

**MÜKELLEFLERE UYGULANAN
VERGİ CEZALARININ
CAYDIRICILIĞI:
AFYONKARAHİSAR İLİ ÖRNEĞİ**

Ceyda DURNAOĞLU
Yüksek Lisans Tezi
Danışman: Doç. Dr. Ceyda KÜKRER MUTLU
Haziran, 2020
Afyonkarahisar

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

MÜKELLEFLERE UYGULANAN VERGİ CEZALARININ
CAYDIRICILIĞI: AFYONKARAHİSAR İLİ ÖRNEĞİ

Hazırlayan
Ceyda DURNAOĞLU

Danışman
Doç. Dr. Ceyda KÜKRER MUTLU

AFYONKARAHİSAR 2020

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Mükelleflere Uygulanan Vergi Cezalarının Caydırıcılığı: Afyonkarahisar İli Örneđi” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı dűşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilen eserlerden olduğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

25/06/2020

Ceyda DURNAOĞLU

TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI

JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Ceyda KÜKRER MUTLU

.....

Jüri Üyeleri: Prof. Dr. İsa SAĞBAŞ

.....

Dr. Öğr. Üyesi Süleyman DİKMEN

.....

Maliye Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans öğrencisi Ceyda DURNAOĞLU'nun “**Mükelleflere Uygulanan Vergi Cezalarının Caydırıcılığı: Afyonkarahisar İli Örneği**” başlıklı tezi, 25/06/2020 tarihinde saat 16.00’da Afyon Kocatepe Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliği’nin ilgili maddeleri uyarınca, yukarıda isim ve imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek ()oybirliği – ()oy çokluğu ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Elbeyi PELİT
Sosyal Bilimler Enstitü Müdürü

ÖZET

MÜKELLEFLERE UYGULANAN VERGİ CEZALARININ CAYDIRICILIĞI: AFYONKARAHİSAR İLİ ÖRNEĞİ

Ceyda DURNAOĞLU

AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

Haziran, 2020

Danışman: Doç. Dr. Ceyda KÜKRER MUTLU

Günümüz modern devletlerinde, toplumsal ihtiyaçların karşılanması ve daha refah bir toplum seviyesine erişilmesinde vergi gelirleri önemli bir paya sahiptir. Devletler, vergi gelirlerinin toplanmasında mükelleflerin beyanının yanı sıra caydırıcılık özelliğine sahip vergi cezalarını da etkili bir araç olarak kullanmaktadır.

Ülkemizde vergi suç ve cezalarının düzenlenmesinde, kanun hükümlerini ihlal edici eylemler ve bu eylemlerin neden olduğu vergi kayıplarını önleme amacı güdülmektedir. Çalışmada, vergi cezalarının etkililiği ve caydırıcılığı hususları ortaya konulmuştur. Bu doğrultuda, Afyonkarahisar ilinde faal olan 500 adet vergi mükellefine 28 sorudan oluşan anket çalışması uygulanmıştır. Mükelleflere yöneltilen sorular neticesi elde edilen bulgulara göre vergi mevzuatının basit ve anlaşılır nitelikte olduğunu düşünenlerin oranı %32 iken, uygulanan vergi cezalarını tutar olarak düşük bulanların oranı %63' tür. Diğer yandan mükelleflerin %61 oranı vergi cezalarının herkese adil uygulanmadığı, %25 oranı vergi kanunlarını ihlal edenlerin işledikleri suçun cezasını çekecekleri düşüncesindedir. Vergi cezalarının yeterince caydırıcı olmadığı düşüncesine katılanların oranı ise %64' tür. Uygulanan anket çalışması ile ulaşılan bu veriler ışığında vergi cezalarının caydırıcılığı, etkililiği ve yeterliliği hususları değerlendirilecek, öngörülerde bulunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, vergi cezası, vergi kabahati, vergi suçu, vergi cezalarının caydırıcılığı.

ABSTRACT

THE DETERRENCE OF THE TAX PENALTIES PUNISHED TO TAXPLIERS: THE SAMPLE OF AFYONKARAHİSAR PROVINCE

Ceyda DURNAOĞLU

AFYON KOCATEPE UNIVERSITY
INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF PUBLIC FINANCE

June, 2020

Advisor: Assoc. Prof. Dr. Ceyda KÜKRER MUTLU

In today's modern states, tax revenues have an important share in meeting social needs and reaching a more prosperous society. In addition to the declaration of taxpayers, states use tax penalties with deterrence as an effective tool in the collection of tax revenues.

In the regulation of tax offenses and penalties in our country, actions aiming to violate the provisions of the law and to prevent tax losses caused by these actions are aimed. In this study, the effectiveness and deterrence of tax penalties have been revealed. Accordingly, a survey consisting of 28 questions was applied to 500 taxpayers active in Afyonkarahisar province. According to the results obtained as a result of questions directed taxpayers, while the rate of those who think that the tax legislation is simple and understandable is 32%, the rate of those who find the applied tax penalties as low as the amount is 63%. On the other hand, 61% of tax payers think that tax penalties are not applied fairly to everyone and 25% of those who violate tax laws will be punished for the crime they committed. The rate of those who agree that the tax penalties are not deterrent enough is 64%. In the light of these data obtained through the questionnaire applied the deterrence, effectiveness and adequacy of tax penalties will be evaluated and predictions will be made.

Keywords: Tax, tax penalty, tax charge, tax crime, deterrence of tax penalties.

ÖN SÖZ

Çalışmamda değerli görüş ve katkılarını esirgemeyen ve bu yolda bana yön veren tez danışman hocam Sayın Doç. Dr. Ceyda KÜKRER MUTLU' ya teşekkürlerimi sunarım. Beni bu yola teşvik eden ve bu süreçte desteklerini benden esirgemeyen değerli dostuma hayatıma kattığı anlam ve güzellikleri için şükranlarımı sunarım.

Ceyda DURNAOĞLU
Afyonkarahisar, Haziran, 2020

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
YEMİN METNİ.....	ii
TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
ÖN SÖZ.....	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
TABLolar LİSTESİ.....	x
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ.....	xi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

1. VERGİ VE VERGİ HUKUKUNA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER.....	2
1.1. VERGİ KAVRAMI TANIMI.....	2
1.2. VERGİ KAVRAMININ ÖNEMİ VE AMAÇLARI.....	3
1.3. TARİHSEL SÜREÇTE VERGİ KAVRAMI.....	4
1.4. VERGİ HUKUKUNUN TANIMI VE KAPSAMI.....	7
1.5. VERGİ HUKUKUNUN GENEL HUKUK İÇERİSİNDEKİ YERİ.....	8
2. VERGİ İLİŞKİSİNİN TARAFLARI.....	9
2.1. VERGİ ALACAKLISI.....	9
2.1.1. Vergi İdaresi.....	10
2.1.2. Vergi Denetimi.....	10
2.1.3. Takdir Komisyonları.....	13
2.2. VERGİ BORÇLUSU.....	14
2.2.1. Vergi Mükellefi.....	15
2.2.2. Vergi Sorumlusu.....	16
3. VERGİ YÜKÜMLÜSÜNÜN ÖDEVLERİ.....	19
3.1. MADDİ ÖDEVLER.....	19
3.2. ŞEKLİ ÖDEVLER.....	19
3.2.1. Bildirime İlişkin Ödevler.....	19
3.2.2. Belge Düzenine İlişkin Ödevler.....	21
3.2.3. Defter Tutma Ödevi.....	22
3.2.4. Kayıt Düzenine İlişkin Ödevler.....	23
3.2.5. Beyanname Verme Ödevi.....	23
3.2.6. Saklama ve İbraz Ödevi.....	24
3.2.7. Levha Bulundurma Ödevi.....	24
3.3. VERGİ YÜKÜMLÜLERİNİN ÖDEVLERİNİ YERİNE GETİRMEMESİ DURUMUNDA KARŞILAŞACAKLARI SORUNLAR.....	24

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ SUÇ VE KABAHAHLERİNİN YASAL BOYUTU

1. KABAHAHLAR VE SUÇ KAVRAMI TANIMLARI.....	25
---	----

2. VERGİ CEZA HUKUKUNUN GENEL KAPSAMI.....	26
3. VERGİ KABAHATLERİ VE CEZALARI.....	27
3.1. VERGİ ZİYAI KABAHATI.....	28
3.2. GENEL USULSÜZLÜK KABAHATI.....	31
3.3. ÖZEL USULSÜZLÜK KABAHATI.....	34
3.4. VERGİ KABAHATLERİNDE BİRLEŞME, TEKERRÜR VE İŞTİRAK.....	37
3.4.1. Vergi Kabahatlerinde Birleşme.....	37
3.4.2. Vergi Kabahatlerinde Tekerrür.....	40
3.4.3. Vergi Kabahatlerinde İştirak.....	40
4. VERGİ SUÇ VE CEZALARI.....	41
4.1. KAÇAKÇILIK.....	43
4.2. VERGİ MAHREMİYETİNİN İHLALİ.....	45
4.3. MÜKELLEFİN ÖZEL İŞLERİNİ YAPMA.....	46
4.4. HAYSİYET VE ŞEREF TECAVÜZ (HAKARET).....	47
4.5. EKİM VE SAYIM BEYANLARINI DENETLEMEME.....	48
4.6. VERGİ SUÇLARINDA BİRLEŞME, TEKERRÜR VE İŞTİRAK.....	48
4.6.1. Vergi Suçlarında Birleşme.....	48
4.6.2. Vergi Suçlarında Tekerrür.....	49
4.6.3. Vergi Suçlarında İştirak.....	50
5.VERGİ KABAHATLERİ VE VERGİ SUÇLARI BAKIMINDAN KUSURLULUĞU ORTADAN KALDIRAN VE KISMEN SONA ERDİREN HALLER.....	51
5.1.VERGİ KABAHATLERİNDE CEZALARI KISMEN VE TAMAMEN KALDIRAN HALLER.....	51
5.1.1. Ödeme.....	51
5.1.2. Takas.....	52
5.1.3. Af.....	52
5.1.4. Terkin ve Tahakkuktan Vazgeçme.....	52
5.1.5. Tahsil Zamaşımı.....	53
5.1.6. Hata Düzeltme.....	53
5.1.7. Uzlaşma.....	54
5.1.8. Davaya Açma.....	54
5.1.9. Ölüm.....	54
5.1.10. İndirim.....	54
5.2. VERGİ KABAHATLERİNDE CEZALARA ENGEL OLAN HALLER.....	55
5.2.1. Yanılma.....	55
5.2.2. Mücbir Sebep.....	55
5.2.3. Pişmanlık ve İslah.....	55
5.2.4. Ceza Kesilme Zamaşımı.....	56
5.2.5. İzahın Kabulü.....	56
5.2.6. Ölüm.....	56
5.3. VERGİ SUÇLARINA İLİŞKİN CEZALARI KALDIRAN VE CEZALARA ENGEL OLAN HALLER.....	56
5.3.1. İnfaz.....	56
5.3.2. Ölüm.....	56
5.3.3. Cezaların Ertelenmesi.....	57
5.3.4. Şikâyetten Vazgeçme.....	57
5.3.5. Af.....	57
5.3.6. Zamaşımı.....	57
5.3.7. Koşullu Salıverme.....	58

5.3.8. Uzlaşma.....	58
5.3.9. Ön Ödeme.....	58
5.3.10. Pişmanlık ve İslah.....	58
5.3.11. Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması.....	58

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

UYGULANAN VERGİ CEZALARININ CAYDIRICILIĞINA YÖNELİK BİR ALAN ARAŞTIRMASI

1. ARAŞTIRMANIN KONUSU.....	59
2. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	60
3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEM VE VARSAYIMLARI.....	60
4. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ.....	61
5. VERİLERİN ANALİZİ VE İSTATİSTİKSEL TEKNİKLER.....	62
6. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....	63
6.1. KATILIMCILARA İLİŞKİN DEMOGRAFİK VERİLER.....	63
6.2. MÜKELLEFLERİN VERGİYE KARŞI TUTUMU.....	63
6.3.VERGİ CEZALARININ ZAMANINDA UYGULANMASI VE VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMU.....	68
6.4. VERGİ BİLİNCİ.....	68
6.5. VERGİ ADALETİ.....	70
6.6. VERGİ MEVZUATININ BASİT VE ANLAŞILIR OLMASI.....	73
6.7. VERGİ CEZALARININ PSİKOLOJİK ETKİSİ.....	74
6.8. VERGİ CEZALARININ AĞIRLIĞI.....	75
6.9. VERGİ AFLARI.....	76
6.10. UZLAŞMA VE İNDİRİM.....	77
6.11. VERGİ DENETİMİ.....	79
7. ARAŞTIRMA BULGULARININ VERGİ CEZALARININ CAYDIRICILIĞI YÖNÜNDEN BULGULAR EŞLİĞİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ.....	80
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	84
KAYNAKÇA.....	89
EKLER.....	93
ÖZGEÇMİŞ.....	95

TABLolar LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1. Usulsüzlük Cezaları (01.01.2020 itibariyle uygulanacak tutarlar).....	33
Tablo 2. Ocak 2020 tarihinde Afyonkarahisar ili Mevcut Mükellef Sayıları.....	60
Tablo 3. Örneklem Grubunun Cinsiyet Dağılımı.....	62
Tablo 4. Örneklem Grubunun Yaş Dağılımı.....	62
Tablo 5. Örneklem Grubunun Eğitim Durumu.....	63
Tablo 6. Örneklem Grubunun Aylık Gelir Düzeyleri.....	63
Tablo 7. Sizce verginin en iyi tanımı aşağıdakilerden hangisidir?.....	64
Tablo 8. Vergi ve vergi cezası ile ilgili bilgilere hangi kanallar yolu ile ulaşabiliyorsunuz?.....	65
Tablo 9. Ödemiş olduğum vergilerin karşılığında kamu hizmeti almam, vergiye olan inancımı artırır.....	66
Tablo 10. Ödediğimiz vergilerin ülke olarak kalkınmamızda büyük katkısı vardır.....	67
Tablo 11. Bugüne kadar hakkınızda vergi cezası uygulandı mı?.....	68
Tablo 12. Vergi cezalarının tam zamanında uygulanması vergiye gönüllü uyumu artırır.....	68
Tablo 13. Cezaların caydırıcılığının vergiye ilişkin ödevlerimi yerine getirmemde etkili olduğunu düşünüyorum.....	68
Tablo 14. Vergi hususunda vergi idaresinin yaptığı çeşitli tanıtım ve reklamlar, toplumumuzda vergi bilincini artırır.....	70
Tablo 15. Eğitim düzeyinin yüksek olması vergi bilincini artırır.....	70
Tablo 16. Ülkemizde adil bir vergi dağılımı mevcuttur.....	71
Tablo 17. Ülkemizde vergi cezaları herkese adaletli olarak uygulanmaktadır.....	72
Tablo 18. Ülkemizde uygulanan vergi cezaları yeterince caydırıcıdır.....	72
Tablo 19. Vergi kanunlarını ihlal edenlerin işledikleri suçun cezasını çekecekleri kanaatindeyim.....	73
Tablo 20. Sizce vergi kaçıranlara verilecek ceza ne olmalıdır?.....	73
Tablo 21. Vergi kanunlarını olabildiğince basit ve anlaşılır bulmaktayım.....	74
Tablo 22. Vergi cezası alırsam bu, beni mutsuz eder.....	75
Tablo 23. Ülkemizde uygulanan vergi cezaları tutar olarak yüksektir.....	75
Tablo 24. Vergi cezaları enflasyon oranları dikkate alınarak belirlenir.....	76
Tablo 25. Vergi cezalarına sık sık af gelmesi, vergisini düzenli ödeyen kişilere yapılan haksızlıktır.....	77
Tablo 26. Af kanunlarının sık olması, vergi cezalarının etkinliğini azaltır.....	77
Tablo 27. Vergi cezaları uzlaşma ve indirimlerle düşürüldüğünden vergi cezası almaktan korkmuyorum.....	78
Tablo 28. Vergi kaçıran kişi uzlaşma sonucu, vergisini düzenli ödeyen kişiye göre daha avantajlıdır.....	78
Tablo 29. Vergi denetimleri fazla olursa, vergi suç ve cezaları azalır.....	79
Tablo 30. Vergi suç ve cezaları için verilecek hapis cezası, para cezasından daha etkilidir.....	79
Tablo 31. Cinsiyet Unsuru ve Vergi Cezalarının Caydırıcılığı Karşılaştırması.....	80
Tablo 32. Yaş Unsuru ve Vergi Cezalarının Caydırıcılığı Karşılaştırması.....	81
Tablo 33. Eğitim Unsuru ve Vergi Cezalarının Caydırıcılığı Karşılaştırması.....	82
Tablo 34. Aylık Gelir Unsuru ve Vergi Cezalarının Caydırıcılığı Karşılaştırması.....	83

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

%: Yüzde

AATUHK: Amme Alacaklıları Tahsil Usulü Hakkında Kanun

CMUK: Ceza Muhakemesi Usul Kanunu

DVK: Damga Vergisi Kanunu

EVK: Emlak Vergisi Kanunu

GVK: Gelir Vergisi Kanunu

KDVK: Katma Değer Vergisi Kanunu

KVK: Kurumlar Vergisi Kanunu

m. Madde

MTVK: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

ÖKCK: Ödeme Kaydedici Cihaz Kanunu

SSK: Sosyal Sigortalar Kurumu

TCK: Türk Ceza Kanunu

VİVK: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

VUK: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Tarihsel süreç içinde devletin varlığını korumak adına kendi payına düşen fonksiyonlarında da günden güne artış görülmüştür. Bu da beraberinde kamu hizmetlerinde artışı meydana getirmiştir. Devletin kamu gelirlerine duyduğu ihtiyaç, kamu hizmetlerinde meydana gelen artışla paralellik göstermektedir.

Hayatımızın her alanında karşımıza çıkan ve devlet için en önemli finansman kaynağı olan vergilerin toplanmasında devlet, zorunlu yöntemlere başvurmaktadır. Nitekim mükelleflerin vergiye uyumunu sağlamada devlete birtakım görevler atfedilmiştir. Devlet, bu amacı sağlamada cezai yaptırım yollarına başvurmaktadır. Neticede, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan ödev ve sorumluluklarını ihlal edici davranış ve eylemlerde bulunan vergi mükelleflerinin vergi cezalarına karşı tutumunu, bu cezaların vergi mükelleflerinin ödev ve sorumluluklarını yerine getirmede vergi cezalarının etkili olması büyük önem arz etmektedir.

Bu çalışma, üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde vergi kavramının tanımı yapılarak verginin önemi ve tarihsel süreç içindeki yeri açıklanmıştır. Mükellef kavramının tanımı da yapılarak mükelleflerin Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen ödev ve yükümlülükleri anlatılmıştır. Ayrıca vergi hukukunun amacı, kapsamı, konusu ve genel hukuk içerisindeki yeri anlatılmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde vergi suç ve cezalarının neler olduğu irdelenerek vergi suç ve cezalarının uygulanmasına ilişkin genel esaslar açıklanmış, vergi suç ve cezalarının hangi durumlarda azalacağı ve ortadan kalkacağı hususlarına açıklık getirilmiştir. Çalışmanın son bölümünde ise, mükelleflerin vergi suç ve cezalarına karşı tutumlarının ve bu cezaların mükellefler üzerindeki caydırıcılık etkisinin belirlenmesine yönelik Afyonkarahisar ili vergi mükelleflerine anket çalışması uygulanmıştır. Çalışmada elde edilen sonuçlar, tezin I. ve II. bölümünde yer alan bilgiler ışığında değerlendirilmeye çalışılmış, öngörülerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Günümüz devletlerinde en kolay ve sıklıkla başvurulmuş bir finansman kaynağı olarak karşımıza çıkan vergi, literatürde çeşitli biçimlerde anlatılmıştır. Bu bölümde konunun daha iyi anlaşılabilmesi amacıyla öncelikle vergi kavramının tanımı yapılarak kavramın önemi ve amaçları kısaca açıklanacak; vergi hukukunun kapsamı, tarihsel süreçteki ve hukuktaki yerine değinilecektir. Ayrıca verginin tarafları, verginin taraflarından olan vergi mükelleflerinin vergi konusundaki uymakla yükümlü oldukları ödev ve sorumluluklar anlatılacaktır.

1. VERGİ VE VERGİ HUKUKUNA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

1.1. VERGİ KAVRAMI TANIMI

Günümüz toplumlarının ekonomik yapısı iki farklı kesimden meydana gelmektedir. Bunlar, özel ve kamu kesimleridir. Özel kesimde mal ve hizmet üretimi arz ve talebe göre gerçekleşmekte iken, kamu kesiminde üretim siyasal mekanizma tarafından gerçekleşmektedir. Kamu kesiminde üretilen mal ve hizmetlerin faydası bölünemez ve dolayısıyla fiyatlandırılmaz. Bu nedenle, kamusal malların finansmanı halktan “hukuki zorlama” ile toplanan vergilerle sağlanır. Yani devlet, kamu hizmeti sunmak için gelire ihtiyaç duymaktadır (Bayraklı, 2007: 2).

Modern devlet anlayışında kamusal ihtiyaçların karşılanmasını görev edinmiş olan devletler, bu görevlerin yerine getirilmesinde çoğunlukla vergiyi finansman kaynağı olarak kullanmaktadırlar (Akdoğan, 2001: 1).

Vergi, devletlerin vatandaşlara sunduğu hizmetlerin finansmanının sağlanmasında, sosyal ve iktisadi hayata müdahil olmak gayesiyle gerçek ve tüzel kişilerden yahut tüzel kişiliğe tabi olmayan bazı kurum ve kuruluşlardan hukuki güce dayanarak alınan kesin, karşılığı bulunmayan maddi yükümlülüktür (Ortaç, Ünsal, 2019: 1).

Yürürlükte bulunan 1982 Anayasası’nda vergi kavramının tanımı doğrudan yapılmamıştır. Ancak vergi konusunda herkesin kamu harcamalarını karşılamak için maddi durumuna göre vergi ödemediği sorumlu olduğu; bu vergi ve benzeri yükümlülüklerin de kanun ile konulup, değiştirilebileceği ya da kaldırılabilirliği Anayasamızda hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla vergi, kamu hizmetlerine karşılık

olmak üzere hükümetlerin ya da yerel yönetimlerin kanuna dayanarak doğrudan veya dolaylı yollardan herkesin mali imkânına göre toplanan kamusal gelirlere (Güçlü, 2001: 1).

Özet olarak vergi; devletin, kamu harcamalarını karşılayabilmek amacıyla mükelleflerden tahsil ettiği parasal tutarlardır. Vatandaşların bazıları vergi ödemelerinin toplumsal yarar sağladığı ve ödedikleri vergilerin kamu hizmetleri olmak üzere topluma dönüşünün olacağı kanısındadır. Bu kanı, mükelleflerin vergi karşısında pozitif bir tavır içinde olmalarını sağlamaktadır. Diğer yandan mükelleflerin bir kısmı da verginin devlet zorlamasıyla alınan bir külfet olduğunu düşünmektedir. Bu durum, vergi konusunda olumsuz yargısı bulunan mükelleflerin vergi ödemede isteksiz olmasına neden olmaktadır (Hoşnut, 2015: 3).

1.2. VERGİ KAVRAMININ ÖNEMİ VE AMAÇLARI

Tarihsel akış içinde hükümetler farklı gayeler ile vergi toplamışlar ve toplamaya da devam etmektedirler. Ülkelerde yaşanan toplumsal, psikolojik, ekonomik gelişmeler, siyasal yapıdaki değişimler beraberinde yeni vergi konularının doğmasına ve vergilere yeni amaçlar atfedilmesine ortam hazırlamaktadırlar (Ortaç, Ünsal, 2019: 2).

Vergilerin varoluş amacı esasen kamu hizmetlerinin toplanan vergi kaynakları ile sağlanmasıdır. Buna verginin mali amacı denir. Bu doğrultuda, kamu hizmetlerindeki artış beraberinde yeni vergileri ya da var olan vergilerin artışını doğuracaktır. Sonuç olarak toplum üzerindeki vergi yükü, kamu harcamalarının artışı ile daha çok hissedilir bir hal alacaktır.

Vergi, gelir dağılımındaki adaletsizliklerin giderilmesi amacıyla da güder. Buna verginin sosyal amacı denir. Toplumu oluşturan bireyler, farklı gelir düzeyine sahiptirler. Az gelire sahip bireyden çok vergi alınması ya da tam tersi çok gelir elde eden bireyden az vergi alınması toplumda gelir uçurumu yaratacaktır. Bu da devleti toplum refahını sağlamada başarısızlığa götürecektir. Oysaki günümüzde devletler vatandaşlarının refahını maksimum etmekle yükümlüdürler. Devletler adil gelir dağılımı hedeflemesinde vergileri önemli bir araç olarak kullanmaktadırlar. Dolayısıyla adil bir vergilendirme politikası ile gelir dağılımında adalet sağlanacaktır.

Diğer taraftan ekonomik büyüme ve kalkınmayı sağlamak amacıyla da vergiler önemli bir araç olarak kullanılır. Özellikle bu amaca yönelik vergi indirim, istisna ve muafiyetleri ile yatırımlar teşvik edilir. Bunun dışında vergiler, ekonomik istikrarın

gerçekleşmesinde de devletlerin sık olarak kullandığı araçlardan biridir. Örneğin, enflasyonun olduğu bir toplumda vergilerin artırılması toplam talebi düşürür ya da deflasyon durumunda vergilerin azaltılması durgunluk içindeki ekonomiyi canlandırır.

Vergiler, tabiatın korunmasında ve var olan kirliliğin önüne geçilmesinde de bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır. Çevreye zarar veren karbondioksit, sülfür dioksit, karbon monoksit ve benzeri zehirli emisyon gazlarının yayılımı, fosile bağlı yakacak tüketimi ile artış göstermiştir. Bu zararlı emisyon gazlarının yayılmasındaki artış, öncelikle çevre kirliliği olmak üzere insan yaşamının tehlikeli hal alması, iklim değişikliği, ormanların azalması, ozon tabakasının delinmesi gibi birçok çevresel problemi de beraberinde getirmiştir. Ortaya çıkan bu sorunların çözümü için önerilen seçeneklerden birisi de vergilerdir (Ortaç, Ünsal, 2019: 3-4).

Bütün bu belirtilen amaçlar, verginin devletin ekonomik ve sosyal alanda etkin olması ve toplumun refahını maksimum seviyeye çıkarmasında ne derece etkin bir rol oynadığının kanıtıdır.

1.3. TARİHSEL SÜREÇTE VERGİ KAVRAMI

Tarihsel araştırmalar da göstermektedir ki, vergi süreç içinde değişikliklere uğramış, anlam ve mefhum olarak çeşitli dönemlerde başka yorumlara maruz bırakılmış, sosyal, hukuki, siyasi, ekonomik, mali ve dahi ahlaki boyutları ile karmaşık bir kurumdur (Nadaroğlu, 1992: 217-218).

Eski dönemlerde vergi, mağlup olanların kazananlara ödemek zorunda kaldığı bir borç olarak kabul görmekte ve mağlupların sahibi oldukları servet ve gelirlerin bir kısmı haraç adı altında alınmakta idi. Ortaçağ dönemlerinde ise vergi istisnai nitelikte uygulanmış ve mana olarak değişime uğramıştır. Bu dönemlerde vergi, şahısların yönetenlere servet ya da gelirlerinin bir kısmını “armağan” olarak verdikleri ya da yönetenlerin şahıslardan “bağış” adı altında aldıkları kıymet biçiminde alınmaya başlamıştır (Akdoğan, 1994: 106-107).

Eski Yunan, Roma ve Sümer uygarlıklarında vergiler, önemli bir mahiyette idi. Vergilerin ilk hali, derebeyleri, krallar veya kabile reislerine verilen bir tür armağan ya da hibelerdir. Ancak tarihsel süreç içinde derebeyi veya krallıkların yerini ulus devletleri aldıkça bu armağan ve hibeler yetmemiş, sonuç olarak zaman geçtikçe vergiler mecburi bir hal almıştır (Erginay, 1987: 28-29).

İnsanlık tarihi boyunca yaşanan gelişmeler, verginin devletler için hayati öneme sahip olma özelliğini hiç değiştirmemiştir. Diğer bir deyişle, devlet var ise vergi de var olmak zorundadır ve şayet vergi yok ise devletin varlığını devam ettirmesi imkânsız bir hal alır. Vergilerin bu hayati öneminin yanı sıra vergiler öyle şeffaf enstrümanlardır ki devlet tekelinde kalkınmanın ve toplum refahının bir basamağı olabileceği gibi fakirlik ve adaletsizliğin de basamağı olabilmektedirler (Aktan, Dileyici, Saraç, 2003).

Türkiye’deki vergi gelişim sürecine bakacak olursak, Osmanlı Devleti ve Türkiye Cumhuriyeti’nde vergi olarak incelemek daha aydınlatıcı olacaktır.

Osmanlı Devleti yaklaşık 600 yıl hüküm sürmüş, İslam hukuku ve Mecelle’ ye göre yönetilmiştir. Devlet, örfi ve şeri hukuka dayalı vergilendirme sistemini cumhuriyetin ilk yıllarına kadar sürdürmüştür. Osmanlı Devleti’nde sürekli fetihlerle genişleyen toprak ve halk kitlesi vardır. Bu nedenle, merkeze bağlı bir vergileme sistemi kuramamıştır (Özgün, 2017: 32-33). Osmanlı Devleti’nin en büyük gelir kaynakları; zekât, öşür, cizye ve haraçtır (Ergun, 2016: 8).

Osmanlı Devleti’nde vergi tahakkuk ettirip, daha baştan mükellefe bildirilmesi şeklinde işleyen bir sistemi vardı. Gayrimüslim ve Müslümanların ödeyecekleri vergiler önceden belirlenip bildirilirdi. Tımar ve iltizam sistemi ile toplanan vergiler vali, sipahi kadı(tımar sistemi) ve mültezim(iltizam sistemi) tarafından toplanırdı. 17. yüzyıldan sonra iltizam sistemi daha yaygın kullanılmaya başlanmış ve mültezimler halka baskı yapmaya başlamıştı (Ergun, 2016: 9). 1808 yılında imzalanan “Senedi İttifak” ile padişahın vergi toplama yetkisi ilk defa ayanlar lehine olacak şekilde kısıtlanmıştır. 1839 yılına gelindiğinde ise Tanzimat Fermanı, padişah tek yönlü olarak vergilendirme gücünü kısıtlamıştır. 1856 yılı imzalanan Islahat Fermanı, 1875 yılı imzalanan Adalet Fermanı ile yabancı ülkelerin baskısı sonucu padişah vergilendirme konusunda belli ilke ve kurallara uymayı kabul etmek zorunda kalmıştır (Kayan, 2000: 84).

1876 yılında yürürlüğe giren Kanun-i Esasi, kanuna dayanılmadan vergi konmasını yasaklıyordu. Bununla beraber dış borçlarını ödemede zorluğa düşen Osmanlı Devleti, 1881’de borçlarının ödenmesi için yabancıların elinde oluşan Düyunu Umumiye İdaresi’ni kurmuştur. Böylelikle Osmanlı borçlarının idaresi, nasıl ödeneceği ve vergilerin ne şekilde toplanacağı Düyunu Umumiye İdaresi’ne bırakılmıştır. Bu idarenin denetlediği vergiler Osmanlı maliyesinin mühim finansman kaynaklarıydı. Sonrasında

1920 yılında imzalanan Sevr Anlaşması ile Osmanlı Devleti ekonomik bağımsızlığını tamamen yitirmiştir (Kayan, 2000: 84).

Türkiye Cumhuriyeti özgürlüğüne kavuştuktan sonra Osmanlı vergi sistemini bırakarak Avrupa vergi sistemine daha uygun bir vergi sistemine geçmeye çabalamıştır (Bozdoğan, 2011: 11).

1921 Anayasası'nda vergiyle alakalı doğrudan bir hüküm bulunmamasına rağmen, Kurtuluş Savaşı döneminde toplumdan karşılıksız hizmet talep edilmesi ve halkın mallarına el konulması dolaylı olarak gerek mallarıyla ve gerekse bedensel yaptırımlar bir vergi yükümlülüğü olarak nitelenebilir (Öz, 2004: 38).

1924 Anayasası'nın 85. maddesinde ise, vergilerin ancak bir kanun ile tarh ve tahsil olunabileceği; devlet, vilayet idareleri ve belediyelerce öteden beri tahsil edilmekte olan rüsum ve tekâlifin kanunları düzenleninceye kadar eskiden olduğu gibi tahsiline devam olunabileceği hükmüne yer verilmiştir.

Maliye tarihini tetkik ettiğimizde görürüz ki, önceleri yalnız vergi alacağından bahseden iradeler ve vergi kanunları, zamanla vergilerin nasıl tarh, tahakkuk, tahsil edileceği ve ödeneceği hususlarını da açıklamaktadır (Aksoy, 1989: 5).

1961 Anayasası'nda "Vergi Ödevi" başlığı altında herkesin kamu harcamalarını karşılamak üzere mali kuvvetine göre vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiştir. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin sadece yasa ile konulabileceği ve yasanın belirlediği yukarı ve aşağı hadler içinde kalarak bunların ve muafiyet ve istisnalarının oran ve sınırlarına ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınarak siyasi haklar ve ödevleri düzenleyen dördüncü bölümde düzenlenmiştir (Aslan, 2010: 96).

1982 Anayasası'nın vergiye ilişkin düzenlemesi ise, 'Temel Haklar ve Ödevler' başlıklı ikinci kısmının 'Siyasal Haklar ve Ödevler' ile ilgili dördüncü bölümünün 'Vergi Ödevi' başlığı taşıyan 73. maddesinde yapılmıştır. Buna göre herkes, kamu harcamalarını karşılamak üzere, mali kuvvetine göre vergi ödemekle yükümlüdür. Maliye politikasının sosyal amacı, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanmasıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler yasa ile konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.

Vergi ve benzeri mali mecburiyetlerin yasa ile düzenlenmesinin yanı sıra bunların oranlarının ya da konularının değiştirilmesi yahut tümden kaldırılmasının da yasa ile düzenleneceği Anayasa hükümleri ile belli edilmiştir (Bayraklı, 2007: 7).

1.4. VERGİ HUKUKUNUN TANIMI VE KAPSAMI

Vergi hukuku, adından da anlaşılacağı gibi hukuk bütünü içinde yer almakta ve onun bir dalını oluşturmaktadır. Bu bakımdan, vergi hukukunun anlamını ortaya koyabilmek için öncelikle hukuk kavramı üzerinde bilgi sahibi olmak gerekmektedir (Bilge, 2000: 13). Hukuk, “haklar” anlamına gelmekte olup hak kelimesinin çoğulu ifadesini içermektedir. Bilim dilinde ise hukuk, şahışların birbirleri ile ve toplum ile olan ilişkilerini düzenleyen ve yaptırım gücü ile destek görmüş yazılı kurallardır (Bayraklı, 2007: 1).

Hukuk kavramsal olarak, toplum durumunda yaşayan şahışlar arasındaki ilişkileri düzen veren ve yaptırımlar ile desteklenmiş kaideler bütünü olarak tanımlanabilir. Hukuk bilimi, iki ana dala ayrılmaktadır: Özel Hukuk ve Kamu Hukuku. Bunlardan ilki tarafların eşit halde bulunduğu, diğeri ise devletin otorite gücüne dayanan ilişkilerini tanzim etmektedir (Bilici, 2003: 27).

Vergi hukuku, şahışlar ile devlet arasında vergisel ilişkiden doğan hak ve vazifeleri tanzim eden bir hukuk dalı olarak karşımıza çıkmaktadır. Verginin hem şahışlar hem de devlet açısından hayli mühim olması neticesi, devletin vergileme hakkını hukuk kuralları kapsamında kullanmasının önemi daha anlaşılır hal almaktadır (stn, 2003: 1).

Vergi hukuku, devletin otorite-egemenlik gücünün göstergesi olarak tek taraflı kanuni gle alınan mali yükümlülükleri kendine konu edinir. Bu bağlamda vergi hukukunu şöyle tanımlayabiliriz: Devletle yükümlüler arasındaki otorite-egemenlik gücüne dayalı olarak kanunla konulan mali yükümlülük ilişkilerini düzenleyen ve kamu gücü ile desteklenmiş yazılı kurallar bütünüdür (Bayraklı, 2007: 3).

Vergi hukuku, devletin veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarının ya da şahışların bulunduğu bir vergi ilişkisini kendine konu edinmektedir. Bu ilişkinin köklerinde devletin vergilendirme salahiyeti yatmaktadır. şöyle ki, bu ilişkide tarafların eşit olması söz konusu bile edilemez (Bilici, 2003: 27).

Daha kısa bir ifade ile vergi hukuku, vergi ilişkisi sonucu doğan hak ve vazifeler ile bu vazifelere uygun hareket edilmemesi halinde ortaya çıkabilecek olan cezalar ve

yaşanacak uyuşmazlıklar hususlarını inceleyen hukuk dalı olarak tanımlanabilir (Bilici, 2003: 30).

Vergi hukuku, vergi ödevlerinin mahiyetine, vergi borcunun oluşumuna ve ortadan kalkması ya da kaldırılmasına ilişkin maddi ve şekli hukuk kurallarının tümüdür (Öncel, Kumrulu, Çağan, 1998: 2). Başka bir tanıma göre vergi hukuku, kapsamını oluşturan vergi kanunlarının yapısı, yorumu, yer ve zaman açısından uygulanması, kaynakları, vergi alacaklısı ve borçlusu, vergi suçları ve benzeri konuları inceleyen kamu hukuku dalıdır (Erginay, 1990: 8).

Vergi hukukunun konusuna bazı kamu gelirlerinin incelenmesi girmektedir. Vergi, resim, harç, fon gibi isimler verilen bu kamu gelirleri, merkezi idarenin yanı sıra mahalli idareler tarafından da toplanmaktadır (Bilici, 2003:28)

Diğer açıdan, 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde ifade edilen benzeri yükümlülükler de vergi hukukunun kapsamını oluşturmaktadır. Bu yükümlülükleri SSK, Bağ-kur, Emekli Sandığı gibi sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenen primler (parafiskal gelirler) de oluşturmaktadır (Bilici, 2003: 28).

1.5. VERGİ HUKUKUNUN GENEL HUKUK İÇERİSİNDEKİ YERİ

Vergi hukuku, devlet ile tam ya da dar mükellefler arasında oluşagelen vergilendirme sonucu ortaya çıkan ilişkiyi düzenler (Öncel, Kumrulu, Çağan, 1998: 2).

Vergi hukuku, bu ilişkilerinden doğan hak ve vazifeler ile bunların belirlenmesini, gerçekleşmesini ve hukuken korunmasını düzenleyen kaidelerin bütünüdür (Acar, 2008: 23). Vergi ödevlerinin mahiyetine, vergi borcunun oluşumuna ve ortadan kalkması ya da kaldırılmasına ilişkin hüküm ve kaideler kamu otoritesince düzenlenmektedir. Kamu otoritesi, bu düzenlemeleri yaparken hukuk biliminin usullerine uymak zorundadır. Vergi hukuku, “şahıslarla devlet arasındaki ilişkilerin düzenlendiği” kısımda yer alması nedeniyle kamu hukuku grubu içinde değerlendirilmektedir (Ortaç, Ünsal, 2019: 7).

Kamu hukuku, üstün güç ile donatılmış olan devletin veya onun adına üstün gücü kullanma yetkisine sahip kişilerin, diğer kişi ve devletlerle olan ilişkilerini düzenler. Vergi borcu, karşılıklı iradeye bağlı doğan özel hukuk ilişkilerinden farklı olarak doğrudan kanun hükümlerinden doğması nedeniyle kamu hukuku içinde yer alır. Çünkü vergi hukuku öncelikle kamu yararının korunmasına hizmet etmektedir. Bir tarafta egemenlik gücüne sahip olan devlet diğer tarafta kanunlarla kendisine yüklenmiş olan

maddi ve şekli ödevlere uymak zorunda olan mükellef bulunur (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 3-4).

2. VERGİ İLİŞKİSİNİN TARAFLARI

Vergi münasebeti kural olarak vergi alacaklısı ve vergi borçlusu olmak üzere iki taraf arasında geçmektedir. Bu münasebete bazı hallerde vergi sorumlusu adı altında üçüncü bir tarafın dâhil olması da söz konusu olabilmektedir (Bilici, 2003: 45).

2.1.VERGİ ALACAKLISI

Vergi ilişkisinin doğurduğu borç alacak ilişkisi kamu hukukundan kaynaklanmaktadır. Vergi hukuku da borçlu ve alacaklı taraflar arasında geçen bu ilişkiyi düzenleyen bir hukuk dalı olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergileme ilişkisi de dediğimiz bu halde, bir yanda kamu hukukunun kendisine verdiği yetkilere bezenmiş olan devlet bulunurken diğer yanda yasalara göre üzerine vergi ödeme yükü yüklenmiş mükellefler bulunmaktadır (Ortaç, Ünsal, 2019: 51).

Burada bahsi geçen devlet kavramından kasıt, sadece merkezi yönetim değildir. Toplumun oluşturduğu her bir bireyden vergi toplama yetkisine haiz olan devlet, bu yetkisini mahalli idarelere ve diğer kamu tüzel kişilerine de devredebilmektedir. Dolayısıyla bahsi geçen kurumlar bu gelirleri çıkarılan yasalardan güç alarak toplamaktadırlar (Pehlivan, 2010: 44). Bu durumda, devletin devrettiği vergilendirme yetkisine sahip olan belediye idareleri, il özel idareleri ve köy idareleri gibi kamu tüzel kişiliğine haiz kurumlar da aktif vergi öznesi olarak vergi alacaklısı olmaktadır (Edizdoğan, 2004: 159).

Sosyal Güvenlik Kurumları ve Ticaret odaları, Tabipler Odası, Mühendis ve Mimar odaları gibi meslek kuruluşları da parafiskal gelir olarak ifade edilen gelirleri toplamaya salahiyetlidirler (Pehlivan, 2010: 44).

Ülkemizde yasama organınca çıkarılan vergi ile ilgili yasaların uygulama sürecinde yetkili olan temel devlet birimleri Cumhurbaşkanlığı makamı ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'dır. Buna göre Cumhurbaşkanı, 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde belirtilmiş yetkisine dayanarak vergi ile ilgili düzenlemeler yaparken bu gelirlerin tahsil ve takip edilmesini Hazine ve Maliye Bakanlığı yürütmektedir (Ortaç, Ünsal, 2019: 52).

2.1.1. Vergi İdaresi

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçilmesi ile birlikte Vergi İdaresi de tekrar düzenlenmiştir. Bu anlamda önceden Başbakanlığa bağlı olan Hazine Müsteşarlığı Maliye Bakanlığı ile birleştirilmiş ve Bakanlığın adı Hazine ve Maliye Bakanlığı olarak değiştirilmiştir (Ortaç, Ünsal, 2019: 52). Hazine ve Maliye Bakanlığı, Merkez teşkilatı, Taşra teşkilatı, Yurt Dışı teşkilatı ve bağlı birimler olmak üzere 178 No' lu Kanun Hükmünde Kararname ile düzenlenmiştir.

Vergiler bakımından Bakanlık bünyesinde, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı olmak üzere iki birim oluşturulmuştur. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın yetki ve görevleri 1 No' lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nde belirlenmişken; Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yetki ve görevleri 5345 sayılı Kanunda belirtilmiştir.

Vergi İdaresi içinde, 'vergi dairesi' ve 'tahsil dairesi' olmak üzere mükellefler ve vergi sorumluları ile bizatihi muhatap olan iki birim bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda konuya ilişkin 'vergi dairesi' ifadesi yer almaktadır. Ancak bu ifade 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nda (AATUHK) 'tahsil dairesi' olarak belirtilmiştir (Ortaç, Ünsal, 2019: 57).

Vergi Usul Kanunu'nun 4. maddesinde, vergi dairesinin tanımına yer verilmiştir. Buna göre vergi idaresi, mükelleflerin kimler olduğunu tespit eden, vergiyi tarh ve tahakkuk ettiren, kesinleşen vergiyi tahsil eden dairedir.

6183 sayılı AATUHK' da amme alacakları takibi ve tahsiline yetkili kurum olarak 'alacaklı amme idaresi' ifadesi kullanılmıştır. Alacaklı amme idaresinden kasıt, devlet, il özel idaresi ve belediyelerdir. Tahsilata yetkili birim adı altında 'Tahsil Dairesi' kavramı kullanılmıştır. Tahsil dairesinden kasıt ise, alacaklı kamu kurumunun söz konusu kanunu uygulama konusunda yetkili daire, servisi, memur veya memurlardır (Ortaç, Ünsal, 2019: 58).

2.1.2. Vergi Denetimi

Vergi denetimi, mükelleflerin vermiş olduğu beyanların doğruluğunu ve vergi idaresinin merkez ve taşra teşkilatlarının iç denetimini ve gerektiğinde vergi idaresi personelinin soruşturmasını ifade eder (Arpacı, 2004: 13). Vergi denetiminin amacı, mükelleflerin vergi hataları neticesi vergiyi ödememe potansiyelleri veya bilerek vergi

kayıplarına sebep olan vergi kaçırma eğilimlerine karşı vaktinde tedbir alınmasını sağlamaktır (Oğuztürk, Ünal, 2015: 210-211).

Vergi denetiminin beş yapılaş şekli mevcuttur. Bunlar vergi incelemesi, yoklama, arama, izaha davet ve bilgi toplamadan oluşmaktadır. Belirtilen denetim yollarına kısaca değinilmiştir.

Yoklama, VUK' un 127. maddesine göre vergi idaresinin mükellef ve mükellefiyete ilişkin somut vakaları, konuları ve kayıtları tespit etmeye yönelik araştırma işleminden ibarettir.

O halde, yoklama işlemi kanunun yaptığı tanımından yola çıkılacak olunursa mükelleflerin işe başlamalarının, iş değişikliklerinin, işi bırakmalarının, çalıştırılan işçi sayısı ve gösterilen işçilerin gerçekten çalışıp çalışmadığı ile gerçekliklerinin sadece yoklama memurları tarafından gözlemlenerek iş yerinde veya ikamet adresinde yapılacak incelemelerle ortaya çıkarılabilen konularda başvuru denetim yöntemidir (Gürboğa, 2004: 7).

Bu denetimin yapılmasında yetkili olanlar yoklama memurları, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar ve gelir uzmanlarıdır. Yoklama yapılması için herhangi bir zaman kısıtlaması bulunmamaktadır, her zaman yapılması mümkündür. Bu denetim, elektronik ortamda tutulur ve yoklama fişinin bir nüshası mükellefe verilir.

Yoklama yetkili memurlar, yoklama görevinin dışında, ayrıca kontrolleri de yapmaya görevli ve yetkilidirler. Günlük geliri tespit etmek; ödeme kayıt cihazları ile ilgili denetimler yapmak; kayıtların işyerinde tutulmasını kontrol etmek, iş sahiplerinin işyerinde bulunup bulunmadığını tespit etmek, iş kayıtlarının prosedürlere uygun olarak kaydedilip kaydedilmediği belirlemek, vergi kaybını kontrol etmek ve belirlemek gibi görevlerde vardır (Şeker, 1994: 25).

Günümüz çağdaş vergilendirme tekniği, beyan esaslı vergilendirmedir. Fakat mükellefler yahut vergi sorumluları her daim gerçek beyanda bulunmayabilir. Dolayısıyla vergi idaresi yetkilileri, mükelleflerin vermek zorunda oldukları beyannameleri beyan edip etmediklerini, şayet verdilerse bu beyannamelerin gerçekliği yansıtıp yansıtmadığını irdelemek zorundadır. Bu noktada denetim yollarından vergi incelemesi karşımıza çıkmaktadır (Ortaç, Ünsal, 2019: 58).

Vergi yükümlüleri ve sorumlularının defter, belge ve kayıtlarının gerçek olduğu karinesine dayanak olarak bu kapsamda, mevzuata uygun olup olmadığının denetim

faaliyetleri ve değişik teknik ve usullerle yapılagelen muhasebe denetimi faaliyetlerine vergi incelemesi denilmektedir. Bahsi geçen bu karine vergi idaresi tarafından urütölür ise, mükellefin sahibi olduğu defter ve belgelere bakılmaksızın iş yeri içinde ya da dışında elde edilen bilgiler ve kanıt serbestisi prensibine göre her çeşit kanıttan ve birtakım karinelere faydalanılarak yapılan araştırma faaliyetidir (Meriç, 2002: 142).

Vergi incelemesi yapacak olan görevliler, yoklama yetkililerine göre üst düzey yetkililer olarak belirlenmiştir. Vergi incelemesi yapabilecekler kanunda vergi müfettişleri ve yardımcıları, taşranın en üst düzeyindeki mal memuru ve vergi dairesi müdürü olarak belirtilmiştir (VUK m. 135).

Diğer bir denetim türü olan arama usulüne, Vergi Usul Kanunu'nun 142. ve 147. maddeleri arasında yer verilmiştir. Bu denetim türü, tatbiki olarak 'aramalı inceleme' adı ile de anılmaktadır (Ortaç, Ünsal, 2019: 59). İhbar ya da re' sen yapılan inceleme sonucu, mükellefin vergi kaçırdığına dair işaretlere rastlanırsa, delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görölen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir (VUK m. 142).

Arama usulüne göre incelemenin yapılması için incelemede görevli memurun arama yapılmasına karar vermiş olmasıyla ilgili sulh hâkiminden izin talep etmesi ve hâkimin de ilgili yerde arama yapılması için resmi yazı ile izin vermiş olması şartının aranması gerektiği de VUK' da yer almaktadır (VUK m. 142).

Vergilendirme sürecinin sağlıklı bir şekilde ilerleyebilmesi için vergi idaresinin mükelleflerden, ilgili üçüncü şahıslardan ve kamu kurum ve kuruluşlarından bilgi alma hakkı mevcuttur. Alınan bu bilgiler, mükelleflerin takip edilmesinin yanı sıra vergi incelemesi yapılması durumunda da kullanılmak suretiyle vergi dairelerinin arşivlerinde saklanmaktadır (Ortaç, Ünsal, 2019: 59-60). Bu bilgiler, ilgili kurumlardan yazılı veya sözlü olarak temin edilmektedir. Bilgi istenilmesi durumunda kamu kurum ve kuruluşları, mükellef veya ilgili işlemlerde bulunan diğer gerçek yahut tüzelkişiler istenilen bu bilgileri vermeye mecburdurlar. Şayet bilgiler söz ile istenilmiş ancak ilgili kurumlar istenilen bu bilgiyi vermemişse, bunlara tekiden yazı ile süre verilmek suretiyle bildirilecektir. Bilgi talebi ile mükellefler veya diğer ilgililer vergi dairesine mecbur bırakılarak getirilemez (VUK m. 148).

Fakat bazı haller vardır ki, ilgili Bakanlık bu durumlarda dahi bilgi isteme hakkına haiz değildir. Bu hallere kanunun 151. maddesinde şöyle yer vermiştir;

“ Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzelkişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten imtina edemezler. Ancak:

1. Posta, Telgraf ve Telefon Teşkilatı'nın haberleşme konusunda saklamak zorunlu bulunduğu gizlilik hakkı saklıdır.
2. Doktorlardan, dişçilerden, diş doktorlarından, ebe ve sağlık personellerinden hastaların hastalık türlerine ilişkin bilgiler talep edilemez.
3. Avukatlar ve dava vekillerinden kendilerine bırakılan işler veya görevleri nedeniyle haberdar buldukları olay ve hususların anlatılması talep edilemez. Şöyle ki, bu memnuiyet müvekkil adlarıyla vekâlet, gider ve ücretlerine ayrıca avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları nedeniyle haberdar buldukları olay ve konuları kapsamamaktadır.
4. CMUK 88' inci maddesi gereği, sergilenmesi yahut teslim edilmesi uygun bulunmayan belgenin içeriği hakkında bilgi talep edilemez. Şöyle ki, vergi ile doğrudan ilgili olmak kaydıyla, bunun gibi belgeye istinaden doğan borçların miktarlarına ve borçların alacaklı adlarına ilişkin bilgiler talep edilebilir.

Takdir komisyonunun sevk işlemi yapılmadan ya da vergi incelemesine başlanılmadan mükellefin vergiyi ziyaa uğrattığına ilişkin işaretlerin bulunması ve bu işaretlerin yetkili birimlerce önceden tespitinin yapılması halinde, bu konu hakkında ihbar yapılmamış olması suretiyle ilgili daire, mükellefi izaha davet edebilir (VUK m. 370). Vergi idaresi, bu yolla da vergi denetimi yapmış olmaktadır.

2.1.3. Takdir Komisyonları

Takdir Komisyonları; zirai kazançlar il komisyonları, genel yetkili takdir komisyonları, arsa ve arazi takdir komisyonlarından oluşmaktadır.

Genel yetkili takdir komisyonları, yetki verilen makamların talebi doğrultusunda matrah ve varlık takdirlerini yapmak, kanunların uygun gördüğü fiyat, ücret ve benzeri hususların değerlerini belirlemek gayesiyle oluşturulan komisyonlardır (VUK m. 74). Bu takdir komisyonu türleri, ilde defterdar, ilçede vergi dairesi müdürü, o yok ise mal müdürü başkanlığında ilişkili vergi dairesi tarafından yetkilendirilmiş iki memur ve seçilen iki üyeden meydana gelmektedir (VUK m. 72).

Zirai kazançlar il komisyonları, yaklaşık kâr sınırlarının belirlenmesinde kullanılmak kaydıyla il esasında zirai kazanç tespiti yapmak ile görevlendirilmişlerdir (VUK m. 46). Zirai kazanç ölçütleri, götürü gider emsalleri, yıllık üretim ederleri,

ortalama getiri miktarları, ortalama maliyet bedelleri, ortalama işçilik tutarları ve ortalama satış fiyatlarından meydana gelmektedir (VUK m. 45). Bu komisyonlar, valinin başkanlık ettiği defterdar, gelir müdürü, veteriner müdürü, ziraat müdürü, il merkezinde bulunan ziraat bankası şube müdürü ve seçilen üç üyeden oluşur (VUK m. 83).

Arsa takdir komisyonlarının görev alanı ise, arsaların vergisel kıymetinin saptanmasında kullanılan ‘asgari ölçüde arsa birim değerlerini’ tespit etmektir. Arsalar için asgari ölçüde birim değer tespitleri; her arsa ve mahalle sayılan henüz parsellenmemiş arazide her köyün sokak, cadde yahut kıymet açısından değişik bölgeleri itibariyle hazırlanır (VUK m.74).

Arsalara ilişkin asgari ölçüde birim kıymet tespitinde takdir komisyonunu belediye başkanı başkanlığında belediyeden yetkili bir memur, tapu sicil müdürü, ticaret odası tarafından seçilen bir üye ve ilgili mahalle veya köyün muhtarları oluşturur (VUK m. 72).

Arazi takdir komisyonu ise arazilerin vergi değerini belirlemede kullanılan ‘asgari ölçüde birim değer’ tespitinde görevli bir komisyondur. Birim değer tespiti, her il veya ilçe için arazinin türü baz alınarak yapılacaktır (VUK m.74). Bu değer tespitinde takdir komisyonu, vali başkanlığında defterdar, Tarım Orman ve Köy İşleri Bakanlığı’nın il müdürü ve ildeki ticaret, ziraat odalarınca seçilen birer üyeden oluşacaktır (VUK m.72).

2.2. VERGİ BORÇLUSU

Vergi borçluluğu, vergi yükümlülüğü olarak da ifade edilmektedir. Vergi yükümlülüğü; vergilendirme sürecinde alacaklı devlet karşısında borçlu konumunda bulunan mükelleflerin maddi ve biçimsel mecburiyetlerini ifa etmedeki taahhüdünü anlatmaktadır. Vergi borçlarının tam manasıyla ifa edilebilmesi için borç tutarının mükellefin maddi durumu da göz önünde bulundurularak ödeme gücüne göre ve mükellefe en uygun vakitte ve en uygun yöntemlerle tahsili gerekir (Ortaç, Ünsal, 2019: 62).

Yükümlülük, hem maddi hem de şekli yükümlülükleri kapsayan bir kavramdır. Kural olarak da bu iki yükümlülük bir arada bulunmaktadır. Ancak bazı durumlarda, kişinin maddi anlamda vergi borçlusu olmasa da yerine getirmeye mecbur olduğu biçimsel yükümlülükleri söz konusu olabilir. Bu tür yükümlülükler ‘dar anlamda vergi yükümlülüğü’ denilmektedir. Bu tür yükümlülüğe örnek olarak ‘kâr elde edemeyen

aksine zararlar karşısına kalan ticari bir işletme sahibinin beyanname vermesi, sadece biçimsel ödevleri bulunan vergi yükümlüsü' ne örnek teşkil eder (Bayraklı, 2007: 104).

Vergi borçlusu, esas itibariyle mükelleftir. Ancak mükellefin vergi borcundan dolayı vergi sorumlusu üzerine de ödevler yüklenebilmektedir. Bu nedenle hem mükellef hem de vergi sorumlusu vergi borçlusu olarak kabul edilmektedir (Ortaç, Ünsal, 2019: 62). Mükellef, yasanın verginin doğumu sonucu oluşan olay ile bağlantısı nedeniyle vergi borçlarını geliri veya serveti üzerinden ödemekle yükümlü bulunan kurum ya da kişileridir. Vergi ödeyicisi ise, vergi borcunu vergi alacaklısı olan devlete gerçekte ödeme mecburiyeti bulunan kurum veya kişileri belirtmektedir. Genel olarak bakıldığında, mükellefler vergi borcunu bizzat kendileri öderler. Fakat bazı durumlarda vergi borcu mükellefler yerine bir tür araç olarak nitelendirilen farklı şahıslar tarafından ödenmektedir. İşte bu noktada, vergi sorumlusu kavramı karşımıza çıkmaktadır. O halde vergi sorumlusu, mükelleflerin vergi borçlarının ödenmesi ve diğer vergisel yükümlülüklerinin ifa edilmesinden sorumluluğu bulunan üçüncü şahıslara denilmektedir (Oktar, 2012: 67-68).

2.2.1. Vergi Mükellefi

Literatürde vergi mükellefi kavramı çeşitli şekillerde tanımlanmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda vergi mükellefi, vergi yasalarına göre üzerine vergi borcu düşen gerçek ya da tüzel kişiler olarak ifade edilmiştir. Ancak kanununda belirtilen tanım, mükellefin genel bir tanımıdır.

Çeşitli vergi kanunları açısından verginin mükellefini aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür (Bilici, 2003:48):

- Gerçek kişiler (GVK m. 3),
- Sermaye şirketleri, iktisadi kamu kuruluşları, kooperatifler, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve isteğe bağlı olarak iş ortaklıkları (KVK m. 1),
- Bina ve arazinin sahibi bulunan kişi, varsa intifa hakkı sahibi, ikisi de yok ise binaya sahibi gibi tasarruf edenler (EVK m. 3, 13),
- Kâğıtları imza edenler (DVK m. 3),
- Veraset yoluyla ya da karşılıksız bir şekilde mal kazananlar (VİVK m. 5),
- Trafik, liman, sivil hava vasıtaları... sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişiler (MTVK m. 8),
- Mal teslim eden, hizmet ifa eden ve ithalatta bulunan kişiler (KDVK m. 8).

Açıklamalarda da görüldüğü üzere, vergi mükellefi gerçek, tüzel kişi veya tüzel kişiliğe haiz bulunmayan kuruluşlar olabilir. Buna karşılık, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda açık bir şekilde göz önünde bulundurmadağı için adi ortaklık ya da banka şubesi gelir yahut kurumlar vergisi mükellefi olamazlar. Mükellefiyet, bu vergiler açısından adi şirketlerin ortakları veya banka şubelerinin bağılı bulunduğu sermaye şirketi için söz konusu olabilmektedir (Bilici, 2003: 48).

Mükellef, vergiyi ortaya çıkaran olayların gerçekleşmesine neden olan şahıslardır. Bu açıdan mükellef, vergi borcunun öznesi konumundadır. Dolayısıyla vergi mükelleflerinin vergi sorumlularından farkı da budur (Ortaç, Ünsal, 2019:63).

2.2.2. Vergi Sorumlusu

Vergi hukukunda mükellefe benzer bir kavram olarak vergi sorumlusuna ayrıca yer verilmiştir. Hatta kanuni düzenlemede vergi sorumlusu ile mükellef o kadar yakın ve iç içe görülmüştür ki, her ikisi de VUK' un 'Mükellef ve Vergi Sorumlusu' başlıklı 8. maddesinde açıklanmıştır (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 92). Vergi sorumluları, kendisi gerçek mükellef olmadığı halde, asıl mükellefle ilişkisi sebebiyle vergilendirmeye ilişkin biçimsel ve maddi yükümlülüklerin ifa edilmesi bakımından alacaklı vergi dairesi karşısında muhataplığı bulunan üçüncü şahıstır (Sarılı, 2004: 42).

Vergi ödevlerinde esas kural, mükelleflerin ödevlerini ifa etmesidir. Fakat vergilendirmeye ilişkin maddi ve biçimsel vergi ödevlerinden bir kısmı mükelleflerle beraber, vergiyi doğuran olayı şahsında gerçekleştirmeyen üçüncü şahıslardan da talep edilebilmektedir. Yasal düzenlemelerle bu türde mecburiyet altına giren şahsa 'Vergi Sorumlusu' denilirken, bu yasal düzenlemelerin tümüne 'Sorumluluk Müessesesi' denilmektedir (Ortaç, 1996: 30).

Vergi sorumluları esas vergiden sorumlu mükellef adına; vergiyi tahakkuk ettirme, defterleri tutma, fiş ve fatura ve benzeri belgelerin alınması ve düzenlenmesi, beyannameleri verme ya da vergi kanunlarında belirtilen diğer mecburiyetleri ifa etmek ile sorumludurlar (Bilici, 2003: 49).

Vergi Usul Kanunu'nda ise vergi sorumlusu, vergi tutarlarının ödenmesi açısından alacaklı olan vergi idaresi ile muhatap olan şahıs olarak tanımlanmıştır. Yine aynı kanunda, vergi sorumlularının kimler olacağına kanunlar tarafından belirli edileceğı, kanunlar ile kabul edilen durumlar hariç olmak üzere, yükümlülüğe ve vergi sorumluluğuna dair yapılacak sözleşmelerin vergi idarelerini bağlamayacağı hüküm

altına alınarak vergi sorumluluğunun yasadan kaynaklandığı ve sözleşmeler ile başka şahıslara devir olunamayacağı vurgulanmıştır.

Vergiyi doğuran olay, vergi sorumlusunun şahsında meydana gelmez. Vergi sorumlusu, vergilendirme ilişkisine taraf olmayan 3. kişi konumundadır (Karakoç, 2004: 147). Vergi sorumluluğu, sorumluluğun tabii olduğu verginin vukuu bulması ile gerçekleşecektir. Vergi sorumluluğunun borçlu olan mükellef ile oluşup borcun ifası ile son bulmasını ifade eden bu durum, sorumluluğun bağlılığı prensibini tanımlar. Vergi sorumluluğunun başka bir niteliği ise, fer' i özellik taşımasıdır. Vergi borcunun asıl sorumlu olan mükelleften talep edilmedikçe vergi sorumlularına başvurulmaması zorunluluğuna vergi sorumluluğunun fer' iliği prensibi denilmektedir (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2003: 80).

Vergi sorumluluğu kurumunun yaratılmasındaki temel amaçlar, vergi alacağını güvence altına almak, idarenin hakkı olan alacaklarını rahat bir biçimde ve daha az gider ile elde edilmesini sağlamak ve vergi kaybını minimum seviyeye indirmektir (Uluatam, Methibay, 2001: 98).

Vergi sorumlusu olarak kabul edilen kişiler; vergiyi kaynakta kesenler, kanuni temsilciler, mirasçılar, karnesiz hizmet erbabı çalıştıranlar, Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler ile Tasfiye Memurlarıdır. Vergi sorumlularının temel sorumlulukları şu şekildedir:

- Vergi Kesenlerin Sorumluluğu:

Vergi kesintisi yapılması ya da verginin kaynakta tevkif edilmesi veya çok kullanılan bir deyimle stopaj, çok yaygın olarak uygulanan vergilendirme tekniklerinden biridir (Karakoç, 2004: 154).

Vergi Usul Kanunu'nda yaptıkları yahut yapacakları ödeme tutarlarından vergi kesmek zorunda olanların vergi borcunun kesinleşip ödeme durumundan ve ilgili başka ödevlerin ifa edilmesinden sorumlu olacakları ifade edilmiştir. Bu kişiler mecburiyetlerini ifa etmezlerse, vergi borcunun bizzat kendilerine tarh edileceği de hüküm altına alınmıştır.

Örnek vermek gerekirse, işveren çalıştırdığı işçinin ücretini öderken vergiyi kaynağında kesmezse, verginin aslı ve cezası işveren tarafından ödenecektir. Bu durumda, işveren ödediği verginin aslı için mükellefe rücu edebilir. Fakat ödediği cezalar için herhangi bir talepte bulunamaz. İşverenin sadece ödediği vergi aslı için işçiye rücu

da bulunamamasının sebebi, vergi kesme ödev ve sorumluluğunun işverene verilmiş olmasıdır. Dolayısıyla ceza muhatabı işveren olacaktır (Ortaç, Ünsal, 2019: 78).

- Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu:

Bu sorumluluk türünde Vergi Usul Kanunu kısıtlı, küçük, ayırt etme gücünden mümeyyizler, tüzel kişi ve tüzel kişiliğe haiz olmayan kurumlar, vakıf ve dernekler ile ülkemizde yasal ya da iş merkezi olmayan mükelleflerin vergi ödevlerinin ifa edilmesinde bu kişileri sorumlu tutmuştur.

Kanuni temsilci, kanun maddesinde belirtilen sorumluluklarını yerine getirmezlerse, alınamayan vergi ve buna bağlı olarak oluşacak cezalardan sorumlu tutulacaktır. Bu durumda kanuni temsilci, sadece vergi aslı için mükellefe başvurabilir ancak cezaları isteyemez.

- Mirasçılarının Sorumluluğu:

VUK' a göre, vefat eden şahsın vergi borçlarından terekeyi reddetmemiş yasal mirasçılar ve mansup mirasçılar sorumlu olacaktır. Bu halde, üzerine kalan miras kabul etmiş mirasçılar, ölen kişinin vergi borcundan yükümlü olacaklardır. Ancak cezaların şahsiliği ilkesi gereğince, vergi cezaları düşecektir. Dolayısıyla vergi cezalarından miras kabul etmiş mirasçılar sorumlu tutulmayacaktır.

- Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranların Sorumluluğu:

GVK' da ücretli grubu içinde Diğer Ücretliler düzenlenmiştir. Bu kişiler, yeni bir işe başlarken kural olarak vergi karnesi almak zorundadırlar. VUK' un 251. maddesine göre, diğer ücretlilerin vergi karnesi alması konusunda işverenleri sorumlu tutulmuştur. Söz konusu karneleri çalıştırdıkları diğer ücretlilere aldırmayan işverenler nezdinde vergi ve ceza tahakkuk ettirilecektir.

- Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu:

Kendilerine tasdik ve imza yetki ve görevi verilmiş meslek mensupları, imza ettikleri beyannamelerde ya da düzenledikleri tasdik raporlarında bulunan bilgilerin defter kayıtları ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmaması nedeniyle meydana gelen vergi kayıplarından ve bunların neticelerinden mükellef ile birlikte müteselsil sorumludurlar (VUK mük. m. 227/2).

- Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu:

VUK 11. maddesine göre, tasfiye halinde ticaret sicillerinden kayıtları silinen mükelleflerin, tasfiyeden önce ve sonraki dönemlerine ilişkin yapılacak vergi tarhiyatları ve kesilecek cezalardan mükellefler ile müteselsilen olmak kaydıyla, tasfiye öncesi dönem için kanuni kanuni temsilciler ve tasfiye dönemi için de tasfiye memurları sorumlu olacaklardır.

3. VERGİ YÜKÜMLÜSÜNÜN ÖDEVLERİ

Sağlıklı bir vergilendirme sürecinin işletilebilmesi adına yasa koyucu mükelleflere birtakım ödev ve sorumluluklar yüklemiştir. Bu ödev ve sorumlulukların ifa edilmesi sonucu, hem mükellef vergi cezaları ile karşı karşıya kalmamakta hem mükelleflerin denetimleri bir hayli kolaylaşmakta hem de vergi borçlarının vaktinde tahsil edilmesi sağlanmış olmaktadır (Ortaç, Ünsal, 2019: 83).

3.1. MADDİ ÖDEVLER

Yükümlülerin temel maddi ödevi, vergi borcunun zamanında tam ve doğru olarak ödenmesidir (Kızılot, Şenyüz, Taş ve Dönmez, 2007: 99).

Vergi türlerinin hepsinde, vergi borçlarının ödenme süresi, vergiye ilişkin kanunlarında açıkça belli edilmiştir. Bu süre geldiği vakit, mükelleflerin maddi yükümlülüklerini ifa etmesi gerekmektedir. Vergi borçlarının ödenmesi bakımından vergi sorumluları da yükümlü kılınmış olabilir. Bu hallerde de maddi vergi ödevlerini yerine getirmek vergi sorumlularına da yükletilebilmektedir (Ortaç, Ünsal, 2019: 83).

3.2. ŞEKLİ ÖDEVLER

3.2.1. Bildirime İlişkin Ödevler

Bildirime ilişkin ödevler, Vergi Usul Kanunu'nun 153. ve 170. maddeleri arasında yer almaktadır. Buna göre, mükellefler işe başlamayı, iş değişikliklerini ve işin bırakılması hususlarını bağlı buldukları vergi dairesine bildirmekle yükümlüdürler.

- İşe Başlamanın Bildirilmesi

Vergi hukukunda mükellefiyetin tespiti işe başlama ile yapıldığından, işe başlamayı bildirme ödevine özel önem verilmiştir (Doğan, Yüce, Gerçek, 2019: 122).

VUK'un 153. maddesinde, işe başlama bildirimlerini vergi dairesine bildirmek zorunda olanlar düzenlenmiştir. Bu kişiler; vergiye tabi olan ticaret ve sanat erbapları,

kurumlar vergisi mükellefleri, serbest meslek erbapları, kolektif ve adi şirket ortakları ve komandite şirketlerin komandite ortaklarıdır.

İşe başlamaktan kasıt, mükelleflerin yeni bir iş yeri kurması ya da iktisadi bir faaliyete başlamış olmasıdır. Ticaret ile uğraşan kişilerin iş yeri açmaları, ticaret sicillerine ya da meslek odalarına kayıt olmaları işe başlamaları manasına gelmektedir. Serbest meslek erbaplarının işe başlamaları ise, muayenehane açmaları, ilan vermeleri, meslek odalarına kayıt olmaları, iş yerlerine tabela asmaları yahut bizzat işi yapmaya başlamaları ile söz konusu olmaktadır (Ortaç, Ünsal, 2019: 84). İşe başlamayı bildirim müddeti, işe başlama tarihi itibarıyla 10 gün olup; bu bildirimleri işe başlamış gerçek kişi, tüzel kişiler açısından ise ticaret sicil memurlukları yapar.

- İş Değişikliğinin Bildirilmesi

Mükellefin iştiğal olduğu iş türünün değişmesi, adresinin değişmesi ya da faaliyet değişikliği durumlarında değişikliğin gerçekleştiği an itibarıyla 1 ay içinde bağlı olunan vergi dairesine bildirimde bulunulması zorunludur.

- İşin Bırakılması Bildirimi

İşe başlamayı bildirmek zorunda olanlar, işi bırakmaları halinde bıraktıklarını da bildirmek zorundadırlar. Vergiye tabi olmayı gerektiren işlemlerin tamamen durması işin bırakılması anlamını taşır. Herhangi bir nedenle işlerin geçici olarak durması veya askıya alınması işin bırakılması anlamına gelmez (Doğan, Yüce, Gerçek, 2019: 122-123).

İşi bırakanlar, işi bıraktıkları tarih itibarıyla 1 ay içinde durumu bağlı buldukları vergi dairesine bildirmekle yükümlüdürler (VUK m. 160). Tasfiye ve iflas durumlarında, mükellefiyet vergiye ilişkin işlemlerin tamamen sona ermesine kadar devam eder. Tasfiye ve iflas kararlarını, tasfiye memurları ve iflas idaresi, tasfiyenin ve iflasın kapandığını ayrı ayrı vergi dairesine bildirmek zorundadırlar (VUK m. 162). Ölüm de işi terk hükmündedir. Mükellefin mirası reddetmemiş varisleri ölüm halini vergi dairesine bildirilir. Varislerden herhangi birisinin ölüm halini bildirmesi diğer varisleri de bu ödevden kurtaracaktır (VUK m. 164).

- Diğer Bildirimler

Mükelleflerin yukarıda belirtilen bildirimler dışında kalan birtakım bildirim yükümlülükleri de vardır. Bunlar kısaca şu şekildedir:

- İşyerinin adresinin değişikliği 1 ay içinde bildirilmelidir (VUK m. 157).

- İş veya mükellefiyet değişiklikleri 1 ay içinde bildirilmelidir (VUK m. 158).
- İş yeri sayısındaki değişiklikler 1 ay içinde bildirilmelidir (VUK m. 159).
- Anlaşmalı matbaaların bastıkları belgeleri, teslimi takip eden 15 gün içinde bildirmeleri zorunludur (VUK m. 257).
- Noterlerin onayladıkları belgeleri, onayı takip eden ertesi ay içinde bildirmeleri zorunludur (VUK m. 355).
- 4358 sayılı Kanun gereği muamelelerinde vergi kimlik numarası kullanma mecburiyeti getirilen kurum ve kuruluşların yaptıkları muameleleri bildirmeleri zorunludur (VUK m. 353/9).
- Uygun süre içinde zirai kazanç komisyonlarına ve incelemeye yetkili kişilere bilgi verme (VUK m. 148).
- Devamlı bilgi vermeye tabi olanların bilgi verme zorunluluğu (VUK m. 149).
- Ölüm olayları ve intikallerinin ölümü takip eden ertesi ayın 15. gününe kadar bildirilmesi zorunludur (VUK m. 150).
- Tescil edilen araçların veya bunlarda meydana gelen değişikliklerin 1 ay içerisinde bildirilmesi zorunludur (MTV m. 13).
- Çiftçiler, her sene kasım ayı olmak koşuluyla ekim sayım beyanlarını bildirmek zorundadırlar (VUK m. 243).
- Ödeme kaydedici cihazların satışını yapanlar tarafından gerçekleştirilen satışların alış faturasının düzenlenmesinden itibaren 15 gün içinde bildirilmesi zorunludur (ÖKCK m. 70).
- Belirli tutarı geçen alış ve satışlar mükellefler tarafından ertesi ayın son gününe kadar bildirilmek zorundadır.

3.2.2. Belge Düzenine İlişkin Ödevler

Vergi Usul Kanunu'nun 229. ve 242. maddeleri arasında, mükellefiyetlerin türleri itibariyle düzenlenmek mecburiyetinde olunan belgeler tek tek sayılmıştır. Mal veya hizmet teslim eden mükellefler; perakende satış fişi, fatura, ödeme kaydedici cihazlara ilişkin fişleri tanzim etmeye mecburdurlar (Ortaç, Ünsal, 2019: 87).

Fatura, satılan mal yahut verilen hizmet karşılığı tüketicinin borçlandığı tutarları belirtmek üzere malı satan veya hizmeti yapan tacirce tanzim edilip tüketiciye verilmesi gereken ticari nitelikte belgedir (VUK m. 229). Dolayısıyla bu belge, hem borç miktarını gösteren hem de borcun sebebini gösteren borçlandırıcı bir belge niteliğini taşır (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 124).

Serbest meslek makbuzları, serbest meslek erbaplarının mesleklerine ilişkin çalışmalarını sebebiyle yaptıkları tahsilata ilişkin olarak düzenlediği makbuzdur (Karakoç, 2004: 297). Serbest meslek makbuzu, VUK' un 236. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre, serbest meslek erbapları mesleki faaliyetleri ile ilgili yaptıkları bütün tahsilatlar için iki suret serbest meslek makbuzu düzenlemek ve bunun bir suretini tüketiciye vermek, tüketici de bu makbuzu talep etmek ve almak ile yükümlüdür.

Düzenlenme zorunluluğu getirilen diğer bir belge olan müstahsil makbuzu, VUK' un 235. maddesinde düzenlenmiştir. Bu belgeler, birinci ve ikinci sınıfa tabi tacirler, basit usulde vergi mükellefleri ve gerçek usule tabi çiftçiler, gerçek usule tabi olmayan çiftçiler tarafından gerçek usule tabi olmayan çiftçilerden ürün satın aldıklarında tanzim edilir.

Gider pusulası, vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmü taşımaktadır. Bu belge, birinci ve ikinci sınıf tacirler, kazancı basit usul sayılan mükellefler, defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabı ve gerçek usule tabi çiftçilerin vergi muaflığı bulunan esnaflardan satın aldıkları veya yaptırdıkları işler neticesinde düzenlenmektedir (VUK m. 234). Ayrıca eşya ve hayvan nakliyatı yapan kimseler, taşıma irsaliyesi; yolcu taşıma işi ile uğraşan kimseler, yolcu listesi ve yolcu taşıma bileti; eğlence ve konaklama yerleri, günlük müşteri listesi; işverenler ise, himayesinde çalışan işçilere her ay ödeme yaptıkları ücretler için ücret bordroları tanzim etmek mecburiyetindedirler (Ortaç, Ünsal, 2019: 88).

3.2.3. Defter Tutma Ödevi

Yükümlünün yerine getirmek zorunda olduğu yükümlülüklerden biri de, defter tutmaktır. Yükümlünün vergisinin hesaplanmasında gerçeklik ilkesi kabul edildiğine göre, vergilendirme ile ilgili ekonomik faaliyetlerin, belirli ilkeler çerçevesi içinde defterlere kaydedilmesi gerekir. Defterlere kayıt, hem unutmamasını önleyecek hem de delil olarak kullanabilecektir (Kızılot, Şenyüz, Taş ve Dönmez, 2007: 103).

Defter tutma yükümlülüğüne VUK' un 171. maddesinde yer verilmiştir. Maddede, mükelleflerin vergiye ilişkin servet, sermaye ve hesap durumlarını, faaliyet ve hesap sonuçlarını saptamak, vergiye ilişkin işlemlerini göz önüne sermek, mükelleflerin vergi karşısındaki durumlarını hesapları üzerinden denetlemek ve izlemek ve böylece üçüncü şahısların da denetimini sağlamak amaçlarıyla defter tutulacağı ifade edilmiştir.

Tacirler, ticari şirketler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıfların sahibi olduğu iktisadi işletmeler, serbest meslek erbapları ile gerçek usulde vergiye tabi çiftçiler defter tutma mecburiyetindedirler (VUK m. 172).

Kanun mükelleflerin vergi karşısındaki durumuna göre tutmak zorunda oldukları defterleri ayrı ayrı belirtmiştir. Buna göre, birinci sınıf tacirler, envanter defteri, defteri kebir ve yevmiye defteri tutmak ile yükümlü iken; ikinci sınıf tacirler sadece işletme hesabı esasına göre defter tutacaklardır. Serbest meslek erbaplarının ise, serbest meslek kazanç defteri tutması yeterli olacaktır. Kanunun belirttiği bu genel defterler dışında, mükellefiyet türlerine göre tutulması gereken bazı özel defterler de mevcuttur. Örneğin, VUK' un 197. maddesine göre I. sınıf tüccarlardan daimi imalat işiyle iştigal edenler imalat defteri tutmak zorundadırlar.

Ayrıca, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 421 ve 454 Seri No' lu Genel Tebliğ ile madeni yağ, tekel ürünleri ve akaryakıt ticareti ile meşgul olanlar ve satış hasılatları belirli tutarların üstünde olan mükelleflere elektronik ortamda defter tutma mecburiyeti getirilmiştir. Noterler, noterlik görevini ifa eden mükellefler hariç serbest meslek erbapları ile basit usule tabi olan mükelleflere 1.1.2018; işletme esasına tabi olan mükelleflere ise 1.1.2019 tarihi itibariyle elektronik ortamda defter tutma zorunluluğu getirilmiştir.

3.2.4. Kayıt Düzeni ile İlgili Ödevler

Defterlerin kayıt nizamına ilişkin hükümler VUK' un 215. ve 226. maddeleri arasında bulunmaktadır. Buna göre; kayıtlar Türkçe olarak, mürekkepli kalemle veya bilgisayar yazısı ile yazılmak şartıyla ve yanlış kayıt yapıldığında ya üstü okunabilecek biçimde üzerine çizgi çekilerek yahut ters muhasebe kaydı yapılarak tutulmak zorundadır. Ayrıca kullanım mecburiyeti bulunan defterler tutulmadan önce muhakkak ilgili makamlara onaylatılmalıdır.

3.2.5. Beyanname Verme Ödevi

Türk vergi sisteminde bazı vergiler beyana tabi iken, bazıları beyana tabi değildir. Günümüzdeki beyan sistemi, gerçek matrahı mükellefin en iyi kendisinin bilebileceği hususundan hareketle çağdaş bir beyan yöntemi olarak kabul edilmiştir. Beyanname verme ödevi de doğal olarak beyana tabi vergilerin mükellefleri için geçerli olan bir ödevdir (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 135).

3.2.6. Saklama ve İbraz Ödevi

Defter ve belgelerin saklanması ve ibrazı ödevi, mükellefin beyanda bulunduğu matrah ve bilgilerin doğruluğunu kanıtlama yükümlülüğünün doğal sonucu olarak ortaya çıkan bir ödevdir (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 136).

Defter tutma mecburiyeti ile yükümlendirilmiş olanlar kullandıkları defterleri, aldıkları belgeleri, vermiş oldukları belgelerin suretlerini bunların ilgili oldukları yıla müteakip takvim yılı başı itibariyle beş yıl müddet ile saklamak zorundadırlar (VUK m. 253). Belirtilen 5 yıl zarfında, saklanma mecburiyetine haiz bu defter veya belgeler, vergilendirme işlemlerinde görevli olanlar tarafınca talep edilmesi halinde, ibraz edilmeye mecburdurlar (VUK m. 253-256).

3.2.7. Levha Bulundurma Ödevi

Gelir vergisine tabi mükellefler ve sermaye şirketleri, her yıl Mayıs ayı sonuna kadar vergi tarhiyatına esas olan kazanç miktarlarını ve bunlara denk gelen vergi matrahlarını belli eden tasdik edilmiş levhaları almak ve bulundurmaya mecburiyetindedirler (VUK m. 5). Burada amaç, kolay yoldan mükellefiyetin tescil edilip edilmediğinin tespitini sağlamaktır (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 138).

3.3. VERGİ YÜKÜMLÜLERİNİN ÖDEVLERİNİ YERİNE GETİRMEMESİ DURUMUNDA KARŞILAŞACAKLARI SONUÇLAR

Vergi yükümlüsünün ödevlerini yerine getirmemesi iki sonuç doğurur. Bunlardan biri, yükümlünün maddi yükümlülüklerini yerine getirmemesi sonucunda devletin vergi kaybına uğratılmasıdır. Bu fiillerin sonucunda, vergi ziyayı suçu meydana gelir. Yükümlü veya sorumluya bu suçların cezalarının kesilmesinin yanında bir de, vadenin geciktirilmiş olması nedeniyle gecikme zammı uygulanır (Bayraklı, 2007: 145).

İkincisi ise, biçimsel yükümlülükleri ihlal etme sonucu, özel veya genel usulsüzlük suçları oluşur. Bu iki grup suçtan ayrı olarak, kimi zaman her iki yükümlülüğü de içerecek şekilde kaçakçılık suçu da oluşabilir (Bayraklı, 2007: 145).

Buradan da anlaşılacağı üzere, yükümlünün karşılaştığı bu müeyyideler, mükellefin vergi yönünden ödev ve sorumluluklarını daha özenli bir şekilde yerine getirmesinin yanı sıra devletin gelir kaybını da önleme amacını taşımaktadır. Bu yaptırımlar neticesinde, vergi kurallarını ihlal eden mükellefler cezalandırılmakta, vergi kural ve kaidelerine uymaya teşvik edilmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ SUÇ VE KABAHAHLERİNİN YASAL BOYUTU

Toplumun barış ve güven ortamı içinde yaşaması ancak sosyal düzen ile mümkündür. Sosyal düzenin sağlanması aşamasında ise hukuk kurallarına büyük görev düşmektedir. Toplumun hukuk kurallarına riayet etmesi ile istenilen refah ortamına erişilecektir. Ancak toplumda insanların her zaman hukuk kurallarına uyması mümkün olmamaktadır. Bu aşamada kurallara uymayan toplum bireyleri devlet tarafından birtakım müeyyidelerle karşılaşacaklardır.

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle kabahat ve suç kavramlarının tanımları yapılacak ve kavramlar vergi ceza hukuku ışığında aydınlatılacaktır. Bu kapsamda, kanunda yer alan vergi suç ve kabahatlerine ilişkin detaylı bilgiler verilecek olup mükelleflerin ödevlerine uymamasının getirdiği sonuçlar ayrıntılı olarak incelenecektir. Ayrıca vergi suç ve cezalarını ortadan kaldıran haller belirtilecektir.

1. KABAHAHL VE SUÇ KAVRAMI TANIMLARI

Suç, sorumlu şahısların olumlu ya da olumsuz eylemlerin ortaya çıkardığı ceza tehdidini bulunan bir kanundaki tanıma uygun ve hukuka aykırı nitelikteki edimlerdir (Dönmezer, Erman, 1973: 323). Suça ceza ilkesi hayat verir. Ceza ilkesi var olmazsa suçta söz konusu olmayacaktır. Ancak ceza ilkesi ile suç farklı kavramlardır. Suç, ceza ilkesinin yalnızca mevzusudur (Eren, 1971: 63). Suç adı verilen insan davranışının buna uygulanacak yaptırımını belirleyen kuralların tümüne ceza hukuku denilmektedir (Öztürk, 1992: 2).

Ceza hukuku bakımından hukuka aykırı bir görünüm sergileyen fiillerden bir kısmı hukuki düzene karşı ağır ihlal meydana getirirken, bir kısmı ise hafif ihlal olarak sayılabilecek konumda bulunurlar. Hukuki nizamı ihlal eden eylemlerin hafif olanları kabahat, ağır olanları ise suç olarak nitelendirilmiştir. Bu haliyle suç ve kabahat nitelik açısından birbirine benzerken, nicelik yani ağırlık açısından birbirinden farklılık göstermektedir (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 251).

Ceza genel anlamıyla, kanunlarda suç olarak belirtilmiş olan fiillerin işlenmesi karşılığında uygulanan yaptırımlardır. Vergi cezası, vergi kanunlarında düzenlenmiş olan vergi suçlarının işlenmesi halinde uygulanacak olan ve yine kanunlarda belirlenmiş olan yaptırımlardır. Vergi kanunlarını ihlal edici davranış sebebiyle yaptırım olarak görülen

vergi cezalarında asıl amaç, mükellefleri düzgün hareket ettirmeye zorlamak ve bu doğrultuda verginin tam manasıyla uygulanmasını sağlamaktır. Vergi cezasının bu önleyici özelliği dikkate alınır, vergi cezasının vergi suçu ile uyum halinde, başka bir deyişle hak ve adalete uygun olmasının, cezanın ruhunda ve anlamında bulunduğunu kabul etmek gerekir (Edizdoğan, 1982: 4-5).

Kabahatler Kanunu'nda kabahat kavramı tanımlanmıştır. Buna göre kabahatler, kanun karşısında idari yaptırım uygulanan haksızlık olarak ele alınmıştır. Kabahatin diğer bir çeşidi olan vergi kabahatini ise, vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmeyen mükelleflere vergi idaresi tarafından uygulanan yaptırım olarak tanımlanabilir.

Kabahatler bu hususta düzenlenen genel kanun hükmündeki 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nda, suçlar ise Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenmiştir. Belirtilen kanunların haricinde, başka yasalarda da kabahat ve suçlar bulunmaktadır. Vergilere ilişkin kabahatler ve suçlar, çoğunlukla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 252).

Vergi Usul Kanunu'nda kabahatler, usulsüzlük kabahatleri, özel usulsüzlük kabahatleri ve vergi ziyayı cezası olarak karşımıza çıkarken; aynı kanunda vergiye ilişkin suçlar vergi mahremiyeti ihlali, mükellefin özel işlerini ifa etme ve kaçakçılık suçları olarak düzenlenmiştir.

2. VERGİ CEZA HUKUKUNUN GENEL KAPSAMI

Vergi ceza hukukunun şümulü, vergi hukukunun içeriği ile aynı doğrultuda seyretmektedir. Vergi hukuku geniş anlamda vergi adı altında talep ve tahsil edilen kamu gelirlerinin yanı sıra diğer mali mecburiyetleri de ihtiva etmektedir (Karakoç, 2019: 43).

Dolayısıyla vergi ceza hukukunun sadece vergisel yükümlülüklerle aykırılıktan doğan vergi suç ve cezalarını konu edindiğini söylemek eksik olacaktır. Bunun yanı sıra vergi ceza hukukunun kapsamına resim, harç, parafiskal gelir ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin aykırılıklara uygulanacak kabahatlerin de girdiğini söylemek mümkündür.

Vergi ceza hukuku bir yandan vergisel ilişki nedeniyle vergi hukukunun alt bir kolu olurken; diğer taraftan suç ve ceza içerdiği olması nedeniyle ceza hukuku kavramlarını da kullanmaktadır (Bayraklı, 2006: 8).

Vergi ceza hukukunda düzenlenen hukuka aykırı davranışlar ile bu davranışlara bağlanacak ceza ve yaptırımları ya da yaptırıma bağlanmış hukuka aykırılıkları düzenlerken birtakım hususlara dikkat edilmesi gerekir. Birincisi, acaba şu anda sistemde var olan her hukuka aykırılığı mutlaka teknik anlamda ceza ile yaptırıma bağlamak gerekir mi? Bu ceza tabiri, hem kabahatler için uygulanan yaptırımları hem de hürriyeti bağlayıcı cezayı kapsamaktadır. Acaba gecikme zammı, gecikme faizi gibi niteliği ceza olmayan yaptırımları devreye sokarak bu hukuka aykırılıkların bir kısmını sistemde bu şekilde muhafaza etmek gerekli ve/ya da mümkün müdür? Buna karar verilmesinde yarar vardır. Çünkü ceza nitelikli yaptırımların olumlu yanları ve sonuçları kadar olumsuz yanları ve sonuçları da bulunmaktadır (Karakoç, 2010: 9).

Vergi ceza hukuku bağlamında uygulanmakta olan ceza ve/ya da yaptırımların amacı sadece ortaya çıkan gelir kaybının telafi edilmesinden ibaret değildir. Vergi kabahat ve/ya da suçlarına uygulanan ceza ve/ya da yaptırımların amacı, bir yandan kamu gelirlerinden mahrum kalan kamu idaresinin kaybının telafi edilmesi; diğer yandan, gelir kaybına yol açan ve/ ya da yol açacağı düşünülen fiillerin cezalandırılması suretiyle kamu düzeninin sağlanmasıdır (Bayraklı, 2006: 11).

Vergiye ilişkin görevlerini ifa etmeyerek vergi suçları işleyenlere karşı devlet, ‘vergi cezaları’ adı altında yaptırımlar öngörebilir. Dolayısıyla vergi cezaları, devlet hazinesi menfaatlerini yasa dışı yöntemlerle ziyan eden mükelleflere yahut yasada belirtilen konuyu yapmaya mecbur kılınan kişilerin aykırı davranışlarını, cezai yaptırıma bağlayan bir takım önlemlerden ibarettir (Edizdoğan, 2007: 7-8).

Buradan hareketle vergi ceza hukukunu, devlet ile üzerine vergi borç ve ödevleri düşen mükellefler arasında vergi münasebeti dolayısıyla doğan, devlet hazinesini vergi kayıplarına uğratan yahut kamunun nizamını bozan suçlar ve bu suçlara uygulanabilecek olan cezaları belli eden kaideler bütünü olarak tanımlayabiliriz (Bayraklı, 2006: 8).

3. VERGİ KABAHAHLERİ VE CEZALARI

Vergi mükellefleri ile vergi sorumlularının vergiye ilişkin ödev ve yükümlülüklerine aykırılık oluşturacak fiilleri ile vuku bulan, devlet hazinesini maddi hak kaybına uğratan ya da vergi kaybı tehlikesi ile karşı karşıya bırakan, cezalarının ilgili idare tarafından tahakkuk ettirildiği hukuki düzene aykırı davranış ve fiiller vergisel kabahatler olarak değerlendirilmektedir. Bu kabahatlere VUK’ da yer verilmiş olup;

bunlar, genel ve özel usulsüzlük ve vergi ziyayı kabahatlerinden meydana gelmektedir (Bozdağ, 2008: 95).

Vergi kabahat/suç ve cezaları konusunda, 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen bazı kabahat veya suç ve cezalar, Kabahatler Kanunu ve yeni çıkan Türk Ceza Kanunu ile uyumlu hale getirilmiştir (Bilici, 2012: 85).

Vergi Kabahatleri; vergi ziyayı kabahati, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri olmak üzere üç ayrı başlıkta değerlendirilebilir.

3.1. VERGİ ZİYAI KABAHAATİ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun konuya ait bazı hükümlerini, 5728 sayılı Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun' u değiştirmiş bulunmaktadır. Öncelikle “Vergi Ziyayı ve Suçu” başlığını taşıyan 344. maddenin başlığını “ Vergi Ziyayı Cezası” şeklinde değiştirmiştir (Donay, 2008: 10). Yürürlüğe giren Kabahatler Kanunu ile birlikte, suç olarak ifade edilmemesi gereken vergi ziyayı kabahati tabirine yer vermekten kaçınılmış; vergi ziyayı kabahati için uygulanacak cezanın belirtilmesi yoluna gidilmiştir (Karakoç, 2019: 177).

Yükümlüler tarafından işlenen vergi suçlarının temelinde yatan neden; vereceği verginin kendinde kalmasını isteme düşüncesidir. Bu aynı zamanda, devletin de vergi kaybına uğramasıdır. Devletin planladığı vergi gelirlerine ulaşılabilmesi, vergi kaybına neden olan fiilleri cezalandırmak suretiyle hem ekonomik kaybı gidermek; hem de diğer kişiler için ibret verici olmalıdır. İşte bu yaptırımın adı, vergi ziyayı cezasıdır (Bayraklı, 2006: 255-256).

Vergilendirme sürecine müteallik kapsamda, vergi mükellefi yahut vergi sorumluları olarak tanımlanan kimseler, verginin doğmasını gerektiren bir vaka ile karşı karşıya kaldıklarında bu durumu ilgili idareye ulaştırmak mecburiyetindedirler. Bu kimselerin yapacakları bildirim dahi belirli bir usule tabi olmaktadır. Belirlenen usule uygunluk içermeyen mükellef veya vergi sorumlusu davranışları hazineyi zarar altında bırakabileceği gibi zarar söz konusu olmasa bile vergisel anlamda zarar riski ile karşı karşıya bırakabilmektedir (Gümüş, 2016: 36).

Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde vergi ziyayı, mükellef veya vergi sorumlularının vergiye ilişkin ödev ve yükümlülüklerini vaktinde ifa etmemesi ya da

noksan ifa etmesi olarak ifade edilmiştir. Diğer yandan kişisel, ailevi ve medeni durumlar konusunda gerçek olmayan beyanlar ile başkaca suretlerle vergi borçlarının eksik tahakkukuna ya da haksız biçimde iade edilmesine neden olunması da vergi ziyayı hali olarak sayılmıştır. Ayrıca verginin sonraki süreçte tahakkuku veya tamam edilmesi yahut haksız iade edilen tutarların geri alınması hallerinin de cezai işlemlerin uygulanmasına engel olmayacağı vurgulanmıştır.

Mükellefin yerine getirmekle yükümlü olduğu ödevlere, VUK' un 153. ve 257. maddeleri arası düzenlenmiştir. Kanunda belli edilen bu ödevler dışında, kanunun diğer bölümlerinde ve diğer kanunlarda mükellefin yükümlü kılındığı ödevler de mevcuttur. VUK' un vergi ziyayı tanımladığı 341. maddenin birinci bendinden de anlaşılacağı üzere, vergi ziyayı kabahatinin meydana gelmesi için mükellefler ya da sorumluların vergilemeye ilişkin kanunlarda belirtilen bu görevlerini vaktinde ifa etmemesi ya da noksan yapması yeterli görülmüştür.

Diğer taraftan ilgili madde ikinci bendinde ise, kişisel bilgileri, resmi hali veya aile durumları hususunda yalan beyanlar ile verginin noksan tahakkuku, haksız geri iadesine neden olmak da vergi ziyayı hali varsayılmıştır. Sonuç olarak, vergi ziyayı kabahati verginin süresinden sonra ya da noksan tahakkuku ve haksız yere iadesi olarak üç şekilde karşımıza çıkmaktadır.

Yukarıdaki hallerde 'verginin eksik tahakkuku' veya 'verginin geç tahakkuku' na bağlanan vergi ziyayının 'tahakkuk' aşamasında meydana geldiğine dikkat çekmek gerekir. Bu iki hal için tahakkuk etmiş bir verginin geç tahsili veya tahsil edilememesi vergi ziyayı oluşturmaz (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 254).

Bu itibarla, vergi yasalarına süre ya da muhteva yönünden uygun davranılmaması nedeniyle, vergi tahakkukunda süre veya miktar bakımından bir aksamanın ortaya çıkması durumunda vergi ziyayı söz konusu demektir (Karakoç, 2019: 180). Buna, 'beyanname vermeme' veya 'beyanname eksik beyanda bulunma' örnek olarak gösterebilir. Örneğin; beyanname vermek zorunda bulunan zirai ve ticari yahut serbest meslek kazancı elde etmekte olan mükelleflerin, beyan verme süresi geçmesine rağmen elde ettikleri bu kazançlar için beyan vermemeleri, vergi ziyayı suçunu oluşturacaktır. Aynı şekilde, sorumlu sıfatıyla kestiği vergileri (yaptığı stopajları), süresi geçtiği halde vergi dairesine bildirmeyen sorumlunun eylemi de aynı suçta konu olacaktır.

Beyannamenin verilmesi, ancak gelirin veya verginin eksik gösterilmesi durumunda da, yine aynı suçtan takibat yapılabilecektir (Bilici, 2003: 87).

Vergi ziyayı kabahatinin işlenmiş sayılabilmesi için, vergi ziyasına yol açılmasının şart olması nedeniyle, bu kabahat zarar kabahati olarak nitelendirilmektedir. Söz konusu kabahatin işlenmesi sonucunda, Devlet hazinesinin bir zarara uğradığı kabul edilmektedir (Karakoç, 2004: 495). Ancak burada söz edilen zararın teknik anlamda bir zarar olmadığı; sadece eksik ve/ya da geç tahakkuk yüzünden Hazinesinin alacağına kural olarak geç kavuşması anlamına geldiğini unutmamak gerekir. Gerçeğe aykırı beyanlar veya diğer sebeplerle tahsil edilmiş verginin geri verilmesi ise, Hazine zararının olduğu anlamına gelir (Karakoç, 2019: 177-178).

Vergi ziyayı kabahati sonucu verilecek ceza, VUK 344. maddesinde hükme bağlanmıştır. Söz konusu maddede bulunan hallerin varlığı vergi ziyasına neden olduysa, mükellef yahut vergi sorumlusu nezdinde ziyasına sebep olunan verginin bir katı miktarında vergi ziyayı cezası kesilecektir. Şayet vergi ziyasına 359. uncu maddede sayılan fiiller ile neden olunduysa kesilecek ceza tutarı üç kat, söz konusu fiillere katılanlara ise bir kat oranında uygulanacaktır. Ancak vergi incelemelerine başlanması ya da takdir komisyonuna sevk işlemi sonrası verilen beyanlar dışında, yasal süre geçtikten sonra beyanname verildiyse bu madde gereği tahakkuk ettirilecek ceza %50 oranında uygulanacaktır.

Kanun maddesi somutlaştırılacak olursa, beyanname verme süresi geçtiği halde ticari kazancını beyan etmeyen bir mükellef hakkında re' sen tarhiyat yapılmasının yanı sıra kayba uğrattığı vergi tutarının bir katı olmak üzere vergi ziyayı cezası da tarh edecektir. Söz konusu maddenin ikinci bendine göre de, vergi ziyasına kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle neden olunması halinde bu ceza, kayba uğratılan vergi tutarının üç katı, kaçakçılık suçuna katılanlara ise bu fiillerinden dolayı bir kat oranında uygulanacaktır. Kanun koyucu kaçakçılık fiilini suç saymakla beraber, bu fiil vergi kaybına da yol açıyorsa, mükellef vergi ziyayı kabahatinin en ağır şekliyle cezalandırılmaktadır.

Maddenin son bendinde ise, vergi incelemelerine başlanması ya da takdir komisyonuna sevk işlemi öncesi beyannamenin verilmesi durumunda vergi ziyayı cezasının kayba uğratılan verginin yarısı kadar uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükümde cezanın yüzde elli oranında uygulanabilmesinin tek şartı olarak, beyannamenin verilmiş olması aranmaktadır. Bu vergi incelemelerine başlanması ya da

takdir komisyonuna sevk işlemleri öncesi verilmesi yeterlidir. Kaldı ki, yasadaki belirtilen zaman geçtikten sonra verilen beyanname nedeniyle cezanın %50 oranında kesilmesi için ikmalen ve/ ya da re' sen vergi tarhi yoluna gidilmemesi şartı da aranmamaktadır. Aranan tek olumsuz şart, beyanda bulunulmadan önce vergi incelemelerine başlanması ya da takdir komisyonuna sevk işlemine başvurulmamış olmasıdır (Karakoç, 2019: 185).

Vergi ziyai suçu vergi suçları içinde önemli bir yere sahiptir. Vergi, ekonomik bir olay olması nedeniyle vergi ziyaya karşı kesilecek cezanın para cezası olması sistemi daha anlaşılır hale getirmiştir. Vergi ziyai varsa, fiiline ve suç failinin niyetine bakılmaksızın ekonomik cezanın kesilmesidir (Bayraklı, 2006: 256).

3.2. GENEL USULSÜZLÜK KABAHATI

Usulsüzlüğün tanımı, VUK 351. maddesinde yapılmıştır. Madde metnine göre usulsüzlük, vergi yasalarının biçim ve yönetime ilişkin hükümlerine uyulmaması anlamına gelmektedir. Yine aynı yasa maddesine göre, vergi ziyai halinin olup olmadığı, mükellef ya da vergi sorumlularının vergi suçu işleme niyetinin bulunup bulunmadığı göz önünde bulundurulmaksızın, sadece vergi yasalarının biçim ve usulüne ait hükümlerine riayet edilmemesinden ceza tahakkuk ettirilebilecektir (Üstün, 2001: 27).

Genel usulsüzlük kabahatinde “biçime ve usule” ait kaidelerin ihlali sonucu ceza verildiği için kabahatin oluşmasında hareket unsuru önem arz etmektedir. O kadar ki, usulsüzlüklerde vergi kaybı olup olmamasına bakılmaksızın hareketin yapılmasının kabahatin oluşması için yeterli görülmesi, onları hareket kabahati haline sokmaktadır. Aynı zamanda, bu kabahatler, vergi kayıplarının meydana gelmesi riski taşıdıkları için tehlike kabahati adı ile de anılmaktadırlar (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 259).

Usulsüzlük kabahatlerini vergi ziyai kabahati ile karşılaştırdığımızda aradaki en önemli farkın vergi ziyai kabahatinin verginin tarh edilmesi sürecinde meydana gelmesi olduğu görülmektedir. Dolayısıyla usulsüzlük suçlarında kanunda sayılan fiillerin işlenmesinin tarh süresinden önce ya da sonra çıkmasına bakılmayacaktır. Diğer bir deyişle, burada vergi kaybının olup olmamasının herhangi bir önemi olmayacaktır.

VUK 352. maddesi gereği usulsüzlük kabahatleri, birinci derece ve ikinci derece usulsüzlükler olmak üzere ayrıma tabi tutulmuştur. O halde, birinci derece usulsüzlükler şunlardır:

1. Vergi ve harç beyanlarının vaktinde verilmemesi,

2. Bu kanun gereği, zorunlu olarak tutulması gereken defterlerden herhangi birisinin tutulmaması,
3. Defter kayıtları ve bunlara ilişkin belgelerin gerçek bir vergi incelemesi yapılmasına olanak vermeyecek seviyede eksik, usulsüz ya da karmaşık bir halde olması,
4. 245. maddeye göre, muhtar ve ihtiyar heyetleri tarafından yapılan davete çiftçilerin süresinde katılmaması,
5. Vergi Usul Kanunu'nun 215 ve 219. maddeleri arasında bahsi geçen kayıt düzenine ilişkin hükümlere uygun davranılmaması,
6. İşe başlama halinin vaktinde bildirilmemesi,
7. Onay yaptırılması zorunlu defterlerden herhangi birisinin onay işleminin yaptırılmaması (Yasal sürenin sonundan başlamak kaydıyla mecburi olan aylık süre geçtikten sonra onay alınan defterler, tasdik işlemi yapılmamış sayılır.)
8. Diğer ücretler üzerinden alınan Gelir Vergisinde, tarhiyat vakti geçmiş olmasına rağmen verginin tarh ettirilmemesi,
9. Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesinin 342. maddenin ikinci fıkrasında belirtilen zaman zarfında verilmemesi.

Kanunun aynı maddesine göre ikinci derece usulsüzlükler ise şunlardır:

1. Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesinin verilme süresinden başlamak koşuluyla kanunun 342. maddesi 1. fıkrasında belirlenmiş süre zarfında verilmesi,
2. Ekim ve sayıma ait beyanların belirlenen süre içinde ya da yasada talep edilen bilgileri içerecek şekilde verilmemesi,
3. İşe başlama bildirimini hariç vergi kanunlarında yazılan diğer bildirimlerin vaktinde yapılmaması,
4. Vergi karnelerinin belirtilen zamanın sonundan başlamak kaydıyla 15 gün geçmesine rağmen verilmemiş olması,
5. Onaya tabi olan defterlerden herhangi birisinin onay işleminin, belirtilen zamanın sonundan başlamak şartıyla bir ay içerisinde yaptırılması,
6. Vergi beyannamelerinin, bildirimlerin, evrak ve belgelerin yasal olarak belirlenmiş biçim ve içeriğe ve ekleri ile bunlar ile ilgili yapılmış diğer düzenlemelere ilişkin kaidelere uyulmaması,

7. Hesap yahut işlemlerin doğruluğunu yahut belirliliğini bozmamak kaydıyla bazı evrak ve belgelerin bulunmaması yahut ibraz edilmemesidir.

Anlaşılabacağı üzere, kanun hangi fiillerin işlenmesi halinde, usulsüzlük oluşacağını saymak suretiyle belirtmiştir. Kanun bununla da yetinmemiş, hangi usulsüzlük fiillerinin hangi tutarda cezaya sebebiyet vereceğini her yıl yayınladığı genel tebliğde açık etmiştir.

Yukarıda belirtilen usulsüzlük fiilleri sonucu mükelleflere uygulanacak ceza tutarları da 2020 yılı için 513 Seri No' lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiş olup; tebliğe ek olan cetvelde ceza tutarları her bir mükellef grubu bazında gösterilmiştir.

Tablo 1. Usulsüzlük Cezaları (01.01.2020 tarihi itibariyle uygulanacak tutarlar)

Mükellefiyet Türleri	I. Derece (TL)	II. Derece (TL)
1-Sermaye Şirketleri	220	120
2-Sermaye Şirketi Dışında Kalan Birinci Sınıf Tüccarlar ve Serbest Meslek Erbabı	130	67
3-İkinci Sınıf Tüccarlar	67	30
4-Yukarıdakiler Dışında Kalıp Beyanname Usulüyle Gelir Vergisine Tabi olanlar	30	18
5-Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler	18	8,5
6-Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	8,5	4,70

Kaynak: www.gib.gov.tr

Usulsüzlük kabahatine ilişkin cezalar, mükellef gruplarına göre farklılık gösterdiği gibi, usulsüzlük kabahatini oluşturan fiilin birinci derece yahut ikinci derece usulsüzlük fiillerinden olmasına göre de değişmektedir. Örneğin, sermaye şirketleri tarafından işlenmiş olan usulsüzlük kabahatine uygulanacak cezalar, kazancı basit usule göre belirlenenler tarafından işlenen usulsüzlük kabahatine verilecek cezalardan daha fazladır (Karakoç, 2019: 192).

Ayrıca VUK mükerrer 414. maddesinde de belirtildiği üzere, yasadaki maktu oranlar ve ceza tutarları, her sene önceki seneye ilişkin yeniden değerlendirilme oranında artırılmak kaydıyla uygulama bulacaktır. Cumhurbaşkanı, bu biçimde belirlenen oran ve miktarları artırmaya veya azaltmaya ya da tekrar yasal düzeyine indirmeye yetkili kılınmıştır.

Diğer yandan, kanunda belirtilen bu fiiller re'sen takdiri gerektirirse, ekli cetvelde yer alan ceza tutarları iki kat olarak uygulanacaktır.

Usulsüzlük fiili işlendiği zaman vergi ziyasına ayrıca neden olunması durumunda, vergi ziyası ile usulsüzlük cezaları karşılaştırılarak miktar olarak en yüksek cezanın kesilmesi gerekmektedir (Bağdınlı, 2008: 38).

3.3. ÖZEL USULSÜZLÜK KABAHAHATI

Kamu düzenini genel usulsüzlük suçuna kıyasla daha çok ihlal eden, vergi ziyasına neden olmaya daha yakın suçlar, özel usulsüzlük suçlarıdır. Özel usulsüzlük suçu fiilleri incelendiğinde, vergileme işlerinde önemli olan belge düzenine uymama ve bilgi vermeme gibi suç fiillerinden oluşmaktadır. Bu nedenle de cezaları, genel usulsüzlük cezalarına daha fazla ve fikri içtimanın kabul edilmediği suçlardır (Bayraklı, 2006: 275).

Vergi ceza hukukunda düzenlenen özel usulsüzlük halleri, fatura ve benzeri belgelerin alınmaması ve verilmemesi ile belirtilen diğer usul ve biçim kurallarına riayet edilmemesi (VUK m. 353); damga vergisinde (VUK m. 355) ve bilgi paylaşmaktan imtina edenler ve 256., 257. ile mükerrer 257. madde hükmüne uymayanlara ceza (VUK mük. m. 355) başlığı altında düzenlenmektedir (Karakoç, 2019: 193).

513 Seri No' lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca, belirtilen özel usulsüzlük cezaları ve ceza tutarları şu şekildedir:

1. Elektronik ortamda tanzim edilmesi gerekli belgeler de dâhil; fatura, müstahsil makbuzu, gider pusulası ve serbest meslek makbuzunun verilmemesi, alınmaması yahut tanzim edilen bu vesikalarda olması gereken tutarlardan başka tutarlara yer verilmesi, ayrıca bu belgelerin elektronik ortamda düzenlenip gönderilmesi gerekirken Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen mecburi haller hariç; kâğıt ortamında düzenlenen ya da VUK 227. ve 231. maddeleri kapsamında hiç tanzim edilmemiş sayılması hallerinde; bu vesikaları düzenlemeye ve almaya mecbur kılınanların her birine, her bir belge için 1.1.2020 tarihi itibarıyla 350 TL'den az olmamak koşuluyla, bu belgelerde belirtilmesi gereken tutarların ya da tutar farklarının %10'u oranında özel usulsüzlük cezası tarh olunur.

1.1.2020 tarihinden itibaren her bir belge türü için tarh edilen özel usulsüzlük cezaları toplamı, bir takvim yılı için 180.000 TL'yi aşamaz.

2. Elektronik ortamda tanzim edilmesi gerekli belgeler de dâhil; sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığı'nca düzenlenme mecburiyeti getirilen vesikaların; tanzim edilmediğinin, kullanılmadığı ve bulundurulmadığının, düzenlenen vesikaların aslı ile suretinde farklı tutarlara yer verildiğinin, gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin yahut elektronik ortamda düzenlenmesi gerekirken Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen mecburi haller hariç; kâğıt ortamında düzenlenen ya da VUK 227. ve 231. maddeleri kapsamında hiç tanzim edilmemiş sayılması hallerinde; bu vesikaları düzenlemeye ve almaya mecbur kılınanların her birine, her bir belge için 1.1.2020 tarihi itibariyle 350 TL'den az olmamak koşuluyla, bu belgelerde belirtilmesi gereken tutarların ya da tutar farklarının %10'u oranında özel usulsüzlük cezası tarh olunur.
1.1.2020 tarihinden itibaren her bir belge türü için tarh edilen özel usulsüzlük cezaları toplamı, 18.000 TL'yi ve bir takvim yılı için ise 180.000 TL'yi aşamaz.
3. VUK 232. madde kapsamında sayılanlar hariç; fatura, fatura, müstahsil makbuzu, gider pusulası, serbest meslek makbuzu, ödeme kaydedici cihaz fişi, perakende satış fişi ve yolcu taşıma biletlerini almama durumunda bu kimselere, söz konusu maddenin 2 no' lu bendinde belirtilen tutarın beşte biri oranında özel usulsüzlük cezası tarh edilir. Ayrıca bu cezanın kesilebilmesi için sayılan belgelerin alınmama veya verilmeme tespitinin vergi inceleme yetkisi olanlarca yapılması şarttır.
4. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından günü gününe kaydedilme ve tutulma zorunluluğu bulunan defterlere günü gününe kayıt yapılmaması, bu defterlerin bulundurulmaması, yetkili kimselere çıkarıp gösterilmemesi ve vergi levhası bulundurma ve asma zorunluluğuna uymayanlara 1.1.2020 tarihi itibariyle 350 TL özel usulsüzlük cezası tarh edilir.
5. Kanunda belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planı ve mali tablolarla ilgili usul ve esaslar ile muhasebeye ilişkin bilgisayar programlarının üretimine ilişkin standart ve kurallara uygun davranmayanlara 1.1.2020 tarihi itibariyle 8.500 TL özel usulsüzlük cezası tarh edilir.
6. Gerçek ve tüzel kişiler ile kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılacak muamelelerde kullanım mecburiyeti getirilen vergi kimlik numarasını

kullanmadan işlem görenlere 1.1.2020 tarihi itibariyle 420 TL özel usulsüzlük cezası tarh edilir.

7. Matbaa işletmelerinden belge basımına ilişkin bildirim yükümlülüklerini kısmen veya tamamen ifa etmeyen matbaacılara 1.1.2020 tarihi itibariyle 1.300 TL ve bir takvim yılı içerisinde toplam 260.000 TL'yi geçmemek şartıyla özel usulsüzlük cezası tarh edilir.
8. 4358 sayılı Kanun kapsamında vergi kimlik numarası kullanım mecburiyeti getirilen kurum ve kuruluşlardan yapmış oldukları muamelelere ilişkin bildirimleri, belirtilen standartlarda ve vaktinde ifa etmeyenlere, 1.1.2020 tarihi itibariyle 1.800 TL özel usulsüzlük cezası tarh edilir.
9. VUK 127. madde gereğince Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli yetkilisinin uyarısına karşın durmayan aracın sahibine 1.1.2020 tarihi itibariyle 1.300 TL özel usulsüzlük cezası tarh edilir.

Kanunda belirtilen bu özel usulsüzlükler neticesi vergi ziyanının ortaya çıkması halinde, bu ziyan gerektirdiği vergi cezaları ayrıca tarh ettirilir ve bu cezalar için VUK 336. madde hükümleri tatbik edilmez (VUK m. 353).

Özel usulsüzlük hallerinden diğeri de, damga vergisi uygulamasında ortaya çıkmaktadır. Buna göre, damga vergisi ödenmeyen yahut eksik ödenen kâğıtlar söz konusu olduğunda, vergi ve vergi cezasının tahsili sağlanmadan onay veren ya da örnek suretlerini veren noterlere, verdikleri her kâğıt için tahsilatı yapılmayan damga vergisi üzerinden maktu vergilerde %50, nispi vergilerde %10 oranı olmak üzere, özel usulsüzlük cezası tarh edilecektir. Fakat 1.1.2020 tarihi itibariyle, bu kapsamında tarh edilen özel usulsüzlük ceza tutarları her bir kâğıt için 2.90 TL'den aşağı olamaz.

Bilgi vermekten çekinme ile kanunun muhafaza ve ibraz ödevlerine uyulmaması durumunda da özel usulsüzlük cezası söz konusu olmaktadır. Vergi Usul Kanunu 86, 148, 149, 150, 256 ve 257. maddeleri gereğince, belirtilen mecburiyetler ile mükerrer 257. madde ve kamu kurum ve kuruluşlarından bilgi sunma ödevinin ifa etmeyen yöneticiler de dâhil olmak üzere, GVK 98/A maddesi uyarınca konulan mecburiyetlere riayet etmeyenlere;

1. Birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabına ilişkin 1.1.2020 tarihi itibariyle 2.300 TL,

2. İkinci sınıf tüccarlar, gerçek usule tabi çiftçiler ile kazançları basit usulde vergilendirmeye tabi olanlar hakkında 1.1.2020 tarihi itibariyle 1.200 TL,
3. Yukarıdaki bentler dışında kalan mükellefler için 1.1.2020 tarihi itibariyle 600 TL özel usulsüzlük cezası tarh edilir.

Ayrıca, VUK 107/A maddesinde yer verilen elektronik ortamda tebliğ mecburiyetine tabi olanlara da bu hükme uymamaları neticesinde özel usulsüzlük cezası tarh edilecektir. Tarh edilecek özel usulsüzlük cezalarına ilişkin belirlenen miktarlar ise, aşağıdaki gibidir:

1. Birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabına ilişkin 1.1.2020 tarihi itibariyle 1.400 TL,
2. İkinci sınıf tüccarlar, gerçek usule tabi çiftçiler ile kazançları basit usulde vergilendirmeye tabi olanlar hakkında 1.1.2020 tarihi itibariyle 700 TL,
3. Yukarıdaki bentler dışında kalan mükellefler için 1.1.2020 tarihi itibariyle 360 TL özel usulsüzlük cezası tarh edilir.

Vergi ödeme ve tahsilatlarını banka ve benzeri finans kuruluşları ya da posta dairelerince tanzim edilen belgeler ile kanıtlama mecburiyetine uymayanlara bir takvim yılı içerisinde tarh edilecek özel usulsüzlük cezası toplamı 1.800.000 TL'yi geçemez.

Genel usulsüzlük cezalarında olduğu gibi burada da, her yıl maktu hadler ve ceza miktarlarının belirlenmesi, bir önceki yıla ait yeniden değerlendirme oranında artırılma yapılmak suretiyle söz konusu olmaktadır.

Ayrıca, Cumhurbaşkanına yeniden değerlendirme oranı ile tespit edilen had ve miktarları artırma ya da azaltma veya tekrar yasal seviyesine getirme konusunda yetki verilmiştir. Ancak, diğer taraftan verilen bu yetkinin Anayasamızın “Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.” ibaresine aykırı olduğu düşünülmektedir (Kaneti, 1989: 235).

3.4. VERGİ KABAHATLERİNDE BİRLEŞME, TEKERRÜR VE İŞTİRAK

3.4.1. Vergi Kabahatlerinde Birleşme

Vergi kabahatlerinde birleşme kavramının açıklığa kavuşması hem Kabahatler Kanunu'nda hem de Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen birleşmeye ilişkin hükümlerin incelenmesi ile olacaktır.

Kabahatler Kanunu 15. maddesinde, tek fiil ile birden çok kabahatin oluşmasına sebep olan kimseler hakkında söz konusu kabahatlere ilişkin açıklamalarda yalnızca idari para cezası uygun görülmüş ise en ağır cezanın uygulanacağı belirtilmiştir. Söz konusu kabahatlere ilişkin kanunda idari para cezası dışında bir idari yaptırım öngörülmüş ise de, bu yaptırımların her birinin ayrı ayrı uygulama konusu olacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı kabahate konu fiilin birden çok işlenmesi durumunda her bir kabahate ilişkin ayrı ayrı idari para cezası verilecektir. Bu nedenle, kesintisiz fiille işlenebilen kabahatler idari yaptırım kararı verilinceye kadar tek fiil sayılacaktır. Bir fiil hem suç hem de kabahat olarak açıklanmışsa, yalnızca suç nedeniyle yaptırım kararı uygulanacaktır. Fakat suç nedeniyle yaptırım uygulanamayacak durumlarda kabahatten yaptırım kararı uygulanacaktır.

Burada öncelikle işlenen fiillerin türüne bakılır. İşlenen fiiller idari para cezasını gerektiriyorsa, hangisi için en yüksek idari para cezası öngörülmüşse o tutar uygulanır. Örneğin işletmesinde genel sağlığı bozacak ürünleri emre aykırı davranarak ve vatandaşları rahatsız etmek suretiyle satan kişi aynı zamanda iki fiil ile kabahat suçu işlemektedir. Bu kişinin fiillerinden genel sağlığı bozmak suretiyle emre aykırı davranma sonucu işlediği fiil daha ağır idari para cezasını gerektirmektedir. Ancak bu fiiller nedeniyle kişiye uygulanacak ceza, başka ceza türlerinin uygulanmasını da gerektiriyorsa hem idari para cezası hem de kanuna göre öngörülen diğer ceza türü uygulanacaktır. Burada birleşme söz konusu olmayacaktır.

Diğer yandan bir fiil kesintisiz surette sürekli işleniyorsa, burada da idari yaptırım kararına kadar işlenen fiil tek fiil sayılacaktır. Örneğin, bir kişi her gün aynı yerde ve aynı saatte dileniyorsa, dilencilik kabahati için kesilecek ceza verilene kadar her gün işlenen bu fiil, bir fiil sayılır.

Bir fiil ile hem suça hem de kabahate vücut verilmesi durumunda, kanun koyucu burada tipik içtima anlayışını benimsemektedir. Suçlar için hürriyeti bağlayıcı cezalar uygulanması nedeniyle, suçlara ilişkin cezaların uygulanması yolunu seçmektedir. Zaten suçlara uygulanan cezalar, en ağır ceza olma özelliği taşımaktadır. Fakat suç nedeniyle herhangi bir sebeple yaptırım uygulanmaması halinde, kabahat nedeniyle kanunda belirtilen cezanın uygulanması gerekmektedir (Bayraklı, 2006: 143).

Kabahat olarak değerlendirilen fiillerin meydana getirdiği her bir netice, kural olarak apayrı ve bağımsız bir kabahat fiilini ortaya çıkarır. Diğer bir ifadeyle fail fiilleri

nedeniyle kaç tane netice ortaya çıkarmışsa, o kadar kabahat fiili meydana gelmiş ve de işlenmiş sayılır. Kaç adet kabahat fiili var ise, ayrı ayrı her biri için ceza kesilir. Fakat bazı durumlarda edimlerin çokluğu kabahatlerin birden çok görünüm arz etmesini gerektirmektedir (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 263).

Vergi Usul Kanunu'nun birleşme ile ilgili düzenlemelerinde, ceza hukukunun birleşmeye ilişkin hükümleri dikkate alınmaktadır. Ancak vergi hukukunun özelliğinden dolayı, bu konuda çeşitli sistemlerden yararlanılmakta; bazı durumlarda cezaların toplanması; bazı durumlarda ise, en ağır cezanın verilmesi benimsenmektedir (Mutluer, 2008: 258).

VUK 335. maddesinde ise, vergi ziyayı cezalarında cezayı gerektiren tek fiil sebebiyle başka türden birkaç verginin ziyayı söz konusu olursa bütün vergiler açısından ayrı ayrı ceza tarh edileceği belirtilmiştir. O halde, vergi kaybına sebebiyet veren tek bir fiil farklı türden vergi kaybına yol açıyorsa, uygulanacak ceza birleştirilemeyecektir. Örneğin, kuyumculuk faaliyeti ile iştigal eden bir ticaret erbabı aynı zamanda vergi dairesine bildirimde bulunmadan döviz alım satımında da bulunuyorsa, tek fiili ile hem gelir vergisi yönünden hem de katma değer vergisi yönünden devleti vergi kaybına uğratacaktır. Dolayısıyla vergi idaresi mükellefe hem katma değer vergisi hem de gelir vergisi olmak üzere ayrı ayrı olmak üzere vergi ziyayı cezası tarh ettirecektir.

Cezayı tarhiyatını gerektiren bir tek fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları birlikte oluşmuş olursa, bu fiile ait tarh edilecek cezalardan yalnızca tutar itibarıyla en yüksek olanı kesilir. Usulsüzlük cezası tarh edilen bir fiil, vergi ziyayı durumuna da neden olmuş ve bu durum sonradan tespit edilmişse, önce usulsüzlük cezası tarhiyatının yapılmış olması, bu durumun vergi ziyayı cezası ile karşılaştırılmasına ve eksik tarh edilen cezanın uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir (VUK m. 336).

Vergi beyannamesinin zamanında verilmemiş olması, hem re' sen takdir hem de verginin vaktinde tahakkuk ettirilmesi yüzünden vergi ziyasının oluşum sebebidir. Bu durumda hem usulsüzlük kabahati hem de vergi ziyayı kabahati işlenmiş olmaktadır. İki ayrı kabahat işlenmiş olmasına rağmen, bu gibi durumlarda, faile en ağır cezanın verilmesi ile yetinilmekte; daha hafif cezayı gerektiren vergi kabahati diğerinin içinde erimektedir. Bu itibarla, Vergi Usul Kanunu bu konuda tam anlamıyla Türk Ceza Kanunu'nun fikri içtima konusuna ilişkin yaklaşımını benimsemektedir (Mutluer, 2008: 260).

Özel usulsüzlük kabahati ile vergi ziyamının da meydana gelmesi halinde, vergi ziyayı ve özel usulsüzlük cezalarının birbirinden bağımsız tarh edilmesi gerekir (VUK m. 353). Örneğin, ticaret erbabının sattığı mal dolayısıyla fatura düzenlememesi halinde, vergi ziyayı cezası ve özel usulsüzlük cezaları her biri ayrı ayrı kesilecektir. Ancak hesap dönemi içinde tespit edilmediği için kesilmemiş olan özel usulsüzlük cezasının, hesap dönemi kapandıktan sonra yapılan bir inceleme sonucuna bağlı olarak kesilmesinin mümkün olmadığına ilişkin Danıştay içtihadı karşısında kanunun bu hükmünün uygulanma ihtimali bulunmamaktadır (Karakoç, 2019: 128-130).

3.4.2. Vergi Kabahatlerinde Tekerrür

Kişinin vergi kabahati işledikten sonra tekrar kabahat fiiline neden olması halinde, bu kişinin verilen ceza ile akıllanmadığı düşünülerek sonra işlenen kabahatlere uygulanacak cezanın miktar olarak ağırlaştırılması yolu tercih edilir. Aslında geçmişte bakıldığında hemen hemen her dönemde kabahate vücut veren fiillerin tekrar edilmesi durumunda, kabahati işlemekte ısrar eden kimselere verilen cezaların artırıldığı görülmüştür. Tekerrür, kişinin kabahat işleme ısrarına bağlı olarak ortaya çıkmaktadır (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 264).

Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesinde vergi kabahatlerinin tekerrürüne ilişkin düzenleme yapılmıştır. Usulsüzlük ya da vergi ziyama neden olmaktan dolayı hakkında ceza tarh olunan veya cezası kesinleşen kimselere, bu cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yıldan başlamak kaydıyla, vergi ziyamında beş yıl, usulsüzlükte ise iki yıl içerisinde hakkında tekrar ceza kesilmesi halinde, vergi ziyayı cezası %50, usulsüzlük cezası %25 oranında artırılarak uygulanacaktır.

Bu düzenleme, tekerrür müessesinin vergi kabahatlerinde kabul edildiğini göstermektedir. Burada önemli olan hususlardan biri, tekerrürün uygulanabilmesi için vergi kabahatinin ve cezasının kesinleşmesidir; yoksa cezanın tahsili şart değildir (Saban, 2009: 224).

3.4.3. Vergi Kabahatlerinde İştirak

İştirak, tek bir kimse tarafından işlenebilen kabahat fiilinin birden çok kimse tarafından hep beraber işlenmesini ifade eden bir kavramdır. Dolayısıyla kabahate iştirak kavramı, iştirak eden kimsenin işbirliğini ve iradesini zorunlu kılar (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 264).

Kabahatlere iştirak çok basit düzenlenmiştir (Bayraklı, 2006: 156). Vergi kabahatleri açısından iştirakin geçerli olacağı kabahat ve fiiller düzeyinde genel bir şart getirilmiştir. İştirakin var olabilmesi için; iştirak edilen kabahatin, ağır sayılan fiiller ile işlenmesi ve bu fiillerin de vergi ziyayı oluşturması gerekmektedir. Dikkat edildiğinde iştirak, vergi ziyayı kabahatinin tüm fiilleri itibariyle geçerli sayılmamıştır (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 266).

Yasa koyucu kabahat fiillerine iştirak konusunda tek tür fail sistemini yerinde görmüştür. Kabahat fiilinin işlenmesine iştirak eden kimseler arasında suça katılan ve fail ayrımı yapılmadan cezalandırma yoluna gidilmiştir (Bayraklı, 2006: 156).

Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin üçüncü fıkrasında da vergi kabahatlerine iştirak kavramına değinilmiştir. Söz konusu madde fıkrasında, vergi ziyayına VUK 359. maddede yer alan fiiller ile sebep olunması durumunda verilecek cezanın üç kat, bahsedilen bu fiillere iştirak sağlayanlara ise bir kat olarak uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

O halde kanun, iştirak kavramının meydana gelebilmesi için sadece vergi ziyayı suçunun işlenmesi ve buna ek olarak kaçakçılık fiilinin de söz konusu olmasını şart olarak koymuştur. Diğer taraftan da böyle bir durumun varlığı halinde, cezanın üç kat olarak artırılacağını, iştirakçilere de verilen bu cezanın bir kat uygulanacağını ifade etmiştir.

4. VERGİ SUÇ VE CEZALARI

Vergi suçu ve cezaları konusuna girmeden önce suç ve ceza kavramlarını tanımlamak daha doğru olacaktır. Suç kavramı, şekilsel açıdan hukuki düzen tarafından ceza ve güvenlik önlemleri müeyyidesine bağlanmış kanuni tip olarak tarif edilebilir (İçel ve diğerleri, 1999: 15).

Suç, ceza hukukunun temelini oluşturan bir kavramdır. Hukuki bir kavram olarak suçu inceleyebilmek için öncelikle onu meydana getiren genel unsurların nelerden ibaret olduğunu, suçun daha hafif ve ağır sayılmasını gerektiren nedenlerin neler olduğunu ve suçun ne zaman ortaya çıkıp, ne şekilde ortadan kalkacağını tespit etmek gerekir. Suçun unsurları, suçun mevcudiyeti için şart olan ve bir araya gelerek suçu oluşturan esaslardır. Bu unsurların bir kısmı asli, bir kısmı ise tali niteliktedir. Asli unsurlar bulunmadıkça bir fiilin suç olarak nitelendirilmesine olanak yoktur (Bilgin, 2006: 4).

Suç, sosyal bir varlık olan insanoğlunun toplumla çatışması sebebiyle, eskiden beri var olagelen ve gelecekte de muhakkak mevcudiyetini sürdürecektir kaçınılmaz bir

olgudur. Toplum ve insan arasında var olan sosyolojik iletişim neticesi meydana gelen bu husus konusunda, literatürde başkaca tanımlamalara rast gelmek olasıdır (Hatipoğlu, 2007: 3).

Ceza hukukunun genelinde görüldüğü gibi vergi hukukunda da suçun var olabilmesi, hukuka karşıt bir hareketin varlığını gerektirir. Karşıt hareketten kasıt, Vergi Usul Kanunu ya da mevcut diğer vergiye ilişkin kanunların mükellef, vergi sorumluları yahut diğer kimselere yüklenen hükümlere aykırı davranış ve bu davranışın da cezayı şart kılmasıdır (Tosuner, Arıkan, 2008: 203).

Vergi ceza hukukunun temel kavramlarından birisini oluşturan vergi suçunun ceza hukuku ve vergi hukuku alanlarında hatta idari yaptırımlar niteliğinde olmasından dolayı idare hukuku alanında farklı tanımları yapılmaktadır. Konu, vergi ceza hukuku bakımından da incelendiğinde, ortak bir tanımın varlığından söz etmek mümkün değildir. Diğer bir deyişle, vergi ceza hukuku literatüründe de vergi suçunun farklı tanımları yapılmıştır (Kalaycı, 2013: 14).

Vergi suçları, hürriyeti bağlayıcı suçlar veya adli vergi suçları gibi isimlerle de ifade edilmektedir. Vergi suçlarının kabahatlerden ayrılması ve hürriyeti bağlayıcı cezalar verilmesi tamamen idare tarafından verilen parasal vergi cezalarının bazı durumlarda yeteri seviyede otorite düzenini sağlayacak nitelikte olamaması düşünüldüğündendir. Kamu düzeninin sağlanması adına uygulanacak maddi nitelikli cezaların yetersiz olduğu ve bunların yanında adli nitelikli makamlarca ceza verilmesi uygun görülmüştür (Yüksel, 2005: 19).

Vergi suçu oluşturan bazı fiillere, ceza uygulanması yargı organlarının görev alanına girer. Ceza hukuku anlamında vergi suçları olarak adlandırılan bu suçlarda, uygulanan yaptırım hürriyeti bağlayıcı ceza niteliğindedir. Bu tür ceza, yargı organı tarafından kesildiği için vergi idaresinin uygulanan ceza üzerinde tekrar bir tasarrufu olamaz. (Bilgin, 2006: 6). Vergi idaresi, mükelleflerin ceza mahkemelerinde yargılama yapılmasını gerektiren bir suç işlediği kanısına somut deliller ile varırsa, mükelleflerin dosyasını ilgili cumhuriyet savcılığına nüksettirmekle yükümlüdür (VUK m. 367).

VUK’ da yer alan vergi suçları ve uygulanacak cezalar ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Bu suçlar; kaçakçılık, mükelleflerin özel işlerini yapma, haysiyet ve şerefe tecavüz ya da hakaret, vergi mahremiyetini ihlali ve ekim ve sayım beyanlarının denetlenmemesi suçları olmak üzere beş başlık halinde incelenebilir.

4.1. KAÇAKÇILIK

Vergi kaçakçılığı, mükellefin vergi yasalarını ihlal ya da ihmal ederek vergi yükünü üzerinden atması olarak ifade edilebilir. Vergi kaçakçılığına sebebiyet veren fiillere ilişkin hukuk sistemimizde iki farklı ceza uygulaması mevcuttur. VUK' un 359. maddesinde belirtilen fiillerin vuku bulması halinde hem VUK kapsamında mali nitelikte ceza hem de TCK kapsamında hürriyeti bağlayıcı ceza söz konusu olabilmektedir (Ortaç, Ünsal, 2019: 185).

Vergi hukukunun mühim kavramlarından biri, kaçakçılıktır. Bu önem, toplumumuz içinde bu kavrama atfedilen anlamdan gelmektedir. Çünkü kaçakçılık kavramı yalnızca vergi suçuna atfedilen bir kavram değil; hukuki sistemimiz içinde yer alan ve toplumsal ruhu rencide eden başkaca suçları da çağrıştıran bir isimdir (Bayraklı, 2006: 241).

Toplumumuzun “kaçırma” kelimesini algılayış biçimini incelediğimizde, ciddi boyutta hasarlara yol açan, başka suçlara kıyasla daha fazla utanma duygusu hissettiren bir suç olarak kabul ettiğini görmekteyiz. Nitekim bu suç, içinde aldatma, hile, gizleme, sahtecilik ve benzeri öğeleri yer etmiştir (Hatipoğlu, 2007: 20).

Kaçakçılık suçunu şöyle tanımlanabilir: Vergi ziyayı şartına bakılmaksızın, kanunda belirtilen fiillerle nesnel olarak kasti işlenebileceği, devletin vergi konusunda koyduğu kamusal düzeni bertaraf edici ve hukuki düzenin reddettiği fiillere kaçakçılık suçu adı verilmektedir (Bayraklı, 2006: 241).

Bu suçu oluşturan fiiller “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” adlı başlık ile 213 sayılı VUK 359. maddesinde aşağıdaki biçimde sıralanmıştır;

- (a) Vergi kanunlarına göre tutulan yahut tanzim edilen, saklama ve ibraz edilme zorunluluğu getirilen;
 - 1) Defter ve kayıtlarında muhasebe ve hesap hilesi yapanlar, doğruluk payı bulunmayan ya da kayıtlara konu muamelelerle ilgisiz kimselerin adıyla hesap oluşturanlar veya vergi matrahlarının azaltılması neticesine sebep olacak biçimde defterlere kayıt edilmesi gereken hesap ve muameleleri kısmen ya da tam manasıyla başkaca defter, vesika ya da kayıtlara geçirenler,

2) Defter, belge ve kayıtları değiştirenler, saklayanlar veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler tanzim edenler yahut dzenlenen bu vesikaları kullananlar

hakkında 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası hkmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları ya da diğer suretlerle sabit olmasına rağmen, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kılınmış kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkranın uygulanmasında gizleme olarak kabul gdrur. Gerçek bir işlem ya da duruma dayanmak ile beraber bu işlem veya durumu iğerik ya da tutar itibariyle gerçeğe aykırı biçimde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

- (b) Saklama ve ibraz zorunluluğu olan, vergi kanunları gereğince tutulan, tanzim edilen defter, kayıt ve belgeleri yok eden yahut defter sayfalarının yerine başka yapraklar koyan veya hiç yaprak koymayan veya vesikaların asıl veya suretlerini kısmen ya da tamamen sahte olarak tanzim eden veya bu vesikaları kullananlar hakkında 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası hkmolunur. Sahte belge, gerçek bir işlem veya durum olmamasına rağmen bunlar varmış gibi tanzim edilen belgedir.
- (c) Bu Kanuna gbre sadece Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olan kimselerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması bulunmadığı halde basanlar ya da bile bile kullananlar hakkında 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası hkmolunur.

Aynı kanun maddesinde, 371. maddedeki pişmanlık koşullarına uygun durumu ilgili makamlara bildirimde bulunanlar hakkında bu madde hkmünün uygulanmayacağı belirtilmiştir. Kaçakçılık suğlarını ifa edenler hakkında bu maddede belirtilen cezaların uygulama bulması 344. maddede belirtilen vergi ziyai cezasının ayrıyeten uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Bunun yanında bazı hallerde kaçakçılık suçunu meydana getiren fiiller için usulszlük cezası da uygulanabilecektir. Orneğin bir muhasebe hilesi yapılması halinde, tek dzen hesap planına ve muhasebe standartlarına uyulmadığı için özel usulszlük cezası da uygulanacaktır (Aydoğdu, 2009: 27).

4.2. VERGİ MAHREMİYETİNİN İHLALİ

Vergiyi toplayan otorite olan devlet, vergilendirme ilişkin muameleleri yerine getirirken mükelleflerin iktisadi, mali, kişisel, ailevi dahi sosyal durumları hususunda bilgiler edinmesi normal bir durumdur (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 278). İdare tarafından öğrenilen bu verilerin vergilendirme gayesi haricinde kullanılmaması, yani gizli kalması icap etmektedir. Bilhassa bu verilerin kullanılarak mükelleflerin zararına neden olunması olası değildir. Bu sebeple, Vergi Usul Kanunu'nda, vergi mahremiyetinin ihlali suçu vücut bulmuştur (Karakoç, 2019: 333).

Vergi mahremiyeti, vergi ile ilgili işlemlerle uğraşan kişilerin görevlerinden dolayı mükelleflere ait bilgilerin, işlemlerin, hesapların, servet ve meslekleriyle ilgili olarak öğrenmiş oldukları her türlü bilgi ve belgelere ilişkin hususları işlemler bittikten sonra saklamalarını ifade etmektedir. Söz konusu kişiler bu bilgileri açıklayamaz, kendileri ve üçüncü kişiler yararına kullanamazlar. Aksi takdirde, vergi mahremiyetini ihlal etmiş sayılırlar (Öner, 2012: 135).

VUK 5. maddesinde, vergi mahremiyeti tabi olan kişiler sayılmıştır. Buna göre, vergilendirme ile ilgili işlemler ve vergi incelemeleri ile meşgul olan kamu görevlileri; bölge idare mahkemeleri, vergi mahkemeleri ve Danıştay' da görev yapanlar; vergi ile ilgili işlerde kullanılan bilirkişiler, vergi kanunlarına istinaden oluşturulan komisyonlara katılım gösterenlerdir. Sayılan bu kişiler, görevlerini herhangi bir sebeple bıraksalar bile yasak devam edecektir.

Vergi kabahatleri ve hürriyeti bağlayıcı diğer cezayı gerektiren suçlarda koruma altına alınan hukuki menfaat, kamusal menfaat ve özellikle devlet hazinesinin menfaati iken, vergi mahremiyetinin ihlali suçunda şahsi menfaat, yani mükellefin menfaatidir (Sonsuzoğlu, 2000: 133).

Vergi gizliliğinde esas amaç, mükellef ve yakınlarının zarar etmesinin önüne geçmek; devlet ile mükellef arasındaki ilişkinin iyi bir seviyede devam ettirilmesini sağlamaktır. Böylece yükümlü, devlete karşı olan güveni artarken, vergilendirme sebebiyle doğacak ilişki daha iyi bir durumda kalacaktır. Ayrıca devlet, koruyucu devlet olma özelliğinin de gerçekleştirmiş olacaktır (Bayraklı, 2006: 290).

Kovuşturması şikâyete bağlı bir suçtur. Şikâyet etme hakkı bulunan kimse yapılan fiili ve failin kimliğini öğrendiği tarihten itibaren 6 ay içinde şikâyette bulunmazsa, soruşturma ve kovuşturma yapılamayacaktır. Davanın şikâyete bağlı olarak açılması

durumunda ise, hüküm kesinleşinceye kadar olan sürede şikâyetçi yapmış olduğu şikâyetten vazgeçebilme imkânına sahiptir (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 278).

VUK' un 5. maddesinde, bazı durumlarda vergi mahremiyetinin ihlali suçunun işlenmiş sayılmayacağı belirtilmiştir. Buna göre; gelir vergisi mükelleflerinin ve sermaye şirketlerinin, vergiye tabi matrahlarını ve hesaplanan vergiyi gösteren vergi levhasını işyerine asmaları vergi mahremiyeti anlamına gelmez. Mükelleflerin verginin tarhına esas teşkil edecek beyanları, kesinleşmiş vergi ve cezaları ve süresi geçmiş olmasına rağmen ödenmeyen vergi ve ceza tutarları Hazine ve Maliye Bakanlığı açıklayabilir. Hazine ve Maliye Bakanlığı sahibi olduğu yetkiyi mahalline de devredebilir. Diğer taraftan vergi idaresi, yapacakları vergi tahsili ile ilgili verileri bankalara verebilir. Vergi inceleme raporu ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanzim ettikleri ya da söz konusu bu belgeleri kullandıkları tespit olunanlar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ya da aynı kanun ile kurulan meslek ve birlik odalarına bildirilebilirler. Kamu görevlilerince sürdürülen adli ve idari soruşturmalara ilişkin istenilen bilgi ve belgeler, vergi idareleri tarafından talep edenlere verilebilir.

İşlenen suç neticesi verilecek ceza ve uygulanacak yaptırım ve diğer hususlar VUK 362. maddesinin yaptığı atıf gereği, TCK'nın 239. madde "Ticari Sırların Açıklanması" başlıklı maddesi hükümlerine göre yerine getirilir. O halde, vergi mahremiyetinin ihlali suçuna verilecek ceza, 1 yıldan 3 yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası olmaktadır. Dikkat edilirse ceza, hapis yanında adli para cezası şeklinde verilmek üzere düzenlenmiştir (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 278).

4.3. MÜKELLEFLERİN ÖZEL İŞLERİNİ YAPMA

Vergi Usul Kanunu'nun 6. maddesinde, vergiye ilişkin işlemler ve incelemeler ile bölge idare mahkemeleri, vergi mahkemeleri ve Danıştay'da görev yapanların, mükellefin vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin hesap, yazı ve benzeri özel olarak nitelendirilebilecek işlerini ücret almadan dahi yapamayacakları ifade edilmiştir. Yasak edilen bu durumlara uygun davranış sergilemeyenlere VUK 363. maddesi gereği yapılan atıf nedeniyle Türk Ceza Kanunu'nun 257. maddesi hükmüne göre cezalandırılacakları vurgulanmıştır. Atıf yapılan maddeye göre, yükümlünün özel işlerini yapanlara 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Ayrıca böyle bir aykırılığın vergi ziyana da neden olması durumunda, VUK' un 344. maddesi gereği, kendilerine vergi ziyayı cezası tarh edileceği belirtilmiştir.

Bu suç işleyen mükellefe yapmış olduğu özel işlerini vergi kanunlarıyla ilişkili olması yeterlidir. Görevlilerin yapmamaları gereken işlemlere örnek verilecek olunursa, mükelleflerin defterlerini tutmak, beyannamelerini doldurmak, mahkeme tarafından gönderilen veya inceleme memuru tarafından verilen dilekçe veya evrakları doldurmak gibi özel işler sıralanabilir. Bu hususta işi yapan kişinin işini yapmış olduğu mükellefin kendi dairesindeki bir mükellef olup olmaması da önem arz etmemektedir (Kızılot, Taş, 2013: 139).

Böyle bir suçun konuluş sebebi yasak alanına dâhil olan kamu görevlilerinin, devlet ile vergi mükellefleri arasında meydana gelen menfaat çatışmasında, yükümlüler tarafında olabilecekleri kaygısıdır. Buldukları konum itibarıyla kamu gücü elinde olan bu kimseler, üzerlerine düşen görevleri yerine getirirken tarafsızlıklarını bir kenara bırakarak vergi yükümlülerinin yanında yer alabilirler. Oysa kanunların uygulanmasında herkes kanun önünde eşittir (Bayraklı, 2006: 301).

Vergi inceleme memurları ve kanunda değinilen diğer görevlilerin, mükelleflerin özel işlerini yapmaları halinde eşit bir davranış ve tarafsızlıktan bahsedilemeyecektir. Çeşitli nedenlerle bu yöntemlere başvuran kişiler görevlerini kötüye kullanmış sayılacaklardır (Ay, 2006: 103).

4.4. HAYSİYET VE ŞEREF TECAVÜZ (HAKARET)

Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişikliklerle zaman içinde vergi mahremiyeti alanının daraltıldığı görülmektedir. Bu gelişme, aynı zamanda mükelleflerin haksız saldırılara karşı korunması ihtiyacını da beraberinde getirmektedir. Bu nedenle, VUK 5. madde hükümleri gereği açıklanan bilgiler kullanılarak mükelleflerin onur, şeref ve haklarına saldırı bir suç olarak düzenlenmektedir (Karakoç, 2019: 339). Bu suçun tanzim edilmesindeki amaç, mükelleflerin vergilendirme karşısında güvenliğini sağlamak ve baskı hissetmemeleri adına psikolojilerini korumaktır.

Suçun işlenmesi bakımından şahıs olarak bir sınırlama konulmamıştır. Herhangi bir şahıs, vergi mahremiyetinin ihlalinin istisnası şeklinde getirilmiş ve açıklanmış hukuka uygunluk sebeplerini meydana getiren bilgiler nedeniyle saldırı halinde olursa, bu suçun faili konumunda bulunabilecektir. Saldırıya maruz bırakılmış şahsın şikâyet talebine bağlı olarak, bu suçta ceza verilebilecektir. Dolayısıyla söz konusu suç, şikâyete bağlı bir suçtur (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 279).

Bahsedilen suçu işleyen kişiye, TCK'nın 125. maddesi gereği hakaret suçu için öngörölmüş olan adli para cezası ya da 3 aydan 2 yıla kadar hapis cezası verilebilecektir.

4.5. EKİM VE SAYIM BEYANLARINI DENETLEMEME

Vergi Usul Kanunu 243. maddesine göre; Gelir Vergisi Kanunu'nun 54. maddesinde belirtilen işletme büyüklüklerini aşan çiftçiler ve zirai müesseseler, bu müesseselerinin ve gezici hayvancılık işi ile uğraşanların kışlaklarının bulunduğu mahalle veya köy muhtarlıklarına başvurarak ekim ve sayım beyanlarında bulunmak zorundadırlar.

VUK 243' üncü madde hükümleri kapsamında verilen beyanların doğruluğu hususunda, muhtarlık ve ihtiyar heyetleri incelemeye yetkilidir. İhtiyar heyetleri ve muhtarlıklar, beyanda bulunmamış olanları bu yükümlülüğü yerine getirmeye, sehven yanlış ya da gerçeğe aykırı beyanda bulunanları ise, verdikleri beyanları düzeltme yapmaya çağırırlar. Buna karşın hala beyanda bulunmayanlar yahut beyanlarını düzeltmeyenler, kendilerine verilen müddetin sonundan başlamak üzere 15 gün içerisinde, yazılı olmak koşuluyla izahlarını bağlı buldukları vergi dairelerine ulaştırırlar. Verilen izah sonrası, vergi dairesi tarafında yapılacak değerlendirmeler sonucuna göre muamele yapılır.

Görevlerini ihmal eden yahut kötüye kullanan muhtarlar ve ihtiyar heyeti üyeleri için Türk Ceza Kanununda yer alan görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin cezalar hükmolunur. Yapılan tüm açıklamalar değerlendirildiğinde, görevlerinin getirdiği mecburiyetleri ihmal etme ya da zamanında yerine getirmeme sebebiyle, ekim ve sayım beyanlarını kontrol etmeme suçuna uygulanacak cezai müeyyide, 6 aydan 2 yıla kadar hapis cezasıdır (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 280).

4.6. VERGİ SUÇLARINDA BİRLEŞME, TEKERRÜR VE İŞTİRAK

4.6.1. Vergi Suçlarında Birleşme

Birleşme, suç failinin tek bir hedefe varmaya yönelik iradesi yahut tek bir eylemle birçok suçun işlenmesi halidir. Birleşme durumunda suçlar aralarında kaynaşıp, bağımsızlıklarını kaybetmektedirler (Bayraklı, 2006: 136).

Vergi Usul Kanunu'nda özgürlüğe mani olacak cezayı mümkün kılan vergi suçlarının birleşmesine ilişkin herhangi bir hüküm yoktur. Kanunda sözü edilen birleşme, usulsüzlük ile vergi ziyayı kabahatlerine ilişkindir. Bunun böyle olmasının tabii karşılanması gerekir. Çünkü vergi mahremiyetinin ihlali, mükelleflerin özel işlerini

yapma ve kaçakçılık suçları, cezai anlamda; yani, hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren suç niteliğinde olduklarından, bunlara Türk Ceza Kanunu'na ilişkin birleşme hükümlerin tatbik edilmesi gerekmektedir (Karakoç, 2019: 132).

Diğer yandan, VUK 340. maddesinde, usulsüzlük cezaları ve vergi ziyayı cezası ile 359. maddede ve diğer kanunlarda belirtilen cezalar için içtima ve tekerrür hükümleri açısından birleştirilmenin söz konusu olmadığı vurgulanmıştır. Aynı maddenin son fıkrasında da, vergi cezasına neden olan fiillerin aynı anda VUK 359. maddesi uyarınca da suç oluşturması durumunda, vergi cezası kesilmesinin ilgili maddeye göre takibatına mani olmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer bir deyişle, kanuna aykırı bir fiil nedeniyle, vergi dairesi tarafından ceza tarh edilmişse ve söz konusu fiil ceza kanunlarına göre de suç oluşturuyorsa, ceza kanunu bakımından da ceza işlemi yapılacaktır. Yani, vergi kanunlarına göre tarh edilen cezalar, ceza kanunlarına göre ceza verilmesine engel olmayacaktır (Ortaç, Ünsal, 2019: 170).

Failin fiili tek ve ortaya çıkan suç da tek ise, birleşme yapılmasını gerektiren bir durum yoktur. Fakat tek bir fiil ile birçok kanun hükmüne aykırılık oluşursa ve bunun sonucunda birçok suç meydana gelirse, fail yalnızca en ağır cezanın uygulanmasını gerektiren suç nedeniyle cezalandırılacaktır. Diğer yandan kaçakçılık gibi zincirleme suçların söz konusu olması halinde, aynı dönem içerisinde birçok fiil bulursa dahi tek bir cezaya hükmedilecektir. Farklı dönemler içinde fiilin var olması halinde ise, her bir dönem için yarı ceza verilecektir (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 280).

4.6.2. Vergi Suçlarında Tekerrür

Tekerrür, kişinin suç nedeniyle hüküm giyip, yasanın belirtilen süreler zarfında yeni bir suç oluşturması olarak ifade edilmektedir (Üzülmez, 2000: 298). Tekerrür kavramının en geniş tanımlaması TCK' da yer alan tekerrüre konu 58. madde esasında bulunmaktadır. O halde tekerrür, şahsın önceden işlediği suç sebebiyle, belirli bir cezaya hüküm edilmesine rağmen suç işleme konusunda sergilediği kararlı tavrın toplumsal bakımdan risk içerdiğini anlatmaktadır. Bu tanımın doktrin tarafından da genel kabul gördüğü söylenebilir (Yılmaz, 2014: 544).

Suç nedeniyle hüküm giyen bir şahıs, yasanın belirlediği şartlar içerisinde ikinci ya da daha fazla defa tekrar suç işlerse kendisine tekerrür hükümleri uygulanır. Tekerrür hükümlerinin tatbik edilebilmesi için, önce ve sonra oluşan suçların belirtilmiş müddetler içerisinde işlenmesi gerekmektedir (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 280).

Vergi Usul Kanunu'nda tekerrür müessesesi, sadece vergi kabahatleri için düzenlenmiştir. Vergi suçları içinse VUK' da tekerrüre ilişkin hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla vergi suçları söz konusu olduğunda tekerrürün uygulanabilmesi için TCK hükümlerine başvurulacaktır.

Vergi suçları beş yıl ve beş yıldan az hapis cezası gerektirdiğinden, hapis cezalarının infaz son bulma tarihi itibariyle 3 yıl içerisinde yeni bir suç hâsıl olması halinde tekerrüre ilişkin hükümler devreye girecektir. Fakat suçlarda tekerrür hali mevcutsa, ceza artırımı yoluna gidilmemekte, yerine infaz şartlarının lehe olan hükümlerinden yararlandırılmamak suretiyle nispi olarak ağırlaştırılmaktadır (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 280).

4.6.3. Vergi Suçlarında İştirak

Birden çok kimsenin birleşerek suç meydana getirmesi geçmişte olduğu gibi günümüzde de giderek artan bir suç işleme halidir. Suç kadar eski bir tarihe dayanan iştirak müessesesi, suçu birlikte işlemek gayesiyle birleşip çeşitli davranışlarda bulunan kimselerin yükümlülüklerini düzenlemektedir (Aydın, 2009: 23-24).

İştirak kelime anlamı itibariyle bir davranışa veya bir organizasyona katılmak dâhil olmak anlamı taşımaktadır. İştirak davranışına vergi ile ilgili kanunların yer aldığı VUK açık bir şekilde yer verilmemiştir. Ancak içeren bazı maddeler arasında iştirak edenler için belirlenen indirimler ve verilecek cezaların indirimle beraber verilecek cezalarına yer verilmiştir. Bu alanda kabahat ve suçlara ilişkin iştirakler ile TCK hükümleri gereği iştirakler birbirinden ayrılmaktadır (İlhan, 2015: 80)

Tek bir şahıs tarafından işlenebilen suçun, birden fazla şahsın işbirliği halinde meydana gelmesi sonucu suça iştirakten bahsedilir. İştirak durumunda, suçun gerçekleşmesi genelde kolaylaşmaktadır. İştirak türleri, fiillerin işlenişi üzerine kurulan hakimiyet baz alınarak TCK'nın 37. ve 41. maddeleri arasında azmettirme, yardım ve faillik olarak belirtilmiştir. Hangi hallerde olursa olsun suça iştirakte, iştirak edene kesilecek ceza asıl failin cezası nispetindedir (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 281).

VUK ' da iştirak sadece kaçakçılık suçu için düzenlenmiştir. Bu yaklaşım bir yere kadar da doğrudur. Çünkü yeni TCK ve Kabahatler Kanunu öncesinde kasıtlı işlenebilen doğrudan doğruya işlenebilen vergi suçları içerisinde sadece kaçakçılık suçu bulunmaktaydı. Göreve mahsus suçlar olarak nitelendirilen vergi mahremiyetine uymama ve mükellefin özel işlerini yapma suçundan ise özel düzenleme olmaması nedeniyle eski

TCK uygulanmakta idi. Yeni TCK' da ise aksine bir hüküm aramaya da ihtiyaç duymamaktadır (Bayraklı, 2006: 154).

Ancak vergi kaçakçılığı suçu hangi fiil ile işlenmiş olursa olsun suçlara iştirak eden ortakların bu suçların meydana gelmesinde çıkarının olmaması durumunda, hakkında verilecek cezanın yarısı indirilecektir (VUK m. 360). Diğer suçlara iştirak halinde genel hükümler uygulanır (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 281).

5. VERGİ SUÇ VE CEZALARINI ORTADAN KALDIRAN VE CEZALARIN KESİLMESİNİ ENGELLEYEN HALLER

Vergi ceza hukukunda, cezaların kısmen veya tamamen kesilmesini yahut kesilmiş olan cezaların kısmen veya tamamen ortadan kalkmasını sağlayan haller/müesseseler olarak ödeme, takas, af, terkin ve tahakkuktan vazgeçme, tahsil zamanaşımı, hata düzeltme, uzlaşma, dava açma, ölüm, indirim kabul edilmiştir. Cezaların kesilmesine engel haller/müesseseler olarak yanılma, mücbir sebep, pişmanlık ve ıslah, ceza kesilme zamanaşımı, izahın kabulü ve ölüm öngörülmüştür.

Vergi suçlarına ilişkin cezaların kısmen ya da tamamen ortadan kaldıran ve/veya hükmün kesinleşmesine engel haller/müesseseler olarak infaz, ölüm, cezaların ertelenmesi, şikâyetten vazgeçme, af, zamanaşımı, koşullu salıverme, uzlaşma, ön ödeme, pişmanlık, hükmün açıklanmasının geri bırakılması düzenlenmiştir.

5.1.VERGİ KABAHAHLERİNDE CEZALARI KISMEN VEYA TAMAMEN KALDIRAN HALLER

5.1.1. Ödeme

Vergi asıllarını olduğu gibi vergi cezalarını da sonra erdiren ödeme hali, VUK 110., 111., 112. ve 368. maddelerinde tanzim edilmiştir. Buna göre, mükellef nezdinde kesinleştirilen vergi cezaları kamu alacaklarının tahsiline uygun biçimde ödenir. Mükelleflerin kesinleşen vergi cezalarına dava açmamaları halinde, dava açma süresinin bitmesine müteakip; dava açmaları halinde ise, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenen vergi ceza ihbarnamelerinin tebliğ tarihine müteakip 1 ay içinde ödenir.

Vergi cezalarının ödenebilir aşamaya gelmesi, yani tahakkuku, vergi alacağının ödenebilir duruma gelmesine paralel düzenlenmiştir (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2018: 218). Süresi içerisinde ödenmeyen vergi cezaları hakkında AATUHK hükümlerine dayanarak cebren tahsil yoluna gidilmesi mümkündür. Vergi cezalarının ödenmesi her ne

kadar vergi dairesi ile mükellef arasındaki borç alacak ilişkisini sona erdirse de kaçakçılık suçlarında ceza kovuşturmasına engel olamamaktadır (Karakoç, 214: 575).

5.1.2. Takas

Kendisine vergi cezası tahakkuk eden mükellef veya vergi sorumluları, kesilen cezalar kesinleşmişse ve söz konusu kişilerin vergi dairelerinden alacakları varsa takas yoluna başvurabilirler. Bu durumda vergi dairesi ile mükellef, karşılıklı olarak alacak ve borçlarını sona erdirirler. Borç ve alacak tutarları eşit değilse, düşük meblağlı borç ortadan kalkacaktır (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 267).

5.1.3. Af

Devlet, vergi hukukunda affa yer vermekle kamu yararını sağlamayı, vergiyi daha kolay bir biçimde toplamayı ve netice itibarıyla gelir ihtiyacını gidermeyi hedefler. Vergi konulu aflar, genelde ekonomik kriz dönemlerinden sonra çıkarılır (Eker, 2006: 9- 10). Vergi afları, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmemiş olmakla birlikte uygun görüldüğü vakit devletin tasarrufunda kanunlaştırılır.

Vergi affı en genel anlamıyla, devletin koyacağı bir yasayla vergi ve/veya vergi cezalarından tek taraflı olmak üzere vazgeçmesi, feragat etmesini ifade etmektedir. Devlet koyduğu af kanunu ile süreye, cezanın niteliğine, verginin ve tarhiyatın çeşidine ve mükellefiyete bağlı olarak işlenmiş kabahatlerin kesinleşsin ya da kesinleşmesin cezalarını kısmen ya da tamamen ortadan kaldırabilir. Böylelikle, mükellef ile devlet arasında doğan ceza ilişkisi son bulacaktır (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 268).

5.1.4. Terkin ve Tahakkuktan Vazgeçme

Terkin, VUK 115. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; deprem, yer kayması yangın, su basması, don, kuraklık, zararlı hayvan ve küçük böcek saldırısı ve benzeri afetler nedeniyle, varlıklarının ya da mahsullerinin en az 1/3'ünü yitiren mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynaklarına ilişkin vergi borç veya cezaları varsa bunlar, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca kısmen ya da tamamen terkin edilir.

Aynı Kanunun mükerrer 115. maddesinde ise, tahakkuktan vazgeçme hüküm altına alınmıştır. Yapılan düzenlemeye göre ikmalen, re' sen ya da idarece tarh edilen vergi ve bunlara ait cezalardan her yıl yayınlanan tebliğde belirtilen tutarların aşılması ve tahakkuklar için yapılacak masrafların söz konusu miktardan fazla olacağına karar verilmesi halinde tahakkuktan feragat edilebilir.

İster doğal afetler, ister tahakkuktan vazgeçme, ister yargı kararı sebepleriyle olsun terkin işlemi yapıldığında terkin kapsamına giren vergilere ait cezalar da ortadan kalkacaktır (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 268). Başka deyişle, vergi cezalarının terkin ve tahakkuktan vazgeçme bir yandan da mükelleflerin affedilmesi anlamına gelmektedir.

5.1.5. Tahsil Zamanaşımı

Zamanaşımı, belli bir müddetin geçmesiyle vergi idaresinin vergi ya da buna bağlı vergi cezasını isteme hakkının düşmesine neden olan müessesedir. Vergi cezalarının devlet alacağı olması sebebiyle cezaların zamanaşımına ilişkin düzenlemeye AATUHK' da yer verilmiştir. Buna göre özel usulsüzlük, genel usulsüzlük ve vergi ziyai kabahatleri sonucu kesilen cezalarda tahsil zamanaşımı süresi ödeme süresinin rastladığı yılı takip eden yılın başı itibariyle 5 yıldır. Bu sürenin geçmesi sonrası cezaların ödenmesi istenemeyeceğinden, cezalar ortadan kalkmış olacaktır (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 268).

5.1.6. Hata Düzeltme

VUK 116-126'ncı maddeleri, belirli koşulların varlığı halinde vergi cezalarında oluşan hataların düzeltileceğine yer vermiştir. Vergi hatası kanunun ilgili maddelerinde de belirtildiği üzere, vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirme sürecinde yapılan hatalar sebebiyle haksız bir biçimde eksik veya fazla vergi alınmasıdır.

Vergi cezalarında hata, cezaların hesap edilmesi bakımından olabileceği gibi cezalandırma işlemleri açısından da olabilmektedir. Vergi cezalarında hata, vergi aslına ilişkin ortaya çıkabileceği gibi buna bağlı olmadan bağımsız olarak da söz konusu olabilir (Karakoç, 2019: 232). O halde vergi hatalarının matrah hataları, vergi miktarında yapılan hatalar ve verginin mükerrer olması gibi türleri olan hesap hataları ve mükellefin şahsında, mükellefiyette, konuda ve vergilendirme veya muafiyet döneminde yapılan hataları kapsayan vergilendirme hatalarından oluştuğu söylenebilir.

Vergi hataları, vergi idaresinin yapılan hatayı re' sen görmesi, üst memurların incelemeleri sonucunda hataların görülmesi, vergi incelemeleri ya da teftiş esnasında veyahut mükelleflerin bizzat başvurusu ile ortaya çıkartılır (VUK m. 119). Söz konusu hataları düzeltmeye yetkili, vergi dairesi müdürüdür (VUK m. 120). Hataların düzeltilmesi sonucunda kesinleşen vergi cezaları ortadan kalkacaktır.

5.1.7. Uzlaşma

Uzlaşma, ikmalen, re' sen ve idarece tarh edilen vergi/vergi cezalarında mükellef ile vergi idaresinin yetkilendirilmiş temsilcilerinden oluşan komisyonda görüşmeleri neticesinde ödenecek vergi/vergi cezası hususlarında ortak noktaya varmalarıdır. Böylece, oluşan vergi uyuşmazlığı yargıya taşınmadan çözüme vardırıılır (Ortaç, Ünsal, 2019: 147).

Uzlaşma, tarhiyat öncesi ve sonrası olmak üzere iki halde mevcuttur. Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesi bittikten sonra fakat verginin henüz tarh edilmesi öncesi yapılırken; tarhiyat sonrası uzlaşma, ikmalen, re' sen veya idarece yapılan tarhiyat sonrası yapılmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma sadece vergi incelemesine konu vergi ziyai cezaları; tarhiyat sonrası uzlaşma ise, ikmalen, re' sen veya idarece tarh olunan vergi ziyai cezaları için söz konusudur. Anlaşılacağı üzere, özle usulsüzlük ve genel usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamına girmemektedir. Sonuç olarak uzlaşmanın sağlanması cezaları ortadan hal olarak karşımıza çıkılmaktadır.

5.1.8. Dava Açma

Vergi cezalarını ortadan kaldıran hallerden diğeri de uyuşmazlığı yargı yoluna taşımaktır. Böylece idarenin ceza kesme işlemi yargı denetimine tabi tutulur. Söz konusu ceza işlemine karşı tebliğ tarihi itibarıyla 30 gün içerisinde dava açmak, vergi mahkemesinin vereceği son ve kesin karara kadar yürütmeyi re' sen durduracaktır. İlgili davanın cezaya muhatap olan mükellef yararına neticelenmesi durumunda vergi cezası terkin edilir (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 270).

5.1.9. Ölüm

VUK 372. maddesi gereği ölüm hali, vergi cezalarını ortadan kaldıran neden olarak düzenlenmiştir. Ölüm ile vergi cezalarının kalkması, evrensel hukuk kuralı olan 'cezaların şahsiliği' ilkesinin doğal bir sonucudur (Erol, 2008: 138). Adına vergi cezası tahakkuk eden mükellefin ölümü, o zamana kadar ödenmeyen cezaların hepsinin ortadan kalkmasına sebep olur. Dolayısıyla ölen mükellefin vergi cezalarının tahsilinden feragat edilmiş olacaktır (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 270).

5.1.10. İndirim

Adına vergi ziyai, genel ve özel usulsüzlük cezaları tarh edilen vergi mükellefleri, vergi ceza ihbarnamesinin kendilerine tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi

dairesine başvurup cezaların indirilmesini talep edebilirler (VUK m. 376). Vergi idaresinin kendisine ulaşan talebi reddetme gibi bir durumu olamaz. Söz konusu talep ile genel ve özel usulsüzlük cezalarının her defasında yarısı; vergi ziyayı cezalarının ise birincisinde yarısı, takip eden cezalarda üçte biri olmak üzere indirim yapılır. Sonuç itibarıyla indirim müessesesi, vergi cezalarını kısmi olarak sona erdirmektedir.

5.2. VERGİ KABAHAHLERİNDE CEZALARA ENGEL OLAN HALLER

5.2.1. Yanılma

Yetkili makamlarca verilen yanlış izah ve bir hükmün uygulanmasına ilişkin içtihadın değişmesi ile mükellefin yanıtılması durumunda vergi cezası tarh edilmeyecektir (VUK m. 369). Görüldüğü üzere, kanun maddesinde belirtilen hallerin gerçekleşmesi, vergi cezalarının kesilmesini engelleyen müessese olarak düzenlenmiştir.

5.2.2. Mücbir Sebep

Mücbir sebep, mükelleflerin irade kapsamı dışında oluşan, idareye ve mükelleflere atfı kabul edilemeyen, karşı konulamayan ve katlanılması mecbur olunan durumlardır. Bunlar önlenemez, öngörülemeyen ya da öngörülse bile önüne geçilemez bazı hallerdir (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 272). VUK 373. maddesine göre, mücbir sebepler nedeniyle vergiye ilişkin ödev ve sorumluluklarını yerine getiremeyen mükellefler aleyhine ceza kesilemeyecektir. Dolayısıyla mücbir sebep, mükellefler adına tarh edilecek cezaları engeller.

5.2.3. Pişmanlık ve İslah

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen pişmanlık ve ıslah müessesesi, beyan üzerine tarh ve tahakkuk edilen vergiler için geçerli olan, esasında vergi ziyayı yatan olayın, kendiliğinden haber edilmesidir (Kavak, 2007: 17).

Vergi mükelleflerinin genelde vergi ziyayına sebep oldukları bir suç işlemesine müteakip söz konusu suç meydana çıkmadan mükelleflerin durumu idareye haber etmeleri ve vergi ziyayını ortadan kaldırmaları durumunda vergi cezalarından kurtulabilirler. Bu müessese ile hem kayba uğratılan vergi tahsil edilmekte hem de idarece vergi uyuşmazlığının meydana gelmesinin önüne geçilmiş olmaktadır (Kırbaş, 1997: 199).

Beyana dayalı vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektirecek kanuna aykırı eylemlerini, yetkili makamlara re' sen yazılı olarak bildiren mükelleflere, vergi ziyayı

cezası tarh edilmez (VUK m. 371). Söz konusu madde kapsamında faydalanan mükellefler hakkında kaçakçılık suç ve cezaları uygulanmayacaktır (VUK m. 359).

5.2.4. Ceza Kesilme Zamanaşımı

Vergi ziyai kabahatinde kabahatin bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılına müteakip yılın başından itibaren 5 yıl geçmekle zamanaşımına uğrar. Bu süre, genel ve özel usulsüzlük kabahatlerinde 2 yıldır (VUK m. 374). Belirtilen sürelerin geçmesi, vergi cezalarının tarhiyatına engel olacaktır.

5.2.5. İzahın Kabulü

VUK 370. maddesi gereği vergi incelemesine başlanılmasından, takdir komisyonun sevk işleminden ve ihbar yapılmadan önce vergiyi kayba uğrattığı ön tespitlerle anlaşılan mükellefler yetkili idarelerce izah vermeye davet edilebilir. İlgili idare mükellefin izahını kabul ederse, vergi cezası doğmayacaktır.

5.2.6. Ölüm

Ölüm hali, mükellefin vergi cezalarını ortadan kaldırmasının yanı sıra vergi kabahatleri nedeniyle ceza verilmesine de mani olur. Ölüm sonrası, önceki dönemlere ilişkin yapılan incelemelerde ceza tarhiyatını gerektiren kabahatlerin olduğu tespit edilse dahi mükelleflere ceza verilmeyecektir (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 275).

5.3. VERGİ SUÇLARINA İLİŞKİN CEZALARI KALDIRAN VE CEZALARA ENGEL OLAN HALLER

5.3.1. İnfaz

Mükelleflerin vergi suçlarına sebebiyet veren eylemleri sonucu kesinleşen cezaların çektirilmesiyle cezanın ortadan kalktığı durumlardır. İnfaz, para cezalarının ödenmesi; hapis cezalarının ise infaz hükümleri kapsamında çektirilmesini ifade etmektedir. Vergi suçlarının failleri adına hükmolunan hürriyeti bağlayıcı cezaların sona ermesi, infazın yapılması ile olanaklıdır. Ülkemizde ceza mahkemelerinin infaza ilişkin kararlarının uygulanması 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun hükümleri kapsamında yapılmaktadır (Karakoç, 2019: 357).

5.3.2. Ölüm

Ceza hukukunda amaç, suçların faillerine cezaların çektirilmesidir. TCK'nın 64. maddesi ile VUK'un 372. maddeleri de bu prensibi benimsemiştir. Ancak kişinin cezalandırılabilmesi için hayatta olması gerekmektedir. Vergi suçu sanığının ölümü,

soruşturma evresinde meydana geldiyse kamu davasının açılması mümkün olmayacaktır. Vergi suçu hükümlüsünün ölümü ise, kesinleşmiş hapis cezaları ve henüz infazı gerçekleştirilmemiş para cezalarının sona ermesine neden olacaktır (Karakoç, 2019: 356).

5.3.3. Cezaların Ertelenmesi

İşlediği vergi suçları nedeniyle adına 2 yıl ve 2 yıldan daha az süre hapis cezası hükmedilen faillerin cezalarının ertelenmesine karar verilmesi durumunda vergi suçlusu mükellefler, cezadan bir süre kurtulacaklardır.

5.3.4. Şikâyetten Vazgeçme

Kovuşturulması şikâyete bağlanan vergi suçlarında şikâyetten vazgeçilmesi halinde ceza verilmesine ilişkin bir durum söz konusu olmayacaktır.

5.3.5. Af

Ceza hukukunda olduğu gibi af kavramı, vergi hukukunda da bir suçun işlenmesiyle meydana gelen fail ile devlet arasındaki cezai ilişkiyi veya yalnızca infaz ilişkisini ortadan kaldırmaktadır (Dönmez, 1992: 16). Devlet çıkardığı kanunlarla süreye, şarta, cezanın özelliğine, verginin ve vergi tarhının türüne ve yükümlülüğe bağlı olmak kaydıyla kesinleşsin ya da kesinleşmesin cezaların asılları veya fer' ilerini kısmen veyahut tamamen sonlandırabilmektedir. Bu yöntemle, Devlet ile cezaya muhatap olan kişi arasındaki ceza ve/veya infaz ilişkisi bitmektedir. Devlet, af yasaları çıkarmak suretiyle kendi koyduğu ve uygulanması zorunlu olan cezalardan tek taraflı feragat etmektedir (Karakoç, 2019: 359).

5.3.6. Zamanaşımı

Zamanaşımı, suçun işlenmesinin üzerinden belirli bir sürenin geçmesi durumunda, söz konusu fiilin kamu vicdanında tesirini kaybetmesi neticesinde artık cezalandırmada kamu yararının kalmadığı düşüncesinden hareketle suç faillerinin kovuşturulması veya cezanın infazından vazgeçilmesini ifade etmektedir (Donay, 2008: 218). Zamanaşımı, kamu davası açılmadıysa bunun açılmasına; açılmışsa devam ettirilmesine; mahkûmiyet kararı verildiyse, cezanın uygulanmasına mani olmaktadır (Karakoç, 2019: 378).

Vergi ceza hukukunda düzenlenen vergi suçları bakımından kanun koyucu, zamanaşımı hükümlerine Vergi Usul Kanunu'nda yer vermemiştir. Bu sebeple söz konusu suçlar açısından TCK'nın zamanaşımına ilişkin hükümleri uygulanacaktır

(Karakoç, 2019: 378). Vergi suçları neticesi hapis ya da adli para cezası gerekiyorsa dava açma zamanaşımı süresi suçun işlendiği tarihten itibaren 8 yıldır. Vergi suçları için belirlenen ceza zamanaşımı süresi ise davanın açılmasından itibaren 10 yıldır (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 281).

5.3.7. Koşullu Salıverme

Vergi suçları neticesi hükmolunan hapis cezalarının üçte ikisinin çekilmesi ve infaz sırasında geçen sürecin iyi hale uygun olması koşullarında, mahkûmiyet süreci bitirilmeden verilen karar ile mahkûm serbest bırakılabilecektir (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 281).

5.3.8. Uzlaşma

Şikâyete bağlı olan vergi suçlarında uzlaşma halinde, vergi suçlarına ilişkin cezalar ortadan kalkabilmektedir.

5.3.9. Ön Ödeme

Vergi suçlarına sebep olan eylemler neticesi 3 ayı geçmeyen hapis cezasına hükmolunmuş veya yalnızca para cezasını gerektiren hallerde vergi suçunun failleri ön ödeme yaparlarsa kamu davası açılmaması sebebiyle ceza ortadan kalkacaktır.

5.3.10. Pişmanlık ve Islah

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, kanuna aykırı hareket içindeki mükellefleri yasanın sert hükümleri karşısında güç halde bırakmadan, hoşgörü ile idareye yakınlaştırmakta ve vergiye karşı direnci kırmak, vergi bilincini yerleştirmek amaçları gütmektedir (Karakoç, 2019: 360).

Vergi suçları bakımından pişmanlık ve ıslah, sadece vergi kaçakçılığı suçu ve buna iştirak edenlerin yararlandığı müessesedir. Sonuç olarak pişmanlık ve ıslah ile ceza mahkemelerinde yargılanmayı gerektiren kaçakçılık ve buna iştirak dava açılmasına engel olmakta ve mükellefleri bu suçlara ilişkin hürriyeti bağlayıcı cezalardan da kurtarmaktadır (Karakoç, 2014: 592).

5.3.11. Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması

Vergi suçları sonucu hükmolunan cezaların 2 yıl ya da daha az sürede hapis cezası veyahut adli para cezasını gerektirmesi durumunda, mahkeme hükmün açıklanmasını geriye bırakabilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

UYGULANAN VERGİ CEZALARININ CAYDIRICILIĞINA

YÖNELİK BİR ALAN ARAŞTIRMASI

1. ARAŞTIRMANIN KONUSU

Günümüz devletlerinde vergiler, zorunlu bir kamu geliri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu anlamda vergiler, devletlerin refahını ve toplumsal düzenin sürekliliğini sağlarken, mükelleflerin ise yaşam standartları ve geçim düzeylerinin düşmesine ya da elde edilen gelirin azalmasına sebebiyet vermektedir. Geliri azalan kimi mükellefler gelir kaybını telafi etmek adına bazı yollara başvurumaktadırlar. Bu yollar bazen vergiden kaçınma bazen de vergiyi kaçırma olarak belirmektedir. Yasal olmayan bu fiillerle karşılaşan devlet, cezai yaptırımlar uygulamaktadır. Tam bu noktada vergi cezalarının caydırıcılığı önem kazanmaktadır.

Ülkemizde genel kanaat vergi cezalarının yeterli ölçüde caydırıcı bulunmadığı yönündedir (Tuay, Güvenç, 2007: 62). Peki, vergi cezalarının yeterli ölçüde caydırıcı olmaması ya da bulunmamasının sebebi nedir? Vergi cezaları yeterince ağır değil midir, yoksa vergi cezalarının uygulanmasında bir sorun mu mevcuttur? Vergi kaçırınların tabii olacağı cezalar hafif mi kalmaktadır? Vergi cezalarını artırmak vergi cezalarının caydırıcılığını doğru orantıda artırır mı? Bu ve benzeri sorular çoğaltılabilir (Aykın, 2017: 1).

Bu araştırma, Afyonkarahisar ili vergi mükelleflerinin vergi karşısındaki tutumları, vergiye gönüllü uyumları, vergi ödev ve yükümlülüklerinin yerine getirmede vergi cezalarının ne derece etkin olduğu ve vergi cezalarının ağırlığı ve caydırıcılığı üzerine düşüncelerini içermektedir.

Bu doğrultuda, araştırmamızda gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri esas olmak üzere farklı gelir grupları ve mükellefiyet türlerine ait 500 kişiye ulaşılmıştır. Ankete katılım sağlayan mükelleflerin vergi ve cezalarına karşı tutumları, vergi cezalarının mükellefler üzerinde doğurduğu psikolojik etki, uygulanan vergi cezalarını adil bulup bulmadıklarını belirlemeye yönelik sorular yöneltilmiştir. Ayrıca bu kapsamda mükelleflerin uzlaşma, indirim, af, vergi denetimi konularındaki düşüncelerine ulaşılmaya çalışılmıştır. Son olarak vergi cezaları tutarlarının ağırlığı ve vergi cezalarının caydırıcılığı hususlarında kanaatlerine ulaşılmak istenilmiştir.

2. ARAŞTIRMANIN AMACI

Araştırmanın amacı, Afyonkarahisar ili mükelleflerine uygulanan vergi cezalarının ne derecede caydırıcı olduğunun ve bu cezalar sonucu vergiye gönüllü uyumun tespit edilmesidir. Bu şekilde elde edilecek sonuçlarla vergi mevzuatımızın uygulanması sonucu karşılaşılan problemlerin hangi yönde olduğuna ışık tutulması amaçlanmaktadır.

3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEM VE VARSAYIMLARI

Bu tezde, mükellefe uygulanan cezaların mükellef üzerindeki caydırıcılık etkisine ulaşabilmek için nicel araştırmada veri toplama araçlarından biri olan anket çalışması uygulanmıştır. Bu kapsamda Afyonkarahisar ili merkezinde faal olan 500 adet vergi mükellefi katılımcının vergi cezaları konusundaki düşünce, tutum ve davranışları ve vergi cezaları sonucu vergiye gönüllü uyumlarının tespit edilebilmesi adına 5’li likert türünde hazırlanan sorular katılımcılara sorulmuştur. Araştırmada verilere daha kısa müddette ulaşılabilmesi, daha gerçekçi ve güvenilir sonuçlar edinilebilmesi için yüz yüze mülakat tekniği kullanılmıştır.

Araştırmamızda ana kütle olarak belirlenen Afyonkarahisar ili mükelleflerinin tamamına ulaşmak zaman ve maliyet açısından mümkün olmamıştır. Anket, Ocak 2020 tarihinde yapılmış olup anket sırasında Afyonkarahisar ili mükellef sayıları aşağıdaki gibidir:

Tablo 2. Ocak 2020 tarihinde Afyonkarahisar ili Mevcut Mükellef Sayıları

Gelir Vergisi Faal Mükellef Sayıları	13.933
Gelir Stopaj Vergisi Faal Mükellef Sayıları	19.216
G.M.S.İ. Faal Mükellef Sayıları	10.697
Basit Usulde Vergilendirilen Faal Mükellef Sayıları	10.780
Kurumlar Vergisi Faal Mükellef Sayıları	4.442
Katma Değer Vergisi Faal Mükellef Sayıları	18.050

Kaynak: www.gib.gov.tr

Araştırmada kolayda örnekleme yöntemi tercih edilmiştir. Anket sonucu ulaşılan verilerin istatistiksel analizleri SPSS programı ile gerçekleştirilmiş olup ulaşılan bu

verilerin değerlendirilmesinde ki-kare, korelasyon, frekans ve çapraz tablo tekniklerinden yararlanılmıştır. Araştırmada örneklemin ana kütleği gösterdiği varsayımı ile varılan sonuçlar genişletilmiştir. Bu yöntem ile vergi cezalarının caydırıcılığının hangi düzeyde olduğu ve faal mükelleflere ne derecede etki ettiğinin tespiti amaçlanmıştır.

Bu kapsamda araştırmanın varsayımları;

1. Mükellefe uygulanan vergi cezaları caydırıcı değildir.
2. Mükellefe uygulanan vergi cezalarının caydırıcı olmamasında, vergi cezalarının ağırlığı, zamanında uygulanmaması, kesin olmaması gibi ana etkenlerin yanı sıra mükelleflerin vergiyi algılayış biçimi, vergi konusundaki bilinci, vergi mevzuatının anlaşılabilirliği gibi faktörler de etkilidir.

4. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ

Türkiye’de vergi mükelleflerine uygulanan vergi cezaları caydırıcı değildir. Mükelleflere uygulanan vergi cezalarının caydırıcılığına etki eden çeşitli unsurlar mevcuttur.

Bu doğrultuda, araştırmanın bağımlı ve bağımsız değişkenleri aşağıdaki gibidir:

Bağımlı Değişken	<ul style="list-style-type: none">• Uygulanan vergi cezaları caydırıcı değildir.
Bağımsız Değişken	<ul style="list-style-type: none">• Mükelleflerin vergiyi algılayış düzeyi• Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu• Vergi bilinci• Vergi adaleti• Vergi mevzuatının basit ve anlaşılır olması• Vergi cezalarının psikolojik baskısı• Vergi cezalarının ağırlığı• Vergi afları• Uzlaşma kurumu• Vergi denetimi• Vergi cezalarının zamanında uygulanması• Vergi cezalarının kesinliği

5. VERİLERİN ANALİZİ VE İSTATİKSEL TEKNİKLER

Araştırma sonucu ulaşılan bulguların istatistiksel analizi SPSS 18.0 (PASW Statistics) programı ile gerçekleştirilmiştir. Bu verilerin değerlendirilmesinde, ki-kare, frekans, korelasyon ve çapraz tablo teknikleri kullanılmıştır. Verilerin güvenilirlik derecesi %90'dır.

6. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

6.1. Katılımcılara İlişkin Demografik Veriler

Ankete katılan mükellefleri Afyonkarahisar ili sınırlarındaki vergi mükellefleri oluşturmaktadır. Çalışmamızın bu kısmında, Afyonkarahisar ili mükelleflerine uygulanan demografik sorulardan elde edilen bulgularla mükelleflerin genel özellikleri tanınmaya çalışılmıştır. Ayrıca bu bilgilerle, mükelleflerin vergi ve vergi cezalarına karşı tutum ve davranışlarının değişip değişmediği hakkında bilgi sağlanacaktır.

Tablo 3. Örneklem Grubunun Cinsiyet Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli (%)
Bay	463	92,6	92,6
Bayan	37	7,4	7,4
Toplam	500	100,0	100,0

Tablo 3'de ankete katılım gösteren mükelleflerin cinsiyet dağılımı gösterilmiştir. Anketimizde sorulara cevap veren 500 vergi mükellefinin 463'ü bay vergi mükellefi iken, 37'si bayan vergi mükelleflerinden oluşmaktadır.

Tablo 4. Örneklem Grubunun Yaş Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli (%)
18-28	158	31,6	31,6
29-39	122	24,4	24,4
40-49	186	37,2	37,2
50 ve üzeri	34	6,8	6,8
Toplam	500	100,0	100,0

Ankete katılım gösteren örneklem grubunun yaş dağılımı Tablo 4'te gösterilmektedir. Buna göre, anketimize katılım sağlayan örneklem grubunun %31,6'sını 18-28, %24,4'ünü 29-39, %37,2'sini 40-49 yaş aralığındaki mükelleflerin oluşturduğu görülmektedir. Ayrıca kalan %6,8'lik kısmını ise 50 ve üzeri yaş grubu mükellef oluşturmaktadır.

Tablo 5. Örneklem Grubunun Eğitim Durumu

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli (%)
İlkokul	121	24,2	24,2
Ortaokul	64	12,8	12,8
Lise	103	20,6	20,6
Üniversite	144	28,8	28,8
Yüksek Lisans/Doktora	68	13,6	13,6
Toplam	500	100,0	100,0

Tablo 5'te ankete katılan vergi mükelleflerinin eğitim durumu verilmiştir. Görüldüğü üzere, çalışmamıza katılan vergi mükelleflerinin %24,2'sini ilkokul, %12,8'ni ortaokul, %20,6'sını lise, %28,8'ini üniversite mezunu oluştururken, %13,6'sını yüksek lisans ya da doktora mezunu oluşturmaktadır. Sonuç olarak anketimize katılan vergi mükelleflerinin ağırlıklı kısmı üniversite mezunlarından oluşmaktadır.

Tablo 6. Örneklem Grubunun Aylık Gelir Düzeyleri

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli (%)
2.500 TL' den az	203	40,6	40,6
2.500 TL-5.000TL	105	21,0	21,0
5.001TL-10.000TL	137	27,4	27,4
10.000TL üzeri	55	11,0	11,0
Toplam	500	100,0	100,0

Tablo 6'da ankete katılım sağlayan örneklem grubunun aylık gelir düzeylerine göre dağılımı gösterilmektedir. Bu tablodan da anlaşılacağı üzere ankete katılan örneklem grubu arasındaki en büyük kısmı %40,6'lık bir yüzde ile aylık 2.500 TL'den daha az gelir düzeyine sahip mükellefler oluşturmaktadır. Buradan da ankete katılım sağlayan mükelleflerin düşük gelir düzeyine sahip olduğu anlaşılmaktadır.

6.2. Mükelleflerin Vergiye Karşı Tutumu

Devlet olgusuyla birlikte ortaya çıkan vergiler, bireylerin kamu harcamalarına katılma paylarıdır. Vergileme anayasal bir yetkidir ve vergi bireyler için bir ödevdir. Vergilere mali, sosyal, ekonomik ve siyasi nedenlerle başvurulur ve vergiler, ekonomik faaliyetlerin ve sosyal hareketlerinin odak noktasını oluşturur (Demir, 2013: 21).

Mükelleflerin vergi karşısında uyum göstermesi veya göstermemesi ya da diğer bir ifade ile vergiye karşı tutum ve tavırları öncelikle verginin şahıslarca algılanma biçimine bağlı olacaktır. Bu algılayış biçiminde kişisel bakış açısına ek olarak çevresel yani şahsın tabii olduğu sosyal çevrenin algısı da etkili olmaktadır (Sağlam, 2013: 318).

Çalışmada, anketimize katılım sağlayan mükelleflerle yapılan görüşmelerde verilen cevaplar neticesinde mükelleflerin vergiyi nasıl algıladıkları belirlenmeye çalışılmıştır.

Buna göre, vergi ile ilgili düşünce, görüş, inanç ve değer yargıları, mükelleflerin vergi algısı olarak ifade edilebilir. Diğer bir anlatımla, vergi algısı, “vergi” denilince mükelleflerin akıllarında, inanç, duygu ve düşünce dünyalarında karşılık bulan anlamlar veya meydana gelen düşünce, görüş, inanç ve yargılardır. Dolayısıyla mükelleflerin vergi uygulamaları karşısında gösterecekleri tepkiler, davranışlar onların vergiye ve vergileme karşısındaki algılarına bağlı olarak meydana gelecektir. Bu durumda mükelleflerin vergi algılarının iyileştirilmesi onların vergileme karşısındaki tutum ve davranışlarını önemli derecede ve olumlu bir şekilde etkileyecektir (Günay, 2009: 90).

Mükelleflerin vergi karşısındaki algılarının oluşumuna birçok unsur etki eder. Genel olarak vergileme sürecine tesir eden ekonomik etkenleri vergi oranları, gelir düzeyi, denetim olasılığı, vergi cezaları, enflasyon oluşturur. Bu sürece etki eden sosyo-psikolojik etkenler ise vergide adalet algısı, devlet ile ilişkiler, vergi ahlakı, demografik ve sosyal faktörlerdir. Diğer yandan vergi idaresinin etkinliği, vergilerin karmaşıklığı ve uyum maliyetleri, vergi afları, vergi ile ilgili olan meslek mensupları gibi verginin yönetimine ilişkin faktörler de mevcuttur (Tunçer, 2002: 104).

Bireylerin vergilere karşı tutumlarını ve davranışlarını belirleyen, bireylerin vergileri nasıl algıladıkları ve algılanan değerlerin içselleştirmeleridir. Diğer bir deyişle bireylerin içinde yaşadığı toplumun vergilere karşı tutumları sonucunda da bireylerin vergi algısı oluşur. Bu algı sonucu bireyler gelir, servet ve harcama vergileri karşısında davranış sergilerler (Taytak, 2010: 497).

Tablo 7. Sizce verginin en iyi tanımı aşağıdakilerden hangisidir?

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli (%)
Devlete yapılan zorunlu ödemelerdir	254	50,8	50,8
Vatandaşa düşen bir görevdir.	141	28,2	28,2
Sunulan kamu hizmetlerinin karşılığıdır.	77	15,4	15,4
Yersiz bir ödemedir.	28	5,6	5,6
Toplam	500	100,0	100,0

Bu doğrultuda, ankete katılan mükelleflere ‘vergi’ kavramının kendilerine göre en iyi tanımı sorulmuştur. Tablo 7’de görüldüğü gibi, araştırmaya katılanların %50,8’i

vergiyi devlete yapılan zorunlu ödemeler olarak tanımlamıştır. %28,2'lik kısmı vergiyi yerine getirilmesi gereken bir görev olarak algılamak; %15,4'lük kısmı, devletin sunduğu kamu hizmetleri karşılığında ödenen bir bedel olarak görmektedir. Geriye kalan %5,6'lık kısım ise vergiyi yersiz bir ödeme olarak görmektedir.

Tablo 8. Vergi ve vergi cezası ile ilgili bilgilere hangi kanallar yolu ile ulaşabiliyorsunuz?

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli (%)
Gazete ve TV aracılığıyla	172	34,4	34,4
İnternet aracılığıyla	228	45,6	45,6
Muhasebeci aracılığıyla	75	15,0	15,0
Çevreden duyduklarım	25	5,0	5,0
Toplam	500	100,0	100,0

Tablo 8'e bakıldığında, katılımcıların vergi ve vergi cezaları ile ilgili bilgilere hangi kanallar aracılığıyla ulaştıkları görülmektedir. Günümüz teknoloji çağı, bilgi akışını hızlandırmaktadır. Keza ankete katılan mükelleflerde de bunun etkisi görülmektedir. Katılımcıların %45,6 gibi büyük bir kısmı, vergi ve vergi cezaları ile ilgili bilgilere internet aracılığıyla eriştiğini, %34,4'lük kısmı gazete ve televizyon kanallarıyla bu bilgilere ulaştığını belirtmiştir. Kalan %15,0'lik kısım muhasebecilerden bilgi edindiklerini belirtirken, %5'lik gibi küçük bir katılımcının çevreden duydukları ile bu bilgilere ulaştıkları belirtilmiştir.

Vergi kavramı ve vergilendirmeye ilişkin süreç, devlet ve yurttaşlar arasındaki ekonomik ilişkiye dayalıdır. Dolayısıyla vergiler meşruluğunu büyük oranda devlete olan sadakat, güven ve neticede oluşacak yurttaşlık bilincinden alacaktır. Bu minvalde mükelleflerin yurttaşı bulunduğu devletine olan samimi bağlılığı ile vergiyi ödeme bakımından sergileyecekleri gönüllü davranışlar aynı orantıdadır. Devlete sadakat, itimat ve yurttaşlık bilinci gibi ölçüler, diğer yandan ülkedeki sosyal sermayenin de önemli araçları arasında sayılmaktadır (Tosuner, Demir, 2009: 7).

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumdaki seviyeleri, devletin yürüttüğü politikalar konusundaki görüş ve düşünceleri doğrultusunda etki etmektedir. Bu zihniyete göre, vergi ödemeyi bir yurttaşlık vazifesi olarak gören mükellef, vergi ile ilgili sorumluluklarını ifa etmede daha hevesli olacaktır. Çünkü sorumluluklarını noksansız ve tam vaktinde ifa eden mükellef, devlete karşı sadakatini sergilemiş olur (Tuay, Güvenç, 2007: 25).

Yurttaşların devletin yasal erkini ve variyetini onaylamaları ile devletin arz ettiği hizmetlerden faydalanmaları arasında aynı doğrultuda bir ilişki mevcuttur. Devlete olan

sadakat fazlalaştıkça vergiye karşı sabır yükselecek, bu sadakat eksildikçe ise reaksiyonlar artacaktır. Bunu tespit etmede kamu harcamalarının etkinlik düzeyi ve vergilemede adaletin sağlanması mühim bir rol oynamaktadır. Vergiyi ödeme açısından devlete olan sadakatin menfi neticesinin yalnızca yurttaşlarda değil, aydın kesimde de var olabileceği göz önünde bulundurulmalıdır (Ünsal, 1987: 50).

Vergi mükellefleri bakımından değerlendirildiğinde ise, mükellefler kendisinden vergi tahsil eden erki her daim ve her halükarda kendilerini kollayan, koruyan, ferahlık içinde hayat idame ettirebilmeleri için çaba harcayan ve variyetini yurttaşlarının var olmasına borçlu gören bir varlık olarak görmek isterler. Bu istek ne kadar karşılanırsa, mükelleflerin vergi karşısındaki güdülenme derecesi de o kadar artacaktır (Tosuner, Demir, 2009: 3).

Devlet politikalarının arkasında durmayan ve devlete güven duymayan bir kimsenin vergi borçlarını tam manasıyla ve isteyerek ödemesi doğal olarak beklenemeyecektir. Mükelleflerin vergiyi fazla ifa etmelerine karşın kamu harcamalarından yeterli düzeyde faydalanamadıkları duygusuna düşmeleri adalet duygusuna zarar verecek ve devlete olan sadakatlerinin de azalmasına yol açacaktır. Bu ahvalde de, mükelleflerin vergi karşısındaki isteklerinde azalmaları oluşturacaktır. Diğer taraftan devlete olan sadakat duygusu fazlalaştıkça vergiye olan müspet tavır artacak ve vergi oranlarına verilen reaksiyon azalacaktır (Tuay, Güvenç, 2007: 25).

Tablo 9. *Ödemiş olduğum vergilerin karşılığında kamu hizmeti almam, vergiye olan inancımı artırır.*

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli (%)
Tamamen katılıyorum	279	55,8	55,8
Katılıyorum	143	28,6	28,6
Kararsızım	52	10,4	10,4
Katılmıyorum	16	3,2	3,2
Hiç katılmıyorum	10	2,0	2,0
Toplam	500	100,0	100,0

Tablo 9’da ankete katılım gösteren mükelleflerin %84,4’lik gibi büyük bir bölümünün ödediği vergiler karşılığında kamu hizmeti almasının vergiye olan inançlarını artıracığı bilgisine ulaşılmıştır. Buradan hareketle, mükelleflerin ödediği vergilerin somut olarak devletten karşılığını bulmaları devlete olan güveni, beraberinde de vergiye olan inancı artıracığını söylemek mümkündür.

Tablo 10. Ödediğimiz vergilerin ülke olarak kalkınmamızda büyük katkısı vardır.

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli (%)
Tamamen katılıyorum	239	47,8	47,8
Katılıyorum	167	33,4	33,4
Kararsızım	60	12,0	12,0
Katılmıyorum	26	5,2	5,2
Hiç katılmıyorum	8	1,6	1,6
Toplam	500	100,0	100,0

Tablo 10’da ankete katılım gösteren mükelleflerin vergiye olan inancı sorgulanmıştır. Katılımcıların %81,2’lik kısmı ödediği vergilerin ülkemizin kalkınmasında önemli bir rol oynadığı inancındadır.

6.3. Vergi Cezalarının Zamanında Uygulanması ve Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumu

Vergi uyumu; mükelleflerin vergiye ilişkin ödevlerini eksiksiz yerine getirmesi, vergi kanunları kapsamında vergi beyannamelerini tam ve vaktinde ilgili makamlara bildirmesidir. Diğer bir ifadeyle mükelleflerin doğan vergi borçlarını eksiksiz ve zamanında beyan etmeleri ve zamanında ödemesidir. Örneğin gelir vergisine tabi mükellefin, kazandığı gelirinin sadece yarısını beyanına eklemesi durumunda, mükellefin vergiye uyumu %50 oranında sağlamış olur (Özpehriz, 2005: 90).

Vergi yasaları, yargı kararları ve yönetmeliklere uygun bir biçimde vergi beyanlarının vaktinde verilmesi ve yükümlülüklerin beyanlarda noksatsız gösterilmesini açıklayan vergi uyumu kavramı, mükelleflerin tutum ve davranışlarına bağlı olarak birçok faktörden etkilenebilir (Aygün, 2012: 89).

Mükelleflerin vergi uyumunu etkileyen temel faktörlerin hangileri olabileceği konusunda tam bir görüş birliği yoktur. Vergi uyumu ile ilgili yapılan ilk çalışmalarda vergi uyumunu etkileyen faktörler vergi denetimleri ve vergi oranları olarak kabul edilmiştir. Daha sonraki çalışmalarda vergi denetimleri ve vergi oranları gibi dışsal faktörlerin tek başına vergi uyumunu açıklamada yetersiz kaldığı ve içsel faktörlerin vergi uyumunu açıklamada önemi anlaşılmıştır. Vergi uyumunu etkileyen faktörler farklılık gösterdiği için araştırmacılar arasında bir uzlaşma sağlanamamıştır (Şahin, 2016: 53).

Tablo 11. Bugüne kadar hakkınızda vergi cezası uygulandı mı?

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli (%)
Evet	352	70,4	70,4
Hayır	148	29,6	29,6
Toplam	500	100,0	100,0

Tablo 11’de katılımcılara haklarında vergi cezası uygulanıp uygulanmadığı sorulmuştur. Alınan cevaplar neticesinde katılımcıların %70,4’ü hakkında vergi cezası uygulanırken, %29,6’sının bugüne kadar vergi cezası almadığı bilgisine ulaşılmıştır.

Tablo 12. Vergi cezalarının tam zamanında uygulanması vergiye gönüllü uyumu artırır.

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli (%)
Tamamen katılıyorum	255	51,0	51,0
Katılıyorum	151	30,2	30,2
Kararsızım	72	14,4	14,4
Katılmıyorum	15	3,0	3,0
Hiç katılmıyorum	7	1,4	1,4
Toplam	500	100,0	100,0

Tablo 11’de katılımcılara vergi cezalarının zamanında uygulanmasının vergiye gönüllü uyumu artıracığı fikrine katılıp katılmadıkları soruldu. Verilen cevaplar ile katılımcıların %81,2’lik kısmı için olumlu sonuca varılmıştır.

Tablo 13. Cezaların caydırıcılığının vergiye ilişkin ödevlerimi yerine getirmemde etkili olduğunu düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli (%)
Tamamen katılıyorum	220	44,0	44,0
Katılıyorum	94	18,8	18,8
Kararsızım	78	15,6	15,6
Katılmıyorum	67	13,4	13,4
Hiç katılmıyorum	41	8,2	8,2
Toplam	500	100,0	100,0

Tablo 13’de ankete katılım gösteren mükelleflerin %62,8’lik bölümünün vergi cezalarının caydırıcı olması durumunun vergi ödevlerini düzenli yerine getirmelerinde etkili olduğu önermesine katıldıkları görülmüştür.

6.4.Vergi Bilinci

Vergi bilinci, devletin ifa etmekle sorumlu bulunduğu kamu harcamalarının karşılanması için, yurttaşların kazandığı gelirlere ya da sahip oldukları servetlerinden kanunlarda belirtilen esas, usul ve hadlere uygun olarak katkı sağlamaları gerektiğini,

bilme, fark etme, hatırlama kabiliyetine sahip olmalarıdır (Ömürbek ve diğerleri, 2007: 104).

Mükelleflerin vergiye karşı sahip olduğu bilinçlilik düzeyi vergi bilincini oluşturur. Vergi bilinci vergiye karşı algı, tutum ve davranışlarımızı olumlu (pozitif) etkileyeceği gibi olumsuz(negatif) da etkileyebilir (Demir ve Cığerci, 2016: 127). Vergi bilinci kavramı, mükelleflerin niçin vergi ödüyorum sorusunun cevabını vermeyle doğrudan ilgilidir. Yani mükelleflerin vergiye bakış açısıyla ilişkilidir. Ama bu durum mükelleflere vergi yükümlülüklerini yerine getirmede bir lüks tanıma hakkı vermemektedir. Mükelleflerin vergi yükümlüklerini yerine getirmede, vergi yasaları, mükellefleri zorlayan yaptırımlarla donatılmıştır. Ancak bu yaptırımların uygulanması da bu yaptırımların varlığı kadar önemlidir. Çünkü yaptırımların uygulanması, vergi mükelleflerinin yükümlüklerini tam ve zamanında yerine getirmesinde önemli bir katkı sunacaktır (Bağdigen ve Erdoğan, 2010: 106).

Vergi yasalarının saydam, uygulanabilir ve mükellef odaklı olması; mükelleflerin vergi sistemlerinin meşruluğuna inanmasını sağlayarak ve mükelleflerin kamu politikalarının hedeflediği amaçlara güvenini artırabilir. Böylece mükelleflerin vergi bilincinin artmasına fayda sağlayarak vergiye gönüllü uyumu arttırılabilir (Yurdadoğ ve diğerleri, 2016: 809).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın son yıllardaki vergi bilincinin oluşturulması yönündeki çabaların yadsınmaması gerektiğini de belirtmemiz gerekir. Gelir İdaresi son yıllarda vergiyi okul sıralarında başlanan eğitimle, açılan stantlarla ve hazırlanan rehber ve broşürlerle, vergi çağrı merkezi ve kısa mesajla bilgilendirme servisleri ve vergi haftası düzenlenerek, yapılan etkinliklerle vergiyi anlatmaya ve vergi bilincini oluşturmaya çalışmaktadır. Geç kalınmış olsa da vergi bilincinin oluşturulması için atılan bu adımlar önem arz etmektedir. Gelir İdaresinin çabaları gelecek yıllarda vergiyi seven, verginin önemini bilen vergiye uyumun kolayca sağlanabileceği bir nesil oluşturulmasına şüphesiz ki katkı sağlayacaktır (Korkmaz, 2014: 97).

Tablo 14. Vergi hususunda vergi idaresinin yaptığı çeşitli tanıtım ve reklamlar, toplumumuzda vergi bilincini artırır.

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli (%)
Tamamen katılıyorum	250	50,0	50,0
Katılıyorum	137	27,4	27,4
Kararsızım	74	14,8	14,8
Katılmıyorum	33	6,6	6,6
Hiç katılmıyorum	6	1,2	1,2
Toplam	500	100,0	100,0

Tablo 14'te katılımcıların %77,4'lük kısmı, vergi konusunda vergi idaresinin yaptığı tanıtım ve reklamların vergi bilincini artırdığı yönünde görüş bildirmiştir.

Tablo 15. Eğitim düzeyinin yüksek olması vergi bilincini artırır.

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli (%)
Tamamen katılıyorum	229	45,8	45,8
Katılıyorum	150	30,0	30,0
Kararsızım	69	13,8	13,8
Katılmıyorum	37	7,4	7,4
Hiç katılmıyorum	15	3,0	3,0
Toplam	500	100,0	100,0

Diğer yönden katılımcıların %75,8'lik kısmının eğitim düzeyi ile vergi bilinci arasında doğru yönde orantı kurduğu, eğitim düzeyinin artmasına paralel vergi bilincinin de artacağı yönünde görüş bildirdiği sonucuna varılmıştır.

6.5. Vergi Adaleti

Vergi adaleti kavramı ve mükelleflerin vergiye karşı sahip oldukları bakış arasındaki ilişki irdelendiğinde, vergi karşısındaki reaksiyonların en önemli gerekçelerinden biri mükelleflerce adil görülmeyen vergi algısıdır. Adaletin olmadığı bir vergileme, vergi külfetinin toplumdaki kişiler arasında adilane ve dengeli biçimde dağıtılmamasını ifade etmektedir. Hatta vergileme sürecinde birtakım kişi ve gruplara imtiyaz gösterilmesi toplumda bazı nahoş durumlar oluşturmakta ve haksızlığa maruz kaldığına inanan mükelleflerin vergileme sürecine tepki vermelerine sebep olmaktadır (Korkmaz, 2014: 88).

Devletin vergi toplama hususunda sahibi olduğu tüzel ve fiili kuvvet, vergileme yetkisini ifade etmektedir. Meydana getirilmek istenen yeni ekonomik anayasa yaklaşımı çerçevesinde devletin vergilendirme, borçlanma, para basma ve kamu harcamaları

hakkının kısıtlanması gerektiği düşüncesi hâkim olmaya başlamıştır (Hepaksaz, 2008: 57).

Vergileme konusunda adil bir sistemin varlığının oluşturulması; eşit durumda bulunanların eşit işlemlere tabi olmalarına, gelir ve servetlerin belirli bir düzen içerisinde yeniden dağıtımının gerçekleştirilmesine, vergilerin tutar olarak ödeme gücü ile doğru orantılı alınmasına bağlıdır. Vergi adaleti, şahısların servetleri arasındaki farklılıkları gidermeyi amaç edinen bir vergi sistemi gibi aktif yahut şahısların mali erklerine göre vergiye tabi olmasını hedefleyen bir vergi sistemi gibi pasif bir mefhum olarak değerlendirilebilir. Bu anlamda vergileme konusunda adalet koşullarının elde edilmesi açısından, devlet ve vergi mükellefleri, daima kendi talepleri doğrultusunda teşebbüslerde bulunmaktadır. Bu teşebbüsler, devlet yönünden vergi iyileştirmelerinin yapılmasını, şahıslar ve sosyal gruplar yönünden de kendi menfaatlerine imkânlar oluşturacak veya içinde buldukları durumları muhafazaya imkân verecek taleplerde bulunmaları bağlamında olmaktadır (Gökbunar, 1998: 4).

Vergilemede adalet prensibine göre, vergilerin mükellefler arasında adil ölçütlerle dağılımı mühim boyuttur. Vergi külfetinin adaletli şekilde bölüştürülmesini hedefleyen adil bir vergi modelinde; kimlerden ne miktarda vergi toplanacağını, yükümlülerin şahsi ahvallerine göre vergileme normlarının ne olacağını açıklığa kavuşturulması büyük önem taşımaktadır. Vergi adaletinin şahıslara, topluma, zaman ve yere göre değişebilir özellikte olması, herkes için genel geçer kuralların belirlenmesini imkânsız kılmaktadır. Dolayısıyla bu hal, bazı teknik esaslardan faydalanarak vergi adaletine ulaşma arzusunun vergileme ilkesi olarak kabul görmesine sebep olmuştur (Akdoğan, 1989: 151).

Mükelleflerin vergi ve vergi cezalarında adaletin olup olmadığı konusunda değişik şekillerde sorular sorulmuştur. Bu bağlamda, vergi cezalarının caydırıcılığına ilişkin sorular da katılımcılara yöneltilmiştir.

Tablo 16. Ülkemizde adil bir vergi dağılımı mevcuttur.

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli (%)
Tamamen katılıyorum	14	2,8	2,8
Katılıyorum	14	2,8	2,8
Kararsızım	70	14,0	14,0
Katılmıyorum	239	47,8	47,8
Hiç katılmıyorum	163	32,6	32,6
Toplam	500	100,0	100,0

Tablo 16’da ankete katılan mükelleflere ülkemizde adil bir vergi dağılımının olup olmadığı sorulmuştur. Mükelleflerin yaklaşık %80’i ülkemizde adil bir vergi dağılımının olmadığı yönünde görüş bildirmiştir.

Tablo 17. Ülkemizde vergi cezaları herkese adaletli olarak uygulanmaktadır.

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli (%)
Tamamen katılıyorum	109	21,8	21,8
Katılıyorum	17	3,4	3,4
Kararsızım	65	13,0	13,0
Katılmıyorum	119	23,8	23,8
Hiç katılmıyorum	190	38,0	38,0
Toplam	500	100,0	100,0

Buna paralel olarak, katılımcılara ülkemizde vergi cezalarının herkese adaletli uygulanıp uygulanmadığı görüşü sorulmuştur. Katılımcıların %23,8’i ‘katılmıyorum’ ve %38’i ‘hiç katılmıyorum’ diyerek vergi cezalarının adil bir şekilde uygulanmadığı görüşünü bildirmiştir.

Tablo 18. Ülkemizde uygulanan vergi cezaları yeterince caydırıcıdır.

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli (%)
Tamamen katılıyorum	98	19,6	19,6
Katılıyorum	19	3,8	3,8
Kararsızım	59	11,8	11,8
Katılmıyorum	139	27,8	27,8
Hiç katılmıyorum	185	37,0	37,0
Toplam	500	100,0	100,0

Katılımcıların kendilerine yöneltilen vergi cezalarının caydırıcı olduğu görüşü için %19,6’sı ‘tamamen katılıyorum’, %3,8’i ‘katılıyorum’, %11,8’i ‘kararsızım’, %27,8’i ‘katılmıyorum’, %37’si ‘hiç katılmıyorum’ ifadelerini kullanmıştır. Görüldüğü üzere, katılımcıların çoğunluk kesimi ülkemizde uygulanan vergi cezalarını caydırıcı bulmamaktadır.

Vergi kanunlarında yer alan kuralların ihlaline neden olan şahısların, işledikleri suçun cezalarına muhakkak katılmak zorunda kalacakları doğrultusunda bir düşünceye sahip olmaları cezaların caydırıcılığı açısından hayati öneme sahiptir. Amerika’da yaygın bir söylem olan “Hayatta iki şeyden kaçılmaz: vergi ve ölüm” ifadesi vergi kaçırın kişilerin kesinlikle yakalanacağı düşüncesini kuvvetlendirmektedir. Hâlbuki ülkemizde

birçok şahıs kaçırılan verginin, kaçıranın yanına kâr olarak kaldığı kanaatindedir (Aykın, 2017).

Tablo 19. Vergi kanunlarını ihlal edenlerin işledikleri suçun cezasını çekecekleri kanaatindeyim.

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli (%)
Tamamen katılıyorum	102	20,4	20,4
Katılıyorum	23	4,6	4,6
Kararsızım	88	17,6	17,6
Katılmıyorum	174	34,8	34,8
Hiç katılmıyorum	113	22,6	22,6
Toplam	500	100,0	100,0

Tablo 19’da katılımcılara vergi kanunlarını ihlal edenlerin işledikleri suçun cezasını çekecekleri kanaati hakkında görüşleri sorulmuştur. %34,8’i ‘katılmıyorum’, %22,6’sı ‘hiç katılmıyorum’, %17,6’sı ‘kararsızım’, %4,6’sı ‘katılıyorum’, %20,4’ü ‘tamamen katılıyorum’ diyerek fikrini beyan etmiştir. Sonuç olarak ankete katılan mükelleflerin yaklaşık %57’sinin bu görüşü desteklemedikleri görülmüştür.

Tablo 20. Sizce vergi kaçıranlara verilecek ceza ne olmalıdır?

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli (%)
Para cezası	348	69,6	69,6
Hapis cezası	86	17,2	17,2
Ticaret hayatından men cezası	37	7,4	7,4
İfşa cezası	29	5,8	5,8
Toplam	500	100,0	100,0

Tablo 20’de katılımcılara vergi kaçırانların ne şekilde cezalandırılmasını uygun gördüklerine yönelik soru sorulmuştur. Alınan cevaplar neticesinde katılımcıların %69,6’sının para cezası, %17,2’sinin hapis cezası, %7,4’ünün ticaret hayatından men cezası ve kalan %5,8’inin ifşa cezasını uygun gördüğü anlaşılmıştır.

6.6. Vergi Mevzuatının Basit ve Anlaşılır Olması

Mükelleflerin kanunlara yaraşır davranış sergilemesi, kanunların anlaşılabilirliği ve uygulanabilirliği ile yakından ilişkilidir. Mükellefler tarafından anlaşılamayan veya kolayca uyum sağlayamadıkları yasalar sebebiyle, bilerek ya da bilmeden vergi açısından kayıplara sebep olabilmekte yahut yasalar önünde suçlu konumuna düşebilmektedir.

Yasaların sadeliğini kolayca uygulanması ve kolay anlaşılabilmesi bakımından değerlendirmek daha doğru olacaktır (Sofuoğlu, 1997: 136).

Vergi mevzuatında değişik boşluk ve belirsizliklerin var olması, vergi yasalarının sürekli tahavvül etmesi, vergi düzeninin karmaşık olması sebebiyle çeşitli yorumlamalara imkân vermesi, ülkenin sosyal ve ekonomik koşullara uygun seyir izlememesi gibi sebepler vergi denetiminin etkinliğine manidir (Acar, Merter, 2005: 8).

Tablo 21. Vergi kanunlarını olabildiğince basit ve anlaşılır bulmaktayım.

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli (%)
Tamamen katılıyorum	118	23,6	23,6
Katılıyorum	43	8,6	8,6
Kararsızım	107	21,4	21,4
Katılmıyorum	121	24,2	24,2
Hiç katılmıyorum	111	22,2	22,2
Toplam	500	100,0	100,0

Tablo 21’de ankete katılan mükelleflere vergi kanunlarını anlaşılır ve basit bulup bulmadığı yönünde fikirleri sorulmuştur. Verilen cevaplarda %23,6’sı ‘tamamen katılıyorum’, %8,6’sı ‘katılıyorum’, %21,4’ü ‘kararsızım’, %24,2’si ‘katılmıyorum’, %22,2’si ‘hiç katılmıyorum’ şeklinde görüş bildirmiştir.

6.7. Vergi Cezalarının Psikolojik Baskısı

Vergi psikolojisiyle ilişkili olarak, suçluluk ve utanma duygusu vergiye gönüllü uyumun belirlenmesinde önemli etkenlerdir (Kaynar Bilgin, 2011: 21-37):

- Suçluluk Duygusu: Suçluluk toplum açısından ve psikolojik olarak benimsenmiş tespit edilen, yapılması gerekli hissedilen hareketlerin yapılmasındaki istemsizlik ya da yapılması yanlış olarak görülen hareketlerin yapılması durumudur.
- Utanma Duygusu: Yapılması sosyal yönden reddedilen hareketlerin yapılması durumunda ortaya çıkan, şahsın toplumdaki diğer kimselere karşı yaşadığı ayıplanma durumudur.

Aşağıdaki tabloda katılımcılara vergi cezası uygulanmasının kendilerinde mutsuzluğa yol açıp açmadığı sorulmuştur. Alınan cevaplar neticesinde, yaklaşık %77’sinin mutsuz olacağı sonucuna varılmıştır.

Tablo 22. Vergi cezası alırsam bu, beni mutsuz eder.

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli (%)
Tamamen katılıyorum	234	46,8	46,8
Katılıyorum	155	31,0	31,0
Kararsızım	74	14,8	14,8
Katılmıyorum	27	5,4	5,4
Hiç katılmıyorum	10	2,0	2,0
Toplam	500	100,0	100,0

6.8. Vergi Cezalarının Ağırlığı

Caydırıcılık bakımından değerlendirildiğinde cezaların ağır olması her daim müspet neticeler verir mi? Elbette cezaların caydırıcı nitelikte etki edebilmesi için belirli ağırlıkta var olması kaçınılmaz bir durumdur. Fakat bazen de gerekenden daha ağır cezalar tam aksi etki doğurabilmektedir. Cezaların çok ağır olması ve eylem ile ceza arasında orantısızlık, fiili işleyenleri haklı konuma düşürebilir ve bu tür hallerde mahkemelerin hüküm giyme kararı verme oranını azaltacaktır. Cezaların çok ağır olması uygulama güçlüğü yanı sıra, uygulandığı hallerde de toplumsal vicdanı yaralayan bir etki meydana getirmektedir (Aykın, 2017).

Tablo 23. Ülkemizde uygulanan vergi cezaları tutar olarak yüksektir.

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli (%)
Tamamen katılıyorum	88	17,6	17,6
Katılıyorum	23	4,6	4,6
Kararsızım	70	14,0	14,0
Katılmıyorum	151	30,2	30,2
Hiç katılmıyorum	168	33,6	33,6
Toplam	500	100,0	100,0

Tabloda mükelleflere ‘Ülkemizde uygulanan vergi cezaları tutar olarak yüksektir’ hususu hakkında görüş sorulmuştur. Ankete cevap veren mükelleflerin yaklaşık %21’i ceza tutarlarını yüksek bulurken, yaklaşık %63’ü ceza tutarlarını düşük bulduğu yönünde fikir beyan etmiştir.

Tablo 24. Vergi cezaları enflasyon oranları dikkate alınarak belirlenir.

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli (%)
Tamamen katılıyorum	120	24,0	24,0
Katılıyorum	60	12,0	12,0
Kararsızım	127	25,4	25,4
Katılmıyorum	81	16,2	16,2
Hiç katılmıyorum	112	22,4	22,4
Toplam	500	100,0	100,0

Tabloda mükelleflere vergi ceza tutarlarının enflasyon oranları dikkate alınarak belirlendiği hususunda fikri sorulmuş olup; yaklaşık %38 mükellefin enflasyon oranlarına göre ceza tutarlarının belirlenmediği yönünde görüş bildirmişlerdir.

6.9. Vergi Afları

Vergi affı kast edildiğinde vergi asıl, gecikme faizi, gecikme zammı, vergi kabahatlerini içine alacak şekilde ‘vergi hukukunda af’ anlaşılır. Buradaki affın suç hukukundaki af bir ilgisi yoktur. Bu nedenle, karşılığı idari para cezası şeklinde olan vergi hukukunda af, suç hukuku kapsamında cezai müeyyideye ile karşı karşıya kalacak hukuka aykırılık halleri, ceza hukukunda af içerisinde değerlendirilmelidir. Suçlarla ilgili af ve sonuçları Anayasa ve TCK’ da düzenlenmiş ancak vergi ve vergi kabahatlerine yönelik tanımlama bulunmamaktadır (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 218).

Günümüzde vergi afları, hükümetlerin sıkça tercih ettiği ve vergisini eksik ya da hiç ödemeyen mükellef lehine hükümet tarafından sunulan bir fırsat yoludur. Böylece ceza ve faizlere ilişkin yükümlülüklerini ifa etmeyen mükellefler devletle bir sözleşme haline girmektedirler (Yaraşır, 2013: 176).

Literatürde tartışma konusu olmuş önemli hususlardan birisi de, vergi aflarının devlet gelirlerini arttırıcı bir vasıta konumunda bulunmasıdır. Af yanlısı görüşe göre, getirilen vergi afları şahısların ödememiş bulunduğu vergilerini ödeme olanağı vereceği bir fırsat olarak kısa vadede gelir etkisi oluşturacağını iddia etmektedirler. Ayrıca bu görüşte olanlar, afların yarınlarda vergi uyumunu hangi yönde etkileyeceğini de göz önünde bulundurmaktadırlar. Af karşıtı görüş ise, afların gelir üzerindeki tesirinin hayli düşük seviyelerde meydana geleceğini belirterek, uzun vadede vergi aflarının izlemektedirler. Vergisini düzenli ödeyen dürüst mükellefler için çıkarılan vergi aflarının vergiye uyumu azaltacağını ifade ederler. Af yanlısı düşünceye sahip olanların savunmaları, af yasaları genel gerekçeleri ile benzerlik gösterirken; af karşıtları genel

olarak afların sosyal, ekonomik ve hukuki bakımdan zararlarına dikkat çekmektedirler. Fakat gerçek hayatta vergi aflarının neticelerinin değişik biçimlerde olabileceğinin altını çizmekte yarar vardır (Yaraşır, 2013: 178).

Tablo 25. Vergi cezalarına sık sık af gelmesi, vergisini düzenli ödeyen kişilere yapılan haksızlıktır.

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli (%)
Tamamen katılıyorum	272	54,4	54,4
Katılıyorum	133	26,6	26,6
Kararsızım	63	12,6	12,6
Katılmıyorum	17	3,4	3,4
Hiç katılmıyorum	15	3,0	3,0
Toplam	500	100,0	100,0

Tabloda anket katılımcılarına vergi cezalarına sık sık af gelmesinin düzenli vergi ödeyen kişilere haksızlık olup olmadığı yönünde görüşleri sorulmuştur. Katılımcıların yaklaşık %80'i bunun bir haksızlık olduğunu şeklinde görüş beyan etmiştir.

Tablo 26. Af kanunlarının sık olması, vergi cezalarının etkinliğini azaltır.

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli (%)
Tamamen katılıyorum	230	46,0	46,0
Katılıyorum	161	32,2	32,2
Kararsızım	62	12,4	12,4
Katılmıyorum	33	6,6	6,6
Hiç katılmıyorum	14	2,8	2,8
Toplam	500	100,0	100,0

Katılımcılar, sık olan af kanunlarının veri cezaları etkinliğini azalttığı hususunda sorulan soruya %46 'tamamen katılıyorum' ve %32,2 'katılıyorum' şeklinde görüş bildirerek yaklaşık %78 oranında sık çıkan af kanunlarının vergi cezalarının etkinliğini azalttığını bildirmiştir.

6.10. Uzlaşma ve İndirim

Uzlaşma, vergi dairesi ile vergi yükümlüsü adına re' sen, ikmalen ya da idarece yapılan tarhiyat sonucu oluşan vergiler ve bunlarla ilgili vergi ziyai cezaları hususunda karşılıklı pazarlık ve görüşme sonucunda anlaşmaları, konunun çözümsüz hale getirilmemesidir (Karakoç, 2019: 234).

Uzlaşma, amme alacaklarının tahsilatını çekişmelere sebep olmadan çabuklaştıran, kamunun ağırlığını azaltan bir müessese olarak vergi yasalarımızda yerini almaktadır. Ancak, vergi cezalarında uzlaşma kurumuna sıkça başvurulması, vergisini

vaktinde ve dürüstçe ödeyen mükellefleri de kayıt dışılığa sürüklemekte ve kaçakçılık suçlarının teşvikine sebep olmaktadır. Bu sebeple, uzlaşma müessesesi ile vergi kayıp ve kaçaklarının müeyyidesi olan cezalar etkilerini kaybetmektedirler (Korkmaz, 2014: 102).

Vergi cezalarında indirim, mükellefe re' sen, ikmalen ya da idarece tarh yapılan vergi aslı ile indirimden kalan cezaları, ihbarnamenin mükellefe tebliğ tarihi itibariyle 30 gün içerisinde ilgili vergi dairesine müracaat etmek ve dava yoluna gitmemek suretiyle süresinde ya da teminat vererek sürenin bitimi itibariyle 3 ay içinde ödeme yapacağını bildirmesi durumunda, tahakkuk etmiş vergi cezalarında belirli nispetlerde indirim yapılmasıdır (Karakoç, 2019: 218).

Tablo 27. Vergi cezaları uzlaşma ve indirimlerle düşürüldüğünden vergi cezası almaktan korkmuyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli (%)
Tamamen katılıyorum	202	40,4	40,4
Katılıyorum	132	26,4	26,4
Kararsızım	120	24,0	24,0
Katılmıyorum	31	6,2	6,2
Hiç katılmıyorum	15	3,0	3,0
Toplam	500	100,0	100,0

Tabloda katılımcılara uzlaşma ve indirim müessesesi hakkında 'vergi cezaları uzlaşma ve indirimlerle düşürüldüğünden vergi cezası almaktan korkmuyorum' ifadesi yöneltilmiştir. Mükellefler, yaklaşık %66 oranında bu halde nedeniyle vergi cezası almaktan korkmadığını bildirmiştir.

Tablo 28. Vergi kaçırın kişi uzlaşma sonucu, vergisini düzenli ödeyen kişiye göre daha avantajlıdır.

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli (%)
Tamamen katılıyorum	258	51,6	51,6
Katılıyorum	136	27,2	27,2
Kararsızım	66	13,2	13,2
Katılmıyorum	27	5,4	5,4
Hiç katılmıyorum	13	2,6	2,6
Toplam	500	100,0	100,0

Tabloda ankete katılan kişilerin yaklaşık %80'i vergi kaçırın kişilerin uzlaşma sonucu, vergisini düzenli ödeyen kişilere göre daha avantajlı olduğunu düşünmektedir.

6.11. Vergi Denetimi

Ülke ekonomileri için vergi gelirleri vazgeçilemez, ülkelerin büyüme ve kalkınma için en önemli finansman kaynağı, kamu politikaları uygulamasında gelir dağılımında ve kaynakların etkin dağılımında en önemli politika aracıdır. Gelişmiş ülkelerin birçoğu için “kutsal” olarak algılanan vergi gelirleri, bu ülkelerde daha etkin yapılara erişmiş ve sistematik olarak uygulanmaktadır (Korkmaz, 2016:127).

Denetim konusu, kurumsal idare algısı kapsamında önemli hususlardan birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Kurumsal idarenin kabul edilmiş prensiplerinin uygulamaya geçirilebilmesi ve ilgililer nezdinde kurumsal prestij ve itimadın oluşturulmasında denetim mekanizmasının payı bir hayli çoktur (Cengiz, 2013: 425).

Tablo 29. Vergi denetimleri fazla olursa, vergi suç ve cezaları azalır.

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli (%)
Tamamen katılıyorum	276	55,2	55,2
Katılıyorum	154	30,8	30,8
Kararsızım	44	8,8	8,8
Katılmıyorum	15	3,0	3,0
Hiç katılmıyorum	11	2,2	2,2
Toplam	500	100,0	100,0

Tabloda katılımcılara sorulan sorular sonucu yaklaşık %80 oranında vergi denetimlerinin vergi suç ve cezalarını azaltacağı yönünde görüş bildirilmiştir.

Tablo 30. Vergi suç ve cezaları için verilecek hapis cezası, para cezasından daha etkilidir.

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli (%)
Tamamen katılıyorum	272	54,4	54,4
Katılıyorum	155	31,0	31,0
Kararsızım	49	9,8	9,8
Katılmıyorum	15	3,0	3,0
Hiç katılmıyorum	9	1,8	1,8
Toplam	500	100,0	100,0

Tabloda ankete katılan mükellefler nezdinde yaklaşık %85 oranında vergi suç ve cezaları için verilecek cezaların hapis cezası olması yönünde fikir birliği bulunmaktadır.

7. ARAŞTIRMA BULGULARININ VERGİ CEZALARININ CAYDIRICILIĞI YÖNÜNDEN BULGULAR EŞLİĞİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışmamız neticesi yapılan değerlendirmeler ve ankete ilişkin verilerin yorumlanması ile ülkemizde vergi cezalarının caydırıcılığı hususundaki parametreler ortaya konulmuştur.

Yaptığımız alan çalışması kapsamında ankete katılım gösterenlere “Ülkemizde vergi cezaları yeterince caydırıcıdır” görüşüne katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Tablo 18’de ankete katılım gösterenlerin yaklaşık %64.8’inin vergi cezalarının yeterince caydırıcı olmadığına yönelik görüş bildirdiği gözlemlenmiştir. %11.8’i ise bu konuda kararsız olduğunu bildirmiştir.

Ankete katılım gösterenlerin genel düşüncelerinin yanı sıra demografik unsurların da göz önünde bulundurularak vergi cezalarının caydırıcılığına bakış açılarının değerlendirilmesinde yarar vardır.

Tablo 31. Cinsiyet Unsuru ve Vergi Cezalarının Caydırıcılığı Karşılaştırması

		Vergi Cezalarının Caydırıcılığı				
		Tamamen katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Hiç katılmıyorum
Bay	Miktar	97	18	46	126	176
	% (yüzde)	21,0%	3,9%	9,9%	27,2%	38,0%
Bayan	Miktar	1	1	13	13	9
	% (yüzde)	2,7%	2,7%	35,1%	35,1%	24,3%
Toplam	Miktar	98	19	59	139	185
	% (yüzde)	19,6%	3,8%	11,8%	27,8%	37,0%

Ankete katılım gösterenlerin cinsiyetlerine göre vergi cezalarının caydırıcılığına bakış açısı değerlendirildiğinde bay katılımcıların %65,2’si vergi cezalarının caydırıcı olmadığı yönünde görüş bildirirken, %9,9’u kararsız kalmış, %24,9’u ise vergi cezalarını caydırıcı bulmuştur. Bayan katılımcıların %59,1’inin vergi cezalarının caydırıcı olmadığı,

%23,4'ünün ise vergi cezalarının caydırıcı olduğu yönünde kanaatleri olduğu görülmüştür. Bayan katılımcıların %11,8'i ise bu konuda kararsız kaldığını belirtmiştir.

Tablo 32. Yaş Unsuru ve Vergi Cezalarının Caydırıcılığı Karşılaştırması

		Vergi Cezalarının Caydırıcılığı				
		Tamamen katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Hiç katılmıyorum
Yaş	18-28 Yaş	76	11	13	30	28
	% (yüzde)	48,1%	7,0%	8,2%	19,0%	17,7%
	29-39 Yaş	3	1	19	50	49
	% (yüzde)	2,5%	,8%	15,6%	41,0%	40,2%
	40-49 Yaş	19	7	23	47	90
	% (yüzde)	10,2%	3,8%	12,4%	25,3%	48,4%
	50 ve üzeri Yaş	0	0	4	12	18
	% (yüzde)	,0%	,0%	11,8%	35,3%	52,9%
	Toplam Yaş	98	19	59	139	185
	% (yüzde)	19,6%	3,8%	11,8%	27,8%	37,0%

Katılımcıların yaş durumu göz önüne alınıp vergi cezalarının caydırıcılığına bakış açısı değerlendirildiğinde; 18-28 yaş aralığındaki katılımcı grubun %36,7'si, 29-39 yaş aralığındaki katılımcı grubun %81,2'si, 40-49 yaş aralığındaki katılımcı grubun %73,70'i, 60 yaş ve üzeri katılımcı grubun %88,2'si cezaların caydırıcı olduğunu düşünmemektedir. Görüldüğü üzere, yaş aralığı ilerledikçe vergilerin caydırıcı olduğuna dair inanç git gide azalmaktadır.

Tablo 33. Eğitim Unsuru ve Vergi Cezalarının Caydırıcılığı Karşılaştırması

		Vergi Cezalarının Caydırıcılığı				
		Tamamen katılmıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Hiç katılmıyorum
Eğitim	İlkokul % (yüzde)	90 74,4%	1 ,8%	8 6,6%	7 5,8%	15 12,4%
	Ortaokul % (yüzde)	0 ,0%	1 1,6%	10 15,6%	26 40,6%	27 42,2%
	Lise % (yüzde)	5 4,9%	4 3,9%	12 11,7%	41 39,8%	41 39,8%
	Üniversite % (yüzde)	3 2,1%	10 6,9%	18 12,5%	48 33,3%	65 45,1%
	Yüksek lisans/doktora % (yüzde)	0 ,0%	3 4,4%	11 16,2%	17 25,0%	37 54,4%
Toplam % (yüzde)	98 19,6%	19 3,8%	59 11,8%	139 27,8%	185 37,0%	

Katılımcıların eğitim durumlarına göre vergi cezalarının caydırıcılığına bakış açıları değerlendirildiğinde; İlkokul mezunu katılımcı grubun %18,2'si, Ortaokul mezunu katılımcı grubun %82,8'i, Lise mezunu katılımcı grubun %79,6'sı, Üniversite mezunu katılımcı grubun %78,4'ü ve Yüksek Lisans veya Doktora mezunu katılımcı grubun %79,4'ü vergi cezalarının caydırıcı olduğu kanısında değildir. Buradan da anlaşılacağı üzere, Ortaokul sonrası ve mezunu katılımcıların çok yüksek bir kısmı vergilerin caydırıcı olduğuna dair düşünceye katılmamaktadırlar.

Tablo 34. Aylık Gelir Unsuru ve Vergi Cezalarının Caydırıcılığı Karşılaştırması

		Vergi Cezalarının Caydırıcılığı				
		Tamamen katılmıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Hiç katılmıyorum
Aylık Gelir	2.500 TL' den az % (yüzde)	93 45,8%	9 4,4%	16 7,9%	35 17,2%	50 24,6%
	2.500 TL-5.000TL % (yüzde)	3 2,9%	4 3,8%	18 17,1%	43 41,0%	37 35,2%
	5.001 TL-10.000TL % (yüzde)	2 1,5%	4 2,9%	16 11,7%	48 35,0%	67 48,9%
	10.000TL üzeri % (yüzde)	0 ,0%	2 3,6%	9 16,4%	13 23,6%	31 56,4%
Toplam % (yüzde)	98 19,6%	19 3,8%	59 11,8%	139 27,8%	185 37,0%	

Son olarak katılımcıların aylık gelir seviyelerine göre vergi cezalarının caydırıcı olup olmadığı yönündeki görüşleri analiz edildiğinde; aylık geliri 2.500 TL'den az olan katılımcıların %41.8'i, aylık geliri 2.500 TL ve 5.000 TL arasında olan katılımcıların %76.20'si, aylık geliri 5.001 TL ve 10.000 TL arasında olan katılımcıların %83.9'u, aylık geliri 10.000 TL üzerindeki katılımcıların %80'i vergi cezalarının caydırıcı olduğunu düşünmemektedirler. Söz konusu veriler sonucu gelir seviyesinin artması ile vergilerin caydırıcılığına olan inancın azaldığı kanısına varılabilir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Türk vergi sistemi içinde vergi cezaları, mükelleflerin vergi kanunlarına uyum sağlamamaları sonucu doğan vergi kabahat ve suçlarına yaptırım olarak uygulanmaktadır. Vergi cezalarının uygulanmasındaki amaç, verginin hızlı ve kayıp olmadan devlet hazinesine kazanımını sağlamak, devamında kamu hizmetlerini maksimum şekilde gerçekleştirmek ve nihayetinde toplumsal refahı sağlamaktır. Ülkemizde vergi idaresi bu amaçları gerçekleştirmek adına çeşitli reklam ve tanıtımlarla halkı vergi konusunda bilinçlendirmekte ve cezai yaptırımları uygulamaya geçirerek vergi kanunlarının ihlalini önlemeyi hedeflemektedir.

Mükellefin davranış ve eylemlerinin vergi kabahat ve suçu olarak tanımlanabilmesi için vergi yasalarında yer alan hususları taşıması gerekir. Vergi yasalarında yer alan suç sonucu verilecek cezai yaptırımların da suç ile orantılı olması gerekmektedir. Vergi idaresi yaptırımları uygularken zengin fakir mükellef gibi ayrımlar yapmamalı, cezaları tarafsızlık ölçütünü göz önünde bulundurarak uygulamalıdır.

Anket çalışmamız sonucu elde edilen veriler doğrultusunda, Afyonkarahisar ilindeki vatandaşlarımız nezdinde yapılan görüşmelere ve anketlere dayanarak, vergi ve cezalar hususunda değerlendirilmeler yapılmış, sonuçlar çıkarılmış, bu sonuçlardan yola çıkarak bazı çözüm önerileri geliştirilerek, bu bölümde ayrıntılı olarak sunulmuştur.

Hem yaptığımız saha çalışmasında hem Türkiye genelinde yayınlanan pek çok akademik çalışmada mükelleflerin “vergide adalet ve tarafsızlık” ilkelerine karşı olumsuz fikir beyan ettikleri tespit edilmiştir. Verginin adil olarak, tarafsızlık ilkesine uygun, hakkaniyetle toplanabilmesi ve cezaların caydırıcı olarak uygulanabilmesi için ilk ve en temel gereksinimlerden biri idarenin bu hususta tam bağımsız olarak hareket etmesidir.

Vergi cezalarının caydırıcılığının önündeki bir başka engel ise Türkiye’de uygulanan yasaların karmaşıklığıdır. Mükelleflerle yapılan görüşmelerde de bu husus sık sık dile getirilmiş, bazı vergi suçları ile cezaları arasında bağ kurulamadığı, aynı kanun hükmünün uygulayıcılar tarafından bile farklı yorumlandığı bu sebeple sık sık tereddüt hâsıl olduğu dile getirilmiştir. Ülkemizde uygulanan vergi ve cezalara ilişkin mevzuat incelendiğinde, aslında bu ifadelerin ne kadar doğru olduğu gerçeğine ulaşılmaktadır. Bunu teyit için vergi mahkemeleri ile Danıştay kararlarına bile bakmak aslında yeterli olacaktır. Çünkü vergiye ilişkin davaların pek çoğunda, aynı hususta farklı vergi mahkemelerinin farklı hükümler verdiği, pek çoğunun Danıştay’da çözülmek zorunda

kaldığı bir gerçektir. Konuya ilişkin en güzel örnek Katma Değer Vergisi Kanunu'dur, çünkü 61 maddeden ibaret olan birkaç sayfalık Kanunun uygulanmasında o denli görüş farklılıkları ortaya çıkmıştır ki, idare bunun için binlerce sayfalık tebliğ ve iç genelge yayınlamak zorunda kalmıştır.

Vergi ve cezaların daha kolay anlaşılması, mükelleflerin hangi suç için hangi cezaya muhatap olacağını tam olarak bilmeleri, uygulayıcıların da rahatlıkla ve görüş ayrılığına düşmeden işlerini yapabilmeleri için mevzuatta sadeleşmeye gidilmesi ve karmaşıklığın giderilmesi acil bir ihtiyaç haline gelmiştir. Maliye Bakanlığı'nca yasaların sade, basit ve anlaşılabilir olması yönünde son yıllarda ciddi çalışmalar yapılmakta, özellikle Gelir Vergisi Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'nun yeniden yazılması için kurulan komisyonlar çalışmalarına devam etmektedir.

Vergi cezalarının caydırıcılığının sağlanabilmesi için her mükellefin defter ve belgelerinin, belli periyotlar ile en az bir defa incelenmesi gerektiği genel bir kabuldür. Ülkemizde ise inceleme oranı bir türlü yeterli seviyeye yükseltilememiş, bu durum mükelleflerin vergiden kaçma yönünde eğilimlerinin artmasına yol açmıştır. 2017 yılının Aralık ayında Sayıştay Dergisi'nde yer alan bir raporda; 2000 yılına kadar denetim oranının %2-%4 aralığında olduğu, sonraki dönemlerde bir veya iki puan artıp azaldığı, 2009-2011 aralığında ise %1'e kadar düştüğü, sonraki yıllarda yine %2-%4 aralığında seyrettiği bilgisi yer almıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın resmi internet sitesi üzerinden yayınladığı verilere göre ise, bu oran 2016 yılında %1.96'ya, 2017 yılında %1.68'e kadar gerilemiştir. Yine Vergi Denetim Kurulu'nun verilerine göre, bu oran 2018 yılında %1.63 olarak gerçekleşmiştir. Dünya genelinde kabul edilen denetim oranının %100 olduğu göz önüne alındığında, ABD gibi ülkelerde bu oranın 2017 yılı için büyük mükelleflerde %58.40 (IRC verilerine göre)'a kadar ulaştığı, Almanya'da ise büyük mükelleflerin her yıl en az bir defa denetlenmek zorunda olduğu gibi verilerden hareket ettiğimizde, ülkemiz için durumun ne kadar vahim olduğu ortadadır. Vergi cezalarının caydırıcı etkisi için şüphesiz ki etkin ve verimli bir denetim şarttır.

Cezaya muhatap olmayan veya olmayacağını düşünen mükellef için vergi cezalarının caydırıcı bir etkisi olmayacağı bir gerçektir. Etkin ve yeterli denetim oranına ulaşmak için; Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın denetim ve inceleme oranlarını yükseltmek üzere gerekli planlamayı yapması, yeterli sayıda inceleme elemanı istihdam etmesi, ihtiyaç halinde inceleme yetkilerinin uzman unvanlı personel tarafından da yapılmasının

önünün açılması ve vergi incelemelerine ilişkin mevzuatın gözden geçirilerek değişiklikler yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan vergi cezalarının caydırıcılığında önemli bir etken olan, kaynağını 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndan alan “uzlaşma” müessesesi ile ilgili kanun koyucu iki tür uzlaşma şekli belirlemiştir. Birincisi, verginin tarihinden önce yapılan “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma”, diğeri ise verginin tarihini müteakip yapılan “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma”dır. Uzlaşma ile mükellefe büyük kolaylıklar sağlandığından bu durum vergi cezalarının caydırıcı özelliğini olumsuz yönde etkilemektedir. Ceza ile muhatap olması gereken mükellefe, bu düzenleme ile hem vergi hem de cezalarda indirim hakkı tanındığından, eşitsizlik ve adaletsizlik ortaya çıkardığı gibi, mükellefin ödev ve sorumluluklarını yerine getirirken kayıp ve kaçağa yönelmesine de sebep olmaktadır. Nitekim uzlaşma komisyonları marifetiyle silinen ve herhangi bir sınırlamaya tabi tutulmayan vergi ve cezalar için mükellef adeta vergi kaçırma yönünde cesaretlendirilmektedir. Uzlaşma komisyonlarının görev alanına giren vergi ve cezalarla ilgili indirim hakları hususunda miktarla sınırlı olmamaları en büyük problemdir.

Yukarıda bahsettiğimiz olumsuzluklar sebebiyle, ülkemizde halen uygulanmakta olan vergi ve vergi cezalarındaki uzlaşma hükümlerinin kaldırılması, uzlaşma komisyonlarının görevlerinin ise sona erdirilmesi bir zorunluluk halini almıştır. Uzlaşmaya ilişkin mevzuatın kaldırılması, mükellefler açısından anayasal bir hak olan eşitlik ilkesine uygun olacağı gibi, cezaların caydırıcılığını da olumlu yönde etkileyecektir.

Ülkemizde siyasi, ekonomik, mali ve sosyal nedenlerle zaman zaman vergi affı, vergi barışı ve matrah artırımı şeklinde düzenlemeler yapılmaktadır. 2011 yılından bu yana vergi ve cezalara yönelik yapılan vergi affı benzeri düzenlemeler; 6111 Sayılı Kanun(2011), 6552 Sayılı Kanun (2014), 6736 Sayılı Kanun (2016) , 7020 Sayılı Kanun (2017) ve 7143 Sayılı Kanun (2018)'dur. Bu yasal düzenlemeler, vergilere yönelik gecikme zammı ve gecikme faizi gibi fer' i alacaklara indirim şeklinde uygulanırken, vergi cezalarına ilişkin ise kısmen veya tamamen tahsilattan vazgeçme şeklinde uygulanmaktadır. Yine aynı yasaların içeriğinde yer alan matrah artırımı uygulaması ise, vergi kayıp ve kaçağına yol açtığını düşünen, sahte ve muhteviyatı itibarıyla sahte veya yanıltıcı belge kullandığını bilen mükelleflere büyük bir imkân olarak sunulmakta, belirli matrahlar üzerinden ödeme yapmaları şartıyla vergi cezalarına ve incelemeye muhatap olmamaları sağlanmaktadır. Bu denli bir dokunulmazlık ve koruma zırhı mükellefleri

doğrudan vergi kaçırmaya yöneltmekte, vergi cezasına maruz kalmayacakları için de cezaların caydırıcılığı ilkesini göz ardı etmelerine yol açmaktadır.

İdare, mükelleflerin adil ve tarafsız olarak vergi vermelerini temin etmek için vergi affı, vergi barışı veya matrah artırımı uygulamalarına son vermeli; olağanüstü koşullar dışında bu tür düzenlemelere başvurmamalıdır.

Yaptığımız anket ve çalışmalarda elde ettiğimiz verilerden biri de katılımcıların %64,8'inin vergi cezalarını caydırıcı bulmadıklarına ilişkin genel görüştür. Bunun asıl temeli, mevzuatımızda vergi ziyayı, özel usulsüzlük ve usulsüzlük gibi cezaların yalnızca miktar olarak uygulanması ve hapsen tazyik içermemesidir. Mevzuatımızda kaçakçılık suçu dışında mükelleflerin hapis cezası ile cezalandırıldığı suç adedi sayısı oldukça azdır. Tutar itibarıyla kesilen bu cezaların pek çoğunun indirim, af, uzlaşma vb. düzenlemelerle daha da düşük tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil edildiği de düşünülürse, vergi cezalarının caydırıcılık etkisinin neden bu kadar olumsuz yorumlandığı daha iyi anlaşılacaktır. Mükellefler nezdinde bu olumsuz algıya sebep olup, cezai yaptırımların farklılığını ortaya koyan şu basit örnek konunun anlaşılması bakımından yeterli olacaktır; ABD'de mükellefler tarafından kendisine ait olmayan bir belgenin gider olarak kullanılması hali hapis cezasını gerektirirken, aynı suç için ülkemizde vergi ziyayı cezası uygulanmaktadır. Ancak burada çözüm üretilirken, her suça hapis cezası öngörmek yerine, vergi cezasının yasalaşma ve uygulama aşamalarında suça göre orantılı bir şekilde; uygulanacağı ülkenin kendi şartları, kendi mevzuatı ve kendi mükellef yapısı ile birlikte değerlendirilmesi önemlidir.

Vergi cezalarının caydırıcılığını sağlamak üzere, bazı vergi suçları ile tanımları daha anlaşılabilir hale getirilerek, diğer ülkelerdeki uygulamalarla karşılaştırılmalı, suçun niteliğine, iyi niyet ve suiniet kaidelerine göre yeniden değerlendirilmeli, caydırıcılığı sağlayabilecek şekilde bazı vergi suçlarının yaptırımları artırılarak; indirim, hükmün açıklanmasının geri bırakılması ve asgari ceza müeyyideleri hususlarında yeni eşikler ve cezalar belirlenmelidir.

Sonuç olarak, vergi suç ve cezaları yeniden gözden geçirilmelidir. Aynı şekilde vergi bilincinin mükelleflere yerleştirilmesi, vergi cezalarının yüksek tutulması ve zamanında uygulanması, vergi denetimlerinin artırılması, af kanunlarının azaltılması ya da hiç çıkartılmaması vergi cezalarının caydırıcılığının sağlanmasında göz önünde

bulundurulmalıdır. Geç gelen vergi cezaları mükellefin altından kalkamayacağı parasal tutarları da beraberinde getirecektir. Vergi cezalarının uygulanabilirliği azalacaktır.

KAYNAKÇA

- Acar, İ. A., ve Merter, M. E. (2005). Türkiye’de 1980 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu. *Maliye Dergisi*, 147.
- Acar, T. (2008). *Hukuk 2*. Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı.
- Akdoğan, A. (1989). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası.
- Akdoğan, A. (1994). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Büro Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2001). *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aksoy, Ş. (1989). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (2. Baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Aktan C. C., Dileyici D. ve Saraç Ö. (2003). *Vergi, Zulüm ve İsyan*. Ankara: Phoenix Yayınevi.
- Arpacı, A. Ö. (2004). Vergi Denetimi Vergi İncelemesini de İçeren Geniş Kapsamlı Bir Tanımdır. *Yaklaşım Dergisi (E-yaklaşım)*.
- Aslan, S. (2010). *Vergilendirme Yetkisi ve Verginin Yasallığı İlkesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Ay, E. (2006). *Vergi Suç ve Cezaları*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Aydın, D. (2009). *Türk Ceza Hukukunda Suça İştirak*. Ankara.
- Aygün, R. (2012). Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi. *Vergi Dünyası*, 369.
- Aydoğdu, F. İ. H. K. (2009). *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Aykin, H. (2017). *Vergi Cezalarında Caydırıcılık Sorunu*. <https://vergidosyasi.com/2017/01/09/vergi-cezalarinda-caydiricilik-sorunu/>. (Erişim Tarihi:10.12.2019).
- Bağdınlı, İ. H. (2008). Vergi Usul Kanunu’na Göre Vergi Ceza Sisteminin Uygulama Esasları. *Vergi Sorunları Dergisi*, 233 (31).
- Bağdigen, M. ve Erdoğan, A. (2010). Vergi Uygulamaları Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışlarının Tespiti: Zonguldak İli Örneği. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 47 (548), 95-112.
- Bayraklı, H. H. (2006). *Vergi Ceza Hukuku*. Afyon: Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları.
- Bayraklı, H. H. (2007). *Genel Vergi Hukuku*. Afyon.
- Bilge, N. (2000). *Hukuk Başlangıcı* (14. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Bilgin, S.(2006). *Mali Cezalar ile Hürriyeti Bağlayacağı Cezaların Vergi Yasalarının Uygulanması Bakımından Etkinliğinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Bilici, N. (2003). *Vergi Hukuku Genel Kısım Türk Vergi Sistemi* (6. Baskı). Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Bilici, N. (2012). *Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bozdağ, A. (2008). *Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.
- Bozdoğan, K. (2011). *Vergi Kaçakçılığında Vergi Cezalarının Caydırıcılık Etkisi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat.
- Cengiz, S. (2013). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi: Borsa İstanbul’da Bir Araştırma. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C:XV, S.II, 425.
- Demir, İ. C. ve Çiğerci, İ. (2016). Vergi Bilincinin Oluşumunda Eğitimin Rolü: İlköğretim Öğrencileriyle Ampirik Bir Çalışma. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*.

- Demir, Ö. (2013). *Ekonomik Kriz Dönemlerinde Uygulanan Vergi Politikaları*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.
- Donay, S. (2008). *Ceza Mahkemesinde Yayınlanan Vergi Suçları*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Dönmez, R. (1992). *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İİBF Yayınları.
- Dönmezer, S. ve Erman, S. (1973). *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*. İstanbul.
- Edizdoğan, N. (1982). *Türkiye’de Vergi Suç ve Cezaları*. No: 3-025-0073, Bursa: Uludağ Üniversitesi Yayınları.
- Edizdoğan, N. (2004). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Edizdoğan, N. (2007). *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Eker, C. (2006). *Türkiye’de Vergi Aflarının Sosyal ve Ekonomik Etkileri*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Eren, F. (1971). *Türk Ceza Hukuku Cilt I Genel Hükümler* (8. Baskı). Ankara: AÜHF Yayını.
- Erginay, A. (1987). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Erginay, A. (1990). *Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi* (14. Baskı). Ankara: Savaş Yayınları.
- Ergün, İ. (2016). *Vergi Ahlakı: Uygulamalı Örnek (Tekirdağ Örneği)*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tekirdağ.
- Erol, A. (2008). *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Giray, F. (2001). *Maliye Tarihi*. Bursa: Ezgi Kitabevi.
- Gökbunar, A. R. (1998). Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı. *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi*.
- Güçlü, F. (2001). *Ülkemizde Vergi Kaçakçılığı ve Uygulamaları (Yargıtay ve Sayıştay Kararları Işığında)* (1. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Gümüş, V. (2016). *Türk Vergi Hukukunda Mali Yaptırım Gerektiren Vergi Suç ve Cezalarının (Vergi Kabahatlerinin) Hukuki Rejimi*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Günay, F. (2009). Yükümlülerin Vergi Algısı Nasıl İyileştirilir?. *Vergi Sorunları Dergisi*, 245.
- Gürboğa E. (2004). Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadelede Yoklamanın Önemi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 191.
- Hatipoğlu, M. (2007). *Türkiye’de Vergi Suçu ve Cezalarının Algılanması Üzerine Ampirik Bir Çalışma (Uşak İli Uygulama Sonuçları)*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.
- Hepaksaz, E. ve Öz, E. (2008). *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 45 (516).
- Hoşnut, M. (2015). *Türkiye’de Cumhuriyetten Günümüze Vergi Aflarının Vergi Ahlakı Üzerine Etkileri (Konya İli Örneği)*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- İçel, K. ve Diğerleri. (1999). *Suç Teorisi*. İstanbul: Sebat Yayıncılık.
- İlhan, M. (2015). *Vergi Mükelleflerinin Vergi Suç ve Cezaları ile Temel Vergilendirme İlkelerine Bakış Açısının Analizi Afyonkarahisar Örneği*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Uşak.
- Kalaycı, T. (2013). *Vergi Cezalarında İndirim Müesseselerinden Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- Kaneti, S. (1989). *Vergi Hukuku* (2. Baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.

- Karakoç, Y. (2004). *Genel Vergi Hukuku* (3. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2010). Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12.
- Karakoç, Y. (2014). *Genel Vergi Hukuku* (7. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2019). *Vergi Ceza Hukuku* (2. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kavak, A. (2007). *Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah*. İstanbul: İSMMMMO Yayını.
- Kayan, A. (2000). Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar. *Maliye Dergisi*, 135.
- Kaynar B. H., (2010). *Vergi Ahlakı ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Kırbaş, S. (1997). *Vergi Hukuku*. Ankara: Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları.
- Kızılot, Ş., Doğan, Ş., Taş, M. ve Dönmez, R., (2007). *Vergi Hukuku* (2. Baskı). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kızılot, Ş. ve Taş, M. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Korkmaz, M. (2014). *Vergi Cezalarının Caydırıcılığı*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Korkmaz, M. (2016). Vergi Denetimi, Vergi Ceza Tutarları ve Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Cezalarının Caydırıcılığına Etkisi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 330.
- Meriç, M. (2002). *Vergi Denetimi*. İzmir: İlkem Ofset.
- Mutluer, M. K. (2008). *Vergi Genel Hukuku* (2. Baskı). İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Nadaroğlu, H. (1992). *Kamu Maliyesi Teorisi*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Oğuztürk, B. S. ve Ünal, E. K. (2015). Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 7 (13), 210-211.
- Oktar, S. A. (2012). *Vergi Hukuku* (8. Baskı). İstanbul.
- Ortaç, F. R. (1996). *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk Müessesesi ve Değerlendirilmesi*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Ortaç, F. R. ve Ünsal, H. (2019). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Öncel M., Kumrulu A. ve Çağan, N. (1998). *Vergi Hukuku* (6. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öncel M., Kumrulu A. ve Çağan, N. (2003). *Vergi Hukuku* (10. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öncel M., Kumrulu A. ve Çağan, N. (2018). *Vergi Hukuku* (27. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Ömürbek, N., Çiçek, H. G. ve Çiçek, S. (2007). Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları. *Maliye Dergisi*, 153.
- Öner, E. (2012). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Öz, E. (2004). *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özgün, Z. (2017). *Maliye Disiplininde Alternatif Bir Yöntem Olarak “Mali Sosyoloji”*: *Vergi Algısı ve Bilinci Üzerine Sosyolojik Bir Analiz*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mersin.
- Öztürk, B. (1992). *Ceza Hukuku ve Emniyet Tedbirleri Hukuku* (2. Baskı). Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.
- Özperhiz, N. (2005). Vergi Uyumu ve Ülkemizde Vergi Uyumunun Artırılmasına Yönelik Öneriler. *Vergi Dünyası Dergisi*, 283.
- Pehlivan, O. (2010). *Vergi Hukuku*. Trabzon: Derya Kitabevi.
- Saban, N. (2009). *Vergi Hukuku* (5. Baskı). İstanbul: Beta Yayıncılık.

- Sağlam, M. (2013). Vergi Algısı ve Bilinci Üzerine Bir Araştırma: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinde Vergi Algısı ve Vergi Bilinci. *Sosyo Ekonomi*, Ocak-Haziran.
- Sarılı, M. A. (2004). *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınevi.
- Sofuoğlu, A. (1997). Vergi Kaçakçılığı İle Mücadele Yolları. *Vergi Dünyası*, 191.
- Sonsuzoğlu, E. (2000). Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, Haziran.
- Şahin, M. (2016). Mükellef Psikolojisi: Teorik Bir İnceleme. *Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi*, 5 (10), 52-65.
- Şeker, N. (1994). *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi* (1. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.
- Şenyüz D., Yüce M. ve Gerçek A. (2019). *Vergi Hukuku Genel Hükümler* (10. Baskı). Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Taytak, M. (2010). İlköğretim II. Kademe Öğrencilerinde Vergi Bilincinin Tespiti: Ampirik Bir Araştırma, *Maliye Dergisi*, 158.
- Tosuner M. ve Arıkan Z. (2008). *Vergi Usul Hukuku*. İzmir: Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi.
- Tosuner, M. ve Demir, İ. C. (2009). Vergi Ahlâkının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14 (1).
- Tunçer, M. (2002). Vergilemeye Yaklaşım ve Türkiye, *Vergi Dünyası Dergisi*, 249.
- Uluatam, Ö. ve Methibay, Y. (2001). *Vergi Hukuku* (5. Baskı). Ankara: İmaj Yayınevi.
- Ünsal, Ş. (1987). *Vergi Kaçakçılığında Sosyal Etkenler*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Üstün, Ü. S. (2001), *Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Üstün, Ü. S. (2003). Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11 (1-2), Konya.
- Üzülmez, İ. (2000). *Suçta Tekerrür*. AÜEHFD, (4).
- Yaraşır, S. (2013). Vergi Afları Ve Türkiye'deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*, 379.
- Yılmaz, S. (2014). Türk Ceza Kanununda Tekerrür ve Yargıtay Uygulaması. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 5 (19).
- Yurdadoğ V., Gökbunar R. ve Tunçay B. (2016). Vergi Uyumunu Belirleyen Faktörlere Genel Bir Bakış. *Yönetim ve Ekonomi*, 23 (3).
- Yüksel, A. (2005). *Türk Vergi Hukukunda Vergi Ziyat Suçu*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.

EKLER

MÜKELLEFLERE UYGULANAN VERGİ CEZALARININ CAYDIRICILIĞI KONUSUNDA ANKET ÇALIŞMASI

Değerli katılımcı; bu anket formu, vergiye ve vergi cezalarına karşı tutumu, uygulanan vergi cezalarının mükelleflerin ödev ve sorumluluklarını yerine getirmede ne derece etkin olduğunu belirlemek amacıyla bilimsel bir çalışmada kişi ya da kurum isimleri belirtilmeden kullanılacaktır. Soruları dikkatli okuyarak cevaplamanız, güvenilir verilere ulaşılmasını sağlayacaktır. Katıldığınız görüşe çarpı (X) işareti koyunuz. Katkılarınız için teşekkür ederim.

Ceyda DURNAOĞLU

Afyon Kocatepe Üniversitesi

Yüksek Lisans Öğrencisi

A. KİŞİSEL SORULAR

1. **Cinsiyetiniz** () Bay () Bayan
2. **Yaş Aralığınız** () 18-28 () 29-39 () 40-49 () 50 ve üzeri
3. **Eğitim Durumunuz** () İlkokul () Ortaokul () Lise
 () Üniversite () Yüksek Lisans/Doktora
4. **Aylık Gelir Seviyeniz** () 2.500 TL' den az () 2.500-5.000 TL arası
 () 5.0001-10.000 TL arası () 10.000 TL üzeri
5. **Hangi mükellefiyet grubuna aitsiniz?**
() Gelir Vergisi () Kurumlar Vergisi
() Diğer (MTV, KDV, ÖTV, Emlak vergisi vs.)
6. **Sizce verginin en iyi tanımını aşağıdakilerden hangisidir?**
() Devlete yapılan zorunlu ödemelerdir. () Vatandaşa düşen bir görevdir.
() Sunulan kamu hizmetlerinin karşılığıdır. () Yersiz bir ödemedir.
7. **Bugüne kadar hakkınızda vergi cezası uygulandı mı?** () Evet () Hayır
8. **Vergi ve vergi cezası ile ilgili bilgilere hangi kanallar yolu ile ulaşabiliyorsunuz?**
() Gazete veya televizyon aracılığıyla, () İnternet aracılığıyla.
() Muhasebeci aracılığıyla, () Çevreden duyduklarım aracılığıyla,
9. **Sizce vergi kaçıranlara verilecek ceza ne olmalıdır?**
() Para Cezası () Hapis Cezası
() Ticaret Hayatından Men Cezası () İfşa Cezası

B.	Aşağıdaki Önermeler Hakkındaki Düşünceleriniz Nelerdir?	Tamamen Katılmıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Hiç Katılmıyorum
10	Ödemiş olduğum vergilerin karşılığında kamu hizmeti almam, vergiye olan inancımı artırır.					
11	Ödediğimiz vergilerin ülke olarak kalkınmamızda büyük katkısı vardır.					
12	Vergi kanunlarını olabildiğince basit ve anlaşılır bulmaktayım.					
13	Vergi hususunda vergi idaresinin yaptığı çeşitli tanıtım ve reklamlar, toplumumuzda vergi bilincini artırır.					
14	Ülkemizde adil bir vergi dağılımı mevcuttur.					
15	Eğitim düzeyinin yüksek olması vergi bilincini artırır.					
16	Ülkemizde uygulanan vergi cezaları yeterince caydırıcıdır.					
17	Vergi cezası alırsam bu, beni mutsuz eder.					
18	Ülkemizde vergi cezaları herkese adaletli olarak					
19	Vergi cezaları enflasyon oranları dikkate alınarak belirlenir.					
20	Ülkemizde uygulanan vergi cezaları tutar olarak yüksektir.					
21	Vergi cezaları uzlaşma ve indirimlerle düşürüldüğünden vergi cezası almaktan korkmuyorum.					
22	Vergi cezalarına sık sık af gelmesi, vergisini düzenli ödeyen kişilere yapılan haksızlıktır.					
23	Vergi denetimleri fazla olursa vergi suç ve cezaları azalır.					
24	Vergi suç ve cezaları için verilecek hapis cezası, para cezasından daha etkilidir.					
25	Af kanunlarının sık olması, vergi cezalarının etkinliğini azaltır.					
26	Vergi kaçırın kişi uzlaşma sonucu, vergisini düzenli ödeyen kişiye göre daha avantajlıdır.					
27	Vergi cezalarının tam zamanında uygulanması vergiye gönüllü uyumu artırır.					
28	Vergi kanunlarını ihlal edenlerin işledikleri suçun cezasını çekecekleri kanaatindeyim.					
29	Cezaların caydırıcılığının vergiye ilişkin ödevlerimi yerine getirmemde etkili olduğunu düşünüyorum.					

DEĞERLİ VAKTİNİZİ AYIRDIĞINIZ İÇİN TEŞEKKÜR EDERİZ.

ÖZGEÇMİŞ

Ceyda DURNAOĞLU, 1988 yılında Aydın'da doğdu. İlköğretimi Atatürk İlköğretim Okulu'nda tamamladı. Eğitim hayatına Osmancık Anadolu Lisesi'nde devam etmiştir. 2011 yılında Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Kamu Yönetimi bölümünden mezun olmuştur. 2017 yılında Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı'nda Yüksek Lisans eğitimine başlamıştır.

