

Türk Vergi Sisteminde Vergi Kabahat ve Suçlarına Uygulanan Yaptırımların Caydırıcılığı Araştırması

Cahit ŞANVER*

Özet

Vergi cezası almak olsun ya da diğer hukuk sistemlerinde uygulanan cezalar olsun, mutlaka bir netice almaya çalışılmaktadır. Cezalardan beklenen ilk netice caydırıcılık ve kurallara uymayı sağlamaktır. Vergi sistemleri için de, amaç aynıdır. Bu çalışmanın amacı, vergi kabahat ve suçlarına uygulanan yaptırımların mükellef, sorumlu ya da diğer taraflar için ne kadar caydırıcı olduğu ya da caydırıcı olup olmadığını ortaya konulmasıdır.

Bu çalışmada öncelikle Türk Vergi Sisteminde uygulanan yaptırımların neler olduğu ortaya konulmuş, daha sonra alan araştırması ile (anket) mükelleflere, sorumlulara ve vergiye taraf olan diğer kişilere; ceza almış olsun ya da olmasın, vergi suç ve kabahatlerine uygulanan bu yaptırımların nasıl sonuç verdiği, mükelleflerin tutum ve davranışlarını nasıl değiştirdiği incelenmiştir. Vergi cezası alan mükelleflerin aldıkları bu cezalar karşısında nasıl tutum değiştirdikleri ya da değiştirip değiştirmedikleri araştırılmıştır. Anket çalışmasında geçerli istatistikî yöntemler ve Ki-kare test analizi kullanılmış sonuçlar bu testten geçtikten sonra yorumlanmaya tabi tutulmuştur.

Çalışma sonucunda, mükelleflerin vergi cezaları karşısında davranışlarını değiştirdikleri ortaya çıkmıştır. Buna göre, vergi cezaları caydırıcı bir niteliğe sahiptir.

Anahtar Kelimeler: Vergi cezaları, Vergi suçu, Vergi kabahati, Yaptırım

Jel Sınıflandırması: H20, H29, K34

A Study on Deterrence of Sanctions Applied on Tax Faults and Tax Crimes in Turkish Tax System

Abstract

Tax penalty and penalties in other legal system are put into practice to get a result. The aim is to realize deterrence and to get rules obeyed. Tax systems have the same objective. The purpose of this study is to look at whether sanctions which are imposed on tax fault and offences function as a deterrent factor for taxpayers, responsible people or other parties, or not. The present work first deals with the sanctions in Turkish tax system and then the questions of how sanctions on tax penalty and faults affected attitude and behaviour taxpayers and what kind of result was reached were answered through a field work which was directed tax payers, responsible people and people related to tax who were convicted to tax penalty or not. In the face of tax penalties whether tax payers changed their attitude or not are examined. In the survey, valid statistical methods and chi-square test was employed and the results were interpreted after having been subjected to this test

The study has showed that tax payers have changed their behaviour in the face of penalties. It is therefore possible to argue that tax penalties have a deterrent characteristic.

Key Words: Tax penalties, Tax crime, Tax fault, Sanction

JEL Classification Codes: H20, H29, K34

* Yrd. Doç. Dr., Sakarya Üniversitesi, SBF, Maliye Bölümü, sanver@sakarya.edu.tr

GİRİŞ

Hukuk kurallarının ve aynı zamanda vergi kurallarının çeşitli yaptırımlarla desteklenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde bu kurallar nasihatten öteye geçemez. Kurallar ancak yaptırımlar ile desteklendiğinde hukuk kuralı haline gelir ve caydırıcılık kazanır. Yaptırımlar kurallara uymak için kişileri zorlayan bir takım uygulamalardır. Bu yaptırımlar vergi kurallarında daha çok para cezası şeklinde olmaktadır. Para cezasının yanında hürriyeti bağlayıcı cezalar ve hak mahrumiyeti şeklinde uygulanan yaptırımlarda bulunmaktadır. Vergi cezası olsun ya da diğer hukuk sistemlerinde uygulanan cezalar olsun, mutlaka bir netice almak üzere uygulanmaktadır. Beklenen ilk netice caydırıcılık ve kurallara uymayı yaygınlaştırmaktır. Vergi sistemleri için ise, mükellef, sorumlu ve vergiye taraf olan kişilerin vergi kurallarına uymalarını tam olarak sağlamaya çalışmaktır.

Bu çalışmada öncelikle Türk Vergi Sisteminde uygulanan yaptırımların neler olduğu kısaca ele alınacaktır. Daha sonra alan araştırması ile konu ile ilgili sorular anket aracılığı ile mükelleflere, sorumlulara ve vergiye taraf olan diğer kişilere; ceza almış olsun ya da olmasın, vergi suç ve kabahatlerine uygulanan bu yaptırımların nasıl sonuç verdiği, mükelleflerin tutum ve davranışlarını nasıl değiştirdiği incelenecektir. Vergi cezası alan mükelleflerin aldıkları bu cezalar karşısında nasıl tutum değiştirdikleri ya da değiştirmedikleri araştırılacaktır.

Vergi cezası almış olan mükelleflerin ne kadarının tutumlarını değiştirdiği, vergi kurallarına daha çok uyup uymadığı, vergi cezasına maruz kalmamak için daha dikkatli olup olmadığı, tüm işlemlerini belgeli olarak yapıp yapmadıkları veya mükelleflerin daha az/daha çok vergi ödemeye başladığı gibi sonuçlar alan araştırması ile tespit edilmeye çalışılacaktır.

1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE UYGULANAN YAPTIRIMLAR

Türk vergi sisteminde mükellef, sorumlu ya da ilgili taraflara uygulanacak olan yaptırımlar parasal yaptırımlar (maddi cezalar), hürriyeti bağlayıcı yaptırımlar, hak mahrumiyeti yaptırımı ve isimlerinin kamuoyuna açıklanması şeklinde yer almaktadır. Ancak bunlardan son ikisi vergi borcunu ödemeyenler için uygulanmaktadır. Yani son iki yaptırım türü vergi suç ve kabahatlerine uygulanmamakta sadece vergi borcu olup da ödemeyenler için ödemeye zorlamak amacıyla yapılmaktadır. O nedenle burada sadece yukarıda belirtilen ilk iki yaptırım ele alınacaktır. Fakat mükelleflere yöneltilen anket sorularında ödemeye zorlayıcı yaptırımlar da bulunmaktadır.

Vergi idaresi için en ideal olan durum, vergi mükelleflerinin kazançlarını doğru beyan etmesi ve vergilerini zamanında ödemesidir. Yani teknik olarak "**gönüllü uyumun**" sağlanması idare ile vergi mükellefi arasında "**güven**" unsurunun tesis edilmesiyle doğrudan ilgilidir. Vergiye gönüllü uyumu sağlayan iki unsur vardır. Bunlar; Vergi idaresine olan güven (örneğin, vergi idaresinin adil olup olmadığı, şeffaflığı, süreçlerin kolay ve açık olup olmadığı) ve vergi idaresinin algılanan gücü-

dür. Bu güç şu üç şekilde kendisini mükellef üzerinde hissettirir: İncelenme olasılığı, incelendiği zaman ceza alma olasılığı ve cezanın şiddeti¹.

Çeşitli akademik araştırmalardan alıntı yapan Karyağdı, cezaların vergi mükelleflerinin gönüllü uyumunu tesis eden nedenlerden birisi olduğunu belirtmektedir. Elbette cezaların yeterince takip edilerek uygulandığı, caydırıcılık özelliğinin bulunduğu hallerde kurallara uyumu sağlayan en önemli uygulama olduğu bilinmektedir. Hukuk kurallarının, ahlaki kurallar ya da dini kurallardan ayırt edilen bir özelliğinin de cezalar olduğu belirtilmektedir. Ahlak kurallarının yaptırımı manevi olup, maddi yaptırımı bulunmamaktadır². Bu yönüyle ahlak kurallarına uyulmasını zorlamak mümkün olmadığı halde hukuk kurallarında zorlayıcılık bulunmaktadır.

Cezai yaptırımlar piyasa mantığına göre hukuk kurallarına yaptırım sağlayan mekanizmalardır. Rasyonel mantık çerçevesinde düşünülmesi de piyasa mantığı dışında çözümlerin hukuk kurallarına uyumu sağladığı yönünde araştırmalar vardır. Hatta piyasa mantığına göre uygulanan ekonomik yaptırımların insanları daha çok kuralsızlığa ittiği yönünde düşünceler de bulunmaktadır³.

Parasal yaptırımlar birçok hukuk alanında ya da idari alanlarda yaygınca kullanılmaktadır. Eğer birisinin bir işi yapmasını teşvik etmek istiyorsanız para vermek, istemiyorsanız ceza kesmek piyasa mantığında yaygındır. Bu ödül ve cezalar iktisadi düşünme biçimini ve tabii ki piyasa mantığını içselleştirmektedir⁴.

Piyasa mantığına göre yaptırım; toplumsal faydanın azaltılması sonucunu veren her türlü davranış ve uygulamaların azalan faydayı giderecek boyutta maddi bir ceza ile yaptırım uygulanması şeklinde özetlenebilir. Çevre vergilerinde bu konu "kirletene ödetmek"⁵ şeklinde ifade edilmektedir.

Piyasa mantığına göre, yaptırım uygulamak ahlaki normlardan bağımsız olarak düşünülemez. Bu konuda bilimsel çalışmalar yapan Gneezy ve Rustichini, bazı anne ve babaların anaokulundaki çocuklarını almaya geç gitmeleri üzerine geç kaldıkları için para cezası kesildiğinde geç kalan ebeveyn sayısının azalacağı yerine arttığını tespit etmişlerdir⁶. Burada cezai yaptırım kurala uyumu artırmamış azaltmıştır. Bu ters etki; "nasıl olsa parasını veriyoruz bu bizim hakkımız" düşüncesi ile açıklanabilir.

1 Nazmi Karyağdı; "Medya, Yayınlarıyla Mükellefleri Nasıl Etkiler?", Vergi Algı, www.vergi.algi.net, 2013, s. 1, (Erişim Tarihi: 3 Haziran 2016; <http://www.vergi.algi.net/arastirmalar/medya-yayinlariyla-vergi-mukelleflerini-nasil-etkiler/>).

2 Ömer Anayurt, Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2001, s. 29.

3 N. Emrah Aydınonat, "Şu Ahlaksız İktisatçılar", Açık Ekonomi, 2013, s. 1, <http://acikekonomi.wordpress.com>, (Erişim Tarihi: 3 Haziran 2016; <http://acikekonomi.wordpress.com/2013/12/03/su-ahlaksiz-iktisatcilar>).

4 A.g.e., s. 1.

5 Fatih Savaşan, Kamu Ekonomisi, Kitap Matbaacılık, İstanbul, 2013, s. 203.

6 Uri Gneezy & Aldo Rustichini, "Pay Enough or Don't Pay at All", The Quarterly Journal of Economics, 115 (3), 2000, p. 1, Online: <http://qje.oxfordjournals.org/content/115/3/791.abstract>.

Eğer vergi ahlakı ve vergi bilincinin tüm mükellefler için sağlandığı ve vergisel yapının mükemmel bir şekilde işlediği bir sisteme sahip olabilseydik, verginin maliyeti çok daha düşük olabilecek ve vergi hasılatı istenen düzeyde gerçekleşebilecekti. Burada farklı bir sorun hatta sorunlar ortaya çıkmaktadır. Yaptırım uygulamasaydık acaba herkesin bu kurallara uyacağından nasıl emin olabilirdik. Yani, arada kurallara uymayanlar çıktığında bu yaptıkları onların fayda hanelerine mi eklenmiş olacaktı? İşte bu risklerle karşı karşıya kalmamak için yüzyıllık tecrübelerle sabit olan yaptırımların kullanıldığını görmekteyiz. Mutlaka bir yaptırım hatta caydırıcı düzeyde bir yaptırım gereklidir. Bu noktada, diğer heterodoksiye götüren çalışmalarını bir kenarda bırakarak Ortodoks mantık üzerinden gitmemiz gerekmektedir. Bu mantığa göre hukuk kurallarına uyulmasını bekliyorsak bu kuralların ihlali halinde mutlaka caydırıcı yaptırımlar uygulamak zorundayız. İşte bu çalışmanın kapsamı da Türkiye’de uygulanan vergi yaptırımlarının ne kadar caydırıcı olduğu yönündedir.

1.1. Para Cezası Şeklindeki Yaptırımlar (Vergi Kabahatleri)

Türk vergi sisteminde ve diğer devlet uygulamalarında ekonomik suça ekonomik yaptırım şeklinde ifade edilen anlayış çerçevesinde vergi ihlallerinde genellikle para cezalarına ağırlık verilmektedir. Vergi kabahati; vergi yükümlülerinin, sorumlularının ya da vergiye taraf olan, yargı kararına ihtiyaç göstermeksizin, idari para cezasıyla cezalandırılan, vergi kanunlarında öngörülen yükümlülüklere aykırı fiilleridir.

Vergi kabahatleri genel olarak vergisel düzene yönelik ihlalleri konu almakta olup ve vergi ziyayı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri diye düzenlenmiştir. Vergi kaybı sonucunu doğuran hareketlerle işlenen kabahate vergi ziyayı kabahati, vergi ziyayı ortaya çıkarmasa dahi kanunda sayılan hareketlerin yapılması ya da yapılmaması durumunda ortaya çıkan kabahatler ise genel veya özel usulsüzlük kabahati olarak isimlendirilmiştir. Genel usulsüzlük kabahatleri de kendi içinde birinci ve ikinci derece usulsüzlükler olmak üzere derecelendirilmeye tâbi tutulmuştur.

Kabahatlerin işlenmesi için hareketi yapanın kasıt veya ihmal içinde bulunmasının önemi yoktur. Dikkatsizlik, taksir ve ihmali içinde barındıran kusurlu bir davranışla da kabahatin işlenmesi mümkündür.

Vergi ziyayı kabahati, netice olarak verginin tahsilatına giden yolda verginin eksik tahakkuku veya verginin haksız yere eksik verilmesi üzerine oturmuştur. Vergi ziyayı kabahati esas itibarıyla vergi gelirlerinde kayba yönelik hareketleri veya fiilleri konu alır⁷. Vergi ziyayı ile çarpılacak katsayılar fiillerin ağır nitelikli olması (kaçakçılık ile birlikte) halinde 3 kat, orta nitelikli olması halinde 1 kat ve hafif nitelikli olması halinde 1/2 kat olarak dikkate alınır (VUK, md: 344).

Genel usulsüzlük kabahatinde kanunda nitelikleri belirtilen fiilin işlenmesiyle kabahat ortaya çıkar. Fiillerin kanunda gösterilmiş olması bunları bağlı hareketler haline

7 Osman Pehlivan, Vergi Hukuku, Murathan Yayınevi, Trabzon, 2013, s. 87.

sokmuştur. Hareketin varlığından başka bir sonuç aranmaz. Kanun koyucu genel usulsüzlüğe yol açan hareketleri kendi içinde birinci derece ve ikinci derece olmak üzere ayırmış ve tek tek saymıştır.

Özel usulsüzlük kabahati de genel usulsüzlük kabahatinde olduğu gibi vergi kanunlarınınca öngörülen şekle ve usule ilişkin ödevlerin ihlâline dayanır. Kanunda özel usulsüzlük kabahatlerinin fiillerine ve fiillerin hemen arkasından cezalarına yer verilmiştir. Özel usulsüzlük kabahatinde fiili işleyen kasıt sahibi olması şart değildir, taksirli olması kabahatin gerçekleşmesi açısından yeterlidir⁸.

1.2. Hürriyeti Bağlayıcı Ceza Şeklindeki Yaptırımlar (Vergi Suçları)

Vergi hukukunda kaçakçılık olarak adlandırılan vergi suçlarına hürriyeti bağlayıcı nitelikte hapis cezaları da uygulanmaktadır.

Kaçakçılık, vergi yükümlüsü veya sorumlusu tarafından kamu düzeninin bozulması sonucunu doğuracak şekilde kanunda belirtilen fiillerin işlenmesidir. Kaçakçılık fiilleri üç grup halinde düzenlenmiştir.

On sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılan fiiller şunlardır: Defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapmak; gerçek olmayan kişiler adına hesap açmak; deftere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalmasını doğuracak şekilde başka defter ve kayıt ortamlarında kaydetmek; defter kayıt ve belgeleri tahrif etmek; defter ve belgeleri gizlemek; muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmaktır (VUK, md: 359/a).

Üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılan fiiller şunlardır: Defter kayıt ve belgeleri tahrif etmek; defter yapraklarını yok etmek veya yerine yaprak koymak; sahte belge düzenlemek ve sahte düzenlenmiş belgeleri kullanmaktır (VUK, md: 359/b).

İki yıldan beş yıla kadar hapis cezasını gerektiren fiiller şunlardır: Anlaşması olmadığı halde belge basmak; sahte belge basmak ve bu belgeleri bilerek kullanmaktır (VUK, md: 359/c). Kaçakçılık suçu kastla işlenebilecek adli bir suçtur. Kast, suç oluşturan eylemlerin bilerek işlenmesi ve öngörülebilir sonuçlarının da bilinmesi ve istenmesidir⁹. Yani kısıt unsuru yoksa vergi kaçakçılığı suçu oluşmaz.

Vergi gizliliğine uymama suçu, vergilendirme işlemlerinde, yargılama faaliyetlerinde, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlarda görev alanlar ile bilirkişiler tarafından işlenebilen adli bir suçtur. Sayılan görevliler tarafından işlenebildiği için özgü suçlardandır. Suç, görevlilerin görevleriyle ilgili olan faaliyetleri yaptığı sırada öğrendikleri yükümlünün işine, işletmesine, servet ve ilişkilerine ilişkin gizli kalması gereken sırları ifşa etmesi veya kendi yararlarına kullanmasıdır¹⁰.

8 S. Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, 8. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2012, s. 351.

9 Sadık Kırbas, *Vergi Hukuku*, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, 19. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012, s. 177.

10 Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, 22. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 95.

Görevliler öğrendikleri bu sırları ölünceye kadar saklamakla yükümlüdür. İşlemiş oldukları suç nedeniyle bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar. Bazı haller yasa ile vergi gizliliği kapsamı dışındadır.

Yükümlünün özel işlerini yapma suçu da kanunda sayılı görevliler tarafından ancak işlenebilir. Özel işlerini yapmak, görevlilerin tarafsızlığını tehlikeye düşürdüğü gibi vergi kayıp ve kaçaklarına da neden olabilir. Bu suçu işleyebilecek kişiler, vergilendirme işlemleri, yargılama işlemleri ve vergi incelemesi işlemlerini yapan görevlilerdir¹¹. Yükümlünün özel işlerini yapma suçunun yaptırımı bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasıdır (VUK, md: 5; TCK, md: 239).

2. LİTERATÜR TARAMASI

Vergi uyumu, vergi cezaları, mükelleflerin vergi cezalarına ilişkin oluşturdukları tepkiler ve vergi algı ve tavırlarına ilişkin ilk çalışmalar Allingham-Sandmo tarafından¹² yapılmıştır. Allingham ve Sandmo'ya göre mükellefler vergiye karşı davranışlarını ele geçen kaçırma fırsatları, denetimin önemi/yoğunluğu ve cezaların caydırıcılığına göre belirlemektedirler. Daha sonraları Beron, Tauchen ve Witte¹³, vergi denetimlerinin, mükelleflerin vergiye uyumunu artırdığını ortaya koyan çalışmasını yayınlamıştır. Yine Yardımcıoğlu ve Özer'in 2012 yılında yaptıkları çalışmada¹⁴ vergi denetimlerinin ve cezalarının mükelleflerin vergi uyumunu etkilediği sonucuna varmışlardır. Çelikkaya ve Gürbüz'ün 2004-2005 yıllarını kapsayan çalışmalarında da¹⁵ vergi cezalarının artırılması ile mükelleflerin doğru beyanda bulunmaları arasında pozitif bir ilişki olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Arıkan da¹⁶ vergi cezalarının mükelleflerin vergi borçlarını ödemeye yönelten bir amacı olduğunu belirtmektedir. Hartl ve arkadaşları 2015 yılında yaptıkları yayında¹⁷ ise vergi ceza miktarlarının mükellefin vergi ödeyip ödememelerini etkilemediğini ancak vergiye uyumlarını etkilediği sonucuna varmışlardır. Çiçek ve Herek tarafından¹⁸ yapılan araştırmada da benzer sonuçlar ortaya çıkmıştır. Bu çalışmada vergi cezalarının vergi kayıp ve kaçaklarını azalttığı sonucu elde edilmiş, ayrıca vergi kaçırın mükelleflere ne tür ceza uygulaması yapılması gerektiğine ilişkin dağılımlar incelendiğinde, çoğunlukla para cezasının caydırıcı etki yapacağı tespit edilmiştir.

11 Ateş Oktar, a.g.e., s. 381.

12 Michael G. Allingham and Agnar Sandmo, "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", Journal of Public Economics, 1(3/4), 1972, p. 323.

13 Kurt J. Beron, Helen V. Tauchen and Ann Dryden Witte, A Structural Equation Model for a Tax Compliance and Auditing, NBER Working Paper No: 2556, April 1988, p. 2.

14 Mahmut Yardımcıoğlu, Özlem Özer, " Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Cezalarına İlişkin Görüşlerine Yönelik Bir Alan Çalışması", Sosyoekonomi, Cilt 18, Sayı 18, Temmuz-Aralık 2012, s. 149.

15 Ali Çelikkaya, Hüseyin Gürbüz, "Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan Çalışması", İktisat, İşletme ve Finans, Cilt 21, Sayı 247, Ekim 2006, s. 133.

16 Zeynep Arıkan, "Vergi Kaçağının Nedenleri ve Çözüm Yolları", İktisat, İşletme ve Finans, Cilt 10, Sayı 108, Mart 1995, s. 57.

17 Barbara Hartl, Eva Hoffman vd., "Does the Sole Description of a Tax Authority Affect Tax Evasion? - The Impact of Described Coercive and Legitimate Power", Plos One, Volume 10, Issue 4, April 2015, p. 1.

18 Hüseyin Güçlü Çiçek, Hatice Herek, «Türkiye'de Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği», Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, Yıl 2012, Cilt XXXII, Sayı 1, s. 338.

Vergi uyumu açısından vergi cezalarının etkili olmadığı ya da daha az etkili olduğu yönünde çalışmalar da mevcuttur. Lubian ve Zarri 2004 yılına ilişkin İtalya'da hane halkları üzerinde yaptıkları çalışmada¹⁹, vergi uyumu ve barışının, vergi ahlaki açısından vergi cezalandırma sisteminden daha çok yararlı olduğu yönünde sonuçlar elde etmişlerdir. Aynı doğrultuda olmasa da yakın çalışmayı Lv ve üç araştırmacı da elde etmişlerdir²⁰. Lv ve diğer araştırmacılar vergi uyumunu geliştirmek için yeni bir model denemesi yapmışlar, sonuç olarak mükellefler için artan bir ceza katsayısı sistemi ve optimize edilmiş karma bir strateji önererek, hem cezaların hem de vergisel kolaylıkların etkili olacağı sonucunu elde etmişlerdir. Doran²¹ ise, mükelleflerin vergi uyumunu sağlamada cezalardan daha çok hükümetin mükellefler için yeniden tanımlanmış bir davranış standardı geliştirmesi gerektiği üzerinde durmuşlardır. Yılmaz tarafından yapılan çalışmada²² ise, vergi cezalarının caydırıcı özellikte olmadığı ve vergi yükümlülerinin ceza sistemine güvenmedikleri ve Türk Vergi Sistemi'nde yer alan vergi cezalarının etkin olmadığı belirtilmiştir. Korkmaz'ın Türk vergi sisteminde yer alan vergi cezalarının caydırıcılığı yönündeki analiz ve değerlendirmeleri de aynı doğrultudadır²³. Korkmaz, Türk vergi sisteminde yer alan vergi cezalarının hem idari hem de sistem nedeniyle caydırıcı olmadığını, bunun nedenleri arasında sosyal, hukuki, sosyolojik, idari ve teknik nedenlerden dolayı caydırıcılıktan uzak olduğu görüşünü ileri sürmektedir.

3. ALAN ARAŞTIRMASI İLE MÜKELLEFLERİN VERGİ YAPTIRIMLARINA KARŞI TUTUMLARI

Türk Vergi Sisteminde yukarıda sözü edilen vergi yaptırımlarının mükellefler için caydırıcı olup olmadığı ya da mükelleflerin bu yaptırımlara karşı nasıl davranış içerisinde girerek uyum sağladıklarını belirlemeye çalışan bu araştırma vergi mükellefleri ile yüz yüze görüşülerek yapılmıştır. Mükelleflere anket formu halinde konu ile ilgili sorular sorularak mükelleflerin uyum ve tepkileri hakkında veriler toplanmaya çalışıldı.

3.1. Yöntem, Anakütle ve Örneklem

Mükelleflerin vergi güvenlik önlemlerine uyumu araştırmasının yapılmasında yöntem yüz yüze anket yapılması şeklinde gerçekleşmiştir. Anket çalışması bütün

19 Diego Lubian, Luca Zarri, "Happiness and Tax Morale: An Empirical analysis", *Journal of Economic Behavior & Organization*, Volume 80, Issue 1, September 2011, p. 223.

20 Xuhua Lv, Shi Yuanyuan; He Lei, Pan Kailing, "Study on Tax Motivate Mechanism by Repeated Gambling Model", *Management In Complexity Science Perspective - Theory, Methodology And Practice: Proceedings of The First International Conference on Complexity Science Management (ICCSM 2010)*, OCT 22-24, 2010, p. 230.

21 Michael Doran, "Tax Penalties and Tax Compliance", *Harvard Journal on Legislation*, Volume 46, Issue 1, Win 2009, p. 111.

22 Erdem Yılmaz, *Türkiye'de Vergi Cezalarının Etkinlik Açısından Karşılaştırmalı Analizi*, SAÜ SBE, YL Tezi, (Danışman: T. Gürdal), Sakarya, 2011, s. 97.

23 Mustafa Korkmaz, "Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Vergi Cezaları Caydırıcı Mı?, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 324, Eylül 2015, s. 121.

anakütle için yapılmamış, bunun yerine örneklem seçimi basit tesadüfi örnekleme yöntemine göre yapılmıştır. Basit tesadüfi örnekleme yönteminde, anakütledeki her eleman, eşit ve bağımsız seçilme şansına sahiptir. Yani, her eleman eşit seçilme şansına sahip olmalı ve aynı zamanda birisinin seçilmesi, diğerinin seçilmesine kesinlikle engel olmamalı, etki etmemelidir. Seçilen bu yöntem kolayda örnekleme yöntemine göre daha ideal örnekleme tekniğidir²⁴.

Anakütle bir araştırmada üzerinde araştırma yapılacak olan bütün topluluğu ifade etmektedir. Araştırmanın anakütlesi beyannameli mükellef sayısı olup yaklaşık 4.000.000 mükelleftir²⁵.

Araştırma yöntemleri hakkında yazılmış kaynaklarda %5 belirlilik düzeyinde, ne kadarlık anakütle için ne kadar bir örneklemin yeterli olacağı belirlenmiştir²⁶. Buna göre bu çalışmadaki anakütle olan 4.000.000 için tablodaki yeterli örneklem sayısının da 385 olduğu tespit edilmektedir. Bu çalışmanın anketleri Mayıs-Ağustos 2013 tarihlerinde Türkiye'nin çeşitli bölgelerinde 604 mükellef üzerinde yapılmıştır.

Geliştirilmiş olan bir ölçeğin ne kadar iyi olduğunu tespit etmek ve anketten elde edilen verilerin doğruluk seviyesinin analizi için güvenilirlik analizleri yapılır ve ölçeğin geçerliliği incelenir. Güvenilirlik, ölçümlerin doğruluk ve kesinliğini, verilerin zaman içinde değişmemesi ve tutarlılığını ifade eder. İç tutarlılık güvenilirliği, katılımcıların bir ölçümdeki tüm maddelere verdikleri cevapların bir tutarlılık testidir. Eğer maddeler aynı konseptin bağımsız ölçekleri iseler aralarında bir korelasyon olacaktır. İç tutarlılık alfa katsayısı ile ölçülür.

Cronbach Alfa Katsayısı, iç tutarlılık güvenilirliği testlerinin en yaygın olarak kullanılanıdır. Çok noktalı ölçeklendirilmiş maddeler için kullanılır. Alfa, doğru varyansı toplam varyans üzerinden ölçmektedir. Bir ölçeğin alfası 0,60'dan büyük olmalıdır ki bu maddeler beraberce bir ölçek oluşturabilsin. Alfa değeri 0,60'ın üzerinde ise araştırmanın güvenilirliğinin yüksek olduğu sonucuna varılır.

Yapılan test sonuç verisine göre, Cronbach Alfa Katsayısı 0,782'dir. Bu oran anket çalışmasının güvenilirliğinin (iç tutarlılığının) yüksek bir değere sahip olduğunu göstermektedir. Başka bir deyişle; bu anket çalışması farklı zamanlarda ya da farklı kişiler tarafından da yapılacak olsa benzer sonuçlar çıkacaktır.

3.2. Araştırmanın Bulguları ve Yorumlanması

Araştırma sonucunda, mükelleflerin vergilendirme usullerine göre (Bilanço esaslı, İşletme Hesabı, Basit Usul ve Serbest Meslek Kazanç Defteri usulü) aldıkları vergi cezası sayısı/oranı öncelikle belirlenmeye çalışılmıştır. Vergilendirme usulleri ile alınan vergi cezaları arasında %5 hata payı ile anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

24 Subir Ghosh, "Design of Sample Surveys Across Time", Handbook of Applied Econometrics and Statistical Inference, Marcel Dekker Inc., New York, 2002, p. 91.

25 Maliye Bakanlığı; Gelir İdaresi Başkanlığı, www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 21 Ekim 2013).

26 Remzi Altunışık ve diğerleri, Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, 5. Baskı, Sakarya Yayıncılık, Sakarya, 2007, s. 127.

Bu sonuç Ki-kare anlamlılık test sonucuna göre de böyledir (Asymp. Sig. Anlamlılık; $p=0,14$; $p>0,05$). Yani neredeyse tüm vergilendirme usullerine tabi olan mükelleflerin ceza alma oranları aynıdır.

Hiç ceza almamış mükelleflere baktığımızda serbest meslek kazanç sahiplerinin en yüksek orana sahip olduğu görülmektedir. Hiç ceza almamış serbest meslek mensuplarının bu meslek grubundakilere oranı %80'dir. Bu gruptan sonra bilanço esasına tabi olanlar gelmektedir. Bu grupta ceza almamış olanların oranı da %66'dır. Daha sonra işletme esasına tabi olanlar ile basit usule tabi olanlar gelmektedir. Bunların payları da sırasıyla %64 ve %58'dir. Kendi grubu içerisinde en çok ceza alanların basit usule tabi oldukları Tablo 1'de de görülmektedir.

Tablo 1: Katılımcıların Vergilendirme Usullerine Göre Aldıkları Ceza Sayısı

		Alınan vergi cezası sayısı					Toplam
		Hiç	1	2	3	4+	
Bilanço usulü	Sayı	307	73	47	21	18	466
	% vergil. usulü	65,90%	15,80%	10,00%	4,40%	3,90%	100,00%
	% vergi cezası	77,10%	77,50%	80,50%	83,80%	62,80%	77,00%
İşletme h. usulü	Sayı	53	16	5	2	7	83
	% vergil. usulü	63,50%	19,00%	6,30%	2,40%	8,70%	100,00%
	% vergi cezası	13,40%	16,90%	9,20%	8,10%	25,60%	13,90%
Basit usul	Sayı	15	3	3	1	3	25
	% vergil. usulü	57,90%	13,20%	13,20%	5,30%	10,50%	100,00%
	% vergi cezası	3,70%	3,50%	5,70%	5,40%	9,30%	4,20%
Serbest Meslek	Sayı	23	2	3	1	1	30
	% vergil. usulü	79,50%	6,80%	9,10%	2,30%	2,30%	100,00%
	% vergi cezası	5,90%	2,10%	4,60%	2,70%	2,30%	4,90%
Toplam	Sayı	398	95	58	25	29	604
	% vergil. usulü	65,90%	15,70%	9,60%	4,10%	4,70%	100,00%
	% vergi cezası	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Yukarıdaki tabloda da görüleceği üzere, en çok ceza alanların basit usuldeki mükellefler olduğu, en az ceza alanların da serbest meslek kazanç sahipleri olduğu anlaşılmaktadır.

Yapılan denetimlerin (yoklama ve vergi incelemesi) ve ceza (vergi ziyayı veya usulsüzlükler) uygulamalarının mükellefler üzerinde nasıl bir sonuç doğurduğu Tablo 2'deki gibidir.

Tablo 2: Vergi Denetimlerinin Mükellef Davranışlarına Etkisi

Mükellef tutumu		Geçirilen vergi denetimi sayısı					Toplam
		Hiç	1	2	3	4+	
Değiştirmedim	Sayı	49	31	23	16	29	148
	% mükellef tutumu	32,90%	21,20%	15,80%	10,80%	19,40%	100,00%
	% denetim sayısı	39,90%	32,20%	25,90%	33,30%	29,50%	32,60%
Vergi kurallarına tam uymama sağladı	Sayı	20	23	27	10	26	106
	% mükellef tutumu	19,00%	21,50%	25,30%	9,50%	24,70%	100,00%
	% denetim sayısı	16,40%	23,30%	29,60%	20,80%	26,70%	23,20%
Daha çok fatura/fiş alıp vermeye başladım	Sayı	19	20	13	7	19	78
	% mükellef tutumu	23,70%	25,40%	16,90%	9,30%	24,60%	100,00%
	% denetim sayısı	15,30%	20,50%	14,80%	15,30%	19,90%	17,30%
Yakalanmamak için daha dikkatli olmaya başladım	Sayı	11	8	7	4	9	39
	% mükellef tutumu	29,30%	20,70%	17,20%	10,30%	22,40%	100,00%
	% denetim sayısı	9,30%	8,20%	7,40%	8,30%	8,90%	8,50%
Her işlemimi belgeli yapmaya başladım	Sayı	22	13	20	11	14	80
	% mükellef tutumu	27,50%	16,70%	25,00%	13,30%	17,50%	100,00%
	% denetim sayısı	18,00%	13,70%	22,20%	22,20%	14,40%	17,60%
Daha az vergi ödemeye başladım	Sayı	1	2	0	0	1	4
	% mükellef tutumu	33,30%	50,00%	0,00%	0,00%	16,70%	100,00%
	% denetim sayısı	1,10%	2,10%	0,00%	0,00%	0,70%	0,90%
Toplam	Sayı	122	97	90	48	97	455
	% mükellef tutumu	26,80%	21,40%	19,80%	10,60%	21,40%	100,00%
	% denetim sayısı	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Denetimlerin mükelleflerin tutumunu değiştirip değiştirmediği sorusuna (Tablo 2), katılımcıların %25'i cevap vermemişlerdir. Hiç vergi denetimi geçirmeyip vergilemeye ilişkin tutumları değişmeyenlerin oranı %40'dır. Ancak denetim geçirmese de denetimin varlığının yine de davranışa etkisi olmuştur. Yine hiç denetim geçirmeyenlerin %16'sı vergi kurallarına tam uyduğunu, %15'i daha çok fatura ve fiş alıp verdiğini, %9'u yakalanmamak için daha çok dikkatli olduğunu, %18'i tüm işlemlerini belgeli yaptığını, %1'i ise daha az vergi ödediklerini beyan etmişlerdir.

Tutumlarını değiştirmeyen mükelleflerin yarısından fazlasının hiç denetlenmediği ya da bir kez denetlendiği, "vergi kurallarına tam olarak uymamı sağladı" diyenlerin yarısından fazlasının en az iki kez denetlendiği, "daha çok fatura ve fiş vermeye ve almaya başladım" diyenlerin yarısından fazlasının yine iki ve daha çok denetlendiği, "yakalanmamak için daha çok dikkatli olmaya başladım" diyenlerin yarısından fazlasının hiç denetlenmediği ya da bir kez denetlendiği, "her işlemimi belgeli yapmaya başladım" diyenlerin yarısından fazlasının yine en az iki kez denetlendiği, "daha az vergi ödemeye başladım" diyenlerin ise önemli bir çoğunluğunun ya hiç denetlenmediği ya da sadece bir kez denetlendiği Tablo 2'de görülmektedir.

Dört ve üzeri denetim geçiren mükelleflerin %30'unun tutumlarını değiştirmedikleri görülmekteyken, %27'sinin vergi kurallarına tam olarak uymalarını sağladığı, %20'sinin daha çok fatura ve fiş kullanmaya başladığı, %9'unun yakalanmamak için daha çok dikkatli olmaya başladığı, %14'ünün her işlemi belgeli yapmaya başladığı ve %1'inin daha az vergi ödemeye başladığı görülmektedir.

Tablo 3: Vergi Cezalarının Mükellef Davranışlarına Etkisi

Mükellef tutumu		Alınan vergi cezası sayısı					Toplam
		Hiç	1	2	3	4+	
Değiştirmedim	Sayı	111	21	10	3	3	148
	% mükellef tutumu	74,80%	14,40%	6,80%	2,30%	1,80%	100,00%
	% ceza sayısı	43,80%	22,90%	17,60%	13,90%	9,50%	32,60%
Vergi kurallarına tam uymamı sağladı	Sayı	49	27	18	5	7	106
	% mükellef tutumu	46,20%	25,90%	17,10%	4,40%	6,30%	100,00%
	% ceza sayısı	19,30%	29,30%	31,80%	19,40%	23,80%	23,20%
Daha çok fatura/fiş alıp vermeye başladım	Sayı	35	18	9	6	11	78
	% mükellef tutumu	44,10%	22,90%	11,90%	7,60%	13,60%	100,00%
	% ceza sayısı	13,70%	19,30%	16,50%	25,00%	38,10%	17,30%
Yakalanmamak için daha dikkatli olmaya başladım	Sayı	18	7	9	1	3	39
	% mükellef tutumu	46,60%	19,00%	22,40%	3,40%	8,60%	100,00%
	% ceza sayısı	7,10%	7,90%	15,30%	5,60%	11,90%	8,50%

Her işlemimi belgeli yapmaya başladım	Sayı	38	19	11	8	5	80
	% mükellef tutumu	47,50%	23,30%	13,30%	10,00%	5,80%	100,00%
	% ceza sayısı	15,00%	20,00%	18,80%	33,30%	16,70%	17,60%
Daha az vergi ödemeye başladım	Sayı	3	1	0	1	0	4
	% mükellef tutumu	66,70%	16,70%	0,00%	16,70%	0,00%	100,00%
	% ceza sayısı	1,10%	0,70%	0,00%	2,80%	0,00%	0,90%
Toplam	Sayı	253	93	57	24	28	455
	% mükellef tutumu	55,60%	20,50%	12,50%	5,30%	6,20%	100,00%
	% ceza sayısı	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Cezalar sonucu mükelleflerin davranış değişikliklerine bakarsak (Tablo 3). Yine aynı şekilde tüm katılımcıların %25'i aldıkları cezalar sonucunda tutum veya davranışlarını değiştirip değiştirmedikleri sorusuna cevap vermemiştir. Hiç tutumlarını değiştirmediklerini belirten mükelleflerin %75'i hiç ceza almamış mükellefler olduğu görülmektedir. "Vergi kurallarına tam olarak uymamı sağladı", "daha çok fatura ve fiş alıp vermeye başladım", "yakalanmamak için daha dikkatli olmaya başladım" ve "her işlemimi belgeli olarak yapmaya başladım" diyen mükelleflerin yarıya yakınının yine hiç ceza almamış olan mükellefler olduğu tabloda da görülmektedir. "Daha az vergi ödemeye başladım" diyenlerin ise önemli bir çoğunluğunun (%67) hiç ceza almadıkları anlaşılmaktadır.

En az üç kez ceza alan mükelleflerin %4'ünün tutumlarını değiştirmedikleri, %10'unun vergi kurallarına tam olarak uymaya başladıkları, %21'inin daha çok fatura ve fiş kullanmaya başladıkları, %12'sinin yakalanmamak için daha çok dikkatli olmaya başladığı, %16'sının her işlemlerini belgeli yapmaya başladıkları %17'sinin ise daha az vergi ödemeye başladıkları görülmektedir. Bu sonuçlara göre ceza alan mükelleflerin daha dikkatli oldukları ve daha çok kurallara uydukları söylenebilir.

Bu sonuçlara paralel olarak; "vergi kurallarına tam olarak uymamı sağladı", "daha çok fatura ve fiş alıp vermeye başladım", "yakalanmamak için daha çok dikkatli olmaya başladım" ve "her işlemimi belgeli yapmaya başladım" diyenlerin kendi grupları içerisinde yarısından fazlasının en az bir kez ceza aldıkları görülmektedir. Vergi kurallarına uyarak ceza almayanlar ise davranışlarını büyük bir çoğunlukla değiştirmemektedirler (%75).

Bu sonuçlara göre, vergi cezalarının mükelleflerin davranışlarını değiştirdiği söylenebilir. Ceza alan mükelleflerin daha dikkatli ve daha çok kurallara uymaya başladıkları belirlenmiştir. Ancak vergi denetimleri için bu kadar güçlü sonuçlar elde edilmemiştir. Buna göre cezaların caydırıcı etkisinin denetim geçirmeye göre daha çok olduğu söylenebilir. Bu sonuçlar anakütle için de açıklayıcıdır. Ki-kare test

sonuçları bu iki değişken arasında anlamlı bir farklılık olduğunu göstermektedir (Asymp. Sig. Anlamlılık; $p=0,00$; $p<0,05$).

Katılımcılara vergi teşvik uygulaması mı yoksa cezalar mı vergi uyumunda daha etkili sonuç verir sorusu da yöneltilmiştir. Mükelleflere uygulanabilecek teşvik sisteminin bariz bir şekilde daha çok etkili olacağı bu soruya verilen cevapların ortalama değerinden de anlaşılmaktadır (4,24). Yani teşvik sisteminin uygulanmasına mükelleflerin “etkilidir” ile “çok etkilidir” arasında bir değer verdikleri görülmektedir. Diğer vergi ceza uygulamalarının da etkili olduğu yönünde kanaat hâkimdir. Buna karşılık teşvik sisteminin mükellefler için daha etkili olacağı düşüncesi daha belirgindir.

Tablo 4: Mükelleflerin Teşvik ve Ceza Uygulamalarına Bakışı

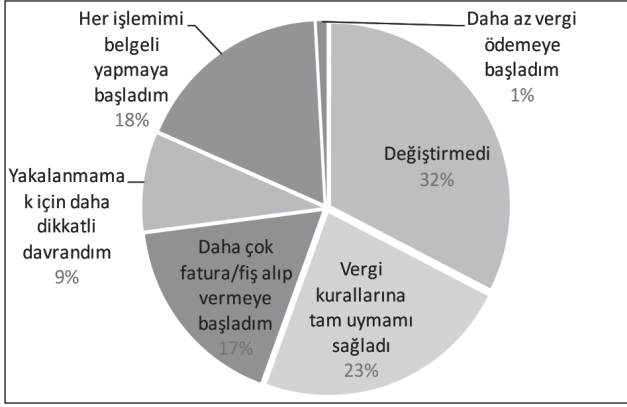
	Cevaplayan	Ortalama*	Std. Sapma
Zamanında ve tam vergisini ödeyenlere teşvik ve indirim uygulaması	602	4,24	1,008
Para cezası uygulaması	595	3,82	1,069
Hak mahrumiyeti cezası uygulaması	594	3,56	1,151
Hapis cezası uygulaması	593	3,57	1,346

Not: *Cevap skalası; 1= En Etkisizdir; 5= Çok Etkilidir.

Mükelleflerin en yüksek derecede etkilidir dedikleri uygulama, ceza uygulamaları olmayıp vergisel teşvik uygulamasıdır. Mükellefler, zamanında ve tam olarak vergisini ödeyenlere teşvik ve indirim uygulamasını 4,24; Para cezası uygulamasını 3,82; Hapis cezası uygulamasını 3,57 ve Hak mahrumiyeti cezası uygulamasını 3,56 değeri ile değerlendirmişlerdir.

Tablo 3 ve Tablo 4'e aynı anda ve toplu olarak baktığımızda ilginç olarak, mükelleflere eğer soru doğrudan yönlendirilirse (Tablo 4) cevap olarak vergi teşvik ve kolaylıklarının uygulanmasının vergi uyumu açısından en etkili yol olduğu sonucu çıkarken, gerçek durumları ile ilişkilendirilerek dolaylı olarak soru sorulduğunda (Tablo 3) ise cezaların daha etkili olduğu sonucu görülmektedir.

Ayrıca, mükelleflere ceza almış olsun ya da olmasın, uygulanan bu yaptırımların nasıl sonuç verdiği, mükelleflerin tutum ve davranışlarını nasıl değiştirdiği belirlenmeye çalışılmıştır. Katılımcılara “vergi cezası vergiye karşı tutumunuzu nasıl değiştirdi?” şeklinde soru sorularak, altı seçenekten bir ya da birkaçını tercih etmeleri istenmiştir. Bu seçenekler; “değiştirmedim”, “vergi kurallarına tam olarak uymamı sağladı”, “daha çok fatura almaya ve düzenlemeye başladım”, “yakalanmamak için daha dikkatli olmaya başladım”, “her işlemimi belgeli yapmaya başladım” ve “daha az vergi ödemeye başladım” şeklindedir.

Grafik 1: Vergi Yapıtlarının Mükellef Davranışlarına Etkileri

Katılımcıların yaklaşık dörtte biri “vergi cezası vergiye karşı tutumunuzu nasıl değiştirdi?” sorusuna cevap vermemişlerdir. Genel olarak bu soruya cevap veren katılımcılar vergi yapıtlarının tutumlarını değiştirmediklerini belirtmişlerdir (%32). İkinci olarak en yüksek oyu alan seçenek, vergi kurallarına tam olarak uymalarını sağladığı yönündeki seçenektir. Aslında seçenekler arasında yer alan “daha çok fatura ve fiş alıp vermeye başladım” ile “her işlemimi belgeli yapmaya başladım” seçeneği de buna katıldığında bu seçenek en yüksek oy alan seçenek haline gelmektedir. Bu üç seçeneğin toplam oranı %58’i bulmaktadır. Katılımcıların %58’i vergi yapıtları nedeniyle kurallara daha fazla uymaya başlamışlardır. Yakalanmamak için daha dikkatli olmaya başladım diyenlerin payı %9 ve daha az vergi ödemeye başladım diyenlerin payı da sadece %1 de kalmıştır.

Bu sonuçlara göre, vergi yapıtları mükelleflerin vergi yasalarına uyumu açısından olumlu sonuçlar vermektedir. Vergi yapıtları neticesinde mükelleflerin %58’i kurallara daha çok uymakta olduğunu, %32’si tutumlarını değiştirmediklerini belirtmiştir.

SONUÇ

Vergisel uyum açısından vergi cezaları ya da diğer bir ifadeyle yapıtlarının gerekli olduğu açıktır. Ayrıca cezaların miktar, bileşim, uygulama, af, erteleme ve mahiyetleri gibi bir çok konu da vergiye uyum açısından önem arz etmektedir.

Bu çalışmada, vergileme alanında uygulanan yapıtların mükelleflerin tutum ve davranışlarını değiştirdiği tespit edilmiştir. Zira 604 mükellefin katıldığı alan araştırmasında mükelleflerin yaklaşık üçte birinin hiç denetlenmediği (%29), denetim geçirme sayısı arttıkça hiç ceza almayanların oranının düştüğü görülmüştür. Ceza alan mükelleflerin daha dikkatli ve daha çok kurallara uymaya başladıkları tespit edilmiştir. Aynı şeyi vergi denetimleri için de söyleyebiliriz. Vergi denetimleri

de mükelleflerin vergi kurallarına uyumunu sağladığı, ancak cezaların caydırıcı etkisinin daha yüksek olduğu görülmektedir.

Vergi cezaları neticesinde mükelleflerin %58'inin kurallara uymaya başladığı, %32'sinin ise tutumlarını değiştirmedeği belirlenmiştir. Hiç vergi cezası almamış olan mükelleflerin büyük bir çoğunluğu vergi cezası uygulamasının tutumlarını değiştirmedeğini beyan etmiştir (%75). Alınan vergi cezası sayısı arttıkça davranışlarını değiştiren mükelleflerin sayısı da artmaktadır. Aynı şekilde alınan ceza sayısı arttıkça da mükelleflerin vergi kurallarına tam olarak uygun davranma oranları da artmaktadır. Nitekim kurallara en çok uyan mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun 4 kez ve fazla ceza alan mükellefler olduğu gözlenmektedir (%79). Buna göre, alınan vergi cezası mükelleflerin kurallara uyumunu artırırken, alınan ceza sayısının artması da kuralları daha önemli hale getirdiği söylenebilir.

KAYNAKÇA

- ALLINGHAM, Michael G. - Agnar Sandmo, "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", *Journal of Public Economics*, 1(3/4), 1972, pp. 323-338.
- ALTUNİŞİK, Remzi ve diğerleri; *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, 5. Baskı, Sakarya Yayıncılık, Sakarya, 2007, ss. 129-130.
- ANAYURT, Ömer; *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2001.
- ARIKAN, Zeynep; "Vergi Kaçağının Nedenleri ve Çözüm Yolları", *İktisat, İşletme ve Finans*, Cilt 10, Sayı 108, Mart 1995, ss. 56-61.
- AYDINONAT, N. Emrah; "Şu Ahlsız İktisatçılar", *Açık Ekonomi*, 2013, (Erişim Tarihi: 3 Haziran 2016; <http://acikekonomi.wordpress.com/2013/12/03/su-ahlsiz-iktisatcilar>).
- BERON, Kurt J. - Helen V. Tauchen - Ann Dryden Witte, *A Structural Equation Model for a Tax Compliance and Auditing*, NBER Working Paper No: 2556, April 1988.
- BİLİCİ, Nurettin; *Vergi Hukuku*, 22. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010.
- ÇELİKKAYA, Ali, Hüseyin Gürbüz; "Mükelleflerin vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan Çalışması", *İktisat, İşletme ve Finans*, Cilt 21, Sayı 247, Ekim 2006, ss. 122-139.
- ÇİÇEK, Hüseyin Güçlü, Hatice Herek; "Türkiye'de Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği", *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, Yıl 2012, Cilt XXXII, Sayı 1, ss. 311-342.
- DORAN, Michael; "Tax Penalties and Tax Compliance", *Harvard Journal on Legislation*, Volume 46, Issue 1, Win 2009, pp: 111-161.
- GHOSH, Subir; "Design of Sample Surveys Across Time", *Handbook of Applied Econometrics and Statistical Inference*, Marcel Dekker Inc., New York, 2002, pp. 77-96.
- GNEEZY, U. & Rustichini, A., "Pay Enough or Don't Pay at All", *The Quarterly Journal of Economics*, 115 (3), 2000, pp.791-810. Online: <http://qje.oxfordjournals.org/content/115/3/791.abstract>.
- HARTL, Barbara, Eva Hoffman vd; "Does the Sole Description of a Tax Authority Affect Tax Evasion? - The Impact of Described Coercive and Legitimate Power", *Plos One*, Volume 10, Issue 4, April 2015, pp. 1-19.
- KARYAGDI, Nazmi; "Medya, Yayınlarıyla Mükellefleri Nasıl Etkiler?", *Vergi Algı*, www.vergi-almi.net, 2013, (Erişim Tarihi: 8 Haziran 2016; <http://www.vergialmi.net/araştırmalar/medya-yayinlariyla-vergi-mukelleflerini-nasil-etkiler/>).
- KIRBAŞ, Sadık; *Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, 19. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012.
- KORKMAZ, Mustafa; "Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Vergi Cezaları Caydırıcı mı?", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 324, Eylül 2015, ss. 115-121.
- LUBIAN, Diego, Luca Zarrı; "Happiness and Tax **Morale: An Empirical analysis**", *Journal of Economic Behavior & Organization*, Volume 80, Issue 1, September 2011, pp. 223-243.
- LV, Xuhua, Shi Yuanyuan; He Lei, Pan Kailing, "Study on Tax Motivate Mechanism by Repeated Gambling Model", *Management In Complexity Science Perspective - Theory, Methodology And Practice: Proceedings of The First International Conference On Complexity Science Management (ICCSM 2010)*, OCT 22-24, 2010, pp. 227-231.
- MALİYE BAKANLIĞI, Gelir İdaresi Başkanlığı, www.gib.gov.tr, Erişim Tr. 21.10.2013.
- OKTAR, S. Ateş; *Vergi Hukuku*, 8. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2012.
- PEHLİVAN, Osman; *Vergi Hukuku*, Murathan Yayınevi, Trabzon, 2013.
- SAVAŞAN, Fatih; *Kamu Ekonomisi*, Kitap Matbaacılık, İstanbul, 2013.
- YARDIMCIOĞLU, Mahmut, Özlem Özer; "Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Cezalarına İlişkin Görüşlerine Yönelik Bir Alan Çalışması", *Sosyoekonomi*, Cilt 18, Sayı 18, Temmuz-Aralık 2012, ss. 133-152.
- YILMAZ, Erdem; *Türkiye'de Vergi Cezalarının Etkinlik Açısından Karşılaştırmalı Analizi*, SAÜ SBE, YL Tezi, (Danışman: T.Gürdal), Sakarya, 2011.