

**VERGİ KABAHLTLERİNİN HUKUKİ TEMELLERİ:
AFYONKARAHİSAR ÖRNEĞİ**

Onur ÇELİK
Yüksek Lisans Tezi
Danışman: Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI
Temmuz, 2022
Afyonkarahisar

T.C.
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ KABAHATLERİNİN HUKUKİ TEMELLERİ:
AFYONKARAHİSAR ÖRNEĞİ

Hazırlayan
Onur ÇELİK

Danışman
Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI

AFYONKARAHİSAR 2022

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “**Vergi Kabahatlerinin Hukuki Temelleri: Afyonkarahisar Örneği**” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakçada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

04/07/2022

İmza

Onur ÇELİK

T.C.
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ENSTİTÜ ONAYI

Öğrencinin	Adı- Soyadı	Onur ÇELİK
	Numarası	200607102
	Anabilim Dalı	Maliye
	Programı	Maliye
	Program Düzeyi	<input checked="" type="checkbox"/> Yüksek Lisans <input type="checkbox"/> Doktora <input type="checkbox"/> Sanatta Yeterlik
Tezin Başlığı	Vergi Kabahatlerinin Hukuki Temelleri: Afyonkarahisar Örneği	
Tez Savunma Sınav Tarihi	04/07/ 2022	
Tez Savunma Sınav Saati	14.00	

Yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez, Afyon Kocatepe Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri uyarınca jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek oy birliği – oy çokluğu ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Elbeyi PELİT
MÜDÜR

ÖZET

VERGİ KABAHATLERİNİN HUKUKİ TEMELLERİ:

AFYONKARAHİSAR ÖRNEĞİ

Onur ÇELİK

AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

Temmuz, 2022

Danışman: Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI

Kabahatler kavram olarak ilk kez 18.Yüzyılda James Goldschmidt tarafından ortaya atılmıştır. Vergi kabahatleri vergi yükümlülerinin, sonucunda idari para cezasıyla cezalandırılan, vergi kanunlarında öngörülen yükümlülöklere aykırı fiilleridir. Vergi kabahatlerinin gelişim süreçlerinin birtakım bilimsel temelleri mevcuttur. Vergi kabahatleri, hukuken bir suç olmaktan çıkarılıp, günümüzde idari yaptırım niteliğine dönüşmüştür. Türkiye’de 2005 yılında vergi kabahatleri suç olmaktan çıkartılmıştır.

Bu çalışmanın amacı, vergi kabahatlerinin hukuki temellerinin tespiti ve mükelleflerin vergi kabahatlerine ilişkin algısının araştırılmasıdır. Afyonkarahisar il merkezinde 408 vergi mükellefi ile anket gerçekleştirilmiştir.

Bulgulara göre daha fazla eğitim alanların vergi algısının yüksek olduğu gözlenmiştir. Bulgulara göre vergi kabahati mevzuatı ile ilgili mükelleflerin yeterli bilgiye sahip olmadığı belirlenmiştir. Elde edilen bulgulara göre vergi mükellefleri, vergi aflarının ve vergi mevzuat değişikliğinin vergi kabahatlerini daha da artırdığını düşünmektedirler.

Anahtar Kelimeler: Vergi kabahati, vergi kabahat algısı.

ABSTRACT

THE LEGAL BASIS OF TAX MISDEMEANORS:

AFYONKARAHİSAR CASE

Onur ÇELİK

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY
INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF PUBLIC FINANCE**

July, 2022

Advisor: Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI

Misdemeanors were first introduced as a concept by James Goldschmidt in the 18th century. Tax misdemeanors are the acts of taxpayers contrary to the obligations stipulated in tax laws, which are punished with administrative fines. There are some scientific foundations of the development processes of tax misdemeanors. Tax misdemeanors have been removed from being a legal crime and have turned into an administrative sanction today. Tax misdemeanors were decriminalized in Turkey in 2005.

The aim of this study is to determine the legal basis of tax misdemeanors and to investigate the perception of taxpayers regarding tax misdemeanors. A survey was conducted with 408 taxpayers in Afyonkarahisar city center. According to the findings, it was observed that those who received more education had higher tax perception. According to the findings, it has been determined that the taxpayers do not have enough information about the tax misdemeanor legislation. According to the findings, taxpayers think that tax amnesties and tax legislation changes increase their tax misdemeanors.

Keywords: Tax misdemeanors, perception of tax misdemeanors.

ÖNSÖZ

Verginin ve devletin vergi gelirlerine duyduğu ihtiyacın giderek önem kazandığı günümüzde; vergi mükelleflerinin vergi kanunu ve ilgili mevzuatlarına karşı tutumlarını saptamak, mükelleflerin vergi ödevlerine ilişkin yaklaşımlarını belirlemek, işlenen veya işlenmesi muhtemel vergi kabahatlerinin sebep ve sonuçlarını tahlil etmek, kabahat cezalarının vatandaşlarda oluşturduğu etkileri tespit etmek, mükelleflerle yapılan anket çalışması neticesinde vatandaşların vergi kabahatlerini nasıl anladığını ortaya koymak, kabahatleri işleme eğilim seviyesini belirleyebilmek, kabahat yaptırımlarının verimliliğini ölçmek ve son olarak mükelleflerin taleplerine ilişkin veriler elde etmek amacıyla çalışma yapılmıştır. Ortaya konulan bulguların tüm paydaşlar açısından faydalı olacağı düşünülmüştür.

Bu çalışmanın hayata geçmesinde en büyük motivasyonu sağlayan, hayat arkadaşım değerli eşime, eğitim hayatımdaki başarımda en büyük pay sahibi, üzerimde maddi ve manevi hakları olan anneme ve babama ve akademik çalışmanın ne olduğunu bilecek yaşta olmasa bile varlığıyla bana güç veren biricik oğluma içten teşekkürlerimi sunarım.

Çalışma süresi boyunca, çalışmamın layıkıyla tamamlanacağına beni inandıran ve yüksek lisans eğitimim boyunca desteğini esirgemeyen Danışman hocam Prof. Dr. Hasan Hüseyin Bayraklı'ya, yine araştırmalarım süresince bilgi ve tecrübesiyle tez çalışmamı sonuçlandırmama vesile olan kıymetli hocam Prof. Dr. İsa Sağbaş'a saygı ve şükranlarımı arz ederim.

Onur ÇELİK
2022, Afyonkarahisar

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
YEMİN METNİ.....	ii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
TABLOLAR LİSTESİ	ix
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ.....	x
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM VERGİ KABAHAHLERİ

1. VERGİNİN TANIMI, VERGİNİN ÖZELLİKLERİ VE VERGİLENDİRME İLKELERİ	3
1.1. VERGİNİN TANIMI	3
1.2. VERGİNİN ÖZELLİKLERİ	4
1.3. VERGİLENDİRME İLKELERİ	5
2. VERGİ KABAHAHLERİ	8
2.1. GENEL OLARAK	8
2.2. KABAHAHT KAVRAMI.....	9
2.3. KABAHAHT VE SUÇ AYRIMI.....	10
2.4. İDARİ YAPTIRIM KAVRAMI.....	13
2.5. İDARİ YAPTIRIM – ADLİ YAPTIRIM AYRIMI	15
2.6. VERGİ KABAHAHTI KAVRAMI	15
2.6.1. Vergi Kabahatinin Tarihsel Temeli	16
2.6.2. Vergi Kabahatinin Sosyolojik Temeli	18
2.6.3. Vergi Kabahatinin Felsefik Temeli	23
2.6.4. Vergi Kabahatinin Ahlaki Temeli	32
2.7. VERGİ KABAHAHTİNİN YAPISAL UNSURLARI	36
2.7.1. Vergi Kabahatlerinin Maddi Unsuru	37
2.7.2. Vergi Kabahatlerinin Manevi Unsuru.....	38

İKİNCİ BÖLÜM TÜRK VERGİ HUKUKUNDAKİ KABAHAHT TÜRLERİ

1. GENEL OLARAK.....	40
2. VERGİ ZİYAI	41
2.1. VERGİ ZİYAI'NIN TANIMI VE UNSURLARI	42
2.1.1. Genel Olarak	42
2.1.2. Vergileendirme ile İlgili Ödevlerin Zamanında Yerine Getirilmemesi veya Eksik Yerine Getirilmesi	43
2.1.3. Gerçeğe Aykırı Beyanlar Sayesinde veya Çeşitli Şekillerle Verginin Noksan Tahakkuk Ettirilmesi veya Haksız Yere Geri Verilmesine Sebebiyet Verme.....	44

2.2. VERGİ ZİYAI CEZASI	46
2.2.1. Genel Olarak	46
2.2.2. Vergi Ziyai Cezasının Bir Kat Olarak Uygulanması	46
2.2.3. Vergi Ziyai Cezasının Üç Kat Olarak Uygulanması	46
2.2.4. Vergi Ziyai Cezasının İndirimli Olarak Uygulanması	47
3. USULSÜZLÜK	47
3.1. TANIM	47
3.2. USÜLSÜZLÜK	47
3.2.1. Birinci Derece Usülsüzlük Halleri	48
3.2.2. İkinci Derece Usülsüzlük Halleri	51
3.3. ÖZEL USULSÜZLÜK	54

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM VERGİ KABAHAHLERİNİN ALGILANMASINA YÖNELİK BULGULAR

1. GİRİŞ	58
1.1. ARAŞTIRMANIN AMACI	58
1.2. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ	58
1.3. ARAŞTIRMANIN İDDİALARI	58
1.4. ARAŞTIRMANIN KAPSAM VE SINIRLILIKLARI	58
1.5. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ, VERİLERİN TOPLANMASI VE ANALİZİ	59
2. VERGİ KABAHAHLERİNE İLİŞKİN ANKET BULGULARI	59
3. VERGİ KABAHAHLERİ İFADELERİNE VERİLEN CEVAPLARA İLİŞKİN BULGULAR	81
TARTIŞMA, SONUÇ VE ÖNERİLER	88
KAYNAKÇA	93
EKLER	95

TABLULAR LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1. Tanımlayıcı İstatistikler.....	59
Tablo 2. Vergi Ve Vergi Kabahatlerinin Algısına Yönelik İfadelerin Ortalama, Mod Ve Medyan Değerleri.....	60
Tablo 3. Vergi Kabahatleri İle İlgili 5’li Likert İfadelere Verilen Cevapların Dağılımı	81

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

GVK: Gelir Vergisi Kanunu

KHK: Kanun Hükmünde Kararname

m.: Madde

s.: Sayfa

SPSS: Statistical Package for the Social Sciences

TBMM: Türkiye Büyük Millet Meclisi

T.C.: Türkiye Cumhuriyeti

TCK: Türk Ceza Kanunu

Vb.: Ve benzeri

Vs.: ve saire

VUK: Vergi Usul Kanunu

&: ve

%: Yüzde

GİRİŞ

Günümüzde var olan bireysel ve toplumsal ihtiyaçlar; ekonomik koşullar, sosyal koşullar, teknolojinin gelişmesi tatmin ve beklentilerdeki farklılıklara bağlı olarak sürekli bir şekilde dönüşüm içerisinde olduğundan toplumsal ihtiyaçların karşılanması sağlayacak imkânlar vergi gelirlerinden geçmektedir. Bu bağlamda vergi, ihtiyaçların veya taleplerin karşılanmasında gerekli bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi, devlet ve vergileme yetkisine sahip kurumların devletin yapmış olduğu harcamaları karşılamak veya ödeme gücü olan bireylerden güçleri ile doğru orantılı olarak toplumun içinde bulunduğu koşulların gerektirdiği tedbirleri gidermek adına aldıkları karşılıksız, zorunlu ve nihai parasal ödemelerdir.

Vergilerin tarh tahakkuk ve tahsil aşamaları kamu otoritesi olan devletin vergi idareleri eliyle yürütmüş olduğu hukuki işlemlerdir. Vergi mükellefleri vergi ödevlerini kanuni mecburiyet olmasından dolayı düzenli olarak yerine getirmek zorundadırlar. Vergi vermek bir vatandaşlık görevi olmakla beraber kanuni bir zorunluluk olduğundan, vergilerin usulüne ve şekline uygun olarak verilmemesi halinde ise devlet tarafından bazı yaptırımlar uygulanmak zorundadır. Vergi kabahatleri, karşılığında kanunun idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlıklardır. Vergi kabahati işleyen mükelleflere uygulanan yaptırımlar da idari yaptırımlar olarak kanunda düzenlenmiştir.

Vergi Kabahatleri hukukumuzda vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük olarak ayrıma tabi tutulmuştur. Bu kabahat türleri Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddelerinde tahdidi olarak sayılmış ve karşılığında uygulanacak idari yaptırım cezalarının ölçüsü de belirlenmiştir.

Vergi Kabahatlerinin hukukumuzda yer bulması süreci suç kabahat ayrımı yapılması çalışmaları çerçevesinde 2005 yılındaki Türk Ceza Kanunu değişikliğine dayanmaktadır. Bu değişiklik sonucu işlenen kabahat fiilleri suç olmaktan çıkarılmış ve ayrı bir hukuki form olarak kabahat şeklinde tanımlanmıştır. Kabahatlerin hukuktaki yer edinme sürecinin ise hukuki, felsefi, ahlaki, iktisadi ve sosyolojik sebepleri irdelenmiş, kabahatlerin suç, idari yaptırım gibi diğer kavramlardan farkları da çalışma ile ortaya konulmak istenmiştir.

Vergi Kabahatlerinin ve Mükelleflerin algılamalarını esas alan ve Afyonkarahisar İli perspektifinde vergi kabahatlerine ilişkin mükellef yaklaşımlarını irdelleyen çalışmamız, vergi mükelleflerinin vergi ödevlerine bağlılıklarını test etmek,

kabahat işlenmesi durumuna olan bakış açılarını anlamak, kabahat işlenmesi halinde alacakları cezaya dair endişe durumlarını tespit edebilmek ve vergi mevzuatına olan vakıfyetlerini ölçebilmek açısından önem arz etmektedir. Çalışma ile, izah edilen amaçlar doğrultusunda sağlıklı veriler toplayabilmek ve mükellef algılarını ölçebilmek amacıyla anket çalışması planlanmış ve sorular üzerinden mükellef tercihlerinin tespit edilmesi hedeflenmiştir.

Tez çalışması, toplanan verilen analizleri yorumlanmak suretiyle mükellef nazarındaki aksak yönler dair kabahat oranlarını azaltıcı, vergi gelirlerini artııcı ne gibi önlemler alınabileceğine dair öneriler sunma iddiasıyla hazırlanmıştır. Çalışmanın ana amacı da bu doğrultuda çözüm önerileri geliştirebilmektir. Bu doğrultuda, teorik bilgiler ile pratiği temsil eden sahadan gelen veriler ışığında tartışma sonuç ve öneriler geliştirilmiştir.

Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın ilk bölümde kısaca verginin tanımı, özellikleri, vergileme ilkelerine değinildikten sonra vergi kabahatinin tanımı, suç ve kabahat ayrımı, kabahatin idari yaptırımlarla olan ilişkileri, vergi kabahatlerinin tarihsel, hukuki, sosyolojik, felsefi ve ahlaki temelleri ışığında kabahatlerin gelişimi ve vergi kabahatlerinin maddi manevi unsurlarını ele alan yapısal unsurları incelenmiştir.

İkinci bölümde, Türk vergi sisteminde yer alan vergi kabahat türleri, kanundaki karşılığıyla birlikte vergi ziyayı, özel usulsüzlük ve usulsüzlük kabahatlerine mevzuattaki karşılıklarıyla birlikte detaylıca yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise, Afyonkarahisar'da faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin vergiye, vergi kabahatlerine, uygulanan yaptırımlara, hukuki yaptırımların kendilerinde bıraktığı etkilere dair analiz ve ölçümler yapabilmek amacıyla anket çalışması yapılmıştır. Anket, hukuk fakültesi öğretim üye ve yardımcılarının da desteği alınarak tez danışmanı onayı ile düzenlenmiştir. Ankete katılan mükelleflerden alınan cevaplar ve ortaya çıkan bulgular sayesinde veriler ortaya çıkarılmış, bu veriler Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) istatistik programı aracılığıyla analiz edilmiştir. Son olarak analiz sonuçları hakkında değerlendirme yapılarak tartışma ve öneriler sunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KABAHAHLERİ

1. VERGİNİN TANIMI, VERGİNİN ÖZELLİKLERİ VE VERGİLENDİRME İLKELERİ

Vergi kabahatlerinin sağlıklı bir şekilde tanımlanabilmesi için, vergi kabahati kavramının hangi hukuki ilkeler üzerine inşa edildiğinin anlaşılabilmesi ve bir vergi kabahatinin ortaya çıkmasına neden olan fiillerin vergilerin hangi özelliklerine aykırılık sebebiyle oluştuğunu izah edebilmek amacıyla verginin tanımlaması yapılmalı, akabinde ise vergilerin özellikleri ile vergileendirme ilkelerine kısaca değinmek gerekmektedir.

1.1. VERGİNİN TANIMI

Kamu ihtiyaçlarını karşılama görevini üstlenen devlet, bu görevlerini ifa edebilmek ve finansman sağlamak maksadını büyük ölçüde vergi uygulamalarından karşılamaktadır. Bu sebeple vergi, ihtiyaçların veya taleplerin karşılanmasında gerekli olan fevkalade önemli bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır.

1924 Anayasası'nın 85. maddesinde vergi, "*Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir. Devlet, vilayet idarei hususiyeleri ve belediyelerce teamülen cibayet edilmekte olan rüsum ve tekâlifin kanunları tanzim edilinceye kadar kemakân cibayete devam olunabilir*" şeklinde tanımlanmış ve anayasada yer almıştır.

1961 Anayasası'nda ise vergiler "Vergi Ödevi" başlığı altında düzenlenen 61. maddede; "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur. Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkilidir.*" Lafzi hükmü mevcut olmak suretiyle siyasi haklar ve ödevleri düzenleyen dördüncü bölümde yer almıştır.

1982 Anayasası'nda ise Vergi, temel haklar ve ödevler kısmının siyasi haklar ve ödevler ile ilgili 4. bölümünde mevcut 73. maddesinde; "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve*

benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir.” Şeklinde düzenlenmiştir. İş bu hüküm, Ülkemizde Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçiş sonrası Bakanlar Kurulu'nun kaldırılması neticesinde, 21/1/2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanunun 16'ncı maddesiyle, bu fıkra da yer alan “Bakanlar Kuruluna” ibaresi “Cumhurbaşkanına” şeklinde değiştirilmiştir.

Anayasal tanımlamalar birlikte değerlendirildiğinde vergiye ilişkin en uygun tanımı şöyle ifade edebiliriz. Vergi, devlet ve vergileme yetkisine sahip kurumların devletin yapmış olduğu harcamaları karşılamak veya ödeme gücü olan bireylerden güçleri ile doğru orantılı olarak toplumun içinde bulunduğu koşulların gerektirdiği tedbirleri gidermek adına aldıkları karşılıksız, zorunlu ve nihai parasal ödemeler şeklinde tanımlayabiliriz¹.

1.2. VERGİNİN ÖZELLİKLERİ

Vergilerin nakdi olmak, karşılıksız olarak alınmak, kamu harcamalarına karşılık olarak mükelleflerden alınıyor olmak ve cebri (zorunlu) olarak alınmak gibi temel özellikleri bulunmaktadır. Bu özellikler aynı zamanda bizlere, vergi kabahatlerinin ortaya çıkmasında da yol gösterici olmaktadır. Verginin özelliklerine kısaca bakacak olursak; verginin nakdi oluşu, verginin devlet hizmetleri karşılığında bir bedel olarak ödenmesi gereken miktarı ifade etmesi ve verginin esas itibariyle para ile yerine getirilmesi hususunu ifade etmektedir. Verginin karşılıksız olarak alınması, vergi ödeyen yükümlülerin bunun karşılığında devletten herhangi bir hizmetin yapılmasını veya bir malın verilmesini isteyememeleri durumudur. Verginin kamu harcamalarına karşılık olması, verginin devlet veya diğer kamu kuruluşları tarafından yine kamunun ihtiyaçlarının finansmanının sağlanması amacıyla toplanması durumudur. Bu itibarla vergilerin kamu giderlerini karşılama özelliği aslında verginin varlık amacını da ortaya koyan en önemli özelliklerden bir tanesidir. Verginin cebri yani zorunlu olması özelliği ise, verginin devlet tahakkümü ve denetimi altında alınması ve tüm mükelleflerin ödeme güçleri ölçüsünde olmak kaydı şartıyla muhakkak vergi ödemesi gerekliliğini ifade etmektedir. Bu özellik vergi kabahatlerinin doğuşunu da ortaya çıkaran en önemli

¹ Doğan Şenyüz vd., *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, Ekin Yayınları, Bursa 2010, s. 60.

özelliğidir. Çünkü verginin zorunlu oluşu karşılığında verginin kişilerce usulüne ve şekle uygun olarak verilmediği takdirde ortaya vergi kabahati fiili çıkacağından vergi kabahatlerinin doğuşu ile verginin cebirlik özelliği birbiri ile doğrudan ilişkilidir.

1.3. VERGİLENDİRME İLKELERİ

Vergilendirme ilkeleri, verginin hangi ana düşünceler üzerine temellendirildiğini bizlere izah eden ilkelere aykırılık yaratan bazı durumlar aynı zamanda vergi kabahatlerinin meydana gelmesine de vücut verdiği için, çalışmamız açısından ilkelere kısaca değinmekte fayda görülmektedir.

Vergilendirme ilkelerinden ilki olan genellik ilkesi, Anayasamızın 73. maddesinde yer alan “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür.*” Hükmüne dayanmaktadır. Verginin genellik ilkesi, bir devletin tabiyeti altında bulunan tüm vatandaşların / mükelleflerin, herhangi bir sınıf belirtici ayırım özelliklerine veya farkına bakılmaksızın, elde ettikleri gelir, mal varlıkları ve harcamalar ölçüsünde vergi vermek zorunda oluşunu ifade etmektedir. Bu ilkenin amacı, herkesin vergisel muameleye tabi tutulmaları algısı açısından hukuk sosyolojisinde, devletin tüm vatandaşlarına hitap etmesi açısından hukuk felsefesi alanında karşımıza çıkmaktadır.

Eşitlik ilkesi, mükelleflerin vergi ödeme güçlerinin dikkate alınarak vergilendirilmesi durumudur. Bu sebeple bu ilkenin vergilemede adaleti sağlaması açısından da önemli bir yeri bulunmaktadır. Anayasamızın 10. maddesinin birinci fıkrasına göre, “*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.*” Hükmü bulunmaktadır. Vergi ödevinin düzenlendiği 73. maddenin 1. fıkrasına göre ise; “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*” ifadesi mevcuttur. Bu iki fıkra hükmü beraber ele alındığında ise, vergi ödemek açısından herkese kanun önünde eşit davranılacaktır. Eşitlik ilkesi uygulanırken eşitliğin dikey ve yatay eşitlik olarak tanımlanan kişinin kendi durumuna uygun olan şekilde değerlendirilmesi durumu dikkate alınmaktadır. Bu doğrultuda yatay adalet, aynı ödeme gücüne sahip kişilerin aynı vergi yükümlülüğüne tabi olmalarını gerektirmektedir. Dikey adalet ise, daha fazla ödeme gücüne sahip kişilerin, daha az ödeme gücüne sahip olanlardan daha çok vergi ödemeleri gerektiği şeklinde ifade

edilmektedir. Bu ilkenin amacı, kişilerin kanun önünde eşit muameleye tabi tutulmaları algısı açısından hukuk sosyolojisi alanında karşımıza çıkmaktadır.

İktisadilik ilkesi, vergi yükümlülerinin ödediği vergi ile devlet hazinesinin elde ettiği tutar arasında mümkün olduğu kadar az fark oluşmasıdır. Vergileme yapılırken yapılan harcamaların mümkün olduğunca düşük olması ve vergilerin iktisadi hayatın işleyişini etkilememesi gerekmektedir. Vergilemenin maliyetinin düşük olması, alınan vergilerin büyük bir çoğunluğunun devlet hazinesine girmesini sağlamakla mümkün olacaktır. Bu ilkeyle amaçlanan ve varılmak istenen hedef, israfların engellenmesi ve elde edilen kaynakların yüksek verimlilik çerçevesi içerisinde ekonomik çark içerisine sokulmak istenmesidir.

Mali güç ilkesi ise, hukuk felsefesi aracı olarak, bireylerin mali ve sosyal durumları göz önünde tutularak vergilendirmeye tabi tutulması durumudur. Böylelikle toplum içerisinde vergi yükünün adil ve dengeli bir şekilde dağılması sağlanmaya çalışılmaktadır. Vergi vermekle görevli mükelleflerin gelir seviyeleri yükseldikçe ödeyecekleri vergi miktarları da artacağından dolayı paralel olarak bu kişilerin vergi yükleri de artacaktır. Bu durum, vergide eşitlik ve adalet ilkelerine dayandırılmakta ve sosyal devlet anlayışının bir gelişimi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durumdan da anlaşılacağı gibi mali güç ilkesinin geliri olmayandan veya ödeme gücü olmayandan hiç vergi alınmaması, az olandan az, geliri çok olandan ise çok vergi alınmasını ifade etmektedir. Bu ilke, kişilerin güçleri oranında vergi ödevine tabi tutulmaları beklentisi açısından hukuk felsefesi alanında karşımıza çıkmaktadır.

Adalet ilkesi, eşitlik ilkesi ve mali güce göre vergilendirme ilkelerinin bir araya gelmesiyle oluşturulmuştur. Vergi adaletine elverişli bir vergi yöntemi, diğer manada gelir ve servetlerin dağılımına etki etmekte, sosyal devletin sosyal adaletinin sağlanmasında etkin bir araç olmaktadır. Adalet ilkesi, verginin adil, hakkaniyet oranında ve ölçülü bir biçimde mükelleflerden tahsilini sağlamaya hizmet etmektedir. Vergilerin sosyal amacında devlet gider politikaları önlemleri ile etkin düzeyde gerçekleştirilemeyen gelir ve servet dağılımının ekonomik yönden güçsüzlerin lehine düzeltilmesini amaçlamaktadır. Bunun için devlet ekonomik yönden zayıf olanları himaye edici önlemler alır². Keza bu ilke, devletlerin ve toplumların varlığını devam

² İsmihan Duran, *Vergi Ahlakı: Kadıköy İlçesinde Ücret Ve Ticari Kazanç Elde Eden Yükümlülere Yönelik Bir Uygulama (Yükseklisans Tezi)*. Marmara Üniversitesi, İstanbul 2013, s.6.

ettirebilmesi açısından hayati öneme sahip bir haslettir. Çünkü mükellefler adalet ilkesine olan inançlarını yitirdiğinde vergi kabahati fiillerinde artış, kabahat karşılığında verilen müeyyidelerin caydırıcılığında da azalış meydana gelecektir. Bu ilkenin amacı, devletin vatandaşlarına adil ve hakkaniyetli davranması gerekliliği açısından hukuk felsefesi alanında karşımıza çıkmaktadır. Zaman zaman ekonomik gerekçelerle yapılan yasal düzenlemeler, kimi gelir unsurlarına (menkul sermaye iradı gibi) tanınan yüksek miktarda istisnalar mükellefleri verginin adil olmadığı yönünde düşündürmektedir³.

Kesinlik ilkesi olarak da bilinen belirlilik ilkesi, ödenmesi gereken vergi miktarının, vakti geldiğinde ödenme şeklinin yükümlü tarafından açıkça bilinebilmesi imkânını ve bu durumun gerekliliğini ifade etmektedir. Özellikle verginin miktarının belli olmaması durumu, ödenmesi gereken bir verginin vergi mükelleflerini devamlı olarak bir belirsizlik içine sokacaktır. Bu durumda, mükelleflerin belirsizlik içinde beyanlarını rahat yapamamaları, hangi durumlarda vergi kabahati işleyeceklerini öngörememeleri tehlikesini ortaya çıkarmaktadır. Belirlilik ilkesi ile, mükelleflerin hangi muameleler nedeniyle, ne zaman, nerede, ne şekilde ve ne kadar vergi ödeyeceklerini bilmelerinin önemi ortaya çıkmaktadır. Belirlilik ilkesi ışığında izah edilen şekilde iş ve işlemler yapılması halinde mükelleflerin bilgisi artacak, meydana gelen vergi kabahati fiilleri en aza inecektir.

Verimlilik ilkesi, hukukun ekonomik aracı olarak, toplanan vergilerin en etkili biçimde yani hem ekonomik olarak hem de maksimum verimle kamu ihtiyaçlarının giderilmesi hususunda kullanılmasıdır. Malum olduğu üzere iktisat biliminin varlık sebebi kıt kaynaklarla maksimum toplum ihtiyaçlarını karşılamayı hedeflemek ve başarabilmektir. Bu ilke amacı doğrultusunda vergiler yoluyla ekonomik kalkınmaya elverişli faaliyetler teşvik edilip, verim elde edilmeyen faaliyetler sona erdirilmek zorundadır. Devletin vergileri verimli ve etkin kullanamaması sonucunda; vergi oranlarında ve miktarlarında yükselmeler olacağı ihtimalinden dolayı, vergiden kaçınmalara, vergi kaçakçılıklarının artmasına ve gelir kayıplarının yaşanmasına ve haliyle de vergi kabahatlerinin işlenmesine sebebiyet verilecektir. Belirlilik ilkesi, sağlıklı bir şekilde işleyişe aktarıldığında vergiden kaçınmalar ve vergi kaçakçılıkları ortaya çıkmayacak ve mükelleflerden yapılan tahsilatlarda sorunlar yaşanmayacaktır.

³ Harun Yeniçeri, *Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma*, Antalya 2004, s. 992.

Kanunilik ilkesi, vergi ve benzeri mali mükellefiyetlerle ilgili düzenlemelerin halkın rızasına uygun olarak, yasama organı tarafından belirgin, kesin, açık ve anlaşılır bir biçimde ortaya konulmasını ifade etmektedir. Bu ilke, kanunsuz vergi olmaz ilkesini ortaya koymaktadır. Yani, vergi, resim, harç vb. yükümlüklerin sadece kanun koyucu tarafından konulmasını, değiştirilmesini veya kaldırılmasını ifade etmektedir. Bu konuda yapılacak değişimlerde yürütme ve idari organların yetkili olamayacağı da bu ilke ile vurgulanmaktadır. 1982 Anayasası'nın temel haklar ve ödevler kısmının siyasal haklar ve ödevler ile ilgili 4. bölümünde yer alan 73. maddenin 3. fıkrasında "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*" şeklindeki hüküm ifadesinde yer alan bu koşullar vergiler üzerindeki kanuni korumanın ne kadar yüksek olduğunu ortaya koymaktadır. Bu madde verginin keyfi uygulamalara alet edilemez olduğu, takdir yetkisine müsaade etmeden yapılacak uygulamaların da bir sınır çerçevesinde gerçekleştirilebileceğini ve bunun dışındaki bütün işlemlere kanunun belirttiği sınırlar dışına çıkılamayacağını ifade etmektedir. Bu ilke, devlet otoritesinin kanun çerçevesinde faaliyet göstermesi gerekliliği açısından hukuk felsefesi alanında karşımıza çıkmaktadır.

2. VERGİ KABAHATLERİ

2.1. GENEL OLARAK

Ekonomik bir fiile yine ekonomik bir müeyyide olarak tarif edilen anlayış kapsamında vergisel ihlallerde çoğunlukla para cezaları verilmesi hususuna ağırlık verilmektedir. Vergi kabahatleri, vergisel yükümlülerin, sorumluların veya vergiye taraf halindikilerin, yargısal bir karara ihtiyaç duyulmaksızın, idari para cezası müeyyidesiyle cezalandırılmasına karar verilen ve vergi mevzuatında öngörölmüş yükümlülöklere aykırılık yaratan fiiller olarak ifade edilmektedir.

Vergi kabahati türleri, genel kapsamda vergi düzenine yönelik ihlal fiillerini konu etmekte olup, vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri şeklinde düzenleme altına alınmıştır. Vergisel kayıp sonucunu meydana getiren fiillerle işlenen kabahat türüne vergi ziyayı kabahati, vergi ziyayı sonucunu meydana getirmese bile kanunda tahdidi olarak sayılan fiillerin işlenmesi ya da yapılmaması halinde meydana gelen kabahatler ise usulsüzlük kabahatleri ya da özel usulsüzlük kabahatleri olarak ifade edilmiştir. Usulsüzlük kabahati ise kendi içerisinde birinci derece usulsüzlükler ile

ikinci derece usulsüzlükler olmak suretiyle ikili bir derecelendirilme sistemine tabi tutulmuştur.

Vergi kabahat türleri olan vergi zıyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri II. Bölümde detaylıca ele alınarak ayrıca izah edilecektir.

2.2. KABAHAHAT KAVRAMI

Sözlükte yer alan anlamıyla kabahat; uygun olmayan hareket, yakışıksız, çirkin davranış, suç, kusur, töhmet gibi manalarına gelmektedir. Hukuki yaklaşım açısından kabahati tanımlayacak olur isek kabahat; suç olarak addedilmeyen ve işlenmesi halinde daha hafif müeyyideler uygulanarak cezaya tabi tutulan haksız davranışlar olarak tanımlayabilmekteyiz. Pozitif hukukumuzda ise kabahatin bir tanımı yapılmamıştır. 5326 sayılı Kabahatler Kanunu, kabahati, karşılığında kanunun idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık olarak tanımlamıştır. Ancak bu tanım da içerikten öte şekli bir tanımdır. Buna göre kabahatler de bir haksızlıktır ama kabahatlerin karşılığında ceza ya da güvenlik tedbiri değil, idari yaptırım uygulanmaktadır. Bu tanıma göre kabahat, kanunda karşılığında idari yaptırım uygulanmasının öngörüldüğü tipe uygun ve hukuka aykırı fiili yani haksızlığı ifade etmektedir.

Kabahatler Kanunu'nda yer alan tanımdan yola çıkıldığında; haksız bir eylem ya da ortaya çıkan sonucun kabahat kapsamında olup olmadığını tespit etmek noktasında dikkat edilmesi gereken kıstas söz konusu haksız bir eylem ya da ortaya çıkan sonuca karşı idari bir yaptırım uygulanıp uygulanmayacağıdır. İş bu idari yaptırım türleri ise Kabahatler Kanunu'nun 16. Maddesi hükmünde idari para cezaları ve sair idari tedbir türleri şeklinde kanunlaştırılmış; idari tedbirden kastın ise mülkiyetin kamu eline geçmesi ve sair ilgili kanuni düzenlemelerde yer bulan diğer tedbirler olduğu ifade edilmiştir. Kanun koyucunun iradesi, yaptırımlardaki nüansların izah edilen sistemde belirlenmesi suretiyle cezai hukuk ile kabahatler hukuku arasındaki temel farklılıkların tespiti ve sınırları çizilmiş olmaktadır.

Mevcut hukuk sistemimiz açısından suç kavramı ile kabahat kavramını ayrılabilmesi tek somut ölçüt yukarıda izah edilen hususlar sonucunda uygulanan cezai müeyyide türüdür. Ancak Kabahatler Kanunu'nun 24. maddesinde mahkemenin bir suçun kovuşturulması sırasında söz konusu fiilin bir suç değil de, kabahat teşkil ettiğine karar vermesi durumunda idari yaptırım uygulama kararı alabileceği düzenlenmiştir. Bunun da idari yaptırımın idare tarafından uygulandığı gerçeği ile çeliştiği

düşünülebilir. Ancak incelendiğinde görülmektedir ki mahkemelerin kabahat dolayısıyla yaptırım uygulayabileceği haller, suç teşkil ettiği düşünülen fiillerin kabahat teşkil ettiğinin anlaşılması halinde mümkündür. Bir başka deyişle idari makamların idari yaptırım uygulanmasına ilişkin yetkisi asıl iken, mahkemelerin bu konudaki yetkisi istisnaidir.

2.3. KABAHAHAT VE SUÇ AYRIMI

Kabahatlerin, suç kavramından farkını anlayabilmek için öncelikle kısaca suç kavramını tanımlamak gerekmektedir. Kabahatin ve dolayısıyla da vergi kabahatinin ne olduğunu daha iyi anlayabilmek için öncelikle ceza kanunlarındaki suç kavramına ve suç ayrımlarına değinmekte yarar vardır. Bunun temel nedeni kabahatlerin suçun bir türüken, çeşitli nedenlerle suç olmaktan çıkarılmış ve ayrı bir kavram halinde getirilmiş olmasıdır⁴.

Ceza hukukunun esasını oluşturan suç kavramını genellikle kanunlar tanımlamamaktadır. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda da bu yönde bir tanım bulunmamaktadır. Ceza Kanunlarının yapmadığı suç tanımı doktrinde yapılmaya çalışılmıştır. Buna göre en basit tanımıyla suç, kanunun cezalandırdığı fiildir. Daha ayrıntılı bir tanıma göre ise ceza veya güvenlik tedbiri ile karşılanan bir insan davranışı, bir haksızlıktır.

Bir eylemin suç kavramına mı girdiği yoksa kabahat sınırlarına mı girdiğini eylem karşılığında uygulanacak yaptırım türlerine göre belirlemek pozitif hukukumuz açısından basit ve yeterlidir. Ancak bu yol kanun koyucuya yol gösterici nitelikte değildir. Kanun yapıcı irade, bir eylemin suç olarak mı düzenleneceğini yoksa kabahat olarak mı düzenleneceğini belirleyebilme iradesine sahip olan iradedir. Keza, kanun koyucunun bu tasnifi oluştururken suç ve ceza politikası açısından neye göre hareket ettiğini iyi saptaması gerekmektedir. Yapılacak olan incelemede bu doğrultuda suç politikası yönünden bir eylemin suç veya kabahat şeklindeki kategorilerden birine dahil edilmesi tercihinde kanun koyucunun hangi ölçütleri esas aldığı önemlidir. Bu ayrımın yapılması teorik açıdan son derece önemlidir çünkü ceza hukuku ve hatta ceza muhakemesi hukuku prensiplerinin ve ilkelerinin vergisel kabahatlerde de uygulanıp

⁴ Fatih Selami Mahmutoglu, *Suç Kabahat Ayrımı-İdari Ceza Hukukunun Temelleri*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009, s. 27.

uygulanamayacağıın tespiti için öncelikli olarak suç ve kabahat arasında fark olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.

Suç ve kabahat ayrımını yaparken doktrinde bu duruma iki türlü yaklaşım bulunmaktadır. Bu görüşlere göre suç ve kabahat arasında nitelik veya nicelik yönünden fark bulunmaktadır. Niteliksel bakımdan suç ve kabahat ayrımında yapılan incelemeler meydana gelen haksızlık türü açısından ele alınmıştır. Niteliksel ayrımı esas alan görüşlerin kendi içinde tutarlılık gösterememesi, suç ve kabahat arasındaki farkın nitelikte değil, nicelikte olduğu düşüncesinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu ayrımı esas alan teorilere göre kabahatlerde, ceza hukukunun pek de önemli olmayan bir fiili, niteliksel olarak aynı karakterde ama hukuki yararı ihlal etme ağırlığı daha az olan bir durum söz konusudur⁵. Niceliksel yaklaşımı benimseyen görüşler, haksızlığın önemine göre kabahatleri belirlemişlerdir.

Doktrindeki bazı yazarlar suç ve kabahatler arasında nicelik yönünden fark olduğunu belirtmektedirler. Örneğin, Kühne'ye göre kanun koyucu, esasen daha az haksızlık içeriği taşıyan fiilleri idari ceza hukukunun yaptırımlarıyla karşılamaya yetkilidir⁶. Ceza hukukunun son çare (ultima ratio) oluşu devlete daha az önemli haksızlıkları ceza hukukunun dışındaki araçlarla karşılama yetkisi vermesi yanında aynı zamanda devlete bir yükümlülük vermektedir⁷. Benzer şekilde Alman hukukunda kabahatlerde failin kusurunun suçlara oranla daha az olduğu yönünde görüşler bulunmaktadır.

Kanun koyucu bir fiilin suç veya kabahat olarak tespit edilmesinde yukarıda ayrıntısıyla tartışılan ölçütlerden yararlanabilir. Bazı kabahat fiilleri için geçerli olan kıstas diğer bir kabahat için aynı geçerliliği göstermeyebilir. Örneğin, bazı ağır kabahatler, hafif suçlara göre çok daha ağır sonuçlar doğurabilir, daha da önemlisi belli kabahatler açısından öngörülen idari cezalar, ortalama bir adli para cezasının çok daha üzerinde olabilir. Ayrıca kanun koyucunun yasama faaliyeti sırasında takdir yetkisine sahip olması nedeniyle, neyin suç neyin kabahat olacağı konusunda önceden bir ayrım

⁵ Roman Seer, *Alman Hukuku'nda Vergi Kabahatleri*, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009, s.221-233.

⁶ Hans-Heiner Kühne, *Almanya'da İdari Ceza Hukuku'nun Anayasal Temelleri*, Çev: Prof. Dr. Bahri Öztürk, İdare Hukuku Sempozyumu, Ankara, 2009, s.111-115, s.112.

⁷ Alessandro Bernardi, Ciro Grandi, Ilaria Zoda, *Country Analysis – Italy*, Administrative Sanctions in the European Union, Intersentia, 2013, Cambridge, s.289-316, s.292-294, s.312.

yapmanın mümkün olmadığı da söylenebilir⁸. Bu nedenle kanun koyucu bir fiilin yaptırımının tayininde serbesttir. Tekraren ifade etmek gerekir ise, bir hareketin suç olarak mı yoksa kabahat olarak mı belirleneceğine dair tek kıstas, karşılığında konulmuş olan yaptırımın şeklidir.

Kanun koyucunun kabahat ile suç arasında kesin bir fark görmediği durumlara sık verilen bir örnek de Alman Düzene Aykırılıklar Kanunu'nun (OWiG) 120. maddesinin birinci fıkrasında ve Alman Ceza Kanunu'nun (StGB) 184. maddesi'nin d bendinde kendini gösterir. OWiG'deki düzenlemede tüzükle getirilmiş yasak çerçevesinde, belli yerlerde fuhuşta bulunanların eylemlerini kabahat olarak değerlendirirken, StGB'deki hükümde bu tür eylemlerin tekerrürü durumunda cezai yaptırımı gerektiren bir suçun oluşumu düzenlenmiştir⁹.

Türk Hukuku'ndaki suçlar ve kabahatler arasında hukuki temele dayanan fark olmadığının göstergelerinden biri de aslında Kabahatler Kanunu'nun yazılış biçimidir. Alman Düzene Aykırılıklar Kanunu'nda benzer olan durumlarda bile Alman Ceza Kanunu'na atıf yapmaktan kaçınılmışken, Kabahatler Kanunu birçok hususta ceza kanuna atıf yapmıştır.

Türk Hukukunda kanun koyucu, suç ve kabahat ayrımında Kabahatler Kanunu'nun genel gerekçesinde ve 2. maddesinin gerekçesinde nitelik değil, nicelik ölçütünün ele alındığı belirtilmiştir¹⁰; buna göre Türk Hukuku'nda suç ve kabahat arasındaki fark haksızlıklar arasındaki nicelik farkına dayanmaktadır. Ancak, suçlar ve kabahatler arasında kesin bir niteliksel, niceliksel veya hem niceliksel ve niteliksel bir fark olduğunu söylemek mevcut Türk Kanunları açısından mümkün değildir. Bir kısım suçlar ile kabahatler arasında var olan farklılıklar ise genele şamil kurallar oluşturmaya yetecek sayıda değildir. Yargı makamları ve cezalandırma türünün farklı oluşu, suç-kabahat arasındaki farkı oluşturduğunun ifade edilmesi, bahse konu bu ayrımın hukuksal bir temelde oturmayan fiili durumdan kaynaklanan bir ayrım olduğunu göstermiş bulunmaktadır.

⁸ Gereon Wolters, *Alman Kabahatler Hukuku'nun Kanuni Temelleri*, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009, s.143.

⁹ Gereon Wolters, s.143.

¹⁰ Altan Rençber, *Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri*, OnikiLevha Yayınları, İstanbul 2017, s.27.

Bir fiilin kabahat olarak kabul edilmesi, göreceli ve değişken bir husus olup, tarihsel süreç içinde, ülkeden ülkeye yasa koyucunun tercihleri ile değişebilmektedir. Bu durumda řu tespiti yapmakta bir sakınca yoktur; idari para cezasını gerektiren fiillerin ceza yargılamasına tabi olmaması temelde hakim yetersizliğinden kaynaklanan fiili bir imkansızlıktır. Bu fiillerin en azından birçoğu özlerinde “suçtur” ve kimine göre hakimin, kimine göre idarenin ceza vermesi bu fiillerin hukuki niteliklerini etkilemez. Aslında kanun koyucunun bu tercihinin temel nedeni, gerçekten bazı basit olan fiilleri (örneğin Kabahatler Kanunu’nda düzenlenmiş) suç olmaktan çıkarmak istemenin yanı sıra, aynı zamanda yaptırım uygulaması uzmanlık gerektiren (sermaye piyasası, bankacılık piyasası, vergi) bazı fiilleri konuda uzmanlaşmış idarelerin cezalandırmasını istemesidir. Zira bu fiilleri adli yapı içerisinde cezalandırmak oldukça zordur.

Suç ve kabahat ayırımında değinilmesi gereken en önemli hususlardan birisi de, nasıl bir ayırım yapılması gerektiğine dair karma bir yaklaşımın sergilenmesi gerektiğidir. Yani, hem niteliksel hem de niceliksel yönden ayırım birlikte yapılmalıdır. Sahtecilik fiili; vergi suç ve kabahatleri ayırımında önemli ölçütlerden biri olmaya devam edebilir, lakin tek başına vergi suçu ve vergi kabahati ayırımının belirlenmesinde tek kriter olarak esas alınmamalıdır. Birden fazla kriter vergi suçları ve kabahatleri ayırımında esas alınabilir. Madem ki vergi suç ile kabahatlerinin koruduğu hukuksal değer devletin vergi alacağıdır; o zaman işlenen fiil devletin vergi alacağını ne kadar ihlal ederse, ne kadar büyük bir vergi kaybına neden olursa kişi ona göre cezalandırılmalıdır. Bu duruma ilişkin en güzel örnek İtalyan Kanunları’nda yer almaktadır. İtalya’da bir vergi beyannamesinin kasti olarak verilmemesi durumunda beyannameyi vermeyen kişi kayıba uğrattığı verginin %120’si ile %240’ı arasında bir idari para cezası ödeyecektir. Ancak kişinin kayba uğrattığı vergi miktarı parasal sınır olarak toplamda 30.000 Euro’dan fazla olursa, bu durumda söz konusu fiili bir suç niteliğini taşıyacaktır¹¹.

2.4. İDARİ YAPTIRIM KAVRAMI

Kabahatler Kanunu 2. maddesi kabahati; kanunun, karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık, olarak tanımlamıştır. Bu nedenle, nelerin kabahat olduğunun saptanması açısından, “idarî yaptırım” kavramı belirleyici bir ölçüttür.

¹¹ Lorenzo Del Federico, Francesco Montanari, *Decriminalisation of Tax Law by Administrative Penalties of Tax Duties*, European Association Of Tax Law Professors (EATLP) Congress 2015, s.2-3.

Bireylerin, hukuk kurallarına uygun davranmalarını sağlamak üzere harekete geçebilecek olan devlet tepkisine yaptırım denmektedir. “Yaptırım”, İngilizce anlamıyla “sanction” kelimesi kökenini Latince “günahlardan arındırmak” anlamına gelen “sancire” kelimesinden almaktadır ve ilk olarak Roma Hukukunda ceza hukukuna ilişkin olarak kullanılmıştır¹².

İdari yaptırım ise idarenin doğrudan doğruya bir işlemiyle ve idare hukukuna özgü usullerle vermiş olduğu cezalar olarak tanımlanabilecektir. Anayasa Mahkemesi de idari yaptırım kavramını; “idarenin, bir yargı kararına gerek olmaksızın kanunların verdiği yetkiye dayanarak, hukuka özgü yöntemlerle, doğrudan doğruya uyguladığı yaptırımlar” olarak tanımlamıştır.

Yaptırımların ve özelde de idari yaptırımların temelde iki özelliği bulunmaktadır. Bunlar; bir kanuni hükmün ihlal edilmesinin doğrudan karşılığı şeklinde verilmeleri ve hukuki zorlama içeriyor olmalarıdır. Bir idari tasarruf bu iki özelliği birlikte içermedikçe, idari yaptırım olarak nitelendirilemeyecektir.

Yukarıda da belirtildiği üzere, Kabahatler Kanunu’nun 2. maddesi idari yaptırımı, kabahatin yaptırımı olarak tanımlamıştır. İdari yaptırımdan ne anlaşılması gerektiği ise, aynı kanunun 16. maddesinde belirtilmiştir: Buna göre: “Kabahatler karşılığında uygulanacak olan idari yaptırımlar, idari para cezası ve idari tedbirlerden ibarettir. İdari tedbirler, mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirlerdir.” Bu kapsamda Kanun idari yaptırımları ikili bir ayırım içinde incelemiş ve idari yaptırımların idari para cezası ve idari tedbirlerden ibaret olduğunu belirtmiştir. İdari para cezası; “toplumsal düzene aykırılık oluşturan eylemler nedeni ile yasanın açıkça izin verdiği durumlarda idarenin yargı organına başvurmadan kendisinin bizzat uyguladığı ve bir miktar paranın alınması biçiminde gerçekleşen mali nitelikli yaptırımlardır.” Bu tanımdan da anlaşıldığı üzere idari para cezalarını, diğer para cezalarından ayıran en temel özellik idari makamlar tarafından kamusal güç kullanılarak verilmesidir. Belirmek gerekir ki, idari para cezalarına itiraz edilmesi üzerine, yargıda yapılan inceleme ile cezanın kaldırılması veya onanması bu cezaların idarilik niteliklerini etkilememektedir. Zira bu cezalara her durumda ilk defa idarece karar verilmekte ve hâkimin verdiği karar yeni bir ceza değil, sadece bunun onanması veya kaldırılmasına ilişkindir. Yaptırıma ilk kez karar veren organın idari makam olması bu

¹² İl Han Özay, *İdari Yaptırımlar*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1985, s. 15.

yaptırımların idari yaptırım olarak adlandırılması için yeterlidir. İdari tedbirlerin ne olduğunun tespiti ise bu kadar kolay değildir. Kanun idari tedbirlerin ne olduğunu belirtmemiştir. Bunlar sayıca çok fazladır ve bunların hepsini saymak gerekli olmadığı gibi kanunlarla yeni yaptırımlar da öngörülebileceğinden bunların hepsinin belirlenmesi mümkün de değildir. Kabahatler Kanunu da idari tedbire ilişkin bir tanım yapmamıştır. İdari para cezalarından farklı olarak, idari tedbirler cezalandırma amacı yerine, kamu hizmetlerinin ve diğer idari faaliyetlerin aksamasını önlemek ve doğru bir şekilde işlemeye devam etmesini sağlamak ve kamu düzeninin bozulmasını engellemek amacıyla öngörülmüş idari yaptırımlardır. İdari tedbirlerde caydırıcılık unsuru değil, ihlale son verme, ihlali devam ettirmeme, durdurma, engelleme, önleme unsurları ön plandadır.

2.5. İDARİ YAPTIRIM – ADLİ YAPTIRIM AYRIMI

İdari yaptırımlar ile adli yaptırımlar arasında amaç yönünden birtakım farklar mevcuttur. Bu durumda adli yaptırımlar; acı çektirme, önleme gibi amaçlara yönelikken idari yaptırımlar, idari aykırılığın kamu yararındaki eksilmeyi gidermeyi amaçlamaktadır. Yine benzer bir düşünceye göre adli yaptırımlar kefarete çektirme ve caydırma amaçlarına yönelikken, idari yaptırımlar kişiye görev ve yükümlülüklerini hatırlatmayı amaçlar, ikincil olarak ise misilleme amacına yönelirler¹³. Bir diğer görüşe göre ise, idarenin uyguladığı ve ceza denen yaptırım aslında bir ceza değildir; göreve aykırı hareket eden kişiye görevinin hatırlatılması için verilmiş bir ihtar niteliğindedir.

2.6. VERGİ KABAHATI KAVRAMI

Vergi kabahati kavramını; vergi kanunları uyarınca, karşılığında idari para cezası veya idari tedbir öngörülmüş olan ve Kabahatler Kanunu'nun benimsemiş olduğu ifadeyle haksızlık olarak tanımlamak mümkündür. Buna göre vergi kabahati vergi kanunlarında karşılığında idari yaptırım uygulanmasının öngörüldüğü tipe uygun ve hukuka aykırı fiili ifade etmektedir.

Doktrinde vergi kabahatinin tanımına ilişkin farklı bir tanımlama daha mevcuttur. Buna göre, vergi kabahati, mükellef ve vergi sorumlusu başta olmak üzere, vergi ödevlilerinin vergi kanunları ile Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen usul ve şekle veya görev ya da ödevle ilişkin hükümlerine yaptırım gerektirecek şekilde kısmen ya da

¹³ Erich Göhler, Peter König, Helmut Seitz, *Gesetz über Ordnungswidrigkeiten*, 14. Bası München 2006, s.15.

tamamen aykırı davranılmasıdır. Bu itibarla, genel ceza hukukunda olduğu gibi, vergi ceza hukukunda da bir kabahat ya da suçun varlığından söz edilebilmesi için, kanuna aykırı bir davranışta bulunulması gerekir. Ayrıca, bu davranışın, Vergi Usul Kanunu veya diğer vergi kanunlarının mükellef ya da vergi sorumlusuna veya diğer kişilere yüklediği ödevlere ilişkin hükümlerine aykırı olması ve aynı zamanda ceza veya da yaptırımını gerektirmesi şarttır. Buradaki tanımlamalar sonrası hemen belirtmek gerekir ki kusur kavramı vergi kabahatinin bir unsuru değildir, ancak failin cezalandırılması için muhakkak kusuru olması gerekmektedir¹⁴.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenleme altına alınmış olan vergi kabahatlerinin diğer tüm kabahatler gibi idari kamu düzenini koruduğu ve burada ifade edilmek istenen düzenin de vergisel bir kamu düzenine ilişkin olduğu sonucuna varılmaktadır. Bununla birlikte vergi kabahatleri, ödetme amacıyla olmaktan ziyade, caydırmak amacına yönelik nitelikte olup, vergisel kamu düzenini bozan mükellef fiillerinin tekrarını engellemeyi hedeflemektedir.

Vergi kabahatleri genel olarak vergisel düzene yönelik ihlalleri konu almakta olup ve vergi ziyayı, 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 usulsüzlük veya özel usulsüzlük kabahati olarak isimlendirilmiştir. 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.

2.6.1. Vergi Kabahatinin Tarihsel Temeli

Vergi Kabahati kavramının anlaşılabilmesi için kısaca vergi kabahatlerinin tarihsel gelişimine de bakılması gerekmektedir.

Suç kavramı altında incelenen fiillerin önem derecesine göre ayrımlara tabi tutulmasıyla, kabahat kavramı ortaya çıkmıştır. Daha sonra gelişen, kabahatleri ceza

¹⁴ Yusuf Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2010, s. 105.

hukukundan çıkarma eğilimi ile kabahatler, suçlardan ayrılıp bağımsız bir kavram haline gelmiştir.

Suç ve kabahat ayrımı ilk olarak 18. Yüzyılda Alman Hukukçuları tarafından ileri sürülmüştür. İlk olarak James Goldschmidt “Das Verwaltungsstrafrecht” (İdari Ceza Hukuku) adlı eseriyle bu hukuk dalının temellerini atmıştır. Ancak bu ayırım 1911 yılından itibaren dikkate alınmış ve kabahatlerin idare hukukunu ilgilendirdiği ileri sürülerek hazırlanan bütün ceza kanunu tasarılarında bu görüş benimsenmiştir. İlk idari yaptırımlar ise 1949 tarihli “Ekonomik Düzene İlişkin Fiiller Hakkında Kanun” ile yürürlüğe girmiştir. Mevcut Düzene Aykırılıklar Kanunu’nun ilk hali ise 1952 yılında yürürlüğe girmiştir daha sonra ise aynı adı taşıyan Kanun 1968 yılında değiştirilmiş ve yargıya ilişkin ayrıntılı hükümler getirmiştir¹⁵.

Türk Hukuk Sistemi incelediğinde ise, Âşık Paşazade Tarihi’ne göre Osman Gazi; “Her kim pazarda satış yapıp para kazanırsa bunun iki akçasını versin, satamazsa hiçbir şey vermesin ve bu kuralı kim bozarsa Tanrı da onun dinini ve dünyasını bozsun.” fermanı ile Osmanlı topraklarında ilk vergi uygulamasını başlatmıştır¹⁶. Kabahat kavramının ise ilk olarak 9 Ağustos 1858 tarihli Ceza Kanunname-i Hümayun’da, Men-İ İrtikap Kanunnamesi’nin 18. Maddesinde “Düvel-i ecnebiye tebeasından Devlet-i Aliyye hizmede ve miri ile ticaret ve ahz ü i'ta maslahatında bulunanlardan mürteşi ve râşi ve râiş kabahatlerinden biriyle müftehem olanlar olup da bu töhmetleri sübut bulduğu halde, o misillülar herhangi hizmet ve maslahatta iseler ondan çıkarılıp fimaba'd Devlet-i Aliyyenin bir hizmetinde ve bir maslahat ve muamelatında kullanılmayacak ve töhmet-i sâbiteleriyle haklarında verilen karar müteallık olduğu sefa' rete resmen beyan olunacaktır.” şeklinde, 27. Maddesinde ise “İş bu babda muharrer olan töhmetler erbabı haklarında muayyen olan cezaların icrası kendilerinin evveleminde kemal-i hakkaniyet ve bi tarafane bi'l-muhakeme kabahatlerinin sübutuna ve ba'de's-sübut hâkipâ-yı Hazret-i Mülûkaneye arz ile irade-i seniyye şerefsuduruna vâbeste ve menûttur.” şeklinde kullanıldığı görülmektedir. Genel olarak Ceza Kanunname-i Hümayun incelendiğinde ise kabahatlerin nitelik bakımından bir ayrıma tutulduğuna dair çıkarım yapmak mümkün değildir. Tam tersi günümüz hukukunda olduğu gibi kabahatleri tanımlamanın tek yolu karşılığında uygulanacak

¹⁵ Kayıhan İçel, *İdari Ceza Hukuku ve Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, İstanbul 1984, s.117-131.

¹⁶ Mehmet Arslan, *Türk Vergi Sistemi*, Nobel Yayıncılık, Ankara 2012, s.1.

olan yaptırıma bakmaktır. Ancak günümüz kabahatlerinden farklı olarak, yargılanması ve cezalandırılması tamamen adli mercilerce yapılmaktadır.

765 sayılı Kanunda kabahat ve suçlar arasındaki bir diğer önemli ayrım ise manevi unsura ilişkindir. 765 sayılı Kanun 45. maddesinde kastın bulunmaması halini, cürümler açısından cezayı kaldıracağını hüküm altına almıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise kabahatler bakımından kastı olmasa bile herkesin kendi fiil ve ihmalden sorumlu olacağı belirtilmiştir. Ancak, kabahatlerin de bir suç türü olması ve suç genel teorisi gereği bir suçta mutlaka manevi unsurun bulunması zorunluluğu, kabahatler için de mutlaka en azından taksirin aranmasını o dönemde de zorunlu kılmıştır.

Kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğiliminin artmasıyla 2005 yılında yapılan Türk Ceza Hukuku Reformuyla kabahatler suç olmaktan çıkartılmış ve ilk defa ayrı bir kanunda; 5326 sayılı Kabahatler Kanun'unda düzenlenmiştir.

Türk vergi hukukunda Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun kabul edilmesi sürecinde batı hukukunda Alman vergi kanunlarından yararlanılmıştır¹⁷.

2.6.2. Vergi Kabahatinin Sosyolojik Temeli

Sosyal normlar da vergi mükelleflerinin davranışlarını olumlu ya da olumsuz yönde sürekli etkilemektedirler. Sosyal normları yanlış şekilde algılayıp vergi kaçırma fiili işleyen mükellefler diğer mükelleflerin davranış ve inançlarına yön verebilmektedirler¹⁸. Sosyal çevrede vergi suçlarını işleyenlerin varlığı, toplumda saygı duyulan kişilerce bu suçun işlenmesi, bu davranışın normal bir davranış olarak algılanmasına destek olmakta, kanuna uymama bulaşıcı bir hal almakta, mali alanda başlayan bu hareket zamanla bütün alanlara sirayet etmekte, sıçramakta, kanunun var olan gücünü zedelemektedir¹⁹.

Vergi Kabahati kavramının sosyolojik temelleri mükelleflerin eğitim seviyesine, vergi denetimlerine, vergi aflarının uygulanmasına, yaptırımların caydırıcı oluşuna bağlıdır.

İçinde bulunulan zamanın koşullarına göre ülkenin ekonomik, sosyal ve siyasal yapısı ile tutarlı olması gereken vergi sistemi ve vergi denetiminin bağdaşır nitelikte

¹⁷ Nurettin Bilici, *Türk Vergi Sistemi*, Savaş Yayınevi, Ankara 2018

¹⁸ Michael Wenzel, *Misperceptions Of Social Norms About Tax Compliance*, Working Paper No: 7, June 2001, s. 12

¹⁹ M. W. Spicer - S. B. Lundsstedt, *Understanding Tax Evasion*, Public Finance, Vol. XXXI, No. 2, 1976, s. 297

olması gerektiği ise diğer bir önem arz eden konuyu oluşturmaktadır. Buna göre, denetim kapasitesini güçlendirerek vergi denetiminde etkinliği ve verimliliği sağlamak adına kişi ve kurumlar arasındaki işbirliği yönetimi iyi planlanmalı aynı zamanda mükellef hukukunu koruyucu ve destekleyici önlemler alınmalıdır.

Kapsamlı ve etkili bir vergi denetimi yapılarak bir taraftan mükellefler üzerinde vergi suçu işlenmesi noktasında caydırıcı ve eğitici olunmalı, diğer taraftan vergilemede genellik ve eşitlik ilkeleri ile uyum içerisinde olunmalıdır. Ancak bütün bunlara rağmen, yaygın ve etkin vergi denetimi sağlanamaması halinde; mükelleflerin vergiyi ödeme konusundaki bilinç ve uyumu olumsuz yönde etkilenebilmekte ve başta vergi kaçırma olmak üzere çeşitli suç niteliği taşıyan fiillerin işlenmesi söz konusu olmaktadır.

Kişilerde vergi algısı ve vergi bilincinin bozuk olması, uygulanan vergi sisteminde mevcut olan bir takım yapısal bozukluklar, vergi kanunlarının veya ilgili mevzuatın sık sık değişmesi sonucu belirli boşlukların olması, ülkenin ekonomik sosyal yapısının göz önünde bulundurulmayışı gibi çeşitli sebeplerden dolayı ortaya çıkabilecek denetim eksiklikleri mükellefleri vergi suçu işlemeye yöneltebilmektedir²⁰.

Mükellefleri vergi kabahati işlemeye yönelten bir diğer sosyolojik etken de cezaların caydırıcı nitelikte olmamasıdır. Şüphesiz kabahatin işlenmesini önleme hususunda caydırıcılık unsuru olarak karşımıza ilgili kabahatin müeyyidesi olarak cezalar çıkmaktadır. Bu çerçevede devlet otoritesi tarafından çıkartılan ve uygulamacılar tarafından icra edilen, kabahatin işlenmesini engellemek üzere yürürlükte bulunan cezaların caydırıcılığı önem arz etmektedir.

Hukukta cezaların amacı açısından bir değerlendirme yapacak olursak; kanunda kabahat olarak tarif edilen fiili işleyen kimsenin bir daha aynı veya benzer bir fiili tekrar etmemesi, diğer başkaca kimselerin de kabahat işlememesi yahut herhangi bir kimsenin kabahat işlenmesine yardımcı veya sebep olmaması için uygulanan caydırıcı nitelikteki müeyyideler cezalardır denilebilir.

Cezaların şiddetinin artması, mükelleflerin gerçekten yakalanma korkusunu yaşadıkları dönüm noktasını değiştirmemektedir, bu nedenle de vergiye uyumu sağlama olasılığı yoktur. Buna karşın, cezaların şiddetindeki artışlar, mükellefleri, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma fiilleri işlemeleri halinde cezalandırılmamak için ek tedbirler

²⁰ Yusuf Kaçar, *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Önemlilik*, Vergi Dünyası, Sayı:214, İstanbul 1999, s.143.

almaya, suçlarını gizlemek için daha çok çaba sarf etmeye yönelmektedir²¹. Bu doğrultuda cezalandırma amaçları veya politikaları özellikle eski dönemlerde bedene zarar verme, acı çektirme şeklinde iken günümüzde vergi hukukunda olduğu gibi hürriyeti bağlayıcı nitelikte veya maddi nitelikte olabilmektedir. İşlenen fiilin cezalandırılması noktasında diğer hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da cezaların caydırıcı olması gerekmektedir. Bu doğrultuda kabahat karşılığı müeyyidelerin caydırıcı olması bakımından öne çıkan temel unsurlar; cezanın ağırlığı, cezanın kaçınılmazlığı yani hiçbir suçun cezasız kalmayacağı hususu, verilen cezanın hızlı bir şekilde icra edilmesi şeklinde ifade edilmektedir. Cezaların caydırıcı olabilmesi adına yukarıda yer alan unsurların ne ölçüde etkin kullanılabildiği, müeyyidelerin amaçlanan hedefe varabilmesi açısından fevkalade önemlidir.

Cezaların ağırlığı unsuru cezanın miktar ve niteliğini belirleyen konum olması sebebiyle etkin ve kararlı bir idari karar organını gerektirmektedir. Cezaların hızlı bir şekilde icra edilmesi unsuru ise aynı niteliğe haiz denetim mekanizmasını gerektirmenin yanında yargı mercilerinin iş yükünün azaltılarak kısa sürede karar vermeleri ile gerçekleşebilecektir.

Toplumda hiçbir suçun veya kabahatin cezasız kalmayacağı olgusunun yerleşmesi ise cezaların caydırıcılığı açısından kritik öneme sahip unsur konumundadır. Müeyyidesi ağır olan ve aynı zamanda hızlı fakat adil bir yargılama veya ayrıntılı bir denetim sonucunda kesin olarak uygulanacağı bilinen bir cezai müeyyide caydırıcı mahiyette olacaktır.

Vergi hukukunda mükelleflerin vergi mevzuatına uymayarak kamu düzenini bozucu bazı işlemler tesis etmeleri vergi kabahati olarak ifade edilmekte ve bu kabahatlere karşı çeşitli cezalar verilmesi öngörülmektedir. Vergi cezalarındaki asıl amaç vergi yasalarının gereklerinin zamanında ve kurallara uygun olarak yerine getirilmesi iken diğer yandan da caydırıcı etkilerinin olduğu/olması gerektiği yadsınamaz bir gerçek olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu doğrultuda vergi cezalarının etkin ve verimli olabilmesi için; kişinin vergi kaçırma isteğini artırmayacak ölçülülükte, vergi kaçırma riskini göze alamayacak oranda yüksek, toplum vicdanını zedeleyebilecek ölçüde yüksek olması gerekmektedir.

²¹ Richard K. Gordon, *Law of Tax Administration and Procedure*, Ed. Victor Thuronyi, Tax Law Desing Drafting, (Washington: IMF, 1996), s. 112

İşlenecek fiilin kabahat teşkil edeceğini ve cezai müeyyidesini bilmelerine rağmen o fiili işleme eğiliminde olan mükellefleri motive eden unsur muhakkak ki işleyecekleri kabahat sonucunda elde edecekleri ekonomik fayda veya hazzın cezanın caydırıcılığına galip gelecek oranda fazla olmasıdır. Örneğin; VUK' un 353. maddesine göre; alış-veriş esnasında verilmesi ve alınması icabeden faturanın düzenlenmemesi bir çeşit özel usulsüzlük suçu niteliğinde olup, VUK uyarınca bu fiili işleyenlerin cezalandırılması gerekmektedir. Satıcı mükellef açısından fatura düzenlenmemesi; vergiyi doğuran işlemin gizlenmesi demek olup devlet hazinesine gidecek olan vergi gelirinin mükellefte kalması ve bu yolla mükellefin ekonomik fayda sağlaması sonucunu doğuracaktır. Diğer taraftan alıcı mükellef açısından fatura düzenlenmemesi ise; vergi ahlakının zedelenmesine sebep olacak ve nihai olarak alıcı mükellefe de yine ekonomik fayda sağlayacaktır. Bahsi geçen suçun cezai müeyyidesinin miktar bazında düşük olması hali ise cezaların caydırıcılığına gölge düşürecektir. Verilen örnekten anlaşılacağı üzere maddi nitelikteki cezaların caydırıcı olabilmesi için ilk önce cezanın kişilere maddi açıdan ağır bir külfet ifade etmesi gerekmektedir. Fakat bu noktada dikkat edilmesi gereken; cezanın amacının cezalandırma-caydırıcılık boyutunu aşarak mükelleflerin ticari hayatını sonlandıracak seviyeye ulaşmaması diğer bir ifadeyle vergi terörüne yol açmaması gereğidir²².

Bu seviyeye ulaşacak cezalandırma işlemlerinin mükellefleri farklı arayışlara iterek, vergi kanunlarına karşı koyma noktasında teşvik edici olacağı ve cezaların artık caydırıcı etkisinin ortadan kalkacağı düşünülmektedir.

Özel usulsüzlük suçunun cezası açısından da Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 353. maddesinin 2. fıkrası ile konuya bir düzenleme getirilmiş ve bahsi geçen suçta verilecek cezanın hadlerini belirtilmiştir. VUK'nun 339. maddesi vergi suçlarının tekrürü halinde verilecek olan cezalara ilişkindir. Maddede yukarıda vermiş olduğumuz örnekte ifadesini bulan usulsüzlük suçuna ilişkin olarak şunlar zikredilmektedir; usulsüzlük durumundan kaynaklı ceza kesilmesi ve cezaların kesinleşme tarihini takip eden yıl başlangıcından başlamak üzere iki yıl içerisinde yeniden usulsüzlükten dolayı ceza kesilme durumu halinde söz konusu ceza yüzde yirmibeş oranında artırılarak uygulanacaktır. Aynı suçun ikinci defa işlenmesine karşı cezai müeyyidenin artırılması bir caydırıcılık unsuru olarak değerlendirilebilir.

²² Mehmet Tosuner, *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*, İzmir 1995, s.85.

Diğer yandan cezaların varlığı ve cezaların kaçınılmaz olması hali dahi yerine göre caydırıcılık arz etmektedir. Ticari hayatın belli noktalarına ulaşmış olan mükellefler toplum nezdinde onurlarının-itibarlarının zedelenmemesi için suç işlemekten uzak durmak durumundadırlar. Öyle ki bu mükellefleri suç işlemekten asıl caydıran unsur cezaların miktarı değil varlığıdır. Bahsi geçen mertebede yer alan bir mükellefin kabahat ve ceza ile karşı karşıya kalması halinde ticari itibarı zedelenecek, işleri belki de durma hatta bitme aşamasına gelebilecektir. Bu duruma düşmek istemeyen mükellefler için cezalar gerçekten caydırıcı bir nitelik arz etmektedir.

Mükellefleri vergi kabahatlerine yönelten bir diğer sosyolojik etken ise vergi aflardır. 1982 Anayasası'nda her ne kadar vergi affına yönelik doğrudan bir hüküm bulunmasa da Anayasanın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesine göre mali yükümlülük getirme yetkisinin yasama organına ait olması, Anayasanın 87. maddesindeki hükme göre ise, Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af ilân edilebilmesi, Türkiye'de vergi affı çıkarma yetkisinin yasama organına ait olduğunu açıkça göstermektedir.

Toplumsal barış ve kamu yararı amaçlanarak çıkartılan ve bir yasama tasarrufu sayılan af kanunu, içinde bulunulan zamanın, ülke koşullarının dikkate alınmasıyla çeşitli mali, ekonomik, teknik, sosyal, siyasal ve psikolojik nedenlerle mükelleflere maddi ve şekli yükümlülükler getirmektedir.

Genel af kapsamında yer alan ve mali af olarak da adlandırılan vergi afları, geçmişe yürüyerek etkilerini geçmiş olaylar üzerinde meydana getirmektedir. Devlet, vergi ile cezalandırma yetkisinden vazgeçtiği için kısa dönemli bir çözüm olarak finansman ihtiyacının karşılanmasında kamu gelirlerini artırabilmektedir. Ancak hem kasti olarak vergi kaçırıcılara, vergi suçu işleyenlere hem de çeşitli mali zorluklar içinde olan vergiye ait yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükelleflere kolaylıklar sağlayan vergi aflarının sık sık çıkartılması, vergi aflarına verilecek önemin vergi uyumu ve vergi adaleti açısından bir kez daha gözden geçirilmesini gerekli kılmaktadır.

Vergiye uyumu belirleyen faktörlerin başında sayılan vergi afları, her ne kadar vergi yargısı ve vergi idaresi üzerindeki iş yükünü azaltsa da vergi aflarına sık sık politik amaçlarla başvurulması mükellef üzerinde her geçen yıl yeniden af beklentisine sebep olmakta ve toplumdan beklenen sosyal faydayı olumsuz etkileyerek vergi kültürü erozyonuna yol açarak vergi ahlakını bozmakta ve mükellefleri daha sık vergi suçu

işlemeye yöneltebilmektedir²³. Vergi affının idare açısından olumlu etkilerinin olduğunu savunanlar da bulunmaktadır. İdarenin kamu gelirlerini artırıcı bir etkisi buna örnek olarak gösterilebilir. Ancak bu da yıllara göre farklılık göstermektedir. Belirli zaman aralıklarında olumlu etki sağlayan afların bazı zaman dilimlerinde de olumsuz etkileri mevcuttur²⁴.

Kayıt dışı ekonominin gittikçe ülke genelinde yaygınlık kazanmaması, affın dürüst mükellefler için ceza, vergi suçuna yönelenler için ödül olarak algılanmaması için sağlam temellere dayandırılan vergi incelemeleri ile çıkarılacak mali aflar, ülke kalkınmasını finanse eden vergilerin etkinliğini sağlayarak toplanabilirliğini hızlandıracak, böylece sivil itaatsizlik de kontrol altına alınabilecektir.

Sonuç olarak, vergi afları aracılığı ile elde edilecek kısa dönemli gelirler; vergi adaleti ile vergi uyumunda, buna bağlı olarak vergi gelirlerinde ve bir bütün olarak toplum düzenini sağlamaya yönelik olan yasa ve düzenlemelere karşı beslenen saygıda meydana gelecek olan uzun dönemli azalma ile fazlası ile giderilecektir²⁵.

2.6.3. Vergi Kabahatinin Felsefik Temeli

Kabahatlerin ve kabahatler karşılığında müeyyide olarak verilen cezaların felsefik temellerinin anlaşılabilmesi için bazı soruların cevaplanması gerekmektedir. Bu sorular aslında kabahatler karşısında uygulanacak cezaların sebep sonuç ilişkisi içinde açıklanmasına da izin vermektedir.

Bir cezai müeyyide uygulanması gerektiğinde, umulan faydanın meydana gelebilmesi ve cezai ile amaçlanan caydırıcı sonuca ulaşılabilmesi için bazı ölçütler bulunmaktadır. Bu ölçütleri kısaca şu şekilde ifade edebiliriz.

- Ceza neyin karşılığı şeklinde verilmektedir?
- Cezayı kim vermektedir?
- Ceza kime verilmektedir?
- Cezaya nasıl karar verilmektedir?
- Cezalar verildikten sonra nasıl uygulanmaktadır?

²³ Recep Aygün, *Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi*, Vergi Dünyası, İstanbul 2012, s.369.

²⁴ Dilip Mookherjee, Arindam Das-Gupta, *Tax Amnesties In India: An Empirical Evaluation*, Working Paper No: 4, September 1995, s. 20

²⁵ Allen H. Lerman, *Tax Amnesty: The Federal Perspective*, National Tax Journal, Vol. 38, 1986, pp. 325

- Ceza neye göre verilmektedir?

Tüm bu soruların cevapları bizleri hukuk felsefesine, ceza felsefesine ve pek tabii ki kabahatlerin karşılığı olan cezanın felsefesine götürecektir yolda mihmandar olacaktır.

Bir kabahat, işlenmesi aşamasında ve işlendikten sonra, pek çok netice meydana getirir. İşlenen kabahatin ve verilen cezanın sebebi ile sonuçları felsefe bilimince, kabahatin mağdur ve/veya devlet düzeni üzerinde yarattığı travma psikoloji bilimince; toplumsal yaşantıyı üzerinde oluşturduğu etki sosyoloji bilimince; kabahati meydana getiren fiile uygulanan müeyyideler ise ceza hukuku bilimince incelenir. Bu bilimlerin beraberce bir bütün oluşturdukları göz önüne alındığında tümü için, yaşamda meydana gelen değişimlerin her dönemde kendi içerilerinde anlamlı bir bütünlük oluşturdukları görülmektedir.

İşlenen fiilleri ve uygulanan cezai müeyyideler insanlık tarih boyunca hep var olmuştur. İnsanlık tarihindeki ilk cezalar ve iptidai insanlık zamanındaki müeyyidelerde hep gelenekler etkili olmuştur.

İptidai ilkel dönemde, insanlığın geleneğe sığınmaktan başka çıkar yolu yoktur. Geleneksel ilkeler, sınırı aşan kişilerin, yasaklara uygun davranmayan kişilerin, izah edilen eylemlerinin karşılığında tanrıların öfkesini dindirmek için ve azaptan kurtulmak için cezaya çarptırılması gerektiğini öğütlemektedir. Bu noktada, Durkheim'a göre, ilkel insanların hayatında, toplumsal yaşam sınırlarını belirleyen ve cezaya dair bütün kaideler esasen dini niteliğe haizdir. Bu dini değerdeki kaidelerin koruduğu hukuki değerler topluma ait olarak addedildiğinden Tanrının toplumun çıkarlarını koruması gerektiğine inanılmaktadır.

Roma Dönemi Hukukuna bakıldığında ise, Roma Hukuku üzerinde Stoa düşüncesinin fevkalade etkin olduğu söylenmektedir. Stoa akımı, özü itibariyle aklın egemen oluşunu, bu şekilde doğaya uygun bir yaşam sürmeyi savunan, dünya vatandaşlığı kavramını bir amaç olarak belirleyen, Kıbrıslı Zenon tarafından kurulan bir okuldur. Başlangıcını 12 Levha Kanunları olarak esas aldığımız Roma Hukuk sistemi ilk başlarda gelişmemiş bir halde iken Roma Hukuku'nun görece merhametli, daha fazla insani ve daha çok adilane bir yöne doğru gelişmesinde en önemli faktör Stoa felsefesi olmuştur. Bu sayede, hakkaniyet kavramı üzerinde durulmak suretiyle Roma Hukuku'nun ilerleyişinde etki bırakmıştır. Roma Ceza Hukuku'nda uygulanan cezalarda kamu suçları karşılığında belirlenen müeyyidelerin dini etkiler taşıdığı

anlaşılmaktadır. Yine, kasten öldürme suçlarında şahsi intikam alma hakkının suçtan zarar gören kişilere verilmiş olmasının altında esasen dini bir neden yatmaktadır. Bu nedene göre, Tanrıların Roma için tesis ettiği huzur ortamı bozulduğundan şahsi intikam alma hakkına sahip kişiler bu yolla huzurun yeniden sağlanmasına yardımcı olacaklardır.

Aydınlanma dönemine ve modern döneme baktığımızda ise, aydınlanma çağı, felsefi, hukuki ve insani düşüncenin benzerliklerini ifade etmiştir. Aydınlanma çağı ile, insanlık açısından ciddi bir değişim gerçekleşmiş ve bir çok alanda ilerleme ortaya konmuştur. Aydınlanma ile birlikte; kişinin kendisine ket vuran geleneksel ön yargılara sebebiyet veren prangalarından kurtulup, kendi akli doğrultusunda yine kendi hayatına yön verme gayesi tezahür etmiştir. Aydınlanma çağı yalnızca düşünsel alanda değil bilimsel, kültürel ve toplumsal alanlardaki değişim ve dönüşümü etkileyen bir durumdur.

Doğal hukuk fikri aydınlanma döneminin bir eseridir. Doğal hukuk akımında, her insanda var olan akla ve onun oluşturduğu kurallara değinilmektedir. Doğal hukukun eski, dinsel kökenlerin yerine hukuku akla bırakarak laikleşme dönemi yaşanmıştır. Doğal hukuk akımın simge isimleri olan Locke, Hobbes, Rousseau gibi düşünürler sözleşme kuramlarını dile getirmiş ve bu fikri geliştirmişlerdir. Locke, Hobbes ve Rousseau bahsi geçen sözleşmeyi, devleti, topluluk olarak yaşama iradesini belirten fertlerin talepleri ve buna karşılık feragatlerinden meydana gelen bir sözleşme olarak tanımlamaktadırlar.

Thomas Hobbes, tabiat halinde sürekli bir mücadelenin hâkim olduğunu söylemiştir. İnsanlık kendi doğasının gereği bencil bir varlık olup bu sebepli şahsi menfaatini gerçekleştirmeye odaklıdır. Bu nedenle insanlar birbirlerine karşı güvensizlik durumu ve duygusu içerisindedir. Bu güvensizlik ortamının ortadan kaldırılması için devlet ve hukuk sistemine ihtiyaç olduğunu ifade etmiştir.

Locke'a göre ise, mülkiyet hakkı onun en fazla önem atfettiği ve savunucusu olduğu bir haktır. Mülkiyet hakkı o dönemlerde, her türlü saldırı yoluyla ihlal edilmekte ve sonucunda doğal cezalandırma hakkının kullanılması sebebiyle de toplumdaki düzen bozulmaktadır. İnsanlar mevcut düzen ortamının bozulmaması ve kaos ortamının yaşanmaması için bir sözleşme eliyle toplumsal yaşama geçiş fikrini kararlaştırmıştır. Bu sebeple de sözleşme teorisiyle devlet ve hukuk düzeni oluşmuştur.

Jean Jacques Rousseau ise bir doğal yaşam imgelemekle birlikte, fikirleri tam Hobbes'un ve Locke'un varsayımlarına benzememektedir. Rousseau'ya göre tabiat halinde var olan mevcut düzen aklın rehber olmasıyla değil, insani duyguların ve doğal eğilim hareketleri etrafında kurulmuştur. Keza, Mülkiyet kavramı ve sahiplik duygusunun korunması için devlet ve hukuk düzenine ihtiyaç vardır.

Ceza hukukunda pek çok yenilik meydana getiren tarihi süreç aydınlanma felsefesinin bir sonucudur. Öyle ki, ceza hukuku sistemi, hümanizm, rönesans ve reforma dayanak teşkil eden aydınlanma fikriyatının bir eseri olduğu söylenmektedir. Zira rönesans, reform, aydınlanma ve hümanizm dönemlerinin ardından ceza hukukunda şerh düşme uygulamasından vazgeçilerek ceza hukuku sosyal bir bilim şeklinde ele alınmaya başlanmıştır. Cezai problemlerin felsefi ve hukuki düzlemde değerlendirilmesi şuuruyla Aydınlanma düşüncesi ile varılabilmektedir. Aydınlanmayı meydana getiren gerekçe ise pek çok alanda ve özellikle de ceza hukuku alanında devletin elinde bulundurduğu cezalandırma yetkisinin Tanrısal iradeye dayandırılmasına getirilen tartışmalardır²⁶.

Ceza verme hakkının esasına ilişkin bir takım felsefik akımlar mevcuttur. Bu doğrultuda, ceza verebilme hakkına ilişkin düşünceleri sistemli bir çerçevede izah eden felsefe düşüncelerinin; sözleşmecî akım, faydacı akım, adaletçi akım ve uzlaştırıcı akım olarak sınıflandırılması mümkündür. Ceza verme hakkına ilişkin dayanağın toplumsal sözleşme teorisinden geldiğini düşünen Locke, Hobbes, Grotius, Jean –Jacques Rousseau, Fichte ve son olarak Beccaria'dır. Bahsi geçen düşünürler açısından, cezalandırma hareketinin görevi ve faydası, mevcut toplumsal düzeni bozarak doğadaki kaotik ortamın tekrardan meydana gelmesine sebep olan fiilleri işleyenleri, bu eylemlerinden yasaklamak ve bu sayede toplumsal düzenin yeniden korunması şeklinde izah edilmiştir. Fayda teorisi ve ahlak teorisi düşünürlerinden Bentham ve Mill, toplumsal sözleşme teorisine dair, bu teorisinin tarihi gerçeklikten uzak olduğunu ve bu teoriyi varsayım şeklinde kabullenip topluma sunmuş olan düşünürlerin dahi kendi içlerinde birbirlerinden farklı görüş beyan ettikleri sebepleriyle eleştiriye tabi tutmuştur. İnsanoğlunun doğasında varolan duygular sadece haz alma ve acı duygusudur. Bu durumun bir gereği olarak insan haz almaya yönelerek acı duygusundan kaçınmaya çalışacağından, menfaatin peşinde koşmayı tercih eder. Sosyal sözleşme teorisindeki,

²⁶ Nevzat Toroslu, *Ceza Hukuku*, Savaş Yayıncılık, Ankara 1998, s.367.

bireylerin devlet ile arasında var olan bağı ilişkin varsayım, menfaat haz ilişkisini açıklamak noktasında aciz kalmıştır. İnsanlar tam tersine devlete sosyal sözleşmecilerin gerekçelerinin aksine yalnızca menfaatlerinin temin edilmesi amacıyla itaat etmektedir. Bireylerin ihtiyacı olan güvenlik endişesinin temin edilmesi ancak devlet tahakkümü altındaki bir toplum yaşamında mümkün olacaktır.

Ceza hukuku tarihçesinde ve ceza hukukunun bir bilim türü mahiyetinde tarihsel yer alışı, hiçbir felsefik hareketin bırakmadığı tesiri tek başına bırakmayı başaran Cesare Beccaria'nın görüşlerinden bahsetmek elzemdir. Aynı zamanda ceza hukukunun klasik okullarından ilki olarak addedilen İtalyan Klasik Okulu'nun kurucusu olarak Beccaria gösterilmektedir. Beccaria'ya gelinceye kadar ceza hukukunda bütünü kapsayan tutarlı bir sistem henüz kurulmamıştır. Bu nedenle kendisinden önce genel felsefi tartışmalara dayanan ceza hukukuna bilim olma özelliğini onun verdiği söylenmiştir²⁷.

Ceza hukukunun önde gelen isimlerinden Beccaria'nın fikirlerine göre, ceza verilmekle hedeflenen etkiye ulaşılabilmesi için, cezanın uygulamaya konulması neticesinde ortaya çıkacak elemin, suç işlemek suretiyle kişinin elde ettiği faydadan daha üstün olması gerekmektedir. İzah edilen bu dengeyi bozan her cezalandırma fayda sağlamayacak ve bu sebeple ceza verilmesi lüzumsuz olarak görülecek, bu şekilde uygulanan cezanın salt zorbalık olarak hissedilmesinden başka bir faydası kalmayacaktır. Bu sebeple, bir cezalandırma fiili, suç işleyenini onu hakkedip hakketmediğinden çok, fayda sağlamak için yani tekrardan suç işlenmesinin önüne geçilmek amacıyla verilmesi gerekmektedir. Bu sebeple, bir cezanın esas amacı olası işlenecek muhtemel suçların önüne geçilmesi olarak değerlendirilmektedir. Yine, Beccaria'ya göre suçların işlenmesine mani olan, “cezaların şiddeti” değil “muhakkak” oluşlarıdır²⁸.

Kant'ın cezalandırmaya dair fikirleri adaletçiler uzlaşmacılar akımına dahildir. Kant açısından, cezalandırabilme hakkı, fertlerin mutluluğunu sağlamaya çalışan devlete ait değil, özgürlük kavramını ahlaki bir kanun olarak değerlendirip bu değeri teminat altına almaya çalışan devlete ait olmalıdır. Kant, devlet hakkındaki görüşleriyle

²⁷ Doğan Soyaslan, *Ceza Hukuku*, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2016, s. 5.

²⁸ Cesare Beccaria, *Suçlar Ve Cezalar Yahut Beşeriyetin Mecellesi*, çev. Muhiddin Göklü, 3. Bası, İstanbul 1964

devlet mekanizmasına ahlaki düzeni temin ve tesis etme vazifesini yüklediği için eleştirilere maruz kalmıştır.

Ceza Hukuku felsefesi ve fiillerin müeyyidesine ilişkin kabahat felsefesini anlamak için kısaca Ceza hukukuna yönelik okullara da bakmak gerekmektedir. Cezai hukuka ilişkin farklı yaklaşım düşünceleri ve okul duruşları mevcuttur. Bu düşüncelerin başlıca ikisi klasik okul ve pozitivist okul yaklaşımıdır. Aydınlanma döneminin oluşturduğu politik ve kültürel etkinin tezahürü olarak ortaya çıkan klasik okul, bir insanın özgür/hür iradeye sahip olduğu varsayımından hareketlenerek fail pozisyonundaki kişinin kendi iradesi ile suçu işlediğini savunmaktadır. Kaynak ve dayanağını 19. yüzyıldaki metodolojik pozitivismden alan pozitivist okul ise fail olan kişinin özgür/hür iradeye sahip olmadığını iddia ederek katı bir anlayışla suçun ve suçluluğun toplumsal sebeplerden ileri geldiğini savunmuştur. Neo-klasik okul ise, izah edilen çerçevede kendisinden önce ortaya çıkan iki okulun yaklaşımlarını ve fikirlerini uzlaştırmaya çaba sarfetmiştir.

Ceza hukuku okulları düşüncelerinin, ceza hukukçuları açısından en çok ilgi çeken kısmı, düşüncelerin teoride ortaya koyduğu fikirlerin pratikte yani fiili hayatta hızlıca karşılık görerek pozitif bir şekilde kanuni metinlere yansımalarıdır. Bu duruma örnek olarak, pozitivist düşünce fikrine ilişkin teorilerin ortaya atılması sonrası 1902 tarihli Norveç kanunu ile 1908 tarihli İngiliz kanunu bu fikirlerin metinlere yansımalarını gösteren düzenlemeler olarak ortaya çıkmıştır. Bunun yanı sıra Güney Amerika’da ise 1920’li yıllardan sonraki hemen hemen bütün ceza kanunlarında bu fikirlerin damgasını vurduğu görülmüştür²⁹.

Türk hukukunun felsefik temelleri ile dayandığı hukuk görüşlerini anlayabilmek için Türk hukuk sisteminin Osmanlı hukuk sistemi ile birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Öyle ki, Türkiye Cumhuriyeti Devleti, devletleşme sürecini Osmanlı Devleti’nin devamı niteliğindeki değer ve devlet birikimine dayandırmıştır. Keza, Türkiye Cumhuriyeti’nin hukuki sistem hafızası da Osmanlı Devleti’nin sistemine dayanmaktadır. Osmanlıda suç teorisine ilişkin hükümler ilk olarak 1858 Osmanlı Ceza Kanununun yürürlüğe girmesiyle vücut bulmuştur³⁰.

²⁹ Zeki Hafizoğulları – Muharrem Özen, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, US-A Yayıncılık, Ankara 2017, s. 116.

³⁰ Mustafa Avcı, *Osmanlı Ceza Hukuku*, Adalet Yayınevi, Ankara 2018

Osmanlı'da uygulanan ceza hukuku sistemi hususunda detaylı bir çalışma yapan Heyd'in kanısına göre (dinsel inanış hukukuna uygun) cezalandırmaya gücenilmeyeceği biçiminde yorumlama yapılmıştır. Heyd'in bakışına göre tek başına şeriatın dayattığı cezalar açısından değil, yönetici vasfındaki kişilerin uygulamış oldukları cezalar açısından da aynı durum geçerlidir. Bir başka ifadeyle, Osmanlı Devleti'nin hukuk uygulamalarına manevi saygı göstermek gerektiği gerekli görülmüştür. Bununla birlikte, "şeriatın kestiği parmak acımaz" sözü, kanun neyi emrediyorsa ona uyulur, ona boyun eğmek gerekir şeklinde yorumlanmış ve anlaşılmıştır. "Sen önce emir almayı öğren, sonra sen de emir vermeyi öğrenirsin" sözü de az önce izah edildiği üzere devletin buyruklarına ve yasaklarına uyulması manasını taşımaktadır. "Şeriatın kılıcı uzun olur" deyimini ışığında ise, şeri hükümleri uygulayan tüzel kişilik devlet olduğundan, devlet hukukunun etkinliğini göstermek ve bu hukuka uyulmasının önemini anlatmak açısından söz konusu ifade değer taşımaktadır³¹.

Osmanlı'da uygulanan hukukun perspektifini ortaya koyabilmek için atasözleri üzerinden bir betimleme yapılmış ve bu atasözleri daha çok devletin uyguladığı hukukun üstünlüğü ve bu hukuka uymanın gerekliliği görüşünü yani Osmanlı hukukunda egemen olan iradeci hukuki pozitivist bir felsefik anlayışı yansıtmaktadır.

Yine, "Hak deyince akan sular durur" atasözü, bir anlaşmazlıkta adalet yolu tutulunca kimsenin sözü olamayacağı anlamını içermektedir. "Hak yerde kalmaz" atasözündeki hak sözcüğünün adalet anlamında mı yoksa kişinin emeğinin karşılığını alması anlamında mı kullanıldığı belli değildir. Bununla birlikte din kurallarına saygı gösterilmesi gerektiği, din kurallarının çiğnenmesinin doğru olmadığı birçok kaynakta rastlanan şu atasözünde vurgulanmaktadır: "Zor kapıdan girince şeriat bacadan çıkar." Ve ayrıca, "Mazlum ahı yerde kalmaz"; "ettiğini bulur"; "zalimin ettiği yanına kalmaz"; "zulüm ile cihan kazma kürekle yıkılmaz"; "alma mazlum ahını çıkar aheste aheste" gibi atasözlerinin de varlığı değerlendirildiğinde genelde devlet otoritesine itaatin telkin edildiğini bu arada şeriatın, adaletin ve adalete uyulmasının övüldüğünü göstermektedir. Devlet hukukunun üstün oluşu ve bu hukuk sistemine uymanın gerekliliği şeklindeki yaklaşım açısından, pozitif hukuk felsefi sisteminin üstünlüğü ve buna uymanın ödev kabul edildiği manasında algılanmaya elverişli bir niteliğe haiz olduğu ortadadır.

³¹ Adnan Güriz, *Hukuk Felsefesi*, Siyasal Kitabevi Yayınları, Ankara 2020, s.408.

Osmanlı devleti hukukunda 1909 yılında İkinci Meşrutiyet Anayasası'nın ilânı aşamasına kadar süren dönemde, tabii hukuk ya da genel hukuk, insanın akıl yoluyla ulaşabildiği ilkelere ibaret olduğu şeklindeki bir gerçekliğe tesadüf edilmediği aşikârdır. Tam tersine, hukuk hayatı ile ilgili bulgular, halk atasözleri ve deyimlerinin, hukuk kuralının hükümdarın iradesini yansıtan bir içerikte anlaşıldığını göstermektedir. Bir başka deyişle ise tüm bu anlatımlar Osmanlı hukuk sisteminde iradeci pozitivizmin muteber olduğunu göstermektedir³².

Cumhuriyet Dönemi Türk hukukunun felsefik temellerine baktığımızda ise; Cumhuriyet dönemine ilişkin en önemli hukuki özellikler, egemenlik kavramının millete ait olduğu hususunun kabulü ve Osmanlı'daki iradeci pozitivist hukuk anlayışından normativist pozitivist bir hukuk anlayışına ve uygulamaya geçiş sürecini temsil etmesidir. Bu sürecin içerisinde, saltanatın kaldırılması ve yine hilafetin kaldırılması, egemenliğin millete ait olduğunun benimsenmesi ile halkın kendisini temsilcileri vasıtasıyla yönetirmesi özümsemiği gibi kanuni kaidelerin Anayasaya uygun biçimde milletin temsilcisi durumundaki yasama organı olan Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından yapılması esası da kabul edilmiştir. Cumhuriyet döneminde Türk hukuk hayatında tabii hukuk görüşünün belirli bir etkinlik kazandığı da dikkati çekmektedir.

1921 tarihli Türkiye Büyük Millet Meclisi Anayasası'nın en önemli özelliği 1'nci maddesinde yer alan hükümde ortaya çıkmaktadır. Buna göre "hâkimiyet bilâ kaydü şart milletindir. İdare usulü halkın mukadderatını bizzat ve bilfiil idare etmesi esasına müstenittir." Böylece egemenliğin padişah'tan millete geçtiği belirtilmiştir. Egemenliğin millete ait olması ilkesinin Avrupa'da gerçekleşmesinde tabii hukuk akımının etkinliği dikkate alınır ise bu şekilde Türkiye'de de 1921 Anayasası ile tabii hukuk akımının savunduğu bir ilkenin resmi bir anayasa hukuku belgesine ilk defa yansıdığı anlaşılmaktadır³³.

Tabii hukuk görüşünün Türk kamu hukukunda etkinlik kazandığının açık kanıtlarını 1924 Anayasası'nda bulmak kabildir. 1924 Anayasası'nın 70. maddesi aşağıdaki hükmü ifade etmektedir: "Kişi dokunulmazlığı, söz, yayın, yolculuk, sözleşme, çalışma, mülk edinme, malını ve hakkını kullanma, toplanma, dernek kurma,

³² Adnan Güriz, *Hukuk Felsefesi*, Siyasal Kitabevi Yayınları, Ankara 2020, s.409.

³³ Adnan Güriz, s.411.

ortaklık kurma hakları ve hürriyetleri Türklerin tabii haklarından. " Böylece tabii hakların tanındığı ve Anayasa ile güvence altına alındığı açık seçik ifade edilmiştir. 1924 Anayasası'nın 68. maddesinde de hürriyetin tabii hak olarak nitelendirildiği, tabii hukukçu yaklaşıma uygun şekilde yorumlandığı ve değerlendirildiği görülmektedir³⁴.

1924 Anayasası'nın 3. maddesinde "Egemenlik kayıtsız şartsız milletindir" şeklinde ifade edilen ilkenin de, aslında yönetme hakkı ile ilgili olarak tabii hukuk görüşünün geliştirdiği bir saptamayı 1921 Anayasası'nın 1. maddesi gibi açıkladığı söylenebilir. Tabii hukuk görüşü, hükümdarların iktidarı görüşüne karşı, egemenliğin ancak millete ait olabileceğini ve olması gerektiğini "sosyal sözleşme" teorisine başvurarak savunmuştur. Türkiye'de, 23 Nisan 1920 tarihinde Ankara'da Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin toplanması ile birlikte egemenlik fiilen Osmanlı hanedanından millete geçmiştir. 1921 Anayasası'nın 1. maddesinde "Egemenliğin kayıtsız şartsız millete ait olduğu" belirtilmiştir. Aynı esas 1961 Anayasası'nın 4. ve 1982 Anayasası'nın 6. maddelerinde de yer almıştır. 1921 yılından itibaren yayınlanan bütün anayasalarda görülen egemenliğin millete ait olması ilkesinin, hem Türkiye'ye özgü koşulların sonucu, hem de tabii hukukçu yaklaşımın Türk hukukunda yer alan bir uzantısı olarak değerlendirilmesi uygun olacaktır.

1961 Anayasası ve 1982 Anayasasında ise tabii hukuk akımına ilişkin emareler veya tabii haklara ilişkin lafzın yer almadığı görülmektedir. Ancak 1961 Anayasası'nın 10. maddesinde bulunan "Herkes kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez, temel hak ve hürriyetlere sahiptir." ifadesi tabii hukuka dair doğrudan ifadeler içermese de tabii hukukçuların savunduğu hakların ve hürriyetlerin "dokunulmazlığı, devredilmezliği, vazgeçilmezliği" anlayışını yansıtmaktadır. 1982 Anayasası'nın 12. maddesinin 1. fıkrasında yer alan "Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir." cümlesinin de aynı felsefik fikri tabir ettiği şüphesizdir.

Cumhuriyet döneminin en önemli özelliklerinden birisi hukuk alanında radikal bir reformun gerçekleştirilmesidir. Türk Medeni Kanunu 1926 yılında yürürlüğe konulmuştur. 2001 yılında kabul edilen bir kanunla özüne dokunulmaksızın sadeleştirilmiştir. Türk Ceza Kanunu 1926 yılında yürürlüğe girmiştir. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu 1929 yılından başlayarak ceza yargısını yönlendirmekte

³⁴ Adnan Güriz, s.412.

iken Yeni Türk Ceza Kanunu ve Ceza Muhakemesi Kanunu ise 2005 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu temel kanunların Cumhuriyetin kurulmasından hemen sonra yayınlanması ve o zamandan beri uygulanması normativist-pozitivist görüşün ülkemizde Cumhuriyetle birlikte etkinlik kazandığının başka bir kanıtıdır.

Normcu pozitivist akımın etkilerinin olduğu Cumhuriyet dönemi yönetiminin kabullendiği temel değerler bütünü ile Osmanlı dönemi yönetiminin hakim değerler bütünü arasında bir takım farkların bulunduğu da unutulmamalıdır. Osmanlı hukuku egemenliğin hükümdara ait olduğu görüşüne dayanmakta olup, bu ilke Osmanlı Devleti'nin altıyüz yıl süren hükümler devletlik süresi içerisinde değişmemiştir. Buna karşın, Cumhuriyet yönetiminin savunduğu temel değer, egemenliğin millete ait oluşu ve millet iradesinin meclis vasıtasıyla kullanılmasıdır³⁵.

Osmanlı hukuku ilke olarak devlet düzeninin korunmasına büyük ehemmiyet atfetmiştir. Öyle ki reformcu dönemlerde bile Osmanlı toplumunda eski oturmuş düzenin varolduğu gibi korunması fikri benimsenmiş ve sabit bir hayat görüşünün savunması yapılmıştır. Buna karşılık Cumhuriyet yönetim sisteminin hukuk hayatı bakımından benimsediği temel parametreler değişmek, dönüşmek ve çağın gerekliliklerini yakalamaktır. Bunun yanında Osmanlı toplumunda mevcut olan teokratik düşünce yapısı Cumhuriyet dönemindeki hukuk akımınca benimsenmemiştir³⁶.

Sonuç olarak, Türk hukukunun dayanmış olduğu felsefik görüş ve dayanan akım fikirleri; Osmanlı Devleti zamanında iradeci pozitivist görüşe göre şekillenen hukuk sistematiği, Cumhuriyet döneminden itibaren egemenliğin millete ait olduğunun kabulü ile iradeci pozitivist anlayıştan normativist pozitivist bir hukuk anlayışına evrilmiştir.

2.6.4. Vergi Kabahatinin Ahlaki Temeli

Ahlak kelimesinin etimolojik kökenini incelediğimizde bu kelimenin Arapça kökenine dayandığı görülmektedir. Ahlak kelimesi, bir insanın yaradılışından kaynaklı meydana koyduğu / sergilediği davranışları ifade eden yine Arapçadaki hulk kelimesinin çoğul şeklidir. Hulk ifadesi ise, gelenekler, görenekler, töreler, alışkanlıklar,

³⁵ Adnan Güriz, s.426.

³⁶ Adnan Güriz, s.426.

yıllar boyunca benimsenmiş, huy ve karakter manalarının çoğul şeklini karşılamaktadır. Bununla birlikte Ahlakla ilişkin başkaca tanımlamalar da mevcuttur.

Ahlak, toplumun maneviyat dünyasına ilişkin büyük ölçüde değişiklik yapan, insanoğlunun değer yargılarını belirleyebilen, insanlara nasıl davranmaları ve nasıl yaşamaları gerektiğini öğreten kurallar ve değerler bütünüdür³⁷.

Ahlak, bağlayıcının var olduğu kabullenilerek belirlenen ilke ve değerlerin soyut alanda tanımlanması ve emirlerle yasaklar şeklinde topluma uyarıda ve çağrıda bulunur³⁸.

Ahlak, kişilerin ya da insan topluluklarının bir tarihsel dönemde, belirli bir türden yönelim, düşünüş, dini vicdani inanç, töreleri, alışkanlık, gelenek görenek ile bunların içerisinde varolan değerler, buyruklar, ilke ve yasaklara göre düzenlenmiş ve bu haliyle yerleşmiş gelenekler biçimidir³⁹.

Ahlak, insanın yapmasında sakınca olmayan veya yapmasında sakınca olan davranış biçimlerini konu alan ve belirli kişi, grup ya da toplumun bütününe malı olan değerlerdir.

Yukarıda yer verilen doktrindeki ahlak tanımlamalarından yola çıkarak, ahlak kavramının kural ihdas ettiği, ortaya konulan işbu kurallar bütününe zamanla toplum içerisinde gelenekler halini alarak insanların davranış ve hareketlerine şekil verdiği, ahlaki kurallara riayet edilmediğinde insanlarda vicdanen rahatsızlık duygusu geliştiği, yine kurallara uyulmadığı takdirde kişilerin toplumsal tepki ile karşılaşılacağı söylenebilecektir. Bununla birlikte, toplumun geneli için geçerlilik taşıyan ahlaki ilkelerin, başkaca bir toplum açısından hiç anlam taşımayacağı ya da bir toplum için o güne kadar fevkalade anlam ifade edebilecek bir ahlaki kuralın zaman içerisinde o toplum açısından hiçbir anlam taşımayarak geçerlilik algısını kaybedebileceği değerlendirilmektedir. Bu husus, ahlaki kuralların genel bir toplumsal birikim ve gayret sonucu ortaya çıktığının ve ahlaki kuralların dinamik, dönüşüme açık devinimsel bir yapıda olduğunu bizlere ispatlamaktadır. Ahlak kavramı çerçevesinde, insan; sorumlu,

³⁷ Ahmet Cevizci, *Etik- Ahlâk Felsefesi*, Say Yayınları, İstanbul 2015, s. 14.

³⁸ Annemarie Pieper, *Etik Giriş*, Ayrıntı Yayınları, İstanbul 2012, s. 36.

³⁹ Doğan Özlem, *Etik- Ahlâk Felsefesi*, Notos Kitap, İstanbul 2015, s. 20.

kuralları anlama ve bunlara uyma yetisine sahip ve kabahatleri için hesap veren veya en azından verebilen bir fail olmalıdır⁴⁰.

Ahlak kavramını irdelerken, ahlak kavramıyla iç içe olan etik kavramına da kısaca değinmek ve etik kavramını tanımlamak gerekmektedir. Vergi ahlakı kavramı, vergi etiği kavramı ile de yakından bağlantılıdır⁴¹. Etik, ahlaki görüş çeşitliliğini, ahlaki öğretileri araştırıp değerlendiren, bu ahlaki görüşleri kendi içerisinde sınıflandırabilen, görüşler arasındaki benzerlikleri ya da farklılıkları tespit eden, tespit edilen hususları karşılaştırmak suretiyle eleştiri getirebilen felsefe disiplini. Etik aynı zamanda, belli bir grup ve meslek dallarında uygulanan ahlaki kurallardır. Bu sebeple, bir davranış türünün fiiliyata dönüşmesi ahlak kavramıyla alakalı iken, bu davranışların belirli ölçüt ve değerlendirmeler ışığında irdelenmesi etik ile ilgilidir.

Hukuk ve ahlak kavramının geçerlilik alanları yüksek ölçüde birbirleri ile örtüşme göstermektedir. Örneğin, hırsızlık fiili hem ahlaki açıdan hem de hukuki açıdan kabul edilemez bir davranış durumudur. Hırsızlığı icra eden kimse hem içerisinde var olduğu toplum tarafından kınanacak hem de devlet otoritesinin yaptırım gücü ile karşılanacak ve devlet tarafından cezalandırılacaktır. Buna karşılık, ahlak kuralları ile hukuk kurallarının tamamı birbirleriyle örtüşmeyebilir. Örneğin, yardıma muhtaç bir insana yardımda bulunmak ahlaki bir davranış olarak kabul edilir fakat bu kimseye yardım etmeyen kişilere yönelik herhangi bir hukuki yaptırım uygulanamayacaktır.

Vergi ahlakı, kişilerin vergi ödemek için içsel motivasyonu olarak tanımlanmıştır. Kişilerin elde etmiş oldukları kazançlardan vergi ödeme isteğini ölçmektedir. Başka bir ifade ile vergi ahlakı, vergi ödemek için bir zorunluluk hissetme ve vergi ödemenin topluma katkısı olacağına olan inançtır. Bireyler, vergiyi ya tam olarak öderler ya da yakalanma ve cezalandırılma riskini göz önüne alarak ödemezler. Literatürde vergiyi gönüllü olarak ödeme ya da ödememe konusunu açıklayan başlıca iki teori bulunmaktadır: Ekonomik yaklaşım (Rasyonel tercih yaklaşımı) ve ahlaki duygular teorisi (Psikolojik yaklaşım)⁴².

Vergi ahlakı ile ilgili ilk çalışmalar, 1960'lı yıllarda Köln Vergi Psikolojisi okulundan Günter Schmolders tarafından yapılmıştır. Schmolders, vergi ahlakını,

⁴⁰ L. Lon Fuller, *Hukukun Ahlakı*, Tekin Yayınevi, İstanbul 2016, s. 195.

⁴¹ Bahadır Sazak Doğan, *Türkiye'de Vergi Ahlakını Şekillendiren Etkenler (Doktora Tezi)*, Hacettepe Üniversitesi, Ankara 2019, s 7.

⁴² Coşkun Can Aktan, *Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı*, İzmir 2004

vergiye ilişkin görev ve sorumlulukların zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirilmesi olarak tanımlarken, Song ve Yarbroug, vatandaşların mükellef olarak devletle aralarındaki ilişkiyi belirleyen davranış normları olarak ifade etmişlerdir⁴³.

Vergi ahlakı, çok sayıda sosyolojik ve psikolojik etkenler tarafından etkiye uğramaktadır. Hukuk düzeninin yaptırımsal kabiliyeti ve tahakküm gücü, vergiye olan uyumu belirli bir seviyeye kadar artırabilmektedir. Bu seviyeden sonraki uyumsal pozisyon ise, sosyo-psikolojik etkenlerle açıklanabilmektedir. Bu etkenler ışığında vergi ahlakının arttırılabilmesi amacıyla vergisel konularda vatandaşların sürekli bilgilendirilmesi gerektiği, vergi kanunlarında sadeliğin ve anlaşılabilirliğin sağlanması, vergi kurumlarının vatandaşlara sunabilecekleri hizmet standartlarının yükseltilmesi, vatandaşın idareye ve çözüme hızlıca ulaşabilmesi konularında çözümler üretilmesi gerekmektedir. Ayrıca, kamusal harcamaların yerinde ve ekonomik şekilde planlandığı hususunda vatandaşların sağlıklı bilgilendirilmesi, mükelleflerin doğru yönetime ilişkin ikna edilmesi ile vergi kanunlarına aykırı davranışlara karşı uygulanan müeyyidelerin etkin şekilde uygulandığına ilişkin algının mükellefler nezdinde oluşturulması fevkalade önemlidir.

Vergi kanuni düzenlemelerinde, adalet hassasiyetinden uzaklaşması durumunda ortaya olumsuz sonuçlar çıkmaktadır. Bu doğrultuda, mevzuatın mükellefler açısından ağır sorumluluk doğurması, devlet yöneticilerinin siyasi veya konjonktürel sebeplerle çok sık vergi affı uygulamalarına başvurmaları ve toplumdaki geniş kesimde vergi kaçırmak hukuka aykırı vergiden kaçınmak bir çözüm algısının yaygınlaşması, vergiden kaçınmanın da akıllılık olarak algılanması vergisel ahlakın olumsuz olarak etkilenmesine neden olmaktadır. Verginin toplanma maliyetini azaltması ve vergileme sürecinin makul ve kabul edilebilir sınırlara çekilebilmesini, vergi idaresinin etkinliğinin artışı ve daha verimli çalışmasını sağlayan etkenlerden birisi, ahlaktır.

Devletin vergi ile ilgili hedeflerine ulaşabilmesi için, mükelleflerin vergileme ile ilgili bakış açılarının iyileştirilmesi ve bu konuda genel kabul gören ahlaki normların geliştirilmesi gerekmektedir. Vergi ahlakı kavramı bu noktada fevkalade öneme haiz bir pozisyondadır. Vergi ahlakı seviyesinin yüksek bir ölçüde olması vergiden elde edilecek gelirlerin de artışına sebep olacağı gibi, vergiyi tahsil eden vergi idarelerinin vergiyi

⁴³ Mehmet Tosuner – İhsan Cemil Demir, *Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı*, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Ankara 2007, s. 9.

toplamadaki kamusal maliyeti ve iş yükü de azalacaktır. Bu halde, vergi idaresi hızlı ve efektif bir şekilde tahsilat işlemlerini sonuca erdirmiş olacaktır. Aksi halde, vergi idaresi hedeflediği vergi hasılatını toplayamadığından mevcut iş yükü daha artacaktır. Bununla birlikte, mükelleflerden toplanan vergi gelirinin hedef olarak belirlenen miktardan daha düşük kalması halinde devlet hizmetlerinde aksaklık meydana gelecek ve bu durum yine hizmetten yararlanması gereken vatandaşlar açısından olumsuz geri dönüşe neden olacaktır. Tüm bu sebeplerle, kamunun arzu ettiği hedeflere ulaşabilmesi ve olumsuzluklardan kaçınabilmesi için toplumdaki vergi ahlakı seviyesinin yükseklerde olması amaçlanmaktadır.

Vergi ahlakının varlığı halinde, kamusal gelirlerin artması nedeni ile devletin yapacağı kamu hizmetlerinin de kalitesi artacak ve toplumun genel refah düzeyi yükselecektir. Keza, devlet vergileme ile ilgili hedeflerine hızlı bir biçimde ulaşacaktır. Bu sayede, vergilemenin maliyeti düşecektir. Bunun yanı sıra, vergi idaresinin iş yükünde fevkalade azalma yaşanacaktır. Toplumdaki vergi ahlakı seviyesi yükseklerde seyrediyor ise vergi kaçırmanın akıllılık olduğunu düşünen ve bu eğilimde olan mükelleflerin üzerlerinde toplumsal bir baskı ortaya çıkacaktır. Vergi ahlakı düzeyinin seviyesi bir ülkenin gelişmişlik seviyesini de göstermekte olduğundan vergi ahlakı oranı artış gösterdikçe ülkedeki gelişme hızı da artış yaşayacaktır.

2.7. VERGİ KABAHAHATİNİN YAPISAL UNSURLARI

Tıpkı ceza hukukunda olduğu üzere kabahatler hukukunda da bir eylemin idari bir yaptırıma tabi tutulabilmesi için fiilin tipe uygunluğunun ve/veya hukuka aykırılığı hususunun tespit edilmesi ve aynı zamanda da failin kusurluluğunun belirlenmesi gerekmektedir. Kusur kavramı, genel olarak kabahatin yapısal bir unsuru olarak kabul edilmemektedir. Zira bir fiil, failin kusuru olmaksızın işlense dahi kabahat niteliğini yitirmemektedir⁴⁴. Bununla birlikte, vergi kabahatlerinin yasallık unsurunu da içermelidir. Kabahat veya suç fiillerinin kanunlarda veya olağanüstü zamanlarda çıkarılan KHK'larda tarif edilmesi gerekmektedir⁴⁵.

⁴⁴ Mehmet Emin Artuk - Ahmet Gökçen - Caner Yenidünya, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Adalet Yayınevi, Ankara 2016, s.13.

⁴⁵ Uğur Yiğit, *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, Beta Yayınları, İstanbul 2004, s.42.

2.7.1. Vergi Kabahatlerinin Maddi Unsuru

Bir eylemin kabahat olarak ifade edilebilmesi için maddi unsurların yerinde mevcut olması gerekmektedir. Eğer bir maddi unsur eksik olursa bu davranış, kabahatler hukuku açısından bir önem arz etmez⁴⁶. Maddi unsur, kabahat teşkil eden bir davranışın dış unsurlarının yani kişinin dış dünyasına yansıyan hususların tespit edilmesidir. Bu unsurlar sayesinde fiiller birbirinden ayrılabilir.

Kabahatler Kanunu'nun 5. maddesinde kabahatin, failin icrai ve/veya ihmali davranışları gerçekleştiği anda işlenmiş olduğunu belirterek “fail” kavramını kullanmıştır. Vergi kabahatlerinde de vergiye ilişkin kaidelere aykırı eylemlerin kabahat niteliğinde olanlardan sorumlu olanlar, bu fiilleri bizatihi işlemiş olan kişilerdir. Ceza hukuku mantığına göre maddi bir bünyesi olmayan ya da hareket yeteneği olmayan tüzel kişiler fail olamazlar. Ancak, Kabahatler Kanunu'nun 8. maddesi tüzel kişilere de kabahatler dolayısıyla idari bir yaptırım uygulanacağını öngörmesinden dolayı bazı kabahatlerden dolayı tüzel kişiler yaptırıma tabi tutulabilmektedirler. Vergi Usul Kanunu 333. Maddesine göre, “*Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu kanunun 10 uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır*”⁴⁷.

Kabahatler hukukunda, aynı cezai suçlarda olduğu gibi herkesin fail olabileceği kabahat tiplerinin yanı sıra, yalnızca bazı kimselerin fail olabileceği kabahatlere de yer verilmiştir. Bu durum kabahatlerin genellik-özgülük içerdiğinin de bir kanıtıdır.

Vergi kabahatlerinin maddi konusu kabahatin türüne göre farklılık arz edebilmektedir. Örneğin, vergi ziyayı kabahatinin maddi konusu “vergi alacağı” iken, usulsüzlük kabahatlerinin maddi konusu birçok farklı şekli ödevdir. Özel usulsüzlüklerde fatura, perakende satış fişi gibi konular olabilirken; usulsüzlüğe ilişkin kabahatin konusu, defter ve belgeler veya vergi beyannamelerine ilişkin olabilmektedir. Burada korunan hukuki değer içerdiğinden kasıt ise kabahat mevzuatı ile korunmaya çalışılan hak veya menfaat olmaktadır. Vergi kabahatleri detaylıca incelendiğinde, kabahatlerin bir tek nihai amaçta birleştiği görülmektedir. Bu amaç ancak vergi alacağının korunması durumudur.

⁴⁶ Wolfgang Mitsch, *Recht der Ordnungswidrigkeiten*, 2. Auflage, Berlin-Heidelberg-Newyork 2005, s.151.

⁴⁷ Mahmut Sayın – Tezcan Atay, *Vergi Rehberi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2005, s.305.

Vergi Kabahatinin mağduru ise, haksızlığa uğrayan kimsedir. Esasen tüm kabahatler toplumsal çıkarları doğrudan zedelediği için devlet her kabahatte asli mağdur konumundadır. Ancak, buna karşılık, vergi kabahatlerinin tek mağduru devlet değildir. Vergi kabahatlerinin sağlamaya çalıştığı temel amaçlardan birisi de vergisini dürüstçe ve zamanında ödeyen mükelleflere de koruma çemberi sağlamaktır. Örneğin bir şirket vergisini düzenli olarak öder ancak onun rakibi konumunda olan diğer bir şirket vergisini ödemez ise, bu durumda vergisini vermeyen o şirket vergisini düzenli veren şirkete karşı oldukça avantajlı konuma sahip olup, haksız rekabete neden olacaktır. Ayrıca devletin vergi gelirinin azalması, kamu hizmetlerinin de aksamasına yol açacağından bu durumda toplumun genelinin de mağdur olacağı aşikârdır.

Vergi kabahati ile ortaya çıkan netice, ihmali ya da icrai şekilde oluşabilen insan hareketinin hukuk düzeninde yarattığı önemli değişikliktir. Netice unsuru sadece kabahatin kanuni tanımında yer aldığı zaman, kabahatin unsurlarından biri olarak kabul edilmektedir. Bu sebeple her kabahatte netice aranmayacaktır ancak kanunda öngörülmüş ise neticenin meydana gelip gelmediği araştırılacaktır. Başka bir ifadeyle, netice unsuru fiilin bir alt unsurunu oluşturmamakta, fiilden bağımsız olarak suça ilişkin kanuni tanımda yer bulan ayrı bir unsuru oluşturmaktadır.

Kabahatler hukukundaki nedensellik bağına incelediğimizde ise, ceza hukukunda da olduğu gibi şart teorisinden faydalanılmaktadır⁴⁸. Bu durumda, bir neticenin zuhur edebilmesi için neticeyi meydana getirebilecek şartların birleşmesi ve birleşen bu şartların o neticenin sebebini oluşturması gerekmektedir. Örneğin, vergi ziyayı kabahatinde fail, mükellef veya sorumlu olabileceğinden vergi ziyayı neticesinin mükellefin veya sorumlunun vergisel ödevlerini eksik yerine getirmesi veya zamanında yerine getirmemesi nedeniyle oluşması gerekmektedir.

2.7.2. Vergi Kabahatlerinin Manevi Unsuru

Bir kabahatin işlenmiş sayılması için manevi unsurun da gerçekleşmiş olması zorunludur. Manevi unsur, failin yapmış olduğu fiili ile arasında mevcut olan manevi bağı ifade etmektedir. Kabahatler Kanunu'nun 9. maddesindeki hüküme göre; *“Kabahatler, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde, hem kasten hem de taksirle işlenebilir.”* Bu hükme göre bir kabahatin varlığından söz edebilmek için suç

⁴⁸ Hans Heinrich Jescheck, *Almanya Federal Cumhuriyeti Ceza Hukukuna Giriş*, Çev. Feridun Yenisey, İstanbul 2007, s.21.

türlerinden farklı olarak; kasten ya da en azından taksirle işlenmiş olması beklenmektedir. Vergi kabahatleri de yukarıda genel kabahatlere ilişkin olarak bahsettiğimiz gibi kasten veya aksi belirtilmedikçe en azından taksirle işlenmesi gerekmektedir. Burada vergi hukukunun kasıtlı olmayan eylemleri cezalandırmadaki maksad, vergi mükelleflerini sorumlu oldukları vergisel ödevler açısından disipline edebilmek, vergilerden beklenen verimi yükseltmek gayesinden kaynaklanmaktadır.

Vergi kabahatlerinin manevi unsuruna bakılırken, fiilde taksir durumu yok ise, bu defa fail lehine idari para cezasına hükmedilemeyeceği açıktır⁴⁹.

⁴⁹ Bekir Baykara, *Vergi Ziyai Suçunda Manevi Unsur*, Vergi Dünyası Dergisi, Kasım 2004, s. 7-17, s.16.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDAKİ KABAHAHAT TÜRLERİ

1. GENEL OLARAK

Vergi ceza hukuku vergi hukukunun alt bir koludur. Bu, vergi ceza hukukunun kamu hukuku içerisinde yer alması sonucunu doğurmaktadır. Suç ve kabahatleri oluşturan fiiller aynı zamanda vergi yükümlülüğü olarak düzenlenen vergi hukuku içerisinde yer alır. Bunlar maddi ve biçimsel vergi yükümlülükleridir. Bu yükümlülükler VUK ve diğer vergi kanunları göz önünde tutularak belirlenecektir. Bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi veya geç yerine getirilmesi vergi suç veya kabahatlerini oluşturan fiilleri oluşturur⁵⁰.

Anayasal bir görev olan vergi ödevi, vergi kanunları aracılığıyla maddi varlık kazanırken, şekli bir vergi kanunu olan Vergi Usul Kanunu aracılığıyla da yükümlüler açısından şekli vergi ödevleri öngörerek vergi ilişkisinin ne şekilde yürütüleceği konusunda vergi idaresine yönelik usul ve hükümler ortaya koyulmuştur. Bu çerçevede, vergilendirmeye ilişkin sürecin maddi ve şekli aşaması yasama yoluyla soyut kurallara bağlanırken, vergi idaresinin vergilendirme alanındaki görev ve yetkisi ise takdir boyutunda en aşağı düzeye indirilerek, idarenin önüne uyulması gereken kurallar bütünü konulmuştur. Bu durum, vergi ilişkisinin hem içeriği hem de usul yönüyle idarenin takdirine kapalı olduğu yönünde bir duruşu göstermektedir. Hemen belirtmek gerekir ki, vergi idaresi kısaca, vergi alacaklısı konumunda bulunan devletin vergiye ilişkin hak ve ödevlerini yerine getiren organlar olarak tanımlanabilecektir⁵¹.

Vergi hukukunun konusu bakımından vergi ilişkisi birçok şekli ve maddi ödevi içerisinde barındırmaktadır. Söz konusu ödevler, ilgisinin iradesinden bağımsız olarak ve hatta çoğu zaman ise onların iradesine rağmen ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla, bu ödevlerin gereği gibi yerine getirilmesi ve vergi ilişkisinin sağlıklı olarak yürütülmesi, bu ödevlerin olası bir ihlali durumuna bağlanan yaptırımlarla mümkün olmaktadır. İzahl edilen çerçevede, vergi ilişkisinden kaynaklanan ödevlerin ihlali vergisel kabahat olarak nitelendirilerek, bu kabahatlerin neticesi olarak da idari vergi cezaları kanunda

⁵⁰ Hasan Hüseyin Bayraklı, *Vergi Ceza Hukuku*, Celepler Matbaası, Afyonkarahisar 2018, s.7.

⁵¹ Sadık Kırbuş, *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, Ankara 2015, s.151.

öngörülmüştür. Vergi cezalarının en önemli amacı, vergi mükelleflerinin vergi kayıp ve kaçaklarına başvurmalarını önlemek ve vergi tahsilatının en az kayıpla gerçekleşmesini sağlamaktır⁵². Vergi ceza sistemimiz içerisinde bu kapsamda temel olarak iki tür vergisel kabahat bulunmaktadır. Bunlar vergi ziyayı ve usulsüzlüklerdir. Çalışmanın devamında, vergi ziyayı ve usulsüzlükler kapsamında usulsüzlükler ve özel usulsüzlükler ayrıntılarıyla birlikte ele alınmıştır.

2. VERGİ ZİYAYI

Vergi hukuku, devlet ile kişiler arasında doğan bir ilişki olup, bahsi geçen ilişkide bir tarafın devlet tüzel kişiliği olması sebebiyle, kanunla çerçevesi çizilmiş olan kamu hukuku prensiplerinin baskın olduğu hukuki ilişkidir. Bu sebepten dolayı, mükellef pozisyonundaki kişiler vergisel ödevlerini noksansız bir şekilde yerine getirmek zorundadırlar. Mükelleflerin vergisel ödevlerini tam, zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmeleri sonucunda vergi tahsil oranı artacak, bu sayede kamusal hizmetlerin finansman sorunu büyük ölçüde karşılanmış olacaktır.

Vergi mükellefleri bazen, sorumlu oldukları vergi yükümlülüklerini bilerek veya bilmeyerek, ihmali ya da icrai davranışlarda bulunarak bu sebeple yerine getirmemektedirler. Bu sebeple, söz konusu kişilere birtakım müeyyidelerin uygulanması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.

Vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerine uymadıkları hallerden birisi olan başka bir deyişle fiillerden birisi olan Vergi ziyayı, devlet hazinesine zarar veren ekonomik nitelikli kabahatlerdendir. Vergi ziyayı kabahati esas itibarıyla vergi gelirlerinde kayba yönelik hareketleri veya fiilleri konu alır⁵³. Zira vergi kaybı durumunda devlet gelirlerine karşı verilmiş doğrudan bir zarar söz konusudur. Vergi ziyayı suçu netice suçu olarak değerlendirilmektedir⁵⁴.

Vergi Usul Kanunu'nun 344. madde hükmü ışığında, Vergi Ziyayı kabahati, 341. madde hükmünde yazan hallerde vergi kaybı durumuna sebep olunmasıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesine göre ise, "*Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk*

⁵² Mehmet Hatipoğlu, *Türkiye'de Vergi Suç ve Unsurlarının Algılanması Üzerine Ampirik Bir Çalışma (Uşak İli Uygulama Sonuçları*, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Afyonkarahisar 2007, s.13

⁵³ Osman Pehlivan, *Vergi Hukuku*, Murathan Yayınevi, Trabzon 2013, s.87.

⁵⁴ Şükrü Kızılot – Metin Taş, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara 2013, s.119.

ettirilmesini ifade eder. / Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir” hükmü mevcuttur.

Vergi ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilememesi veya eksik yerine getirilmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi, vergi ziyayı kabahatinin maddi unsurunu oluşturmaktadır. Vergi ödevini yerine getirmeme, olumsuz bir fiili ifade etmektedir. Bu fiilin sonucunda vergi ziyayı oluşuyorsa netice de gerçekleşmiş demektir⁵⁵.

Vergi ziyayı, Devlet hazinesinin vergi kaybına uğramasını konu alan bir kabahat olduğundan, vergi ziyayı bir zarar kabahati olarak değerlendirilmektedir. Yine, Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinin ikinci fıkrası doğrultusunda kişisel, medeni durum ya da ailevi durumlara ilişkin olarak gerçeğe aykırı beyanlarla ya da benzer yollarla verginin noksan tahakkuk edilmesine veya verginin haksız yere geri verilmesi durumuna sebep olunması halinde de vergi kaybı gerçekleşecektir. Bu sebeplerle, vergi ziyayı suçunun maddi unsurlarının neler olduğunun ifade edilmesi fevkalade önemli olup izahı gerekmektedir.

2.1. VERGİ ZİYAYI'NIN TANIMI VE UNSURLARI

2.1.1. Genel Olarak

Vergi Usul Kanunu'nda vergi ziyasına vücut veren haller belirli fiillere bağlanmamıştır. Bu sebeple, Kanundaki hükümlerde bahsedilen halleri oluşturacak hareketleri gerçekleştirmek suretiyle vergi kaybı meydana gelecektir. O halde, verginin kayba uğraması hali, verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi ya da noksan tahakkuk ettirilmesi veya haksız yere geri verilmesi şeklinde gerçekleşecektir. Verginin izah edilen şekillerde tahakkukuna engel olunması verginin ödenebilir aşamaya gelmesine mani olmaktadır. Diğer yandan, Vergi Usul Kanunu'nun 22. maddesine göre verginin tahakkuku ile anlatılmak istenen tarih ve tebliğ edilen verginin ödenebilir hale gelmesidir. Buradan hareketle, verginin tahakkukuna bir şekilde engel olunması, verginin ödenebilir hale gelmesine ve böylece vergi kaybının doğmasına vücut vermektedir.

⁵⁵ Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, Beta Yayınları, Ankara 2003, s. 496.

Manevi unsur; fiil sahibinin kusurlu iradesidir. Kusurlu irade olmadan kanuna aykırı eylemin sayılması mümkün değildir. Fiil sahibinin kusurlu iradesi, kasıt ve taksir şeklinde ortaya çıkabilir. Kasıt; kanunun suç saydığı bir eylemi, sonuçlarına bilerek ve isteyerek işlemek demektir. Taksir ise; istenerek yapılan bir eylemden istenilmeyen kanuna aykırı sonuçların ortaya çıkmasıdır.

Vergi ziyayı durumunu tanımlayan Vergi Usul Kanunu 344. maddesi incelendiğinde, vergi ziyayı suçunun manevi unsuruna ilişkin olarak bir düzenleme yapıldığı görülmektedir. Bu nedenle, vergi ziyasının manevi unsuru açısından konuyu Kabahatler Kanunu'nun 9. maddesi hükmüne göre yorumlamak gerekmektedir. Kabahatler Kanunu'nun 9. maddesinde kabahatlerin hem kasten hem de taksirle işlenebileceği ifade edildiğine göre, vergisel bir kabahat türü olan vergi ziyasının kasten ya da taksirle işlenebileceğinin kabulü gerekmektedir. Vergi hukukunda bir kısım fiiller kasta bakılmaksızın suç oluşturur. Bu fiillerin yaptırımını cezai değil parasaldır. Bu nedenle bu fiillerin suç oluşturup oluşturmadığı objektif sorumluluk ilkesine göre belirlenir.

Vergi Usul Kanunu 341. maddesinde sayılan hallerin incelenmesiyle, vergi kaybına sebep olan haller daha iyi izah edilmiş olacaktır.

2.1.2. Vergilendirme ile İlgili Ödevlerin Zamanında Yerine Getirilmemesi veya Eksik Yerine Getirilmesi

Vergi ziyasının maddi unsurlarından bir tanesi, Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesi içinde hüküm altına alınan vergilendirmeye ilişkin ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik şekilde yerine getirilmesi durumudur. Vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi veya bu ödevlerin eksik şekilde yerine getirilmesi fiili neticesinde vergiler zamanında tahakkuk ettirilemeyecek ya da eksik bir şekilde tahakkuk ettirilmiş olacaktır. Hemen belirtmek gerekir ki, bahsedilen fiilin işlenmiş olabilmesi için, Vergi Usul Kanunu veya diğer özel kanunlarda yükümlüye veya sorumluya ek süre verilmiş ise, ancak bu sürelerin de dolmuş olması durumunda vergi kaybının gerçekleşmiş sayılacağı aşikârdır.

Vergi ödevlerinin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi halinde, vergi zamanında tahakkuk ettirilemeyecek veya eksik tahakkuk ettirilecektir. Buna göre, mükellef veya vergi sorumlusu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir: Katma Değer Vergisi (KDV) beyannamesinin

zamanında verilmemesi durumu, vergilendirme ödevlerinin zamanında yerine getirilmemesine, KDV'nin eksik beyan edilmesi, vergilendirme ödevlerinin eksik yerine getirilmemesine örnek olarak verilebilecektir.

Vergi ödevleri, yasada öngörülen zamanda yerine getirildiği takdirde süresinde yerini getirilmiş olduğu kabul edilir. Ek süre verilen durumlar hariç, kanuni süresinden sonra yerine getirilen ödevler verginin geç veya eksik tahakkuk ettirilmesine neden olduğundan vergi kaybı oluşur. Vergi ödevleri zamanında yerine getirildiğinde vergi tahakkuk ettirilecek ve ödeme aşamasına geçilecektir. Burda tahakkuktan kast edilen, idarenin resen vergi tarhı ve tahakkuku değildir, mükellef veya sorumlunun beyanıyla yapılan tahakkuktur. Tahakkukun hiç olmaması veya eksik olması vergi ziyana yol açar ve VUK 344. Maddesinin 1. fıkrası gereği vergi ziyayı cezası kesilecektir.

Süresinde vergi beyannamesi vermemek; mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi mahiyetindedir. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için kesilecek vergi ziyayı cezası yüzde elli oranında uygulanacaktır. Örneğin, süresinde Geçici Vergi Beyannamesi vermeyen mükellef veya sorumlu bu madde hükümlerine göre vergi ziyayı cezası ile cezalandırılacaktır.

Süresinden sonra verilen vergi beyannamesi nedeniyle tahakkuk ettirilen katma değer vergisi üzerinden Vergi Usul Kanunu'nun 344. Maddesinin 3. fıkrası gereği %50 oranında vergi ziyayı cezası kesilmelidir. Örneğin, müzayede ile satılan bir taşınmazın KDV beyannamesi süresinde verilmediği takdirde mükellef/sorumlu kişi vergi ziyayı cezası ile cezalandırılacaktır.

2.1.3. Gerçeğe Aykırı Beyanlar Sayesinde veya Çeşitli Şekillerle Verginin Noksan Tahakkuk Ettirilmesi veya Haksız Yere Geri Verilmesine Sebepiyet Verme

Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinin ikinci fıkrasında, şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebepiyet verilmesi durumunda vergi kaybının söz konusu olacağı hüküm altına alınmıştır. Bu durumda, beyanlarında şahsi, medeni halleri veya aile durumu hakkında bilgi vermekle sorumlu kılınan mükellefler, söz konusu bilgileri eksiksiz ve tam olarak bildirmekle yükümlüdür. Aksi

halde söz konusu vergi noksan tahakkuk edebileceği gibi, haksız yere geri de verilebilecektir. Bu şekildeki fiillere başvurulması durumunda doğrudan doğruya vergi kaybı söz konusu olabilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi ziyayı cezasının düzenlenme biçimine bakıldığında, vergi ziyayı halinin tahakkuk kavramına bağlandığı anlaşılmaktadır. Bu haliyle Vergi Usul Kanunu 341. maddede yer alan şartların gerçekleşmesi sonucunda bir netice hâsıl olacak, bu sonuç da vergi kaybı manasına gelecektir. Yani, mükellefler 341. maddede sayılan haller sebebiyle verginin eksik veya zamanında tahakkuk ettirilememesine neden olmuş ise ya da verginin haksız bir şekilde geri verilmesine sebep olmuşsa vergi kaybından bahsedilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde sayılan haller bir şekilde vaki olmuşsa ve bu nedenle devlet bir vergi kaybına uğrayacağından, vergi ziyayı cezasının da kesilmesi gerekmektedir. Çünkü vergi ziyayı cezasına sebep olacak fiil meydana gelmiş ve bunun sonucunda kayıp neticesi ortaya çıkmıştır. Bu doğrultuda, yükümlü veya sorumlu tarafından verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması ya da eksik tahakkuk ettirilen haksız iade edilen verginin geri verilmesi halinde Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinin son fıkrası ışığında vergi ziyayı cezası kesilmesine engel değildir.

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermeye ilişkin olarak, bazı vergiler tahakkuk ettirilirken kişinin medeni durumu (evli, bekâr vs.), aile durumu (akrabalık ilişkileri, ebeveyn-çocuk ilişkisi vb.) ve şahsi haller (Örneğin, kısmen veya tamamen özürlü olmak) verginin miktarının belirlenmesini etkilemektedir. Bu hallerde mükellef veya sorumlu tarafından vergi idaresine verilen yanlış bilgi vergi ziyayı suçunun oluşmasına neden olmaktadır. Örneğin, kanunda aranan oranda özürlü olmadığı halde, vergi indiriminden yararlanarak araç alan kişi VUK 341. maddesinin 2. fıkrası gereği vergi ziyayı suçu işlemiş olacaktır. Yine, vergi indiriminden yararlanabilmek kişinin kendisini özürlü olarak göstermesi, haksız yere verginin mükellefe geri verilmesine sebebiyet vermek durumunu oluşturacaktır.

2.2. VERGİ ZİYAI CEZASI

2.2.1. Genel Olarak

Vergi Usul Kanunu 341. maddesinde yer alan vergi ziyai kabahati için kesilecek cezaya ilişkin düzenleme VUK 344. maddesinde yer almaktadır. Buna göre ilgili maddenin ikinci, üçüncü ve dördüncü fıkralarında düzenleme yapılmıştır. Söz konusu maddenin ikinci fıkrasında, kesilecek vergi ziyai cezasının kayıba uğratılan verginin bir katı kadar tutarda olduğu ifade edilerek temel vergi ziyai cezasına dair düzenleme getirilmiştir. Bunun yanı sıra, yine ilgili maddenin üçüncü fıkrası doğrultusunda verilecek vergi ziyai cezası ise, vergi ziyasına Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesindeki fillerle sebebiyet verilmesi halinde üç kat olarak uygulanacaktır. Vergi Usul Kanunu 344. maddesinin son fıkrasına bakılacak olur ise, vergi incelemesi işlemine başlanılmasından ya da takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilen beyannameler hariç olmak üzere yasal süre geçtikten sonra sunulan vergi beyannameleri için verilecek vergi ziyai cezaları yüzde elli oranında indirimli şekilde uygulanacaktır.

2.2.2. Vergi Ziyai Cezasının Bir Kat Olarak Uygulanması

Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin ikinci fıkrası doğrultusunda, vergi ziyai suçu işleyenlere, vergi ziyasına uğrattıkları vergi tutarının bir katı kadar miktarda vergi ziyai cezasının kesilmesi gerekmektedir.

2.2.3. Vergi Ziyai Cezasının Üç Kat Olarak Uygulanması

Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin üçüncü fıkrası ışığında ise, vergi kaybına aynı kanunun 359. maddesinde yer alan eylemler nedeniyle sebep olunması durumunda uygulanması gereken vergi ziyai cezası üç kat olarak tatbik edilecektir. Kanunda belirtilen kaçakçılık hükümleri iki grup halinde açıklanmıştır. Birinci grup vergi kaçakçılık türleri, hesap ve muhasebe hileleri, çift defter tutmak, defter ve belgeleri yıpratmak, defterleri gizlemek, yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak olarak ifade edilebilir. İkinci grup vergi kaçakçılık türleri ise, defter ve kayıtları yok etmek, defter yapraklarını imha etmek ve yetkisi olmayanların fatura ve belge basım ve kullanımı olarak ortaya çıkmaktadır⁵⁶. Bunun yanı sıra, kaçakçılık suçunun iştirak halinde işlenmesi durumunda ise eylemde iştirakçi pozisyonunda bulunan kimselere

⁵⁶ Mehmet İlhan, *Vergi Mükelleflerinin Vergi Suç Ve Cezaları İle Temel Vergilendirme İlkelerine Bakış Açısının Analizi (Yükseklisans Tezi)*. Uşak 2015, s. 58.

kayıba uğrayan vergi miktarının bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

2.2.4. Vergi Ziyai Cezasının İndirimli Olarak Uygulanması

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır. Pişmanlıkla ilgili şartların uygun olmaması veya tercih edilmemesi halinde vergi beyannamesinin geç verilmesi söz konusu olacaktır. Bu durumda vergi ziyai cezası kesilecektir. Ancak ceza oranı, vergi incelemesi ile bulunan vergi kaybına uygulanacak bir kat cezanın yarısı olacaktır. Bu ceza için uzlaşma ve vergi indirimi imkânından yararlanmak mümkündür.

3. USULSÜZLÜK

3.1. TANIM

Usulsüzlük olarak ifade edilen cezalar, devlet idaresinin bir vergisel gelire ilişkin kayıp yaşayıp yaşamadığına bakılmadan, mükelleflerin kayıtlarının ve tutmakla görevli oldukları belgelere dair düzenin yeknesekliğini ve tertibini sağlamak amacıyla ortaya konulan usuli hüküm maddelerine aykırı fiiller işlenmesi halinde kesilen, adı üstünde usuli prosedüre sıkı sıkıya bağlı olan cezalardır.

Usulsüzlük cezaları 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 351. maddesinde tarif edilmiştir. Bu kanun hükmünde usulsüzlük hali vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesi olarak ifade edilmiştir. Kanunda “genel” kavramına yer verilmemişse de, kanun koyucunun bir grup fiili esas alarak “özel” ismini kullanmış olması, diğer grup fiillerin “genel” olarak nitelendirilmesi sonucunu doğurmuştur. Aksi halde özel usulsüzlüğün karşıtı olarak sadece “usulsüzlük” kavramını kullanmak kavram kargaşasına sebep olma tehlikesini barındırmaktadır⁵⁷.

3.2. USÜLSÜZLÜK

Türk vergi ceza hukukunda usulsüzlük suç ve cezaları, idari mali yaptırımlar kapsamında değerlendirilmektedir⁵⁸. Usulsüzlük fiili 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 352.

⁵⁷ Eda Terzioğlu, *Kabahatler Kanunu Karşısında Mali Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları*, 2013, s.79

⁵⁸ Metin Mollamustafaoğlu, *Türk Vergi Ceza Hukukunda Usulsüzlük Suçu Ve Cezaları (Yükseklisans Tezi)*, Antalya 2010, s.145.

maddesinde ikili dereceye ayrılarak düzenlenmiş ve usulsüzlük fiillerine uygulanacak cezalar iş bu kanuna bağlı olan ilgili cetvelde ifade edilmiştir. Bu doğrultuda, usulsüzlük cezalarına ilişkin hükümler Birinci Derece Usulsüzlükler ile İkinci Derece Usulsüzlükler olarak kanunda düzenlenmiştir. Aşağıda ilk olarak birinci derece usulsüzlük halleri incelenecektir. Daha sonra, ikinci derece usulsüzlük hallerinin neler olduğu üzerinde durulacaktır.

3.2.1. Birinci Derece Usulsüzlük Halleri

a-Vergi ve Harç Beyannamelerinin Süresinde Verilmemiş Olması Hali

Vergi mevzuatına göre mükellefçe verilen beyanın üzerine tarh edilen ve tahakkuk edilen vergi ile harçlara ilişkin beyannamelerin kanuni süresi içerisinde verilmemesi hali birinci derece usulsüzlük hali olup, cezayı gerektiren bir hal olarak sayılmıştır. Ayrıca söz konusu maddede düzenlenen beyannamenin hiç verilmemesi durumu da yine beyannamenin süresi içerisinde verilmemesi haline gireceğinden bu madde kapsamda usulsüzlük sayılacaktır.

Kanunda belirtilen süreden sonra sunulan beyanname şayet süresi içerisinde sunulan beyannamede bulunan mevcut beyanın düzeltilmesine yönelik verildi ise, söz konusu beyannamenin süresi içerisinde verilmemesi halinden bahsedilemeyeceği için izah edilen hüküm doğrultusunda usulsüzlük cezası kesilemeyecektir.

Yukarıda izah edilen, verilmesi gereken beyanname işleminin verilmemesi veya beyannamenin mevzuatta belirtilen süresi geçtikten sonra sunulması Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin 1. fıkrasında resen takdir sebebi olarak belirtildiğinden bu durumda usulsüzlük cezasının iki katı oranında kesilmesi gerekecektir.

b-Vergi Usul Kanunu'na Göre Tutulması Mecburi Olan Defterlerden Herhangi Birinin Tutulmamış Olması Hali

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda mükellef ödevlerinin düzenlendiği 2. Kitap 2. Kısımda defter tutma yükümlülüğüne dair hükümler mevcut olmakla, bu kısımda mükelleflerin tutması zorunlu olan defter türleri sayma yoluyla ifade edilmiştir. Bu doğrultuda, Vergi Usul Kanunu'nun 182. maddesi uyarınca bilanço hesabı esasına göre yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defteri tutmak zorunlu kılınmıştır⁵⁹. Yine,

⁵⁹ Ali Uysal - Nurettin Eroğlu, *Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu*, Sözkese Matbaacılık, Ankara 2005.

Vergi Usul Kanunu'nun 183. maddesi uyarınca işletme hesabı esasına göre işletme hesabı defteri tutulması zorunludur. İfade edilen tutulması zorunlu defterler içerisinde herhangi birisinin tutulmaması, Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesi gereğince birinci derece usulsüzlük hali şeklinde hükmedilmiştir.

c-Defter Kayıtlarının ve Bunlarla İlgili Vesikaların Doğru Bir Vergi İncelemesi Yapılmasına İmkân Vermeyecek Derecede Noksan, Karışık veya Usulsüz Olması Hali

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 352. maddesi kapsamında hüküm altına alınan ve tamamen subketif görünümde olan bu usulsüzlük durumunun kapsamında, objektif şekilde hangi hallerin gireceği hususunda net bir çerçeve bulunmamaktadır. Bu olasılıkta defter ve belgeler mevcuttur. İnceleme elemanına da ibraz edilmiştir. Fakat o denli eksik, usulsüz ve karışıkırlar ki; bunlara dayalı olarak sağlıklı bir vergi incelemesi yapılmasına olanak yoktur⁶⁰ O halde, Vergi Usul Kanununun 30. maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan re'sen takdir halinde belirtilen bu eylem dâhilinde, somut fiilin özellikleri doğrultusunda değerlendirilmek durumundadır. Bu halde ifade edilen usulsüzlük cezasının da iki katı şeklinde kesilmesi gerekmektedir.

d-Çiftçiler Tarafından 245'inci Maddeye Göre Muhtar ve İhtiyar Heyetlerince Yapılan Davete Müddetinde İcabet Edilmemesi Hali

Vergi Usul Kanununun 245. maddesi hükmü doğrultusunda, muhtarca veya ihtiyar heyeti eliyle beyanını bulunması için ya da vermiş olduğu beyanı düzeltmesi için çağrı yapılan kişilerin, bu çağrıya süresi içerisinde uymamaları veya gitmemeleri durumu birinci derece usulsüzlük hali olarak ifade edilmiştir. Söz konusu davete icabet etmeyenler hakkında muhtarca ya da ihtiyar heyeti tarafından vergi dairesine bildirim yapılır. Bu bildirim üzerine, ilgili vergi dairesince yapılan inceleme neticesinde beyanda bulunulmadığı veya eksik beyan halinin varlığı tespit edilirse ilgili çiftçiler için Vergi Usul Kanununun 352. maddesinin 1. fıkrasının beşinci bendi gereği birinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

e-Vergi Usul Kanunu'nun Kayıt Nizamına İlişkin Hükümlerine Uyulmamış Olması Hali

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda mevcut kayıt düzenine ilişkin hükümler ilgili kanunun 215.ve 219. maddelerinde düzenlenme yoluna gidilmiştir. İzah edilen

⁶⁰ Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul 1987, s. 105.

maddeler içerisinde mevcut olan kayıt nizamı hususuna dair emredici hükümlere uyulmadığı takdirde Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesinin 1. fıkrasının altıncı bendi uyarınca birinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir. Bu maddeler uyarınca sayılan kayıt düzenine dair hükümlere uymamaya ilişkin olarak, tutması zorunlu olunan defterlere dikkat edilmesi gerektiği aşıkardır.

f-İşe Başlamanın Zamanında Bildirilmemesi Hali

Vergi Usul Kanunu'nun 168. maddesi doğrultusunda işe başlamaya ilişkin bildirim haliyle iş başlama tarihinden itibaren 10 gün içerisinde yerine getirilmesi gerekmektedir. İzah edilen şekliyle, işe başlamaya dair bildirim yükümlülüğünün iş başlama tarihinden itibaren 10 gün içerisinde yapılması lüzum olduğuna dair hüküm Vergi Usul Kanununun 352. maddesinin 1. fıkrasının yedinci bendi uyarınca birinci derece usulsüzlük eylemi şeklinde ifade edildiğinden, söz konusu durumda birinci derece usulsüzlük cezasının kesilmesinin gerektiği açıktır.

g-Tasdiki Mecburi Olan Defterlerden Herhangi Birinin Tasdik Ettirilmemesi veya Tasdik Süresinin Sonundan Başlayarak Bir Ay Geçtikten Sonra Tasdik Ettirilmesi Hali

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 220. maddesi yoluyla hüküm altına alınan ve sayılan defter türlerinin, aynı kanunun 223. maddesinde ifade edilen tasdik etme makamı olarak belirtilen makama, yine aynı kanunun 221. maddesinde izah edilen süresi içinde tasdiklettirilmesi zorunlu kılınmıştır. Bir örnekle açıklamak gerekirse, bir yıl sonra kullanılacak olan yevmiye defteri ve envanter defterinin iş yerinin bulunduğu, iş yeri bulunmayanlar için ise ikametgahlarının mevcut olduğu yerde bulunan noterliğe ilgili takvim yılı hesap döneminin varolduğu mükelleflerde önceki yıl Aralık ayı içerisinde onaylatma işleminin yapılması zorunludur. Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesinin 1. fıkrasının sekizinci bendi uyarınca sayılan defterlerin onay tasdikinin yapılmaması durumunda, mükelleflere birinci derece usulsüzlük cezasının kesileceği belirtilmiştir.

h-Diğer Ücretler Üzerinden Salınan Gelir Vergisinde; Tarh Zamanı Geçtiği Halde Verginin Tarh Ettirilmemiş Olması Hali

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 109. maddesinde yer aldığı şekliyle, diğer ücret sahipleri olarak ifade edilen kişilerin, hizmet ifasının vaki olduğu takvim yılının ikinci ayı içinde, ilgili yılın içerisinde işe başlayanların işe başlama tarihini bir aylık

sürede, vergi karnelerini, bağlı bulunmuş oldukları vergi dairelerine sunarak ilgili vergilerini tarhettirmek durumundadırlar. Bu durumda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 247. maddesine göre, diğer ücret kapsamında vergilendirilenler vergi karnesi almaya mecbur olup,⁶¹ vergi karnelerinin kendileri tarafından yazılması gereken kısımlarını doldurduktan sonra, vergi bakımından durumlarını kayıt ve tescil ve karneye işaret ettirmek üzere, bunları bağlı oldukları vergi dairesine ibraz etmekle yükümlüdürler. Mükelleflerin doldurdukları karneyi vergi dairesine ibraz etmeleri veya değişikliği karneye işaret ettirme süresi, işe başlama veya değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren bir aydır. Vergi karnesi alan diğer ücretliler almış oldukları vergi karnelerini, işin devam ettiği sürece muhafaza ederler.

i-Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin Vergi Usul Kanunu'nun 342'nci Maddesinin İkinci Fıkrası Uyarınca Belirtilen Süre İçinde Verilmiş Olması Hali

Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesini vermemiş olan mükellefler açısından beyannamesini verme süresi sonucundan başlamak kaydıyla 15 gün süreyle beklenileceği ve söz konusu sürenin içerisinde beyannamenin verilmesi durumunda vergi ziyasının oluşmamış kabul edileceği, Vergi Usul Kanunu'nun 342. maddesi uyarınca hükme bağlanmıştır. Bu sebeple, mükellef olan kişiye başkaca bir tebliğ yapılmasına gerek kalmayacaktır. İzah edilen süre dâhilinde beyanname sunulması durumunda vergi ziyası cezasının kesilemeyeceği ile birlikte, Vergi Usul Kanununun 352. maddesinin 2. fıkrasının birinci bendi uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezası verilecektir.

Bahsi geçen bu sürenin geçmesi halinde mükelleflere beyannamesini vermesi için kendisine tebliğde bulunulmak kaydı şartıyla tekraren 15 günlük süre verileceği ve bahsi geçen sürenin içerisinde beyanname verildiği takdirde vergi ziyası durumunun ortaya çıkmayacağı Vergi Usul Kanununun 342. maddesinde ifade edilmektedir. Ancak anılan sürede beyanname verilmemesi durumuna, kanunun 352. maddesinin 1. fıkrasının onbirinci maddesi doğrultusunda birinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

3.2.2. İkinci Derece Usulsüzlük Halleri

a-Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin 342. Maddenin 1. Fıkrasında Belirtilen Süre İçinde Verilmiş Olması Hali

⁶¹ Burak Demirkan, *Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi*, Vergi Raporu Dergisi 186, Mart 2015, s.125

İfade edildiği üzere veraset ve intikal vergisi beyannamesinin, beyannamenin verilmesi süresi sonundan başlamak kaydıyla 15 gün içinde verilmesi durumunda ikinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

Veraset ve intikal vergisi ile emlak vergisi beyannamelerinin, Vergi Usul Kanunu'nun 342. maddesi süre mühletlerinden sonra verilmesi halinde ya da beyanın hiç verilmemesi durumunda ise, VUK 352. maddesinin 1. fıkrasının birinci bendi uyarınca birinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

b- Ekim ve Sayım Beyanlarının Süresi İçinde veya Kanunda İstenen Bilgileri İhtiva Edecek Doğru Biçimde Yapılmaması Hali

Vergi Usul Kanunu'nun 243. maddesinde yer alan hükme göre, zirai işletmelerinin durumu, Gelir Vergisi Kanunu'nun 54. maddesinde belirtilen şekliyle, işletme büyüklüğünün üzerinde olan çiftçilerin her yılın Kasım ayı içerisinde ekim/sayım beyanını yapmaları gerekmektedir. Bahse konu süre içerisinde beyanını vermeyen ya da beyanda bulunmuş olmakla birlikte kanunun 243. maddesinde yazan bilgileri kapsar nitelikte beyanını oluşturmayan çiftçilere kanunun 352. maddesinin 2. fıkrasının ikinci bendi uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

c-Vergi Kanunlarında Yazılı Bildirimlerin (İşe Başlama Bildirimi Hariç) Zamanında Yapılmaması Hali

İlgili vergi mevzuatına göre bildirim yapma yükümlülüğünde olanların bu yükümlülük görevlerini zamanında ifa etmemeleri durumunda, bu kişilere 352. maddesinin 2. fıkrasının dördüncü bendi uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmektedir. Söz konusu cezaya bahis bildirimler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 2. kitapta yer bulan bildirimler ile, sair kanunlarda mevcut olan bildirimler şeklinde ifade edilmektedir. Fakat işe başlama durumunun süresi içerisinde bildirilmemesi hali birinci derece usulsüzlük eylemi kabul edildiğinden, bu durum ikinci derece usulsüzlük kapsamı dışında bırakılmıştır.

d-Vergi Karnesinin Süresinin Sonundan Başlayarak 15 Gün Geçtiği Halde Alınmamış Olması Hali

Vergi Usul Kanununun 247. maddesi hükmünde, vergi karnesi alması zorunlu olan kişiler sayılmıştır. Bu kişilerden Gelir Vergisi Kanunu uyarınca indirim durumlarından faydalanmak isteyen kişilerle Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde

bahsi geçen kazanç ve irat elde eden kişilerin vergi karnesi alma zorunluluğu kaldırılmıştır. Fakat Gelir Vergisi Kanunu uyarınca diğer ücret kapsamında vergilendirilmeye tabi tutulanların karne alması ve işe başlama ya da iş değişikliklerini bir ay içinde karnelerine dercettirmeleri gerekmektedir.

Karne alma zorunluluk kapsamında olan diğer ücretlilerin, işbu karnelerini işe başlama tarihlerinden itibaren 45 gün içinde almamış olmaları halinde, söz konusu kişilere 352. maddesinin 2. fıkrasının beşinci bendi uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

e-Tasdiki Mecburi Olan Defterlerden Herhangi Birisinin Tasdikinin, Tasdik Süresinin Sonundan İtibaren Bir Ay İçinde Yaptırılmış Olması Hali

Vergi Usul Kanunu'nun 221. maddesinde tasdik zorunluluğu kapsamında yer alan defterlerin tasdik ettirilme süresi ifade edilmiştir. İzah edilen maddede yer alan sürelerin sona ermesinden başlamak suretiyle bir ay içerisinde tasdik ettirilmesi durumunda, 352. maddesinin 2. fıkrasının altıncı bendi uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezası verilecektir.

f-Vergi Beyannameleri, Bildirimler, Evrak ve Vesikaların Kanunen Belli Şekil ve Muhteviyatı ve Ekleri ile Bunlarla İlgili Olarak Yapılan Düzenlemelere İlişkin Hükümlere Uyulmamış Olması Hali

Düzenlenmesi zorunlu beyanname, belge ve türevi evraklardaki geçerlik şartı taşımayan bilgi ya da unsurların eksik olması, istenilen ebat şartlarına uyulmamış olması, istenilen bildirim vermemesi gibi şekli aykırılıklar durumunda mükellefler, Vergi Usul Kanunu 352. maddesinin 2. fıkrasının yedinci bendi uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezası kapsamında muameleye tabi olmaktadır.

g-Hesap veya Muamelelerin Doğruluk veya Açıklığını Bozmamak Şartıyla Bazı Evrak ve Vesikaların Bulunmaması veya İbraz Edilmemesi Hali

Özel usulsüzlük cezası yaptırımını gerektirmeyen, kayıtların doğrulanması için ihtiyaç duyulan birtakım belgelerin bulunmamasında veya bulunması durumuna rağmen ibraz edilmemiş olması halinde ikinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 339. Maddesi hükmü gereğince; vergi ziyana sebebiyet vermektен veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşen kişilere, cezanın kesinleştiği tarihi izleyen yılın başından başlamak üzere vergi ziyanda beş yıl,

usulsüzlüklerde iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda vergi ziyai cezası %50, usulsüzlük cezası %25 oranında artırılmaktadır⁶².

3.3. ÖZEL USÜLSÜZLÜK

Özel usulsüzlükler, usulsüzlüklere nazaran daha özel durumları ifade etmekte olup, tıpkı usulsüzlükler gibi Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmektedir. Ancak, özel usulsüzlükler usulsüzlüklere göre ihlal derecesi ve yaptırımını daha ağır olan fiilleri içermektedir⁶³.

Vergi ceza hukuku kapsamında tertiplenen özel usulsüzlük halleri, Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinde, fatura ve benzeri belgelerin verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması, damga vergisinde ve Vergi Usul Kanunu'nun 355. maddesinde yer alan bilgi vermekten çekinenler ile aynı kanunun 256., 257. ve mükerrer 257. maddesindeki hükümlere uymayan kişilere ceza adı altında düzenlenmiştir. Kanunda düzenlenme şekli bakımından, genel kanun sistematigiğinden uzak karmaşık bir şekilde düzenlendiği söylenebilmektedir. Bunun sebebi zaman içerisinde, dönemin ihtiyaçları gereğince kanun maddesine yapılan eklemeler ve değişikliklerdir. Özel usulsüzlük fiil ve cezalarını düzenleyen maddeler son hali ile bir torba hükme benzemektedir⁶⁴.

Usulsüzlük kabahatlerine göre özel usulsüzlük kabahatleri, kamu düzeni ve kamu otoritesini daha fazla ihlal etme tehlikesi içermektedir. Bu sebeple, “yakın tehlike kabahatleri” niteliğinde kabul görmektedir. Çünkü özel usulsüzlük kabahatlerinin işlenmesi durumunda kabahati işleyen kişi vergi kanunlarının usul ve esasa dair hükümlerini egale ederek vergi ziyai oluşması adına bir durum tezahür etmesine karşılık vergi ziyainın oluşmamasından kaynaklı olarak “tehlike kabahati” şeklinde konumlandırılmaktadır.

Özel usulsüzlük de usulsüzlük kabahatleri gibi vergi yasalarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması sonucunda vergi ziyai oluşmaktadır fakat meydana gelen bir kabahat fiili, vergilendirme işleminin sağlıklı olarak yürütülmesi ve vergi

⁶² Abdurrahman Akdoğan, *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara 2004, s.61.

⁶³ Erdoğan Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013, s. 156-157.

⁶⁴ Esmâ Öztaş, *Türk Vergi Hukuku'nda Özel Usulsüzlük Cezaları Ve Yargı Yolu (Yüksekisans Tezi)*. Yalova Üniversitesi, Yalova 2019, s.23.

güvenliğinin temin edilmesi amacına aykırılık teşkil ettiğinden yaptırıma tabi tutulmaktadır⁶⁵.

Özel usulsüzlük kabahatlerinin kapsamında, belge ve kayıt düzeni ile muhasebe standartlarına ve tek düzen muhasebe sistemine uyulmama eylemleri yer almaktadır. Bilindiği üzere, usulsüzlük kabahatleri birtakım hallerde vergi kaybı durumuna sebebiyet vermeyebilirler. Ancak, vergi mükellefinin şekli ve usuli hükümlere uymaması halinde usulsüzlük fiilleri maalesefki vergi kaybına yol açmakta olup bunun yanı sıra fiiller toplumsal düzeni de etkiler nitelikte olmaktadır. Bu durumlar, Vergi Usul Kanunu uyarınca verginin kaybı, verginin vaktinde değerlendirilememesi ya da verginin yeteri kadar değerlendirilememesi şeklinde ifade edilebilecektir.

Özel usulsüzlük halini oluşturan bir fiilin maddi ve manevi unsurlarının incelenmesinde yarar bulunmaktadır. Özel usulsüzlük fiilinin maddi unsurunun varlığı için vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması hali yeterli kabul edilmiş ve özel usulsüzlük kabahatleri, neticesi harekete bitişik kabahat olarak kabul edilmektedir⁶⁶.

Özel usulsüzlük kabahatleri yönünden, vergi ziyayı kabahati fiilinde olduğu üzere bir vergi ziyayı durumundan bahsedilmeyecektir. Bu açıdan, özel usulsüzlük kabahatine yola açan eylemlerin genel manada kabahat durumunun maddi unsurunu teşkil ettiğini ifade edebiliriz. Olaya kabahatin manevi unsuru yönünden baktığımızda ise özel usulsüzlük kabahatleri aynı usulsüzlük kabahatleri gibi tezahür etmektedir. Özel usulsüzlük kabahatinin özünü, kanun nazarında uyulması ile mükellef kılınan şekli ve usuli hükümlere aykırı fiillerde bulunulması oluşturmaktadır.

Özel usulsüzlük kabahatlerinin taksirle veya kasten işlenmesi fiili gözetilmeksizin bu kabahatler şekli bir kabahat olarak değerlendirilmektedir. Bundan ötürü, özel usulsüzlük kabahatlerinde kusur durumuna bakılmaksızın objektif sorumluluğa bakılmaktadır. Vergi hukuku disiplini sui generis bir yapıda, genel geçer kanunların yanı sıra özel olarak düzen altına alınmıştır. Türk hukukunda kabahat olarak addedilen tüm müeyyideler ve eylemler niteliksel ve niceliksel olarak 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nda hüküm altına alınmıştır. Çünkü özellik arzeden ve teknik bilgiye ihtiyaç duyulan konularda meydana gelen fiillerin, fiil karşılığında uygulanacak

⁶⁵ Hasan Hüseyin Bayraklı, *Vergi Ceza Hukuku*, Celepler Matbaası, Trabzon 2018, s. 222.

⁶⁶ Kamil Mutluer – Nilay Dayanç, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, Turhan Kitabevi, Ankara 2014, s. 176.

müeyyidelerin müstakil şekilde hukuki düzenlemeye tabi tutulması işin doğasının bir gereğidir. Bu sebeple, özel usulsüzlük kabahatleri ile kabahatlere karşı uygulanacak olan yaptırımlar, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu yerine Vergi Usul Kanunu ilgili maddelerinde hüküm altına alınmıştır. Buna karşılık, özel usulsüzlük kabahatleri Kabahatler Kanunu yerine Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olsa da genel kural prensipleri açısından yine Kabahatler Kanunu ilgili hükümlerinden istifade edilmektedir. Ayrıca, genel bir hukuk kaidesi olarak özel kanunun genel kanunu ilga etmesi kuralı bu noktada işlerlik kazanmamaktadır.

Özel usulsüzlük kabahatleri Vergi Usul Kanunu'nun 353. ve 355. maddeleri içeriğinde sınırlı bir biçimde sayılmıştır. Özel usulsüzlüğe vücut veren fiilleri olarak; fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzu vermeyen kişilere ya da bu evrakları almayan kişilere, serbest meslek kazanç defterini muntazam olarak gününde tutmayan kişilere, levha asma sorumluluğunu yerine getirmeyen kişilere özel usulsüzlük cezai müeyyidesi uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Keza, bilgi verme ödevinden ve belge ibrazından kaçınan kişiler açısından da aynı yaptırımın uygulanması gerekmektedir.

Özel usulsüzlük cezaları, kabahatin meydana gelmesini engellemeye yönelik tedbir amaçlı bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır. Kısacası getirilen kanunun amacı, herhangi bir kabahat meydana gelmeden kabahati önlemeye yöneliktir⁶⁷.

Hemen belirtmek gerekir ki, özel usulsüzlüğe dair hükümler, tüm vergilerin aksine belirli vergilere ilişkin olarak uygulanmaktadır.

Özel usulsüzlük halinde verilecek cezaları üç bölüm halinde incelemeye tabi tutmak gerekirse; birinci bölümde yer alan özel usulsüzlük cezaları, Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesi içeriğinde düzenleme altına alınmıştır. İkinci bölümde yer alan özel usulsüzlük cezaları damga vergisine ilişkin cezalardan oluşmaktadır. Bu cezalar Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesi içeriğinde düzenleme altına alınmıştır. Üçüncü bölümde yer alan özel usulsüzlük cezaları, bilgi vermekten çekinme ve kanunun muhafaza ve ibraz ödevinin yerine getirilmemesi halinde uygulan cezalardır.

Mevzuatta vergi kabahatlerinden birisi olan usulsüzlük fiili, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması olarak ifade edilmektedir. Bu durum

⁶⁷ Mualla Öncel – Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara 2014, s. 212.

yukarıda detaylıca izah edildiği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesi içeriğinde özelliklerine göre iki kategori halinde düzenleme altına alınmıştır. Fakat özel usulsüzlük kabahatleri birinci derece usulsüzlükler ve ikinci derece usulsüzlüklerden farklı olup, Vergi Usul Kanunu'nun 353. ve 355. maddelerinde detaylıca düzenleme altına alınmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KABAHAHLERİNİN ALGILANMASINA YÖNELİK BULGULAR

1. GİRİŞ

1.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Vergi kabahatlerinin hukuki temellerinin izahı ile mükelleflerin vergi ödevlerine ilişkin yaklaşımlarının ve eğilimlerinin belirlenmesi, işlenen veya işlenmesi muhtemel vergi kabahatlerinin vatandaşlarda oluşturduğu düşünce, algı ve etkileri tespit etmek bu çalışmanın temel amacı olarak belirlenmiştir.

1.2. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ

Anket araştırması, Afyonkarahisar ilindeki mükelleflerin vergi kabahatlerine ilişkin algılama ve bakış açılarından yola çıkarak birtakım tespitlere ulaşılması, vergi kabahati fiiline dair tutum ve davranışlarının nasıl olduğunun değerlendirilmesi, elde edilen sorunların çözüm önerileriyle birlikte ortaya konulması açısından önem taşımaktadır.

1.3. ARAŞTIRMANIN İDDİALARI

Araştırmada; vergi mükelleflerinin vergi kabahatlerine ilişkin yeterli bilgiye sahip olmadıkları, vergi affi uygulamalarının vergi kabahatlerinde artışa neden olduğu, vergi mevzuatında sık sık değişiklik yapılmasının vergi kabahat oranlarında yükselmeye sebep olduğu, vergi kabahati fiillerinin işlenmesinde eğitim seviyesinin önem arz ettiği, vergi kabahatlerine uygulanan cezaların yeteri kadar caydırıcı olmadığı, vergi denetimlerindeki aksaklıkların vergi kabahati işlenmesinde etkili olduğu ve vergi cezalarındaki oranların artırılması gerektiği hususlarında bir takım iddialar öne sürülmüştür.

1.4. ARAŞTIRMANIN KAPSAM VE SINIRLILIKLARI

Araştırmada kapsam olarak Afyonkarahisar İli merkezinde faaliyet gösteren vergi mükellefleri ele alınmıştır. Bu doğrultuda, zaman ve emeğin verimli kullanılması ve ilave maliyet oluşturmamak amacıyla İl merkezinde sınırlı tutulan bir vergi mükellefi çevresine ulaşılmıştır.

1.5. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ, VERİLERİN TOPLANMASI VE ANALİZİ

Araştırmada, anket yöntemi ile birincil veri toplanmıştır. Anket sahada uygulanmadan önce 20 kişilik bir grup üzerinde pilot çalışma gerçekleştirilmiştir. Anket için Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Etik Kurulundan etik onayı alınmıştır. Anket Afyonkarahisar il merkezinde 2022 yılı Ocak ve Şubat aylarında gerçekleştirilmiştir. 408 kişi ankete katılmıştır. 4 adet tanımlayıcı istatistik verisi toplanmıştır. Ankette 49 adet 5’li Likert ölçeği kullanılmıştır. Örneklem yöntemi olarak kolayda örneklem yolu ile veri toplanmıştır. Verilerin analizinde SPSS kullanılmıştır.

2. VERGİ KABAHAHATİNE İLİŞKİN ANKET BULGULARI

Tanımlayıcı istatistik verileri olarak 4 değişken (cinsiyet, yaş, eğitim durumu, meslek) kullanılmıştır. Tanımlayıcı verilerin frekans ve yüzde değerleri Tablo 1’de sunulmuştur. Ankete katılanların %88’i erkek, %12’si kadın mükellefler olmuştur. Ankete katılan 408 mükelleften en fazla orana sahip olan 32-38 yaş grubu olmuştur. Eğitim düzeyi değişkenine göre ortaokul mezunlarının %39 ile en fazla paya sahip olduğu gözlenmiştir. Mükelleflerin çalışan sayısına göre en fazla orana sahip olan küçük esnaf olduğu, ayrıca serbest meslek sahiplerinin de örnekleme %15,4 oranı ile temsil edildikleri gözlenmiştir. Tanımlayıcı istatistik verilerine göre örneğin evreni temsil kabiliyetine haiz olduğu iddia edilebilir.

Tablo 1. Tanımlayıcı İstatistikler

		Frekans	%
Cinsiyet	Erkek	359	88
	Kadın	49	12
Yaş	18-24 yaş	21	5,1
	25-31 yaş	110	27
	32-38 yaş	111	27,2
	39-45 yaş	105	25,7
	46 ve üzeri	61	15

Tablo 1. (Devamı) Tamamlayıcı İstatistikler

		Frekans	%
Eğitim	İlkokul mezunu	42	10,3
	Ortaokul mezunu	159	39
	Lise mezunu	135	33,1
	Üniversite veya lisansüstü mezunu	72	17,6
Meslek	Küçük esnaf (1-4 çalışan)	269	65,9
	Orta düzey esnaf (5-9 çalışan)	54	13,2
	Büyük esnaf (10 ve üzeri çalışan)	22	5,4
	Serbest meslek (avukat, mühendis vb.)	63	15,4

Ankette vergi ve vergi kabahatlerinin mükelleflerce algısı üzerine geliştirilen 49 adet ifade kullanılmıştır. Ankette 5’li Likert Ölçeği şeklinde kullanılan ifadelere verilen cevapların karşılığı olarak: Kesinlikle katılmıyorum (1), Katılmıyorum (2), Ne katılıyorum Ne katılmıyorum (3), Katılıyorum (4), Kesinlikle katılıyorum (5) seçeneği olarak kodlanmıştır. Bu ifadelere ilişkin SPSS’de hesaplanan ortalama, mod ve medyan değerleri aşağıda Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo 2. Vergi Ve Vergi Kabahatlerinin Algısına Yönelik İfadelerin Ortalama, Mod Ve Medyan Değerleri

	Ortalama	Mod	Medyan
1. Vergisini düzenli ödemeyenler bu durumdan kazançlı çıkmaktadır.	2,69	2	2
2. Vergiler, mükelleflerden eksiksiz bir şekilde tahsil edilmektedir.	3,16	4	4
3. Mükellefler, vergi kabahatlerinin neler olduğuna ilişkin dair yeterli bilgiye sahiptirler.	2,80	2	2

Tablo 2. (Devamı) Vergi Ve Vergi Kabahatlerinin Algısına Yönelik İfadelerin Ortalama, Mod Ve Medyan Değerleri

	Ortalama	Mod	Medyan
4. Vergi mevzuatının sık sık değişikliğe uğraması, vergi kabahatlerinin artışına yol açmaktadır.	3,49	4	4
5. Vergi kabahatlerini aza indirmek için mükelleflere yönelik teşvik edici ekonomik destekler faydalı olacaktır.	3,90	4	4
6. Vergi afları, vergi kabahatlerinin artmasına yol açmaktadır.	3,51	4	4
7. Vergi geç ödendiğinde, devlet vergi geliri kaybına uğramaktadır.	3,60	4	4
8. Vergi kabahati cezası almak yüz kızartıcı bir davranıştır.	3,41	4	4
9. Vergi kabahati işleyenlere uygulanan para cezaları caydırıcıdır.	2,99	3	4
10. Zamanında ödenen vergiler, vatandaşa hizmet olarak geri dönmektedir.	3,19	4	4
11. Mükellefler birbirlerinden etkilenerak vergi kaçırmaya tevessül etmektedirler.	3,18	4	4
12. Mükellefler birbirlerinden etkilenerak muhasebe hileleri yapmaya tevessül etmektedirler.	3,17	4	4
13. Vergi kabahatlerinin azaltılması amacıyla okullarda temel eğitim verilmelidir.	3,66	4	4
14. Vergi kanunlarımız vergi kabahati işlemeye elverişli bir yapıdadır.	3,06	4	4

Tablo 2. (Devamı) Vergi Ve Vergi Kabahatlerinin Algısına Yönelik İfadelerin Ortalama, Mod Ve Medyan Değerleri

	Ortalama	Mod	Medyan
15. Uzlaşma, vergi kabahat ve cezalarının caydırıcılık etkisini azaltmaktadır.	3,21	4	4
16. Verginin zaruri olmasını doğru buluyorum.	3,58	4	4
17. Defter tutmanın zorunlu olmasını doğru bulmuyorum.	2,65	2	2
18. Vergi kabahati fiillerinin kapsamının daraltılması gerekmektedir.	2,95	4	4
19. Vergi ziyayı fiiline karşı uygulanan yaptırımlar ve cezalar yeterlidir.	2,87	3	4
20. Vergi kabahatlerinin tekerrürü halinde verilecek cezalar daha da artırılmalıdır.	3,26	4	4
21. Mükellefler vergi incelemesi geçirmemek için beyannamelerini muntazam düzenlemektedir.	3,52	4	4
22. Vergi ödevi temel bir vatandaşlık görevidir.	4,02	4	4
23. Mükelleflerin eğitim seviyesi artarsa işlenen vergi kabahatlerinde azalma olacaktır.	3,31	4	4
24. “Devlet vatandaştaki alacağını bırakmaz” algısı doğru bir tespittir.	3,66	4	4
25. Türk vergi sisteminde vergi kabahatlerinin kapsamının daraltılması gerekmektedir.	2,96	4	4

Tablo 2. (Devamı) Vergi Ve Vergi Kabahatlerinin Algısına Yönelik İfadelerin Ortalama, Mod Ve Medyan Değerleri

	Ortalama	Mod	Medyan
26. Vergi ceza oranlarının artırılması mükellefleri daha dikkatli davranmaya yöneltir.	3,44	4	4
27. Vergi ödemek ahlaki bir davranıştır.	3,98	4	4
28. Beyannameleri mevzuata uygun hazırlamak ahlaki bir davranıştır.	3,91	4	4
29. Normalde tahakkuk etmesi gerekenden daha az vergi tahakkuk ettiren bir kişi başarılıdır.	2,50	2	2
30. Vergi cezasına çarptırıldığında vicdanen rahatsızlık duyarım.	3,64	4	4
31. Vergi yükünü azaltmak için 3. kişilerden fatura talep etmek normaldir.	2,47	2	2
32. Bir kişinin vergi kabahati işlediğini duyduğumda o kişiye olan güvenim sarsılır.	3,40	4	4
33. Vergimi kendi rızamla ve gönüllü olarak öderim.	3,76	4	4
34. Vergi mevzuatında yaşanan değişiklikleri yakından takip ederim	2,79	3	2
35. Geçmişten günümüze vergi sistemimizde yaşanan değişim süreci olumludur.	2,74	3	4
36. Günümüzde uygulanan idari yaptırımlar vergi kabahatlerini engellemeye yeterli değildir.	3,07	4	4

Tablo 2. (Devamı) Vergi Ve Vergi Kabahatlerinin Algısına Yönelik İfadelerin Ortalama, Mod Ve Medyan Değerleri

	Ortalama	Mod	Medyan
37. Önceki yıllarda alınan vergilerden bazılarının yeniden uygulamaya konulması gerekir.	2,13	2	2
38. Vergi cezalarında zamanaşımı süresi kaldırılmalıdır.	3,11	4	4
39. Vergi kabahatlerindeki yaptırım miktarları ölçülüdür.	2,95	4	4
40. Devlet, vergi cezalarını tahsiline yönelik yeterli çalışma yapmaktadır	3,13	4	4
41. Ceza almayacağımı bilsem hiçbir zaman vergi ödemem.	2,53	2	2
42. Vergi cezaları ticari faaliyetleri olumsuz şekilde etkilemektedir.	3,25	4	4
43. Ödenen vergi cezalarının devlet tarafından hangi harcama kalemlerinde kullanıldığı belirtilmelidir.	3,90	4	4
44. Ekonominin sıkıntılı olduğu dönemlerde (salgın, ekonomik kriz, yüksek enflasyon vb.) vergi cezaları ötelenmelidir.	3,89	4	4
45. Beyannamelerini düzenli verenlere vergi indirimi uygulanması gerekmektedir.	4,08	4	4
46. Vergi kabahatlerindeki ceza oranları düşürülürse vergi ödeme alışkanlığı azalır.	3,13	4	4
47. Vergi denetimleri layıkıyla yapıldığında vergi kabahat oranları azalacaktır.	3,64	4	4

Tablo 2. (Devamı) Vergi Ve Vergi Kabahatlerinin Algısına Yönelik İfadelerin Ortalama, Mod Ve Medyan Değerleri

	Ortalama	Mod	Medyan
48. Fiş/fatura düzenlemeyen esnaf veya tacir ilgili merclere şikâyet edilmelidir.	3,74	4	4
49. Beyanname verme işlemi mükellefler açısından külfet oluşturmaktadır.	3,02	4	4

Yukarıda gösterilen Vergi ve Vergi Kabahatlerinin Algısına Yönelik İfadelerin Ortalama, Mod ve Medyan Değerleri verilen anket bulgularına ilişkin değerlendirmelere aşağıda yer verilmiştir.

1. İfade: Vergisini düzenli ödemeyenler bu durumdan kazançlı çıkmaktadır.

Vergisini düzenli ödemeyenler bu durumdan kazançlı çıkarlar önermesi ifadesi ile ankete katılanların vergisini düzenli ödemeyen kişilerin ekonomik avantaj elde edip etmediklerine ilişkin bakış açısının ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre ankete katılanların çoğunluğu ‘Vergisini düzenli ödemeyenler bu durumdan kazançlı çıkmaktadır’ ifadesine katılmadıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, vergisini düzenli ödeyen vatandaşların, nasıl olsa bir yasal düzenleme çıkarılır ve af veya benzeri bir yolla vergi borcu olanlara kolaylık sağlanır algısının yattığı söylenebilir. Bu sebeple, devlet, hem kendi otoritesini sarsmamak hem de vatandaşının vergisel aidiyetini artırmak için tespit edilen bulgu yönünden daha hassas davranması ve algılamayı iyi yönetmesi gerektiği şeklinde yorumlanabilecektir.

2. İfade: Vergiler, mükelleflerden eksiksiz bir şekilde tahsil edilmektedir.

Vergiler, mükelleflerden eksiksiz bir şekilde tahsil edilmektedir önermesi ile, ankete katılanların vergilerin mükelleflerden tamamıyla tahsil edilip edilmediğine yönelik düşüncelerinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Vergiler, mükelleflerden eksiksiz bir şekilde tahsil edilmektedir.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, devletin, vergi toplamakta bir takım aksaklıklar yaşasa da netice itibariyle vergi borçlusu olan mükellefteki alacağını eninde sonunda bırakmadığı yönünde yorumlanabilecektir. Devletin, alacağı vergi gelirlerinin peşini

bırakmadığına dair algı mükelleflerin kaçınma arzularını da olumsuz yönde etkileyebilecektir.

3. İfade: Mükellefler, vergi kabahatlerinin neler olduğuna ilişkin dair yeterli bilgiye sahiptirler.

Mükellefler, vergi kabahatlerinin neler olduğuna ilişkin dair yeterli bilgiye sahiptirler önermesi ile ankete katılanların hangi eylemlerin vergi kabahatlerini oluşturduğuna dair bilgiye sahip olup olmadıklarının ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Mükellefler, vergi kabahatlerinin neler olduğuna ilişkin dair yeterli bilgiye sahiptirler.” ifadesine katılmadıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, vergi mükelleflerinin vergi kabahat türlerinin neler olduğuna, vergi kabahati işlendiğinde nasıl bir müeyyide ile karşılaşacaklarına dair yeterli bir hukuki bilgiye sahip olmadıkları ve kabahat yaptırımına dair algılarının çok yüksek olmadığı şeklinde yorumlanabilecektir.

4. İfade: Vergi mevzuatının sık sık değişikliğe uğraması, vergi kabahatlerinin artışına yol açmaktadır.

Vergi mevzuatının sık sık değişikliğe uğraması, vergi kabahatlerinin artışına yol açmaktadır önermesi ile ankete katılanların sık mevzuat değişikliği nedeniyle vergi kabahatlerine eğilimlerinin artıp artmadığının ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Vergi mevzuatının sık sık değişikliğe uğraması, vergi kabahatlerinin artışına yol açmaktadır.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, vergi mevzuatındaki sık değişimlerin vergi mükellefleri tarafından sağlıklı takip edilemediği, değişimler sonrası fiillerin hangi kapsamda kaldığının yeterince bilinemediği ve mükellef enzinde kafa karışıklığına yol açtığına dair bir algı oluştuğu şeklinde yorumlanabilecektir.

5. İfade: Vergi kabahatlerini aza indirmek için mükelleflere yönelik teşvik edici ekonomik destekler faydalı olacaktır.

Vergi kabahatlerini aza indirmek için mükelleflere yönelik teşvik edici ekonomik destekler faydalı olacaktır önermesi ile ankete katılanların, teşvik veya ekonomik destek paketlerinin verilmesi halinde vergi kabahatlerini işleme eğilimlerinde azalma olup olmayacağını ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Vergi kabahatlerini aza indirmek için mükelleflere yönelik teşvik edici ekonomik destekler faydalı olacaktır.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu,

vergi mükelleflerinin kabahat işlemek istemedikleri ancak vergi ödemeleri açısından ekonomik kolaylıklar sağlanmak suretiyle motivasyonun daha da artırılması gerektiğine dair algılarının olduğu şeklinde değerlendirilebilecektir.

6. İfade: Vergi afları, vergi kabahatlerinin artmasına yol açmaktadır.

Vergi afları, vergi kabahatlerinin artmasına yol açmaktadır önermesi ile, ankete katılanların, vergi affı çıkması nedeniyle vergi kabahati işlemekten imtina edip etmediklerinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Vergi afları, vergi kabahatlerinin artmasına yol açmaktadır.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, vergi aflarına dair mükellefler nezdindeki olumsuz algıyı ortaya koymak açısından değerli bir veridir. Bu veri ile, nasıl olsa af çıkar ödememize gerek yok anlayışının aslında ne kadar yaygın olduğunu da destekler mahiyettedir. Bu bulgu, vergi aflarının fazla oluşu nedeniyle mükelleflerin kabahat işlemekten çekinmemeleri gerektiğine dair bir algının varlığını ortaya koymaktadır.

7. İfade: Vergi geç ödendiğinde, devlet vergi geliri kaybına uğramaktadır.

Vergi geç ödendiğinde, devlet vergi geliri kaybına uğramaktadır önermesi ile, *ankete katılanların, verginin vaktinde ödenmemesi halinde devlete zarar verip vermediklerine dair düşüncelerinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu, “Vergi geç ödendiğinde, devlet vergi geliri kaybına uğramaktadır.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, devletin vergiler sayesinde gelirlerini artırdığı ve gelir kaleminin önemli bir bölümünü vergilerin oluşturduğuna dair mükellefler nezdinde böyle bir algının var olduğunu bizlere göstermektedir.*

8. İfade: Vergi kabahati cezası almak yüz kızartıcı bir davranıştır.

Vergi kabahati cezası almak yüz kızartıcı bir davranıştır önermesi ile ankete katılanların, vergi kabahati cezası almaları halinde bu eylemlerinin kendilerinde nasıl bir hissiyat ve düşünce oluşturduğunun ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Vergi kabahati cezası almak yüz kızartıcı bir davranıştır.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, mükelleflerin vergi kabahati işlemenin kötü bir durum olduğuna dair algılarının olduğunu ve vergi kabahati cezası almaları halinde suçluluk duyacaklarına dair algılamalarının yüksek olduğunu ortaya koymaktadır.

9. İfade: Vergi kabahati işleyenlere uygulanan para cezaları caydırıcıdır.

Vergi kabahati işleyenlere uygulanan para cezaları caydırıcıdır önermesi ile ankete katılanların, vergi kabahatleri karşısında kesilen cezaları yeterli bulup bulmadıklarının ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Vergi kabahati işleyenlere uygulanan para cezaları caydırıcıdır.” ifadesine katılmadıklarını bildirmişlerdir. Bu bulguya dayanılarak, vergi kabahatleri karşılığında uygulanan müeyyidelerin mükellefler nezdinde yeterince etkili olmadığını ve mükelleflerin ıslah olmak suretiyle tekrar aynı kabahati işlememek adına inanadırıncı bir algılarının olmadığını yorumu yapılabilecektir.

10. İfade: Zamanında ödenen vergiler, vatandaşa hizmet olarak geri dönmektedir.

Zamanında ödenen vergiler, vatandaşa hizmet olarak geri dönmektedir önermesi ile ankete katılanların, düzenli vergi ödendiği takdirde devlet hizmetlerinde artma olup olmayacağına dair düşüncelerinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu, “Zamanında ödenen vergiler, vatandaşa hizmet olarak geri dönmektedir.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulguyu, yukarıda ifade edilen devletin önemli gelir kapılarından birinin vergi gelirleri olması algısıyla paralel olarak değerlendirilebilir. Bu bulgu, mükellefler nezdinde, vergi ne kadar çok ödenirse devlet de o oranda yatırım ve hizmet sağlar algılamasının varlığı açısından önemli bir değerlendirme imkânı sunmaktadır.

11. İfade: Mükellefler birbirlerinden etkilenecek vergi kaçırmaya tevessül etmektedirler.

Mükellefler birbirlerinden etkilenecek vergi kaçırmaya tevessül etmektedirler önermesi ile ankete katılanların, birbirlerinden vergi kaçırmaya yönelik eylemlerden etkilenip etkilenmediklerinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu, “Mükellefler birbirlerinden etkilenecek vergi kaçırmaya tevessül etmektedirler.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, vergi kaçırmaya yönelen veya vergi kabahati işlemekten çekinmeyen kişilerin, motivasyonu yüksek kişilerin vergi kabahati işlememek noktasındaki algılarını olumsuz olarak etkilediği şeklinde yorumlanabilecektir.

12.İfade: Mükellefler birbirlerinden etkilenerak muhasebe hileleri yapmaya tevessül etmektedirler.

Mükellefler birbirlerinden etkilenerak muhasebe hileleri yapmaya tevessül etmektedirler önermesi ile ankete katılanların, birbirlerinden hesap ve muhasebe hilelerine yönelik eylemlerden etkilenip etkilenmediklerinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu, “Mükellefler birbirlerinden etkilenerak muhasebe hileleri yapmaya tevessül etmektedirler.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, tıpkı yukarıdaki bulguya dair algılamaya benzer nitelikte olup, vergi kaçırmaya yönelen veya vergi kabahati işlemekten çekinmeyen kişilerin, motivasyonu yüksek kişilerin vergi kabahati işlememek noktasındaki algılarını olumsuz olarak etkilediği şeklinde yorumalanabilecektir.

13. İfade: Vergi kabahatlerinin azaltılması amacıyla okullarda temel eğitim verilmelidir.

Vergi kabahatlerinin azaltılması amacıyla okullarda temel eğitim verilmelidir önermesi ile ankete katılanların, vergi kabahat ve cezalarının toplumda azalması için okullarda eğitim verilmesine bakış açılarının ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Vergi kabahatlerinin azaltılması amacıyla okullarda temel eğitim verilmelidir.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, mükellefler nezdinde vergi kabahati fiillerinin işleme sebebi olarak eğitimsizliğin önemli bir faktör olduğuna dair bir algının varlığını ortaya koymaktadır. Eğitim kurumlarında vergi ödevi, vergi kabahatleri, vergi bilinci, vergi algısı gibi konularda temelden eğitim verilmesinin önemini ortaya koymaktadır.

14. İfade: Vergi kanunlarımız vergi kabahati işlemeye elverişli bir yapıdadır.

Vergi kanunlarımız vergi kabahati işlemeye elverişli bir yapıdadır önermesi ile ankete katılanların, vergi kabahat ve cezalarının toplumda azalması için okullarda eğitim verilmesi fikrine bakış açılarının ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Vergi kanunlarımız vergi kabahati işlemeye elverişli bir yapıdadır.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, vergi mevzuatımızın sıkı denetim ve sıkı takip yönünden eksik kaldığına dair vatandaş nezdinde bir algı olduğunu ortaya koyar niteliktedir. Vergi kanunlarının daha caydırıcı ve etkin olması bu algının değişmesinde önemli rol oynayabilecektir.

15. İfade: Uzlaşma, vergi kabahat ve cezalarının caydırıcılık etkisini azaltmaktadır.

Uzlaşma, vergi kabahat ve cezalarının caydırıcılık etkisini azaltmaktadır önermesi ile ankete katılanların, uzlaşma formülü sebebiyle vergi suç ve cezalarında yeterli caydırıcılık etkisinin görülüp görülmediğine dair bakış açılarının ölçülmesi amaçlanmaktadır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Uzlaşma, vergi kabahat ve cezalarının caydırıcılık etkisini azaltmaktadır.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, vergi kabahati işleyen mükelleflerin almış oldukları cezalarda uzlaşma kurumunun devreye girmesi halinde kabahatin yeniden işlenmesi ihtimalinin artacağı ve caydırıcılığın ise azalacağına dair algının mükelleflerde mevcut olduğunu ifade etmektedir.

16. İfade: Verginin zaruri olmasını doğru buluyorum.

Verginin zaruri olmasını doğru buluyorum önermesi ile, ankete katılanların vergilendirmenin zorunlu bir durum olmasına dair bakış açılarının ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Verginin zaruri olmasını doğru buluyorum.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, vergi vermenin devletin gelirlerini devam ettirebilmesi ve hizmetlerini aksatmadan yürütebilmesi açısından gerekli olduğuna dair bir algının varlığını, diğer yandan da vergi vermenin ihtiyari olduğu durumlarda mükelleflerin vergi vermekten imtina edeceklerine dair de bir düşünceleri olduğunu bizlere göstermektedir.

17. İfade: Defter tutmanın zorunlu olmasını doğru bulmuyorum.

Defter tutmanın zorunlu olmasını doğru bulmuyorum önermesi ile, ankete katılanların, defter tutma zorunluluğuna olan bakış açılarının ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Defter tutmanın zorunlu olmasını doğru bulmuyorum.” ifadesine katılmadıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, tıpkı vergi vermenin zorunlu tutulması tespitinde mevcut olduğu gibi, vergi vermenin devletin gelirlerini devam ettirebilmesi ve hizmetlerini aksatmadan yürütebilmesi açısından gerekli olduğuna dair bir algının varlığını, diğer yandan da vergi vermenin ihtiyari olduğu durumlarda mükelleflerin vergi vermekten imtina edeceklerine dair de bir düşünceleri olduğunu göstermektedir.

18. İfade: Vergi kabahati fiillerinin kapsamının daraltılması gerekmektedir.

Vergi kabahati fiillerinin kapsamının daraltılması gerekmektedir önermesi ile ankete katılanların, vergi kabahati fiillerinin daha aza indirgenerek basit hale getirilmesine yönelik isteklerinin olup olmadığının ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Vergi kabahati fiillerinin kapsamının daraltılması gerekmektedir.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, anket soruları noktasında dikkat çekici verilen cevaplardan bir tanesidir. Vergi affına karşı çıkan, cezaları caydırıcı bulmayan, denetimi artırın diyen mükellefler diğre yandan da kabahat fiillerinin kapsamının daraltılmasını talep etmişlerdir. Bu durum sadeliğe ve basit bir kabahat cezalandırma yöntemine ihtiyacın olduğunu düşündürmektedir.

19. İfade: Vergi ziyayı fiiline karşı uygulanan yaptırımlar ve cezalar yeterlidir.

Vergi ziyayı fiiline karşı uygulanan yaptırımlar ve cezalar yeterlidir önermesi ile ankete katılanların, vergi ziyayı cezalarının caydırıcılığı ve ıslah ediciliğine ilişkin bakış açılarının ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Vergi ziyayı fiiline karşı uygulanan yaptırımlar ve cezalar yeterlidir.” ifadesine katılmadıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, vergi kabahati işleyen mükelleflerin almış oldukları ceza miktarlarının yeterli olmadığına dair bir algının varlığını ve cezaların daha da artırılması ya da daha caydırıcı hale getirilmesi halinde vergi ziyayı fiilinde azalma olacağına dair algının mükelleflerde mevcut olduğunu ifade etmektedir.

20.İfade: Vergi kabahatlerinin tekerrürü halinde verilecek cezalar daha da artırılmalıdır.

Vergi kabahatlerinin tekerrürü halinde verilecek cezalar daha da artırılmalıdır önermesi ile vergi kabahatlerini tekrarlayanların daha fazla cezaya çarptırılması halinde caydırıcılığın artıp artmayacağıının ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Vergi kabahatlerinin tekerrürü halinde verilecek cezalar daha da artırılmalıdır.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, vergi cezalarının yeterli olmadığını düşünen mükelleflerin, tekerrür halinde verilen cezalarında caydırıcı olmadığına dair algılarının olduğu gözlenmiştir.

21. İfade: Mükellefler vergi incelemesi geçirmemek için beyannamelerini muntazam düzenlemektedir.

Mükellefler vergi incelemesi geçirmemek için beyannamelerini muntazam düzenlemektedir önermesi ile, vergi incelemesi geçirmekten çekinen mükelleflerin bu hassasiyetle beyannamelerini düzenli tutup tutmadıklarının ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Mükellefler vergi incelemesi geçirmemek için beyannamelerini muntazam düzenlemektedir.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, vergi mükelleflerinin incelemeye girmemek adına beyanname verme yükümlülüklerine uymak istediklerine dair algıları olduğunu ifade etmektedir.

22. İfade: Vergi ödevi temel bir vatandaşlık görevidir.

Vergi ödevi temel bir vatandaşlık görevidir önermesi ile mükelleflerin devletin en büyük gelir kalemi olan vergi ödevine bakış açılarını, devlet aidiyet duygusu ile vergi ödevi arasındaki ilişkiye dair düşüncelerinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Vergi ödevi temel bir vatandaşlık görevidir.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, vergi ödevinin vatandaşlık bilinciyle beraber olarak algılandığını, vergi ödemenin devletin varlığına yönelik ödenimli bir katkı olduğuna dair düşüncenin hâkim olduğunu ortaya koymaktadır. Bu algıya sahip mükelleflerin vergi kabahati işlenmesine olan olumsuz bakış açılarının da aynı paralellikte olması gerektiği yorumlanabilecektir.

23. İfade: Mükelleflerin eğitim seviyesi artarsa işlenen vergi kabahatlerinde azalma olacaktır.

Mükelleflerin eğitim seviyesi artarsa işlenen vergi kabahatlerinde azalma olacaktır önermesi ile ankete katılanların eğitim seviyesi fazla olan mükelleflerin daha az vergi kabahati fiili işleyip işlemediğine yönelik düşüncelerinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Mükelleflerin eğitim seviyesi artarsa işlenen vergi kabahatlerinde azalma olacaktır.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, mükellefler nezdinde vergi kabahati fiillerinin işlenme sebebi olarak eğitimsizliğin önemli bir faktör olduğuna dair bir algının varlığını ortaya koymaktadır. Bu bulgu, eğitim kurumlarında vergi ödevi, vergi kabahatleri, vergi bilinci, vergi algısı vs. konularda temelden eğitim verildiği takdirde vergi kabahatlerinin azalacağına dair algının var olduğuna işaret eder.

24. İfade: “Devlet vatandaştaki alacağını bırakmaz” algısı doğru bir tespittir.

“Devlet vatandaştaki alacağını bırakmaz” algısı doğru bir tespittir önermesi ile ankete katılanların devlet bir yolunu bulup günün birinde alacağını tahsil eder, devletten kaçış olmaz düşüncesine ne kadar katıldıklarının ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Devlet vatandaştaki alacağını bırakmaz.’ algısı doğru bir tespittir.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu ile, mükelleflerin, ne kadar çaba gösterecekleri dahi bir kabahat cezası veya vergi ödeme yükümlülüğüne dair alacağın devlet tarafından mümkün olan ilk fırsatta tahsil edileceği yönünde algılarının olduğunu göstermektedir.

25. İfade: Türk vergi sisteminde vergi kabahatlerinin kapsamının daraltılması gerekmektedir.

Türk vergi sisteminde vergi kabahatlerinin kapsamının daraltılması gerekmektedir önermesi ile ankete katılanların bazı vergi kabahatlerini gerekli veya mantıklı bulup bulmadıklarına ilişkin fikirlerinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Türk vergi sisteminde vergi kabahatlerinin kapsamının daraltılması gerekmektedir.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, anket soruları noktasında dikkat çekici verilen cevaplardan bir tanesidir. Vergi affına karşı çıkan, cezaları caydırıcı bulmayan, denetimi artırın diyen mükellefler diğer yandan da kabahat fiillerinin kapsamının daraltılmasını talep etmişlerdir. Bu durum sadeliğe ve basit bir kabahat cezalandırma yöntemine ihtiyacın olduğunu bizlere düşündürmektedir.

26. İfade: Vergi ceza oranlarının artırılması mükellefleri daha dikkatli davranmaya yöneltir.

Vergi ceza oranlarının artırılması mükellefleri daha dikkatli davranmaya yöneltir önermesi ile ankete katılanların vergi ceza oranlarının artırılması halinde mükelleflerin ceza ödememek amacıyla dikkat boyutlarındaki değişikliklerin ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Vergi ceza oranlarının artırılması mükellefleri daha dikkatli davranmaya yöneltir.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, yüksek oranda ceza ödenmesi ihtimalinin varlığı halinde mükelleflerin vergi kabahati işlemekten çekineceklerine dair bir algının kendilerinde mevcut olduğunu göstermektedir.

27. İfade: Vergi ödemek ahlaki bir davranıştır.

Vergi ödemek ahlaki bir davranıştır önermesi ile ankete katılanların gözünde vergisini ödeyen vergi kaçırmayan kişilerin toplumda nasıl algılandığının ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Vergi ödemek ahlaki bir davranıştır.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulguyu, vergi ödemenin vatandaşlık görevi olarak görüldüğüne dair bulgu ile birlikte değerlendirmek gerekmektedir. Bu bulgu, mükelleflerin, vergi ödeme görevinin toplumsal ahlak çerçevesinde bir konumda görüldüğüne dair bir algıya sahip olduğunu ifade etmektedir.

28. İfade: Beyannameleri mevzuata uygun hazırlamak ahlaki bir davranıştır.

Beyannameleri mevzuata uygun hazırlamak ahlaki bir davranıştır önermesi ile ankete katılanların gözünde muhasebe taktikleri ile düşük vergi ödememek adına düzenli hesap ve defter tutan kişilerin toplumda nasıl algılandığının ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Beyannameleri mevzuata uygun hazırlamak ahlaki bir davranıştır.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu ile, vergi vermeyi ahlaki sayan mükelleflerin, vergi verme sürecine dahil olan beyanname verme görevini de ahlaki bulduğu ortaya çıkmaktadır. Beyannamesini mevzuata uygun hazırlamayan mükelleflere toplumda ahlaki gözle bakılmayacağına dair algının var oluşu açısından önemli bir tespittir.

29. İfade: Normalde tahakkuk etmesi gerekenden daha az vergi tahakkuk ettiren bir kişi başarılıdır.

Normalde tahakkuk etmesi gerekenden daha az vergi tahakkuk ettiren bir kişi başarılıdır önermesi ile ankete katılanların *gözünde vergi vermeyen veya vergi kaçırın kişilerin toplumda nasıl algılandığının ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu* “Normalde tahakkuk etmesi gerekenden daha az vergi tahakkuk ettiren bir kişi başarılıdır.” ifadesine katılmadıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, daha az vergi ödeyen kişinin diğer mükellefler nezdinde akıllı veya başarılı olarak kabul görmediği, bu kişilerin yalnızca kendi nazarlarında akıllıca davranışta bulduklarına inandıkları yönünde bir algının var olduğunu göstermektedir.

30. İfade: Vergi cezasına çarptırıldığında vicdanen rahatsızlık duyarım.

Vergi cezasına çarptırıldığında vicdanen rahatsızlık duyarım önermesi ile ankete katılanların vergi ödevlerini yerine getirmediklerinde veya kaçtıklarında nasıl bir

ruh hali içerisinde olduklarının pişmanlık duyup duymadıklarının ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Vergi cezasına çarptırıldığında vicdanen rahatsızlık duyarım.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, vergi cezası alan mükelleflerin, vergisini usulüne uygun olarak ödememekten kaynaklı bir ızdırıp yaşayacağına dair düşünce içerisinde olduklarını ortaya koymaktadır.

31. İfade: Vergi yükünü azaltmak için 3. kişilerden fatura talep etmek normaldir.

Vergi yükünü azaltmak için 3. kişilerden fatura talep etmek normaldir önermesi ile ankete katılanların haklarında tahakkuk edecek verginin az çıkmasına yönelik başka firmalardan fatura talep edip etmediklerinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Vergi yükünü azaltmak için 3. kişilerden fatura talep etmek normaldir.” ifadesine katılmadıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, daha az vergi ödemek için fiiliyatta gerçekleşmemiş bir işleme ilişkin fatura talep etmenin etik olarak algılanmadığını ortaya koymaktadır. Bu bulgu, vergiden kazanç için fatura tanzim ettirmenin kabul görmediğini de bizlere göstermektedir.

32. İfade: Bir kişinin vergi kabahati işlediğini duyduğumda o kişiye olan güvenim sarsılır.

Bir kişinin vergi kabahati işlediğini duyduğumda o kişiye olan güvenim sarsılır önermesi ile ankete katılanların vergi kaçırdığı veya vergi vermemek için birtakım başka yollara müracaat ettiğini duyduğunda kişide olan bakış açısını ve güven duygusunun ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Bir kişinin vergi kabahati işlediğini duyduğumda o kişiye olan güvenim sarsılır.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, vergi kabahati işlediği veya vergi cezası aldığı öğrenilen bir kişiye olan bakış açısının olumsuz olarak etkileneceği ve kişiye olan güven duygusunun sarsılacağına dair algının mükellefler nezdinde var olduğunu ortaya koymaktadır.

33. İfade: Vergimi kendi rızamla ve gönüllü olarak öderim.

Vergimi kendi rızamla ve gönüllü olarak öderim önermesi ile ankete katılanların vergilerini tamamen rızalarıyla ödeyip ödemediklerine yönelik duruşlarının ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Vergimi kendi rızamla ve gönüllü olarak öderim.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, devletin hiçbir

zorlaması, baskısı veya cezai yaptırım tehdidi olmasa bile mükellef tarafından yine de iradi ve rızai olarak ödendiğine dair mükellef nezdindeki algıyı ortaya koymaktadır.

34. İfade: Vergi mevzuatında yaşanan değişiklikleri yakından takip ederim.

Vergi mevzuatında yaşanan değişiklikleri yakından takip ederim önermesi ile ankete katılanların geçmişteki vergi sistemi ile günümüzdeki vergi sistemi arasındaki değişimleri fark edecek bilgiye sahip olup olmadıklarının ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Vergi mevzuatında yaşanan değişiklikleri yakından takip ederim.” ifadesine katılmadıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, mükelleflerin vergi mevzuatındaki değişimleri takip etmeye yönelik motivasyonlarının yüksek olmadığına dair bir veriyi gözler önüne sermektedir. Bu algının varlığı, değişiklik nedeniyle oluşabilecek mağduriyetleri de beraberinde getirme riskini oluşturmaktadır.

35. İfade: Geçmişten günümüze vergi sistemimizde yaşanan değişim süreci olumludur.

Geçmişten günümüze vergi sistemimizde yaşanan değişim süreci olumludur önermesi ile ankete katılanların geçmişteki vergi sistemi ile günümüzdeki vergi sistemi arasındaki değişimi olumlu bulup bulmadıklarının ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Geçmişten günümüze vergi sistemimizde yaşanan değişim süreci olumludur.” ifadesine katılmadıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, mükellef nezdindeki algının, vergi sistemimizin iyiye doğru evrilmediğine yönelik olduğunu ortaya koymaktadır. Bu bulgu ile geçmişten günümüze vergi sisteminin daha sistematik bir düzene oturması gerektiği şeklinde yoruma ulaşılabilecektir.

36. İfade: Günümüzde uygulanan idari yaptırımlar vergi kabahatlerini engellemeye yeterli değildir.

Günümüzde uygulanan idari yaptırımlar vergi kabahatlerini engellemeye yeterli değildir önermesi ile ankete katılanların geçmişten beri uygulanan ancak, artık faydalı olmadığını düşündükleri vergilerin kalkmasına yönelik düşüncelerinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Günümüzde uygulanan idari yaptırımlar vergi kabahatlerini engellemeye yeterli değildir.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, vergi kabahatleri karşılığında uygulanan müeyyidelerin yetersiz kaldığı, yaptırımların daha caydırıcı ve etkileyici olması gerektiği hususunda mükelleflerde var olan algıyı ortaya koymaktadır.

37. İfade: Önceki yıllarda alınan vergilerden bazılarının yeniden uygulamaya konulması gerekir.

Önceki yıllarda alınan vergilerden bazılarının yeniden uygulamaya konulması gerekir önermesi ile, ankete katılanların geçmişte uygulamada olan ancak sonradan yürürlükten kaldırılan vergi uygulamalarının tekrardan sisteme dâhil edilmesini ne kadar istediklerinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Önceki yıllarda alınan vergilerden bazılarının yeniden uygulamaya konulması gerekir.” ifadesine katılmadıklarını bildirmişlerdir. Bu bulg, daha öncesinde mevzuatta yeri olan ve uygulanan vergilerin yürürlükten kaldırılması sonrası tekrardan uygulamaya sokulmasının fayda getirmeyeceğine dair algının mükellef nezdinde var olduğunu ifade etmektedir.

38. İfade: Vergi cezalarında zamanaşımı süresi kaldırılmalıdır.

Vergi cezalarında zamanaşımı süresi kaldırılmalıdır önermesi ile ankete katılanların cezaya çarptırılan mükelleflerin yaptırımlardan bir süre geçtikten sonra kurtulmak isteyip istemediklerinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Vergi cezalarında zamanaşımı süresi kaldırılmalıdır.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu ile vergi cezalarında zamanaşımının kaldırılması sayesinde belirli bir zaman geçtikten sonra cezanın ortadan kalkması fikrine mükelleflerin sıcak bakmadığı ortaya çıkmaktadır. Bu bulgu, mükelleflerdeki algının, bir ceza varsa eninde sonunda ödenmesi gerektiği yönünde olduğunu ortaya koymasından önemli bir değere sahiptir.

39. İfade: Vergi kabahatlerindeki yaptırım miktarları ölçülüdür.

Vergi kabahatlerindeki yaptırım miktarları ölçülüdür önermesi ile ankete katılanların ödemekle görevli oldukları vergilere uygulanan oranların fazla veya eksik olduğunu düşünüp düşünmediklerinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Vergi kabahatlerindeki yaptırım miktarları ölçülüdür.” ifadesine katılmadıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, vergi kabahati yaptırımlarının ölçülü olmadığını bir algının mükelleflerde varlığını göstermektedir. Buna göre yaptırım miktarlarının ölçülü bulunmaması, vergi kabahatlerine uygulanan yaptırımlardan verim alınmadığına dair algıyı da beraberinde getirmektedir.

40. İfade: Devlet, vergi cezalarını tahsiline yönelik yeterli çalışma yapmaktadır.

Devlet, vergi cezalarını tahsiline yönelik yeterli çalışma yapmaktadır önermesi ile ankete katılanların devletin vergi tahsili amacıyla uyguladığı politika ve uygulamaların performansını yeterli bulup bulmadıklarına yönelik düşüncelerinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Devlet, vergi cezalarını tahsiline yönelik yeterli çalışma yapmaktadır.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, devletin ceza alan kişilerin cezalarını ödemesine yönelik gerekli takibi layıkıyla yaptığına dair mükelleflerde bir algının var olduğunu bizlere göstermektedir.

41. İfade: Ceza almayacağımı bilsem hiçbir zaman vergi ödemem.

Ceza almayacağımı bilsem hiçbir zaman vergi ödemem önermesi ile ankete katılanların vergi kabahat ve suçlarındaki ceza müeyyidelerinin ne kadar etkili olduğunu ilişkin düşüncelerinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Ceza almayacağımı bilsem hiçbir zaman vergi ödemem.” ifadesine katılmadıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, sonucunda ceza verilsin ya da verilmesin, devlet tarafından zorunlu tutulsun ya da tutulmasın bir mükellefin vergi ödevine rızai baktığını ve vergi ödememeye dair algının mükelleflerde yüksek olmadığını ortaya koymaktadır.

42. İfade: Vergi cezaları ticari faaliyetleri olumsuz şekilde etkilemektedir.

Vergi cezaları ticari faaliyetleri olumsuz şekilde etkilemektedir önermesi ile ankete katılanların vergi yükü nedeniyle ticari hayatlarının etkilenip etkilenmediğinin, vergi borcunu ödeme öncesi veya sonrası ekonomik olarak zora düşüp düşmediklerinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Vergi cezaları ticari faaliyetleri olumsuz şekilde etkilemektedir.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, vergi cezasına çarptırılan mükelleflerin cezaları ödeme noktasındaki ilave mali yükün ticari organizasyonlarını olumsuz etkileyeceğine dair bir algıya sahip olduklarını bizlere göstermektedir.

43. İfade: Ödenen vergi cezalarının devlet tarafından hangi harcama kalemlerinde kullanıldığı belirtilmelidir.

Ödenen vergi cezalarının devlet tarafından hangi harcama kalemlerinde kullanıldığı belirtilmelidir önermesi ile, ankete katılanların ödemiş oldukları vergilerin

hangi işlerde kullanıldığını görmek isteyip istemediğinin, bu yolla da eğer vatandaşlar vergilerinin hangi hizmetlerde kullanıldığını bilirse daha fazla vergi verme gönüllüsü olup olmayacağının ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Ödenen vergi cezalarının devlet tarafından hangi harcama kalemlerinde kullanıldığı belirtilmelidir.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, ödenen vergi cezalarının devletin hangi işlerinin icrasında kullanıldığının bilinmesi halinde mükelleflerin vergi cezalarını ifa etmedeki motivasyonlarının artacağına dair var olan algıyı göstermektedir.

44. İfade: Ekonominin sıkıntılı olduğu dönemlerde (salgın, ekonomik kriz, yüksek enflasyon vb.) vergi cezaları ötelenmelidir.

Ekonominin sıkıntılı olduğu dönemlerde (salgın, ekonomik kriz, yüksek enflasyon vb.) vergi cezaları ötelenmelidir önermesi ile, ankete katılanların ekonomik buhran dönemlerinde ödeyeceği vergilerin ötelenmesine karşı bakış ve düşüncelerinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Ekonominin sıkıntılı olduğu dönemlerde (salgın, ekonomik kriz, yüksek enflasyon vb.) vergi cezaları ötelenmelidir.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, ekonomik kriz veya afet/salgın dönemlerinde tahakkuk eden vergi cezalarının ertelenmesi kararının mükellefler nezdinde olumlu bir durum yaratacağına dair algıyı ortaya koymaktadır.

45. İfade: Beyannamelerini düzenli verenlere vergi indirimi uygulanması gerekmektedir.

Beyannamelerini düzenli verenlere vergi indirimi uygulanması gerekmektedir önermesi ile ankete katılanların, vergisini muntazam ödeyen mükelleflerin bu tutum karşısında motivasyonlarını artırmak amacıyla indirim uygulaması yapılmasına ilişkin gerekliliğinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Beyannamelerini düzenli verenlere vergi indirimi uygulanması gerekmektedir.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, düzenli beyanname veren düzenli vergisini ödeyen kişi ile, beyanname yükümlülüğüne uymayan ve vergisini düzenli ödemeyen kişi arasında pozitif bir ayrımın yapılması gerektiğine dair mükellef nezdinde var olan algıyı ifade etmektedir.

46. İfade: Vergi kabahatlerindeki ceza oranları düşürülürse vergi ödeme alışkanlığı azalır.

Vergi kabahatlerindeki ceza oranları düşürülürse vergi ödeme alışkanlığı azalır önermesi ile, ankete katılanların, daha düşük oranlı vergilendirme uygulandığında bu duruma yaklaşımlarının nasıl olacağını ve vergi verme motivasyonlarının artıp artmayacağını ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Vergi kabahatlerindeki ceza oranları düşürülürse vergi ödeme alışkanlığı azalır.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, vergi ceza oranları ile vergi ödeme alışkanlığının doğru orantılı olduğuna dair algının varlığı açısından önemli bir veridir. Bu bulgu doğrultusunda mükelleflerdeki algı, cezalar aza indirilirse vergi ödemeyen kişi sayısında artış olacağı yönündedir.

47. İfade: Vergi denetimleri layıkıyla yapıldığında vergi kabahat oranları azalacaktır.

Vergi denetimleri layıkıyla yapıldığında vergi kabahat oranları azalacaktır önermesi ile ankete katılanların, denetimlerin iyi yapılması halinde vergi kabahatlerinde yaşanacak azalmaya ilişkin düşüncelerinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Vergi denetimleri layıkıyla yapıldığında vergi kabahat oranları azalacaktır.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, devletin denetimlerini artırdığında vergi kabahati işleyen kişilerde azalma olacağına dair mükellefde var olan algının bir tezahürü olarak karşımıza çıkmaktadır.

48. İfade: Fiş/fatura düzenlemeyen esnaf veya tacir ilgili mercilere şikâyet edilmelidir.

Fiş/fatura düzenlemeyen esnaf veya tacir ilgili mercilere şikâyet edilmelidir önermesi ile ankete katılanların alışverişlerinde fiş fatura düzenlemeyen kişileri şikâyet etme eğilimlerinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Fiş/fatura düzenlemeyen esnaf veya tacir ilgili mercilere şikâyet edilmelidir.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu, daha az vergi ödeyebilmek veya kayda girmemek için fiş fatura düzenlemekten imtina eden kişilerin devletin ilgili birimlerine şikâyet edilmesi gerektiğine dair düşüncenin varlığını ortaya koymaktadır.

49. İfade: Beyanname verme işlemi mükellefler açısından külfet oluşturmaktadır.

Beyanname verme işlemi mükellefler açısından külfet oluşturmaktadır önermesi ile ankete katılanların, beyanname doldurma işlemlerini emek ve zaman alan bir işlem gibi değerlendirilip değerlendirilmediğinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Bulguya göre, ankete katılanların çoğunluğu “Beyanname verme işlemi mükellefler açısından külfet oluşturmaktadır.” ifadesine katıldıklarını bildirmişlerdir. Bu bulgu ile mükelleflerin, özellikle teknoloji çağında beyanname verme işlemlerini daha basit ve kolay çözümlenmesine yönelik bir beklentileri olduğuna dair algıyı göstermektedir.

3. VERGİ KABAHATLERİ İFADELERİNE VERİLEN CEVAPLARA İLİŞKİN BULGULAR

Yukarıdaki bölümde, mükelleflerin vergi algılamalarına ilişkin kendilerine yöneltilen anket sorularının tamamı detaylıca değerlendirilmeye alınmıştır. Bu anket soruları içerisinde vergi kabahatlerinin yanı sıra vergi algısına yönelik başkaca sorular da yöneltilmiştir. Aşağıdaki bölümde ise, ankete katılan mükelleflerin sadece vergi kabahatine yönelik olan sorulara vermiş olduğu cevaplar ayrıca analiz edilmiştir. Aşağıdaki Tablo 3’de vergi kabahatleri ile ilgili 5’li Likert ifadelerine verilen cevapların dağılımı sunulmuştur.

Tablo 3. Vergi Kabahatleri İle İlgili 5’li Likert İfadelerine Verilen Cevapların Dağılımı

	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Fikrim yok
S3. Mükellefler, vergi kabahatlerinin neler olduğuna ilişkin dair yeterli bilgiye sahiptirler.	2,94	47,06	9,31	33,82	3,92	2,94
S4. Vergi mevzuatının sık sık değişikliğe uğraması, vergi kabahatlerinin artışına yol açmaktadır.	1,23	8,58	4,90	65,44	10,78	9,07
S6. Vergi afları, vergi kabahatlerinin artmasına yol açmaktadır.	1,23	16,67	7,60	64,46	7,11	2,94
S9. Vergi kabahati işleyenlere uygulanan para cezaları caydırıcıdır.	2,21	38,97	5,88	42,65	6,13	4,17
S14. Vergi kanunlarımız vergi kabahati işlemeye elverişli bir yapıdadır.	1,47	24,26	11,27	50,98	3,68	8,33

Tablo 3. (Devamı) Vergi Kabahatleri İle İlgili 5'li Likert İfadelerine Verilen Cevapların Dağılımı

	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Fikrim yok
S15. Uzlaşma, vergi kabahat ve cezalarının caydırıcılık etkisini azaltmaktadır.	0,74	20,59	12,50	56,62	2,94	6,62
S18. Vergi kabahati fiillerinin kapsamının daraltılması gerekmektedir.	2,45	13,97	10,78	54,17	3,19	15,44
S20. Vergi kabahatlerinin tekrerrü halinde verilecek cezalar daha da artırılmalıdır.	1,23	24,75	11,52	56,62	2,94	2,94
S23. Mükelleflerin eğitim seviyesi artarsa işlenen vergi kabahatlerinde azalma olacaktır.	3,92	27,45	3,68	51,72	10,78	2,45
S25. Türk vergi sisteminde vergi kabahatlerinin kapsamının daraltılması gerekmektedir.	1,96	18,87	11,27	52,45	2,45	12,99
S36. Günümüzde uygulanan idari yaptırımlar vergi kabahatlerini engellemeye yeterli değildir.	1,72	25,49	9,07	50,25	5,15	8,33
S39. Vergi kabahatlerindeki yaptırım miktarları ölçülüdür.	1,47	24,02	10,54	50,49	2,45	11,03
S46. Vergi kabahatlerindeki ceza oranları düşürülürse vergi ödeme alışkanlığı azalır.	1,47	31,62	8,58	45,59	8,09	4,66
S47. Vergi denetimleri layıkıyla yapıldığında vergi kabahat oranları azalacaktır.	0,49	12,50	5,15	71,32	7,60	2,94

Tablo 3'de yer verilen vergi kabahatleri ile ilgili 5'li Likert ifadelerine verilen cevaplara ilişkin bulgular aşağıda izah edilmiştir.

3. İfade: Mükellefler, vergi kabahatlerinin neler olduğuna ilişkin dair yeterli bilgiye sahiptirler.

Vergi kabahatlerinin neler olduğuna ilişkin dair yeterli bilgiye sahiptirler önermesine, Mükelleflerin %47,06'sı katılmıyorum cevabı vermiştir. Mükelleflerin %33,82'si ise katılıyorum cevabı vermiştir. Buna göre, Mükelleflerin %47,06'sı vergi kabahatlerine ilişkin yeterli bilgiye sahip olunmadığını düşünmektedir. Bu bulgu, vergi

kabahati türleri, vergi kabahati fiilleri ve vergi kabahati cezalarının neler olduğuna ve sonucunda mükellefleri nelerin beklediğine dair fikri olanlar ile fikri olmayanların oranları birbirine yakın olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla vergi kabahatlerine ilişkin mükelleflerin bilgilendirilmesi gerektiği önemli bir gereksinimdir.

4.İfade: Vergi mevzuatının sık sık değişikliğe uğraması, vergi kabahatlerinin artışına yol açmaktadır.

Vergi mevzuatının sık sık değişikliğe uğraması, vergi kabahatlerinin artışına yol açmaktadır önermesine, Mükelleflerin %65,44'ü katılıyorum cevabı vermiştir. Buna göre, Mükelleflerin %65,44'ü Vergi mevzuatının sık sık değişikliğe uğramasının vergi kabahatlerinin artışına neden olduğunu düşünmektedir. Bu bulgu, ankete katılanların ciddi bir çoğunluğunun sık vergi mevzuat değişikliğinde rahatsız olduğunu, yekneseak ve basit bir vergi mevzuatı ile mükelleflerin kabahat fillerini daha kolay anlayacağı sonucunu ortaya koymaktadır.

6.İfade: Vergi afları, vergi kabahatlerinin artmasına yol açmaktadır.

Vergi afları, vergi kabahatlerinin artmasına yol açmaktadır önermesine, Mükelleflerin %64,46'sı katılıyorum cevabı vermiştir. Buna göre, Mükelleflerin %64,46'sı Vergi aflarının vergi kabahatlerinin artmasına yol açtığını düşünmektedir. Bu bulgu, mükelleflerin vergi aflarından dolayı birtakım rahatsızlıklar duyduğunu, vergi aflarının sık oluşu nedeniyle vergisini gününde ödemeyen kişilerin sayısında artışa yol açıldığını ve nasıl olsa vergi affı çıkar düşüncesiyle kabahat işlemekten imtina etmeyen mükelleflerden duyulan rahatsızlığı ortaya koymaktadır.

9.İfade: Vergi kabahati işleyenlere uygulanan para cezaları caydırıcıdır.

Vergi kabahati işleyenlere uygulanan para cezaları caydırıcıdır önermesine, Mükelleflerin %42,65'i katılıyorum cevabı vermiştir. Bununla birlikte, Mükelleflerin %38,97'si ise, katılmıyorum cevabını vermiştir. Buna göre, ankete katılan Mükelleflerin çoğunluğu vergi kabahati işleyenlere uygulanan para cezalarının caydırıcı olduğunu düşünürken, bu orana yaklaşık orandaki Mükellefler ise vergi kabahati işleyenlere uygulanan para cezalarının caydırıcı olmadığını düşünmektedir. Bu bulgu, kabahat işleyenlere verilen cezaların etkili olup olmadığı noktasında mükellef düşüncelerinin ikiye ayrıldığını bizlere ifade etmektedir. Ankete katılan mükelleflerin fazlalık kısmı caydırıcı olduğunu düşünürken, azımsanmayacak orandaki kısım ise caydırıcı

olmadığını düşünmektedir. Bu durumda toplumun çoğunluğunu tatmin edecek seviyede bir cezalandırma sistemine geçilmesi faydalı olabilecektir.

14.İfade: Vergi kanunlarımız vergi kabahati işlemeye elverişli bir yapıdadır.

Vergi kanunlarımız vergi kabahati işlemeye elverişli bir yapıdadır önermesine, Mükelleflerin %50,98'i katılıyorum cevabı vermiştir. Buna göre, Mükelleflerin %50,98'i Vergi kanunlarımızın vergi kabahati işlemeye elverişli bir yapıda olduğunu düşünmektedir. Bu bulgu, ankete katılan mükelleflerin yarısından fazlasının vergi mevzuatımızın kabahat işlemeye elverişli bir sistematikte düzenlendiğini düşündüğünü ortaya koymaktadır. Bu doğrultuda yeniden yapılacak bir düzenleme ile, vergi kabahati vs. fiilleri en aza indirgeyecek bir çalışma yapılmalıdır.

15.İfade: Uzlaşma, vergi kabahat ve cezalarının caydırıcılık etkisini azaltmaktadır.

Uzlaşma, vergi kabahat ve cezalarının caydırıcılık etkisini azaltmaktadır önermesine, Mükelleflerin %56,62'si katılıyorum cevabı vermiştir. Buna göre, Mükelleflerin %56,62'si Uzlaşmanın vergi kabahat ve cezalarının caydırıcılık etkisini azalttığını düşünmektedir. Bu bulgu, ankete katılan mükellefler, uzlaşma uygulamasının vergi kabahati işleyen kişilerin cezalandırılma yöntemiyle ıslah edilmesinin önüne geçtiğini düşünmektedir. Dolayısıyla uzlaşma çıkar düşüncesiyle vergi kabahati işlemkten geri durulmaması mükelleflerin çoğunluğunu rahatsız etmektedir.

18.İfade: Vergi kabahati fiillerinin kapsamının daraltılması gerekmektedir.

Vergi kabahati fiillerinin kapsamının daraltılması gerekmektedir önermesine, Mükelleflerin %54,17'si katılıyorum cevabı vermiştir. Buna göre, Mükelleflerin %54,17'si Vergi kabahati fiillerinin kapsamının daraltılması gerektiğini düşünmektedir. Bu bulgu, anket soruları noktasında dikkat çekici verilen cevaplardan bir tanesidir. Vergi affına karşı çıkan, cezaları caydırıcı bulmayan, denetimi artırın diyen mükellefler diğre yandan da kabahat fiillerinin kapsamının daraltılmasını talep etmişlerdir. Bu durum sadeliğe ve basit bir kabahat cezalandırma yöntemine ihtiyacın olduğunu bizlere düşündürmektedir.

20.İfade: Vergi kabahatlerinin tekrürü halinde verilecek cezalar daha da artırılmalıdır.

Vergi kabahatlerinin tekrürü halinde verilecek cezalar daha da artırılmalıdır önermesine, Mükelleflerin %56,62'si katılıyorum cevabı vermiştir. Buna göre, Mükelleflerin %56,62'si Vergi kabahatlerinin tekrürü halinde verilecek cezaların daha da artırılması gerektiğini düşünmektedir. Bu bulgu ile ankete katılanlar, caydırıcılık etkisinin daha da artması için aynı fiili ikinci kez işleyen kişilere çok daha fazla yaptırım gelmesi gerektiğine inanmaktadırlar.

23.İfade: Mükelleflerin eğitim seviyesi artarsa işlenen vergi kabahatlerinde azalma olacaktır.

Mükelleflerin eğitim seviyesi artarsa işlenen vergi kabahatlerinde azalma olacaktır önermesine, Mükelleflerin %51,72'si katılıyorum cevabı vermiştir. Buna göre, Mükelleflerin %51,72'si Mükelleflerin eğitim seviyesi artarsa işlenen vergi kabahatlerinde azalma olacağını düşünmektedir. Bu bulgu, vergi algısı ve vergi kabahati işleme ihtimali açısından eğitim seviyesinin fevkalade olduğunu bizlere göstermektedir. Bu doğrultuda devlet otoritesinin vergi bilinci ve vergi algısına dair eğitim seviyesini artırmak için çalışmalarını artırması gerekmektedir.

25. İfade: Türk vergi sisteminde vergi kabahatlerinin kapsamının daraltılması gerekmektedir.

Türk vergi sisteminde vergi kabahatlerinin kapsamının daraltılması gerekmektedir önermesine, Mükelleflerin %52,45'si katılıyorum cevabı vermiştir. Buna göre, Mükelleflerin %52,45'si Türk vergi sisteminde vergi kabahatlerinin kapsamının daraltılması gerektiğini düşünmektedir. Bu bulgu, anket soruları noktasında dikkat çekici verilen cevaplardan bir tanesidir. Vergi affına karşı çıkan, cezaları caydırıcı bulmayan, denetimi artırın diyen mükellefler diğre yandan da kabahat fiillerinin kapsamının daraltılmasını talep etmişlerdir. Bu durum sadeliğe ve basit bir kabahat cezalandırma yöntemine ihtiyacın olduğunu bizlere düşündürmektedir.

36. İfade: Günümüzde uygulanan idari yaptırımlar vergi kabahatlerini engellemeye yeterli değildir.

Günümüzde uygulanan idari yaptırımlar vergi kabahatlerini engellemeye yeterli değildir önermesine, Mükelleflerin %50,25'i katılıyorum cevabı vermiştir. Buna göre,

Mükelleflerin %50,25'i Günümüzde uygulanan idari yaptırımların vergi kabahatlerini engellemeye yeterli olmadığını düşünmektedir. Bu bulgu, kabahat karşılığında uygulanan yaptırımların yeterince sorunu çözmeye elverişli olmadığını göstermektedir. Mükellefler daha caydırıcı bir yaptırım sisteminin uygulanmasını istediğini bu anket sayesinde ortaya koymuşlardır.

39.İfade: Vergi kabahatlerindeki yaptırım miktarları ölçülüdür.

Vergi kabahatlerindeki yaptırım miktarları ölçülüdür önermesine, Mükelleflerin %50,49'u katılıyorum cevabı vermiştir. Buna göre, Mükelleflerin %50,49'u Vergi kabahatlerindeki yaptırım miktarlarının ölçülü olduğunu düşünmektedir. Mükelleflerin çoğunluğu yaptırım miktarlarının ölçülü olduğunu düşünürken diğer taraftan da caydırıcılık noktasında yetersiz kaldığını düşünmektedir. Bu bulgu, izah edilen açıdan dikkat edilmesi gereken bir nüansı oluşturmaktadır.

46.İfade: Vergi kabahatlerindeki ceza oranları düşürülürse vergi ödeme alışkanlığı azalır.

Vergi kabahatlerindeki ceza oranları düşürülürse vergi ödeme alışkanlığı azalır önermesine, Mükelleflerin %45,59'u katılıyorum cevabı vermiştir. Bununla birlikte, Mükelleflerin %31,62'si ise, katılmıyorum cevabını vermiştir. Buna göre, ankete katılan Mükelleflerin çoğunluğu Vergi kabahatlerindeki ceza oranları düşürülürse vergi ödeme alışkanlığının azalacağını düşünürken, %31,62'si ise ceza oranları düşürülürse vergi ödeme alışkanlığında ters etki yaparak ödeme alışkanlığının artacağını düşünmektedir.

47.İfade: Vergi denetimleri layıkıyla yapıldığında vergi kabahat oranları azalacaktır.

Vergi denetimleri layıkıyla yapıldığında vergi kabahat oranları azalacaktır önermesine, Mükelleflerin %71,32'si katılıyorum cevabı vermiştir. Buna göre, Mükelleflerin %71,32'si gibi ciddi bir çoğunluğu, Vergi denetimleri layıkıyla yapıldığında vergi kabahat oranlarının azalacağını düşünmektedir. Bu bulgu, devletin denetim ve inceleme sistematüğünü daha da artırması ve efektif yöntemlerle vergi kabahati işlenmesinin önüne geçmesi gerektiğini ifade etmektedir.

Sonuç olarak; Ankete katılanların %50'si 'mükellefler, vergi kabahatlerinin neler olduğuna ilişkin dair yeterli bilgiye sahiptirler' ifadesine katılmadıklarını ifade etmişlerdir. Mükelleflerin vergi kabahatlerine ilişkin yeterli bilgiye sahip olmadıkları

gözlenmiştir. Bu bilginin artırılması, yine anket soruları içerisinde yöneltilen vergiye dair eğitim seviyesinin artırılmasına bağlıdır. Ankete katılanların büyük çoğunluğu (%76) vergi kabahatlerinin artışının nedenlerinden biri olarak vergi mevzuatının sık sık değişikliğe uğramasını göstermektedir. Bu durumda vergi mevzuatında sade ve kalıcı bir uygulama vergi kabahatleri işlenmesinde azalışa yol açacaktır. Vergi kabahatlerinin artışına dair diğer bir neden olarak da mükellefler vergi aflarından şikâyetçi pozisyonundadır. Sık sık vergi aflarına başvurulması, vergisini düzenli ödeyerek kabahat fiillerinden uzak durmaya çalışan mükelleflerin motivasyonlarını aşağı çekmektedir. Yine, ankete katılanların çoğunluğu mükelleflerin eğitim seviyesi artarsa işlenen vergi kabahatlerinde azalacağını belirtmişlerdir. Yukarıda da izah edildiği üzere, farkındalık ve bilginin artırılması vergi kabahatinden uzak durmayı sağlayabilecek önemli faktörlerden biri olarak görülmüştür. Ankete katılanların % 78'i gibi ciddi bir çoğunluk 'vergi denetimleri layıkıyla yapıldığında vergi kabahat oranlarının azalacağını' belirtmişlerdir. Bu durum, mükelleflerin devletin yeterince denetim yapmadığı veya işi sıkı tutmadığına dair bir algıları olduğunu bizlere göstermektedir. Ankette dikkat çekici sonuçlardan birisi ise, mükellefler yaptırımların caydırıcı olmadığını, ceza oranlarının az olduğunu düşünürken, öte yandan vergi kabahatleri fiillerinin kapsamının daraltılması gerektiğini düşünmektedir. Bu durumda mükellefler, kapsamın dar sade ve keskin tutulmasını ancak oranların ve denetimin artırılması gerektiğini düşünmektedirler.

TARTIŞMA, SONUÇ VE ÖNERİLER

Çalışmada kullanılan anket yöntemi sayesinde ulaşılan veriler ve bulgular, SPSS tekniği ile analiz edilerek birtakım sonuçlara ulaşılmıştır. Ulaşılan sonuçlar, mükelleflerin vergi kabahatlerine ilişkin algılamalarını anlamak ve ortaya çıkan sonuçları yorumlamak açısından fevkalade önem arz etmektedir.

Ankete katılan mükelleflerin vergi algılamalarına dair cevaplarının her biri tartışmayı verimli kılmak için oldukça değerlidir. Bu noktada, tüm katılımcıların vermiş olduğu cevaplar karşılaştırılmış, cevaplar arasındaki benzer yaklaşımlar ile aykırı düşünceler not alınarak değerlendirilmeye tabi tutulmuştur. Anket'e göre, Mükelleflerin %47,06'sı vergi kabahatlerine ilişkin yeterli bilgiye sahip olunmadığını düşünmektedir. Mükelleflerin %65,44'ü Vergi mevzuatının sık sık değişikliğe uğramasının vergi kabahatlerinin artışına neden olduğunu düşünmektedir. Mükelleflerin %64,46'sı Vergi aflarının vergi kabahatlerinin artmasına yol açtığını düşünmektedir. Mükelleflerin çoğunluğu vergi kabahati işleyenlere uygulanan para cezalarının caydırıcı olduğunu düşünürken, bu orana yaklaşık orandaki Mükellefler ise vergi kabahati işleyenlere uygulanan para cezalarının caydırıcı olmadığını düşünmektedir. Mükelleflerin %50,98'i Vergi kanunlarımızın vergi kabahati işlemeye elverişli bir yapıda olduğunu düşünmektedir. Mükelleflerin %56,62'si Uzlaşmanın vergi kabahat ve cezalarının caydırıcılık etkisini azalttığını düşünmektedir. Mükelleflerin %54,17'si Vergi kabahati fiillerinin kapsamının daraltılması gerektiğini düşünmektedir. Mükelleflerin %56,62'si Vergi kabahatlerinin tekerrürü halinde verilecek cezaların daha da artırılması gerektiğini düşünmektedir. Mükelleflerin %51,72'si Mükelleflerin eğitim seviyesi artarsa işlenen vergi kabahatlerinde azalma olacağını düşünmektedir. Mükelleflerin %52,45'si Türk vergi sisteminde vergi kabahatlerinin kapsamının daraltılması gerektiğini düşünmektedir. Mükelleflerin %50,25'i Günümüzde uygulanan idari yaptırımların vergi kabahatlerini engellemeye yeterli olmadığını düşünmektedir. Mükelleflerin %50,49'u Vergi kabahatlerindeki yaptırım miktarlarının ölçülü olduğunu düşünmektedir. Ankete katılan Mükelleflerin çoğunluğu Vergi kabahatlerindeki ceza oranları düşürülürse vergi ödeme alışkanlığının azalacağını düşünmektedir. Mükelleflerin %71,32'si gibi ciddi bir çoğunluğu, Vergi denetimleri layıkıyla yapıldığında vergi kabahat oranlarının azalacağını düşünmektedir.

Çalışma neticesinde, tezin iddiası olan vergi kabahatlerine ilişkin mükellef algılamalarındaki birtakım sorunların giderilmesine yönelik çözüm önerileri sunma firine hizmet ediliği düşünülmektedir. Tezimizin amacı olan sorunları tespit etmek ve gerekli iradelere çözüm önerileri sunmak hedefine de ulaşılmıştır. Öncelikli olarak tespit edilen tartışma noktaları ile ortaya çıkarılan sonuçlar aşağıda izah edilmeye çalışılmıştır.

Verginin kanundan kaynaklanan bir vatandaşlık ödevi olması ve bu sebeple de zorunlu olarak mükelleflerden alınıyor olması sebebiyle mükellefler vergi verme görevlerini hukuka ve haliyle de mevzuat çerçevesindeki usul ve şekillere uygun olarak yerine getirmek durumundadırlar. Mükellefler, vergi verme yükümlülüklerini yerine getirirken kanunda sayılan hallere göre ve kanunda belirtilen usullerde davranmak mecburiyetindedirler. Nitekim verginin zorunlu olması ilkesi ve ankete katılanların verginin zorunlu olmasını doğru bulmaları da bu özelliklerinden kaynaklanmaktadır.

Vergi kabahatleri, mükelleflerin kanunda izah edilen şeklin ve usulun dışına çıktığında uygulanan idari yaptırım türüdür. 2005 yılında Türk Ceza Kanunu'nda yapılan değişiklikle, idari yaptırım olan vergi kabahatlerinin suç olmaktan çıkarılması düzenlemesi elbette ki kabahatlerin suçlardan ayrılması adına faydalı bir çalışma olarak değerlendirilebilir. Ancak, vergi mevzuatına aykırı fillerden bir kısmının kabahat olarak nitelendirilerek suç olmaktan çıkarılması, mükelleflerin vergi uyumunu, vergiden kaçınma iradelerini, vergi verme ödevine olan sadakatlerini olumsuz yönde etkileyebilecek bir algıya sebebiyet vermiştir. Bu sebeple, “Nasıl olsa idari para cezası ile kurtuluruz” fikri, kabahatler karşılığında uygulanan müeyyidelerin suç fiillerinde uygulanan müeyyidelere nazaran caydırıcılık noktasındaki yeterliliği tartışma konusu olabilmektedir. Kaldı ki, anket verilerinde mükelleflerin kabahatlere uygulanan cezaların caydırıcı nitelikte olmadığını belirtmeleri de bu düşüncüyü destekler mahiyettedir.

Vergisini düzenli ödeyen mükellefler ile vergisini düzenli ödemeyen mükellef arasında verginin kanunilik, eşitlik ve adalet ilkelerini zedeler nitelikte sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Sık sık başvurulanan vergi affi müessesesi, vergisini düzenli ödeyenler açısından bir motivasyon kaybı iken, vergisini düzenli olarak yerine getirmeyen kişiler açısından bir ödüllendirme niteliği kazanabilmektedir. Keza, vergisini düzenli ödemeyen kimselerin vergi afları karşısında kendilerinde duydukları “akıllılıkk etmiş olma” düşüncesi, vergisini düzenli ödeyenlerin sorumluluk ve devlete olan bağlılık

duygularını da sorgular hale getirmektedir. Bununla birlikte, uzlaşma müessesinin varlığı da mükelleflerin vergisini zamanında, usule uygun ve gerektiği mükterde ödemesi arzusuna ket vurmaktadır. Uzlaşma çıkar kalanını hallederiz düşüncesi hem devletin vergi kaybına hem de diğer müvekkillerin motivasyonuna olumsuz etki yapmaktadır.

Vergi mevzuatlarında yaşanan sık değişimler neticesinde hukuki öngörülebilirlik kavramının anlamını yitirmesi, vergi mükelleflerinin vergi ödevlerine ilişkin bilgi, mevzuata hâkim olabilme ve farkındalık imkânlarını azaltmaktadır. Mükelleflerin, mevzuatta yaşanan değişimler neticesinde süreci takip edebilme ve iktisadi pozisyonlarını bu duruma göre önceden uyarlayabilme avantajları da kaybolmaktadır. Nitekim ankete katılan mükellefler mevzuatın sık değişmemesi, sade basit yalın ve yeknesak bir uygulamanın varlığını arzu ettiklerini verdikleri cevaplarla tasdik etmişlerdir.

Vergi kabahatlerinin, çalışmamızın teorik kısmında da kısaca izah edildiği üzere, sosyolojik, felsefik, iktisadi, hukuki ve ahlaki düzelemde bir takım temelleri vardır. Bu temeller üzerine, çağın gereksinimleri çerçevesinde dönüşüm yaşayarak günümüze ulaşan sosyolojik yaklaşımlarda, mükelleflerin eğitim seviyesinin de büyük bir önemi vardır. Eğitim seviyesinin yüksek olduğu mükellefler ile eğitim seviyesi düşük mükellefler arasında vergi kabahatlerinin işlenmesine ilişkin ters bir orantı mevcuttur. Eğitim seviyesi yükseldikçe vergi kabahati işleme oranı düşmektedir. Yine, vergi kabahatlerinin felsefik düzlemdeki temel sorularından olan, vergilerin devletin varlığı için vazgeçilmez olup olmadığı hususundaki tartışmada ise, alınan vergilerin devletin önemli ihtiyaçları veya vatandaşların faydasına olan yatırımlar için kullanılıp kullanılmadığı önemli bir belirteçdir. Nitekim ankete katılan mükellefler, eğitim seviyesi artarsa kabahat işleme oranlarının düşeceğini hem de devletin vergi gelirleri ile yine vatandaşlarına hizmet ettiğini düşünmektedir.

Vergi kabahatleri karşılığında uygulanan ceza miktarlarının yükseltilmesi halinde ise, vergi kabahati işleme oranının azalacağı fikri hâkim anket sonuçlarına göre oldukça önemlidir. Bu durum uygulanan müeyyidelerin caydırıcı ve telafi edici olma özelliğinden uzak olduğu tartışmasını ortaya koymaktadır. Keza, kabahatlerin tekerrürü halindeki cezalandırma yönteminin ağırlaştırılması fikri, kabahatlerin tekrarlanmaması açısından önemli bir fikir olarak görünmektedir. Buna karşılık vergi kabahati fiillerinin kapsamının daraltılması gerektiği düşüncesi ise bu noktada fevkalade dikkat çekicidir.

Hem caydırıcılıktan dert yanıp hem de kabahat fiili kapsamının daraltılmasının istenmesi mükelleflerin sade basit ve etkili bir kabahat düzenlemesi yapılsın ama cezaları da yüksek derecede caydırıcı olsun düşüncesinden kaynaklanmaktadır.

Çalışma neticesinde ortaya konulan sonuçlar doğrultusunda bir takım çözüm önerileri getirmek faydalı olacaktır. Elbette ki, tespit edilen çözüm önerilerinin haricinde başka birçok çözüm önerisi getirilebilecektir. Tüm fikirlerin tahdidi olarak sayılması mümkün olmamakla birlikte, teorik bilgiler, anket verileri, analizler ve ortaya çıkan sonuçlar kapsamında bazı dikkat çeken çözüm önerilerini sunmak gerekmektedir. Bu noktada yukarıda izah edilen tartışma ve sonuç tespitlerinin ardından sunulması gereken çözüm önerilerimizi aşağıda şu şekilde sıralayabiliriz:

Kanun koyucu irade, vergi affi düzenlemesi getirirken bu düzenlemelerin toplum nezdindeki sosyolojik, iktisadi ve hukuki sonuçlarını iyi analiz etmeli ve mümkün olamdıkça vergi affi kurumuna başvurmayarak mükelleflerin vergi ödemeye dair motivasyonunu bozmamalıdır.

Kanunda yer alan uzlaşma kurumunun kapsamının daraltılması sağlanarak, mükelleflerdeki “ödemsek de olur nasılsa uzlaşma ile miktarı düşürürüz” algısının önüne geçilmesi gerekmektedir.

Vergi mevzuatında sık sık değişikliğe gitmeden, mükelleflerin kafa karışıklığına yol açmadan sade, basit ve anlaşılır bir vergi mevzuatı politikası benimsenmeli, hukuki öngörülebilirliğin saplanması için çalışma yapılmalıdır.

Vergi kabahatlerine uygulanan cezai müeyyide oranları artırılmalı ve caydırıcılık etkisi artırılarak mükellefler üzerinde vergi kabahati işlemenin olumsuz maddi baskısı artırılmalıdır. Keza, tekerrür halindeki cezaların ise daha da artırılmak suretiyle önüne geçmek için mevzuatta düzenleme yapılmalıdır.

Vergi kabahatlerine uygulanan cezalarda artırıma gidilirken, çalışmada da dikkat çeken tespitlerden biri olan, vergi kabahati fiilleri daha basite indirgenerek kapsamı daraltılmalı ve hatları keskinleştirilmelidir. Böylelikle fiil karşılığı ceza daha kolay bilinecek ve caydırıcılık faktörünün de etkisiyle kabahat işleme oranı azalacaktır.

Vergi denetimlerinin etkin ve disiplinli şekilde yapılması sağlanarak, vergi kabahati işleme, vergi kaçırma – vergiden kaçınma eğilimlerinin önüne geçilmelidir.

Vergi idaresi personellerinin denetim sayıları ile personel sayıları bu doğrultuda ve maliye imkânları ölçüsünde artırılmalıdır.

Vergi bilincini ve ödev sorumluluğunu artırabilmek ve bu sayede kabahatlerin önüne geçebilmek için eğitim sisteminde konunun müfredatlarda yer alması sağlanmalıdır. Vergi algılamalarına dair küçük yaşlarda eğitim verilmeli, verginin önemi gerekliliği ve devlet nezdindeki gelir kaynağı oluşuna dair bilgiler topluma aşılmalıdır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, A. (2004). *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi
- Aktan, C. C. (2004). *Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı*. İzmir
- Arslan, M. (2012). *Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Artuk, M. E., Gökçen, A., Yenidünya, C. (2016). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Avcı, M. (2018) *Osmanlı Ceza Hukuku*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Aygün, R. (2012). *Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi*. İstanbul: *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 369, 88-92.
- Baykara, B. (2004). *Vergi Ziyat Suçunda Manevi Unsur*. İstanbul: *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 279, 1-16.
- Bayraklı, H. H. (2018). *Vergi Ceza Hukuku*. Trabzon: Celepler Matbaası.
- Beccaria, C. (1964). *Suçlar ve Cezalar Yahut Beşeriyetin Mecellesi*. (Çev: Muhiddin Göklü). 3. Bası. İstanbul.
- Bernardi, A., Grandi. A., Zoda, İ. (2013). *Country Analysis - Italy Administrative Sanctions in the European Union*. Instersentia, Cambridge.
- Bilici, N. (2018). *Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Savaş Yayıncılık.
- Cevizci, A. (2015). *Etik- Ahlâk Felsefesi*. İstanbul: Say Yayınları.
- Demirkan, B. (2015). *Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi*. *Vergi Raporu Dergisi* Ankara: EPAMAT Basım Yayıncılık, Sayı: 186, 112-131.
- Doğan, B.S. (2019). *Türkiye’de Vergi Ahlakını Şekillendiren Etkenler (Yayımlanmamış Doktora Tezi)*. Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Duran, İ. (2013). *Vergi Ahlakı: Kadıköy İlçesinde Ücret ve Ticari Kazanç Elde Eden Yükümlülere Yönelik Bir Uygulama (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Federico, L., Montanari, F., (2015). *Decriminalisation of Tax Law by Administrative Penalties of Tax Duties*. European Association Of Tax Law Professors (EATLP) Congress
- Fuler, L.L (2016). *Hukukun Ahlakı*. İstanbul: Tekin Yayıncılık.
- Gordon, R. K. (1996). *Law of Tax Administration and Procedure*. Ed. Victor Thuronyi. Tax Law Desing Drafting. (Washington: IMF, 1996).
- Göhler, E., König, P., Seitz, H. (2006). *Gesetz über Ordnungswidrigkeiten*. 14. Basım, Münih.
- Güriz, A. (2020). *Hukuk Felsefesi*. Ankara: Siyasal Kitabevi Yayınları.
- Hafizoğulları, Z. ve Özen, M. (2017). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: US-A Yayıncılık.
- Hatipoğlu, M. (2007). *Türkiye’de Vergi Suç ve Unsurlarının Algılanması Üzerine Ampirik Bir Çalışma (Uşak İli Uygulama Sonuçları) (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.
- İşıқтаç, Y. Koloş, U. (2020). *Hukuk Sosyolojisi*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- İçel, K. (1984). *İdari Ceza Hukuku ve Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi*. İstanbul: *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 50(1-4) , 117-131
- İlhan, M. (2015). *Vergi Mükelleflerinin Vergi Suç ve Cezaları ile Temel Vergilendirme İlkelerine Bakış Açısının Analizi (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*. Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Uşak.
- Jescheck, H. H. (2007). *Almanya Federal Cumhuriyeti Ceza Hukukuna Giriş*. (Çev: Feridun Yenisey), İstanbul.
- Kaçar, Y. (1999). *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Önemlilik*. İstanbul: Vergi Dünyası.

- Kaneti, S. (1987) *Vergi Hukuku*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Karakoç, Y. (2010). *Vergi Ceza Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayıncılık.
- Kırbaç, S. (2015). *Vergi Hukuku*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kızılot, Ş., TAŞ, M. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kozak, İ.E (2018). *Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi*. Konya: PaletYayıncılık.
- Kühne, H. H., (2009). *Die Verfassungsrechtlichen Grundlagen des Verwaltungsstrafrechts In Deutschland*. İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ankara.
- Lerman, A. H. (1986). *Tax Amnesty: The Federal Perspective*. National Tax Journal. Vol. 38.
- Mahmutoğlu, F. S. (2009). *Suç Kabahat Ayrımı-İdari Ceza Hukukunun Temelleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Mitsch, W. (2005). *Recht der Ordnungswidrigkeiten*. 2. Auflage, Berlin-Heidelberg-Newyork.
- Mollamustafaoğlu, M. (2010). *Türk Vergi Ceza Hukukunda Usulsüzlük Suçu Ve Cezaları (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*. Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.
- Mookherjee, D., Das-Gupta, A. (1995) *Tax Amnesties In India: An Empirical Evaluation*. Working Paper No: 4.
- Mutluer, M. K. ve Dayanç, N. N. (2014). *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öktem, N. Türkbağ, A.U. (2017). *Felsefe, Sosyoloji, Hukuk ve Devlet* İstanbul: Der Kitabevi Yayınları.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, A. (2014). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öner, E. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özay, İ. H. (1985). *İdari Yaptırımlar*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.
- Özlem, D. (2015). *Etik- Ahlâk Felsefesi*. İstanbul: Notos Kitap.
- Öztaş, E. (2019). *Türk Vergi Hukuku'nda Özel Usulsüzlük Cezaları ve Yargı Yolu (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*. Yalova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yalova.
- Pehlivan, O. (2013). *Vergi Hukuku*. Trabzon: Murathan Yayınevi.
- Pieper, A. (2012). *Etiğe Giriş*. İstanbul: Ayrıntı Yayınları.
- Rençber, A. (2017). *Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri*. İstanbul: OnikiLevha Yayınları.
- Saban, N. (2003). *Vergi Hukuku*. Ankara: Beta Basım Yayınları.
- Sağbaş, İ. (2007). *Vergi Teorisi Ders Notları*. Ankara: Ece Matbaası.
- Sayın, M. ve Atay, T. (2005). *Vergi Rehberi*. Ankara: Yaklaşım Yayınları
- Seer, R. (2009). *Alman Hukuku'nda Vergi Kabahatleri İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Soyaslan, D. (2016). *Ceza Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayıncılık.
- Spicer, M. W., Lundsstedt, S. B. (1976) *Understanding Tax Evasion*. Public Finance. Vol. XXXI, No. 2.
- Şenyüz, D. (2020). *Vergi Ceza Hukuku*. Bursa: Ekin Yayıncılık.
- Terzioğlu, E. (2013). *Kabahatler Kanunu Karşısında Mali Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Toroslu, N. (1998). *Ceza Hukuku*. Ankara: Savaş Yayınevi.

- Tosuner, M., Demir, İ.C. (2007). *Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlâkı. Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(3), 1-20.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2709>.
- Uysal, A., Eroğlu N. (2005). *Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu*, Ankara: Sözkese Matbaacılık.
- Vergi Usul Kanunu (213 Sayılı). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>.
- Wenzel, M. (2001). *Misperceptions Of Social Norms About Tax Compliance*, Working Paper No: 7.
- Wolters, G. (2009). *Alman Kabahatler Hukuku'nun Kanuni Temelleri, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yeniçeri, H. (2004). *Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma*. Antalya: Yaklaşım Yayıncılık.
- Yiğit, U. (2004). *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*. İstanbul: Beta Yayınları.

EKLER

Ek 1. Anket Formu

ANKET FORMU

Bu anket, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırma Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı'nda yürütülmekte olan bir yüksek lisans tez çalışması için yapılmaktadır. Uygulanacak bu anket için Üniversite Etik Kurul Onayı alınmıştır. Ankette doğru veya yanlış cevap bulunmamaktadır. Sizlerden ad soyad, telefon no, adres vb. bilgileriniz istenmemektedir. Vereceğiniz bilgiler 3. kişilerle ve kurumlarla kesinlikle paylaşılmayacaktır. Sizlerden elde edilecek veriler tamamen bilimsel amaçlı kullanılacaktır. Değerli katkılarınızdan dolayı teşekkür ederiz.

Lütfen size uygun cevabı işaretleyiniz.

Cinsiyetiniz?	1. Erkek	2. Kadın			
Yaşınız?	1. 18-24 yaş	2. 25-31 yaş	3. 32-38 yaş	4. 39-45 yaş	5. 46 yaş ve üstü
Öğrenim Durumunuz?	1. Okuryazar	2. İlkokul mezunu	3. Ortaokul mezunu	4. Lisans mezunu	5. Üniversite veya lisanüstü
Mesleğiniz?	1. Serbest meslek	2. İşveren	3. Memur	4. İşçi	5. Diğer

S. Lütfen mükellef olarak kendi görüşlerinize göre aşağıda yer alan önermelere katılım derecenizi işaretleyiniz.

	1. Kesinlikle Katılmıyorum	2. Katılmıyorum	3. Ne katılıyorum ne katılmıyorum	4. Katılıyorum	5. Kesinlikle Katılıyorum	6. Fikrim yok
1. Vergisini düzenli ödemeyenler bu durumdan kazançlı çıkmaktadır.						
2. Vergiler, mükelleflerden eksiksiz bir şekilde tahsil edilmektedir.						
3. Mükellefler, vergi kabahatlerinin neler olduğuna ilişkin dair yeterli bilgiye sahiptirler.						
4. Vergi mevzuatının sık sık değişikliğe uğraması, vergi kabahatlerinin artışına yol açmaktadır.						
5. Vergi kabahatlerini aza indirmek için mükelleflere yönelik teşvik edici ekonomik destekler faydalı olacaktır.						
6. Vergi afları, vergi kabahatlerinin artmasına yol açmaktadır.						
7. Vergi geç ödendiğinde, devlet vergi geliri kaybına uğramaktadır.						
8. Vergi kabahati cezası almak yüz kızartıcı bir davranıştır.						
9. Vergi kabahati işleyenlere uygulanan para cezaları caydırıcıdır.						

10. Zamanında ödenen vergiler, vatandaşa hizmet olarak geri dönmektedir.						
11. Mükellefler birbirlerinden etkilenecek vergi kaçırılmaya tevessül etmektedirler.						
12. Mükellefler birbirlerinden etkilenecek muhasebe hileleri yapmaya tevessül etmektedirler.						
13. Vergi kabahatlerinin azaltılması amacıyla okullarda temel eğitim verilmelidir.						
14. Vergi kanunlarımız vergi kabahati işlemeye elverişli bir yapıdadır.						
15. Uzlaşma, vergi kabahat ve cezalarının caydırıcılık etkisini azaltmaktadır.						
16. Verginin zaruri olmasını doğru buluyorum.						
17. Defter tutmanın zorunlu olmasını doğru bulmuyorum.						
18. Vergi kabahati fiillerinin kapsamının daraltılması gerekmektedir.						
19. Vergi ziyaı fiiline karşı uygulanan yaptırımlar ve cezalar yeterlidir.						
20. Vergi kabahatlerinin tekrürü halinde verilecek cezalar daha da artırılmalıdır.						

21. Mükellefler vergi incelemesi geçirmemek için beyannamelerini muntazam düzenlemektedir.						
22. Vergi ödevi temel bir vatandaşlık görevidir.						
23. Mükelleflerin eğitim seviyesi artarsa işlenen vergi kabahatlerinde azalma olacaktır.						
24. “Devlet vatandaştaki alacağını bırakmaz” algısı doğru bir tespittir.						
25. Türk vergi sisteminde vergi kabahatlerinin kapsamının daraltılması gerekmektedir.						
26. Vergi ceza oranlarının artırılması mükellefleri daha dikkatli davranmaya yöneltir.						
27. Vergi ödemek ahlaki bir davranıştır.						
28. Beyannameleri mevzuata uygun hazırlamak ahlaki bir davranıştır.						
29. Normalde tahakkuk etmesi gerekenden daha az vergi tahakkuk ettiren bir kişi başarılıdır.						
30. Vergi cezasına çarptırıldığında vicdanen rahatsızlık duyarım.						
31. Vergi yükünü azaltmak için 3. kişilerden fatura talep etmek normaldir.						
32. Bir kişinin vergi kabahati işlediğini duyduğumda o kişiye olan güvenim sarsılır.						

33. Vergimi kendi rızamla ve gönüllü olarak öderim.						
34. Vergi mevzuatında yaşanan değişiklikleri yakından takip ederim						
35. Geçmişten günümüze vergi sistemimizde yaşanan değişim süreci olumludur.						
36. Günümüzde uygulanan idari yaptırımlar vergi kabahatlerini engellemeye yeterli değildir.						
37. Önceki yıllarda alınan vergilerden bazılarının yeniden uygulamaya konulması gerekir.						
38. Vergi cezalarında zamanaşımı süresi kaldırılmalıdır.						
39. Vergi kabahatlerindeki yaptırım miktarları ölçülüdür.						
40. Devlet, vergi cezalarını tahsiline yönelik yeterli çalışma yapmaktadır						
41. Ceza almayacağımı bilsem hiçbir zaman vergi ödemem.						
42. Vergi cezaları ticari faaliyetleri olumsuz şekilde etkilemektedir.						
43. Ödenen vergi cezalarının devlet tarafından hangi harcama kalemlerinde kullanıldığı belirtilmelidir.						

44. Ekonominin sıkıntılı olduğu dönemlerde (salgı, ekonomik kriz, yüksek enflasyon vb.) vergi cezaları ötelenmelidir.						
45. Beyannamelerini düzenli verenlere vergi indirimi uygulanması gerekmektedir.						
46. Vergi kabahatlerindeki ceza oranları düşürülürse vergi ödeme alışkanlığı azalır.						
47. Vergi denetimleri layıkıyla yapıldığında vergi kabahat oranları azalacaktır.						
48. Fiş/fatura düzenlemeyen esnaf veya tacir ilgili mercilere şikâyet edilmelidir.						
49. Beyanname verme işlemi mükellefler açısından külfet oluşturmaktadır.						

