

## Vergi Cezaları Açısından Çerçeveleme Kuramı: Türkiye-Rusya Örneği

**Burçin TUTCU** (<https://orcid.org/0000-0003-1427-0741>), Akdeniz University, Türkiye; [burcintutcu@akdeniz.edu.tr](mailto:burcintutcu@akdeniz.edu.tr)

**Günay Deniz DURSUN** (<https://orcid.org/0000-0002-1079-2879>), Beykent University, Türkiye; [gunaydursun@beykent.edu.tr](mailto:gunaydursun@beykent.edu.tr)

**Hasan TALAS** (<https://orcid.org/0000-0001-8590-273X>), Akdeniz University, Türkiye; [htalas@akdeniz.edu.tr](mailto:htalas@akdeniz.edu.tr)

### Tax Penalties in the light of Framing Theory: The Case of Turkey and Russia

#### Abstract

The framing theory, which suggests the effect that the frame presented to the individual will have on his / her behaviour, has been the subject of research conducted in different disciplines. Framing theory used in the fields of psychology, sociology, communication, economy, and marketing is discussed in terms of tax penalties in this study. Although the penalty itself is considered a negative framework, a positive framework is offered to taxpayers or responsible persons in cases such as reduction, restructuring, amnesty, and payment in instalments. In some countries, taxpayers or responsible persons are exposed to a negative framework due to practices such as no tax penalty amnesty, a decrease in credibility in case of non-payment, or suspension of commercial activities. This study aims to evaluate the countries with two different practices within the scope of tax penalties within the scope of framing theory. The tax penalty of positive policies implemented in Turkey, while the policies implemented in Russia as negative as determined under the influence of different frames of this study, is to evaluate the tax penalty. As a result of the research, it was revealed that the positive framework is more reasonable in countries with a high share of tax revenues in the public budget.

**Keywords** : Framing Theory, Tax, Tax Penalty.

**JEL Classification Codes** : M40, M48, H20.

#### Öz

Bireye sunulan çerçevenin onun davranışlarında yaratacağı etkiyi ileri süren çerçeveleme kuramı farklı disiplinlerde gerçekleştirilen araştırmalara konu olmuştur. Psikoloji, sosyoloji, iletişim, ekonomi, pazarlama alanlarında kullanılan çerçeveleme kuramı bu araştırmada vergi cezaları açısından ele alınmıştır. Cezanın kendisi negatif bir çerçeve olarak düşünülse de indirim, yapılandırma, af, taksitlendirilerek ödeme yapılması gibi durumlarda vergi mükelleflerine veya sorumlularına pozitif çerçeve sunulmaktadır. Kimi ülkelerde ise vergi ceza affi olmaması, ödenmeme durumunda kredibilitenin düşmesi veya ticari faaliyetlerin askıya alınması şeklinde yapılan uygulamalar ile mükellefler veya sorumlular negatif çerçeveye maruz kalmaktadırlar. Bu çalışmanın amacı vergi cezaları kapsamında farklı iki uygulamaya sahip ülkenin çerçeveleme kuramı kapsamında değerlendirilmesidir. Türkiye’de uygulanan vergi cezaları politikasının pozitif, Rusya’da uygulanan politikaların ise negatif çerçeve olarak belirlendiği bu araştırmada farklı çerçevelerin vergi cezalarına etkisi incelenmiştir. Araştırma sonucunda kamu bütçesi içinde vergi gelirlerinin payı yüksek olan ülkelerde pozitif çerçevenin daha makul olduğu ortaya konulmuştur.

**Anahtar Sözcükler** : Çerçeveleme Kuramı, Vergi, Vergi Cezası.

## 1. Giriş

Psikoloji ve sosyoloji bilimlerine özgü olarak ortaya çıkan çerçeveleme kuramı, daha sonra iletişim, halkla ilişkiler, ekonomi, pazarlama alanlarında da kullanılmaya başlanması ile disiplinler arası bir kuram halini almıştır.

Çerçeveleme kuramı, kişiye sunulan çerçevenin onun davranışlarına etkisini incelemektedir. Literatürde farklı bilim dallarında insan davranışlarının sunulan çerçeve ile nasıl değiştiği ortaya konulmuştur. Kimi durumlarda pozitif çerçevenin kimi durumlarda da negatif çerçevenin bireyi istenen davranışa yönlendirdiği belirlenmiştir.

Birey ve devlet arasındaki iletişimin önemli bir unsuru olan devlet eliyle sunulan mal ve hizmetler karşılığında toplanan vergi (Arıman & Tunçer, 2021: 295), bu çalışmada çerçeveleme konusu olarak belirlenmiştir. Gerçek veya tüzel kişilerin vergi borçlarını zamanında veya tam ödememesi, hatalı veya yanlış beyan etmesi gibi durumlarda uygulanan vergi cezalarının çerçevesi yasalar ile belirlenmektedir. Ekonomik, siyasi ve psikolojik olarak farklı nedenlerle uygulamaya konan vergi ceza afları ile otoritenin zayıflayacağı düşüncesi ile hiç uygulanmayan vergi aflarının bulunduğu ülkelerde vergi mükellefi veya sorumlularının davranışları etkilenmektedir. Bu açıdan vergi cezalarının pozitif ve negatif çerçevesinin vergi cezalarının ödenmesi davranışına etkisinin incelenmesi bu çalışmanın temel konusunu oluşturmaktadır.

Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluşundan bu yana çok sayıda af kanunu uygulanmış olup çalışmada Türk Vergi Sistemi'ndeki vergi cezaları pozitif çerçeveyi, Rusya'da ise Sovyetler Birliği'nden bu yana yalnızca üç vergi ceza affı kanunu yürürlüğe girmiş olup bu uygulamalar Türk Vergi Sistemi vergi ceza çerçevesine kıyasla negatif çerçeveyi temsil etmektedir. Rusya ve Türkiye vergi cezaları ve aflar konusunda farklı prensiplere sahip ülkeler olduğu için çalışmanın araştırma konusuna dahil edilmiştir.

## 2. Çerçeveleme Kuramı

Çerçeve kavramı literatürde ilk kez, Psikiyatrist Gregory Bateson (1904-1980) tarafından, kişinin belirli mesajları alarak diğerlerini dışarda bırakması, bu yolla gerçeklik algısını yönlendirmesi olarak tanımlanmaktadır. Sosyolog Erving Goffman (1922-1982) ise 1974 yılında yayınladığı Çerçeveleme Kuramı (*Framing Theory*) kitabında öznel gerçeklik üzerinde durarak, çerçevelerin kuralları ve normları belirlediği, bu durumun da kişinin davranışını yönlendirdiğini ifade etmektedir. Goffman'a göre çerçeveler, bireyin algısını doğrudan etkilemektedir. Ayrıca Goffman, çeşitli biçimlerde kurumsallaşan çerçevelerin dşsal olarak bireyi konumlandığını da ileri sürmektedir.

Çerçeveleme kuramının halka ilişkiler alanında öncü uygulayıcısı olarak kabul edilen Robert M. Entman, çerçevelerin seçmek ve öne çıkarmak temel özelliklerine vurgu yaparak, çerçevelerin dört unsurdan oluştuğunu ifade etmektedir. Entman'a göre bu unsurlar; iletişimci, metin, izleyici ve kültürdür. Kasıtlı ya da kasıtsız biçimde çerçeveleri oluşturan unsur iletişimciler olarak adlandırılmıştır. İletimcilerin kurduğu bu çerçeveler izleyicilere

belirli metinler üzerinden aktarılmaktadır. Bu noktada metinler, çeşitli sembol, kelime ve imgeler ile güçlendirilmektedir. İzleyiciler, bu metinler ile iletişimcilerin kurduğu çerçeveleri kendi gerçekliklerine ve yargılarına göre yorumlamaktadırlar. Son unsur olan kültür ise çoğunluğun çerçevesi olarak açıklanmaktadır (Entman, 1993: 52-53). Çerçevelerin kültür unsuru, sosyal inşa sürecinde zamanla doğallaşmış normalleştiğini, bu durumun bir sonucu olarak da çerçevelerin etkilerinin görünür olmadığını ileri sürmektedir (Durur, 2011: 25).

2002 yılında Nobel Ekonomik Ödülü alan Daniel Kahneman ekonomi ve psikoloji bilimini ilişkilendirerek, insanların belirsizlik karşısında nasıl karar verdiğini incelemiştir. Amos Tversky ile birlikte yürüttükleri çalışmada, ekonomik bir problemin sunum şeklinin insanların davranışlarını değiştirdiğini ortaya koymuşlardır. Bu davranış değişikliğinin nedenini de çerçeveleme etkisi olarak açıklamışlardır (Kahneman & Tversky, 1981).

Bilgi üzerinden yapılan çerçeveler mesaj çerçevesi olarak pozitif ve negatif olarak iki durumda gerçekleştirilmektedir. Pozitif veya negatif ifadelerle yapılan çerçevelendirilmenin, insanların eylemi gerçekleştirme olasılığına etkisini belirlemesi mesaj çerçevelerinin temeldir. Mesaj çerçevelemesi, iletilen bilginin pozitif ya da negatif olarak ifade edildiğinde bireylerin kararlarını etkileme durumunu ortaya koymaktadır (Levin et al., 1998).

Mesaj çerçevelemesine ait Levin, Schneider ve Gaeth tarafından geliştirilen üç ayrı alt boyut bulunmaktadır. Bunlar; risk çerçevesi, özellik çerçevesi ve amaç çerçevesi olarak adlandırılmıştır. Kişilerin, aynı bilgi içeriğine sahip pozitif ya da negatif sunulan iki riskli durum arasından tercih yapmaları üzerine kurulu çerçeveler risk çerçevesi olarak ifade edilmektedir. Özellik çerçevelemesinde ürün özellikleri ile ilgili çerçeveleme yapılarak kişilerin davranışları açıklanmaktadır. Amaç çerçevelemesinde ise bir amaç içeren davranışın sonuçları pozitif veya negatif olarak kişilere sunulmaktadır.

Literatürde risk çerçevesine ait en bilinen çalışmanın Tversky ve Kahneman'ın (1981) geliştirdiği Asya afeti problemi olduğu saptanmıştır. Birinci çerçeve kesin kazanç veya kayıp, ikinci çerçeve ise kazanç ve kayıp olasılıkları ve kesin kayıp seçenekleridir. Araştırma sonucunda ise kişilerin negatif çerçeveden daha fazla etkilendikleri saptanmıştır (Tversky & Kahneman, 1981). Özellik çerçevelemesi ile ilgili en bilinen çalışmanın Levin ve Gaeth (1988) tarafından geliştirildiği literatürde yer almaktadır. Bu çalışmada, tüketicilere %80 yağsız et ifadesi ile pozitif çerçeve ve %20 yağlı et ifadesi ile negatif çerçeve sunulmuş, hangi eti satın almak istedikleri incelenmiştir. Araştırma sonucunda pozitif çerçevenin bireyin kararını etkilediği ifade edilmiştir. Bir hedefe yönelik davranışın ortaya çıkmasını sağlayan amaç çerçevelemesi konusunda literatürde en temel alınan çalışma Meyerowitz ve Chaiken'in (1987) yaptıkları göğüs taraması ile ilgilidir. Bu çalışmada, negatif çerçevelemenin hastaların göğüs taraması yaptıklarını artırdığı sonucuna ulaşılmıştır.

Temel çalışmalar ile risk ve amaç çerçevesinde negatif, özellik çerçevesinde ise pozitif çerçevenin bireyin kararlarını etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Literatürde yapılan üç tür mesaj çerçevesine ait çalışmaların bir bölümü ve hangi çerçevenin etkili olduğu Tablo 1’de aktarılmıştır.

**Tablo: 1**  
**Çerçeveleme Kuramı Hakkında Literatürde Yapılan Çalışmalar**

Yıl	Yazar	Konu	Mesaj Çerçeve Türü	Çerçeve Türü	Sonuç
1981	Tversky & Kahneman	Kayıp Kazanç	Risk Çerçevesi	Negatif Çerçeve	Negatif çerçeveleme riskten kaçınma davranışına sebep olmuştur.
1987	Meyerowitz & Chaiken	Göğüs Taraması	Amaç Çerçevesi	Negatif Çerçeve	Hastaların göğüs taraması yaptırılmasında artış sağlanmıştır.
1988	Levin & Gaeth	Et Satın Alma	Özellik Çerçevesi	Pozitif Çerçeve	Pozitif özellikler satın alma davranışını artırmıştır.
1990	Maheswaran & Meyers-Levy	Kolesterol Testi	Amaç Çerçevesi	Negatif Çerçeve	İlgi düzeyi yüksek olanlarda negatif, düşük olanlarda pozitif çerçeve etkili olmuştur.
1992	Homer & Yoon	Ağız Sağlığı	Amaç Çerçevesi	Negatif Çerçeve	Negatif çerçeveleme ağız sağlığı konusunda daha ikna edici olmuştur.
1996	Dunegan	Reklam	Özellik Çerçevesi	Pozitif Çerçeve	Yanılıcı reklam yapmayı engellemede pozitif çerçeve etkili olmuştur.
2014	Hussein, Manna & Cohen	Emzirme	Amaç Çerçevesi	Pozitif Çerçeve	Pozitif çerçevede güvenilir kaynaktan gelen bilgi, annelerin bebeklerini emzirme tutumlarını etkilemiştir.
2015	Orazi vd.	Bağımlılık	Amaç Çerçevesi	Negatif Çerçeve	Negatif çerçeveleme kumar bağımlılığını azaltmıştır.
2015	Yu vd.	Acil Kararlar	Risk Çerçevesi	Pozitif Çerçeve	Acil durumlarda karar verirken pozitif çerçeve etkin olmuştur.

### 3. Türk Vergi Sistemi ve Vergi Cezalarının Çerçevesi

Vergi hukuku, gerçek ve tüzel kişilerin temel hak ve hürriyetleriyle ilişkili olarak düzenlenmiştir. Kamu hizmetlerinin finansmanı toplanan vergilerle sağlanmakta, bu işleyiş içerisinde devletin yetkileri ise anayasalar ile sınırlandırılmaktadır. Vergi hukuku açısından devlet alacaklı olup, mükellefler açısından da vergi bir ödevi temsil etmektedir (Turan & Güler, 2020: 29). Söz konusu hukuki ilişki, Türk Vergi Sistemi’nde; mal ve hizmet üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan vergiler, gelir üzerinden alınan vergiler olarak çok vergili bir sistem olarak tanımlanmaktadır.

Türk vergi sistemi, gerçek veya tüzel kişi vergi mükellefinin beyan esaslı temel alınarak düzenlenmiştir. Beyan esaslı, vergilendirmede esas alınan tutarın (matrah) en doğru şekilde mükellef tarafından belirlenebileceği varsayımına dayanmaktadır. Beyanname, vergi borcunu ödemekle yükümlü gerçek veya tüzel kişi (mükellef) ya da verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi (vergi sorumlusu) tarafından düzenlenmekte ve vergi dairesine teslim edilmektedir. Beyanname üzerinde yer alan matrah üzerinden, vergi alacağı kanunlarda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden hesaplanarak ödenecek vergi miktarının belirlenmesi (tarh) işlemi gerçekleştirilmektedir. Bu şekilde, vergi alacağı miktar itibarıyla bir tahakkuk fişi düzenlenerek tespit edilmiş olmaktadır. Bu fişin bir örneği mükellefe veya mükellef adına hareket eden kişiye verilmektedir. Sürecin sonunda vergi alacağı tarh ve tahakkuk etmiş, yani ödenmesi gerekli aşamaya gelmiş olmaktadır (VUK Md. 22).

Vergi cezalarına ilişkin düzenlemelere Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) yer verilmiştir. İlgili kanunun 4. kitabı, vergi suçları ile bunlara uygulanacak ceza hükümlerini kapsamaktadır. Buna göre vergi cezaları; vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları olarak iki başlıkta yer almaktadır. Ayrıca diğer cezalar olarak hürriyeti bağlayıcı cezalar bulunmaktadır.

VUK 341. madde kapsamında vergi ziyayı (kayıbı), “*mükellefin veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeni ile verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi*” olarak açıklanmıştır. Aynı maddede ayrıca, “*şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile diğer şekillerde verginin eksik tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine neden olunması*” da vergi kaybı olarak ifade edilmektedir.

Vergi ziyayı cezası ise mükellef veya sorumlu tarafından VUK 341. maddede yazılı durumlarda vergi kaybına yol açılması olarak yer almaktadır. Bu durumda, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeni ile verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi ya da haksız yere geri verilmesine neden olunması sonucunda vergi kaybına sebebiyet verilmesi, vergi ziyayı kabahatini oluşturmaktadır. Bu kabahati işleyenlere, vergi kaybına bağlı olarak ‘Vergi Ziyayı Cezası’ kesilmesi yoluna başvurulmaktadır.

VUK kapsamında, vergilendirmeyle ilgili ödevlerin yerine getirilmesi sırasında dikkate alınması gereken şekle ve usule ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Bu kurullara uyulmaması sonucunda, usulsüzlük ortaya çıkmakta ve bu usulsüzlükler cezalandırılmaktadır. Usulsüzlük cezasının kesilmesi için, vergi ziyayı bulunması koşulu yoktur. Ancak, usulsüzlük cezasını gerektiren bir fiille, aynı zamanda vergi kaybına da neden olunması durumunda, cezalardan sadece miktar itibarıyla daha yüksek olanı verilmektedir. Usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektiren fiiller, işlenen fiilin ağırlık durumuna göre; daha ağır nitelikte görülen fiiller ‘Birinci Derece’ usulsüzlük cezasını, daha hafif nitelikte görülen fiiller ise ‘İkinci Derece’ usulsüzlük cezasını gerektirir.

Vergi ziyayı ya da usulsüzlük durumunda hesaplanan ceza tutarlarının tahsilatına ilişkin ekonomik veya idari nedenlerle af düzenlemeleri yapılmaktadır (Edizdoğan & Gümüş, 2013: 102-110). Vergi cezalarına ilişkin af, vergi cezalarını kısmen ya da tümüyle sona erdiren nedenlerden biridir. Vergilere ilişkin af kanunlarına Anayasamızda yer verilmediği gibi VUK’da da af ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır (Edizdoğan vd., 2007: 217). Ülkemizde, kanunlarla vergi cezaları affedilebilmektedir (Kırbaş, 2012: 186). Ancak bazen cezaların yanında düşük tutardaki vergi aslı veya verginin bir miktarı da af kapsamına girebilmektedir (Savaşan, 2006: 151). Vergi aflarına ilişkin af yanlıları; kriz dönemleri sonrası af gerekliliği (Palamut, 1992: 8), vergi mevzuatının sık sık değişmesi nedeni ile yaşanan olumsuzlukların ortadan kaldırılması (Korkusuz, 2003: 78), vergi kaçırmanın azaltılması (Aygün, 2012: 89), vergi idaresinin iş yükünün hafifletilmesi (Narinoğlu, 1991: 40), kamu gelirlerini kısa vadede artırması (Dönmez, 1992: 36) vergi

kanunlarına uyumun artırılması (Leonard & Richard, 1987: 62), vergi idaresi ve mükellef arasında işbirliğinin sağlanması (Edizdoğan & Gümüş, 2013: 107) gibi nedenlerle af düzenlemelerinin gerekliliğini savunmaktadırlar. Vergi aflarına karşı olanlar ise adalet ve eşitlik ilkesini ortadan kaldırdığı (Şahin & Özenç, 2008), vergi kaçakçılığının önünü açması (Andreoni, 1991: 144), mali suçların affa layık olmadığı (Edizdoğan & Gümüş, 2013: 109), afların vergi idaresinin iş yükünü hafifletmeyeceği (Seviğ, 1992) ve denetim otoritesini zayıflatacağı (Edizdoğan & Gümüş, 2013: 109) nedenleri ile karşı çıkmaktadırlar.

Literatürde Hermand Leonard ve Richard Zeckhauser (1987), vergi affının faydalarını şöyle sıralamışlardır; toplanamayacak durumda olan geçmiş vergi borçlarının tahsil edilmesine yardımcı olmak, istemeden bir kabahate karışan ve pişmanlık duyanları affetme olanağı sağlaması, otoritelerin belirlediği kurallara yeniden uyum sağlanmasına destek olmak, bireysel suçlardan kaynaklanan etkinlik kaybının hafifletilmesine yardımcı olması ve daha adil bir rejime geçişi sağlamasıdır. Hari Sharan Luitel (2014) ise bu görüşlere, otoritenin vergi kaçakçılığı sorunuyla mücadele ettiğinin bir göstergesi olması, mükelleflerin üzerindeki suçluluk psikolojisini kaldırması, mükelleflerin vergi sistemi içerisine yeniden dahil edilmesiyle vergi matrahının genişlemesi ve vergi toplama maliyetlerini azaltılması şeklinde ilaveler yapmıştır.

Bu faydaları yanında af uygulamalarının sakıncaları konusunda ise Hermand Leonard ve Richard Zeckhauser (1987); sorumluluklarını hakkıyla yerine getirenleri cezalandırdığı, sorumluluklarını yerine getirmeme konusunda istenmeyecek bir motivasyon ortaya çıkardığı, bu durumun da toplumsal ve hukuki yaptırımların gücünü azaltmasına neden olabileceğini ileri sürmüşlerdir. Hari Sharan Luitel (2014) ise vergi affının karşısında olan görüşleri; devletin kanunlara uymayanlar karşısında güçlü bir konum alamaması, vergi ahlakını çökertmesi, mükellefin vergi kaçakçılığına özendirilmesi, devletin kendi belirlediği vergi yasalarını uygulayamadığı yönünde düşüncelerin ortaya çıkması, mükellefte vergi affı beklentisi oluşturarak vergi uyumunu ve vergi matrahını zedelemesi, beklenildiği kadar gelir getirmemesi, biraz sabredilirse vergi gelirlerinin istenildiği gibi toplanmaya başlanacak olması ve vergi aflarına ait uygulamaların kolay ve maliyetsiz olmadığı olarak sıralamıştır.

Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluşundan günümüze kadar vergi cezalarına ilişkin çıkarılan aflar aşağıda Tablo 2'de verilmiştir.

**Tablo: 2**  
**Türkiye'de Uygulanan Vergi Afları**

<b>İlgili Kanun veya Kararname</b>	<b>Kapsamı</b>
17.05.1924 tarihinde yürürlüğe giren Umumi Af Kanunu	Umumi Af Kanunu 1914 tarihi ile 1922 tarihi arasında devlete veya ahalisine karşı işlenen her türlü suç ve cezanın affı için çıkarılmıştır.
05.08.1928 tarihinde yürürlüğe giren Elviyel Selsed Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa	İlgili yasa, Kars, Ardahan, Artvin, Iğdır ve Sürmeli'nin Rus yönetimi altında olduğu dönemde uygulanan maktu vergilerin tahsil edilmesini amacıyla çıkarılmıştır. Yasanın yayınlanmasından önceki arazi, aşar, emlak vergileri hükümsüz kılınmış ve affolunmuştur.
15.03.1934 tarihinde yürürlüğe giren 4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Yasa	İlgili yasa ile, ikinci dünya savaşı sırasında ekonomiye destek vermek için konulan varlık vergisi kaldırılmıştır.
04.07.1934 2566 sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa	İlgili yasa ile belirlenen dönemler sonuna kadar Devlete, hususi idarelerle belediyelere ait tahakkuk etmiş bilumum vergiler kayıtları terkin olmuştur.

29.06.1938 tarihinde yürürlüğe giren 3586 sayılı Arazi Vergisinin Mali Yılı Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanun	İlgili yasa ile, arazi vergisinin tahakkuk etmiş ama tahsil edilmemiş kısmı ve cezaları (1935 yılı sonuna kadar) terk edilmiştir.
13.06.1946 Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Yasa	Yasa ile belirtilen bütün devlet ormanları gayrimenkuller, arazi, bina, iktisadi buhran ve müdafaa vergilerinden muaf tutulmuştur.
21.01.1947 tarihinde yürürlüğe giren 5050 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun	İlgili yasa ile, toprak mahsulleri vergisinden henüz tahsil edilmemiş olan tutarları, her türlü cezası ile birlikte silinmiştir.
26.10.1960 tarihinde yürürlüğe giren 113 sayılı Af Kanunu	İlgili yasa, Mayıs 1960 sonrası çıkartılan genel af kanunudur.
28.12.1961 tarihinde yürürlüğe giren 281 sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun	İlgili yasa ile, belediye bütçelerine, özel idare bütçelerine gelir yazılabilen her türlü vergi, resim ve harçlara ait olan, vergi cezaları, gecikme zamları ve zam cezaları 5 taksitte tahsil edilmiştir.
23.02.1963 tarihinde yürürlüğe giren 218 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun	İlgili yasa ile, 1960 yılına kadar olan vergi cezaları affedilmiş, usulsüzlük cezalarının yarısı affedilmiştir.
13.06.1963 tarihinde yürürlüğe giren 252 sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun	İlgili yasa ile, spor kulüplerinin 1962 yılı sonuna kadar ödedikleri transfer ücretleri, teşvik primleri ve diğer ödemeleri için tahakkuk eden fakat edilmemiş olan gelir vergisi ve cezaları sadece bir defa için affedilmiştir.
05.09.1963 tarihinde yürürlüğe giren 325 sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun	İlgili yasa ile, kamu iktisadi teşebbüslerinin 1960 yılı ve daha önceki yıllara ait olan borçları ve bunlara bağlı cezaları tasfiye edilmiştir.
16.07.1965 tarihinde yürürlüğe giren 691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müesseseler ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun	İlgili yasa ile, belediyeler ve belediyelere bağlı işletmelerin mükellef sıfatı ile borçlu bulundukları vergiler, resimler, harçlar ve cezalar ile kanuni paylar, faizler ve gecikme faizleri, komisyonlar ve banka ve sigorta işlemlerinden alınan vergiler terkin edilmiştir.
03.08.1966 tarihinde yürürlüğe giren 780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun	İlgili yasa, her türlü cezalarla ilgili af niteliği taşımaktadır. Siyasi nedenler sebebi ile en fazla eleştirilen kanun niteliği taşımaktadır.
28.02.1970 tarihinde yürürlüğe giren 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'yla Getirilen Af	İlgili yasa ile yürürlükten kaldırılmış olan emlak vergilerine ilişkin cezalar ve gecikme zamları ile ilgili alacakları affolunmuştur.
15.05.1974 tarihinde yürürlüğe giren 1803 sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun	İlgili yasa, genel aflara yönelik olarak çıkartılmıştır. 1973 yılı sonuna kadar olan dönemlere ilişkin vergi, resim, harç ve sigorta primleri sekiz ay içinde ödemesi koşulu ile cezaları ve gecikme zamları affedilmiştir.
20.03.1981 tarihinde yürürlüğe giren 2431 sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emîyanın Beyanına İlişkin Kanun	İlgili yasa ile 31 Ağustos 1981 sonuna kadar borçlu olunan vergi, resim ve harçların ödenmesi durumunda bunlara isabet eden vergi cezalarının %90'ı affedilmiştir.
02.03.1982 2431 sayılı Yasaya Ek	2431 Sayılı Kanun'un 7 nci maddesine atf yapılarak söz konusu maddenin kapsamı genişletilerek ek süreler verilmiştir.
22.02.1983 tarihinde yürürlüğe giren 2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsil Hakkında Kanun	İlgili yasa ile ödenmemiş vergilerin, 1984 yılı sonuna kadar tümünün ödenmesi koşulu ile bu vergilere bağlı vergi cezalarının tamamı ile gecikme zamlarının yarısının tahsilinden vazgeçilmiştir.
04.02.1985 tarihinde yürürlüğe giren Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanun'un Geçici 4. Maddesi	İlgili yasa ile mükelleflerin 300.000 TL'yi geçmeyen vergi borcu aslımı, ödemeleri koşulu ile, bunlara bağlı gecikme zam ve faizleri affedilmiştir.
03.12.1988 tarihinde yürürlüğe giren 3505 sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)	İlgili yasa ile mükelleflerin 500.000 TL'yi geçmeyen vergi borcu aslımı, ödemeleri koşulu ile, bunlara bağlı gecikme zam ve faizleri affedilmiştir.
28.12.1988 tarihinde yürürlüğe giren 3512 sayılı Kanun	İlgili yasa ile belediyelere ve bağlı işletmelerine af getirmiştir. 1983 yılından önceki dönemlere ait vergi asıllarının, ödenmesi koşulu ile vergi ceza, gecikme zam ve faizleri affedilmiştir.
15.12.1990 tarihinde yürürlüğe giren 3689 sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)	İlgili yasa ile vade günü gelmesine rağmen ödenmemiş olan ya da ödeme süresi henüz gelmemiş olan vergilerin tümü ve bu vergilere isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının %30'unun ödenmesi koşulu ile gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarından kalan turadan vazgeçilmiştir.
21.02.1992 tarihinde yürürlüğe giren 3787 sayılı Kanun	İlgili yasa ile vade günü gelmesine rağmen ödenmemiş olan ya da ödeme süresi henüz gelmemiş olan vergilerin tümü ve bu vergilere isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının %30'unun ödenmesi koşulu ile gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarından kalan turadan vazgeçilmiştir.
05.09.1997 tarihinde yürürlüğe giren 400 sayılı Tahsilât Genel Tebliği	Vergi mükelleflerinin bir kısmı ekonomik sıkıntılar nedeni ile borçlarının süresinde ödeyememişlerdir. İlgili tebliğ ile vergi, resim, harç, vergi cezası ve gecikme faizi talep edilmesi halinde, tecil edilmiş ve taksitlendirme yapılmıştır.
22.07.1998 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun	İlgili yasa kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almak için çıkartılmıştır.
06.02.2001 tarihinde yürürlüğe giren 414 sayılı Tahsilât Genel Tebliği	İlgili tebliğ vergi borcunu ödeyemeyen vergi mükelleflerine ödeme kolaylığı sağlayabilmek için çıkartılmıştır. Bir diğer amaç ise devlete alacaklarının hazineye dahi edilmesidir.
07.03.2002 4746 sayılı Yasa ile Emlak Vergisi ile İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasasının Geçici Madde 21)	Yasa ile emlak vergisinde beyan sistemi kaldırılmış, Sadece mükellefiyetlerde değişiklikler olması halinde bildirimler verilmesi, yasanın yürürlüğe girmesi ile belediyeler emlak vergilerini, vergi değerlerini esas alarak yıllık olarak hesaplamaları gerekmektedir.
27.02.2003 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu	İlgili kanun ile vergi konusunda Devlet ile vatandaş arasında ortaya çıkmış anlaşmazlıkların sona erdirilmesi, kamu alacağının mükellefin ödeyebileceği bir düzeye getirilmesi amaçlanmıştır.
22.11.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun	İlgili yasa ile yurt dışında sahip olunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ekonomiyi kazandırılmıştır.

25.02.2011 tarihinde yürürlüğe giren 6111 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	İlgili yasa en geniş kapsamlı af olarak adlandırılmaktadır. Her türlü vergi, resim, harçlar ve bunlarla ilgili gecikme zam, faiz ve cezaları, taksitlendirilmiştir.
29.05.2013 tarihinde yürürlüğe giren 6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı)	İlgili yasa ile, yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ülke içinde var olan işletmelerin sermayesine eklenmiştir.
10.09.2014 tarihinde yürürlüğe giren 6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun	Toplam 145 madde 3 geçici maddeden oluşan kanun çok çeşitli düzenlemeler içermesi nedeniyle torba kanun olarak adlandırılmaktadır.
19.08.2016 tarihinde yürürlüğe giren 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun	İlgili yasa ile alacakların yapılandırılması, matrah ve vergi artırımı, işletme kayıtlarının düzeltilmesi işlemleri yapılmıştır.
27.05.2017 tarihinde yürürlüğe giren 7020 Sayılı Kanun Vergi Borçlarının Yapılandırılması	İlgili yasa, 6770 ve 6736 sayılı yasa şartlarını ihlal edenler için uygulanmıştır.
17.11.2020 tarihinde yürürlüğe giren 7256 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	Korona virüs (Covid-19) salgınının işçi ve işveren üzerindeki olumsuz etkilerinin azaltılması için gerekli düzenlemeleri içerir.
03.06.2021 tarihinde yürürlüğe giren 7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	İlgili yasa, matrah ve vergi artırımı sonucunda tahakkuk eden vergilerin tamamının ilk taksit ödeme süresi içerisinde peşin olarak ödemesi halinde bu vergilerden de %10 indirim yapılacağını vurgulamıştır.

Kaynak: Resmî Gazetelerden ilgili yasal düzenlemeler derlenerek oluşturulmuştur.

Tablo 2’de yer alan vergi afları düzenlemeleri incelendiğinde; bazılarının yapılandırma şeklinde, bazılarının torba kanun bazı düzenlemelerin ise dönemsel olduğu görülmektedir. Türkiye’de yapılan tüm bu düzenlemeler ile kamu otoriteleri vergi gelirlerinin tahsil edilmesine katkı sağlama amacı gütmektedir.

Türkiye devlet bütçesi içinde vergi gelirleri son altı yılda %95 oranının üzerinde gerçekleşmiştir. Bu durum kamu gelirlerinin büyük kısmının vergilerden oluştuğunu göstermektedir. Son altı yıla ait bütçe gelirleri, bütçe gelirleri içinde yer alan vergi gelirleri tutarı ve oranları ile vergi gelirlerinin içinde yer alan vergi cezaları ve oranları Tablo 3’te verilmiştir. Buna göre bütçe içinde büyük paya sahip olan vergi gelirlerinin alt kaleminde yer alan vergi cezalarının oransal olarak son altı yılda %1 civarında olduğu görülmektedir.

**Tablo: 3**  
**Türkiye’de Bütçe ve Vergi Gelirleri ile Vergi Cezalarının Tutarları ve Oranları**

Yıl	Bütçe Gelirleri (TL)	Vergi Gelirleri (TL)	Vergi Gelirlerinin Bütçe İçindeki Oranı %	Vergi Cezaları (TL)	Vergi Cezalarının Bütçe İçindeki Oranı %
2014	394.634.401.000	378.016.251.000	95,78%	3.933.219.000	1,00%
2015	427.251.002.000	410.599.540.000	96,10%	4.330.024.000	1,01%
2016	464.152.140.000	447.261.327.000	96,36%	4.791.542.000	1,03%
2017	586.696.152.000	564.746.658.000	96,25%	5.140.501.000	0,88%
2018	638.112.407.000	626.960.897.000	98,25%	5.820.111.000	0,91%
2019	697.854.376.000	690.865.633.000	98,99%	6.515.019.000	0,93%

Kaynak: T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı Merkezi Yönetim Kanunlarından derlenmiştir.

Türk vergi sisteminde vergi gelirlerinin bütçe içindeki payı, vergi cezalarına ilişkin aflar, vergi cezalarının tahsil edilebilirliği değerlendirildiğinde vergi düzenlemelerine ilişkin pozitif bir çerçeve olduğu ve vergi affı yanlılarının savunduğu gerekçelere dayanarak düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. Ortaya konulan pozitif çerçeve ile vergi ziyayı ve usulsüzlük cezalarının tahsil edilebilirliğinin artırılması hedeflenmekte olup, ticari hayatın devamı, kamu gelirlerinin kısa vadede artırılması, ekonomik kriz sonrası dönemlerde ceza ödemelerinin kolaylaştırılması, siyasi değişimler nedeni ile mükelleflerle uyum geliştirilmesi gibi amaçlar güdülmektedir.



#### 4. Rus Vergi Sistemi ve Vergi Cezalarının Çerçevesi

Rusya Federasyonu'nda vergilerle ilgili tüm işlemler, Maliye Bakanlığı'na bağlı Rusya Federasyonu Vergi Servisi (*Федеральная Налоговая Служба - ФНС России*) tarafından yürütülmektedir. Rusya Federasyonu'ndaki modern formdaki vergi sistemi, 1990'lı yıllarda, Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği'nin (SSCB) çöküşünden sonra, piyasa ekonomisine geçişte ortaya çıkmıştır (Купина, 2016). SSCB döneminden sonrasından günümüze kadar geçerli olan, N146-F3 numaralı Rusya Federasyonu Vergi Kanunu 31 Temmuz 1998 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kanun üzerinde zaman içerisinde değişiklikler yapılmıştır. İlgili kanunda Rusya Federasyonu'ndaki vergi ve harçlar, sigorta primleri ve bu kavramlar ile ilgili ilkeler ortaya konulmuştur.

Rus vergi sistemi üç temel unsurdan oluşmaktadır. Bu unsurlar; Federal, bölgesel ve yerel vergiler olarak N146-F3 numaralı Rusya Federasyonu Vergi Kanunu'nda belirlenmiştir. Federal vergiler ülke genelinde ödenmesi gereken vergilerden (Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Gelir Vergisi, Maden Vergisi, Su Vergisi, Çevre Vergisi ve harçlar); bölgesel vergiler, Rusya Federasyonu Kanunu'na uygun olarak ilgili bölgelerin topraklarında ödenmesi gereken vergilerden (Kurumların Varlık / Mülk Vergisi, Piyango Vergisi, Ulaşım Vergisi) oluşmaktadır. Yerel vergiler ise, ilgili yerel yönetimin (belediye) topraklarında Rusya Federasyonu Kanunu'na uygun olarak ödenmesi gereken (Arsa / Arazi Vergisi, Gerçek Kişilerin Varlık / Mülk Vergisi) vergilerdir. Rusya Federasyonu'nda vergi mükellefleri tüzel kişiler, gerçek kişiler ve esnaflar olmak üzere üç gruba ayrılmıştır.

Vergi kontrolü (denetimi), Rusya'nın her seviyesindeki gelir bütçelerinin oluşumunda çok önemli bir unsurdur. Ayrıca, kontrol fonksiyonunun psikolojik etkisi unutulmamalıdır. Vergi kontrolü (denetimi) vergi kültürünün ekonomik faaliyetlere aşılmasını, vergi mevzuatı ihlallerini kaçınılmaz olarak tanımlanmasını, önlenmesini ve bu tür ihlaller için cezalandırılmasını içermektedir (Мосейкин, 2014). Rusya Federasyonu Vergi Kanununun 11. Maddesinde; vergi ve harçlarla ilgili mevzuatta ödenmeyen vergi miktarı, zamanında ödenmeyen vergi, harç ve sigorta primlerine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Rusya'da vergi yaptırımları (cezaları) N146-F3 numaralı Rusya Federasyonu Vergi Kanunu'nun on beşinci bölümünün 114. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi yaptırımlarının temel ilkeleri; yasallık, tek seferlik, her bir cezanın ayrılma ilkesi, sorumluluk, masumiyet karinesi ve adalet ilkesi (Ваймер, 2018) olarak açıklanmıştır.

Rusya'da vergi cezaları iki başlık altında incelenmektedir. Bu başlıklar gecikme zammı (*peny*) ve vergi ziyayı (*ştraf*)'dır. Gecikme zammı (*peny*), vergi mükellefinin borçlu olduğu vergi tutarlarını ödememesi durumunda ödemesi gereken tutar olarak tanımlanmıştır. Buna karşılık vergi ziyayı (*ştraf*), mükellefin vergi yasasını ihlali durumunda, vergi mükellefinden tahsil edilen tutarı ifade etmektedir (Бадалова, 2017).

Rusya’da oluşan vergi borçlarının bir kuruluşunun bile ödenmediği durumda vergi mükelleflerinin banka hesaplarına vergi tutarının ödenemeyen kısmı kadar bloke konulmaktadır. Bu durum, vergi alacağının tahsili konusunda ciddi bir yaptırım gücüdür. Vergi kanununun 69. bölümünde, harç ve sigorta primlerinin ödenmesi şartı incelenmiştir. Kanunun devamında 76. bölümde tüzel ve gerçek kişilerin banka hesaplarının askıya alınması başlığı altındadır. Vergi kanununun 76. bölümünün ikinci maddesinde vergi, harç ve sigorta primleri ile vergi cezalarının ödenmediği durumda banka hesaplarının askıya alınacağı (bloke edileceği) belirtilmiştir.

Rusya Federasyonu’nda vergi borçlarına ilişkin diğer bir dikkat çekici durum ise, vergi borçlarına karşı sorumlu olan kişilerdir. Vergi borçlarına karşı şirketlerin yöneticileri (Genel Müdür), Baş Muhasebeci(iç/dış), Finansman Müdürü ve diğer imza yetkilileri sorumludurlar. Yüzdelerle sorumluluk oranları direkt olarak belirtilmeyen bu kişiler, vergi borçlarına karşı sorumlu tutulmuştur. Bu da vergi borçlarına karşı yaptırım gücünü oluşturmaktadır. Bu konu, Vergi Kanunu’nun 122. bölümünde, İdari Suçlar ve Ceza Kanunlarında destekleyici nitelikte değerlendirilmiştir.

SSCB’nin dağılmasından günümüze kadar Rusya’da üç farklı tarihte genel vergi affı düzenlenmiştir (Mayburov & Kireenko, 2018). Bunlardan birinci vergi affı 27.10.1993 tarihinde yürürlüğe giren 1773 numaralı Başkanlık Emri ile düzenlenmiştir. İkincisi vergi affı 30.12.2006 tarihinde yürürlüğe giren N269-F3 numaralı Federal Kanun ile düzenlenmiştir (*Федеральный закон от 30.12.2006 N 269-ФЗ*). Üçüncüsü vergi affı ise literatürde 2018 vergi affı olarak bilinmektedir, 28.12.2017 tarihinde yürürlüğe girmiş N436-F3 nolu Federal Kanun ile düzenlenmiştir (*Федеральный закон от 28.12.2017 N 436-ФЗ*). Uygulanan vergi afları gerçek kişi ve esnaf olan vergi mükellefleri için uygulanmıştır. Vergi aflarının genel niteliği ise beyan edilip ödenmemiş veya beyan edilmemiş tüm vergileri kapsamaktadır. Rusya Federasyonu’nda uygulanan genel vergi afları Tablo 4’te gösterilmiştir.

**Tablo: 4**  
**Rusya Federasyonu’nda Uygulanan Vergi Afları**

İlgili Kanun veya Emir	Kapsamı
Başkanlık Emri No: 1773, 27.10.1993	Tüzel kişilik dışındaki diğer kişi ve kuruluşlar kapsam dahilinde olup 1993 yılı itibarı ile ödenmemiş ve beyan edilmemiş tüm vergileri kapsamaktadır. SSCB’nin dağılmasından sonra yapılan ilk genel vergi affıdır.
Federal Kanun No: 269-F3, 30.12.2006	Bireysel girişimciler ve bireylerin 2006 yılı öncesi beyan edip ödemediği veya beyan etmediği vergileri kapsamaktadır. Bu düzenlemede tüzel kişiler kapsam dışı tutulmuştur.
Federal Kanun No: 436-F3, 28.12.2017	Bireysel girişimciler ve daha önce girişimci faaliyette bulunan bireylerin vergi borçlarını kapsamaktadır. Tüzel kişiler kapsam dışı tutulmuştur.

Tüzel kişiler için vergi affı 2014 yılında uygulanmıştır. Uygulamanın kapsamında yurtdışındaki Rus sermayesinin ülkeye geri gelmesi teşvik edilmiştir. Bu kapsamda tüzel kişiler de istisnai bir şekilde vergi affı kapsamında alınmıştır. Bu af, Rusya Federasyonu Başkanı’nın 4 Aralık 2014 tarihli Federal Meclis hitabında, “Rusya’ya dönen sermaye için tam bir af” düzenlemesi olarak değerlendirilmiştir (Рустамов, 2019). Bu kapsamdaki tüzel kişiler, sadece yurtdışındaki tüzel kişiler olarak düzenlenmiştir.

Bu genel afların dışında ara dönemlerde de yerel düzeyde vergi afları düzenlenmiştir. Gerçekleşen bu aflar yerel düzeyde, bölgenin siyasi, coğrafi ve ekonomik durumu gözeticilerle ekonomik kalkınmayı desteklemek için yapılmıştır. Bunlara örnek olarak 1996 yılındaki Kemerovsky, 1997 yılında Dağıstan ve 1998 yılındaki Çeçenistan bölgeleri için uygulanan vergi aflarını verilebilir.

Rusya Federasyonu kanunları gereği, vergi borcu bulunan tüm işletmeler vergi borçlarını ödemek zorundadırlar. İlgili kanun gereği vergi borcunun ödenmemesi durumunda işletmelerin banka hesapları ilgili vergi borcu tutarı kadar bloke edilmektedir. Blokenin kalkması ise borcun ödenmesine bağlıdır. Bu kapsamda Rusya Federasyonu için vergi cezalarının ödenmemesi durumundan söz etmemiz mümkün değildir. Rusya Federasyonu konsolide bütçesindeki son altı yıla ait vergi cezası ve vergi ziyayı tutarları toplamı Tablo 5’te verilmiştir. Buna göre, tutarların dönemler arasında artış ve azalışlar gösterdiği görülmektedir (Federal Vergi Servisi).

**Tablo: 5**  
**Rusya’da Vergi Cezaları ve Bütçe İçindeki Payı (Milyon Ruble)**

Yıl	Bütçe Gelirleri (Ruble)	Vergi Gelirleri (Ruble)	Vergi Gelirlerinin Bütçe İçindeki Oranı %	Vergi Cezaları (Ruble)	Vergi Cezalarının Bütçe İçindeki Oranı %
2014	12.670.189	9.794.916	77,3%	336.121	2,70%
2015	13.788.300	10.606.860	76,9%	296.790	2,20%
2016	14.482.884	11.599.496	80,1%	348.016	2,40%
2017	17.343.436	13.267.996	76,5%	406.559	2,30%
2018	21.328.495	15.261.586	71,6%	401.716	1,90%
2019	22.737.273	16.699.618	73,5%	375.837	1,70%

*Kaynak: Rusya Federasyonu Federal Vergi Servisi’nden elde edilmiştir.*

Rusya Federasyonu bütçe gelirlerin ortalama olarak %76’sı vergi gelirlerinden oluşmaktadır. Rusya federasyonunun bütçe gelirlerinin %24’lük kısmı ise petrol ve doğalgaz, yer altı kaynakları ile fosil yakıt gelirlerinden oluşmaktadır.

Banka hesaplarına bloke konulmasını işletmeler nezdinde düşündüğümüzde işletmelerin ticari işlemlerine devam edebilmeleri için vergi borçlarını ödemeleri gerektiği ortaya çıkarmaktadır. Devlet tarafından vergilerin adaletli bir şekilde toplaması için ilgili denetim ve kontrollerin yapılması gerekmektedir. Yapılan denetimler sonucunda vergi cezası ve ziyayı durumları ortaya çıkmaktadır. Bu durumlara ilişkin Rusya Federasyonu bünyesinde ülkemizde olduğu gibi vergi cezalarının ve ziyalarının tahsil edilememesi durumu söz konusu değildir. Bu açıdan değerlendirildiğinde Rusya vergi kanunlarının ceza ve ziyayı konusunda negatif bir çerçeve sunduğu ortaya çıkmaktadır.

## 5. Sonuç ve Öneriler

Bireye sunulan çerçevenin onun davranışlarını etkilediğini açıklayan çerçeveleme kuramı; risk, amaç ve özellik çerçevesi alt başlıklarında literatürde sosyoloji, iletişim, ekonomi, pazarlama, sosyal psikoloji gibi farklı disiplinlerde çalışılmıştır. Bu araştırmada çerçeveleme kuramı; vergi mükelleflerinin ve sorumlularının vergisel ödevlerini tam, zamanında ve yasalara uygun olarak yerine getirmemeleri durumunda ortaya çıkan vergi

cezaları açısından ele alınmış ve davranış sonuçları merkezi bütçe içerisindeki rakamlar ele alınarak değerlendirilmiştir. Çerçeveleme kuramının bu araştırma kapsamında incelenen türü amaç çerçevesi olarak belirlenmiştir. Bunun nedeni ise çerçeveyi ortaya koyan otoritenin gelirlerini tam ve zamanında tahsil etme amacı ile vergi mükelleflerinin bu amaç doğrultusunda davranmalarını sağlamaktır.

Bu çalışmada vergi aflarının, yapılandırılmalarının, erken ödeme indirimlerinin ve taksitlendirmelerinin daha fazla sayıda olduğu Türkiye ile söz konusu alanlarda kısıtlı yasal düzenlemelerin olduğu Rusya ele alınmıştır. Türkiye Cumhuriyeti'nde kuruluşundan bu yana vergi gelirlerinin cezalandırılması konusunda çok sayıda yasal düzenleme olmasına karşın Rusya Federasyonu'nda bu sayı yalnızca üç olarak gerçekleşmiştir. Türkiye'de kamu bütçesi içerisinde vergi gelirleri %95 oranının üzerinde bir paya sahip iken daha fazla yer altı zenginliklere sahip olan Rusya'da bu oran %80 düzeyindedir. Bu farklılık vergi gelirlerini tahsil etme konusunda devletlerin yasal düzenleme konusundaki politikalarına da yansımaktadır. Vergilerin tam, zamanında ödenmemesi durumunda ortaya çıkan vergi ziyayı ile usule ilişkin ortaya çıkan cezalar her iki ülkede de kanunlarla düzenlenmiştir. Ancak farklılık söz konusu cezalarla ilgili olarak yasal çerçevelerdedir. Türkiye'de cezalar para cezaları ve hürriyet kısıtlaması şeklinde olmakta iken Rusya'da ticari hayatın kısmen durdurulması ile sonuçlanmaktadır. Rusya Federasyonu'nda bir tüzel kişinin vergi ziyayı ya da cezası söz konusu olduğunda bu borcun ödenmemesi durumunda şirketin banka hesaplarına bloke konulmakta ve işletmenin sürekliliği geçici olarak askıya alınmaktadır. Bu durum sadece işletmeyi değil, işletme ile ilişkili kişi ve kurumların faaliyetlerinin de etkilenmesi ile sonuçlanmaktadır. Bu açıdan Rusya Federasyonu'nun merkezi bütçe içerisindeki vergi cezalarının %100'e yakın oranda tahsil edildiğini söylemek mümkündür. İki ülkenin vergi cezalarının bütçe içindeki payı değerlendirildiğinde bu oran Türkiye için %1, Rusya için %2 düzeyindedir.

Vergi cezaları konusundaki her iki ülkedeki yasal düzenlemeler ve yukarıdaki ifade edilen farklılıklar kıyaslandığında Türkiye'de vergi sistemi ve cezalar konusunda pozitif çerçeve, Rusya'da ise negatif çerçeve olduğunu ifade etmek mümkündür. Türkiye'de devletin vergi gelirlerini tahsil etme amacı ile mükelleflerinin bu amaç doğrultusunda davranmalarını sağlamayı hedeflemesi amaç çerçevesini, yasal düzenlemelerin çokluğu, cezaların erken ödenmesinde sunulan indirimler ve affedici olması nedeni ile pozitif çerçeveyi sunduğu buna karşın Rusya'da tam tersi uygulamalar nedeni ile negatif çerçevenin geçerli olduğu tespit edilmiştir.

Pozitif çerçeve, literatürde vergi ceza affı yanlılarının da ileri sürdüğü devletin gelirini artırıcı, vergi kaçırmayı azaltıcı, vergi idaresi ve mükellef arasında iş birliğinin sağlayıcı amaçları nedeni ile de tercih edilmektedir. Özellikle Türkiye gibi kamu bütçesinin çok büyük kısmı vergi gelirlerinden oluşan devletlerde cezalara ilişkin pozitif çerçevenin kamu bütçesi ve kamu hizmetinin devamlılığı açısından daha uygun olduğu düşünülmektedir. Vergi aflarına karşı olanların adalet ve eşitlik ilkesini ortadan kaldırdığı, bu tür suçların affa layık olmadığı ve kamu denetiminin otoritesini zayıflatacağı negatif çerçeveler ise özellikle Rusya'daki gibi işletmelerin varlıklarını tehdit eden ve

sürekliliklerini riske sokan durumlar yaratması ile uygun bulunmamaktadır. Çerçeveleme kuramında amaç çerçevesi ile ilgili literatürde yapılan çalışmalar, negatif çerçevenin bireyin davranışlarını olumlu etkilediğini ortaya kosa da araştırma konusu olan vergi cezalarında pozitif çerçevenin amaçlanan davranışı sağladığı görülmektedir.

Vergi cezaları konusunda pozitif çerçeve sunan Türkiye’de çerçevenin uzun yıllardır bu şekli ile uygulanmasının temel nedeni kamu gelirleri içinde vergi gelirlerinin büyüklüğüdür. Bu koşullar devam ettiği sürece pozitif çerçevenin mükelleflerin tam ve zamanında vergi ödeme davranışı gerçekleştirdiği durumlarda ise negatif çerçevenin kullanımın uygun olacağı düşünülmektedir. Ancak yine de hem kamu otoriteleri hemde vergi mükellefleri açısından yapılacak bir alan araştırmasının çerçevenin özelliklerini ve kısıtlarının belirlenmesine katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Bir başka açıdan vergi cezalarının çerçevesini kayıp ve daha az kayıp olarak sınıflandırarak risk çerçevesi şeklinde değerlendirmek ve analiz etmek de mümkündür. Ancak bu çalışmada kamu gelirleri açısından kamu otoritelerinin sunduğu çerçeve değerlendirildiğinden risk değil amaç çerçevesi açısından değerlendirme yapılmıştır. Vergi mükellefi veya sorumlularına risk ve amaç çerçevesi açısından yapılacak diğer alan araştırmalarının kamu maliyesi, muhasebe ve sosyoloji alanlarına katkı sağlayacağı ve disiplinler arası çalışmalara fırsat yaratacağı düşünülmektedir.

## Kaynaklar

- Amos, T. & D. Kahneman (1981), "The Framing of Decisions and the Psychology of Choice", *Science*, 211(30), 453-458.
- Andreoni, J. (1991), "The Desirability of a Permanent Tax Amnesty", *Journal of Public Economics*, 45(2), 143-159.
- Arıman, Y. & M. Tunçer (2021), "Türkiye’de Mükelleflerin Kamu Harcamalarına ve Bu Harcamalar İçin Vergi Ödenmesine Yönelik Tercihleri", *Sosyoekonomi*, 29(48), 293-322.
- Aygün, R. (2012), "Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi", *Vergi Dünyası Dergisi*, 369, 88-92.
- Bateson, G.A. (1955/1972), "A theory of play and fantasy", in: G.A. Bateson (ed.), *Steps to an ecology of mind*, Reprinted by American Psychiatric Association Research Reports, New York: Chandler.
- Dönmez, R. (1992), *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İİBF Yayınları.
- Dunegan, K.J. (1996), "Fines, Frames, and Images: Examining Formulation Effects on Punishment Decisions", *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 68(1), 58-67.
- Durur, E.K. (2011), "İnşacı Yaklaşım İçinde Çerçeveleme Kuramı ve Haberin Çerçevesi", *Atatürk İletişim Dergisi*, 2, 21-32.
- Edizdoğan, N. & E. Gümüş (2013), "Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, 164, 99-119.
- Edizdoğan, N. vd. (2007), *Vergi Ceza ve Yargulama Hukuku*, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Entman, R.M. (1993), "Framing: Toward Clarification of a Fractured Paradigm", *Journal of Communication*, 43(4), 51-58.

- Goffman, E. (1974), *Frame Analysis: An Essay on The Organization of Experience*, New York: Harper and Row.
- Homer, P.M. & S. Yoon (1992), "Message Framing and The Interrelationships Among Ad-Based Feelings, Affect, and Cognition", *Journal of Advertising*, 21(1), 19-33.
- Hussein, A. et al. (2014), "The Impact of Message Framing and Source Credibility on Breastfeeding Intention: A Social Marketing Approach", *Gadjah Mada International Journal of Business*, 16(2), 93-109.
- Kırbaş, S. (2012), *Vergi Hukuku*, Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Korkusuz, M. (2003), "Vergi Barışı Üzerine". *Yaklaşım*, 123, 77-79.
- Leonard, H.B. & J.Z. Richard (1987), "Amnesty, Enforcement and Tax Policy", in: L.H. Summers (ed.), *Tax Policy and the Economy*, NBER and MIT Press Journals, 1, 55-85.
- Levin, I. & G. Gaeth. (1988), "How Consumers Are Affected by the Framing of Attribute Information Before and After Consuming the Product", *Journal of Consumer Research*, 15, 374-376.
- Luitel, H. (2014), *Is Tax Amnesty A Good Tax Policy?: Evidence From State Tax Amnesty in the United States*, London: Lexington Books.
- Maheswaran, D. & J. Meyers-Levy. (1990), "The Influence of Message Framing and Issue Involvement", *Journal of Marketing Research*, 27(3), 361-367.
- Meyerowitz, B.E & S. Chaiken (1987), "The Effect of Message Framing on Breast Self-Examination Attitudes, Intentions, and Behavior", *Journal of Personality and Social Psychology*, 52(3), 500-510.
- Narinoğlu, R. (1991), "1923 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları Kapsamı ve Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları*, 26-40.
- Orazi, D.C. et al. (2015), "The Nature and Framing of Gambling Consequences in Advertising", *Journal of Business Research*, 68(10), 2049- 2056.
- Palamut, M.E. (1992), "Vergisel Af ve 3887 sayılı Yasa", *Banka ve Ekonomik Yorumlar*, Nisan-Mayıs, 7-11.
- Savaşan, F. (2006), "Vergi Aflarına Mükellef Tepkisi: Türkiye'de Vergi Aflarından Kimler Faydalaniyor?", *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12, 149-171.
- Seviğ, V. (1992), "Vergi Ceza Affı", *Dünya Gazetesi*, 10.04.1992.
- Şahin, M. & Ç. Özenç (2008), "Türkiye'de Vergi Kültürünü Etkileyen Faktörler", *Yaklaşım*, 182.
- Turan, M.E. & H. Güler. (2020), "Türkiye ve Diğer OECD Ülkelerindeki Vergi Aflarının Kanuni Dayanaklarının Karşılaştırılması", *Vergi Raporu*, 252, 11-32.
- Tversky, A. & D. Kahneman (1981), "The Framing of Decisions and the Psychology of Choice", *Science*, 211, 453-458.
- Yu, X. et al. (2015), "Impact of Self-Framing on Decision Making: Timing Matters", *Social Behavior and Personality: An International Journal*, 43(4), 629-640.
- Бадалова, А.З. (2017), "Анализ Динамики и Структуры Налоговой Задолженности По Уплате Пеней и Штрафов На Примере Приморского Края", *Инновационное Развитие и Модернизация Экономики России и Зарубежных Стран*, 5-13.
- Ваймер, Е.В. (2018), "Принципы Наложения Налоговых Санкций", *Юридическая Наука и Практика*, 14(2), 40-46.

- Купина, В.А. (2016), “Налоговая Политика России В Условиях Санкций. Повышение Эффективности Функционирования Налоговой Политики”, *В Научное Сообщество Студентов “Центр Научного Сотрудничества “Интерактив Плюс”*, 154-157.
- Майбуров, И.А. & А.П. Киренко (2018), “Налоговые Реформы и Выборы В Современной России”, *Journal of Tax Reform*, 4(1), 74-94.
- Мосейкин, В.В. (2014), “Налоговый Контроль В Системе Налогового Администрирования Российской Федерации”, *Вестник Омского Университета, Серия «Экономика»*, (1), 163-167.
- Рустамов, Э.А. (2019), “Анализ Налоговых Амнистий В Российской Федерации”, *Голопристанский Районный Центр Занятости*, 17(10), 60-62.

Tutcu, B. & G.D. Dursun & H. Talaş (2023), "Vergi Cezaları Açısından Çerçeveleme Kuramı: Türkiye-Rusya Örneği", *Sosyoekonomi*, 31(55), 487-501.