



2015

**SOSYAL BİLİMLER
ENSTİTÜSÜ**

GAZİANTEP

T.C.
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE BAĞIMSIZ DENETİM BİLİM DALI

VERGİ SUÇ VE CEZALARI

Yüksek Lisans Tezi

AHMET TEKİRDAĞ

Gaziantep, 2015

T.C.
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE BAĞIMSIZ DENETİM BİLİM DALI

VERGİ SUÇ VE CEZALARI

Yüksek Lisans Tezi

AHMET TEKİRDAĞ
Danışman: Prof. Dr. Mustafa UÇAR

Gaziantep, 2015

Tez Etik ve Bildirim Sayfası

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Vergi Suç ve Cezaları” başlıklı çalışmanın tarafımda, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu ve bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve onurumla doğrularım.

23/10/ 2015

Ahmet TEKİRDAĞ



ÖZET

Suç kavramı insanoğlunun geçmişten günümüze kadar sosyolojik etkileşimlerinin göz ardı edilemeyecek bir unsuru olarak karşımıza çıkmıştır. Suçu oluşturan unsurlar zaman içerisinde bir infaza tabi olmuş ve bu infazlar çeşitli yollarla yapılmıştır. Günümüzde ise suç ve ceza kavramı hayatın her alanında hüküm sürerken toplumu oluşturan bireylerin ödev ve sorumlulukları açısından da kaçınılmaz olmuştur. Dolayısıyla bu kaçınılmazlık her alanda olduğu gibi yurttaşlar için önemli bir ödev olan vergi konusunda da karşımıza çıkmaktadır. Bu çalışmanın amacı ise suç ve ceza kavramlarının vergi suç ve ceza kavramlarına empoze edilmesi olmuştur. Aynı zamanda hükmedilen cezaların hukuki dayanakları bakımından doğru uygulanıp uygulanmadığı yargılama usulleri değerlendirilerek vergi suç ve cezalarının adil, eşit nitelikte olması gerektiği konularına vurgu yapılmıştır.

Vergi tarihçesinden yola çıkarak vergi bir ülkede karşılıksız ve zorla alınan bir nitelik taşımıştır. Bu kapsamda vergi suç ve cezaları incelemesi yapılırken vergiyi doğuran olay, verginin konusu ve verginin hukuki dayanağı konularına değinilmiştir. Böylece vergi suç ve cezalarına götüren yol haritası çizilerek, suç ve ceza unsurlarının temeline ve oluşumuna değinilmiştir. Vergi suç ve cezaları sonucunda yanlış yargılamalar ve yasal dayanağı olan veya olmayan vergi konusuna ilişkin itirazlara değinilerek idari ve yargısal çözümlerin nitelikleri ifade edilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Suç, Ceza, Vergi Suçu, Vergi Cezası.

ABSTRACT

Crime concept has confronted us as an element of social interactions of human beings from past to present which can't be overlooked. In the course of the time, the elements forming crime have been subject to execution and these executions have been carried out in various ways. But today while the crime and punishment concept prevails in every aspects of the life, it has been inevitable in terms of the obligations and responsibilities of individuals. Therefore, as in other aspects of life, this inevitability appears concerning tax issue which is an important obligation for citizens. The aim of this study is to apply the crime and punishment concepts to tax offences and punishment. Also, whether the ruled verdict is practiced or not in terms of legal basis and by assessing the adjudicatory procedures that tax offences and punishments should be fair and equal quality have been emphasized.

Based upon tax documents, tax has had a qualification in a country which is unreturned and taken forcibly . Within this scope, while studying the tax offences and punishments, the phenomenon causing the tax, tax object and its legal basis have been addressed. Thus, by drawing the roadmap taking to tax offences and punishments, the basis and development of crime and punishment elements have been mentioned. By addressing the objections to the erroneous trials, tax with legal grounds and without legal grounds as a result of tax offences and punishments, the quantifications of administrative and judicatory solutions have been tried to be expressed.

KeyWords: Taxes, Crime, Criminal, Tax Crimes, Tax Penalty.

ÖNSÖZ

Çalışmanın konusu olan vergi suç ve cezaları, verginin toplanabilmesinin sağlanması açısından “olmazsa olmaz” olarak önümüze çıkmaktadır. Bu sebeple, verginin verimli bir şekilde toplanabilmesini sağlama adına devlet; gerekli tedbirleri almalı, hangi eylemlerin ne tür vergi suçunu oluşturacağı ve bunun yaptırımının ne olacağı, açık bir şekilde düzenlenmelidir.

Çalışmamı yaparken bana destek olan, bilgi ve tecrübeleri ile araştırmama ışık tutan danışmanım Prof. Dr. Mustafa UÇAR’ a, varlıkları benim için en büyük ilham ve mutluluk kaynağı olan, her zaman ve her konuda bana büyük fedakârlıklarda bulunarak beni sabırla destekleyen aileme ve eşime sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

Gaziantep, 2015

Ahmet TEKİRDAĞ

İÇİNDEKİLER

SAYFA NO:

1. GİRİŞ	1
2. GENEL OLARAK VERGİ, SUÇ VE CEZA.....	3
2.1. Vergi Kavramı.....	3
2.1.1. Verginin Tarihçesi.....	3
2.1.2. Verginin Nitelikleri	4
2.1.3. Verginin Fonksiyonları.....	5
2.1.3.1. <i>Mali Fonksiyon</i>	5
2.1.3.2. <i>İktisadi Fonksiyon</i>	5
2.1.3.3. <i>Sosyal Fonksiyon</i>	6
2.1.3.4. <i>Diğer Fonksiyonlar</i>	6
2.1.4. Verginin Tarafları.....	7
2.1.4.1. <i>Verginin Alacaklısı</i>	7
2.1.4.2. <i>Verginin Borçlusu</i>	7
2.1.4.2.1. <i>Mükellef</i>	7
2.1.4.2.2. <i>Vergi Sorumlusu, Temsil ve Teselsül</i>	8
2.1.5. Vergi Psikolojisi.....	9
2.1.6. Vergiye Karşı Tepkiler	10
2.1.6.1. <i>Vergiden Kaçınma</i>	10
2.1.6.2. <i>Vergi Reddi</i>	11
2.1.6.3. <i>Verginin Yansıması</i>	11
2.1.7. Verginin Amaçları.....	12
2.1.8. Vergi Borcu/ Alacağının Tayini	13

2.1.8.1.	<i>Vergiyi Doğuran Olay</i>	14
2.1.8.2.	<i>Verginin Tarhı</i>	14
2.1.8.2.1.	<i>Beyana Dayanan Tarh</i>	14
2.1.8.2.2.	<i>İkmalen Tarh</i>	15
2.1.8.2.3.	<i>Re'sen Tarh</i>	15
2.1.8.2.4.	<i>İdarece Tarh</i>	16
2.1.9.	<i>Verginin Tebliği</i>	16
2.1.10.	<i>Verginin Tahakkuku</i>	16
2.1.11.	<i>Verginin Tahsili</i>	17
2.1.12.	<i>Vergi Borcunu Sona Erdiren Haller</i>	17
2.1.13.	<i>Vergi Alacağını Güvence Altına Alan Durumlar</i>	18
2.1.14.	<i>Mükelleflerin Ödevleri</i>	19
2.1.15.	<i>Vergi İdaresinin Denetleme ve Bilgi Edinme Yolları</i>	19
2.1.15.1.	<i>Yoklama</i>	19
2.1.15.2.	<i>Vergi İncelemesi</i>	19
2.1.15.3.	<i>Arama</i>	20
2.1.15.4.	<i>Bilgi Toplama</i>	20
2.2.	<i>Suç Kavramı</i>	20
2.2.1.	<i>Suçun Tanımı</i>	20
2.2.2.	<i>Suçun Konusu</i>	21
2.2.3.	<i>Suçun Unsurları</i>	22
2.2.3.1.	<i>Kanunilik Unsuru</i>	22
2.2.3.2.	<i>Maddi Unsur</i>	22

2.2.3.3.	<i>Manevi Unsur</i>	23
2.2.4.	Suçların Bölümleri	24
2.2.4.1.	<i>Cezai Suçlar</i>	24
2.2.4.2.	<i>Medeni Suçlar</i>	25
2.2.4.3.	<i>Disiplin Suçları</i>	25
2.3.	Ceza Kavramı	25
2.3.1.	Cezanın Tanımı	25
2.3.2.	Cezanın Niteliği	26
2.3.3.	Cezanın Amacı	27
2.3.4.	Ceza Ehliyeti	28
3.	VERGİ HUKUKUNUN KAYNAKLARI ve VERGİ KANUNLARININ UYGULANMASI	29
3.1.	Vergi Hukukunun Kaynakları	29
3.1.1.	Asli Kaynaklar	29
3.1.1.1.	<i>Anayasa</i>	29
3.1.1.2.	<i>Kanun</i>	29
3.1.1.3.	<i>Uluslararası Anlaşmalar</i>	30
3.1.1.4.	<i>Kanun Hükmünde Kararname</i>	30
3.1.1.5.	<i>Bakanlar Kurulu Kararları</i>	30
3.1.1.6.	<i>Tüzük</i>	30
3.1.1.7.	<i>Yönetmelik</i>	30
3.1.1.8.	<i>Anayasa Mahkemesi Kararları</i>	31

3.1.1.9.	<i>İçtihadı Birleştirme Kararları</i>	31
3.1.1.10.	<i>Maliye Bakanlığı'nın Bağlayıcı Nitelikteki Genel Tebliği</i>	31
3.2.	Tali (Yardımcı) Kaynaklar	31
3.2.1.	Diğer Yargı Kararları	31
3.2.2.	Maliye Bakanlığı'nın Yorum Niteliğindeki İdari İşlemleri	31
3.2.3.	Bilimsel Doktrin, Örf ve Adetler	32
3.3.	Vergi Kanunlarının Uygulanması	32
3.3.1.	Yer Bakımından Uygulanması	32
3.3.2.	Zaman Bakımından Uygulanması	32
3.3.2.1.	<i>Vergi Kanunlarının Yürürlüğe Girmesi ve Yürürlükten Kalkması</i>	32
3.3.2.2.	<i>Vergi Kanunlarının Geriye ve İleriye Yürümemesi</i>	32
3.3.3.	Anlam Bakımından Uygulanması	33
3.3.3.1.	<i>Yorumun Tanımı, Türleri ve Yöntemleri</i>	33
3.3.3.2.	<i>Yoruma İlişkin Özellikler</i>	34
4.	VERGİ SUÇ VE CEZALARI	35
4.1.	Vergi Suçu Kavramı	35
4.2.	Vergi Suçlarının Unsurları	36
4.2.1.	Kanunilik Unsuru	36
4.2.2.	Maddi Unsur	38
4.2.3.	Manevi Unsur	38
4.2.4.	Hukuka Aykırılık Unsuru	40
4.3.	Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği Ve Uygulanması	40

4.3.1.	Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği.....	40
4.3.2.	Vergi Cezalarının Uygulanması.....	41
4.4.	Vergi Kabahatleri Ve Vergi Suçları	43
4.4.1.	Vergi Kabahati ve Cezaları.....	43
4.4.1.1.	<i>Vergi Ziyat Kabahati ve Cezaları</i>	44
4.4.1.2.	<i>Usulsüzlük Kabahati ve Cezaları</i>	44
4.4.1.2.1.	<i>Genel usulsüzlük kabahatleri ve cezaları</i>	44
4.4.1.2.2.	<i>Özel usulsüzlük kabahatleri ve cezaları</i>	45
4.4.2.	Vergi Suçları ve Cezaları.....	47
4.4.2.1.	<i>Kaçakçılık Suçu ve Cezaları</i>	48
4.4.2.2.	<i>Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Cezaları</i>	49
4.4.2.3.	<i>Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezaları</i>	50
4.4.3.	Vergi Kabahati ve Suçu ile İlgili Vergi Cezalarına İlişkin Özellikli Durumlar	51
4.4.3.1.	<i>Tekerrür</i>	51
4.4.3.2.	<i>Birleşme</i>	51
4.5.	Vergi Kaçakçılık Suçları.....	52
4.6.	Vergi Kaçakçılığı Suçları Kavramı	52
4.7.	Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hapis Cezaları.....	53
4.8.	Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Sayılan Unsurlar Dışında Kalan Hususlar	54
4.8.1.	Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Tarafları	55
4.8.1.1.	<i>Fail</i>	55
4.8.1.1.1.	<i>Gerçek Kişiler</i>	55

4.8.1.1.2. <i>Tüzel Kişiler</i>	56
4.8.1.2. <i>Mağdur</i>	57
4.9. Vergi Kaçakçılığını Etkileyen Sosyal Faktörler	58
4.9.1. Vergi Ödeme Gücü ve Bireysel Vergi Yüğü	58
4.9.2. Eğitim Düzeyi	60
4.9.3. Vergi Ahlakı ve Vergi Bilinci	61
4.9.4. Devlete Olan Bağlılık	65
4.9.5. Siyasal İktidara Bakış Açısı	67
4.9.6. Mükelleflerin Diğer Mükelleflere Bakış Açısı	68
4.9.7. Kamu Hizmetlerinin Mükellef Tercihleriyle Örtüşmesi	70
4.9.8. Ailenin Gelir Düzeyi	71
4.9.9. Kültürel Yapı	73
5. VERGİ CEZALARINI SONA ERDİREN VEYA HAFİFLETEN HALLER	76
5.1. Suçluluğun Sona Ermesi	76
5.1.1. Yanılma	76
5.1.2. Mücbir Sebep	76
5.2. Ceza Sorumluluğunun Sona Ermesi	77
5.2.1. Ödeme	77
5.2.2. Ölüm	78
5.2.3. Pişmanlık	78
5.2.4. Zamanaşımı	79
5.2.5. Cezalarda İndirim	80
5.2.6. Hata Düzeltme	80

5.2.7.	Uzlaşma	82
5.2.8.	Terkin	83
5.2.9.	Cezanın Tahakkukundan Vazgeçme	84
5.2.10.	Af	84
5.2.11.	Yargı Kararı	87
6.	VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ve YARGISAL AŞAMADA ÇÖZÜMÜ..	88
6.1.	Vergi Davalarının Niteliği	88
6.2.	Vergi Uyuşmazlık Örnekleri	88
6.2.1.	İdari Çözümler	89
6.2.2.	Vergi Hatalarının Düzeltilmesi	89
6.2.2.1.	<i>Hesap Hataları</i>	89
6.2.2.2.	<i>Vergilendirme Hataları</i>	89
6.2.2.3.	<i>Uzlaşma.....</i>	90
6.2.2.4.	<i>Cezada İndirim</i>	90
6.2.2.5.	<i>Pişmanlık</i>	90
6.3.	Vergi Yargılamasında Kanıtlama Araçları	90
6.4.	Vergi Yargılamasında İspat Yükü.....	91
6.5.	Adi Karine Olması Durumunda İspat Yükü Yer Değiştirir	91
6.6.	Vergi Yargısı.....	92
6.6.1.	İtiraz	94
6.6.2.	Temyiz.....	94
6.6.3.	Kanun Yararına Bozma	94
6.6.4.	Kararın Düzeltilmesi.....	94

6.6.5. Yargılamanın Yenilenmesi	94
6.7. Vergi Yargısında İspat, Delil Serbestliği ve Re'sen Araştırma İlkesi	95
7. SONUÇ	96
KAYNAKÇA	101



TABLO LİSTESİ

	Sayfa No
Tablo 1. Türkiye Tarihinde Çıkarılan Vergi Afları.....	85
Tablo 2. 4811 Sayılı Vergi Barısı Kanunu Uyarınca Yapılan Tahsilat Tutarları.....	86



KISALTMALAR

AAUHK	Amme Alacakları Usulü Hakkında Kanun
AIHS	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
İHEB	İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi
md.	madde
mük.	Mükerrer
s.	sayfa
vb.	ve benzeri
vd.	ve diğerleri
VUK	Vergi Usul Kanunu
A.g.e	Adı geçen eser

1. GİRİŞ

Toplum içi refahı sağlayabilmek için devletin, önem ve çeşitlilik olarak farklılık gösteren görev ve sorumluluklarını özenle yerine getirmesi gerekmektedir. Vergi gelirleri, devletin topluma karşı yüklendiği bu görev sorumlulukları yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyduğu gelir getirilerinden en önemlisidir.

Hukuki cebir altında devletin vatandaş ve kurumlardan aldığı karşılıksız değer vergidir. Mükellef ve vergi ödemek ile sorumlu olan borçlu taraf, alacaklı olan tarafa yani devlete borcunu ödemekle yükümlüdür. Vergi kanunları ile belirlenen vergi ödemek ile asıl yükümlü taraf mükelleftir. Vergi sorumlusu ise, kanunlar tarafından mükellefin borcunu devlete ödemekle yükümlü olsa bile, vergi borcunun asıl sorumlusu değildir.

Fertlerden vergi almak, kamu giderlerini karşılayabilmek için devletin başvurduğu bir yoldur. Bu sistem, toplum düzenine katkı sağlamakta ve toplumun ihtiyaçlarını karşılayabilmek için gereken imkânların yine toplum tarafından karşılanmasını sağlamaktadır.

Kamu giderlerinin temel kaynağı olan vergilerin toplanmasında bir takım önlemlerin devlet tarafından alınması gerekmektedir. Adil bir vergi düzeninin oluşturulabilmesi için devletin vergi sisteminin düzgün şekilde işlemlerini sağlaması gerekmektedir. Bu sebeple devlet, vergi sisteminin düzgün şekilde işleyebilmesi için bazı yasak ve emirler koymalıdır. Devletin koyduğu bu yasak ve emirlerin ihlal edilmesi durumunda, vergi suçu işleyen tarafın cezalandırılması söz konusudur.

Devletin sahip olduğu zor kullanma yetkisi ile vergilendirme sisteminde önlem olarak belirlenmiş yasak ve emirlerin ihlali durumunda bu yetkisini kullanması, ülke ekonomisinin sekteye uğramasının önüne geçilmesini sağlayan etmenlerden biri olmaktadır. Vergi kabahatleri ve vergi suçları olarak, vergi hukukuna karşı yapılan eylem işlemler iki kısımda incelenir. Vergi suçları faillerinin cezalandırılmasında ceza mahkemeleri görevlendirilmektedir.

Vergi ödemek ile yükümlü mükellefin, zor durumda olması ve elinde olmayan nedenlerle borcunu geciktirdiği veya ödemediği durumlarla karşılaşmaktadır. Bunun yanı sıra vergi ödemekle yükümlü olmadığı halde veya sistemde olan bir yanlış sebebiyle mükellefin fazladan borçlu görüldüğü gibi durumlarda zaman zaman söz konusu olmaktadır. Böyle durumların meydana gelmesi halinde devlet, sistemde görünen borç sebebiyle oluşan yanlış düzeltmekte, mükelleflere ödeme kolaylığı sağlamakta ve ödemesinde düzensizlik olan vergi borçlarında, borcun bir kısmından veya tamamından vazgeçebilmektedir.

Vergi suç ve cezaları konulu bu çalışma, giriş ve sonuç bölümleri dâhil olmak üzere yedi ana bölüme ayrılmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde genel olarak vergi, suç ve ceza kavramları ele alınarak kavramsal çerçevede incelenmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde vergi hukukunun kaynakları ve vergi kanunları başlığından oluşmaktadır. Çalışmanın dördüncü

bölümünde vergi suç ve cezaları ana başlığı altında, vergi suçu kavramına, vergi suçlarının unsurlarına, vergi cezalarının hukuki niteliği ve uygulanmasına, vergi kabahatleri ve vergi suçlarına yer verilmiştir. Çalışmanın beşinci bölümünde, vergi cezalarını sona erdiren veya hafifleten haller incelenmiştir. Literatürel anlamda son bölümü olan altıncı kısımda ise vergi suç ve cezalarıyla ilgili idari ve yargısal uyuşmazlıkların çözümü ele alınmıştır. Son olarak çalışma vergi suçu ve cezaları ile ilgili önerilerinde yer aldığı sonuç kısmı ile tamamlanmıştır.



2. GENEL OLARAK VERGİ, SUÇ VE CEZA

2.1. Vergi Kavramı

Vergi kavramı, maliye yazarlarının geçmişten günümüze kadar bu kavram ile ilgili birçok farklı tanım getirmiş olması ve verginin tanımın yaşanan döneme göre farklılıklar göstermesi sebebi ile mali literatürde tek ve ortak bir tanımlama bulamamıştır (Turhan, 1998).

Öncelikli olarak kamu giderlerinin karşılanabilmesi için herkesin imkânlarına göre ödemesi gereken ekonomik değer, vergi kavramının günümüzdeki tanımını ifade etmektedir. Kanunlar ile belirlenmiş ve devlet ya da yerel yönetimler tarafından mükelleflerden toplanan ve kamu geliri olan vergiler, kamu hizmetleri için harcanmakta ve bu hizmetlerden toplumun yararlanmasını sağlamaktadır (Güçlü, 2001).

Kamu geliri olan vergi, içerik olarak karşılıksız ve cebri olarak toplanmaktadır. Maliye yazarları bir kamu geliri olan vergi için farklı tanımlar yapmışlardır ve bu tanımlardan bazıları şöyledir; Haller'e göre mecburi bir mali yüküm olarak tahsil edilen vergi, siyasi karar aşamasında çoğunluğun belirlediği devlet görevlerinin yerine getirilmesine katkı sağlamaktadır. Gerloff'a göre ise, kamu tüzel kişileri tarafından karşılıksız olarak ekonomik birimlere aktarılan ve kamusal mali ihtiyaçların ve diğer giderlerin karşılanması için kullanılan kamu geliridir (Turhan, 1998).

2.1.1. Verginin Tarihçesi

Tarihteki ilk verginin, toplumun gereksinimleri karşılayabilmek için ortaya çıktığı fikri kabul görmektedir. Verginin toplum için yaşam derecesinde önemli olduğu bu ifadeden anlaşılmaktadır (Oktar, 2006).

Geçmiş çok eski zamanlara kadar uzanan vergi, zaman içerisinde toplumların değişimi ile birlikte farklılıklar geçirmiştir. İlk ortaya çıktığı dönemlerde padişahlara hediye olarak verilen vergi, fertlerin gönüllü yaptıkları ödemelerdi. Vergi için ödenecek miktar, vergiyi veren birey tarafından belirlenirdi. Zaman içinde padişahlar, belli kesimlerden devletin mali gereksinimlerini karşılayabilmek için yardım talep etmeye başladılar. Bu yardımlar, ilk etapta fertlerin gönüllü olarak ödediği vergiler iken, zamanla bu ödemeler mecburi hale getirildi. Savaşlar ve diğer gereksinimler ile birlikte temel gelenek anlayışının da değişmesi, vergi sisteminde bu yeni sisteme geçilmesini gerektirmiştir (Oktar, 2006).

Devletlerin kamu giderlerini karşılayabilmek için temel kaynak olarak gelir vergilerine başvurumaktadırlar. Tüm bu ifadelerin toplamına göre “vergileme”; sosyo-ekonomik, mali ve siyasi değişimler sonucu geliştirilen çeşitli mali sorumlulukların (harç, resim vb.) toplamını ifade etmektedir. İlk ortaya çıktığı ve uygulamaya konulduğu dönemlerde fertlerin gönüllü yaptığı ödemeler olarak alınan vergiler, zaman içerisinde toplum, gelenek ve şartların değişmesi

ile birlikte devlet tarafından talep edilen ve ödeme zorunluluğu olan bir sistem halini almıştır (Armağan, 2007).

2.1.2. Verginin Nitelikleri

Devletin vergi mükellefleri için belirlemiş olduğu, vergi ödemekle yükümlü olan herkesin mali durumları derecesinde vergi ödemesi, vergi ödemelerinde adalet ve denge sağlanmasının maliye politikasının sosyal amacı olması ve vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması ilkeleri Anayasanın 73. Maddesinde belirtilmiştir (Gerek ve Aydın, 2005).

Vergi ödemekle yükümlü mükelleflerden devletin kanunlar çerçevesinde aldığı ve kamu hizmetlerine karşılamak için kullandığı nakdi gelirlerin toplamı vergidir. Vergileme genellikle devlet egemenliği ile belirlenir.

Verginin günümüz toplumunda kabul görmüş temel özellikleri aşağıdaki gibidir (Kaynar, 2010):

- Vergi, devlet tarafından veya devlet tarafından görevlendirilmiş kurumlar aracılığı ile tahsil edilir. Devlet gerekli düzenlemeleri yaparak il özel idare, belediyeler gibi bazı kamu kurumlarına vergilendirme yetkisi vermiş olsa bile, esas yetki devletin kendisine aittir.
- Mükelleflerden vergi alınmasının temel amacı devlet tarafından verilen kamu hizmetleri için gereken harcamaları yapmaktır. Verginin mali amacı bu noktada ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte sosyolojik ve tarihi bir kurum olan devlet yükümlü olduğu görevleri yerine getirmek ile sorumludur. Mesela, devletin güvenlik hizmeti sunması kendi varlığını da devam ettirebilmesi için elzemdir. Vergi de tüm bu hizmetlerin sunulmasını sağlayan temel gelir kaynağıdır.
- Mükellef tarafından ödenen verginin bir karşılığı yoktur. Alınan verginin karşılığı fertlere kamu hizmetlerinin eksiksiz sunulması ile verilmektedir. Kamu hizmetleri, vergi mükelleflerinin ödediği vergilerin genel karşılığıdır.
- Vergi mükellefleri gerçek ve tüzel bireylerden oluşmaktadır ve vergiler bu bireyler tarafından ödenir. Bir ülkede yaşayan yabancı uyruklu insanlar da iktisadi bağları hasebi ile tıpkı mevcut ülke vatandaşları gibi vergi ödemekle mükelleftir.
- Günümüzde vergi ödemeleri eski dönemlerden farklı olarak aynı değil nakdi olarak tahsil edilmektedir.

- Mesela ülkemizde çiftçilerden ürün olarak alınan aşar vergisi 1925 yılında kaldırılmıştır. Gelişmiş ülkelerde vergiyi aynı olarak tahsil etmek tamamen kalkmış olsa bile bazı az gelişmiş ülkelerde bu sistem kabul görmeye devam etmektedir.

2.1.3. Verginin Fonksiyonları

Vergi fonksiyonlarının açıklamaları dört alt başlık altında yapılmıştır. Bu fonksiyonlar Mali, İktisadi, Sosyal ve diğer fonksiyonlardan oluşmaktadır.

2.1.3.1. Mali Fonksiyon

Vergi uygulamalarının en temel amacı malidir, vergileme işlemlerinde vergi randımanını ve verimliliğini arttırarak elde edilen vergiler ile kamu harcamalarının karşılamasını temin etmektir. Bu nedenle, vergi politikalarının gerçeğe dayanması, uygulanacak olan vergiler ile bunların konuları arasında uyum olması ve bu uyumun ülkenin ekonomik gelişmişliğinde, milli gelir seviyesinde ve gelir dağılımında da sağlanması gerekmektedir.

Vergi uygulamaları rasyonel bir temele dayanmalıdır. Ayrıca bunu sağlamak için de bir takım şartların yerine getirilmesi gerekmektedir. İlk şart verginin adil dağıtılmasıdır. Diğer bir ifade ile düşük gelire sahip olan kişilerin yüksek gelire sahip olan kişilere göre daha düşük oranlarda vergilendirilmesi (dikey adalet) ve vergi ödeme gücü bakımından eşit durumda olanların eşit biçimde vergilendirilmesi (yatay adalet) temin edilmelidir. İkinci olarak da uygulanan vergilerin tarh ve tahsiline ait giderler asgari düzeyde olmalıdır. Piyasalarda oluşan rekabetler açısından vergileme işleminin tarafsız olması zorunludur. Vergilemenin yatırımların işgücü arzına ve tasarruf kararlarına negatif şekilde etki ederek milli hâsılanın azalmasına neden olmaması ve piyasaların etkinliğini bozmaması son derece önemlidir (Bodur, 2012).

Vergilemenin mali amacını kısaca, piyasa rekabetleri bakımından vergilemenin olabildiğince tarafsız olması ve negatif ikame etkilerini önleyerek iyi bir vergi hâsılatı elde etmesi olarak belirtebiliriz.

2.1.3.2. İktisadi Fonksiyon

Vergi uygulamalarından, devletin gelir elde etmesi ve bununla birlikte iktisadi ve sosyal fonksiyonların sağlanması için bir araç olarak vergiden faydalanılmasına yönelik ilk öneri iktisatçı A. Wagner tarafından yapılmıştır. Wagner ayrıca, kişisel girişimlere ait özel faaliyetlerin iktisadi yapı içinde yer alması gerektiğini kabul etmiştir. Wagner milli ekonominin bireysel organizasyonlardan toplumsal organizasyonlara geçmesi gerektiğine inanmış ve gelirin toplumun yüksek gelire sahip kesimi ile düşük gelire sahip kesimi arasında yeniden dağıtıma tabi tutulmasını ve ölçsüz biçimde servet birikimine imkân verilmemesini savunmuştur (Vergi Teorisi, Hukuku ve Tekniği, 2007).

Yatırımları, üretimi ve tüketimi teşvik etmek veya kısıtlamak, tasarrufu teşvik etmek, ödemeler dengesini sağlamak, ekonomik yapıyı değiştirerek ekonomik istikrarı sağlamak, gelir ve servet dağılımını düzenlemek gibi konular vergilemenin iktisadi fonksiyonları içerisinde yer almaktadır. Ülkelerin enflasyon ve deflasyon dönemlerinde vergiler ekonomide önemli bir araçtır. Modern maliye teorisine göre, iktisadi hayatın iyileşme ve kötüleşme konusunda gösterdiği konjoktürel dalgalanma ve değişiklik zamanlarında uygulanmakta olan vergi yükünün hafifletilmesi, genişleme dönemlerinde ise vergi oranlarının değiştirilmesi, yani esnek vergi politikası uygulanması önerilmektedir. Bunun yanı sıra, devlet vergilendirme tedbirleri olarak iktisadi büyümeyi belirleyen faktörlere etki edebilir. Devletin iş gücü potansiyelini nitelik ve nicelik bakımından artırması, yatırımları ve özel tasarrufları teşvik etmesi, sermaye birikimini ve teknolojik gelişimi hızlandırması gibi vergi politikalarında yapacağı değişiklikler bu konuya örnek olarak verilebilir (Turhan, 1975).

2.1.3.3. Sosyal Fonksiyon

Sosyal fonksiyonlar üzerinde en çok tartışılan ve verginin adil dağılımını öngören vergi fonksiyonlarından biridir. Sosyal fonksiyonlar ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınması ile gerçekleştirilebilirler. Gelişmiş ülkeler ekonomik faaliyetlerin önemli bir bölümünü kayıt altına alarak, gelir ve servet vergilerine artan oranlılık uygulamasını kullanarak mali ve ekonomik fonksiyonlarının yanı sıra sosyal fonksiyonlara da ulaşmayı başarmıştır (Gerçek ve Yüce, 1998).

Devlet vergileme konusunda yapacağı uygulamalar ile gelir dağılımındaki eşitsizliklerin giderilmesini ve sosyal adaletin sağlanmasını hedefleyebilir. Bunu sağlayabilmek için de yüksek gelire sahip olan kişileri düşük gelire sahip olanlara kıyasla daha ağır vergilere tabi tutabilir. Kamu harcamaları da aynı amaca hizmet edebilir.

2.1.3.4. Diğer Fonksiyonlar

Ülkenin kendi kendine yeterli hale gelmesini sağlayabilmek için, çok yeterli olmasa da yurt içinde bazı sektörlerin (savunma, gıda gibi) kurulması ve geliştirilmesi sağlanabilir. Bu ve benzeri malların ithal edilmesine yüksek vergiler getirilebilir veya büyük çapta vergi teşvikleri yapılabilir. Monopol firmaların aşırı kârlarını önlemek için de vergilendirmeden yararlanılabilir.

Olumsuz dışsallıklara sahip işletmelerden kaynaklanan dışsal maliyetleri vergiler yolu ile içselleştirmek mümkündür. Örneğin; çevre kirliliği yaparak toplum sağlığına zarar veren işletmelere ek vergiler ilave edilebilir (Bodur, 2012).

Vergi esas itibarıyla vergi alacaklısı ile vergi borçlusu arasında gerçekleşen bir ilişkidir. Vergi sorumlusu denilen üçüncü bir taraf da bazı durumlarda bu ilişkiye dahil olmaktadır (Bilici, 2009). Bu durumda bir tarafta vergi alacaklısı olan devlet öbür tarafta ise vergi borçlusu olan kişiler vardır. Verginin borçlusu olan tarafın ekonomiye, çevreye ve hatta bireyin kendisine verdiği olumsuzlukların çeşitli vergi türleriyle verginin alacaklısı konumundaki devlet

tarafından tolere edilmesi verginin başka bir fonksiyonu olarak değerlendirebiliriz. Örneğin; sigara içerek kendine zarar veren bireyin sigara tüketimini azaltacak tedbirler ve ek vergiler birey ve toplum sağlığı açısından yararlı olacaktır.

2.1.4. Verginin Tarafları

Vergi uygulamalarında iki taraf vardır. Verginin alacaklısı ve verginin borçlusunu bu tarafları oluşturmaktadır. Vergi borçlusunu ise kendi içinde vergi mükellefi ve vergi sorumlusu olmak üzere iki bölüme ayrılmaktadır.

2.1.4.1. Verginin Alacaklısı

Vergileme yetkisine sahip olan kurum vergi alacaklısını ifade eder. Kural olarak devlet tarafından bu yetki yasama organı aracılığı ile kullanılmaktadır. Devlet kurumlarının alacaklarının tahsil edilmesi ve ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklar durumunda devleti temsil etmek görevi Maliye Bakanlığına aittir.

Devlet kavramı yalnızca merkezi hükümet örgütü ile sınırlı olan bir kavram değildir. Vergi alma yetkisine sahip olan devlet, yetkisini yerel yönetimlere ve diğer kamu tüzel kişilerine devredebilmektedir. Devlete bağlı bu kamu kurumları, devletin çıkarmış olduğu yasalar çerçevesinde toplumu oluşturan bireylerden devletin alacaklarını tahsil etmektedirler (Pehlivan, 2009).

Devletin yerel yönetimlere ve diğer kamu tüzel kişilerine vergi toplama yetkisini devretmesi Anayasa'nın 73. Maddesine uygun bir şekilde yapılmak zorundadır.

2.1.4.2. Verginin Borçlusunu

2.1.4.2.1. Mükellef

Vergi Mükellefi, vergi usul kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir (VUK, md.8/1). Burada yapılan en önemli vurgu mükellefin kendi üzerine düşen vergi borcunu ödemesidir. Bireylerin vergi mükellefi olabilmesi için yaptıkları işin hukuka aykırı bir iş olup olmadığının bir önemi yoktur. Bireylerin hukuka aykırı olarak yapmış oldukları işlerden sağladıkları gelirler için de vergi mükellefi olunabilmektedir.

Bireylerin vergi mükellefi olmaları için kanuni ehliyet şartı bulunmamaktadır (VUK, m.9/1). Bu yüzden, medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmayanlar (reşit olmayanlar), kısıtlılar ve ayırt etme gücüne sahip olmayanlar (mümeyyiz) da vergi mükellefi olabilirler (Pehlivan, 2006). Bununla birlikte vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş olması da vergi mükellefiyetini ortadan kaldırmaz (VUK, m.9/2).

2.1.4.2.2. Vergi Sorumlusu, Temsil ve Teselsül

Bireyin kendisi gerçek mükellef olmamasına rağmen, gerçek mükellefler ile olan ilişkileri nedeniyle, verginin hesaplanarak kesilmesi, vergi dairesine doğrudan ödenmesi veya diğer bazı işleri yapma mecburiyeti olan üçüncü kişiye vergi sorumlusu denir (Erginay, 1998).

Asıl vergi mükellefi yerine; vergi kesme, defter tutma, fiş, fatura ve benzeri belgeleri alma ve düzenleme, beyanname verme veya yasaların öngördüğü diğer bazı sorumlulukları yerine getirmekle yükümlü olan kişi vergi sorumlusudur (Bilici, 2009).

Vergi Usul Kanunu'nun 8. Maddesine göre vergi sorumlusu; "Verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi" olarak ifade edilmektedir.

Vergi mükellefi ve sorumlusu üstlendikleri ödevleri sözleşme ile bir başkasına devredemez fakat mükellef ve vergi sorumlusu vergi ödevlerini kendileri adına yerine getirmek üzere temsilci atayabilir. Vekillerin vergi idaresine karşı hiçbir sorumluluğu bulunmamaktayken vergi ile ilgili ödevlerde doğrudan mükellef veya vergi sorumlusu muhatap alınmaktadır. Vergi sorumluluk şekillerini üç ana başlık altında ele almak mümkündür. Bu başlıklar; ortaklaşa sorumluluk, mirasçılarının sorumluluğu ve müteselsil sorumluluk olarak karşımıza çıkmaktayken ortaklaşa sorumluluk ise vergi kesenlerin sorumluluğu, kanuni temsilcilerin sorumluluğu ve karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğu şeklinde alt başlıklara ayrılmaktadır.

Vergi kesenler ve kanuni temsilcilerin ödedikleri vergi için mükellefe rücu hakkının bulunması ortaklaşa sorumluluk halini ifade etmekteyken vergi borcunun aslı ve cezası için birden fazla kişinin sorumlu olması hali teselsül bir diğer ifadeyle zincirleme sorumluluk halini ifade etmektedir. Borçlar Hukuku ile kıyas yapmak gerekirse; Borçlar Kanunu'nda sözleşme veya kanun ile zincirleme sorumluluk doğarken Vergi Hukuku'nda zincirleme sorumluluk yalnızca kanun ile doğar yani sözleşme ile zincirleme sorumluluğun doğması mümkün olmamaktadır.

- **Vergi Kesenlerin Sorumluluğu:** Ödenmeyen verginin aslı, faizi ve zammı doğrudan vergi sorumlusundan istenmektedir. Eğer bu tahsil sorumludan yapılırsa, sorumlunun sadece verginin aslını rücu hakkı mevcuttur. Bu konuda dayanak göstermek gerekirse Cezaların Kişiselliği ilkesi karşımıza net bir şekilde çıkmaktadır. Çünkü bu ilke gereğince suçu kim işlerse ceza o kişiden talep edilir haliyle vergi sorumluluğu konusunda da durum bu ilkedен farksız olmaktadır. Vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar ise; tüm kamu kurum ve kuruluşları, tüm kurumlar vergisi mükellefleri, gerçek usule tabi ticari, zirai ve meslek kazanç erbabı, dernek ve vakıflar, kolektif ve komandit şirketler, iş ortaklıkları ve yatırım fonu yönetenlerdir.

- **Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu:** Ödenmeyen verginin aslı, faizi ve zammı öncelikli olarak vergi mükellefinden, tahsil edilemezse vergi sorumlusundan istenir. Sorumludan tahsil edilen tüm ödemeler için yine Cezaların Kişiselliği ilkesi gereğince sorumlunun mükellefe rücu hakkı bulunmamaktadır. Kural olarak bu geçerliken bu durumun tek istisnası sadece tüzel kişilerin sorumluluğunda cezalar öncelikli olarak mükelleften sonra sorumludan istenir ve sorumlu ödemediği ceza için mükellefe rücu edebilir.
- **Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranların Sorumluluğu:** Basit usule tabi ticaret erbabı ile gayrimenkul sermaye iradı gelirlerini götürü gider usulüne göre tespit edenlerin yanında çalışan hizmet erbabının karne almalarını ve vergilerini ödemekle sorumludur.
- **Mirasçılardan Sorumluluğu:** Mükellefin ölümüyle vergi borcu mirası kabul eden mirasçıya geçmektedir; ancak vergi cezaları Cezaların Kişiselliği ilkesi uyarınca mirasçıya geçmemektedir. Medeni Hukuk'ta belirtildiği üzere mirasçının mirası ölümünden itibaren üç ay içerisinde kabul veya reddetme hakkı bulunmaktadır. Mirasçı daha önce de değindiğimiz gibi sadece vergi borcunun aslı, faizi ve zammını öder cezalara dair sorumluluğu yoktur.
- **Müteselsil Sorumluluk:** KDV'de sorumluluk, tasfiye memurlarının sorumluluğu, iflas idaresinin sorumluluğu, iflas dairesinin sorumluluğu, noterlerin sorumluluğu, trafik şube ve büro memurlarının sorumluluğu ve serbest mali müşavir ile yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu olarak ifade edilebilir.

2.1.5. Vergi Psikolojisi

Toplum oluşturulan bireylerin vergilendirme uygulamalarına ait sürece ilişkin tutum ve davranışlarına etki eden çok sayıda sosyo-psikolojik unsurlar bulunmaktadır.

Vergileme işlemlerine bağlı olarak sağlanacak olan verimlilik, mali ve ekonomik şartların yanı sıra psikolojik şartlara da bağlıdır. Vergileme uygulamaları belirli bir noktadan sonra vergi mükelleflerin davranışlarında, mali verimliliğinin azalmasında veya ekonomik ve sosyal yönden istenmeyen durumların oluşmasına sebep olmaktadır. Vergi baskısı, vergi zihniyeti ve vergi ahlakı gibi unsurlar mükelleflerin vergi uygulamaları karşısında ki tutum ve davranışlarına etki etmektedir. Vergi baskısı, vergi mükelleflerinin ödedikleri vergi nedeniyle ekonomik gücünde meydana gelen azalmalar dolayısıyla hissetmiş olduğu baskı hissi, vergi zihniyeti ve vergi ahlakı mükelleflerin vergi kurallarına uyma isteği, mali anestezi ise ödenen verginin mükellefe hissettirmeden alınması şeklinde tanımlanabilir (Muter vd., 2006).

Yaşanan olaylar karşısında bireylerin gösterdikleri durumların 'algı-tutum-davranış' üçlüsünden kaynaklandığı ifade edilebilir. Bireyin yaşadığı olaylar karşısında göstermiş olduğu

tutum ve davranışlar, onun karşılaştığı bu olaydan ne anladığı ile ilgilidir. Psikolojide algılama olarak ifade edilen bu durum, uyarıcılar tarafından duyu organlarında oluşan olguların beyne iletilmesi, orada düzenlenmesi ve anlamlı bir duruma gelmesi olarak tanımlanmaktadır. Bu yüzden bireyin gösterdiği tutum ve davranışlarda algılamanın birinci derecede etkili olduğu ileri sürülmektedir. Tutum ise, bireyin nesnelere, fikirlere, kurumlara, olaylara ve diğer insanlara ilişkin düşünce, duygu ve davranışlarını organize eden bir eğilim olarak tanımlanmaktadır. Gözlemlenebilen bir davranış olmaması, davranışa hazırlayıcı bir eğilim olması tutumla ilgili olan en önemli özelliktir. Bu nedenle tutum gözle görülmeyen, fakat gözle görülebilen bazı davranışlara yol açarak, bu davranışların gözlemlenmesi sonucunda varlığı olduğu öne sürülmektedir. Bu sebeple, bireylerin davranışlara sebep olan tutumların sosyal olayların incelenmesinde önemi oldukça büyüktür. Bireylerin yaşadıkları olaylar karşısında tutumları her zaman aynı değildir. Bireylerin tutumlarında oluşan değişiklikler, belli bir konuda var olan görüşün, yerini yeni bir görüşe bırakması ve birey tarafından benimsenmesi olarak söylenebilir. Tutum değişikliklerine iç faktör olarak değerlendirilen güdüler ve dış faktör olarak değerlendirilen çevresel etkenler neden olmaktadır (Bodur, 2012).

2.1.6. Vergiye Karşı Tepkiler

Vergiye karşı tepkiler, mükelleflerin yasalarda bulunan açıklardan faydalanmaları yoluyla veya yasalara karşı gelmeleri ile oluşmaktadır. Vergiye karşı oluşan bu tepkiler vergiden kaçınma, verginin reddi ve verginin yansması şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Vergiye karşı oluşan bu tepkilerin açıklaması aşağıda yapılacaktır.

2.1.6.1. Vergiden Kaçınma

Devletin temel finansman kaynağı olan vergiler, mükellefler tarafından bir yük olarak değerlendirilmekte ve tepkilere neden olmaktadır (Önder, 1993).

Verginin mükellefler tarafından bir yük olarak görülmesi sonucunda gösterilebilecek en önemli tepkiler, mükellefin ödemesi gereken vergi tutarını azaltmaya veya yok etmeye yönelmeleridir. Vergi ödememe eylemi, yasal yollar aracılığı ile gerçekleştirilse “vergiden kaçınma”, yasa dışı yollar tarafından gerçekleştirildiğinde ise “vergi kaçakçılığı” olarak isimlendirilmektedir (Karabacak, 1997: Aktaran: Bodur, 2012).

Vergiden kaçınma eyleminin çeşitli yolları vardır (Tunçer, 2003). Bunlardan birincisi vergiyi doğuran olay karşısında mükellefin bu eylemden kaçınmasıdır.

Özellikle harcamalar üzerinden alınmakta olan vergilerde yüksek vergi oranları uygulandığı zaman mükellef eğer yapabiliyorsa harcamalarını kısıtlamakta veya hiç harcama yapmamaktadır. Vergiden kaçınmanın temel noktası, kanunların imkan verdiği yöntemler kullanılarak matrahın küçültülmesi ve vergi miktarının altına düşürülmesi girişimleridir. Görünüş itibariyle bu işlem yasal çerçeve içerisinde yapılmaktadır (Eyüpgiller, 2002).

Vergiden kaçınma uygulamada birçok şekilde gerçekleştirilmesine rağmen genel olarak iki grupta toplanmaktadır. Buna göre, mükelleflerin vergi konusu ile ilişki kurmaması (tüketimde farklı alanlara kayması) birinci grup vergiden kaçınma faaliyetleri; yasalarda bulunan boşluklardan yararlanarak vergi yükünü hafifletmesi (matrah kaydırması) ise ikinci grupta yer alan vergiden kaçınma faaliyetleridir (Bodur, 2012).

Vergiden kaçınma olanakları, ücretli olmayan, vergi dışı yatırımlar yapma gücüne sahip olan, hisse senetleri satın alabilen ve vakıflara bağış yapmak yoluyla vergi matrahından düşebilen varlıklı kesimler için daha geniştir. Artan oranlı vergi uygulamaları aracılığıyla yok edilmeye çalışılan gelir dağılımındaki eşitsizlik, bu tür vergiden kaçınma imkânlarının artması nedeniyle beklenen seviyede gerçekleşmemektedir. Bu durum, artan oranlı vergi sistemi uygulamasına ve gelir dağılımına olan eşitsizliği düzeltebilme gücüne yönlenebilecek bir eleştiridir. Bazı sosyologlar tarafından bu tür vergi kayıpları sosyal bir sorun olarak görülmektedir. Bu gibi davranışlar için vergiden kaçınma (taxavoidance) ve vergi kaçakçılığı (taxevasion) terimleri birleştirilerek 'taxavoision' terimi üretilmiştir (Aronson, 1985: Aktaran: User, 1992).

2.1.6.2. Vergi Reddi

Vergileme sürecinde biri vergi alacaklısı diğeri vergi borçlusunu konumunda olan iki taraf bulunmaktadır. Vergileme sürecinde yer alan bu tarafların tutumları ise, genellikle birbirinden farklı özelliklere sahiptir. Vergi alacaklısı konumundaki devlet, vergi gelirlerini maksimum seviyeye çıkartmak isterken, vergi borçlusunu konumunda bulunan mükellefler ise minimum düzeyde bir vergi yükü istemektedirler. Mükellefler tarafından günümüzde vergileme uygulamalarına karşı çeşitli tepkiler gösterilmektedir. Genel olarak bireysel nitelikli olan bu tepkiler daha ziyade vergi yükünün hafifletilmesine yönelik tepkilerdir. Ancak vergileme karşısında gösterilen bir başka tepki türü sahip olduğu özellikler sebebiyle diğerlerinden kolaylıkla ayrılmakta ve ortaya çıkarabileceği sonuçlar bakımından devletin varlığını ciddi şekilde tehdit edebilen tepkilerdendir. Literatürde "vergi isyanı" olarak isimlendirilen ve "verginin reddi" ile sonuçlanan bu tepki türü, tarihsel süreç boyunca birçok devlette gündeme gelmiş ve çok önemli değişimlere kaynaklık etmiş olan bir tepki türüdür (Bodur, 2012).

2.1.6.3. Verginin Yansıması

Vergi mükelleflerinin vergi yükünden kurtulabilmek için başvurdukları yöntemlerden biri piyasa değişim mekanizmalarından faydalanarak verginin yansıtılması suretiyle başkalarına aktarılması, diğer bir yöntem ise daha etkili üretim yöntemleri geliştirerek vergi nedeni ile azalan kârın telafisi yani verginin dönüştürülmesi yöntemidir.

Ortaya çıkardığı sonuçlar itibarı ile verginin yansıtılmasının diğer tepki türlerine göre farklılıkları bulunmaktadır. Bu farklılık, vergi yansımasından kaynaklanan vergi yükünün

başkalarına aktarılmasının hedef alındığı noktada oluşmaktadır. Vergiden elde edilen gelirler bakımından herhangi bir azalma yaratmayan vergi yansıması, aslında vergiyi üstlenmiş olan mükellefin bu vergi sebebiyle oluşan yükü, çeşitli araçlar kullanarak diğer kişilere aktarmasıdır. Diğer tepki türleri ile karşılaştırılacak olursa, devlet açısından vergi kaybının oluşmadığı bir tepki türüdür. Fakat devletin toplumda dengeli vergi dağılımını sağlaması açısından yöntemin oluşturduğu olumsuz etkiler nedeniyle ayrı bir öneme sahip bulunmaktadır (Bodur, 2012).

2.1.7. Verginin Amaçları

Mükelleflerden vergi almanın temel amacı kamu hizmetlerini sunmak için gerekli olan harcamaları yapmak olmasının yanı sıra, bazı ekonomik, sosyal, dini ve ahlâkı amaçlar da taşımaktadır.

Mali Amaçlar

Birçok kez ifade ettiğimiz gibi vergi alınmasının temel amacı kamu hizmetlerini finanse etmektir. Devletin sorumluluğu, toplumun gereksinim duyduğu kamu hizmetlerini sağlayabilmek için gereken hizmet ve malları satın almaktır. Bu mal ve hizmetler için gereken finansman vergiler aracılığı ile elde edilmektedir. Verginin mali amacını belirten “herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” ifadesi Anayasa'nın 73. Maddesinde yer almaktadır.

Alınan vergileri, kamu hizmetleri için kullanmak verginin mali amacına göre hizmet etmesini sağlar. Kamu harcamalarında yaşanan artış veya eksilmeler, vergi miktarlarının belirlenmesi ile doğru orantılıdır. Vergi ödemeleri ile kamu harcamaları arasında bir denge kurulamaması durumunda, vergilerin yeniden düzenlenmesi veya kamu harcamalarının azaltılması gibi yollara başvurulur. Bu noktada vergiler ve harcamalar arasındaki dengeyi sağlamak için kamu harcamalarının azaltılması devleti ekonomik ve sosyal açıdan olumsuz etkileyecektir (Eker, 2005).

Ekonomik Amaçlar

Ekonomik istikrarın sağlanması ve iktisadi büyümenin ve kalkınmanın gerçekleşmesi gibi alanlarda da devlet tarafından vergi alınmasının devlete bir gelir kaynağı sağlamak adına mali hizmet sunma amaçlarının yanı sıra vergilerden yararlanılmaktadır.

Fiyatlarda istikrar, tam istihdam, kabul edilebilir bir büyüme hızı ve dış ekonomide denge söz konusu olmaması durumunda devlet tarafından ekonomik istikrarın sürdürülmesi mümkün değildir. Ekonomik istikrarın sağlanmasında en etkili kaynaklardan biri olan vergiler, maliye politikası içinde harcama ve bütçe politikası gibi diğer politik araçlarla da uyum göstermektedir (Oktar, 2006).

Günümüzde neredeyse bütün devletlerde, iktisat politikalarının öncelikli hedefi, iktisadi büyümenin teşviki ve hızlandırılması sağlamaktır (Aksoy, 1998).

Devlet, özel tasarruf ve yatırımları özendirerek vergi yoluyla sermaye birikiminin artmasını hedeflemektedir. Gönüllü tasarrufların gelişmiş ülkelerde yeterli düzeyde olmaması sebebiyle, vergileme sistemi ile kamusal tasarruflara başvurulmaktadır (Oktar, 2006).

Sosyal Amaçlar

Yaşadığımız yüzyılda verginin sosyal boyutu, en az ekonomik ve mali boyutu kadar önem arz etmektedir. İstihdam ve gelir dağılımında adaleti sağlama amaçları için verginin öncelikli olarak ve etkili bir şekilde kullanılmasını sağlamak verginin sosyal boyutunu ifade eder.

Gelir dağılımında ortaya çıkan sosyal adaletsizliğin ortadan kalkması için vergi ve gelir dağılımı arasında bir denge olması amaçlanmalıdır. Bu dengenin sağlanabilmesi için vergi ile yükümlü mükellefler gelir düzeyleri ile doğru orantılı bir vergilemeye tabi tutulmalıdır. Bu noktada, devletin maliye politikası araçlarını kullanarak gelirin yeniden dağılımına müdahale etmesi maliye politikası araçları içerisinde yer almaktadır. Devletin, mevcut gelir dağılımı vergi sistemi ile müdahale ederek, ikinci bir gelir dağılımı meydana getirdiği görülmektedir. Devletin sorumlu olduğu görevlerden biri de, gelir dağılımında adil yaklaşım sergilemektir. Günümüzde gelir dağılımındaki adaleti sağlamak gelişmiş ülkelerin temel mali hedefi olmakla birlikte, sosyal devlet anlayışının da etkisiyle vergiler ve harçlar yoluyla gelirin dağılımını devlet tarafından doğrudan müdahale söz konusudur (Güler Harman, 2011).

Verginin sosyal avantajları arasında, sosyal güvenlik aidatlarının vergiye tabi tutulmaması, sosyal yardımların vergi dışı olması, teşebbüslerin sosyal yardımlarının gider kabul edilmesi yer almaktadır. Vergi sistemde yapılan çocuklara yönelik düzenlemeler ve indirimler, yaşlılar ve korumaya muhtaç kişilere ait gelirlerin vergi dışı tutulması da bu sosyal avantajlar arasında yer alır (Saraç, 2006).

2.1.8. Vergi Borcu/ Alacağının Tayini

Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil etmektedir. Vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu bulması veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergilendirme sürecinin başlayabilmesi için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekir. Verginin hesaplanmasından başlayarak verginin ödenmesine kadar geçen süreye ve bu sürede yapılan işlemlerin tamamına, vergilendirme süreci denilmektedir. Mükellefin ödemesi gereken vergi; tahakkuk edip kesinleşerek devlet için alacak, mükellef için borç durumuna gelmektedir (Eker, 2005). Vergi işlemini doğuran olayın gerçekleşmesini müteakip gerçekleşen ve vergilendirme sürecinin “4T Kuralı” olarak da isimlendirilen ve verginin tarihi ile başlayarak sırası ile Tebliğ, Tahakkuk ve Tahsil işlemlerinin uygulanması gerekmektedir.

2.1.8.1. Vergiyi Doğuran Olay

Vergi kanunları öncelikle, verginin konusunu ve verginin mükellefini belirler. Fakat yalnızca vergi konusu ve mükellefinin belirlenmesi devletin lehine olacak bir vergi alacağının doğması için yeterli değildir. Mükellefin açısından vergi borcunun, devlet açısından ise vergi alacağının meydana gelmesi için verginin konusu ve mükellefi arasında kanunun aradığı şartlar ve hukuki ilişkilerin doğmuş olması lazımdır. Bu işlemlerin gerçekleşmesinden sonra vergi borcundan ve vergi alacağından söz edilebilir. Verginin konusu ile verginin mükellefi arasında kanunun öngördüğü bazı şartların oluşması durumuna ‘vergiyi doğuran olay’ denilmektedir.

Vergi Hukukuna göre vergilendirmenin unsurunu oluşturan vergiyi doğuran olayın ilgili yasa ile açık bir şekilde belirtilmesi zorunludur. Örnek verecek olursak, Gelir Vergisi Kanununa göre gelir vergisini doğuran olay gerçek kişiler tarafından kazanç ve iratların elde edilmesidir. Emlak Vergisi Kanununa göre emlak vergisini doğuran olay, Türkiye sınırları içinde bulunan arazi, arsa veya binaya salık gibi tasarruf edilmesidir (Devrim, 1999). Katma Değer Vergisi’nde ‘malın teslimi ve hizmetin ifası’, Veraset ve İntikal Vergisi’nde ise ‘bir mirasın kalması veya karşılıksız intikalin gerçekleşmesi’ vergiyi doğuran olaydır.

Vergi borcunu ve vergi alacağını ortaya çıkaran vergiyi doğuran olay bazı uygulamalar açısından da oldukça önemlidir. Vergi alacağının belirlenmesinde uygulanacak olan vergi kanunu vergiyi doğuran olaya bağlıdır ve olayın meydana geldiği zaman yürürlükte olan kanun hükümleri esasına göre vergi borcunun hesaplanması yapılacaktır. Vergilendirme döneminin tespit edilmesi ve uygulanacak olan zamanaşımı süresinin belirlenmesi bakımından da vergiyi doğuran olayın ortaya çıktığı zaman oldukça büyük öneme sahiptir (Güneş, 2011).

2.1.8.2. Verginin Tarhı

Mükellefin vergi borcunu ödeyebilmesi için ödeyeceği miktarın hesaplanması veya bulunması işlemidir. Mali terminolojide vergi borcunun hesaplanması işlemine tarh denilmektedir. Tarh işlemi kural olarak vergi daireleri gerçekleştirmektedir. Verginin tarh işlemi, vergi kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından ödenecek vergi miktarının hesaplanması ve vergi alacağının miktar itibarıyla tespit edilmesidir. Bu duruma göre verginin tarhı vergiyi doğuran olaya bağlı olarak vergi dairesi tarafından gerçekleştirilen vergi alacağının tespit edilmesine yönelik olan idari bir işlemidir. Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından tarh işlemi gerçekleştirilmektedir (Nadaroğlu, 1996). Tarh işlemi; beyana dayalı tarh, ikmalen tarh, re’sen tarh ve idarece tarh gibi çeşitli şekillerde yapılmaktadır.

2.1.8.2.1. Beyana Dayanan Tarh

Beyan sistemine göre mükellefler vergiye tabi unsurlarını herkesten daha iyi bilir düşüncesi hâkimdir. Beyan sisteminde vergi tarhına esas teşkil edecek bütün bilgiler mükellef

tarafından vergi dairesinin müdahalesi olmaksızın, kanunlarda gösterilen matrahlarını tespit ederek ve imzalayarak bir beyanname ile vergi dairesine bildirmeleri uygun ve normal olarak görülür. Bir başka ifade ile beyana dayanan tarh, mükellef beyanının esasına ve mükellef tarafından bildirilen matrah üzerinden tarh işleminin yapılmasıdır (Nas, 2012).

Beyana dayanan vergilendirme yönteminde mükellefler kendi edinimleri sonucu oluşan matrahlarını bir beyanname ile bağlı oldukları vergi dairesine bildirirler.

Vergi dairesi bunlara tarh işlemini uygulayarak mükellefe onaylatır ve böylece tebliğ ve tahakkuk aşaması ortadan kalkarak, vergi ödeme aşamasına gelir (Muter vd., 2006).

2.1.8.2.2. İkmalen Tarh

Kelime anlamı bakımından ikmal, eksik olan bir şeyi tamamlama, bütünleme anlamındadır. İkmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra, bu vergi ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkan ve defter, belge ve kayıtlara veya kanuni ölçülere göre saptanan matrah veya matrah farkının yeniden uygulanması sonucunda, matrah farkı üzerinden verginin yeniden hesap edilmesi işlemidir (Mutluer, 2007).

Bu tanım doğrultusunda ikmalen vergi tarhından söz edebilmek için daha önceden tarh edilmiş bir vergi olması gerekmektedir. Sonrasında ise oluşan bu vergiyle ilgili ‘maddi delillere’ veya ‘kanuni ölçülere’ dayanılarak bir matrah veya matrah farkı olmalıdır (Erdem vd., 2011).

2.1.8.2.3. Re’sen Tarh

Re’sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde, takdir komisyonları tarafından takdir edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden V.U.K.’ un 30. maddesine göre verginin re’sen tarh olmasıdır. Re’sen tarh işlemi takdir komisyonları tarafından gerçekleştirilmektedir. Ayrıca bu konu hakkında vergi incelemesi yapmaya yetkisi olan vergi elemanlarının da takdir yetkisi bulunmaktadır (Muter vd., 2006). Vergi Usul Kanunu uyarınca re’ sen takdir nedenleri şunlardır:

- Vergi beyannamelerinin kanuni süre içerisinde verilmemesi,
- Vergi beyannamelerinin kanuni veya ek süreleri içerisinde verilmekle birlikte, beyannameye matraha ilişkin bilgilere yer verilmemesi,
- Kanunen tutulması zorunlu defterlerin tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olması veya ibraz edilememesi,
- Defter kayıtları ve belgelerin eksik, usulsüz ve karışık olması nedeniyle sağlıklı bir vergi incelemesi yapılabilmesi için yeterli olmaması,
- Defter kayıtlarının ve belgelerin gerçek durumu yansıtmaması,

- İmza ve tasdik zorunluluğuna uyulmamasıdır.

Vergiye konu olan vergi matrahının re'sen bulunması ile ikmalen bulunması, matrah tespit işleminin idare tarafından yapılması nedeni ile birbirlerine benzerken; vergi matrahının ikmalen belirlenmesinde mükellefe ait maddi delil ve kanuni ölçülere başvurulmakta, re'sen belirlenmenin ise takdire dayanması durumları bakımından farklılık göstermektedirler. Re'sen matrah her ne kadar takdirle belirleniyor olsa da, takdir edilen matrahın olabildiğince gerçeğe yakın olması esas alınmaktadır (Erdem vd., 2011).

2.1.8.2.4. İdarece Tarh

Vergi Usul Kanununun mükerrer otuzuncu maddesine göre idarece tarh; ikmalen ve re'sen tarh dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile belirlenmiş olan muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine yüklenen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idare tarafından tarh edilmesidir. Gelir Vergisi Kanunu içerisinde yer alan diğer ücret geliri elde eden mükellefler, vergi karnelerini yasal süresi içinde vergi dairesine götürerek vergilerini tarh ettirmezlerse, bunların vergileri idarece tarh edilmektedir (Edizdoğan vd., 2011).

2.1.9. Verginin Tebliği

Vergi Usul Kanunu'nun 21. Maddesine göre tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe ya da ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir. Kanunun emrettiği koşul ve şekiller doğrultusunda verginin tarh edilmediğinden ve hata yapıp yapılmadığından emin olmak için, mükellefe kontrol hakkı verilmesi gereklidir. Tarh işleminden sonra verginin mükellefe tebliğinin yapılması ile bu ihtiyaç giderilmektedir.

Vergilendirmenin hüküm ifade edebilmesi için vergilemeyle alakalı olan belgelerin süresi içinde ve tebligat usullerine göre, bütün belgeler ve yazılar, adresi belli olan gerçek ve tüzel kişilere posta yolu aracılığıyla ve iadeli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyen mükelleflere ise ilan yolu ile verginin tebliği yapılmaktadır (Eker, 2005).

2.1.10. Verginin Tahakkuku

Tarh ve tebliğ edilmiş bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi verginin tahakkukudur. Tarh edilen verginin mükellefe tebliğ edilmesi neticesinde mükellef ödeyeceği vergi borcu hakkında bilgi sahibi edinmiş olur. Vergi borcu kendisine tebliğ edilen mükellef şayet vergi borcuna itiraz etmez ise ya da itirazı aleyhine sonuçlanırsa veya kanuni itiraz süresini geçirirse tahakkuk işlemi gerçekleşmiş olan vergi artık kesinleşmiş vergidir. Bu

işlemler sonucunda vergilemenin son aşamasına, yani tahsil aşamasına ulaşılmış olur (Pehlivan, 2011).

2.1.11. Verginin Tahsili

Vergi Usul Kanunu 23. Maddesine göre, verginin tahsili,” kanuna uygun surette vergi borcunun ödenmesidir” şeklinde tanımlanmaktadır. Verginin tahsil edilmesi ile birlikte mükellefin vergi borcu sona ermektedir. Böylece vergi borçlusu ile vergi alacaklısı arasındaki ilişki söz konusu borç itibariyle bitirilmiş olmaktadır.

Günümüzde vergi tahsil işlemi esas itibariyle mükellefin vergi borcunu doğrudan doğruya vergi dairesine veya bankaya ödemesi ile veya posta ile göndermesi yoluyla sağlanmaktadır. Vergi uygulanmakta olan yasaların öngördüğü dönemler itibariyle ve taksitler halinde mükellefin bağlı olduğu ilgili vergi dairesine yatırılarak ödenmektedir. Vergi ödemeleri mükelleflerin gelir durumları göz önüne alınarak ödemelerin en uygun zamanlara göre ayarlanması ve taksitlendirme imkanı verilmesi ile vergi ödeme kolaylığını artırıcı etki yaratılabilecektir (Edizdoğan vd., 2011).

2.1.12. Vergi Borcunu Sona Erdiren Haller

- **Ödeme:** Vergi borcunu ortadan kaldıran nedenlerin başında ödeme gelir. Mükellefin ya da vergi sorumlusunun öngörülen sürede vergi borcunu ödemesidir.
- **Zamanaşımı:** Kanunların belirlediği koşullara göre, belli bir zamanın geçmesi sonucunda bir hakkın kazanılması veya bir borçtan kurtulma yoludur. Vergi alanında iki çeşit zamanaşımı bulunmaktadır.
 1. **Tahakkuk zamanaşımı;** vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen, takvim yılı başından itibaren, beş yıl içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.
 2. **Tahsil zamanaşımı;** Kamu alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden, takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse, zamanaşımına uğrar.
- **Terkin:** Kanunda belirtilmiş olan bazı durumların oluşması halinde (doğal afetler vb.) mükellefin vergi borcunun vergi idaresi tarafından silinmesidir (terkin). Bu gibi durumlarda vergi borcu silinme ile kısmen ya da tamamen sona ermektedir (Ay, 2006).

Doğal afetler nedeniyle terkin, vergi hatalarının düzeltilmesi ile terkin, yargı kuruluşlarının kararı ile terkin, tahsilden vazgeçme ile terkin ve tahakkuktan vazgeçme verginin terkin türleridir.
- **Mahsup ve Takas:** Bir verginin daha evvel ödenen kısmının vergi borcundan düşürülmesi verginin mahsubu olarak tanımlanmaktayken aynı türden muaccel ve

karşılıklı olan iki borcun mübadele edilmesi verginin takası olarak ifade edilmektedir. Mahsup tahsil aşamasında, takas ise tahsil aşamasında gerçekleşir.

- **Uzlaşma:** Vergi idaresinin re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilmiş vergi veya cezaları üzerinde mükellef ve idarenin karşılıklı görüşerek pazarlık sonucu mutabakata varmaları halinde vergi ve vergi cezası kısmen veya tamamen ortadan kalkmaktadır.

2.1.13. Vergi Alacağını Güvence Altına Alan Durumlar

- **Teminat ve Kefalet:** Vergi alacağının zorlaşacağına kanaat getirilmesi durumunda vergi denetim elemanları tarafından tarh ve tahakkuk beklenmeksizin hesaplama yapıлып bulunan değer veya miktar üzerinden teminat istenmesi, teminat gösterilemiyorsa borçludan kefil göstermesinin talep edildiği durumu ifade eder.
- **İhtiyati Tahakkuk:** Tahakkuk etmemiş bir kamu alacağının bazı durumlarda güvence altına alınabilmesi için vergi dairesi müdürünün talebiyle defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan ettiği vergi ve resimler ile bunlara ilişkin gecikme zammı ve cezaları için ihtiyati tahakkuk kararı alabilir ve ihtiyati tahakkukun söz konusu olduğu bir alacak için ihtiyati hacze gidilebilmektedir. İhtiyati tahakkuka karşı yedi gün içinde vergi mahkemesine başvurulabilir.
- **İhtiyati Haciz:** Tahakkuk etmiş bir kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düşmesi halinde alacaklı kamu idaresinin bulunduğu mahallin en büyük memuru ihtiyati haciz kararı alabilir. İhtiyati hacze karşı yedi gün içinde vergi mahkemesine başvurulabilmekle birlikte borçlu teminat gösterirse ihtiyati haciz kaldırılabilir.
- **İptal Davası:** Borçlunun alacağın tahsilini engellemeye yönelik her türlü işlem ve tasarrufun iptali için kamu idaresi umumi mahkemelerde dava açabilir.
- **Rüçhan Hakkı:** Borçlu hakkında yapılan diğer haciz işlemlerine göre kamu idaresi ayrıcalıklı olarak öncelik hakkına sahiptir. Bu durum mala ait kamu alacakları için rehinli olan alacaklarda da geçerlidir.
- **Takas:** Vatandaşın devletten hak kazanmış olduğu alacakların, diğer bireyin başka borçlarına mahsubudur. (AATUHK md.23).
- **Sorumluluk:** Vergi kesenlerin, kanuni temsilcilerin, tasfiye memurlarının şahsi sorumlulukları, birleşme, devir ve şekil değiştirmede devir alan ve yeni hükmü şahıs sorumluluğudur. (AATUHK md.32,33,35, 36, VUK md. 10, 11).
- **Cebren Tahsil:** Zamanında borçlu tarafından ödenmeyen kamu alacakları için; öncelikli olarak borçluya ödeme emri gönderilerek yedi gün içinde borcunu ödemesi ya da mal bildiriminde bulunması istenmektedir. Bu emre karşı itiraz süresi yedi gündür.

Teminat gösterilmişse ve yedi gün içinde ödenmeyen borç için borçlu tarafından gösterilen teminatlar paraya çevrilir veya gösterilen kefile başvurulur. Ödeme emrine karşılık ödeme yapmayan ve mal bildiriminde bulunmayan borçluya karşı haciz yoluna gidilir. Hacze karşı dava yolu açıktır. Kamu alacağını karşılayacak malı bulunmayan borçlular aciz sayılır ve borcun zamanaşımı süresince takip edilir.

Bunların yanı sıra iflası istenebilecek kişiler için alacaklı daire iflas talebinde bulunabilir. Borçlunun konkordatoya gitmesi kamu alacağını ve iflası bağlamamaktadır.

2.1.14. Mükelleflerin Ödevleri

Mükelleflerin, vergi ve cezaları ile gecikme zammı ve faizlerinin ödenmesi gibi maddi ödevleri bulunmaktadır. Bunun yanı sıra şekli ödevleri olarak;

- a. Bildirimde bulunmak,
- b. Beyanname vermek,
- c. Defter tutmak,
- d. Belge düzenine uymak,
- e. Elektronik cihaz kullanma, beyanname verme, vergi denetim elemanlarına talep edilen her türlü yardımda bulunma, vergi kimlik numarası sahibi olmak ve kullanmak,
- f. Denetim elemanlarına yardımcı olmak,
- g. Levha bulundurmak, vergi kimlik numarası kullanmak bulunmaktadır.

2.1.15. Vergi İdaresinin Denetleme ve Bilgi Edinme Yolları

2.1.15.1. Yoklama

Mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Denetlenen mükellefin faaliyet koluna göre gece yoklama yapılabileceği gibi açık alanda da yoklama yapılabilir. Vergi dairesi müdürü, yoklama memuru, yetkili makamlarca yoklama yapmaya yetkili kılınanlar ile vergi incelemesine yetkili olanlar yoklama yapabilir. Denetlenecek olan mükellefe yoklama için önceden haber verilmesi söz konusu değildir.

2.1.15.2. Vergi İncelemesi

Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak vergi incelemesinin amaçlarını oluşturur ve yoklamadan çok daha ayrıntılı bir denetimdir. Bu kapsamda vergi incelemesi; mükellefin işyerinde veya müsait değilse dairede yapılmaktadır, İnceleme esnasında tüm defter, belge ve kayıtlar incelenir ve inceleme sadece mesai saatlerinde yapılabilmektedir, incelemeyi yalnızca yetkili kişiler yapabilmektedir, vergi incelemesi tarh

zamanaşımı süresi boyunca her daim yapılabilir ve daha önce vergi incelemesi yapılması, ikmalen veya re'sen tarhiyat yapılmış olması yeniden vergi incelemesi yapılmasına engel teşkil etmemektedir.

2.1.15.3. Arama

İhbara dayanarak veya vergi inceleme elemanlarının yaptığı inceleme raporlarına dayanarak vergi kaçırdığına kanaat getirilen mükellefin ya da iştirak eden üçüncü kişilerin ev ve iş yerlerinde yapılan araştırmayı arama olarak ifade etmek mümkündür. Arama yapılabilmesi için iki koşul önem arz etmektedir:

- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların yazıyla arama kararını vermeye yetkili sulh yargıcından arama yapabilmek için izin talebinde bulunması,
- Yargıcın talebi yerinde bulup arama için izin vermesi.

İhbar ile gerçekleştirilen aramalarda, ihbar sabit olmazsa hakkında ihbar yapılan kişinin talebi üzerine ihbarı yapanın adı verilebilir. Arama neticesinde el konulan vesikalar ve defterler üzerinden inceleme üç ay içerisinde bitirilerek sahibine bir tutanakla teslim edilir. Eğer bu süre içerisinde inceleme için yeterli süreç sağlanamamışsa süre sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir.

2.1.15.4. Bilgi Toplama

Kamu idareleri ve müesseseleri, mükellef veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer kişiler vergi incelemeye yetkili olanların istedikleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgi yazılı istenebileceği gibi sözlü olarak istenebilmektedir. Gerçek veya tüzel herhangi bir kişi bir başka kanunu dayanak göstererek bilgi verme yükümlülüğünden kaçamaz fakat doğrudan doğruya vergi ile alakalı olmayan konularda bilgi vermeme hakları olabilir. Bilgi ve belgeler Maliye Bakanlığı'nın istihbarat arşivinde toplanır. Bilgi vermektan kaçınılabilen durumlar vardır. Yabancı uyruklu devlet memurları bilgi vermek zorunda değildir fakat bu durum bilgi edinme talebine engel teşkil etmemektedir, mesleği gereği avukat ve doktor bilgi vermektan kaçınabilir, devlet sırrı içeren bilgiler verilmeyebilir.

2.2. Suç Kavramı

2.2.1. Suçun Tanımı

Geçmişten günümüze kadar varlığını sürdüren ve gelecek nesillerde de buna devam edecek olan suç kavramı, sosyal bir varlık olan insanın, toplum içinde yaşadığı çatışmalar sebebiyle ortaya çıkmaktadır. Literatürde birçok farklı şekilde tanımlanan bu kavram, insan ve toplum arasındaki sosyolojik etkileşimin bir sonucudur.

Ceza kanunlarında suç kavramı için yer verilmiş herhangi net bir ifade yoktur. 5237 sayılı Yeni Türk Ceza Kanunu'nda tanımların yer aldığı 6'ncı maddede de suç kavramı ile ilgili bir tanıma yer verilmemiştir. Bunun yanında, her bir suç fiili kanunlar ile belirlenmiştir. Fakat "suçta kanunilik ilkesi" gereğince her suçun tanımının yapılması mecburiyeti vardır (Demirbaş, 2005).

Tüm bu özellikleri dikkate alınarak suç kavramı, hukuki, kriminolojik ve sosyolojik açılardan değerlendirilerek tanımlanmalıdır. Toplum düzenini bozan eylemlerden bazıları ceza kanunu içindeki suç kavramında yer almaz. Suç bu noktada haksız fiillerden, idari yaptırımları konusu eylemlerden, disiplin suçlarından ve diğer idari suç niteliğindeki fiillerden ayrılır. Suçun hukuki tanımı, ceza hukuku açısından önem arz etmektedir.

Olumlu veya olumsuz bir eylem olarak sorumlu bireyler tarafından, ceza tehdidi taşıyan ve kanundaki tarife uygun ve hukuka aykırı olan eylemlerin tümü ifadesi, suç kavramına getirilen tanımdır (Dönmezer ve Erman, 1973). Bu ifadeye göre suç;

- Hareket
- Ceza tehdidi taşıyan kanundaki tarife uygunluk (tipiklik)
- Hukuka aykırılık
- Failin eylemden sorumlu olması (isnat kabiliyeti, kusurluluk) özellikleri taşımaktadır.

Toplum düzenini, huzuru, yaşam standartlarını, güven içinde yaşamaya engel olan eylemler içinde bulunmak, suçun önemli unsurlarından olan hukuka aykırı hareketler unsuru içinde yer alır. Suçlu durumuna düşen birey bazı yararlar sağlamak için bu gibi eylemler de bulunur. Bu noktada toplumun suç kavramına karşı sergilediği tutum, bu gibi davranışları kabul etmemek olarak gösterilmektedir. Meydana gelen suç doğru yorumlanmalı ve sadece suç işleyen fail üzerine yüklenerek, çözüm bulmaya çalışılmamalıdır.

2.2.2. Suçun Konusu

Suç, sayılan fiiller ile suç olmayan hukuki fiiller olarak iki farklı kısma ayrılmaktadır. Bu nedenle suça verilen ceza ile diğer hukuka aykırı fiillere uygulanan ceza dışındaki yaptırımlar bir kıstas olarak kabul görmemektedir. Bu sebeple, suçun yapısal özellikleri dikkate alınarak, literatürde yer alacak bir tanım arayışına girilmiştir. Suç, maddi ve hukuki açıdan ayrı ayrı değerlendirilmektedir. Suçun varlığını temsil eden insan veya sorumlu şey, suçun maddi boyutu olarak değerlendirilir. Ceza kanunu ile belirli bir fiilin suç haline getirilmesiyle korunmak istenen hak ve menfaat ise, suçun hukuki boyutu kapsamına girer. Suçun hukuki boyutu temel olarak, belirli bir suç eyleminin gerçekleştirilmesi olsa da, "sosyal hayatın yüksek ahlaki değerleri", "devlete ait hak ve menfaatler" de hukuki konular arasında yer alır. Bu

sebeple özel ve genel olarak suçun hukuki boyutu iki ayrı kısımda değerlendirilir (Dönmezer ve Erman, 1973).

2.2.3. Suçun Unsurları

Suçun unsurları, bir fiilin suç teşkil etmesi için belli unsurların mevcut olması demektir. Kanunda bahsedilen unsurlar bir arada bulunmadığı sürece, bir fiili suç olarak nitelendirmek mümkün değildir. Suçun unsurlarını, ‘kanuni unsur’, ‘maddi unsur’ ve ‘manevi unsur’ olmak üzere üç başlık altında toplamak mümkündür.

2.2.3.1. Kanunilik Unsuru

Kanuni unsur, işlenmiş bulunan bir fiilin ceza kanununda düzenlenen suç tanımına birebir uygun olması demektir. Kanunda tanımlanmış olan bu unsurlardan biri yoksa ve bünyesinde suçu teşkil eden bütün suç unsurlarını toplamış olsa bile suç sayılmaz. Bu durumda, işlenmiş bir fiilin suç olarak kabul edilip edilmeyeceği hakkında, ilk olarak yapılması gereken bu fiilin ilgili kanun kapsamındaki tiplerden birine uyup uymadığının araştırılması gerekmektedir. Bu unsura ‘tipiklik’ adı da verilmektedir (Akıntürk, 1994).

Suçun kanunilik ilkesi biçimsel olarak, fiilin gerçekleştiği zaman uygulanmakta olan kanuna göre açıkça suç sayılmamış ise bu fiilin cezalandırılmaya tabi tutulmaması ve kanunen açıkça tespit edilmemiş olan bir ceza ile cezalandırma yasağını belirtmektedir. İşlenmiş fiile suç olma niteliğini kazandıran, kanunda açıkça belirtilmiş olması ve yine kanunla bu fiil için tespit edilmiş olan müeyyidenin cezai nitelik taşımasıdır (Hakeri, 2005).

Biçimsel kanunilik ilkesi, yürütme ve yargı organlarının keyfi uygulamalarını önlemesi, hukuksal kesinlik ve eşitliği sağlamaya yönelik olması nedeniyle bireyin garanti altına alınması yönünden yeri doldurulamayacak bir işleve sahip olması bakımından oldukça önemli bir işlemdir (Bozkurt, 2005). Bu unsur, ‘kanunsuz suç olmaz’ ilkesinin bir sonucudur.

2.2.3.2. Maddi Unsur

Suçun maddi unsuru, harici bir fiilin varlığını ifade etmektedir. Yani, kanundaki tanıma uygun, tipik bir eylem her şeyden önce icra ve ihmal hareketinin yapılmış olmasını gerektirmektedir. Suçun varlığı için, icra veya ihmal olarak belirtilmiş olan bir hareketin mevcudiyeti şarttır. Doktrinde, suçun varlığı için bulunması gereken icra veya ihmal hareketi, kısaca ‘hareket’ olarak ifade edilmektedir (Akıntürk, 1994).

Modern ceza hukuku anlayışı açısından suç, her şeyden önce bir fiilden oluşmaktadır. Suçun maddi unsurunu sağlayan fiilin bu nedenle maddi yönden bir takım unsurların var olmasını gerektirmektedir. Fiil objektif olarak dikkate alındığı zaman iki grup unsurdan oluştuğu görülmektedir. Bu unsurlardan ilki pozitif unsurlar, yani bulunması gereken

unsurlardır. Bunlar; davranış ve sonuç unsurları olmakla beraber kanunun gerekli gördüğü durumlarda ve bu ikisi arasında bulunan nedensellik ilişkisidir.

İkinci unsur ise; negatif unsurlardır, yani bulunmaması gereken unsurları ifade eder. Başka bir ifade ile, hukuksal yönden uygunluk sebeplerinin olmaması gerekmektedir. Buradan da anlaşılacağı gibi suçun meşru müdafaa, zaruret hali ve benzeri durumların kabul edilmesine imkân tanımayan fiili bir durumda gerçekleşmiş olması gereklidir (Esener, 1991).

Maddi unsur bir eylemin yapılması veya yapılmaması hallerinde ortaya çıkabilir. Söz konusu hareket, bir eylemin yapılmaması biçiminde oluşmuş ise 'ihmalî hareket' olarak isimlendirilir. Bu duruma örnek olarak tren yolunu kapatmayan geçit bekçisinin hareketini veya bir hemşirenin ölmesini istediği hastaya ilaçlarını vermemesini gösterebiliriz. Buna karşılık taşınabilir menkul bir malın ait olduğu yerden alınması yoluyla işlenen hırsızlık suçu, bir yapma eylemini gerçekleştirme bakımından 'icrai suç' olmaktadır. Kural olarak suçun maddi unsurlarını insan davranışları tek başına oluşturamaz. İnsan davranışlarının normalde bir sonucunun bulunması gerekir ve bununla birlikte dış dünyada bir değişikliğin oluşması da aranır. Davranış ve sonuç, birbirinden bağımsız olmayan fakat iki farklı kavramdır. Davranış ve sonuç kavramları arasında bir nedensellik ilişkisinin ve aralarında bir bağın olması gerekmektedir. Bu iki kavramın aralarında bir bağ bulunmaması durumunda dışsal bir olayın ya da değişikliğin gerçekleşen davranışın sonucu olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Buraya kadar anlatılmak istenen hususlar, suçun maddi unsurunu oluşturan pozitif unsurlar, yani suçun oluşması için gerekli olan üç ayrı unsur anlatılmıştır (Akıntürk, 1994).

Maddi unsuru oluşturan pozitif unsurlar yani bulunması gereken unsurların yanında, negatif unsurların yani bulunmaması gereken unsurlar da yer almaktadır. Fiilin hukuka aykırılığını gideren, hukuk kurallarına uygun hale getiren ve meşrûlatan nedenlere mazeret nedenleri veya suçu ortadan kaldıran objektif nedenler denir. Fiilin hukuk kurallarına uygunluğu genellikle hukuken tanınmış bir yetkiye dayanmaktadır. Belirli bir davranış bazı hallerde, doğrudan hukuk tarafından emredilebilmektedir. Hukuken tanınmış olan bir yetki ve bu yetki tarafından yüklenen görevin varlığı, hukukun kendisi ile çelişkiye düşmemesi ilkesinin bir gereği olarak, hukuk kurallarına aykırılığı ve bu sebeple suçu ortadan kaldırmış olur.

2.2.3.3. Manevi Unsur

Suçun manevi unsuru, eylemin kusurlu bir irade tarafından yaratılmış olmasıdır. Buna da kısaca kusurluluk denir. Suçun meydana gelebilmesi için, failin ilgili kanunda tanımlanmış olan ve hukuka aykırı eyleme kusurlu iradesiyle katılmış olması gereklidir. Birey ancak kast ya da taksirle ortaya koyduğu için psikolojik bakımdan da kendisine ait olan eyleminden sorumludur. Kusurlu bir irade ile oluşturulmamış eylemler suç sayılmazlar (Akıntürk, 1994).

Manevi unsur veya sübjektif unsur, uzun zamandan beri kusurluluk olarak tanımlanmaktadır. Burada eylemin ve ihmalin mutlaka bilinçli ve iradi olması gerekir. Kusurluluk olgusu iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlar kast ve taksir olarak ifade edilir (Bozkurt, 2005).

Kast, kanunen suç olarak kabul edilen bir fiilin ve bu fiili meydana getirecek olan hareketin sonuçlarını bilerek ve isteyerek işlemek iradesi olarak tanımlanabilir. Failin, suçun kanuni tanımındaki unsurları bilerek ve isteyerek işlemesi ve bu unsurları gerçekleştirilmesi kastın varlığı açısından yeterli görülmektedir. Bununla birlikte gerçekleşen eylemin kanuna veya hukuka aykırılığını bilmenin şart olduğu aranmaz. Ceza kanununa göre, hukuku bilmemek bir mazeret sayılmadığı için böyle bir araştırma gereksiz kılınmıştır. Kural olarak bir eylemin suç teşkil etmesi için kasten işlenmiş olması yeterlidir. Hareketin bir güdüye (saik) bağlanması mecburiyeti yoktur. Fakat güdünün işlenen suçların bazılarında cezayı azaltıcı, bazılarında ise cezayı artırıcı etkilerinin olduğu bilinmektedir (Akı, 1999).

Taksir, iradi olarak işlenen bir icra ya da ihmal eyleminden, fail tarafından istenmemiş olmasına rağmen, kanunun cezalandırdığı bir sonucun ortaya çıkması durumudur. Taksir istisnai bir nitelik taşımaktadır. Gerçekleşmiş olan bir eylemin taksirli olarak cezalandırılabilmesi için bu durum kanunda açıkça öngörülmüş olmalıdır. Taksiri kasttan ayıran özellik hareketin sonucunun istenmemiş olmasıdır. Fail, kast ile kanunen cezalanacağı hareketin sonuçlarını istediği halde, taksirde bu sonuçları istememiş ancak sonuç yine de oluşmuştur. Örnek olarak bir kişinin kendisine düşman olduğunu düşündüğü birini bilerek ve isteyerek silahla öldürmesinde kast vardır. Otomobil kullanan bir sürücünün dikkatsiz ve tedbirsiz davranarak bir insanın hayatını kaybetmesine neden olmasında ise taksir vardır (Akıntürk, 1994).

2.2.4. Suçların Bölümleri

Suçlar, cezai, medeni ve disiplin suçları olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır.

2.2.4.1. Cezai Suçlar

Ceza kanunlarında yazılı olan ve karşılığında ceza olarak isimlendirilen bir yaptırımı bulunan eylemlere cezai suç denir. Medeni suçlar ve disiplin suçlarının nitelikleri göz önüne alınarak cezai suçların belirleyici nitelikleri şu şekilde sıralanabilir:

- Cezai suçların yaptırımı cezadır.
- Cezai suçlar ilgili kanunla tek tek gösterilir.
- Cezai suçlarda cezalandırma için bir zararın meydana gelmesi şartı aranmaz.
- Cezai suçlar genel niteliğe sahip herkes tarafından işlenebilen suçlardır.
- Cezai suçlara uygulanan yaptırımlar hapis, ağır hapis, para cezası gibi kanuni cezalardır.

- Cezai suçlara cezalar mahkemeler tarafından verilir.
- Cezai suçlar sebebiyle kamu davaları açılır.

Cezai suçlar kendi içerisinde bölümlendirilmektedir. Cezai suçlar kanuna göre cürüm ve kabahat olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Şenyüz, 2012).

2.2.4.2. Medeni Suçlar

Sosyal hayatın düzenini bozan ve değiştiren hareketler yalnızca cezai suçlar değildir. Haksız fiiller de sosyal hayatın düzenini bozan eylemlerdendir. Borçlar hukuku alanında haksız fiil, başkalarına zarar veren ve hukuka aykırı her türlü eylem olarak değerlendirilir. Haksız fiiller, borç işlemi oluşturan fiiller içinde en önemli olan fiillerdir. Hukuken korunmayan bu fiillerin doğurduğu sonuçlar medeni suçlar olarak tanımlanır.

2.2.4.3. Disiplin Suçları

Bazı meslek ve sanata bağlı kişilerce, icra ettikleri mesleğin ya da sanatın kurallarına aykırı davranma biçiminde işlenen eylemlere disiplin suçları denir.

2.3. Ceza Kavramı

2.3.1. Cezanın Tanımı

Ceza, yapılan suç eylemi sebebiyle bozulan kamu düzenini yeniden inşa etmek ve eylemi gerçekleştiren failin uslanmasını sağlamak için uygulanan hukuki yaptırımdır ve hukuk literatüründe birçok farklı biçimde tanımlanmıştır. Mesela bir ifade de suç eylemine karşı gösterilen hukuki tepki olarak belirtilmiştir. Cezayı uygulayacak olan kurumun diğer hukuka aykırı fiil ve hareketlere uygulanan yaptırımlardan farklı yaklaşım sergilemesini ifade eden bir tanım olmalıdır. Bu tanım şöyle ifade edilebilir; devletin, topluma zarar veren eylemlerin önüne geçmek için yasalarla belirlediği ve suç eylemini gerçekleştiren failin bazı yaptırımlara tabi tutulması ile uygulanan korkutucu, önleyici ve uslandırıcı yaptırımların tümü cezadır. Ceza, suç eylemini gerçekleştiren faili toplumdan uzaklaştırmaktan ziyade, bu gibi davranışların toplum tarafından kabul görmediğinin fail tarafından anlaşılmasını ve failin uslanması sağlamak amacıyla hizmet eden bir araçtır. Yasaları göz ardı ederek failin suç eylemi içinde bulunması durumunda, usul ve kurallara uygun olarak adli makamlar tarafından belirlenen devletin ızdırap tehdididir ifadesi, Antolisei'nin ceza için belirttiği tanımdır (Erem ve Artuk, 1997). Ceza bir kamu müeyyidesidir ve ceza hukuku kapsamında değerlendirilir. İşlenen suçun hukuki karşılığı olarak ortaya çıkan ceza, kamu huzurunu ve düzenini bozulmasına sebep olunan durumlarda uygulanmaktadır.

2.3.2. Cezanın Niteliği

Suç eylemi içinde bulunan faile devlet tarafından gösterilen yaptırım cezadır. Faile ceza verilmesinin temel amacı sergilediği davranıştan pişman olup uslanmasını sağlamaktır. Fakat herhangi bir elem veya keder hukuki ceza kapsamı içinde yer almaz. Yani bireylerin birbirlerine elem vermesi ceza kavramı içine girmez.

Günümüz hukuk kanunlarına göre cezalandırma hakkı devlete mahsustur. Yani bir suç sebebi ile verilecek cezada söz sahibi sadece devlettir. Cezanın amacı faile elem veya ıstırap vermek olsa bile mutlak ıstıraba sebep olması amaçlanmaz. Ceza, normal bir insan bakımından ıstıraba sebep olacak nitelik ve düzeyde olmalıdır (Hakeri, 2005).

Cezalandırma yetkisinin devletin elinde olmasının sebeplerini incelemek gerekir. Kanunlarla belirlenmiş hususların dışına çıkan failer ceza mahkemeleri tarafından cezaya çarptırılır. Suç teşkil eden bir eylemde bulunan fail, adalet organlarının işlemlerinden sonra, devletin cezalandırma yetkisi çerçevesinde cezaya tabi tutulur. Devlet cezalandırma yetkisine suçun meydana gelmesinden öncede sahiptir. Yani devlet suç işleyecek faili, bu suç eylemini gerçekleştiremeden de cezalandırabilir. Devletin sahip olduğu bu yetki hukuki birçok açıdan değerlendirilmiş ve farklı sonuçlar elde edilmiştir.

Tanrısal İrade Teorisi

Bu yaklaşım, tanrısal iradenin eseri ve sonucu olarak hukuk düzeninin belirlenmesini ifade eden kavramdır. Bu yaklaşıma göre, Tanrı tarafından belirlenmiş yaşam biçimine göre devlet insanların yaşamını sürdüreceği düzeni sağlamakla sorumludur. Yerkürede Tanrısal irade devlet yoluyla gerçekleşir. Tanrısal iradeye göre suç, kabul edilemez bir davranıştır. Suç eyleminde bulunarak Tanrısal iradenin kurallarına karşı gelen bireyin cezalandırılması söz konusudur.

Sosyal Sözleşme Teorisi

Devletin temelinde insanların karşılıklı haklarına saygı gösterdikleri bir sözleşmeye imza atmış olmaları vardır. Bu sosyal sözleşmeye tabi olmamak hukuka aykırı davranışlar içinde bulunmaktır. Cezalandırma yetkisini elinde bulunduran devlet, bu sosyal sözleşmeye göre kurulmuştur ve bu sözleşmeyi muhafaza etmekle sorumludur.

Mutlak Adalet Teorisi

Mutlak adalet teorisine göre, insanların vicdanlarına hitap eden adaletin yerine getirilmesi için ceza yaptırımını uygulanmalıdır. Cezanın amaç değil, araç olduğu kabul edilir. Kişi cezalandırmayı gerektirecek bir eylemde bulunması durumunda ceza yaptırımını uygulanır. Ceza, nitelik ve nicelik bakımından kişiye yaptığını ödetmeli ve adil olmalıdır. Ceza adaleti de mutlak adalet esaslarındandır (Bozkurt, 2005).

Hegel'in Teorisi

Hukuka aykırı fiilin aşırı biçiminin suç olarak ortaya çıktığını savunan Hegel'in ortaya attığı bir teoridir. Bu teoriye göre hukuku inkâr etmek suçtur. Suç eyleminde bulunan kişi açıkça hukuku inkâr etmektedir. Hak da bu inkârı inkâr ederek ortaya çıkar. İnkârı inkârın önüne geçme aşamasında ceza devreye girer. Bu teoride kabul edilen verilen cezanın sadece caydırmak veya faili uslandırmak ile yeterli olmadığıdır. Hegel'e göre ceza, mutlak amaç olarak belirlenmelidir.

Meşru Savunma Teorisi

Meşru savunma hakkı, tecavüze uğrayan kişinin kendini failden koruma hakkıdır. Bu teoriye göre, devletin cezalandırma hakkı meşru müdafaa sebebiyle vardır. İnsanlar tabiat yaşamından ayrılarak zaman içinde toplumlaşmış ve kendilerini müdafaa haklarını devlete vermişlerdir.

Sosyolojik Teori

Sosyal ve hukuki bir zorunluluğu sebebiyle cezalandırmaya başvurulmaktadır. Toplum huzurunun sağlanması ve hukuk düzeninin etkinliği koruması için cezai yaptırımlar uygulanmak zorundadır. Toplumun zarar göreceği eylemleri engellemek devletin sorumluluğudur. Cezalandırılmayı gerektirecek bir eylem içinde bulunan birey, öncelikle tehlikelilik açısından değerlendirilmelidir. Devletin bir tedbir olarak aldığı ceza, toplum huzurunun sağlanması için gerekli olan bir yaptırımdır. Sosyolojik teoriye göre cezanın temeli, faydalılıkta ve yerindeliktir. Ceza, cezalandırmanın zorunlu olduğu durumda uygulanmalıdır. Hukuk düzeninin bozulmaması için gereken cezalandırma yapılmalıdır.

Faydacı Teori

Pozitif ve negatif olmak ile ilgili hukukun iki temel ödevi söz konusudur. Toplum huzurunu sağlamak ve bunun için gereken imkânlara ulaşılmasını sağlamak hukukun pozitif ödevidir. Hukukun negatif ödevi ise, topluma zarar veren davranışların sergilenmesine engel olmaktır. Temel olarak bu pozitif ve negatif ödevler benzerlik gösterir. Çünkü toplumdaki huzurun artması ve bu kaybolmaması için topluma zarar veren eylemlerin önüne geçilmelidir. Mecburiyet olmayan durumlarda ceza yaptırımını uygulamamak, temel hedef olan toplum huzurunu sağlama amacına hizmet etmektedir (Bozkurt, 2005). Bir suç eylemi, suçu işleyen failin ailesi ve çevresi kadar toplumun tamamına da zarar verdiği sonucu göz ardı edilmemelidir (Demirbaş, 2005).

2.3.3. Cezanın Amacı

Cezanın intikam alma dürtüsünün bir karşılığı olduğu birçok yazar tarafından belirtilmiştir. Fakat çağdaş bilimsel ve hukuki kabullere göre ceza, suç işleyen bireye verilir ve

sonucunda belli bir amaca ulaşmak hedeflenir. Cezanın, zarar gören ve suç eylemine maruz kalan tarafın sosyal hakkını korumak olduğu dikkate alınmalı ve sadece faile elem vermek olarak düşünülmemelidir. Cezaya sosyal faydalara ulaşmak amaçlanmaktadır ve sadece akıl unsuru dikkate alınarak duygusal kıstaslara yer verilmemektedir. Yine de ceza, elem ve azap veren bazı nitelikler taşımaktadır. Fakat bu nitelikler öğ almak için bir araç olarak değil, sosyal yarar bakımından, gelecekte elde edilecek yararlarla ulaşmayı amaçlamalıdır (Hakeri, 2005).

Ceza tedbirleri zaman içinde değişime uğramış ve farklı şekillerde uygulanmaya başlanmıştır. Bunlar; öldürmek, sürgün etmek, hapsedmek suretiyle toplumdan ayırma şeklinde olduğu gibi bunun yanında bedenlen işkence etme veya azap verme, sosyal ve ekonomik bakımdan zararlara uğratma gibi farklı suç eylemlerini içerir. Zaman içerisinde bu tedbirler bazı değişikliklere uğramıştır. Hürriyet bağlayıcı cezalar, çağdaş ceza hukukunda en fazla karşılaşılan cezalardır ve bunlar da mümkün merteye başka seçeneklere çevrilmeye çalışılmaktadır (Bozkurt, 2005).

2.3.4. Ceza Ehliyeti

Kanunlara aykırı bir suç eylemi içinde yer alan failerin, işledikleri fiil sebebiyle ceza alacak olmaları durumunda bu cezayı alacak yeterlilikte olmaları ceza ehliyeti ile belirlenir. Ceza ehliyeti, temyiz kudreti ve yaş bakımından olmak üzere iki ayrı kısımda Türk Ceza Kanunu tarafından düzenlenmiştir. Bu kanunda ifade edildiğine göre, bir failin işlediği suç sebebiyle cezalandırılabilmesi için belli bir akli yeterlilik seviyesinde olması gerekmektedir. Akli yeterliliği olmayan failin, toplum için zararlı olacağına kanat getirilmesi durumunda bir sağlık kurumunda tedavi edilmesine karar verilir. Failin, belirlenen cezanın tamamının kaldıramayacak akli duruma sahip olduğu belirlenmesi halinde, mevcut cezada belli indirimler yapılır (Soyaslan, 1998). Yaş bakımından ceza ehliyeti, kademeli olarak düzenlenmiştir. 12 yaşından küçük olan bireyler ilk kademede yer alır ve tam ehliyetsizlik haline sahiptir. İlk kademede yer alan bireyler Türk ceza kanuna göre hiçbir şekilde cezalandırılmaz. 12-15 yaş arası ile 15-18 yaş arası olmak üzere kendi içinde ikiye ayrılan ikinci kademe tam ehliyete sahip olmayan bireyler tarafından oluşturulmaktadır. İkinci kademede yer alan ve işlenen suçun bilincinde olan suçluların cezasında ciddi ölçüde indirimler yapılmaktadır. İkinci kademede yer alan ve suçu kavrayacak durumda olmayanlar ceza yeterliliği yok olarak kabul edilir. 15-18 yaş arasında olan bireylerin kusur yeterliliği tamdır ama yaşlarının küçük olması sebebiyle cezada indirim yapılır. 18 yaşının tamamlanması ile başlayan ve tam ehliyet hali olarak belirlenen kademe üçüncü basamağı oluşturmaktadır. Sağır ve dilsizlerin kusur yeterliliğinin 15 yaşına kadar olmadığı kabul edilir. 15-18 yaş arası anlam ve isteme yeterlilikleri varsa, ceza verilir fakat cezada belli ölçüde indirime gidilir. 18-21 yaş arasında cezadan indirim yapılır (Demirbaş, 2005). Sağır ve dilsizler için tam ehliyet hali 21 yaşının bitirilmesiyle başlamaktadır.

3. VERGİ HUKUKUNUN KAYNAKLARI ve VERGİ KANUNLARININ UYGULANMASI

Vergi Hukuku'na giriş yapmadan önce kısaca kamu hukuku ve özel hukuk kavramlarına değinmek gerekirse; kamu hukuku kendi içerisinde, anayasa, idare, ceza hukuku ve mali hukuk olmak üzere alt birimlere ayrılırken özel hukuk ise Medeni Hukuk, Borçlar Hukuku, Ticaret Hukuku ve İcra-İflas Hukuku şeklinde alt birimlere ayrılmaktadır. Bu bağlamda vergi hukuku adına ilgileneceğimiz kısım kamu hukuku olarak karşımıza çıkar ve vergi hukuku mali hukukun bir alt dalını oluşturmaktadır. Mali Hukuk; harcama hukuku ve gelir hukuku olarak ayrılmaktayken gelir hukuku ise genel ve özel vergi hukuku olarak ikiye ayrılmaktadır. Vergi kanunlarının uygulanabilmesi adına temel teşkil eden genel ve özel vergi hukuku kavramları vergi sisteminin nizamlı bir şekilde uygulanabilmesinin dayanaklarıdır. Genel Vergi Hukuku'nu oluşturan alt dallar; Vergi Usul Hukuku, Vergi Ceza Hukuku, Vergi İcra Hukuku, Vergi Yargısı ve Uluslararası Hukuk iken Özel Vergi Hukuku bir diğer ifadeyle Türk Vergi Sistemi; Gelir üzerinden alınan vergiler, harcama üzerinden alınan vergiler ve servet üzerinden alınan vergiler olmak üzere alt dallara ayrılmaktadır.

3.1. Vergi Hukukunun Kaynakları

Bağlayıcılık kriterine göre ve kaynağı yaratan organa göre vergi hukukunun kaynaklarını sınıflandırmak mümkündür. Bağlayıcılık kriterine göre asli ve yardımcı kaynak ayrımı yapılırken kaynağı yaratan organ açısından yasama organından doğan kaynaklar, yürütme organından doğan kaynaklar, yargı organından doğan kaynaklar ve diğer kaynaklar ayrımı yapılabilir. Asli kaynaklar herkesi bağlayıcı bir niteliğe sahip olmakla beraber tali yani yardımcı kaynaklar herkesi bağlayıcı bir nitelik arz etmemektedir.

3.1.1. Asli Kaynaklar

3.1.1.1. Anayasa

Vergi hukukunun diğer kaynakları Anayasa'ya aykırı olamamakla birlikte Vergi Hukuku'nun kaynakları arasında hiyerarşik manada en üst sırada Anayasa yer almaktadır. Anayasa'nın 73. maddesinde verginin kanunilik, adalet, eşitlik ve kamu harcamalarının karşılığı olma ilkeleri vurgulanmaktadır.

3.1.1.2. Kanun

Vergi Anayasa'nın 73. Maddesi uyarınca kanun ile konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Ancak bir verginin uygulama alanı bulabilmesi için o vergi ile ilgili kanun bulunması yeterli değildir. Uygulanacak olan verginin uygulanacağı yıl bütçesinin C cetvelinde belirtilmesi şarttır. Bir diğer şartta verginin konusu, yükümlüsü, matrahı, tarifesi ve tahsil şekilleri gibi vergilendirmenin temel unsurlarının vergi ile kanunda hükme bağlanmış olmasıdır.

3.1.1.3. Uluslararası Anlaşmalar

Anayasa'nın 90. maddesi göre usulüne göre yürürlüğe konulan uluslararası anlaşmalarında kanun hükmünde olacağına hükmeder. Usulüne uygun olarak yürürlüğe giren uluslararası anlaşmalar Anayasa Mahkemesi'nde iptal davasına konu edilememektedir. Devlet maliyesine ek yükümlülük getiren uluslararası anlaşmalar kanunla onaylanır. Devlet maliyesine yükümlülük getirmeyen uluslararası anlaşmalar yayımlarından başlayarak iki ay içerisinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin bilgisine sunulur. Daha önceki bir anlaşmaya dayanan ve devlet maliyesine yükümlülük getirmeyen uluslararası anlaşmalar onaya ya da kanuna gerek olmaksızın yürürlüğe girer.

3.1.1.4. Kanun Hükmünde Kararname

Kanun Hükmünde Kararname ile vergi değişikliği Bakanlar Kurulu tarafından yalnızca olağanüstü hallerde yapılabilmektedir. Dolayısıyla Kanun Hükmünde Kararname'ye ilişkin olarak yapılan düzenlemeler Anayasa Mahkemesi'nde iptal davası konusu yapılamaz.

3.1.1.5. Bakanlar Kurulu Kararları

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi bakanlar kuruluna verilebilir (Anayasa md.73). Buna göre Bakanlar Kurulu'nun vergi kanunlarında belirtilen sınırlar içinde değişiklik yapma hakkı bulunmaktadır. Ayrıca Anayasa'nın 167. Maddesi uyarınca ülke ekonomisine yararı olmak şartıyla kanunla Bakanlar Kurulu'na ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koyma ve bunları kaldırma yetkisi verilebilir.

3.1.1.6. Tüzük

Tüzük kanunların uygulanmasına ilişkin şekil ve esasları içeren, açıklayıcı ve yol gösterici nitelikteki hukuk kuralları getiren metinlerdir. Anayasa'da Bakanlar Kurulu'na tüzük çıkarma yetkisi vermiştir. (Anayasa md.115). Ancak tüzükler Anayasa ve yasalara aykırı olamayacağı gibi yeni norm ve hükümde getiremezler. Tüzükler mutlaka Danıştay denetiminden geçerek yürürlüğe girmektedir. Vergi açısından bakmak gerekirse sadece Emlak Vergisi Kanunu ile ilgili bir tüzük çıkarılmıştır.

3.1.1.7. Yönetmelik

Yönetmelik; Başbakanlık, Bakanlar Kurulu, Bakanlıklar ve kamu tüzel kişilerinin kendi yetki alanları ile ilgili olan kanunların ve tüzüklerin uygulanışını içeren metinlerdir (Anayasa md. 124). Yönetmelikler Danıştay denetimine tabi olmamakla birlikte, bakanlıkların ve Sayıştay denetimine tabi kamu tüzel kişilerin çıkaracağı mali nitelikli konularda düzenlenen

yönetmelikler için Sayıştay'dan görüş alınması şarttır. Yönetmelikler Resmi Gazete 'de yayımlanarak yürürlüğe girerler.

3.1.1.8. Anayasa Mahkemesi Kararları

Anayasa Mahkemesi; kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İctüzüğünün Anayasa'ya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetleyen yüksek mahkemedir. Anayasa Mahkemesi kararları kesindir ve verdiği iptal kararları geriye yürümez. Ancak usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan uluslararası anlaşmalar ile olağanüstü hallerde ve sıkıyönetim ile savaş hallerinde çıkarılan Kanun Hükmünde Kararnamelere karşı Anayasa'ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne dava açılmaz.

3.1.1.9. İctihadı Birleştirme Kararları

Yüksek yargı ve denetim kurumlarınca verilen icthadı birleştirme kararları uyulması zorunlu asli kaynak niteliğindedir. Resmi Gazete 'de yayımlanarak yürürlüğe girerler. Danıştay'ın Vergi Dava Daireleri Kurulu kararları bir icthada benzese de, icthad olarak nitelendirilmemelidir ve diğer yargı kararları içerisinde tali kaynak olarak düşünölmelidir.

3.1.1.10. Maliye Bakanlığı'nın Bağlayıcı Nitelikteki Genel Tebliğleri

Maliye Bakanlığı'na bazı kanunlarda belirli konularda düzenleme yetkisi verilmiştir. Maliye Bakanlığı bu tür düzenlemeleri çıkardığı genel tebliğler ile kullanmaktadır. Bu tür genel tebliğler nitelik itibariyle bağlayıcı oldukları için vergi hukuku açısından asli kaynak niteliğindedirler ve bu tür genel tebliğler Danıştay'da açılacak iptal davalarına konu yapılabilmektedirler.

3.2. Tali (Yardımcı) Kaynaklar

3.2.1. Diğer Yargı Kararları

İctihadı birleştirme kararları dışında kalan tüm yargı kararları sadece o mahkemede ki vakayı ve tarafları bağladığı için yardımcı kaynak niteliği taşımaktadır. Öyle ki; bir mahkemede alınan karar, diğer mahkemeleri kapsamaz hatta ve hatta daha sonra vuku bulan aynı olay için dahi bağlayıcı ve kıyas yapıcı nitelik taşımaz. Bu bağlayıcılık İctihadı Birleştirme Kararları dışında hiçbir yargı kararı açısından mümkün olmamaktadır.

3.2.2. Maliye Bakanlığı'nın Yorum Niteliğindeki İdari İşlemleri

Maliye Bakanlığı'nın vergi uygulamalarına ilişkin yol gösterici ve açıklayıcı nitelikte yayınladığı, sadece Bakanlığı bağlayan genel tebliğ, genelge, sirküler ve mukteza gibi idari işlemlerdir. Bu tür işlemler yeni norm ve hüküm getirmeyen, mükellefin hukuki durumunda icrai değişikliğe neden olmayan işlemler olup Danıştay'da açılacak iptal davalarına konu

yapılmamakta ancak mükellefin bu tür izahata dayanarak yaptığı işlemler nedeniyle mükellefe ceza kesilememektedir.

3.2.3. Bilimsel Doktrin, Örf ve Adetler

Medeni Hukukta olduğu gibi Vergi Hukuku'nda da bilimsel doktrin, örf ve adetler yardımcı kaynak olarak değerlendirilmektedir ve bağlayıcı değildir.

3.3. Vergi Kanunlarının Uygulanması

Vergi Kanunlarının uygulanması denilince incelenecek olan üç başlık bulunmaktadır. Bunlar; yer bakımından uygulanması, zaman bakımından uygulanması ve anlam bakımından uygulanmasıdır.

3.3.1. Yer Bakımından Uygulanması

Vergiyi doğuran olayın ülke sınırları içerisinde veya dışında oluşması ve vergiyi doğuran olaya neden olan mükellefin ülkenin vatandaşı olması veya olmaması halleri verginin yer bakımından uygulanmasını ifade etmektedir. Vergi kanunları uygulanırken yerellik ve şahsilik ilkeleri üzerinde durmak yerinde olacaktır.

- **Verginin Yerelliği:** Ülke sınırları içerisindeki vergiyi doğuran olayların tümünden, mükellefin ülke vatandaşı olup olmadığını önemsemeden vergi alınmasıdır. Bu kapsamda emlak, motorlu taşıtlar ve tüm harcama vergileri bu kapsamda değerlendirilmektedir. Kural bu iken istisna olarak gelir ve kurumlar vergisinde sadece dar mükellefler bu esasa tabi olmaktadır.
- **Verginin Şahsiliği:** Ülke vatandaşı olan herkesin ülke içindeki ve dışındaki vergiyi doğuran olayların tümünden vergi alınmasıdır. Gelir ve kurumlar vergisi bu esasa tabidir.

3.3.2. Zaman Bakımından Uygulanması

3.3.2.1. Vergi Kanunlarının Yürürlüğe Girmesi ve Yürürlükten Kalkması

Vergi kanunları TBMM'de onaylandıktan sonra Resmi Gazete 'de yayınlanarak yürürlüğe girer. Kanun yürürlüğe giriş tarihi genellikle yasa metninde belirtilmekle beraber belirtilmediği hallerde Resmi Gazete' de yayımlandıktan 45 gün sonra yürürlüğe girer. Vergi kanunları başka bir kanunla veya Anayasa Mahkemesi'nin kararıyla kalkabildiği gibi, belirli bir süre için uygulanmaya konulan kanunlarda sürenin dolması ile kalkar.

3.3.2.2. Vergi Kanunlarının Geriye ve İleriye Yürümemesi

Vergi Kanunlarının Geriye Yürümemesi: Hukuki Güvenlik İlkesi gereğince bir kanun uygulamaya konduktan sonraki olay ve kanunlar için uygulanabilirken önceki olay ve

işlemlere uygulanamamasıdır. Türkiye’de dönem dönem mükellefin lehine olacak şekilde vergi kanunları geriye yürümüştür.

Vergi Kanunlarının İleriye Yürümemesi: Yürürlükten kalkan bir vergi kanunun yürürlükten kalktıktan sonra işlem ve olaylara uygulanamamasıdır. Aynı durum Kanun Hükmünde Kararname, Bakanlar Kurulu Kararı ve Maliye Bakanlığı’nın düzenleyici işlemleri içinde geçerlidir.

3.3.3. Anlam Bakımından Uygulanması

3.3.3.1. Yorumun Tanımı, Türleri ve Yöntemleri

Vergi kanunlarının anlam bakımından uygulanması genel anlamda vergi kanunlarının yorumlanmasıdır. Diğer bir ifadeyle vergi kanunlarında belirtilen somut olaylara uygulanmasında, açık, anlaşılır ve objektif olarak anlamının ortaya konulmasıdır. Yorum türleri;

- **Yasama Yorumu:** Yasama organı yapar Anayasa’da yasama yorumu yoktur.
- **İdari Yorum:** Vergi idaresinin ve idari dava dairelerinin yaptığı yorumdur. Vergi idaresini bağlar.
- **Yargısal Yorum:** Yargının vergi davaları ile ilgili olarak getirdiği yorumdur. Yargı organlarını ve idareyi bağlar.
- **Bilimsel Yöntem:** Bilim adamlarının yaptığı yorumdur ve bağlayıcı değildir.

Yorum yöntemleri;

- **Deyimsel Yorum:** Başvurulan ilk yöntemdir. Kanunda yer alan ifadelerden hareket edilerek vergi kanununa verilen anlamdır.
- **Amaçsal Yorum:** Vergi kanununun amacı ön plandadır. Vergi çıkarıldığı zaman koşullardan farklı olarak günün koşul ve şartlarına bağlı olarak kanunun amacından hareket edilir.
- **Sistemik Yorum:** Vergi Kanunu’nun kendi içindeki konumundan ve Vergi Sistemi içindeki konumundan hareket edilir. Diğer bir ifadeyle Vergi Kanunları ile olan bağlantıları da dikkate alınır.
- **Tarihi Yorum:** Yasanın konulduğu andaki irade ve amaçtan hareket edilir. Bu yöntem için yasanın gerekçesi ve onaylanırken mecliste yapılan görüş, konuşma ve önerilerde dikkate alınır.

3.3.3.2. Yorumla İlişkin Özellikler

Vergi Hukuku'nda yorum ile yeni hükümler getirilemez ancak yorum ile genişletici ve daraltıcı sonuçlar doğabilir. Vergi Kanun'ları yorumlanırken; ekonomik yaklaşım, peçeleme, kıyas yasağı ilkesi ve tipleştirme-tipiklik ilkelerine göre hareket edilir.

- **Ekonomik Yaklaşım:** Vergi kanunları yorumlanırken vergiyi doğuran olayda gerçek amacın ortaya çıkarılmasının sağlanmasıdır yani olayın ekonomik nitelikleri esas alınmaktadır ve bu sayede vergiyi doğuran olayın tespiti sağlanarak vergiden kaçınma önlenmeye çalışılır.
- **Peçeleme:** Özel hukuk kurallarını ustaca kullanarak vergi yükünü düşürme yani vergi kaçırma anlamına gelmektedir.
- **Kıyas Yasağı İlkesi:** Vergi kanunları yorumlanırken kati suretle kıyas yoluna başvurulamaz, ceza hukukunda kıyas yapmak mümkün iken vergi hukukunda bu mümkün olmamaktadır ancak ve ancak genişletici ve daraltıcı yorumlar yapılabilir. Medeni Hukuk'ta hâkim kıyas yaparak boşluk doldurma yetkisini kullanabilirken vergi hukukunda hâkimin kıyas yaparak boşluk doldurma yetkisi yoktur.
- **Tipleştirme ve Tipiklik:** Vergi ile ilgili genel ve soyut kurallar konulması tipleştirme olarak adlandırılırken soyut kuralların somut maddi olaylara uygun olması ise tipiklik olarak adlandırılabilir.

4. VERGİ SUÇ VE CEZALARI

4.1. Vergi Suçu Kavramı

Tam ve kesin bir tanımı bulunmayan suç ifadesi geçmişten günümüze kadar varlığını sürdürmüştür. Suç kavramının birçok bilim dalının inceleme alanına girmesi, net bir tanım yapılmasını engellemektedir. Bu birbirinden farklı bilim dallarında araştırmalar yapanlar tarafından suç kavramı için birçok farklı tanım ortaya atılmıştır. Suç olarak belirtilen davranışın zaman içerisinde değişmesi veya suça sebep olan eylem tanımından çıkması da suç kavramına net bir tanım getirilmesine engel olan sebeplerdendir. Bunun yanı sıra toplumların farklılıkları sebebiyle bir toplumda suç olarak kabul gören bir eylem başka bir toplumda suç olarak kabul edilmemektedir (Kaşıkçı, 2007).

Her kanunda suçun belli bir tanımının olması zorunluluğu, suç için ortak bir tanım belirlenememiş olsa bile gereklilik arz etmektedir. “Suçta Kanunilik İlkesi” ceza hukukunun öncelikli ilkesidir. Bu ilkeye göre suçlar ve cezalar yasalar ile belirlenmelidir ve suçta kanunilik veya kanunsuz suç olması ve cezada kanunilik veya kanunsuz ceza olması söz konusu değildir (Demirbaş, 2005).

Kişi hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınabilmesi için hangi fiillerin suç oluşturduğu kanunda açıkça ifade edilmesi, Türk Ceza Kanununun suçta kanunilik ilkesi maddesinde yer almıştır. Eylemin suç sayılabilmesi için ilgili yasa ile belirlenmesi gerekmektedir (Güneş, 2011). “Suç eyleminin gerçekleştiği anda ulusal ve uluslararası hukuka göre suç olmayan fiiller sebebiyle herhangi birinin mahkûm edilmesi söz konusu değildir (AİHS md. 7; İHEB md. 11/2; Ay md.38/1)” olarak uluslararası hukukta düzenleme yer almaktadır. Suç eyleminin gerçekleştiği anda, eylem ulusal yasalarda suç olarak kabul edilmezken, uluslararası yasalarda suç olarak kabul görülüyorsa, yapılan yargılama suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırı olmayacaktır (Centel ve Zafer, 2008).

Kıyas yasağı, örf ve adetle suç yaratma ve cezayı ağırlaştırma yasağı, idarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulması yasağı, geçmişe yürütme yasağı ve suç ve cezaların belirsizliği yasağı suçta ceza kanunilik ilkesine göre belirlenmektedir (Koca ve Üzülmüş, 2012).

Suçun tanımında ortaya çıkan farklılıklar vergi suçunda da görülmektedir. Vergi suçu ile ilgili literatürde birçok farklı ifade vardır. Bu ifadeler tamamı birbirinden farklılık gösterse bile bir bütünü oluşturmaktadır.

“Vergi kanunlarında tanımı yapılan hareketlere aykırı davranarak bu hükümlerin ihlal edilmesidir.” ifadesi vergi suçu için kabul görmüş temel tanımlamadır (Şenyüz, 2012).

Vergi mükellefi, vergi sorumlusu veya vergilendirme işleriyle görevli olanlar tarafından işlenen suçlar vergi suçları olarak ifade edilir (Çomaklı ve Ak, 2013).

Candan (2010)' a göre devletin ve kamu idaresinin gelir kaynaklarının genellikle alınan vergilerden ibaret olduğunu düşünmek yanlış bir tutum olacaktır. Taşınmaz kirası, iç ve dış borçlar gibi gelir kaynakları vergi niteliği taşımamaktadır. Bu eleştiri sonucunda Candan (2010) vergi suçuna yeni bir tanımlama getirmiş ve bu yeni tanımı “vergi mükellef ve sorumlularıyla bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin kanunda tipi gösterilen davranış biçimi ile vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmeleridir.” olarak ifade etmiştir (Candan, 2010).

Genel çerçevede bakıldığında suçun, belirlenen ve kanunlarca korunan her türlü davranışa aykırı olan davranışlar bütünü olduğunu söylemek yanlış olmaz. Değindiği üzere her türlü hukuk branşında suçun tanımı hemen hemen aynıdır dolayısıyla vergi suç ve cezaları bakımından da belirlenen kuralların çiğnenmesi vergi suçunun temelini oluşturur. Devlet eliyle cebren alınan verginin aynı zamanda geri dönüşleri düşünüldüğünde cezai sonuçlar oluşturan bir temele oturtulmasının doğru olduğunu söylemek gerekir. Devlet üstün olmasının gücüyle bunu yaparken belirli kalıplar ve kurallarla temellendirerek kanunlar oluşturmuş, zorunluluk ve istisna olan durumlar dışında kalan her türlü eylemi Vergi Kanunu'nda suç olarak nitelemiştir. Terminolojik olarak incelendiğinde bahsettiğimiz gibi yapılması gereken bir davranışın yapılmaması veya tam tersinin yapılması suç kavramını oluşturur. Bu bağlamda vergi mükelleflerinin, memurlarının, komisyon üyelerinin ve ilgili yargı mensuplarının eylemleri belirlenen çerçeveler ışığında bir zemine oturtulmuştur. Bu zemin dışına çıkıldığında suç kavramı otomatikman devreye girmekte ve cezai müeyyideye neden olmaktadır. Hangi çerçeveden bakılırsa bakılsın bu zeminlerin oluşturulması vergi alan devlet açısından ve vergi veren bireyler tarafından oldukça genel geçer, akılcı, sistematiktir. Düzenin sağlanabilmesi adına da suç unsurlarının belirlenen zeminleri oldukça büyük önem arz etmektedir.

4.2. Vergi Suçlarının Unsurları

4.2.1. Kanunilik Unsuru

Bir suçun varlığı için, Suçta kanunilik ilkesinin getirdiği zorunluluklar sebebi ile bir suçun kabulü ancak kanunlar ile belirtilmesi durumunda söz konusudur. Kanuni unsur, kanuni tarife uygunluk sağlanmasını içeren unsurdur (Dönmezer ve Erman, 1973).

Kanun ile belirtilmemiş veya kanunda yer almakla birlikte kanundaki tanıma uymayan bir fiilin suç olarak kabul görmemesi kanunilik ilkesinin uygulanmasını gerektirmektedir. Bu sebeple kanun ile belirlenmemiş bir vergi suçu, vergi ceza hukukuna göre suç olarak kabul edilemeyecektir. Vergi mükelleflerinin yasak eylemleri önceden bilmelerini sağlamak ilkenin temel amacıdır. Bu ilkeyi dikkate alarak mükellef eylemlerini düzenler ve kanuna aykırı bir fiil içinde bulunması durumunda cezai yaptırım söz konusu olabilir (Dönmezer ve Erman, 1973).

Kıyas yasağı ve ceza kanunlarının dar yorumlanmasının sebebi bu kanunilik ilkesidir. Bir olay hakkında kanunda yer alan kuralın, nitelikleri ve özellikleri ona benzeyen, fakat kanunda yer almayan diğer bir olaya uygulanması; fiillerin benzerliğine dayanmak suretiyle, öngörülen bir kuralın kanunda öngörülmemiş olmayan başka bir hale uygulanması hukukta kıyas kavramını ifade etmektedir. Vergi hukukunda özellikle vergi cezaları hususunda kıyasa başvurmak kanunun kanunilik ilkesi ile ters düşüyor olsa bile, kıyasa genel olarak kanundaki açıkları kapatmak için başvurulabilir. Kanun sınırları dışına çıkarak vergi hukukunda bir yorum getirmek söz konusu değildir (Öncel vd., 2008).

Kanunla açıkça belirtilmemiş hiçbir suç, bir vergi konusu ile ilgili olarak vergi veya ceza uygulanmasını sağlayamaz. Mesela, insanların temel gereksinimleri olmalarına rağmen bazı maddeler vergi sistemi içine dâhil edilmiş olduğu halde bazı lüks maddeler atlanarak vergi sistemine dâhil edilmemiştir ve vergi sistemi içinde yer alan diğer maddelerle kıyaslanarak, vergiye tabi tutulmaları kanunlarla söz konusu değildir (Akdoğan, 2009).

Vergi suç ve cezalarına ilişkin kararlarda temyiz mahkemesi olan Danıştay'ın genişletici yorum ve kıyas yasağına bakışı; Yüksek Mahkeme, kanunda suç olarak öngörülmemiş bir fiilin mahkemelerce yorum yoluyla suç olarak kabul edilemeyeceği, yargı yerlerince genişletici yorum, varsayım ya da kıyas yoluyla ceza yaptırımına gidilemeyeceği görüşünü kabul etmektedir. Suç ve cezada kanunilik ilkesi gereği, vergi suçunun ve cezasının, Yasama Organı tarafından, duraksama yaratmayacak biçimde düzenlenmesi, suçun failine uygulanacak cezanın cinsinin, miktarının, alt ve üst sınırlarının belirlenmesi mecburiyeti Danıştay tarafından kabul gören görüştür (Candan, 2010).

Mevcut vergi sistemimiz içinde vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olması ilkesi bazı ayrıcalıklar kazandırmıştır. Birçok ülkede yürütme organlarına belli bir ölçüde vergilendirme yetkisi verilerek, anayasanın uygulanmasında kolaylık sağlanmaya çalışılmaktadır. Türkiye Cumhuriyeti'nde bu yetkiyi Bakanlar Kurulu elinde bulundurmaktadır (Kırbaş, 2008).

Danıştay'ın, yürütme organına yetki verilmesini hukuka aykırı olduğunu kabul etmediğini ifade eden kararlar vardır. Danıştay 11. Dairesinin 03.11.1998 tarih ve E:1997/2130, K:1998/3560 sayılı kararında bu düşünce; “Kanun koyan asıl yetkili tarafından herhangi bir hususta detaylı yasal düzenleme yapılması söz konusu olsa bile, kanun çıkarma süresinin uzaması, ekonomik ve teknik alanlardaki hızlı değişim gibi sebeplerden ötürü yasal düzenleme yapılırken mevcut hususun genel hatlarının belirlenmesinin akabinde ayrıntılı düzenleme yapma hususunda yürütme organına yetki verilmektedir.

Verilen bu yetki sınırları içinde yürütme organı gerekli düzenlemeleri yapar. Yapılan bu düzenleme ile suçun unsurları gösterildiğinde, bir bakıma suçun ne olduğu kanunun verdiği

yetki ile ve yine kanunla belirlenmektedir. Kişilerin hangi fiillerden uzak durması gerektiği veya hangi fiilleri yapmamaları gerektiği ile ilgili genel düzenleyici işlemlerin Resmi Gazetede yayınlanması ile duyurulmuş olup, böylece suçta kanunilik prensibinde istenen amaca ulaşılmış olur. Yetki ile görevlendirilen yürütme organına verilen yetki, yetki devri olarak kabul edilmez ve yetki organının görevi ihlal etmesi durumunda Danıştay da dava açılması söz konusu olur. Bu husus, kanunun belirlediği sınırlar dikkate alınarak, genel düzenleyici işlemlerle konusu suç olan fiillerin ihdas edilmiş olması, genel ceza hukuku ilkelerinden “kanunsuz suç olmaz” prensibinin ihlal edilmesi olarak nitelendirilemez.” biçiminde ifade edilmiştir (Kırbaş, 2008).

4.2.2. Maddi Unsur

Maddi bir fiil işlemeyen kimsenin cezalandırılmasını kabul etmeyen çağdaş ceza düzeni, bireylerin düşünce, hayal, fikir ve niyetleri sebebiyle cezalandırılmayacağını savunmaktadır. Bireylerin dışarıya gösterdikleri maddi fiilleri ceza hukukunu ilgilendirdiği kabul edilmektedir.

Vergi suçunun maddi unsurlarını meydana getiren fiiller, vergi kanunu hükümlerine aykırı olan aktif veya pasif eylemlerdir. Kanunun emrettiği davranışta bulunmamak veya yasakladığı fiilleri yapmak maddi unsurun bir diğer ifade biçimidir. Bu fiil ve davranışların neler olduğu VUK’un Dördüncü Kitabının “Vergi Cezaları” başlıklı İkinci Kısımında her vergi suçu için farklı başlıklarda ele alınmıştır (Şenyüz, 2012).

Bazı durumlarda yalnızca fiilin yapılması yeterli iken bazı durumlarda fiilin nedensellik bağı kurulabilen bir netice de meydana getirilmesi maddi unsurun tamamlanması için gerekmektedir. Örnek vermek gerekirse; beyanname vermeme şeklindeki ihmal bir davranış usulsüzlük suçunun oluşması için yeterli ise de aynı davranışın vergi zıyaı suçunu oluşturması vergi kaybına (netice) yol açmasına bağlıdır ve bu durumda maddi unsur tamamlanmış olur. Fiil ile netice arasında nedensellik bağı kurulabilmesi için neticenin ayrıca arandığı durumlarda mevcut olması gereken bir durumdur.

4.2.3. Manevi Unsur

Eylemi gerçekleştiren bireyin bir kusuru olması yani kişinin suça konu eylemi yapmadaki iradesinin bir kusura dayanması durumunda gereken unsurdur. Kusur, davranışın yapılmasında Kasıt ve ihmal olmak üzere iki şekilde ortaya çıkan davranışın yapılmasına sebep olur (Şenyüz, 2012).

Suçun bilerek ve istenerek işlenmesi hususunda bireyin açık bir irade sergilemesi kasıt olarak adlandırılırken, taksir suça meydan vermemek için gerekli dikkat ve özeni göstermeme durumu olarak ifade edilmektedir.

Suçun idari ve adli nitelikte olmasına göre vergi suçlarında manevi unsur farklılık göstermektedir. İdari nitelikteki vergi suçlarında Kasıt ve taksir tanımları arasında herhangi bir fark yoktur. İdari nitelikli vergi suçlarında “kusur karinesi” kabul edildiğinden, idareden kusur işleyen suçunun kanıtlanmasının beklenmesi söz konusu değildir. Eylemin irade dışı gerçekleştiği, bilerek ve istenerek yapılmadığı, yanılğı sonucu olduğu gibi sebepler suçu işleyen birey tarafından mazeret olarak sunulamaz ve cezayı kaldıracak kanunda belirlenmiş herhangi bir gerekçe olmaması durumunda cezanın iptali söz konusu olamaz (Candan, 2010).

Vergi mükellefinin sorumluluklarını mükellefin bilmediğini iddia etmesi, bireyin görevini yerine getirme hususunda eksikleri olduğunu ve görevini doğru biçimde yerine getirmediğini gösterir (Şenyüz, 2012). Bu durumda suçun işlenmiş olarak kabul edilmesi için gerekli olan kusurluluk en azından taksir olarak ortaya çıkmış olur.

Tüm bu ifadeler çerçevesinde, usulsüzlük, özel usulsüzlük ve kaçakçılık sayılmayan fiillerle sebep olunan vergi suçlarında kanuna aykırı fiilin gerçekleşmiş olması, eylemin vergi suçu olarak kabul edilmesinde yeterli olmakta fakat fiilde kasıt unsuru aranmamakta ise kaçakçılık suçunu oluşturan ve VUK’un 344/3 maddesine göre vergi cezası kesilmesini gerektiren eylemler için farklı cezalar belirlenmektedir. Kaçakçılık suçu için aranan eylemin kasıtlı olarak yapılması koşulunun, idari cezanın 3 kat olarak kesilmesini öngören VUK’un 344/3 maddesinin uygulanması bakımından da geçerli olup olmayacağı hususu tartışılmaktadır (Candan, 2010).

Kaçakçılık suçunun meydana gelmesinin kastın varlığına bağlandığı, öte yandan kanun koyucunun bu eylemlerden kaynaklanan vergi ziyayı diğer hallerden kaynaklanan vergi suçlarına nazaran daha ağır cezayla cezalandırması gerekirken, bu eylemleri yapan vergi mükellef ve sorumlularının niyetlerinin ağırlığından hareket ettiği düşünüldüğünde, kaçakçılık suçunun oluşabilmesi için eylemlerin kasten yapılması gerektiği yolundaki görüşün, idari ceza olan vergi ziyayı cezasının 3 kat olarak uygulanabilmesi için de geçerli olduğu görüşüne göre uygulama yapılır. Yapılan eylemin vergi kaçırmak amaçlı yapıldığını kanıtlanma zorunluluğu yoktur ve vergi ziyayı cezası 3 kat olarak uygulanır. Kanuni karine, idareyi suçu kanıtlanma mecburiyetinden kurtarır (Candan, 2010).

Yukarıda sözü edilen kusur karinesi; usulsüzlük, özel usulsüzlük ve kaçakçılık sayılmayan fiillerle sebep olunan vergi suçlarında yukarıda ifade edilen kusur karinesi uygulanmaktadır ve aksinin kanıtlanması mümkün olmayan “kesin karine” hükmü taşır. Buna karşılık, kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle sebebiyet verilen vergi ziyayı suçunda, aksi ileri sürülüp kanıtlanabilen karine türü olan “adi karine” kabul edilmektedir. Buna göre; VUK’un 359. maddesindeki fiiller nedeniyle 3 kat vergi ziyayı cezasına çarptırılan suçlunun vergi ziyayının

oluşmasında bir kasıt barındırmadığını kanıtlaması halinde mevcut ceza tek kata indirilir. Bu yaklaşım, Danıştay kararlarında kabul edilen görüştür.

Adli nitelikteki vergi suçlarında ise, kusurluluğun kasti olarak yapılmış olması gerekir ve suçun kasti olarak işlendiği kanıtlanmadan suçlu için bir ceza söz konusu olamaz. VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçunda bu şekilde ifade edilmektedir. Ayrıca burada kusur karinesi de geçerli kabul edilmez ve ceza davasında suçlunun yaptığı eylemde kasıt taşıdığına kanıtlanması gerekir (Candan, 2010).

4.2.4. Hukuka Aykırılık Unsuru

Bir fiilin haksızlık olarak kabul edilmesi için hukuka aykırı olması gerekir. Hukuka aykırı yaklaşım sergilenen fiil, bütün hukuk kanunlarına da bir karşı duruş sergilemektir. Aslında suç teşkil eden haksızlık, diğer hukuk disiplinlerindeki haksızlıklardan yapı, nitelik veya bir olay olarak, suç kabul edilen haksızlığın pek de farklı olmadığı görülmektedir. Eyleme dönüşen her suç, hukuka aykırı bir hareket olarak kabul edilse de, her hukuka aykırı fiil suç teşkil edecek bir hareket olarak kabul edilmez (Özgenç, 2008).

Kanuna aykırı bir fiilin aynı zamanda başka bir hukuk kuralı tarafından da meşru olarak kabul edilmemesi, hukuka aykırılık unsurunu ifade eder. Yapılan suç fiilinin hukuka aykırılığını ortadan kaldıran hukuka uygunluk etmeni suçun oluşmasına mani olmaktadır. Hukuka aykırılık unsurunun idari özellik taşıyan vergi suçlarında uygulanması mümkün görünmemektedir.

4.3. Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği Ve Uygulanması

4.3.1. Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği

Vergi Usul Kanununda vergi suçlarına yönelik yaptırımları iki ana başlık altında toplamak mümkündür ki bunlar idari ve adli yaptırımlardır. Yaptırımın hangi ana başlığa dâhil olduğunu bulmak amacıyla 3 ana ölçüte bakılmaktadır. Bunlardan ilki cezaya karar veren mercidir. İkincisi ceza kararı alınana kadar uygulanan usuldür. Sonuncusu ise cezanın uygulanması usulüdür (Candan, 2010).

Genel ceza hukuku kapsamında VUK'ta düzenlenen adli cezalar da yer almaktadır ve bu cezaların niteliği ile ilgili tartışma olmasa bile, idari çeşitteki vergi cezalarının nitelikleri ile ilgili çeşitli düşünceler bulunmaktadır ki bunlar:

- **Vergi Zammı Görüşü:** Bu yaklaşımda vergi cezası gerçek bir ceza olarak değil de bir vergi zammı ve bir misil zammı olarak görülmektedir. Buradaki hedef ise devletin gelir elde etmesidir. Bugün geçerliliğini yitirmiş olan bu yaklaşıma karşı en mühim eleştiri, cezanın kişisel olması ilkesinden yola çıkmaktadır. Bu yaklaşıma göre, vergi borcunda da geçerli olan ilke gibi cezaların da miras yolu ile geçmesi gerekmektedir. Fakat bu cezaların idam cezası şeklinde olması nedeniyle bu olası değildir. Bunun yanı sıra

cezaya neden olanlar ile vergiye neden olanlar kavram olarak farklı olaylardır. Bunun yanında bu yaklaşım Vergi Usul Kanununun düzenleme şeklinde de uygun bulunmamıştır (Karakoç, 2007).

- **Tazminat Görüşü:** Bu yaklaşıma göre cezalar devletin hazinesinde yol açan maddi zarar yüzünden verilen maddi bir yaptırım olarak görülmektedir. İki açıdan büyük eleştiriler alan tazminat görüşünün de ehemmiyeti azalmıştır. Bunlardan birincisi vergi zammı yaklaşımına karşı yapılan eleştiriler gibi cezaların aksine tazminatın miras ile geçiş yapabileceğini söylerken diğeri ise cezalarda bireyin ehliyetsiz olmasına önem verilmesine rağmen tazminatta böyle bir durumun olamayacağı yönündedir (Kırbaş, 2008).
- **Adli Para Cezası Görüşü:** Bu yaklaşımda cezalar, ceza kanunlarında bulunan ve zanlının bir miktar parayı ödemesini zorunlu tutan para cezası şeklindedir. Bu yaklaşıma yönelik eleştiriler ise cezalarda alınacak verginin güvenceye alınmasının hedeflenmesine rağmen adli para cezasında bu tarz bir hedef olmaması, uzlaşma ya da pişman olma gibi para cezası olmayan adli cezaların zıttına vergi cezalarına genel af uygulanmaması, eğer bu cezalar ödenmez ise hapis ile tazyik edilmesinin mümkün olmadığı biçiminde yapılan eleştirilerdir (Kırbaş, 2008).
- **İdari Yaptırım Görüşü:** Bu görüşte mali biçimli vergi suçlarında yer alan eylemler ve yaptırımlar ile ilgili idari usullere göre tespit edilir ve uygulanır. Bir başka ifade ile hangi eylemin suç teşkil ettiğine vergi idaresi karar verir ve de bu suça dair cezayı uygular (Karakoç, 2007). Bugün vergi suçlarına ve de cezalarına dair kabul gören ve uygulamalarda esas alınan yaklaşım bu yaklaşımdır.

İdari türdeki yaptırımlar, kişinin gelir durumunu hedefleyen para cezası biçimindedir. Bunun yanında idari yaptırımlardan diğeri olan VUK'un mük. 354. Maddesinde düzenlenen işyeri kapatma cezası ise 5228 sayılı Kanunun 60. maddesi ile 31.07.2004 tarihinde geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırıldığı için bugün geçerli değildir.

4.3.2. Vergi Cezalarının Uygulanması

Vergi suçlarına verilen idari yaptırım para cezası şeklindedir. İdare tarafından cezanın yerine getirilmesi gelir idaresinde iş görenlerin suç sayılacak eylemleri belirlemesi ve bunu takiben kanunlarda belirlenmiş miktarlara dayanarak belirli bir miktarı suçluya bildirerek bu parayı ondan talep etmesi şeklindedir. Bu işlemler bütün öğeleri ile tek yanlı idari bir işlem niteliğindedir. Cezanın yerine getirilme aşamalarının tamamını idare yerine getirmektedir ki bunlar ön işlemler, ceza ihbarnamesi düzenlenmesi ve tebliği ile tahsil işlemlerinden oluşmaktadır. İdari yaptırımın yerine getirilmesi için idarenin bağlı yetkisi vardır (Üstün, 2007).

Vergi suçu kapsamına giren eylemlerin ya da vaziyetin ortaya koyulması, yani cezaya neden olacak maddi olayların belirlenmesi ceza vermenin ilk etabıdır. Bu konu, VUK'un 364. maddesinde; "Vergi cezalarını gerektiren olaylar vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit olunur. Yoklama ve vergi incelemesi sırasında rastlanan, vergi cezasını gerektirici olayların, raporlarda gösterilmesi, delillerin kaybolması ihtimalinin bulunduğu hallerde bunların tutanakla tespit edilmesi mecburidir." şeklinde yer almaktadır.

Yasalara uymayan eylemleri, idare denetler. Denetleme yapılırken yararlanılan hukuksal kurumlar ya da araçlar yoklamalar ve incelemelerdir. Mükellefleri ve bu duruma ilişkin parasal olayları, kayıt altına alınanları ve mevzuları yoklama suretiyle tespit ederken (VUK m.127), devlete verilmesi gerekli olan verginin doğruluğunun belirlenmesi ise vergi incelemesi ile yapılmaktadır (VUK m.134) . Yoklama yapısına göre, işçi sayısı, işçi ücreti, işyerinin faaliyet durumu, gayrimenkulün kiraya verilip verilmediği gibi belirli bir süreç içerisinde belirlenen ve yalnızca o anki bilginin doğru olduğu kabul edilen denetim usulüdür(Şenyüz, 2012).

Yoklama ile yetkili bireyler; vergi dairesinde yer alan müdürler, yoklama memurları, yetkili makamların yoklama görevi verdiği kişiler, vergi incelemesine yetkili olan kişiler ile gelir uzmanlarıdır. Vergi incelemesi ile yetkili olan bireyler ise; Vergi müfettişleri, Vergi müfettiş Yardımcıları, İlin en büyük mal memuru, vergi dairelerinde yer alan müdürler şeklinde belirtilmiştir.

Yoklamanın neticesi olarak bulunan konular tutanak yerinde olan yoklama fişlerine işlenir ki bu fişler, tespit edilmesi halinde nezdinde yoklama yapılan ya da yetkili olan kişiye imzalatılır. Tespit edilememeleri ya da imzadan çekilmeleri halinde ise, keyfiyet fişe işlenir ve bu fiş, polis, jandarma, muhtar ya da ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatırılır. Nezdinde yoklama yapılan kişi derken kast edilenin mükellef olduğu görüşünde olan Danıştay, mükellef nezdinde yapılmayan yoklama sonucu düzenlenen tutanaklara itibar göstermemektedir (Saban, 2009).

İncelemenin neticesi olarak da bir rapor düzenlenir. Fakat bu aşamalar sırasında gerek görülür ise vergilendirmeye alakalı hesap durumları ve olaylar bunun yanı sıra tutanaklarla belirlenebilir ve tevsik olunabilir. Cezalar yönünden tutanak yazılmasını gerektiren durum, VUK'un 364. maddesinde, delillerin kaybolması ihtimalinin olması biçiminde ortaya koyulmuştur. Bu tutanak neticesinde hukuksal bir neticenin meydana getirilmesi için tutanağın imzalanması gerekmektedir. İlgili bireylerin ihtirazı kayıt etmeden imzaladıkları tutanaklar mükellefleri bağlayan maddi kanıtlar olarak gösterilir. Maddi bir hata olması, imzanın sahte olması ya da mükelleflerin hür biçimde karar vermediğini ispat eden deliller olmadığı sürece bu tutanaklar geçerli olur (Candan, 2010). Hem yoklama hem de vergi incelemesi olmak suretiyle

gerçekleştirilen tespit ve değerlendirmeler vergi cezasının maddi ve hukuki sebebinin meydana getirdikleri oldukça mühim durumlardır.

Ceza tespitini ilgili vergi dairesinin yapmış olması ceza kesme yetkisinin kullanılabilmesi için şart koşulmamaktadır. Başka bir kurumun yaptığı tespite göre de ceza kesmeleri mümkündür. Daireler bu tespitleri verginin tarh ve tahakkuku nedeniyle, bu husustaki işlemlerin yapıldığı anda uygulayabilecekleri gibi başka idare ve de bireylerin Vergi Usul Kanununun 148 ve 149. maddelerine göre verdikleri bilgiler dolayısı ile de gerçekleştirebilirler (Candan, 2010).

Adli nitelikteki yaptırımlar da özgürlüğü engelleyen bir ceza çeşidi olan hapis cezalarıdır ve bu cezaları vermekle yetkili olan birimler ise ceza mahkemeleridir. Bu tür uygulamalardaki idari yöntemin yerine yargılama usulündeki kurallar geçerli olur. Bu kuralları şekillendiren, mahkemenin hiçbir tarafı tutmaması, eşit ve adaletli olmasını sağlama gereğidir (Candan, 2010). Yargı sonucunda hapis cezasına karar verilmiş ise bu karar sonradan para cezasına çevrilse de bu yaptırım yine de adli bir yaptırımdır. Hem cezaya karar veren birim hem de bu kararın alınma usulü, idari cezalar ile herhangi bir ortak yan taşımamaktadır.

VUK'un 367. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarının cezalandırılması ile alakalı usulle ilgili özel bir hüküm bulunmaktadır. Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından bu vaziyetin Cumhuriyet Başsavcılığı'na bildirilmesi gerekmektedir. Kaçakçılık yapıldığını farklı biçimlerde öğrenmiş olan Cumhuriyet Başsavcılığı da vakit kaybetmeden durumu ilgili vergi dairesine bildirir ve gerekli olan incelemelerin gerçekleştirilmesini ister. Bu takdirde kamu davasının başlaması, inceleme sonuçlarının başsavcılığına bildirilmesine ertelenir.

4.4. Vergi Kabahatleri Ve Vergi Suçları

4.4.1. Vergi Kabahati ve Cezaları

Ceza Hukuku'nda yapılan yenilikler ile artık kabahatler suç olarak sayılmamaktadır. Vergi ziyayı ve usulsüzlük biçiminde düzenlenen vergi kabahatleri ise kabahatler hukukuna dâhil edilmiştir (Tosuner ve Arıkan, 2012). 5326 sayılı Kabahatler Kanununun ikinci maddesine göre kabahat; "kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık" biçiminde açıklanır (Taşdelen, 2010).

4.4.1.1. Vergi Ziyai Kabahati ve Cezaları

Vergiye neden olan bir durum olmasına karşın mükellefin bu durumu vergi dairesine hiç bildirmemesi ya da eksik söylemesi durumlarında vergi ziyai oluşur. VUK'ta bu durum şöyle tanımlanır: "Mükellefin veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder." (VUK. m. 341) (Tosuner ve Arıkan, 2012). Vergi ziyai aynı zamanda vergi hukukunda zarar suçu olarak adlandırılmaktadır. Vergi ziyai suçu tahakkuka bağlanmış bir suç olup vergi kaybına neden olunması halinde kesilmektedir.

Bu durumda verilecek ceza para cezasıdır ki bunun ne kadar olacağı yine Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinde belirtilmiştir. 344'e göre, daha önce belirttiğimiz 341'de yer alan durumların olması vergi ziyasına yol açar ise, yükümlü ya da sorumlu kişiye kayba uğrattılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası verilmesini öngörür. VUK'un 359. maddesinde ise özgürlüğü önleyen cezalara yol açan eylemlerle ilgili olup, kaçakçılık eylemleri sebebiyle oluşan vergi ziyainın cezasını, ziyai uğrattılan miktarın 3 katı olarak belirlenmiştir. Bu suça katılan diğer kişilere ise yine bir kat tutarında ceza verilmektedir (Torunoğlu, 2012).

Yasal sürenin geçmesini takiben verilen vergi beyannameleri de yine 344. maddede işlenmiştir. Bu maddeye göre, vergi incelemesine başlanılmasından ya da takdir komisyonuna sevkinden evvel kendiliğinden verilen süresi geçmiş beyannameler için vergi ziya cezası % 50 oranında verilmektedir (Torunoğlu, 2012).

4.4.1.2. Usulsüzlük Kabahati ve Cezaları

Yasalarda belirtilen usul ve şekle dair hükümlere uygun hareket edilmemesi usulsüzlük kabahatleri olarak işlenmektedir ki bunları ziyai kabahatlerinden farklı kılan en mühim yanı bu eylemlerin tarh döneminden evvel ya da sonra meydana gelmiş olmasının bir diğer deyişle vergi ziyai bulunup bulunmamasının ehemmiyeti olmayışdır. Eğer fiil kanunlarda belirtilen tanıma uyuyor ise usulsüzlük kabahati meydana gelecektir (Bilici, 2011).

Usulsüzlük kabahatlerini iki ana başlıkta incelememiz mümkündür ki bunlar: genel ve özel kabahatlerdir.

4.4.1.2.1. Genel usulsüzlük kabahatleri ve cezaları

VUK' un 353 no'lu maddesinde bütün vergilere uygulanması mümkün olan genel gruptaki usulsüzlük kabahatleri iki derece biçiminde sınıflandırılmıştır ve bu ayrıma ve yasalara bağlı cetvele dayanarak ceza verilmektedir (Kırbaş, 2008).

1. Derece Genel Usulsüzlük Kabahatleri (Bilici, 2011);

- Vergi ve harç beyannamelerinin zamanında verilmemesi,

- Tutulması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tutulmaması,
- Defter kayıtlarının veya bunlarla ilgili belgelerin eksik, usulsüz ya da karışık olması,
- İşe başlama durumunun zamanında bildirilmemesi,
- Onay zorunluluğu olan defterlerden herhangi birinin kanuni süresinin sonundan itibaren bir ay geçmesine rağmen onay alınmaması,
- Çiftçiler tarafından ekim sayım beyanını zamanında vermeyen çiftçinin, muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete süresi içerisinde icabet etmemesi,
- Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak verilen birinci ek süreninde bitimini takip eden ikinci ek süre yani onbeş günlük süre içerisinde beyanname verilmesi durumlarıdır.

2. Derece Genel Usulsüzlük Kabahatleri ise (Tosuner ve Arıkan, 2012);

- Vergi kanunlarında yazılı işe başlama dışında kalan bildirmelerin zamanında yapılmaması, vergi karnesinin süresinin 15 gün geçmiş olmasına karşın karne alınmaması,
- Onaylanması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin onay işleminin sürenin sonundan itibaren bir ay içinde yaptırılmış olması,
- Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve belgelerin yasa da belirtilen şekil ve içeriğe dair hükümlere uygun bulunmaması,
- Hesap ya da işlemlerin doğruluk ya da açıklığını bozmamak kaydı ile bazı evrak ve belgelerin bulunmaması ya da ibraz edilmemesi durumlarıdır.

4.4.1.2.2. Özel usulsüzlük kabahatleri ve cezaları

Vergi Usul Kanununun 353. ve 355. maddelerinde de özel gruptaki kabahatler ele alınmıştır. Bu kapsama genel anlamda vergileme sürecinin sabıkalı ilerleyebilmesi için mühim olan fatura, gider pusulası, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu ve diğer belgelerin verilmemesi ya da alınmaması dâhildir. Bunun yanı sıra günlük defter kayıtlarının olmaması, vergi levhasının olmaması, bilgilendirmeden çekilmek vb. fiiller de yine bu kapsama dâhil edilmektedir. Özel kabahatlerin mühim bir kısmı mükellefleri alakadar etmektedir. Fakat 353. maddenin 3. bendinde mükelleflerden mal ve hizmet alımı yapan, buna karşın belge almayan nihai tüketiciler için de yaptırım uygulanması öngörülmüştür (Çiçek ve Herek, 2012).

Özel usulsüzlük kabahatlerinde yer alan yaptırımlarının büyük bir kısmı maktu para cezaları şeklinde belirlenmekle birlikte, bazılarının ki ise asgari tutar ya da azami tutar belirtilerek nispi para cezası biçiminde belirlenmiştir (Taşdelen, 2010).

Özel usulsüzlük cezaları genel usulsüzlükten farklı olarak bazı vergileri kapsamakla beraber kanunda üç grupta toplanmıştır. Bu gruplamaları irdeleyecek olursak;

1. Grup :

a. Fatura, Serbest Meslek Makbuzu, Gider Pusulası, Müstahsil Makbuzu belgelerinin verilmemesi, alınmaması veya eksik düzenlenmesi durumunda düzenlenmesi gereken meblağın yüzde 10'u oranında ceza kesilir.

b. Perakende satış fişi, Giriş ve yolcu taşıma bileti, Yolcu ve günlük müşteri listesi, Ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, sevk ve taşıma irsaliyesi ve Maliye Bakanlığı'nca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin düzenlenmemesi, kullanılmaması, bulundurulmaması, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verilmesi veya gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesinin tespiti halinde her bir belge için 200 TL (2015 yılı için) ceza uygulanmaktadır. Bununla birlikte bir takvim yılı içerisinde toplam ceza tutarı 106.000 TL'yi (2015 yılı için) geçmemektedir.

c. Yukarıda belirttiğimiz belgeler içinde yer alan fatura, serbest meslek makbuzu, gider pusulası, müstahsil makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti belgelerini nihai tüketicilerin almaması durumunda ise tüketiciye 2. maddede belirtilen cezanın 1/5'i oranında ceza kesilmektedir.

d. Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığı'nca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti gerektiren defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması açısından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her bir tespit için ödenecek ceza tutarı 200 (2015 yılı için) TL'dir.

e. Bu Kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara 4.800 TL (2015 yılı için) tutarında ceza uygulanmaktadır.

f. Kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğuna uymaksızın işlem yapanlara her bir işlem için uygulanacak ceza tutarı (2015 yılı için) 250 TL'dir.

g. Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine uygulanacak ceza tutarı (2015 yılı için) 770 TL'dir.

h. Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen aracını durdurmeyen araç sahibi adına ise (2015 yılı için) 770 tutarında ceza uygulanmaktadır.

Bu maddede yazılı olan usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu vergi ziyasının gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar birleşmez.(VUK 336.md. hükmü, birleşme uygulanmaz). Ayrıca maddede belirtilen ceza tutarları her yıl Maliye Bakanlığınca, yeniden değerlendirilerek artırılarak belirlenmektedir.

2.Grup: Damga vergisi ile ilgili kanunda belirtilen şekil ve esaslara uyulmaması halinde kesilen cezaları kapsamaktadır. Her bir kağıt için tahsil edilemeyen Damga Vergisi üzerinden maktu vergiler için yüzde 50'si, nispi vergiler için yüzde 10'u oranında ceza uygulanmaktadır.

3.Grup: Bilgi vermekten çekinenler ile ibraz ödevlerini ve Maliye Bakanlığı'nın getirdiği zorunluluklara uymayanlara verilen cezalardan oluşmaktadır.

Ceza miktarı mükellef gruplarına göre belirlenmiştir. Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde belirtilen usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır.

4.4.2. Vergi Suçları ve Cezaları

Yasalara uygun olamayan bir takım eylemler vergi cezası haricinde ceza mahkemelerinin de devreye girmesini gerektirebilir ki bu eylemler özgürlüğü önleyen cezalar ile cezalandırılır. Bu türden olan diğer cezaların kararını ilgili ceza mahkemeleri alır. Bu grubun en önemli örneği kaçakçılıktır. Bu fiile iştirak etmek, vergi mahremiyetinin ihlal etmekle yükümlü kişinin hususi işini yapan memurla ilgili düzenleme de diğer suçlar kapsamına girmektedir (Ufuk, 2011). Vergi suç ve cezaları kapsamında Türkiye'de uygulanan kanunlar, uluslararası platformda öngörülen ve sıklıkla uygulanan kanunlarla örtüşmektedir. Örneğin; İngiltere'de vergi suç ve cezaları niteliğini taşıyan her suç ve ceza öncelikle mutlaka vergi yükümlülerinin masumiyet karinesi kapsamında değerlendirilmektedir. Masumca düşülen yanlışlar ve bu yanlışların vergiye yansımaları sonucu ilgili bildirim alan bir vergi mükellefi süresi içerisinde bu hatasını düzeltirse cezaya tabi olmamaktadır fakat süresi içerisinde beyanda bulunmayan mükellef ise cezaya tabi olmaktadır. Bu açıdan bakıldığında genel olarak Türkiye'de vergi suç ve cezalarını uygulanabilir kılan unsurlar ve kanunlar globalleşen Dünya düzeninde kendisine saygın ve akılcı bir yer bulabilmektedir. Tabii ki unutulmamalıdır ki daha önce de değinildiği gibi her suçta olduğu gibi vergi suçlarında da masumiyet göz önüne alınmakta ve cezalar bu baz kapsamında infaz edilmektedir. Bu anlamda oldukça geniş ve yetkin bir koruma mekanizmasına sahip olan vergi suç ve cezalarına ilişkin öyle suçlarda vardır ki bu suçları masumca yapılan yanlış veya aldanma olarak nitelendirmek mümkün olmamaktadır. Bu nedenle de cezası paraya

dahi çevrilemeyen suçlar, Türk Vergi Hukuku yazınında temel niteliği oluşturan suçlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

4.4.2.1. Kaçakçılık Suçu ve Cezaları

Vergi kaçakçılığının tanımı yapılırken akla vergi kaçırmak, devlete ödenmesi zorunlu olan vergiyi vermemek ya da eksik vermek amacı ile vergi matrah ve verilecek miktarı devlete tam olarak bildirmemek gelse de Türkiye’de bu kavramın tanımı bunlar değildir. Düşünülenin tersine Türkiye’deki tanımlama kaçakçılık sözcüğünün bilinen anlamında farklı bir biçimde kullanılmaktadır ve vergi ziyaından bağımsız bir şekilde, kanunda sayılan hileli eylemler yapılması anlamına gelmektedir. Bu nedenle vergi beyannamesini eksik yapanlara para cezası ile ziyayı cezası kesilirken, vergisini doğru yahut olduğundan fazla gösterip ödeyen fakat hileli fiilleri olan kişiler akla gelen şekilde vergi kaçırmamış olmalarına karşın özgürlüğü bağlayıcı cezalar ile karşılaşmaktadırlar (Sonsuzoğlu, 2010).

VUK’ un 359. Maddesinde sıralı biçimde sayılan fiillere sebebiyet verilmesinin suçun meydana gelmesi için (suçun diğer unsurlarının da tam olduğu varsayımı altında) yeter düzeyde olduğunu kaçakçılık suçunun meydana gelmiş olması için vergi ziyayı olmasının mecburi olmadığı belirtilmiştir. Örnek vermek gerekirse 359. maddenin a/1 fıkrasındaki hüküm şöyledir:

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar,
- Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgili bulunmayan kişiler adına hesap açanlar,
- Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamına kaydedenler kaçakçılık suçu işlemiş sayılmaktadırlar.

Kaçakçılık suçunda hapis cezaları; hile ve sahte belge kullanma, belgeleri yok etme olarak iki ayrı başlığa ayrılmıştır. Hile yapanlar 18 ay ila 3 yıl arasında cezalandırılırken, sahte belge kullananlar ve belgeleri yok edenler 3 yıl ila 5 yıl arasında cezalandırılmaktadır.

Hile kapsamında değerlendirilen suçlar;

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak,
- Çift defter tutmak,
- Kayda konu olmayanlar adına kayıt tutmak,
- Defter, kayıt ve belgeleri tahrip etmek,
- Defter kayıt ve belgeleri gizlemek,

- Yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak.
Sahte belge kullanma ve belgeleri yok etme kapsamında değerlendirilen suçlar ise;
- Defter kayıtlarını ve belgeleri yok etmek,
- Defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak,
- Belgelerin aslını veya kopyalarını tamamen ya da kısmen sahte olarak düzenlemek ve bunları kullanmak,
- Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olmadığı halde basmak, sahte olarak basmak veya bu belgeleri kullanmak (cezası iki yıldan beş yıla kadar hapis cezasıdır.)

Kaçakçılık suçu para cezasına çevrilemeyen bir suç türü olup aynı zamanda vergi ziyai suçu ile beraber işlenirse vergi ziyai üç kat olarak cezalandırılmaktadır. İştirakin söz konusu olduğu tek vergi suç ve cezası kaçakçılık suçudur. Bu kapsamda suça iştirak eden şahsa maddi menfaat gözetilmesi halinde suçu işleyene kesilen cezanın aynısı verilirken, maddi menfaat gözetilmeksizin suça iştirak söz konusu olursa kesilen cezanın yarısı verilmektedir.

4.4.2.2. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Cezaları

Vergi Usul Kanunu'nun 362. maddesi vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi ile ilgilidir. Yine aynı kanunun 5. maddesinde ise vergi mahremiyetine uymak ile yükümlü olan bireyler; vergi işlem ve incelemeleri ile ilgilenen memurlar, vergi yargı kuruluşlarında yer alan görevliler, vergi yasalarına göre kurulan komisyonlara katılan kişiler ve vergi işlerinde yer alan bilirkişilerdir (İnalton, 2011).

Yukarıda geçen bireyler vazifeleri nedeni ile mükelleflerin ve onlarla ilgili bireylerin şahsına, işlem ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine ve mesleklerine dair bildikleri sırlar ve gizliliği önemli olan diğer konuları ortaya dökemez ve kendisi ya da bir başka kişinin çıkarı için bu bilgileri kullanamazlar. Bu bireyler vazifeyi bırakmış olsa dahi bu kurallara uymak ile yükümlüdür (Atar, 1994).

Bahsi geçen kurallara uymayan bireyler hakkında TCK'nın 239. maddesinde yer alan hükümler uygulanır (V.U.K. m.362) (Bilici, 2010). Mahremiyeti ifşa eden ya da üçüncü bir şahsının çıkarı için kullanan birey hakkında 1 seneden 3 seneye kadar hapis cezası ile 5000 güne kadar adli para cezası işlemleri yapılmaktadır. Yine 239. maddenin 4. fıkrasında, "Cebir veya tehdit kullanmak suretiyle bir kimseyi bu madde kapsamında yer alan bilgi ve belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişinin, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılacağı" hükmü bulunmaktadır (Akman, 2012).

Etik olarak vergi mahremiyeti kavramının reddedilemez olduğu Vergi Usul Kanunu ile koruma altına alınmıştır. Vergi suç ve cezaları kapsamında nitelik olarak devletin alacakları

nasıl korunuyorsa mükellefin hakları da aynı ciddiyetle ve ataletle korunmaktadır. Mükelleflerin korunması son derece önemlidir. Çünkü vergi ödevini yerine getiren bireylerin bu ödevlerini yerine getirirken güven içerisinde olduğunu bilmeleri, her türlü servet, meslek, iş sırlarının ciddiyetle korunduğundan emin olmaları vergi borcunun ödenmesinde oldukça sağlıklı sonuçlar doğurur. Böylelikle mükellefleri güven ortamı içerisinde suç ve cezaya sürükleyebilecek davranışlardan uzak tutulması adına önemli bir anahtar olduğunu söylemek kanaat gereği doğru olacaktır.

4.4.2.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezaları

VUK'un 6. maddesinde bahsi geçen yasaklar iki ana başlık altında incelenmektedir. İlk grupta vergi işlemleri ve de incelemeleri ile ilgilenen memurlar, bilirkişiler, komisyon üyeleri ve yargı kuruluşlarında görevli olan bireylerin, yasalarda yer alan yakınlık derecesi belirtilen akrabalarına, kanuni temsilci ya da vekili buldukları kimselere ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamayacaklar hakkında hüküm verilmektedir. İkinci grupta ise, vergi işlemleri ve incelemeleri ile vergi yargı kuruluşlarında görevli olan bireylerin, yükümlülerin vergi kanunlarının uygulanmasına dair hesap, yazı gibi hususi işlerini ücretsiz de olsa yapamayacaklarına dair yasaklar vardır (Kırbaş, 2008).

VUK' un 363.maddesinde ise mükellefin vergi kanunları ile alakalı hesap, yazı ve sair hususi işlerini ücretsiz de olsa yapamayacaklarına dair kanunlara tabi olan memurlar bu kanuna uymadıkları takdirde TCK'nin 257. maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre ceza alacaklardır. Sözü geçen fiillerin vergi ziyayı oluşturması durumunda bireye bunun yanı sıra VUK' un 344. maddesi gereğince vergi ziyayı cezası da verilecektir (Ufuk, 2011).

Bahsi geçen hüküm kapsamında kanunlara uymayan bireyler 6 aydan 2 seneye kadar olabilen hapis cezası ile yargılanırlar. Mahremiyetin ihlal edilmesi ve mükellef kişinin hususi işlerini ücretsiz de olsa yapamayacaklarına dair kanunlara uymama halinde olası hapis cezalarını para cezasını çevirmek de mümkündür (Çiçek ve Herek, 2012).

Tabiatı gereği vergi kavramı devletin hükümlerle gücüyle aldığı bir nitelik taşıırken aynı devletin vergi ile ilgili tüm konularda tarafsız olması beklenir. Haliyle devlet adına vergi incelemelerinde bulunan memurların, bilirkişilerin, komisyon üyelerinin ve konuyla ilgili yargı mensuplarının da tarafsız olması gerekir. Herhangi bir mükellefin özel işleriyle ilgilenilmesi imtiyazı doğurduğu gibi aynı zamanda vergi adaleti konusunda da güven bunalımına neden olur ve bu güven bunalımı sonucu vergi suç ve cezalarını işlemeye yönelik eylemler artarken hükümler olan devlete olan inançta sarsılır. Bu bağlamda aslında salt bir mükellefi kayırmak olarak görülebilecek olan mükellefin özel işlerini yapma olgusunun aslında derinlemesine incelendiğinde yaratacağı güven bunalımıyla adaleti, etiği sarsıcı sonuçlarının olduğunu

söylemek ve buz dağımın aslında görünenden daha fazla neticelere sahip olabileceğini ifade etmek oldukça yerinde olacaktır.

4.4.3. Vergi Kabahati ve Suçu ile İlgili Vergi Cezalarına İlişkin Özellikli Durumlar

Vergi kabahati, suçu ve cezalar ile ilgili bir takım düzenlemeler dolayısı ile ceza miktarının değişiklik gösterdiği haller vardır ki bunlar tekerrür ve birleşme şeklinde ikiye ayrılmaktadır.

4.4.3.1. Tekerrür

Vergi mevzuatında bulunan yaptırımlar arasında bulunan tekerrür hükmü ile mükellefin vergi ziyayı ile usulsüzlük cezası almasından sonra yine aynı suçu işlemesi durumunda ilk seferden daha ağır bir ceza verilmektedir (Küçük, 2011).

Vergisel bir kabahat niteliğinde olan vergi ziyayı kabahati ve usulsüzlük kabahatleri işleyenlere verilen ve cezanın daha ağır olmasına sebep olan bu hüküm VUK' un 339. maddesinde belirtildiği üzere; belirtilen nedenler ile ceza alan bireyin aynı eylemi cezanın kesinleşme yılından itibaren vergi ziyayı suçunda beş yıl, usulsüzlük suçunda ise iki yıl içinde yinelenir ise, verilecek ceza; vergi ziyayı suçunda % 50, usulsüzlük hallerinde ise % 25 oranında yükseltilecek verilmektedir (Bayraklı ve Bozdağ, 2008).

Bu değerlendirmeler ışığında Kanun tekerrür halinden önce bir kereye mahsus olan suçlarda daha az bir ceza öngörürken tekrar edilmiş suçlarda daha fazla bir ceza uygulamasına gitmiştir. Bu anlamda oldukça doğru bir kapsam taşıyan tekerrür haline ilişkin ceza infazları vergi suçlarında çok daha ağır bir bedel ödetmektedir. Aslında bakıldığında mutlaka ki her suç ilk yapıldığında bazen tolere edilebilir nitelikte olsa da ikinci kez yapıldığında iyi niyetten yoksunluk sebebiyle dozu arttırılmış cezaya tabi olmaktadır ve doğası gereği tekerrürün tam olarak bunun sonuçlarına katlanır nitelikler taşıması gerekmektedir. Dolayısıyla Türk Vergi Hukuku'nda kanunlar bu sonuçları karşılayacak şekilde düzenlenmiştir.

4.4.3.2. Birleşme

Vergi mükellefi olan kişi kanunlara uymayan bir eylem dolayısı ile birden fazla vergiye etki edecek biçimde vergilerin ziyasına neden olabilir. Örnek vermek gerekirse bazı alım-satım işini kayıt altına almadan yapan bir kişi hem KDV'nin hem de gelir vergisinin kayba uğramasına neden olmuş olur. Bu durumun cezalandırılması ise her vergi türünün ziyayı için ayrı ayrı ceza verilmesi suretiyle olur (Akdoğan, 2009).

Bir eylem sonucunda ziyan olan vergi çeşidi tek olmasına rağmen yapılan bir eylem ile hem vergi ziyayı hem de genel usulsüzlük yapılmış oluyor ise ilgili kişiye iki ceza da değil yalnızca daha ağır olan ceza verilmektedir. Bu durumun nedeni ikinci suçun hukuken var

olmasının nedeni ilk suçun olmasına bağlı oluşudur. Örnek vermek gerekir ise; süresi geçse de ticari kazancını beyan etmemiş olan kişi vergi ziyana neden olmaktadır. Yani usulsüzlüğün sonucu olarak vergi ziyayı oluşturmuştur. Yukarıda da belirtildiği gibi bu durumda kişiye iki ceza da değil yalnızca daha ağır olan ceza verilmektedir.

Bahsi geçen durumun istisnası özel usulsüzlük kapsamına giren eylemler nedeniyle oluşan vergi ziyayı durumudur. Örnek vermek gerekirse, gerçekleştirdiği satışa ait fatura vermeyen bir satıcı böylelikle hem özel usulsüzlük hem de vergi ziyana neden olmuş olur ki bu durumda satıcıya her iki ceza da ayrı ayrı kesilir. Birleşme konusunda yukarıda bahsi geçen kural vergi dairesi tarafından kesilen idari para cezaları konusunda geçerlidir. Ceza Mahkemeleri tarafından verilen “Kaçakçılık, Vergi Mahremiyetini İhlal ve Mükellefin Özel İşlerini Yapma” cezaları için bu kural geçerli değildir (Karaaslan, 2006).

Bu durumun yanında tek bir eylem ile vergi kabahat ve suçları beraber yapılmış olur ise yine iki ceza da ayrı ayrı kesilmektedir. Yine benzer biçimde birden çok eylemin yol açtığı birden çok suçun cezası yine birbirlerinden ayrı verilir. Örnek vermek gerekir ise defter tutmayan ve gerekli beyanlarda bulunmayan mükellefe 1. dereceden genel usulsüzlük ve de vergi ziyana farklı eylemler ile neden olduğu için yine bu suçların cezaları ayrı ayrı verilecektir (Tosuner ve Arıkan, 2012).

4.5. Vergi Kaçakçılık Suçları

Vergi kaçakçılığı suçlarını yargılama ve cezalandırma yetkisi ceza mahkemelerine aittir. Vergi kaçakçılığı suç ve cezaları 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun üçüncü bölümünde düzenlenmiştir. 4369 Sayılı Kanun'un 14. Maddesi ile bu bölümün yeniden düzenlenmesi yapılmıştır. Düzenlemeden önce madde “Kaçakçılık Suçunda Hapis Cezası” adı altında kanunda yer almıştır. Kanun yeniden düzenlenen ağır kusur ve kusurlulukla ilgili olan düzenlemelerinde kanun metninden çıkartılması ile “Kaçakçılık Suçu ve Cezaları” başlığı altında yeniden düzenlenmiş ve 5728 Sayılı Kanun'un 276'ncı maddesiyle başlık ve madde metni de değiştirilmiştir (Candan, 2010).

4.6. Vergi Kaçakçılığı Suçları Kavramı

Vergi Usul Kanunu madde 359'da belirtilen vergi suçları: Uygulamada olan vergi kanunlarının hükümlerine aykırı davranışlarda bulunan failin (mükellef, sorumlu veya üçüncü kişilerin) ceza mahkemelerinde yargılanmasını gerektiren olay ve bu olayın sonucunu oluşturan, Vergi Usul Kanununda belirtilmiş olan kanuni tiplerden birine uygun, hukuk kurallarına aykırı ve kusurlu olan hareketlerdir. Vergi kaçakçılığı suçu ise; suçu işleyen failin ceza mahkemelerinde yargılanmasını gerektiren olayın sonucunu doğuracak ve kanuni tiplere uygun (VUK'un 359. maddesinin yasaklayıcı normuna) kusurlu ve hukuka aykırı hareketidir (Kaşıkçı, 2007).

Vergi Usul Kanunu 359. Maddesinde vergi kaçakçılığı ile ilgili suçların tipleri; kanunen tutulması zorunlu olan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilelerini gerçekleştirmek, gerçek olmayan veya kaydı yapılan konu ve işlemlerle ilgisi olmayan hayal ürünü olan kişiler adına hesapların açılması veya muhasebe defterlerine kaydolması gerekli hesap ve işlemleri vergi matrahının azalmasına neden olacak biçimde tamamının ya da bir bölümünün başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi ve defter, kayıt ve belgeleri saklamak veya bunlarda tahrifat yapmak, içerik bakımından yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi bu belgelerin kullanması şeklinde düzenlenmiştir.

4.7. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hapis Cezaları

Vergi kaçakçılığı suçu niteliği itibariyle cezai yaptırımları ağır olan suçların başında yer almaktadır. Bu kapsamda değerlendirildiğinde kaçakçılık suçunun içerisinde değişiklik gösteren cezai yaptırımlar mevcuttur. Örneğin; hile yapmak on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına tabi olmaktadır, sahte belge kullanma ve belgeleri yok etme suçları üç yıldan beş yıla kadar hapis cezasına tabi olmaktadır. Genel nitelikleri itibariyle vergi kaçakçılığı suçunun cezaları böyleyken daha yakın bir bakış açısıyla detaylı belirtmek yerinde olacaktır. Hile yapmak değindiğimiz gibi on sekiz ay ile üç yıl arasında bir ceza sürecini kapsamaktayken hile suçuna sebebiyet veren eylemler ise şunlardır:

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak,
- Çift defter tutmak,
- Kayda konu olmayanlar adına kayıt tutmak,
- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek,
- Defter kayıt ve belgeleri gizlemek,
- Yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak.

Sahte belge kullanma, belgeleri yok etme suçları ise;

- Defter kayıt ve belgeleri yok etmek,
- Defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak,
- Belgelerin aslını veya kopyalarını tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek ya da bunları kullanmak,
- Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olmadığı halde basmak veya sahte basmak veyahut bu belgeleri kullanmak

olarak sıralanabilir.

4.8. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Sayılan Unsurlar Dışında Kalan Hususlar

Vergiye ait suçlarda da her suçta olduğu üzere suçun unsurları, bir suçun varlığından söz edilebilmesi için olması gerekli hususlar olarak belirtilmiştir. Vergi kaçakçılığı suçları bakımından suç unsurları ilerleyen bölümlerde daha ayrıntılı bir şekilde değinileceği için bu başlık altında üzerinde durulmayacaktır.

Suç işlemini gerçekleştiren failin cezalandırılması için suçun unsurları dışında kalan bazı hususların varlığından söz edilmesi gerekmektedir. Bu hususlar ön şartlar, kovuşturma şartları ve cezalandırılabilme şartlarıdır. Ön şartlar ve kovuşturma şartları vergi kaçakçılığı suçlarında oldukça önemli olan hususlardandır.

Ceza hukukunda ön şart terimi üzerinde tartışılan bir konudur. Bununla birlikte Kaşıkçı (2007)'nin düşüncesine göre, ceza hukukunda suçun unsurlarının araştırılmasından önce şartların araştırılması gerekmektedir. Ön şartların diğer bir farkı da genel bir niteliğe sahip olmaları ve incelenen gruba dâhil bütün işlemlere özgü şartlar olmalarıdır.

Vergi kaçakçılığı ile ilgili suçların gerçekleşebilmesinin ön şartı vergi usul kanunu kapsamına göre düzenlenmiş olan bir verginin söz konusu olmasıdır.

Vergi kaçakçılığı suçları ile ilgili olarak yargılamanın yapılması ve suçun failin cezalandırılması işlemi için oluşması gerekli olan usuli şartlar kovuşturma şartlarıdır.

Vergi Usul Kanununun 367. maddesinde düzenlemesi bulunan şartlar kovuşturulma şartlarını oluşturmaktadır. Bahse konu olan kanun maddesinde vergi kaçakçılığına ait oluşan suçun cezalandırılmasına ilişkin usulden bahsedilmiş ve kovuşturma şartlarının neler olduğu hakkında bilgi verilmiştir. Maddenin birinci fıkrasında vergileri inceleme yetkisi olan kişilerin bildirimine ait sorumluluklarından söz edilmektedir. İlgili maddenin devamında ise Cumhuriyet Başsavcılığı'nın talebi üzerine araştırma ve inceleme yapılması ve akabinde kamu davasının açılmasına yer verilmiştir.

VUK md. 367/son da, ceza mahkemesinin vermiş olduğu kararların vergi cezalarının uygulamasını yapacak olan makam ve mercilerin işlem ve kararlarında etkili olmayacağı, bu makam ve mercilerce verilecek kararların da ceza hâkimini bağlamayacağı düzenlenmiştir. Fakat bu konu hakkında doktrinde çeşitli görüşler bulunmaktadır. Konu hakkındaki bir görüşe göre ceza mahkemelerinin mahkûmiyet kararı vermemesi vergi kurumları tarafından ceza kesilmesine engel teşkil etmeyecektir. Vergi kurumlarının ceza kesmemeleri de ceza mahkemelerinin mahkûmiyet kararı vermelerine engel değildir. Fakat vergi kurumlarının gerçekleşen olayın vergi suçu olmadığına dair vermiş oldukları kararları kesinleştiği zaman bu karar ceza hâkimini de bağlamış olacaktır (Hekim, 2013).

4.8.1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Tarafları

4.8.1.1. Fail

4.8.1.1.1. Gerçek Kişiler

Vergi kaybı (ziyat) cezasının düzenlendiği vergi usul kanununun 344. Maddesine göre vergi kaybına neden olan suçun failinin mükellef veya sorumlu olduğu açıkça belirtilmektedir. Bu düzenleme ile birlikte vergi kaçakçılığına ait suçları ve vergi cezalarını düzenleyen VUK' un 359. maddesinde ise vergi kaçakçılığı suçunun failinin "herkes" olabileceği görülmektedir. Şöyle ki; "Söz konusu edilen maddede mükellef ve sorumlunun değil; saklama ve ibraz etme sorumluluğu olan defter, kayıt ve belgelerin üzerinde suç unsuru oluşturan bir takım faaliyetler de bulunan kişilerin cezalandırılacağından söz edilmektedir. Bu kapsamda mükellef, sorumlu, muhasebeci, maliyeci ya da üçüncü şahıslar suçların faileri olacaktır" (Kaşıkçı, 2007).

Bu konuda Parlar ve Demirel (Aktaran: Kaşıkçı, 2007), Yargıtay 11. CD'nin 25.11.2011 tarihli ve E:2001/9-228, K:2001/9185 sayılı kararından bahsetmiştir. Buna göre, "İşyerini vekâletname yolu ile eşine devretmiş olan sanığın yüklenen suçtan cezai sorumluluğu bulunmaktadır" ifadesi ile failin herkes olabileceği açık bir şekilde hüküm altına alınmıştır. Burada söz konusu edilen herkes kavramı kapsamında küçük ve kısıtlılar konusundan bahsetmek gereklidir.

Vergi Usul Kanununun 10. maddesine göre küçük ve kısıtlıların sorumluluğu bunların kanuni temsilcilerine yüklenmiştir. Küçük ve kısıtlıların bu maddeye göre mükellef olduğu açık olsa da VUK'un 332. maddesinde yapılan düzenlemede küçük ve kısıtlıların cezanın muhatabı olmadığı fakat cezai sorumluluğun veli ve vasilere ait olduğu hüküm altına alınmıştır. VUK 332. maddeye göre;

"Velayet ve vesayet altında olanlar veya işlerinin idaresi bir kayyımaya tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır."

Küçük ve kısıtlıların eylemde bulunma ehliyetine sahip olmamaları sebebi ile bunların vergi mükellefi olması durumunda kanuni temsilcileri olan veli vasi ve kayyumları vergiden sorumlu olurlar. Küçük ve kısıtlılara kanuni temsilcilerin ataması, küçük ve kısıtlıların bu yönde görüşleri alınmadan kanunen yapılmaktadır. Küçük ve kısıtlıların cezai sorumluluklarının bulunduğu asıl vergi ile alakalı olan cezalandırma durumunda kanuni temsilcinin malvarlığına başvurulmaktadır. Burada asıl mükellefe geri dönüş (rücu) hakkı bulunmasına rağmen oluşan verginin ödenmemesi sebebi ile ceza kesilmesi durumunda kanuni temsilci sorumludur ve geri dönüş (rücu) hakkı bulunmamaktadır (Çomaklı ve Ak, 2013).

Erman, (Aktaran: Kaşıkçı, 2007) bu konu hakkındaki görüşünde küçük ya da kısıtlıların gerçek anlamda bir suç oluşturan faaliyetlerinin var olması halinde bunların kanuni temsilcileri olan veli, vasi ya da kayyumlarının cezai bakımdan sorumlu olduklarını belirtmiştir.

Erman'ın görüşüne karşı tersi bir görüşü savunan Kaşıkçı (2007) bu görüşün hatalı olduğunu söylemektedir. Kanunun ilgili maddesinde objektif bir sorumluluk düzenlenmediği için küçük ya da kısıtlı tarafından suçun işlendiği hallerde, suça iştirak etmemesi şartı ile genel sorumluluk kuralı gereğince küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin cezai sorumluluğu yoluna gidilemeyeceğini görüşünü savunmaktadır.

Medeni Kanun uyarınca küçük veya kısıtlıların ehliyetleri bakımından incelemeleri yapılırken nasıl kanuni temsilcilerine türlü sorumluluklar atfedilmişse ve onların adına bazı işleri bu temsilcilerin yapacağı ifade edilmişse vergi suçları bakımından da aynı atfı yapmak çokta yadsınabilir bir durum olarak karşımıza çıkmaz. Gerek Ceza Hukuku'nda gerek Medeni Hukukta' da şahıs her ne kadar kısıtlı ve küçükte olsa sonuçlarına dolaylı yoldan katlanacağı eylemler vardır haliyle bu empozeyi vergi suçları içinde yapmak gayet mantıklıdır. Zaten bu ehliyetsizlik durumunda ki bireylerin işleri, işlemleri daha önce de belirttiğimiz gibi velileri veya kanuni temsilcileri aracılığı ile yapılmaktadır. Haliyle sonucu açısından oldukça ağır ve hasarlı yapılar oluşturabilecek olaylar karşısında yaş küçüklüğü veya kısıtlılık hali olan bireylerin eylemleri bir noktadan sonra devlet tarafından göz yumulabilir nitelik olmaktan çıkacaktır. Böyle bir durum karşısında da sonucu ağır olan bir ceza kısıtlı ve yaşı küçüğe infaz edilemeyeceğine göre onun velisi veya kanuni temsilcisine rücu etmek aklın, mantığın ve kanunların alabileceği bir durumdur demek mümkündür.

4.8.1.1.2. Tüzel Kişiler

Vergi kaçakçılığı ile ilgili suçlarda eylemi gerçekleştiren failer cezaların kişisel olması ilkesine göre gerçek kişilerdir. Tüzel kişilerin fail olması imkânsızdır. Türk Ceza Kanununa göre tüzel kişilere sadece güvenlik tedbirleri uygulanmaktadır. Tüzel kişilerin vergi mükellefi olması halinde kanuni yaptırım niteliğine sahip olan vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. Ceza mahkemelerinde yargılama sonucu verilecek olan cezalarda fail kanuni temsilci veya temsilcilerdir (Çomaklı, 2008).

Yönetim kurulu üyesi olan kişi veya kişiler tüzel kişiliğin kanuni temsilcisi sıfatını taşırlar ve kanuni temsilci sıfatıyla vergi sorumluluklarını yerine getirmekle mükelleftirler. Fakat bir tüzel kişilikte kurucu üye olan ancak bu tüzel kişiliğin kanuni temsilcisi olmayan kişilerden şirkete ait vergi borçlarının talep edilmesi mümkün değildir (Çomaklı ve Ak, 2013).

Birden çok kanuni temsilcisi bulunan Anonim şirketlerin cezai sorumluluklarında kural olarak, vergi suçunun oluşmasına neden olan eylemlerin ayrıntılarını bilen ve bu eylemlerin oluşmasında rolü olan şirket temsilci veya temsilcilerin cezai sorumlu oldukları kabul edilmiş

bulunmaktadır (Taş, 2003). Kısacası fail, görev ağırlığı olan temsilcidir. Suçun gerçekleştiği eyleme ilişkin olarak görevi bu alanı kapsamayan kanuni temsilci ceza muhatabı olarak alınmamaktadır (Çomaklı, 2008).

Limited şirketlere ilişkin olarak kaçakçılık suçuna ait olan eylemler gerçekleştiğinde fail, şirketin kanuni temsilci olarak müdür sayılan kişi veya kendisine şirketin yetkileri devredilmiş ve gerçekleşen suçun konusu kendi görev alanı içinde olan kanuni temsilcidir (Çomaklı ve Ak, 2013).

Kolektif şirket ortaklıklarında ise, şirketin ortaklarının her biri ayrı ayrı temsil yetkisine sahiptirler. Şirketi temsil etme yetkisinin şirkette yapılan görev dağılımı ile ortaklardan birine veya birden fazlasına yetki verilmesi veya bu yetkilerin şirket ortağı olmayan kişi ya da kişilere verilmesi durumunda bu temsil yetkisine sahip olan kişi veya kişiler kaçakçılık suçunu oluşturan eylemlerde üzerlerine aldıkları sorumluluk ağırlığında uygulanacak olan cezanın muhatabıdır (Çomaklı, 2008).

4.8.1.2. Mağdur

Mağdurun ne demek olduğunu ve anlamını açıklayan birçok tanım yapmak mümkündür. Kunter ve diğerlerine göre mağdur (2008), aleyhinde suç işlenen kimse ve suç kurbanı olarak tanımlanmışlardır. Doktrinde ise haksızlığa uğramış olan ve aynı zamanda suçtan zarar gören kimse olarak karşılaşılmaktadır (Taşdelen, 2010).

Dönmezer ve Erman, işlenen suçlarda zarar gören tarafın gerçek kişiler olduğunu, tüzel kişilere karşı işlenen suçlarda mağdurun tüzel kişi olduğu görüşündedirler. Gerçekleşmiş olan suçlardan zarar görenler ister gerçek kişi ister tüzel kişi olsun oluşan her suçta zarar gören taraf mağdurdur (Aktaran: Taşdelen, 2010). “Zarar gören fert tarafı ile suç kurbanı veya mağdur her zaman aynı şahıs değildir (Kunter vd., 2008).” Vergi suçları açısından ise suç işlemi ile vergisel yönden idari düzen bozulmakta ve bozulan düzenin sağlanmasına yetkili olan devlet olduğu için burada zarar gören ve mağdur olan devlet olmaktadır (Taşdelen, 2010).

Aslında mağdur her zaman ne sadece suç işlenen kimse ne sadece tüzel kişi ne de sadece devlettir. Yani mağdur bunların hepsi olabilmektedir. Çünkü bir kısır döngü şeklinde işlenen her suçta biri diğerinin mağduru olabilmektedir. Suç işlenen kimse devlete karşı suçlu olabileceken, bir tüzel kişi ise suç işlenen kişiye veya devlete karşı suçlu olabilir. Bu durumda mağdur kimdir, nedir? Düzen içerisinde sistematik olarak her suçun bir mağduru ve suçlusu vardır. Haliyle vergi gibi oldukça geniş bir konuda da herkesin birbirinin suçlusu veya mağduru olması kaçınılmazdır. Çünkü bir suç sonucu oluşan düzensizlik ve nizamsızlık aslında dolaylı olarak herkesi mağdur konumuna sokmaktadır. Yani bir tümevarım olarak düşünmek gerekirse bireylerden yola çıkarak tüzel kişilere oradan da daha büyük bir organ olan devlete ulaşmak mümkündür. Bu tümevarım içerisinde en büyük payı ise bu üçünün oluşturabileceği vergi

sistemi ve düzeni oluşturmaktadır. Düzen bozulursa mağdur hem hepsi hem de sistem olur. Yukarı da belirtilen atflar kanalıyla yapılan bu değerlendirme de tek bir mağdurun değil de birden çok mağdurun olabileceğini ifade etmek yanlış olmayacaktır.

4.9. Vergi Kaçakçılığını Etkileyen Sosyal Faktörler

Vergi kaçakçılığının etkilenmesine neden olan sosyal faktörler şunlardır: Vergi Ödeme Gücü ve Bireysel Vergi Yüğü, Eğitim Düzeyi, Vergi Ahlakı ve Vergi Bilinci, Devlete Olan Bağlılık, Siyasal İktidara Bakış Açısı, Mükelleflerin Diğer Mükelleflere Bakış Açısı, Kamu Hizmetlerinin Mükellef Tercihleriyle Örtüşmesi, Ailenin Gelir Düzeyi, Kültürel Yapı ve Demografik Faktörlerdir. Bu faktörler tek tek ele alınabileceği gibi bütünleşik şekil de de ele alınabilir yani sonuçları açısından doğurdıkları durumlar oldukça güçlüdür. Bakıldığında yapısı itibarıyla itiraz mekanizması oldukça gelişken ve yetkin olan insanoğlunun etkilendiği sosyal faktörlerin yanında bu mekanizma dolayısıyla otomatik olarak bir red durumuna girişmesi de mümkündür. Fakat yüzdesel olarak genele vurulduğunda itiraz mekanizmasının etkisinin insanları etkileyen sosyal faktörlere göre oranının yüksek olduğunu söylemek güçtür. Hatta öyle ki itiraz mekanizması esasen vergi kaçakçılığını etkileyen sosyal faktörlerin doğal bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır.

4.9.1. Vergi Ödeme Gücü ve Bireysel Vergi Yüğü

Mükelleflerin vergi ödemelerine karşı tutum ve davranışlarına etki eden en önemli faktörlerden biri ödenmesi gereken vergilerin, mükellefler tarafından adil olarak algılanmasıdır. Bu konu hakkında yapılan araştırmalarda, vergi ödeme yükünün adil bir şekilde dağıtıldığına inanılan ülkelerde, mükellefler tarafından vergi ödemelerine karşı oluşan tepkilerin azaldığı tespit edilmiştir (Sonsuzoğlu, 1997).

Adil olarak vergilendirilme için öne sürülen iki yaklaşım tarzı bulunmaktadır. Bu yaklaşımlardan ilki yararlanma ilkesidir. Yararlanma ilkesi, vergiye tabi mükelleflerin devletin gerçekleştirdiği çalışmalardan yararlanma seviyelerine göre vergilendirilmeleri gerektiği görüşünü savunmaktadır. Yaklaşımın diğeri ise ödeme gücü ilkesidir. Ödeme gücü ilkesi, kişilerin mali ödeme gücüne göre vergilendirilmeleri görüşünü savunmaktadır (Çiçek, 2006).

Dinamik bir kavram olan vergi ödeme gücünün göstergelerini gelir, servet ve harcamaların oluşturduğu kabul edilmektedir. Bu göstergeler vergi yükü ile toplumsal maliyetlerin adil bir şekilde ve dengeli olarak dağıtımları için seçilmiş olan göstergelerdir. Ancak burada gelir faktörü mükellefin ödeme gücünü temsil etmesi bakımından önemli bir yere sahiptir. Gelişmiş ülkeler tarafından gelirin ödeme gücünün göstergesi olduğu kabul edilir. Kişilerin ihtiyaçlarını karşılamak için harcama yapabilmeleri ve servet sahibi olabilmeleri ve bunun içinde mutlaka yeteri kadar gelir elde etmeleri gereklidir (Akdoğan, 1996).

Mükelleflerin gelir oranlarında, tüketimlerinde ve tasarruflarında vergi ödemeleri sebebi ile azalmalar meydana gelmektedir. Vergiler, mükelleflerin sahip oldukları gelir grupları açısından incelenecek olursa, maddi yönden düşük gelire giren gruplarda vergiler zorunlu tüketimden, yüksek gelir sahibi gruplarda ise lüks tüketim ve tasarruflar kısmından elde edilmektedir. Bu yüzden, düşük gelir gruplarından alınan vergiler, yüksek gelir gruplarından alınan vergiler ile kıyaslandığında daha fazla subjektif yüke yol açmaktadır. Mükelleflerin sahip oldukları ödeme gücüne uygun olarak vergilendirilmeleri, vergiye karşı oluşan tepkilerin minimum seviyede tutulabilmesi bakımından oldukça önemlidir (Çiçek, 2006). Ödeme gücü ile ilgili olan bir başka kavram ise vergi yüküdür.

Vergi yükü üzerinde tartışmaların yaşandığı bir kavramdır. Vergi yükü terim olarak değer yargılarına göre tanımlanmaktadır. Kısaca belirtilecek olursa vergi ödenmesi bir yük oluşturmaktadır (Nadaroğlu, 1996). Çünkü vergi ödeyen mükelleflerin ekonomik durumlarında vergiler nedeniyle azalmalar oluşmaktadır. Dar anlamda mükellef gelirlerinin, geniş anlamda ise toplum gelirlerinin bir bölümünün kamu sektörüne doğru aktarılması söz konusudur. Vergi mükellefleri gelirlerinde meydana gelen bu azalmalardan etkilenerek vergi ödemelerine karşı isteksiz olmakta ve olumsuz davranışlarda bulunabilmekte ve hissettikleri bu duygular sebebiyle değişik tutum ve davranışlar gösterebilmektedirler (Çiçek, 2006).

Kişinin ödemiş olduğu vergi dolayısıyla hissetmiş olduğu baskıya subjektif baskı denir. Vergi yükü özünde subjektifliğe sahiptir. Subjektif vergi yükü, bir anlamda objektif vergi yükünü anlamsız kılmaktadır. Çünkü subjektif vergi yükü;

“Ödeme gücü ilkesine göre, mükelleflerin asgari geçim düzeylerinin sağlanması ve sosyal adaletin temini için, en az geçim indiriminin altında gelir elde edenlerin, negatif vergileme ilkesi ile bu durumunun düzeltilmesi için gerekenin yapılması yani gelirlerini artırıcı yönde desteklenmesi icap etmektedir” (Gökbunar, 1997).

Subjektif vergi yükü, uygulanmakta olan vergi yöntem ve sistemlerine bağlı olarak değişiklik gösterebileceği gibi vergi mükelleflerinin bilinç seviyelerine göre de değişebilmektedir. Mükellefler tarafından vergi yüküne karşı rasyonel davranışlar gösterilir ise, subjektif vergi yükü objektif vergi yüküne yaklaşacaktır. Bunu sağlayacak olan da verginin iyi tanıtılması olacaktır. Mükellefler açısından açık bir şekilde belirlenen, ödenecek miktarı fiyatlardan arındırılmış ve tek seferde ödenebilen geniş tabanlı bir vergiye, fiyatlara eklenen, birden fazla ve taksitler halinde ödenen vergiye oranla katlanması daha zor olmaktadır (Ünsal, 1987).

Bazı yazarların bu konu hakkında yaptıkları araştırmalardan söz edecek olursak;

Reynaud'a göre; gelirin rasyonel vergi yükü (objektif vergi yükü) ile mükellefin hissettiği fedakârlığı ölçen psikolojik vergi yükünü (subjektif vergi yükü) dikkatli bir şekilde

birbirinden ayırmak gereklidir. Çünkü subjektif vergi yükü, mükelleflerin vergi yükünü anlayabilme düzeylerine göre değişiklik göstermektedir. Mükellef rasyonel olduğu sürece ve hesaplarında tutarlı olduğu oranda, bu yük objektif vergi yüküne yaklaşmaktadır. Ters durumda ise mükellefin rasyonelliği az olursa ve tutarsız hesaplar yaptığı oranda da bu yük objektif vergi yükünden uzaklaşmaktadır. İkinci durumda ise, vergilerin tanıtılmasına ait şartlar vergilere karşı oluşan psikolojik tepkileri tayin etme özelliğine sahiptir. Örneğin, tek seferde ödenebilen, fiyat olarak isimlendirilmeyen ve açık bir şekilde belirtilmiş olan tek bir vergiye karşı gösterilen tahammül, birkaç taksitte ödenebilen, fiyat olarak isimlendirilebilen birden fazla vergiye oranla tahammülü daha zor olacaktır (Reynaud, 1966).

Mükelleflerin vergi ödemelerine karşı göstermiş oldukları tepkileri ve bunların içinde özellikle vergi kaçakçılığını etkileyen unsurların neler olduğunun araştırılması sonucunda, mükelleflerin ödemeleri gereken vergiden kaçırma kararlarını almalarında vergi yükünün yüksek veya düşük olmasının önemli bir etkisinin olduğu sonucuna varılmıştır (Bayraklı, Saruç ve Sağbaş, 2004).

Vergi yükünü belirleyen en önemli etken uygulanan vergi oranlarının seviyesidir. Bu ifadeye göre, vergi oranlarında yükselme oldukça mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri davranış biçimleri olumsuz yönde etkilenmektedir (Demircan, 2004).

Vergileme sistemlerinin adaletli olup olmaması bireylerin vergiye attettikleri değeri belirleyen temel unsurdur. Yanılmalar ve yanlış bildirimler dışında kasten adalet dışı ve etik olmayan bir şekilde vergi yükünün bir kesime çok verilip bir başka kesime az verilmesi sonucu oluşabilecek kargaşa vergi ödeme gücü zaten olmayan kesimi vergi kaçakçılığına itecektir. Dolayısıyla tüm kavramlara dem vururken verginin alınışında izlenilen yol, yöntem ve devletin takındığı tavır kaçakçılığın önlenmesi bakımından oldukça önemlidir. Tamamıyla yok edilme imkânının olmadığı durumlarda dahi olsa takınılacak adaletli tavır vergi kaçakçılığının ödeme gücü ve vergi yükü açısından oluşturacağı sonuçları minimize etmeye yetecektir.

4.9.2. Eğitim Düzeyi

Burada öncelikle belirtilmesi gereken, vergi kanunları ve bu kanunlarda yapılan düzenlemelerin eğitilmiş insanlar tarafından daha kolay ve daha çabuk anlaşılmasıdır. Eğitim seviyeleri yüksek olan mükellefler, uygulanan vergilerin ekonomik fonksiyonları hakkında bilinçli olmaları ve tutumlu davranış biçimi sergileyebilmeleri nedeni ile devletten vergi kaçırılması hususunda daha düşük seviyede eğilimlerinin olması beklenmektedir. Bununla birlikte, mükelleflerin eğitim seviyelerinin yükselmesi ile yasaların uygulamasında görülen boşlukları fark ederek yasalardaki bu boşluklardan yararlanma suretiyle vergiden kaçınmaya ait usulleri ve yöntemleri daha kolay gerçekleştirebilirler. Fakat bu ve benzeri konular hakkında yapılan çalışmaların birçoğunda görüldüğü üzere, eğitim seviyesi ile vergiye gönüllü uyum

arasında doğru orantı olduğunu söylemek mümkündür. Yani bu ifade ile anlatılmak istenen kişinin eğitim seviyesi artıkça vergiye gönüllü uyum oranının da artması beklenmektedir (Aktan ve Çoban, 2006; Aktaran: Bodur, 2012).

Vergi ödemelerine karşı yüksek bilince sahip ve bununla birlikte eğitim seviyesi de yüksek olan toplumlarda vergi gelirlerinin de yüksek olması beklenmektedir. Buna karşın eğitim seviyesi yüksek olan aynı toplumlarda kanunlarda bulunan boşlukların fark edilmesi ve iyi bilinmesi nedeniyle vergi gelirlerinde azalmaların olduğu görülebilmektedir (Demir, 2009).

Avrupa ülkelerinde gerçekleştirilmiş olan bazı çalışmaların sonucuna göre, vergiye tabi olan mükelleflerin eğitim seviyelerindeki yükselmelere bağlı olarak bu kişilerin vergiye karşı davranışlarında olumlu tutumlara sahip oldukları saptanmıştır. Eğitim seviyeleri düşük olan bireylerin vergilendirme çalışmalarına karşı sergiledikleri olumsuz davranışlar, aslında bu kişilerin ekonomik konulardaki yetersiz eğitimlerinden kaynaklanmaktadır. Ayrıca yüksek gelir seviyesine sahip olan ancak devlet tarafından yapılan transfer harcamalarından istedikleri oranda faydalanamayan veya bunlardan pay alamayan bireyler vergiler hususunda daha tutucu davranışlar gösterebilmektedirler. Bu duruma göre gelir seviyesi ile vergiye karşı olan tutuculuk arasında oluşan bağlantının eğitim seviyesinin yükseltilmesi ile azaltılabileceğini söylemek mümkündür (User, 1992).

Konu ile ilgili olarak ülkemiz için örnek verecek olursak, 2004 (Yeniçeri, 2004) yılında İstanbul'da yaşayan 4000 vergi mükellefinin katılımı ile gerçekleştirilen bir araştırmada, uygulanan anket sonuçları da bunu doğrular niteliktedir (Çiçek, 2006).

Bu anlamda vergiye tabi olan mükelleflerin ekonomik alanla ilgili eğitimlerinin artırılması ile vergi işlemine olan uyumlarının da artması sağlanmış olacaktır. Bu konuda yapılacak olan eğitim çalışmalarında ağırlıklı olarak mükellefler tarafından daha fazla kullanılan ve daha çok benimsenmiş olan iletişim araçlarının tercih edilmesi çalışmalarda etkinliğin artmasında daha fazla etkili olacaktır (Çiçek, 2006).

Farkındalık algısının artışı eğitim düzeyinin tabii bir sonucuyken bu sonucun vergi kavramına ve bu kavramın gereklerine empoze edilmesi oldukça kolaydır. İnsanlar genel olarak her konuda ne kadar bilgili ve farkındaysa o kadar doğru hareket etmeye kanalize olurken eğitim seviyesinin azalan bir trend izlemesi durumunda ise bu kanalize organları yok olmaktadır.

4.9.3. Vergi Ahlakı ve Vergi Bilinci

Modern bir usul ile yapılan vergilendirme işlemlerinde en etkili yol, beyan usulüdür. Beyan usulü mükelleflerin kendi kendilerini vergileme usulü olarak da isimlendirilmektedir. Bu usulün dayanağı olan asıl nokta, mükellefin vergi karşısındaki durumunu en iyi şekilde mükellefin kendisinin belirleyeceği unsurudur. Ancak uygulamada beyan usulünün başarısı,

mükellefin geniş ölçüde vergi bilincine sahip olmasına ve idarenin mükellefler tarafından beyan edilen bildirimlerin doğruluğunu araştırmada göstereceği başarıya bağlıdır. Günümüz şartlarında vergi idarelerinin, sayıları milyonlarla ifade edilen vergi mükelleflerini tek tek ele alarak inceleyemeyeceği gerçeği düşünülürse, burada en önemli görev ve sorumluluk mükelleflere düşmektedir. Buna göre, vergileme işlemlerinde başarılı olmanın temel şartı, mükelleflerin vergi bilinçlerinin geliştirilmesidir (Sürmen, 1992).

Abdurrahman Akdoğan'a göre, "kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin önemini bilen toplum bireylerinin, vergi ile ilgili görevlerini yerine getirmedeki istekliliklerinin düzeyine vergi bilinci denilmektedir" (Akdoğan, 2006).

Yapılan tüm bu açıklamalar doğrultusunda vergi bilinci ile ilgili iki husus dikkat çekmektedir. Bu hususlardan ilki, mükelleflerin vergiler ile ilgili farkındalıklarıdır. Daha geniş bir ifade ile mükelleflerin, vergi mevzuatı ve uygulaması konusunda bilgi sahibi olmasıdır. Diğer husus ise genellikle Türkçe literatürdeki tanımlamalarda vurgulanan, mükelleflerin neden vergi alındığını bilmesidir (Güner, 1988).

Halil Seyidoğlu'nun yapmış olduğu tanımlamaya göre vergi ahlakı, "gelir sahiplerinin vergilerini yasaya uygun ölçü ve zamanda ödemeleri konusundaki tutum, davranış, inanç ve değer yargıları" olarak açıklamıştır (Seyidoğlu, 1992).

Vergi ahlakı, içerisinde olduğu toplumun sosyal ve kültürel özelliklerini taşımasına ve ait olduğu toplumsal sınıfın karakterini yansıtmasına rağmen, genel ahlakla arasında önemli farklıklar gösterebilir. Genel ahlak seviyesi yüksek olan bir kişinin buna karşılık vergi ahlakı çok düşük olabilir. Ancak birey kendisindeki bu durumu bir eksiklik olarak görmemektedir.

Vergilendirme işlemlerinde vergi oranlarında oluşan artışlara ve genel vergi düzeyine karşı gösterilen tepkiler, kuşkusuz hükümetin uyguladığı vergi programlarına hatta hükümetin kendisine karşı benimsenmiş olan tutumlara ve tepkilere de bağlıdır. Fakat siyasi tercihler doğrultusunda şekil alan tepkiler, hükümetler değiştiği zaman değişebildiği halde, vergi ahlakı veya vergi ahlaksızlığının ise daha kalıcı bir davranış özelliği olduğu kabul edilmektedir (User, 1994).

Vergi ahlakı, vergi ile hizmet arasındaki bağlantının ve vergilerin uygulanmasındaki amaç ve işlevlerin anlaşılması olmasından ibaret olan ekonomik bilgiler ve ilk önce vergi kanunları olmak üzere tüm mali kurumlar hakkında bilgi, duygu ve davranışlardan ibaret olan ekonomik tutumlar ile bağlantılı bir kavramdır (User, 1992).

Mükelleflerin vergi ödemeyi kendilerinin yerine getirmesi gereken bir yükümlülük olarak değil de kendilerine bir yük olarak görmeleri, vergiye karşı olumsuz tavır ve davranışlarda bulunmalarına sebep olmaktadır. Mükellefler ödemiş oldukları vergiler ile kamu tarafından sağlanan hizmetlerden elde ettikleri fayda arasında bir bağ kuramamaları da vergi

ödemelerinden kaçınmalarına sebep olabilmektedir. Bireylerin vergi ahlaklarının gelişmesini etkileyen en önemli unsurlardan biri, kamu kuruluşları tarafından yapılan devlet harcamalarının verimliliği ve bu harcamaların doğru olup olmadıklarıdır. Örneğin; “beyan unsuruna dayanan bir vergi türünde, vergi ahlakı ile birlikte değerlendirilen dürüstlük ve doğruluk ilkesinin yeterince dikkate alınmaması, büyük bir ihtimalle vergi kayıp ve kaçaklarına yol açacaktır” (Çataloluk, 2008). Vergi ahlakının düşük seviyede gerçekleştiği ülkelerde vergi kayıptan kesilmek suretiyle dolaylı vergi olarak alınması tercih edilmekte, vergi ahlakı seviyesi yüksek olan ülkeler ise çoğunlukla vergileri dolaysız vergi olarak almaktadırlar.

Mükellefler tarafından belli bir şekli ve biçimsel olmayan kurallar doğrultusunda oluşturduğu temel ahlak türü “ödev ve sorumluluk ahlakı” olarak tanımlanmaktadır. Ödev ve sorumluluk ahlakı kişilerin yalnızca kendilerini ve kendi rahatlığını düşünmeyip, toplumsal meselelere karşı da duyarlı davranmalarını ve sorumluluk sahibi olmayı gerekli kılmaktadır. Bu sebeple mükellefin ödev ve sorumluluk ahlakına sahip olmasının ana ekseninde gönüllülük unsuru bulunmaktadır. Gönüllülük ise vergi ahlakının şekil almasında önemli rol almakta ve vergiler gönüllü olarak uyumun derecesi de bu ahlakın derecesine göre değişiklik göstermektedir (Aktan ve Çoban, 2006).

Grasmick ve Bursick’e göre ise, vicdan (conscience) ile değer verilen kişilere bağlılık (aile ve arkadaşlar gibi), devlet eliyle konulmuş olan yasal müeyyidelerde olduğu gibi potansiyel cezalandırma kaynaklarından biri olarak kabul edilmiştir. Böylelikle, işlenmesi düşünülen suç ve işlenecek bu suçtan beklenen faydayı azaltarak suç işleme olasılığını azaltmaktadır. Kişinin ahlaki yönden doğru olmadığını bildiği ve düşündüğü bir davranışı gerçekleştirmesi durumunda hissetmiş olduğu utanç ve suçluluk duygusu gibi kavramları benimsemesi, kısa dönemde bu davranışın bireyde psikolojik olarak bir huzursuzluk yaratacağı, dönemin uzun olması durumunda ise, bu duyguları idrak etme yeteneğinin zarara uğraması ile depresyon ve endişe gibi problemlerin oluşmasına sebep olabilir. Sonuç olarak, kişinin algıladığı suçluluk ve utanma duygusundaki artışlar onun suç işleme olasılığını azaltacaktır (Tunçer, 2003).

Grasmick ve Bursick, devlet ve toplum tarafından koyulan müeyyideler ile kişilerin kendi vicdanlarında hissetmiş oldukları utanma ve suçluluk duygusu gibi bireysel seviyede olan maliyetlerin etkisini incelediklerinde, vergi kaçakçılığının önlenmesi üzerindeki en büyük etkiye bireysel seviyedeki maliyetlerin sahip olduğunu ortaya koymuşlardır (User, 1992).

Mükelleflerin içsel motivasyonlarının bir türü olan vergi ahlakını daha sıkı uygulanan denetimler ve daha ağır uygulanan vergi cezaları gibi yaklaşımlar olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Ayrıca, vergilendirmede bulunanların vergi kaçakçılığının önlenmesine yönelik olarak daha sıkı denetimlerin yapılacağını ve kaçakçılık suçlarına daha ağır cezaların

getirilebileceği yönünde açıklamalarda bulunmaları ve ima etmeleri, mükelleflerin vergi ahlaklarına güvenmedikleri şeklinde algılanabilmektedir. Mükelleflerin içsel motivasyonlarına değer verilmediğini algılamaları sonucunda kendilerini aklama konusunda verdikleri uğraşlarını yavaşıatabilirler (Tunçer, 2003). Bu ve benzeri durumların da bireyleri kaçakçılığa yeltenme konusunda daha da cesaretlendirdiği sonucunu karşımıza çıkarmaktadır.

Vergi mükellefleri ile vergi idareleri, özelde de vergi memurları arasında işbirliği ve karşılıklı güvene dayanan bir ortamın varlığı, bireylerin vergi ahlaklarının güçlenmesi için etkili olacaktır. Bu şekilde faydalı bir ilişkinin ortaya çıkabilme olasılığı bireylerin politik karar alma sürecine katılımlarının yoğunluğu, doğrudan katılımları ve ne kadar çok katılabildikleriyle de doğru orantılıdır. Böylece, devlet yöneticilerinin kendilerine adaletli davrandığını düşünen vatandaşlar ödedikleri vergilerin topluma faydalı kamu hizmetlerine harcandığını görürler (Tunçer, 2003).

Mükellefler aslında ödemiş oldukları vergiler ile kendilerine sağlanan kamu hizmetleri arasında doğru orantılı bir bağ kurarlar. Toplumun, vergilemenin ve vergiler yolu ile kamu hizmetleri arasında oluşan bağlantıyı anlayabilmesinin amacı, verginin doğru ve kabul edilebilir bir şekilde algılanmasının ve doğru vergi ahlakı ile birlikte vergi bilincinin oluşturulmasıdır. Bu bağın oluşabilmesi için vergi idarelerine büyük sorumluluklar düşmektedir. Bu nedenle vergi idaresinin mükelleflerin psikolojilerini dikkate alarak vergi mevzuatını yeniden yapılandırılması ve bu hususta eğitici faaliyetlere daha yoğun bir hız kazandırması, vergilemede etkinliğin sağlanması açısından oldukça önemlidir (Çiçek, 2006).

Vergi ahlakının ülkelerin sahip olduğu genel uygarlık seviyesi ile ilişkili olduğu ve bunun yanı sıra iktisadi kültürel gelişmişlik seviyeleri yüksek olan toplumlarda vergi disiplininin daha yüksek oranda görüldüğü belirtilmiştir. Bu doğrultuda, aynı toplum içinde bulunan farklı ekonomik seviyeler nedeniyle vergi ahlakında değişiklikler görülmesi normal karşılanabilmektedir. Fakat toplumların vergi ahlakının sadece iktisadi gelişmişliği ile bağlandırılmaması, kültürel ve hatta toplumun etnik özelliklerin de dikkate alınmasının gerekli olduğu ileri sürülmüştür. Bu kapsamda, Anglo-Sakson ve Nordik kökenli toplumlar ile Latin kökenli toplumlar arasındaki tutum farklılıkları örnek olarak verilmiştir (Nadaroğlu, 1996).

Bu görüşler ve nitelendirmeler ışığında bir toplumda vergi bilincinin oluşması için pek çok etkenin bir arada olması gerektiğini görebilmek mümkündür. Vergi niteliği itibarıyla zorla alınan bir yapıdayken insanların vergiye ve vergi bilincine atfettikleri önem gelişmiş toplumlarda üst seviyelerde yer alırken gelişmemiş toplumlarda daha az önem taşıyabilmektedir. Çünkü verginin zorla alınması ve zorunluluk halinin insanlarda uyandırdığı duygular neticesinde antipatik sayılabilecek neden olabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında ödeme gücü ve kişi başına düşen milli geliri düşük olan ülkelerde bu tepkileri yersiz bulmak

tabii ki çok doğru olmaz. Fakat bu tarz toplumlarda vergi bilincinin oluşması, alınan vergilerin yapılan hizmetlerle geri topluma kazandırılması olgularının bireylere aksettirilmesi oldukça önemlidir. Burada ise ön plana çıkan bu bilinci yerleştirecek olan ve abartıya kaçmadan vergi uygulamalarını yapabilecek olan bir devletin ve hükümetlerin varlığıdır. Bu nedenle sistemsel açıdan salt olarak toplumu oluşturan bireylere vergiye kanalize olmaları konusunda yüklenilmesi yanlıştır.

İnsanın doğası gereği zorla alınan ve üstelik abartılı ödemeler gerektirebilen bir vergi sistemi tabiatıyla toplumun vergi bilincini geliştirmeyeceği gibi bu sorumluluk ve ödevden uzaklaştıracaktır. Bu nedenle de devlet eliyle sistemli, nizamlı ve kanunlara uygun olarak uygulanan vergi sistemlerinin varlığı; toplumlarda vergi bilinci açısından oldukça önemlidir.

4.9.4. Devlete Olan Bağlılık

Mükelleflerin devlet tarafından uygulanan politikalara karşı olan fikir ve düşünceleri onların vergiye gönüllü uyum derecelerini etkilemektedir. Bu anlayışa göre, mükellefler vatandaşlıklarının bir gereği ve yükümlülüğü olarak gördükleri vergi ödemelerini yerine getirmek için daha istekli hareket edeceklerdir. Böylece bir vatandaş olarak devlete olan bağlılıklarını vergisel sorumluluklarını yerine getirmek suretiyle göstermiş olacaklardır. Buna karşılık devletin izlediği politikalara güven duymayan ve bu politikaları desteklemeyen bir mükelleften vergisel sorumluluklarını tam ve istekli bir şekilde yerine getirmesi beklenemez (Tanzi ve Parthasarathi, 1993: Aktaran: Bodur, 2012).

Mükellefler kendilerinin fazla vergi ödemesi yaptığını ancak buna karşılık olarak devletin harcamalarından gereği kadar faydalanamadıklarını hissettikleri zaman adalet duyguları zedelenecek devlete karşı bağlılıklarında düşüşlere sebep olacaktır. Bunun sonucunda ise, vergiye gönüllü uyum derecelerinde azalmalar ortaya çıkacaktır. Diğer yandan, mükelleflerin devlete bağlılık oranlarında artma olduğu sürece vergi ödemelerine karşı olumlu davranışlar artacak, vergi oranlarına karşı duyulan tepkilerde azalmış olacaktır. Bununla birlikte, mükelleflerin vergiye karşı tutumlarında siyasi iktidarın etkileri de unutulmamalıdır. Siyasi iktidarlar uyguladıkları vergi politikaları ve düzenlemeleri ile mükelleflerin vergi yükünü etkilemektedirler. Bu düzenlemeleri bazı mükellefler olumlu bulurken bazıları ise olumsuz biçimde algılayabilmektedir. Mükelleflerin algılamalarını belirleyen önemli unsurlardan biri de bu politikaları uygulayan ve vergi düzenlemelerini gerçekleştiren siyasal iktidarı destekleyip desteklemediğidir (Şenyüz, 1995). Siyasal iktidarı destekleyen mükellefler hükümetin vergi ile ilgili düzenlemelerini savunma, desteklemeyenler ise eleştirme eğilimi içindedirler. Bu duruma göre, desteklemiş oldukları siyasal iktidarın vergi ile alakalı aldığı “yanlış” kararları bile onaylamakta, desteklemedikleri bir siyasal iktidarın vergi ile ilgili “doğru” düzenlemelerini ise eleştirebilmektedirler (Tuay ve Güvenç, 2007).

Vatandaşı olduğu devlete güven duymayan ve her şartta devletin kendi yanında olduğunu goremeyen mükellef, devleti her fırsatta kendilerinden yalnızca vergi alan ve askerlik hizmeti yapmasını isteyen bir kurum olarak algılayabilecek bu sebepler nedeniyle de devlete olan bağlılığı azalacaktır. Devlete bağlılık ve vergi ödemeleri Milliyetçilik anlayışı içerisinde birlikte değerlendirilmeye çalışıldığında ise, gerçek milliyetçi bir anlayışın ve sağlam bir toplum oluşturma çabalarının, toplum tamamına gelirin adil olarak dağıtılmasına ve devletin sunduğu hizmetlerden herkesin eşit bir şekilde faydalanması ilkelerine bağlı olduğu için, yukarıda anlatılanlarla paralel sonuçlara ulaşılacaktır (şenyüz, 1995).

İsviçre’de 2002 yılında gerçekteşen bir araştırmanın sonucuna göre, siyasi katılım arttıkça, vergi ahlakının da buna bağlı olarak arttığı gözlemlenmiştir (Frey ve Feld, 2002: Aktaran: Bodur, 2012). Bu sebeptir ki, mükellefler vergi yükü ve vergi ile ilgili olarak yapılan düzenlemeler ve çıkarılan yasalar üzerinde ne ölçüde doğrudan söz sahibi olurlarsa, vergiye gönüllü uyumları da o ölçüde artmaktadır. Bu duruma bağlı olarak, doğrudan demokrasi yönetimlerinin temsili demokrasi yönetimlerine oranla vergiye gönüllü uyumu arttırmak konusunda daha etkili ve başarılı olduklarını söylemek mümkündür.

Bu konu ile ilgili olarak 2005 yılında Alm ve Torgler tarafından yapılan bir araştırmada, doğrudan demokrasi yönteminin hâkim olduğu ABD ve İsviçre’de görülen yüksek vergi uyumu dikkat çekmektedir. Doğrudan demokrasi uygulanan ülkelerde, mükelleflere ödedikleri vergiyi istedikleri alanda değerlendirmelerine fırsat tanınmış olması, daha yüksek düzeyde vergiye gönüllü uyum profili ortaya çıkarmaktadır. Alm, McClelland ve Schulze 1999 yılında, Feld ve Tyran ise 2002 yılında yapmış oldukları deneysel araştırmalarda, vergi ile ilgili olan konular hakkında oy hakkı olmasının, vergiye gönüllü uyum üzerinde pozitif bir etkiye sahip olduğunu göstermişlerdir.

Bu konu ile ilgili bir diğer önemli faktör olan ulusal onurdan (NationalPride) söz etmek mümkündür. 2000 yılında Tyler tarafından öne sürülen, “ulusal onur, kişinin kendini grubun bir parçası olarak tanımlaması ve aidiyet duygusu yaşaması açısından önemlidir.” Bireyin grup içindeki gönüllü davranışlarında bu durum belirleyici olacak ve böylelikle vergiye gönüllü uyumu olumlu yönde etkileyecektir (Tuay ve Güvenç, 2007).

Bu ifadelerden de anlaşılacağı üzere, vatandaşların kendilerine devlet tarafından sunulan hizmetlerden faydalanmaları ile devletin varlığını ve meşru otoritesini kabul etmesi arasında doğru orantılı bir ilişki vardır. Vatandaşların devlete bağlılıkları arttıkça vergiye katlanma duyguları artacak ancak, devlete bağlılık duyguları azaldıkça da vergiye karşı tepkileri artacaktır. Bu durumun belirlemesinde ise kamu harcamalarının etkinliği ve vergileme işlemlerinde adaletli davranılıp davranılmadığı oldukça önemlidir. Ülkede bulunan aydınlar

açısından bile söz konusu olabilecek bu durum, yalnızca vergi ahlakı açısından değil, devletin bekası açısından da tehlikeli durumlar içerebilmektedir (Ünsal, 1987).

İçinde düzeni, adaleti sağlamış olan bir devlet elbette ki halkında bağlılık yaratacak ve devlete olan bu bağlılık kendisini vergi kurallarına ve kanunlarına uymak olarak gösterecektir. Zaten gerek Türk toplumunda, gerek yabancı toplumlarda devletin düzeni bu şekilde işlemekteyken vergisel suçlardan toplumları arındırmanın ya da hiç bulaşmamalarını sağlamalarının yolu devletten, devletin sağladığı düzenden ve ona duyulan güvenden geçer.

4.9.5. Siyasal İktidara Bakış Açısı

İktidar, devlet yapılanması içerisinde siyasi otorite şeklinde yer alan hukuki bir organdır. Parlamenter demokrasi yönetiminin uygulandığı ülkelerde iktidar oluşumu siyasi partiler aracılığıyla gerçekleşmektedir (Şenyüz, 1995). Siyasi partiler, kendilerini iktidara taşıyacak olan seçmenlerine sundukları programlar ile iktidar oldukları zaman uygulayacakları politikalarının seçmenler tarafından oylanmasını temin ederler. Seçimlere katılmış ve iktidar olması sağlanmış olan bir partinin, iktidara gelmesi ile o partinin açıkladığı politikaların kabul edilmiş olduğu ve toplum tarafından benimsendiği ortaya çıkmaktadır. Parlamenter demokrasilerde kabul edilen normatif durum bu şekildedir (Tosuner ve Demir, 2009).

Siyasi iktidarlardan alınan kararların bir bölümü mükelleflerden alınacak olan vergiler ve kamu harcamalarına yöneliktir. İktidarda bulunan siyasal otorite yönünde oy kullanmış olan mükelleflerin iktidarın aldığı vergisel kararlara uyumu, bu otorite yönünde oy vermeyen mükelleflere göre daha kolay olmaktadır. Zira olaya psikolojik açıdan bakıldığında takdirde, mükellef tarafından desteklenmiş olan siyasi partinin planlarını ve programlarını savunmanın hayli doğal bir olgu olduğu görülecektir. Aynı şekilde, siyasal iktidara destek vermeyen mükellefler, muhalefet partilerinin de yönlendirmesi ile birlikte iktidar partisinin ekonomik kararlarına karşı çıkma eğilimindedirler. Bu nedenle, mükelleflerin vergilendirmeye karşı gösterecekleri davranışların şiddetinin belirlenmesi açısından siyasal iktidarın kabulü önem arz etmektedir (Tosuner ve Demir, 2009).

Siyasi iktidar ve vergi ahlakı arasındaki ilişki sadece seçim süreci ile sınırlı değildir. Seçimler sürecinde destek görmüş olan iktidarın vergiler konusunda aldığı kararlarının, kendilerine oy veren mükellefler tarafından destekleneceği kabul edilse de, bu durumun iktidar oldukları süre boyunca devam edeceğinin iddia edilmesi doğru bir görüş olmayacaktır. Mükellefler, destek vermiş oldukları siyasal iktidarın vergisel düzenlemelerini kendilerinin objektif ve sübjektif vergi yükü sınırlarına kadar devam ettirirler. İktidar tarafından yapılan vergisel düzenlemeler mükelleflerin kabul edebileceği seviyelerin üstüne çıktığı zaman, mükellefler siyasal iktidardan desteklerini çekebilecekleri gibi, vergilendirmelere karşı da doğru kabul edilemeyecek davranışlarda bulunabilmektedirler. Oluşan bu durumdan, büyük bir

çoğunlukla seçilmiş olan ve desteklenen siyasi iktidarların toplam vergi ahlakına pozitif yönde katkı sağlayacakları, ancak elde etmiş oldukları gücün sınırsız olmadığı sonucuna varılması mümkün olmaktadır (Tosuner ve Demir, 2009).

Siyasi iktidar ile vergi ahlakı arasında oluşan ilişkide belirleyici olan bir diğer faktör de mükelleflerin vergi yüküdür. Seçim kaygısı taşıyan siyasi iktidarların kamu harcamalarını manipüle etmeleri, vergileri manipüle etmelerine göre daha kolay olmaktadır. Ancak bu da vergilerin manipüle edilemeyeceği anlamını taşımamalıdır. Vergisel manipülasyonlar genellikle vergi yüküne yöneliktirler. Siyasi iktidarların vergi yüküne ait düzenlemeleri, yeni vergilerin koyulması, var olan vergilerin kaldırılması, vergi oranlarında arttırma veya azaltma yapmak, vergi istisnalarını ve muafiyet miktarlarını veya bunların kapsamını değiştirmek, denetim sıklığını düzenlemek biçiminde olmaktadır. Bunların yanı sıra, seçim beklentisi durumunda mükelleflerin vergi yükünü düşürmek, seçim beklentisi olmadığına yükseltmek; vergi yükünü daha fazla hissedilen dolaysız vergilerden daha az hissedilen dolaylı vergilere kaydırmak gibi yollara başvurulması da olası düzenlemeler arasında yer almaktadır (Berksoy ve Demir, 2004).

Yapılan bu düzenlemeler sonucunda mükelleflerin vergi yükünü artırıyor ise bu durum vergiye karşı olan tepkilerinde artmasına neden olacaktır. Aynı şekilde, siyasi iktidarın vergilendirme kararları mükellef tercihleri ile uyumlu ve özellikle subjektif vergi yüklerini azaltan bir niteliğe sahip ise, vergiye karşı duyulan tepkiler de azalmaktadır. Birinci durumda toplam vergi ahlakının azalacağı, ikinci durumda ise artacağını beklemek yanlış olmayacaktır. Siyasi iktidar tarafından alınan kararlarının vatandaşlar tarafından kabullenilmesi ve toplam vergi ahlakına etkisini belirleyen en önemli faktör, mükellefler tarafından siyasal iktidarın desteklenip desteklenmemiş olmasıdır (Şenyüz, 1995).

4.9.6. Mükelleflerin Diğer Mükelleflere Bakış Açısı

Mükellefler kendilerinin vergiye yönelik tutumlarını belirlerken, başka mükelleflerin tutumlarına da dikkat etmektedirler. Vergilendirilmeye ait sorumluluklarını eksiksiz bir şekilde yerine getiren mükellefler, vergisel sorumluluklarını yerine getirmeyen vergi kaçakçılığı yapan, kanunlara uygun davranmayan ve bu olanların sonucunda hiçbir yaptırım uygulanmayan mükellefleri gördükçe, kendilerine haksızlık yapıldığı ve adil davranılmadığı hissine kapılabilmektedirler. Bu durum sonucunda da mükellefler ödemek zorunda oldukları vergi yükünü daha ağır bir şekilde hissetmekte ve vergiye yönelik olumlu tutumlarını olumsuz tutumlara yönlendirmektedirler (Şenyüz, 1995).

Vergilerini kendi verdikleri beyan doğrultusunda ödeyen mükellefler, vergileri kaynakta kesilen mükelleflere göre vergi yasalarına karşı daha esnek davranışlarda bulunabilirler. Vergileri kaynakta kesilen mükelleflerin ödemesi zorunlu olan vergiler ile ödedikleri vergiler arasında hiçbir fark bulunmazken, beyan usulüne göre vergilerini ödeyen diğer mükelleflerin

ödedikleri vergiler ise gerçekte ödemek zorunda oldukları vergiden daha az olabilmektedir. Yani, mali sorumluluklarını eksiksiz olarak yerine getiren mükellefler, yasalara uygun davranmayan, eksik vergi ödeyen ve hiç bir denetime maruz kalmayan mükellefleri gördükçe kendilerine haksızlık yapıldığı hissine kapılarak ödedikleri vergileri kendi üzerlerinde daha ağır hissetmeye başlarlar. Yeteri kadar sağlam temellere dayanmamış olsa da, bazı mükelleflerin yeterli vergi ödemesi yapmamış olmalarına rağmen, bu kişilerin hayat standartlarının yüksek olması, en azından vergisini eksiksiz ödeyen dürüst mükelleflerin bu şekilde düşünmeleri, hissettikleri vergi yükünün artmasına ve buna bağlı olarak da tepkilerinin sertleşmesine neden olmaktadır (Bayraklı, Saruç ve Sağbaş, 2004: Aktaran: Bodur, 2012).

Toplum tarafından vergilerin ödenmemesi konusunda oluşturulan değer yargıları da, mükelleflerin vergi ödemelerine yönelik tutumlarını etkileyebilir. Vergi mükellefinin yaşamakta olduğu toplumda vergi kaçırma davranışları yaygın bir şekilde yapılmaktaysa ve vergi kaçırıcılar hiç bir şekilde cezalandırılmıyorsa bu durum vergisel sorumluluğunu tam olarak yerine getiren ve vergisini eksiksiz bir şekilde ödeyen dürüst mükelleflerin de vergilere karşı olumsuz tavır almalarına ve vergiye yönelik şevk ve isteğinin kırılmasına neden olmaktadır. Mükellefler tarafından sergilenen bu davranışların arkasında yatan en önemli kavram ise adalettir. Vergilendirme sisteminin adil olmadığını düşünen mükellefin, vergiye gönüllü uyumu da buna bağlı olarak hissedilir derecede düşüş gösterecektir (Tuay ve Güvenç, 2007).

Mükellefler vergilere karşı kendi davranışlarının belirlemesini yaparken, diğer mükelleflerin davranışlarını ve bununla birlikte toplumun değer yargılarını da dikkate almaktadırlar. Şayet yaşadıkları toplumda, vergilere karşı olumsuz davranışlar mevcut ise, ya da eksik vergi ödeme alışkanlığı oldukça yaygınysa ve bunlara ceza işlemi uygulanmıyor ise, bu durum doğal olarak dürüst mükelleflerin kötü yönde etkilemelerine sebep olmakta ve vergilere karşı olumsuz tavırlarda bulunmalarına neden olmaktadır. Gösterilen bu olumsuz tavırlar ilk etapta vergi ödeme isteğinin ve şevkinin kırılması şeklinde olmaktadır (Gerçek ve Yüce, 1998).

Bahsi geçen hususlar dikkate alınarak mükelleflerin vergi ödemesi açısından diğer mükelleflerle kıyas yapması son derece doğaldır. Etik ve ahlaki değerlere uygunluk bakımından bir vergileme sisteminde adil olunması, imtiyaz tanınmaması gibi durumların varlığı son derece önemlidir. Dolayısıyla mükelleflerin diğer mükelleflere bakış açısı aslında vergi adaletine bakış açıları ile doğru orantılıdır. Bu orantı gereğince, kişiler yükümlülüklerini yerine getirirken veya cezai müeyyide kapsamına düşmeye yönelik eylemler içerisinde bulunurken bu orantının yüksekliği veya alçaklığı derecesi çerçevesinde hareket ederler. Bu yadsınamaz bir özellik olup oldukça reel dayanakları da değindiğimiz gibi içerisinde barındırmaktadır.

4.9.7. Kamu Hizmetlerinin Mükellef Tercihleriyle Örtüşmesi

Kamusal mal ve hizmetlerin en büyük sağlayıcısı devlettir. Devlet, kamusal mal ve hizmetleri karşılayabilmek adına zorla vergi toplama yetkisine de sahiptir. Devletin sahip olduğu bu iki nitelik, vatandaşla devlet arasındaki ilişkilerin temel belirleyicisidir. Vatandaşlardan zorla vergi toplama yetkisi olan devlet böyle bir yetkiye sahipken, vatandaşın ise ödemiş olduğu vergilerin gerçekten de devlet tarafından kamusal mal ve hizmetler için kullanılıp kullanılmadığının hesabını sorma hakkı yoktur. Bu bağlantısızlık, kamusal mal ve hizmet alımları ile arasındaki farktan kaynaklanmaktadır. Tüketicilere firmalar tarafından sunumu yapılan özel mallar ile tüketicilerin tercihleri, malın kalitesi ve miktarı arasında doğru bir ilişki varken, devlet tarafından sağlanan mal ve hizmetlerin kalitesi ve miktarı ile kamusal mal ve hizmetler için ödenen vergiler arasında ise bir ilişki yoktur.

Devlet ve vatandaş arasındaki ilişkinin en belirgin özelliği “bedavacılık” sorunudur. Bu sorunun asıl kaynağı mükellefin ödemiş olduğu vergi ile elde ettiği mal ve hizmet arasında bir bağlantının kurulamamasından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle, cezalandırılacağı korkusu olmadan hiç kimse gönüllü olarak kamu mal ve hizmetlerinin karşılanması için vergi ödemek istemez (Aktan ve Çoban, 2006).

Kamu ve özel sektör arasında bulunan temel farklılıklardan biri, hangi malın, ne kadar, ne zaman ve kim için üretileceğinin belirlenmesi aşamasında ortaya çıkmaktadır. Özel sektör tarafından problem arz ve talebin dengede olduğu noktada oluşan fiyattır ve bu fiyat piyasada alıcılar tarafından zımnen ve açık olarak sunulur. Kamusal mal ve hizmetlerin belirlenmesi ise siyasal iktidarın belirlenmesi süreci ile başlar. Siyasal iktidara sahip olan hükümet, kamusal mal ve hizmetleri ve bunların karşılığı olarak vatandaşlardan alınacak vergiyi, belli bir döneme göre hazırlamış olduğu bütçe ile belirlemektedir. Hükümet bütçe çalışmaları süreci içerisinde, kendi siyasi görüşleri doğrultusunda önceliklerinin neler olduğunu belirleyecek ve kamusal mal ve hizmetlerin topluma dağılımını ve bu hizmetlerin karşılığı olarak alınacak olan vergilerin mükellefler arasındaki paylaşımları konularında karar alarak bu kararları uygulamaktadır (Çoban, 2004).

Devlet tarafından gerçekleştirilen kamusal hizmetlerinin nasıl algılandıkları da mükelleflerin vergiye karşı olan davranış ve tutumlarını etkilemektedir. Mükellef devlet tarafından sağlanan kamusal hizmetlerin, toplum ve kendisi için faydalı olduğunu düşünür ve bu hizmetlerden doğrudan faydalanırsa, vergi ödemenin doğru bir davranış olduğuna inanacaktır. Tam tersi bir durumda ise, üretilen mal ve hizmetten faydalanamıyorsa ve sunulan hizmet verimsiz ve kalitesiz ise ve kendisini doğrudan etkilemiyor ise, vergi ödemenin gereksiz bir işlem olduğu biçiminde subjektif bir görüşe kapılarak vergi ödmeden kaçınacaktır (Kıldış, 2000).

Kamusal hizmetlerin mükelleflerin makul tercihlerine göre üretilmesi durumunda tüketicilere faydalı olacağı düşünülmektedir. Ülkemizde bir dönem sıklıkla tekrarlanan vergi kampanyaları arasında bulunan şu sözle de belirtildiği gibi “vergi; yol, su, enerji ve okul olarak yine size dönecektir.” toplumun doğrudan doğruya yararlanacağı hizmetlerin mali finansmanı karşılamak için kullanılacağı şeklinde halkın inancı kuvvetlendirilmelidir (Çataloluk, 2008).

Devletin kurumları tarafından toplanmakta olan vergiler, hiç kimseye hesap vermeden, herhangi bir etkinlik analizi yapılmadan ve bu hizmetin kamuda üretilmemesi gerektiği hususuyla da, yani kamunun ne tür bir hizmet ürettiği ile de yakından ilgilidir. Kamunun ne çeşit mal ve hizmetler üreteceğine dair karar vermesi ve bunları gerçekleştirirken üretilen hizmetlerin en yüksek düzeyde etkin olmasını sağlamalıdır. Devletin hazır bir şekilde piyasalardan daha ucuz şartlarda elde edebileceği kamusal mal ve hizmetlerden tamamen çekilmesinin gerektiği yönündeki görüşler son zamanlarda epeyce kabul görmektedir. Mükellefler etkinliği yetersiz olan kamu hizmetlerinin finansmanını karşılayacak vergileri ödemek yerine, kendilerince daha etkin olduğunu düşündükleri alanlara yatırmayı tercih etmektedirler. Bu doğrultudaki görüşler vergi gelirlerin heba edilmesi anlamını taşıması nedeniyle, vergi ödemelerinden kaçınma ve hiç vergi ödememenin daha uygun olacağı yönünde düşüncelerin gelişmesine yol açacaktır (Tosuner, 1995).

Mükelleflerin kendilerine sunulmasını istedikleri hizmetlerin yeterli seviyede gerçekleşmesi durumunda ise, devlet tarafından sunulan kamusal hizmetlerin mükelleflerin tercihlerine olan uyumluluğundan bahsedilebilmektedir. Mükellef tercihlerinde, gelir seviyesi, eğitim düzeyi, meslek, yaş, cinsiyet ve demografik yapıya göre tercih farklılıkları olabilir. Kamusal hizmetlerin mükellef tercihlerine uygun olması ne kadar artarsa, mükelleflerin vergi ödemelerine karşı gelişecek olan olumlu davranışların da aynı yönde artması beklenebilir. Bunun yanı sıra, mükellefler tarafından desteklenmeyen veya tercih edilmeyen hizmetlerin üretilmesi durumunda, ödediği vergiyi boşa giden fonlar olarak göreceği için, mükelleflerin vergi ödemelerine karşı olumsuz davranışları artış gösterebilecektir.

Sonuç olarak, vergilerinin sorumsuz bir şekilde ve israf edilerek savurgan bir tutumla kullanıldığına inanan mükelleflerin, duyumsadıkları ya da hissetmiş oldukları subjektif vergi yükü de artmış olacaktır. Oldukça önem arz eden bu psikoloji faktör nedeniyle, mükellefler devlete vergi ödemek yerine bireysel düşüncesine göre daha verimli olacağına inanmış oldukları alanlara harcama yapma eğiliminde olacaklardır (Gerçek ve Yüce, 1998).

4.9.8. Ailenin Gelir Düzeyi

Mükellefler gelir düzeylerinde belli bir azalma yapan vergilere, ya yapmış oldukları tasarruflarından kesintiye giderek ya da harcamalarını kısmak suretiyle tepki vermektedirler. Bunu gerçekleştirirken de refah seviyelerinde herhangi bir kayıp yaşamamak için, ilk olarak

kendileri için en az yararı sağlamakta olan tüketimlerinden veya yaptıkları tasarruflardan vazgeçerler. Mükelleflerin gelir grupları açısından değerlendirildi zaman vergilerin; yüksek gelire sahip olanların lüks tüketim ve tasarruflarından, düşük gelire sahip olanların ise zorunlu tüketime giden fonlarından oluştuğu görülmektedir. Buradan da anlaşıldığı gibi, düşük gelirli vergi gruplarının sahip oldukları vergi yükü, yüksek gelirli vergi gruplarına göre daha da ağırlaşmakta ve subjektif vergi yükü artmaktadır. Zorunlu ihtiyaçlarını karşılamakta güçlük çeken yoksul bir kesimin varlığı ise, vergilere karşı oluşan tepkileri o zaman çok daha sert bir hale dönüştürebilmektedir. Bu sebeple vergi yükü açısından, aynı tür vergilere değişik dilimli gelir grupları arasında farklı tepkiler oluşmaktadır (Çataloluk, 2008).

Mükelleflerde vergiye karşı oluşan tepkilerinin en düşük seviyede tutulabilmesi için, mükelleflerin ödeme gücüne uygun olarak vergilendirilmeleri gerekmektedir. Ödeme gücünü tespit etmek için, asgari geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma ilkesi gibi teknikler kullanılmaktadır (Demir, 2009).

Ödeme gücü ilkesine göre, mükelleflerin asgari geçim seviyelerinin temin edilmesi ve sosyal adaletin sağlanması için, asgari geçim indiriminin altında bir gelire sahip olanların, negatif vergileme ilkesi uygulanarak bu durumun düzeltilmesi ve gerekenin yapılması, yani bunların gelirlerinin arttırılması yönünden desteklenmeleri gerekmektedir (Gökbunar, 1997).

Negatif vergileme ilkesi de pozitif vergileme ilkesi ile aynı şekilde işlemektedir. Pozitif vergileme ilkesine göre, belirli bir gelir seviyesinin üstünde olanlar ve asgari geçim indirimi üzerinden gelir elde edenler vergilendirilmekte, negatif vergileme ilkesine göre ise, asgari geçim indiriminin altında gelir elde edenlerin en az geçim düzeyine gelinceye kadar desteklenmeleri ve bunlara ek gelir sağlanmasına yardımcı olunmaktadır (Çataloluk, 2008).

Bu şekilde, belirlenmiş olan asgari geçim indirimi seviyesi ile fiili gelir durumu arasında oluşan boşluğun belli bir bölümünün ya da tamamının doldurulması amaçlanmaktadır. Negatif gelir vergisi uygulaması ile fakir ailelere yapılan ödemeler, insanların onurunu zedeleyen ve doğrudan yoksullara yapılan para yardımı olmaktan ziyade, gelir vergisi içerisinde bütünleşmiş ileri tarifinin negatif alanda uzantısı olarak kabul edilir (Şenyüz, 1995).

Vergi ödemelerine karşı mükellefler tarafından gösterilen tepkilerde, ailede kişi başına düşen gelir seviyesinin de önemli bir yeri bulunmaktadır. Örneğin; eşit şartlarda gelir seviyesine sahip olan fakat aile ölçeği farklı iki vergi mükellefi aynı miktarda vergi ödemeye tabi olursa (mesela %20 olsun), her iki vergi mükellefin de bu vergileri ödemeleri dolayısıyla yaşam kalitesinin %20 oranında azalacağını öne sürmek yanlış olacaktır.

Zira mükelleflerin evli ya da bekâr olma durumları, çocuk sahibi olmaları ve bakmak zorunda bulunduğu bireylerin olup olmaması kriterlerine göre ödedikleri vergiler nedeniyle aile bireylerine düşen kişi başı harcaabilecekleri gelirlerinde azalma olacağı, bu sebeple de vergiyi

algılamasının farklı olacağını söylemek mümkündür. Bu nedenle, evlenmeden önce veya sahip olduğu çocuk sayısı daha az iken yeterli gelir nedeniyle bir fedakârlık olarak görülmeyen vergi, evlendikten sonra veya çocuk sayısı arttıkça sahip olunan gelirin yetmemesi halinde ise önemli bir fedakârlık olarak hissedilmeye başlanacaktır. Bu durum, vergi ödemelerine karşı olumsuz tepkilerin ortaya çıkmasına yol açacaktır. Bu nedenle, vergi ödemelerine karşı gösterilen tepkilerin değerlendirilmesi yapılırken toplam gelir değil de ailede kişi başına düşen ağırlıklı gelir seviyesine dikkat etmek gereklidir (Şenyüz, 1995).

Aile ölçeğindeki değişimlerin dikkate alınmasında kullanılan farklı yöntemler vardır. Bunları iki başlık altında incelemek gerekirse, ilki; toplam gelirden her aile bireyi için kabul edilebilir bir indirimin vergiden muaf tutulmasıdır. İkincisi; gelirin bölünmesi sistemidir. Bu sisteme göre evli olan vergi mükelleflerinin gelirleri kendisi ve eşi tarafından ayrı ayrı kazanılmış mantığıyla hareket ederek ilgili vergi oranı üzerinden vergilendirme yoluna gidilir (Şenyüz, 1995).

Ülkemizde yapılan araştırmalarda, vergi mükelleflerinin gelir seviyelerinin artması ile vergi oranlarının yükselmesine karşı fikirlerin olumsuzla yönelmesi arasında pozitif ilişkiler olduğu tespit edilmiştir (Yeniçeri, 2004).

Gelir seviyesi hakkında başka bir önemli konu da, mükellefler arasındaki gelirin eşit olmaması durumu ve bu durumun mükelleflerin vergi ödemeye gönüllü uyumlarına yaptığı etkidir. Bir ülkedeki gelir eşitsizliği arttıkça, vergiye gönüllü uyumda bir düşüş izlenmektedir. Bu belirti gösteriyor ki, vergiye gönüllü uyumu sağlamak amacıyla alınmış olan kararlar, gelir eşitsizliği arttıkça etkisi yok olacaktır. 1991 yılında Elferr's'ın yaptığı bir araştırmaya göre, artan gelir eşitsizliğinin, parasal olmayan kaynakların toplam gelire etkisinde daha fazla pay sahibi olması sonucunda işlemlerin görünebilirliğini (transactionvisibility) düşüreceğini, ayrıca yükselen miktarda mükellefin parasal güçlükler ve eşitsizlik durumunda vergi ödemeye gönüllü uyumlarında bir düşüş görüleceğini kanıtlamıştır. Bu araştırma, gelir miktarı düşük olan mükellefin parasal güçlükleri sebebi ile vergi kaçakçılığı yapmaya daha yatkın olabileceklerini öne sürmektedir. Başka bir deyişle, geliri düşük olan mükellefin bu durumda nakde olan gereksinimi, gelecekte yakalanma ve ceza alma korkusunu bastırmaktadır. Burada dikkat çekilmesi gereken başka bir husus ise, parasal güçlükler dışında, yükselen gelir eşitsizliğinin mükellefin vergi ödemeye gönüllü uyumu üzerindeki etkisidir. Bu sebeple, bir ülkede gelir miktarlarının arasındaki fark azalmadıkça vergi ödemeye gönüllü uyum konusunda alınmış olan kararların da istenilen etkiye ulaşamayacağı söylenebilir (Tuay ve Güvenç, 2007).

4.9.9. Kültürel Yapı

Verginin her toplumda aynı şekilde düşünüldüğünü sanmak veya iddia etmek gerçekten zordur. Yapılan araştırmalar, toplumların vergi algılamalarının ciddi miktarda değişiklik

sergilediğini ve her toplumun kendine has bir vergi kültürüne sahip olduğunu kanıtlamaktadır. (Alm-Torgler, 2006: Aktaran: Tosuner ve Demir, 2009). Irk, din, dil, tarih, ekonomik görüş, mülkiyet anlayışı, coğrafi özellikler gibi birçok unsurun bir araya gelmesiyle oluşan kültürün, vergi açısından bir altyapı yarattığı düşünülmektedir.

Bahsedilen bu unsurların bütün toplumlarda farklılık göstermemesini beklemek yanlış olacağı gibi, bu özelliklerin şekillendirdiği vergi kültürünün de diğer toplumlarda farklı olmamasını beklemek yanlış olacaktır (Tosuner ve Demir, 2009).

Torgler ve Schneider (2004)'in Avrupa'nın değişik ülkelerinde yapmış oldukları çalışmalarda, Kuzey Avrupa ülkelerinde vergi ahlâkının Güney Avrupa ülkelerine göre hayli fazla olduğu kanıtlanmıştır. Aynı çalışmada, Romantik ülkeler adıyla tanıtılan Fransa, İtalya, Portekiz ve İspanya'da görülen vergi ahlâkının diğer Avrupa ülkelerine kıyasla daha düşük seviyede olduğu ve bu ülkelerde vergi kaçakçılığına karşı daha hoşgörüle bakıldığı anlatılmaktadır (Tosuner ve Demir, 2009:10).

Cummings ve Diğerleri (2004)'nin ABD, Güney Afrika ve Bostwana ülkelerinde yapmış oldukları çalışmalarda, vergi kaçakçılığı ve vergi ahlâkı üzerinde kültür farklılıklarının yarattığı bir etkinin bulunup bulunmadığı araştırılmış ve önemli istatistiki bilgilere erişilmiştir. Çalışmanın sonucunda, kültürel farklılıkların vergi ahlâkı üzerinde bir etkisinin olduğu fakat bu etkinin başta gelen nedeni olarak yürürlükte bulunan vergi uygulamaları ve devlet yönetiminin davranışları gösterilmiştir (Tosuner ve Demir, 2009).

Türkçe söz varlığını incelediğimizde vergi, vermek fiilinden türetilmiş olan bir kelimedir ve ihtiyaç sahibi olanlara bağış ve hediye manasındadır. Diğer dillerle kıyaslandığında, kelime kökü itibariyle Türklerin vergiyi daha yüksek bir katılımı onaylayan bir düşünceye sahip olduklarını öne sürmek doğru olacaktır (Şenyüz, 1995). “Türkçede kullanılan ‘salma’ kelimesi de vergi yerine kullanılabilen bir sözcüktür. Fakat salma kelimesi mecburiyete dayalı yöntemlerle devlet hazinesine sağlanan gelir anlamına gelmektedir. Zamanla devlet hazinesine giren gelirler için genellikle vergi sözcüğü seçilmiş, salma kelimesi de daha çok köylerde yapılan işler için gelir elde etmek amacıyla seçilmiştir. Schmolders (1980)'in düşüncesine göre, Türk kültüründe vergi ödemeye karşı sergilenen hareketler genel olarak medeni kültür ve sadakat ölçülerine uygundur. Bunun nedeni de kültürel bakımda ve dinde önemli bir yeri bulunan zekât konusudur.” (Tosuner ve Demir, 2009).

Eğitim düzeyinin dışında toplumsal unsurların da bu süreç içinde kendine ait özelliklere sahip olduğu birçok araştırmayla kanıtlanmıştır. İçinde bulunulan toplumun menfaatlerini gözetken bir kültür anlayışının benimsendiği bir yapı ile kişisel kültürün baskın olduğu yapılarda vergi uyumunun nasıl olduğunu anlamak için çalışılmıştır, bu sebeple ABD ve Hong Kong kıyaslanmıştır. Elde edilen sonuç ise şu şekildedir: ABD’li mükellefler vergi kaçırma hususunda

ahlaki sorgulamayı daha detaylı uygulamaktalar ve uygulanan vergi sistemiyle alakalı daha pozitif düşüncelere sahiptirler ve uyum konusunda da daha yeteneklidirler. Buna karşılık Hong Kong'lu mükellefler de vergi ahlaki hususunda daha geri seviyelerde bulunurken, vergi sistemine karşı ABD'lilere göre çok daha fazla tepki sergilemektedirler. Sonuç olarak ise vergi ödemelerine ABD'li mükelleflere göre çok daha az miktarda uyum göstermektedirler (Chan ve Bryan, 2000: Aktaran: Demir, 2009).



5. VERGİ CEZALARINI SONA ERDİREN VEYA HAFİFLETEN HALLER

5.1. Suçluluğun Sona Ermesi

Ceza verilmesi gerekli olan bir eylemi yapmış olsa da eğer kişinin kasıtlı bir hareketi yoksa suçluluğu ortadan kalkmaktadır. Bu nedenle, kişi eylemi yapmış olmasına karşın suç işlemiş olarak sayılmamaktadır. VUK’ da yer aldığı üzere ceza kesilmesini “yanılma” ve “mücbir sebepler” önlemektedir (Pehlivan, 2009).

5.1.1. Yanılma

Yasalar hakkında yeterli bilgisi olmayan ya da yasaları doğru biçimde yorumlayamayan bir kişiye yasaların uygulanması gerektiği ceza hukukunun ana ilkeleri arasında yer alır ve bu durum “kanunu bilmemek mazeret sayılmaz” şeklinde belirtilmiştir.

“Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz” şeklindeki kural, vergi ceza hukukunda ise genel ceza hukukunda olduğu üzere katı bir biçimde uygulanmamaktadır (Karakoç, 2007). Bu durumun temel sebebi ise ilgili yasaların bu işi yapan kişiler tarafından bile tam anlamı ile anlayamayacağı biçimde süratli değişiklikler yaşanması ve karışık kurallar olmasıdır (Öncel vd., 2008).

Vergi Usul Kanununda 369. maddede belirtildiği üzere vergi hukukunda yanılma temel olarak iki biçimde meydana gelmektedir ki ilki, vergi idaresi tarafında mükellefin yanlış bilgilendirilmesi nedeniyle meydana gelmekte iken ikincisi de, bir hükmün nasıl uygulandığının ya da hüküm hakkındaki içtihatların değişmesi nedeniyle meydana gelmektedir (Pehlivan, 2009).

Mükellefin bilerek yaptığı bir eylem yüzünden meydana gelmeyen bu durum için yükümlülere ceza verilmemektedir çünkü eylem vergi idaresi gibi kurumların yükümlüyü yanlış bilgilendirmesi nedeniyle oluşmuştur (Kırbaş, 2008).

5.1.2. Mücbir Sebep

Hukukta farklı alanlarda mücbir sebeplerin farklı tesirleri vardır. Yasalarda ise bu nedenlerin tüm öğelerini içine alan bir tanımlama yapılmış değildir. Bahsi geçen mücbir sebepler, doğal afetler ya da isyan, savaş, ihtilal, genel grev vb. beşeri olaylardan oluşmaktadır. Tartışmaya izin vermeyen en önemli özelliği ise bireyin isteği haricinde oluşan ve oluşması kaçınılmaz olan, engel olunamayan olaylar olmasıdır (Öncel vd., 2008).

Ceza hukukunda belirtildiği üzere mücbir sebepler kusurluluğu ortadan kaldıran sebepler arasında yer almaktadır. Vergi hukukuna bakıldığı zaman ise temel olarak yükümlülerin görevlerini yapmaları için gerekli olan süreyi durdurması dolayısıyla yükümlünün görevlerine tesir eden mücbir sebep dolayısı ile vergi suçluluğu da ortadan kalkmaktadır. Vergi Usul Kanunu 373. maddede yer aldığı üzere bu durum, kanunda yazılı mücbir sebeplerden

herhangi birinin meydana gelmesi malum ise veya tevsik ve ispat edilir ise vergi cezası kesilmeyeceği biçiminde belirtilmiştir.

Mücbir sebep olarak sayılan durumlar Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde işlendiği üzere;

- Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk,
- Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler,
- Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler,
- Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısı ile defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması gibi durumlar kanunda mücbir sebep niteliğinde işlenmiştir.

Mühim neticeler doğurabilmesi nedeniyle kanunlarda bu nedenlerin hükmü olmasını, malum olmalarına ya da yetkili bireyler tarafından ispatlanmış olmaları koşuluna bağlanmıştır (Kırbaş, 2008).

Hürriyeti bağlayıcı ceza verilmesi gereken durumlar açısından da mücbir sebeplerin aynı tesire sahip olmasının gerekli olduğunu kabul etmek gerekmektedir. Bunun nedeni ise mücbir sebebin vergi cezasının kesilmesine mani olduğu gerekçe nedeni ile kaçakçılık suçu nedeni ile ceza davasının açılmasına, dava açılmışsa da failin mahkûm edilmesine yine aynı gerekçe ile mani olmasıdır (Karakoç, 2007).

5.2. Ceza Sorumluluğunun Sona Ermesi

Yasalarda belirtilen bazı durumlar, suçun gerçekleşmiş olmasına ya da failin kusurlu olmasına karşın ceza kesilmesinin önüne geçmektedir. Vergi cezalarının tamamı ya da bir kısmını ortadan kaldıran durumlar aşağıda belirtilmiştir:

5.2.1. Ödeme

Çoğu zaman para cezaları biçiminde verilen vergi cezaları, cezanın ödenmesi takdirinde ortadan kalkmaktadır (Pehlivan, 2009). Ödeme dolayısı ile vergi borcu kalmadığı için ceza da kalmamaktadır.

Vergi usul Kanunu 368. maddede yer alan hükme göre; vergi cezalarının, cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamış ise dava açma süresinin bittiği tarihten, şayet cezaya karşı dava açılmış ise de vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgili kişiye tebliğ edildiği tarihten itibaren 1 ayda ödenmesi gerekmektedir. Bu bir aylık zaman dilimi, cezanın genel ödeme süresidir. Cezada indirim olması, ya da uzlaşma vb. bazı özel durumlar için farklı süreler de verilebilmektedir. İlgili hükümde bahsi geçen dava açma süresi

ceza ihbarnamesinin tebliğini izleyen günden itibaren 30 gündür ki bu durum 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 7. maddesinde belirtilmektedir.

5.2.2. Ölüm

Cezaların şahsiliği ilkesinin doğal bir neticesi olarak suçu kim işlemiş ise cezayı da onun çekmesi gerekmektedir. Suç işleyen ve bu nedenle yargılanan ya da cezası kesinleşmiş bir birey hayatını kaybettiği takdirde fail yok olduğu için ceza da düşer. Bireyin hayatını kaybetmesi ile ceza vermenin asıl amacının ve işlevinin ortadan kalkmış olması cezanın düşmesine neden olur (Akdoğan, 2009).

Vergi Usul Kanunu 372. maddede belirtildiği üzere bahsi geçen nedenler dolayısı ile ölüm durumunda cezanın düşmesi gerektiği hükmü vardır. Ölen kişinin fiili ile meydana gelmiş olan vergi cezası düşmektedir (Kırbaş, 2008). Burada esas olan ise tahsil aşamasıdır. Kesinleşip kesinleşmediğine bakılmaksızın tahsil edilmemiş olan tüm cezalar ölüm anından itibaren kalkar. Ölümle ceza ortadan kalktığından, miras yoluyla oğula geçmesi de söz konusu değildir.

5.2.3. Pişmanlık

Türkiye’de esas alınan beyana dayalı vergilemedir. Yükümlünün beyan ettiği tutarın gerçekliği vergi incelenmesi ile denetlenmektedir. Bir takım güvenlik tedbirleri ile denetimin daha etkin bir biçimde işlenmesini sağlamak mümkündür. Gerçekleştirilen denetimler neticesinde beyan edilmemiş matrah ya da farkının bulunması halinde tespit edilen tutar üzerinden vergi cezası kesilmektedir. Buna göre Vergi Usul Kanunu’na 1950 senesinde eklenen “Pişmanlık ve Islah” müessesesi ile meydana gelebilecek uyuşmazlıkların da bazı şartlarla idari aşamada çözümlenmesi gerektiği öngörülmüştür (Kızılot ve Kızılot, 2007).

Pişmanlık yasalarından faydalanan yükümlüler, vergi ziyai suçu yüzünden meydana gelen cezalardan (para ya da hürriyeti bağlayıcı hapis cezaları) kurtulmaktadır. Fakat bu hal, usulsüzlük nedeniyle verilen vergi cezalarını ise ortadan kaldırmamaktadır (Bilici, 2010).

Pişmanlık hükmünden faydalanmak isteyen mükellef, dilekçe yazıp idareye göndermeli ve dilekçesinin herhangi bir vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevkinden evvel kayda alınması gerekmektedir. Mükellef 15 gün içerisinde beyannamesindeki eksikleri gidermeli, vergisini ve bunların gecikme zammını ödemelidir.

Yasalara uymayarak vergi ziyai olmasına neden olan bir kimseye yeni bir fırsat verip, kişinin yaptığı uygunsuz fiilleri yetkili birime bildirmesini sağlayarak vergi kaybını asgari düzeye çekmeye çalışmaktadır. Bazı şartlarda ceza kesmeyen pişmanlık müessesinde bazı problemler ile karşılaşmak da mümkündür ki bu problemler aşağıda maddeler şeklinde belirtilmiştir (Bilici, 2010);

- Pişmanlık zammı oranının gecikme zammı oranına bağlanmış olması mükelleflerin beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezası verilmesini gerekli kılan ve yasalara uygun olmayan fiillerini kendiliğinden dilekçe ile vergi dairelerine bildirme oranını aşağı çekmektedir.
- Pişmanlık müessesesi 359. maddede belirtilen suçları da kapsamaktadır. Fakat pişmanlık müracaatının belirtilen sebepler nedeni ile yapıldığını dilekçede belirtmek gibi bir zorunluluğunun yasalarda bulunmaması nedeni ile uygulamada pişmanlık müessesesinin kötüye kullanılmaktadır.
- Başka bir problem de, pişmanlık müessesesinden yararlanmak gayesi ile düzenlenen dilekçelerde “ihtirazi kayıt” şerhinin konulup konulamayacağı konusunda meydana gelmektedir. Mükellef haklarının korunabilmesi gayesi ile bu tür bir uygulamanın varlığı pişmanlık müessesesinin etkin olması yönünden oldukça mühim bir konudur.

5.2.4. Zamanaşımı

Vergi Usul Kanunu 371. maddede yer alan pişmanlık ve ıslah, vergi yasalarına uyumlu olmayan fiillerini kendi rızası ile dilekçe yazarak yetkili birime bildiren mükelleflerin bu bildirme eylemini takip eden 15 gün içerisinde beyannamesini vermesi ya da eksiklerini tamamlaması, yanlış beyanda bulunmuş ise bunu düzeltmesi ve yine aynı zaman dilimi içerisinde ödeme süresi geçmiş olan borcu var ise bunu zammı ile birlikte ödemesi durumunda vergi ziyayı için ceza verilmemesini ya da kaçakçılıktan kovuşturma yapılmamasını sağlayan hükümdür (Karakoç, 2007).

Pişmanlık ve ıslah, beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için geçerlidir. Pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi konusunda gerekli olan koşullar; kendiliğinden haber verme, beyanda bulunma ve verginin pişmanlık zammı ile ödenmesidir.

Pişman olan mükellefin, kaçakçılık suçlarında dava zamanaşımı süresi içerisinde, vergi ziyayı kabahatindeyse vergi ziyasının meydana gelmesini takiben ancak tarh zamanaşımı süresi içerisinde resmi kayıtlara işlemek şartı ile dilekçe yazarak bildirmesi gerekmektedir. Bunun yanı sıra mükellef, başka şahıslar tarafından ihbar edildikten sonra, idarenin vergi incelemesine başlamasından sonra, olay takdir komisyonuna intikal ettirildikten ya da kaçakçılık suçunun tespit edilmesinden daha sonra dilekçe yazarak bunu bildirmiş ise pişmanlık hükümlerinden faydalanması mümkün değildir. Mükellefin yasalara uymayan bir eylem yaptığını vergi idaresi ortaya çıkarmadan önce kendi rızası ile bildirmiş ise pişmanlık hükümlerinden faydalanabilmektedir (Karakoç, 2007).

Bahsi geçen hükümlerin geçerli sayılabilmesi için ikinci koşul ise beyanda bulunmaktır ki beyanda bulunma koşulunu gerçekleştirmek için mükellef bildirim yaptığı günü takiben 15

gün içerisinde, daha önce hiç vermedi ise beyannamesini eksiksizce vermesi, eksik beyanda bulunmuş ise bunu tamamlaması, yanlış beyanda bulunmuş ise bunu düzeltmesi gerekmektedir.

Yükümlünün bildirdiği ödeme zamanı gecikmiş verginin, ödemenin geçtiği her bir ay ve kesri için gecikme zammı oranında pişmanlık zammı ile beraber on beş günde ödenmesi gerekmektedir. Bu durum pişmanlık hükümlerinin geçerli olması için gerekli olan son koşuldur.

Bunun yanı sıra Vergi Usul Kanunu 371. maddeye ait son fıkrada belirtildiği üzere, emlak vergisinde pişmanlık hükümlerinin uygulanmamaktadır. Beyana dayanmasına karşın emlak vergisinde pişmanlık hükümleri geçerli olmamaktadır.

5.2.5. Cezalarda İndirim

Vergi Usul Kanunu 376. maddesine göre; belirtilmiş şartlara uyulur ise kesilen cezalar yine 376.maddede bulunan oranlar itibari ile vergi cezası indirimi uygulanır. Fakat kanunlar dâhilinde indirimden yararlanmak isteyen yükümlü, kendine bildirilen cezayı dava etmemeli, vergilerini ve cezayı belirtilen süre içerisinde ödemelidir (Karakoç, 2007).

İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda belirtilmiş olan indirimlerden kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını yükümlü kişi ihbarnamelerin tebliğ edildiği tarihten başlayarak 30 gün içerisinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde ya da 6183 sayılı AAUHK belirtilen türden teminat göstererek vadenin sona ermesini takip eden 3 ay içerisinde ödeyeceğini haber vermesi durumunda;

- Vergi ziyayı cezasında ilk seferde yüzde ellisi, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
- Usulsüzlük ya da özel usulsüzlük cezalarının ise üçte biri indirilir.

Cezalarda indirim yapılmasında hedef, tam olarak ve zamanında alınamayan vergilerin hazineye aktarılmasını sağlamak ve uzlaşmaya gidecek olan olayların sayısının düşmesini sağlamaktır. Fakat bunun yanında vergi ziyasına ya da kaçığına neden olan fiillerin de azalmasını hedefleyen cezaların caydırıcı olma düzeyini de azaltması nedeniyle yükümlülerin vergi vermeye isteyerek uyum sağlamalarını da zor bir hale getirmektedir (Karakoç, 2007).

5.2.6. Hata Düzeltme

Vergilendirme aşamalarında, yükümlü kişi ya da vergi idaresinin lehine ya da aleyhine yapılan bir takım hataların ortadan kaldırılması amacı ile VUK'da "düzeltme" kurumuna yer verilmiştir. Buna göre, ilgili yasaların uygulanması sürecinde meydana gelen yanlışların, yargı birimine aktarılmadan hataya neden olan vergi dairesinin gidermesini öngören idari bir işlem niteliğindedir (Oktar, 2006).

Vergi Usul Kanunu 116 vd. maddelerinde belirtildiği üzere, düzenlenmiş olan hatalar ve ilgili hükümler, cezalar hakkında da uygulanmaktadır. Vergi Usul Kanunu 375. maddesi bu

durumu mümkün kılmaktadır. Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda ya da vergilendirme esnasında meydana gelen yanlışlıklar nedeni ile haksız yere fazla veya eksik vergi talebinde bulunmak ya da bu vergiyi almak biçiminde yasalarda tanımlanmıştır. Tanıma dayanarak, ceza kesilirken meydana gelen hatalar da cezaya dair hesapta ya da cezalandırmada meydana gelen yanlışlıklar nedeni ile haksız bir biçimde az ya da çok ceza verilmesi ve bunun tahsil edilmesi biçiminde açıklanabilmektedir (Karakoç, 2007).

Kesilen vergi cezalarında hata, vergi aslına bağlı olarak meydana gelebileceği gibi, vergi aslına bağlı olmadan, vergi aslından bağımsız bir biçimde de yapılabilmektedir. Bu bağlamda, cezalarda hataları, Vergi Usul Kanunu 116. maddesinde belirtilen hata türlerine paralel bir biçimde ceza hesabında hata ve cezalandırma hatası olarak belirtmek mümkündür (Karakoç, 2007).

Ceza hesabında hatalar; cezanın matrahında, miktarında hata ve cezanın mükerrer olması biçiminde meydana gelir. Vergi ziyayı cezasında ziyayı uğratılan verginin yanlış olarak hesap edilmesi, matrahta hataya; cezanın hesabında yanlış oran veya miktarların esas alınması miktarda hataya; aynı eyleme birden fazla ceza verilmesi de mükerrer cezaya yol açmaktadır.

Cezalandırma hatalarını ise; ceza muhatabının şahsında, suçun niteliğinde hata, suç tarihi ya da döneminde hata, yükümlülükte hata biçiminde sıralamak mümkündür. Cezanın hatalı olduğunu ilgili memurun hatayı bulması ya da görmesi, daha üst düzey memurların gerçekleştirdikleri incelemeler sonucunda hatanın görülmesi, hatanın denetim esnasında ortaya çıkması ya da vergi incelenmesi esnasında ortaya koyulması ya da ceza muhatabının müracaatı neticesinde meydana çıkması mümkündür. Vergi idaresinin hatayı fark ettiği durumlarda resen düzeltme yoluna gidilerek ceza alan kişiye bu vaziyet bildirilir.

Ceza alan kişinin bir hata olduğunu fark etmesi durumunda ise vergi idaresine hatanın düzeltilmesi için yazılı olarak başvuru yapar. Düzeltme mercii bu isteğin doğru olduğunu tespit eder ise, gerekli olan düzeltmelerin yapılmasını emreder, ancak bu isteğin doğru olmadığını tespit eder ise de keyfiyet düzeltmeyi isteyen kişiye durumu yazı ile tebliğ eder.

Vergi cezasına karşı dava açma süresinin sona ermesinden daha sonra gerçekleştirilen düzeltme isteği ret olunan kişilerin, şikâyet yolu ile Gelir İdaresi Başkanlığına müracaat etme haklarının olduğu da Vergi Usul Kanunu'nda 124. maddede yer almaktadır.

Cezanın yanlış kesildiği kesin olsa da, düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde hatanın olduğunu iddia ederek düzeltebilmek mümkündür. Hatalı olarak bildirilen cezalar için düzeltme zamanaşımı süresini, ceza kesme zamanaşımı sürelerine atıf yaparak belirleme yoluna gidilmesi gerekmektedir (Karakoç, 2007). Zamanaşımı sürelerinin vergi suçları için ayrı ayrı belirlendiğine dikkat edilir ise, düzeltme zamanaşımı süreleri de bu neden dolayısı ile yapılan eylemin türüne göre farklılık göstermektedir. Ceza kesmeye ilişkin zamanaşımı süreleri

hakkında çalışmamızın önceki başlıklarında yapılan açıklamalar düzeltme zamanaşımı süreleri için de geçerli olup ayrıca açıklama yapılmasına gerek görülmemiştir.

5.2.7. Uzlaşma

Mükellef, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bu vergilere dair vergi ziyai cezalarının (kaçakçılık kapsamına giren eylemler nedeni ile üç kat şeklinde verilen vergi ziyai cezası verilen tarhiyata dair vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda vergi ziyasına neden olmasının ilgili yasalarca yeterince nüfuz edememekten ya da yanılma nedeniyle meydana geldiğini ya da Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olan vergi hatalarıyla bu hatalar haricinde her çeşit maddi hata olduğunun ya da vergi kararları ile idarenin ihtilaf konusu olan olayda görüş farklılıkları bulunduğu ileri sürülmesi halinde, idarenin yükümlü ile uzlaşması mümkündür (Yılmaz, 2003).

Uzlaşma, mükellef kişi ile idare arasında meydana gelen anlaşmazlıkların yargı yoluna gitmeden evvel, her iki tarafın karşılıklı konuşması ve sorunu halletmesi biçiminde tanımlamak mümkündür. Uzlaşma müessesesi 1963 yılında Vergi Usul Kanunu' na eklenen ek madde 1 ile 12'nci maddeler arasında düzenlenmiş bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu' nun ek madde 1'de işlediği vaziyetlerde idare ile mükellef aşağıda belirtilen durumlarda uzlaşabilir;

- Mükellefin ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının, 359. md. yazılı fiillerle vergi ziyasına neden olması durumunda tarh edilen vergi ve verilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere verilen ceza hariç, tahakkuk edecek miktarları konusunda,
- Vergi ziyasına neden olunmasının yasalara yeterince nüfuz edememekten ya da 369'uncu md. yazılı yanılma nedeni ile meydana geldiğinin ya da
- Kanununun 116, 117 ve 118'inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun haricinde her türlü maddi hata olan hallerde,
- Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu durumda görüş farklılığı bulunduğu belirtilmesi halinde.

Uzlaşma komisyonları bahsi geçen uzlaşma işlemlerini gerçekleştirirler. Uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat edecek kişilerin tespiti, uzlaşma sekli, uzlaşmanın konusu olacak olan vergi, resim ve harçların tespiti, uzlaşma komisyonlarının yetkisi, uzlaşmanın yapılmasına dair usul ve esasların Maliye Bakanlığının çıkaracağı bir yönetmelikle düzenlenir. Bu yetkiye dayanılarak çıkarılan uzlaşma yönetmeliği ile

- Vergi dairesi,

- Defterdarlık,
- Vergi dairesi başkanlığı,
- Vergi daireleri koordinasyon ve
- Merkezi uzlaşma komisyonları kurulmuştur.

Uzlaşma amacı ile yapılan görüşmelerde mükellef, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilmektedir. Bu uygulama ile gözlemci görevinde bulunacak olan bu birey ve/veya bireyler yardımı ile uzlaşma sisteminin şeffaf olmasının sağlanması, mali ve teknik olarak destek sağlanması hedeflenmektedir (Bilici, 2006).

Yasalar ile bahsi geçen uzlaşma müessesesinin hüküm altına alınmasının öncelikli hedefi mükellefin vergi yargısına gitmesini önlemek ve vergi yargı sistemi üzerindeki yükün hafifletilmesi isteğidir. Bunun yanı sıra bir diğer amaç ise verginin vakit kaybı olmadan hazineye geçmesini sağlamak şeklinde karşımıza gelmektedir.

5.2.8. Terkin

Terkin, vergi idaresinin vergi aslı ve vergi cezasının tahsilinden vazgeçmesi neticesinde bunlara ait kayıtların silinmesi, vergi ve cezanın bütün neticeleri ile beraber yok edilmesi anlamına gelmektedir ki bu yönü ile affa benzemektedir. Fakat terkinin tahakkuk etmiş olan cezalara uygulanması nedeni ile genel afftan çok özel affa yaklaşmaktadır (Karakoç, 2007).

Vergi Usul Kanunu'nun 115. maddesinde belirtildiği üzere; yangın, yer kayması, yer sarsıntısı, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ile haşarat istilası ve bunlara benzer doğal afetler dolayısı ile varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu doğal afetlerin zarara yol açtığı gelir kaynakları ile ilgili olan vergi borçları ve vergi cezaları ile ürünlerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen arazi vergisi borçları ve vergi cezaları, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın bu yetkisini devrettiği birimlerce zararlar mütenasip olmak üzere, kısmen ya da tamamen terkin olunur.

Vergi Usul Kanunu'nun 115. maddesinde tabii afetlerin bir kısmı sıralanmıştır ancak "bunlara benzer afetler" diyerek, belirtilen afetler ile sınırlı kalınmadığı belirtilmiş ve mücbir sebep kavramına yer verilmiştir (Karakoç, 2007).

Afet tarihinden evvel alınmış vergi ve cezalar var ise bunlar terkin olunmaz. Terkin, ancak doğal afet nedeni ile meydana gelen zarardan daha sonra tahsil edilmiş ya da henüz tahsil edilmemiş olan vergi borçları ya da cezaları için uygulanmaktadır (Karakoç, 2007).

5.2.9. Cezanın Tahakkukundan Vazgeçme

Vergi Usul Kanunu'nun mük. 115. maddesinde; ikmalen, re'sen veya idare tarafından tarh edilen vergi ve de bunlara dair cezaların toplam tutarı (442 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2015'den itibaren) 23 lirayı (bu tutar dâhil) aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağıının belirlenmesi durumunda, Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar dâhilinde tahakkuklarından vazgeçilebileceği belirtilmiştir.

Bahsi geçen hüküm gereğince, ikmalen, re'sen ya da idare tarafından tarh edilen vergi ve cezalarından vazgeçilebilmekte, buna karşılık beyan edilen vergiler için tahakkuktan vazgeçme ise söz konusu değildir (Şenyüz, 2012).

Tahsil edilecek olan ceza tutarının, bu tutarı elde etmek için yapılması gereken masraflardan daha düşük olması, cezadan vazgeçme nedeni olarak gösterilmektedir. Belli bir rakamdan küçük olan cezaların kesilmesinin ekonomik olmaması nedeni ile cezanın tahsil edilmesi yoluna gidilmemektedir (Şenyüz, 2012).

5.2.10. Af

Cezaların tamamını ya da bir kısmını silen durumlardan biri de af uygulamaları olarak karşımıza çıkmaktadır. Bir yasa nedeniyle kesilen vergiler ya da cezaların, bunlara yol açan fiilin yapılmasından daha sonra ortaya çıkan başka bir yasa ile yok edilmesi durumudur (Oktar, 2006).

Devlet vergi ya da ceza aflarına; politik, maddi, mali ve vergi yönetimi dolayısı ile oluşan sebepler ile başvurulabilmektedir. Vergi ve cezalarda olduğu gibi yapılacak olan afların da yine kanunla uygulamaya koyulması zorunludur (Şenyüz, 2012).

VUK' da af ile ilgili herhangi bir hüküm bulunmuyor olsa da, Türkiye'de değişik yıllarda koyulan yasalar ile vergi cezaları affedilmiştir. Bu yasalarda çoğu zaman vergi cezaları affedilmiş ancak mükelleflerin bu yasadaki faydalanabilmeleri için vergi uyumsuzluklarından vazgeçip verginin aslını ödemeleri şart koşulmuştur (Öncel vd., 2008). Yani tarh edilmiş vergilerin belli zaman dilimi içerisinde ödenmesi şartı ile bunlara ilişkin cezanın ya da gecikme zammı ya da faizlerinin affedileceği belirtilmiştir. Vergi aflarında esas olarak cezalar affedilmektedir ancak bazı durumlarda vergi aslının bir kısmının da affedildiği görülmüştür (Karakoç, 2007).

Buradan hareketle vergi cezalarında af konusunun aslında oldukça geniş ve mükellefler açısından toleransı yüksek olan bir nitelik taşıdığını belirtmek yanlış olmayacaktır. İyi niyet karanesi, mükelleflerin gerçekten habersiz olması ya da çeşitli pişmanlıklarının olması nedeniyle birçok kanunda olduğu gibi VUK' ta da kendine yer bulmuştur. Tabii ki alınan kararlarda siyasal, bürokratik aktörlerin belirleyici roller üstlendiği bir gerçektir fakat bu

aktörler bu rolü üstlenirken kanunların aksine ya da uygulanması mümkün olmayan tavırlar takınmak konusunda özgür değildir ve mutlaka bir bağlayıcılık çerçevesinde vergi afları gündeme gelmektedir.

Tablo 1. Türkiye Tarihinde Çıkarılan Vergi Afları

Tarihli	Çıkarılan Vergi Afları
17.05.1924	İlk Vergi Affı
05.08.1928	Elviyeyi Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa
15.03.1934	4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Yasa
04.07.1934	2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa
29.06.1938	3568 Sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Yasa
13.06.1946	Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Yasa
21.01.1947	5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Yasa
26.10.1960	130 Sayılı Af Yasası
28.12.1961	281 Sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa
28.02.1963	218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
13.06.1963	251 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarını Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Af Hakkında Yasa
05.09.1963	325 Sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Yasa
16.07.1965	691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Yasa
03.08.1966	780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
28.02.1970	1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile Getirilen Af
15.05.1974	1803 Sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
20.03.1981	2481 Sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa
02.03.1982	2431 Sayılı Yasaya Ek
22.02.1983	2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsil Hakkında Yasa
04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi
03.12.1988	3505 Sayılı Yasa (Geçici 1. Madde)
28.12.1988	3512 Sayılı Yasa
15.12.1990	3689 Sayılı Yasa (Geçici 1. Madde)
21.02.1992	3787 Sayılı Yasa
05.09.1997	400 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği
22.07.1998	4369 Sayılı Yasa
06.02.2001	414 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği
07.03.2002	4746 Sayılı Yasa ile Emlak Vergisi ile Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasasının Geçici Madde 21)
27.02.2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
22.11.2008	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
25.02.2011	6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve KHK'de Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

Kaynak:Herek, H. (2011). Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Açısından Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Tablo 2. 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu Uyarınca Yapılan Tahsilat Tutarları

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu Uyarınca 31.12.2003 ve 30.09.2004 Tarihleri İtibariyle Yapılan Tahsilât Tutarı (Kümülatif)		
Kanun Maddesi	Ödenen Tutarlar (Bln TL)	
	31.12.2003	30.09.2004
4811 Sayılı Kanunun İlgili Mad		
Kesinleşmiş Alacaklar (md. 2)	1.140.273.803.306	2.063.200.670.160
Kesinleşmiş Alacaklar (md. 2/c)	6.929.079.966	8.663.368.379
Kesinleşmemiş veya Dava Safhasındaki Alacaklar (md. 3)	365.181.525.872	524.112.691.711
İnceleme ve Tarhiyat Safhasındaki Alacaklar (md. 5)	75.911.720.093	156.747.139.688
Pişmanlıkla veya Kendiliğinden Beyan (md. 6)	115.830.646.700	126.172.524.503
Gelir Vergisi Matrah Artırımı (md. 7)	150.736.133.979	225.173.427.091
Kurumlar Vergisi Matrah Artırımı (md. 7)	508.739.206.996	7.800.538.809.231
G.V. K. 94/6 Vergi Artırımı (md. 7)	56.120.302.811	88.316.495.319
K.D.V. Matrah Artırımı (md. 8)	297.313.051.710	472.110.013.213
G.V. (Stp) Matrah Artırımı (md. 9)	13.699.398.871	22.176.479.241
Kıymetli Maden Ziyet Eşyası Değerleme Farkı (md. 13)	13.069.600.983	15.041.004.160
Ecrimisil Alacakları (md. 15/2)	16.489.901.503	18.148.276.411
TOPLAM	2.760.294.372.790	4.499.915.899.107
KİT, İDT ve Mahalli İdareler Toplamı	93.461.444.811	214.844.712.807
GENEL TOPLAM	2.853.755.817.601	4.714.760.611.914
Kaynak: İllerden alınan bilgiler		
Not:1) defaten yapılan ödemeler ve erken ödeme tutarlarını da kapsamaktadır.		
2) bazı illerce yapılan düzeltmeye bağlı olarak 31.03.2006 tarihi itibariyle yeniden düzenlenmiştir.		

Kaynak:

Gelir

İdaresi

Başkanlığı.

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/VBKII/30_09_2004_kumulatif.xls.htm,
01.03.2015).

(Erişim Tarihi:

5.2.11. Yargı Kararı

Ceza kesilmiş olan mükellefin cezasını ödemeyerek yargı organları önüne taşınması ya da cezayı dava konusu yapma hakkı bulunmaktadır.

Türkiye’de vergi mahkemeleri, idari cezalar için açılan davalara bakmakla görevli mahkemelerdir. Bahsi geçen konu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun 6. maddesinde;

“Vergi mahkemeleri;

- Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,
- (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,
- Diğer kanunlarla verilen işleri çözümler.” Biçiminde belirtilmiştir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda ise yargılamaya dair usul hükümleri düzenlenmiştir.

Ceza ihbarnamesi sırasında açılacak olan vergi cezalarına karşı davalar, 6183 sayılı yasa uyarınca, bunun yanı sıra cebren tahsil amacıyla tesis edilen ödeme emri, haciz gibi işlem aşamalarında da açılabilir. Belirtilen iki halde de mahkeme tarafından ceza kesilen mükellefin lehine verilecek karar işlemi hükümsüz kılacağı için, mükellefin vergi cezasından sorumluluğunu ortadan kaldırmaktadır. Bahsi geçen durumda ceza sorumluluğunun sonlandırılmasında yargı kararının neticesi olduğu kadar gerekçesi de ehemmiyet taşımaktadır. İdari aşamadaki usul ya da şekil eksikliği nedeni ile mahkemenin davacı (ceza kesilen mükellef) lehine karar verdiği durumlarda, kişinin ceza sorumluluğu tamamen ortadan kalkmasa da hiç değilse, idare tarafından yeni bir işlem tesis edilmesine kadar kişiyi vergi cezasını ödeme yükümlülüğünü ortadan kaldırmaktadır (Akman, 2012).

6. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ve YARGISAL AŞAMADA ÇÖZÜMÜ

6.1. Vergi Davalarının Niteliği

Açılan dava esas olarak bir iptal davasıdır. Bu dava ile mükellef vergilendirmeye ilgili idari işlemin; yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarının itibarıyla hukuka aykırı olduğunu, dolayısıyla iptal edilmesi gerektiğini iddia etmektedir (İYUK,m. 2/1).

Mükellef hakkında yapılan vergi incelemesi bu incelemeye dayanılarak oluşturulan idari işlemin sebep unsurunu oluşturur. Mahkeme tarafların iddialarını ve savunmalarını dikkate alıp idari işlemin hukuka uygun olup olmadığına karar verecektir (Bilici,2015).

Yani yapılan bir hukukilik denetimidir. Mahkemenin yerindelik denetimi yaparak idari işlem tesisi şeklinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak şekilde karar vermesi ise söz konusu olmamaktadır (İYUK,M.2/2).

6.2. Vergi Uyuşmazlık Örnekleri

Vergi uyuşmazlıkları vergi resim ve harçların tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil aşaması ile ilgili olabileceği gibi, verilen cezalar konusunda da ortaya çıkabilir.

Uygulamada vergi uyuşmazlıklarının en sık rastlanan örneğini, denetimler ve vergi incelemesi sonucunda bulunan matrah veya matrah farkları konusundaki uyuşmazlıklar oluşturmaktadır (Bilici, 2015).

Tahakkuk Aşaması ile İlgili Uyuşmazlık Örnekleri:

- Bir başkasına borç verdiği için, faiz geliri elde ettiği gerekçesiyle hakkında, re'sen vergi tarhına gidilen ve cezalandırılan mükellef, verdiği borç karşılığında faiz almadığını, dolayısıyla gelir elde etmediğini iddia etmektedir.
- Bir gıda toptancısı hakkında, gelirlerini düşük beyan ettiği gerekçesiyle ikmalen raht yoluna gidilmiştir. Ancak söz konusu toptancı satışlarını faturalı yaptığını ileri sürmekte, gelirlerinin düşük olmasının ise mallarını piyasa fiyatının altında satmasından kaynaklandığını iddia etmektedir.

Tahsil Aşaması ile İlgili Uyuşmazlık Örnekleri:

- Mükellef tecil talebinde bulunmuş; ancak idare bu isteğini reddetmiştir (AATUHK m.48). Mükellef idarenin bu işlemi dava konusu yapmaktadır.
- Mükellefin menkul veya gayrimenkul malları haczedilmiştir. Bu işlemlere karşı dava açmaktadır (AATUHK m.62-99).

- Mükellef kendisine gönderilen ödeme emrine karşı dava açmaktadır (AATUHK M.58).

6.2.1. İdari Çözümler

Vergi uyuşmazlıklarının vergi hatalarının düzeltilmesi, cezada indirim, pişmanlık ve uzlaşma olmak üzere dört tür idari çözüm yolu vardır.

6.2.2. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

Vergi hatası, VUK'ta da belirtildiği üzere vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla, eksik vergi istenmesi veya alınması olarak ifade edilmektedir. Vergi hatalarının düzeltilmesi ile ilgili özellikleri belirtmek gerekirse:

- Vergi hatalarını düzeltmeye vergi dairesi müdürü yetkilidir.
- Mükellef zararına olan hataların düzeltilmesinde, düzeltmenin kendisine tebliğini takip eden bir yıl içerisinde vergi dairesine başvuramaz ise fazla tahsil edilen vergiyi iade alma haklarını yitirir.
- Düzeltme talebi dava açma süresi içerisinde yapılırsa dava açma süresi durur. Dava açma süresi dolduktan sonra yapılan düzeltme talebi vergi idaresince reddedilirse mükellef Maliye Bakanlığı'na şikâyet eder, şikâyet talebi reddedilirse mükellef vergi mahkemesinde deva açabilir.
- Yargıya intikal eden vergi hataları, dava sonuçlanmamışsa düzeltme yapılabilir lakin yargının kesinleşmiş kararı mevcut ise düzeltmeye gidilememektedir.
- Tahakkuk zamanaşımı süresi boyunca hata düzeltme talep edilir.

Vergi hatalarını hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak iki alt başlıkta incelemek mümkündür. Hesap hataları kapsamında; matrah hataları, vergi miktarındaki hatalar ve çifte vergilendirme başlıkları bulunmaktayken, vergilendirme hataları kapsamında ise mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, vergi konusunda hata, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata başlıkları bulunmaktadır.

6.2.2.1. Hesap Hataları

Matrah Hataları: Matraha ilişkin indirim, istisna gibi unsurların rakamsal olarak eksik veya fazla hesaplanması sonucu matrahın eksik veya fazla çıkmasıdır.

Vergi Miktarındaki Hatalar: Tarifelerin, oranların yanlış uygulanması ya da mahsuplarının düşülmemesidir.

Verginin Mükerrer olması: Belli bir vergilendirme döneminde aynı matrah üzerinden birden fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

6.2.2.2. Vergilendirme Hataları

Mükellefin Şahsında Hata: Verginin asıl borçlusu yerine vergilendirme ile ilgisi olmayan kişilerden vergi alınmasıdır.

Verginin Konusunda Hata: Vergi konusuna girmeyen veya vergiden istisna olan unsurlardan vergi alınmasıdır.

Mükellefiyette Hata: Vergiden muaf olan kişiden vergi alınmasıdır.

Vergilendirme Döneminde veya Muafiyet Döneminde Hata: Verginin alındığı dönemin yanlış olması ya da verginin alındığı dönem itibariyle o şahsın vergiden muaf olmasıdır.

6.2.2.3. Uzlaşma

Genel bütçeye ait vergi, resim ve harçlarla ilgili olarak mükellef ile idare arasında uzlaşma ile uyuşmazlık konusu yargıya intikal etmeden çözümlenebilir. Uzlaşılan konu ayrıca dava konusu yapılamamaktadır.

6.2.2.4. Cezada İndirim

Cezaya muhatap olan mükellef veya sorumlusu; cezanın kesilmesinden cezaya itiraz etmeden ve yargıya başvurmadan, ceza ihbarnamesinin tebliğini takiben otuz gün içinde talep eder, cezayı vadesinde ödeyeceğini bildirir ve vadesinde öder ise ;

- Vergi zıyaından kesilen cezanın ilk seferinde cezanın ½'si,
- Müteakiben kesilen vergi zıyaında cezalarda cezanın 1/3'ü,
- Usulsüzlüklerde her seferinde cezanın 1/3'ü indirilmektedir.

6.2.2.5. Pişmanlık

Beyana dayalı vergi ziyat suçlarında, hakkında daha önce ihbar yapılmamış ya da inceleme yapılmaya başlanmamış, işlediği suçu dilekçe ile vergi idaresine kendiliğinden bildiren ve eksik veya yanlış beyanı on beş gün içinde düzelten mükellefler pişmanlıktan faydalanabilir ve bu mükelleflere vergi cezası kesilmez.

6.3. Vergi Yargılamasında Kanıtlama Araçları

Kural olarak, taraflar iddialarını ispat etmek için her türlü delile başvurabilirler.

VUK m.3/B' de: "Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir." Hükmüne yer verilmiştir. Yani delil serbestisi vardır. Mükellefler iddialarını ellerindeki belgeleri, defterleri ile kanıtlayabilirler.

Vergi dairesi ise; inceleme, yoklama, arama sonuçlarını gösteren tutanaklar ile veya üçüncü kişilerin verecekleri bilgilerle kanıtlama yoluna gidebilir (Bilici,2015).

İYUK, m. 20’de davayı gören hâkim açısından da benzeri bir ilkeye yer verilmiştir. Kendiliğinden araştırma ilkesi ismi verilen bu prensibe göre vergi yargılamasında hâkim, özel hukukun tam tersine getirilen kanıtlarla sınırlı olmadan re’sen araştırma yapabilir. Dosyanın bilirkişi tarafından incelenmesini isteyebilir, keşif yapılmasına karar verebilir. Vergi hâkimi “vergilemede gerçek durumu tespit edebilmek için” tüm bu araçları kullanabilecektir (Bilici,2015).

VUK, m.3, “Olayla tabii ve açık ilgi bulunması” durumunda şahit ifadesini kabul edebileceğini öngörmüştür. Buna göre, örneğin vergi idaresi doktorun kazancının tespiti için ameliyat ettiği hastaların tanıklığını isteyebilir. Aynı şekilde, vergi incelemesini yapan inceleme elemanı vergi mükellefinin mali müşaviri ya da muhasebecisini dinleyebilir. Yemin yoluyla ispat ise mümkün değildir. Zira VUK m.3’te kanıtlamanın “yemin hariç her türlü delille yapılabileceği öngörülmüştür; yani yemin, ispat aracı olarak kabul edilmemiştir (Bilici,2015).

6.4. Vergi Yargılamasında İspat Yükü

İspat külfeti genel hukuk ilkesi gereği kural olarak iddia sahibine aittir. Bu şekilde örneğin; borç parayı faizsin verdiğini iddia eden bir mükellef veya vekâlet hizmetini ücretsiz yaptığını iddia eden bir avukat bu iddialarını ispat etmek zorundadır. Diğer taraftan faturalı satışta, satışın piyasa fiyatının altında olduğunu iddia eden vergi idaresi de bu iddiasını kanıtlamak zorundadır (Bilici, 2015).

Defterlerinin, fatura koçanlarının çalındığını veya çıkan yangında yandığını iddia eden mükellef bu durumu, ticaret mahkemesinden alacağı “zayi belgesi” ile ispatlamak zorundadır. Zayi belgesinin alınmış olması durumunda mükellefe, defter ve belgeleri ibraz etmemesinden kaynaklanan ceza kesilmemektedir (VUK m.373).

6.5. Adi Karine Olması Durumunda İspat Yükü Yer Değiştirir

Vergiye doğuran olayın ispatıyla ilgili olarak VUK, m3 düzenlemesiyle vergi idaresinin eli güçlendirilmiştir:

“ Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır”. (VUK m.3 B.f.1)

“İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti iddia eden tarafa aittir” (VUK m.3, B.f.3).

Yani idarenin mükellefin vergiyle ilgili işlemlerinin “gerçeklere uymadığını” veya “iktisadi, ticari hayatın normal koşullarına uymadığını” iddia etmesi durumuna bu iddiaları çürütme yükü mükellefe ait olacaktır. Mükellefin ödevlerine uymamış olması halinde de ispat külfeti yine ona geçmektedir (Bilici,2015).

6.6. Vergi Yargısı

Ülkemizde idari yargıya bağlı vergi yargısı sistemi uygulanmaktadır. Vergi yargısı idare ile çözüme kavuşturulamayan konuların yargıya intikal etmesidir.

Vergi davasının konusunu oluşturan unsurlar;

- İkmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler,
- Vergi cezasının kesilmesi,
- Takdir ve tadilat komisyonu kararları,
- Kaynakta kesilen vergiler,
- Bakanlar Kurulu ve Maliye Bakanlığı'nın objektif işlemleridir.

Dava açmaya yetkili kişiler;

- Mükellefler, vergi sorumluları, haklarında vergi cezası kesilenler,
- Takdir ve tadilat komisyonunun belirlediği matrahlarla karşı vergi daireleri, belediyeler, sanayi odaları, ziraat odaları ve birlikler ve muhtar dava açmaya yetkilidir.

Davanın görüşülmesi;

- Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü ile olur ve duruşma yapılmaz,
- Vergi, resim, harç ve bunların gecikme zammı ve cezaları ile AATUHK 'na ilişkin davalar toplamı 2015 yılı için otuz bin TL'yi aşan davalarda taraflardan birinin talebi ile duruşma yapılabilmektedir ayrıca bu davalara heyet halinde bakılır.

Dava açılmasının hukuki sonuçları,

- Bir vergi cezası dava konusu yapılır ise yürütme kendiliğinden durur. Tahsilatın durması için ayrıca bir talebe gerek yoktur. Ancak bazı hallerde yürütme kendiliğinden durmaz yani talep edilir ve teminat gösterilirse mahkeme yürütmeyi durdurabilir. Bu haller ise; davacının bildirilen adrese tebligat yapılamaması, verginin tahsiline karşı açılan davalar ve üst yargıya gidilmesi halinde yürütme kendiliğinden durmaz.
- Dava açma süresi; Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda altmış, vergi mahkemesine açılan davalarda ise otuz gündür. Bunun dışında ise bazı istisnai durumlar vardır;
- Bina normal inşaat metrekare maliyetleri hakkındaki tespitlerine açılacak davalar on beş gün içinde Danıştay'a,

- Uzlaşmanın sağlanamadığı hallerde uzlaşmanın sağlanamadığına dair tutanağın tebliğinde dava açma süresi dolmuş ya da on beş günden az kalmış ise tutanağın tebliğini takiben on beş gün,
- Ödeme emri, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuka karşı yedi gün içinde açılması.

Dava açmaya yetkili kişilere ilişkin hususlar;

- Vergi dairesinde vergi dairesi müdürü, belediyelerde ise gelir müdürü olmayan yerlerde hesap işleri müdürü ya da o görevi yapan kişi dava açmaya yetkilidir.
- Vergi dairelerinin, il özel idarelerinin ve belediyelerin davayı Danıştay'da temyize götürebilmeleri için vergi dairelerinin defterdarlık veya vergi dairesi başkanlığından, defterdar veya vergi dairesi başkanlıklarının ise Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan, belediye ve il özel idarelerinin validen izin almaları gerekmektedir.
- Kanuni temsilcilerde ve vekili avukat olma şartıyla vekil aracılığıyla da dava açılabilir.

Vergi Mahkemeleri; genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergilere, resim, harç ve benzeri yükümlülükler ve bunlara bağlı ceza ve zamlara, belirtilen kuruluşlara ait olup mali yükümlülük dışındaki tarifelere, mükelleflerin müracaatı üzerine yapılan emsal bedel takdirinde mükelleflerin takdir komisyonu kararlarına, idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hatalarının re'sen düzeltilmesi durumunda kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimseler yapılan düzeltmelere, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasına, Vergi Mahkemeleri tarafından verilen kararların yerine getirilmeme sebebine dayanan tazminat ve zam işlemlerine ilişkin olan davalara bakmaktadır.

Bölge İdare Mahkemeleri ise Vergi Mahkemeleri'nin tek hâkimle verdikleri kararlara karşı itiraz mercii olmakla beraber kararları kesindir.

Danıştay; Bakanlar Kurulu ve Maliye Bakanlığı'nın objektif işlemlerine ve bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine ilişkin takdir komisyonu kararlarına karşı açılan davalarda ilk derece mahkemesi olarak görev yapmaktadır. Vergi Mahkemeleri'nin heyet halinde verdiği kararlara karşı temyiz merciidir. Vergi Mahkemesi Danıştay'ın verdiği kararlara karşı kendi kararında ısrarcı olabilmektedir. Böyle bir durumda temyiz mercii Danıştay Vergi Dava Kurulu'dur. Kurul aynı zamanda Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda temyiz merciidir.

Vergi Mahkemesi'nde alınan kararlara karşı; itiraz, temyiz, kanun yararına bozma, kararın düzeltilmesi, yargılamanın yenilenmesi şeklinde başvuru yolları mevcuttur.

6.6.1. İtiraz

Vergi Mahkemelerinin tek yargıç ile verdiği kararlara karşı mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine dava kararının tebliğinden itibaren otuz gün içinde itiraz edilebilmektedir. Bölge idare mahkemelerinin kararları ise kesin nitelik taşımaktadır.

6.6.2. Temyiz

Vergi Mahkemelerinin tek hâkim ile verdikleri kararlar dışında kalan kararları için kararın tebliğini takiben otuz gün içerisinde Danıştay'da temyiz edilebilmektedir. Davanın bir tarafı temyize gidebileceği gibi her iki tarafta ayrı ayrı temyize gidebilir. Danıştay kararı bozarak dava dosyasını mahkemeye geri gönderebilir.

6.6.3. Kanun Yararına Bozma

Bölge İdare Mahkemesi kararları ile Vergi Mahkemeleri ve Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı ve temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararları yürürlükteki hukuka aykırı sonuç ifade edenler ilgili makam tarafından veya Danıştay başsavcısı tarafından kanun yararına temyiz kararına başvurulabilmektedir.

6.6.4. Kararın Düzeltilmesi

Danıştay dava daireleri ile Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun temyiz ile verdikleri kararlar ile bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlara karşı bir defaya mahsus olmak üzere kararı takiben on beş gün içinde kararın düzeltilmesi talep edilebilir. Bu talebin yapılabilmesi için, kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların, kararda karşılanmaması veya verilen kararlar içerisinde birbirine aykırı hükümler bulunması, kararın usul ve kanuna aykırı olması, hüküm esasını etkileyecek belgelerde hile ve sahtekârlık yapıldığının ortaya çıkması gerekmektedir.

6.6.5. Yargılamanın Yenilenmesi

Danıştay bölge idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin verdiği kararlara ilişkin olarak;

- Dava ile ilgili ulaşılamayan bir belgenin ele geçmesi, dava taraflarından birinin davaya etki edecek bir hile kullanması, bilirkişinin kasıtlı olarak gerçeğe aykırı beyanda bulunması, vekil veya kanuni temsilci olmayan kişiler ile davanın görüldüğünün anlaşılması, kesinleşen bir başka mahkeme kararı ile karara özgü bir hükmün ortadan kalkması, davaya bakması sakıncalı olan başkan, üye veya hâkim ile davanın yapılmış olması gibi gerekçelerin gerçekleştiği tarihi takiben altmış gün,
- Dava kararına karşı Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nde aleyhte karara varılması halinde kararın kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl,

- Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında, aynı mahkeme veya bir başka mahkeme tarafından farklı bir kararın verilmesi halinde ikinci mahkemenin verdiği kararın kesinleştiği tarihten itibaren on yıl içinde yargının yenilenmesi talep edilebilir.

6.7. Vergi Yargısında İspat, Delil Serbestliği ve Re'sen Araştırma İlkesi

Vergi Hukuku'nda vergilemeyle ilgili bir hususu öne süren herkes bu iddiasını ispat etmekle yükümlü olmaktadır. İspat, vergi ilişkisi ile ilgili olarak dava taraflarının kendi iddialarını diğer bir ifadeyle dava konusu olayın niteliğine yönelik olarak somut kanıtları ortaya koymasıştır. İspat için gerekli olan şey ise delillerdir. Vergi Hukuku'nda Ekonomik Yaklaşım İlkesi gereğince Delil Serbestliği İlkesi benimsenmekle birlikte delile ilişkin olarak bazı sınırlamalar vardır bu sınırlamalara göre;

- Vergi Hukuku'nda yemine dayalı ifade delil kabul edilemez.
- Tanık ifadesi delil olarak kabul edilmekte fakat tanığın vergiyi doğuran olay ile ilgili olarak doğal ve açık bir ilişkisinin bulunması şart koşulmuştur.
- Kanunen belge ile belirtilmesi gereken hususlar, bu belgeler olmadan ileri sürülmesi halinde delil olarak kabul edilememektedir.

Medeni Hukuk'ta sınırlı araştırma usulü geçerliken vergi yargısında ceza hukukunda olduğu gibi re'sen araştırma ilkesi geçerlidir. Re'sen araştırma ilkesi, yargıcın dava ile ilgili her türlü işlem ve incelemeyi kendiliğinden yapmasını ifade eder. Davalar kural olarak üç hâkimle heyet halinde dosya üzerinden görülürken istisnası olarak 2015 yılı için otuz bin TL'nin altında kalan davalar tek hâkimle görülmektedir.

7. SONUÇ

Vergi suç ve cezaları tüm toplumlarda olduğu gibi Türkiye’de de yelpazesi geniş bir alan kaplayan son derece önemli bir olgudur. Bu bağlamda yapılan incelemelerde ilk intiba olarak kanunların oldukça kontrollü uygulandığını söylemek mümkündür.

Vergi niteliği itibari ile devletin hükümlerliliği ile zorla alınan bir yapıdadır. Bilinçli veya bilinçsiz toplumlara göre vergi algısı değişmekteyken bireylerin psikolojisi gereği zorla alınan bir şeye sıcak bakmalarını beklemek gerekir. Dolayısıyla zorla alınan bir vergi tabiatı gereği her türlü suçta ve bunun doğal sonucu olarak ta cezaya tabi olmaktadır. Vergi suç ve cezalarının çıkış noktasının devlet eliyle zorla alınması olduğunu söylemek yerinde olur.

Çıkış noktasına ilerlerken verginin terminolojisi, tanımları ve kavramları oldukça önem taşımaktadır. Bir tümevarım sistemi ve piramit gibi düşünülüğünde başlangıcının bu şekilde olması da doğaldır.

İnceleme noktasında bir tarafı çok teknik bir konu olan vergi suç ve cezaları varken diğer tarafta bunlara sebebiyet veren ve sosyal bir varlık olan insanoğlu vardır. Dolayısıyla bu sosyal döngü içerisinde bireylerin algılarını, psikolojilerini, bakış açılarını ve en önemlisi devlete olan güvenlerini irdelemek vergi suç ve cezalarına açılan bir kapıdır. Bu tezin temasında da özellikle de değinilen konuların başında gelmektedir ve aynı zamanda sonuca refakat eden en önemli noktalardan birini oluşturmaktadır. Çünkü her şey bir silsile halinde birbirini takip etmekte ve bunun öznesini ise yine insanoğlu oluşturmaktadır. Bunları yaparken de ilk başta vergi terminolojisi ve tarihçesi incelenmişken felsefe akımlarının da desteğini almak bu çalışmanın vazgeçilmez unsuru olmuştur. Yapılan çıkarsamalarda bunun doğruluğunu teyit etmek sistematik açıdan da mümkün kılınır haldedir.

Tek bir insanken çoğalarak bir toplumu oluşturan insanoğlu zaman içerisinde kendisini düzenleyen kurallara ihtiyaç duymuştur. Bu kurallar tarihte çok sistemli olmasa da zaman içerisinde gelişen dünyada oldukça sistemli hale gelip adına hukuk dediğimiz yetkin bir kurallar bütünü oluşturmuştur. Bu çalışma da ilk olarak buna değinilirken toplumlarda baş gösteren suç işleme ve karşılığında bir infaz görme kavramlarına değinilmiştir ve görülmüştür ki; insanoğlu var olduğu ve bütünleşik halde hayat idame ettirdiği sürece hukuk vazgeçilmez olacaktır. Bu nokta da kendisinden daha üstün bir olgu olan devlet düzeninin gereksiniminin ortaya çıkışıyla birlikte devletin hükümlerlilik, egemenlik gücü gereğince insanlardan vergi alması kaçınılmaz olmuştur. Aynı hükümlerliliğin sahibi olan devlet aynı zamanda yurttaşlarının babası misyonunu üstlenerek onlara bazı korumacı tavırları da üstlenmiştir. Bu korumacı tavırla birlikte uygulanan, uygulanmaya çalışılan kanuni yaptırımların zaman zaman yumuşayabildiğini de bu tezin ana arterlerinde görmek mümkündür.

Devlet mekanizmasının devreye girmesiyle birlikte insanlar ihtiyaçlar noktasında devlete bağımlı hale gelmiş ve onun vazgeçilemez bir parçasını oluşturmuştur. Devletin kendisini oluşturan bu parçalara yani insanlara sunduğu hizmetler kamu düzeni gereği önemli yer tutarken kendisini bir çember gibi çevreleyen devlete ise insanların bazı ödev ve sorumlulukları olmuştur ve bununda en temel noktası vergi ödemek olmuştur. Bu alışma da sosyolojik olarak değinilen konular vergi suç ve cezalarına götüren bir yol haritası çizmesi nedeniyle oldukça önem taşımaktadır çünkü tezin en önemli ve verimli ıkarsamalarından biri de yapılan sosyolojik ve psikolojik değerlendirmelerin vergi kavramı açısından taşıdığı önem olmuştur.

Vergi suç ve cezalarına ilerleyen yolda incelenen noktalardan biri ise verginin fonksiyonları olmuştur. Verginin fonksiyonları aslında ihtiyaca ne derece ve hangi materyallerle cevap verildiği noktasında önem arz etmektedir. Gerek iktisadi, gerek sosyal, gerek mali açıdan ele alınan fonksiyonlarla amaçlanan hedeflerin haritası çıkarılarak hedefe ulaşmada devletin başarısının önemi vurgulanmıştır. Değinildiği üzere insanlar vergiye karşı tepkili olabilmektedir bunu da doğası gereği ve vergiye bakış açısıyla yaptığını ve doğal bir sonuç olduğunu bu çalışma da ifade etmek mümkündür. Çünkü her ne kadar vergi kanunlara dayandırılan güçlü bir olgu olsa da, bir ülkenin finansmanı açısından can damar niteliği taşısa da rasyonel birer varlık olan mükelleflerin vergi ödemek konusunda tabir-i caizse kaçak, göek davranması olasıdır.

Verginin amaçlarının ardından vergiye sebebiyet veren yani vergiyi doğuran olayın niteliği, kapsamı vergiyi anlamak ve anlamlandırmak bakımından bu çalışmada yol gösterici olurken verginin tarafları, mükellefleri, yükümlükleri kavramları ise suç ve cezayı oluşturacak ana karakterler olarak öne çıkmıştır.

Vergi suç ve cezalarına değinilmeden önce tüm hukuk dallarının vazgeçilmezi olan suç ve ceza kavramları nitelikli olarak ortaya konmuştur. Suçun toplumun doğal düzeni içinde kendiliğinden gelişen ve sonrasında infazını sağlayacak cezalara neden olduğu ortaya konulurken bu kavramların hukukumuz ve özellikle de vergi hukuku açısından doğurduğu sonuçlar reel şekilde ortaya konmuştur. Ulaşılan sonuçlarda ve verilerde büyük bir toplumu idare etmek ve sorumluluklarına sevk etmek misyonu taşıyan bir devletin düzeni sağlamak için yaptırımlar uygulamasının kaçınılmaz olduğu görülmüştür. Bu kaçınılmazlık kendisini ceza olarak ortaya koyarken süreleri ve mahiyeti açısından ise çeşitlendirilmiş bir halde olduğu görülmüştür. Bu kapsamda ulaşılan en belirgin sonuçlardan biri ise her ne kadar cezai yaptırımlar olsa da insanların bazı suçları özellikle de vergi suçlarını işlemekten kaçınmadığıdır. Aslında devlet burada da hukukun vazgeçilmezi olan masumiyet karinesi ve iyi niyet karinesi gereği aldanılan veya hata yapılan durumlarda ceza sürelerinde eşitlendirmelere ve kanuni düzenlemelere giderek bireylerini yine de koruma içgüdüünde olmuştur. Bu koruma yöntemine rağmen suçlarında ısrar eden yükümlülerin ve mükelleflerin ise cezalarında tekrar ve birleşme gibi durumlarda artırımlara gidildiği görülmüştür. Kendi

parçasını oluşturan bireylerini yani vergi mükelleflerini korumaya yönelik davranan devletin de kabul edemeyeceği nitelikte öyle vergi suçları olmuştur ki cezai müeyyideleri son derece ağır olmuştur. Bunun en belirgininin ise kaçakçılık suçu olduğu bu çalışmada görülmüştür. Tahammül noktasında hukuken kabul görmeyecek suçların başında gelen kaçakçılık suçu hile veya belge sahteciliği ayrımlarıyla ceza süreleri olarak farklılaşan bir yapı sergilemektedir. Vergi mahremiyetinin ihlali ve mükelleflerin özel işlerine bakma noktasında ise devlet kendi çalışanlarına cezai yaptırımlar uygulamayı doğru bulmuştur ve niteliksel olarak oldukça doğru bir noktaya temas etmiştir. Bu temasta bu çalışmada göstermiştir ki suçu yalnızca mükellef işlemez aynı zamanda devletin bünyesinde görev alan ilgili memurlarda işleyebilir. Bu bağlamda aslında en ağır vergi suçlarında bile devletin minimal de olsa korumacı tavrından vazgeçmediği sadece mükellefi cezalandırmadığı, aynı zamanda suça iştirak eden veya belirlenen kuralları ihlal eden kendi çalışanlarına da ceza uyguladığı sonucuna ulaşmak bu tez kapsamında yerinde olur.

Vergi hukukunun kaynaklarını oluşturan unsurlar ise bu çalışmada vergi suç ve cezalarına ilerleyen yolda temellendirmeler ve dayanaklar açısından önem arz etmiş ve vergi hukuk kurallarının ve kanunların yer, anlam ve zaman bakımından uygulanması yol gösterici olmuştur.

Çalışmanın ana teması olan vergi suç ve cezaları analizinden önce suç ve ceza kavramlarına derinlemesine değinilerek özellikle de ceza kavramının vurgusu yapılmıştır. Çünkü gerek ergin gerek ergin olmayan, gerek kısıtlı gerek kısıtlı olmayan şahıslar açısından uygulanacak cezalar niteliksel ve niceliksel olarak belirtilmiştir. Bu bağlamda cezai sorumluluğu bulunmayan kısıtlıların herhangi bir kanuni temsilci veya veli aracılığıyla dolaylı olarak cezalandırılmasına değinilmiştir. Yani bir kısıtlı ceza alamaz fakat cezası velisine veya kanuni temsilcisine rücu edilir. Dolayısıyla vergi suç ve cezalarında da her ne kadar doktrinlerde tartışmalı da olsa cezanın rücu edilmesinin rücu edilmemesine göre daha doğru bir sonuç olduğu kanaatine varılmıştır. Diğer hukuk dallarında rücu edebilmek mümkünse vergi hukukunda da rücu etmek oldukça akla yatkındır.

Vergi suç ve cezaları öncesinde değinilen ve sonuçları bakımından doğruluğu test edilen en önemli hususlardan biride devlete duyulan güvendir. Devlete duyulan itimat ne kadar fazlaysa aslında insanların o oranda vergiden kaçınmadığı görülmektedir. Bunun da en büyük nedeni eşitlik ve adillik olguları olmuştur. Bireyler kendilerine adil davranıldığını ve vergi yükü açısından eşit pota da değerlendirildiklerini düşündükleri takdirde vergiden kaçınmayarak yüklendikleri vergileri öderken adil sistemin bozulduğunu düşünmeye başladığında ise vergi ödemelerinden kaçınmaya başlamıştır. Aslında bu da rasyonel bireyler açısından doğal sayılabilecek bir olaydır çünkü ödeme gücünün olup olmaması açısından da adaletsiz bir vergi alımı uygulanıyorsa mükellefler bundan kaçır adımlarla uzaklaşacaktır keza vergi suç ve

cezalarına götüren yolda bu çalışma da ortaya çıkan en önemli sonuçlardan biri de budur. Aynı zamanda mükelleflerin vergi bilinci, eğitim düzeyleri de son derece önemlidir çünkü vergi bilinci taşıyan vatandaşlar neyin ne için alındığını net bir şekilde bilmekte ve vergi sorumluluğundan, ödevinden kaçmamaktadır. Fakat eğitim seviyesi düşük olan toplumlarda vergi bilinci tam olarak gelişmediğinden üstüne bir de kişi başına düşen gelirleri az ise yani ödeme güçleri minimum düzeydeyse vergi ödevinden hızla uzaklaşmaktadır. Buradan yola çıkarak devlete ve değişen hükümetlere, siyasi aktörlere düşen görevlerin öneminin ne derece büyük olduğu bu tez de gözler önüne serilmiştir.

Gerek Türkiye’de gerek diğer toplumlarda vergi adaletini sağlamak sistemin işleyişi ve doğru işleyişi açısından büyük önem taşımaktadır. Uluslararası standartlara uygunluk açısından değerlendirildiğinde Türkiye’de uygulanan vergi sisteminin devamında silsile halinde gelen vergi suç ve cezalarının uluslararası platformda oldukça saygın ve kabul edilir bir yer edindiği sonucuna ulaşmak bu çalışma da mümkün olmuştur. En basit örneği ile İngiltere ile yapılan bir kıyaslamada vergi sisteminin, vergi suç ve cezalarının niteliği gözler önüne serilerek hem arada ki büyük benzerlikler hem de Türkiye’de ki uygulamaların kalitesi ortaya konmuştur. Bu bakımdan hukuk yazınındaki gelişmelerin sevindirici nitelikteki norm uygunluğu bu çalışma da vurgulanmıştır.

Vergi suç ve cezalarının niteliğinin oldukça geniş kapsamlı olduğu tez çalışmasının göze çarpan bir diğer özelliğidir. Bu suçlara neden olan sürece giden yolda gelişmeler değerlendirilirken çalışmanın başında değinildiği gibi ortaya çıkan sosyolojik ve psikolojik faktörlerin aslında bireyleri ne derece etkilediğinin sağlaması da yapılmış olmuştur. Çünkü eğitim düzeyi, devlete olan bağlılık, kültürel yapı gibi kavramlar vergi suç ve cezalarını tetikleyen etkenleri oluşturmaktadır. Bireylerin bu etkenleri olumlu veya olumsuz olarak algılama oranları ne kadar fazlaysa bunu vergi olgusuna yansıtılmalarının da aynı oranda fazla olduğu görülmüştür. Teknik bir konu olarak var olsa da vergi suç ve cezalarına giden yolda sosyal bir varlık olan insanın takındığı tavırları sosyolojik açıdan ele almak ve bunun sağlamasını yapmak bu tezin vardığı sonuçlardan biri olmuştur.

Suçların işlenişi bakımından ve cezai sürelerin farklılığı açısından geniş bir yelpazenin var oluşu toplumsal kargaşaya ve adaletsiz yargılamaya neden olmayacak şekilde yapılması noktasında vergi suç ve cezalarının infazında idari ve yargısal çözümlerinin nasıl olması gerektiği konusu da bu çalışmanın başlıklarından biri olmuştur. Yapılan vergi hatalarının bireylere dönüşü açısından bireylerin bu hatalar sonucu düşebilecekleri durumlar yargısal çözümlerle koruma altına alınmıştır. Matrah hataları, çifte vergilendirme gibi hatalarla bireylere fazladan yük getirecek bir vergi anlayışı tabiatıyla yoktur. Bu konuda da gereken düzenlemeler yapılmıştır. Aynı zamanda mükelleflerin sebebiyet verdikleri vergi ziyayı gibi

suçlardan dolayı da belirli pişmanlık kuralları gözler önüne serilmiş ve mükelleflerin bu pişmanlıktan yararlanma şartları belirtilmiştir.

Vergi yargısında herhangi bir iddiada bulunan herkes bu iddiasını ispatla yükümlüdür. Bu ispat gerçekleştirilemediği sürece karşı tarafı suçlu olarak ele almak mantık ve hukuk dışı olarak değerlendirilmiştir. Dava konusu ile yakından ve uzaktan alakası olmayan bireylerin beyanları da dikkate alınmayarak temeli somut ve kanıtlanabilir nitelikte olan olgular idari ve yargısal çözümlenelerde ele alınmıştır. Bu ele alınma sonucu yeniden gözler önüne serilmiştir ki Türkiye’de uygulanan sistem uluslararası platformda oldukça saygın bir yere sahiptir.

Vergi suç ve cezalarına giriş yapılırken tüm sosyolojik ve teknik olgular ele alınmış ve sonucunda ise bu temellendirmelerin aslında suça götüren başlangıçlar olduğu, bu konuda yapılabilecek düzenlemelerin ve özellikle de adaletli tavrın vergi suç ve cezalarına sebebiyet vermeyecek şekilde olmasının gerekliliği bu çalışma da ortaya konmuştur. Aynı zamanda işlenen suçlar ve sonrasında uygulanabilecek cezai yaptırımların niteliği de değerlendirilmiş olup Türkiye’de uygulanan vergi suç ve cezaların tarafsız, yetkin ve her türlü ihtiyaca yönelik olduğu yapılan sağlamalarla bu çalışmada gözler önüne serilmiştir.

Tüm bu değerlendirmeler sonucunda, Türk Vergi Sistemi içerisinde vergi suç ve cezalarının adil bir vergi ve gelir dağılımı açısından olumlu düzenlemeler olduğu sonucuna varmış olsak ta, gerek vergi mevzuatının karışıklığı, gerek vergi idaresiyle yargı erkinin kanunları farklı yorumlaması gerekse de idarenin kanuna muhalif düzenlemeleri sebebiyle uygulamada ortaya çıkan ve hem adil vergi anlayışına hem de vatandaşların vergi idaresine olan güvenine olumsuz etki yapan durumlar oluşturmaktadır. Çalışmamızın sonucunda mevcut Türk Vergi Sistemine bir eleştiri olarak dile getireceğimiz bu durum, bazı vergi kanunlarının çok eski tarihli olması, bazılarının dinamik ekonomik hayata cevap verememesi ve bazı düzenlemelerin ise tek taraflı idare lehine düzenlenmiş mevzuat hükümleri olmasından kaynaklanmaktadır. Tüm vergi mevzuatımızın çağdaş ekonomik hayatın gerekliliğine uygun şekilde yeniden düzenlenmesi, vergi idaresiyle yargı erki arasında doğabilecek bir yorum farkına sebebiyet verilmemesi ve idarenin düzenlemeleri yaparken kendi lehine tek taraflı düzenleme yapmaması bu eleştirimize getirilebilecek bir çözüm aracı olacaktır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, A. (1996). “Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi (Yasal Düzenlemelerin İşleyişleri Açısından)”, Ankara: 2. Baskı, Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları.

Akdoğan, A. (2006). “Kamu Mâliyesi”, Ankara: Gazi Kitapevi.

Akdoğan, A. (2009). “Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri)”, Ankara: 9. Baskı, Gazi Kitabevi.

Akı, E. (1999). Hukukun Temel kavramları, İzmir: 5. Baskı, Barış Yayınları.

Akıntürk, T. (1994). Temel Hukuk, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Akman, İ., S. (2012). “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunun Yaptırımını”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 240.

Aksoy, Ş. (1998). “Kamu Maliyesi”, İstanbul: Filiz Kitabevi.

Aktan, Can C. ve Çoban, H. (2006). “Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler”, Ankara: Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Seçkin Yayınları.

Armağan, R. (2007). “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, Isparta: Maliye Dergisi.

Atar, Y. (1994). “Vergi Hukuku”, Konya: Mimoza Yayınları.

Ay, E. (2006). “Vergi Suç ve Cezaları”, İstanbul: Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bayraklı, H. H., ve Bozdağ, A. (2008). “Türk Ceza Hukukunda Ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür (Afyonkarahisar Örneği)”, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 10, Sayı: 2.

Berksoy, T. ve Demir, İ. (2004). “Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye’de Vergi Yüğü Üzerinde Politik Etkiler”, Antalya: Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs.

- Bilici, N. (2009). “Vergi Hukuku”, Ankara: 22. Baskı, Seçkin Kitapevi.
- Bilici, M. (2010). “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Vergi Mahkemelerinin Fonksiyonları; Antalya Vergi Mahkemesi Örneği”, Isparta, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bilici, N. (2011). “Vergi Hukuku (Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi)”, 26. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Bilici, N. (2015). “Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları”, 35. Baskı, Ankara, Savaş Yayıncılık.
- Bodur, Ş. (2012). “Vergi Suçlarının Ortaya Çıkmasında Mali ve Sosyolojik Faktörler, Tokat Örneği”, Tokat: Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bozkurt, E. (2005). “Genel Hukuk Bilgisi”, Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Candan, T. (2010). “Vergi Suçları ve Cezaları”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara: 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Centel, N. ve Zafer, H. (2008). “Ceza Muhakemesi Hukuku”, İstanbul: 5. Baskı, Beta Basım Yayınları.
- Çataloluk, C. (2008). “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”, Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: 20.
- Çiçek, H. (2006). “Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)”, İstanbul: İSMMMO Yayın No: 65.
- Çiçek, H. G., ve Herek H., (2012). “Türkiye’de Vergi Suç Ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği”, İstanbul: Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 32, Sayı: 1.
- Çoban, H. (2004). “Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği”, Denizli: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çomaklı, Ş. E. (2008). Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı, Ankara: Savaş Yayınevi.
- Çomaklı, Ş. E. ve Ak, A. (2013). “Vergi Hukukunda Suç ve Kabahatler”, Erzurum: 1. Baskı, Erzurum Barosu.

Demir, M. (2009). “Toplumun Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler”, Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E -Dergisi, Ekim-Kasım-Aralık, Sayı:18.

Demirbaş, T. (2005). “Ceza Hukuku Genel Hükümler”, Ankara: Genişletilmiş 2.B., Seçkin Yayıncılık.

Demircan, E., S. (2004). “Türkiye’de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi”, Antalya: Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs.

Devrim, F. (1999). Kamu Mâliyesine Giriş, İzmir: Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı.

Dönmezer, S. ve Erman, S. (1973). “Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku-Genel Kısım”, İstanbul: C.I, B.5.

Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö. ve Gümüş, E. (2011). “Kamu Mâliyesi”, Bursa: 2.Baskı, Ekin Yayınevi.

Eker, A. (2005). “Kamu Maliyesi”, İzmir: Birleşik Matbaa.

Erdem, Metin E., Şenyüz, D. ve Tatlıcıoğlu, İ. (2011). “Kamu Mâliyesi”, Bursa: 9. Baskı, Ekin Yayınevi.

Erem, F. ve Artuk, M. E. (1997). “Ceza Hukuku Genel Hükümler”, Gözden Geçirilmiş 14. B., Seçkin Yayınevi, Ankara, Türkiye, s.1

Erginay, A. (1998). “Kamu Maliyesi”, Ankara: Turhan Kitapevi.

Esener, T. (1991). “Hukuk Başlangıcı Dersleri”, İstanbul: Alkım Yayınları.

Gelir İdaresi Başkanlığı.
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/VBKII/30_09_2004_kumulatif.xls.htm, (Erişim Tarihi: 01.03.2015).

Gerçek, A. ve Yüce, M. (1998). “Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımı Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, Bursa: Bursa Ticaret ve Sanayi Odası.

Gerek, Ş. ve Aydın, A.R. (2005). “Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku”, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

Gökbunar, A., R. (1997). “Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği, Prof. Dr. Nezihe Sönmeze armağan, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Yayını.

Güçlü, F. (2001). “Ülkemizde Vergi Kaçakçılığı ve Uygulamaları (Yargıtay ve Sayıştay Kararları Işığında)”, Ankara: Detay Yayıncılık.

Güner, A. (1988). “Vergi Aflarının Vergiye Uyum İlişkisi Üzerine”, İstanbul: Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 10.

Güneş, G. (2011). Verginin Yasal Iığı İlkesi, İstanbul: 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık.

Gürler Harman, G. (2011). “Türkiye’de Gelir Dağılımında Adalet ve Sosyal Güvenlik Harcamaları Arasındaki Nedensellik İlişkisi”, Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Vol: 16, No: 1.

Hakeri, H. (2005). “Yeni Türk Ceza Hukuku’nun Temel Kavramları”, 3.Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları.

Hekim, C. (2013). “Vergi Kaçakçılığı Suçları”, İstanbul: Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Herek, H. (2011). Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Açısından Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Işık, K., Karayılmazlar, E., Organ, İ. ve Işık, H. (2005). “Kamu Mâliyesi”, Bursa: Ekin Yayınevi.

İnaltonç, C. (2011). “Vergi Suçlarının ve Vergi Cezalarının Tekerrüründe Ceza Uygulaması”, Vergi Dünyası, Sayı: 353.

Karaaslan, M. (2006). “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 64.

Karakoç, Y. (2007). “Genel Vergi Hukuku”, Ankara: 4. Baskı, Yetkin Yayınları.

Kaşıkcı, M. (2007). “Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları”, İstanbul: Ethemler Yayıncılık.

Kaynar, H. (2010). “Vergi Ahlâkı ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme”, Adana: Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kıldış, Y. (2000). “Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal-Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri”, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:2, Sayı:2.

Kırbaş, S. (2008). “Vergi Hukuku (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar)”, Ankara: 18. Baskı, Siyasal Kitabevi.

Kızılot, ř. ve Kızılot, Z. (2007). “Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları”, Ankara: 12. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık.

Koca, M. ve Üzölmez, İ. (2012). “Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler”, Ankara: 5. Baskı, Seçkin Yayıncılık.

Kunter, N., Yenisey, F. ve Nuhoglu, A. (2008). “Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku”, İstanbul: 16. Baskı, Beta Basım Yayınları.

Küçük, ř. (2011). “ Türk Vergi Ceza Sisteminin Caydırıcılık Sorunu-II” , Yaklaşım Dergisi, Sayı: 225.

Muter, Naci B., Çelebi, A. Kemal ve Sakınç, S. (2006). “Kamu Mâliyesi”, Manisa: Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Emek Matbaası.

Mutluer, M. Kamil, Öner, E. ve Kesik, A. (2007). “Teoride ve Uygulamada Kamu Mâliyesi”, İstanbul: 1. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

Nadaroğlu, H. (1996). “Kamu Mâliyesi Teorisi”, İstanbul: Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 9. Baskı, Beta Basım Yayınları.

Nas, A. (2012). “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 61, Sayı: 4, s.1308.

Oktar, A. (2006). “Vergi Hukuku”, 2. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2008). “Vergi Hukuku”, Ankara: 16. Baskı, Turhan Kitabevi.

Önder, İ. (1993). Türkiye’de Kamu Maliyesi, Finansal Yapı ve Politikalar, İktisat Politikası Seçenekleri, İstanbul: Tarih Vakfı Yayınları.

Özgenç, İ. (2008). “Türk Ceza Hukuku (Genel Hükümler)”, Ankara: 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık.

Pehlivan, O. (2009). “Vergi Hukuku (Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi)”, Trabzon: Derya Kitabevi.

Pehlivan, O. (2011). “Kamu Mâliyesi”, Trabzon: Onuncu Baskı, Murathan Yayınevi.

Reynaud, P., L. (1966). “İktisadi Psikoloji ve Maliye”, İstanbul: Maliye Enstitüsü Konferansları, 12. Seri, No:26.

Saban, N. (2009). “Vergi Hukuku”, İstanbul: 5. Baskı, Beta Yayınları.

Saraç, O. (2006). “Gelir Vergisi Kanununda En Az Geçim İndirimi Uygulaması ve Vergilemeye Etkisi”, Ankara: Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Seyidoğlu, H. (1992). “Ekonomik Terimler: Ansiklopedik Sözlük”, Ankara: Güzem Yayınları.

Sonsuzoğlu, E. (2010). “Kaçakçılık Suçunun Oluşmasında Vergi Ziyat Şart Mı?”, Ankara: Yaklaşım Dergisi, Sayı: 210.

Sonsuzoğlu, E.(1997). “Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi”, İstanbul: Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Soyaslan, D. (1998). “Ceza Hukuku Genel Hükümler”, Ankara: Yetkin Yayınları.

Sürmen, Y. (1992). “Vergi Bilincinin Geliştirilmesinde Muhasebecinin Rolü”, Sayıştay Dergisi, Ocak-Mart.

Şenyüz, D. (1995). “Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi”, Bursa: Ekin Kitabevi.

Şenyüz, D. (2012). “Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları”, Bursa: 6.Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Taş, M. (2003). Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Naylon Faturada Cezanın Sorumluları, Yaklaşım Dergisi, (130), s.21-26.

Taşdelen, A. (2010). “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 59, Sayı: 4.

Torunoğlu, T. (2012). “Vergi Ziyayı Kabahati”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 12, İzmir, Türkiye.

Tosuner, M. (1995). “Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:85, Ekim.

Tosuner, M. ve Demir İ. C. (2009). “Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri”, Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C:14, S:1.

Tosuner, M., ve Arıkan, Z. (2012). “Vergi Usul Hukuk”, İzmir: Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Baskı, Kanyılmaz Matbaacılık,

Tuay, E. ve Güvenç, İ. (2007), “Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı”, ODTÜ Endüstri ve Örgüt Psikolojisi Yüksek Lisans Programı.

Tunçer, M. (2003). “Vergi Ahlakı-Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye”, Vergi Sorunları, Sayı:181.

Turhan, S. (1975). “Vergileme ve İktisadi Büyüme”, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Maliye Enstitüsü Konferansları, Seri:23.

Turhan, S. (1998). “Vergi Teorisi ve Politikası”, İstanbul: Filiz Kitabevi.

Ufuk, M. T. (2011). “Hürriyeti Bağlayıcı Cezayı Gerektiren Vergi Suçları”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 227.

User, İ. (1992). “Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı”, İstanbul: Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Ünsal, Ş.(1987). “Vergi Kaçakçılığında Sosyal Etkenler”, İstanbul: Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Üstün, Ü., S. (2007). “Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi”, Ankara: 1. Baskı, Turhan Kitabevi.

Vergi Teorisi, Hukuku ve Tekniği, (Çevrimiçi) <http://.tsrsb.org.tr>, (Erişim Tarihi: 01.03.2015).

Yeniçeri, H. (2004). “Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, 9. Türkiye Maliye Sempozyumu.

Yılmaz, K. (2003). “Türk Vergi Hukuku (Vergi Sisteminin Esasları, Temel Kavram ve Kuramlar)”, Ankara: 2. Baskı, Ce-Ka Yayınları.

Yiğit, U. (2004). “Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları”, İstanbul: Beta Yayınları.



ÖZGEÇMİŞ

1984 yılında Erzincan İli Üzümlü İlçesinde doğdum. İlk ve orta öğrenimimi Üzümlü' de muhtelif okullarda tamamladıktan sonra Üzümlü Çok Programlı Lisesi İmam Hatip Bölümü'nden mezun oldum. 2004 yılında Anadolu Üniversitesi, İktisat Fakültesi, İktisat Bölümüne kaydoldum ve 2008 yılında Lisans öğrenimimi tamamladım. Aynı yıl kısa dönem er olarak askerlik vazifeme başladım ve 2009 yılında terhis oldum. Askerlik hizmetimi tamamladıktan sonra 2009 yılı Ağustos ayında evlendim.

Lisans öğrenimimi Anadolu Üniversitesinin Açık öğretim kısmında devam ettirdiğim dönemlerde Erzincan'da özel bir firmada ön muhasebeci olarak çalıştım ve böylelikle beş yıllık özel sektör tecrübesi edinmiş oldum.

2010 yılında girdiğim Kamu Personel Seçme Sınavı neticesinde, kurumların kariyer meslek sınavlarına başvurma hakkı elde ettim ve aynı yıl Gelir İdaresi Başkanlığı'nın açmış olduğu Gelir Uzman Yardımcılığı sınavını kazanarak 2011 yılında İstanbul'da göreve başladım. 2014 yılında Vergi Müfettiş Yardımcılığı sınavını kazandım ve halen Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak çalışmaktayım.