

AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Metin MOLLAMUSTAFAOĞLU

TÜRK VERGİ CEZA HUKUKUNDA USULSÜZLÜK SUÇU VE CEZALARI

Danışman

Yrd. Doç. Dr. Emine UZUNALI

Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Antalya, 2010

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,

Bu çalışma, jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ OLARAK kabul edilmiştir.

İmza

Başkan: Yrd. Doç. Dr. Yakup Karabacak

Üye (Danışman): Yrd. Doç. Dr. Emine Uzunali

Üye: Yrd. Doç. Dr. Necla Öztürk

Üye:

Üye:

Onay: Yukarıdaki imzaların, adıgeçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

.../.../....

İmza

Prof. Dr. Burhan Varkıvaç
Müdür

İÇİNDEKİLER

ŞEKİLLER LİSTESİ.....	viii
TABLOLAR LİSTESİ.....	ix
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xii
ÖZET.....	xiii
ABSTRACT.....	xiv
GİRİŞ.....	1

1.VERGİ KAVRAMINA İLİŞKİN GENEL VE KURAMSAL ESASLAR 3

1.1. VERGİ KAVRAMI VE ÇEŞİTLİ BİLİM DALLARINDA VERGİ TANIMI	3
1.1.1. Vergi Kavramı	3
1. 1. 2. Çeşitli Bilim Dallarında Vergi Kavramı.....	8
1. 1. 2. 1. Hukuk Biliminde Vergi Kavramı	8
1. 1. 2. 2. İktisat Biliminde Vergi Kavramı.....	9
1. 1. 2. 3. Maliye Biliminde Vergi Kavramı.....	10
1. 2. TEORİK AÇIDAN VERGİNİN GELİŞİMİ	11
1. 2. 1. Yararlanma Teorisi.....	11
1. 2. 1. 1. Verginin Sigorta Primi Görüşü İle Açıklanması	12
1. 2. 1. 2. Vergiyi Belli Bir Hizmetin Bedeli Sayan Görüş.....	12
1. 2. 1. 3. Vergiyi Sosyal Üretim Giderlerine Katılma Payı Olarak Gören Görüş	13
1. 2. 2. Devlet Egemenliği Teorisi.....	13
1. 3. İKTİSADİ GÖRÜŞLERE GÖRE VERGİ KAVRAMI.....	16
1. 3. 1. Klasik Görüş	16
1. 3. 2. Monetarist Görüş.....	17
1. 3. 3. Arz İktisatçılarının Görüşü	18
1. 3. 4. Rasyonel Beklencilerin Görüşü	19
1. 3. 5. Anayasal İktisatçıların Görüşü.....	20

1. 3. 6. Neoklasik Görüş.....	21
1. 3. 7. Freiburg Okulu'nun Görüşü.....	22
1. 3. 8. Keynesyen Görüş	23
1. 3. 9. Post-Keynesyen Görüş	24
1. 3. 10. Marksist Görüş.....	25
1. 4. VERGİLENDİRME SÜRECİNİN TARİHİ GELİŞİMİ	29
1. 4. 1. Verginin Dünyada Tarihi Gelişimi.....	29
1. 4. 2. Verginin Türkiye'de Tarihi Gelişimi	31
1. 4. 2. 1. Osmanlı Dönemi Vergi Sistemi	31
1. 4. 2. 2. Cumhuriyet Dönemi Vergi Sistemi	33
1. 5. VERGİLENDİRME SÜRECİNDE KARŞILAŞILAN KAVRAMLAR	36
1. 5. 1. Verginin Tarafları.....	36
1. 5. 1. 1. Vergi Alacaklısı.....	37
1. 5. 1. 2. Vergi Borçlusu	37
1. 5. 1. 2. 1. Mükellef	37
1. 5. 1. 2. 2. Vergi Sorumlusu	37
1. 5. 2. Vergiyi Doğuran Olay	37
1. 5. 2. 1. Verginin Konusu	38
1. 5. 2. 2. Muafiyet ve İstisnalar	38
1. 5. 3. Verginin Tarhı.....	38
1. 5. 3. 1. Matrah.....	38
1. 5. 3. 2. Vergi Tarife ve Oranları.....	39
1. 5. 4. Verginin Tebliği.....	39
1. 5. 5. Verginin Tahakkuku.....	39
1. 5. 6. Verginin Tahsili	40
1. 5. 7. Vergi Psikolojisi.....	40
1. 5. 8. Vergi Yüğü	42
1. 5. 8. 1. Kişisel - Net Vergi Yüğü Psikolojik Vergi Yüğü.....	43

1. 5. 8. 2. Vergi Yükünün Vergiye İlişkin Yaptırımlara Etkisi	44
1. 5. 9. Vergi Kapasitesi	45
1. 5. 10. Vergi Gayreti	46
1. 5. 11. Vergi Esnekliği.....	46
1. 5. 12. Vergi Yansıması.....	46
2. SUÇ İLE CEZA KAVRAMINA İLİŞKİN GENEL VE KURAMSAL ESASLAR.....	47
2. 1. SUÇ ÇEŞİTLERİ VE SINIFLANDIRILMASI	49
2.1.1. Kabahatler ve Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarmaya Yönelik Tartışmalar ...	49
2. 1. 2. Cürümler.....	50
2.2. CEZALARIN ÇEŞİTLERİ VE SINIFLANDIRILMASI.....	50
2. 3. EKONOMİK SUÇ KAVRAMI.....	53
2. 3. 1. Literatürde Ekonomik Suç Kavramı	53
2. 3. 2. Ekonomik Suçun Etkileri.....	54
2. 4. VERGİ SUÇU KAVRAMI.....	57
2. 4. 1. Vergi Suçunun Unsurları	58
2. 4. 2. Ekonomik Suç Vergi Suçu İlişkisi	60
2. 4. 3. Vergi Suçlarının Özellikleri.....	62
2. 4. 4. Vergi Suçlarının Sınıflandırılması	63
2. 4. 5. Vergi Suçlarının Kanun Sistematiği İçindeki Yeri	63
2. 4. 3. Cezaların Amacı.....	64
2. 4. 4. Cezaların Etkinliği.....	66
2. 5. Vergi Cezası Kavramı	69
2. 6. VERGİ CEZALARININ HUKUKİ NİTELİĞİ	72
2. 6. 1. Vergi Cezalarının Hukuki Niteliğine İlişkin Görüşler	72
2. 6. 1. 1. Vergi Zammı Görüşü.....	76
2. 6. 1. 2. Tazminat Görüşü	76
2. 6. 1. 3. İdari Yaptırım Olarak Kabul Eden Görüş.....	76
2. 6.2. İdari Nitelikli Vergi Cezalarının Hukuki Niteliğinin Belirlenmesinde Yasallık ve Kişisellik İlkesinin Rolü	77

2. 6. 2. 1. Yasallık İlkesi ve Yasallık İlkesi Çerçevesinde İdarenin Suç ve Ceza Koyma Yetkisi	77
2. 6. 2. 2. Kişisellik İlkesi ve Kişisellik İlkesi Karşısında İdari Yaptırımlar	78
2. 7. VERGİ CEZALARININ UYGULANMASINDA EKONOMİK SUÇA EKONOMİK CEZA YAKLAŞIMI.....	79
3. ULUSLAR ARASI HUKUKTA VE TÜRK HUKUKUNDA VERGİ SUÇ VE CEZALARI	81
3. 1. KITA AVRUPA'SI HUKUKUNDA VERGİ SUÇ VE CEZALARI	81
3. 1. 1. Almanya.....	82
3. 1. 2. Fransa	85
3. 1. 3. Macaristan.....	90
3. 2. ANGLOSAKSON HUKUKUNDA VERGİ SUÇ VE CEZALARI	93
3. 2. 1. Amerika Birleşik Devletleri.....	93
3. 2. 2. İngiltere.....	97
3. 2. 3. Kanada.....	101
3. 3. DİĞER BAZI ÜLKE HUKUKLARINDA VERGİ SUÇ VE CEZALARI	105
3. 3. 1. Çin Halk Cumhuriyeti	105
3. 3. 2. Rusya Federasyonu	107
3. 4. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ SUÇ VE CEZALARI	110
3. 4. 1. Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Adli Vergi Suç ve Cezaları.....	111
3. 4. 1. 1. Kaçakçılık Suçları ve Cezaları	111
3. 4. 1. 2. Vergi Mahremiyetinin İhlali	113
3. 4. 1. 3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma.....	114
3. 4. 2. Vergi Usul Kanunu Dışında Düzenlenen Adli Vergi Suç ve Cezaları.....	114
3. 4. 3. Vergi Usul Kanununda Düzenlenen İdari Vergi Suç ve Cezaları.....	115
3. 4. 3. 1. Vergi Ziyat Suçu ve Cezası ile Uygulamadaki Son Durum	115
3. 4. 3. 2. Usulsüzlük Suç ve Cezaları.....	116
3. 4. 3. 2. 1. Genel Usulsüzlük Suç ve Cezaları.....	117
3. 4. 3. 2. 1. 1. Genel Usulsüzlük Suçları	117
3. 4. 3. 2. 1. 1. 1. Birinci Derece Usulsüzlükler	117

3. 4. 3. 2. 1. 1. 1. 1. Beyannamelerin Süresinde Verilmemesi	117
3. 4. 3. 2. 1. 1. 1. 2. Defter Tutmama.....	119
3. 4. 3. 2. 1. 1. 1. 3. Kayıtların ve Belgelerin Noksan, Usulsüz Olması	120
3. 4. 3. 2. 1. 1. 1. 4. Ekim- Sayım Beyan Çağrısına Uymama	122
3. 4. 3. 2. 1. 1. 1. 5. Kayıt Düzenine İlişkin Hükümlere Uymama.....	122
3. 4. 3. 2. 1. 1. 1. 6. İşe Başlamanın Zamanında Bildirilmemesi	124
3. 4. 3. 2. 1. 1. 1. 7. Defter Tasdiklerinin Yapıtılmamış Olması.....	124
3. 4. 3. 2. 1. 1. 1. 8. Diğer Ücretlerin Vergisinin Zamanında Tarh Ettirilmemesi	125
3. 4. 3. 2. 1. 1. 1. 9. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin İkinci Ek Sürede Verilmesi	125
3. 4. 3. 2. 1. 1. 2. İkinci Derece Usulsüzlükler.....	125
3. 4. 3. 2. 1. 1. 2. 1. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamelerinin Birinci Ek Sürede Verilmesi	125
3. 4. 3. 2. 1. 1. 2. 2. Ekim Sayım Beyanlarının Yapılmaması, eksik veya yanlış yapılması	125
3. 4. 3. 2. 1. 1. 2. 3. İşe Başlama Dışındaki Bildirimlerin Zamanında Yapılmaması.....	125
3. 4. 3. 2. 1. 1. 2. 4. Vergi Karnesinin Alınmaması.....	126
3. 4. 3. 2. 1. 1. 2. 5. Defterlerin Geç Tasdiki.....	126
3. 4. 3. 2. 1. 1. 2. 6. Beyanname, Bildirim ve Belgelerin Şekil Şartlarına Uymaması.....	126
3. 4. 3. 2. 1. 1. 2. 7. İşlemlerin Doğruluğunu Bozmayacak Belgelerin İbraz Edilememesi	126
3. 4. 3. 2. 1. 2 Genel Usulsüzlük Suçlarının Cezaları.....	128
3. 4. 3. 2. 2. Özel Usulsüzlük Suç ve Cezaları.....	129
3. 4. 3. 2. 2. 1. Belge Düzenine Uyulmamasına İlişkin Özel usulsüzlük cezaları	129
3. 4. 3. 2. 2. 2 Bilgi Verme ve İbraz Zorunluluğuna Uyulmamasına İlişkin Özel Usulsüzlük Cezaları.....	131
3. 4. 3. 2. 2. 3. Damga Vergisine İlişkin Özel Usulsüzlük Cezaları.....	132
3. 4. 3. 2. 3 Özel Usulsüzlük Suçunun Cezaları.....	132

3. 4. 3. 2. 3. 1. Belge Düzenine Uyulmamasına İlişkin Özel usulsüzlük cezaları İle İlgili Danıştay Kararları ve Değerlendirilmesi.....	134
3. 4. 3. 2. 3. 2. Bilgi Verme Zorunluluğuna Uyulmamasına İlişkin Özel Usulsüzlük Cezalarının Değerlendirilmesi	135
3. 4. 3. 2. 3. 3. 03.07.2009 Tarih ve 27277 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 5904 Sayılı Kanun İle Özel Usulsüzlük Cezalarının Değerlendirilmesi	136
3. 4. 4 Vergi Usul Kanunu Dışında Düzenlenen İdari Vergi Suç ve Cezaları	138
3. 5. ULUSLAR ARASI HUKUKTA VE TÜRK HUKUKUNDA YÜRÜRLÜKTEKİ VERGİ SUÇ VE CEZALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....	139
4. TÜRK VERGİ CEZA HUKUKUNDA USULSÜZLÜK SUÇU VE CEZALARININ VERGİ KAYIPLARINI ÖNLEMEDEKİ ETKİNLİĞİ, UYGULANABİLİRLİĞİ VE VERGİ DENETİMİNİN ROLÜ	145
4. 1.USULSÜZLÜK SUÇU VE CEZALARININ VUK’DAKİ YERİ.....	145
4. 2. USULSÜZLÜK SUÇU VE CEZALARININ TCK’DAKİ YERİ.....	145
4. 3. USULSÜZLÜK SUÇ VE CEZALARININ TCK’ DAKİ SUÇ VE CEZALARLA KARŞILAŞTIRILMASI.....	146
4. 4. GENEL VE ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARININ GEREĞİ VE ÖNEMİ.....	147
4. 5. GENEL VE ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARININ VERGİ KAYIPLARINI ÖNLEMEDEKİ ROLÜ.....	148
4. 5. 1.Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Etkinlik.....	149
4. 5. 1. 1.Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Vergi Yasalarının Rolü.....	150
4. 5. 1. 2. Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Genel ve Özel Usulsüzlük Cezalarının Rolü.....	151
4. 5. 1. 3. Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Vergi İdaresinin Rolü	152
4. 5. 1. 4. Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü	153
4. 5. 1. 4. 1. Türk Vergi Ceza Hukukunda Vergi Denetiminin Önemi	154
4. 5. 1. 4. 2. Türk Vergi Ceza Hukukunda Vergi Denetiminin Etkinliği	155
4 6. TÜRK VERGİ CEZA HUKUKUNDA USULSÜZLÜK CEZALARININ VERGİ SUÇLARINI ÖNLEMEDEKİ ETKİSİ	160
4. 6. 1. Usulsüzlük Cezalarının Oluşturulma Nedenleri ve Usulsüzlük Cezalarının Hukuki Niteliği	160
4. 6. 2. Usulsüzlük Cezalarının Diğer Vergi Cezaları Arasındaki Yeri.....	162
4. 6. 3. Usulsüzlük Cezalarının Yükümlüler Üzerindeki Etkisi	163

4. 6. 4. Vergi Yasalarının Değiştirilmesinin Usulsüzlük Cezalarına Etkisi	168
4. 6. 5 Cezalarda İndirim Yapılmasının Usulsüzlük Cezalarına Etkisi	168
4. 6. 6 Vergi Aflarının Usulsüzlük Cezalarına Etkisi	171
4. 6. 7. Vergi Uyuşmazlıklarının Usulsüzlük Cezalarına Etkisi.....	174
4 6. 8 Türk Vergi Ceza Hukukunda Usulsüzlük Cezalarının Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisinin Değerlendirilmesi	176
4. 7. TÜRKİYE’DE USULSÜZLÜK SUÇU VE CEZALARININ OLASI VERGİ KAYIPLARINI ÖNLEMEDEKİ ETKİNLİğİ VE UYGULANABİLİRLİğİNE YÖNELİK ANKET UYGULAMASI.....	179
4. 7. 1. Araştırmanın Konusu, Amacı, Sınırları ve Yöntemi.....	179
4.7.2. Anket Sonuçlarının Analiz ve Yorumu	181
4. 7. 2. 1. Katılımcılar Hakkındaki Genel Bilgiler.....	181
4. 7. 2. 2. Katılımcıların Usulsüzlük suçu ve Usulsüzlük Cezalarına Bakışı	183
4. 7. 2. 3. Usulsüzlük Suçu ve Cezalarının Olası Vergi Kayıplarını Önlemedeki Etkinliği, Caydırıcılığı.....	185
4.7.3. Anket Çalışmasının Genel Bir Değerlendirilmesi	189
SONUÇ	194
KAYNAKÇA	199
EK.....	209
ÖZGEÇMİş.....	212

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. 1 Bireyin Tutumu ve Vergi Oranı Arasındaki İlişki	43
Şekil 1. 2 Bireylerin Verdiği Tepkiler ve Vergi Oranı Arasındaki İlişki	44
Şekil 2. 1 5237 Sayılı Yeni TCK' Da Suça İlişkin Yaptırımların Sınıflandırılması	52
Şekil 4. 1 Usulsüzlük Cezalarının Diğer Vergi Cezaları Arasındaki Yeri	162

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1. 1 Tarih Boyunca Verginin Geçirdiği Aşamalar	4
Tablo 1. 2 Verginin Kazandığı Anlamlar İtibariyle Vergiye İlişkin Yaptırımların Gelişimi	6
Tablo 1. 3 Devletin Ekonomide Üstlendiği Role Göre Vergi ve Vergiye İlişkin Yaptırımlara Yaklaşımı	28
Tablo1. 4 Bireylerin Vergiyi Ödeme ve Ödememe Konusunda Karar ve Tercihlerini Belirleyen Faktörler	41
Tablo 2. 1 Cezaların Sınıflandırılması	51
Tablo 2. 2. Genel Olarak Vergi Suçu Kavramı	56
Tablo 2. 3 Manevi Unsur Açısından Vergi Suçu Sayılan Eylemler ile Ceza Hukukunda Suç Sayılan Eylemler Arasındaki Farklar	59
Tablo 2. 4 Ekonomik Suç ile Vergi Suçu Arasındaki İlişki	62
Tablo 2. 5 Cezaların Amacı	68
Tablo 2. 6. Cezaların Etkinliği	69
Tablo 2. 7 Vergi Cezalarının Sınıflandırılması ve Vergi Cezalarının Arasındaki Farklar	71
Tablo 2. 8 İdari Nitelikli Vergi Cezalarının Hukuki Niteliğine İlişkin Görüşler	73
Tablo 3. 1 2004- 2007 Yılları İtibariyle Birinci Derece Usulsüzlük Cezasına Çarptırılan Yükümlüler	118
Tablo 3. 2 2004 – 2007 Yılları arasında Birinci Derece Usulsüzlük Cezasına Çarptırılan Yükümlüler	121
Tablo 3. 3 2004 – 2007 Yılları arasında Birinci Derece Usulsüzlük Cezasına Çarptırılan Yükümlüler	123
Tablo 3. 4 2004 – 2007 Yılları arasında İkinci Derece Usulsüzlük Cezasına Çarptırılan Yükümlüler	127

Tablo 3. 5 388 sıra nolu VUK. G.T. ile belirlenen 2009 Yılı Genel Usulsüzlük Cezaları	128
Tablo 3. 6 1. 1. 2009 Tarihinden İtibaren Özel Usulsüzlük Cezaları	133
Tablo 3. 7 01.08.2009 tarihinden itibaren yasal süresinden sonra elektronik ortamda verilen beyannameler ve bildirimler için Uygulanacak Özel Usulsüzlük Cezaları	137
Tablo 3. 8 Uluslar arası Hukukta ve Türk Hukukunda Vergi Suç ve Cezaları	144
Tablo 4. 1 2003 -2007 Yılı Vergi Denetim Birimleri İnceleme Sonuçları	155
Tablo 4. 2 Vergi Denetim Kadroları	157
Tablo 4. 3 Denetim Elemanı Sayısı ve Toplam Personele Oranı	158
Tablo 4. 4 Faal Mükellef İnceleme Oranı	159
Tablo 4. 5 2006 – 2009 Yılları Arasında Usulsüzlük Cezalarının Tutarları	164
Tablo 4. 6 2006 – 2009 Yılları Arasında Özel Usulsüzlük Cezalarının Tutarları	165
Tablo 4. 7 2004 -2007 Yılı Genel ve Özel Usulsüzlük Cezası Kesilen Yükümlü Sayıları	167
Tablo 4. 8 01.08.2009 tarihinden itibaren yasal süresinden sonra elektronik ortamda verilen beyannameler ve bildirimler için Uygulanacak Özel Usulsüzlük Cezaları	169
Tablo 4. 9 Türkiye’de Çıkarılan Vergi Afları	172
Tablo 4. 10 Yargıya İntikal Eden Uyuşmazlıkların Vergi İdaresi Aleyhine Gerçekleşme Oranları (%)	175
Tablo 4. 11 Ankete Katılımlar Hakkındaki Genel Bilgiler	181
Tablo 4. 12 Ankete Katılan Vergi Yükümlülerin Hukuki Niteliği	182
Tablo 4. 13 Ankete Katılanların Vergi Cezasına Çarptırılma Oranları	182
Tablo 4. 14 Ankete Katılanların Vergi Affından Yararlanma Oranları	183
Tablo 4. 15 Vergi Yükümlülerinin Yükümlülük Süreleri	183

Tablo 4. 16 Usulsüzlük Suçlarının Hukuki Niteliği	183
Tablo 4. 17 Usulsüzlük Cezalarının Hukuki Niteliği	184
Tablo 4. 18 Usulsüzlük Cezalarının Hukuki Niteliği	184
Tablo 4. 19. Yükümlülerin Usulsüzlük Cezalarına Çarptırılma Oranları	185
Tablo 4. 20.Usulsüzlük cezalarının artırılması Usulsüzlük Suçunu Önlemektedir	186
Tablo 4. 21. Usulsüzlük Cezalarını Ödedikten Sonra Usulsüzlük Suçunu İşlemeye Devam Ediyorum	187
Tablo 4. 22.Usulsüzlük Suçlarının İşlenme Nedeni Yüksek Vergi Oranlarıdır	188
Tablo 4. 23.Usulsüzlük Suçlarının İşlenme Nedeni İdarenin Yetkilerini Yasal Sınırlarını Aşacak Bir Biçimde Kullanmasıdır	188
Tablo 4. 24. Usulsüzlük Cezaları Adil Bir Biçimde Uygulanmaktadır	189
Tablo 4. 25.Ankete Eğitim Düzeyi ile Usulsüzlük Cezası Alma Arasındaki İlişki	191

KISALTMALAR DİZİNİ

AATUK	Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AGE	Adı Geçen Eser
AGM	Adı Geçen Makale
AGT	Adı Geçen Tez
AMHC	Ağırlaştırılmış Müebbet Hapis Cezası
AO	Düzene Aykırılıklar Kanunu (Abgabenordnung)
APK	Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu
BM	Birleşmiş Milletler
CGI	Genel Vergiler Kanunu (Code General Des Impôts)
CMUK	Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu
DD	Danıştay Dergisi
DN	Danıştay
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IRC	Federal Gelir Yasası
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
NATO	Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü
OECD	Avrupa Konseyi Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
PA	Yargılama Yasası
RG	Resmi Gazete
TCAL	Vergi Tahsili ve İdare Yasası
TCK	Türk Ceza Kanunu
TMA	Vergi İdare Yasası
VUK	Vergi Usul Kanunu

ÖZET

Gerek gelişmekte olan ülkelerde gerekse Türkiye’de olası vergi kayıplarını ve vergi suçlarını önlemek, yükümlülerin vergi yasalarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine kolaylıkla uyum göstermesini ve bireylerin ihtiyaçlarını karşılamak için üretilen kamu mal ve hizmetlerinin finansmanını sağlamak amacıyla salınan vergi vb. gelirlerin tam ve zamanında alınabilmesi için gerekli yaptırımlardan biride usulsüzlük cezalarıdır. Bu çalışmanın amacı, idari nitelikli vergi suç ve cezaları arasında sayılan usulsüzlük suçu ve cezalarının devletin uğraması muhtemel gelir kayıplarını önlemedeki ve vergi suçlarını önlemedeki etkinliğini belirlemektir. Çalışmada birincil ve ikincil kaynaklardan yararlanılmıştır. Bu çerçevede pilot uygulama şeklinde Antalya ilini kapsayan anket çalışması yapılmıştır. Antalya ilini kapsayan anket çalışmasıyla birlikte çalışmanın sonucunda da Antalya ilinde usulsüzlük suçu ve cezalarının hem vergi suçlarını hem de devletin uğraması muhtemel gelir kayıplarını önlemede etkin olmadığı tespit edilmiştir. Bunun yanı sıra yükümlülerin idare tarafından kesilen usulsüzlük cezalarına sıklıkla maruz kalması bir başka deyişle usulsüzlük cezalarına nitelikleri itibariyle idarenin sıklıkla başvurması, usulsüzlük cezalarının uygulanabilir olmasına rağmen cezaların asıl oluşturulma amacından uzaklaştığı da tespit edilmiştir. Ayrıca çalışmada konu ile ilgili literatür taraması yapılmış ve uluslar arası hukukta ve Türkiye’de vergi suç ve cezaları karşılaştırmaya tabi tutulmuştur. Çalışmanın nihayetinde Türkiye’de idari mali yaptırımlar niteliğine sahip usulsüzlük suçu ve cezalarının vergi kayıplarını ve vergi suçlarını önlemede etkin olmadığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları, İdari Mali Yaptırım, Adli Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları, Etkinlik, Vergi Denetimi.

IRREGULARITY CRIMES AND FINES IN THE TURKISH TAX PENALTY LAW

ABSTRACT

Either in developing countries or in Turkey, to avoid probable tax losses, to provide taxpayers behaved in accordance with formal and procedural provisions of the tax law and to finance public commodities and services for needs of individuals, tax penalties called generally as ‘irregularity penalties’ consisting administrative financial sanctions are fined by Administrative Authorities. The aim of this study is to determine the effectiveness of irregularity crimes and penalties which are considered as one of the administrative tax crimes and penalties in preventing probable income losses of the government and tax crimes. This study have been used primary and secondary sources. Hence, is to show the conclusions of the questionnaire study as a pilot exercise made in Antalya province stating the applicability of irregularity crimes and penalties in respect of their qualifications. The literature research about the theory of taxation and punishment has been considered in this study. In this study, tax crimes and penalties in Turkish and International Laws are examined in respect of the efficiency of irregularity crimes and penalties in preventing probable income losses of the government and tax crimes. As a result of this study, it is observed that, penalties arising from irregularity crimes in Antalya province have no effect in preventing either tax crimes or probable income losses of the government. Besides, it is also concluded that taxpayers are often subject to irregularity penalties fined by Administrative authorities. In other words, irregularity penalties can be implemented often by the Administration for the qualifications possessed, however, it deviates irregularity penalties from the aim of preventing crimes although this was the aim of the implementation. In this study ultimately, it is observed that, penalties arising from irregularity crimes in Turkey province have no effect in preventing either tax crimes or probable income losses of the government.

Key Words: Tax, Administrative Tax Crimes and Penalties, Administrative Financial Enforcement, Income Loss, Efficiency, Tax Control

GİRİŞ

Devletin egemenliğini sürdürebilmesi için düzenli bir mali kaynağa gereksinimi vardır. Bu mali kaynağı da anayasanın kendisine verdiği ve yalnızca yasayla kullanabildiği vergilendirme yetkisi ile elde eder. Devlet vergilendirme yetkisini egemenlik hakkı çerçevesinde kullanır. Devlet vergilendirme yetkisini başka bir ifadeyle vergi toplama yetkisini idarelere vermiştir. Devlet vergilendirme sürecinin düzenli işleyebilmesi için vergi toplama yetkisi verilmiş idarelere aynı zamanda cezai yaptırım uygulama yetkisi de vermiştir. Cezai yaptırım uygulama yetkisinin verilmesinin temelinde vergilerin etkin ve düzenli bir biçimde toplanabilmesi yatmaktadır.

Mali bir yükümlülük olan vergi yükümlülüğünün eksiksiz bir biçimde yerine getirilmesi için etkin bir vergi ceza sisteminin oluşturulması gerekmektedir. Bu nedenle Türkiye’de de vergi yasalarına aykırı hareket eden yükümlülükleri cezalandırmak, devletin uğradığı ya da uğraması muhtemel vergi kayıplarını önlemek amacıyla vergi ceza sistemi oluşturulmuştur. Bilindiği üzere vergi cezalarının düzenlenme amacı, vergi yasalarına uyulmasını sağlamak ve olası vergi kayıplarının önüne geçilerek devlete ek bir gelir kaynağı oluşturmaktır. Bu nedenle gerek gelişmekte olan ülkelerde gerekse Türkiye’de olası vergi kayıplarını önlemek, yükümlülerin vergi yasalarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine kolaylıkla uyum göstermesini ve bireylerin ihtiyaçlarını karşılamak için üretilen kamu mal ve hizmetlerinin finansmanını sağlamak amacıyla idare tarafından kesilen idari mali yaptırımlar niteliğine sahip ve genellikle ‘usulsüzlük cezaları’ olarak anılan vergi cezaları düzenlenmiştir.

Bu söz edilenler doğrultusunda çalışmanın iki amacı bulunmaktadır: çalışmanın birinci amacı idari nitelikli vergi suç ve cezaları arasında sayılan usulsüzlük suçu ve cezalarının devletin uğraması muhtemel gelir kayıplarını önlemedeki ve vergi suçlarını önlemedeki etkinliğini belirlemektir. Çalışmanın ikinci amacı, usulsüzlük suçu ve cezalarının nitelikleri itibariyle uygulanabilirliğini belirlemek amacıyla pilot uygulama şeklinde Antalya ilini kapsayan anket çalışmasının sonuçlarını göstermektir. Sözü edilen iki amaçla, hem Türkiye’de usulsüzlük suçu ve cezalarının vergi suçlarını ve devletin uğraması muhtemel gelir kayıplarını önlemede etkin olup olmadığını tartışmak hem de usulsüzlük suçu ve cezalarının nitelikleri itibariyle uygulanabilirliğini ortaya koymak hedeflenmektedir. Anket çalışmasından elde edilen sonuçlar, hem cezaya maruz kalanları hem de cezayı uygulayanları destekleyecek, usulsüzlük suçu ve cezalarının daha etkin oluşturulmasına ve caydırıcılığının artmasına katkıda bulunacaktır.

Bu doğrultuda çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde vergileme kavramına ilişkin genel ve kuramsal esaslar incelenmiştir. Bu çerçevede vergi kavramı, vergileme teorisi ve vergilendirmenin tarihçesi ile ilgili bilgiler verilmiştir. Vergilendirme sürecinde karşılaşılan birtakım kavramlar da ele alınmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde suç ve ceza kavramına ilişkin genel ve kuramsal esaslar incelenmiştir. Bu çerçevede ilk olarak suç ve ceza, cezaların etkinliği, vergi suçu ve vergi cezası kavramlarına ilişkin bilgiler verilmiş buradan hareketle vergi cezalarının hukuki niteliği ve ekonomik suç, ekonomik ceza ve vergi cezalarının uygulanmasında ekonomik suça ekonomik ceza yaklaşımı gibi konulara değinilmiştir.

Çalışmanın nc bölümünde öncelikle uluslar arası karşılaştırma yapabilmek amacıyla seçilmiş olan ülkelerde yürürlükteki vergi suçları ve cezalarından bahsedilmiş daha sonra Türkiye’de yürürlükte olan vergi suçları ve cezalarından özellikle de Türkiye’de yürürlükte olan idari vergi suçlarından usulsüzlük suçu ve cezaları üzerinde bütün ayrıntılarıyla durularak bahsedilmiştir. Nihayetinde uluslar arası hukukta ve Türk hukukunda yürürlükteki vergi suç ve cezaları hakkında genel bir değerlendirme yapılmıştır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde usulsüzlük suçu ve cezalarının vergi yasalarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmasındaki etkinliği ve olası vergi kayıplarını önlemedeki etkinliğini aynı zamanda nitelikleri itibariyle bu suç ve cezaların uygulanabilirliğini belirleyebilmek amacıyla pilot uygulama şeklinde Antalya ilini kapsayan anket çalışması yapılmıştır. Aynı zamanda usulsüzlük cezalarının gereği ve öneminden, usulsüzlük suçu ve cezalarının önlenmesinde vergi idaresinin, vergi denetiminin ve vergi yasalarının rolü üzerinde de durulmuştur.

Çalışmanın sonuç bölümünde ise konunun genel bir değerlendirilmesi yapılarak Türkiye’de usulsüzlük suçu ve cezalarının olası vergi kayıplarını ve vergi suçlarını önlemedeki etkinliklerini arttırmaya yönelik öneriler ortaya konulmuştur.

1. VERGİ KAVRAMINA İLİŞKİN GENEL VE KURAMSAL ESASLAR

Devletin egemenliğini sürdürebilmesi için düzenli bir mali kaynağa gereksinimi vardır. Bu mali kaynağı da anayasanın kendisine verdiği ve yalnızca yasayla kullanabildiği vergilendirme yetkisi ile elde eder. Devlet vergilendirme yetkisini egemenlik hakkı çerçevesinde kullanır. Bu nedenle tarih boyunca devlet, bireylerin ihtiyaçlarını karşılamak üzere birtakım kamu mal ve hizmetleri üretmiş ve bu hizmetlerin finansmanını karşılayabilmek için de “vergi” adı verilen düzenli bir gelir kaynağına ihtiyaç duymuştur.

1.1. Vergi Kavramı ve Çeşitli Bilim Dallarında Vergi Tanımı

Tarih boyunca devlet, bireylerin ihtiyaçlarını karşılamak üzere birtakım kamu mal ve hizmetleri üretmiş ve bu hizmetlerin finansmanını karşılayabilmek için de “vergi” adı verilen düzenli bir gelir kaynağına ihtiyaç duymuştur. Bu düzenli gelir kaynağı ve buna ilişkin yaptırımlar da tarih boyunca farklı iktisadi görüşler tarafından çok tartışılmış ve çeşitli bilim dalları tarafından da incelenerek söz konusu kavramlara farklı anlamlar kazandırılmıştır.

1.1.1. Vergi Kavramı

Köken itibariyle incelendiğinde Türkçe bir terim olan ve ‘bir kimsenin doğuştan sahip olduğu iyi nitelik’ anlamına gelen vergi sözcüğü temelde hediye edilen, karşılıksız verilen bir değeri ifade etmektedir (Sayar, 1975, s. 77 ; Akdoğan, 2005, s. 115).

Türk Dil Kurumu tarafından, ‘Kamu hizmetlerine harcanmak için hükümetin, yerel yönetimlerin yasalara göre doğrudan doğruya veya bazı malların fiyatlarının üstüne koyarak dolaylı yoldan herkesten topladığı para...’ olarak tanımlanan (TDK, 2008, s. 671) vergi, tarih boyunca insanoğlunun gelişimi ile birlikte incelendiğinde çok eskilere dayanan bir kavram olduğu ortaya çıkmaktadır.

Tarihsel bir olay olarak da kabul edilebilen (Mutlu er, Öner ve Kesik, 2007, s. 83) verginin ve buna ilişkin yaptırımların, farklı anlamlar içeren birer kavram haline gelmeleri tarih boyunca değişik aşamalar geçirmeleri sonucunda mümkün olmuştur (Giray, 2006, s. 8).

Verginin ve buna ilişkin yaptırımların tarih boyunca geçirmiş olduğu aşamaları ve böylelikle kazanmış olduğu farklı anlamları tablolar yardımıyla gösterebilmek mümkündür.

Tablo 1.1. Tarih Boyunca Verginin Geçirdiği Aşamalar

Geçirilen Aşamalar	Toplumun Oluşum Şekli	Toplumu Temsil Edenler	Vergi Kavramı ve Verginin Anlamı
1. Aşama	Birey Toplulukları	Bireylerin Güçlüsü	Gönüllü bir hediye
2. Aşama	Kabileler	Kabile Reisleri	İnançların Gereği
3. Aşama	Halklar	Krallar	Devlete Yardım
4. Aşama	Halk Toplulukları	Halkları Yönetenler	Fedakârlık
5. Aşama	İlk Devletler	Devleti Yönetenler	Sorumluluk
6. Aşama	İmparatorluklar	Padişah	Zorunluluk
7. Aşama	Ulus Devletler	Ulus Temsilcileri	Devletin Bir Değeri

Kaynak: Giray, 2006, s. 8

Tablo 1.1. de gösterildiği üzere verginin tarih boyunca geçirmiş olduğu *ilk aşama*; toplumun birey topluluklarından oluştuğu ve toplumu, en güçlü kişinin temsil ettiği aşamadır. Bu aşamada vergi, bireylerin korunma ihtiyacını karşıladığı için bireyler tarafından toplumun en güçlü kişisine gönüllü olarak sunulan bir tür hediye olarak algılanmaktadır. Verginin tarih boyunca geçirmiş olduğu *ikinci aşama ise*; toplumun kabilelerden oluştuğu ve kabile reislerinin toplumu temsil ettiği aşamadır. Bu aşamada vergiler, toplum tarafından inançlarının gereği doğrultusunda yerine getirilmesi gereken bir değer olarak algılanmaktadır. Verginin bu şekilde algılanmasının sebebi olarak ise toplumun inançlarının gereğini yerine getirmek istemesi gösterilebilir. Verginin tarih boyunca geçirmiş olduğu *üçüncü aşama ise*; devlet olgusunun oluşmaya başladığı ve toplumu kralların temsil ettiği evreyi kapsamaktadır. Bu aşamada vergiler, devlete yardım düşüncesiyle bireylerin ödediği bir değer olarak algılanmaktadır. Vergilerin bu şekilde algılanmasının altında yatan temel nedenler ise; bu dönemde para ekonomisinin¹ geçerli olmaya başlaması ve halkın ihtiyaçlarını karşılamada kral hazinesinin yetersiz kalmasıdır. Verginin tarih boyunca geçirmiş olduğu *dördüncü aşama*; toplumun halk topluluklarından oluştuğu evreyi kapsamaktadır. Bu aşamada vergiler, devletin yararına yapılan ve bireylerin katlandığı bir fedakârlık olarak görülmektedir. Vergilerin bu şekilde algılanmasının sebebi olarak ise bu dönemde ortaya çıkan milliyetçilik² akımının etkileri gösterilebilir. Verginin tarih boyunca geçirmiş olduğu *beşinci aşama ise*; tarihte ilk devletlerin görülmeye başlandığı evreyi kapsamaktadır. Bu aşamada vergiler,

¹Para ekonomisi, malın başka bir mal ile takas edilmesi yerine para ile takas edilmeye başladığı ve böylece üretimin çok geniş ölçüde tüketim için değil pazar için yapıldığı ve paranın egemen olduğu ekonomik düzene verilen addır ([http://www.ekonomist.com.tr/apps/dictionary.app/dictionary.php/es.dict/para ekonomisi](http://www.ekonomist.com.tr/apps/dictionary.app/dictionary.php/es.dict/para%20ekonomisi)).

² Milliyetçilik, 1789 Fransız İhtilali ile ortaya çıkmış bir akımdır. B u akımın var olmasındaki en önemli etken, daha önce hükümdar ve ailesi zemininde tanımlanan siyasi aidiyet duygusunun, hükümdardan bağımsız olarak, "halk"a mal etme gereği idi. Başka bir ifadeyle milliyetçilik akımı, siyasi aidiyet ve itaat' ın, "halk"ın ortak iradesine dayandırılmasıdır (<http://tr.wikipedia.org/wiki/Milliyet%C3%A7ilik>, Erişim Tarihi: 17. 11. 2008).

ödeyen bireyler tarafından bir sorumluluk olarak algılanmaya başlanmıştır. Verginin bu aşamada sorumluluk olarak algılanmaya başlanması bireylerde vergi bilincinin³ oluşmaya başladığının bir kanıtı olarak gösterilebilir. Verginin tarih boyunca geçirmiş olduğu *altıncı aşamada ise*; güçlü imparatorlukların hâkimiyeti söz konusudur. Bu aşamada vergiler, artan kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla bir zorunluluk olarak alınmaya başlanmıştır. Bu aşamadan itibaren vergilerin imparatorlukların varlığını sürdürebilmesi için zorunlu olarak halktan alınma nedeninin hukuki dayanağını oluşturmuştur. Verginin tarih boyunca geçirmiş olduğu *yedinci aşama ise*; günümüzde maliye biliminin klasik vergi tanımının temelini de oluşturan evreyi kapsamaktadır. Bu aşamadan itibaren vergiler ödeyen bireylerin iradesine bakılmaksızın devlet tarafından belirlenen bir değer olarak algılanmaya başlanmıştır. Vergilerin bu şekilde algılanmaya başlamasının sebebi olarak da devletin varlığını sürdürebilmesi egemenlik gücüne dayanarak vergileri alması gösterilebilir.

Özetle vergi, esasen bireylerin bir arada yaşamasından doğan ortak gereksinimlerin karşılanması sonucu ortaya çıkmış olan ve insanoğlunun tarihsel gelişimi ile birlikte geçirmiş olduğu değişik aşamalar sonucunda farklı anlamları içerisinde barındırır hale gelmiş bir kavramdır.

Bilindiği üzere tarih boyunca verginin geçirmiş olduğu değişik aşamalarla birlikte vergiye ilişkin yaptırımlar da değişik aşamalar geçirmiş ve bu aşamaların sonucunda vergiye ilişkin yaptırımlar günümüzde farklı anlamlara sahip ve farklı biçimlerde uygulanabilen bir hale dönüşmüştür. Vergilendirmeye ilişkin yaptırımların tarih boyunca geçirmiş olduğu aşamaları, Tablo 1.2 yardımıyla da açıklamak mümkündür.

³ Vergi bilinci, bireyin devlete ve topluma karşı bir görevi olarak yerine getirdiği sorumluluktur (Işık, 2006, <http://www.denizlismmo.org/default.asp?kid=114&iid=780>, Erişim Tarihi: 17.11.2008).

Tablo 1.2. Verginin Kazandığı Anlamlar İtibariyle Vergiye İlişkin Yaptırımların Gelişimi

Geçirilen Aşamalar	Verginin Kazandığı Anlamlar	Verginin Kazandığı Anlamın Nedeni	O Dönemde Vergiye İlişkin Yaptırım	Günümüzdeki Anlamda Vergiye İlişkin Yaptırım
1. Aşama	Hediye	Korunma İhtiyacı	Var	Yok
2. Aşama	İnançların Gereği	İnançların gereğini yapma	Var	Yok
3. Aşama	Devlete Yardım	Kral Hazinesinin Yetersizliği	Var	Yok
4. Aşama	Fedakârlık	Milliyetçilik Akımı	Yok	Var
5. Aşama	Sorumluluk	Sosyal Devlet Anlayışı	Var	Var
6. Aşama	Zorunluluk	Yönetim Biçimi	Var	Var
7. Aşama	Devletin Bir Değeri	Yönetim Biçimi	Var	Var

Kaynak: Giray, 2006, s. 8.

Vergiye ilişkin yaptırımların tarih boyunca geçirmiş olduğu *ilk aşama*; verginin toplumun en güçlü kişisine hediye olarak verilen bir değer biçiminde algılandığı aşamadır. Bu aşama o dönemin koşulları göz önüne alındığında vergiyi ödeyip ödememe durumu bireylerin iradesine bağlı olmasına rağmen hediye olarak algılanan vergiyi ödemeyen bireylerin toplumun en güçlü kişisi tarafından korunmaması şeklinde o dönem için geçerli vergisel bir yaptırımla karşı karşıya kaldıkları bilinmektedir. Günümüzde ise bireylerin vergi ödememesine karşılık devlet tarafından sağlanan savunma hizmetinden mahrum bırakılması gibi vergiye ilişkin bir yaptırımın varlığından söz etmek mümkün değildir. Vergiye ilişkin yaptırımların tarih boyunca geçirmiş olduğu *ikinci aşama*; verginin inançların bir gereği olarak yerine getirilmesi gereken bir değer biçiminde algılandığı aşamadır. Bu aşama o dönem koşulları itibariyle incelendiğinde verginin ödenmemesi durumunda somut anlamda herhangi bir yaptırımın varlığından söz edilemez. Ancak söz konusu duruma soyut anlamda yani inançlar bakımından bakıldığında ise vergiyi ödemeyen bireyin o dönemde “günah işleyeceği” şeklindeki manevi bir yaptırımla karşı karşıya kaldığı bilinmektedir. Günümüzde

ise böyle bir yaptırımın en azından demokrasi ile yönetilen ülkelerde var olmadığı bilinmektedir. Vergiye ilişkin yaptırımların tarih boyunca geçirmiş olduğu *üçüncü aşama*; devlet olgusunun oluşmaya başladığı ve en eski uygarlıkların hüküm sürdüğü evreyi kapsamaktadır. Bu evrede vergiler, devlete bir yardım düşüncesi olarak algılandığı için verginin ödenmemesi durumunda bireyler, kralın insan bedenine dayanan zor kullanma yaptırımı ile karşı karşıya kalmıştır. Bu durumun bir kanıtı olarak M. Ö. 2300 yılında mısırlılara ait bir rölyeften⁴ elde edilen bulgular gösterilebilir. Günümüzün çağdaş devlet anlayışı içerisinde ise vergi ödemeyen bireylerin bedenlerine yönelik herhangi bir yaptırım uygulanmasına en azından demokrasi ile idare edilen ülkelerde karşılaşılmamaktadır. Vergiye ilişkin yaptırımların tarih boyunca geçirmiş olduğu *dördüncü aşama ise*; para ekonomisinin geçerli olmaya başladığı evreyi kapsamaktadır. Bu aşamada vergiler, milliyetçilik akımının etkisiyle de bireylerin katlandığı bir fedakârlık olarak algılandığından o dönemin koşullarında bireyler vergilerini gönüllü bir biçimde ödeme eğiliminde oldukları için vergiye ilişkin herhangi bir yaptırımla karşılaşmamıştır. Günümüzde ise vergiler, devletin egemenlik gücüne dayanarak hukuki zorla aldığı bir değer olduğu için vergiyi ödemeyen bireylere yönelik vergisel yaptırımların uygulandığı bilinmektedir. Vergiye ilişkin yaptırımların tarih boyunca geçirmiş olduğu *beşinci aşamada ise*; hem o dönemde hem de günümüzdeki anlamda vergilerin bireyler tarafından sosyal devletin gereği olarak bir sorumluluk biçiminde algılanmasının etkisiyle, bu sorumluluğu üstlenmeyenlere karşı maddi nitelikli bir takım yaptırımların geçmişte uygulandığı ve günümüzde de bu uygulamaya devam edildiği bilinmektedir. Vergiye ilişkin yaptırımların tarih boyunca geçirmiş olduğu *altıncı aşama ise*; verginin kamu hizmetlerini karşılamak için alınması gereken bir zorunluluk olarak algılandığı evreyi kapsamaktadır. Bu aşamada verginin ödenip ödenmeme durumu esasen devletin yönetim biçimi ile ilgilidir. Bu aşamada verginin ödenmeme durumu karşısında vergiye ilişkin birtakım parasal yaptırımlar uygulanmıştır. Bu aşamaya örnek olarak, Osmanlı imparatorluğunda kişilere işletilmek amacıyla verilen toprağın üst üste iki yıl ekilip biçilmemesi durumunda 75 ila 30 akçe arasında kesilen Resm-i Çift Bozan⁵ (Varcan ve Çakır, a.g.e., s. 53), gösterilebilir. Ayrıca Osmanlı İmparatorluğunda İslam inancının bir gereği olarak ödenmesi zorunlu zekât gibi vergi niteliğinde ki değerlerin ödenmemesi durumunda

⁴ Rölyef ya da kabartma, yüzey üzerine yapılan yükseltme ya da çökertmelere denir. Mısır uygarlığının çok kullandığı mimari bir eserdir. M. Ö. 2300 yılında mısırlılara ait bir kabartmadan vergiyi ödemeyen yükümlünün vergi tahsildarları karşısında diz çöktürülmesi, dayak cezasına çarptırılması ve suçluların ilan edildiği direkte gösterilmesi, şeklindeki bulgular o dönemde uygulanan vergisel yaptırımların bir örneğini oluşturmaktadır (Varcan ve Çakır, 2000, s. 12).

⁵ Resm-i Çift Bozan; osmanlı imparatorluğunda haklı bir sebep göstermeksizin, çiftini bozarak veya toprağı sürüp ekmek kaydıyla farklı kazanç peşinde koşan kişilerden ceza niteliğinde alınan şer-i vergilerden birisidir (Varcan ve Çakır, a.g.e., s. 53).

vergiyi ödemeyen bireyin “günah işleyeceği” şeklindeki manevi bir yaptırımla da karşı karşıya kaldığı bilinmektedir. Günümüzün çağdaş devlet anlayışı içerisinde ise maddi ve belirli koşullarda hürriyeti bağlayıcı nitelikli bir takım vergisel yaptırımların varlığı söz konusudur. Vergiye ilişkin yaptırımların tarih boyunca geçirmiş olduğu *yedinci aşamada ise*; vergi, devletin belirlediği hukuki bir değer olarak algılanmaya başlanmıştır. O dönemden itibaren verginin alınması başta olmak üzere vergilemeye ilişkin düzenlemelerin hukuka dayandırılarak oluşturulması gereğinin ortaya çıkması sonucunda bireylerin vergiyi ödememesi durumunda da devletin hukuka dayanarak bir takım vergisel yaptırımlar oluşturması gereği ortaya çıkmıştır.

Özetle vergiye ilişkin yaptırımlar da, para ekonomisinin geçerli olmaya başlamasıyla birlikte insanların artan ihtiyaçlarını karşılamak için devlet tarafından oluşturulan vergiye ilişkin bir takım yükümlülüklerin bireyler tarafından yerine getirilmemesi sonucunda ortaya çıkan ve tarih boyunca değişik aşamalardan geçerek günümüzdeki anlamda hukuki niteliğine kavuşmuş yaptırımlardır.

1. 1. 2. Çeşitli Bilim Dallarında Vergi Kavramı

Devletin düzenli bir gelir kaynağına ihtiyaç duymasının sonucunda ortaya çıkan vergi kavramı ve buna ilişkin yaptırımları hukuk, iktisat ve maliye bilimi, kendi alanları doğrultusunda incelemiş ve bu incelemeler sonucunda söz konusu kavrama farklı anlamlar yüklemişlerdir.

1. 1. 2. 1. Hukuk Biliminde Vergi Kavramı

Arapça bir sözcük olan hukuk, temelde haklar ve adalet anlamına gelmektedir. Gözler, en basit ve doğru bir ifadeyle hukuku: ‘Hukuk kurallarının bir araya gelmesinden oluşmuş bir düzen’ olarak tanımlamıştır (Gözler, 2008, s. 16). Gözler, Hukuk kuralları denilen olguyu da; ‘Devletin yetkili organları tarafından konulan ve insan davranışlarını düzenleyen ve zor ile yaptırımlandırılmış emir ve yasaklar...’ olarak tanımlamıştır. Gözler’in yapmış olduğu bu tanımlamalardan hukukun, devlet erki tarafından insan ilişkilerini düzenlemeye yönelik bir kavram olduğu sonucunu çıkarmak mümkündür.

Bilindiği üzere hukuk bilimi temel olarak kamu hukuku ve özel hukuk ayrımına tabi tutulmaktadır. Kamu hukukunun alt dallarından birisini oluşturan vergi hukukunu Öncel, Kumrulu ve Çağan; ‘Vergi ödevinin niteliğine, vergi borcunun doğması ve ortadan kalkmasına ilişkin maddi ve şekli hukuk kuralları bütünü...’ (Öncel, Kumrulu ve Çağan,

2008, s. 2), olarak tanımlamaktadır. Bu tanımdan hareketle, hukuk bilimi de vergi kavramını, vergi hukuku çerçevesinde yani hukuki açıdan incelemektedir.

Hukuk bilimi, vergiye ilişkin yaptırımları ise vergi hukuku ve kamu hukukunun diğer bir alt dalını oluşturan ceza hukukunun birleşmesinden oluşan vergi ceza hukuku çerçevesinde incelemektedir. Şenyüz vergi ceza hukukunu; ‘Vergi ve ceza kanunları doğrultusunda vergi suç ve cezalarına ilişkin düzenlemeleri içeren maddi ve şekli hukuk kuralları bütünü...’ (Şenyüz, 2003, s. 15) olarak tanımlamıştır.

Özetle, hukuk biliminin vergi ve buna ilişkin yaptırımları, temelde vergi hukuku çatısı altında ve kamu hukukun diğer alt dalları ile ilişkili bir biçimde ele alarak incelediğini söylemek mümkündür.

1. 1. 2. 2. İktisat Biliminde Vergi Kavramı

Arapça bir sözcük olan iktisat; ‘Gelir ile gideri, üretim ile tüketimi sarsıntılara yol açmayacak şekilde düzenli tutma ya da gereksinimlerin sınırlı olanaklarla en verimli bir sıraya göre karşılanması, tutum’ (Demiray ve ark.,1977, s. 185 akt Nemetlu, 2002, s. 299), anlamına gelmektedir. İktisat bilimi ise, üretim ve tüketim faaliyetlerini inceleyen, üreticilerin ve tüketicilerin mevcut şartlar altında, çıkarlarını en üst seviyeye nasıl çıkaracaklarını araştıran ve bu amaca yönelik olarak ilkeler ortaya koyan sosyal bir bilim dalıdır (<http://www.iktisat.sakarya.edu.tr/iktisat.htm>, Erişim Tarihi:14.10.2008). İktisat biliminde kıt olan kaynakların olası kullanım alanları arasında nasıl dağıtılacağı araştırılmakta ve bu tercihleri açıklamak için modeller geliştirilmektedir.

İktisat biliminde en kısa ve basit şekliyle vergi; devletin milli gelirden hukuki zor yoluyla yani devletin cebir gücünü kullanarak aldığı parasal bir pay şeklinde tanımlanmaktadır (http://www.ekodialog.com/Konular/vergi_iadesi_istisnasi.html, Erişim Tarihi: 14.10.2008). Ancak bu kısa tanımın yanı sıra pek çok iktisatçı vergi kavramını değişik şekillerde tanımlamıştır. Örneğin, klasik iktisatçılar vergiyi, kamu giderlerini karşılamak amacıyla bireylerden cebri, karşılıksız ve kesin olarak istenen parasal bir yükümlülük olarak tanımlamıştır. Modern iktisatçılar ise vergiyi; kamu harcamalarını ve devletin sosyoekonomik hayata müdahalesini sağlamak amacıyla, cebri, karşılıksız ve kesin olarak istenen parasal bir yükümlülük olarak tanımlamıştır (http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_nedir.html, Erişim Tarihi: 14.10.2008). Bu tanımlamalardan hareketle klasik ve modern iktisatçıların verginin amaçları bakımından farklı düşündükleri söylenilebilir. Modern iktisatçılar klasik iktisatçıların aksine verginin sadece

mali amaçla değil aynı zamanda sosyal ve ekonomik amaçlarla da alınabileceğini söylemektedir. Modern iktisatçıların bu söylemleriyle vergi kavramına yeni bir anlam kattıklarını söylemek mümkündür. İktisat biliminin vergi kavramına kattığı bu yeni anlam, ekonomide gerçekleşmesi muhtemel istikrarsızlıkları önlemek amacıyla vergiye ve buna ilişkin yaptırımlara bir araç olarak yaklaşmalarıdır.

1. 1. 2. 3. Maliye Biliminde Vergi Kavramı

Maliye; ‘Devletin ve ona bağlı kuruluşların yükledikleri hizmetleri yerine getirebilmeleri için yaptıkları harcamalar ile bu harcamaları karşılamak üzere yeterli miktarda gelirleri belirli bir denge içinde sağlamaya çalışan ve bu işleyiş içinde ortaya çıkan olayları inceleyen sosyal bir bilim...’ olarak tanımlanmaktadır (<http://tr.wikipedia.org/wiki/Maliye>, Erişim Tarihi: 14.10.2008). Alman ekonomist ve kamu maliyesi uzmanı Adolph Wagner Maliye bilimini, devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin zorunlu birer ekonomik topluluk olmaları nedeniyle görevlerini yapabilmek için gereksinim duydukları parayı ne şekilde elde edip kullandıklarını gösteren sosyal bir bilim dalı, olarak tanımlamaktadır. Bu tanımdan hareketle maliye bilimi ile vergi kavramı arasında doğrudan bir ilişki kurmak mümkündür. Çünkü devletin sağlık, eğitim, savunma, ulaşım hizmetleri gibi kamu mal ve hizmetlerini yerine getirebilmesi için finansman kaynaklarına yani paraya gereksinimi vardır. Bu finansman kaynaklarından biri olan vergiler de maliye biliminin temel ve en önemli konularından birini oluşturmaktadır.

Maliye biliminde, klasikleşmiş şekliyle vergi; kamu gereksinimlerini karşılamak amacıyla belli bir hizmet karşılığı olmaksızın devletin egemenlik gücüne dayanarak hukuki zorla gerçek veya tüzel kişilerden tahsil ettiği paralar, şeklinde tanımlanabilir. Maliye biliminde vergi kavramı bugüne kadar bu klasik tanımın dışında pek çok maliyeci tarafından da ele alınmış ve değişik tanımları yapılmıştır. Örneğin;

- H. Laufenburger vergiyi, toplumdaki kişilerin kamu masraflarına mutlak ve zorunlu olarak katılması şeklinde tanımlamaktadır.
- Ricardo, vergiyi; ‘Bir ülkenin sanayinden ve toprağından sağlanan hâsılanın devlete verilen kısmı.’ olarak tanımlamaktadır.
- F. Neumark vergiyi; ‘Her vergi bir iktisadi kıymet transferini gerektirir.’ şeklinde tanımlamıştır.
- Nihat Sayar ise vergiyi (Sayar, 1975 akt ekutup.dpt.gov.tr/vergi/yilmazh/vergi1.doc, Erişim Tarihi: 14.10.2008); ‘Kamusal hizmetlerin gerektirdiği giderler ile kamu

borçları dolayısıyla ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla, devletin egemenlik gücüne dayanarak, karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerden hukuki zorla aldığı parasal değerlerdir.’ şeklinde tanımlamıştır.

Bütün bu yapılan tanımlardan verginin şu özellikleri çıkartılabilir:

- Vergiler, kamu gereksinimlerini karşılamak için alınır.
- Günümüzde vergiler sadece para ile ödendiği için parasal bir faaliyet olarak kabul edilmektedir.
- Vergi, belli bir hizmet karşılığı olmaksızın alınmaktadır.
- Vergide bir hukuki zorunluluk mevcuttur.
- Vergiler, devletin egemenlik gücüne dayanılarak alınır.

Sonuç olarak vergi; sosyal, iktisadi ve mali amaçlarla devlet tarafından hem gerçek hem de tüzel kişilere yüklenen maddi ve şekli bir yükümlülüktür. Bu yükümlülüğe uyulmasını sağlamak amacıyla da birtakım hukuki yaptırımların oluşturulmasına gerek duyulmuştur.

1. 2. Teorik Açıdan Verginin Gelişimi

Tarih boyunca verginin neden ve neye dayanılarak alındığı konuları üzerinde çeşitli tartışmalar yapılmıştır. Yapılan bu tartışmaların sonucunda verginin ve buna ilişkin yaptırımların niteliğine yönelik bir takım görüşler ortaya atılmıştır. Bu görüşler Akdoğan’a göre (Akdoğan, a.g. e., s.124), bir anlamda verginin kurum olarak bilimsel gerekçesini ortaya koyan görüşlerdir. Verginin ve buna ilişkin yaptırımların niteliğini belirlemeye yönelik bu görüşleri iki ana başlık altında toplamak mümkündür. Bunlardan birincisi, verginin belirli bir karşılığı olduğunu ileri süren ve yeni modern maliyecilerin savundukları *yararlanma teorisi*; ikincisi ise, verginin belirli bir karşılığı olmadığını ileri süren *egemenlik teorisi*dir.

1. 2. 1. Yararlanma Teorisi

Yararlanma teorisini savunanların çoğu verginin niteliğini, J. J. Rousseau’nun devletin varlığını görünürde mevcut olmayan bir sözleşmeye dayandırdığı meşhur “sosyal sözleşme” görüşüne dayandırmıştır (Mutluer, Öner ve Kesik, a.g.e., s. 224). Bu görüşe göre yararlanma teorisi; vergi ile herhangi bir yararın mübadelesini incelemektedir. Bu teoriyi savunanlar vergiyi, devletten sağladıkları yarara karşılık bireylerin ödedikleri bir bedel olarak tanımlamıştır. Bu tanımlamadan söz konusu bedelin ödenmemesi durumunda bireylerin

devletten bir yarar sağlayamama şeklinde bir yaptırımla karşı karşıya kalabilecekleri sonucunu çıkarmak mümkündür.

Yararlanma teorisi, temel olarak üç değişik görüşten oluşmaktadır. Bu görüşler, vergiyi, sigorta primi olarak gören, belli bir hizmetin bedeli sayan ve sosyal üretim giderlerine katılma payı olarak gören görüşlerdir.

1. 2. 1. 1. Verginin Sigorta Primi Görüşü İle Açıklanması

Verginin sigorta priminden oluştuğunu savunanlar vergiyi, bireylerin sahip oldukları servetlerini gelecekte ortaya çıkabilecek tehlikelere karşı korumak amacıyla yaptırmış oldukları sigortalara karşılık ödemek zorunda oldukları sigorta primlerini, devletinde vatandaşlarını korumalarına karşılık bireylerin de sigorta primi gibi belli bir ödemede bulunmalarına benzetme hususunda birleşmiştir. Başka bir deyişle vergiler, söz konusu hizmetlerin bir karşılığı olarak ödenen sigorta primine benzetilmektedir. Akdoğan'ında belirttiği gibi (Akdoğan, a.g.e., s. 126), devlet bireylerden bir sigorta şirketi gibi vergi adı altında para almakta, karşılığında ise bireyleri korumaktadır. Söz konusu paranın ödenmemesi durumunda ise devletin bireyleri korumayacağı şeklindeki bir yaptırımla bireylerin karşı karşıya kalacakları sonucuna varılabilir.

Bu görüş; sigorta şirketinin amacı ile devletin amacının farklı olmasından dolayı devletin sigorta şirketine benzetilemeyeceği, sigorta şirketleri sadece prim ödeyenlerin servetlerini korurken devletin sosyal bir devlet olmanın gereği olarak vergi ödeyen – ödemeyen ayırımına gitmeksizin herkesi koruması altına alması gibi çeşitli eleştirilere maruz kalarak zamanla önemini yitirmiştir.

1. 2. 1. 2. Vergiyi Belli Bir Hizmetin Bedeli Sayan Görüş

18. yüzyılda ortaya atılmış olan ve Locke, Hobbes gibi düşünürler tarafından savunulan vergiyi belli bir hizmetin bedeli olarak kabul eden görüş, devletin yapmış olduğu savunma ve diplomatik hizmetler gibi kamu hizmetleri temelde kamu yararı adına yapıldığı için söz konusu hizmetlerin karşılığı bireylerden alınmalıdır, esasına dayanmaktadır. Locke'un yapmış olduğu şu tanımlama; 'Devletçe korunan herkes bunun bedelini kendi mülkünden ayırdığı bir kısmı ile ödemelidir.' bu görüşü özetler niteliktedir. Bu görüşte de söz konusu bedelin ödenmemesi durumunda ise devletin bireyleri korumayacağı ve kamu hizmetlerinden yararlanamayacağı şeklindeki yaptırımlarla bireylerin karşı karşıya kalacakları sonucuna varmak mümkündür.

Mutluer, Öner ve Kesik'inde belirttiği gibi bu görüş de temelde sosyal sözleşme görüşüne yapılan eleştiriler çerçevesinde zamanla etkisini ve önemini kaybetmiştir (Mutluer, Öner ve Kesik, a.g.e., s. 225).

1. 2. 1. 3. Vergiyi Sosyal Üretim Giderlerine Katılma Payı Olarak Gören Görüş

Vergiyi sosyal üretim giderlerine katılma payı olarak kabul eden görüşe göre toplum, bir üreticiler birliğine benzetilmekte ve vergi, devlet tarafından yapılan kamu hizmetlerinin sosyal üretime katılması karşılığı olarak ödenen bir pay şeklinde değerlendirilmektedir (Turhan, Vergi Teorisi, s. 20 akt. Akdoğan, a.g.e., s.127). Bu görüşte de yine devlet ile bireyler arasında karşılıklı bir yararlanma mevcuttur. Bu görüşe göre de söz konusu payın ödenmemesi durumunda kamu hizmetlerinden yararlanamama şeklindeki bir yaptırımla bireylerin karşı karşıya kalacakları sonucuna varmak mümkündür. Bu görüşü savunanlar, ticari faaliyette bulunan bir şirketin harcamalarına katılma ile vergiler arasında bir benzerlik kurmuştur. Fakat bu görüş de kabul görmemiştir.

Günümüzde tamamen yararlanma teorisine dayanılarak vergi alınmamasına rağmen özellikle modern maliyeciler bu teorinin bölünebilir özellikteki kamusal mal ve hizmetler için uygulanabilir olduğunu ısrarla savunmaktadır. Sonsuzoğlu'nun da belirttiği gibi (Sonsuzoğlu, 1997, s. 45), bu teorinin uygulanabildiği başlıca kamu gelirleri; harçlar, şerefiyeler, resimler, ruhsatlar ve birtakım kamu mal ve hizmetlerin kullanımı karşılığında alınan bedellerdir. Ayrıca yararlanma teorisinin diğer bir uygulama alanı olarak; çalışanların sosyal güvenlik hizmetlerinin finansmanı amacıyla oluşturulan fona yaptıkları katkılar gösterilebilir. Çalışanların maaş ve ücretlerinden düzenli olarak kesilen primler bir fonda toplanarak ileride yararlanacakları emekli aylıkları, sağlık hizmetleri, işsizlik sigortası ve diğer sosyal güvenlik vergileri gibi katkılar yararlanma teorisine uygun vergilerin klasik bir örneğini oluşturur.

Özetle, yararlanma teorisine dayanarak verginin ödenmemesi durumunda bireylerin devletten herhangi bir yarar sağlamaması şeklindeki yaptırımın günümüzde sosyal devlet anlayışı sebebiyle mümkün olmadığı ve bu nedenle de bu teorinin kısıtlı alanlarda uygulanabildiği bilinmektedir.

1. 2. 2. Devlet Egemenliği Teorisi

Maliye biliminin klasikleşen vergi tanımından da anlaşılacağı üzere günümüzde verginin ve buna ilişkin yaptırımların niteliğinin belirlenmesinde devlet egemenliği teorisinden yararlanılmaktadır. Devlet egemenliği teorisine göre vergi, devletin sahip olduğu egemenlik hakkına dayanarak bireylerden belli bir karşılık olmaksızın tahsil ettiği bir değer olarak

tanımlanmaktadır. Bu ifadeden verginin ve buna ilişkin yaptırımların, devletin egemenlik hakkına dayandığı sonucunu çıkarmak mümkündür. Kaboğlunun'da belirttiği gibi (Kaboğlu, 2009, s. 79) egemenlik temelde dışa karşı bağımsızlığı içte ise yasal bir otoriteyi elinde tutan organı ifade eden soyut bir ilkedir. Ancak egemenlik hakkına dayanarak devlet vergi ve buna ilişkin yaptırımlarda olduğu gibi gerektiğinde zor kullanma tekeline sahip örgütlenmiş bir iktidara dönüşebilir.

Şüphesiz devlet, yönetildiği rejime göre egemenlik hakkını farklı şekillerde kullanabilme olanağına da sahiptir. Temelde egemenlik hakkı, üç aşamalı bir süreci kapsamaktadır. Bu aşamalar sırasıyla (Kaboğlu, a.g.e., s. 80):

- Hukuk kuralları koyma,
- Konulan hukuk kurallarına saygıyı gerekirse zor kullanarak sağlama,
- Bunu resmi olarak örgütlü bir biçimde yapma, şeklinde sayılabilir.

Mutluer, Öner ve Kesik'inde belirttiği gibi (Mutluer, Öner ve Kesik, a.g.e., s. 227), demokrasi rejimi ile idare edilen devletler, sadece egemenlik hakkını ileri sürerek vergi alma ve vergiye ilişkin yaptırım uygulama hakkını elde edemezler, yani egemenlik hakkını keyfi bir biçimde kullanamazlar. Bilindiği üzere egemenlik hakkı hukuk yaratır. Egemenlik hakkı hukuk yarattığı için devlet bu hakkını keyfi bir biçimde kullanamaz. Başka bir ifadeyle devlet egemenliğinin de bir sınırı vardır. Yani devletin egemenlik hakkını sınırlandıran birtakım evrensel değerler söz konusudur. Daha basit bir ifadeyle demokrasi rejimi ile idare edilen devletler egemenlik hakkını kullanırken birtakım evrensel değerlere bağlı olma zorunluluğu ile karşı karşıyadır. Bu evrensel değerlerden birincisi ve en önemlisi uluslar arası sözleşmeler ve uluslar arası kuruluşlardır. Kaboğlu'nun da değindiği üzere (Kaboğlu, aynı, s. 82), devlet uluslar arası sözleşmeler yoluyla kendi egemenliğine sınırlar koyabilir. Ayrıca devlet üyesi olduğu IMF, NATO gibi uluslar arası kuruluşlar yoluyla da kendi egemenliğine sınırlar koyabilir. Diğer evrensel değerlerde sırasıyla küreselleşme ve küreselleşme sonucunda ortaya çıkan devletlerin karşılıklı bağımlılık ilişkisi içerisinde olmasıdır. Uluslar arası sözleşmelerin denetim mekanizması oluşturması doğrultusunda devlet egemenliğini sınırlama derecesini artırdığı bilinmektedir. Özellikle yapılan kurumsal denetimlerin yargısal yaptırım erkini de ön görüyor olması devletin egemenliğini dolayısıyla egemenlik hakkını keyfi bir biçimde kullanmasını engellemekte ve Kaboğlu'nun da değindiği gibi 'Dış Anayasa Üstülük Olgusu' kavramının ortaya çıkmasına zemin hazırlamaktadır. Devletin egemenlik hakkını sınırlandıran diğer evrensel değerlerden biride etkilerinin 1990'lı yıllarda hissedilmeye başlandığı

küreselleşme olgusudur. Küreselleşme sürecine ilişkin etkilerin hissedilmeye başlanmasıyla birlikte devletler, ekonomi ve hukuk başta olmak üzere bir takım alanlarda ortak kararlar almaya ve ortak hareket etmeye başlamıştır. Yaşanılan ekonomik krizler ve savaşların etkisiyle de devletler zamanla birbirlerine bağımlı hale gelmiş ve yaşanılan sorunlarla mücadele edebilmek için devletlerin üstünde uluslar arası bir takım kuruluşlar oluşturulmaya başlanmıştır. Bu durumda devletlerin zamanla egemenlik haklarını kısıtlamasına yol açmıştır. Devletlerin dünya barışını, güvenliğini korumak ve uluslar arasında toplumsal ve kültürel iş birliği oluşturmak amacıyla 1945 yılında uluslar arası örgüt niteliğindeki BM'yi kurmaları, savaşların olumsuz etkilerinden korunmak başta olmak üzere dünya için tehdit oluşturan güçlere karşı askeri ve siyasi birlik oluşturmak ve ortak hareket etmek amacıyla 1949 yılında NATO adı verilen uluslar arası kuruluşun kurulması, Kaboğlu'nun da belirttiği gibi (Kaboğlu, a.g.e., s.87), 1995 yılından beri Dünya Ticaret Örgütü'nün ekonomik krizlere karşı küresel bir ekonomi politikasının oluşturucusu konumunda olması ve bu yönde çalışmalar yapması devletlerin zamanla egemenlik haklarını kısıtlama yoluna girdiklerinin güzel birer örneğini oluşturmaktadır. Sonuç olarak, demokrasi rejimi ile idare edilen bir devlet sadece evrensel değerler doğrultusunda egemenlik hakkını kullanabilir. Çağan'ın dediği gibi (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2008, s. 33), devletin egemenliğini sürdürebilmesi için düzenli bir mali kaynağa gereksinimi vardır ve konu bu açıdan değerlendirildiğinde devlet bu kaynağı, evrensel değerler göz önünde bulundurularak hazırlanan anayasanın kendisine verdiği ve ancak yasa çıkartarak kullanabildiği yetkiyle yani vergilendirme yetkisiyle elde eder (Akdoğan, a.g.e., s. 130). En kısa ve basit bir ifadeyle vergilendirme yetkisi; devletin ülkesi üzerindeki egemenliğe dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür (Çağan, 1982, s. 3, akt. Saraçoğlu, 2008, s. 52). Özetle, devletin vergi alma hakkı egemenlik hakkına dayandığı için doğal bir haktır. Ancak bu hak, genellikle evrensel değerler doğrultusunda hazırlanan anayasa ve yasalarla belirlenen sınırlar çerçevesinde kullanılabilir.

Demokrasi rejimi ile yönetilen devletlerin egemenlik hakkına dayanarak yine anayasa ve yasalarla belirlenen sınırlar çerçevesinde elde ettiği bir diğer hakta bilindiği üzere cezalandırma hakkıdır. Devlet, anayasa ve yasaların belirttiği hükümlere aykırı hareket eden bireyleri cezalandırma yetkisine sahiptir. Bu yetki vergilendirme açısından ele alındığında da devletin anayasa ve yasalar çerçevesinde belirlenen vergilendirme yetkisine uymayan ya da aykırı hareket eden vergi yükümlülerini de cezalandırma hakkına sahip olduğunu ve böylelikle bu teorinin vergiye ilişkin yaptırımların oluşturulmasına hukuki bir gerekçe sağladığı sonucunu çıkarmak mümkündür.

1. 3. İktisadi Görüşlere Göre Vergi Kavramı

Tarihin hemen her döneminde devletin ekonomideki rolünün nasıl olması gerektiği hakkında öneriler sunan farklı iktisadi görüşlerin olduğu bilinmektedir. Bu görüşlerin temelde, devletin ekonomiye herhangi bir müdahalede bulunup bulunmama hususunda ayrıldıklarını ve söz konusu ayırmadan yola çıkarak vergiye karşı yaklaşımlarını belirlemeye çalıştıkları söylenebilir. Bu bölümde öncelikle bazı iktisadi görüşlerin temel düşünceleri kısaca özetlenecek, sonra bu görüşlerin temel düşünceleri doğrultusunda vergiye yaklaşımları ele alınacak ve bu yaklaşımlardan hareketle iktisadi görüşlerin vergiye ilişkin yaptırımlar konusunda ki düşünceleri ile ilgili çıkarımlarda bulunulacaktır.

1. 3. 1. Klasik Görüş

Temellerinin İngiltere’de atıldığı ve 18. yüzyıl sonlarına doğru ortaya çıkan klasik görüş, en önemli temsilcisi Adam Smith’ in 1776 yılında Milletlerin Refahı (Wealth of Nations) adlı kitabının yayınlanmasından, bu görüşün temsilcilerinden J. S. Mill’in ölüm tarihi olan 1873 yılına kadarki dönemi kapsar (Savaş, 2000, s. 259).

Liberal devlet⁶ anlayışının da temelini oluşturan klasik görüş; bireyciliğe, kişisel çıkarlara ve her alanda rekabete dayandığı için bu görüşte tüm ekonomik faaliyetlerin son derece büyük bir önem taşıdığını söylemek mümkündür. Bu görüşe göre toplum, birbirinden bağımsız bir şekilde kendi çıkarları peşinde koşan yani rasyonel davranan bireylerden oluşmaktadır. Bu görüş taraftarlarınca, serbest piyasa ekonomisi sorunsuz bir biçimde işlemektedir. Eğer ekonomide herhangi bir aksaklık çıkarsa, bu aksaklığı herhangi bir devlet müdahalesine gerek kalmadan piyasa ekonomisi kendi doğal işleyişiyle giderebilecektir. Bu açıklamadan da kolaylıkla anlaşılacağı gibi bu görüş taraftarları, devletin ekonomiye her türlü müdahalesine karşıdır. Onlara göre, devlet serbest piyasa ekonomisinin işleyebilmesinin bir koşuludur ve bu yüzden de Smith’in belirlediği gibi (Smith, U. Z., S. 653 – 681, akt. Savaş, a.g.e., s. 293), devletin görevleri; savunma, adalet, bayındırlık hizmetleri gibi birtakım kamu hizmetleriyle sınırlandırılmıştır.

Liberal görüş taraftarlarınca, her ne kadar devletin görevleri sınırlandırılmış olsa da bu görevlerini yerine getirebilmesi için belli bir finansman kaynağına ihtiyacı olduğu kabul edilmektedir. Bu finansman kaynağını da borçlanmaya karşı olduklarından dolayı sadece vergiler oluşturmaktadır. Liberal görüş taraftarları, vergilerin serbest piyasa ekonomisinin işleyişini engelleyeceği düşüncesiyle çok düşük oranlarda alınması gerektiğini ve rasyonel

⁶Liberal Devlet, Bireysel hak ve özgürlükleri koruyan ve güvence altına alan devlete verilen addır (<http://www.canaktan.org/yeni-trendler/devlet-felsefe/geleneksel-yeni.htm>, Erişim Tarihi:17.10.2008).

bireylerin mecburi olarak katlanmış oldukları vergi yükünün de adil bir şekilde dağıtılması gerektiğini savunmuşlardır.

Liberal görüş taraftarlarının vergiye piyasa ekonomisinin istikrarını bozucu bir araç şeklinde yaklaşmaları, vergiye ilişkin yaptırımlara da bu şekilde yaklaşmalarına neden olmuştur. Bu yüzden de bu görüşün ilk ortaya çıktığı dönemde vergiye ilişkin yaptırımlar oluşturma bu görüş taraftarlarınca kabul görmemiştir.

Sonuç olarak liberal görüş taraftarları alınacak vergilerin; serbest piyasa ekonomisinin işleyişini aksatmayacak şekilde oluşturulması gerektiği ve mümkün olduğunca çok düşük oranlarda ve katlanılacak mecburi yükün de kelle vergisi gibi adil bir dağıtım sağlayacak biçimde herkesten aynı miktarda alınması gerektiği görüşünde birleşmişlerdir.

1. 3. 2. Monetarist Görüş

1970'li yıllarda yaşanan ekonomik kriz ile birlikte keynesyen görüş politikalarının özellikle ABD'de birçok ekonomist tarafından eleştirilmeye başlanması sonucunda ortaya çıkan ve devletin ekonomi politikası içerisinde para arzına önemli bir yer veren monetarist ya da çağdaş miktar kuramı olarak bilinen görüşün en önemli temsilcisi Milton Friedman olmuştur (Ataç, a.g.e., s. 12).

Monetarist görüş taraftarlarına göre, serbest piyasa ekonomisinde istikrarsızlığa yol açan faktörler yanlış uygulanan para ve maliye politikalarıdır (Friedman and Schwartz, 1867–1960, Princeton University Pres, Princeton, 1963, akt. Ataç, a.g.e., s. 13). Monetarist görüş taraftarları temelde geçmiş ekonomik sorunların nedenlerini de para arzındaki artış ve azalışlara bağlamışlardır. Bu görüş taraftarları ekonomik sorunların çözümü için para arzını sabit bir oranda artırma önerisini getirmişlerdir.

Bireysel hak ve özgürlüklere dayanan liberal devlet anlayışı içerisinde rekabete dayalı serbest piyasa ekonomisinin sorunsuz bir şekilde işlemesi açısından monetarist görüşü keynesyen görüşten ayıran temel fark, monetarist görüş taraftarlarının tüketimin sürekli gelirin bir fonksiyonu olduğunu ileri sürmüş olmalarıdır. Başka bir ifadeyle serbest piyasa ekonomisinin aksaklığa uğramadan işleyebilmesi için keynesyenlerin aksine araç olarak vergileri değil para miktarındaki değişimleri kullanmayı tercih etmeleridir. Bu açıklamadan bu görüş taraftarlarının da devletin vergiler aracılığıyla serbest piyasa ekonomisine müdahalede bulunmasına karşı oldukları sonucunu çıkarmak mümkündür.

Sonuç olarak monetarist görüş taraftarlarınca, ekonomide istikrarsızlığa yol açan faktörlerin yanlış uygulanan para ve maliye politikaları olduğu ve bu yüzden para miktarından bağımsız bir biçimde oluşturulacak vergilerin ve buna ilişkin yaptırımların da milli gelir - toplam talep dolayısıyla ekonomi üzerinde etkili olamayacağı bu nedenle de vergilerin çok düşük oranlarda alınması gerektiği ve düşük orandaki vergilere karşı herkesin ödeme eğilimi gösterecek olmasından dolayı da söz konusu görüşün ilk ortaya çıktığı dönemde vergiye ilişkin yaptırımlar oluşturmaya gerek kalmadığı düşüncesi savunulmuştur.

1. 3. 3. Arz İktisatçılarının Görüşü

Keynesyen görüş ve uyguladığı politikalara eleştiriler yönelten bir diğer görüşte arz iktisatçılarıdır. Boyes'in değindiği gibi (Boyes, 1984, s. 426, akt. Savaş, a.g.e., s. 955), arz iktisadı özellikle ABD'de büyük bir taraftar bulmuş ve hatta amerikan seçimlerinde seçim propagandalarının temelini oluşturmuştur. Keynesyen görüş taraftarlarının sürekli savundukları ekonomide durgunluk ve enflasyon olgusunun aynı anda gerçekleşemeyeceği düşüncesinin 1973 yılında yaşanan petrol krizi ile sona ermesi arz iktisatçılarının görüşlerinin yayılmasına neden olmuştur. Evans, kapsamlı bir biçimde arz iktisadını; 'Ekonominin verimli kapasitesini etkileyen unsurları inceleyen iktisat dalı.' olarak tanımlamıştır (Evans, 1983, s. 20, akt. Savaş, a.g.e., s. 957). Bu tanımdan, arz iktisatçılarının serbest piyasa ekonomisinde verimsizliğe yol açan unsurları verimli hale getirmeye çalıştıkları sonucunu çıkarmak mümkündür.

Arz iktisatçıları, devletin ekonomiye herhangi bir müdahalesinin gereksiz olduğunu savunmuşlardır. Arz iktisatçılarının bu görüşleriyle temelde bireyciliğe dayanan liberal devlet anlayışı içerisinde yer aldıkları sonucunu da çıkarmak mümkündür. Arz iktisatçıları temelde, devletin vergi-harcama politikaları ile toplam arz ilişkisi üzerinde durmuşlardır (Ataç, a.g.e., s. 20). Anılan durum, arz iktisatçıları keynesyen görüşten ayırmaktadır. Arz iktisatçılarına göre ekonomideki istikrarsızlığın nedeni gerçek üretim artışına oranla para arzının da hızlı bir şekilde artmasıdır.

Arz iktisatçıları özellikle vergi oranları üzerinde durmuşlardır. Bu görüş taraftarlarından Clark Colin'e göre özellikle vergi oranlarının yüksek olması bir ekonomide istikrarsızlığa neden olacaktır (Savaş, a.g.e., s. 957). Örneğin bir ekonomideki yüksek vergi oranları tasarruf ve çalışma sürelerinin azalmasına yol açarak, üretimin daralmasına neden olacak bu durumda toplam talep-arz dengesini bozarak ekonomide enflasyona yol açacaktır.

Arz iktisatçılarından Laffer'e göre ise bir ekonomide uygulanacak vergi oranlarının azaltılması politikası o ekonomideki bireyleri daha fazla çalışmaya, yatırıma, tasarrufa ve üretime teşvik ederek toplam arzı artıracak ve bu yolla gerçek gelirden hızlı bir artış yaşanacaktır (Ataç, a.g.e., s. 20). İktisat literatürüne "laffer eğrisi" (Laffer Curve) olarak geçen ve vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi açıklayan bu kavrama göre, vergi oranlarının düşürülmesi hem devletin daha fazla vergi geliri elde etmesine yol açacak hem de vergilerin serbest piyasa ekonomisini bozucu etkilerini azaltacaktır.

Sonuç olarak arz iktisatçılarınca da devletin vergiler başta olmak üzere her türlü ekonomik araçla ekonomiye müdahalesine karşı olduğu ve bu nedenle alınacak vergilerin para arzı sabit bir hızla artarken tasarruf ve yatırımları teşvik edici, üretim ve istihdamı artıracak şekilde mümkün olduğunca düşük oranlı olarak alınması gerektiğini savunmuşlar ve düşük oranlı belirlenen vergilere bağlı olarak bireylerin söz konusu vergileri ödeme eğilimi göstereceklerinden dolayı da vergiye ilişkin yaptırımlar oluşturmaya gerek kalmadığı düşüncesi savunulmuştur.

1. 3. 4. Rasyonel Beklentilerin Görüşü

Keynesyen görüşü ve politikalarını eleştiren yeni klasik makroekonomi yaklaşımının en önemli varsayımını oluşturan bu görüşe göre, bireylerin bugünkü davranışlarında belirleyici olan temel öge gelecek ile ilgili beklentilerdir (Muth, 1961, s. 315-355, akt. Ataç, a.g.e., s. 17). Bu bireyler kendi çıkarlarını gözettiklerinden beklentilerinde de kendi çıkarlarını gözetirler. Başka bir ifadeyle bu bireyler piyasa hakkında tam bilgiye sahip oldukları için, piyasaya ilişkin verilerin tümünü takip ederler ve piyasaya ilişkin ellerindeki bilgileri kullanarak geleceğe ilişkin beklentilerine yön verirler.

Rasyonel beklentilere göre ekonomide meydana gelebilecek herhangi bir istikrarsızlığa karşı devletin maliye ve para politikası gibi aktif politikalar uygulaması bireylerin davranışları sebebiyle gereksiz olacaktır. Çünkü bu bireyler devletin uygulamaya sokacağı aktif politikalara karşı rasyonel beklentiler içinde olduklarından anında tavır alarak söz konusu uygulanacak politikayı etkisiz bir hale getirebileceklerdir. Bu sebepten dolayı devlet istikrarlı politikalar uygulamalıdır (Ataç, a.g.e., s. 19).

Sonuç olarak rasyonel beklentilere göre, bir ekonomide ekonomik istikrarsızlıklar bireylerin fiyat düzeyini tahmin etmelerindeki tesadüfî hatalardan kaynaklanmaktadır. Bu nedenle ekonomideki istikrarsızlığı gidermek amacıyla devletin vergi ve buna ilişkin yaptırımları sıklıkla değiştirerek ekonomiye doğrudan müdahale etmesi yerine vergi ve buna

ilişkin yaptırımların önceden belirlenmiş ve sıkça değiştirilmeyen bir niteliğe kavuşturulması sağlanmalı ve böylece bireylerin rasyonel beklentileri doğrultusunda alacakları kararların sonuçlarını tahmin edebilmeleri sağlanarak ekonomideki istikrarsızlıkların önüne geçilebileceğini savunmuşlardır. Rasyonel beklentici görüş taraftarlarının ısrarla savundukları devletin istikrarlı politikalar uygulaması durumunda devlet tarafından konulan herhangi bir vergiye karşı bireylerin vergiyi ödeme ya da ödememe şeklinde göstereceği tepkilerin sonuçlarının ne olabileceğini önceden tahmin edebilmeleri için vergisel yaptırımlarında istikrarlı politikalar içerisinde yer alması gerektiği hususunda da birleşmişlerdir. Özetle rasyonel beklentiler de devletin istikrarlı politikalar oluşturmasını yine bireyin çıkarlarını göz önünde bulundurduğundan dolayı istediği için liberal devlet anlayışı içerisinde yer almıştır.

1. 3. 5. Anayasal İktisatçıların Görüşü

Kamusal tercih teorisi⁷ içerisinde yer alan ve Fritz A. Hayek'in devlet harcamalarının ve devletin hızla büyümesinin kişi özgürlükleri bakımından tehlikeli olduğunu ve anılan tehlikenin demokrasilerde yaygın karar alma yöntemi olan "oyçokluğu" yönteminden kaynaklandığını belirtmesi bu görüşün güçlenmesini sağlamıştır (Hayek, 1973, s. 5, akt. Savaş, a.g.e., s. 1015). Anayasal İktisat; 'Ekonomik analizin, etkin kuralların ve karar alma kurumlarının seçimine uygulanmasıdır' şeklinde tanımlanabilir (Johnson; çev. Şimşek; 2008, s.59). Yeni bir bilim dalı olarak kabul edilmeye başlanan anayasal iktisadın amacını ise Buchanan; 'Siyasal ve ekonomik kurumların seçimlerini ve davranışlarını sınırlayan alternatif yasal- kurumsal ve anayasal kuralların işleyiş özelliklerini incelemek' şeklinde belirtmiştir (Buchanan, 1987/A, s. 585, akt. Savaş, a.g.e., s. 1016).

Buchanan, anayasal iktisat'ın üç temel varsayıma dayandığını belirtir (Buchanan, 1987/A, 1987/B ,akt. Savaş, a.g.e., s. 1016). Bu varsayımlar sırasıyla:

- Sadece bireylerin seçim yaptığını ve sadece bireylerin belirli davranışlarda bulunduğunu kabul eden "metodolojik ferdiyetçilik " varsayımı.
- Ekonomik insan (Homo economicus) yani bireylerin tüm davranışlarında bireysel çıkarlarını dikkate alan varsayım.
- Politikanın da bir değişim biçimi olduğu varsayımdır.

⁷ Kamusal Tercih Teorisi; "esas olarak ekonomi teorisinde oldukça ayrıntılı analizler için geliştirilmiş araç ve metotları almakta ve bunları politik sürece ve kamu sektörüne uygulamaktadır. Kamu tercihi, siyasal karar alma sürecinde rol alan kimselerin davranışlarını gözlemlediğimiz veya gözlemleyeceğimiz sonuçların bileşimi ile ilişkilendirmeye çalışmaktadır." (Buchanan, 1979, s. 3, akt. Aktan, 1990, s. 38).

Sonuç olarak yukarıda belirtilen üç varsayımdan yola çıkarak, anayasal iktisatçıların devletin aşırı kamu harcaması yapma ve aşırı vergi koyması şeklinde ekonomiye doğrudan müdahale etmesini engellemek amacıyla söz konusu ekonomik araçların anayasa ile sınırlandırılması gerektiğini savunmuşlardır. Anayasal iktisat taraftarları devletin alacağı vergilerin mümkün olduğunca dolaylı vergilerden oluşması gerektiğini hatta vergilerin yararlanma teorisine göre alınması gerektiğini ve üretimi gerçekleştiren ve istihdam sağlayan sanayi kesiminin vergilendirilmemesi gerektiği düşüncesini savunmuşlardır. Onların bu yaklaşımından birey çıkarlarından yana olan liberal devlet anlayışının günümüzdeki niteliklerini oluşturduğu sonucunu da çıkarmak mümkündür.

Anayasal iktisatçıların vergilerin çoğunlukla dolaylı vergiler şeklinde alınması gerektiği düşüncesinden hareketle, bireylerin konulacak vergilere karşı herhangi bir olumsuz tepki göstermeyeceklerinden dolayı vergiye ilişkin yaptırımların da oluşturulmasına gerek kalmadığı hususunda birleşmiş oldukları sonucunu çıkarmak mümkündür.

1. 3. 6. Neoklasik Görüş

Klasik görüşün, politik ve teorik önerilerinin yaşanan olaylarla uyum göstermemesi sonucunda değer kaybetmeye başladığı dönemlerde neoklasik görüşün temelleri atılmaya başlanmıştı. Bu görüşün kurucusu ve en önemli temsilcisi Alfred Marshall'dır. Özellikle 1890 yılında yayınladığı İktisat'ın İlkeleri (Principles of Economics) adlı kitabıyla iktisat bilimine çok önemli katkılarda bulunmuştur.

Sosyal devlet⁸ anlayışının temellerini oluşturan neoklasik görüşü liberal devlet anlayışının temellerini oluşturan klasik görüşten ayıran temel fark, serbest piyasa ekonomisinin tek başına kaynakların etkin bir şekilde dağılımını gerçekleştirememesi düşüncesinin varlığıdır (Aktan, 2008, s.15). Neoklasik görüş taraftarları literatürde, 'Piyasa Ekonomisinin Başarısızlığı' olarak da anılan durumun sebeplerini araştırmışlar ve kapitalist ekonomik düzenin ya da serbest piyasa ekonomisinin sorunsuz bir şekilde sürdürülebilmesi için devletin ekonomiye sınırlı bir şekilde müdahalede bulunarak bir takım kamu mal ve hizmetleri bizzat kendisinin üretmesi gerektiği sonucuna varmışlardır. Neoklasik görüş taraftarları, serbest piyasa ekonomisinde kaynakların etkin bir şekilde

⁸ Sosyal Devlet, Liberal devlet anlayışının siyasi ve ekonomik temellerini değiştirmeden sosyal güvenliğin sağlanması, işsizliğin önlenmesi, insanların yaşam düzeylerinin yükseltilmesi yoluyla sosyal eşitsizlikleri giderme görevini üstlenen devlettir. Başka bir ifadeyle insan onur ve kişiliğine yaraşır yaşam koşullarını gerçekleştirmekle görevli, bir hizmet, dağıtım ve bölüşüm devletidir (Duman, 1997, s. 13). Bu devlet biçiminin en temel özelliği ise, devletin ekonomiye sınırlı bir müdahalede bulunarak var olan aksaklıkların ortadan kaldırılmasıdır.

dağılımını engelleyen faktörlere karşı devletin bizzat müteşebbis olarak faaliyete geçmesinin yanı sıra söz konusu dağılımı engelleyen faktörlerin bir kısmının da düzenleyici vergiler ve dolaylı vergilerin alınması suretiyle de önlenebileceğini ileri sürmüşlerdir (Aktan, a.g.e s.16).

Sonuç olarak neoklasik görüş taraftarları, vergiyi bir araç olarak kullanmak suretiyle serbest piyasa ekonomisinin aksayan yönlerini ortadan kaldırmayı hedeflemişler ve böylelikle serbest piyasa ekonomisine işlerlik kazandırmak istemişlerdir. Bu yüzden neoklasik görüş taraftarları da klasik görüş taraftarları gibi verginin çok az oranlarda ve dolaylı nitelikte alınması gerektiğini savunmuşlardır. Bu düşünceden hareketle neoklasik görüş taraftarlarının vergilerin düşük oranlı ve dolaylı nitelikte alınması gereken değerler olarak algıladıkları için bireylerin konulacak vergilere karşı herhangi bir olumsuz tepki göstermeyeceklerinden dolayı vergiye ilişkin yaptırımların da oluşturulmasına gerek kalmadığı hususunda birleşmiş oldukları sonucunu çıkarmak mümkündür.

1. 3. 7. Freiburg Okulu'nun Görüşü

Freiburg Okulu'nun kurucuları ve en önemli temsilcileri 1930'lu ve 1940'lı yıllarda ekonomik ve sosyal düzen üzerine çalışmalar yapan Franz Böhm ve Walter Eucken 'dır (Aktan, 2004, s. 125). Freiburg okulu görüşü, bireyciliğe dayanan liberal devlet anlayışı doğrultusunda sorunsuz bir şekilde işleyen serbest piyasa ekonomisinin doğal düzen fikrine karşı çıkararak serbest piyasa ekonomisinin işlerlik kazanması ve liberal devlet anlayışının devam edebilmesi için devletin ekonomide aktif, fonksiyonel ve yapıcı bir rol üstlenmesi gerektiğini savunmaktadır (Aktan, a.g.e., s. 129). Freiburg Okulu görüşü temelde, devletin sosyal bir devlet olmanın gereği olarak ekonomiye müdahalede bulunması gerektiği hususu üzerinde durmaktadır.

Freiburg okulu temsilcilerinden Alfred Müler-Armack sosyal piyasa ekonomisi⁹ kavramı üzerinde durarak liberal devlet anlayışının ekonomik boyutunun yanı sıra sosyal boyutunun da gelişmesine katkıda bulunmuştur. Sosyal piyasa ekonomisinin dayandığı temel ilkeleri de; piyasa özgürlüğü, rekabet ve sosyallik şeklinde sıralamıştır. Sosyallik ilkesi Freiburg okulu görüşünün liberal devlet anlayışı içerisindeki diğer iktisadi görüşlerden farkını ortaya koymaktadır. Sosyallik kavramı da, toplumu oluşturan tüm fertlerin ekonomik ve sosyal

⁹ Sosyal Piyasa Ekonomisi, bir ekonomide düzen oluşturabilmek için gerekli olan programdır. Bu kavramı ilk olarak kullanan Müller-Armack bu kavramı: "rekabet ekonomisine dayalı özgür girişimi, piyasa ekonomisi faaliyetleri içinde güvence altına alınan sosyal güvence ile bağdaştırmak" olarak tanımlamıştır (Thieme, 1991, s. 30, akt. Aktan, 2004, s. 139).

sorunlara karşı devlet tarafından korunması olarak tanımlanmıştır (Ahrens, 1991, s. 101, akt. Aktan, a.g.e., s. 142).

Sonuç olarak freiburg okulu taraftarları temelde devletin serbest piyasa ekonomisinin sorunsuz bir şekilde işleyebilmesi başka bir ifadeyle liberal devlet anlayışının devamı için ekonomik ve sosyal düzeni anayasa gibi hukuki bir çerçevede oluşturması gerektiği üzerinde durmuşlardır (Aktan, a.g.e., s. 143). Devletin adil bir gelir dağılımı sağlama gibi birtakım temel sosyal amaçları gerçekleştirebilmek için ekonomiye sınırlı bir şekilde müdahale etmesi gerektiğini savunmuşlardır. Freiburg okulu taraftarları vergileri, üretimi teşvik edecek ve tasarrufları yatırıma dönüştürecek ve aynı zamanda sosyal amaçları gerçekleştirmek için dolaysız nitelikte alınan bir değer olarak algılamışlardır. Freiburg okulu görüşü taraftarlarının vergiye bu şekilde yaklaşmalarından hareketle vergiyi ödemeyen bireylere karşı vergiye ilişkin yaptırımlar konusunda da sosyallik ilkesi gereğince hukuki bir düzen içerisinde devlet tarafından oluşturulması gerektiğini savunmuşlardır.

1. 3. 8. Keynesyen Görüş

Bilindiği üzere 20. yüzyıla damgasını vuran ünlü İngiliz iktisatçı John Maynard Keynes 'dir (Savaş, a.g.e., s. 741). Birinci Dünya Savaşı'nın ve bu savaş sonrasında tüm dünyayı etkileyen 1929 krizinin yarattığı sorunları gidermek amacıyla bu görüş ortaya atılmıştır. Keynes'in 1929 krizinin etkilerini inceleyerek 1936 yılında "İstihdam, Faiz ve Paranın Genel Teorisi" adıyla yayınlanan kitabında da belirttiği gibi söz konusu krizin etkilerinden kurtulmak için devletin sosyal bir devlet olarak ekonomiye doğrudan müdahale etmesi gerektiğini ileri sürmüştür. Keynes'in bu düşüncesi 1940'lı yılların başından itibaren pek çok iktisatçı tarafından savunulmuş ve pek çok ülkede uygulama alanı bulmuştur (Aktan, 2000, s. 32-37).

Keynesyen görüş taraftarları, serbest piyasa ekonomisinin sorunsuz bir şekilde işleyebilmesi için ekonomide etkin kaynak dağılımının sağlanması, ekonomik kalkınma ve büyümenin gerçekleştirilmesi, adil bir gelir dağılımı ve ekonomik istikrarın sağlanması için devletin serbest piyasa ekonomisine doğrudan müdahalede bulunarak toplam talep üzerinde yönlendirici kararlar alması gerektiğini savunmuşlardır (Aktan, 2004, s. 11). Serbest piyasa ekonomisine işlerlik kazandırmak için devletin ekonomide herhangi bir dengesizliğin var olduğu durumlarda vergi oranlarını arttırıp-azaltmak, vergi türlerini değiştirmek gibi çeşitli vergi politikaları uygulamak suretiyle hem ekonomide ortaya çıkmış olan dengesizliklerin giderilebileceğini hem de devletin kendi eliyle gerçekleştirmiş olduğu hizmetlerin finansmanının sağlanmasına da katkıda bulunacağını savunmuşlardır.

Sonuç olarak keynesyen görüş taraftarları, liberal devlet anlayışını savunan klasik görüş taraftarlarının aksine serbest piyasa ekonomisinin ekonomik problemleri çözmekte yetersiz kaldığını ve bu yüzden serbest piyasa ekonomisinin sorunsuz bir şekilde işleyebilmesi için devletin doğrudan ekonomiye müdahale etmesi gerektiğini ileri sürmüşlerdir. Keynesyen görüşte vergi, ekonomik dengesizlikleri gideren son derece önemli bir araç olarak görüldüğü için söz konusu vergilerin ödenmemesi durumunda ekonomide oluşan dengesizlikler giderilemeyeceğinden dolayı vergiye ilişkin yaptırımların oluşturulmasının gerekli olduğu düşüncesini savunmuşlardır.

1. 3. 9. Post-Keynesyen Görüş

1940'lı yıllardan 1970'li yıllara kadar uygulanan keynesyen iktisat politikalarının 1970'li yıllarda yaşanan ekonomik kriz sonucu önemini kaybetmeye başlamasının etkisiyle keynesyen görüş içerisinde post-keynesyenler başta olmak üzere birbirinden farklı yaklaşımlar ortaya çıkmıştır. Ataç'ında belirttiği gibi (Ataç, 2002, s. 21) temelde post-keynesyen görüş taraftarları, keynes'in düşüncelerini farklı açılardan ele alarak söz konusu görüşe dair değişik yorumlarda bulunmuşlardır. Başka bir ifadeyle post-keynesyen görüş keynesyen görüş taraftarlarının oluşturduğu neo-klasik senteze bir tepki olarak ortaya çıkmıştır (Savaş, a.g.e., s. 921). Post-keynesyen görüşü keynesyen görüşten ayıran temel fark, post-keynesyen görüşün keynesyen görüşün aksine oligopolistik piyasaların varlığı, gerçek hayatın belirsizliği gibi gerçek hayatta karşılaştığımız sorunların varlığını kabul etmeleri ve bu sorunların çözümüne ilişkin önerileri ortaya koyarak anılan sorunların ortadan kaldırılabileceğini ileri sürmeleridir (Ataç, a.g.e., s. 22).

Post-keynesyen görüşte ekonomik büyüme, gelir dağılımı ve fiyatlandırma olmak üzere günümüz sosyal devlet anlayışı içinde önemli olan üç temel konu vardır (Ataç, a.g.e., s. 102). Post-keynesyen görüş taraftarlarınca, söz konusu konuların neden olduğu sorunları serbest piyasa ekonomisi tek başına çözememekte ve bu yüzden anılan konuların neden olduğu sorunları çözmek için devletin ekonomiye müdahale etmesi gerektiğini savunmuşlardır. Ayrıca devletin ekonomiye müdahale ederken de maliye, gelirler ve para politikası gibi temel niteliğe sahip politika araçlarının birlikte kullanılması gerektiğini de belirtmişlerdir.

Post-keynesyen görüş taraftarlarına göre vergiler, kamu harcamalarının azaltılması ile beraber özellikle toplam talebin düzenlenmesi, artan oranlı vergi tarifeleri uygulanarak adil bir gelir dağılımının sağlanması amacıyla kullanılmakta ve ekonomide var olan söz konusu aksaklıklar vergiler yoluyla giderilmektedir (Ataç, a.g.e., s. 111).

Özetle Post-keynesyenler, gerçek hayatta karşılaşılan sorunların varlığını kabul ederek ekonomide var olan aksaklıkların çözümü için devletin sosyal bir devlet olarak ekonomiye müdahale etmesi gerektiğini ve oluşturulacak vergilerin ödenmemesi durumu gibi gerçek hayatta sıkça karşılaşılan bir sorunun ortadan kaldırılması için vergiye ilişkin yaptırımların oluşturulması gerektiği düşüncesini ve böylece ekonomideki aksaklıkların yine vergiler yoluyla giderilebileceğini savunmuşlardır.

1. 3. 10. Marksist Görüş

Liberal devlet anlayışı ve bu anlayış içerisindeki serbest piyasa ekonomisinin işleyişine tümüyle karşı çıkan bu görüş esasen insan, tarih, devlet, toplum, doğa, tanrı sorunlarına yönelik çözümler arayarak bir senteze ulaşmayı hedefleyen dünya görüşüdür. (Lefebvre, 1961, s. 6, akt Lavroff, 1963, s. 33, akt Göze, 1995, s. 33). Marksist görüş, K. Marx ve F. Hegel'in ortaya attığı görüşler sonucu oluşmuştur. Marksist görüşe göre bir toplumun gelişmesi üretim araçları ve tekniğinin doğru bir şekilde belirlenmiş olmasına bağlıdır.

Sosyalist devlet anlayışı¹⁰ içerisinde yer alan marksist görüşe göre toplum sınıflara bölünmüştür. Sınıflara bölünmüş bir toplumda devlet, ekonomik bakımdan hâkim sınıfın siyasal gücüdür. Başka bir deyişle devlet ekonomik bakımdan güçlü sınıfın baskı aracıdır. (Göze, a.g.e., s. 44). Sosyalist devlet anlayışı içerisinde en güçlü sınıf işçi sınıfı olduğundan dolayı devlet ekonomiye doğrudan müdahale ederek, serbest piyasa ekonomisinin işlerliğini dolayısıyla özel mülkiyete dayanan kapitalist ekonomik düzene ve liberal devlet anlayışına son vermelidir.

Marksist görüş taraftarları, toplumu sosyalist devlet anlayışının kurulmasını sağlayacak işçi sınıfı, köylü sınıfı ve burjuva sınıfı olmak üzere üçe ayırmıştır. Liberal devlet anlayışının dolayısıyla kapitalist ekonomi düzeninin sona ermesi için devletin ağır sanayi, ulaşım, dış ticaret gibi ekonominin kilit sektörlerini elinde bulundurması gerektiğini ve bu şekilde liberal devlet anlayışı içerisindeki en güçlü sınıf olan burjuva sınıfının ekonomik gücüne son verileceğini savunmuşlardır (Göze, a.g.e., s. 49). Başka bir ifadeyle devlet, ekonomide bizzat kendisi üretim yaparak, kapitalist sistemin unsurlarını kısıtlamalıdır.

Marksist görüş taraftarlarınca, sosyalist devlet anlayışının oluşturulması dolayısıyla devletin ekonomide üstlendiği görevleri yerine getirebilmesi için mali kaynaklara ihtiyacı vardır. Bu mali kaynaklar ülke içinden sağlanacağı için de halkın fedakarlıklara katlanmak

¹⁰ Sosyalist Devlet; ekonomik faaliyetlerin merkezi bir otorite tarafından oluşturulduğu ve kamu mülkiyetinin geçerli olduğu devlet anlayışıdır (<http://www.canaktan.org/yeni-trendler/devlet-felsefe/geleneksel-yeni.htm>, [10.11.2008]).

zorunda oldukları savunulmuştur (Göze, a.g.e., s. 49). Bu açıklamadan anlaşılacağı üzere bu görüş taraftarlarının vergileri, halkın katlanmak zorunda olduğu bir tür fedakârlık olarak algıladıkları sonucunu çıkarmak mümkündür. Başka bir ifadeyle marksist görüş taraftarları sosyalist devlet anlayışının oluşturulabilmesi için vergiye bir ekonomik araç olarak yaklaşmışlardır.

Marksist görüşe göre, sosyalist devlet anlayışının kurulabilmesinin ön koşulu planlı bir ekonomi oluşturmaktır (Lescure, a.g.e., s. 69, akt. Göze, a.g.e., s. 50). Devlet, ancak planlı ekonomi sayesinde ekonomik amaç ve önceliklerini belirleyerek ekonominin bütün dallarının işleyebilmesini tek merkezden sağlayabilecektir (Göze, a.g.e., s. 50). Böylece de devlet temel görevlerinden birisi olan ekonominin yönetimini sağlamış olacaktır.

Sonuç olarak, marksist görüş taraftarları liberal devlet anlayışında var olan ekonomik düzeni ya da diğer adıyla kapitalist ekonomi düzenini eleştirerek devletin kapitalist ekonomi düzenini ortadan kaldırmak için ekonomiye doğrudan ve aktif bir biçimde müdahale etmesi gerektiğini savunmuşlardır. Devletin ekonomiyi tamamen yönetebilmesi için gerekli olan finansmanın tamamen halktan alınan vergilerle karşılanması gerektiği üzerinde durmuşlardır. Bu yüzden halkın katlanmak zorunda olduğu bir fedakârlık olarak algılanan vergilerin bireyler tarafından ödenmemesi olasılığına karşılık devletin planlı ekonomi içerisinde vergiye ilişkin yaptırımlarını da oluşturması gerektiğini savunmuşlardır.

Devletin ekonomideki rolünün nasıl olması gerektiğine bağlı olarak vergiye ilişkin farklı yaklaşımlar sergileyen ve bu yaklaşımlara bağlı olarak vergiye ilişkin yaptırımlar hakkında farklı çıkarımlarda bulunan ve yukarıda *Klasik görüş, arz iktisatçıları, anayasal iktisatçılar, moneteristler, rasyonel beklenticiler, neoklasik, freiburg okulu, keynesyenler, post-keynesyenler ve Marksist görüş* on başlık altında incelenen iktisadi görüşleri devletin ekonomide üstleneceği role göre *Liberal, Sosyal ve Sosyalist Devlet* anlayışı şeklinde üç ana başlık altında da toplamak mümkündür.

Anılan iktisadi görüşlerden klasik görüş, arz iktisatçıları, politik iktisat okulu içerisinde yer alan anayasal iktisatçıları ve Chicago iktisat okulu içerisinde yer alan moneterist ve rasyonel beklenticilerin vergi ve buna ilişkin yaptırımlar haricindeki görüşlerini; temelde birey çıkarlarından yana, rekabete dayalı bir serbest piyasa ekonomisinin doğrudan bir devlet müdahalesine gerek kalmadan işleyebileceğini savunan ve vergileri, üretimi teşvik edecek şekilde, tasarrufları yatırıma dönüştürebilen ve mümkün olduğunca düşük oranlı alınması gereken bir değer olarak algılayan ve bu nedenle de söz konusu görüşlerin ortaya çıktığı dönemlerde vergiye ilişkin yaptırımların oluşturulmasına gerek olmadığı düşüncesini

savunmaları bakımından; birey hak ve özgürlüklerini güvence altına alan ve devletin ekonomik güç ve yetkilerinin sınırlarını belirleyen devlet biçimi olarak da tanımlanan *liberal devlet*, (Aktan, 2008, s. 45) anlayışı altında toplamak mümkündür. Çünkü bu iktisadi görüşler ve söz konusu devlet anlayışı temelde, devletin ekonomiye her türlü müdahalesine karşı çıkmaktadır.

Yukarıda incelenen iktisadi görüşlerden neoklasik görüş, freiburg okulu görüşü, keynesyen ve post-keynesyen'lerin görüşlerini temelde liberal devlet anlayışının devamını sağlamak amacıyla, serbest piyasa ekonomisinin doğrudan bir devlet müdahalesine gerek kalmadan kendi doğal düzeninde işleminin imkânsız olduğu düşüncesini savunmaları, vergileri serbest piyasa ekonomisinin işlerliğini aksaklığa uğratan faktörleri ortadan kaldırmak ve aynı zamanda devletin gelir dağılımını sağlama, ekonomik istikrarı, ekonomik büyümeyi sağlama gibi birtakım sosyal ve ekonomik amaçları yerine getirmek için araç olarak görmeleri ve bu nedenle de vergiye ilişkin yaptırımların oluşturulmasının da adalet ve gelir dağılımını sağlamak gibi sosyallik ilkesi açısından son derece gerekli olduğunu düşünmeleri bakımından; liberal devlet anlayışının siyasi ve ekonomik temellerini değiştirmeden sosyal güvenliğin sağlanması, işsizliğin önlenmesi, insanların yaşam düzeylerinin yükseltilmesi yoluyla sosyal eşitsizlikleri giderme görevini üstlenen devlet olarak tanımlanan *sosyal devlet*, anlayışı altında toplamak mümkündür. Çünkü bu iktisadi görüşler ve söz konusu devlet anlayışının en temel özelliği, serbest piyasa ekonomisinin devamı için devletin ekonomiye sınırlı bir müdahalede bulunarak bu ekonomide var olan aksaklıkların vergiler aracılığıyla ortadan kaldırılmasıdır.

Yukarıda incelenen en son iktisadi görüş olan Marksist görüş ise temelde, liberal ve liberal devlet anlayışının devamını sağlamaya yönelik sosyal devlet anlayışından tamamen farklı olarak devletin ekonomi başta olmak üzere tüm alanlarda yer alması gerektiğini savunan, bireyciliğe, rekabete ve dolayısıyla özel mülkiyete karşı çıkması bakımından; üretim faktörlerinin kamu mülkiyetinde olduğu ve tüm ekonomik faaliyetlerin merkezi bir otorite tarafından planlandığı devlet olarak tanımlanan (Aktan, a.g.e., s. 46) *sosyalist devlet* anlayışı altında toplamak mümkündür. Çünkü Marksist görüşün savunduğu söz konusu devlet anlayışının da en temel özelliği, serbest piyasa ekonomisini ya da başka bir ifadeyle kapitalist ekonomi düzenini reddederek devletin planlı bir ekonomi oluşturarak ekonomiyi idare etmesi başka bir ifadeyle özel mülkiyet yerine kamu mülkiyetini benimsemiş olmasıdır. Sonuç olarak, yukarıda anlatılanları Tablo 1.3 yardımıyla da özetlemek mümkündür.

Tablo 1.3. Devletin Ekonomide Üstlendiği Role Göre Vergi ve Vergiye ilişkin Yaptırımlara Yaklaşımı

Devlet Anlayışları Doğrultusunda İktisadi Görüşler	Devletin Ekonomideki Rolü	İktisadi Görüşlerin Vergilere Yaklaşımı	Görüşlerin Ortaya Çıktığı Dönemde Vergisel Yaptırımlara Gerek Sinim
Liberal Devlet Klasikler, Arz İktisatçıları, Anayasal İktisatçıları, Monetaristler,	Ekonomiye Müdahalede Bulunmayan, Pasif bir rol	Piyasa Ekonomisini Aksaklığa Uğratan Bir unsur ve Mümkün olduğunca düşük oranlı alınmalı	Piyasa Ekonomisini Bozucu Etkilerinden Dolayı Vergisel yaptırımların Oluşturulmasına Gerek yok
Rasyonel Beklentiler	İstikrarlı Politikalar Uygulanmalı	Sık Değiştirilmeyen Bir Değer	Bireylerin Gelecek ile ilgili Tahminleri için Gerek Var
Sosyal Devlet Neoklasikler, Freiburg İktisat Okulu, Keynesyenler ve Postkeynesyenler	Serbest Piyasa Ekonomisinin İşleyebilmesi için Sınırlı Devlet Müdahalesini Gerektiren Aktif bir rol	Piyasa Ekonomisinin Aksaklığa Uğratan Unsurları Ortadan Kaldıran ve Ekonomik Bir Araç Olarak Kullanılan Bir Değer	Piyasa Ekonomisindeki Aksaklıkları Giderebilmek için Vergisel Yaptırımların Oluşturulmasına Sosyallik ilkesi gereği İhtiyaç var
Sosyalist Devlet Marksistler	Bütünüyle Ekonomiye Müdahalede Bulunan ve Ekonomiye Hâkim Olan Aktif bir rol	Halkın Katlanmak Zorunda Olduğu Bir Fedakârlık	Sosyalist Devlet Anlayışı Doğrultusunda Gerek var

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur

1. 4. Vergilendirme Sürecinin Tarihi Gelişimi

Tarih kısaca, bireylerin bir araya gelmesi sonucunda oluşan toplumların veya milletlerin birbirleriyle olan ilişkilerini, savaşlarını, medeniyetlerini, yer ve zaman göstererek inceleyen bir bilim dalıdır.

Bilindiği üzere vergi, tarihte çok eskilere dayanan bir kavramdır (Mutluer, Kesik, Öner, a.g.e., s. 83). Başka bir ifadeyle tarihin ortaya çıktığı andan itibaren vergi ve buna ilişkin yaptırımlar da ortaya çıkmıştır. Bu açıklamadan vergi ve buna ilişkin yaptırımlar ile tarih arasındaki ilişkiyi çıkarmak mümkündür. Çünkü vergi ve buna ilişkin yaptırımlar, tarihin hemen her döneminde ayaklanmaların, isyanların, savaşların başlamasının esas nedeni olmuştur.

Bu bölümde Verginin ve buna ilişkin yaptırımların Dünyadaki ve Türkiye'deki tarihi gelişiminin ne şekilde gerçekleştiğini ortaya koyabilmek amacıyla hangi tür vergilerin alındığı ve hangi tür vergisel yaptırımların uygulandığı incelenmiştir.

1. 4. 1. Verginin Dünyada Tarihi Gelişimi

Verginin tarihte ilk kez hediye edilen bir değer olarak anılmaya başladığı dönemi takiben *roma ve mısır medeniyeti* gibi çeşitli medeniyetler ortaya çıkmıştır. İlk çağda kurulan roma ve mısır medeniyetlerinin ortak özelliği, hemen hepsinin mutlak krallıkla yönetilmeleridir (Varcan ve Çakır, a.g.e., s. 7). Başka bir ifadeyle kral, vergi ve buna ilişkin yaptırımlar başta olmak üzere her alanda mutlak bir yetkiye sahiptir. Bu yüzden anılan medeniyetlerin hemen hepsinde vergi ve buna ilişkin yaptırımlar çok önemli bir yer tutmaktadır.

İlk çağda verginin çok önemli yer tuttuğu medeniyetlerden biri Roma'dır (Varcan ve Çakır, a.g.e., s. 16). Roma medeniyetinin, gerek cumhuriyet gerekse imparatorluk dönemlerinde etkili bir vergi sistemi oluşturulmuştur. Bu durumun bir kanıtı olarak, bu dönemde verginin ödenmesi zorunlu bir değer haline gelmesi gösterilebilir. Emlak gelirleri, tekel gelirleri, savaş ganimetleri, fethettiği devletlerden aldığı haraçlara ilaveten para ekonomisinin kurulmasının etkisiyle dolaylı nitelikteki gümrük, tuz tekeli ve miras vergisi gibi vergiler ile dolaysız nitelikteki kelle ve toprak vergileri gibi vergiler de ayın ve para şeklinde olmak üzere alınmaya bu dönemde başlanmıştır (Mutluer, Kesik, Öner, a.g.e., s. 84). Bu açıklamalardan ilk çağda verginin bir sistem olarak ilk kez roma medeniyeti tarafından oluşturulduğunu ve yine ilk kez roma medeniyeti tarafından dolaylı - dolaysız vergi ayırımına gidildiğini ve bu sayede günümüzdeki vergi sistemlerinin oluşmasında temel ve belirleyici bir rol üstlendiği sonucunu çıkarmak mümkündür.

Tarihte ilk kez vergiye ilişkin yaptırımlar konusunda gelişme gösteren medeniyet ise Mısır olmuştur. Bu dönemde verginin devlete yardım düşüncesi olarak algılanmasının etkisiyle vergiyi ödemeyen yükümlüler vergiye ilişkin yaptırımlar konusunda kralın zor kullanma gücü ile karşı karşıya kalmıştır. Bu durumun bir kanıtı olarak vergiyi ödemeyen yükümlülerin kral tarafından dayak cezasına çarptırılması gösterilebilir. Yine bu dönemde vergiyi ödemeyen yükümlünün vergi tahsildarları karşısında diz çöktürülmesi ve vergiyi ödemeyen yükümlülerin suçluların ilan edildiği direktte gösterilmesi gibi değişik yaptırımlarda uygulanmıştır (Varcan ve Çakır, a.g.e., s. 12). Bu açıklamalardan, kapsamlı bir şekilde vergiye ilişkin yaptırımların ilk kez mısır medeniyeti tarafından oluşturulduğunu ancak bu yaptırımların günümüzdeki maddi ya da hürriyeti bağlayıcı nitelikli yaptırımlar yerine daha çok insan bedenine yönelik yaptırımlar olduğu sonucu çıkarılmaktadır.

Roma imparatorluğunun ekonomik gücünü kaybetmeye başladığı dönemde toplumsal, siyasal ve ekonomik örgütleniş biçimi olarak tanımlanan *feodalizm* olgusu orta çağ Avrupa'sını etkisi altına almıştır. Bu dönemde Avrupa ekonomisinin temelini tarım oluşturduğu için feodal krallıkların gelir kaynakları emlak gelirlerinden oluşmuştur. Mutluer, Öner ve Kesik'inde belirttiği gibi (Mutluer, Kesik, Öner, a.g.e., s. 85), bu çağda mülkiyet anlayışı da esasen toprak mülkiyetini toprağın kuru mülkiyeti ve toprağı işleten kişinin mülkiyeti olarak ikiye ayıran feodal bir mülkiyet anlayışına dönüşmüştür. Başka bir ifadeyle toprağı işleten köylüler karınlarını doyurmaya yetecek kadar üretimi kendilerine ayırır, geri kalanını toprağın sahibi feodal beylere verirlerdi. Feodal beylerde kiracısı oldukları toprağın kirasını vergi olarak feodal krallara öderlerdi. İlk başlarda dolaysız niteliğe sahip toprak vergisi, zamanla topraktan yararlanan kişinin ödemeye zorunlu olduğu bir kira bedeline dönüşmüştür. Bu dönüşümden itibaren günümüzdeki anlamda olmasa da vergiye ilişkin yaptırımlar ortaya çıkmıştır. Söz konusu yaptırım, aynı şekilde ödemesi gereken kira bedelini ödemeyen feodal beylerin toprağı işletme hakkının elinden alınması şeklinde oluşturulmuştur.

Bu dönemde vergiye ilişkin manevi yaptırımlar açısından son derece etkili olan aynı zamanda feodal yapı içerisinde yer alan toplumsal sınıflardan birisi de ruhban sınıfıdır. Ruhban sınıfı bu yapı içerisinde çok güçlü bir konumda yer almıştır. Bu durumun bir kanıtı olarak kralı aforoz etme yetkisi ile donatılmış olmaları ve bu sınıfın tanrının lütfettiği bir ayrıcalık olarak (Varcan ve Çakır, a.g.e., s. 27) vergilerden muaf tutulmuş olmaları gösterilebilir. Bu dönemde herkesin servetlerinin binde biri oranında ödemekle yükümlü olduğu vergileri ödememeleri halinde ruhban sınıfı tarafından kişilere aşılana günah işleyeceği şeklindeki manevi bir yaptırımla karşı karşıya kalınmıştır. Bu açıklamalardan hareketle orta çağda ticaretin gelişmemesinin etkisiyle birlikte vergiye ilişkin yaptırımlar

konusunda kralın tek başına mutlak yetkilerinin olmadığı sonucuna varılabilir. Bu durumun bir kanıtı olarak da 1215 yılında İngiliz feodal beylerinin kralın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasını sağlayan Magna Carta'yı¹¹ krala kabul ettirmesi gösterilebilir.

Feodalizmin 15'nci yüzyılın ortalarına doğru yıkılmaya başlamasıyla birlikte yeni iktisadi düşüncelerin ortaya çıktığı, sanayi devrimi ve Fransız ihtilali'nin yaşandığı yeniçağ Avrupa'sında vergi ve buna ilişkin yaptırımlarda gelişme göstermiştir. Bu dönemden itibaren özellikle vergiye ilişkin yaptırımların niteliği insan bedenine yönelik yaptırımlar ve manevi yaptırımlar boyutundan çıkarak günümüzdekine benzer mali ve hürriyeti bağlayıcı nitelikteki yaptırımlara bırakmıştır. Bu dönemde vergiye ilişkin yaptırımlarda yaşanan bu gelişim, günümüzdeki niteliğe sahip vergiye ilişkin yaptırımların oluşturulmasına katkıda bulunmuştur.

Sonuç olarak vergiler, tarihin ilk dönemlerinden itibaren devletin yönetilme biçimi ile artan ihtiyaçları karşılama amacına paralel olarak değişik şekillerde alınmaya başlanan ve vergiye ilişkin yaptırımların niteliğinin de ilk başlarda vergiyi ödemeyen yükümlülerin bedenlerine ilişkin yaptırımlardan, kişileri kamu hizmetlerinden mahrum bırakma, manevi yaptırımlardan zamanla günümüzdeki vergisel yaptırımlara benzer niteliğe sahip yaptırımlara dönüşen ve böylelikle de vergilerin kamu hizmetlerini karşılayan bir değer haline almaya başlayan bir kavramdır.

1. 4. 2. Verginin Türkiye'de Tarihi Gelişimi

Vergi ve buna ilişkin yaptırımların Türkiye'de ki tarihi gelişiminin daha iyi anlaşılmasını sağlamak amacıyla konu *Osmanlı imparatorluğu dönemi ve cumhuriyet dönemi vergi sistemi* şeklinde ikili bir sınıflandırmaya tabi tutularak incelenmiştir.

1. 4. 2. 1. Osmanlı Dönemi Vergi Sistemi

Osmanlı döneminde vergi sistemi temelde İslam dini inancının etkisi ile oluşturulmuştur. Bu durumun bir kanıtı olarak Osmanlı devletinde vergilerin *şer'i ve örfi vergiler* olmak üzere iki gruba ayrılmış olması gösterilebilir. Bilindiği üzere *şer'i vergiler*, dini esaslara dayalı olarak alınan vergilerdir. *Örfi vergiler* ise 17. yüzyıldan itibaren alınmaya başlanan ve nakdi niteliğe sahip vergilerdir (Mutluer, Kesik, Öner, a.g.e., s. 89).

11 Magna Carta; Günümüzdeki anayasal düzene ulaşana kadar yaşanan tarihi sürecin en önemli basamaklarından birisini oluşturan 1215 yılında, Papa, Kral John ve baronları arasında kralın yetkileri hususunu karara bağlamak amacıyla imzalanan bir İngiliz belgesidir (http://tr.wikipedia.org/wiki/Magna_Carta, [09.11.2008]).

Osmanlı döneminde vergilemeye konu olan esas unsur ziraat yani tarımsal üretim faaliyetleri olmuştur. Bu yüzden dönemin en büyük vergi gelirlerini tarım üzerinden alınan vergiler oluşturmuştur. Osmanlı döneminde devletin aldığı belli başlı *şer'i vergiler* sırasıyla (Varcan ve Çakır, a.g.e., s. 48-59), Müslümanlardan dini bir görev olarak senede bir defa olmak üzere parası ya da malından bir miktar alınan zekat, İslam hukukunda belirtilen kurallar doğrultusunda miri arazileri kullanan gayrimüslim halkın ödediği haraç, yine gayrimüslimlerden askere gitmemelerine karşılık olarak alınan cizye, miri arazilerden müslüman halkın ödediği aşar, hayvanlar üzerinden alınan ağnam resmi, savaş esnasında karşı taraftan ele geçirilen mal ve esirlerden alınan ganimet vergisi, maden ve gümrük gibi çeşitli resimler ile ayda bir defa kadı ve iktisap ağası tarafından denetlenen ve ayda bir defa esnaflar tarafından ödenen iktisap resmi, şeklinde sayılabilir.

Varcan ve Çakır tarafından hükümdarın iradesi ile tarh olunan vergiler, (Varcan ve Çakır, a.g.e., s. 59) olarak da tanımlanan *örfi vergiler*, ilk önceleri devletin savaş masraflarını karşılamak amacıyla geçici süreliğine alınmaya başlamış, daha sonraları ise devamlı alınmaya başlanmıştır. Bu vergiler nitelikleri bakımından incelendiğinde toplam tutarı üzerinden kişilere dağıtılarak tahsil edilen bir baş vergisine benzemektedir (Mutluer, Kesik, Öner, a.g.e., s. 90). Söz konusu vergilerin sayısı çok fazla olduğu için bu vergilerin belli başlıları mukabele akçesi, avarız akçesi, menzil malı, tayin at bedeli, nan baha, teamiye, kürekçi bedeli v.b.'eridir (Varcan ve Çakır, a.g.e., s. 60-62).

1800'lü yılların başlarından itibaren Osmanlı imparatorluğunun gerilemeye başlaması sonucunda 1839 yılında ilan edilen *Tanzimat fermanı* ile vergileme alanında çok önemli gelişmeler yaşanmıştır. Tanzimat'la birlikte vergi tasnif biçimleri değişmiş, yüze yakın örfi vergiye son verilmiş, yeni vergi konuları ve tahsil biçimleri oluşturulmuş, vergilerin tahsilinde uygulanan iltizam usulüne son verilmiş, şer'i vergiler basitleştirilmiştir. Kaldırılan örfi vergilerin yerine 1840 yılında her köy veya mahalle üzerine, ancemaatin (komşuca alınan) vergi denilen tek bir vergi konulmuştur. Toplanacak bu verginin kişilerin ödeme güçlerine göre dağıtılması benimsenmiştir (Mutluer, Kesik, Öner, a.g.e., s. 91). Bu açıklamadan söz konusu verginin, günümüzdeki ödeme gücüne göre vergileme ilkesinin oluşturulmasında katkıda bulunduğu sonucunu çıkarmak mümkündür.

1863 yılından sonra objektif nitelikli ve nispi oranlı emlak ve temettü vergileri yürürlüğe girmiş ve Mutluer, Öner ve Kesik'inde dediği gibi (Aynı, a.g.e., s. 92), söz konusu düzenleme ile vergilendirmede dağıtım usulünden vazgeçilerek tahrir usulü getirilmiştir. Temettü vergisi, 1926 yılına kadar yani kazanç vergisinin kabulüne kadar uygulanmıştır. 1876

yılında yürürlüğe giren Kanuni Esasi başka bir ifadeyle ilk Osmanlı anayasası ile de vergilendirmede ödeme gücü ilkesi güvence altına alınmıştır. Başka bir ifadeyle vergilerin kanunla alınacağına güvencesi verilmiştir.

Osmanlı döneminde vergiye ilişkin yaptırımlara bakıldığında ilk olarak ödemesi gereken vergiyi ödemeyen yükümlüler uyarılmıştır. Bu durumun kanıtı olarak ‘1097 ve 1098 yıllarında tersane ocaklığı olan burusa kazasının *kürekçi bedeli* avarızlarından mahallat ahalişi zimmetlerinde ziyade bekaya kalub imzalı deftere ker ü noksan gelmek üzere kanun üzere tahmil olunmak babında...’ şeklindeki ifadeyle ödenmesi gereken avarızın ödenmemesi sonucunda yükümlülerin isimleri ve ödemeleri gereken vergiler tek tek yazılmak suretiyle bu vergilerin toplanmasının istenmesi gösterilebilir (Bursa Şer’ iye Sicilleri, B 112, 97 b akt. Düzbakar, 2003, s. 105). İkinci olarak osmanlı döneminde alınan vergilere bakıldığında vergiye ilişkin yaptırımların niteliğini büyük ölçüde aynı ve günümüzdeki vergisel yaptırımlara benzer maddi yaptırımlar oluşturmuştur. Bu durumun bir kanıtı olarak aşar vergisini ödemeyen yükümlünün miri arazinin kullanımından mahrum bırakılması veya kişilere işletilmek amacıyla verilen toprağın üst üste iki yıl ekilip biçilmemesi durumunda 75 ila 30 akçe arasında günümüzdeki anlamda ceza niteliğinde kesilen *resm-i çift bozan ve birtakım zırai suçların işlenmesi nedeniyle alınan resm-i cürüm ve cinayet*¹² gösterilebilir.

Özetle Osmanlı vergi sistemi, özellikle *Tanzimat fermanı* ile batılı gelişmiş ülkelerdeki vergi sistemine yaklaştırılmaya çalışılmış ve 1876 anayasasının içerisinde barındırdığı vergilendirmeye ilişkin hükümlerle de günümüzün modern vergicilik anlayışının temellerini ve vergiye ilişkin yaptırımlar açısından da günümüzdeki anlamda mali nitelikli vergisel yaptırımların temelini oluşturmuştur.

1. 4. 2. 2. Cumhuriyet Dönemi Vergi Sistemi

Cumhuriyetin ilanından 1926 yılına kadar geçen dönemde Türkiye Cumhuriyeti devletinde uygulanan vergi sistemi, Osmanlı döneminden kalan vergilerin tahsilinden oluşmuştur. Bu durumun bir kanıtı olarak Osmanlı döneminde alınan dolaysız nitelikteki aşar, ağnam resmi, bina ve arazi vergileri ile temettü vergisinin cumhuriyet döneminin ilk bütçesi olarak kabul edilen 1924 yılı bütçesinin en önemli gelir kaynakları arasında yer alması gösterilebilir. Türkiye Cumhuriyeti devletinin ilk anayasası olarak kabul edilen 1924 anayasası ile birlikte vergi alanında reform çalışmalarına başlanmıştır. (1924 Anayasası, m. 84). 1924 anayasasında, verginin ilk defa tanımı yapılmış ve böylelikle vergilendirme

¹² Resm-i Cürüm ve Cinayet; devlete tarafından tımara verilmiş topraklarda işlenen zırai suçlar dolayısıyla suç işleyen kişilerden ceza niteliğinde alınan bir vergidir (Varcan ve Çakır, a.g.e., s. 53).

yetkisinin kime ait olduğu anayasa ile güvence altına alınmıştır. Bu dönemde yapılan vergi reformunda ki en önemli ve radikal kabul edilebilecek değişiklik 1925 yılında aşar vergisinin kaldırılmış ve iltizam usulü yönteminden vazgeçilmiş olmasıdır. Aşar vergisinin kaldırılması ile ekonomisinin neredeyse tamamına yakını tarıma dayandığı için ülkenin vergi gelirlerinin yarısından da vazgeçilmiştir (Varcan ve Çakır, a.g.e., s. 173). Şüphesiz bu durum toprakların mülkiyet anlayışını da değiştirmiş ve yine temellerinin roma döneminde atıldığı bireysel yani özel mülkiyet anlayışına geri dönüşmüştür. Bu açıklamadan hareketle bu dönemde liberal devlet anlayışının hâkim olduğu sonucunu çıkarmak mümkündür. Aşar vergisinin kaldırılmasının sonucu olarak ortaya çıkan vergi gelirlerindeki azalmayı telafi edebilmek için bir yandan yeni dolaylı nitelikte vergiler uygulamaya konulmuş diğer taraftan gümrük tarifeleri artırılmıştır. 1926 yılında temettü vergisinin yerine ticaret ve sanat ile uğraşan gerçek ve tüzel kişilerin gelirlerini konu edinen Kazanç vergisi getirilmiştir. 1950 yılına kadar ki dönemde vergilendirme ile ilgili dikkat çeken bir diğer husus *1929 ekonomik krizinin* ve *İkinci dünya savaşının* olumsuz etkilerinden korunmak amacıyla olağanüstü vergilere ve ek vergilere başvurulmuş olmasıdır. İktisadi buhran vergisi, varlık vergisi ve toprak mahsulleri vergisi gibi vergilerin uygulamaya konulmuş olması, anılan olağanüstü vergilerin güzel bir örneğini oluşturmaktadır.

1950 yılından 1980 yılına kadarki dönemi kapsayan Türkiye Cumhuriyeti devletinde uygulanan vergi sisteminde radikal sayılabilecek pek çok değişiklik yapılmıştır. Başka bir ifadeyle 1950 yılından itibaren Türkiye’de vergilendirme açısından yeni bir döneme girilmiştir. Söz konusu yeni dönemde ilk olarak gelirlerin gerçek usulde vergilendirilmesini amaç edinen *gelir vergisi reformu* yapılmıştır. Bu reformla günümüzde uygulanan beyan esaslı yöntemine geçilmiştir. Gelir vergisi reformu ile birlikte kazanç vergisi kaldırılarak yerine *gelir ve kurumlar vergisi* getirilmiştir. Vergilendirmeye ilişkin tüm usul ve esaslar *vergi usul kanunu* adlı tek bir kanunda düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile Osmanlı döneminden beri devam eden ve dağınık halde bulunan hükümler birleştirilmiştir. 1953 yılında da *amme alacakları tahsil usulü hakkında kanun* yeniden düzenlenerek tüm kamu alacaklarının zorla veya isteğe bağlı tahsil esasları yeniden belirlenmiştir. Gelir vergisi reformunu takiben 1956 yılında *gider vergisi reformu* da yapılmıştır (Mutluer, Kesik, Öner, a.g.e., s. 95-96). 1960 yılına gelindiğinde gelir vergisi reformunun aksayan yönlerini düzeltmek amacıyla *gelir vergisi, kurumlar vergisi ve vergi usul kanununda* değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerden en önemlisi gelir vergisi kapsamı dışında tutulan zirai kazançların gelir vergisi kapsamına alınmış olmasıdır. Bu değişiklikle vergilemede adalet ilkesinin sağlanmaya çalışılmıştır. V. U. K. ‘a *uzlaşma, yeniden değerlendirme, yenileme fonu* gibi yeni maddeler

eklenmiştir. Bunlara ilaveten 1961 anayasası ile vergi ödevi kavramı anayasal bir güvenceye kavuşturulmuştur. Varcan ve Çakır'ın da belirttiği gibi (Varcan ve Çakır, a.g.e., s. 263), bu dönemde faaliyete geçen *vergi reform komisyonu*, vergi politikalarının farklılaşmasına yol açmış ve vergileri sadece gelir elde etme amacıyla değil aynı zamanda iktisadi, sosyal bir takım amaçların gerçekleştirilmesinde de araç olarak kullanmaya başlamıştır. 1970 yılına gelindiğinde vergi kanunlarına ilişkin iki temel düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemelerden ilki *finansman kanunu* kapsamında getirilen *gayrimenkul kıymet artış vergisi*, bina inşaatının *bina inşaat vergisine* tabi tutulması, inşaatın *emlak alım vergisinin* konusuna alınması gibi yeni vergiler getirilmiştir. Söz konusu düzenlemelerden ikincisi ise bina ve arazi vergilerinin *emlak vergisi kanunu* adı altında yeniden düzenlenmiş olmasıdır. Söz konusu kanunla tahrir yöntemi bırakılmış ve beyan yöntemine geçilmiştir. Varcan ve Çakır'ın da belirttiği gibi (Varcan ve Çakır, a.g.e., s. 278), 1970'li yılların sonlarına doğru dünyada yaşanan petrol krizinin etkisiyle ekonomide istikrarsızlığa neden olan enflasyon sorunu daha fazla hissedilir hale gelmiş ve söz konusu sorun vergi sisteminde önemli boşluklar doğurmuştur. Bu durumda vergi yasalarının yeniden düzenlenmesi gereğini ortaya çıkarmıştır.

1980 yılından günümüze kadar gelindiğinde ise Mutluer, Öner ve Kesik'inde belirttiği üzere (Mutluer, Kesik, Öner, a.g.e., s. 100-104), Türkiye Cumhuriyeti devletinde vergi sistemi çok sayıda değişikliklere maruz kalmıştır. Bu değişikliklerden ilki enflasyon sebebiyle aşınan vergi tarifelerinin yeniden düzenlenmesi olmuştur. Küreselleşme sürecinin etkisiyle birlikte gelir, kurumlar ve gider vergilerinin vergi oranları düşürülmüş; 1982 anayasası ile Bakanlar Kuruluna muaflik, istisna ve indirimler ile oranlar hususunda ön görülen değişiklik yapma hakkı tanınmış, gelir vergisinde verginin kaynakta kesinti yani stopaj yoluyla alınması yöntemi seçilmiş, 1985 yılında banka ve sigorta muameleleri vergisi haricindeki tüm gider vergileri kaldırılmış ve yerine *katma değer vergisi* konulmuş, 1998 yılında vergi kimlik numarası alma zorunluluğu getirilmiş, 1990 yılından itibaren ülkede yaşanan mali krizlerin etkisiyle geçici ek vergiler alınmaya başlanmış, 4369 sayılı kanunla beraber geniş anlamda gelir kavramına geçilmiş, götürü usul ve hayat standardı gibi vergiler ortadan kaldırılmış, 2000 yılı sonrasında da Avrupa Birliği ve IMF ile ilişkiler doğrultusunda vergi kanunlarında yeniden düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelere örnek olarak özel tüketim vergisinin konulması, emlak vergisinde beyan esasından vazgeçilmesi, motorlu taşıtlar vergisinin hesaplanmasında motor silindir hacminin esas alınmaya başlanması gösterilebilir. 2006 ve 2007 yılında yapılan değişikliklere bakıldığında ise, 2006 yılında değer artış kazançları ile menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler yeniden düzenlenmiş ve Kurumlar Vergisi Kanununun (K. V. K.) kaldırılarak yerine yeni K.V. K.'un yürürlüğe

konulmuş ve 2007 yılında ise ücretlilerde vergi iadesi uygulamasından vazgeçilerek yerine asgari geçim indirimi uygulaması konulmuştur.

Cumhuriyet döneminde vergiye ilişkin yaptırımlara bakıldığında ise, özellikle cumhuriyetin ilanından 1990'lı yıllara kadar dünyada yaşanan krizler ve savaşlar başta olmak üzere değişik faktörlerin ortaya çıkmasının etkisiyle gerçek anlamda hürriyeti bağlayıcı ve maddi nitelikli vergisel yaptırımlarla yükümlüler karşılaşmamıştır. Bu durumun bir kanıtı olarak 1929 krizi sonrasında olağanüstü vergilerin yürürlüğe konulmuş olması, Osmanlı döneminden beri dağınık halde bulunan vergisel yaptırımlar dâhil tüm vergi düzenlemelerinin V. U. K. çatısı altında ancak 1950 yılında birleştirilmiş olması ve 17 Mayıs 1924 tarihli (ATO, 2004, <http://www.atonet.org.tr/yeni/index.php?p=198&l=1> [12.11.2008]), ilk vergi affından itibaren günümüze kadar yaklaşık 25 tane vergi ve buna ilişkin yaptırımlara yönelik af yasalarının çıkarılmış ve vergi yasalarının sürekli değişikliğe uğramış olması gösterilebilir.

Sonuç olarak cumhuriyet dönemi vergi sisteminin özellikle 1950 yılında yapılmış olan gelir ve gider vergisi reformuyla birlikte batılı anlamda modern vergicilik anlayışına geçilmesine olanak sağlamış, vergileme literatüründe çok önemli bir konuma sahip olan ödeme gücüne göre vergileme ilkesi başta olmak üzere, vergilendirme yetkisi ve vergi ödevi gibi pek çok kavramın anayasalar ile güvence altına alınmış olmasının etkisiyle Türkiye'de vergilerin kanuniliği ilkesinin tam olarak uygulanmasına da olanak sağlamış fakat Türkiye'de sürekli olarak vergi kanunlarının değiştirilmesi, vergi aflarının çıkarılmış olması sonucunda Türkiye'de gerçek anlamda vergiye ilişkin yaptırımlar tam ve etkin olarak uygulanamamıştır.

1. 5. Vergilendirme Sürecinde Karşılaşılan Kavramlar

Bilindiği üzere vergilendirme süreci, vergi borcunun doğmasından sona ermesine kadar ki çok uzun bir dönemi kapsayan süreçtir. Söz konusu bu süreç içerisinde vergiye ilişkin pek çok kavram ortaya çıkmıştır. Tezin ilerleyen bölümlerinde ele alınan vergiye ilişkin yaptırımların hukuki dayanaklarının oluşturulmasında ve sayısal verilerin yorumlanmasında vergiye ilişkin ortaya çıkan pek çok kavramdan yararlanıldığı için aşağıda bu kavramlar kısaca açıklanmaya çalışılmıştır.

1. 5. 1. Verginin Tarafları

Verginin tarafları denildiğinde bir tarafta vergi alacaklısı olarak nitelendirilen devletin, diğer tarafta ise vergi borçlusu olarak nitelendirilen mükellef ve vergi sorumlusunun bulunması anlaşılmaktadır.

1. 5. 1. 1. Vergi Alacaklısı

Vergi alacaklısı kısaca, vergilendirme yetkisine sahip olan gerçek veya tüzel kişidir. Bu tanımdan yola çıkarak vergi alacaklısı ile vergilendirme yetkisi kavramının birbirleri ile ilişkili kavramlar olduğu sonucunu çıkarmak mümkündür. Daha önce de tanımlandığı üzere vergilendirme yetkisi, ‘devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü...’ şeklinde tanımlanmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., s. 33). Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere vergi alacaklısı devlettir, şeklinde bir tanımlama yapmak da mümkündür.

1. 5. 1. 2. Vergi Borçlusu

Verginin diğer tarafını temsil eden vergi borçlusu kavramını, mükellef ve vergi sorumlusu olarak nitelendirilen gerçek veya tüzel kişiler oluşturmuştur.

1. 5. 1. 2. 1. Mükellef

V. U. K. 8’nci madde de mükellef: ‘vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzelkişi.’ (VUK, m. 8/1) olarak tanımlanmıştır. Bu kanun maddesinden vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişinin vergiyi ödemekle yükümlü olduğu sonucuna varmak mümkündür.

1. 5. 1. 2. 2. Vergi Sorumlusu

V. U. K. 8’nci madde vergi sorumlusu kavramını da açıklamıştır. Kanuna göre: ‘ vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi.’ (VUK, m. 8/2) olarak tanımlanmıştır. Bu kanun maddesinden vergi sorumlularının gerçek bir mükellef olmadıkları ve vergi kanunlarının gösterdiği durumlar içerisinde bu kişilerin gerçek mükelleflerle olan defter tutma, beyanname verme ve bunun gibi ilişkiler dolayısıyla vergi dairesine karşı sorumluluğu bulunan üçüncü kişiler oldukları sonucunu çıkarmak mümkündür.

1. 5. 2. Vergiyi Doğuran Olay

V. U. K. 19’ncü madde de vergiyi doğuran olay: ‘vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.’(VUK, m. 19/1) şeklinde tanımlanmıştır. Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere esasen vergilendirme süreci vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle başlar. Başka bir ifadeyle vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden vergi konulmasının, hukuka ve vergi kanunlarına aykırı bir durum ortaya çıkaracağı sonucuna varmak mümkündür. Özetle vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte verginin tarafları arasındaki ilişkide başlamıştır.

1. 5. 2. 1. Verginin Konusu

Mutluer, Kesik ve Öner tarafından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile yakından ilgili olduğu belirtilen verginin konusu; verginin üzerinden alınan maddi veya maddi olmayan ekonomik unsurlardır. Başka bir ifadeyle verginin konusunu verginin üzerinden alınan değer oluşturur, sonucunu çıkarmak mümkündür.

1. 5. 2. 2. Muafiyet ve İstisnalar

Ülkenin içinde bulunduğu sosyal ve ekonomik şartlara göre vergi kanunlarına eklenen unsurlardan biri de bilindiği üzere muafiyet ve istisnalardır. Çoğu zaman birbirleri ile karıştırılan veya aynı anlama geldiği sanılan bu iki kavram aslında birbirlerinden farklı anlamlar içermektedir. Muafiyet, vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi mükelleflerin yine vergi kanunları tarafından vergi dışı tutulması, olarak tanımlanabilir. İstisna ise, vergi kanunlarına göre vergiye tabi olan vergi konularının yine vergi kanunları tarafından vergi dışı bırakılması, olarak tanımlanabilir. Özetle, muafiyet vergi kanunları uyarınca mükelleflerin vergi dışı tutulması; istisna ise yine vergi kanunları uyarınca vergi konularının vergi dışı bırakılmasıdır.

1. 5. 3. Verginin Tarhı

Verginin ödenebilecek bir hale gelmesinin ikinci aşamasını oluşturan verginin tarh'ı V. U. K. 20'nci maddede: 'vergi alacağı'nın kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muamele...' (VUK, m 20/1) olarak tanımlanmıştır. Kanun maddesinden vergi tarhının; kanunlarda belirlenmiş matrah ve oranlar üzerinden hesaplandığını, idari bir işlem olduğu, anılan işlemin vergi daireleri tarafından yapıldığı gibi çeşitli özellikler barındırdığı sonucunu çıkarmak mümkündür.

Vergi tarhı yine V. U. K. 'un 29, 30 ve mükerrer 30'ncu maddelerinde belirtildiği üzere *beyana dayanan tarh*, *ikmalen vergi tarhı*, *re'sen vergi tarhı*, *ve idarece vergi tarhı* gibi değişik şekillerde hesaplanabilmektedir.

1. 5. 3. 1. Matrah

Verginin üzerinden hesaplandığı değer veya miktara matrah denilmektedir (Mutluer, Kesik, Öner, a.g.e., s. 267). Verginin ödenebilecek bir hale gelmesinin ikinci aşaması olarak kabul edilen verginin tarhı işleminde ödenmesi gereken vergi miktarının tespit edilmesinde teknik, fiziki ya da ekonomik büyüklüklerden yararlanır. İşte söz konusu büyüklükler verginin matrahı dediğimiz kavramı oluşturur. Matrah, fiziki bir miktar ya da

iktisadi bir değer olabilir. Beyan usulü, karineler usulü, idarece takdir usulü, götörü usul gibi değişik yöntemler kullanılarak verginin matrahını tespit etmek mümkündür.

1. 5. 3. 2. Vergi Tarife ve Oranları

Konusu, mükellefi ve matrahı belirlenmiş olan vergi borcunun hesaplanabilmesi için matraha uygulanacak olan ölçüler vergi tarifesi olarak tanımlanmaktadır. Matraha uygulanacak olan ölçüler; matrah birimlerinden alınacak verginin miktar olarak uygulandığı *spesifik tarifeler* ve matrah birimlerinden alınacak verginin belirli oranlar olarak uygulandığı *advolerem tarifeler* olarak ikiye ayrılır. Advolerem tarifeleri *sabit oranlı*, *artan oranlı*, *azalan oranlı*, *tersine azalan oranlı tarifeler* şeklinde sınıflandırmak mümkündür.

1. 5. 4. Verginin Tebliği

Verginin hesaplanması yani tarh işlemi ile söz konusu vergi borcunun yani tahakkuk işleminin arasında adeta bir köprü vazifesi gören, vergi mükellefini bir vergi borcu olduğundan haberdar eden tebliğ V. U. K. 21'nci madde de: 'vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi...' (VUK, m. 21) olarak tanımlanmıştır. Bu maddeden tebliğin yazılı bir şekilde yapılması gerektiği sonucunu çıkarmak mümkündür. Yine V.U.K.'un 94, 95, 98'nci maddeleri, tebliğin kimlere yapılabileceğinden ve V.U.K.'un 93/2, 99, 100, 103 ve 107'nci maddeleri de tebliğin yapılma çeşitlerinden bahsetmektedir. Tebliğler; vergi dairesinde, adreste, memur aracılığıyla ve ilan yoluyla yapılabilir.

1. 5. 5. Verginin Tahakkuku

V. U. K. 22'nci maddesinde Tahakkuk: 'tarh ve tebliğ edilen verginin, ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.' (VUK, m. 22) şeklinde tanımlanmıştır. Öncel, Kumrulu ve Çaaan'ında dediği gibi (Öncel, Kumrulu ve Çaaan, a.g.e., s. 106) tahakkuk, hesaplanan verginin ödenecek bir aşamaya gelmesini ifade eden bir kavramdır. Ancak hemen belirtmek gerekir ki vergi borcunun tahakkuk edebilmesi için kendisine vergi borcu olduğuna ilişkin tebliğ yapılan mükellef söz konusu tebliği kabul etmesi gerekir. Başka bir ifadeyle mükellef vergi borcunu ödeme yoluna giderse, tebliği kabulüyle birlikte söz konusu vergi borcu tahakkuk etmiş yani kesinleşmiş olur. Fakat mükellef söz konusu tebliği kabul etmeyerek vergi borcunun iptali için yasal süresi içinde dava yolunu seçme hakkına da sahiptir. Bu takdirde yetkili yargı organı olan vergi mahkemesi, kararını verene kadar söz konusu vergi borcu tahakkuk etmez yani ödenmesi ertelenir (V. U. K., m. 112/3, İ.Y.U.K. m. 27/3).

1. 5. 6. Verginin Tahsili

V.U.K. 23'ncü maddesi verginin tahsilini: 'kanuna uygun surette ödenme...' şeklinde tanımlamıştır. Bu maddeden, vergilendirme sürecinin son aşaması olarak kabul edilen tahsilin Öncel, Kumrulu ve Çağan'ında belirttiği gibi (Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., s. 108), idari bir işlem mi yoksa eylem mi olduğuna yönelik tartışmaların yapılmasına yol açmıştır. İdarenin hukuksal işlemleri başlığı altında yer alan bu iki kavram daima birbirleri ile karıştırılmıştır. *İdari eylem*, dış dünyada değişiklik meydana getirmeye yönelik irade eğilimleri, şeklinde tanımlanırken; *idari işlem*, yeni hukuksal durumlar yaratan veya var olan hukuksal durumları değiştirmeye yönelik irade eğilimleridir, şeklinde tanımlanabilir. Bu tanımlamalardan hareketle tahsilin var olan vergi borcunu ortadan kaldırarak yeni bir hukuki durum yarattığı için idari bir işlem olduğu sonucunu çıkarmak mümkündür. Özetle, verginin tahsil edilmesi ile birlikte vergilendirme süreci sona erer.

Sonuç olarak vergilendirme süreci, ilk olarak verginin taraflarının ve verginin konusunun belirlenmesi ile vergiyi doğuran olayın vergilendirilmek istenen mükellefin üzerinde gerçekleştirilmesi, verginin hesaplanması yani tarh edilmesi, tebliğ edilmesi ve ödenecek bir aşamaya yani tahakkuk aşamasına gelerek verginin ödenmesi ile sona eren uzun bir süreçtir.

1. 5. 7. Vergi Psikolojisi

Vergilemenin kendine özgü karakteristik özelliklerinden dolayı vergi, bireyler tarafından farklı şekilde algılanmaktadır. Vergi borçlusu statüsündeki mükellef vergilemeye karşı davranış ve tutumlarını belirlerken ekonomik, mali, sosyal, kültürel pek çok uyarıcıyı dikkate almaktadır. İşte vergiler karşısında kişilerin tutum ve davranışlarını inceleyen alan vergi psikolojisi olarak tanımlanmaktadır (Aktan, Dileyici ve Vural, 2006, s. 125). Esasen vergi psikolojisi, vergi ile insan psikolojisi arasındaki ilişkiye dayanmaktadır ve bu ilişkiyi inceleyen maliyecilerin başında alman G. Schmolders gelir. Schmolders, bireylerin vergiyi ödeyip ödememe şeklindeki karar ve tercihlerini belirlerken geleneksel vergileme teorisi içerisinde yer alan ekonomik ve mali faktörlerin yanı sıra sosyal, kültürel, kurumsal, ahlaki ve dinsel faktörler gibi psikolojik faktörleri de göz önünde bulundurduklarını saptamıştır (Aktan, Dileyici ve Vural, a.g.e., s. 138). Tablo 4 yardımıyla bireylerin vergi ödeme ve ödememe konusundaki karar ve tercihlerini etkileyen tüm faktörleri gösterebilmek de mümkündür. Tezin ilerleyen bölümlerinde ekonomik ve mali faktörler içerisinde yer alan unsurlar ayrıntılı olarak incelendiği için burada sadece psikolojik faktörler açıklanmıştır.

Tablo 1. 4. Bireylerin Vergiyi Ödeme ve Ödememe Konusunda Karar ve Tercihlerini Belirleyen Faktörler

Psikolojik Faktörler	Ekonomik ve Mali Faktörler
Vergi yükü	Vergi yönetiminin kalitesi
Devlete Güven	Vergi denetim etkinliği
Sosyal kurallar	Vergi oranları
Din ve inançlar	Vergisel Yaptırımlar
Vergi Ahlakı	

Kaynak: Aktan, Dileyici ve Vural, , 2006, s. 138

Bireylerin vergiyi ödeyip ödememe konusundaki tercihlerini belirleyen psikolojik faktörlerden biri toplumun kültürünü oluşturan *sosyal kurallardır*. Sosyal kuralların içerisine, toplumların örf ve adetleri gibi ahlaki değerlerini ve hukuk kurallarını da dahil etmek mümkündür (Aktan, Dileyici ve Vural, a.g.e., s. 148). Eğer bir toplumun sosyal kuralları güçlü ise o toplumun fertleri psikolojik açıdan konulan herhangi bir vergiyi ödeme şeklinde karar ve tercihlerini belirlemektedir. Başka bir ifadeyle söz konusu vergiye karşı gönüllü bir uyum gösterirler. Çünkü kendilerini toplumun bir parçası olarak görürler. Söz konusu unsurun bilinen en tipik örneğini, İskandinav ülkeleri ile Akdeniz ülkelerinde yaşayan fertlerin vergiye karşı ödeme ya da ödememe şeklindeki tutum ve davranışları oluşturmaktadır. Bu ülkelerde yaşayan fertlere sadece sosyal kurallar açısından bakıldığında İskandinav ülkelerinde yaşayan fertlerin sosyal kurallara daha bağlı olmasından dolayı Akdeniz ülkelerinde yaşayanlara oranla daha fazla vergiyi ödeme eğilimi yönünde karar ve tercihlerini belirlemektedirler. Bireylerin vergiyi ödeyip ödememe konusundaki tercihlerini belirleyen psikolojik faktörlerden bir diğerini de *devlete olan güven* oluşturmaktadır. Devlet ile vatandaş arasında güvenin sağlandığı koşullarda bireyler, konulan herhangi bir vergiyi ödeme şeklinde karar ve tercihlerini belirlemektedirler. Bu durumun kanıtı olarak da yine yukarıda belirtilen örnek verilebilir. Bireylerin vergiyi ödeyip ödememe konusundaki tercihlerini belirleyen psikolojik

faktörlerden bir diğeri de *din ve inançlardır*. Yaşamını dini inançları doğrultusunda sürdüren bireyler, dini referansların vergileme konusundaki emirlerine uyarak vergiye ilişkin karar ve tercihlerini belirlemektedir (Aktan, Dileyci ve Vural, a.g.e., s. 149). Bu durumun bir kanıtı olarak Osmanlı imparatorluğu döneminde İslam dini açısından son derece önemli olan zekâtın vergi olarak her Müslüman tarafından ödenmek zorunda¹³ olması gösterilebilir. Bireylerin vergiyi ödeyip ödememe konusundaki tercihlerini belirleyen psikolojik faktörlerden biri de *vergi ahlakıdır*.¹⁴ Toplumda vergi ahlakına sahip olan bireyler konulan herhangi bir vergiye ilişkin kararlarını söz konusu vergiyi ödeme şeklinde verirler. Vergi ahlakı kavramı, toplumdan topluma farklılık göstermektedir. Bu durumun bir kanıtı olarak, Latin ülkelerinde yaşayan fertlerin vergiyi ödememe şeklinde karar ve tercihlerini belirleyerek vergi kaçırmaya ahlaki bir olgu olarak yaklaşımları gösterilebilir. Bireylerin vergiyi ödeyip ödememe konusundaki tercihlerini belirleyen psikolojik faktörlerin en önemlisi ise *vergi yüküdür*. Çünkü yükümlülerin vergiyi ödeyip ödememe konusundaki tutumlarının temel belirleyicisi bu kavramdır. Bu yüzden öncelikle vergi yükü kavramı açıklanmaya çalışılmış ve buradan hareketle bu kavramın yükümlülerin vergiyi ödeyip ödememe konusundaki tutumlarını nasıl etkilediği ve dolayısıyla da vergiye ilişkin yaptırımlara nasıl bir etkisinin olduğu açıklanmıştır.

1. 5. 8. Vergi Yükü

Genel olarak vergi yükü (Tax Burden), toplam ödenen vergilerin toplam gelire oranlanmasıdır. Vergi yükünü şu şekilde hesaplamak mümkündür;

Ödenen Vergilerin Toplamı

Vergi Yükü = _____

Toplam Gelir

Başka bir ifadeyle vergi yükü, iktisadi kaynakların ortaklaşa tüketim ve yatırım harcamalarına tahsis edilen bölümüdür (http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_yuku_vergi_tazyiki.html, [20.10.2008]). Vergi yükü ödenen vergi ile doğru orantılı, ödeme gücü ile ters orantılı olduğundan dolayı (Maliye Bakanlığı APK Kurulu APK Kurulu Araştırmaları, 1986/275, s. 11) vergi yükü ödenen vergi ve ödeme gücünün bir fonksiyonu olarak kabul edilmektedir. Kullanılan veriler

¹³ Hemen belirtmek gerekir ki burada geçen zorunluluk kavramından kasıt günümüz anlamdaki hukuki zorunluluğun aksine bireylerin dini inançları doğrultusunda kendi içlerinde oluşturdukları manevi zorunluluktur.

¹⁴ Vergi Ahlakı, vergiye ilişkin beyanname verme gibi vergi yükümlülüklerinin yerine getirilme derecesidir.

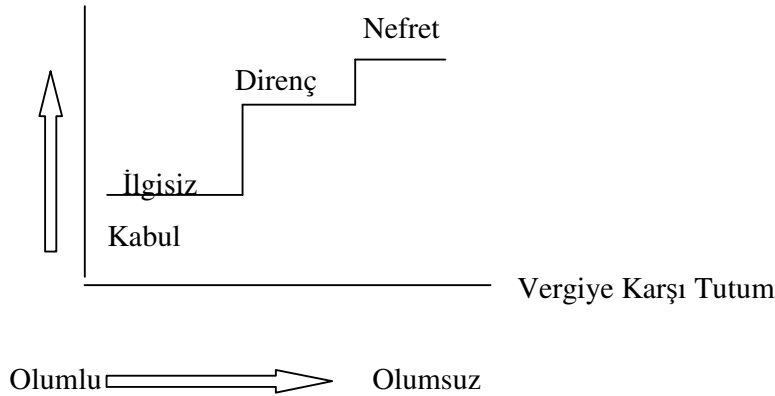
ve hesaplama yöntemlerine göre vergi yükü farklı sınıflandırmalara tabi tutulabilir. Aşağıda vergi yükü çeşitlerinden sadece ikisi üzerinde durulmuştur.

1. 5. 8. 1. Kişisel - Net Vergi Yükü Psikolojik Vergi Yükü

Mutluer, Öner ve Kesik'inde belirttiği gibi (Mutluer, Öner ve Kesik, a.g.e., s. 271), belirli bir dönemde kişilerin ödemiş oldukları vergilerin, söz konusu kişilerin gelirlerine oranı kişisel vergi yükünü hesaplamamıza yardımcı olur. Söz konusu bu yükün hesaplanabilme olanağı mevcutken, yine kişilerin belirli bir dönemde ödemiş oldukları vergilerin sonrasında katlanmış oldukları fedakârlık da kişisel vergi yükü olarak tanımlanabilir. Söz konusu bu yükün ise hesaplanabilme olanağı yoktur. Net vergi yükü ise, ödenen toplam vergilerden toplumu oluşturan bireylerin gerçekleştirilen kamu faaliyetlerinden sağladıkları faydaların çıkarılmasından sonra kalan miktarın gelire oranlanması ile hesaplanabilir.

Psikolojik vergi yükü, bireylerin üzerinde hissettiği vergi baskısıdır. Bu yükün hesaplanabilme olanağı yoktur. Vergi yükünün temel belirleyicisi vergi oranları olduğundan dolayı vergi oranlarının artışına paralel olarak bireylerin kullanılabilir gelirlerinde meydana gelen azalmanın etkisiyle bireyler vergiyi ödeyip ödememe konusunda tutum ve davranışlarını zamanla vergiyi ödeme şeklindeki olumlu bir yaklaşımdan olumsuz bir yaklaşıma doğru değiştireceklerdir. Başka bir ifadeyle bireylerin vergiyi algılama aşamaları aşağıdaki Şekil 1.1. yardımıyla da gösterilebilir.

Vergi Oranı



Şekil 1.1. Bireyin Tutumu ve Vergi Oranı Arasındaki İlişki

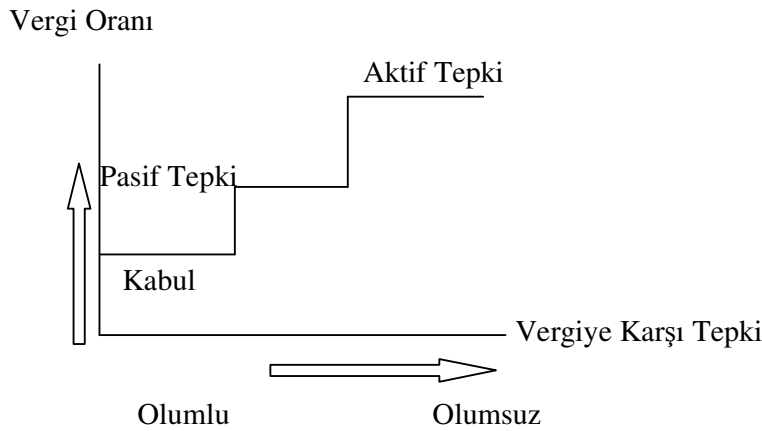
Kaynak: . Aktan, Dileyici ve Vural, , 2006. s 161

Şekil 1. 1'den de görüleceği üzere, vergi oranının başlangıçtaki düzeyini bireyler makul bir düzey olarak kabul ettiği için söz konusu vergiyi ödeme şeklinde tutum ve davranışlarını ayarlamaktadır. Vergi oranının giderek yükselmeye başlaması ile birlikte bireyler söz konusu vergiyi ödeyip ödememe şeklindeki tutum ve davranışlarında kararsız ve ilgisiz olur. Vergi oranı daha da arttırıldığında bireylerin kullanılabilir gelirlerinin azalmasına paralel olarak söz konusu vergiye karşı vergi kanunları doğrultusunda direnç göstermeye başlarlar. Vergi oranının en yüksek düzeye çıkarılmasıyla bireyler vergiyi dayanılmaz hissettiği için vergiyi ödememe şeklinde tutumlarını belirleyerek vergiden nefret ediyor.

Sonuç olarak verginin direnç ve nefret aşamalarında bireyler vergiyi ödememe şeklinde karar ve tercihlerini belirledikleri için vergiyi ödememeye ilişkin değişik tepkiler göstermeye başlamalarının etkisiyle vergiye ilişkin yaptırımların hukuki dayanaklarının da oluşturulmasına katkıda buldukları sonucunu çıkarmak mümkündür.

1. 5. 8. 2. Vergi Yükünün Vergiye İlişkin Yaptırımlara Etkisi

Vergi yükünün ödenen vergi ile doğru orantılı olduğu başka bir ifadeyle ödenmesi gereken vergi miktarı arttıkça bireyin artan her vergi miktarı kadar kendi gelirinde bir azalma ile karşılaşacağı bilinmektedir. Ancak vergiyi de belirli bir noktaya kadar arttırmak mümkündür. Başka bir ifadeyle verginin de bir üst sınırı vardır. Vergiler o üst sınıra ne kadar yakın olursa bireylerin de vergiye karşı gösterecekleri davranış ve tutumları vergiyi yasal yollardan yararlanarak ödememek ya da yasa dışı yollardan yararlanarak ödememek şeklinde farklı tepkiler vermesine yol açacaktır. Aşağıdaki Şekil 1.2. yardımıyla da vergi oranları ile bireylerin vergiye karşı verdiği tepkileri göstermek mümkündür.



Şekil 1.2. Bireylerin verdiği tepkiler ve Vergi Oranı Arasındaki İlişki

Bireyler başlangıçtaki vergi oranını makul bir oran olarak kabul ettikleri için vergiye ilişkin karar ve tercihlerini ödeme şeklinde belirleyerek, vergiye karşı herhangi bir tepki içerisine girmemektedir. Başka bir ifadeyle birey ya da yükümlü vergi oranını algılamış ve söz konusu vergiyi kabul etmiştir. Literatürde vergiyi kabul etme aşamasına *gönüllü uyum*¹⁵ denilmektedir. Vergi oranı arttırıldığı zaman üzerlerinde hissetmiş oldukları vergi baskısı artan bireyler düzene ve otoriteye karşı çıkmayarak vergi kanunları doğrultusunda vergiye karşı daha az çalışma, üretimi azaltma gibi pasif bir tepki göstermektedirler. Vergi oranı daha da arttırıldığında ise vergi yükünün aşırı artışına bağlı olarak bireyler yasa dışı yollara başvurarak vergiyi ödememe başka bir ifadeyle vergi kaçırma gibi aktif bir tepki göstermeye başlamaktadırlar.

Özetle, bireylerin vergiye karşı psikolojik olarak gösterdiği tutum ve davranışların etkisi sonucunda vergiye ilişkin yaptırımların oluşturulması gereği ortaya çıkmıştır. Vergi yükünün belirleyicisi olan vergi oranı arttıkça bireylerin psikolojik açıdan üzerlerinde hissettikleri vergi yüküne bağlı olarak vergiyi ödeyip ödememe şeklinde karar ve tercihlerini belirlediklerini aynı zamanda vergiye karşı gösterecekleri tepkilerinde vergi oranının artmasına bağlı olarak olumlu tepkilerden olumsuz tepkilere dönüştüğü ve vergi oranının bireylerce katlanılamayacak derecede hissedilmeye başlamasının etkisiyle bireyler tarafından vergi kaçakçılığı başta olmak üzere düzene ve kanunlara aykırı aktif tepkilere başvurulmaya başlandığı ve söz konusu aktif tepkilerin sonucunda toplumdaki bireylerin düzene ve kanunlara aykırı hareket etmesinin sonucu olarak vergiye ilişkin suç işleme eğiliminin arttığı ve söz konusu suçları önleyebilmek amacıyla da bir takım vergisel yaptırımların oluşturulmasına hukuki dayanak sağladığı sonucunu çıkarmak mümkündür.

1. 5. 9. Vergi Kapasitesi

Vergi kapasitesi, belirli bir ekonomik ve sosyal durumda toplanabilecek vergilerin üst sınırını gösteren yerdir. Başka bir tanıma göre vergi kapasitesi: ‘bir ülkede kamusal hizmetlerin temel finansman aracı olarak başvurulacak vergilerin taban büyüklüğünü belirleyen olgu...’ olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan bir ülkenin vergi kapasitesinin büyüklüğünün, vergilemeye bağlı sayısal verilerle ilişkili olduğu sonucunu çıkarmak mümkündür.

¹⁵Gönüllü uyum (voluntary compliance), yükümlülerin vergisel bilgilerini zamanında açıklanması, vergisel sorumluluklarını kendiliğinden yerine getirmesi, ve herhangi bir yaptırım olmaksızın vergilerini zamanında ödemesi olarak tanımlanmaktadır (Silvani ve Baer; “Vergi İdaresi Reform Stratejisinin Planlanması: Tecrübe ve İlkeler”, Çev. Özgür Saraç, Türk İdare Dergisi, Yıl: 72, Sayı: 426, Mart 2000, s. 197-198).

1. 5. 10. Vergi Gayreti

Vergi kapasitesinin durumuna bağlı olarak ortaya çıkan bir vergi ödeme gücü olarak tanımlanan vergi gayreti, gerçekleşen fiili vergi yükü ile vergi kapasitesi arasındaki oranı göstermektedir. Fiili vergi gayreti ise, belli bir dönemde sağlanan filli vergi hâsılatının gayri safi milli gelir'e (GSMH) oranı olarak tanımlanmaktadır.

Özetle, vergilemenin sınırını belirleyen vergi kapasitesi ile mükelleflerin ödeme gücü ve isteklerini belirleyen vergi gayreti arasında vergilendirmenin gerçekleştirilmesi konusunda önemli bir ilişki olduğu sonucuna varılabilir.

1. 5. 11. Vergi Esnekliği

Vergi gelirlerindeki artış oranının, GSMH'ya veya mili gelirdeki artış oranına oranlanmasıyla vergi esnekliği kavramına ulaşılır. Vergi esnekliği, toplam vergi gelirlerine göre veya her bir vergiye ilişkin olarak da hesaplanabilir (Mutluer, ner ve Kesik, a.g.e., s. 272). Sonuç olarak bu kavram, vergi araştırmalarında sıklıkla kullanılan bir ldr.

1. 5. 12. Vergi Yansıması

Vergi mükellefi, vergiye karşı tutum ve davranışını belirlerken ekonomik, mali, sosyal, kültürel pek çok psikolojik ve vergi yükü gibi etkenlerin dışında başka etkenlerden de etkilenmektedir. Bu etkenlerden bir diğeri de vergi yansımasıdır.

Kısaca vergi yansıması, vergiyi ödeyen kişinin demiş olduğu vergiyi çeşitli yollarla başkalarına aktarmasıdır (Mutluer, ner ve Kesik, a.g.e., s. 272). Başka bir deyişle vergi yansıması; ödenen verginin arz ve talep koşullarından yararlanılarak piyasa koşullarına bağlı bir Şekilde kısmen veya tamamen başkasına aktarılması olayıdır. Piyasa yapısı, verginin konusu, bir verginin el değiştirme hızı, vergi oranı, malın piyasadaki arz ve talep esneklikleri vergi yansımasını belirleyen faktörler olarak sıralanabilir. Kanuni-ekonomik, ileriye ve geriye dönük, sınırsız – sınırlı yansıma gibi çeşitli Şekillerde vergi yansımaları ortaya çıkabilir. Bu kavram özellikle gerçek vergi yükünün belirlenmesinde çok önemli bir rol oynamaktadır.

2. SUÇ İLE CEZA KAVRAMINA İLİŞKİN GENEL VE KURAMSAL ESASLAR

Suç, ceza hukukunun temelini oluşturan kavramlardan biridir. Gerek hukuki, gerekse kriminolojik¹⁶ ve sosyolojik niteliklere sahip olmasından dolayı bu kavramı bilim adamları değişik şekillerde tanımlamıştır. Örneğin, Jhering suçu; 'toplum halinde yaşama şartlarına yönelmiş her türlü saldırılardır.' (Dönmezer, 1994, s. 46) şeklinde tanımlamışken, Durkheim ise söz konusu kavramı sosyolojik açıdan ele alarak suçu; 'Kollektif bilincin kuvvetli ve belirmiş tutumlarını ihlal eden fiillerdir.' şeklinde tanımlamıştır. Thomas ve Znaniecky ise söz konusu kavrama sosyal psikoloji açısından ele alarak 'suç, kişinin kendisini mensubu saydığı grupta, varlığı toplum dayanışması ile çelişki gösteren fiildir.' şeklinde tanımlamışlardır (Thomas and Znaniecky, *The Polish Peasant in Europe and America*, 1957, c II, s. 1753, akt. Ernest Selling, *Traite de Criminologie*, Paris, 1956, s. 6, akt. Dönmezer, a.g.e., s. 46). Özetle günümüzde sosyal bilimler suç oluşturan insan davranışlarını, toplumda yürürlükte olan sosyal kurallara aykırı bir hareket olarak tanımlamaktadır. Başka bir ifadeyle hukuki nitelikleri dışında suç, topluma zarar verdiği ya da tehlikeli olduğu kanun koyucu tarafından kabul edilen ve belirtilen eylemlerdir (Dönmezer, a.g.e., s. 47). Toplumdaki sosyal kurallara aykırı davranışların kanun koyucu tarafından da suç sayılması, suçun sadece hukuki değil aynı zamanda sosyolojik, psikolojik ve kriminolojik niteliklere sahip bir olgu olduğu sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

Hukuki nitelik açısından suç kısaca kanunun cezalandırdığı eylemler, şeklinde tanımlanabilir (Şenyüz, a.g.e. s. 1). Söz konusu kavramı biçimsel ve yapısal yönden de tanımlamak mümkündür. Biçimsel yönden suç, hukuk düzeni tarafından emniyet veya ceza yaptırımına bağlanmış kanuni tiptir (İçel ve diğerleri, 2000, s. 3). Yapısal yönden suç ise hukuka aykırı ve kusurlu bir hareket sonucunda gerçekleşen bir olgudur. Suçun söz konusu yapısal ve biçimsel yönlerini dikkate alan Mann ve Weber ise suçu, tipe uygunluk, hukuka aykırılık ve kusurluluk niteliklerine sahip bir eylemle hukuk kurallarının bir ihlali olarak tanımlamıştır (Mann/Weber, s. 97, akt. Schönke/Schröder, *Vorbemerkungen*, s. 4 akt. İçel ve diğerleri, a.g.e., s. 4). Söz konusu tanımlamadan bir eylemin hukuki açıdan suç sayılabilmesi için gerekli olan hususları da çıkarmak mümkündür. Söz konusu hususlar, suçun biçimsel ve yapısal yönleri olarak tarif edilebilir. Buna ilaveten bir eylemin hukuki açıdan suç

¹⁶ Kriminoloji; suç oluşturan tüm davranışların bilimsel yönden incelenmesidir (Sokullu, 2007, s. 31). Dönmezer'e göre ise kriminoloji; 'toplumsal normlardan sapma şekillerinden suç denilen insan davranış, tavır ve hareketlerini ve suç olayını, suçu yapan süreçleri, sosyal bir gerçek olarak ceza adalet sisteminin işleyişini, suç ile suçlu ve sosyal çevre ilişkilerini incelemek, suçun sebep ve etmenlerini mümkün olduğunca belirlemek, suçta sebebiyet veren unsurları, süreçleri izah etmek ve bu hususlarda elde edilen bilgilerle söz konusu suç denilen sosyal kötülüğü en etkin şekilde yok etmek veya mümkün olduğunca azaltacak strateji ve teknikleri belirlemektir.' (Dönmezer, a.g.e., s. 13). Özetle kriminoloji, suç olgusunu tüm yönleriyle inceleyen bir bilim dalıdır.

sayılabilmesi için söz konusu kavrama, biçimsel ve yapısal yönlerin yanı sıra yaratılan zararın ya da tehlikenin belli bir ağırlıkta olması gerektiği hususu da dahil edilmiştir (İçel ve diğerleri, a.g.e., s. 4). Örneğin gerekli önlemler alınmadan çatı onarımı sırasında yoldan geçen bir kimsenin üzerine kiremit düşmesi suretiyle yaralanması eylemi söz konusu hususu açıklar niteliktedir.

Özetle yukarıda açıklananlar çerçevesinde suç, bir kimsenin kusurlu ve hukuka aykırı bir davranışı sonucuna bağlı olarak ortaya çıkan ve belli bir ağırlığa sahip olan bu davranışın gerekli hukuk düzeni tarafından hukuka uygun olacak şekilde oluşturulan kanunda tanımlanmış halidir.

Ceza kısaca, kanunun suç saydığı eylemler için öngörülen bir yaptırımdır (Şenyüz, a.g.e., s. 11). Dönmezer ve Erman'a göre ise ceza: 'topluma büyük ölçüde zarar veren eylemler karşılığı olarak devletin kanun ile yarattığı ve izlediği diğer amaçlar yanında özellikle suçu işleyen bazı yoksunluklara tabi kılmak ve böylece toplumun işlenen eylemi onaylamama duygusunu ortaya çıkartmak üzere bir yargı kararı ve sorumluluk derecesi ile orantılı olarak uygulanan korkutucu ve caydırıcı bir müessesedir.' (Dönmezer ve Erman, a.g.e., C.II, s. 543). Literatürde cezanın genellikle üzüntü ve acı çektirme özelliğine sahip bir yaptırım olduğu üzerinde durulmaktadır. Dönmezer ve Erman bu durumun nedeni olarak cezanın olumlu ve yapıcı amaçların sağlanmasına katkıda bulunmasını göstermektedir (Dönmezer ve Erman, a.g.e., C.II, s. 544-545). Fakat günümüz ceza tanımlarına bakıldığında ise üzüntü ve acı çektirme özellikleri yer almamaktadır. Cezanın modern yani günümüz anlamında bir tanımını yapmak gerekirse; ceza, yasalarda suç olarak tanımlanmış eylemlere karşı yine yasalarda öngörülen kişiyi bazı yoksunluklara sokan, suçluyu ıslah etme, topluma yeniden kazandırma ve korkutuculuk özelliğinden dolayı suç işlenmesini önlemeye yönelik olarak uygulanan hukuki bir yaptırımdır (İçel ve Diğerleri, 2002, s. 4). Bu tanımdan da anlaşıldığı üzere günümüz anlamındaki ceza tanımlarında literatürün aksine acı çektirme, üzüntü verme şeklindeki duygular yerini suçluyu topluma yeniden kazandırma, suçluyu ıslah etme, işlenen suçun sorumluluğuna katlanma gibi olgulara bırakmıştır.

Özetle ceza, kişilerin kanunlara aykırı bir biçimde davranması sonucunda ortaya çıkan ve söz konusu davranışta bulunan kişilerin hukuk kurallarına uymasını ve dolayısıyla toplumun huzur ve güvenliğini sağlamak amacıyla yine kanunlarda öngörüldüğü üzere temel hukuk ilkeleri doğrultusunda uygulanan hukuki niteliğe sahip yaptırımlardır.

2. 1. Suç Çeşitleri ve Sınıflandırılması

Suçları çok çeşitli şekillerde sınıflandırmak mümkündür. Suçlar, ağırlıkları veya uygulanacak yaptırımların çeşitleri bakımından sınıflandırıldığında kabahatler ve cürümler ayrımı karşımıza çıkmaktadır (İçel ve diğerleri, a.g.e., s. 8).

2.1.1. Kabahatler ve Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarmaya Yönelik Tartışmalar

Kabahatler kısaca suçun topluma uygun olarak cezalandırılmasıdır. Başka bir ifadeyle toplum, kendi istekleri doğrultusunda bazı eylemleri kabahat saymıştır. Bu şekildeki bir sınıflandırmaya başvurulmasının nedeni olarak da, kabahatlerin sonradan elde edilen haklara yönelik olması, kabahatlerin toplumun gelişmesi ve güvenliği ile devletin idari çıkarlarının hafif şekilde bozulmasına yönelik olmasını savunan görüşlerin varlığı gösterilebilir. (İçel ve diğerleri, a.g.e., s. 9).

Günümüzde ise, pek çok ülkenin yürürlükteki ceza kanunlarına bakıldığında kabahatler ceza kanunu kapsamından çıkarılarak, idare hukuku ve ceza hukukunun bir alt dalını oluşturan idari ceza hukuku kapsamına dâhil edilmektedir. İçel ve diğerlerinin de belirttiği gibi (İçel ve diğerleri, a.g.e., s. 10) özellikle Almanya’da 20’nci yüzyılın başlarından itibaren hazırlanan ceza kanun tasarılarında söz konusu eğilim açıkça görülmektedir. Bu durumun bir kanıtı olarak 1952 yılında Almanya’da yürürlüğe giren *Düzene Aykırılıklar Hakkında Kanun* (Ordnungswidrigkeiten) gösterilebilir. Düzene Aykırılıklar Hakkında Kanun, kabahat olmaktan çıkarılan belirli eylemleri konu edinen ve Alman Hukuk sisteminde yeni bir dal olarak gelişme gösteren *düzene aykırılıklar hukuku* içerisinde yer almaktadır (Mahmutoğlu, a.g.e., s. 101-103, akt. Oğurlu, 2008, s. 18). Düzene Aykırılıklar Hakkında kanunla idareye kovuşturma ve yaptırım yetkisi tanınmıştır. Bu kanun kapsamındaki eylemlerin suç kavramından farklılığını ortaya koymak amacıyla para cezası (geldstrafe) yerine sadece düzene aykırılıkların yaptırımı anlamına gelen geldbusse terimi¹⁷ kullanılmıştır (İçel ve diğerleri, a.g.e., s. 10). Başka bir ifadeyle, Düzene Aykırılıklar Hakkındaki kanuna göre idareye karşı işlenen suçlara karşılık idari nitelikli bir takım yaptırımlar uygulanmıştır.

Sonuç olarak günümüzde kabahatler ceza kanunu kapsamından çıkarılmak suretiyle, ceza kanunu anlamındaki suç kavramından çıkarılmıştır. Kabahatler daha çok; ‘idareye ait yetkilerin nasıl kullanılacağını, sosyal düzeni bozucu davranışların neler olduğunu ve bunları önleyici ne gibi ceza ve tedbirlerin uygulanabileceğini gösteren bir bilim dalı.’ (İçel, Kayıhan/Donay, 1995, s. 31, akt. Oğurlu, a.g.m., s. 21) olarak da tanımlanan idari ceza

¹⁷ Geldbusse; ceza niteliğinde olmayan sadece düzene aykırı olarak yapılan eylemlerin yaptırımı niteliğindeki kavramdır (Kleinkecht, 1970, s. 1265; Schmitt, 1970, s. 67-68 akt. İçel ve diğerleri, a.g.e., s. 10).

hukuku kapsamı içerisinde yer almaya başlamıştır. Bunun doğal bir sonucu olarak da suç olmaktan çıkarak idari yaptırımlar niteliğine dönüşen kabahatlerin ceza kanunundan ayrı bir kanun kapsamında düzenlenmesi gereği ortaya çıkmıştır (İçel ve diğerleri, a.g.e., s. 11).

2.1.2. Cürümler

Cürümler, kabahatlere oranla daha ağır yaptırımlara sahip bir suç türüdür. Ömür boyu hapis, ağır hapis, hapis, ağır para cezası veya kamu hizmetlerinden mahrum bırakma gibi cezaların söz konusu olduğu durumda cürüm suçunun varlığından söz etmek mümkündür. Kısaca, cürümleri kamu düzenini bozucu nitelikteki suçlar oluşturur.

Özetle konu Türk vergi ceza hukuku kapsamında değerlendirildiğinde, Türk vergi ceza hukukunda yasa koyucu, kaçakçılık, vergi mükellefinin özel işlerini yapma gibi suçları ceza kanunu kapsamında ele alarak söz konusu suçları cürüm niteliğinde kabul etmiş, buna karşılık verginin en kısa zamanda ve en az kayıpla tahsilini sağlamak başta olmak üzere olası vergi kayıplarını önlemeye yönelik V. U. K. da düzenlenen “Vergi ziyayı, genel ve özel usulsüzlük” cezalarının ise ceza kanunu kapsamı dışında tutularak Kabahatler Kanunu hükümlerine tabi tutulmaktadır. Başka bir ifadeyle Kabahatler Kanunu’nun genel hükümleri idari para cezasını gerektiren tüm eylemler için geçerlidir yani vergi ziyayı suçu ile genel ve özel usulsüzlük suçlarının varlığı halinde de Kabahatler Kanunu’nun genel hükümlerinin uygulanması gerektiği sonucunu çıkarmak mümkündür. Üyümez’in de belirttiği gibi (Üyümez, 2009, s.263), Kabahatler Kanunu’nun ek 1. maddesinde “04.01.1961 ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda yer alan vergi mahkemelerinin görevlerine ilişkin hükümleri saklıdır.” düzenlenmesi Kabahatler Kanunu’nun vergi ziyayı, genel ve özel usulsüzlük suç ve cezaları bakımından da geçerli olduğunu göstermektedir. Kabahatler Kanunu çerçevesinde kabahat olarak sayılmaya başlayan vergi ziyayı, genel ve özel usulsüzlük cezaları birer idari yaptırım niteliğinde kabul edilmiştir. Başka bir ifadeyle tez çalışmasının esas konusunu oluşturan usulsüzlük cezaları birer idari yaptırım niteliğindedir.

2.2. Cezaların Çeşitleri ve Sınıflandırılması

Dönmezer ve Erman’ın belirttiği üzere (Dönmezer ve Erman, a.g.e., C.II, s. 587), tarihin ilk dönemlerinden günümüze uzanan süreç içerisinde, ceza hukukundaki gelişmelere paralel olarak cezaların sayısı artmış, failin hayatına, hürriyetine, malına, hukukuna etkili olabilecek değişik cezalar tespit edilmiştir. Literatürde bu cezalar, çeşitli unsurlar göz önünde bulundurularak sınıflandırılmıştır. Başka bir ifadeyle tarihi süreç içerisinde ceza hukukundaki gelişmelerle orantılı olarak cezaları çeşitli sınıflandırmalara tabi tutmak mümkün olmuştur. Tablo 2.1 söz konusu sınıflandırmayı göstermektedir.

Tablo 2.1 Cezaların Sınıflandırılması

Hukuki Nitelikleri Yönünden Cezalar	Konuları ve Nitelikleri Yönünden Cezalar	Süreleri ve Ağırlıkları Yönünden Cezalar	Bilimsel Yönden Cezalar
Müebbet Hapis Cezası	Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar	Müebbet Hapis Cezası	Uyarıcı Cezalar
Ağır Hapis Cezası	Mala İlişkin Cezalar	Geçici Hapis Cezası	Uslandırıcı Cezalar
Ağır Para Cezası	Haysiyet Kırıcı Cezalar		Tasfiye Edici Cezalar
Hafif Hapis ve Para Cezası			

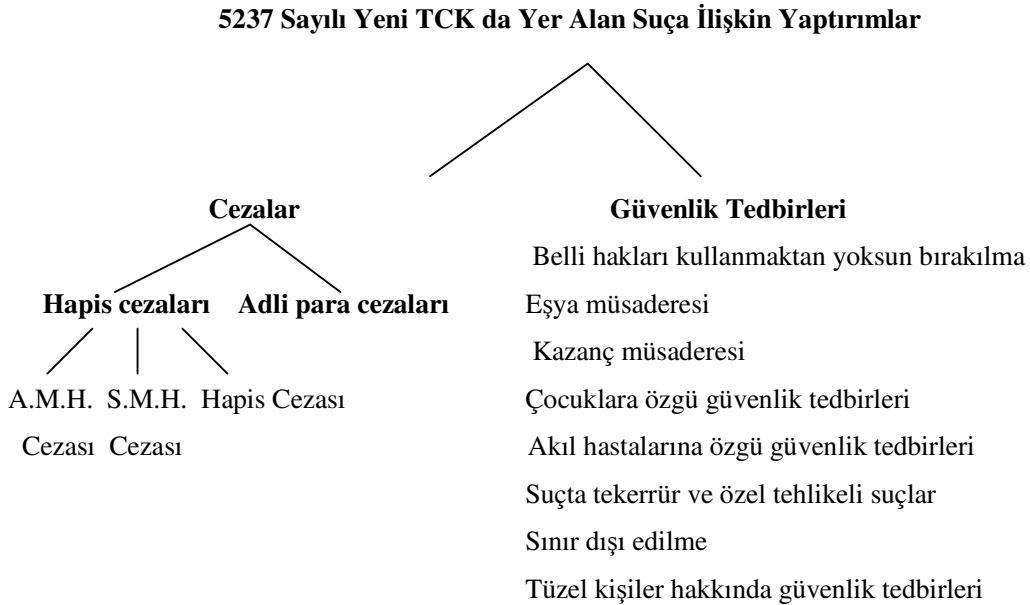
Kaynak: Dönmezer ve Erman, 1997, s.587'den uyarlanmıştır.

Tablo 2.1'de görüldüğü üzere cezaların sınıflandırılması dört başlık altında toplanabilir; ilk sınıflandırma *hukuki nitelikleri yönünden cezalar* şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Bu sınıflandırmada kanun koyucunun takdiri söz konusudur. Yani kanun koyucu oluşturduğu suç sistemini karşılamak amacıyla suçlara vermiş olduğu öneme göre bir tasnif yapmaktadır.¹⁸ Cezaların ikinci sınıflandırılma biçimi *konuları ve nitelikleri yönünden cezalar*dır. Cezaların sınıflandırılmasında cezalar ihlal ettikleri hak ve yararların niteliklerine göre bir tasnife tabi tutulmaktadır. Üçüncü sınıflandırma biçimi *süreleri ve ağırlıkları yönünden cezalar*dır. Bu cezalar ancak hürriyeti bağlayıcı cezalar için söz konusu olabilmektedir. Cezalara ilişkin son sınıflandırma *bilimsel açıdan cezalar* şeklindeki ayrımdır. Bilimsel açıdan cezaların tasnifi

¹⁸ Bu sınıflandırma biçimine örnek olarak 765 Sayılı TCK 11'nci madde gösterilebilir. Bu maddeye göre müebbet hapis cezası ağır hapis cezası, ağır para cezası ve hafif hapis ve para cezası söz konusu sınıflandırma göz önüne alınarak oluşturulmuştur (Üyümez, a.g.e., s. 67).

cezalardan beklenen amaçların çokluğuna dayanır ve cezaların bireyselleştirilmesi ile ilgilidir. Uyarıcı, uslandırıcı ve tasfiye edici cezalar şeklinde kendi içerisinde ayrılmaktadır¹⁹.

Özetle ceza, dört değişik şekilde sınıflandırılmaktadır. Söz konusu sınıflandırmalar Türk Ceza Hukukunda 26.09.2004 tarihinde kabul edilen 5237 sayılı yeni TCK ile birlikte değişiklik göstermiştir. Hakeri'nin de belirttiği gibi (Hakeri, 2006, s. 245) TCK da yer alan yaptırımlar ceza ve güvenlik tedbirleri olarak ikiye ayrılmıştır. Cezalarda Hapis cezaları ve adli para cezaları olarak bir ayrıma tabi tutulmuştur (TCK, md. 45). TCK md 46 da hapis cezaları, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası, müebbet hapis cezası ve süreli hapis cezası olarak bir ayrıma tabi tutulmuştur. Hakeri'nin de belirttiği gibi (Hakeri, a.g.e., s. 245) TCK da güvenlik tedbirleri ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiştir. TCK md 53-60 söz konusu düzenlemeleri içermektedir. Bu düzenlemeler, Tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbirleri (TCK, md. 60) ve sınır dışı edilme (TCK, md. 59) gibi sınıflandırmalardan oluşmaktadır. Yukarıda 5237 sayılı yeni TCK ya göre suç oluşturan eylemlerin yaptırımlarını Şekil 2.1 yardımıyla da özetlemek mümkündür.



Şekil 2.1 5237 sayılı yeni TCK da Suça İlişkin Yaptırımların Sınıflandırılması

Kaynak: 5237 Sayılı Yeni Türk Ceza Kanunundan tasarlanmıştır.

¹⁹ Konuları ve nitelikleri yönünden cezalar bir sınıflandırmaya tabi tutulduğunda ise, hürriyeti bağlayıcı cezalar mala ilişkin cezalar ve haysiyet kırıcı cezalar şeklinde bir ayrıma tabi tutulabilir. Süreleri ve ağırlıkları yönünden cezalar ise müebbet hapis cezası ve geçici hapis cezası şeklinde bir sınıflandırmaya tabidir. Cezaların son sınıflandırılma biçimi olan bilimsel yönden cezalar ise, uyarıcı- uslandırıcı ve tasfiye edici cezalar şeklinde bir ayrıma tabi tutulmaktadır.

2. 3. Ekonomik Suç Kavramı

Ekonomik suç kavramı, temelde ekonomik ilişkilerin ve ticari faaliyetlerin artışıyla oluşturulan ekonomik hayatın düzenlenmesine ilişkin kurallara aykırı hareket edilmesi sonucunda ortaya çıkmıştır. (Tiryaki ve Gürsoy, .2008, s. 55). Çalışmamızın bu bölümünde öncelikle literatürde ekonomik suç kavramının nasıl açıklanmaya çalışıldığı incelenmiş ve buradan hareketle söz konusu kavram ile yarattığı etkilerden bahsedilmiştir.

2. 3. 1. Literatürde Ekonomik Suç Kavramı

Literatürde ekonomi ile suç arasındaki ilişkiyi kuran ve suçun varlığını ekonomik düzene bağlayan temel görüş Marksist görüş olmuştur. Marksist görüşe göre, bir toplumun ekonomik koşulları ile sosyal yapısı arasındaki ilişki sonucunda suç ortaya çıkmaktadır. Dönmezer'in de belirttiği gibi (Dönmezer, a.g.e., s. 289), suç bu görüşte tarihi maddecilik doktrini ile açıklanmaktadır. Özetle Marksist görüş taraftarları suçun varlığını, rekabete dayalı kapitalist ekonomik düzene bağlamışlardır. Başka bir ifadeyle suç, toplumsal sınıf ve gruplar arasındaki çekişmenin doğal bir sonucudur.

Esasen ekonomik suç kavramı, para ekonomisinin geçerli olmaya ve dolayısıyla ticari faaliyetlerin gelişmeye başladığı dönemlerden itibaren kriminologlar tarafından çeşitli görüşler doğrultusunda ele alınarak incelenmiştir. Üyümez' nde belirttiği gibi (Üyümez, 2004, s. 44) söz konusu kavramı açıklamaya yönelik bu görüşleri iki ana grupta toplamak mümkündür. Birinci grup görüş *beyaz yaka suçları* (White Collar Crime) olarak bilinen görüştür. Bu suçları ilk inceleyen kişi Edwin H. Sutherland olmuştur. Sutherland'a göre beyaz yaka suçları 'yüksek sosyal mevki ve saygınlığı olan kimselerin mesleklerini yaparlarken, toplum tarafından kendilerine gösterilen güvenin ihlal edilmesi sonucunda işledikleri suçlardır.' (Sutherland, 1940, s. 12, akt. Üyümez, 2004, s. 44). Sutherland'ın yapmış olduğu bu tanımlamadan beyaz yaka suçlarının temel özellikleri çıkarılabilir. Sırasıyla bu özellikler;

- Anılan suçları, mesleklerinde saygınlık kazanmış yüksek konumdaki kişiler işlemektedir,
- Anılan suçları işleyen kişiler, mesleklerinde sahip oldukları yetkileri toplum menfaatini göz ardı ederek kötüye kullanmaktadır,
- Bu suçlar, bir takım hileli işlemlerin gerçekleştirilmesi sonucunda ortaya çıkmaktadır,

(Sutherland, 1940, s. 12 akt. Geis and Meier, 1977, s. 39, akt. Üyümez, a.g.t., s. 44) şeklinde özetlemek mümkündür. Sutherland'ın sadece bireyleri dikkate alarak yapmış olduğu

beyaz yaka suçları tanımı Nelken tarafından eleştirilmiştir. Nelken²⁰ bu suçların varlığında işletmelerinde göz önünde bulundurulması gerektiğinden söz etmiştir. Başka bir ifadeyle Nelken, ekonomik suçları sadece insanların işlemediğini, şirketlerin de bu suçları işlediğini savunmuştur. Nelken'in bu yaklaşımı günümüz dünyasında gerçekliği olan ve kabul gören bir yaklaşımdır.

Ekonomik suç kavramını açıklamaya çalışan bir diğer görüşte, Fransız kriminologlar tarafından ortaya atılan *meslek suçu* (occupational crime) görüşüdür. Bu görüşe göre meslek suçları; mesleki faaliyetlerin toplum menfaatleri göz ardı edilerek kötüye kullanılması sonucunda ortaya çıkan suçlardır (Kellens, 1977, s. 75 akt. Üyümez, a.g.t, s. 46). Kellens'in bu tanımlamasından anılan suçların beyaz yaka suçlarından farkı da ortaya çıkmaktadır. Bu fark, beyaz yaka suçları görüşünü savunanların sosyal ve ekonomik açıdan yüksek statüye sahip olan kişilerin ekonomik suçları işleyen kişiler oldukları şeklindeki düşüncelerinin meslek suçu görüş taraftarlarınınca kabul görmemesidir. Başka bir ifadeyle farklı statülerde yer alan her meslek sahibi kişi de ekonomik suç işleyebilir.

Dönmezer'e göre ise ekonomik suç, ülkede geçerli ekonomi alt sisteminin kuralları çerçevesinde işlenmesini engelleyen yani toplumun koruması gereken ekonomik faydalarına zarar veren veyahut bunları tehlikeye sokan ve bu nedenle yasaklanan fiillerdir (Dönmezer, 1987, s. 20).

Sonuç olarak ekonomik suç, ister bireyler tarafından isterse işletmeler tarafından işlenmiş olsun, ekonomik çıkar sağlamak için herhangi bir mesleki faaliyetin kötüye kullanılması sonucunda ortaya çıkan eylemlere verilen addır.

2. 3. 2. Ekonomik Suçun Etkileri

Ekonomik suçlar; günümüzde insanları, şirketleri, ülkeleri gerek sosyal gerekse hukuksal ve ekonomik açıdan olumsuz bir biçimde etkilemektedir. 2007 yılında Küresel Ekonomik Suçlar Araştırması²¹ raporuna göre, son iki yılda tüm dünyada şirketlerin % 43'ü ekonomik suçlara maruz kalmıştır. Türkiye'de ise bu oran %36'dır. Türkiye'de son iki yılda işlenen

²⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz. David Nelken, 'White Collar Crime', USA-Vermont: Darmouth Publishing Company, 1994, s. 79).

²¹ Ekonomik suç: insanlar, kültürler ve kontrol yöntemleri Küresel Ekonomik Suçlar Araştırması – 2007 adlı raporda Pricewaterhouse Coopers 2007 Küresel Ekonomik Suçlar Araştırması'nın sonuçları bulunmaktadır. Rapor dünya genelinde ekonomik suçların varlığı hakkında dikkat çekmek ve bu tür suçların ortaya çıkarılması ile etkilerine dair insanların fikir sahibi olmasını amaçlamaktadır. Raporun veri aldığı sonuçlar Türkiye'deki önde gelen 105 şirketin katılımı ve 40 ülkede 5.400'den fazla şirketin üst düzey temsilcileriyle görüşülerek oluşturulmuştur. Ayrıntılı bilgi için bkz. http://www.pwc.com/tr/tur/ins-sol/publ/gecs2007_Turkeyreport_tr.pdf.

ekonomik suçlar nedeniyle ortaya çıkan kayıp olay başına 3,9 milyon ABD dolarıdır. 2,4 milyon ABD dolarlık dünya ortalaması göz önüne alındığında bu oran oldukça yüksektir.

Özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde insanları ekonomik suç işlemeye yönelten en önemli nedenlerden biri olarak, insanların rahat bir yaşam biçimi sürdürmek istemeleri gösterilebilir. Ekonomik suçların işlenmesine karşın genellikle ceza kanunları uyarınca herhangi bir yaptırımın uygulanmaması veya başka bir ifadeyle ekonomik suçların çoğuna idari nitelikli yaptırımlar uygulanıyor olması nedeniyle söz konusu suçlar zamanla Dönmezer'in de belirttiği gibi (Dönmezer, a.g.e., s. 67) başka suçların işlenmesini teşvik etmekte, adeta suç işlemeyi toplumun gözü önünde meşrulaştırmaktadır. Buna ilaveten işlenebilir ihtimali yüksek olan ağır ekonomik suçların işlenmesi sonucunda ülkelerde ortaya çıkan ekonomik krizler, işsizliğin artmasına, açlık ve dayanma sınırlarının aşarak toplumsal isyanların yaşanmasına ve toplumsal düzenin bozulmasına neden olmaktadır.

Yukarıda açıklandığı üzere ekonomik suçların ekonomik ve sosyal etkileri dışında hukuksal etkileri de söz konusudur. Bilindiği üzere ekonomik suçlar, temelde hukuka aykırı eylemlerdir. Suç kavramını içerisinde barındırdığı için hukuka aykırı olması doğal karşılanmaktadır. Ancak işlenen ekonomik suçlara karşı toplumun duyarsız kalması zamanla Anayasalarla güvence altına alınmış hukuk devleti olma ilkesini zedelemekte ve bu durumda en azından demokrasi ile idare edilen ülkelerde suç işlememiş bireylerin de hukuka olan güvenlerinin azalmasına bu yolla da toplumda hukuk kurallarının değersizleşmesine yol açmaktadır.

Ekonomik suç kavramına ilişkin yukarıda yapılan açıklamaları Tablo 2.2 yardımıyla da özetlemek mümkündür.

Tablo 2. 2 Genel Olarak Ekonomik Suç Kavramı

Literatürde Ekonomik Suç Kavramına İlişkin Görüşler	Ekonomik Suçun Temel Özellikleri	Ekonomik Suç İşleme Nedenleri	Ekonomik Suçun Etkileri
<p>Marksist Görüş</p> <p>Ekonomik suç, kapitalist ekonomi düzenindeki toplumsal sınıf ve gruplar arasındaki çekişmenin doğal bir sonucudur.</p>	<p>Birinci temel özellik;</p> <p>Ekonomik suçlar ekonomik çıkar sağlamak amacıyla işlenir.</p> <p>İkinci temel özellik;</p> <p>Ekonomik suçlar, hileli işlemlerin gerçekleştirilmesi ile ortaya çıkar.</p>	<p>Psikolojik Faktör</p> <p>Ekonomik suçların işlenmesinde temel neden, insanların daha rahat bir yaşam sürdürmek istemesidir.</p>	<p>Ekonomik Etkiler</p> <p>Ekonomik suçların işlenmesi, toplumun daha da fakirleşmesine, işsizliğin, yoksulluğun daha da artmasına ve ekonomik krizlerin yaşanmasına yol açmaktadır.</p> <p>Sosyal Etkiler</p> <p>Toplumsal isyanların, yağmacılığın başlamasıdır.</p>
<p>Diğer Görüşler</p> <p>Beyaz Yaka Suçları,</p> <p>Yüksek statüdeki meslek sahiplerinin işlediği suçlardır.</p> <p>Meslek Suçları,</p> <p>Statüsü ne olursa olsun her meslek sahibinin işlediği suçlardır.</p>	<p>Üçüncü temel özellik,</p> <p>Ekonomik suçları işleyen kişiler mesleklerinde sahip oldukları yetkileri toplum yararına aykırı bir şekilde kullanmaktadır.</p>	<p>Sosyo-Ekonomik Faktör</p> <p>Toplumun refah seviyesinin düşük olması, gelir dağılımının adaletsiz olması, toplumda rüşvetin, işsizliğin ve yoksulluğun yaygın olmasıdır.</p>	<p>Hukuksal Etkiler</p> <p>Hukuk devleti ilkesinin zedelenmesi ve toplum önünde hukuk kuralları ve hukukun önemini kaybetmeye başlamasıdır.</p>

Kaynak: Üyümez, 2004, s.44-46'dan uyarlanmıştır.

2. 4. Vergi Suçu Kavramı

Vergi ceza hukukunun temel kavramlarından birisini oluşturan vergi suçunun ceza hukuku ve vergi hukuku alanlarında hatta idari yaptırımlar niteliğinde olmasından dolayı idare hukuku alanında farklı tanımları yapılmaktadır. Konuya vergi ceza hukuku açısından da bakıldığında ortak bir vergi suçu tanımının varlığından söz etmek mümkün değildir. Başka bir ifadeyle vergi ceza hukuku literatüründe de vergi suçunun farklı tanımları yapılmıştır.

Öncel, Kumrulu ve Çağan vergi suçunu, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlar olarak tanımlamıştır. Bazı eylemlerin vergi suçu olarak kabulünde ihlal edilen menfaati hazine yararı yani kamu yararı oluşturmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., s. 209).

Mutluer ise vergi suçunu dar ve geniş anlamda olmak üzere ikili bir sınıflandırmaya tabi tutarak tanımlamıştır. Ona göre geniş anlamda vergi suçu, vergi kaybına sebep olma, vergi kanunlarının öngördüğü biçimsel kurallara uymama ve sahtekârlığı kapsayan bir kavramdır. Dar anlamda vergi suçu ise, yalnızca vergi kaybına sebebiyet verme durumudur (Mutluer, 1979: s. 38).

Şenyüz'e göre vergi suçu, vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi sonucunu içeren ve kanunların cezalandırdığı eylemlere verilen isimdir. (Şenyüz, a.g.e., s. 13).

Bayraklıya göre vergi suçu; vergi kanunlarına göre vergi yükümlüsü veya sorumlusu ya da vergilendirme işlerinde görevli olan kimseler tarafından vergi yasalarında belirtilen bir takım biçimsel yükümlülüklerle ve zorunluluklara aykırı olarak işlenen ve bu yolla devleti vergi kaybına uğratan ya da kamu düzenini bozan, kanundaki suç tanımına uygun nitelikte cezayı gerektiren eylemlerdir (Bayraklı, 1999, s. 73).

Yapılan tüm bu tanımlamalardan vergi suçunun belli başlı nitelikleri ortaya çıkartılabilir. Bu nitelikler sırasıyla;

- Vergi suçlarının ekonomik bir suç olması,
- Vergi suçlarını vergi yükümlüsü, vergi sorumlusu ya da vergilendirme işlemlerinde görevli kişilerin iştiraki sonucunda işlenmesi,
- Söz konusu suçların vergi yasaları uyarınca belirtilen bir takım biçimsel ve maddi yükümlülüklerin yerine getirilmemesi sonucunda ortaya çıkması,
- Devleti vergi kaybına uğratan bir değer olması,

şeklinde özetlenebilir.

Sonuç olarak vergi suçu, vergi kanunlarına göre vergi ilişkisi bulunan kimselerin yine vergi kanunlarında belirtilen hükümlere aykırı davranışları sonucunda devleti vergi kaybına uğratması durumudur.

2. 4. 1. Vergi Suçunun Unsurları

Yukarıda değinildiği üzere ceza hukukunda bir suçun varlığından bahsedilmek için, yapılan davranışın suçun unsurları adı verilen belirli şartları taşıması gerekmektedir. Vergi ceza hukukunda da vergi suçundan bahsedebilmek için ceza hukuku anlamında ki suçun unsurları olarak bilinen kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsurunun birlikte gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Kanuni, maddi, manevi ve hukuka aykırılık unsurları birlikte gerçekleşmeden herhangi bir vergi suçunun varlığından söz etmek mümkün değildir. Vergi suçunun unsurları aşağıda paragraflar halinde açıklanmıştır.

Kanuni unsur olarak bilinen unsur, TCK' da 'Kanunsuz suç olmaz.' ilkesinden yani cezaların kanuniliği ilkesinden ortaya çıkan bir unsurdur. Bilindiği üzere bu ilkeye göre, ceza kanunlarının suç olarak saymadığı ya da tarif etmediği eylemler suç olarak kabul edilmemekte ve dolayısıyla ceza verilememektedir. Konu vergi suçları açısından ele alındığında da benzer bir durum söz konusudur. Bayraklı'nın da belirttiği gibi (Bayraklı, a.g.e., s. 74) Türk hukukunda vergi suçlarına ilişkin tanımlamaların büyük bir kısmı VUK' da yer almaktadır. Kısaca vergi suçlarının varlığından söz edebilmek için VUK' da açıkça suç olarak tanımlanan eylemlerin bulunması gerekmektedir.

Suçun bir diğer unsurunu oluşturan maddi unsur ise, temel olan bir eylemin her ne surette olursa olsun varlığıdır. Maddi unsur hareket, sonuç ve nedensellik bağı olmak üzere kendi içerisinde üçe ayrılmaktadır. Bu üç alt unsurun aralarındaki ilişki sonucu suçun maddi unsuru ortaya çıkmaktadır. Bu üç alt unsur vergi suçları açısından incelendiğinde ise ilk olarak vergi suçlarında *hareket* bazı suçları yapma veyahut yapmama şeklinde sayılmıştır. Bazı vergi suçlarında da suç hareketleri sayılmamıştır (Bayraklı, a.g.e., s. 75). Vergi suçlarında *netice*, yapılan eyleme bağlı olarak ya kamu düzeninin ihlali veya vergi kaybı yaratılmasıdır. Maddi unsuru oluşturan son alt unsur olan *nedensellik bağı*, vergi suçlarında eylemi yapan kişilerle vergi kaybı veyahut kamu düzenini bozma şeklinde ortaya çıkan durumlar arasında mutlaka bir ilişkinin kurulması gereklidir (Dönmezer ve Erman, a.g.e., C1, s. 310). Başka bir ifadeyle hareket ile sonuç arasında bir ilişki kurulmadan vergi suçunun varlığından söz edilemez.

Suçun üçüncü unsurunu kusurluluk olarak da ifade edilen manevi unsur oluşturmaktadır. Bu unsur kısaca, vergi suçunu doğuran eylemlerin, eylemleri işleyen kişiye isnat edilebilmesini²² ifade etmektedir. Vergi suçlarında kusurluluk idari nitelikli suçlar açısından kabul edilmemektedir (Üyümez, a.g.t., s. 55). Ayrıca, vergi hukukunda, isnat kabiliyeti açısından ceza hukukunda farklı bir yön izlenmiştir. Vergide cezai sorumluluk açısından tüzel kişilerin vergi suçlarından sorumluluğu kabul edilmiştir (Bayraklı, a.g.e., s. 98). Özetle bu unsur, vergi suçu sayılan eylemler ile ceza hukukunda suç sayılan eylemler arasındaki farkı ortaya çıkarmaktadır. Söz konusu farklar Tablo 2. 3 yardımıyla açıklanabilir.

Tablo2. 3 Manevi Unsur Açısından Vergi Suçu Sayılan Eylemler ile Ceza Hukukunda Suç Sayılan Eylemler Arasındaki Farklar

Vergi Suçu Sayılan Eylemler	Ceza Hukukunda Suç Sayılan Eylemler
Vergi ziyayı, Usulsüzlük Cezaları gibi idari nitelikli yaptırımları gerektiren idari nitelikli vergi suçlarında manevi unsur yani kusurluluk aranmamaktadır.	Ceza hukukunda bir suçun varlığından söz edebilmek için kişinin yaptığı davranışta manevi unsur yani kusurluluk aranmaktadır.
TCK' da yer alan cezaların şahsiliği ilkesi vergi suçlarında tam olarak geçerli olmamaktadır.	TCK' da yer alan cezaların şahsiliği ilkesi ceza hukukunda geçerli olan ve kabul edilen bir ilkedir.

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 2.3' den de anlaşıldığı üzere suçun manevi unsuru, vergi suçu sayılan eylemler ile ceza hukukunda suç sayılan eylemleri iki noktada birbirinden ayırmaktadır. Söz konusu ilk ayırım veya fark, ceza hukukunda suç sayılan eylemlerin aksine idari nitelikli vergi suçlarında suçu işleyen kişilerin kusurlu olup olmadığının aranmamasıdır. Başka bir ifadeyle vergi suçunu işleyen kişinin bu suçu bilerek veya bilmeyerek işlemesinin dikkate alınmamasıdır. Bu durumun sebepleri olarak, idari nitelikli vergi suçlarının ekonomik bir suç olarak algılanması, idari yaptırımlar olarak kabul görmesi, sadece kamu yararının ihlali ve devletin vergi kaybına

²² Isnat yeteneği; kısaca anlama ve isteme yeteneğidir. Başka bir ifadeyle kusurlu davranma yeteneğine sahip bir irade ile ve somut olayda kusurlu davranışla hareket edilmesi gereklidir (Dönmezer ve Erman, a.g.e., C.1, s. 310)

uğratılması şeklinde gösterilmesi sayılabilir. Vergi suçu sayılan eylemler ile ceza hukukunda suç sayılan eylemler arasındaki ikinci fark ise, TCK' da yer alan ve evrensel bir hukuk kuralı olan cezaların şahsiliği ilkesinin²³ vergi suçlarında tam olarak geçerli olmamasıdır. Bilindiği üzere bu ilkede şahsilik ilkesi gerçek kişiler için geçerlidir. Başka bir ifadeyle ceza hukukunda suç sayılan eylemleri sadece gerçek kişiler işleyebilir. Vergi suçlarında ise gerçek kişilerin yanı sıra tüzel kişilerin de suç işleyebileceği kabul edilmiştir. Yani vergi suçlarında tüzel kişiliklere de cezai sorumluluk yüklenebilir. Bu nedenle de cezaların şahsiliği ilkesi vergi suçları açısından tam olarak uygulanamamaktadır.

Bilindiği üzere suçun son unsurunu hukuka aykırılık unsuru oluşturur. Vergi suçlarında hukuka aykırılık unsuru; vergilendirmeye ilişkin tüm yükümlülüklerin yerine getirilmemesinin hukuk düzeni tarafından hukuka aykırı olarak kabul edilmesi durumudur (Üyümez, a.g.t., s. 55). Başka bir ifadeyle VUK' a aykırı davranışlarda bulunulması söz konusu unsuru ortaya çıkarmaktadır.

Özetle, idari nitelikli vergi suçları hariç tutulursa sadece kanuni, maddi, manevi ve hukuka aykırılık olarak tanımlanan dört unsurun birlikte gerçekleşmesiyle herhangi bir vergi suçunun varlığından söz edilebilir. Kanuni, maddi, manevi ya da hukuka aykırılık unsurundan birinin gerçekleşmemesi halinde herhangi bir vergi suçunun varlığından söz etmek mümkün değildir.

2. 4. 2. Ekonomik Suç Vergi Suçu İlişkisi

Daha öncede belirtildiği üzere ekonomik suçlar, ekonomik menfaat sağlamak amacıyla işlenen suçlardır. Vergi suçları ise bilindiği üzere vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi sonucunu içeren ve kanunların cezalandırdığı eylemlerdir (Şenyüz, a.g.e., s. 13). Fakat vergi suçlarının da işlenmesi halinde yükümlülere ekonomik bir çıkar sağladığı bilinmektedir. Buradaki çıkar yükümlünün ödemesi gereken vergiyi ödemeyerek kendi tasarrufunda kullanması şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Ekonomik suç ile vergi suçu arasındaki ilişkinin temelini bu suçların çoğunlukla toplumun belli bir kesimi tarafından işleniyor olması oluşturmaktadır. Başka bir ifadeyle ekonomik ve ticari faaliyetlerde bulunan kişiler ya da kişilerin idaresindeki toplumda

²³ Bilindiği üzere bu ilke, suçu işleyen kişi veya kişilerin cezadan doğrudan sorumlu olması suç işleyenlerin dışındaki kişilere doğrudan sorumluluğun yüklenmemesi veya cezalandırılmaması demektir. Bu ilke cezada kolektif sorumluluk ilkesinin yerine geçmiş olan bir ilkedir. Kolektif sorumluluk ilkesi de kusurluluk ilkesi ile yakından ilişkilidir. Özellikle 13'ncü yy da cezalandırmada kusurun önem kazanmasıyla birlikte şahsilik ilkesi de önem kazanmaya başlamıştır (<http://rega.basbakanlik.gov.tr/eskiler/2007/03/20070322-16.htm>, [15.12.2008]).

markalaşmış ve saygınlık kazanmış şirketler çoğunlukla vergi suçlarını dolayısıyla ekonomik suçları işlemektedir.

Vergi literatürü incelendiğinde ise vergilendirmeye ilişkin yükümlülükleri yerine getirmeyen söz konusu kişilerin ya da şirketlerin eylemlerini ceza hukuku anlamındaki suç kavramı dışında tutma konusunda görüşler vardır. Bu durumun kanıtı olarak De Cook'un vergilendirmeye ilişkin hukuka aykırı davranışların ceza hukukuna göre cezalandırılmaması için değişik ceza politikaları önermesi gösterilebilir (Cook, 1989, s. 7 akt. Üyümez, a.g.t., s. 57) Buna ilaveten günümüzde kanunda öngörülen belirli vergi suçlarına karşılık tam anlamıyla ceza niteliğinde olmayan idari nitelikli yaptırımların uygulanıyor olması da gösterilebilir.

Sonuç olarak, vergi suçu ceza kanunlarındaki suç tanımı dışında tutulmaya çalışılsa da temelde ekonomik bir menfaate dayandığı için ekonomik bir suç olarak kabul edilmektedir. Gerek vergi literatürüne gerekse günümüz dünyasında karşılaşılan vergi uyuşmazlıklarına bakıldığında ekonomik suç ve vergi suçlarını çoğunlukla ekonomik ve ticari faaliyette bulunan şirketler ve bu şirketleri idare eden kişilerin işlemekte olduğu bilinen bir gerçektir. Ayrıca söz konusu suçların işlenmesine karşılık idari yaptırımlar şeklinde bir takım cezaların uygulanıyor olması da ekonomik suçların daha fazla yaygınlaşmasına yol açmaktadır. Ekonomik suç ile vergi suçu arasındaki ilişki Tablo 2.4 yardımıyla da gösterilebilir.

Tablo 2.4 Ekonomik Suç ile Vergi Suçu Arasındaki İlişki

<p style="text-align: center;">Suç</p> <p style="text-align: center;">İşleyenler ve Suçun İşlenme Amacı</p> <p style="text-align: center;">Bakımından</p> <p style="text-align: center;">Birinci İlişki</p>	<p style="text-align: center;">Suç</p> <p style="text-align: center;">Uygulanacak Olan Ceza</p> <p style="text-align: center;">Bakımından</p> <p style="text-align: center;">İkinci İlişki</p>
<p style="text-align: center;">Ekonomik suçlar, ekonomik ve ticari faaliyette bulunan gerçek kişiler veyahut bu gerçek kişilerin idare ettikleri tüzel kişilikler aracılığıyla işlenmektedir.</p> <p style="text-align: center;">Ekonomik suçlar, esasen ekonomik bir çıkar yani menfaat sağlamak amacıyla işlenmektedir.</p>	<p style="text-align: center;">Ekonomik suçlara, belirli istisnalar haricinde ceza hukuku anlamında uygulanması gereken cezalar yerine idari ceza niteliğine sahip bir takım yaptırımlar uygulanmaktadır.</p>

Kaynak: Üyümez, 2004, s.57'den uyarlanmıştır.

2. 4. 3. Vergi Suçlarının Özellikleri

Vergi suçu kavramı ile ilgili şu ana kadar yapılan açıklamalar çerçevesinde söz konusu kavramın belli başlı bir takım özellikleri kendi içerisinde barındırdığını da söylemek gerekmektedir. Aynı zamanda bu özellikler vergi suçlarının ceza hukuku anlamındaki suçlardan farkını açık bir biçimde ortaya koymaya katkı sağlamaktadır. Söz konusu özellikleri sıralayacak olursak;

- Vergi suçları, ceza kanunlarında yer alan suçlardan farklı bir konuma sahiptir. Başka bir ifadeyle vergi suçları ekonomik suçlar sınıfında yer almaktadır. Çünkü, Üyümez'in de belirttiği gibi (Üyümez, a.g.t, s. 62) bu suçların cezalandırılmasının temelinde devletin uğradığı ekonomik zararın telafi edilmesi yatmaktadır.
- Vergi suçlarının işlenmesine karşılık uygulanan yaptırımlar ceza kanunlarında yer alan cezaların ağırlık dereceleri göz önüne alındığında daha hafif bir niteliğe sahiptir. Bu

durumun kanıtı olarak vergi suçlarına karşılık usulsüzlük, vergi zıyayı cezaları gibi idari yaptırımların varlığı gösterilebilir.

- Vergi suçlarının önemli bir özelliği de mağdurlar üzerine yarattığı etki bakımından ortaya çıkmaktadır. Ceza kanunlarında yer alan suçların mağdurlarının sayısı az olmasına karşılık ekonomik bir suç olan vergi suçunun mağdurlarının sayısı oldukça fazladır. Çünkü vergi suçlarının maliyeti ister istemez tüm topluma yansımaktadır (Erman, a.g.e., s. 5, agt. Üyümez, a.g.t., s.64).

2. 4. 4. Vergi Suçlarının Sınıflandırılması

Vergi suçlarını farklı şekillerde sınıflandırmak mümkündür. Bu çalışmada ise vergi suçlarının sınıflandırılması, ihlal edilen hak ve menfaate göre, suçu işleyen kişilere göre ve suçun niteliğine göre olmak üzere üç ana grup altında toplanmıştır. *İhlal edilen hak ve menfaate göre* vergi suçlarını vergi kaybına neden olan, vergi kaybına neden olma tehlikesi taşıyan ve vergi güvenliğini bozucu vergi suçları ²⁴şeklinde ayırmak mümkündür. *Suçtu işleyen kişilere göre* vergi suçlarını vergi yükümlüsü ya da sorumlusunun işlediği ve vergilendirme işinde görevli bulunanların işlediği vergi suçları şeklinde ayırmak mümkündür. *Suçun niteliğine göre ise* vergi suçlarını, idari vergi suçları ve adli vergi suçları şeklinde ayırmak mümkündür (Gelirler Genel Müdürlüğü, 1998, s. 39-40-82-83).

Vergi suçlarını sınıflandırırken göz önünde bulundurulması gereken bir husus da vergi suçlarının niteliğine yönelik sınıflandırma da literatürde görüş birliğinin olmamasıdır (Şenyüz, a.g.e., s. 17). Bu durumun nedeni olarak da özellikle VUK' da idari vergi suçları için bir terim birliği olmaması gösterilebilir.

Bu çalışmanın izleyen bölümlerinde idari vergi suçları denildiğinde Öncel, Kumrulu ve Çağan'ın tanımladığı mali nitelikli suçlar kavramı kastedilecek, adli vergi suçları denildiğinde ise ceza hukuku anlamındaki suçlar kastedilecektir.

2. 4. 5. Vergi Suçlarının Kanun Sistematigi İçindeki Yeri

Vergi ceza hukukunun temel konusunu oluşturan vergi suçları ve cezalara ilişkin hükümler büyük ölçüde 213 sayılı VUK' un 4'ncü kitabında ve farklı vergi kanunlarında yer almaktadır. Şenyüz'ün de belirttiği gibi (Şenyüz, a.g.e., s. 19) Türkiye'de vergi cezaları genel ceza hukukundan ayrı olarak vergi ceza hukuku altında düzenlenmiştir. Vergi cezalarının özel

²⁴ Vergi kaybına neden olan vergi suçlarına örnek olarak, vergi zıyayı cezasını; vergi kaybına neden olma tehlikesi taşıyan suçlara örnek olarak usulsüzlük cezalarını; vergi güvenliğini bozucu vergi suçlarına örnek olarak vergi memurlarının işledikleri suçlar gösterilebilir (Gelirler Genel Müdürlüğü, 1998, s. 82).

bir kanunla düzenlenmiş olması TCK hükümlerinin vergi suçlarında geçerli olmadığı sonucuna götürmemelidir. Çünkü TCK' ın: 'bu kanundaki hükümler özel ceza kanunlarının bu kanuna aykırı olmayan maddeleri hakkında da uygulanır.' şeklindeki hükmü ile VUK' da açıkça hüküm olmayan hallerde TCK genel hükümlerinin uygulanacağını belirtmiştir.

Özetle, adli vergi suçları söz konusu olduğunda TCK' da yer alan hükümlerin uygulanacağını buna karşılık idari vergi suçlarının varlığında ise VUK' da yer alan hükümler ile Kabahatler Kanunu'nun genel hükümleri uygulanacaktır.

2. 4. 3. Cezaların Amacı

Cezanın amaçları yunan filozoflarından günümüze kadar, gerek hukukçuları ve sosyologları gerekse diğer araştırmacıları yakından ilgilendiren bir konu olmuştur (Dönmezer ve Erman, a.g.e., C. II, s. 559). Bu nedenle cezaların amacını açıklamaya yönelik birçok görüş ortaya atılmıştır. Bu görüşleri:

- Sadece cezanın uygulanmasını amaç olarak gören *mutlak görüşler*²⁵,
- Cezanın suçu önlemek amacıyla sadece gelecek için verildiğini savunan *nispi görüşler*²⁶,
- Cezanın amacının kefalet ile genel ve özel önleme olduğunu savunan *karma görüş*²⁷ olarak sıralamak mümkündür.

Dönmezer ve Erman'ın belirttiği gibi (Dönmezer ve Erman, a.g.e., C.II, s. 559- 560), cezanın amaçlarını açıklamaya çalışan bu görüşleri iki ana başlık altında toplayıp, açıklamak da mümkündür: *ilk olarak*, ceza geçmişe yönelmiştir ve geçmişte işlenmiş kanunlara aykırı bir eylem ve hareket dolayısıyla hükmedilir. *İkinci olarak*, ceza geleceğe yönelmiştir ve kendisinden hem uygulandığı kişi açısından hem de toplum açısından gelecekte beklenen faydalar dolayısıyla uygulanır.

²⁵ Mutlak görüş, cezanın uygulanmasını başlı başına amaç olarak edinen görüşe verilen addır. Bu görüşe göre ceza toplumun düzeni bozulduğu için uygulanır. Cezanın verilmesi ile ceza amacının gerçekleştirildiği kabul edilmektedir (Üyümez, a.g.t. s. 70).

²⁶ Nispi görüş, mutlak görüşün aksine cezanın gelecek için verildiğini savunmaktadır. Başka bir ifadeyle bu görüşe göre cezanın esas amacı suçu önlemektir. Fakat bu görüşte suçun ne şekilde ödenmesi gerektiğine dair bir görüş birliğine varılamamıştır (Üyümez, a.g.t., s. 70).

²⁷ Karma görüş, cezanın geçmişe ve geleceğe yönelik olduğunu kabul etmekle beraber esasen toplumu suçtan korumayı amaçlamaktadır. Başka bir ifadeyle bu görüş, cezanın amacının kefalet ile genel ve özel önleme olduğunu kabul etmektedir (Centel, 2001, s. 347-348, akt. Üyümez, a.g.t., s.75).

Cezayı geçmişe yönelmiş olarak uygulanan bir önlem niteliğinde kabul eden görüş, aslında çok eskilere dayanmaktadır. Cezayı geçmişe yönelmiş olarak uygulanan bir önlem niteliğinde kabul eden görüşe göre, kanunlara aykırı hareket eden kimse adaletin sağlanması bakımından mutlaka bunun cezasını ödemelidir (Centel, 2001, s. 344-345, akt. Üyümez, a.g.t., s. 70). Başka bir ifadeyle bu görüşte kısasa kısas anlayışının hâkim olduğu söylenebilir.

Cezayı geleceğe yönelmiş olarak kabul eden görüş ise, temelde gelecekte ortaya çıkması muhtemel suçları önlemeyi amaçlamaktadır. Cezayı geleceğe yönelmiş olarak kabul eden görüşte önemli olan suçlunun bir daha suç işlememesini sağlamaktır. Bu açıklamadan cezanın temel amacının, toplumun güven ve huzur içinde yaşamasını sağlamak olduğu sonucunu çıkarmak mümkündür.

Birbirine zıt olan bu iki görüşe eleştirilerde bulunan ve karma görüş olarak bilinen görüş ise, cezanın amacı konusunda söz konusu iki görüşü birleştirmektedir. Bu anlayış cezanın temelini ödette, kefarete olduğunu, insanlarda kendilerine yapılan kötülüğü ödette eğiliminin doğal olduğunu kabul eder. Aynı zamanda cezanın suçlunun bir daha suç işlememesini sağlayarak toplumu suçtan korumayı da amaçladığını kabul eder (Dönmezer ve Erman, a.g.e., C.II, s. 560-561).

Özetle günümüz modern ceza hukukunda cezanın amacı, kanunlara aykırı hareket eden kişileri ıslah etmek, suç işleme eğilimine sahip kişilerin suç işlemesini önlemek suretiyle toplumu suçtan korumak ve böylelikle güvenli ve huzurlu bir şekilde toplumun yaşamasını sağlamaktır. 5237 sayılı TCK 1'nci maddesinde de (TCK, m. 1) ceza kanununun yani cezanın amacı belirtilmiştir. 1. maddeye göre cezanın amacı: 'kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzen ve güvenliğini, hukuk devletini, kamu sağlığını ve çevreyi, toplum barışını korumak, suç işlenmesini önlemektir. Kanunda, bu amacın gerçekleştirilmesi için ceza sorumluluğunun temel esasları ile suçlar, ceza ve güvenlik tedbirlerinin türleri düzenlenmiştir.' şeklinde hüküm altına alınmıştır. Hem TCK da hem de modern ceza kanunlarında cezanın amacının düzenlenmesi, toplum tarafından kanunlara aykırı hareket eden kişilere ceza verildiğinin bilinmesi algısını oluşturmakta ve aynı zamanda toplumun hukuka olan bağlılığını arttırmaktadır.

Sonuç olarak, gerek literatür gerekse günümüz ceza kanunları incelendiğinde cezanın temel amacı hususunda, toplumun huzur ve güvenliğini tehdit edici niteliğe sahip her türlü suçu önlemek olduğu şeklinde bir görüş birliğine varıldığından söz etmek mümkündür.

2. 4. 4. Cezaların Etkinliği

Cezaların etkinliği, özellikle yukarıda açıklanan cezanın amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığının anlaşılması açısından son derece büyük bir öneme sahiptir. Bilindiği üzere suçun tamamen ortadan kaldırılması hiçbir zaman mümkün değildir. Ancak konuya ilişkin bu çalışmada şu ana kadar verilen bilgiler göz önüne alındığında suçları önleyebilmenin mümkün olduğu söylenebilir. Dönmezer ve Erman'ın belirttiği gibi, cezalar ile bireylerin ve dolayısıyla toplumun suçtan korunup korunamayacağı cezaların korkutucu bir etki yaparak suç işlemeyi düşünönenleri suç işlemekten uzaklaştırıp uzaklaştıramayacağı hususu da bir diğer önemli konudur. Dönmezer ve Erman'ın da belirttiği gibi (Dönmezer ve Erman, a.g.e., C.II, s. 566-567), cezaların toplumun suçtan korunmasını sağlamayı amaçlayan ve cezanın özel önleme etkisi olarak adlandırılan hususun etkisini ölçmeye yönelik birtakım çalışmalar yapılmıştır. Söz konusu çalışmalar genellikle hürriyeti bağlayıcı cezalara ilişkindir. Etkinliği ölçmek bakımından temel ölçüt olarak tekerrür²⁸ alınmıştır. Çünkü suç işleyen kişilerin katlandığı ceza karşısında tekrar suç işleyip işlememe durumunu etkinliğin belirlenmesi açısından açıkça bu ölçüt ortaya koymaktadır. Demirbaş'ın belirttiği gibi (Demirbaş, s. 315, akt. Üyümez, a.g.t., s. 84), değişik sebeplerle ceza evini terk ettikten sonra hükümlülerin yüzde kaç oranında yeniden suç işleyerek mükerrer duruma düştüklerinin tespit edilmesi yoluyla cezanın etkinliği hususunda değerlendirmeler yapılmıştır. Örneğin 1991 yılında yapılan bir çalışmada Batı Almanya'da hükümlülerin % 53,9'unun cezasını çektikten sonra tekrar suç işlediğini ortaya koymuştur. Bu araştırmadan da anlaşılacağı üzere cezaların, suç işleyen kişileri tekrar suç işlemekten tam olarak caydırıcı bir etkisi olmamaktadır.

Özetle, suç işleme eyleminin kanuni yaptırımlarla önlenme imkanının olup olmadığına dair 1960'lı yıllardan itibaren çok sayıda araştırma yapılmış ve söz konusu araştırmaların sonucunda kanuni yaptırımların suç işlemeyi önlemede önemli bir role sahip olmadığı anlaşılmıştır (Demirbaş, s. 315, akt. Üyümez, a.g.t., s. 84). Buna ilaveten cezaların suçları önlemede bütünüyle etkin olmadığını söyleyenler de vardır. Fakat cezaların suçları önlemede bütünüyle etkin olmadığını söylemek de doğru bir yaklaşım değildir. Özellikle yürürlükteki cezaların ya da ilerleyen dönemlerde ceza oranlarının arttırılmasına yönelik yapılacak değerşikliklerin hiç suç işlememiş ama suç işlemeyi düşünönen kişileri suç işlemekten vazgeçirdiği, ya da başka bir ifadeyle suç işlemekten caydırdığı olasılıklarının da varlığı kabul edilmelidir.

²⁸ Tekerrür, sözlük anlamı itibariyle tekrar etmektir. Bu kavram Türk vergi ve ceza hukukunda son derece önemlidir. Bumin doğrusöz bu kavramı: 'bir suçtan dolayı cezanın kesinleşmesinden sonra, tekrar suç işleyenlere verilecek cezanın arttırılmasıdır.' şeklinde tanımlamıştır (Doğrusöz, "Vergi Cezalarında Tekerrür", Dünya Gazetesi, 23.09.2004).

Sonuç olarak, cezanın amaçlarına ulaşım ulaşmada belirleyici bir role sahip olan cezaların etkinliğinin, cezanın söz konusu amaçlarına ulaşmada önemli katkılarda bulunduğunu ancak suçları tam olarak önlemede etkili olmadığını kabul etmek gerekmektedir.

Cezaların amacı ve etkinliğine ilişkin yukarıda verilen bilgileri aşağıdaki Tablo 2.5 ve Tablo 2.6 yardımıyla da özetlemek mümkündür. Tablo 2.5’de cezaların amacını ortaya koymaya yönelik mutlak, nispi ve karma görüş’e göre cezaların amacı belirtilmiştir. Tablo 2.6’ da ise cezaların etkinliğinin sağlandığı ve sağlanamadığı durumlar belirtilmiştir.

Tablo 2.5’de de görüldüğü üzere cezaların amacını açıklamaya yönelik görüşlerden cezanın tanımını da yapmak mümkündür. Mutlak görüşe göre ceza, önlem niteliği taşıyan gerçek ya da tüzel kişilerin geğmiş faaliyetlerinin yaptırımı olarak kısasa kısas anlayışı çerçevesinde uygulanan ilişkin olgudur. Nispi görüş’e göre ceza, olası suçları veyahut önceden işlenmiş suçların tekrar işlenmesini önlemek amacıyla gerçek ya da tüzel kişilerin gelecekteki faaliyetlerinin yaptırımı olarak uygulanan bir olgudur. Karma görüşe göre ceza ise, olası suçları veyahut önceden işlenmiş suçların tekrar işlenmesini önlemek amacıyla gerçek ya da tüzel kişilerin geğmiş veya gelecekteki faaliyetlerinin yaptırımı olarak uygulanan bir kavramdır.

Tablo 2.5 Cezaların Amacı

Mutlak Görüş	Nispi Görüş	Karma Görüş
<p>Geçmişe yöneliktir.</p> <p>Önlem Niteliğindedir.</p> <p>Kızsasa kısas anlayışı hâkimdir.</p>	<p>Geleceğe yöneliktir.</p> <p>Olası suçları önleme niteliğindedir.</p> <p>Suçlunun tekrar suç işlemesini önlemek anlayışı hâkimdir.</p>	<p>Geçmiş ve geleceğe yöneliktir.</p> <p>Hem kızsasa kısas anlayışı hem de tekrar suç işlenmesini önleme anlayışı hâkimdir.</p>

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 2.6 Cezaların Etkinliği

Etkinliğin Sağlandığı Durum	Etkinliğin Sağlanamadığı Durum
<p>Suç teşkil eden eylemleri yapmayı dūřünen kişiler kanunda yer alan sōz konusu cezalardan dolayı suç işleme eyleminden vazgeçmektedir.</p> <p>Bu yōnden konuya yaklaşıldığında cezaların etkinliği sōz konusudur.</p>	<p>Suç işlemiş olan kişiler açısından konuya yaklaşıldığında ise sōz konusu kişilerin işlemiş oldukları suçun Cezasına katlanmalarına Karşın tekrar suç işlemeye devam Etmektedirler.</p> <p>Bu yōnden konuya Yaklaşıldığında Cezaların etkinsizliği sōz konusudur.</p>

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

2. 5. Vergi Cezası Kavramı

Vergi suçu gibi vergi ceza hukukunun temel kavramlarından birisini oluşturan vergi cezası, genel olarak vergi kanunlarına aykırı bir eylem sonucunda yine vergi kanunlarında öngöröldüğü üzere uygulanan yaptırımlardır. Vergi suçlarının sınıflandırılmasında vergi literatüründe bir terim birliğinin olmaması durumu vergi cezalarının sınıflandırılmasında da geçerlidir. Öncel, Kumrulu ve Çağan'ın belirttiği gibi vergi cezalarını mali nitelikli vergi cezaları anlamına gelen idari nitelikli vergi cezaları ve ceza hukuku anlamındaki vergi cezaları yani adli nitelikli vergi cezaları olarak ayırmak mümkündür.

Bayraklı da vergi cezalarına ilişkin ikili ayrımı dikkate alarak vergi cezalarını: ‘vergi yasalarında yer alan yükümlülüklerle aykırı hareket eden vergi yükümlüsü ve sorumluları ile vergilendirmede görevli kişilere karşı uygulanan ceza mahkemesi veya vergi dairesi tarafından kesilen, kişiyi yoksunluklara iten yasa ile tespit edilmiş yaptırımlardır.’ şeklinde tanımlamıştır(Bayraklı, a.g.e., s. 76).

Vergi cezalarına ilişkin tanımdan vergi cezalarının doğrudan ve dolaylı olmak üzere iki temel amacını çıkarmak mümkündür. Bu amaçlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Vergi cezalarının doğrudan amacı, vergilendirme işlemleri ile ilgili işlenebilecek suçlardan kişileri caydırmak, devletin uğraması muhtemel gelir kaybını ortadan kaldırmak,
- Vergi cezalarının dolaylı amacı, bireyleri vergi kanunlarına uymasını sağlayarak kişilerde vergi bilinci ve vergi ahlakı duygusunu oluşturmak dolayısıyla toplumda vergi adaletini gerçekleştirmektir.

Danıştay’ın 12.06.1980 tarihli bir kararı da vergi cezalarının amacını ortaya çıkarmaya yöneliktir. Söz konusu kararda: ‘vergi para cezalarında amaç, vergi kanunlarına karşı işlenen eylem nedeniyle Devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat ya da zam almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve söz konusu yasaya aykırı eylemleri önlemektir.’ denmektedir (Danıştay Dergisi, S. 40, 1981, s. 69, akt. Üyümez, a.g.t., s.213). Danıştay’ın bu kararından özellikle idari nitelikli vergi cezalarında esas amacın vergi suçunu işleyen yükümlü ya da sorumlunun cezalandırılması olduğu sonucunu çıkarmak mümkündür.

Danıştay’ın yapmış olduğu vergi cezasının amacını ortaya çıkarmaya yönelik bu karardan vergi cezalarının temel özellikleri de aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Vergi cezalarının bir kısmı ekonomik ceza niteliğindedir. Ekonomik cezadan kastedilen, idari nitelikli vergi cezalarının vergi suçunu işleyen sorumlu ya da görevlinin ekonomik tasarruflarına dayalı olmasıdır.
- Vergi cezalarının bir kısmını vergi idaresi kesmektedir. Buradan anlaşılacağı üzere adli nitelikli yani ceza hukuku anlamındaki cezaları mahkemeler kesmektedir.
- Vergi cezalarında, adli nitelikli vergi cezalarını ayırırsak temelde vergi

kanunlarında aksine hüküm olmadıkça VUK hükümleri geçerlidir.

Danıştay'ın vermiş olduğu vergi cezasının amacını ortaya çıkarmaya yönelik kararında vergi cezalarının adli ve idari nitelikli vergi cezaları biçiminde ikili bir sınıflandırmaya tabi tutulduğu da anlaşılmaktadır. Söz konusu ikili ayırmadan yola çıkılarak aralarındaki farkları ortaya koymak da mümkündür. Bu farklar Tablo 2.7'de gösterilmiştir.

Tablo 2.7 Vergi Cezalarının Sınıflandırılması ve Vergi Cezalarının Arasındaki Farklar

Adli Nitelikli Vergi Cezaları	İdari Nitelikli Vergi Cezaları
<p>Adli nitelikteki vergi cezaları ceza hukuku anlamındaki cezalardır.</p> <p>Adli nitelikli vergi cezalarında ceza kanunu hükümleri geçerlidir.</p> <p>Adli nitelikli cezalar bağımsız mahkemeler tarafından kesilmektedir.</p> <p>Adli nitelikli vergi cezalarında suçun şahsiliği ilkesi geçerlidir.</p>	<p>İdari nitelikli vergi cezaları ise idari yaptırımlar niteliğine sahip ekonomik cezalardır.</p> <p>İdari nitelikli vergi cezalarında ise VUK hükümleri geçerlidir.</p> <p>İdari nitelikli vergi cezaları ise vergi idaresi tarafından kesilmektedir.</p> <p>İdari nitelikli vergi cezalarında ise suçun şahsiliği ilkesi geçerli değildir.</p>

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 2.7'den de anlaşıldığı üzere idari nitelikli vergi cezaları ile adli nitelikli vergi cezaları arasındaki farkları üç madde halinde özetlemek de mümkündür. Bunlar:

- İdari nitelikli vergi cezaları vergi dairesi tarafından kesilen idari yaptırımlar niteliğine sahip ekonomik cezalar iken; adli nitelikli vergi cezaları bağımsız mahkemeler tarafından kesilen ve hürriyeti bağlayıcı niteliğe sahip başka bir ifadeyle ceza hukuku anlamındaki cezalardır.

- İdari nitelikli vergi cezalarında kişisel bir sorumluluk söz konusu değilken; adlinitelikli vergi cezalarında suç ve cezaların şahsiliği ilkelerinden dolayı kişisel bir sorumluluk mevcuttur,
- İdari nitelikli vergi cezaları VUK başta olmak üzere tüm vergi kanunlarında yer alan hükümlere tabi iken; adli nitelikli vergi cezaları vergi kanunlarında aksine hüküm olmadıkça CK' da yer alan hükümlere tabidir.

Özetle vergi cezaları ve çalışmamızın temel konusunu oluşturan usulsüzlük suçu ve cezaları temelde, vergilendirme ile ilgili olan yükümlü ya da sorumluların vergi kanunlarına uymayı sağlamalarına yönelik olarak uygulanan idari niteliğe sahip yaptırımlardır.

2. 6. Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği

Özellikle idari nitelikli vergi cezalarına ceza hukuku esaslarının mı yoksa idare hukuku esaslarının mı uygulanması gerektiği hususu literatürde halen tartışılmakta olan bir konudur. Ancak uygulama biçimi bakımından idari nitelikli vergi suç ve cezalarının ceza hukuku anlamındaki suç ve cezalardan farklı bir niteliğe sahip olduğunun da belirtilmesi gerekmektedir.

Söz konusu farklı nitelik, Türkiye'nin de onayladığı Avrupa Konseyi Anlaşmasında özellikle vurgulanmaktadır. Anlaşmanın 5'nci maddesinde yer alan suçlar konusunda özel bir hüküm kabul edilmiştir. Özel hükme göre: 'vergi, resim, kambiyo ve gümrük konularında, anlaşmadaki koşullara uyan suçluların iadesi, ancak her suç ya da suç kategorisi için bu hususun sözleşme yapan taraflar arasında kararlaştırılmış olması halinde söz konusudur.' (Aka, RGT: 1959, S. 10365). Bu hükümden idari nitelikli vergi suç ve cezalarının aslında ceza hukuku anlamında bir suç niteliği taşımadığı sonucunu çıkarmak mümkündür.

2. 6. 1. Vergi Cezalarının Hukuki Niteliğine İlişkin Görüşler

İdari nitelikli vergi cezalarının hukuki niteliğini açıklamaya yönelik değişik görüşler ortaya atılmıştır. Bu görüşleri temelde idari nitelikli vergi cezalarını, ceza hukuku anlamında olmayan cezalar olarak kabul eden görüş; ceza hukuku anlamında kabul eden görüş; ve karma nitelikli ceza olarak kabul eden görüş şeklinde sınıflandırmak mümkündür. İdari nitelikli vergi cezalarını ceza hukuku anlamında olmayan cezalar olarak kabul eden ve kabul etmeyen görüşler konunun daha iyi anlaşılmasını sağlamak amacıyla da Tablo 2.8'de gösterilmiştir.:

Tablo 2. 8 İdari Nitelikli Vergi Cezalarının Hukuki Niteliğine İlişkin Görüşler

Ceza Hukuku Anlamında Ceza Kabul Eden Görüş	Ceza Hukuku Anlamında Ceza Kabul Etmeyen Görüş	Karma Nitelikli Ceza Olarak Kabul Eden Görüş
<p>Ceza hukuku anlamında para cezası niteliğine sahiptir.</p> <p>Kanuna dayanarak bağımsız mahkemelerce kesilen cezalardır.</p> <p>Asıl önemli olan cezadır.</p> <p>Ölümlü cezanın düşmesi söz konusudur.</p> <p>Asıl amaç, suç işlemeyi önlemektir.</p>	<p>Vergi zammı niteliğinde olduğunu savunan Vergi zammı görüşü,</p> <p>Tazminat niteliğinde olduğunu savunan Tazminat görüşü,</p> <p>İdari bir yaptırım niteliğine sahip olduğunu savunan ve günümüzde geçerliliğini koruyan İdari yaptırım görüşü,</p> <p>şeklinde üçe ayrılmaktadır.</p>	<p>Hem devletin uğramış olduğu gelir kaybının tazmini hem de toplumsal düzeni sağlamaya yönelik cezalar olduğunu savunan görüştür.</p>

Kaynak: Mutluer, 1975, s. 117-120'den uyarlanmıştır.

Tablo 2.8'den de görüldüğü üzere, idari nitelikli vergi cezalarını *ceza hukuku anlamında cezalar olarak kabul eden* görüşe göre; söz konusu cezalar aslında kamusal para cezası niteliğindedir. Başka bir ifadeyle bu görüşte vergi cezası, yasalarda öngörülen ve topluma belirli bir ölçüde zarar veren eylemler karşılığında suçu işleyen kişilere belirli bir miktar ödemeye zorlayan bir para cezasıdır. Mutluer'in de belirttiği gibi (Mutluer, a.g.e., s. 46), söz konusu cezaları ceza hukuku anlamında ceza olarak kabul edenler özellikle ceza hukukundaki para cezalarında olduğu gibi vergi cezalarının da kanun hükmü ile verildiği, vergi cezalarında

da ceza hukukundaki para cezalarında olduğu gibi cezanın önemli olduğu, kanunlara aykırı hareket edenleri korkutmak, bir daha suç işlemekten caydırmak gibi amaçlarla kesildiğini, söz konusu her iki cezanın da ancak ölüm ile düşmesi şeklindeki nedenlere dayandırmaktadırlar. Seven ise makalesinde söz konusu cezaların nitelik itibarıyla hürriyeti bağlayıcı cezalardan oluşması gerektiği konusunda da birtakım görüşlerin var olduğunu belirtmektedir. Seven bu görüş taraftarlarının gerekçelerini de açıklamıştır (Seven, http://www.turkhukusitesi.com/makale_35.htm, 10.04.2007, [17.12.2008]). Bu nedenler sırasıyla şunlardır:

- Devlet hileli vergi suçlarının varlığından dolayı ciddi miktarda gelir kaybına uğramakta, bu nedenle kamu düzeni bozulmakta ve devlet itibarı zedelenmektedir.
- İdari nitelikli vergi cezaları tek başına vergi suçlarının önlemeye yönelik nitelik ve etkiye sahip değildir. Bu nedenle hürriyeti bağlayıcı cezaların vergi sisteminde bulunması artık bir zorunluluk halini almıştır. Hürriyeti bağlayıcı cezalar kamusal para cezaları ile karşılaştırıldığında vergi suçlarını daha etkin bir yapıya sahiptir. Dolayısıyla hürriyeti bağlayıcı cezaların hem kamusal para cezalarına hem de idari nitelikteki vergi cezalarına göre belli bir üstünlüğü söz konusudur.
- Vergi kavramı günümüz toplumsal ve ekonomik koşullarında devlet faaliyetlerinin devamlılığı, düzenliliği, verimliliği ve etkinliği bakımından büyük bir önem taşımaktadır. Bu ödevi gerektiği gibi veya hiç yerine getirmeyenlerin hürriyeti bağlayıcı nitelikteki gibi ağır yaptırımlarla karşılaşması doğaldır.

Özetle, idari nitelikli vergi cezalarının hukuki niteliği konusunda ceza hukuku anlamında ceza kabul eden görüş taraftarları arasında da bir görüş birliğinin sağlanmadığı sonucu çıkarılabilir. Başka bir ifadeyle idari nitelikli vergi cezaları bu görüş içerisinde kamusal ya da ceza hukuku anlamında para cezası-hürriyeti bağlayıcı ceza niteliğine sahip olduğu şeklinde ikili alt bir sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır.

İdari nitelikli vergi cezalarının *karma nitelikli ceza olarak kabul eden*²⁹ görüşüne göre; vergi cezaları esasen ceza hukuku anlamında bir ceza niteliği taşımamaktadır. Çünkü bu cezalara ceza hukukundaki cezalara uygulanabilen kişisellik ilkesi uygulanamamakta, ceza hukukundaki cezalarda tutar olarak uzlaşmak söz konusu olmazken idari nitelikli vergi

²⁹ Karma nitelikli görüş, vergi cezalarının hem devletin uğramış olduğu kaybın bir tazmini hem de kamu düzenini sağlamaya yönelik cezalar olduğunu savunmaktadır. Başka bir ifadeyle vergi cezaları, ne hukuki ne de cezai anlamda bir tazmin niteliği taşımaktadır (Üyümez, a.g.t., s. 89).

cezalarında söz konusu olması gibi nedenlere görüşlerini dayandırmaktadırlar (Waline, a.g.e., s. 77, v.d. akt. Üyümez, a.g.t., s. 90). Ancak idari ve adli nitelikli vergi cezaları oluşturulurken ceza hukuku esaslarının da göz önünde tutulduğu bilinmektedir. Bu durumun bir kanıtı olarak Danıştay 4'ncü dairesinin 25.10.1983 gün, E. 83/15636, K. 83/8367 sayılı kararı gösterilebilir³⁰.

İdari nitelikli vergi cezalarının *ceza hukuku anlamında olmayan cezalar olarak kabul eden* görüşe göre ise; vergi cezalarının bir vergi zammı niteliğinde olduğunu savunanlar, tazminat olarak kabul edenler ve günümüzde geçerliliğini korumaya devam eden idari yaptırım niteliğinde olduğunu ileri sürenler bulunmaktadır. Aşağıda sırasıyla bu görüşler ele alınmadan önce, Seven'in de yaptığı gibi bu görüş taraftarlarının gerekçelerini açıklamakta yarar vardır. Bu nedenler de sırasıyla (Seven, http://www.turkhukusitesi.com/makale_35.htm, 10.04.2007, [17.12.2008]):

- Vergi suçu işleyenlere karşı idarenin kestiği para cezaları yeterlidir. Vergi suçlarının önlenmesi bakımından ceza hukukunda uygulanan cezaların getirilmesi gereksizdir.
- Vergi suçları sonuç itibariyle ekonomik nitelikteki suçlardır, bu nedenle bu tür- suçlara ekonomik nitelikte yaptırımların uygulanması gerekir. Başka bir ifadeyle söz konusu suçlara hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanmamalıdır.
- Vergi suçunu işleyen kişilere karşı hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanması vergi suçu işleyen kişi üzerinde sosyal ve ekonomik açıdan son derece olumsuz bir etkiye sahiptir. Bu nedenle, ihlal edilen cezanın ağırlığı hafifletilmelidir.
- Vergi suçları, ceza hukuku anlamındaki suçlar arasında sayılan adam öldürme, tecavüz, dolandırıcılık suçları ile karşılaştırıldığında toplum için daha az tehlike oluşturmaktadır. Yasa koyucu da bu nedenle yani vergi suçlarını diğer suçlar kadar tehlikeli görmediğinden dolayı belirli vergi suçlarına ilişkin yaptırımlar yargı mercileri yerine idare tarafından verilmektedir.

Özetle idari nitelikli vergi cezalarını ceza hukuku anlamında ceza olmadığını kabul eden bu görüşte vergi cezalarını ekonomik bir ceza olarak ele almakta ve hukuki niteliğini de bu

³⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz. Şükrü Kızlot, *Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler*, C.II, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 1994, VUK md.353/2, s. 2836.

kıstas çerçevesinde belirlemektedir. Aşağıda sırasıyla bu görüşün alt sınıflandırmaları incelenmiştir³¹.

2. 6. 1. 1. Vergi Zammı Görüşü

Vergi zammı görüşü taraftarlarına göre; devletin vergi cezası kesmesindeki esas amacı vergi suçunu önlemek değil gelir elde etmektir. Bu nedenle vergi cezası esas itibari ile ceza değil, bir tür vergi zammıdır. Vergi zammı görüşüne yöneltilen en önemli eleştirilerden biri cezaların şahsiliği hususudur. Kırbaş'ın da belirttiği gibi (Kırbaş, 2001, s. 174), bu görüş kabul edildiği takdirde vergi borcunda olduğu gibi bununda mirasçılara intikali söz konusu olacaktır. Fakat VUK 72'nci madde de yer aldığı üzere vergi cezası, suçla ilgisi olmayan mirasçılara intikal etmez (VUK. md.372). Vergi cezasını gerektiren olayla, vergiyi doğuran olay farklı kavramlardır. Türk vergi hukukunda da VUK' un düzenlenme biçimi de vergi zammı görüşüne olanak vermemektedir. Bu nedenle vergi zammı görüşü günümüzde geçerliliğini tamamen kaybetmiştir.

2. 6. 1. 2. Tazminat Görüşü

Tazminat görüşü taraftarlarına göre; uygulanan vergi cezası, aslında bir tazminat niteliğindedir. Çünkü vergi suçu nedeni ile devlet hazinesinin uğradığı kaybın tazmini için hükmedilen parasal bir yaptırım söz konusudur. Tazminat görüşü de özellikle cezaların kişiselliği ilkesi hususunda eleştirilere uğramıştır. Özel hukuk esaslarına göre zarara uğrayanın zararını gidermek amacını içeren tazminatlar, kişinin ölümü ile mirasçılara intikal etmektedir. Fakat vergi cezalarında ise ceza ile karşı karşıya kalan kişi öldüğü takdirde cezaların şahsiliği ilkesinden dolayı vergi cezası mirasçılara intikal etmez yani vergi cezaları kendiliğinden ortadan kalkar. Bu yüzden günümüzde tazminat görüşü de geçerliliğini yitirmiştir.

2. 6. 1. 3. İdari Yaptırım Olarak Kabul Eden Görüş

Kırbaş'ın da belirttiği gibi (Kırbaş, a.g.e., s. 176), vergi cezalarını idari yaptırım olarak kabul eden görüş taraftarlarına göre eylem, vergi dairesince suç olarak saptanır ve yine vergi dairesince, yani bir idari merci tarafından ceza kesilir. Bu fiillere ilişkin cezalar parasaldır. Bu nedenle söz konusu suçlar 'idari suç' 'idari kabahat' niteliğindedir. Yine bu nedenle idari nitelikli yaptırımlarla mali nitelikli yaptırımlar birbirine benzetilebilir. Çünkü her iki yaptırım grubu da herhangi bir kamu hizmetinin iyi işlenmesini sıkıntıya sokan engellerin ortadan

³¹ Söz konusu görüşler, M. Kamil Mutluer'in, "Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği" adlı makalesinde yer alan bilgiler referans gösterilerek oluşturulmuştur. Ayrıntılı bilgi için bkz. Mutluer, Eskişehir İTİA Dergisi, Eskişehir 1975, s. 115-127.

kaldırılmasını amaçlamaktadır. Bu görüş, daha az eleştirilen ve günümüzde geçerliliğini koruyan görüştür. Literatürde idari nitelikli vergi cezalarının hukuki niteliği konusunda bir tür idari yaptırım olduğu hususu ağır basmaktadır.

Sonuç olarak vergi cezalarının, ceza hukukunun birçok ilkesini içerisinde barındırdığı bilinen bir gerçek olmakla birlikte, konu yapısal yönden değerlendirildiğinde idari nitelikteki cezalara daha fazla benzerlik gösterdiği ortaya çıkmaktadır. Özellikle vergi ziyayı, usulsüzlük cezalarının idare tarafından kesiliyor olması, vergi cezalarının temel amacının vergi suçunu önlemekten ziyade devletin uğradığı gelir kaybının telafi edilmesi ve devleti söz konusu kayba uğratan kişiye bu durumun sorumluluğuna katlanmasını sağlamaya yönelik bir tür yaptırım uygulanması olduğunun günümüzde de geçerliliğini korumaya devam etmesi idari yaptırım görüşünün varlığını meşrulaştırmaktadır.

2. 6.2. İdari Nitelikli Vergi Cezalarının Hukuki Niteliğinin Belirlenmesinde Yasallık ve Kişisellik İlkesinin Rolü

Yukarıda açıklandığı gibi vergi cezalarının hukuki niteliğini belirlemeye yönelik görüşler de bir fikir birliği söz konusu değildir. Vergi cezaları genel ceza hukukunun pek çok ilkesini içerisinde barındırmasına rağmen pür ceza hukuku anlamında ceza ya da Üyümez'in de belirttiği gibi (Üyümez, a.g.t., s.91), sadece kamusal ceza niteliğine sahip değildir. Buna karşın vergi cezalarını, kendine özgü ceza hükümleri içeren bir kamusal ceza olarak kabul etmek mümkündür. Daha öncede ifade edildiği gibi vergi cezaları, ceza hukuku anlamında yani adli vergi cezaları ve idari vergi cezaları şeklinde ikili bir sınıflandırılmaya tabi tutularak incelenebilir.

Vergi ceza hukukunda çok tartışmalara neden olan konulardan biri bilindiği üzere idari nitelikli vergi cezalarının hukuki niteliğinin belirlenmesine ilişkindir. Çünkü sonuç itibarıyla bu cezalar idarenin herhangi bir yargı kararı olmaksızın kestiği cezalardır. Bu nedenle bu cezaların hukuki niteliğinin belirlenmesinde yasallık ve kişisellik ilkesi önemli bir rol oynamaktadır. Aşağıda yasallık ve kişisellik ilkeleri çerçevesinde idarenin ceza koyma yetkisi incelenmiştir.

2. 6. 2. 1. Yasallık İlkesi ve Yasallık İlkesi Çerçevesinde İdarenin Suç ve Ceza Koyma Yetkisi

Bilindiği üzere yasallık ilkesi, hukuk kurallarının sadece yasalarla düzenlenmesini ifade eder. Cezalarda yasallık ilkesi ise, cezai nitelikteki yaptırımların yasama organı tarafından yasalara göre düzenlenmesidir. Vergide yasallık ilkesi ise, vergi ve buna ilişkin düzenlemelerin yasalar yoluyla yapılmasıdır.

Hukuk devleti ilkesinin geçerli olduğu ülkelerde yasama organı gelişen ve sürekli değişiklik gösteren ekonomik şartlar karşısında gerekli düzenlemeleri yasalar aracılığıyla gerçekleştirmektedir. Ancak söz konusu düzenlemelerin yürürlüğe girmesi yani uygulanmasında geç kalınabilmektedir. Buna karşılık idare, söz konusu ekonomik şartların zorunlu kıldığı değişiklikler karşısında yasama organına kıyasla daha hızlı karar alabilmektedir. Bu nedenle yasama organı söz konusu değişikliklerin gerçekleştirilmesi için idareye bir takım yetkiler vermiştir. Söz konusu yetkiler anayasa ile güvence altına alınmıştır. Ancak hemen belirtilmesi gereken önemli bir husus vardır. Söz konusu husus, idarenin bir vergi cezası kararı alırken ya da daha doğru bir ifadeyle herhangi bir idari yaptırım uygularken sınırsız bir yetkiye sahip olmamasıdır. Başka bir ifadeyle idare, kişilerin hak ve özgürlüklerini de etkileyen düzenlemeleri sadece Anayasa ve yasaların izin verdiği ölçüde yapabilir. Yani idare, anayasa ve diğer yasaların kendisine vermiş olduğu yetkinin dışına çıkamaz. Bunun kanıtı olarak Anayasa'nın 73'ncü maddesinde düzenlenmiş olan verginin yasallığı ilkesi gösterilebilir.³²

Anayasa mahkemesinin bir kararında açıkladığı gibi, bir eylemin idari suç olarak idari yaptırma tabi tutulabilmesi ya yasanın açık olarak tarif edilmesiyle ya da yasanın çizdiği sınırlar çerçevesinde idari bir mercii'ne bırakılması ile olabilmektedir³³.

Sonuç olarak, idarenin doğrudan doğruya vergi cezalarını kesme yetkisi yoktur. Ancak idare, Anayasa ve vergi yasalarının kendisine vermiş olduğu yetkiler çerçevesinde idari nitelikli vergi cezaları uyguladığını bu nedenle bu cezaların aslında idari bir yaptırım niteliğinde oldukları sonucu çıkarılabilir.

2. 6. 2. 2. Kişisellik İlkesi ve Kişisellik İlkesi Karşısında İdari Yaptırımlar

Önceki bölümlerde değinildiği gibi 1982 Anayasasının 38/2'nci maddesinde yer alan bu ilke, cezanın sadece, yasada suç olarak belirlenen fiili işleyen, kusurlu kişiye, uygulanabileceğini ifade etmektedir. Literatürde cezaların kişiselliği nedeniyle tüzel kişilerin cezai sorumluluğu tartışılmakta ve suçlunun ölümü ile ceza sorumluluğunun ortadan kalkacağı kabullenilmektedir.

Esasen kişisellik ilkesinin, idari yaptırımlar alanında farklı nitelik taşıdığı ve ceza hukukundan olduğu kadar medeni hukuktan da esinlendiği ileri sürüldüğü gibi; bu

³² Anayasanın 73'ncü maddesi: '...vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır...'. Ayrıntılı bilgi için bkz. www.tbmm.gov.tr/Anayasa.htm.

³³ Anayasa mahkemesinin 19.04.1988 gün, E. 1987/16, 1988/8 sayılı kararında yasal bir gerekçe olmadan herhangi bir eylemin yaptırım gerektirip gerektirmediği hususunda idarenin kendiliğinden kural koyamayacağını ve ceza kesemeyeceğini belirtmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. www.anayasa.gov.tr, (Üyümez. a.g.t., s. 95).

yaptırımlara, cezaların kişiselliği ilkesinin uygulanamayacağı da belirtilmektedir. Bu durumda kanıtı olarak vergi cezalarının tüzel kişilere de kesilmesi gösterilmektedir (Ay, 2006: s. 37-38). Söz konusu ilke idari yaptırımlar niteliğindeki vergi cezalarında tam olarak uygulanmasa da ölüm halinde vergi cezasının tıpkı ceza hukuku anlamındaki cezalarda olduğu gibi ortadan kalkması ve yasada suç olarak tanımlanmış eylemi gerçekleştiren kusurlu kişiye vergi cezasının kesilmesi durumları bu ilkenin idari nitelikli vergi cezalarında da uygulanabildiğinin güzel bir örneğini oluşturmaktadır.

Sonuç olarak, ceza hukukunda ve adli vergi cezalarında kişisellik ilkesi tam olarak uygulanabilmekte fakat idari nitelikli vergi cezalarında ise kişisellik ilkesi tam olarak uygulanamamaktadır. İdarenin genelde söz konusu cezaları uygularken uğratılan vergi kaybını ve yasalara uyulup uyulmadığı kıstaslarını göz önünde bulundurduğu ve dolayısıyla söz konusu ilkeyi kestiği cezalar dikkate alındığında göz ardı ettiği sonucunu çıkarmak mümkündür.

2. 7. Vergi Cezalarının Uygulanmasında Ekonomik Suça Ekonomik Ceza Yaklaşımı

Literatürde vergi suçlarının bir ekonomik suç olduğunu bu nedenle de ekonomik suçlara ekonomik cezalar uygulanmasını savunan görüşler mevcuttur. Ekonomik suça ekonomik ceza yaklaşımı da literatürde çok tartışmalı bir konudur.

Ekonomik suçlara uygulanan yaptırımlar da temelde idari ve cezai olmak üzere iki yönlüdür. İdari ve cezai yaptırımlara ilişkin farklı görüşler mevcuttur. Kazanç amacına yönelik suçlarda hürriyeti bağlayıcı cezalar yerine idari nitelikli cezalar ile para cezaları önerilmektedir (Tezel, s. 52).

Ceza kanun tasarıları incelendiğinde prensip olarak ekonomik suçlara ekonomik ceza yani para cezasının verilmesi kabul edilmiştir. Fakat sadece ekonomik suçlara para cezalarının varlığının yeterli görülmesi ya da başka bir ifadeyle hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanmasına gerek kalmadığı kanısına varmak mümkün değildir. Bu durumun kanıtı olarak Avrupa Konseyinin yapmış olduğu çalışmalar³⁴ gösterilebilir. Ekonomik suç işleyen kişilere sadece para cezasının verilmesi, söz konusu kişilerin aynı suçu tekrar işlemekten vazgeçirmeyecektir. Çünkü ödemiş oldukları cezaları, ileri dönemlerde hukuka aykırı eylemlerle giderebileceği düşüncesinin varlığı, bu kişileri suç işlemeye daha da cesaretlendirebilir.

³⁴ Avrupa konseyi, prensip olarak ekonomik suçlarla mücadelede ekonomik cezalara başvurulmasını kabul etmiştir. ayrıca hürriyeti bağlayıcı cezaların da gereken durumlarda etkin bir şekilde kullanılması gerektiğini de vurgulamıştır (Dönmezer, Ekonomik Suçlar ve Ceza Kanunu Ön Tasarısı Sempozyumu, 1987, İTO Yayınları, akt. Üyümez, a.g.t., s. 111).

Sonuç olarak her suçun yaptırımı olan cezalar, yeterli, etkin ve caydırıcı bir nitelikte olmalıdır. Konu ekonomik suçlar açısından değerlendirildiğinde ise, ekonomik suçun yaptırımı olarak uygulanacak cezaların ise, ekonomik suçun özelliklerini, ihlal edilen yararın niteliğine bağlı olarak hürriyeti bağlayıcı cezalar, para cezaları ya da idari nitelikteki yaptırımlar arasından belirlenmelidir. Başka bir ifadeyle kişi ekonomik bir suç işlediğinde o suçun nitelikleri göz önünde bulundurularak yine ilgili kanunlar uyarınca suç ceza bakımından neyi gerektiriyorsa o ceza uygulanmalıdır. Her şeyden önce bu cezaların uygulanabilmesi için etkin bir ceza politikasının varlığı gerekmektedir. Ancak etkin bir ceza politikası sayesinde ekonomik suçlar dâhil tüm suçlara etkili, caydırıcı ve önleyici cezalar uygulanabilir. Konuya usulsüzlük suç ve cezaları açısından yaklaşıldığında da Kabahatler Kanunu'nu genel hükümleri çerçevesinde usulsüzlük cezalarının idarenin bir tür yaptırımı niteliğinde ele alınması hususundaki tavsiyeler doğrultusunda ekonomik bir suç olarak algılandığı sonucunu çıkarmak mümkündür.

3. ULUSLAR ARASI HUKUKTA ve TÜRK HUKUKUNDA VERGİ SUÇ ve CEZALARI

Bilindiği üzere vergi suçunun ortaya çıkmasına neden olan unsurları ekonomik, psikolojik ve mali faktörler şeklinde sıralamak mümkündür. Özellikle bireyleri vergi suçu işleyip işlememe konusundaki tercihlerini belirlemede, psikolojik faktörlerin başka bir ifadeyle bireylerin vergi suçu işleyip işlememe konusundaki tutumlarında vergi ahlakı, vergi bilinci ve vergi yükünün temel belirleyici olduğu bilinmektedir. Vergi ahlakı, vergi bilinci ve vergi yükünün ülkeden ülkeye değişiklikler göstermesine bağlı olarak ülkelerin denetim biçimleri ve uygulamaya koydukları vergi cezaları da değişiklik göstermektedir.

Vergi suçu işlemeye yönelten ekonomik, psikolojik ve mali faktörlerin ülkeden ülkeye değişiklikler göstermesine rağmen küreselleşme³⁵ olgusunun etkisiyle vergi suçlarının işleme biçimleri birbirine benzerlik göstermeye ve dolayısıyla ülkelerin uygulamaya koydukları vergi cezaları da birbirine benzerlik göstermeye başlamıştır. Bu benzerliğin kanıtı olarak ülkelerin uygulamaya koydukları vergi cezalarını idari ve adli nitelikli vergi suç ve cezaları şeklinde genel bir ayrıma tabi tutarak oluşturmaları gösterilebilir.

3. 1. Kıta Avrupa'sı Hukukunda Vergi Suç ve Cezaları

Üyümez'in de belirttiği üzere (Üyümez, a.g.t., s. 131), dünya hukuk sisteminde geçerli olan Kıta Avrupa'sı ve Amerikan hukuk sistemi adıyla anılan iki önemli hukuk sistemi bulunmaktadır. Bu bölümde uluslar arası bir karşılaştırma yapabilmek amacıyla da Kıta Avrupa'sı ve Amerikan hukuk sistemlerinin geçerli olduğu Almanya, Fransa, Macaristan, ABD, İngiltere ve Kanada hukukunda yer alan vergi suç ve cezalarına ilişkin düzenlemeleri ile bu sistemlere dâhil olmayan Rusya Federasyonu ile Çin'in vergi suç ve cezalarına ilişkin düzenlemeleri incelenmiştir.

Kıta Avrupa'sı hukukunda vergi suç ve cezaları denildiğinde hem AB üyesi olan ülkelerin vergi suç ve cezalarına ilişkin düzenlemelerini hem de Kıta Avrupa'sı hukuk sistemini kabul eden ve uygulayan diğer ülkelerin vergi suç ve cezalarına ilişkin düzenlemeleri anlaşılmaktadır. Bu düzenlemeleri ortaya koyabilmek amacıyla Almanya, Fransa ve Macaristan ülkelerinin vergi suç ve cezalarına ilişkin düzenlemeleri incelenmiştir.

³⁵ Küreselleşme, kavram olarak küreselleşmenin, çok çeşitli tanımları yapılmasına rağmen, henüz sınırları kesin çizgilerle belirlenmiş bir tanımı mevcut değildir. OECD'nin yaptığı tanıma göre küreselleşme, farklı ülkelerin üretim ve pazarlarının her gün artan bir hız ve derinlikle birbirine daha bağımlı hale gelmelerini ifade eden bir süreçtir (Aydın, 2002, s. 14).

3. 1. 1. Almanya

Bilindiği üzere Almanya'da kanunilik ilkesi geçerli olduğundan dolayı vergi cezaları dâhil vergilendirmeye ilişkin tüm işlemler kanunla konulmakta ve uygulanmaktadır. Almanya'da vergilendirmeye ilişkin usul ve esaslar Türkçeye 'Düzene Aykırılıklar Yasası' şeklinde çevrilebilen 'Abgabenordnung' da (AO) düzenlenmiştir. Söz konusu kanun on bölümden oluşmakta ve kanunun sekizinci bölümünde vergi suç ve cezalarını da içeren ceza hükümleri yer almaktadır (<http://www.buzer.de/gesetz/1966/index.htm>, Erişim Tarihi: 12.01.2009).

Her ülke vergi sisteminde olduğu gibi Alman vergi sisteminde de vergi cezalarının oluşturulmasının temelinde yasalara aykırı eylemleri önlemek yatmaktadır. Başka bir ifadeyle vergi mükelleflerinin vergi yasalarına uyumlu hareket etmelerini sağlamak için cezai nitelikte olan mahkemeler tarafından verilen cezalar ve cezai nitelikte olmayan yasanın verdiği yetki çerçevesinde idari vergi otoriteleri tarafından verilen cezalar uygulanmaktadır (Study of present law, 1999, s. 258). Başka bir ifadeyle idari vergi otoriteleri tarafından verilen cezalarda idari düzenlemeler dikkate alınmamaktadır yani idari düzenlemeler ile vergi cezası kesilememektedir.

AO 2001 yılında AB ortak para birimi Euro'ya geçilmesinin etkisiyle değişikliğe uğramıştır ve en son 2008 yılında vergi cezaları hariç bazı vergilerde değişiklik yapılmıştır³⁶(http://www.worldwide-tax.com/germany/germany_tax.asp, Erişim Tarihi: 15.01.2009).

³⁶ Alman vergi sistemi 2001 ve 2008 yıllarında geniş kapsamlı bir değişikliğe uğramıştır. Söz konusu değişiklikte vergilemede ödeme gücü ilkesi yani birey ne kadar yüksek gelir elde ederse o kadar yüksek oranda vergi öder, anlayışı etkili olmuştur. 2008 yılında gelir vergisi oranları, %15 ile %45 arasında belirlenmiştir. Almanya'da geliri 250.000 Euro'nun üzerinde olan bekâr kişiler % 45 oranında gelir vergisi ödeyeceklerdir. Evli çiftlerde ise bu oran 500.000 Euro'nun üzerinde olursa uygulanacaktır. Belediyeler tarafından zorla yüklenilen belediye ticaret vergisi oranı %17'ye çıkarılmıştır. 2007 yılında Alman kurumlar vergisinin standart oranı % 25 iken söz konusu oran 2008 yılında %15 'e düşürülmüştür. Almanya'da 2008 yılında yürürlükteki kurumlar vergisi oranı ticari vergi ve birlik vergisinin dâhil edilmesi ile birlikte %30-%33 dolaylarındadır. Almanya'da federal kurumlar vergisi oranı 2008 yılında esas %15 olarak belirlenmiştir. Almanya'da bir şirket için standart vergi oranı da 2008 yılında %15'tir. Son olarak Almanya'da 2008 yılı için kişisel gelir vergisi oranlarına bakıldığında;

7.664 Euro'ya kadar %0 oranında

7.665 – 52.152 Euro'ya kadar %15 oranında

52.153 – 250.000 Euro'ya kadar %42 oranında

Başka bir ifadeyle vergi suç ve cezalarına ilişkin düzenlemeleri içeren en son değişiklik 2001 yılında yapılmıştır.

Yasanın 369'ncü maddesi 'Vergi suçu' başlığını taşır ve anılan madde de vergi suçunun tanımı yapılmıştır. Buna ilaveten vergi suçları için AO'da belirtilen vergi ve ceza hükümlerinin uygulanacağını ancak AO'da düzenlenen hükümlerin açık olmadığı durumlarda ise AO'da yer alan genel ceza hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir (AO, m.369/2).

AO'ya göre idari vergi otoriteleri tarafından uygulanan vergi cezaları idari niteliğe sahip para cezalarından ve vergi aslına uygulanan gecikme zammı ve gecikme faizinden oluşmaktadır. Üyümez'in de belirttiği gibi (Üyümez, a.g.t., s. 133), yasaya göre vergi yükümlüsü ya da mali danışmanın hukuka aykırı bir takım kusurlu davranışları sonucunda ödenecek vergi tutarının azaltılması veyahut yasal olmayan bir takım avantajların elde edilmesi ile sonuçlanan fiillerin varlığı halinde anılan para cezası kesilebilmektedir. Uygulanacak idari nitelikli para cezasının üst sınırını da yasa belirlemiştir. Bu üst sınır 50.000 Euro'dur. Başka bir ifadeyle, vergi yasalarını ihlal edenler, idari vergi suçları olarak adlandırılan ve ceza hukuku anlamında suç teşkil etmeyen kabahatlerin işlenmesi halinde 50.000 Euro'ya kadar cezalandırılır

(http://www.zoll.de/english_version/faq/ao_passenger_traffic/_bo_non_ec?countries/index.html, Erişim Tarihi: 18.01.2009). Buna ilaveten AO'da birtakım özel fiillerin varlığı halinde uygulanacak ceza miktarı da belirlenmiştir. AO'da yer alan özel fiiller sırasıyla:

- Doğru olmayan belgeler kullanılarak vergi kaybına neden olunması,
- Vergi idaresi tarafından istenilen bilgilere zamanında cevap verilmemesi,
- Vergi idaresi tarafından istenilen bilgilere eksik cevap verilmesi veyahut hayali hesaplar oluşturulması
- Elde edilen bir gelir kaynağının bildirilmemesi,

şeklinde özetlenebilir (Üyümez, a.g.t., s. 134). Buradaki para cezasının üst sınırı da 5000 Euro olarak belirlenmiştir.³⁷

AO'da adli nitelikli vergi suç ve cezaları 370'nci ve izleyen maddelerde düzenlenmiştir. AO'nun 370'nci maddesi 'Vergi kaçırma' başlığını taşımaktadır. Hızlının da belirttiği gibi (Hızlı, 1984, s. 20), 370. madde de anılan suç: 'failin bilerek ve isteyerek vergilendirmeye ilişkin bilgileri kendisine veyahut üçüncü bir kişiye mali çıkar sağlamak amacıyla idareye bildirmemesi veyahut eksik ya da gerçeğe aykırı bir biçimde bildirmesi şeklindeki fiiller aracılığıyla vergi hâsılatının düşük tutulmasına yönelik davranışlar...' şeklinde tanımlanmıştır. 2009 yılı itibariyle 370. madde de sayılan fiillerin işlenmesi halinde uygulanacak ceza para cezası ve beş yıla kadar hapis cezasıdır.(AO, md.370) Örneğin vergi kaçakçılığı yapanlar veya ithalatı yasaklanmış malları ülkeye sokanlar para cezası veya beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Yine AO'ya göre, ağır durumlarda yani hileli ya da sahte belgeli işlemlerin varlığı halinde hapis cezası altı aydan on yıla kadar uygulanabilmektedir. Para cezasının ve hapis cezasının miktarı federal mahkeme tarafından belirlenmektedir (http://www.zoll.de/english_version/faq/ao_passenger_traffic_/bo_non_ec?countries/index.html, Erişim Tarihi: 18.01.2009).

AO'da vergi gizliliğine uymama eyleminin tanımı da yapılmıştır. AO'ya göre vergi gizliliği: ' vergi gizliliği kapsamı içerisinde yer alan bilgilere sahip olan kişilerin bu bilgileri hukuka aykırı olarak ilgisiz kişilere açıklaması veyahut haksız çıkar sağlaması' şeklinde tanımlanmıştır (Bayraklı, 1999, s. 25). Yasa, vergi gizliliği suçunun işlenmesi halinde uygulanacak cezanın altı aya kadar hapis cezası olduğunu hüküm altına almıştır.³⁸

AO'nun 375. maddesine göre belirli koşullar altında belirli suç tiplerini işleyenlerden en az bir yıl hapis cezası alanlar seçme ve seçilme hakkını da kaybetmektedirler (AO, md. 375).

Tüzel kişiliklerin sorumluluğuna ilişkin olarak AO ele alındığında vergi cezaları tüzel kişilik adına kesilmektedir. Ancak, tüzel kişiliği temsil etme yetkisine sahip temsilcilerin tüzel kişilik adına yapmış oldukları işlemler sonucunda hukuka aykırılık ortaya çıkarsa ilk olarak tüzel kişilik cezaya muhatap olacak daha sonra da temsilcilere ceza kesilecektir (Alaybek, 1959, s. 83). Üyümez'in de belirttiği gibi (Üyümez, a.g.t., s. 135), temsilcilere uygulanacak

³⁷ Söz konusu özel fiiller genel vergisel aykırılık kapsamı dışında tutulursa uygulanacak para cezasının üst sınırı 5000'Euro'dur. Aksi takdirde 50.000 Euro'ya kadar para cezası kesilebilmektedir.

³⁸ 2001 yılından önce söz konusu suçun işlenmesi halinde iki yıla kadar hapis cezası veya para cezası uygulanmaktaydı (Bayraklı, 1999, s. 25).

olan ceza temsilcinin sorumluluğu, ekonomik durumu ve hukuka aykırılığın önemine göre belirlenmektedir.

AO'da tekerrür hükümleri ve pişmanlık müessesesi de yer almaktadır. Adli ya da idari nitelikli vergi suçlarının tekrarlanması halinde ceza miktarının ağırlaştırılacağı ve vergi suçunu işleyen failin belirli koşullar altında eyleminden vazgeçmesi, mevcut durumu ilgili makamlara bildirmesi ve idarenin yasal takibe başlamasından önce pişman olunması halinde ceza uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır.

AO'nun 385'nci maddesi ile idareye vergi suçlarını takip etmek ve araştırmak hususunda geniş yetkiler verilmiştir. Bu yetkilere örnek olarak Üyümez'in de belirttiği gibi (Üyümez, a.g.t., s. 135), bilirkişiden yararlanma ve dosyayı gereken hallerde bakana aktarma gösterilebilir.

Sonuç olarak Abgabenordnung'a göre idari vergi otoriteleri yani idare tarafından kesilen idari nitelikli vergi cezaları sadece para cezalarından oluşmaktadır. Adli nitelikli vergi cezaları ise hapis cezası ve kamusal para cezasından oluşmaktadır. İster adli isterse idari nitelikli olsun kesilen cezaların tutarı, ihlal edilen kanun hükmünün önemine, borcu ödemeyenin sorumluluğuna ve mükelleflerin ekonomik durumlarına göre değişiklik göstermektedir. Üyümez'in de belirttiği gibi (Üyümez, a.g.t., s. 136), idari nitelikli vergi cezalarının uygulamaya konulması; hukuka aykırı fiilin bilerek ve istenerek işlenip işlenmediğinin tespit edilmesine bağlıdır. Kasıt yoksa yani hukuka aykırı fiili gerçekleştiren mükellef bu davranışını yaparken, yasanın cezayı gerektirdiği konusundaki bilgisizliğini kanıtlaması durumunda sadece ihmalkârlıktan kaynaklanan hukuka aykırı fiil sebebiyle para cezasına çarptırılacaktır. Bunun dışında başka hiçbir cezanın kesilmesi söz konusu değildir. Bu açıklamadan da Alman vergi hukukunda vergi ziyaı, genel ve özel usulsüzlük cezaları gibi idari nitelikli vergi cezalarının kesilmesinde vergi suçunu işleyen yükümlünün ortaya çıkardığı vergi kaybında kastı olup olmadığına bakılarak karar verildiğini ve vergi suçunu işleyen yükümlünün herhangi bir kastının bulunmadığı durumlarda idari nitelikli vergi cezalarının idari mali yaptırımdan çok bir kabahat olarak algılandığını söylemek mümkündür.

3. 1. 2. Fransa

Fransa'da vergi suç ve cezalarına ilişkin düzenlemeler Türkçe'ye 'Genel Vergiler Yasası' şeklinde çevrilebilen 'Code Général Des Impôts'da (CGI) düzenlenmiştir. Fransa'da kanunilik ilkesi geçerli olduğundan vergi cezaları dâhil vergilendirme ile ilgili tüm işlemler kanunla konulmakta ve uygulanmaktadır. Fransa'da da vergi cezaları adli nitelikli ve idari

nitelikli vergi cezaları şeklinde bir ayrıma tabi tutulmaktadır (http://www.finances.gov.ma/esp_doc/util/file.jsp?iddoc=2410, Erişim Tarihi: 03.02.2009).

CIG'ye göre idari nitelikli vergi cezaları başka bir ifadeyle idari vergi otoriteleri tarafından kesilen vergi cezaları para cezalarından ve gecikme faizinden oluşmaktadır. Adli nitelikli vergi cezaları ise para cezalarından ve hapis cezasından oluşmaktadır.³⁹

Fransa'da adli ve idari nitelikli vergi cezaları vergi otoriteleri tarafından yürütülen üç kontrol aşaması sonucunda uygulanmaktadır. Bu kontrol aşamalarından ilki, mükelleflerin bir takvim yılı boyunca elde ettiği kazançların doğrulanması yani beyannamelerin doğrulanmasıdır. Bu süreç 'Le Control Formel' yani resmi kontrol olarak adlandırılmaktadır. Resmi kontrol aşaması sonucunda beyan edilen kazançla elde edilen kazanç arasında bir tutarsızlık varsa bu tutarsızlığın nedenlerini araştırmak ve ortaya çıkan farkı gidermek amaçlı vergi otoriteleri tarafından hazırlanan anket formunun ilgili mükellef tarafından cevaplandırılması istenebilir. Bu süreç 'Le Controle Sur Pièces' yani parçalar kontrolü olarak adlandırılmaktadır. Parçalar kontrolü aşamasında vergi beyanındaki birtakım eksik bilgiler ve beyannamedeki hesap tutarsızlıklarının giderilmesi amaçlanır. Eğer daha ciddi bir durum varsa veyahut parçalar kontrolü aşamasında mükellefe gönderilen mektup yasal süresi içerisinde (30 gün) yanıtlanmazsa mükellefin beyanı maliye müfettişleri tarafından detaylı bir şekilde incelemeye tabi tutulur. Bu süreçte 'La Verification Approfondie' yani dikkatle değerlendirme olarak adlandırılır. Özellikle bu aşamada bilgi incelemesi yapılır ve bu incelemeler bir yıl ile sınırlandırılmıştır (Tax Inspections in France, Levels of Tax Control, <http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/tax-inspection/sanctions>, Erişim Tarihi: 04.02.2009).

Resmi kontrol, parçalar kontrolü ve dikkatle değerlendirme aşamaları sonucunda verginin türüne, kaçırılan verginin tutarına ve hukuka aykırılığın boyutlarına göre değişiklikler gösteren vergi idaresinin denetimine ilişkin aykırılıklara ve verginin tarhına yönelik olarak kesilen farklı miktarlardaki para cezalarından oluşan idari nitelikli vergi cezaları veya hileli eylemlerin ya da ciddi hukuk ihlallerinin tespit edildiği durumlarda mahkemeler tarafından verilen hapis cezası veya para cezası niteliğindeki adli nitelikli vergi cezaları

³⁹ Mart 2008 'den önceki düzenlemede , Üyümez'in de belirttiği gibi(Üyümez, a.g.t., s.140), söz konusu idari nitelikli vergi cezalarının yanı sıra alım sözleşmelerinin onaylanmaması, bazı kurullara üyeliğin engellenmesi şeklinde ek cezalar da verilebilmekteydi. Adli nitelikli vergi cezalarına da ek olarak meslek tatili, bir takım medeni haklardan mahrum bırakılma gibi cezalar da verilebilmekteydi (Grosclaude-Marchessou, 1998, s. 177, Çev. Elif Pürsünlerli,akt. Sin, 2006, s. 47).

uygulanabilmektedir (Valente, a.g.m., s. 47). Adli ve idari nitelikli vergi cezalarının uygulanmasında mükelleflerin iyi niyetli veya kötü niyetli olması ile hileli işlemlerin varlığı belirleyici bir rol oynamaktadır.

CGI bazı vergiler ve vergi suç ve cezalarına ilişkin düzenlemeler ile birlikte en son 2008 yılında değişikliğe uğramıştır. İdari nitelikli ve adli nitelikli vergi cezaları değişen kanunun 192. maddesinde Türkçe'ye cezai hükümler şeklinde çevrilebilen 'Sanctions pénales' başlığı altında düzenlenmiştir.⁴⁰ 192. maddede vergi mükellefi veya sorumlu kişilerin vergiden kaçınmak ya da haksız vergi iadesi almak amacıyla aşağıdaki yollardan ;

- Hatalı veya Sahte fatura üretmek
- Hayali veya Yanlış kayıt üretimi yapmak
- Sürekli satış faturaları düzenlemek
- Kayıtları kanunlara aykırı olarak imha etmek
- Şirket varlıklarının bir kısmının veya tamamını gizlemek
- Şirketlerin iflası için hileli borçlar oluşturmak,

gibi sayılan yollardan birine başvurmaları durumunda 5000 Euro'dan 50.000Euro'ya kadar para cezasına ve bu cezaya ek olarak belirli koşullarda yetkili makamlar tarafından bir aydan üç aya kadar veya beş yıla kadar hapis cezasına çarptırılacağı hüküm altına alınmıştır. CGI'nın 231. maddesine göre 192'nci madde hükümlerinin cezai yaptırımlar olarak uygulanacağı bildirilmiştir (CGI, m. 192, m. 231, s. 172 – 203).

⁴⁰ Fransa vergi sisteminde de bir takım değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu değişiklikte vergilemede ödeme gücü ilkesinin etkisiyle 2009 yılında gelir vergisi oranları, %0 ile %40 arasında belirlenmiştir. Fransa'da geliri 67.546 Euro'nun üzerinde olan kişiler % 40 oranında gelir vergisi ödeyeceklerdir. Vergiye tabi kamu geliri aile büyüklüğü ile ilgili olarak iki veya daha fazla paya ayrılır. 2009 yılında Fransa kurumlar vergisinin standart oranı % 33,33 tür. Almanya'da 2008 yılında yürürlükteki kurumlar vergisi oranı ticari vergi ve birlik vergisinin dâhil edilmesi ile birlikte %30-%33 dolaylarındadır. Kurumlar vergisinin spesifik oranı ise %15'tir. Bu oran 38.120 Euro'ya kadar kazanç elde eden küçük şirketlere uygulanır. Fransa'da KDV oranı %19,6dır. Son olarak Fransa'da 2009 yılı için kişisel gelir vergisi oranlarına bakıldığında; 5.687 Euro'ya kadar %0 oranında 5.687 – 11.344 Euro'ya kadar %5,5 oranında 11.344 – 25.195 Euro'ya kadar %14 oranında 25.195 – 67.546 Euro'ya kadar %30 oranında 67.546 Euro ve yukarıları için %40 oranında gelir vergisine tabi tutulacaktır (http://www.worldwide-tax.com/germany/germany_tax.asp, Erişim Tarihi: 10.02.2009).

CGI'ya göre idari nitelikli vergi cezalarının uygulanmasını gerektiren vergi suçlarını şu şekilde özetlemek mümkündür: (Study of present law, a.g.e., s.256-257)

- Vergi beyanının yapılmaması veya yasal süresi geçtikten sonra yapılması
- Verginin yasal süresi içinde ödenmemesi
- Vergi beyanının yetersiz olması veya yanlış ya da eksik beyanda bulunulması
- Vergilendirmeye ilişkin belgelerin gerektiği gibi muhafaza edilmemesi
- Vergi denetimini engelleyecek bir takım davranışlarda bulunulması.

CGI'ya göre yukarıdaki vergi suçlarının işlenmesi halinde idare tarafından para cezası kesilecektir. Yasada düzenlenen para cezasının alt ve üst sınırları da belirlenmiştir. İdare yukarıda sayılan eylemlerin varlığı halinde 5000 Euro'dan 50.000 Euro'ya kadar para cezası kesmeye yetkili kılınmıştır (CGI, m.192). Ayrıca verginin geç ödenmesi durumunda ödenecek verginin %10'u oranında bir ceza ve aylık %0,50 oranında bir gecikme faizi alınacağı hüküm altına alınmıştır. 2007 yılında idareye, mali suçlar olarak anılan bariz dolandırıcılığın ve birtakım hileli eylemlerin varlığı halinde CGI doğrultusunda 10.000 Euro'ya kadar para cezası kesebileceği ve vergi idaresinin alacağını tehlikeli gördüğü iş faaliyetlerinin tasfiyesini isteyebileceği de hüküm altına alınmıştır (<http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/tax-inspection/sanctions>, Erişim Tarihi: 04.02.2009).

Yasa en son değişikliğe uğramadan önce adli nitelikli vergi suç ve cezalarını gerektiren vergi kaçakçılığı suçunu ayrıca tanımlamıştır. Buna göre vergi kaçakçılığı suçu: 'yasalarda öngörülen sürelerde vergi beyannamesini bilerek ve isteyerek zamanında vermemek, vergiye tabi gelirlerinin tamamını ya da bir bölümünü gizlemek, kendini bilerek ve isteyerek vergi borcunu ödemekten aciz hale düşürmek veyahut başka hileli davranışlar ile verginin tahsilini engelleyerek vergi kaçırmak ya da vergi kaçırmaya teşebbüs etmek.' şeklinde tanımlanmıştır (Hızlı, a.g.e., s. 17). Vergi kaçakçılığı suçunun yaptırımı olarak da beş yıla kadar hapis ve 37.500 Euro para cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır⁴¹ (Üyümez, a.g.t., s. 141). Suçun

⁴¹ CGI değişmeden önce söz konusu cezalara ek olarak verilen mahkumiyet hükmünün resmi gazetede ve mahkemece tayin edilecek diğer gazetelerde yayınlanması, üç ay süre ile suçlunun ikametgahı ya da işyeri kapısının önünde ilan edileceği hükmüne de yer verilmiştir. Buna ilaveten söz konusu cezaları tamamlayıcı nitelikte üç yıla kadar meslekten men veyahut sürücü belgesinin iptali ya da beş yıldan on yıla kadar medeni haklardan yararlanamama cezalarının da uygulanabileceği öngörülmüştür (Üyümez, a.g.t., s. 141).

tekrar işlenmesi durumunda ise ceza miktarlarının ağırlaştırılarak uygulanacağı belirtilmiştir. Suça iştirak edilmesi halinde üçüncü kişilerin de verginin ve para cezasının ödenmesi hususunda müteselsil sorumlu oldukları belirtilmiştir. Başka bir ifadeyle mükelleflerin mali danışmanlığını yapan kimselerin vergi kaçakçılığı konusunda mükelleflerine yardım etmesi durumunda 18.000 Euro'ya kadar para cezası ve iki yıla kadar hapis cezası uygulanması ön görülmüştür. ([http:// www.lexinter.net/CGI/sanctions_penales_1.htm](http://www.lexinter.net/CGI/sanctions_penales_1.htm), Erişim Tarihi: 05.02.2009).

Vergi idaresinin vergi borcunu güvence altına almak amacıyla mükellefin mallarının haczini isteme hakkı veya mükellefin üçüncü kişilere devredilen mallarına ya da üçüncü kişilerin mükellefe olan borçlarına mahkeme kararı ile el koyma yetkisi de bulunmaktadır (Study of present law, a.g.e., s. 256).

Fransa vergi ceza hukukuna tüzel kişiliklerin sorumluluğu açısından bakıldığında idari nitelikli vergi cezalarından tüzel kişilik tamamen sorumludur. Adli nitelikli vergi suçlarının varlığı halinde ise yasal temsilcilerin şahsi sorumlulukları da söz konusu olmaktadır (Üyümez, a.g.t., s.143).

Eğer vergi idaresi ödenmesi gereken belli bir miktarın altında vergilerin ödendiğine karar verirse veyahut mükellefin yaptığı hatanın iyi niyetli olarak yani yaratılan vergi kaybının yasayı bilmediğinden dolayı ortaya çıktığını ispat etmesi durumunda hiçbir vergi cezası kesilmeyeceği de hüküm altına alınmıştır.

Sonuç olarak CGI' ya göre idari vergi otoriteleri yani idare tarafından kesilen idari nitelikli vergi cezaları para cezaları ve gecikme faizinden oluşmaktadır. Adli nitelikli vergi cezaları ise hapis cezası ve kamusal para cezasından oluşmaktadır. Adli ve idari nitelikli vergi cezalarının tutarı, verginin türüne, kaçırılan verginin tutarına ve hukuka aykırılığın boyutlarına göre değişiklik göstermektedir. İster idari nitelikli isterse adli nitelikli vergi cezaları olsun cezalar temelde verginin yasal süresi içerisinde ödenmemesi, beyannamenin yasal süresi içerisinde verilmemesi, veyahut birtakım vergisel hilelere başvurulması vergilenebilir gelirin gizlenmesi durumunda uygulanmaktadır (Grosclaude-Marchessou, 1998, s. 174; Çev. Elif Pürsünlerli akt. Sin, 2006, s. 47). Bu cezaların uygulanmasında önemli olan diğer bir hususta mükelleflerin iyi niyetli veya kötü niyetli olması ile hileli işlemlerin varlığıdır. Mükelleflerin iyi niyetli olduklarını ispatlamaları durumunda herhangi bir vergi cezasına maruz kalmaması ve Mart 2008 'de CGI da yapılan son değişiklikle adli nitelikli vergi cezalarını tamamlayıcı birtakım cezaların yürürlükten çıkartılması buna karşılık vergi

oranlarının yüksek tutulması ve denetimin sıkı yapılması Fransa'da mükelleflerin vergi yasalarına uyum sağlamada zorlanmadıklarının birer kanıtını oluşturmaktadır

3. 1. 3. Macaristan

Macaristan'da vergilendirmeye ilişkin tüm usul ve esaslara mükelleflerin gönüllü uyumunu sağlamak amacıyla oldukça yüksek oranda vergi cezaları belirlenmiştir. Başka bir ifadeyle vergi kaçakçılığı gibi ciddi hukuk ihlalleri ile vergilerin yasal süresi geçtikten sonra ödenmesi gibi basit hatalar niteliğine sahip hafif derecede ki hukuk ihlalleri arasında vergi cezalarının uygulanması bakımından herhangi bir fark gözetilmemektedir (Study of present law, a.g.e., s. 261). Macaristan vergi hukukunda vergi ziyayı, genel ve özel usulsüzlük cezaları gibi idari nitelikli vergi suç ve cezalarının idarenin bir tür mali yaptırımını ya da kabahat olarak algılanmadığı sonucunu da çıkarmak mümkündür.

Macaristan vergi suç ve cezaları genel olarak incelendiğinde Kıta Avrupa'sı hukuk sisteminin geçerli olduğu diğer ülkelerde ki vergi suç ve cezalarından önemli bir farklılık dikkat çekmektedir. Bu farklılık Macaristan vergi suç ve cezalarında adli –idari nitelikli vergi suç ve cezaları ayırımına gidilmemesidir. Başka bir ifadeyle Macaristan'da vergi cezaları yüksek miktarlarda belirlenen para cezalarından ve verginin geç ödenmesinin bir tür yaptırımını sayılan gecikme faizinden oluşmaktadır (Aynı, a.g.e., s. 261). Macaristan'da vergi cezalarının adli-idari nitelikli vergi cezaları şeklinde bir ayırma tabi tutulmamasının nedeni olarak ise vergi cezalarının yüksek miktarlardaki para cezalarından oluşturulması gösterilebilir.

Macaristan'da adli-idari nitelikli vergi cezalarını gerektiren vergi suçlarını genel olarak şu şekilde sıralamak mümkündür;

- Verginin eksik ödenmesi
- Vergilendirmeye ilişkin ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi
- Vergilendirmeye ilişkin ödevlerin hiç yerine getirilmemesi
- Mükelleflerin yaptıkları hatalar.

Yukarıda sayılan suçların cezası ise 2008 yılı itibariyle yaratılan hukuka aykırılık nedeniyle ödenmeyen vergi tutarının %50 si oranında kesilen para cezasıdır (<http://www.internationaltaxreview.com/?Page=9&PUBID=210&ISS=25204&SID=715236>, Erişim Tarihi: 20.02.2009). Bununla birlikte Macaristan'da yukarıda sayılan vergi suçlarının işveren tarafından yapılması durumunda işverene herhangi bir vergi cezası uygulanmayacağı

da hüküm altına alınmıştır (Study of present law, a.g.e., s. 261). İşverenin vergi suçu işlemesi durumunda herhangi bir vergi cezasına çarptırılmaması hukukun en temel prensiplerinden biri olan adalet ilkesini zedelemektedir. Fakat hukuka aykırılığı gidermek için mükelleflere vergilendirme döneminde yapmış oldukları hataları kendilerinin düzeltmesine cezai nitelikte olmayan ek bir harç ödemek koşuluyla izin verilmiştir (Aynı, a.g.e., s. 261).

Macaristan vergi ceza sisteminde vergi kaçakçılığı ile daha etkin bir şekilde mücadele etmek amacıyla daha yüksek tutarlarda cezaları içeren yeni bir düzenleme Şubat 2009 da yürürlüğe girmiştir.

(<http://www.internationaltaxreview.com/?Page=9&PUBID=210&ISS=25204&SID=715236>; Erişim Tarihi: 20.02.2009)⁴². Yeni kabul edilen yasaya göre vergi kaçakçılığı suçu: 'Bir takvim yılında elde edilen vergilenebilir gelirlerin gizlenmesi veya vergilendirme işlemleri ile ilgili belge ve kayıtların bozulması veyahut yok edilmesi gibi belirli davranışlardır.' şeklinde tanımlanmıştır. Bu suçun cezası da hukuka aykırılık oluşturan davranışın ağırlığına göre %50'den %75'e doğru artan oranlı haksız yere ödenmeyen vergilerin talep edilmesini sağlamaya yönelik kesilen para cezasıdır.

Yasa belirli durumlarda vergi idaresine, vergi ceza oranının azaltılması ya da vergi cezasını ortadan kaldırma yetkisini de vermiştir. Örneğin vergi mükellefinin haklı olduğunu ispatlaması halinde veya vergi aslının buna bağlı olarak kesilen vergi cezası ve faizlerin ödenmesi durumunda mükellefin ya da beraber yaşadığı aile bireylerinin hayat şartlarını ciddi derecede olumsuz hale getirecek veyahut ödemenin ekonomik faaliyetlerin devam

⁴²Yasa temelde; kayıt dışı ekonomi ile etkin bir mücadeleyi amaçlamaktadır. Bu nedenle vergi kaçakçılığı cezasına yönelik sert tedbirler alınmıştır. Bu tedbirler sayesinde Macaristan da ki vergi mükelleflerinin üzerinde ki idari yük de azalmıştır. Buna ilaveten yasa düşük ücret geliri elde edenleri ve aynı vergi dairesine vergi borçlarını fazla ödeyenleri vergi mükellefi olmaktan çıkarmaya izin vermektedir. (<http://www.internationaltaxreview.com/?Page=9&PUBID=210&ISS=25204&SID=715236>, Erişim Tarihi: 20.02.2009).

Macaristan vergi sisteminde de bir takım değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikte vergilemede ödeme gücü ilkesi esas alınarak 2008 yılında gelir vergisi oranları, %18 ile %36 olarak belirlenmiştir. Macaristan'da geliri 1 ile 1.700.000 HUF arasında olan kişiler % 18 oranında ; 1.700.001 ve daha fazla gelir elde eden kişiler ise %36 oranında gelir vergisi ödeyeceklerdir. 2008 yılında Macaristan kurumlar vergisinin standart oranı % 16 dır. Macaristan'da 2008 yılında yürürlükteki kurumlar vergisi oranı birlik vergisinin dahil edilmesi ile birlikte %20 dolaylarındadır. Macaristan'da belirli koşullara bağlı olarak beş milyona kadar gelir için kurumlar vergisi oranı yaklaşık 20,00 Euro yani %10 dur. Macaristan'da şirketlerin AB borsasındaki senetlerden elde ettikleri temettü gelirleri %10 oranında vergiye tabidir. Ayrıca faiz gelirleri de %20 oranında vergiye tabidir.(http://www.worldwide-tax.com/hungary/hungary_tax.asp, Erişim Tarihi: 20.02.2009).

ettirilmesini imkansız hale getireceği anlaşılırsa vergi idaresi söz konusu ceza miktarını azaltabilir veya iptal edebilir (Study of present law, a.g.e., s. 261).

Macaristan vergi suç ve cezalarına sorumluluk açısından bakıldığında hem gerçek hem de tüzel kişilerin vergi cezalarından sorumlu olabilecekleri hüküm altına alınmıştır. Macaristan vergi ceza sisteminde vergi suçlarının tekrar işlenmesi halinde idari-adli nitelikli vergi cezalarının ağırlaştırılarak uygulanacağı da hüküm altına alınmıştır.

Sonuç olarak Macaristan'da vergi suç ve cezaları temelde adli-idari nitelikli vergi suç ve cezaları ayırımına gidilmeksizin haksız yere düşük vergi ödeyenler üzerinden %50 veya vergi kaçaklığı suçu gibi ciddi hukuk ihlallerinin ortaya çıktığı durumlarda %75 oranında uygulanan para cezalarından ve verginin yasal süresi içinde ödenmediği yani geç ödendiği için Macar Merkez Bankası tarafından yılda iki kez belirlenen ve borcunu zamanında ödememenin bir tür yaptırımını sayılan gecikme faizinden oluşmaktadır (http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_highlights_2009_hungary.pdf, International Tax,, Erişim Tarihi: 22.02.2009). Özellikle 2009 yılında yapılan değişiklikle vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin sıkı tedbirler alınarak kayıt dışı ekonomi ile mücadele de etkin bir yol izlenmesi amaçlanmıştır. Genellikle vergi cezalarının yüksek miktarlardaki para cezalarından oluşması nedeniyle Macaristan'da vergi mükelleflerinin vergi yasalarına gönüllü bir biçimde uymaya zorlandıkları sonucunu da çıkarmak mümkündür.

3. 2. Anglosakson Hukukunda Vergi Suç ve Cezaları

Anglosakson hukuk sistemi, Kıta Avrupa'sı hukuk sisteminin benimsenmediği ABD, İngiltere, İrlanda, Yeni Zelanda ve Kanada da geçerli olan bir hukuk sistemidir. Anglosakson hukuk sisteminin Kıta Avrupa'sı hukuk sisteminden temel farkı, Roma hukukuna dayanmaması ve bu nedenle hukuki dayanakların yasalar yerine içtihatlarla yani yasa tarafından hüküm belirtilmemiş bir konu hakkında daha önceden verilmiş olan bir mahkeme kararına dayanması ve esas alınmasıdır.

Anglosakson hukuk sisteminin temelini de 1789 yılında kabul edilmiş olan ve ABD'nin en yüksek yasası niteliğine sahip ABD Anayasası oluşturmaktadır. Bu Anayasa, her eyalete bir takım sınırlar çerçevesinde bağımsızlık ve yetki vererek ayrı birer cumhuriyet kurulmasına olanak sağlamıştır. Başka bir ifadeyle düzenlemelerin çoğu yani hukuk yaratma yetkisi Anayasa tarafından halk ve eyaletlere bırakılmıştır (<http://www.uscourts.gov/library/turkish.pdf>. Erişim Tarihi: 02.03.2009).

Anglosakson hukukunda vergi suç ve cezaları denildiğinde Amerikan hukuk sistemini kabul eden ve uygulayan ülkelerin vergi suç ve cezalarına ilişkin düzenlemeleri anlaşılmaktadır. Bu düzenlemeleri ortaya koyabilmek amacıyla ABD, İngiltere ve Kanada ülkelerinin vergi suç ve cezalarına ilişkin düzenlemeleri incelenmiştir.

3. 2. 1. Amerika Birleşik Devletleri

ABD'de vergi suç ve cezalarına ilişkin düzenlemeler Türkçeye 'Federal Gelir Yasası' şeklinde çevrilebilen 'Internal Revenue Code' (IRC)da düzenlenmiştir. Federal gelir yasası 9722 maddeden oluşmuş olup yasanın 75. bölümünde 7200 ile 7344. maddeleri arasında vergi suç ve cezalarına yer verilmiştir. ABD'de de vergi cezaları temelde adli nitelikli ve idari nitelikli vergi cezaları şeklinde bir ayrıma tabi tutulmuştur. (<http://www.fourmilab.ch/ustax/www/context.html>, Erişim Tarihi: 04.03.2009).

İdari nitelikli vergi cezaları başka bir ifadeyle idari vergi otoriteleri tarafından kesilen vergi cezaları para cezalarından ve geç ödemenin yaptırımını niteliğindeki gecikme faizinden oluşmaktadır. Adli nitelikli vergi cezaları ise para cezalarından ve hürriyeti bağlayıcı cezalardan oluşmaktadır.

Yasanın 7201. maddesinden 7211. maddesine kadar genelde adli nitelikli vergi suç ve cezalarına ilişkin başka bir ifadeyle vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüs etmeye ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. IRC'nin 7201. maddesinde yükümlü kimsenin vergi kaçırmaya yönelik olarak bilerek ve isteyerek bir davranış eğilimine girmesi halinde hukuka aykırı

davranışının ağır suç olarak kabul edileceği hüküm altına alınmıştır. Bu davranışın yaptırımı olarak da yasalarda belirtilmiş olan diğer cezalarla birlikte bireyler için 100.000 ABD dolarına kadar kamusal para cezası veya beş yıla kadar hapis cezası veyahut gerekli görüldüğü takdirde her iki cezanın birlikte uygulanması ve mahkeme masraflarının da suçu işleyen yükümlüye bırakılacağı hüküm altına alınmıştır. Şirketler için ise ağır suçun yaptırımı olarak 500.000 ABD dolarına kadar kamusal para cezası kesileceği öngörülmüştür. IRC'nin 7202. maddesinde bilerek ve isteyerek vergi hatalarının yapılması sonucunda vergiyi eksik ödeme davranışına giren yükümlü kimsenin söz konusu davranışından dolayı ağır suç kapsamında suçlanacağı da hüküm altına alınmıştır. Bu davranışın yaptırımı olarak da 10.000 ABD dolarına kadar kamusal para cezası veya beş yıla kadar hapis cezası veyahut gerekli görüldüğü takdirde her iki cezanın birlikte uygulanması ve mahkeme masraflarının da suçu işleyen yükümlüye bırakılacağı hüküm altına alınmıştır. IRC'nin 7203. maddesinde ise vergilendirmeye ilişkin beyannamenin eksik verilmesi ya da hiç verilmemesi, Amerikan Gelir İdaresi tarafından istenilen bilgilerin verilmemesi, yasal olarak tutulmaması zorunlu kayıt ve belgelerin tutulmaması durumunda uygulanacak cezalar düzenlenmiştir. 7203. maddeye göre, hukuka aykırı davranışları gerçekleştiren yükümlü kimseler hafif nitelikli suç işlemekle suçlanmaktadır. Hafif nitelikli suçun yaptırımı olarak da bireyler için yasalarda belirtilmiş olan diğer cezalarla birlikte 25.000 ABD dolarına kadar kamusal para cezası veya bir yıla kadar hapis cezası veyahut gerekli görüldüğü takdirde her iki cezanın birlikte uygulanması ve mahkeme masraflarının da suçu işleyen yükümlüye bırakılacağı hüküm altına alınmıştır. Şirketler için hafif nitelikli suçun yaptırımı ise 100.000 ABD dolarına kadar kamusal para cezasıdır (<http://www.fourmilab.ch/ustax/www/t26-F-75-A-1-7201-7202-7203.html>, Erişim Tarihi: 04.03.2009). IRC'nin 7201, 7202 ve 7203. maddelerinden de anlaşılacağı üzere, ABD'de adli nitelikli vergi suç ve cezaları suçun ağırlığına ve yaratılan hukuka aykırı davranışın durumuna göre ağır suç ve hafif nitelikli suç ayırımına tabi tutulmakta ve bu suç ayırımı göz önünde bulundurularak farklı miktarlardaki kamusal para cezaları ve farklı sürelerdeki hapis cezaları uygulanmaktadır.

IRC'nin 7204. maddesinde çalışan kimselerin hileli veya yanlış beyanda bulunması durumunda uygulanacak cezalar düzenlenmiştir. Çalışan kimselerin hileli ve yanlış beyanda bulunmak suretiyle hukuka aykırı durumların yaratılması durumunda 1000 ABD dolarına kadar kamusal para cezası veya bir yıla kadar hapis cezası veyahut gerekli görüldüğü takdirde her iki cezanın birlikte uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. IRC'nin 7206'ncı maddesinde yükümlü kimsenin hileli davranışlar veya sahte belge düzenlemek yoluyla vergilendirmeye ilişkin kayıt ve belgeleri yok ederek vergi kaybına neden olması halinde uygulanacak cezalar

düzenlenmiştir. 7206. maddeye göre hukuka aykırı davranışların bireyler tarafından yaratılması durumunda 100.000 ABD dolarına kadar kamusal para cezası veya üç yıla kadar hapis cezası veyahut gerekli görüldüğü takdirde her iki cezanın birlikte uygulanacağı ve mahkeme masraflarının da suçu işleyen yükümlüye bırakılacağı hüküm altına alınmıştır. Şirketler için ise kamusal para cezasının üst sınırı 500.000 ABD dolarıdır IRC'nin 7207. maddesinde üçüncü kişiler tarafından hazırlanan sahte belgelerin kullanılarak vergi kaybına neden olunması halinde uygulanacak cezalar düzenlenmiştir. 7207. maddeye göre hukuka aykırı davranışların yaratılması durumunda bireylere bir yıla kadar hapis cezası veya 10.000 ABD dolarına kadar kamusal para cezası, şirketler için ise 50.000 ABD dolarına kadar kamusal para cezası uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Hızlının' da belirttiği gibi (Gaa, a.g.e., s.16 akt. Hızlı, a.g.e., s.22), 7207. maddede yer alan hukuka aykırı eylemin yani somut olayın özellikleri ve suçu işleyen kişinin kişiliği dikkate alınarak öngörülen cezalardan sadece birini uygulamak yetkisi tanınmıştır. IRC'nin 7210. maddesinde ise vergi inceleme elemanlarınca istenilen kayıt ve belgelerin sunulmaması durumunda uygulanacak cezalar düzenlenmiştir. 720. maddeye göre hukuka aykırı davranışların yaratılması durumunda 1000 ABD dolarına kadar kamusal para cezası veya bir yıla kadar hapis cezası veyahut gerekli görüldüğü takdirde her iki cezanın birlikte uygulanacağı öngörülmüştür. IRC'nin 7211. maddesinde de vergi dairesine yalan beyanda bulunanlara ilişkin uygulanacak cezalar düzenlenmiştir. 7211. maddeye göre hukuka aykırı davranışların yaratılması durumunda 1000 ABD dolarına kadar kamusal para cezası veya bir yıla kadar hapis cezası veyahut gerekli görüldüğü takdirde her iki cezanın birlikte uygulanacağı hüküm altına alınmıştır (<http://www.fourmilab.ch/ustax/www/t26-F-75-A-1-7201-7202-7203.html>, Erişim Tarihi: 04.03.2009).

ABD'de idare nitelikli vergi suç ve cezaları başka bir ifadeyle idare tarafından kesilen idari nitelikli para cezaları yükümlünün kasıtlı davranışlarda bulunup bulunmamasına göre değişmektedir (Klein, a.g.e., s.24-25). İdari nitelikli vergi suç ve cezaları temelde, yasal süresi içerisinde vergilendirmeye ilişkin beyanda bulunulmaması veya vergiye tabi işlemin eksik ya da adaleti yanıltıcı şekilde gösterilmesi ve verginin zamanında ödenmemesi durumunda idare tarafından kesilen para cezalarından ve gecikme zammından oluşmaktadır. idari nitelikli vergi cezalarına ilişkin düzenlemeler en son 2008 yılında revize edilmiştir⁴³

⁴³ ABD vergi sisteminde de bir takım değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikte vergilemede ödeme gücü ilkesinin etkisiyle 2008 yılında gelir vergisi oranları, %10 ile %35 arasında belirlenmiştir. ABD'de geliri 357,700 \$'ın üzerinde olan bekar kişiler % 35oranında yani 103,791.75 \$ gelir vergisi ödeyeceklerdir. Söz konusu miktar evli çiftlerde ise 96,770.00 \$ dır. 2008 yılında ABD'de Federal Kurumlar vergisinin oranları ise % 15 ile % 35 arasındadır ve bu oranlar yıllık vergilenebilir gelire bağlıdır. ABD'de hizmet veren kurumlar, elde ettikleri

(http://www.irs.gov/publications/p17/ch01.html#en_us_publink100032074 Publication 17, Erişim Tarihi: 07.03.2009). ABD’de IRC’ye göre idareye çeşitli cezalar kesme yetkisi tanınmıştır. İdareye tanınan bu cezaları, bireysel -ortak -doğrulukla ilgili- kusur veya ihmal – yetersiz bilgi –adaleti yanıltıcı beyanda bulunma –dolandırıcılık ve sosyal güvenlik numarasının tedarik edilmemesi şeklinde özetlemek mümkündür.

IRC’ye göre, yükümlü kimsenin vergilendirmeye ilişkin beyannamesini yasal süresi içinde idareye teslim edip vergisini yasal süresi içerisinde ödememesi durumunda her ay için %1 veya %0,5 oranında geç ödemenin bir tür yaptırımı niteliğindeki gecikme zammı ile ödenmemiş verginin tamamı ile vade tarihinden itibaren yaratılan vergi kaybının en fazla %25’i oranında idari nitelikli vergi cezasına çarptırılacağı hüküm altına alınmıştır. (<http://www.irs.gov/taxtopics/tc653.html>, Erişim Tarihi: 08.03.2009).

IRC’ye göre, yükümlü kimsenin vergilendirmeye ilişkin beyanında sahte işlemler nedeniyle yaratılan vergi hatası varsa ödenmesi gereken vergiye ek olarak yaratılan vergi kaybının %75’ine kadar idare dolandırıcılık cezası niteliğine sahip idari nitelikli vergi cezası kesmeye yetkili kılınmıştır. IRC’ye göre, yükümlü kimse vergilendirmeye ilişkin beyanında gelir dilimini olması gerekenden düşük gösterirse ve yükümlünün ihmali⁴⁴ olduğu idare tarafından tespit edilirse yaratılan vergi kaybının %20’si oranında eksik beyanda bulunma cezası olarak adlandırılan idari nitelikli vergi cezasına çarptırılacağı da hüküm altına alınmıştır. Yasada ayrıca yükümlü kimsenin gelir vergisi beyannamesini olduğundan daha az göstermesi durumunda uygulanacak cezalar da düzenlenmiştir. IRC’ye göre hukuka aykırılığın varlığı halinde yükümlü 5000 ABD doları veya doğru beyan edilmesi gereken verginin %10’dan fazla idari nitelikli vergi cezası ödemekle yükümlendirilmiştir. Ancak yükümlü bu hukuka aykırı davranışı makul bir nedene dayandırırorsa herhangi bir vergi cezası

gelirlerine bakılmaksızın %35 oranında sabit bir vergiye tabidir. ABD’de şahıs şirketlerinin dağıtılmamış kar payları üzerinden 2008 yılında %15 oranında ek bir vergiye tabidir. ABD’de 2008 yılı Kurumlar vergisi oranları ise şöyledir; 50.000\$ a kadar %15, 50.001\$ -75.000\$ %25, 75.001\$ -100.000\$ %34, 100.001- 335.000 %39, 335.001\$- 10.000.000\$ %34, 10.000.001\$ – 15.000.000\$ %35, 15.000.001\$ – 18.333.333.\$ %38 ve 18,333.333\$ ve üzeri %35 (http://www.worldwide-tax.com/germany/germany_tax.asp, Erişim Tarihi: 07.03.2009).

⁴⁴ IRC’ye göre İhmal, vergilendirmeye ilişkin işlemler yapılırken yaratılan her türlü dikkatsizliktir. Kusur ise, vergilendirmeye ilişkin beyanların vergi yasalarına uyumlu hale getirmeye yönelik olağan girişimler veya düzenli hazırlanmış beyanların idareye yanlış bildirilmesini içerir. Aynı zamanda kusur, yetersiz evrak ve kayıtları tutmayı da içerir. Yükümlü kimse tarafından yaratılan kusur makul bir nedene dayanıyor ise söz konusu kusurlu davranıştan dolayı herhangi bir vergi cezası kesilmeyecektir (http://www.irs.gov/publications/p17/ch01.html#en_us_publink100032074 Publication 17 Erişim Tarihi:, 07.03.2009).

ödemeyeceği de hüküm altına alınmıştır (http://www.irs.gov/publications/p17/ch01.html#en_us_publink100032074 Publication 17, Erişim Tarihi:07.03.2009).

IRC'ye göre yükümlü adaleti yanıltmak⁴⁵ amacıyla idareye vergi beyanında bulunursa bu davranışından dolayı 5000 ABD doları idari nitelikli vergi cezasına çarptırılacağı hüküm altına alınmıştır. IRC'ye göre, yükümlünün vergilendirmeye ilişkin beyanında sosyal güvenlik numarasının yer almaması veya yetkili kişilere söz konusu numaranın verilmemesi halinde her bir belgedeki SGN eksikliği için 50 ABD doları vergi cezasının idare tarafından kesileceği de hüküm altına alınmıştır. (http://www.irs.gov/publications/p17/ch01.html#en_us_publink100032074 Publication 17, Erişim Tarihi:07.03.2009).

Sonuç olarak IRC' ye göre idari vergi otoriteleri yani idare tarafından kesilen idari nitelikli vergi cezaları para cezaları ve geç ödemenin bir tür yaptırımını niteliğindeki gecikme zammından oluşmaktadır. Adli nitelikli vergi cezaları ise hapis cezası ve kamusal para cezasından oluşmaktadır. İster adli isterse idari nitelikli vergi cezaları olsun cezaların tutarı, verginin türüne, kaçırılan verginin tutarına ve hukuka aykırılığın boyutlarına göre değişiklik göstermektedir. Bu cezaların uygulanmasında önemli olan husus yükümlü kimselerin kasıtlı davranışlarda bulunup bulunmamalarıdır. Yükümlülerin kasıtlı davranmadıklarını ispatlamaları durumunda idari nitelikli herhangi bir vergi cezasına maruz kalmayacaklardır. Buna karşılık IRC'de adli nitelikli vergi suç ve cezalarının ayrıntılı olarak düzenlenmiş olması ve ağır suçlar ve hafif nitelikli suçlar olarak kendi içerisinde de ayrıma tabi tutulması adli nitelikli vergi suçlarının idari nitelikli suçlara nazaran yaptırımlarının daha ağır bir niteliğe sahip olduğunun ve ABD'de mükelleflerin ve yasa koyucuların adli nitelikli vergi suçlarına başka bir ifadeyle vergi kaçakçılığı suçuna tahammülü olmadıklarının kanıtını oluşturmaktadır.

3. 2. 2. İngiltere

İngiltere, hukuk kurallarına sıkı sıkıya bağlı olan ülkelerin başında gelmektedir. Konu vergi ceza hukuku açısından ele alındığında da hukuk kurallarına bağlılık geçerliliğini korumaktadır. Bilindiği üzere İngiltere'de de cezaların kanuniliği ilkesi geçerlidir. Yani vergi cezaları dâhil tüm cezalar kanunla konulmakta ve kanunla uygulanmaktadır. İngiltere'de de

⁴⁵ Federal Gelir İdaresine göre adaleti yanıltıcı beyanda bulunmak, sadece vergiye ilişkin doğru ve yeterli bilgileri içermek değil kasıt veya ihmal neticesinde yaratılan hatalı ve yanıltıcı doğru olmayan bilgileri de içerir. Bu konuyla ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. http://www.irs.gov/irb/2008-04 IRB/or01.html.

vergi suç ve cezaları temel olarak adli ve idari nitelikli vergi cezaları şeklinde bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Buna ilaveten tez çalışması boyunca incelenen diğer ülkelerden farklı olarak İngiltere’de adli ve idari nitelikli vergi suç ve cezaları ayrımı iki değişik yasada düzenlenmiştir. İdare tarafından kesilen idari para cezası gerektiren aykırılıklar 1970 yılında kabul edilen Vergi İdare Yasası şeklinde Türkçeye çevrilebilen ‘Taxes Management Act’ (TMA) de düzenlenirken; adli nitelikli vergi suç ve cezaları ise Türkçeye Yargılama Yasası şeklinde çevrilebilen ‘Prejury Act’ (PA)de düzenlenmiştir (<http://www.generalcommissioners.gov.uk/Documents/RulesLegislation/TMA1970ConsolidatedJan08.pdf> , Erişim Tarihi: 08.03.2009).

TMA’nın ‘Cezalar’ başlıklı onuncu bölümünün 93 ile 106. maddeleri arasında idari nitelikli vergi suç ve cezaları düzenlenmiştir. Ayrıca TMA’da gelir vergisi yasası, kurumlar vergisi yasası ‘Income and Cooperation Act’ ve KDV yasası da ‘Value-Added Tax Act’ düzenlenmiştir. (Aynı, 08.03.2009).

TMA’ya göre para cezaları şeklindeki idari nitelikli vergi cezalarını gerektiren vergi suçlarını şu şekilde özetlemek mümkündür: yasal süreleri içerisinde vergilendirme işlemiyle yükümlü kimsenin veyahut bu işlemle görevlendirilmiş herhangi bir kimsenin vergilendirmeye ilişkin beyanda bulunmaması veya yanlış beyanda bulunması veyahut vergiye konu olan işlemlerini idareye bildirmemesi, ihmal yoluyla ya da hileli işlemler ile gerçeğe aykırı beyanlarda bulunulması, şeklindeki hukuka aykırılık oluşturan bu suçlar idare tarafından kesilen idari nitelikteki para cezası yaptırımına bağlanmıştır. Hukuka aykırılık oluşturan bu suçların yaptırımını ise 01. 04. 2008⁴⁶ tarihinden itibaren yükümlülerin vergilendirmeye ilişkin beyanları ile kayıt ve belgelerinde yapılan hatalar için yeniden belirlenmiştir. Başka bir ifadeyle 01.04.2008 tarihinden itibaren idare tarafından yeni cezalar uygulamaya konulmuştur. Yeni cezaların konmasındaki amaç, yükümlülerin yasal olarak vergiden kaçınmalarını önlemektir. Yeni cezalar gelir vergisi, kurumlar vergisi katma değer vergisi ile sermaye kazançları vergisinde geçerlidir. 01. 04. 2008 tarihinden önce, idari nitelikli vergi cezaları genelde hatalı beyanlar ile yanlış kayıtlar için kesilmekteydi. Bu

⁴⁶. 01. 04. 2008 tarihinden önce, idari nitelikli vergi cezaları genelde hatalı beyanlar ile yanlış kayıtlar için kesilmekteydi. Bu nedenle idari nitelikli vergi cezalarının pek caydırıcılığı yoktu. Bu cezalar yükümlünün ihmali nedeniyle beyanda yanlışlık yapılarak bir vergi önce sırasıyla, hatalı ya da eksik beyanda bulunulması veyahut hiç beyanda bulunulmaması durumlarında 300 Pound’a kadar idari nitelikli para cezası buna ilaveten idare tarafından yapılan uyarılara yükümlünün uymaması ve idareye beyanda bulunulmayan her bir gün için 60 Pound’a kadar para cezası ile ihmal nedeniyle veya hileli işlemler yoluyla doğru olmayan beyanlarda bulunulması halinde 3000 Pound’a kadar idari nitelikli para cezası kesileceği hüküm altına alınmıştı (<http://www.hmrc.gov.uk/esd-guidance/s17-guidance-notes-2006-07.pdf>, Erişim Tarihi: 08. 03. 2009).

nedence idari nitelikli vergi cezalarının pek caydırıcılığı yoktu. Ancak yeni cezaların yürürlüğe girmesi ile birlikte yükümlünün hatası sonucu ortaya çıkan hukuka aykırı davranışların ve yaratılan vergi kaybına göre cezalar gelecekte hesaplanacaktır. Başka bir ifadeyle yükümlü idari nitelikli vergi cezası gerektiren hatalı bir belgeyi idareye verirse, veya yükümlü bilerek ve isteyerek idareyi yanıltıcı yanlış beyanda bulunursa veyahut bilerek ve isteyerek gelirini gizleme eylemi içerine girerse o zaman idare tarafından tespit edilen hukuka aykırı davranışa bağlı olarak cezalar hesaplanacaktır. Yeni cezaların oranları ise yükümlünün ihmali, yükümlünün kastının olup olmamasına göre değişmektedir. Eğer yükümlünün herhangi bir kastı olmadan vergi kaybı yaratılmışsa yaratılan vergi kaybının büyüklüğüne göre idare en az %0- en çok %30 oranında; yükümlünün kastı varsa en az %20- en çok %70 oranında.; yükümlünün kastı ve gelirini gizleme davranışı varsa yaratılan vergi kaybının en az %30- en çok %100 oranında para cezası şeklinde idari nitelikli vergi cezası keseceği hüküm altına alınmıştır. Buna ilaveten vergi borcunun ödenmemesi durumunda devletin uğramış olduğu vergi kaybını telafi etmek amacıyla %2,5 oranında gecikme faizi uygulayacağı da öngörülmüştür (<http://www.hmrc.gov.uk/about/new-penalties/penalties-leafleft.pdf>; Erişim Tarihi: 08 .03. 2009).

Yeni cezaların yanı sıra yasal süresi içerisinde yükümlü tarafından veya temsilcisi tarafından beyan edilen vergi miktarı yasal süresi içerisinde ödenmemesi halinde otomatik olarak ödenmesi gereken vergi miktarına %5 oranında süresinde ödememenin yaptırımını niteliğindeki ek idari nitelikli para cezası da eklenmektedir (Study of present law, a.g.e., s. 268).

TMA' ya göre idare tarafından kesilen idari nitelikli vergi cezalarının mücbir sebeplerin varlığı halinde azaltılabilmesi de öngörülmüştür. Mücbir sebepler ise: vergilendirme işlemine ilişkin kayıt ve belgelerin yangın-sel ve hırsızlık sonucu kaybedilmesi, yükümlünün vergilendirilebilir faaliyetini engelleyecek nitelikte ağır bir hastalık geçirmesi, yükümlünün gönderdiği boş formları idarenin teslim almaması şeklinde özetlemek mümkündür (Study of present law, a.g.e., s. 269).

TMA'ya göre idare tarafından kesilen idari nitelikli vergi cezalarının tahsili mücbir sebeplerin varlığı halinde yükümlünün geçici süre boyunca başka bir cezaya maruz kalmaması koşuluyla iki yıla kadar ertelenebileceği de hüküm altına alınmıştır. Buna ilaveten mücbir sebeplerden dolayı yükümlü hukuka aykırı bir davranışta bulunur yani vergi kaybı yarattırsa o zaman idare tarafından herhangi bir vergi cezası kesilmeyeceği de öngörülmüştür

(<http://www.hmrc.gov.uk/about/new-penalties/penalties-leaflet.pdf> , Erişim Tarihi:08 .03. 2009).

İngiltere de adli nitelikli vergi suç ve cezalarının düzenlendiği ‘Prejury Act’ de tanıklık ve yalan yere yemin etmek eylemleri düzenlenmiş ve bu düzenleme ile bilerek ve isteyerek gerçeğe aykırı beyanda bulunulması eylemleri de kabahat olarak hüküm altına alınmıştır (Baysal, 1956, s. 124, akt. Bilgin, 2006, s. 49). 2008 yılından itibaren özellikle gerçeğe aykırı beyanda bulunulması ve haksız yere vergi iadesi alınmasının yaptırımını olarak bir yıldan üç yıla kadar hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanacağı belirtilmiştir. 2008 yılından önce yaratılan hukuka aykırı davranışın yaptırımını altı aydan 2 yıla kadar hürriyeti bağlayıcı cezaydı. Hızlının da belirttiği gibi (Hızlı, a.g.e., s. 20), vergi kaybı suçuna iştirak edilmesi halinde ise para cezası kesilmektedir. Özellikle yükümlü kişiye mali danışmanlık yapan kişilerin müşterilerine çıkar sağlamak amacıyla vergi kaçakçılığı suçuna iştirak edilmesi halinde yükümlüye kesilen cezanın mali danışmanına da kesileceği ve söz konusu kesilen cezayı yükümlü gibi mali danışmanın da ödemekle sorumlu olduğu hüküm altına alınmıştır. İngiltere vergi ceza sistemi içerisinde en ağır ceza uygulaması vergi kaybını doğuracak davranışın bilerek ve istenerek yapılması halinde öngörülmüştür. 2008 yılından itibaren hukuka aykırılık yaratan davranışın yaptırımını olarak bir yıldan beş yıla kadar hürriyeti bağlayıcı ceza kesilmesi öngörülmüştür. 2008 yılından önce ise altı aydan 3 yıla kadar hürriyeti bağlayıcı ceza kesilmesi öngörülmüştü.⁴⁷

Üyümez’in de belirttiği gibi (Üyümez, a.g.t., s. 161), vergi cezaları sorumluluk açısından ele alındığında gerçek ve tüzel kişiler vergi cezalarından sorumludur. Tüzel kişiliğe kesilen vergi cezalarından müdür veya şirketi temsil etme yetkisine sahip olan sorumlu kişi vergi cezalarından sorumlu değildir. Ancak müdür veya şirketi temsil etme yetkisine sahip olan sorumlu kişi veya kişiler yanlış veya hatalı beyanın hazırlanmasına iştirak etmişlerse vergi cezalarından sorumlu olurlar. Yükümlü adına mali danışman tarafından hazırlanan beyanlarda

⁴⁷ 2008 yılında İngiltere vergi sisteminde de değişiklik yapılmıştır. İngiltere’de 2007/2008 yılı için kişisel gelir vergisi oranları %10 ile %40 arasında belirlenmiştir. İngiltere’de 2007/2008 yılı Kişisel gelir vergisi oranlarını şu şekilde özetlemek mümkündür: 1 – 2,230 Sterlin arası %10, 2,231 – 34,600 Sterlin arası %22, 34,600 Sterlin’den fazlası gelirden gelir vergisi oranı %40 tır. 2007/2008 yılı için İngiltere de kurumlar vergisi oranı %30 dur. Bu oran 01. 04. 2008 tarihinden itibaren %28 e düşürülmüştür. İngiltere de bir takvim yılında karları 300,000 Sterlin’in altında olan şirketler için kurumlar vergisi oranı 01. 04. 2008 tarihinden itibaren %21 dir. Yıllık gelirleri 5,435 Sterlin olan İngiliz vatandaşları 2008/2009 yılında vergiden muaftır. Bakmakla yükümlü olunan her şahıs için standart bir indirim uygulanmaktadır. İngiliz yardım kuruluşlarına yapılan bağışlar içinde vergi indirimi söz konusudur. 01. 12. 2008 tarihinden itibaren KDV oranı %17,5 tan %15 e düşürülmüştür (http://www.worldwide-tax.com/uk/uk_taxes_rates.asp, U.K. Tax Laws and Tax System, Erişim Tarihi: 10. 03. 2009). İngiltere de 16. 02. 2009 tarihinden itibaren indirimli faiz oranları da yürürlüğe girmiştir. Ödenmemiş kurumlar vergisinde oran %2,5 ten %2 ye; ödenmemiş vergi borcu için uygulanan gecikme faizi ise %3 ten %2,5 a düşürülmüştür (<http://www.hmrc.gov.uk>, Erişim Tarihi: 10.03.2009).

yapılan hatalar varsa ve hata mali danışmanın kusurundan kaynaklandığı anlaşılırsa vergi cezalarından yükümlü değil mali danışman sorumlu tutulacaktır.

TMA' nın 103. maddesinde ise cezalarda zaman aşımı süresi düzenlenmiştir. Bu süre cezanın kesinleştiği takvim yılını izleyen yıldan itibaren 6 yıl olarak belirlenmiştir. Bu süre içerisinde cezaya maruz kalan yükümlü ölse bile yasal temsilcisinin bu cezadan sorumlu tutulacağı da hüküm altına alınmıştır

(<http://www.generalcommissioners.gov.uk/Documents/RulesLegislation/TMA1970ConsolidatedJan08.pdf> , Erişim Tarihi: 08.03.2009).

Sonuç olarak, İngiltere de vergi cezalarına genel olarak bakıldığında ceza, geciken vergi borcunun oranıdır. Bu oran hukuka aykırı davranışın ağırlığına bağlıdır. Başka bir ifadeyle yaratılan vergi kaybı ne kadar az olursa idare tarafından kesilecek ceza da o kadar az olacaktır (<http://www.hmrc.gov.uk/about/new-penalties/penalties-leaflet.pdf>, Erişim Tarihi: 08.03.2009). İngiltere'de idari nitelikli vergi cezaları idare tarafından kesilen para cezalarından ve gecikme faizinden oluşmaktadır. Adli nitelikli vergi cezaları ise kabahat yaptırımı ve hapis cezasından oluşmaktadır. Adli nitelikli vergi cezalarından hapis cezası İngiltere'de kısıtlı durumlarda uygulanmaktadır. Çünkü İngiltere'de vergilerin çoğu ücretliler üzerinden alınmaktadır. Vergiler stopaj yoluyla tahsil edildiği için vergi kaçırma suçu az görülmekte dolayısıyla adli nitelikli vergi cezaları az kesilmektedir. İdari nitelikli vergi cezaları incelendiğinde gelir idaresinin yetkilerinin sınırlı tutulduğunu söylemek mümkündür. Bu durumun bir kanıtı olarak Üyümez'in de belirttiği gibi (Üyümez, a.g.t., s. 163), mükelleflere, meslekten men, faaliyetlerinin durdurulması veya çalışma sertifikalarının iptali gibi yaptırım uygulama yetkisinin idareye verilmemiş olması gösterilebilir. Bununla birlikte vergi kanunlarına uymayı sağlamak amacıyla idareye idari yaptırım niteliğindeki para cezası kesme yetkisinin tanınması idari nitelikli vergi cezalarının İngiltere vergi hukukunda idari bir tür yaptırım olarak algılandığının bir nevi göstergesini oluşturmaktadır.

3. 2. 3. Kanada

Kanada'da vergi denetim oranları çok yüksek olduğundan ve halkın büyük çoğunluğunun vergi bilincine sahip olmasından dolayı vergi suç ve cezalarına sıkça başvurulmamaktadır. Kanada hukuk sistemi vergi suç ve cezaları bakımından incelendiğinde hürriyeti bağlayıcı cezaları gerektiren düzenlemeler sınırlı tutulmuştur. Bu nedenle adli ve idari nitelikli vergi cezaları ayrımı pek yapılmamaktadır. Temelde adli-idari nitelikli ayrımın yapılmamasındaki temel gerekçe olarak halkın büyük çoğunluğunun vergi bilincine sahip olması gösterilebilir.

Kanada da vergi cezaları temelde para cezalarından ve gecikme faizinden oluşmaktadır. Başka bir ifadeyle Kanada da vergi yasalarına aykırı eylemlerde bulunan yükümlülere para cezası niteliğindeki vergi cezaları kesilmektedir. Bu cezalar yükümlünün vergi cezası gerektiren suçu önceden işleyip işlememesine göre yani yükümlünün daha önce herhangi bir vergi cezasına çarptırılıp çarptırılmamasına göre değişiklik göstermektedir (Study of present law, a.g.e., s. 254).

Para cezası niteliğindeki vergi cezalarını gerektiren eylemleri ise şu şekilde özetlemek mümkündür: yükümlünün vergilendirmeye ilişkin beyannamesini yasal süresi geçtikten sonra idareye vermesi veyahut hatalı vermesi halinde yükümlüye ödenmesi gereken verginin %5 geç beyanda bulunma cezası ve geç beyanda bulunduğu için maksimum 12 aya kadar geciken her ay için %1 oranında ek bir ceza kesilmektedir. Yükümlü geçmiş üç yıl içerisinde belirtilen vergi suçunu işlemiş ve cezalandırılmışsa yükümlüye ödenmesi gereken verginin %10 tutarında geç beyanda bulunma cezası ve geç beyanda bulunduğu için maksimum 20 aya kadar geciken her ay için %2 oranında ek bir ceza kesileceği hüküm altına alınmıştır. Hukuka aykırı davranışı gerçekleştiren yükümlü bu davranışını yani beyanname vermediğini gönüllü olarak idareye bildirirse herhangi bir vergi cezasına maruz kalmayacağı da hüküm altına alınmıştır (<http://www.cra-arc.gc.ca/tx/ndvdl/tpcs/ncm-tx/ntrst/menu-eng.html>, 2009, Erişim Tarihi: 15. 03. 2009).

Yükümlünün vergilendirmeye ilişkin beyannamesini hiç vermemesi halinde de geciken her gün için günlük faiz ve ödenmesi gereken verginin %250 si oranında ceza kesileceği hüküm altına alınmıştır. Eğer yükümlünün borçlu olunan meblağı ödememesi halinde ise hürriyeti bağlayıcı ceza ile ve rehinli ücretler, delinmiş kredi olanakları gibi yaptırımlarla da karşı karşıya kalabileceği hüküm altına alınmıştır. Vergilendirmeye ilişkin beyanname gereken bilgilerin yükümlü tarafından gösterilmemesi halinde beyanname yer almayan her bir bilgi için 100 Kanada doları para cezası kesileceği de hüküm altına alınmıştır. Bu cezanın da sadece, üçüncü kişi ve yükümlüler tarafından beyanname bildirilmesi gereken bilgilerin toplanamaması halinde uygulanamayabileceği hüküm altına alınmıştır. (<http://www.toronto-accountant.ca/tax-penalties.php>, 2008, Erişim Tarihi: 16. 03. 2009).

Kanada vergi sistemine göre, tüzel kişiliklere de vergi cezaları uygulanabilmektedir. Çalışanlarla ilgili gerekli bilgi ve belgelerin yerine getirilmemesi halinde 1000 Kanada dolarından 25,000 Kanada dolarına kadar para cezası veya tüzel kişiliği temsil etme yetkisine sahip olan kişiye de bir dönem için maksimum 12 aya kadar hapis cezası ve para cezasına çarptırılacağı hüküm altına alınmıştır. Çalışanların vergi kesintilerinin yapılmaması halinde

kanunda hesaplanan kesinti tutarının %10 u kadar ceza kesileceği ve aynı suçun bir hesap yılı içerisinde birden fazla işlenmesi halinde %20 tutarında ceza kesileceği de hüküm altına alınmıştır. Gelir vergisi kanunu ve gelir vergisi düzenlemelerine göre hazırlanması gereken bilgilendirme amaçlı bildirimlerin verilmemesi ve 500 değişik bilgi fişinden fazla oluşan dosyaların elektronik ortamda tutulmaması halinde ilk suç için 2,500 Kanada doları cezaya maruz kalınacağı ve sonraki işlenen her suç için 2,500 Kanada dolarından az olmamak şartıyla artan miktarda cezalar kesileceği hüküm altına alınmıştır. Vergilendirme dâhil tüm işlemlere ilişkin yapılan bildirimlerde sosyal güvenlik numarasının verilmemesi halinde her eksik yapılan bildirim için 100 Kanada doları ceza kesilmesi de öngörülmüştür. Tüzel kişiliklerde vergilendirmeye ilişkin beyannamelerin yasal süresi geçtikten sonra verilmesi ya da tam bilgilerin beyannamede yer almaması veyahut eksik verilmesi halinde 100 Kanada dolarından az 2500 Kanada dolarından fazla olmamak üzere para cezası kesileceği ve her bir eksiklik için günde 25 Kanada doları para cezası alınacağı hüküm altına alınmıştır (<http://www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/pyrll/hwpyrllwrks/pnlty/pnlts/menu-eng.html>, Erişim Tarihi: 17. 03. 2009).

İşverenin yanında çalıştırdığı çalışanların birtakım iş belgelerini tamamlama zorunluluğu vardır. Bu belgelerin tamamlanmaması halinde 2000 Kanada dolarına kadar para cezası veya 6 aya kadar hapis cezası veya her iki cezanın birlikte uygulanabileceği hüküm altına alınmıştır. İdare tarafından yapılan inceleme sonucunda kayıt ve belgeleri içeren dokümanların yetersiz olduğunun tespit edilmesi halinde hapis cezası ve/veya 1000 Kanada dolarından az olmamak şartıyla para cezasına çarptırılacağı da hüküm altına alınmıştır (<http://www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/pyrll/hwpyrllwrks/pnlty/pnlts/menu-eng.html>, Erişim Tarihi: 17. 03. 2009).

Yasal süresi içerisinde ödenmesi gereken vergilerin geç ödenmesi veyahut eksik ödenmesi halinde geç ödemenin bir tür yaptırım niteliğindeki gecikme faizi eklenir. Gecikme faizinin oranı üç ayda bir çıkarılan 90 günlük hazine bonusu hisse endeksine göre belirlenir. Kanada da 2009 yılı için ilk üç aylık dönemde vadesi geçmiş vergilerde uygulanacak faiz oranı %6 ve ikinci üç aylık dönemde ise %4 olarak belirlenmiştir ⁴⁸(<http://www.cra-arc.gc.ca/tx/ndvdl/tpcs/ncm-tx/ntrst/menu-eng.html>, Erişim Tarihi: 15. 03. 2009).

⁴⁸ 2009 yılında Kanada vergi sisteminde de bir takım değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu değişiklikte vergilemede ödeme gücü ilkesinin etkisiyle 2009 yılında gelir vergisi oranları, %10 ile %16 arasında belirlenmiştir. 2009 yılı federal vergi oranları bireyler için %15 ten %29 a kadar artmıştır. Bireyler için maksimum vergi oranları %10 ile %24 arasında belirlenmiştir. 1 – 38,832 Kanada dolarına kadar gelir elde

Kanada vergi ceza hukukunda vergi cezalarının uygulanmayacağı durumları şu şekilde özetlemek mümkündür; - Sel veya yangın gibi doğal afetler veya mücbir sebepler, - Ağır hastalık veya ağır kaza, - Posta grevleri gibi toplumsal olaylar ve huzursuzluklar, - Ciddi duygusal veya ruhsal sıkıntılar, - vergi yükümlüsü sıfatını kaybetmesi. Bu durumların ortaya çıkması halinde yükümlüye karşı herhangi bir vergi cezası kesilmeyeceği ve kesilen vergi cezalarının da alınmayacağı hüküm altına alınmıştır⁴⁹ (Study of present law, a.g.e., s. 255).

Sonuç olarak Kanada vergi ceza hukukuna göre vergi cezaları temelde para cezaları ve geç ödemenin bir tür yaptırımını niteliğindeki gecikme faizi veya gecikme zammından oluşmaktadır. Adli nitelikli vergi cezaları niteliğindeki hapis cezasının uygulanması ise sınırlandırılmıştır. Ancak adli ve idari nitelikli vergi cezalarının tutarı, incelenen diğer ülkelerin aksine verginin türüne, kaçırılan verginin tutarına ve hukuka aykırılığın boyutlarına göre değil, Üyümez'in de belirttiği gibi (Üyümez, a.g.t., s. 165), yükümlünün daha önceden herhangi bir vergi cezasına çarptırılıp çarptırılmamasına göre değişiklik göstermektedir. İdari nitelikli vergi cezaları, yükümlünün gönüllü bir şekilde idareye bildirmesi veyahut belirli koşulların varlığı halinde uygulanmayacağı da öngörülmüştür. Kanada vergi suç ve cezaları incelendiğinde önemli olan bir diğer husus da incelenen birçok ülkenin aksine idari ve adli nitelikli vergi cezaları ayırımına gidilmemesidir. Böyle bir ayırımın yapılmamasının nedeni olarak Kanada halkının vergi bilincine sahip olması ve vergi denetim oranlarının çok yüksek olması gösterilebilir. Özetle yukarıda belirtilen nedenler göz önünde bulundurulduğunda Kanada da vergi yasalarına aykırılık oluşturan eylemlere pek rastlanılmadığını ancak olası vergi suçlarını önlemek amacıyla da yüksek miktarlarda para cezalarının ve kısıtlı durumlarda

edenler için bireysel gelir vergisi oranı %15; 38,833 – 77,664 Kanada doları arasında gelir elde edenler için bireysel gelir vergisi oranı %22 77,665 – 126,264 Kanada dolarına kadar gelir elde edenler için bireysel gelir vergisi oranı %26, 126,265 Kanada dolarının üzerinde gelir elde edenler için %29 oranında gelir vergisine tabidir. 2009 yılı için federal kurumlar vergisi oranı %19 dur. Kanada da şirketler ve bireyler için sermaye kazançları karlarının %50 si üzerinden vergilendirilir. Kaynakta kesilen vergiler için ödenen miktarlar temettü, kar ve telif hakları için %25 olarak belirlenmiştir. Avrupa'daki KDV sistemine benzeyen ve Kanada da geçerli olan mal ve hizmetler vergisi oranı %5 olarak belirlenmiştir (http://www.worldwide-tax.com/canada/canada_tax_news.asp, Erişim Tarihi: 19. 03. 2009).

⁴⁹ İdari nitelikli vergi cezaları aynı zamanda yükümlünün bilerek ve gönüllü olarak idareye hukuka aykırı eylemlerini Kanada da yürürlükte olan “ Gönüllü Açıklama Programı” uyarınca bildirmesi durumunda da bu cezaların uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır (<http://www.toronto-accountant.ca/tax-penalties.php>, Erişim Tarihi: 16. 03. 2009).

da olsa hapis cezalarının uygulanmasına ilişkin düzenlemelerin oluşturulduğunu söylemek mümkündür.

3. 3. Diğer Bazı Ülke Hukuklarında Vergi Suç ve Cezaları

Bu bölümde Kıta Avrupa'sı ve Anglosakson hukuk sisteminin benimsenmediği ülkelerden sosyalist hukuk sistemini benimseyen Çin Halk Cumhuriyeti ile 1990'lı yıllardan sonra sosyalist hukuk sisteminden vazgeçerek günümüz batı standartlarındaki hukuk sistemini benimsemeye çalışan Rusya Federasyonunda düzenlenmiş olan vergi suç ve cezalarına ilişkin düzenlemeler incelenmiştir.

3. 3. 1. Çin Halk Cumhuriyeti

Sosyalist hukuk sistemini benimseyen ve uygulayan Çin Halk Cumhuriyetinde vergi suç ve cezaları 28 Nisan 2001 tarihinde kabul edilen ve Türkçeye 'Vergi Tahsili ve İdare Yasası' şeklinde çevrilebilen 'Tax Collection and Administration Law' da düzenlenmiştir. Söz konusu yeni yasa ile vergi tahsilinin artırılması ve vergilemeye ilişkin hukuka aykırı davranışların en aza indirilmesi amaçlanmıştır (<http://www.hkicpa.org.hk/china/taxation/articles/members.doc/2003/Feb2003.pdf>, Erişim Tarihi: 21.03.2009). Vergi Tahsili ve İdare Yasası ile vergilemede yapısal ve politika değişikliklerine gidilmiştir. Özellikle vergi idaresine vergilerin tahsili ve vergi cezalarına karşı geniş bir takdir yetkisi verilmiştir. Üyümez'in de belirttiği gibi (Üyümez, a.g.t. , s. 170), Çin Halk Cumhuriyetinde vergi yasaları vergi suçlarına karşı esnek kurallara sahip değildir ve hukuka aykırı eylemler de çok ağır bir biçimde cezalandırılmaktadır. Yasayı bilmemek veya tecrübesizlik mazeret sayılmamaktadır.

Çin Halk Cumhuriyetinde temel olarak vergi suç ve cezaları idare tarafından kesilen idari nitelikli para cezalarından ve verginin yasal süresi içerisinde ödenmemesinin bir yaptırımı niteliğindeki %0,05 oranında alınan ek bir cezadan oluşmaktadır (http://www.accaglobal.com/pubs/honkong/members/perspective/archive/2004/181204_p23-24.pdf, Erişim Tarihi: 20.03.2009). İdari nitelikli vergi cezalarının yanı sıra hukuka aykırılık oluşturan belirli davranışların varlığı halinde hapis cezasını gerektiren adli nitelikli vergi suç ve cezalarına ilişkin düzenlemeler⁵⁰ de mevcuttur. Vergi yükümlüsünün vergilenebilir gelirini

⁵⁰ Çin vergi sisteminde de bir takım değişiklikler yapılmıştır. 2008 yılı itibarıyla kişisel gelir vergisi oranları %5 ile %45 arasında belirlenmiştir. 2008 yılında yurt içi ve yurt dışı şirketler için kurumlar vergisi oranı %25 olarak belirlenmiştir. 2008 yılından önce faaliyete başlayan şirketler ise önceki kurumlar vergisi oranı olan %15 oranına tabidir. Çin'de 2008 yılında bireysel gelir vergisi oranları şu şekilde belirlenmiştir; aylık geliri 1 ile 500 Yuan arasında olanlar %5, 501 ile 2000 Yuan arasındaki gelirler için %10, 2,001 ile 5000 Yuan arasında %15, 5,001

100.000 Yuan'a kadar gizlemesi halinde bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası, 100.000 Yuan'dan fazlasını gizlemesi halinde üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezası ve daha ağır durumlarda on yıla kadar hapis cezası kesileceği öngörülmüştür.(Üyümez, a.g.t., s.171)

İdare tarafından kesilen idari nitelikli vergi cezalarını gerektiren eylemleri şu şekilde özetlemek mümkündür; verginin yasal süresi içinde ödenmemesi, yükümlüye ilişkin tüm banka hesap numaralarının vergi idaresine bildirilmemesi, vergilendirmeye ilişkin defter, kayıt ve belgelerle birlikte finansal ve muhasebe sistemlerinin ilgili hükümlere göre tutulmaması, yasal süresi içerisinde vergi idaresine tasdik ettirilmemesi, yükümlülerin vergi kayıt sertifikalarını kullanma kurallarını ihlal etmesi veya tahrif etmesi veyahut satması ya da sahte vergi kayıt sertifikalarının düzenlenmesidir. Hukuka aykırılık oluşturan eylemlerin yaptırımını ise hafif suç olarak nitelenmekte ve 2000 Yuan'dan 10,000 Yuan'a kadar para cezası, daha ağır durumlarda ise 10,000 Yuan'dan 50,000 Yuan'a kadar idare tarafından kesilen para cezalarından oluşmaktadır (<http://www.chinatax.gov.cn/n6669073/n6669088/6887981.html>, Erişim Tarihi: 21. 03. 2009)

Vergilendirmeye ilişkin defter, hesap kayıtları ve belgeleri içeren bilgilerin yasal süresi içerisinde idareye teslim edilmemesi durumunda idare 2000 Yuan'a kadar para cezası ve ağır durumlarda 2000 Yuan'dan 5000 Yuan'a kadar para cezası kesmeye yetkili kılınmıştır.

Vergilendirmeye ilişkin bilgilerin gizlenmesi veya yok edilmesi veyahut hileli bir takım eylemlerle ödenmesi gereken verginin daha az ödenmesi gibi vergi kaçakçılığı eyleminin ortaya çıktığı durumlarda idare, ödenmemiş verginin üzerinden %50 ile %500 üne kadar para cezası kesmeye ve ek olarak yükümlüye cezai anlamda özel sorumluluklar yüklemeye yetkili kılınmıştır. 2001 yılından önce Çin Halk Cumhuriyetinde nadirde görülse hileli eylemlerin varlığı halinde uygulanma olasılığı olan idam cezasına ilişkin düzenlemeler de yer almıştır. Stopaj yapmakla yükümlü olan kimseler yasada belirtilen işlemle ilgili yükümlülüklerini yerine getirmezlerse idare tarafından 50,000 Yuan'a kadar para cezası kesebileceği hüküm altına alınmıştır. Hileli ihracat veya diğer hileli yollarla devletten haksız yere vergi iadesi

ile 20,000 Yuan arasındaki gelirler için %20, 20,001 ile 40,000 Yuan arasındaki gelirler için %25, 40,001 ile 60,000 Yuan arasındaki gelirler için %30, 60,001 ile 80,000 Yuan arasındaki gelirler için %35, 80,001 ile 100,000 arasındaki gelirler için %40, 100,001 ve yukarı gelirler için gelir vergisi oranı %45 olarak belirlenmiştir. Ücretlilerden elde edilen gelirler de %5 ile %35 arasında vergilendirilmektedir. Faiz ve telif hakları gibi pasif gelirler için standart %20 oranında vergilendirilir. Çin'de bir bireyin sermaye kazancı %20 oranında vergiye tabi tutulmaktadır. Çin'de KDV'nin standart oranı %17 dir. Kitap ve petrol çeşitleri gibi belirli ürünlerde %13 azaltılmış oran uygulanmaktadır (http://www.worlwide-tax.com/china/china_tax.asp, Erişim Tarihi: 20. 03. 2009).

alınması durumunda idarenin hukuka aykırı eylemi gerçekleştiren yükümlüden vergi iadesini geri isteyebilir ve haksız alınan vergi iadesinin %100'ünden %500'üne kadar para cezası kesmeye yetkili kılındığı ve ek olarak yükümlüye cezai anlamda özel sorumluluklarda yüklenebileceği hüküm altına alınmıştır (<http://www.chinatax.gov.cn/n6669073/n6669088/6887981.html>, Erişim Tarihi: 21. 03. 2009).

Yükümlü şiddet veya tehdit yoluyla ödemesi gereken vergiyi reddediyorsa idare yasal süresi içinde ödenmeyen verginin gecikme bedeli ile birlikte ödenmemiş verginin %100'ünden %500'üne kadar para cezası kesmeye yetkili kılınmıştır. Vergi yükümlüsü veya stopaj yapmakla yükümlü kimseler idare tarafından yapılan vergi denetimini engelleyici davranışlarda bulunursa 10,000 Yuan'a kadar para cezası ağır durumlarda ise 50,000 Yuan'a kadar para cezasına çarptırılacakları hüküm altına alınmıştır. Yükümlünün yasalara aykırı olarak suç oluşturacak bir takım davranışları sonucunda gelir elde etmesi halinde ve söz konusu yasa dışı yollarla elde edilen gelirin vergi idaresi tarafından tespit edilmesi halinde idare yükümlüye 10,000 Yuan'dan 50,000 Yuan'a kadar para cezası kesmeye yetkili kılındığı ve yükümlülerin ceza hukuku anlamında da bir takım yaptırımlara maruz kalacağı hüküm altına alınmıştır (<http://www.chinatax.gov.cn/n6669073/n6669088/6887981.html>, Erişim Tarihi: 21. 03. 2009).

Sonuç olarak Çin Halk Cumhuriyeti'nde vergi cezaları temelde idari nitelikli vergi cezalarından oluşan para cezaları ve geç ödemenin bir tür yaptırımını niteliğine sahip ek bir cezadan oluşmaktadır. Adli nitelikli vergi cezaları niteliğindeki hapis cezasının uygulanması ise sınırlandırılmıştır. Hapis cezası uygulamasının sınırlandırılması belirli oranlar arasında vergilenebilir gelirin gizlenmesi ve birtakım hileli eylemlere başvurulması olarak belirlenmiştir. İster adli isterse idari nitelikli vergi cezaları olsun cezaların tutarı hukuka aykırı durumun ağırlığına göre belirlenmektedir. Adli nitelikli vergi cezalarının sınırlı tutulması, buna karşılık idari nitelikli vergi cezalarının ilgili yasada ayrıntılı olarak düzenlenmesi vergi cezaları konusunda idareye geniş yetkiler verildiğinin bir göstergesini oluşturmaktadır.

3. 3. 2. Rusya Federasyonu

Rusya Federasyonunda Ocak 1999 tarihli vergi yasası yürürlüğe girmeden önce vergi denetimi çok zayıftı. Buna karşılık vergi cezaları ise çok yüksek oranlardaydı. Ayrıca yükümlülerin vergi suçunu oluşturan hukuka aykırı davranışlarını bilerek işleyip işlemediği göz önüne alınmaksızın vergi cezaları uygulanmaktaydı (Alexander Chmelev, 2002, akt.

Üyümez, a.g.t., s. 173). Ocak 1999 tarihli vergi yasasının yürürlüğe girmesi⁵¹ ile birlikte vergi cezaları dâhil vergi sisteminde önemli reformlar yapılmış ve batı ülkelerinin hukuk sistemlerine yaklaşılmaya çalışılmıştır.

Ocak 1999 tarihli vergi yasasının 15 ve 16. bölümlerinde vergi suç ve cezalarına ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Üyümez'in de belirttiği gibi (Üyümez, a.g.t., s. 173), ocak 1999 tarihli yeni yasada düzenlenen cezaların miktarları eskisine oranla düşürülmüş ve yükümlünün vergi suçu işlemesine neden olan davranışını bilerek işleyip işlemediği göz önünde bulundurularak vergi cezaları uygulanmaya başlanmıştır.

Rusya Federasyonunun da vergi cezaları temelde, idare tarafından kesilen idari nitelikli para cezalarından ve verginin yasal süresi içerisinde ödenmemesinin bir tür yaptırım niteliğindeki gecikme faizinden oluşmaktadır. Bununla birlikte uygulamada nadir görülse de yaratılan hukuka aykırı durumun ağırlığına göre hapis cezası⁵² uygulamasına da yer verilmiştir.

Para cezalarından oluşan idari nitelikli vergi cezalarını gerektiren vergi suçlarını şu şekilde özetlemek mümkündür
(http://www.garweb.ru/project/mns/en/law/garweb_law/10800200/10800200-024.htm#20016, Erişim Tarihi: 27. 03. 2009).

-Verginin yasal süresi geçtikten sonra ödenmesi, vergi yükümlülüğünün yasal süresi içerisinde tesis ettirilmemesi, verginin ödenmemesi veyahut eksik ödenmesi, vergilendirmeye ilişkin beyanların yasal süresi içerisinde idareye bildirilmemesi, vergilendirmeye ilişkin muhasebe kayıt ve belgelerinin yasal süresi içerisinde tutulmaması ya da eksik veyahut yanlış

⁵¹ Rusya'da vergi sistemi de 2001 yılında kapsamlı bir reform değişikliğine uğramıştır. Reform değişikliği prensip olarak, bireyler ve şirketler üzerindeki vergi yükünü düşürmek amacıyla hazırlanmıştır. Rusya'da bireylerin gelirleri üzerinden alınan vergi oranı sabittir. Başka bir ifadeyle gelir vergisi düz oranlıdır. Rusya'da 2008 ve 2009 yılında gelir vergisi oranı %13 olarak belirlenmiştir. Rusya'da 2009 yılında şirketler üzerinden alınan standart kurumlar vergisi oranı %20 olarak belirlenmiştir. Bu oran şirket karları üzerinden alınan en yüksek vergi oranıdır. Normalde şirket karları üzerinden alınan vergi iki orandan oluşur; söz konusu oranlardan ilki %6,5'luk federal oran ve %17,5 luk yerel orandır. Rusya'da ikamet eden tam mükellefler için sermaye kazançları üzerinden alınan standart vergi oranı %13, yabancı ikamet edenler için %30 dur. Rusya'da kar payları üzerinden alınan stopaj oranı %9, faiz ve telif haklarında alınan stopaj oranı %20 olarak belirlenmiştir. Rusya'da KDV oranı ise %18 olarak belirlenmiştir (http://www.worldwide-tax.com/russia/russia_tax.asp, Erişim Tarihi: 25. 03. 2009).

⁵² Bu hüküm Rusya Ceza Yasası 198. madde de düzenlenmiştir. Ayrıca ilgili madde de suç ilk kez işleniyorsa suçlu, Rus idari makamlarına yardımcı olur ve ödenmemiş vergilerini öderse söz konusu cezanın uygulanmayacağı da hüküm altına alınmıştır (Üyümez, a. g. t. s. 174).

tutulması, saklanması gereken belgelerin saklanmaması, stopaj yapmakla yükümlü olan kimselerin stopaj yapmaması, ipotek altındaki mülkiyetlerin yasalarda düzenlenen hükümlere aykırı olarak elden çıkarılması, gelirin, harcamaların vergi matrahını düşüren miktarların hesaplanmasında uyulması gereken kurallara uyulmamasıdır.

Yukarıda belirtilen vergi suçlarını işleyen yükümlülere 2001 yılında yapılan reform değişikliği sonucunda yeniden düzenlenen ve uygulanacak olan vergi cezalarını da şu şekilde sıralamak mümkündür:

-Verginin yasal süresi geçtikten sonra ödenmesi durumunda yükümlü günlük 1/300 oranına eş bir oranda gecikme faizi de ödemekle yükümlü kılınmıştır. Vergi yükümlülüğü yasal süresi içerisinde idareye tesis ettirilmezse yükümlünün anılan dönemde elde ettiği gelirin 20,000 ruble'den az olmamak kaydıyla %10 'u tutarında para cezasına çarptırılacağı hüküm altına alınmıştır. Vergi yükümlüsü vergilendirmeye ilişkin beyanını yasal süresi içerisinde teslim etmezse, geciktirilen her ay için aylık olarak 100 rubleden az olmamak üzere vergi tutarının %5'i tutarında para cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır. Yükümlünün hukuka aykırı davranışı 180 günü aşarsa 181. günden itibaren aylık olarak hesaplanmaya başlayan %30'luk ceza ve ek olarak %10'luk ek bir ceza da öngörülmüştür. Verginin ödenmemesi ya da eksik ödenmesi halinde yükümlüye ödenmeyen vergi borcunun %20'si oranında para cezası kesileceği de hüküm altına alınmıştır. Eğer yükümlü hukuka aykırı davranışını bilerek yani kasten gerçekleştirmişse ödenmeyen verginin %40 oranında vergi cezası kesilmektedir. Vergilendirmeye ilişkin muhasebe kayıt ve belgelerinin yasal süresi içerisinde tutulmamış ya da eksik veya yanlış tutulması halinde yükümlüye 5000 ruble veya 15,000 ruble para cezasına çarptırılacağı da hüküm altına alınmıştır. Gelirin, harcamaların vergi matrahını düşüren miktarların hesaplanmasında uyulması gereken kurallara uyulmaması durumunda ödenmeyen verginin %10'u tutarında veya 15,000 ruble'den az olmamak şartıyla para cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır (http://www.garweb.ru/project/mns/en/law/garweb_law/10800200/10800200-024.htm#20016, Erişim Tarihi: 27. 03. 2009).

Stopaj yapmakla yükümlü olan kimselerin stopaj yapmaması halinde stopaj miktarının %20'si oranında para cezası kesileceği, ipotek altındaki mülkiyetlerin yasalarda düzenlenen hükümlere aykırı olarak elden çıkarılması durumunda 10,000 ruble tutarında para cezası kesileceği, vergilendirmeye ilişkin evrak ve belgelerin muhafaza edilmemesi halinde saklanmayan her evrak için 50 ruble para cezası kesileceği de hüküm altına alınmıştır (Aynı, Erişim Tarihi: 27. 03. 2009).

Bir vergi yükümlüsü banka hesap açılışı veya kapanışı ile ilgili bilgileri vergi idaresine bildirmezse 5000 ruble tutarında para cezasına çarptırılacağı, vergilendirmeye işlemine ilişkin üçüncü kişilerin tanık olarak dinlenmekten haklı bir sebep olmaksızın kaçınması durumunda 1000 ruble para cezasına çarptırılacağı buna ilaveten yasalara aykırı olarak yalan yere tanıklık yapılması veya yalan yere yemin edilmesi halinde hukuka aykırı davranışı gerçekleştiren kişilere 3000 ruble tutarında para cezasına çarptırılacağı hüküm altına alınmıştır(Aynı, Erişim Tarihi: 27. 03. 2009).

Sonuç olarak Rusya Federasyonunda vergi suç ve cezaları temelde idari nitelikli para cezalarından oluşan vergi cezalarından ve verginin yasal süresi içerisinde ödenmemesinin bir yaptırımı niteliğindeki gecikme faizinden oluşmaktadır. Rusya Federasyonun da vergi suç ve cezaları özellikle 1999 yılında yürürlüğe giren Vergi Yasasının ve 2001 yılında yapılan reform değişikliğinin etkisiyle batılı ülkelerin vergi ceza sistemlerine yaklaştırılmıştır. Bu durumun bir kanıtı olarak, vergi ceza miktarlarının 1999 yılı öncesine kıyasla düşürülmesi ve vergi cezalarını gerektiren davranışları işleyen yükümlülerin hukuka aykırı davranışlarını işlerken kasit olup olmadığının göz önünde bulundurulması gösterilebilir. Buna ilaveten hapis cezası niteliğindeki adli suç ve cezalarının ilgili ceza yasasında düzenlenmesine rağmen uygulamada pek rastlanılmaması da Rusya Federasyonun da vergi suç ve cezalarına ekonomik suça ekonomik ceza yaklaşımı çerçevesinde yaklaşıldığının güzel bir örneğini oluşturmaktadır.

3. 4. Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Cezaları

Türk Vergi Hukuk Sistemi genel olarak incelendiğinde vergilendirmeye ilişkin suç ve ceza hükümlerinin önemli bir kısmının sadece vergi hukukunu ilgilendirmesinden dolayı anılan hükümlerin maddi bir hukuk dalı olan Ceza Hukuku çerçevesinde düzenlenmediği görülmektedir. Başka bir ifadeyle Türk vergi hukukunda vergilendirmeye ilişkin suç ve ceza hükümleri biçimsel yani şekli bir hukuk dalı olan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunun.'da düzenlenmiştir.

Özyer'in de belirttiği gibi (Özyer, 2003, s. 2), VUK, ülkemiz vergi sistemine ilk kez 17. 06. 1949 tarih ve 5432 Sayılı VUK' nın kabulü ile girmiştir. Bu tarihten önce usul alanında uygulamaya yön veren kuralları bir arada toplayan herhangi bir yasa mevcut değildi. 04. 01. 1961 tarihinde kabul edilen bugünkü VUK. 'un temel özelliklerinin yer aldığı 5432 Sayılı VUK.; “- Vergilendirme”, - “Mükellefin Ödevleri”, - “Değerleme”, - “Cezalar”, - “Vergi İhtilafları”, isimlerini taşıyan beş kitaptan oluşmaktaydı. Daha sonra bunlardan sadece beşinci

kitap ‘*vergi davaları*’ olarak değiştirilmiş diğerleri ise aynı isimle bugünkü yasada da yerlerini almaya devam etmektedir.

VUK’un ‘Cezalar’ isimli dördüncü kitabı, vergi suçları ile bu suçlara uygulanacak ceza hükümlerini içermektedir. Türk vergi ceza hukukunda vergilendirmeye ilişkin suç ve cezaların temelde, idare tarafından kesilen idari nitelikli vergi suç ve cezaları ve ceza hukuku anlamındaki yani adli nitelikli vergi suç ve cezaları şeklinde iki temel sınıflandırmaya tabi tutularak düzenlendiği görülmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle VUK da düzenlenen ve VUK dışında düzenlenen adli nitelikli vergi suç ve cezaları açıklanacak, daha sonra VUK da düzenlenen ve VUK dışında düzenlenen idari nitelikli vergi suç ve cezaları ve özellikle usulsüzlük suçu ve cezaları tüm ayrıntılarıyla incelenecektir.

3. 4. 1. Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Adli Vergi Suç ve Cezaları

Hürriyeti bağlayıcı nitelikte cezayı gerektiren başka bir ifadeyle hapis cezasını gerektiren ve VUK’da düzenlenen ceza usul kurallarına uygun olarak ceza mahkemelerince yargılanan vergi suçlarını; kaçakçılık, vergi gizliliğini bozma ve yükümlülerin özel işlerini yapma gibi ağırlığı olan suçlar oluşturmaktadır. Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya nın da belirttiği gibi (Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, 2007, s. 150), kaçakçılık, vergi gizliliğini bozma ve yükümlülerin özel işlerini yapma gibi ağırlığı olan vergi suçları VUK da düzenlenmesine rağmen cezaya ilişkin hükümlerinin 1412 Sayılı Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununa (CMUK) göre ceza mahkemelerince yapılacak yargılama sonucu kesinleşmesi yine CMUK’da düzenlenen idari nitelikli vergi suç ve cezalarından temel farkını ortaya koymaktadır.

3. 4. 1. 1. Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

Hapis cezasını gerektiren bu suçlar yaratılan hukuka aykırı durumun ağırlığına göre bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasını gerektiren suçlar ile üç yıldan beş yıla kadar hapis cezasını gerektiren suçlar şeklinde iki grupta düzenlenmiştir⁵³.

⁵³ Vergi Usul Kanunu 2365 Sayılı Kanun ile değişikliğe uğramış daha sonra sırasıyla 2686, 2995, 3239, 3505, 4008, 4108, 4369, 4444 Sayılı Kanunlarla değişiklikler yapılmış ve bu değişikliklerden usule ilişkin maddelerin yanı sıra ceza mahkemelerinin görevlerine dahil olan suçlar ile yaptırımların türü, süresi ve miktarı da etkilenmiştir. Başka bir deyişle Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin düzenlemeler vergi kanunlarıyla ilgili yapılan değişikliklere paralel olarak yapıldığından sürekli değişikliğe uğramıştır (YİĞİT, 2004 : 107) En son değişiklik ise 08/02/2008 Tarihli Resmi Gazetede “*Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” başlıklı 5728 Sayılı Kanunun 276’ncı maddesinin un yayımlanmasıyla yürürlüğe girmiştir. Ayrıntılı bilgi için bkz. <http://www.rega.gov.tr>.

İlk grubu oluşturan hukuka aykırı durumları şu şekilde özetlemek mümkündür:

- Vergi yasalarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması,
- Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılması,
- Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi,
- Defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi veya gizlenmesi⁵⁴,
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge⁵⁵ düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması, durumunda on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir (VUK, m. 359/1).

İkinci grubu oluşturan hukuka aykırı durumları ise şu şekilde özetlemek mümkündür:

- Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi veya Defter sayfalarının yok edilerek yerine başka yapraklar koyulması veya hiç yaprak koyulmaması,
- Belgelerin asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi veya anılan belgelerin kullanılması⁵⁶ durumunda üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. (VUK, m. 359/2).
- VUK hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanların veya

⁵⁴ Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi davranışına gizleme denilmektedir.

⁵⁵ Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgeye ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge denir.

⁵⁶ Sahte belge ise, gerçek bir işlem veya durum olmadığı halde varmış gibi gösterilen belgeye verilen addır.

bilerek kullananların iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacakları da hüküm altına alınmıştır⁵⁷.

Yukarıda sayılan ve hapis cezasını gerektiren hukuka aykırı durumların vergi kaybına da neden olunması halinde VUK da düzenlenen vergi ziyai cezasının üç katının uygulanabileceği de hüküm altına alınmıştır (VUK, m. 359/2).

3. 4. 1. 2. Vergi Mahremiyetinin İhlali

Bilindiği üzere vergilendirme ile ilgili işlemlere taraf olanlar, vergi yükümlüsünün kişisel nitelikteki ya da işi veyahut işletmesi ile ilgili sır niteliğindeki ya da açıklanması veya bilinmesi sakıncalı sayılabilecek bilgiler hakkında bilgi sahibi olabilmektedirler (Akdoğan, 2008, s. 126). Vergilendirme gücüne sahip olan devlet, vergilendirme süreci içerisinde yükümlü ve yükümlülerle ilgili kişiler hakkında edinilen bilgilerin gizli tutulması ve anılan kimselerin ortaya çıkabilecek risklerden korunmasını sağlamak amacıyla vergi mahremiyeti kavramını düzenlemiştir. Yapılan düzenlemeye göre, Vergi işlemleri ve incelemeleriyle uğraşan memurlar, Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ile Danıştay'da görevli olanlar, Vergi yasalarına göre kurulan komisyonlara katılanlar, vergi işlemlerinde yararlanan bilirkişiler, vergi mahremiyetine uymak zorundadırlar. Vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan bu kimselerden vergi mahremiyetini ihlal edenlerin, Türk Ceza Kanununun 239. maddesi hükümlerine göre cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. TCK 239. maddesine göre ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi şikayet üzerine bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacağı ayrıca bu sırların, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek cezanın üçte biri oranında artırılacağı hüküm altına alınmıştır⁵⁸ ..

⁵⁷ 5728 Sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce söz konusu ilk grubu oluşturan hukuka aykırı durumların varlığı halinde altı aydan üç yıla kadar hapis cezası; ikinci grubu oluşturan hukuka aykırı durumların varlığı ile Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanların veya bilerek kullananların tespit edilmesi halinde ise on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmekteydi.

⁵⁸ 08/02/2008 Tarihli Resmi Gazetede yayımlanan "Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" başlıklı 5728 Sayılı Kanunun 278'nci maddesiyle V. U. K 362 inci maddede yapılan değişiklik ile atıfta bulunulan 5237 sayılı TCK' un 239'ncü maddesinde düzenlenen "Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi şikayet üzerine bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu sırlar, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu halde şikayet koşulu aranmaz. Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır." Hükümlerine atıfta bulunulmuştur. 5728 Sayılı yasa yürürlüğe

3. 4. 1. 3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma

Vergi işlemleri ile uğraşan memur, bilirkişi, komisyon üyeleri ve vergi yargı kuruluşlarında görevli olan kimselerin VUK. 6. maddesi son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasaklanmıştır. Bu yasağa aykırı harekette bulunulması durumunda Türk Ceza Kanununun 257. maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılması öngörülmüştür. TCK 257. maddesine göre TCK’ da ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir kazanç sağlayan kamu görevlisine, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Hukuka aykırı hareketlerle herhangi bir vergi kaybına neden olunması halinde de, kişiye ayrıca bu Kanunun 344 üncü maddesine göre vergi ziyayı cezası kesileceği de hüküm altına alınmıştır⁵⁹.

3. 4. 2. Vergi Usul Kanunu Dışında Düzenlenen Adli Vergi Suç ve Cezaları

Hürriyeti bağlayıcı niteliğe sahip, hapis cezasını ve adli para cezasını gerektiren adli nitelikli vergi suçlarının bir kısmı VUK dışında da düzenlenmiştir. VUK dışında düzenlenen suçları iki grupta özetlemek mümkündür: birinci grupta 4358 Sayılı Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması Kanununun 5’inci maddesinde düzenlenen hükme⁶⁰ aykırı hareket edilerek vergi kimlik numaralarının gizlenmesi, bilerek gerçeğe aykırı beyanda bulunulması, sahte veya yanıltıcı belgeler ibraz edilmesi halinde üç aydan on aya kadar hapis cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır. İkinci grupta Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanununun (AATUHK), 55 ve 114’ncü maddelerinde düzenlenen hükme⁶¹ aykırı hareket edilmesi halinde hapis cezası ve elli güne kadar adli para cezası kesilmesi öngörülmüştür.

girmeden önce söz konusu durumun varlığı halinde Türk Ceza Kanununun 198’inci maddesinde yazılı olan cezanın iki aydan az olmamak şartıyla iki katı öngörülmekteydi. Ayrıntılı bilgi için bkz. <http://www.rega.gov.tr>.
⁵⁹ 08/02/2008 Tarihli Resmi Gazetede yayımlanan “Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” başlıklı 5728 Sayılı Kanunun 279’uncu maddesiyle 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 257’nci maddesi birinci fıkrasına atıfta bulunulmuştur. Bu fıkraya göre ise: “Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir kazanç sağlayan kamu görevlisi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. “ hükmüne yer verilmiştir. 5728 Sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce söz konusu durumun varlığı halinde TCK 240’ncü maddesine göre cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

⁶⁰ 4358 Sayılı Kanuna göre; özel kanunlar veya bu kanun hükümleri uyarınca Maliye bakanlığı tarafından getirilen vergi kimlik numarasını tespit etmek, belge, hesap ve kayıtlarda göstermek zorunluluğuna uymayan kimseler İdari nitelikli vergi cezalarının yanı sıra özel kanunlarında daha ağır bir ceza öngörülmemesi koşuluyla üç aydan bir yıla kadar hapis cezasına çarptırılacağı da hüküm altına alınmıştır. (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, Erişim Tarihi: 21. 04. 2009).

⁶¹ AATUK’ ya göre, 55. ve 114. maddelerde düzenlenen suçların adları belirtilecek olursa, mal bildiriminde bulunmama, kamuya ait malları bildirmeme ve bilgi vermeme şeklindedir. Şenyüz’ün de belirttiği gibi (Şenyüz, a. g. e. , s. 219), vergi ile vergi cezasının aslında bir kamu alacağı olduğu göz önünde bulundurulduğunda söz konusu suçları vergi yükümlüsünün işleyebilme olanağının yüksek olduğunu söylemek mümkündür.

3. 4. 3. Vergi Usul Kanununda Düzenlenen İdari Vergi Suç ve Cezaları

VUK da düzenlenen, idare tarafından kesilen ve idari yaptırım niteliğindeki idari vergi suç ve cezaları temelinde, vergi kaybına yol açan VUK'un 344. maddesinde düzenlenen vergi ziyayı cezası, vergi kaybına yol açılıp açılmadığı dikkate alınmaksızın vergilendirme işlemleri sırasında dikkat edilmesi gereken şekle ve usule ilişkin kurallara uyulmamasının yaptırımı niteliğindeki VUK'un 352 ve 353. maddelerinde düzenlenen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları şeklinde iki kategoriye ayrılmaktadır.

3. 4. 3. 1. Vergi Ziyayı Suçu ve Cezası ile Uygulamadaki Son Durum

Vergi ziyayı suçundan önce vergi ziyayı kavramını tanımlamak gerekir. Vergi kaybı ya da diğer adıyla vergi ziyayı, VUK 341. maddesinde tanımlanmıştır. İlgili madde hükmüne göre vergi ziyayı: “Mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk etmemesi veyahut eksik tahakkuk etmesidir. (VUK, m. 341). İlgili yasa hükmünde belirtildiği üzere vergilendirme ile ilgili ödevlerin yasal süresi içerisinde yerine getirilmemesi ya da eksik yerine getirilmesi eylemi hukuka aykırı bir davranış olarak nitelenmekte ve VUK 344. maddesinde suç olarak tanımlanmaktadır.

Vergi ziyayı suçu 5728 Sayılı yasa yürürlüğe girmeden önce VUK 344. maddesinde düzenlenmiştir. 344. madde hükmüne göre vergi ziyayı suçu: “Mükellef veya sorumlu tarafından 341. maddede yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir.” Vergi ziyayı suçu 08.02. 2008 tarihinde yürürlüğe giren 5728 Sayılı Kanunun 275. maddesiyle yeniden düzenlenmiştir.

5728 Sayılı Kanunla yapılan düzenlemeye göre ise, ceza miktarlarında herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Ancak 5728 Sayılı Yasa ile vergi ziyayı cezası ile ilgili 344 üncü maddede bir takım değişiklikler yapılmıştır. 213 sayılı VUK'un 344. maddesinin başlığı “Vergi ziyayı cezası” şeklinde ve ayrıca birinci ve ikinci fıkraları birleştirilerek aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

- “341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir.”

Bu maddenin değişmeden önceki haline bakacak olursak:

- VUK E.m.344/1 “Vergi ziyai suçu, mükellef veya sorumlu tarafından 341 inci maddede yazılı hallerle vergi ziyana sebebiyet verilmesidir.” VUK E.m.344/2 “Vergi ziyai suçu işleyenlere, ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir.”

Görüldüğü gibi 275.madde ile VUK m.344/1-2 değişikliğinde:

- Önceki kanunda başlığı “Vergi Ziyai Suçu ve Cezası” olarak düzenlenen madde başlığı “Vergi Ziyai Cezası” olarak değiştirilmiştir. Bu yasa hükmünün anlamı da vergi ziyainın suç olmaktan çıkarılmış olmasıdır. Başka bir ifadeyle vergi ziyai bir suç değildir, verginin ödenmemesi anlamına gelen bir neden sonuç ilişkisidir.
- Önceki düzenlemede maddenin birinci ve ikinci fıkrasındaki “vergi ziyai suçu” ibareleri düzeltilerek bu iki fıkra birleştirilmiştir.

Özetle vergi ziyai 5728 Sayılı kanunla yapılan düzenleme sonucunda suç olmaktan çıkarılmıştır ve vergi ziyai cezası yükümlülerin vergi yasalarına uyumunu sağlamak ve devletin uğradığı gelir kaybının telafi edilmesi amacıyla idare tarafından kesilen idari mali yaptırım niteliğindeki para cezasından oluşan bir ceza haline gelmiştir.

3. 4. 3. 2. Usulsüzlük Suç ve Cezaları

Vergi yasalarında yer alan vergilendirmeye ilgili ödevlerin yerine getirilmesi sırasında dikkate alınması gereken şekle ve usule ilişkin bir takım kurallar bulunmaktadır. Bu kurallara uyulmaması VUK’ da tanımlanmış olan usulsüzlük suçunu oluşturmakta ve usulsüzlük suçunun yaptırım niteliğindeki usulsüzlük cezalarını gerektirmektedir. Hatipoğlunun da belirttiği gibi (Hatipoğlu, 2007, s. 19), ceza hukukundaki zarar suçu ve tehlike suçu ayırımına idari nitelikli vergi cezalarında da karşılaşılmaktadır. Bilindiği üzere yükümlülerin yapmış olduğu hukuka aykırı davranışlar bazen devleti mali olarak bir kayba uğratarak ceza hukukundaki zarar suçunu yani vergi ceza hukukunda ki vergi ziyai cezasını oluşturmakta bazen de mali bir kaybın başka bir ifadeyle ceza hukukundaki tehlike suçunun yani vergi ceza hukukundaki usulsüzlük suçunun ortaya çıkmasına bir ortam hazırlamaktadır. Ayrıca bu durum usulsüzlük suç ve cezalarının vergi ziyai cezasından farkını da ortaya koymaktadır. Usulsüzlük suçunun varlığı için herhangi bir vergi kaybının yaratılmasına gerek yoktur. Başka bir ifadeyle usulsüzlük suçunun maddi unsurunu hukuka aykırı eylemler ve vergi kaybı ortaya çıkarma tehlikesi yaratması oluşturmaktadır. Usulsüzlük suç ve cezaları yaratılan hukuka aykırı durumun ağırlığı göz önünde bulundurularak temelde genel usulsüzlük suç ve cezaları ile özel usulsüzlük suç ve cezaları şeklinde ikili bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Genel

usulsüzlük suç ve cezaları da kendi içerisinde birinci derece usulsüzlük suç ve cezaları ile ikinci derece usulsüzlük suç ve cezaları şeklinde ikiye ayrılmaktadır.

3. 4. 3. 2. 1. Genel Usulsüzlük Suç ve Cezaları

Usulsüzlük suç ve cezaları temelde genel ve özel usulsüzlükler olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Genel usulsüzlük suç ve cezaları da kendi içerisinde birinci ve ikinci derece usulsüzlükler olmak üzere kendi içerisinde ikiye ayrılmaktadır. Usulsüzlük suç ve cezalarının ikili ayrıma tabi tutulmasının temelinde yaratılan hukuka aykırı durumun ağırlığı rol oynamaktadır.

3. 4. 3. 2. 1. 1. Genel Usulsüzlük Suçları

Genel usulsüzlük suçunun doğmasına neden olan ve dolayısıyla genel usulsüzlük cezasının uygulanmasını gerektiren hukuka aykırı davranışlar yaratılan hukuka aykırı durumun ağırlığına göre kendi içerisinde de ikiye ayrılmıştır. Birinci grupta daha ağır görülen davranışlar Birinci Derece Usulsüzlük Suçu ve Cezalarını gerektirirken, ikinci grupta ise daha hafif görülen davranışlar İkinci Derece Usulsüzlük Suçu ve Cezalarını gerektirmektedir⁶².

3. 4. 3. 2. 1. 1. 1. Birinci Derece Usulsüzlükler

Birinci derece usulsüzlük suçu ve cezasını gerektiren hukuka aykırı davranışlar VUK 352. madde de düzenlenmiştir. Aşağıda ayrı başlıklar altında birinci derece usulsüzlük cezasını gerektiren hukuka aykırı davranışlar sıralanmıştır.

3. 4. 3. 2. 1. 1. 1. 1. Beyannamelerin Süresinde Verilmemesi

Vergilendirmeye ilişkin vergi ve harç beyannamelerinin yasal süresi içerisinde verilmemesi ya da hiç verilmemesi birinci derece usulsüzlük suçunu oluşturmaktadır. Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya'nın belirttiği gibi (Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, a. g. e., s. 110), usulsüzlük suçunun yaptırımı niteliğindeki usulsüzlük cezasının uygulanması bakımından beyannamenin yasal süresi içerisinde verilmemesi ile hiç verilmemesi arasında bir ayrım gözetilmemektedir. Birinci derece usulsüzlük suçunu oluşturan hukuka aykırı davranış re'sen takdiri gerektirdiği için usulsüzlük cezası iki kat olarak kesilir. Çünkü ikmalen takdire kıyasla idarenin birinci derece usulsüzlük cezasını gerektiren hukuka aykırı davranışı tespit etmesi daha zordur. Tablo 3.1' de 2004 – 2007 yılı itibariyle bir ilde vergilendirmeye ilişkin

⁶² 31. 12. 1980 tarihinde yürürlüğe giren 2365 Sayılı kanunun 76'ncı maddesi ile VUK 352. madde de yapılan değişiklik sonucu usulsüzlükler birinci derece ve ikinci derece olmak üzere iki grupta toplanmıştır. Bu suçların ilk işlenmesinde ceza kesilmemesi hükmü de bu kanunla kaldırılmıştır. Ayrıntılı bilgi için bkz. www.rega.gov.tr, Sayı: 17207 Mükerrer.

beyannameleri süresi içerisinde vermeyen ya da hiç vermediği tespit edilen ve bu nedenle birinci derece usulsüzlük cezasına çarptırılan yükümlü sayıları gösterilmiştir.

Tablo 3.1 2004- 2007 Yılları İtibariyle Birinci Derece Usulsüzlük Cezasına Çarptırılan Yükümlüler

Yıllar	Sermaye Şirketleri	Kazancı Gerçek Usulde Tespit Edilenler	Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler	Serbest Meslek Erbabı
İnceleme Sayısı	100	100	100	100
2004	34	59	67	86
2005	28	47	64	79
2006	26	41	59	71
2007	19	38	54	62

Kaynak: Tablo 3.1’ de yer alan rakamlar VUK 5. madde de düzenlenmiş olan vergi mahremiyetinin gizliliği gereğince ortalama rakamlar olup, inceleme sayısı 100 baz alınmak suretiyle Maliye Bakanlığından alınan bilgilerden uyarlanmıştır.

Tablo 3.1’ den anlaşılacağı üzere 2004 – 2007 yılları arasında incelenen her yüz yükümlüden vergilendirmeye ilişkin vergi ve harç beyannamelerini hiç vermeyen ya da yasal süresi geçtikten sonra verdiği tespit edilen ve birinci derece usulsüzlük cezasına çarptırılan yükümlülerin sayıları verilmiştir. Tabloda gösterilen ve birinci derece usulsüzlük cezalarına çarptırılan yükümlülerin yükümlülük derecelerine göre farklı tutarlarda cezaya çarptırıldıklarını söylemek mümkündür. Tablo 3.1 incelendiğinde yıllar itibariyle en çok serbest meslek erbabı ile kazancı basit usulde tespit edilenlerin faaliyetlerine ilişkin beyannamelerini yasal süresinde vermemelerinin yaptırımını olarak birinci derece usulsüzlük cezası kesildiği sonucuna varmak mümkündür. Tablo 3.1’den literatürde tartışılan önemli bir

sonuca da ulaşmak mümkündür. Bu sonuçta eğitim seviyesinin düşüklüğü ile vergi suçu işleme arasındaki ilişkidir. Başka bir ifadeyle vergilendirmeye ilişkin yükümlülerin eğitim seviyesi düştükçe, vergilendirmeye ilişkin düzenlemeleri anlamak zorlaşmakta ve bu durumda yükümlülerin bilmeyerek de olsa vergi suçu işlemesine yol açmaktadır. Tablo 3.1'den de diğer yükümlülere göre genellikle eğitim seviyesi düşük olan kazancı basit usulde tespit edilen yükümlülerin birinci derece usulsüzlük cezalarına en fazla çarptırılan yükümlü grubu olması bu durumun güzel bir örneğini oluşturmaktadır. Fakat bilindiği üzere vergi suçlarının işlenmesinde eğitim seviyesinin düşüklüğü etkili olmasına rağmen tek başına yeterli değildir. Başka bir ifadeyle eğitim seviyesi düşük olan yükümlülerin vergi suçlarını en fazla işleyen kişiler olduğu yargısına varmak doğru değildir. Bu durumun da kanıtı olarak yine Tablo 3.1 de gösterildiği üzere eğitim seviyesi yüksek olan serbest meslek erbabının da kazancı basit usulde tespit edilenlerle birlikte 2004 – 2007 yılları arasında en çok birinci derece usulsüzlük cezası kesilen yükümlü grubu olması gösterilebilir. Sonuç olarak eğitim seviyesinin düşüklüğü ile vergi suçu işleme arasındaki doğru orantılı ilişkiyi tek başına değerlendirmek doğru bir yaklaşım değildir. Usulsüzlük suçları dahil tüm vergi suçlarının işlenmesinde yükümlülerin eğitim seviyesinin düşüklüğü yanında sosyal, psikolojik, toplumsal ve ekonomik faktörlerin de etkili olduğu bilinen bir gerçektir. Tablo 3.1 den serbest meslek erbabının 2004 yılından itibaren idare tarafından daha fazla denetlendiğini ya da diğer vergi yükümlülerine kıyasla serbest meslek erbabının daha fazla denetime tabi tutulduğu yargısına varmak da mümkündür. Tablo incelendiğinde serbest meslek erbabı ile kazancı basit usulde tespit edilen yükümlüler hariç tutulursa idarenin denetleyebildiği sermaye şirketleri ile kazancı gerçek usulde tespit edilen birinci ve ikinci sınıf tüccarların yıllar itibariyle beyanname vermemek ya da geç vermek hususuna ilişkin kesilen birinci derece usulsüzlük cezasına daha az muhatap olduğu ve beyannamelelerini yasal süreleri içerisinde idareye bildirdikleri sonucuna da ulaşmak mümkündür.

3. 4. 3. 2. 1. 1. 1. 2. Defter Tutmama

Defter tutmaktan kastedilen, VUK birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla, sanayi kuruluşları ve işletmelerin özelliği olan ticari faaliyetleri için yevmiye defteri, büyük defter, envanter defteri, işletme hesabı defteri, ambar defteri gibi kanunen tutulması zorunlu defterlerin alınıp tasdik ettirilmesine rağmen işlenmemesidir (Bayraklı, a. g. e. ,s.266). Birinci derece usulsüzlük suçunu oluşturan hukuka aykırı davranışın gerçekleştirilmesi halinde yükümlü birinci derece usulsüzlük cezasına çarptırılacaktır. Türkiye’de yasalara uygun olarak faaliyet gösteren işletmeler incelendiğinde genelde defter tutmama suçunun işlenmediğini söylemek mümkündür. Başka bir ifadeyle yasa dışı yollarla kurulmuş hayali işletmeler ve yasal yollarla

kurulmuş kağıt üstü şirketler olarak bilinen işletmeler hariç tutulursa defter tutmama eyleminin yaptırım niteliğindeki birinci derece usulsüzlük cezalarına yükümlülerin maruz kalmadığı sonucunu çıkarmak mümkündür.

3. 4. 3. 2. 1. 1. 1. 3. Kayıtların ve Belgelerin Noksan, Usulsüz Olması

Türk vergi sisteminin temelini beyana dayalı vergiler oluşturduğundan dolayı, vergi matrahının tespiti bakımından yükümlülerin tutmak zorunda oldukları kayıt ve defterlere ilişkin uymak zorunda oldukları kurallar VUK' da açıkça belirtilmiştir. Vergi güvenliğini ve idari denetimde kolaylığın sağlanması amacıyla kayıt ve belgelerin usulüne uygun bir biçimde tutulması esastır. Ancak, yükümlünün defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili olan belgelerin usulüne uygun olmaması başka bir ifadeyle herhangi bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması usulsüzlük suçunu oluşturmakta ve usulsüzlük suçunun re'sen takdiri gerektirmesinden dolayı yükümlüye iki kat usulsüzlük cezası kesilmektedir. Uygulamada kayıt ve belgelerin noksan, usulsüz olması gerekçe gösterilerek idare tarafından sıkça birinci derece usulsüzlük cezası kesilmektedir. Bu durumun kanıtı olarak 2004 – 2007 yılları arasında birinci derece usulsüzlük cezasına çarptırılan yükümlülere ilişkin Tablo 3.2 gösterilebilir.

Tablo 3.2 2004 – 2007 Yılları arasında Birinci Derece Usulsüzlük Cezasına Çarptırılan Yükümlüler

Yıllar	Sermaye Şirketleri	Kazancı Gerçek Usulde Tespit Edilenler	Serbest Meslek Erbabı
İnceleme Sayısı	100	100	100
2004	77	83	79
2005	68	73	75
2006	51	56	63
2007	44	49	59

Kaynak: Tablo 3.2 de ki rakamlar VUK 5. madde de düzenlenmiş olan vergi mahremiyetinin gizliliği gereğince ortalama rakamlar olup inceleme sayısı 100 baz alınmak suretiyle Maliye Bakanlığında alınan bilgilerden uyarlanmıştır.

Tablo 3.2’ den de anlaşılacağı üzere 2004 – 2007 yılları arasında vergilendirmeye ilişkin kayıt ve belgeleri noksan veya usulsüz olarak tespit edilen her 100 yükümlüden birinci derece usulsüzlük cezasına çarptırılan yükümlülerin sayıları verilmiştir. Tablo 3.2 de gösterilen ve birinci derece usulsüzlük cezalarına çarptırılan yükümlülerin yükümlülük derecelerine göre farklı tutarlarda cezaya çarptırıldıklarını söylemek mümkündür. Tablo 3.2 incelendiğinde yıllar itibariyle özellikle idare tarafından denetlenen. sermaye şirketleri, kazancı gerçek usulde tespit edilen birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabının büyük çoğunluğunun kayıt ve belgelerinde usulsüzlüklerin tespit edildiğini söylemek mümkündür. Tablo 3.2 incelendiğinde dikkat edilmesi gereken bir husus da yıllar itibariyle yeterli düzeyde olmasa da idare tarafından denetlenen yükümlülerin kayıt ve belgelerindeki noksan ve eksikliklerin azalması başka bir ifadeyle birinci derece usulsüzlük cezasına çarptırılan yükümlü sayılarında düşme eğilimi göze çarpmaktadır. Bu durumda denetimden geçen ve birinci derece usulsüzlük cezasına maruz kalan yükümlülerin bir kısmının faaliyetlerine ilişkin kayıt ve belgelerinde

usulsüzlük ya da noksanlık yaratmadığını yani aynı suçu işlemediklerini dolayısıyla birinci derece usulsüzlük cezasının tüm yükümlüler için olmasa da cezaya maruz kalmış bir kısım yükümlü için caydırıcı olduğu sonucuna varmak mümkündür.

3. 4. 3. 2. 1. 1. 4. Ekim- Sayım Beyan Çağrısına Uymama

Zirai kazanç yükümlüleri için getirilmiş bir esas olan ekim-sayım beyanı, GVK 54. maddesinde yazılı işletme büyüklüklerinin üzerinde bulunan çiftçilerin zirai işletmelerinin buldukları köy ve mahallelerin muhtarlıklarına başvurarak anılan işletmesine ilişkin faaliyetlerini kapsayacak bilgilerden oluşmaktadır (Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, a. g. e., s.113). Ekim-sayım beyanlarının doğruluğunu VUK 245. maddesine göre muhtar ve ihtiyar heyetleri incelemektedirler. Beyanlarda herhangi bir yanlışlık veyahut hiç beyanda bulunmamış yükümlüler varsa muhtar ve ihtiyar heyetleri beyanlarını düzeltmek ve beyanda bulunmalarını sağlamak için davet ederler. Yükümlülerin bu çağrıya uymamaları durumunda VUK' a göre birinci derece usulsüzlük cezasına çarptırılacakları hüküm altına alınmıştır. Türkiye'de idarenin uygulamada gerekçe göstererek en az birinci derece usulsüzlük cezası kestiği hukuka aykırı durum ekim sayım beyan çağrısına uymama eylemidir sonucuna varmak mümkündür.

3. 4. 3. 2. 1. 1. 5. Kayıt Düzenine İlişkin Hükümlere Uymama

VUK' un 215 ile 219. maddelerinde düzenlenmiş olan, kayıtların Türkçe tutulması, defterlerin mürekkepli kalem ya da makine ile yazılması, yanlış kayıtların muhasebe kurallarına göre düzeltilmesi, defterde boş satır bırakılmaması, işlemlerin kanunda belirtilen süreler içinde kaydedilmesi şeklindeki kayıt düzenine ilişkin hükümlere uyulmaması durumunda hukuka aykırı davranışı gerçekleştiren yükümlüye bir kat usulsüzlük cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır. Bu ceza, Türkiye'de denetlenebilen kazancı gerçek usulde tespit edilenler ile serbest meslek erbabının yarısından fazlasına kesilmektedir. Çünkü yıllar itibariyle denetim elemanlarınca yapılan inceleme sayıları ile vergi idaresinin kadro sayıları incelendiğinde en fazla denetime tabi tutulan yükümlü grupları kazancı basit ve gerçek usulde tespit edilenler ile serbest meslek erbabı oluşturmaktadır. Bu durumun kanıtı olarak 2004 – 2007 yılları arasında birinci derece usulsüzlük cezasına çarptırılan yükümlülere ilişkin Tablo 3.3 gösterilebilir.

Tablo 3.3 2004 – 2007 Yılları arasında Birinci Derece Usulsüzlük Cezasına Çarptırılan Yükümlüler

Yıllar	Sermaye Şirketleri	Kazancı Gerçek Usulde Tespit Edilenler	Serbest Meslek Erbabı
İnceleme Sayısı	100	100	100
2004	31	59	63
2005	28	47	59
2006	16	46	38
2007	11	39	27

Kaynak: Tablo 3.3’de ki rakamlar VUK 5. madde de düzenlenmiş olan vergi mahremiyetinin gizliliği gereğince ortalama rakamlar olup inceleme sayısı 100 baz alınmak suretiyle Maliye Bakanlığında alınan bilgilerden uyarlanmıştır.

Tablo 3.3’ den de anlaşılacağı üzere 2004 – 2007 yılları arasında vergilendirmeye ilişkin kayıt ve belgeleri kayıt düzenine ilişkin hükümlere aykırı olarak tuttuğu tespit edilen yüz yükümlüden birinci derece usulsüzlük cezasına çarptırılan yükümlülerin sayıları verilmiştir. Tablo 3.3’ de gösterilen ve birinci derece usulsüzlük cezalarına çarptırılan yükümlülerin yükümlülük derecelerine göre farklı tutarlarda cezaya çarptırıldıklarını söylemek mümkündür. Tablo 3.3 incelendiğinde kayıt ve belgeleri VUK’ da yer alan kayıt düzenine ilişkin hükümlere aykırı olarak tutan yükümlülerin en çok kazancı gerçek usulde tespit edilen birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı olduğu göze çarpmaktadır. Ancak Tablo 3.3’e bakarak vergilendirmeye ilişkin kayıt ve belgeleri VUK’ ta yer alan kayıt düzenine aykırı olarak tutan yükümlülerin en fazla kazancı gerçek usulde tespit edilenler ile serbest meslek erbabı olduğu şeklinde kesin bir yargıya ulaşmak da doğru değildir. Çünkü Türkiye’de yıllar itibariyle denetim elemanlarınca yapılan inceleme sayıları ile vergi idaresinin kadro sayıları incelendiğinde en fazla denetime tabi tutulan yükümlü gruplarının kazancı gerçek ve

basit usulde tespit edilenler ile serbest meslek erbabı olduğu bilinmektedir. Başka bir ifadeyle vergi incelemelerinin çoğunluğunun vergi denetmenler tarafından yapıldığı yani hesap uzmanı ve maliye müfettişleri tarafından yapılan inceleme sayılarının vergi denetmenlerinin yaptığı incelemelere kıyasla daha az olması sebebiyle VUK' da yer alan kayıt düzenine ilişkin hükümlere aykırı olarak kayıt ve defterleri tutma ihtimali olan sermaye şirketlerinin daha az tespit edildiğini belirtmek gerekir. Ayrıca bu tablodan yükümlülerin eğitim seviyesi ile vergi suçu işleme arasındaki doğru orantılı bir ilişkinin olmadığı sonucunu da çıkarmak mümkündür. Tablo 3.3 incelendiğinde eğitim seviyesi yüksek olan serbest meslek erbabının da vergi suçları arasında sayılan usulsüzlük suçlarını işleyebildiğini bu nedenle vergi suçlarının işleme nedenleri arasında gösterilen yükümlülerin eğitim seviyesinin düşük olmasının vergi suçlarının işlenmesinde tek başına yeterli olmadığını söylemek mümkündür.

3. 4. 3. 2. 1. 1. 1. 6. İşe Başlamamanın Zamanında Bildirilmemesi

VUK' un 153. maddesinde düzenlenmiş olan, vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı, kurumlar vergisi mükellefleri, kolektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları, işe başladıklarında zamanında işe başlama bildiriminde bulunmaları gerekmektedir. VUK' un 153. maddesinde sayılan yükümlüler zamanında işe başlama bildiriminde bulunmazlarsa birinci derece usulsüzlük cezasına çarptırılacakları hüküm altına alınmıştır. Türkiye'de özellikle 2000'li yıllardan itibaren bu cezayla uygulamada pek karşılaşmadığını söylemek mümkündür. Bu durumun nedeni olarak da vergilendirmeye tabi yükümlülerin işyeri açma ruhsatı başta olmak üzere yerel yönetimlerin onayı sonucunda verilen bir takım ruhsat veya özel belgeleri kısa zamanda temin ederek faaliyetlerine başlamak istemeleri gösterilebilir.

3. 4. 3. 2. 1. 1. 1. 7. Defter Tasdiklerinin Yapılmaması Olması

Defterlerin tasdik ettirilmesinin amacı, defterlerden herhangi bir amaçla sayfa koparılması veya sayfa eklenmesinin önüne geçmektir (Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, a. g. e. , s. 16). VUK' a göre defterlerin tasdiki için yasal sürenin sonundan başlayarak tanınan bir aylık ek süre içerisinde veyahut defterlerin yasal süreleri içerisinde tasdik ettirilmemesi durumunda birinci dereceden usulsüzlük cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır. VUK' da bu yasa maddesinin düzenlenme amacı olarak kayıt dışı ekonomiyle mücadele etmek gösterilebilir. Özellikle kayıt dışı faaliyette bulunan ya da kayıt altında faaliyetlerini göstermekte olup kayıt dışı faaliyette bulunmak isteyen işletmelerin faaliyetlerine ilişkin defterleri yırtmasını engellemek amacıyla bu hüküm düzenlenmiştir.

3. 4. 3. 2. 1. 1. 8. Diğer Ücretlerin Vergisinin Zamanında Tarh Ettirilmemesi

GVK' un 64. maddesinde düzenlenen yükümlü gruplarından birini oluşturan diğer ücretlilerin vergisinin yine aynı kanunda belirtilen zamanlarda tarh ettirilmemesi durumunda birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi öngörülmüştür.

3. 4. 3. 2. 1. 1. 9. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin İkinci Ek Sürede Verilmesi

Veraset ve İntikal vergisinde beyanname verme süresi dışında on beşer günlük iki ayrı ek süre verilmektedir. Veraset ve İntikal vergisi beyannamenin ikinci on beş günlük ek süre içerisinde verilmesi durumunda bir kat tutarında birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi öngörülmüştür.

3. 4. 3. 2. 1. 1. 2. İkinci Derece Usulsüzlükler

İkinci derece usulsüzlük suçu ve cezasını gerektiren hukuka aykırı davranışlar VUK 352. madde de düzenlenmiştir. İkinci derece usulsüzlük suç ve cezaları birinci derece usulsüzlük suçu ve cezalarına oranla daha hafif nitelikteki suç ve cezalardır. Aşağıda yedi ayrı başlık altında hukuka aykırılık oluşturan ikinci derece usulsüzlük suçları sıralanmıştır.

3. 4. 3. 2. 1. 1. 2. 1. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamelerinin Birinci Ek Sürede Verilmesi

Veraset ve İntikal vergisinde beyanname verme süresi dışında on beşer günlük iki ayrı ek süre verilmektedir. Veraset ve İntikal vergisi beyannamesinin yasal süresinin sonundan başlayarak on beş günlük birinci ek süre içerisinde verilmesi durumunda bir kat tutarında ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi öngörülmüştür.

3. 4. 3. 2. 1. 1. 2. 2. Ekim Sayım Beyanlarının Yapılmaması, eksik veya yanlış yapılması

Ekim-sayım beyanında bulunmayanlara birinci derece usulsüzlük cezası öngörülmüştür. Ekim-sayım beyanlarının değişiklikleri de kapsayacak şekilde ve doğru olarak yapılmaması halinde ise ikinci derece usulsüzlük cezası kesileceği öngörülmüştür. Başka bir ifadeyle yasal süresinde beyanda bulunmama ile yasada istenilen bilgileri ihtiva edecek bir şekilde doğru olarak beyanda bulunmamanın yaptırımı ikinci derece usulsüzlük cezasıdır.

3. 4. 3. 2. 1. 1. 2. 3. İşe Başlama Dışındaki Bildirimlerin Zamanında Yapılmaması

VUK' da tanımlanan adres değişiklikleri, iş değişiklikleri, işletmede yapılacak değişiklikler, bina ve arazi değişikliklerine ilişkin bildirimlerin⁶³ yasal süresi içerisinde

⁶³ Ayrıntılı bilgi için bkz. VUK 157 – 160 m., VUK 165. m.

yapılmaması durumunda ikinci dereceden usulsüzlük cezasına çarptırılacağı hüküm altına alınmıştır.

3. 4. 3. 2. 1. 1. 2. 4. Vergi Karnesinin Alınmaması

Yükümlünün kişisel ve ailevi durumuyla ödediği vergilere ait bilgileri kapsayan ve şekli Maliye Bakanlığınca saptanan belge niteliğindeki vergi karnesinin yasal sürenin sonundan başlayarak on beş gün içerisinde alınmaması durumunda ikinci derece usulsüzlük cezası kesileceği öngörülmüştür.

3. 4. 3. 2. 1. 1. 2. 5. Defterlerin Geç Tasdiki

VUK' a göre tasdik edilmesi gereken defterlerin onay işlemlerinin yasal süresinin sonundan başlayarak bir ay içerisinde yaptırılmış olması durumunda ikinci derece usulsüzlük cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır.

3. 4. 3. 2. 1. 1. 2. 6. Beyanname, Bildirim ve Belgelerin Şekil Şartlarına Uymaması

Beyanname, bildirim ve belgelerin şekil ve kapsamı VUK' un ilgili bölümlerinde gösterilmiş ve aynı şekilde bu konularda da belirleme yapma hususunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu şekil ve kapsamlara uyulmaması, ayrıca beyannamelere bilanço, zarar cetvelleri ve hesap özeti gibi eklerin de bağlanmaması durumunda ikinci derece usulsüzlük cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır.

3. 4. 3. 2. 1. 1. 2. 7. İşlemlerin Doğruluğunu Bozmayacak Belgelerin İbraz Edilememesi

Şenyüz' ün de belirttiği gibi (Şenyüz, a. g. e., s. 99), tutulması zorunlu olan defterlerle korunması zorunlu olan belgelerin yani gösterilmeyen ya da bulunmayan evrak ve belgeler yükümlülerin hesap ve işlemlerinin doğruluğunu bozmuyorsa yükümlünün ikinci derece usulsüzlük cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır.

VUK' da düzenlenen ve yaratılan hukuka aykırı durumların hafif nitelikte sayılması nedeniyle ikinci derece usulsüzlük cezalarına çok sık rastlanılmadığını söylemek mümkündür. Türkiye'de ikinci derece usulsüzlük cezalarına çarptırılan yükümlülerin genellikle eğitim seviyesi düşük kişiler olduğu sonucunu çıkarmak mümkündür. Bu durumun kanıtı olarak da 2004 – 2007 yılları arasında ikinci derece usulsüzlük cezasına çarptırılan yükümlülere ilişkin Tablo 3.4 gösterilebilir.

Tablo 3.4 2004 – 2007 Yılları arasında İkinci Derece Usulsüzlük Cezasına Çarptırılan Yükümlüler

Yıllar	Kazancı Gerçek Usulde Tespit Edilenler	Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler	Gelir Vergisinden Muaf Esnaf
İnceleme Sayısı	100	100	100
2004	28	56	49
2005	21	47	36
2006	8	39	32
2007	3	31	26

Kaynak: Tablo 3.4’ de ki rakamlar VUK 5. madde de düzenlenmiş olan vergi mahremiyetinin gizliliği gereğince ortalama rakamlar olup inceleme sayısı 100 baz alınmak suretiyle Maliye Bakanlığında alınan bilgilerden uyarlanmıştır.

Tablo 3.4’den de anlaşılacağı üzere 2004 – 2007 yılları arasında vergilendirmeye ilişkin hükümlere aykırı olarak işlem yapıp yaptığı incelenen yüz yükümlüden ikinci derece usulsüzlük cezasına çarptırılan yükümlülerin sayıları verilmiştir. Tablo 3.4’ de gösterilen ve ikinci derece usulsüzlük cezalarına çarptırılan yükümlülerin yükümlülük derecelerine göre farklı tutarlarda cezaya çarptırıldıklarını söylemek mümkündür. Tablo 3.4 incelendiğinde VUK 352. madde de yer alan hükümlere aykırı olarak işlem yaptığı tespit edilen yükümlülerin çoğunlukla kazancı basit usulde tespit edilenler ile gelir vergisinden muaf esnaf olduğu göze çarpmaktadır. Tablo 3.4’ e dayanarak ikinci derece usulsüzlük suçunu işleyen yükümlülerin eğitim seviyesi ile ikinci derece usulsüzlük cezasını gerektiren usulsüzlük suçunu işleme arasında doğru orantılı bir ilişki ortaya çıkarılabilir. Başka bir ifadeyle eğitim seviyesi arttıkça ikinci derece usulsüzlük cezasını gerektiren usulsüzlük suçlarını yükümlüler daha az işlemekte ve dolayısıyla ikinci derece usulsüzlük cezasının idare tarafından daha az kesildiği sonucunu çıkarmak mümkündür.

3. 4. 3. 2. 1. 2 Genel Usulsüzlük Suçlarının Cezaları

Genel usulsüzlük suçlarını işleyen yükümlülere usulsüzlüğün derecesine ve mükellefiyet şekline farklılaştırılmış tutarlarda genel usulsüzlük cezaları kesilir. Genel usulsüzlük cezaları usulsüzlük cezalarına ilişkin cetvelde düzenlenmiştir. Bu cezalar yasal miktar olarak belirlenmiştir. Genel usulsüzlük ceza tutarları her yıl bir önceki yılın yeniden değerlendirme oranı tutarında arttırılacaktır. 01. 01. 2009 tarihinden itibaren geçerli olan tutarlar Tablo 3.5’de gösterilmiştir

Tablo 3.5 388 sıra nolu VUK. G.T. ile belirlenen 2009 Yılı Genel Usulsüzlük Cezaları

Usulsüzlük Cezalarına Maruz Kalanlar	Birinci Derece Usulsüzlük Ceza Tutarı	İkinci Derece Usulsüzlük Ceza Tutarı
Sermaye şirketleri	89 TL	50 TL
Sermaye şirketleri dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı	56 TL	28 TL
İkinci Sınıf Tüccarlar	28 TL	14 TL
Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	14 TL	7,60 TL
Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler	7,60 TL	3,50 TL
Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	3,50 TL	2 TL

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Ekonomik Göstergeler, 2009

Tablo 3.5 incelendiğinde genel usulsüzlük suçunun cezası sadece maktu olarak belirlenen para cezalarından oluşmaktadır. Tablo 3.5’den de görüleceği üzere cezalar yaratılan hukuka aykırı durumun ağırlığı ve yükümlü grupları itibariyle bir ayrıma tabi tutulmuştur. Hukuka aykırılık oluşturulan her eylem için ayrı bir ceza öngörülmemiş hangi eylem olursa olsun yaratılan hukuka aykırı durumun ağırlığına göre girdiği derecede cezalandırılmıştır. Bu

nedenle genel usulsüzlük suç ve cezaları yaratılan hukuka aykırı durumun kamu düzenini daha az ihlal eden ve vergi kaybı yaratma tehlikesi daha düşük olan ikinci derece ve birinci derece usulsüzlükler olarak ikiye ayrılmıştır. İkinci derece cezalar da daha az vergi kaybı yaratma tehlikesi taşıdığı için miktar olarak birinci derecelere kıyasla düşük tutulmuştur.

Genel usulsüzlük suçunun aynı takvim yılında aynı neviden eylemle birden fazla yapılması halinde VUK 337. maddeye göre birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesileceği hüküm altına alınmıştır. Üyümez'in de belirttiği gibi (Üyümez, a. g. t., s.264) yasa eylemin aynı neviden sayılması açısından bent uyumunu aramamıştır. Başka bir ifadeyle yasa eylemin aynı neviden sayılması açısından fıkra ve derece uyumunu yeterli görmüştür. Bu durumda maliye literatüründe bir tartışmaya yol açmıştır. Yasa maddesi dikkatlice incelendiğinde genel usulsüzlük cezalarına ilişkin hükümlerde nelerin bent nelerin fıkra olduğu net olarak belli olmadığından Şenyüz ve diğerleri fıkranın dereceleri gösteren ayırımın olduğunu düşünerek aynı derecede olanların aynı nevide olduğunu savunurken, Mutluer ve diğerleri fıkra olarak numaralandırılmış eylemleri ele aldıkları için eylemler itibariyle aynı neviligi aramayı savunmaktadırlar. Her ne olursa olsun aynı takvim yılında aynı neviden eylem birden fazla yapılması durumunda il eylemden sonra verilecek cezaların dörtte bir oranında verilecek olması genel usulsüzlük cezalarının vergi suçlarını önlemedeki etkinliğini azaltmaktadır.

3. 4. 3. 2. 2. Özel Usulsüzlük Suç ve Cezaları

Vergilendirme ile ilgili işlemlerin sorunsuz bir biçimde yapılmasını sağlamak amacıyla oluşturulan ve özel usulsüzlük cezasını gerektiren davranışlar VUK' un 353 ve takip eden maddelerinde düzenlenmiştir. Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya'nın belirttiği gibi (Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, a. g. e., s. 125), özel usulsüzlük cezasını gerektiren davranışları temelde belge düzenine ve kayıt sistemine ilişkin esaslara uyulmaması şeklinde özetlemek mümkündür. Özel usulsüzlük cezalarının genel usulsüzlük cezalarından en önemli farkı, bu cezaların tutar olarak daha ağır olmasıdır. Özel usulsüzlük cezalarının diğer bir farkı da özel usulsüzlük cezasını gerektiren hukuka aykırı davranışların vergi kaybına da sebebiyet vermesi durumunda vergi ziyayı cezasının da kesilmesine engel oluşturulmamasıdır. Özel usulsüzlük cezaları VUK da ki düzenleniş biçimine göre üç grup altında sınıflandırmak mümkündür.

3. 4. 3. 2. 2. 1. Belge Düzenine Uyulmamasına İlişkin Özel usulsüzlük cezaları

Belge düzenlenmesindeki temel amaç, kayıt dışı ekonominin önlenmesini ve etkin bir vergi denetimini sağlamaktır. Bu nedenle vergi hukukunun en önemli belgelerini fatura ve buna benzer belgeler oluşturmaktadır. VUK 353. maddesine göre; verilmesi ve alınması

zorunlu olan fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzlarının, verilmemesi alınmaması veya düzenlenen belgelerde gerçek tutarlardan farklı tutarlara yer verilmesi halinde, bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, bir takvim yılı içinde her bir belge örneğine ilişkin olarak tespit edilen özel usulsüzlükler için toplam 76.000 TLyi⁶⁴ geçmemek üzere özel usulsüzlük cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır.

Verilmesi veya bulunması zorunlu olan; perakende satış fişi, yazar kasa fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi taşıma irsaliyesi yolcu listesi günlük müşteri listesi ve Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin, düzenlenmemesi, kullanılmaması, bulundurulmaması ve düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı tutarlara yer verilmesi veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, bir takvim yılı içinde her bir belge örneğine ilişkin olarak tespit edilen özel usulsüzlükler için toplam 76.000 TLyi⁶⁵ geçmemek üzere özel usulsüzlük cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır.

VUK.'un 232. maddesinin 1. fıkrasının 1 ile 5 numaralı bentlerinde sayılanlar⁶⁶ dışında kalan, diğer bir ifade ile nihai tüketici kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu vb. almadıklarının tespit edilmesi halinde bu kişilere özel usulsüzlük cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak cezanın kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespit, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılması şarttır.

Günü gününe tutulması zorunlu olan defterlerden; Maliye Bakanlığı'nca tutulması ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin, iş yerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara, istendiğinde ibraz edilmemesi durumlarında; vergi levhası fiyatlara 'KDV dahildir' levhası yazar kasa levhası anlaşmalı matbaa olduğuna dair levha, bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin, bu zorunluluğa uyulmaması halinde özel usulsüzlük cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır (VUK, m.353/4).

VUK da 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 uyulmaması halinde de özel usulsüzlük cezası kesilmesi öngörülmüştür (VUK, m.353/6).

⁶⁴ 388 Sıra No.lu Genel Tebliği ile 1. 1. 2009'dan itibaren.

⁶⁵ 388 Sıra No.lu Genel Tebliği ile 1. 1. 2009'dan itibaren.

⁶⁶ VUK' un 232'inci maddesine göre birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ile defter tutmak zorunda olan çiftçiler: birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak zorunda olan çiftçilere ve vergiden muaf esnafa sattıkları mal veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bu kişilerde fatura istemek ve almak zorundadırlar.

Kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerde, kullanılma zorunluluğu getirilen vergi numarasını kullanmaksızın işlem yapanlara özel usulsüzlük cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır (VUK, m.353/9). Vergi kimlik numarasının kullanılması zorunluluğu getirilen işlemleri ise:

- Gayrimenkul alım satımları,
- Taşıt alım satımları
- Bankacılık işlemleri
- Diğer mali işlemler olarak sıralamak mümkündür.

Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine de özel usulsüzlük cezası kesilmesi öngörülmüştür (VUK, m.353/8).

4358 sayılı Kanun uyarınca, vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan, yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri, Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği standartlarda ve zamanlarda yerine getirmeyenlere özel usulsüzlük cezası kesileceği de hüküm altına alınmıştır (VUK, m.353/9).

VUK' un 127. maddesinin d bendi uyarınca, Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına, özel usulsüzlük cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır (VUK, m. 353/10).

3. 4. 3. 2. 2 Bilgi Verme ve İbraz Zorunluluğuna Uyulmamasına İlişkin Özel Usulsüzlük Cezaları

Zirai kazançlar il ve merkez komisyonları, kamu idare ve müesseseleri ile devlet ekonomi kurumlarından ve görevlerinin gerektirdiği sair gerçek ve tüzel kişilerden her türlü bilgiyi isteme hakkına sahiptir (VUK, m. 86). Kamu idare ve müesseseleri, yükümlüler veya yükümlülerle ilişkide bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın veyahut vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgiyi vermekle yükümlüdür (VUK, m. 148). Maliye Bakanlığı veyahut vergi daireleri tarafından yazı ile istenecek bilgilerin sürekli olarak verilmesi zorunluluğuna ilaveten belirli kimselerin öğrendikleri ölüm vakaları ile intikalleri vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir (VUK, m. 149 -150). Buna ilaveten defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz zorunluluğu ile yükümlülerin yerine getirmek zorunda oldukları başka ödevlerde vardır (VUK, mük. m. 355).

Özetle VUK' un 86, 148, 140, 150, 256 ve 257. maddeleri gereğince, istenilen bilgileri vermeyenlere, muhafaza etmek zorunda oldukları defter ve belgelerle diğer kayıtlarını, yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz etmeyenlere, yeminli mali müşavirlerce talep edilen defter, belge ve diğer kayıtlarını ibraz etmeyenlere, mükerrer 257. maddenin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden, getirilen zorunluluklara uymayanlara ve kamu idare ve müesseselerinden istenilen bilgilerin verilmemesi halinde, bunların yöneticilerine özel usulsüzlük cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır. Üyümez'in de belirttiği gibi (Üyümez, a. g. t., s. 193), özel usulsüzlük cezasının uygulanması, anılan yükümlülüğün yerine getirilmesiyle ilgili yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tanınan sürede bilginin verilmemesi, ya da eksik veyahut yanlış verilmesi veyahut defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi halinde, uygulanacak cezai yaptırımın ilgili şahıslara yazılı olarak bildirilmesine bağlıdır.

3. 4. 3. 2. 2. 3. Damga Vergisine İlişkin Özel Usulsüzlük Cezaları

VUK' un 355. maddesine göre 'Damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her kağıt için tahsil edilmeyen Damga Vergisi üzerinden maktu vergilerde % 50, nispi vergilerde % 10 oranında ceza kesilecek her bir kağıt için 1 TL'den az olmamak koşuluyla özel usulsüzlük cezası kesilir.'hükmüne yer verilmiştir. Özetle Damga vergisinde usulsüzlük cezaları, vergi kaybının olduğu ve vergi kaybına ilişkin olarak kesilen cezanın usulsüzlük cezasından az olduğu durumlarda uygulanmaktadır.

3. 4. 3. 2. 3 Özel Usulsüzlük Suçunun Cezaları

Özel usulsüzlük suçlarını işleyen yükümlülere yaratılan usulsüzlüğün ağırlığına göre farklı tutarlarda özel usulsüzlük cezası kesilir. Özel usulsüzlük cezalarının tutarları her yıl bir önceki yılın yeniden değerlendirme oranı tutarında arttırılmaktadır. 388 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01. 01. 2009 tarihinden itibaren geçerli olan tutarlar Tablo 3.6'da gösterilmiştir:

Tablo 3.6 1. 1. 2009 Tarihinden İtibaren Özel Usulsüzlük Cezaları

<p>1.Fatura, Gider Pusulası, Müstahsil Makbuzu ve Serbest Meslek Makbuzu vermeyenlere ve almayanlara (Her bir belge nevi için) 160TL'den az, bir takvim yılı içinde toplam olarak da 76000TL'den fazla olmamak üzere, bu belgelere meblağın. %10'u</p>
<p>2.Perakende Satış Fişi, Ödeme Kaydedici Cihaz Fişi, Giriş ve Yolcu Taşıma Bileti, Sevk İrsaliyesi, Taşıma İrsaliyesi, Yolcu Listesi, Günlük Müşteri Listesi düzenlemeyenlere, kullanmayanlara ve bulundurmayanlara (Her bir belge nevi için) her tespit 7.600TL, yıl içinde de 76.000TL'yi aşmamak üzere... 160TL</p>
<p>3.Fatura, Gider Pusulası, Müstahsil Makbuzu, Serbest Meslek Makbuzu, Perakende Satış Fişi, Ödeme Kaydedici Cihaz Fişi, Giriş ve Yolcu Taşıma Bileti almayan vergi mükellefi olmayan nihai tüketicilere... 32TL</p>
<p>4.Serbest Meslek Kazanç Defterini Günü Gününe Tutmayanlara... 160TL</p>
<p>5.Vergi Levhası bulundurmayanlara ve asmayanlara... 160 TL</p>
<p>6.Tekdüzen Hesap Planına ve Mali Tablolara ilişkin usul ve esaslara uymayanla3.500TL</p>
<p>7. Tek vergi numarasının kullanılması ile ilgili mecburiyetlere uyulmaması (Her bir işlem için)...190TL</p>
<p>8.Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine... 560TL</p>
<p>9.Vergi kimlik numarası ile ilgili bildirim ödevlerini yerine getirmeyenlere...760TL</p>
<p>10.M.B 'nin özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına.560TL</p>
<p>11.Bilgi vermekten çekinenler ile VUK 256, 257 ve MÜK. 257. madde hükümlerine uymayan</p> <p>Birinci Sınıf Tüccarlar Hakkında...1.600TL</p> <p>Serbest Meslek Erbabı Hakkında...1.600TL</p> <p>İkinci Sınıf Tüccarlar Hakkında...760TL</p> <p>Defter Tutan Çiftçiler Hakkında... 760TL</p> <p>Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler Hakkında...760TL</p> <p>Yukarıda Yazılı Bulunanlar Dışında Kalanlar Hakkında...350TL</p>

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Ekonomik Göstergeler, 2009

3. 4. 3. 2. 3. 1. Belge Düzenine Uyulmamasına İlişkin Özel usulsüzlük cezaları İle İlgili Danıştay Kararları ve Değerlendirilmesi

Danıştay'ın yorumu sonucunda, VUK 353/2 maddesi gereğince ayrıca kesilen özel usulsüzlük cezalarının caydırıcılığının azalmış olduğunu söylemek mümkündür. Danıştay'ın yerleşik bir uygulaması haline dönüşmüş kararlarına göre (Dn. 3. D., Karar Tarihi:12.06.2001, E.2003/890, K. 2003/3189, RG. 21.07.2003, S.25175); "...Maddede her bir belge için özel usulsüzlük cezası kesileceği şeklinde yapılan düzenleme belge nev'ini belirlemek için yapılmış olup, aynı nev'i belgenin düzenlenmediğinin tespiti halinde tespit sayısının esas alınması gerekmektedir....aynı nitelikte birden fazla belgenin düzenlenmemesine ilişkin tek bir tespit bulunduğundan tespit sayısı esas alınarak sadece bir özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekirken ayrı ayrı özel usulsüzlük cezası kesilmesinde isabet görülmemiştir." Bu kararlar sonucunda Üyümez'in de belirttiği gibi (Üyümez, a.g.t, s.268), idarenin yetkili kıldığı denetim elemanlarınca yapılan tespitte ister 28 adet fiş düzenlenmesin, isterse 128 perakende satış fişi, irsaliye vb. düzenlenmemiş olsun olay tek tespit sayılacak ve sadece 160 TL özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekecektir. Danıştay bu kararları kanun yararına temyiz edilmesi sonucunda verdiği için kanunun kararda belirtilen şekliyle anlaşılması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Fakat Danıştay'ın kararlarının eleştirilebilir kararlar olması nedeniyle idarenin her bir belge için özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği şeklinde yorumladığı yasa hükmünün doğru yorumlandığını söylemek mümkündür. Çünkü, yasa koyucunun 'her bir belge'den kastı 'her bir belge nev'i' değildir. Eğer her bir belge nev'i olsaydı yasada açıkça 'her bir belge nev'i' denmesi gerekmekteydi. Ayrıca yasanın ilgili fıkrasında devam eden "her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 7600 TL'yi" aşamaz hükmünün de Danıştay'ın bu kararından sonra ne anlama geldiği de sorgulanmalıdır. Çünkü ilgili fıkranın devam eden kısmı dikkate alındığında 7600 TL sınırını zorlamak için Danıştay kararı doğrultusunda 47'den fazla belge nev'inin bulunması gerekmektedir. Bu durumu şu şekilde açıklamak mümkündür; 2009 yılı için öngörülen ceza tutarının 160 TL olduğunu ve her bir tespit için kesilebilecek cezanın üst sınırının 7600 TL olduğunu düşündüğümüzde, 160 TL'yi 7600 TL'ye bölersek 47 den fazla farklı belge nev'inin olması gerektiği anlaşılmaktadır. Üyümez'in de belirttiği gibi (Üyümez, aynı, s.268), yasada belge nev'ileri sınırlandırılmamış olmasına rağmen yasada sayılmış olan belge nevilerini incelediğimizde bu belge nevilerinin tamamının aynı işletmede kullanılmasının imkansız olduğunu söylemek gerekir. Konuya bu açıdan bakıldığında Danıştay'ın yorumunun bir yarar sağlamadığını söylemek mümkündür. Bu nedenle yasanın devam eden hükmünden 2009 yılı için geçerli olan 7600TL'lik sınırın her bir tespit için her bir belge nev'ine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezalarına ilişkin olarak anlaşılması

gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, irsaliye için ayrı, perakende satış fişi için ayrı ve yasada sayılmış diğer tüm belgeler için ayrı ayrı 7600TL'lik sınır göz önünde bulundurulmalıdır. Danıştay'ın yorumu yasada öngörülen özel usulsüzlük cezalarının vergi suçlarını önlemedeki etkinliğini ve caydırıcılığını azaltmaktadır. Bu nedenle Danıştay özel usulsüzlük cezalarının vergi suçlarını önlemedeki etkinliğini ve caydırıcılığını azaltan yorumlarından kaçınılmalıdır. Bu yorumlar idarenin de vergi kayıplarını takip etmedeki etkinliğini azaltmaktadır.

3. 4. 3. 2. 3. 2. Bilgi Verme Zorunluluğuna Uyulmamasına İlişkin Özel Usulsüzlük Cezalarının Değerlendirilmesi

Vergi kayıp ve kaçaklarının tespit edilmesinde vergi incelemelerinin önemli olduğu bilinmektedir. Vergi kayıp ve kaçaklarının tespiti bir anlamda vergi incelemeleri sırasında elde edilen bilgilerin doğruluğuna bağlıdır. Başka bir ifadeyle vergi incelemeleri sırasında bilgisine başvurulmak istenen kişi ya da kurumların doğru bir şekilde bilgi vermesinin sağlanması gerekmektedir. Çünkü zamanaşımı sınırında olan veyahut en kısa sürede tamamlanması gereken incelemelerin varlığı göz önünde bulundurulduğunda belirli süreler içerisinde istenilen bilgilerin elde edilmesi gereği ortaya çıkmaktadır.

Yasadaki mevcut düzenlemeye bakıldığında bilgi vermekten çekinenler ya da yanlış veyahut yanıltıcı bilgi verenler hakkında VUK mükerrer 355. maddesi uyarınca yükümlü sınıflandırılmasına göre özel usulsüzlük cezasıyla cezalandırılmakta, suçun tekrarı halinde aynı ceza bir kat artırılarak uygulanmaktadır. Başka bir ifadeyle bilgi vermemekte direnen kişi ya da kurumlara para cezası dışında herhangi bir yaptırım uygulanmamaktadır.

VUK'un 4369 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan 361. maddesine göre; aynı kanunun 148 ve 150/4'de yazılı bilgi verme mecburiyetlerinin özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen yerine getirilmemesi halinde yetkili makamlarca yeniden süre belirlenerek bu sorumluluklarının kendilerine tebliğ edileceği ve yeniden verilen süre içerisinde bu sorumluluklarını yerine getirmeyenler hakkında bir aydan üç aya kadar hapis cezası hükmolünacağına dair hüküm bulunmaktaydı. Bu hüküm bilgi verme zorunluluğuna uymayan ya da eksik veya yanıltıcı bilgi veren yükümlüleri zamanında ve doğru bir şekilde bilgi vermelerini sağlamaya yönelik önemli bir caydırıcı unsur olmaktaydı. Şu anki düzenlemede ise hapis cezasının yer almaması başka bir ifadeyle bilgi verme zorunluluğuna uymayan ya da eksik veya yanıltıcı bilgi veren kişi ya da kurumlara sadece idari nitelikli para cezasından oluşan özel usulsüzlük cezası kesilmesi Üyümez'in de belirttiği gibi (Üyümez, a.g.t., s.270)bilgi verecek gerçek ya da tüzel kişileri, haklarında bilgi verecek kişi ya da kurumlarla

ilgili herhangi bir çıkar ilişkisinin var olup olmamasına göre bilgi verme ya da vermeme konusunda karar verdikleri sonucuna ulaşmamızı sağlamaktadır.

3. 4. 3. 2. 3. 3. 03.07.2009 Tarih ve 27277 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 5904 Sayılı Kanun İle Özel Usulsüzlük Cezalarının Değerlendirilmesi

03.07.2009 tarih ve 27277 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5904 Sayılı GVK ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un 22. maddesi ile VUK’ un mükerrer 355. maddesinin sonuna eklenen fıkralarla değişiklikler yapılmıştır. VUK’ un mükerrer 355. maddesinde yapılan değişikliklere göre: VUK’ un 355. maddesinin birinci fıkrasında yer alan “100.000.000 lira”, “50.000.000 lira” ve “25.000.000 lira” ibareleri sırasıyla “1.000 Türk Lirası”, “500 Türk Lirası” ve “250 Türk Lirası” şeklinde değiştirilmiş, ikinci fıkrasının sonuna aşağıdaki cümle ve maddenin sonuna aşağıdaki fıkralar eklenmiştir. “Ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz.” “Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen süreleri sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmez, takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası 1/2 oranında uygulanır. Elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlara bu maddeye göre ceza kesilmesi halinde, 352. maddenin birinci derece usulsüzlüklerle ilgili (1) numaralı bendi ile ikinci derece usulsüzlüklerle ilgili (7) numaralı bendi uyarınca ayrıca ceza kesilmez.”

Bilindiği üzere VUK’ un “Bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257. madde hükmüne uymayanlar için ceza” başlıklı mükerrer 355. maddesinde süresinden sonra elektronik ortamda verilen beyannameler ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır. 5904 Sayılı Kanun ile Mükerrer 355.maddede yer alan ceza tutarlarında yapılan değişiklikler Tablo 3.7’de gösterilmiştir.

Tablo 3.7 01.08.2009 tarihinden itibaren yasal süresinden sonra elektronik ortamda verilen beyannameler ve bildirimler için Uygulanacak Özel Usulsüzlük Cezaları

Mükellef Grubu	5904 Sayılı Kanun Öncesi Uygulanan Ceza Tutarı	5904 Sayılı Kanun İle Belirlenen Ceza Tutarı
Birinci Sınıf Tüccarlar ile Serbest Meslek Erbabı	1600 TL	1000 TL
İkinci Sınıf Tüccarlar ile Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler	760 TL	500 TL
Yukarıdaki Bentlerde Yazılı Bulunanlar Dışında Kalanlar	350 TL	250 TL

Kaynak: 5904 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 2009

Bilindiği üzere bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile; mal ve hizmet satışlarını ise "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)" ile bildirmeleri gerekmektedir. Bilindiği üzere 01.08.2009 tarihinden önce Ba ve Bs formları ile ilgili olarak yasal beyan süresi geçtikten sonra herhangi bir düzeltme işlemi yapılarak tekrar elektronik ortamda bildirilmesi halinde söz konusu form hiç düzenlenmemiş sayılarak 1.600 TL özel usulsüzlük cezası kesilmekteydi. Yapılan yeni düzenleme ile elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca bu formların 10 günlük süreyi takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezasının 1/2 oranında uygulanacağı da hüküm altına alınmıştır. Bu süreden de sonra düzeltme amacıyla verilecek olan bildirim ve formlar için özel usulsüzlük cezalarının

tamamının uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Düzenlemede sadece bildirim ve formlardan bahsedildiğinden düzeltme amacıyla süresinden sonra verilen beyannameler için mükerrer 355. madde kapsamında özel usulsüzlük cezası da kesilmeyecektir. Önceki düzenlemede yasal süresi içerisinde hiç beyan edilmeyen beyanname, bildirim ve formların süresinden sonra beyan edilmesi halinde sadece özel usulsüzlük cezasının kesileceği, kesilecek beyanname, bildirim ve formların kanuni süresinden sonra beyan edilmesi halinde Mükerrer 355. madde kapsamında özel usulsüzlük cezası ile birlikte 352. madde de belirtilen 1. ve 2. derece usulsüzlük cezaları da kesilmekteydi. Yapılan düzenleme ile beyanname, bildirim ve formların süresinden sonra beyan edilmesi halinde Mükerrer 355. madde kapsamında özel usulsüzlük cezası kesilmesi halinde, 1. ve 2. derece usulsüzlük cezaları kesilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu yeni düzenleme ile hem özel usulsüzlük ceza tutarlarının önceki düzenlemeye kıyasla düşürülmesi hem de beyanname, bildirim ve formların süresinden sonra elektronik ortamda beyan edilmesi halinde Mükerrer 355. madde kapsamında özel usulsüzlük cezası kesilmesi halinde, 1. ve 2. derece usulsüzlük cezaları kesilmeyeceği hükmünün yer alması özel usulsüzlük cezalarının anılan düzenlemedeki caydırıcılığını ve usulsüzlük suçlarını önlenmedeki etkinliğini azaltan bir uygulama olduğu sonucunu çıkarmak mümkündür.

3. 4. 4 Vergi Usul Kanunu Dışında Düzenlenen İdari Vergi Suç ve Cezaları

VUK dışında KDV, VİV, Harçlar, Vergi İadesi Kanunu ile Vergi Kimlik Numarası Kanunu gibi pek çok kanunda idari suç ve cezalara ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Sırasıyla kanun hükümleri ayrı paragraflarda belirtilerek özetlenmeye çalışılmıştır.

KDV kanunu 9. maddesine göre, belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen yükümlülere bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren on günlük bir süre verilir. Bu süre içerisinde alış belgelerinin ibraz edilmemesi durumunda belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan KDV, alışlarını belgeleyemeyen yükümlü adına re'sen tarh edilir. Re'sen tarhiyata vergi ziyai cezası uygulanması öngörülmüştür.

Veraset ve İntikal Vergisi kanunu 10. maddesine göre, ilk tarhiyatta dikkate alınmak üzere yükümlüler tarafından anılan maddedeki esaslara göre beyan edilen miktar ile idarece aynı değerlendirme ölçülerine göre bulunan miktar arasındaki farka ait verginin vergi ziyai cezasının yarısı ile birlikte alınması öngörülmüştür.

Harçlar kanunu 63. maddeye göre, yükümlülerin tapu ve kadastro harcının hesaplanmasında esas alınan vergi değerinin yükümlülerce düşük gösterilmesi durumunda aradaki farka isabet eden harç VUK 'a göre hesaplanan vergi ziyayı cezasının %25 oranında uygulanmak koşuluyla ikmalen veya re'sen tarh edileceği hüküm altına alınmıştır.

2978 Sayılı Vergi iadesi hakkında kanunun 6'ncı maddesine göre haksız yere vergi iadesinin alınması durumunda iade edilen bu tutar üç kat cezası ile birlikte geri alınacağı, aynı zamanda bu kanundan doğan yükümlülüğünü zamanında ve tam olarak yerine getirmeyen işveren ve sorumlulara vergi dairesince ödenen tutarın iki katı tutarında ceza kesileceği hüküm altına alınmıştır.

4358 Sayılı Vergi kimlik numarası kanununun 5. maddesine göre, özel kanunlar veya bu kanun hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından getirilen vergi kimlik numarasını tespit etmek, belge, hesap ve kayıtlarında göstermek zorunluluğuna uyulmaması durumunda özel usulsüzlük cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır.

Özetle, vergi suç ve ceza hükümlerinin büyük çoğunluğu VUK' da düzenlenmiş olmasına rağmen VUK dışında vergi yasaları içerisinde düzenlenmiş suç ve ceza hükümleri ile de karşılaşmak mümkündür.

3. 5. Uluslar arası Hukukta ve Türk Hukukunda Yürürlükteki Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi

Tez çalışmasının bu kısmında uluslar arası bir karşılaştırma yapabilmek amacıyla Uluslar arası hukuk sisteminde ve Türk hukuk sisteminde yürürlükte olan vergi suç ve cezalarına ilişkin genel bir değerlendirme yapılmıştır. Genel değerlendirme yapılırken öncelikle dünyada geçerli olan hukuk sistemlerinin benimsenip/benimsenmediği ülkeler ayrımına dikkat edilmiş daha sonra bu tez çalışmasında incelenen yabancı ülkelerin vergi suç ve cezaları ile Türk hukuk sistemindeki vergi suç ve cezaları karşılaştırmaya tabi tutulmuştur. İzleyen en son sayfada ki Tablo 3.8 yardımıyla da anılan husus kısaca özetlenmiştir.

Kıta Avrupa'sı hukuk sisteminin benimsendiği Almanya - Fransa ve Macaristan vergi hukuk sistemleri ile Anglosakson hukuk sisteminin benimsendiği ABD - İngiltere ve Kanada vergi hukuk sistemleri genel olarak incelendiğinde vergi suç ve cezalarına ilişkin hükümlerin düzenlenirken, verginin yasallığı ilkesinin göz önünde tutularak vergi yasalarına aykırı davranışları önlemek ile vergi yasalarına kolaylıkla uyum sağlamak amaçlanmıştır. Valente'nin ifadesiyle (Valente, a.g.m., s.46), Kıta Avrupa'sı ve Anglosakson hukuk sistemlerinin geçerli olduğu ülkelerin vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesi geçerlidir. Kıta

Avrupa'sı ve Anglosakson hukuk sistemlerinin geçerli olmadığı Çin ve Rusya'da ise vergi suç ve cezalarına ilişkin hükümler düzenlenirken vergi yasalarına aykırı davranışları önleme amacının dışında vergi tahsilini artırmak şeklinde bir amacında göz önünde bulundurulduğunu söylemek mümkündür. Çünkü Çin ve Rusya gibi dışa kapalı ekonomilerde yükümlülerin vergi yasaları başta olmak üzere vergiye uyumu konusunda sorunlar yaşandığı bilinmektedir (Vaguine, 1998). Bu ülkelerde vergi kayıplarını önlemek amacıyla vergi oranları yüksek belirlendiği için gelirlerini gizlemek isteyen bu nedenle de vergi suçu işleyen yükümlülerin sayısı fazladır (Clotfelter, 1983, s.3). Kıta Avrupa'sı hukuk sisteminin benimsendiği Türk vergi hukuk sisteminde ise vergi suç ve cezalarına ilişkin hükümlerin oluşturulmasındaki temel amacın verginin yasallığı ilkesi çerçevesinde vergi yasalarına aykırı davranışları önlemek olduğu bilinmektedir.

Kıta Avrupa'sı hukuk sisteminde Macaristan, Anglosakson hukuk sisteminde ise Kanada hariç olmak üzere vergi suç ve cezalarına ilişkin hükümler oluşturulurken idare tarafından kesilen idari nitelikli vergi suç ve cezaları ile bağımsız mahkemeler tarafından kesilen ceza hukuku hükümlerinin uygulandığı adli nitelikli vergi suç ve cezaları şeklinde bir ayırım yapılmıştır. Bu ayırımın yapılmasının temelinde idarenin para cezaları şeklinde uyguladığı idari nitelikli vergi cezalarını gerektiren vergi suçlarını işleyen yükümlünün kasıtlı olarak vergi suçu işleyip işlemediğinin tespit edilmesi yatmaktadır (Klein, a.g.e., s.23). Özellikle ABD' de adli nitelikli vergi cezalarını gerektiren hukuka aykırı davranışlar ağır ve ağır olmayan nitelikte suçlar şeklinde ayrıca bir ayırma tabi tutulmuştur. İngiltere'de ise adli-idari nitelikli vergi suç ve cezaları ayırımı iki farklı yasada düzenlenmiştir. Macaristan'da vergi suç ve cezaları yüksek tutarlardaki para cezalarından oluştuğu ve Kanada da ise yükümlülerin vergi bilincine sahip olmasından ve vergi kaçırmaya yönelik girişimlere seyrek rastlanılmasından dolayı adli-idari nitelikli vergi suç ve cezaları ayırımına gidilmemiştir. Kıta Avrupa'sı ve Anglosakson hukuk sistemlerinin geçerli olmadığı Çin ve Rusya'da ise vergi suç ve cezalarına ilişkin hükümler düzenlenirken adli-idari nitelikli vergi suç ve cezaları ayırımına dikkat edilmiş ancak adli nitelikli vergi suç ve cezaları oldukça sınırlı tutulmuştur. Türk vergi hukuk sisteminde ise vergi suç ve cezalarına ilişkin hükümlerin oluşturulmasında adli-idari nitelikli vergi suç ve cezaları ayırımı esas alınmıştır.

Gerek Kıta Avrupa'sı gerekse Anglosakson hukuk sisteminin benimsendiği ülkelerde düzenlenen vergi suç ve cezalarından hem gerçek kişilerin hem de tüzel kişilerin sorumluluğu söz konusudur. Kıta Avrupa'sı ve Amerikan hukuk sistemlerinin geçerli olmadığı Çin ve Rusya'da ise düzenlenen vergi suç ve cezalardan çoğunlukla gerçek kişiler sorumlu tutulmaktadır. Bu durumun bir kanıtı olarak 2007 yılındaki düzenlemeden önce sınırlı da olsa

Çin vergi yasasında hileli işlemlerin varlığının tespit edilmesi halinde yükümlünün idam cezasına çarptırılabilceği hükmünün yer alması gösterilebilir. Türk vergi hukuk sisteminde ise vergi suç ve cezalarından gerçek ve tüzel kişilerin sorumluluğu söz konusudur.

İdari nitelikli vergi cezalarının uygulanması, yine Kıta Avrupa'sı hukuk sisteminde Fransa, Anglosakson hukuk sisteminde ise Kanada hariç olmak üzere vergi cezasını gerektiren hukuka aykırı davranışın yükümlü tarafından bilerek işlenip işlenmemesine bağlı olarak değişiklik göstermektedir (Klein, a.g.e., s.25). Fransa'da hileli işlemlerin varlığı, Kanada da ise yükümlünün daha önce herhangi bir vergi cezasına çarptırılıp çarptırılmamasına bağlı olarak idari nitelikli vergi cezalarının uygulanması değişiklik göstermektedir (Valente, a.g.m., s.47). Kıta Avrupa'sı ve Anglosakson hukuk sistemlerinin geçerli olmadığı Çin ve Rusya'da ve Türk vergi hukukunda da hukuka aykırı davranışın yaptırım niteliğindeki vergi cezasının uygulanması yükümlünün hukuka aykırı davranışı bilerek işleyip işlememesine bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Vergi cezalarının uygulanmasında Kıta Avrupa'sı hukuk sisteminin geçerli olduğu ülkelerde idareye geniş yetkiler tanınırken; Anglosakson hukuk sisteminin geçerli olduğu İngiltere hariç diğer ülkelerde idareye geniş yetkiler tanınmıştır. İngiltere'de idareye tanınan yetkilerin sınırlı olduğunun kanıtı olarak Üyümez'in de belirttiği gibi (Üyümez, a.g.t., s. 163), mükelleflere, meslekten men, faaliyetlerinin durdurulması veya çalışma sertifikalarının iptali gibi yaptırım uygulama yetkisinin idareye verilmemiş olması gösterilebilir. İngiltere'de idareye vergi cezası dahil pek çok konuda sınırlı yetkiler verilmesinin nedeni olarak İngiliz vergi idaresinin güçlü ve sağlam bir denetim mekanizmasına sahip olması gösterilebilir. Percy'nin de belirttiği gibi İngiltere'de yükümlülerin vergi yasalarına uyumu cezalar yerine sıkı denetimlerle sağlandığı için idareye geniş yetkiler verilmesi gerekli görülmemiştir (Percy, 1981, s.37). Kıta Avrupa'sı ve Anglosakson hukuk sistemlerinin geçerli olmadığı Çin ve Rusya'da da idareye özellikle vergi cezalarının uygulanması konusunda geniş yetkiler verildiğini söylemek mümkündür. Tezin izleyen bölümünde daha ayrıntılı bir biçimde anlatıldığı gibi Türk vergi hukuk sisteminde ise idareye sadece ceza kesmek konusunda geniş yetkiler verildiğini söylemek mümkündür.

Vergi suç ve cezalarına ilişkin düzenlemelerin yer aldığı vergi yasaları, Kıta Avrupa'sı hukuk sisteminin benimsendiği Almanya da en son 2001 yılında, Fransa'da özellikle adli nitelikli vergi cezalarını tamamlayıcı unsurların kaldırılmasını içeren yasa değişikliği 2008 yılında, Macaristan'da ise kayıt dışı ekonomi ile daha etkili mücadele etmek amacıyla 2009 yılında vergi suç ve cezalarına ilişkin değişiklikler yapılmıştır. Anglosakson hukuk sisteminin benimsendiği ABD ve İngiltere'de de idari nitelikli vergi cezalarına ilişkin 2008 yılında

değişiklikler yapılmıştır. Kıta Avrupa'sı ve Anglosakson hukuk sistemlerinin geçerli olmadığı Çin de ise 2007 yılında idari nitelikli vergi cezalarına ilişkin birtakım değişiklikler yapılmıştır. Türk vergi hukuk sisteminde ise en son değişiklik ise 08/02/2008 Tarihli Resmi Gazetede “*Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” başlıklı 5728 Sayılı Kanun ile yapılmıştır.

Yapılan değişiklikler, adli nitelikli vergi cezalarını gerektiren ve devletin doğrudan gelir kaybına uğramasına yol açan hileli işlemlerin yaptırımlarının ağırlaştırılması buna karşılık yükümlülerin vergi yasalarına uymalarını sağlamaya yönelik ve devletin olması muhtemel gelir kayıplarını önlemek amacıyla oluşturduğu idari nitelikli vergi suç ve cezalarını idari bir tür mali yaptırım niteliğinde değerlendirmesi yani ceza kanunlarında yer alan suç kavramından çıkartarak kabahat olarak algılanmaya başlanması hususlarında birleşmektedir. Uluslar arası hukukta ve Türk hukukunda idari nitelikli vergi suç ve cezalarının ceza kanunlarındaki ceza kapsamından çıkartılarak idarenin bir tür mali yaptırımı şeklinde algılandığını söylemek mümkündür.

Gerek Kıta Avrupa'sı gerekse Anglosakson hukuk sisteminin benimsendiği ülkelerde ve gerekse bu iki hukuk sisteminin geçerli olmadığı Çin ve Rusya'da vergi cezalarının tutarı, verginin türüne, kaçırılan verginin tutarına ve hukuka aykırılığın boyutlarına göre değişiklik göstermektedir. Bu çalışmada incelenen ülkelerin vergi cezaları adli ve idari nitelikli şeklinde ikili ayrımın yapılabildiği ülkelerde para cezalarından, gecikme zammı, gecikme faizinden kamusal para cezası ile hapis cezasından oluşurken; ayrımın yapılamadığı ülkelerde ise gecikme faizi ve para cezalarından oluşmaktadır. Kıta Avrupa'sı hukuk sisteminin benimsendiği Almanya-Fransa'da para cezalarından oluşan idari nitelikli vergi cezalarının üst sınırı 50.000 Euro olarak belirlenmiş, özellikle Fransa'da 2008 yılında yapılan değişiklikte adli nitelikli vergi cezalarını tamamlayıcı bir takım unsurların kaldırılması ile adli nitelikteki vergi ceza hükümleri önceki düzenlemeye oranla yumuşatılmıştır. Daha öncede değinildiği gibi Anglosakson hukuk sisteminin geçerli olduğu ABD'de de adli nitelikli vergi cezalarını gerektiren hukuka aykırı davranışlar ağır ve ağır olmayan nitelikte suçlar başlığı altında değişik yaptırımlara bağlanmıştır. Anglosakson hukuk sisteminin geçerli olduğu İngiltere'de de 2008 yılında yapılan değişiklikte idare tarafından kesilen idari nitelikli vergi ceza oranları artırılarak idari nitelikli vergi suçlarının önlenmesi amaçlanmış ve böylelikle idareye geniş yetkiler tanınmıştır.

Kıta Avrupa'sı hukuk sisteminin geçerli olduğu Türk vergi hukuk sisteminde ise adli nitelikli vergi cezaları hapis cezası ve para cezasından oluşurken; idari nitelikli vergi cezaları

vergi kaybının yaratılması ve vergi kaybı tehlikesinin yaratılması hususları dikkate alınarak vergi ziyai cezasından, genel ve özel usulsüzlük cezalarından ve gecikme zammından oluşmaktadır. Genel usulsüzlük cezaları da yaratılma olasılığı olan vergi kaybının ağırlığına göre kendi arasında birinci derece usulsüzlükler ve ikinci derece usulsüzlükler şeklinde ayrıca ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur.

Sonuç olarak, Türk vergi hukuk sisteminde vergi denetiminin tam olarak gerçekleştirilememesi, kayıt dışı ekonomi ile mücadelenin yetersiz olması ve üçer dörder yıllık arayla vergi aflarının çıkarılması ve vergi cezaları dâhil vergilendirmeye ilgili yasaların sık sık değiştirilmesi vergi yasalarına aykırı davranışları önlemek amacıyla oluşturulan vergi ceza hükümlerinin gerek miktar gerekse de oran olarak daha da ağırlaştırılmasına yol açmaktadır. Bu durumun bir kanıtı olarak 08/02/2008 Tarihli Resmi Gazetede “*Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” başlıklı 5728 Sayılı Kanun ile yapılan en son değişiklikle adli nitelikli vergi cezalarına ilişkin hükümlerin ağırlaştırılması gösterilebilir. Tüm anlatılanları Tablo 3.8 yardımıyla da özetlemek mümkündür.

Tablo 3 8. Uluslar arası Hukukta ve Türk Hukukunda Vergi Suç ve Cezaları

Vergi Suç ve Cezalarının Oluşturulmasındaki Kıstaslar	Kıta Avrupa'sı Hukuk Sisteminin Benimsendiği Ülkeler	Amerikan Hukuk Sisteminin Benimsendiği Ülkeler	Geçerli İki Hukuk Sisteminin Benimsenmediği Ülkeler	Türk Vergi Hukuk Sistemi
Oluşturulma Amaçları	Vergi yasalarına aykırı davranışları önlemek	Vergi yasalarına aykırı davranışları önlemek	Vergi yasalarına aykırı davranışları önlemek ve Vergi tahsilatını artırmak	Vergi yasalarına aykırı davranışları önlemek
Esas Alınan Ayrım	Macaristan hariç Adli-İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları	Kanada hariç Adli-İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları	Genelde İdari Nitelikli, ama sınırlı da olsa Adli Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları	Adli ve İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları
Muhatap Olanlar	Gerçek ve Tüzel Kişiler	Gerçek ve Tüzel Kişiler	Gerçek Kişiler	Gerçek ve Tüzel Kişiler
Uygulanma Koşulları ve İdareye Tanınan Yetkiler	Bilerek İşlenip İşlenilmemesine Bağlı, Fransa'da ayrıca hileli işlemlerin varlığına da bağlıdır, İdareye Geniş Yetkiler Tanınmıştır	Bilerek İşlenip İşlenilmemesine Bağlı, Kanada'da ise Yükümlünün Adli Siciline de bağlıdır İngiltere hariç İdareye Geniş Yetkiler Tanınmıştır	Bilerek İşlenip İşlenilmemesine Bağlı, İdareye Geniş Yetkiler Tanınmıştır	Bilerek İşlenip İşlenilmemesine Bağlı, İdareye Geniş Yetkiler Tanınmamıştır
Vergi Yasalarının Değişme Zamanları	Almanya'da 2001, Fransa'da 2008, Macaristan'da 2009 Yılında	ABD ve İngiltere'de 2008 Yılında	Rusya'da 1999 ve 2001 Yılında, Çin'de 2007 Yılında	Şubat 2008 Yılında

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

4. TÜRK VERGİ CEZA HUKUKUNDA USULSÜZLÜK SUÇU VE CEZALARININ VERGİ KAYIPLARINI ÖNLEMEDEKİ ETKİNLİĞİ, UYGULANABİLİRLİĞİ VE VERGİ DENETİMİNİN ROLÜ

Türk vergi ceza hukukunda genel ve özel usulsüzlük suç ve cezaları, adli ve idari nitelikli vergi suç ve cezaları ayırımından idari nitelikli vergi suç ve cezaları içerisinde düzenlenmiştir. Bu bölümde öncelikle genel ve özel usulsüzlük cezalarının VUK'da ki ve 5237 Sayılı TCK'da ki yerinden bahsedilmiştir. Daha sonra genel ve özel usulsüzlük suç ve cezalarının VUK'da ki yerinin anlaşılmasını kolaylaştırmak amacıyla TCK'da ki suç ve cezalar ile karşılaştırılmaya tabi tutulmuştur.

4. 1. Usulsüzlük Suçu ve Cezalarının VUK'daki Yeri

Türk vergi ceza hukukunda usulsüzlük suçu ve cezaları temelde, idare tarafından kesilen bireysel idari bir işlem olarak 213 Sayılı VUK'da düzenlenmiştir. Hukuki işlemlerin bir çeşidini oluşturan idari işlemler, devlet organları tarafından yapılan kamu hukuku işlemlerinden birisidir (AKYILMAZ, 2000, s. 23). Yani Günday'ın ifadesiyle (GÜNDAY, 2002, s. 110), hukuki bir sonuç elde etmek amacıyla idarenin yapmış olduğu bir tür irade açıklamasıdır. İdari işlemler temelde, düzenleyici ve bireysel idari işlem yani idari kararlar olarak sınıflandırılmaktadır. Bireysel idari işlem, gerçek ve tüzel kişiler için yaratılan, değiştirilen veya kaldırılan hukuki durumlara verilen addır (GÜNDAY, a. g. e. s. 111, akt Baykara, 2004, s. 14). Bu nedenle Türk vergi ceza hukukunda usulsüzlük suç ve cezaları, idari mali yaptırımlar kapsamında değerlendirilmektedir. Başka bir ifadeyle usulsüzlük suç ve cezaları, idari nitelikli para cezalarından oluşan ve VUK'da düzenlenen herhangi bir mahkeme kararına gerek duyulmadan yaratılan idari ihlallerin sonucunda yasanın idari organlara belirli miktarda para cezası kesme yetkisini verdiği idari bir yaptırımdan ibarettir.

4. 2. Usulsüzlük Suçu ve Cezalarının TCK'daki Yeri

Genel olarak ceza hukukunun konusunu suç ve cezalar oluşturmaktadır. Ancak vergi yasalarına aykırı davranışlar sonucu ortaya çıkan vergi suçlarını ise, vergi kaybına sebep olan suçlar oluşturabileceği gibi, vergi kaybına sebep olmayan bazı maddi ve şekli nitelikli ödevlerin yerine getirilmemesi şeklinde tanımlanabilen başka bir ifadeyle genel veya özel usulsüzlük cezalarını gerektiren suçlar da oluşturmaktadır. Bu nedenle Türk vergi ceza hukukunda vergi suç ve cezaları temelde, hapis cezasını gerektiren adli nitelikli vergi suç ve cezaları ile genel ve özel usulsüzlük cezaları gibi para cezasını gerektiren idari nitelikli vergi suç ve cezalarından oluşmaktadır. 213 Sayılı VUK'da düzenlenen ve para cezasını gerektiren genel ve özel usulsüzlük cezaları, herhangi bir vergi kaybı yaratmadığı ancak vergi kaybı

yaratma tehlikesi taşıdığı ve adli nitelikli vergi suçlarına kıyasla hafif nitelikli sayılabilecek hukuka aykırı davranışlar ortaya çıkardığı için TCK’ da düzenlenmemiştir. Başka bir ifadeyle TCK’ da genel ve özel usulsüzlük cezaları, idari mali yaptırımlar kapsamında değerlendirilen ve idare tarafından kesilen bireysel idari bir işlem olarak kabul edilmektedir.

Özetle vergilendirmeye ilişkin vergi suç ve cezalarının adli-idari nitelikli vergi suç ve cezaları ayırımında idari nitelikli vergi suç ve cezaları içerisinde sayılan genel ve özel usulsüzlük cezaları VUK ‘da düzenlenmişken hapis cezasını gerektiren adli nitelikli vergi suç ve cezaları ise TCK’ da düzenlenmiştir. Adli ve idari nitelikli vergi suç ve cezalarının VUK ve TCK gibi değişik kanunlarda düzenlenmesinin doğal bir sonucu olarak da Türk vergi ceza hukukunda ister adli nitelikli isterse idari nitelikli vergi suç ve cezaları olsun vergi cezalarının geniş bir uygulama alanı bulduğu sonucuna varmak mümkündür.

4. 3. Usulsüzlük Suç ve Cezalarının TCK’ daki Suç ve Cezalarla Karşılaştırılması

5237 Sayılı TCK’da, bu kanun’un suç saydığı eylemlere cezalandırma yetkisi doğrudan yargı organlarıdır ve bir suçun cezalandırılabilmesi için açıkça bu kanunla suç olduğunun ve bu suçun ne olduğunun hükme bağlanmış olması gerekir. TCK’nın suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereğince,

“Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz. İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz. Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz.” (TCK, m.2).

Adli nitelikli vergi suç ve cezalarının da düzenlendiği TCK kapsamındaki suçlarda, suç ve cezaların kanuniliği ilkesi vardır ve yaptırımı tamamen yargı organı yani bağımsız mahkemeler tarafından gerçekleştirilir. Genel ve özel usulsüzlük cezalarının da yer aldığı idari nitelikli vergi suç ve cezaların da kanunilik ilkesi geçerlidir. Başka bir ifadeyle genel ve özel usulsüzlük suç ve cezaları da kanunla konulur, kaldırılır ve değiştirilir. Ancak genel ve özel usulsüzlük suçlarına ilişkin yaptırımlarda ve yaptırımı gerçekleştiren mercilerde, suçun niteliğine göre farklılık vardır.

VUK’da düzenlenen genel ve özel usulsüzlük suçları, vergi idareleri tarafından uygulanan ve para cezaları şeklindeki maddi yaptırımlara tabi idari nitelikli vergi suçlarından ibarettir. Başka bir ifadeyle genel ve özel usulsüzlük suç ve cezaları, doğrudan vergi idarelerinin gerçekleştirdiği idari eylem ve işlemler çerçevesinde doğrudan vergi idarelerince uygulanan

idari yaptırımlardan oluşur. Vergi idareleri genel ve özel usulsüzlük suçlarını tespit ederler, cezalandırırlar ve bu cezaların uygulamasını gerçekleştirirler. Fakat idarenin veyahut yürütme organının bu maddi yaptırımları idarenin her türlü eylem ve işlemleri yargı denetimine tabi olduğu için sadece yasalara uygunluk yönünden olmak üzere yargı organının denetimine tabi tutulmuş olması dikkat çekicidir.

1982 Anayasası'nda ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulu Kanunu'nda(İYUK), idari yargı yetkisinin idari eylem ve işlemlerin yani idarenin kestiği genel ve özel usulsüzlük cezalarının hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu ve bu nedenle idari mahkemelerin, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari işlem ve eylem niteliğinde yargı kararı veremeyecekleri hükme bağlanmıştır (K. Uzunali ve Mollamustafaoğlu, 2009, s.8). Hükümden de anlaşılacağı üzere yasalar çerçevesinde idareye, genel ve özel usulsüzlük cezaları dâhil tüm idari nitelikli vergi suç ve cezalarının uygulanması hususunda geniş yetkiler verildiği sonucunu çıkarmak mümkündür.

Oysa adli nitelikli vergi suç ve cezalarının da düzenlendiği TCK kapsamındaki suçlarda, vergi idarelerinin görev ve yetkisi yalnızca haberdar oldukları veya tespit ettikleri adli nitelikli vergi suçlarını cumhuriyet savcılıklarına suç duyurusunda bulunmakla sınırlandırılmıştır. Adli nitelikli vergi cezalarının uygulanması ancak yargı organlarınca gerçekleştirilebilmekte ve yargı organının vermiş olduğu karar kesin karar hükmünde sayılmaktadır.

4. 4. Genel ve Özel Usulsüzlük Cezalarının Gereği ve Önemi

Bilindiği üzere pozitif hukukta suç, yasanın cezalandırdığı bir eylem olarak tanımlanmaktadır. Kırbaş'ın da belirttiği gibi (Kırbaş, a.g.e., s. 140), yapılan tanımdan suç, cezai yaptırım ile korunan kurallara uyulmaması şeklinde tanımlamak da mümkündür. Pozitif hukukta ceza ise, suçun yaptırımı olarak tanımlanmaktadır. Başka bir ifadeyle ceza, hukuka aykırı davranışların yasal sınırlar çerçevesinde sorumluluğuna katlanmasıdır.

Vergi suçu ise, vergi yasalarına aykırı davranışlardır. Başka bir ifade ile vergi suçu, vergi hukukunun vergi ödevine ilişkin kimselere yapmalarını emrettiği hususları yapmamaları veya yapmamalarını emrettiği hususları yapmalarıdır. (Pehlivan,1989, s.101, akt. Atmaca ve Erol). Vergi suçlarının yasal sınırlar çerçevesinde sorumluluğuna katlanması ise vergi cezalarını oluşturmaktadır.

Türk vergi ceza hukuku genel olarak incelendiğinde adli ve idari nitelikli vergi suç ve cezaları ayrımı ile karşılaşılmaktadır. Türkiye'de ve bu tez çalışmasının üçüncü bölümünde

incelenen uluslar arası hukukta genel olarak ikili ayrımın yapılmasının temelinde yaratılan hukuka aykırı durumun ağırlığı göz önünde bulundurulmaktadır. Adli nitelikli vergi suçları arasında sayılan vergi kaçakçılığı v.b. suçların devlete gerek ekonomik yönden gerekse sosyal ve toplumsal yönden son derece ağır sonuçlar doğuracağı bilinmektedir. Ortaya çıkabilecek olumsuz sonuçların etkilerinin en aza indirilmesi amacıyla adli nitelikli vergi suçları gerek Türkiye’de gerekse bu tez çalışmasının üçüncü bölümünde incelenen uluslar arası hukukta ülkelerin ceza kanunlarında düzenlenmiştir.

Vergilendirmeye ilişkin suçların çoğunluğu devletin vergi kaybına uğratılması ile sonuçlansa da vergi suçlarının tamamında devletin herhangi bir vergi kaybına uğramadığı ancak vergi kaybına uğrama tehlikesi ile karşı karşıya olduğu bilinmektedir. Bu nedenle de devlet, uğradığı ya da uğraması muhtemel vergi kayıplarını telafi etmek, genel ve özel usulsüzlük suçlarını önlemek ve usulsüzlük suçlarını işleyen kişi ya da kurumlara bu durumun sorumluluğunu katlanmasını sağlamak amacıyla genel ve özel usulsüzlük cezaları başta olmak üzere para cezası şeklindeki idari yaptırım niteliğine sahip idari nitelikli vergi suç ve cezaları gerek Türkiye’de gerekse bu tez çalışmasının üçüncü bölümünde incelenen uluslar arası hukukta ülkelerin ceza kanunlarından ayrı vergi kanunlarında düzenlemiştir. Devlet, uğradığı ya da uğraması muhtemel vergi yani gelir kayıplarını telafi etmek, yükümlülerin vergi yasalarında düzenlenen hükümlere kolaylıkla uymasını sağlamak ve vergi yasalarının suç olarak saydığı hukuka aykırı davranışlarda bulunan kişi ya da kurumları bu hukuka aykırı davranışlarının sorumluluğuna katlanmasını sağlamak amacıyla çoğunlukla para cezaları şeklindeki idari yaptırımlar niteliğine sahip genel ve özel usulsüzlük cezalarına başvurmaktadır.

Özetle temelde para cezalarından oluşan genel ve özel usulsüzlük cezaları, devletin uğramış olduğu ya da uğraması muhtemel vergi ya da gelir kayıplarını telafi etmek ve devletin en temel işlevlerinden birisi olan mali işlevini etkin bir biçimde yerine getirmesini ve vergi suçlarını önlemesi açısından son derece önemli bir konuma sahiptir.

4. 5. Genel ve Özel Usulsüzlük Cezalarının Vergi Kayıplarını Önlemedeki Rolü

Genel ve özel usulsüzlük cezalarının vergi kayıplarını önlemedeki rolünü açıklayabilmek için birtakım kıstasları belirlemek gerekmektedir. Genel ve özel usulsüzlük cezalarının vergi kayıplarını önlemedeki rolünü açıklayabilen kıstasları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:

- Genel ve özel usulsüzlük cezalarının vergi kayıplarının önlenmesindeki etkinliği,
- Genel ve özel usulsüzlük cezalarının düzenlendiği vergi yasalarının vergi kayıplarını önlemedeki etkinliği,
- Genel ve özel usulsüzlük cezalarını uygulayan vergi idaresinin vergi kayıplarını önlemedeki etkinliği,
- Vergi denetiminin vergi kayıplarını önlemedeki etkisi.

Çalışmanın bu kısmında genel ve özel usulsüzlük cezalarının vergi kayıplarını önlemedeki rolünü belirlemeye yönelik yukarıda maddeler halinde sayılan kıstaslar açıklanmış ve çalışmanın izleyen bölümünde de genel ve özel usulsüzlük cezalarının vergi kayıplarını önlemedeki rolü ve etkinliğini somut bir şekilde ortaya koymak amacıyla pilot uygulama şeklinde Antalya ilini kapsayan anket çalışması ve bu çalışmanın uygulama sonuçları incelenmiştir.

4. 5. 1.Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Etkinlik

Genel anlamda etkinlik, belli bir amaca ulaşma ve başarıma derecesidir. Burhan'ın da belirttiği gibi (Burhan, 1981, s. 45), etkinlik kavramını açıklamada net bir tanım yapmak mümkün değildir. Çünkü 1990'lı yıllardan itibaren etkinlik kavramı tam olarak açıklanmadan verimlilik ve kalite kavramları ortaya çıkmış ve etkinlik kavramı ile birlikte anılmaya başlamıştır. Etkinlik, verimlilik ve kalite ilişkisi de tam olarak ortaya konmadığı için etkinlik kavramı tam olarak tanımlanamama özelliğini korumaya devam etmektedir.

Bilindiği üzere vergi yasalarına aykırı davranışlar olarak tanımlanan vergi suçunun işlenilmesini önlemek amacıyla vergi suçunun yaptırımı olarak tanımlanan vergi cezaları ülkelerin vergi ve ceza kanunlarında düzenlenmiştir. Başka bir ifadeyle devlet uğradığı ya da uğraması muhtemel vergi ya da gelir kaybını telafi etmek amacıyla adli ve idari nitelikli vergi cezalarını oluşturmuştur. Devlet vergi ya da gelir kayıplarının önlenmesinde etkinliği sağlama aracı olarak doğrudan hapis cezası gibi adli nitelikli vergi suç ve cezaları ile genel ve özel usulsüzlük cezaları gibi idari nitelikli vergi cezalarını kullanmaktadır. Bu nedenle vergi suçunun ortaya çıkmasında ya da vergi suçu sayılmayan ancak devletin gelir kaybına neden olabilecek bir takım hukuka aykırı davranışların önlenmesinde etkinlik kavramı dolayısıyla oluşturulan ve idare tarafından uygulanan genel ve özel usulsüzlük cezalarının son derece önemli bir role sahip olduğu sonucunu çıkarmak mümkündür.

4. 5. 1. 1. Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Vergi Yasalarının Rolü

Pek çok yasanın oluşturulma amacında olduğu gibi genel ve özel usulsüzlük suç ve cezalarına ilişkin hükümleri de içerisinde barındıran vergi yasalarının düzenlenmesindeki temel amaç, devletin uğradığı ya da uğraması muhtemel vergi kayıplarını en aza indirmektir. Bilindiği üzere vergi suçlarının ortaya çıkmasında ya da vergi suçu sayılmayan ancak devletin vergi kaybı uğramasına neden olabilecek bir takım hukuka aykırı davranışların önlenmesinde vergi yasalarının etkin bir şekilde uygulanması gereği son derece büyük bir önem taşımaktadır.

Vergi yasalarının etkin bir şekilde uygulanabilmesi de yasaların ülkelerin sosyoekonomik ve kültürel yapısına uygun olmasına bağlıdır. Çünkü vergi yasaları temelde ülkelerin sosyoekonomik ve kültürel durumları göz önünde bulundurularak oluşturulmaktadır. Vergi yasaları temelde, yükümlülerden vergi ile ilgili yükümlülüklerini zamanında yerine getirmelerini ister. Ancak yükümlüler, yaşadıkları ülkenin sosyoekonomik ve kültürel yapısına bağlı olarak yükümlülüklerini yerine getirme konusunda farklı seviyelerde olmak üzere vergi yasalarına aykırı hareket etme, vergi ödememe gibi çeşitli davranışlar içine girebilme eğilimine sahiptir. Akdoğan'ın da belirttiği gibi (Akdoğan, a.g.e., s. 138), bu konuda esas olan, vergi idaresi ile yükümlü arasında çatışmaya meydan vermeyecek ve yükümlüleri zorlayıcı hükümlerle karşı karşıya bırakmayacak kendilerine düşen vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerini iyi niyetli biçimde yerine getirmelerini sağlayacak vergi yasalarını oluşturmaktır. Çünkü yükümlülerin vergilendirmeye ilişkin yükümlülüklerini bir kayıp olarak düşünmeleri, onları vergi yasalarına aykırı davranışlara itebilir. Zaten gelirinden vergi adı altında vazgeçmeyi veya vazgeçmemeyi düşünen yükümlünün psikolojik, ekonomik ve sosyal faktörlerin etkisinde kalması ve bu duruma vergi kaçırmak gibi yasalara aykırı bir şekilde tepki vermesi doğal bir sonuçtur.

Vergi kaçakçılığında olduğu gibi, kanunun emrettiği yükümlülüklerin ihlali biçiminde gerçekleşen tepki, aynı zamanda otoriteye de itaatsizlik anlamına gelir. Bu itaatsizlik, bir suç olarak görüleceği için ceza yaptırımıyla karşılanacak olması doğaldır. Çünkü yükümlü kanuna uymamakla, vergi kaybına neden olduğu gibi, kamu düzenini de bozmuş olur. Bununla birlikte vergilendirmeye ilişkin yükümlülüklerini yerine getiren yükümlülerin haklarını da korumak sosyal devlet olmanın bir gereğidir. Bu nedenle vergi yasaları düzenlenirken vergi yükünün genellik ve eşitlik ilkelerine göre adil bir biçimde dağıtılmasına dikkat edilmektedir.

Özetle, vergi suçunun ortaya çıkmamasında ve dolayısıyla vergi kayıplarının önlenmesinde belirgin özelliklere sahip başka bir ifadeyle etkin bir biçimde oluşturulan vergi

yasaları son derece önemlidir. Vergi yasalarının belirgin özelliklerini ise şu şekilde sıralamak mümkündür (Yücel, 1995, s.99, akt. Bilgin, a. g. .t., s. 39 – 40):

- Yürürlükteki vergi yasaları açık ve istikrarlı olmalıdır,
- Yürürlükteki vergi yasalarında vergi suçlarına ilişkin yapılan düzenlemelerde idarenin iradesi açık bir biçimde ortaya konmalıdır,
- Yürürlükteki vergi yasaları anlaşılır olmalıdır,
- Yürürlükteki vergi yasalarında herhangi bir hukuki boşluk yaratılmamalıdır.

Bilindiği üzere vergi kayıplarını önlemenin en önemli ve etkili yolu genel ve özel usulsüzlük cezalarına ilişkin hükümlerinde düzenlendiği vergi yasalarının istikrarlı olması yani sık sık değiştirilmemesidir. Vergi yasalarında yapılan sürekli değişiklikler vergi yasalarını daha da karmaşık hale getirmekte ve vergi kayıplarını önlemedeki işlevini etkisiz kılmaktadır. Vergi yasalarının vergi kayıplarını önlemedeki işlevini etkin bir hale getirmek için vergisel düzenlemelerde idarenin iradesi yani yükümlünün neleri yapıp neleri yapmayacağına da kesin bir ifade ile düzenlenen yasada yer alması gerekmektedir. Bununla birlikte yükümlüler vergi yasalarını tam olarak anlayamadığı ya da başka bir ifadeyle vergi yasaları yükümlülerin kolaylıkla anlayacağı bir biçimde oluşturulmadığı için yükümlülerin bilmeden de olsa vergi suçu işlemesi ihtimali artmaktadır. Yürürlükteki vergi yasaları ile ilgili yukarıda sayılan özelliklerin yanı sıra oluşturulan vergi yasalarında hukuki boşluk yaratılması devletin gelir kaybına uğramasını daha da kolaylaştırmakta ve dolayısıyla vergi yasalarının oluşabilecek vergi kayıplarını önlemedeki etkinliğini azaltmaktadır. Candan' ın da belirttiği gibi (Candan, 2004, s. 264), vergilendirmeye ilişkin yükümlülüğünü yerine getirmek istemeyen yükümlüler, yasa boşluklarından, yasal düzenlemelerdeki çelişki ve yoruma açık ifadelerden veya idarenin etkin olamayışından yararlanmaya çalışabilirler. Yorum farklılıklarına ve içtihat aykırılıklarına neden olabilen bu çeşit yasal ve idari düzenlemelerin, iyi niyetli yükümlüler için yanılma nedeni; vergi ödemek niyetinde olmayanlar için ise, fırsat olması doğal bir sonuçtur. Bu nedenle vergi yasaları düzenlenirken hukuki açıdan boşluklar yaratılmamasına da dikkat edilmelidir.

4. 5. 1. 2. Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Genel ve Özel Usulsüzlük Cezalarının Rolü

Genel ve özel usulsüzlük cezaları, genel ve özel usulsüzlük suçlarını dolayısıyla da vergi kayıplarını önleme açısından son derece önemli bir role sahiptir. Bu nedenle vergi kayıplarının önüne geçmek ve genel-özel usulsüzlük suçlarının işlenmesini önlemek için

temel şart genel ve özel usulsüzlük cezalarının kesin olmasıdır⁶⁷ Genel ve özel usulsüzlük cezalarının vergi kayıplarını önlemede etkinliğini artırabilmenin bir yolu da Yücel'in de belirttiği gibi (Yücel, a.g.e., s. 102, akt. Sin, a.g.t., s. 40), cezada oranların yer almasıdır. Yaratılan hukuka aykırı davranışın ağırlığına göre yasalar da öngörülen ceza oranlarının uygulanmasıdır.

Yücel'in de belirttiği gibi (Yücel, 1973, s. 112, akt. Sin, a.g.t., s.41), uygulanmakta olan herhangi bir cezanın vergi suçu işleyen kişiler üzerindeki etkisini ortaya koyabilecek bilimsel bir yöntem bulunmamasına karşılık oluşturulan cezai düzenlemelerin vergi kayıplarını önlemede vergi suçu işleyen kişilerin bulunduğu sosyal sınıf, yaş, ahlaki eğitim faktörlerine bağlı olarak değişiklik gösterebileceğini söylemek mümkündür. Bu faktörlere ek olarak vergi suçları açısından toplumun veya kişilerin devlet ve devlet faaliyetlerine yönelik düşünceleri de vergi kayıplarının ortaya çıkmasında son derece büyük bir önem taşımaktadır. Çünkü devletin kendisine sunduğu hizmetin yetersiz olduğunu düşünen bir kişi, bunun maliyetine katlanmayı reddederek hukuka aykırı davranışlar sergileyebilir. Yükümlünün hukuka aykırı davranışlar sergilemesi sonucunda yani suç işlemesi sonucunda yaratılan hukuka aykırı durumun ağırlığına karşılık kesilen cezanın hafif olması suç işleyen yükümlüleri daha fazla suç işlemeye yönlendirebilir. Özellikle genel usulsüzlük ceza tutarlarının düşük olması yükümlülerin cezalara rağmen usulsüzlük suçu işlemesine devam etmesinin temel nedenini oluşturmaktadır.

4. 5. 1. 3. Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Vergi İdaresinin Rolü

Vergi yasaları ve vergi cezaları vergi kayıplarını önleme konusunda önemli bir etkiye sahip olmasına rağmen tek başına yeterli değildir. Vergi kayıplarının önlenmesinde oluşturulan vergi yasaları ile ilgili yasalarda yer alan cezaların tam anlamıyla uygulanabilmesi etkin bir vergi idaresine bağlıdır. Erdem'in ifadesiyle (Erdem, 1981, s. 10), vergi kayıplarının önlenmesi, vergi sisteminin yürütülmesi ve uygulanmasına ilişkin faaliyet ve kuralları belirleyen etkin bir vergi idaresine bağlıdır. Başka bir ifadeyle genel ve özel usulsüzlük cezalarının vergi kayıplarını ve vergi suçlarını önlemedeki etkinliği vergi idaresinin etkinliğine bağlıdır. Vergi idaresinin etkinliği ise en az maliyetle en çok vergi geliri toplamaktır. Bilindiği üzere vergi idaresinin belirtilen amacı gerçekleştirilmesinde ki en önemli araçlardan biri de vergi cezalarıdır. İdari nitelikli vergi suç ve cezaları içerisinde yer alan

⁶⁷ Cezaların kesin olması; vergi yasalarına aykırı hareket edenlerin yani suç işleyenlerin yarattığı durumun sonucuna katlanmasıdır başka bir deyişle suç işleyen yükümlülerin yasalara uygun bir biçimde cezalandırılmasıdır.

genel ve özel usulsüzlük cezalarının varlık nedeni de vergi suçlarını ve devletin uğradığı ya da uğraması muhtemel gelir kayıplarını önlemek, dolayısıyla da idarenin daha fazla vergi geliri toplayabilmesini sağlamaktır. Kısaca vergi yasaları ve vergi cezalarının etkinliği vergi idaresini vergi kayıplarının önlenmesi hususunda daha da etkin kılmaktadır.

Vergi idaresinin etkinliğini sağlayabilmeye yönelik 1930'lu yıllardan beri değişik çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalardan vergi idaresini daha basit, esnek, anlaşılır ve ekonomik koşullara uyum sağlayabilen bir örgüt haline getirme politikası izlenmiştir. 2000'li yıllardan itibaren de söz konusu politika müşteri ve hizmet odaklı bir idare anlayışı çerçevesinde şekillenmeye başlamıştır. OECD üyesi ülkelerde de müşteri ve hizmet odaklı anlayış kabul edilmeye başlanmış ve hatta OECD Stratejik Yönetim ve Mali İşler Komitesi vergi idarelerinin müşteri ve hizmet odaklı anlayış çerçevesinde etkinliğini artırıcı yönde bir takım tavsiyelerde bulunmuştur⁶⁸. Bu tavsiyeler: vergi yasalarını adil, şeffaf ve güvenilir biçimde uygulamak, yükümlülere yasal hak ve yükümlülükleri hususunda güvenilir bir bilgi hizmeti sağlamak, vergi yükümlülerine ilişkin bilgiyi yalnızca yasanın izin verdiği ölçüde kullanmak, toplumla iyi ilişkiler geçirmek ve bunu sürekli kılmaktır.

OECD Stratejik Yönetim ve Mali İşler Komitesi, ülkelere vergi idarelerinin çalışanlarıyla ilişkilerinde de uyulması gereken bir takım kıstaslar önermiştir. Bu kıstaslar: çalışanları adil bir biçimde işe almak, terfi ettirmek, çalışanları keyfi uygulamalara karşı korumak, çalışanların işlerini tam olarak yerine getirmelerini sağlamak amacıyla emeklerinin karşılığını vermektir.

Sonuç olarak vergi kayıplarının önlenmesinde ve oluşturulan vergi cezalarından beklenen sonuçların elde edilmesinde etkin bir vergi idaresinin belirleyici rolü olduğunu söylemek mümkündür. Özellikle genel ve özel usulsüzlük cezalarının vergi suçlarını önlemedeki etkinliğini artırmanın en önemli yolu geniş yetkiler tanınan idarenin bu cezaları yüksek tutarlarda belirleyerek uygulamasından geçmektedir.

4. 5. 1. 4. Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü

Denetim kavramı, Latince audire, İngilizce audit kelimesinin karşılığı olup işitmek, dikkatlice dinlemek anlamına gelmektedir. Türk Dil Kurumu denetlemeyi, bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, teftiş etmek ve kontrol etmek şeklinde tanımlamıştır. Hukuki anlamda denetleme ise, kamu yararı noktasından hareketle devlet daire ve teşkilatının aynı zamanda da özel hukuk hükümlerine göre kurulmuş

⁶⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz. <http://www.oecd.org>

müesseselerin kanun, nizamname ve statü hükümlerine göre çalışıp çalışmadıklarının araştırılmasıdır. Avrupa Komisyonu da denetimin tanımını yapmıştır. Buna göre bir işlem, yöntem veya raporun her bir yönünü doğrulayacak şekilde ve sonradan yapılan her türlü inceleme denetim olarak tanımlanmıştır⁶⁹

Vergi denetimi ise kısaca vergi yükümlülerinin vergilendirmeye ilişkin beyanlarının doğruluğunun saptanmasını vergi idaresinin merkez ve taşra teşkilatlarının iç denetime tabi tutulması ile vergi idaresi personelinin gerektiğinde soruşturmalarının yapılmasını içeren bir süreçtir (Şeker, 1994, s.91). Bu tanımdan vergi denetiminde temel amacın, vergi kayıplarının önüne geçilmek suretiyle devlete ek bir gelir sağlamak olduğu sonucuna varmak mümkündür. Vergi kayıplarının önlenmesinde en önemli unsurun vergi denetiminde etkinliği sağlamak olduğu da bilinmektedir. Aynı zamanda vergi idaresinin etkinliği de önemli ölçüde vergi denetiminin etkinliğine bağlıdır. Vergi denetiminin etkinliği ise Akbay'ın da belirttiği gibi (Akbay, 1990, s.213-215), temelde vergi denetiminin bilinen iki işlevinin gerçekleştirilmesine bağlıdır. Bu işlevler sırasıyla vergi yükümlülerinin vergilendirmeye ilişkin işlemleri ile ilgili defter ve belgelerde yapılan hata ve yanlışlıkların tespit edilerek düzeltilme olanağı sağlayan arayıcı-bulucu işlevi, hata ve yanlışlıkların veyahut da hileli işlemlerin ortadan kaldırılmasını sağlayan önleyici işlevidir. Özetle vergi kaybının önlenmesinde vergi denetiminin etkinliği belirleyici bir rol oynamaktadır.

4. 5. 1. 4. 1. Türk Vergi Ceza Hukukunda Vergi Denetiminin Önemi

Türk Vergi ceza hukukunun temel varlık nedenini oluşturan vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde başvurulan en önemli araçlardan birisi de vergi denetimidir. Bilindiği üzere devlet sosyal bir hukuk devleti olmanın sonucu yükümlülük haline getirmiş olduğu vergi yasalarının uygulanmasını sağlamak mecburiyetindedir. Özellikle konuya bu açıdan yaklaşıldığında vergilemede adalet ilkesinin anayasal kurallara uygunluğunu sağlamak açısından vergi denetimleri son derece belirleyici bir rol oynamaktadır. Özellikle vergi yasalarına aykırı davranan vergi yükümlülerinin kendilerinin lehine çıkan vergi vermeme davranışının önlenmesinde yani vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde vergi denetimleri son derece belirleyici bir rol oynamaktadır.

Türk Vergi ceza hukukunda, idare tarafından kesilen ve temelde bireysel idari bir işlem olarak anılan ve devletin vergi kaybına uğramasına yol açan genel ve özel usulsüzlük

⁶⁹ Bilgi için bkz. Zuhul Tek ve Egemen Mert Çetinkaya, "İç Denetim", **Bütçe Dünyası Dergisi**, Sayı: 20, s.5.

suçlarının önlenmesinde de vergi denetiminin son derece belirleyici bir rol oynadığını söylemek mümkündür.

4. 5. 1. 4. 2. Türk Vergi Ceza Hukukunda Vergi Denetiminin Etkinliği

Beyan esasının geçerli olduğu ülke hukuk sistemlerinde vergi denetiminin etkinliği vergi cezalarının etkinliğini dolayısıyla da vergi kayıplarını önlenmedeki etkinliği belirlemektedir. Başka bir ifadeyle vergi denetimlerinin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemedeki başarısı da etkinlik açısından temel bir veri olarak kabul edilmektedir.

Türk vergi ceza hukukunda da vergi denetimlerinin etkinliğinin belirlenmesinde başka bir ifadeyle vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde ki etkinliğin tespitinde ilk olarak vergi denetim sonuçlarına ve vergi denetim elemanlarının sayısına bakmak gerekir. Bu konuda Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan istatistiklere göre 2003-2007 yılı vergi denetim birimlerinin sonuçları Tablo 4.1’de; Ekim 2009 itibariyle vergi denetim elemanlarının sayıları Tablo 4. 2’de gösterilmiştir;

Tablo 4.1. -2007 Yılı Vergi Denetim Birimleri İnceleme Sonuçları

YILLAR	İNCELEMESAYISI	İNCELENEN MATRAH	BULUNAN MATRAH FARKI	MATRAH FARKININ MATRAHA ORANI
2003	67.299	25.474	18.819	74
2004	153.154	21.908	18.697	85
2005	103.363	32.423	38.507	119
2006	108.427	44.666	46.574	104
2007	135.847	63.409	30.451	48
Toplam	568.090	187.880	153.048	81

Kaynak: Gürbüz, 2008, s. 352

Tablo 4.1’ den anlaşılacağı üzere yükümlülerin beyan ettikleri gelir ile yapılan incelemeler sonucunda tespit edilen gelir farkı arasında özellikle 2005 ve 2006 yıllarında yüksek tutarlarda fark bulunmaktadır. Bu durumun anlamı da Tür vergi sisteminde önemli oranda vergi kaybının olduğudur. Bununla beraber 2005 yılından itibaren bulunan matrah farkının matraha oranında da bir düşme eğilimi göze çarpmaktadır. Kesin olarak ifade etmek güç olsa da anılan durumun vergi incelemelerinde dolayısıyla da olası vergi kayıp ve

kaçaklarının bir nebze olsa önlenmesi hususunda etkili olduğu sonucuna ulaşmak mümkündür.

Tablo 4.2 incelendiğinde yaklaşık %35 oranında doluluk oranı yani başka bir deyişle denetim birimlerinin mevcut kadrolarının yaklaşık %65'inin boş olduğu sonucunu çıkarmak mümkündür. Bu durumun da anlamı vergilendirmeye ilişkin yapılan incelemelerin yetersiz olduğudur. Başka bir ifadeyle boş kadro sayılarının fazlalığı veya inceleme elemanlarının zor yetişmeleri ve eğitim sürelerinin çok uzun olması gibi nedenler, incelemeye tabi tutulan işlemlerin sayısını kısıtlamaktadır. Vergi denetim kadrolarına ilişkin ve 2003 – 2007 yılı vergi inceleme sonuçlarına ilişkin tablolara bakıldığında vergi incelemelerinin çoğunluğunun vergi denetmenleri tarafından yapıldığı sonucuna ulaşmak mümkündür. Başka bir ifadeyle hesap uzmanı ve maliye müfettişleri tarafından yapılan inceleme sayıları vergi denetmelerinin yaptığı incelemelere kıyasla daha azdır. Ancak, hesap uzmanı ve maliye müfettişleri tarafından yapılan inceleme sayıları vergi denetmenlerine kıyasla düşük olsa da buldukları matrah farkı daha yüksektir. Oluşan ya da oluşabilecek vergi kayıp ve kaçaklarının yaptırımı niteliğindeki vergi cezaları ve tabî ki de usulsüzlük cezaları yaratılan vergi kaybının ağırlığına göre arttırılarak uygulanabilmektedir.

Tablo 4 2 Vergi Denetim Kadroları

Vergi Denetim Kadroları(1)	Dolu Kadro	Boş Kadro	Toplam Kadro
BAKANA BAĞLI:	461	1157	1618
Maliye Müfettişi(2)	154	313	467
Hesap Uzmanı(2)	307	844	1151
Gelir İdaresi Başkanlığına Bağlı:	3171	4379	7550
Merkezi (Gelirler Kontrolörü) (2)	339	561	900
Mahalli (Defterdarlık Emrinde) Vergi Denetmeni (2)	2832	3818	6650
GENEL TOPLAM	3632	5536	9168
(1) 15 Ekim 2009 Tarihi İtibariyle (2) Maliye Müfettiş Yardımcıları, Hesap Uzman Yardımcıları ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri ile Vergi Denetmen Yardımcıları Dahil.			

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, İstatistiksel Göstergeler, 2009

Türk vergi ceza hukukunda vergi denetimlerinin etkinliğinin belirlenmesinde başka bir ifadeyle vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde ki etkinliğin tespitinde vergi denetim sonuçları kadar vergi denetimi konusunda görevli personel sayısına da bakmak gerekmektedir. Aşağıdaki tabloda gösterildiği üzere Türkiye vergi denetimi ile uğraşan eleman sayısının vergilendirme ile uğraşan toplam personel sayısına oranı itibariyle en düşük orana sahip ülkelerden biri olması nedeniyle Türk vergi ceza hukukunda vergi kayıplarının önlenmesi hususunda vergi denetiminin ve dolayısıyla oluşturulan genel ve özel usulsüzlük cezalarının yeterince etkin olmadığı sonucuna varmak mümkündür.

Tablo 4.3 Denetim Elemanı Sayısı ve Toplam Personele Oranı

ÜLKE	TOPLAM PERSONEL (2004)	DENETİM ELEMANI SAYI	DENETİM ELEMANI TOPLAMIN %
KANADA	37.323	10.188	27,3
FRANSA	76.208	5.865	7,7
MACARİSTAN	9.399	3.881	41,3
İNGİLTERE	73.863	10.238	13,9
ABD	98.735	17.874	18,1
İSVEÇ	10.851	3.526	32,5
TÜRKİYE	39.943	4.279	10,7
PORTEKİZ	11.560	1.500	13
KORE	17.023	4.489	26,4

Kaynak: Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series, 2006

Tablo 4.3 incelendiğinde özellikle vergi ile ilgilenen toplam eleman içerisindeki denetim elemanı oranının artırılması gerektiği sonucuna da varmak mümkündür.

Türk vergi ceza hukukunda vergi denetimlerinin etkinliğinin belirlenmesinde başka bir ifadeyle vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde ki etkinliğin tespitinde kullanılan bir veri de vergi incelemelerinin faal mükellef sayısına oranıdır. Türkiye’de 2003-2007 dönemi itibarıyla gerçekleşen Faal Mükellef İnceleme Oranı Tablo 4.4’de gösterilmiştir;

Tablo 4.4 Faal Mükellef İnceleme Oranı

YILLAR	İNCELEME SAYISI	TOPLAM FAAL MÜKELLEFLERİN SAYISI	FAAL MÜKELLEFLERİN İNCELEME ORANI (%)
2003	67.299	2.340.742	3
2004	153.154	2.406.661	6
2005	103.363	2.284.665	5
2006	108.427	2.321.700	5
2007	135.847	2.358.935	6
TOPLAM	568.090	11.712.703	5

Kaynak: Gürbüz, 2008, s.354

Tablo 4.4’de dört yıllık ortalama faal mükellef inceleme oranı %5 olarak yer almaktadır. Faal mükellef inceleme oranının mükellefin belli bir kısmıyla sınırlı olması doğal bir sonuçken bu oranın Türkiye için yetersiz olduğunu söylemek mümkündür. Ancak Karyağdı’nın da belirttiği gibi (Karyağdı, 2007), anılan oranın ne kadarının yeterli olduğunu söylemek her zaman mümkün değildir. Vergi incelemesinin kapsamı ve tanımı konusundaki büyük farklılıklar, vergi incelemesi dışındaki diğer denetim tekniklerinin teknolojik gelişmeler ışığında önemli imkanlar sağlanması, mükelleflerin denetim aşamasına gelmeden verilerinin izlenebilmesi, etkin risk değerlendirme sistemleri vergi inceleme oranını genel geçerliliğini etkilemektedir.

Türk vergi ceza hukukunda vergi denetimlerinin etkinliğinin belirlenmesinde başka bir ifadeyle vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde ki etkinliğin tespitinde en önemli araç son olarak vergi denetim oranıdır. Türkiye’de bu oran diğer ülkelerle karşılaştırıldığında düşük düzeylerde seyretmeye devam etmektedir.

Sonuç olarak, vergi kayıplarının önlenmesinde en etkili rol oynayan vergi idaresinin etkin örgütü olan denetim birimidir. Yukarıdaki tablolardan da anlaşılacağı üzere Türkiye de vergi inceleme elemanları, oranları düşük ve yetersiz düzeydedir. Bununla birlikte Türkiye’de vergi denetiminin temel ilke ve esaslarının belirlenmemiş olması da vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde vergi denetiminin tam anlamıyla etkin olmadığını dolayısıyla da vergi kayıplarının önlenmesi amacıyla oluşturulan vergi yasaları ve cezalarının özellikle de genel ve özel usulsüzlük cezalarının vergi kayıplarını önlemede etkisizliğine yol açtığını söylemek mümkündür.

4 6. Türk Vergi Ceza Hukukunda Usulsüzlük Cezalarının Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisi

Bilindiği üzere yükümlülerin yapmış olduğu hukuka aykırı davranışlar bazen devleti mali bir kayba uğratarak ceza hukukundaki tehlike suçunun yani vergi ceza hukukundaki usulsüzlük suçunun ortaya çıkmasına bir ortam hazırlamaktadır. Çalışmanın bu kısmında genel ve özel usulsüzlük cezalarının, usulsüzlük suçları dahil tüm vergi suçlarını önlemedeki etkisini belirlemek amacıyla usulsüzlük cezalarının oluşturulma nedenleri ile hukuki niteliği, usulsüzlük cezalarının yükümlülere etkisi, usulsüzlük cezalarının diğer vergi cezaları içerisindeki yeri, vergi yasalarının sıkça değiştirilmesinin, cezalarda indirim yapılmasının, vergi afları çıkarılmasının ve vergi idaresi ile yükümlü arasındaki vergi uyumsuzluklarının usulsüzlük cezalarına etkisinden bahsedilmektedir.

4. 6. 1. Usulsüzlük Cezalarının Oluşturulma Nedenleri ve Usulsüzlük Cezalarının Hukuki Niteliği

Bilindiği üzere usulsüzlük cezaları, VUK' da yer alan vergilendirmeye ilişkin şekil ve usullere aykırı eylemlerde bulunan yükümlülerin vergi kaybı ortaya çıkarma tehlikesi yaratması sonucunda uygulanan yaptırımlardır. Başka bir ifadeyle usulsüzlük cezaları, hukuka aykırı eylemler sonucunda da uygulanabilen yaptırımlardır. Yani usulsüzlük cezalarının kesilmesinde usulsüzlük suçlarının maddi unsuru olan hukuka aykırı eylemler yeterli kabul edilmiştir. Her vergi cezasında olduğu gibi usulsüzlük cezalarının oluşturulma nedenlerinin temelinde, yükümlülerin vergi yasalarına uymasını sağlayarak vergi bilinci ve vergi ahlakı duygusunu oluşturmak ve toplumda vergi adaletini gerçekleştirmek yatmaktadır. Usulsüzlük cezalarının bir diğer oluşturulma nedeni de vergilendirme işlemleri ile ilgili işlenebilecek suçlardan kişileri caydırmak, böylelikle devletin uğraması muhtemel gelir kaybını ortadan kaldırmaktır.

VUK' da düzenlenmiş olan usulsüzlük cezalarının vergi suçlarını önlemedeki etkisini ortaya koyabilmek için usulsüzlük cezalarının hukuki niteliğinin belirlenmesi gerekmektedir. Çünkü usulsüzlük cezalarının vergi suçlarını önlemedeki etkisinin yani caydırıcılığının belirlenmesinde usulsüzlük cezalarının hukuki niteliği yükümlülerin cezayı algılayışları açısından anahtar bir rol oynamaktadır. Bilindiği üzere usulsüzlük suç ve cezaları idari nitelikli vergi suç ve cezaları arasında sayılmaktadır. Literatürde tartışılmalı konulardan birisi de usulsüzlük cezalarının idari nitelikli bir ceza mı yoksa idareye yasalar çerçevesinde verilmiş yetkiler doğrultusunda idare tarafından uygulanan idarenin bir tür mali yaptırımını olduğu konusundaki görüşlerdir. Usulsüzlük cezalarının hukuki niteliğinin belirlenmesi yükümlülerin usulsüzlük cezalarını algılamaları açısından dolayısıyla usulsüzlük cezalarının

caydırıcılığının ortaya konulması açısından bir öneme sahiptir. Bilindiği üzere devletin temel görevlerinden birisi kamu düzenini ve kamu güvenliğini sağlamaktır. Devletin bu görevleri esas olarak anayasalarda belirtilmiştir. Devlet anayasada yer alan kamu düzenini ve kamu güvenliğini sağlama görevlerini idareler aracılığıyla yürütür. Başka bir ifadeyle idareye anayasada belirtilen görevlerini düzenli bir şekilde yerine getirebilmesi için yasalarla çeşitli alanlarda geniş yaptırımlar uygulama yetkisi tanınmıştır. İdareye kamu düzenini ve kamu güvenliğini sağlamak amacıyla vergilendirmeye ilişkin ödevleri yerine getirmeyen yükümlülere uygulanacak cezalandırma yetkisi de tanınmıştır. İdareye tanınan cezalandırma yetkisi dahil bu geniş yaptırım uygulama yetkisinin sonucunda da idari yaptırım ve idari ceza kavramlarının tanımlanması gereği ortaya çıkmaktadır. Çünkü bu kavramlar çok sık karıştırılmakta ve usulsüzlük cezalarının hukuki niteliğinin belirlenmesinde bu kavramlar anahtar bir rol oynamaktadır. Bu kavramlardan idari yaptırım en doğru şekilde Anayasa Mahkemesi'nin 23.10.1996 tarihli kararında tanımlanmaktadır. Anayasa Mahkemesi'nin 23.10.1996 tarihli kararında idari yaptırım: “ idarenin bir yargı kararına gerek olmaksızın yasaların açıkça verdiği yetkiye dayanarak idare hukukuna özgü yöntemlerle, doğrudan doğruya bir işlemi ile uyguladığı yaptırımlarla, verdiği cezalar...” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımdan idari yaptırımın temel niteliklerini ortaya koymak da mümkündür. Bu nitelikler sırasıyla:

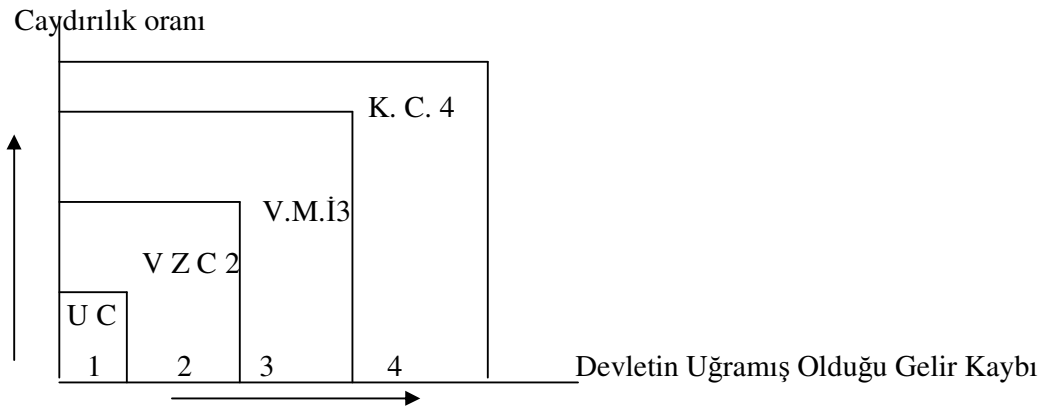
- İdari yaptırımlar hukuki açıdan idare hukuku esaslarına tabidir.
- İdari yaptırımlar mevcut bir yargı kararı olmaksızın idarenin tasarrufuna bırakılmış yaptırımlardır.
- İdare ceza kesme yetkisini kanunlardan almaktadır.
- İdare tarafından kesilen cezalar da idari yaptırım niteliğinde kabul görmektedir.

Burada idari yaptırımlar ile idari ceza arasındaki farkın net bir şekilde ortaya konulması bakımından idari ceza kavramının tanımlanmasında yarar vardır. Gözübüyük'e göre (Gözübüyük, 2003, s.306) idari ceza: “Yönetilenlere, yönetsel düzene aykırı davranışlarından dolayı yönetimce verilen cezalardır.”. İdari cezalardan amaç, kişilere kanunlara saygılı olmayı öğretmek ve kanunlara uymaya zorlamaktır. Belirtilen görüşlerden usulsüzlük cezalarının hukuki niteliğinin belirlenmesine yönelik olarak tam bir fikir birliği sağlandığını söylemek mümkün değildir. Fakat usulsüzlük cezaları dahil tüm idari nitelikli vergi cezaları, uluslar arası ceza hukukunun birçok ilkesini içerisinde barındırmaktadır. Özellikle usulsüzlük

cezalarının idare tarafından idarenin eylem ve işlemleri çerçevesinde kesiliyor ve uygulanıyor olması usulsüzlük cezalarının yukarıda belirtilen oluşturulma amaçları göz önünde bulundurulduğunda uygulamada sıkça karşılaşılan bu cezaların aslında idareye tanınan ve idari yaptırımlar ile idari ceza olarak kullanılan yetkilerin genellikle para cezaları şeklinde ortaya çıkan ekonomik ceza niteliğine sahip hukuki yaptırımlardan ibaret olduğunu söylemek mümkündür. Bu sonuçtan da usulsüzlük cezalarının idare tarafından, idarenin eylem ve işlemleri çerçevesinde idari yaptırım niteliğinde kesiliyor ve uygulanıyor olması ve yükümlülerin de bu cezaları ceza olarak algılamamasının etkisiyle usulsüzlük suç ve cezalarının diğer vergi suç ve cezalarına kıyasla vergi suçlarını önlemede etkili olmadığını söylemek mümkündür.

4. 6. 2. Usulsüzlük Cezalarının Diğer Vergi Cezaları Arasındaki Yeri

Usulsüzlük cezalarının diğer vergi cezaları arasındaki yerini belirlemek amacıyla caydırıcılık oranı ve devletin uğramış olduğu gelir kaybı arasındaki ilişki dikkate alınarak usulsüzlük cezaları ile birlikte diğer vergi cezaları bir sıralamaya tabi tutulmuştur. Bu sıralamayı Şekil 4. 1 ile göstermek mümkündür.



Şekil 4 1.Usulsüzlük Cezalarının Diğer Vergi Cezaları Arasındaki Yeri

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 4 1 vergi cezalarının caydırıcılığı doğrultusunda yükümlülerin üzerinde yaratacağı psikolojik baskının derecesi de göz önünde bulundurularak usulsüzlük cezalarının diğer vergi cezaları arasındaki yerini göstermektedir. Şekil 4.1.' de görüldüğü üzere devletin uğramış olduğu gelir kaybı ile toplumdaki caydırıcılık oranı arasındaki ilişkiye göre vergi cezaları bir'den dörde kadar sıralanmıştır. Bir numarayla yer alan usulsüzlük cezalarını gerektiren usulsüzlük suçları devleti doğrudan bir gelir kaybına uğratmadığı fakat gelir kaybı yaratma tehlikesi taşıdığı için ve toplumda yaratılan zarar ya da hukuka aykırı eylemin ağırlığının hafif

olması nedeniyle en alt sırada yer aldığı söylenilebilir. Bu nedenle de usulsüzlük cezaları diğer vergi cezalarına kıyasla sadece para cezalarından oluşan yaptırım gücüne dayanmaktadır. Bu durum da usulsüzlük cezalarının caydırıcılığını diğer vergi cezalarına kıyasla azaltmaktadır. Çünkü yükümlüler usulsüzlük cezalarını bir ceza olarak algılamak yerine idarenin uyguladığı bir tür yaptırım olarak görmektedirler. Şekil 4.1.'de görüldüğü üzere devletin uğramış olduğu gelir kaybı ile caydırıcılık oranı arasındaki ilişki doğrultusunda sırasıyla vergi ziyaı suçunun yaptırımı niteliğindeki vergi ziyaı cezası iki numarada, adli nitelikli vergi suç ve cezaları arasında sayılan vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve yaptırımı üç numarada ve kaçakçılık suçlarının yaptırımı niteliğindeki kaçakçılık cezaları dört numarada yer almaktadır. Adli nitelikli vergi suç ve cezaları arasında sayılan vergi mahremiyetinin ihlali ve kaçakçılık suçlarının yaptırımı niteliğindeki cezalar devleti gelir kaybına uğratmanın yanında toplumda zarar suçunu da oluşturduğu için başka bir ifadeyle hukuka aykırı eylemin ağırlığı diğer vergi cezalarına kıyasla çok yüksek olduğundan dolayı para cezasına ilaveten ceza hukuku anlamında yani hapis cezasını da içeren cezalar uygulanmaktadır. Bu cezalar hem yasalara aykırı davranmanın hem de devletin egemenlik yetkisine doğrudan karşı gelmenin yaptırımıdır. Bu nedenler göz önünde bulundurulduğunda adli nitelikli vergi suç ve cezalarının usulsüzlük cezaları dahil tüm idari nitelikli vergi suç ve cezalarına kıyasla caydırıcılığının yüksek olmasından dolayı vergi suçlarının önlenmesinde daha etkili olduğu sonucuna ulaşmak mümkündür. Çünkü yükümlülerin caydırıcılık bakımından bu cezaları algılayış biçimleri usulsüzlük cezaları ile diğer idari nitelikli vergi suç ve cezalarını algılayış biçiminden daha yüksektir.

4. 6. 3. Usulsüzlük Cezalarının Yükümlüler Üzerindeki Etkisi

Usulsüzlük cezalarının yükümlüler üzerindeki etkisinden kastedilen usulsüzlük cezalarının yükümlüler üzerindeki caydırıcılık ya da korkutma etkisidir. Yükümlülerin usulsüzlük cezalarını algılayış biçimleri bu cezaların vergi suçlarını önlemedeki etkisinin belirlenmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Yükümlülerin usulsüzlük cezalarını algılayış biçimlerini ortaya koyabilmek amacıyla Tablo 4.5 ve Tablo 4.6 oluşturulmuştur.

Tablo 4.5 2006 – 2009 Yılları Arasında Usulsüzlük Cezalarının Tutarları

Usulsüzlük Cezaları	2006	2007	2008	2009
Birinci Derece Usulsüzlükler	TL	TL	TL	TL
Sermaye Şirketleri	70	75	80	89
Sermaye Şirketleri Dışında Kalan Birinci Sınıf Tüccarlar ve Serbest Meslek Erbabı	46	49	50	56
İkinci Sınıf Tüccarlar	23	24	25	28
Beyanname Usulüyle GV tabi olanlar	11,80	12,70	13,00	14,00
Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler	6,00	6,40	6,80	7,60
Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	2,90	3,00	3,20	3,50
İkinci Derece Usulsüzlükler				
Sermaye Şirketleri	40	43	46	50
Sermaye Şirketleri Dışında Kalan Birinci Sınıf Tüccarlar ve Serbest Meslek Erbabı	23	24	25	28
İkinci Sınıf Tüccarlar	11,80	12,70	13,00	14,00
Beyanname Usulüyle GV tabi olanlar	6,00	6,40	6,80	7,60
Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler	2,90	3,00	3,20	3,50
Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	1,60	1,70	1,80	2,00

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Ekonomik Göstergeler, 2009

Tablo 4.6 2006 – 2009 Yılları Arasında Özel Usulsüzlük Cezalarının Tutarları

Özel Usulsüzlük Cezaları	2006	2007	2008	2009
Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil usul hükümlerine uyulmaması	Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu vermeyenlere ve almayanlara 149 TL'den az, bir takvim yılı içerisinde toplam olarak da 68.000 TL'den fazla olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın %10'u	Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu vermeyenlere ve almayanlara 149 TL'den az, bir takvim yılı içerisinde toplam olarak da 68.000 TL'den fazla olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın %10'u	Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu vermeyenlere ve almayanlara 149 TL'den az, bir takvim yılı içerisinde toplam olarak da 68.000 TL'den fazla olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın %10'u	Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu vermeyenlere ve almayanlara 149 TL'den az, bir takvim yılı içerisinde toplam olarak da 68.000 TL'den fazla olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın %10'u
Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu verilmemesi, alınmaması	129 TL Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek toplam ceza 60.000 TL	139 TL Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek toplam ceza 64.000 TL	149 TL Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek toplam ceza 68.000 TL	160 TL Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek toplam ceza 76.000 TL
Perakende satış fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti v.d belgelerin düzenlenmemesi bulundurulmaması veya kullanılmaması	129 TL Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek toplam ceza 60.000 TL	139 TL Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek toplam ceza 64.000 TL	149 TL Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek toplam ceza 68.000 TL	160 TL Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek toplam ceza 76.000 TL
Serbest Meslek Kazanç Defterini Günü Gününe Tutmayanlara	129 TL	139TL	149TL	160TL
Tekdüzen Hesap Planına ve Mali Tablolara ilişkin usul ve esaslara uymayanlara	2.900 TL	3.000TL	3.200TL	3.500 TL
vergi numarasının kullanılması ile ilgili mecburiyetlere uyulmaması (Her bir işlem için)	150 TL	160 TL	170 TL	190 TL
.Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine...	460 TL	490 TL	500 TL	560 TL
Vergi kimlik numarası ile ilgili bildirim ödevlerini yerine getirmeyenlere...	600 TL	640 TL	680 TL	760 TL
.M.B 'nin özel işaretili görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına.	460 TL	490 TL	500 TL	560 TL

Tablo 4.6 2006 – 2009 Yılları Arasında Özel Usulsüzlük Cezalarının Tutarları

Özel Usulsüzlük Cezaları	2006	2007	2008	2009
Bilgi vermekten çekinenler ile VUK 256, 257 ve MÜK. 257. madde hükümlerine uymayan				
Birinci Sınıf Tüccarlar ile Serbest Meslek Erbabı Hakkında	1,290 TL	1,390 TL	1,490 TL	1,600 TL
İkinci sınıf tüccarlar ,defter tutan çiftçiler ve kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında	600 TL	640 TL	680 TL	760 TL
Yukarıdaki Bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında	290 TL	300 TL	320 TL	350 TL

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Ekonomik Göstergeler, 2009

Tablo 4.5 ve Tablo 4.6’da genel ve özel usulsüzlük cezalarının 2006 – 2009 yılları arasındaki tutarları gösterilmiştir. Tablo 4.5 ve Tablo 4.6 dikkatle incelendiğinde genel ve özel usulsüzlük ceza tutarlarının yıllar itibariyle artırıldığı göze çarpmaktadır. Şüphesiz usulsüzlük cezaları dahil para cezaları niteliğindeki tüm cezaların paranın zaman değerine bağlı olarak artırılması ceza tutarlarının güncelliğini kaybetmemesi açısından gereklidir. Ancak Türk vergi ceza hukukunda usulsüzlük cezaları dahil tüm vergi cezalarının miktar olarak artırılması ile vergi suçlarını önlemedeki etkinliğin artacağına dair olan yaklaşımın vergi suçlarını önlemede tek başına yeterli olmadığı da bilinmesi gerekmektedir. Hatipoğlu’ un da belirttiği gibi (Hatipoğlu, a.g.t., s. 48), caydırıcılık sadece ama sadece ceza tutarlarının artırılması ile sağlanamaz. Konuya usulsüzlük cezaları açısından yaklaşıldığında da usulsüzlük ceza tutarlarının her yıl belirli bir oranda artırılmasının vergi suçlarını önlemede ya da yükümlülerin usulsüzlük suçlarını işlemekten vazgeçmesinde tek başına yeterli olmadığını söylemek mümkündür. Bu durumun kanıtı olarak Tablo 4.7 gösterilebilir.

Tablo 4.7 2004 -2007 Yılı Genel ve Özel Usulsüzlük Cezası Kesilen Yükümlü Sayıları

YILLAR	İNCELEME YAPILAN YÜKÜMLÜ SAYISI	GENEL USULSÜZLÜK CEZASI KESİLEN YÜKÜMLÜ SAYISI	ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI KESİLEN YÜKÜMLÜ SAYISI
2004	1000	771	229
2005	1000	672	328
2006	1000	546	454
2007	1000	462	538

Kaynak: Tablo 4.7’de ki rakamlar VUK 5. madde de düzenlenmiş olan vergi mahremiyetinin gizliliği gereğince ortalama rakamlar olup inceleme sayısı 1000 baz alınmak suretiyle Maliye Bakanlığında alınan bilgilerden uyarlanmıştır.

Tablo 4.7’den de anlaşılacağı üzere 2004 – 2007 yılları arasında vergilendirmeye ilişkin hükümlere aykırı olarak işlem yapıp yapmadığı incelenen 1000 yükümlüden genel ve özel usulsüzlük cezalarına çarptırılan yükümlülerin sayıları verilmiştir. Tablo 4.7’de gösterilen genel ve özel usulsüzlük cezalarına çarptırılan yükümlülerin yükümlülük derecelerine göre farklı tutarlarda cezaya çarptırıldıkları bilinmektedir. Tablo 4. 7 incelendiğinde yıllar itibariyle denetim elemanlarınca inceleme yapılan ve genel usulsüzlük cezasına çarptırılan yükümlü sayılarında bir azalma söz konusu iken özel usulsüzlük cezasına çarptırılan yükümlü sayılarında ise yıllar itibariyle bir artış görülmektedir. Genel usulsüzlük cezalarının tutarları özel usulsüzlük cezalarına kıyasla daha az olması yani hafif nitelikte cezalar sayılması nedeniyle düşük olarak belirlenmesine rağmen yükümlülerin düşük tutarlarda para cezasını gerektiren genel usulsüzlük suçlarını işlemekten vazgeçtiklerini başka bir ifadeyle düşük tutarlarda belirlenen genel usulsüzlük cezalarının caydırıcılığının yüksek olduğu söylenilebilir. Özetle, usulsüzlük cezalarının miktar olarak artması, yükümlülerin bu cezaları algılayış biçimlerini değiştirmemektedir. Yükümlüler bu cezaları idare tarafından uygulanan bir tür mali yaptırım olarak algıladıkları için yükümlülerin usulsüzlük suçlarını işlemelerinden dolayı herhangi bir yakalanma korkusunu yaşamadıklarını da söylemek mümkündür. Bu nedenle de usulsüzlük cezalarının diğer vergi cezalarına kıyasla vergi suçlarını önlemede tam olarak etkili olamadığı sonucunu çıkarmak mümkündür.

4. 6. 4. Vergi Yasalarının Değiştirilmesinin Usulsüzlük Cezalarına Etkisi

Capet'in belirttiği gibi (Capet, s.14-15, akt. P.L.Reynoud,a.g.e.,s.17) yükümlüler, yeni bir vergiye kıyasla yürürlükte olan bir vergiye itiraz etmemektedir. Başka bir ifadeyle değişikliğe uğramayarak istikrarlı bir hale gelmiş olan ve yükümlülerin alışmış olduğu bir vergi, zamanla yükümlülerin direnme çabalarını ortadan kaldırmaktadır. Buna karşılık vergi yasalarında sık sık değişiklik yapılması gerek yükümlülerin gerekse vergi yasalarını uygulayan idarenin vergi mevzuatını algılamasında güçlükler ortaya çıkarmaktadır. Vergi yasalarında sıklıkla yapılan değişiklikler idareyi uygulamada tereddütlü davranışlara yöneltmekte, bu ise yükümlülerin vergi yasalarına uyumunu zorlaştırmaktadır. Başka bir ifadeyle vergi yasalarının sıkça değiştirilmesi vergi yasalarının yükümlülerce anlaşılmasını zorlaştırmakta ve yükümlülerin isteyerek ya da istemeden de olsa usulsüzlük suçları başta olmak üzere vergi suçları işlemesine yol açmaktadır. Bu durum da yükümlüler tarafından idarenin bir tür mali yaptırımını olarak algılanan usulsüzlük cezaları dahil idari nitelikli vergi cezalarının vergi suçlarını önlemedeki etkisini azaltmaktadır.

Özetle vergi kayıplarını önlemenin en önemli ve etkili yolu genel ve özel usulsüzlük cezalarına ilişkin hükümlerinde düzenlendiği vergi yasalarının istikrarlı olması yani sık sık değiştirilmemesidir. Çünkü vergi yasalarında yapılan sürekli değişiklikler vergi yasalarını daha da karmaşık hale getirmekte dolayısıyla usulsüzlük cezaları başta olmak üzere idari nitelikli vergi cezalarının vergi suçlarını önlemedeki etkisini azaltmaktadır. Usulsüzlük cezaları dahil idari nitelikli vergi cezalarının vergi suçlarını önlemedeki etkisini artırmak için vergisel düzenlemelerde idarenin iradesi yani yükümlünün neleri yapip neleri yapmayacağını kesin bir ifade ile düzenlenen yasada yer alması gerekmekte ve yasaların uygulayıcısı konumundaki idarenin de yükümlüleri yasalara uyup uymadığı konusunda denetlemesi gerekmektedir.

4. 6. 5 Cezalarda İndirim Yapılmasının Usulsüzlük Cezalarına Etkisi

Türk vergi ceza hukukunda usulsüzlük cezalarının vergi suçlarını önlemedeki etkisini azaltan bir durumda VUK 376.maddesinde düzenlenen vergi cezalarında indirim hükmüdür. Mutluer'in de belirttiği gibi (Mutluer, a.g.m., s. 231), bu hüküm ile adlarına salınan vergi ile uygulanan cezayı dava konusu yapmaksızın kabul ederek ve ödemek koşuluyla iyi niyetlerini ortaya koyan yükümlülerin vergi cezalarında, belli koşullar altında indirim yapılması kabul edilmiştir. Bu düzenlenmenin temelinde vergi uyumsuzluklarının ortaya çıkması nedeniyle yükümlü, idare ve idari yargıyı iş yükünden hafifletmek yani zaman alıcı işlemlerden

kurtarmak ve devletin uğramış olduğu gelir kaybının bir an önce telafi edilmesini sağlamak yatmaktadır.

Kızılot’unda belirttiği gibi (Kızılot, 2004, s.159), cezalarda indirim uygulaması ile yükümlü ile idare arasındaki uyuşmazlık yargı aşamasına gelinmeden sonuçlanmakta böylelikle idari yargının iş yükü hafiflemekte, idare de daha fazla zaman kaybetmeden verginin aslını tahsil ederek devletin uğradığı gelir kaybını en aza indirgemektedir. Türk vergi ceza hukukunda yargıya intikal eden uyuşmazlıklarda çoğunlukla idare aleyhine kararlar çıktığı göz önünde bulundurulduğunda cezalarda indirim hükmünün yükümlüden ziyade idarenin menfaatlerini korumak amacıyla yasa koyucular tarafından düzenlendiği sonucuna ulaşmak mümkündür.

Genel veya özel usulsüzlük cezalarında sağlanan indirim anılan cezaların 3/1’i kadardır. VUK 376. maddesinde yer alan bu hüküm, genel ve özel usulsüzlük cezalarının vergi suçlarını önlemedeki etkisini azaltmaktadır. VUK 376. madde de yer alan bu düzenlemenin yanı sıra yasa koyucular tarafından çıkarılan yasalarla genel veya özel usulsüzlük ceza tutarları ile ilgili yapılan indirimler de genel ve özel usulsüzlük cezalarının vergi suçlarını önlemedeki etkisini azaltmaktadır. Bu durumun kanıtı olarak Tablo 4.8 gösterilebilir.

Tablo 4.8 01.08.2009 tarihinden itibaren yasal süresinden sonra elektronik ortamda verilen beyannameler ve bildirimler için Uygulanacak Özel Usulsüzlük Cezaları

Mükellef Grubu	5904 Sayılı Kanun Öncesi Uygulanan Ceza Tutarı	5904 Sayılı Kanun İle Belirlenen Ceza Tutarı
Birinci Sınıf Tüccarlar ile Serbest Meslek Erbabı	1600 TL	1000 TL
İkinci Sınıf Tüccarlar ile Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler	760 TL	500 TL
Yukarıdaki Bentlerde Yazılı Bulunanlar Dışında Kalanlar	350 TL	250 TL

Kaynak: 5904 Sayılı Gelir Vergisi Hakkında ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 2009

Bilindiği üzere VUK’ un “Bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257. madde hükmüne uymayanlar için ceza” başlıklı mükerrer 355. maddesinde süresinden sonra

elektronik ortamda verilen beyannameler ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır. 5904 Sayılı Kanun ile Mükerrer 355.maddede yer alan ceza tutarlarında yapılan değişiklikler yukarıdaki tabloda gösterilmiştir. Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile; mal ve hizmet satışlarını ise "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)" ile bildirmeleri gerekmektedir. 01.08.2009 tarihinden önce Ba ve Bs formları ile ilgili olarak yasal beyan süresi geçtikten sonra herhangi bir düzeltme işlemi yapılarak tekrar elektronik ortamda bildirilmesi halinde söz konusu form hiç düzenlenmemiş sayılarak 1.600 TL özel usulsüzlük cezası kesilmekteydi. Yapılan yeni düzenleme ile elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca bu formların 10 günlük süreyi takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezasının 1/2 oranında uygulanacağı da hüküm altına alınmıştır. Bu süreden de sonra düzeltme amacıyla verilecek olan bildirim ve formlar için özel usulsüzlük cezalarının tamamının uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Düzenlemede sadece bildirim ve formlardan bahsedildiğinden düzeltme amacıyla süresinden sonra verilen beyannameler için mükerrer 355. madde kapsamında özel usulsüzlük cezası da kesilmeyecektir. Önceki düzenlemede yasal süresi içerisinde hiç beyan edilmeyen beyanname, bildirim ve formların süresinden sonra beyan edilmesi halinde sadece özel usulsüzlük cezasının kesileceği, kesilecek beyanname, bildirim ve formların kanuni süresinden sonra beyan edilmesi halinde Mükerrer 355. madde kapsamında özel usulsüzlük cezası ile birlikte 352. madde de belirtilen 1. ve 2. derece usulsüzlük cezaları da kesilmekteydi. Yapılan düzenleme ile beyanname, bildirim ve formların süresinden sonra beyan edilmesi halinde Mükerrer 355. madde kapsamında özel usulsüzlük cezası kesilmesi halinde, 1. ve 2. derece usulsüzlük cezaları kesilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Sonuç olarak hem VUK 376.maddede yer alan düzenleme hem de 01.08.2009 tarihinde yürürlüğe giren 5904 Sayılı Kanun ile genel ya da özel usulsüzlük cezalarının vergi suçlarını önlemedeki etkisinin azaldığı sonucunu çıkarmak mümkündür.

4. 6. 6 Vergi Aflarının Usulsüzlük Cezalarına Etkisi

Yunanca *amnestie* kelimesinden türetilen unutmak, bağışlamak anlamına gelen af, suç oluşturan eylemler için ceza vermek hakkını ortadan kaldıran, verilmiş cezaların kısmen veya tamamen uygulanmasını önleyen, hukuki tasarruflardır (Demirbaş, 2002, s. 618). Başka bir ifadeyle af, bir kusur, hata veya suçu bağışlamaktır. Vergi affı ise, vergi yasalarına aykırı hareket eden yükümlülere uygulanan adli ve idari nitelikli yaptırımların ortadan kaldırılmasıdır.

Rosen'in de belirttiği gibi (Rosen, 2005, s. 354), afların iki temel özelliği bulunmaktadır. Bu özelliklerden birincisi devletin kendi iradesiyle cezalandırma yetkisinden vazgeçmiş olması ikincisi ise geçmiş eylemler üzerinde etkisinin olması başka bir ifadeyle afların geçmişe yürümesidir. Daha basit bir ifadeyle vergi affı ilan edildiğinde vergi yasalarına aykırı hareket eden yükümlüler, geçmiş dönemlerde işlemiş oldukları vergi suçlarına rağmen herhangi bir vergi cezasına maruz kalmadan geçmiş dönem vergilerini ödeyebilmektedirler.

Torgler ve Shlategger'in belirttiği gibi (Torgler ve Shlategger, 2003, s 3), vergi afları aslında tarihte yeni olmayan idarenin mali bir programı şeklinde uygulanan hukuki tasarruflardır. Mısır'da Rosetta Stone'da yazılı ilk vergi affına ilişkin belgeler M.Ö 200' de toplumsal düzensizliği düzeltmek amacıyla vergiye karşı gelenlerin affedilmesi ile ilgili olarak çıkartılmıştır. Vergi aflarının ayrıca Roma imparatorluğu'nun hüküm sürdüğü MS 401, 411, 434, 445, 450, ve 458 yıllarında da olduğu bilinmektedir. Son otuz – otuz beş yıldır da ulusal af programları şeklinde tüm dünyada Belçika da (1984), Fransa (1982, 1986), İrlanda (1988, 1993), İtalya (1982, 1984, 2002), İspanya (1977), Avusturya (1982, 1993), Arjantin (1987, 1995), Kolombiya (1987), Hindistan (1981, 1997), Venezüella (1996), Panama (1974), Kanada (1993), Portoriko (1988, 1991), Finlandiya (1982, 1984) , Yeni Zelanda (1988), Rusya (1993, 1996, 1997) Portekiz (1981, 1982, 1986, 1988) ve diğer ülkelerde uygulanmaya devam etmektedir.

Türk hukukunda ise aflar kaynağını Anayasadan almış olmasına rağmen özel olarak ceza hukukunda düzenlenmiştir. Ancak sonuçları bakımından incelendiğinde aflar vergi ceza hukuku başta olmak üzere kamu hukukunun çeşitli dallarını ilgilendirmektedir. Vergilendirmeye ilişkin usul ve esasların düzenlendiği VUK' ta ise vergi afları ile ilgili herhangi bir hüküm düzenlenmemiş olmasına rağmen periyodik aralıklarla Türkiye'de vergi aflarını da içeren af kanunları çıkarılmaktadır. Bu bağlamda Türkiye'de çıkarılan ilk vergi affı 17 Mayıs 1924'dür. 1928 yılında çıkarılan "Elviyeyi Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa" dan sonra 1934 yılına kadar Çetin'in ifadesiyle (Çetin, 2007, s.177), herhangi bir

mali nitelikli vergi affı çıkarılmamıştır. Bu tarihte 4530 sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine ve 2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine dair iki yasa çıkarılmıştır. 1924 yılından 2008 yılına kadar çıkarılan af yasalarını aşağıda yer alan Tablo 4.9’da ki gibi özetlemek mümkündür.

Tablo 4.9 Türkiye’de Çıkarılan Vergi Afları

17 Mayıs 1924	İlk vergi affı
05 Ağustos 1928	Elviyeyi selased vergilerinin sureti cibayetine dair yasa,
15 Mart 1934	4530 sayılı varlık vergisinin bakayasının terkinine dair yasa,
04 Temmuz 1934	2566 sayılı vergi bakayasının tasfiyesine dair yasa,
29 Haziran 1938	3568 sayılı arazi vergisinin mali yıl sonuna kadar olan bakiyesinin terkinine dair yasa,
13 Haziran 1946	Orman işletmelerinin bazı vergilerden muaf tutulması hakkındaki yasa
21 Ocak 1947	5050 sayılı toprak mahsulleri vergisi artıklarının silinmesi hakkında yasa,
26 Ekim 1960	113 sayılı af yasası,
28 Aralık 1961	281 sayılı vergi cezaları gecikme zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair yasa,
23 Şubat 1963	218 sayılı bazı suç ve cezaların affı hakkında yasa,
13 Haziran 1963	252 sayılı spor kulüplerinin vergi borçlarının bir defaya mahsus olmak üzere affı yasa
05 Eylül 1963	325 sayılı yasa kamu iktisadi teşebbüslerinin 1960 ve daha önceki yıllarına ait bir kısım vergi borçlarının tasfiyesi hakkında yasa,
16 Temmuz 1965	691 sayılı belediyelerin ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelerin bir kısım borçlarının Hazine’ce terkin ve tahkimi hakkında yasa,
03 Ağustos 1966	780 sayılı bazı suç ve cezaların affı hakkında yasa,
28 Şubat 1970	1319 sayılı emlak vergisi kanunuyla getirilen af,
15 Mayıs 1974	1803 sayılı Cumhuriyet’in 50. yılı nedeniyle bazı suç ve cezaların affı hakkında yasa,
20 Mart 1981	2431 sayılı tahsilatın hızlandırılması ve beyan dışı kalmış servet unsurlarıyla vesikasız emtianın beyanına ilişkin yasa.
2 Mart 1982	2431 sayılı yasaya ek
22 Şubat 1983	2801 sayılı bazı kamu alacaklarının özel uzlaşma yolu ile tahsil hakkında yasa.
4 Şubat 1985	Bazı vergi kanunlarında değişiklik yapılması hakkında 3239 sayılı kanunun geçici 4. Maddesi
3 Aralık 1988	3505 sayılı yasa, (geçici birinci madde)
28 Aralık 1988	3512 sayılı yasa,
15 Aralık 1990	3689 sayılı yasa (geçici birinci madde)
21 Şubat 1992	3787 sayılı yasa
5 Eylül 1997	400 sayılı tahsilat genel teblig
22 Temmuz 1998	4369 sayılı yasa
6 Şubat 2001	414 sayılı tahsilat genel teblig
7 Mart 2002	4746 sayılı yasa ile emlak vergisi ile ilgili af düzenlemesi (emlak vergisi yasasının geçici madde:21)
27 Şubat 200	“Vergi Barışı” kanunu
22 Kasım 2008	5811 sayılı “Bazı varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun

Kaynak: Ankara Ticaret Odası, Ekonomik Rapor, 2003

Tablo 4.9 ‘dan da anlaşıldığı üzere Türkiye’de vergi aflarının sayısı oldukça fazladır. Çıkarılan vergi afları kapsamına göre, vergi aslını, vergi cezasını, gecikme faizini ve zammını kısmen veya tamamen ortadan kaldıran ve bunlara ödeme kolaylığı sağlayan veya bunlardan daha hafif mahiyette yeni mali yükümlülükler getiren uygulamalar şeklindedir. Türkiye’de sonuncusu 22.11.2008 tarihli 5811 Sayılı Yasa olmak üzere 37 kez af kanunu çıkarılmıştır.

Kapsam itibariyle Türkiye'deki vergi afları incelendiğinde daha çok cezaların affı şeklinde olduğu dikkat çekmektedir. Cezanın bir kısmından ya da tamamından vazgeçilmekte, ancak vergi aslının tahsili ilke olarak benimsenmektedir (Saraçoğlu, s. 4). Bu durum da usulsüzlük cezaları başta olmak üzere idari nitelikli vergi cezalarının vergi suçlarını önlemede etkin olamamasına yol açmaktadır.

Türkiye'de siyasi, ekonomik ve idari nedenlerden dolayı çıkarılan vergi aflarından beklenen, vergi yasalarına aykırı hareket eden yükümlülerin neden olduğu gelir kayıplarını telafi etmek ve vergi yasalarına aykırı hareket eden yükümlüleri usulsüzlük suçları başta olmak üzere tüm vergi suçlarından caydırmaktır. Ancak Türkiye'de periyodik aralıklarla çıkarılan vergi afları yükümlülerin vergilendirmeye ilişkin yükümlülüklerinin düzenlendiği vergi yasalarına dolayısıyla vergiye uyumu zorlaştırmaktadır. Başka bir ifadeyle vergi afları, vergi suçlarını önlemede etkisiz olmaktadır. Alm ve Beck'in belirttiği gibi (Alm ve Beck, 1993), vergi aflarının kısa vadede idarenin iş yükünü hafifletmesinden dolayı usulsüzlük cezaları dâhil tüm vergi cezalarının ve denetimlerinin miktar olarak artırılmasına katkıda bulunduğunu ve bu katkının da yükümlüleri vergi yasalarına aykırı hareket etmeme konusunda caydırdığını söylemek mümkündür. Ancak Türkiye'de periyodik aralıklarla çıkarılan vergi aflarının uzun vadede yükümlülerin vergi yasalarına uygun davranmasına yani vergi suçu işlememesine katkıda bulunduğunu söylemek mümkün değildir. Başka bir ifadeyle Türkiye'de çıkarılan vergi aflarının uzun vade de usulsüzlük cezalarının vergi suçlarını önlemede etkisiz kalmasına yol açtığını söylemek mümkündür.

Rosen (Rosen, a.g.e., s.355), vergi aflarının uzun vadede vergiye uyumu olumsuz etkilemesinin nedenlerini araştırmıştır. Rosen'e göre bu nedenlerden birincisi, vergisini zamanında ödeyen dürüst yükümlülerin çıkarılan vergi afları sonucunda, vergi suçlarını işleyenler için özel bir imkan sağlandığını düşünerek kendilerinin cezalandırıldıklarına inanmalarıdır. Vergi yasalarına aykırı hareket eden yükümlülere ayrıcalık sağlandığını düşünen dürüst yükümlülerin haksızlık olarak algıladıkları bu durum nedeniyle vergi yasalarına uyumu azalmakta ve dürüst yükümlülerinde vergi yasalarına aykırı davranmaya yönelik yani vergi suçu işlemeye yönelik eğilimler göstermesine yol açmaktadır. Bu durumun kanıtı olarak da Malik ve Schwap tarafından yapılan çalışma gösterilebilir. Malik ve Schwap (Malik ve Schwap, 1991, s.145) tarafından yapılan çalışmanın sonucunda çok sık vergi aflarının çıkarılması nedeniyle yükümlülerin yeni bir af çıkacak şeklinde bir beklenti içerisine girdikleri ve yükümlülerin bu beklentiler sonucunda vergi yasalarında beyan edilmesi gereken gelirden daha az gelir beyan ederek vergi suçu işledikleri tespit edilmiştir. Vergi aflarının uzun vadede vergiye uyumu olumsuz etkilemesinin ikinci nedeni ise bireylerin vergi aflarının

bir defalık bir fırsat olmadığına inanmaları ve gelecekte başka vergi aflarının olabileceği şeklinde beklenti içinde olmaları sonucunda vergi yasalarına aykırı davranışlarda bulunmaya yani vergi suçu işlemeye devam etmeleri usulsüzlük cezaları başta olmak üzere vergi cezalarının vergi suçlarını önlemedeki etkisini ve caydırıcılığını azaltan bir uygulama olmasına neden olacaktır.

Sonuç olarak Türkiye’de sıkça vergi aflarına başvurulması, usulsüzlük cezaları başta olmak üzere tüm vergi cezalarının vergi suçlarını önlemedeki etkisinin azalmasına ve cezalandırmanın caydırıcılık etkisinin ortadan kaldırılmasına yol açmaktadır. Özellikle tablo 28 dikkatle incelendiğinde 1980 – 2000 yılları arasında iki yılda bir vergi affının çıkarılmış olması adeta vergi suçlarının işlenmesini özendirilmekte, adli ve idari nitelikli vergi cezaları arasında cezanın ağırlığı bakımından en son sırada yer alan genel ve özel usulsüzlük cezalarının caydırıcılık etkisini tamamen ortadan kaldırıcı bir uygulama olduğunu söylemek mümkündür.

4. 6. 7. Vergi Uyuşmazlıklarının Usulsüzlük Cezalarına Etkisi

Vergilendirmeye ilişkin belirli bir konuda vergi idaresi ile vergi yükümlüsü arasında ortaya çıkan anlaşmazlıklar vergi uyuşmazlığı olarak bilinmektedir. Yükümlü ile idare arasında ortaya çıkan bu anlaşmazlık, idari yollarla ya da yargı yoluyla sonuçlanmaktadır. Yargıya intikal eden vergi anlaşmazlıklarının % 95’ i A.B.D. ve Batı -Avrupa ülkelerinde idare lehine çözülmüşken, Türkiye’ de ise yargıya intikal eden vergi anlaşmazlıklarının yaklaşık % 90’ ı idare aleyhine çözülmektedir. Başka bir ifadeyle yükümlülerin vergi idaresinin kestiği usulsüzlük cezalarına karşı açtığı davalar genellikle idarenin aleyhine sonuçlanmaktadır. Bu durumun kanıtı olarak Tablo 4.10 gösterilebilir.

Tablo 4.10 Yargıya İntikal Eden Uyuşmazlıkların Vergi İdaresi Aleyhine Gerçekleşme Oranları (%)

Yargıya İntikal Eden Uyuşmazlıklar	Dosya Adedi	Vergi Tutarı
Takdir Komisyonu Kararları	98,2	88,7
Bakanlıkça Yayınlanan Genel Tebliğ	86,4	91
Hesap Uzmanı Vergi İnceleme Raporları	80,6	76,3
Maliye Müfettişi Vergi İnceleme Raporları	94,7	99,8
Gelirler Kontrolörü Vergi İnceleme Raporları	91,7	94,7
Vergi Denetmeni Vergi İnceleme Raporları	87	99,9

Kaynak: Üyümez, 2004, s.336

Tablo 4.10'da idare birimlerinin matrah takdirlerine karşı yükümlülerin açmış olduğu davalarda vergi idaresi aleyhine gerçekleşme oranları yüzde olarak gösterilmiştir. Yargıya intikal eden takdir komisyonu kararlarının yaklaşık %88,7 'si, bakanlıkça yayınlanan genel tebliğlerin yaklaşık %91'i, hesap uzmanı vergi inceleme raporlarının yaklaşık %76,3'ü, maliye müfettişi vergi inceleme raporlarının yaklaşık %99,8'i, gelirler kontrolörü vergi inceleme raporlarının yaklaşık %94,7'si ve vergi denetmeni vergi inceleme raporlarının yaklaşık %99,9'u idarenin aleyhine yükümlünün lehine sonuçlanmaktadır. Usulsüzlük cezalarını kesmeye yetkili idari birimin çoğunlukla vergi denetim elemanları olduğu göz önünde bulundurulduğunda yargıya intikal eden ve yükümlüye kesilen usulsüzlük cezalarından yükümlülerin kurtuldukları sonucunu çıkarmak mümkündür.

Yargıya intikal eden vergi uyuşmazlıklarının büyük çoğunluğunun yükümlüler lehine sonuçlanması usulsüzlük cezalarının vergi suçlarını önlemedeki etkisini yani caydırıcılığını azaltmaktadır. Aynı zamanda vergi uyuşmazlıklarının yükümlüler lehine sonuçlanmasından idarenin uygulamalarının tartışılabilir olduğu sonucunu da çıkarmak mümkündür. Üyümez (Üyümez, a.g.t., s. 337) bu sonucun nedenlerini ise:

- İdari yargı ile vergi idaresi arasında delil sistemi başta olmak üzere yorum ve anlayış farklılıklarının olması,
- İdare elemanlarının ve takdir komisyonlarının eksik incelemeye dayalı inceleme raporları yazıp, takdir işlemleri yapabilmesi,
- Vergi mevzuatının karmaşık olması nedeniyle mevzuatın gerektiği ölçüde anlaşılammış olması,
- Vergiyi doğuran olayın kavranması aşamasında vergi yargısı sürecinin sadece hukuksal ilkeler çerçevesinde yürütülmesi, şeklinde sıralamıştır.

Veriler genel olarak değerlendirildiğinde Türkiye’de idare ile yükümlü arasındaki uyumsuzlukların yargıya intikal etmesi halinde idarenin davayı kaybetme olasılığı neredeyse kesindir. Bu durum ise idarenin ceza kesme dahil yapmış olduğu tüm işlemlerin tartışılabilir olduğunu göstermektedir. Yükümlü idare tarafından kesilen usulsüzlük cezaları başta olmak üzere idarenin yapmış olduğu tüm eylem ve işlemlere karşı yargı yoluna başvurduğunda idare tarafından kesilen cezalar başta olmak üzere idarenin pek çok uygulamasından kurtulma şansının yüksek olduğunu söylemek mümkündür. Konu usulsüzlük cezaları açısından değerlendirildiğinde ise vergi afları, usulsüzlük cezaları başta olmak üzere idari nitelikli vergi cezalarının vergi suçlarını önlemedeki etkisini azaltan bir uygulamadır. Aynı zamanda bu uygulama idarenin etkinliği ve yükümlüler üzerindeki yaptırım gücünün de azalmasına yol açmaktadır. Dolayısıyla da yükümlülerin vergi suçlarını işlemeye devam ettikleri söylenilebilir.

4 6. 8 Türk Vergi Ceza Hukukunda Usulsüzlük Cezalarının Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisinin Değerlendirilmesi

Bilindiği üzere usulsüzlük cezaları idare tarafından idarenin eylem ve işlemleri doğrultusunda uygulanan ve kesilen cezalardır. Her vergi cezasında olduğu gibi usulsüzlük cezalarının temel amacı, hem usulsüzlük suçunun önlenmesi hem de devletin uğradığı gelir kaybının telafi edilmesi ve devleti gelir kaybına uğratan kişiye bu durumun sorumluluğuna katlanmasını sağlamaktır. Bu açıklamalardan usulsüzlük cezalarının, vergi idareleri tarafından sadece yasalara uygunluk bakımından yargı denetimine tabi idari eylem ve işlem çerçevesinde para cezası niteliğinde kesilen bir tür idari yaptırım olduğu ve yükümlüler tarafından da bir tür idari yaptırım olarak algılandığı sonucunu çıkarmak mümkündür.

Usulsüzlük cezalarının yükümlüler tarafından bir tür idari yaptırım olarak algılanması usulsüzlük cezalarının yükümlüler nezdinde caydırıcılığını azaltan bir durumdur. Çünkü yükümlüler usulsüzlük cezalarını adam öldürme, gasp veya hapis cezası gibi ceza hukuku anlamındaki cezalar çerçevesinde değerlendirmemektedir. Hatta Şekil 4'te gösterildiği üzere usulsüzlük cezaları devleti doğrudan bir gelir kaybına uğratmadığı ancak gelir kaybı yaratma tehlikesi taşıdığı için diğer adli ve idari nitelikli vergi suç ve cezaları arasında en alt sırada gösterilmiştir. Bu durum bile usulsüzlük cezalarının ceza hukuku anlamında ya da idari ceza anlamındaki ceza olarak algılanmadığının göstergesini oluşturmaktadır. Bu nedenle usulsüzlük cezalarının vergi suçlarını önlemede diğer idari vergi suç ve cezalarına kıyasla etkili olmadığı sonucunu da çıkarmak mümkündür. Usulsüzlük cezalarının vergi suçlarını önlemede tam anlamıyla etkili olmamasının sebebi olarak bu idari yaptırımların 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu gereğince kabahat şeklinde gösterilmesi de doğru bir yaklaşım değildir. Kabahatleri suç olmaktan çıkarmaya yönelik düzenlemelerin olduğu bilinmektedir. Ancak usulsüzlük suçu ve cezaları ile 5326 Sayılı kanunda düzenlenen kabahat ve cezalar arasında farklılıklar mevcuttur. Bu farklılıkları Uzunali ve Mollamustafaoğlu kanunilik ilkesi ve yargı yolu açısından olmak üzere iki ayrı noktada açıklamışlardır (K. Uzunali ve Mollamustafaoğlu, 2009, s.8).

5326 Sayılı Kabahatler Kanununun 4. maddesinde kanunilik ilkesi düzenlenmiştir. Bu kanundaki kanunilik ilkesine göre, hangi eylemlerin kabahat olduğu yasada açıkça belirtilebileceği gibi; yasanın kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeveye hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir ve kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı ancak kanunla belirlenebilir. Usulsüzlük cezaları ile kabahatler kanunundaki kabahat ve cezalar arasındaki ilk fark bu maddede ortaya çıkmaktadır. İlk olarak usulsüzlük suçu ve cezalarında kesin kanunilik ilkesi var iken, Kabahatler Kanunu'na göre hangi eylemlerin kabahat sayılacağı kanunla belirlenebileceği gibi, idarenin düzenleyici işlemleriyle de bazı eylemler kabahat sayılabilecektir. Bu açıdan idari yaptırım niteliğindeki ve para cezası şeklinde kesilen usulsüzlük cezalarını gerektiren usulsüzlük suçları ile kabahatlerin farklı nitelikte oldukları açıktır. İkinci olarak, kabahatler karşılığında uygulanacak olan idari yaptırımlardan sadece idari para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin idari yaptırım kararına karşı, kararın tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde sulh ceza mahkemesine başvurulabilir. Ancak bu yaptırım kararı mahkeme tarafından verilmiş ise bu başvuru yolu da kapalıdır. Buna karşılık vergi idareleri tarafından kesilen usulsüzlük cezalarında ise, ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde ödeme aşamasında da ilgili işlemin tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içerisinde olmak

üzere yargı yolu vergiyle ilgili vergi idaresi tarafından verilen tüm yaptırımlarda açıktır (Aynı, a.g.m., s. 8). Özetle, vergi idareleri tarafından kesilen usulsüzlük cezaları gerek kanunilik ilkesi gerekse yargı yolu açısından 5326 Sayılı Kabahatler Kanunda belirtilen kabahatlere göre farklıdır.

Usulsüzlük cezalarının vergi suçlarını önlemede tam anlamıyla etkili olmamasının sebebi olarak, usulsüzlük cezalarının miktar olarak artırılması ile vergi suçlarını önlemedeki etkinliğin artacağına dair olan yaklaşım gösterilebilir. Şüphesiz usulsüzlük cezaları dahil para cezaları niteliğindeki tüm cezaların paranın zaman değerine bağlı olarak artırılması ceza tutarlarının güncelliğini kaybetmemesi açısından gereklidir. Ancak Türk vergi ceza hukukunda usulsüzlük cezalarının miktar olarak artırılması ile vergi suçlarını önlemedeki etkisinin artacağına dair olan yaklaşımın vergi suçlarını önlemede tek başına yeterli olmadığı da bilinmektedir. Hatipoğlu' un da belirttiği gibi (Hatipoğlu, a.g.t., s. 48), caydırıcılık sadece ama sadece ceza tutarlarının artırılması ile sağlanamaz. Ceza sisteminin caydırıcılığı sağlaması için cezalandırmanın kesin olması, belirgin olması, hemen idare tarafından uygulanabilecek yapıda olması gerekmektedir (Üyümez, a.g.t., s.215).

Usulsüzlük cezalarının vergi suçlarını önlemede etkili olmasını sağlamak için, vergi yasaları sıklıkla değişmemeli yani vergi yasaları istikrar kazanmalıdır. Çünkü vergi yasalarında yapılan sürekli değişiklikler vergi yasalarını daha da karmaşık hale getirmekte dolayısıyla usulsüzlük cezaları başta olmak üzere idari nitelikli vergi cezalarının vergi suçlarını önlemedeki etkisini azaltmaktadır. Bu azalmayı ortadan kaldırmak için vergisel düzenlemelerde idarenin iradesi yani yükümlünün neleri yapıp neleri yapmayacağına kesin bir ifade ile düzenlenen yasada yer alması gerekmekte ve yasaların uygulayıcısı konumundaki idarenin de yükümlüleri yasalara uyup uymadığı hususunda denetlemesi gerekmektedir. Genel ve özel usulsüzlük cezalarının vergi suçlarını önlemedeki etkisini azaltıcı VUK 376. maddesinde yer alan “cezalarda indirim” ve yasa koyucular tarafından çıkarılan yasalarla genel veya özel usulsüzlük ceza tutarları ile ilgili yapılan indirimlere ilişkin düzenlemelerden vazgeçilmelidir. Ayrıca Türkiye’de idari, siyasi ve ekonomik nedenlerle çıkarılan ve gelenekselleşmiş hale gelen vergi aflarının çıkarılması uygulamasından da vazgeçilmelidir. Çünkü Türkiye’de sıkça vergi aflarına başvuruluyor olması usulsüzlük cezaları başta olmak üzere tüm vergi cezalarının vergi suçlarını önlemedeki etkisinin azalmasına ve cezalandırmanın caydırıcılık etkisinin yok olmasına aynı zamanda yükümlülerin vergiye uyumu konusunda olumsuzluklara neden olmaktadır.

4. 7. Türkiye’de Usulsüzlük Suçu ve Cezalarının Olası Vergi Kayıplarını Önlemedeki Etkinliği ve Uygulanabilirliğine Yönelik Anket Uygulaması

Türk vergi ceza hukukunun oluşturulma amacı, olası vergi kayıplarını en aza indirmektir. Bu yüzden Türk vergi ceza hukukunda düzenlenen gerek genel gerekse özel usulsüzlük suç ve cezalarının olası vergi kayıplarını önlemedeki etkinliğinin oldukça iyi analiz edilmesi gerekmektedir. Bu çalışmamızda da usulsüzlük suçu ve cezalarının olası vergi kayıplarını önlemedeki etkinliğini, düzenlenen usulsüzlük cezalarının caydırıcılığı başka bir ifadeyle yükümlüleri usulsüzlük suçu işlemekten caydırma yönleri dikkate alınarak sorulan değişik sorularla ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Literatüre bakıldığı zaman usulsüzlük suç ve cezaları dahil tüm vergi suç ve cezalarının vergi kayıplarını önlemedeki etkinliği, uygulanabilirliği ve yükümlüleri vergi suçu işlemekten alıkoymaya yönelik araştırmaların son derece sınırlı olduğu göze çarpmaktadır. Oysa ki usulsüzlük cezaları dahil tüm vergi cezaları olası vergi kayıplarının önlenmesinde ve vergi gelirlerinin elde edilmesinde anahtar bir rol oynamaktadır.

Bu çalışmayla vergi kayıplarının önlenmesinde başka bir ifadeyle düzenlenen genel ve özel usulsüzlük cezalarının caydırıcılık etkisiyle yükümlüleri vergi suçu işlemekten alıkoymayı sağlayabilecek adil bir vergi ceza sistemi oluşturulması amaçlanmıştır.

4. 7. 1. Araştırmanın Konusu, Amacı, Sınırları ve Yöntemi

Usulsüzlük suçu ve cezalarının olası vergi kayıplarını önlemedeki etkinliği ve uygulanabilirliği tespit edilirken etkinlik kavramına ilişkin tüm unsurların araştırmamızda yer almasına dikkat edilmiştir. Çünkü usulsüzlük cezalarının etkinliğinin belirlenmesinde yükümlülerin davranışları, cezayı uygulayan idarenin tavrı vb. kavramlar önemlidir.

Araştırmamızda anılan bu kavramlar, usulsüzlük suçu ve cezalarının olası vergi kayıplarını önlemedeki etkinliği ile bağ kurularak:

- Usulsüzlük suçu ve cezalarının hukuki niteliğinin ne olduğuna,
- Yükümlülerin ne kadar sıklıkta usulsüzlük cezalarına çarptırıldığına,
- Usulsüzlük cezalarının yükümlüler üzerinde herhangi bir korku oluşturarak

Usulsüzlük suçundan caydırma görevi üstlenip üstlenmediğine

- Usulsüzlük cezalarının idarenin gelir getirici bir uygulaması mı yoksa idari mali bir yaptırım şeklinde usulsüzlük suçlarının önlenmesinden mi ibaret olduğunun anlaşılmasına yönelik konular tartışılmaya çalışılmıştır.

Bütün bu değerlendirmeler sonrasında elde edilen verilere dayanarak usulsüzlük cezalarının vergi kayıplarını önlemedeki etkinliğine ve uygulanabilirliğine yönelik sorunlar tespit edilip, farklı çözüm önerileri bu anket çalışmasının konusuna dâhil edilmiştir.

Anket sorularının hazırlanması aşamasında, Türkiye'deki vergiye bakışı ölçen alan çalışmalarından, vergi suç ve cezasına yönelik yapılan yabancı kaynaklı çalışmalardan ve Türkiye'deki yüksek lisans, doktora çalışmalarından yararlanılmıştır. Bilindiği üzere hem usulsüzlük suçlarını işleyen yükümlülerin hem de anılan suçların yaptırımı niteliğindeki usulsüzlük cezalarının hukuksal çerçevesini çizen yasaların uygulanabilirliği anılan suç ve cezaların etkinliğine bağlıdır. Hatipoğlu'nun da belirttiği gibi (Hatipoğlu, a.g.t., s. 54), Türkiye'de usulsüzlük suç ve cezaları dâhil vergilendirmeye ilişkin bir uyum sorununun olduğu bilinmektedir. Uyum sorunu sonucunda vergi suçu kavramı ortaya çıkmaktadır. Bu anket çalışmasında amaçlanan iki temel nokta vardır, Bunlardan birincisi, usulsüzlük suçu işleyen mükellefin usulsüzlük cezasına çarptırıldıktan sonra usulsüzlük suçu işlemeye devam edip etmediğini belirleyerek usulsüzlük cezalarının vergi kayıplarını önlemedeki etkinliğini tespit etmek, ikincisi ise idare tarafından kesilen bu cezaların yükümlü üzerinde idareye yönelik ne tür bir etki yarattığını ortaya koyabilmektir.

Amaçlardan hareketle varılan sonuçlar vergi yasalarını düzenleyen yasa koyuculara ve usulsüzlük cezaları başta olmak üzere tüm vergi cezalarını uygulayan vergi idaresine daha adil, daha etkin, vergi suçu işlemekten yükümlüyü alıkoyan yani caydırıcılığı yüksek ve vergi kayıplarının önlenmesi hususunda yol gösterici bir niteliğe sahip olacaktır. Bilindiği üzere modern vergi ceza sisteminde oluşturulan vergi cezalarının da daha etkili, uygulanabilir ve rasyonel bir takım özellikler taşıması gerektiği kanıksanmayan bir durumdur. Bu nedenle çalışmamızda usulsüzlük suçu, cezaları ile cezayı ödemekle yükümlü mükellefler ilişkilendirilmiş ve önerilere yer verilmiştir.

Usulsüzlük suçu ve cezalarının olası vergi kayıplarını önlemedeki etkinliğini ve uygulanabilirliğini tespit etmeye yönelik bu anket çalışması, pilot uygulama şeklinde Antalya ili içerisindeki vergi yükümlülerine yönelik olarak yapılmıştır. Çalışmada Antalya ili içerisindeki 112 vergi yükümlüsüne ulaşılmış, bunlardan 12 tanesi değişik nedenler öne sürerek anket uygulamasına katılmak istemediklerini belirtmişlerdir. Hem zaman ve hem de maddi imkânların yetersizliğinden dolayı ankete katılan yükümlüler ile yüz yüze görüşme

yapılmak suretiyle anket uygulanmıştır. Anket uygulamasının güvenilirliğinin sağlanması açısından da vergilendirmeye ilgili yükümlüler ve usulsüzlük cezalarına maruz kalan ve / veya maruz kalabilme riski ihtimali olan kişilerle anılan çalışma yapılmıştır.

4.7.2. Anket Sonuçlarının Analiz ve Yorumu

Araştırmamıza katılan tüm yükümlüler Antalya ili içerisindeki vergi mükelleflerinden oluşmaktadır. Tez çalışmasının bu kısmında ilk olarak ankete katılan katılımcılar hakkında genel bilgiler verilecek, daha sonra da usulsüzlük cezalarının vergi kayıplarını önlemedeki etkinliğini belirlemeye yönelik oluşturulan araştırma sorularının sonuçları değerlendirilecektir.

4. 7. 2. 1. Katılımcılar Hakkındaki Genel Bilgiler

Tablo 4.11’de de görüldüğü üzere 100 vergi mükellefinin % 48’si bayanlardan geriye kalan %52 ise baylardan oluşmaktadır. Yine aşağıdaki tabloda görüldüğü üzere bu kişiler çeşitli eğitim düzeylerine göre sıralanmıştır:

Hatipoğlunun’da belirttiği gibi (Hatipoğlu, a.g.t., s.54), usulsüzlük suçu ve cezalarının olası vergi kayıplarını önlemedeki etkinliğini ve uygulanabilirliğinin belirlenmesinde ankete katılan katılımcıların eğitim düzeyleri belirgin bir rol oynamaktadır. Bu nedenle ankete katılanların eğitim düzeyleri incelendiğinde %23’ü ilköğretim, %58’i lise, %12’si üniversite ve %7’si yüksek lisans mezunu olduğu görülmektedir.

Tablo 4.11 Ankete Katılımlar Hakkındaki Genel Bilgiler

Katılımcı Sayısı	100			
Cinsiyet	Bay		Bayan	
Yüzde%	%52		%48	
Sayı	52		48	
Eğitim	İlköğretim	Lise	Üniversite	Yüksek lisans
Yüzde%	23	58	12	7
Sayı	23	58	12	7

Kaynak: Tez yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Ankete katılanlar hakkındaki genel bilgilerden bir diğeri de ankete katılan vergi yükümlülerinin hukuki nitelikleridir. Vergi yükümlülerinin vergiye tabi faaliyetlerini ne kadar

süredir gerçekleştirdiği, ve daha önce vergi affından yararlanıp yararlanmadığı ve herhangi bir vergi cezasına çarptırılıp çarptırılmadığıdır.

İlk olarak ankete katılan yükümlülerin hukuki niteliğinden bahsedecek olursak ankete katılanların, %20 si Adi şirketler, %20 si Ücretliler, %20 si Serbest Meslek Erbabı, %4 ü AŞ, %24 ü LTD ve %12 si de Maliye Bölümü öğrencileri ve Öğretim üyelerinden oluşmaktadır. Tablo 4.12 yardımıyla da bu durumu özetlemek mümkündür.

Tablo 4.12. Ankete Katılan Vergi Yükümlülerin Hukuki Niteliği

	Anonim Şirket	Limited Şirket	Adi Şirket	Serbest Meslek Erbabı	Ücretliler	Maliye Bölümü Öğrencileri ve Öğretim Üyeleri
Sayı	4	24	20	20	20	12
Yüzde	%4	%24	%20	%20	%20	%12

Kaynak: Tez yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 4.13 ve Tablo4.14' de ankete katılan katılımcıların daha önce herhangi bir vergi cezasına çarptırılanlar ile çarptırılmayanlar ve daha önce vergi affından yararlanan ve yararlanmayanlar yer almıştır. Ankete katılanların % 93'ü herhangi bir vergi cezasına çarptırılmışken % 14'ü de vergi affından yararlanmıştır. Başka bir ifadeyle söylemek gerekirse herhangi bir vergi cezasına çarptırılan her 100 kişiden on kişi vergi affından yararlanmıştır.

Tablo 4.13 Ankete Katılanların Vergi Cezasına Çarptırılma Oranları

Vergi Cezası Kesilme Oranı	Vergi Cezası Kesilen	Vergi Cezası Kesilmeyen	Toplam
Sayı	93	7	100
Yüzde %	%93	%7	%100

Kaynak: Tez yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 4.14. Ankete Katılanların Vergi Affından Yararlanma Oranları

Vergi Affından Yararlanma Oranı	Vergi Affından Yararlanan	Vergi Affından Yararlanmayan	Toplam
Sayı	14	86	100
Yüzde %	%14	%86	%100

Kaynak: Tez yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Ankete katılan vergi yükümlülerinin yükümlülük sürelerini belirleyebilmek amacıyla Tablo 4.15’de de gösterildiği üzere vergiye tabi faaliyetlerini kaç yıldır sürdürdükleri de anket araştırmasında sorulmuştur. Yükümlülerin % 72’lik bir bölümünün 10 yılı aşmayan bir süredir vergi yükümlüsü olduğunu, ve %28 lik kısmın ise 10 yılı aşkın bir süredir vergi yükümlüsü olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 4.15. Vergi Yükümlülerinin Yükümlülük Süreleri

Faaliyete Başlama Zamanı	1995 - 2009	2000 – 2009
Sayı	28	72
Yüzde	%28	%72

Kaynak: Tez yazarı tarafından oluşturulmuştur.

4. 7. 2. 2. Katılımcıların Usulsüzlük suçu ve Usulsüzlük Cezalarına Bakışı

Yükümlülerin usulsüzlük suçlarını adli bir suç mu yoksa idari bir suç olarak mı gördüklerini belirlemek amacıyla ankete katılanlara bir soru yöneltilmiştir. Burada ankete katılanlara usulsüzlük suçlarının adli bir suç mu yoksa idari bir suç mudur sorusu sorulmuştur. Tablo 4.16’da da gösterildiği üzere ankete katılanların % 35’i usulsüzlük suçunu adli bir suç olarak görürken, ankete katılanların %47’si ise usulsüzlük suçunu idari bir suç olarak görmektedir. Usulsüzlük suçunu ne adli ne de idari bir suç olarak görenlerin oranı ise %18’dir. Başka bir ifadeyle ankete katılanların %18’i anılan soruya fikrim yok diye cevap vermişlerdir.

Tablo 4.16. Usulsüzlük Suçlarının Hukuki Niteliği

	Adli bir Suç Olarak Görenler	Fikri Olmayanlar	İdari Bir Suç Olarak Görenler
Sayı	%35	%18	%47
Yüzde	35	18	47

Kaynak: Tez yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 4.16'dan da anlaşılacağı üzere fikri olmayanlarla birlikte ankete katılanların çoğunluğu usulsüzlük suçlarını adam öldürme, hırsızlık, dolandırıcılık gibi adli nitelikli suçlardan saymamıştır. Başka bir ifadeyle usulsüzlük suçlarını kamu düzeninin bozulması açısından önemli bir suç olarak saymadıklarını söylemek mümkündür.

Yükümlülerin usulsüzlük cezalarını adli bir ceza mı yoksa idari bir ceza olarak mı gördüklerini belirlemek amacıyla da ankete katılanlara bir soru yöneltilmiştir. Burada ankete katılanlara usulsüzlük cezalarının adli bir ceza mı yoksa idari bir ceza mıdır sorusu sorulmuştur. Tablo 4.17'de de gösterildiği üzere ankete katılanların % 25'i usulsüzlük cezasını adli bir ceza olarak görürken, ankete katılanların %65'i ise usulsüzlük cezasını idari bir ceza olarak görmektedir. Usulsüzlük cezalarını ne adli ne de idari bir ceza olarak görenlerin oranı ise %10'dur. Başka bir ifadeyle ankete katılanların %10'u anılan soruya fikrim yok diye cevap vermişlerdir. Bununla birlikte Tablo 4.17'de de gösterildiği üzere yükümlülerden usulsüzlük cezalarını nitelik olarak nasıl gördükleri de araştırılmıştır. Bu sorudan amaçlanan da usulsüzlük cezalarının ceza hukuku anlamındaki ceza kategorisine sokulup sokulmadığının belirlenmesidir. Çünkü literatürde usulsüzlük cezalarını mali bir yaptırım, tazminat ya da gecikme zammı olarak kabul eden görüşlere rastlanmaktadır.

Tablo4.17Usulsüzlük Cezalarının Hukuki Niteliği

	Adli Bir Ceza Olarak Görenler	Fikrim Yok Diyenler	İdari Bir Ceza Olarak Görenler
Sayı	25	10	65
Yüzde	%25	%10	%65

Kaynak: Tez yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 4.17'den de anlaşılacağı üzere fikri olmayanlarla birlikte ankete katılanların çoğunluğu usulsüzlük cezalarını hapis cezası, müebbet hapis gibi adli nitelikli cezalardan saymamıştır. Başka bir ifadeyle usulsüzlük cezalarını kamu düzeninin bozulması açısından önemli bir ceza olarak saymadıklarını söylemek mümkündür.

Tablo 4.18Usulsüzlük Cezalarının Hukuki Niteliği

	İdari Mali Yaptırım Olarak Görenler	Gecikme Zammı Olarak Görenler	Tazminat Olarak Görenler
Sayı	82	5	13
Yüzde	%82	%5	%13

Kaynak: Tez yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 4.18'den de gösterildiği üzere ankete katılan katılımcıların %82'si usulsüzlük cezalarını idarenin bir tür mali yaptırımını olarak görürken, %5'i gecikme zammı olarak kalan %13'te tazminat olarak gördüklerini belirtmişlerdir. Kısaca özetlemek gerekirse Türkiye'de usulsüzlük cezaları idarenin bir tür mali yaptırımını niteliğindeki para cezalarından ibarettir.

Yükümlülere yükümlülükleri boyunca sürdürdükleri ve/veya sürdürmeye devam ettirdikleri faaliyetlerinden dolayı herhangi bir usulsüzlük cezasına çarptırılıp çarptırılmadıkları da sorulmuştur. Tablo 4.19'da da gösterildiği üzere ankete katılanların %7'si hiç usulsüzlük cezasına maruz kalmamışken, %27'si ara sıra söz konusu cezaya maruz kalmış, ankete katılanların %66'sı ise söz konusu cezaya sıkça çarptırıldıklarını söylemişlerdir.

Tablo 4.19 Yükümlülerin Usulsüzlük Cezalarına Çarptırılma Oranları

	Hiçbir Zaman Diyenler	Ara Sıra Diyenler	Sık Sık Diyenler
Sayı	7	27	66
Yüzde	%7	%27	%66

Kaynak: Tez yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 4.19'da da gösterildiği üzere ankete katılan katılımcıların %66'sı usulsüzlük cezalarına sık sık maruz kalmaktadır. Bu durumun anlamı da Türkiye'de kesilen genel gerekse özel usulsüzlük cezalarının tamamına yakınının devletin uğramış olduğu gelir kaybını telafi etmede etkili olduğunu ancak idare tarafından kesilen idarenin bir tür mali yaptırımını niteliğindeki para cezalarından oluşan genel ve özel usulsüzlük cezalarının usulsüzlük suçlarını önlemede etkin olamadığı sonucuna ulaşmak mümkündür.

4. 7. 2. 3. Usulsüzlük Suçu ve Cezalarının Olası Vergi Kayıplarını Önlemedeki Etkinliği, Caydırıcılığı

Tez çalışmasının bu kısmında beşli anket yöntemi ile usulsüzlük suçu ve cezalarının olası vergi kayıplarını önlemedeki etkinliği ve usulsüzlük suçlarının caydırıcılığı ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır.

Tablo 4.20'de gösterildiği üzere ankete katılan yükümlülere usulsüzlük cezalarının her yıl miktar olarak artırılmasının usulsüzlük suçlarını işlemeyi önleyip önlemediği sorulmuştur. Ankete katılanların %80'i usulsüzlük cezalarının miktar olarak artırılmasının usulsüzlük suçları işlemeyi önlemediğini söylemişlerdir. Bununla birlikte ankete katılanların %7'si de

anılan cezaların artırılmasının usulsüzlük suçlarını önlediğini söylemişlerdir. Ankete katılanların %13'ü de bu konu hakkında kararsız olduğunu bildirmişlerdir.

Tablo 4.20'de ki sonucun ortaya çıkması yükümlülerin gerek genel gerekse özel usulsüzlük cezalarını bir vergi cezası olarak algılamaktan ziyade devletin ek bir geliri ya da idarenin bir tür gelir getirici işlemi olarak algıladıkları sonucuna ulaşmak mümkündür.

Tablo 4.20 Usulsüzlük cezalarının artırılması Usulsüzlük Suçunu Önlemektedir

Ankete Katılan Yükümlüler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Sayı	58	22	13	5	2
Yüzde	%58	%22	%13	%5	%2

Kaynak: Tez yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 4.21'de gösterildiği üzere Tablo 4.20'yi destekler nitelikte ankete katılan yükümlülere usulsüzlük cezalarına çarptırıldıklarında usulsüzlük suçu işlemeye devam edip etmedikleri sorulmuştur. Ankete katılanların %77 si usulsüzlük cezalarına çarptırılmalarına rağmen usulsüzlük suçu işlemeye devam ettiklerini söylemişlerdir. Aksine düşünen yükümlülerin oranı ise %20'dir. Ankete katılanların %3'ü de bu konu hakkında kararsız olduğunu bildirmişlerdir.

Tablo 4.21 Usulsüzlük Cezalarını Ödedikten Sonra Usulsüzlük Suçunu İşlemeye Devam Ediyorum

Ankete Katılan Yükümlüler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Sayı	11	9	3	32	45
Yüzde	%11	%9	%3	%32	%45

Kaynak: Tez yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 4.21'den de anlaşılacağı üzere usulsüzlük cezasına çarptırılan her 27 yükümlüden 6'sı usulsüzlük cezasına çarptırıldıktan sonra usulsüzlük suçlarını işlemeye devam etmektedir. Bu durumdan da anlaşılacağı üzere usulsüzlük cezalarının usulsüzlük suçlarını dolayısıyla da vergi suçlarını ve vergi kayıplarını önlemede etkin olmadığı sonucuna ulaşmak mümkündür.

Tablo 4.22'de gösterildiği üzere ankete katılan yükümlülere usulsüzlük cezalarının olası vergi kayıplarını önlemedeki etkinliğini ortaya koyabilmek amacıyla usulsüzlük suçlarının işleme nedenlerini belirlemeye yönelik sorular yöneltilmiştir. Ankete katılanlara usulsüzlük suçlarının işleme nedeni olarak yüksek vergi oranlarının etkisi olup olmadığı sorulmuş ve ankete katılanların %54'ü yüksek vergi oranlarının varlığının usulsüzlük suçlarının işlenmesinde etkili olduğunu söylemişlerdir. Aksine düşünenlerin oranı ve bu konu hakkında kararsız olduklarını bildirenlerin oranı da %23'tür.

Tablo4.22Usulsüzlük Suçlarının İşlenme Nedeni Yüksek Vergi Oranlarıdır

Ankete Katılanlar	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Sayı	12	11	23	26	28
Yüzde	%12	%11	%23	%26	%28

Kaynak: Tez yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 4.22’de de gösterildiği üzere ankete katılan yükümlülere yüksek vergi oranları dışında usulsüzlük suçlarının işlenme nedeni olarak idarenin sahip olduğu yetkilerinin etkisi olup olmadığı sorulmuş ve ankete katılanların %32’si idarenin sahip olduğu yetkilerinin yasal sınırlarını aşacak bir biçimde kullanma eğilimi içerisinde olmasının usulsüzlük suçlarının işlenmesinde etkili olduğunu söylemişlerdir. Aksine düşünenlerin oranı %42 iken, bu konu hakkında kararsız olduklarını bildirenlerin oranı da %26’dır.

Tablo 4.23Usulsüzlük Suçlarının İşlenme Nedeni İdarenin Yetkilerini Yasal Sınırlarını Aşacak Bir Biçimde Kullanmasıdır.

Ankete Katılanlar	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Sayı	18	24	26	18	14
Yüzde	%18	%24	%26	%18	%14

Kaynak: Tez yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 4.22 ve Tablo 4.23’den de anlaşılacağı üzere usulsüzlük suçları ve olası vergi kayıplarının önlenmesinde usulsüzlük cezaları tek başına yeterli değildir. Yasa koyucuların usulsüzlük cezalarını düzenlemeden önce usulsüzlük suçunun yaratılmasına neden olabilecek uygulamaları engelleyici önlemler alması gerektiğini söylemek mümkündür. Bilindiği üzere

yükümlülerin usulsüzlük suçu ve cezalarını algılayışları da vergi kayıplarının yaratılmasında belirleyici bir rol oynamaktadır.

Tablo 4.24’de gösterildiği üzere ankete katılan yükümlülere usulsüzlük cezalarının adil bir biçimde uygulanıp uygulanmadığı da sorulmuştur. Ankete katılanların %78’i usulsüzlük cezalarının adil bir biçimde uygulanmadığını söylemişlerdir. Aksine düşünenlerin oranı ise %10’dur. Bu konu hakkında kararsız olduklarını bildirenlerin oranı da %12’dir.

Tablo4.24 Usulsüzlük Cezaları Adil Bir Biçimde Uygulanmaktadır

Ankete Katılanlar	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Sayı	60	18	12	9	1
Yüzde	%60	%18	%12	%9	%1

Kaynak: Tez yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Özetle, yükümlülerin usulsüzlük suçlarını ve bu suçların yaptırım niteliğindeki cezaların adil bir biçimde uygulanıp uygulanmadığı hususundaki algılamaları da usulsüzlük suçlarının işlenmesinde, vergi kayıplarının yaratılmasında ve nihayetinde usulsüzlük cezalarının vergi kayıplarını önlemede ki etkinliğinin ortaya konulmasında belirleyici bir rol oynadığı sonucunu çıkarmak da mümkündür.

4.7.3. Anket Çalışmasının Genel Bir Değerlendirilmesi

Bir ülkedeki vergi ceza sistemi, aslında vergi sisteminin bir parçasını oluşturmaktadır. Vergi suçu işleyen yükümlülere uygulanacak olan vergi cezalarının amaçlarını gerçekleştirebilmeleri temelde vergi ceza sistemi ile yükümlü arasındaki uyuma bağlıdır. Vergi uyumsuzluğu sonucunda düzenlenen vergi cezaları ile beklenen, mükellefi tekrar yükümlülüklerine uygun hale getirmesidir (Hatipoğlu, a.g.t., s. 71). Konuya usulsüzlük suçları açısından bakıldığında da hem usulsüzlük suçlarını işleyen yükümlülerin hem de usulsüzlük

suçlarının yaptırımını niteliğindeki usulsüzlük cezalarının hukuksal çerçevesini çizen yasaların uygulanabilirliği usulsüzlük suç ve cezalarının etkinliğine bağlıdır. Hatipoğlu'nun da belirttiği gibi (Hatipoğlu, a.g.t., s. 54), Türkiye'de gerek genel gerekse özel usulsüzlük suç ve cezaları dâhil vergilendirmeye ilişkin bir uyum sorununun olduğu bilinmektedir. Uyum sorunu sonucunda usulsüzlük suçları olarak bilinen vergi suçları ortaya çıkmaktadır. Usulsüzlük suçu işleyen yükümlünün usulsüzlük cezasına çarptırıldıktan sonra usulsüzlük suçu işlemeye devam edip etmediğini belirleyerek usulsüzlük cezalarının vergi kayıplarını önlemedeki etkinliğini tespit etmek ve idare tarafından kesilen bu cezaların yükümlü üzerinde idareye yönelik nasıl bir etki yarattığını ortaya koyabilmek gibi konular suç ve cezanın etkinliğine yön vermektedir.

Antalya ili içerisinde yukarıda bahsedilen konulara ve vergi yasalarını düzenleyen yasa koyuculara ve usulsüzlük cezaları başta olmak üzere tüm vergi cezalarını uygulayan vergi idaresine daha adil, daha etkin, vergi suçu işlemekten yükümlüyü alıkoyan yani caydırıcılığı yüksek ve vergi kayıplarının önlenmesi hususunda yol gösterici bir niteliğe sahip olacak konulara açıklık getirmek amacıyla yapılan anket çalışmasının sonuçlarını aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür:

- Anket çalışmasına katılan yükümlüler ile ilgili genel bilgiler incelendiğinde %81'inin ilköğretim ve lise, %19'unun üniversite ve yüksek lisans mezunu olduğu görülmektedir. Bununla birlikte ankete katılanların % 93'ü herhangi bir vergi cezasına çarptırılmışken, % 7'si de vergi affından yararlanmıştır. Başka bir ifadeyle söylemek gerekirse yaklaşık olarak herhangi bir vergi cezasına çarptırılan her 100 kişiden on kişi vergi affından yararlanmıştır. Bu bilgiler ışığında eğitim düzeyi ile usulsüzlük suçu sonucunda usulsüzlük cezasına çarptırılma arasında bir ilişki kurmak mümkündür. Bu ilişki, eğitim seviyesinin düşüklüğü ile usulsüzlük suçu işleme arasında doğru bir orantının varlığıdır. İlköğretim mezunu olanların tamamına yakını ve lise mezunlarının büyük çoğunluğunun usulsüzlük cezaları ile karşılaştığı görülmektedir.

Tablo 4.25 Ankete Eğitim Düzeyi ile Usulsüzlük Cezası Alma Arasındaki İlişki

Katılımcı Sayısı				
Eğitim	İlköğretim	Lise	Üniversite	Yüksek lisans
Yüzde %	23	58	12	7
Sayı	23	58	12	7
Usulsüzlük Cezası Alanlar	23	58	9	3
Usulsüzlük Cezası Almayanlar	0	0	3	4

Kaynak: Tez yazarı tarafından oluşturulmuştur.

- Tablo 4.25 incelendiğinde, usulsüzlük cezalarının hukuki niteliğinin belirlenmesi hususunda sorulan sorudan ankete katılanların % 25'i usulsüzlük cezasını adli nitelikli bir ceza olarak görürken, ankete katılanların %65'i ise usulsüzlük cezasını idari nitelikli bir ceza olarak görmektedir. Usulsüzlük cezalarını ne adli ne de idari nitelikli bir ceza olarak görenlerin oranı ise %10'dur. Ayrıca anket çalışmasında yükümlülerin usulsüzlük cezalarını nasıl algıladıkları da araştırılmıştır. Bu sorudan amaçlanan da usulsüzlük cezalarının ceza hukuku anlamındaki ceza kategorisine sokulup sokulmadığının belirlenmesidir. Çünkü literatürde usulsüzlük cezalarını mali bir yaptırım, tazminat ya da gecikme zammı olarak kabul eden görüşlere de rastlanmaktadır. Ankete katılan katılımcıların %82'si usulsüzlük cezalarını idarenin bir tür mali yaptırımı olarak görürken, %5'i gecikme zammı olarak kalan %13'te tazminat olarak gördüklerini belirtmişlerdir. Kısaca özetlemek gerekirse Türkiye'de genel ve özel usulsüzlük cezalarının, idarenin bir tür mali yaptırımı niteliğindeki para cezalarından ibaret olduğunu sonucunu çıkarmak mümkündür.
- Ankete katılan yükümlülere usulsüzlük cezalarının her yıl miktar olarak artırılmasının usulsüzlük suçlarını işlemeyi önleyip önlemediği de sorulmuştur. Ankete katılanların %80'i usulsüzlük cezalarının miktar olarak artırılmasının usulsüzlük suçları işlemeyi önlemediğini söylemişlerdir. Bununla birlikte ankete katılanların %7'si de anılan cezaların artırılmasının usulsüzlük suçlarını önlediğini söylemişlerdir. Ankete katılanların %13'ü de bu konu hakkında kararsız olduğunu bildirmişlerdir. Bu sonucun ortaya çıkması yükümlülerin usulsüzlük cezalarını bir vergi cezası olarak algılamaktan ziyade devletin ek bir geliri ya da idarenin bir tür gelir getirici işlemi olarak algıladıkları sonucuna ulaşmak mümkündür.

- Ankete katılan yükümlülere usulsüzlük cezalarına çarptırıldıklarında usulsüzlük suçu işlemeye devam edip etmedikleri sorulmuştur. Ankete katılanların %77 si usulsüzlük cezalarına çarptırılmalarına rağmen usulsüzlük suçu işlemeye devam ettiklerini söylemişlerdir. Aksine düşünen yükümlülerin oranı ise %20'dir. Ankete katılanların %3'ü de bu konu hakkında kararsız olduğunu bildirmişlerdir. Usulsüzlük cezasına çarptırılan her 27 yükümlüden 6'sı usulsüzlük cezasına çarptırıldıktan sonra usulsüzlük suçlarını işlemeye devam etmektedir. Bu durumdan da anlaşılacağı üzere usulsüzlük cezalarının usulsüzlük suçlarını dolayısıyla da vergi suçlarını caydırmada ve vergi kayıplarını önlemede etkin olmadığı sonucunu çıkarmak mümkündür.
- Ankete katılan yükümlülere usulsüzlük cezalarının olası vergi kayıplarını önlemedeki etkinliğini ortaya koyabilmek amacıyla usulsüzlük suçlarının işleme nedenlerini belirlemeye yönelik sorular yöneltilmiştir. Ankete katılanlara usulsüzlük suçlarının işleme nedeni olarak yüksek vergi oranlarının etkisi olup olmadığı sorulmuş ve ankete katılanların %54'ü yüksek vergi oranlarının varlığının usulsüzlük suçlarının işlenmesinde etkili olduğunu söylemişlerdir. Aksine düşünenlerin oranı ve bu konu hakkında kararsız olduklarını bildirenlerin oranı da %23'tür.
- Ankete katılan yükümlülere yüksek vergi oranları dışında usulsüzlük suçlarının işleme nedeni olarak idarenin sahip olduğu yetkilerinin etkisi olup olmadığı sorulmuş ve ankete katılanların %32'si idarenin sahip olduğu yetkilerinin keyfi bir biçimde kullanma eğilimi içerisinde olmasının usulsüzlük suçlarının işlenmesinde etkili olduğunu söylemişlerdir. Aksine düşünenlerin oranı %42 iken, bu konu hakkında kararsız olduklarını bildirenlerin oranı da %26'dır.
- .Usulsüzlük suçları ve olası vergi kayıplarının önlenmesinde usulsüzlük cezaları tek başına yeterli değildir. Yasa koyucuların usulsüzlük cezalarını düzenlemeden önce usulsüzlük suçunun yaratılmasına neden olabilecek uygulamaları engelleyici önlemler alması gerektiğini söylemek mümkündür. Bilindiği üzere yükümlülerin usulsüzlük suçu ve cezalarını algılayışları da vergi kayıplarının yaratılmasında belirleyici bir rol oynamaktadır. Ankete katılan yükümlülere usulsüzlük cezalarının adil bir biçimde uygulanıp uygulanmadığı da sorulmuştur. Ankete katılanların %78'i usulsüzlük cezalarının adil bir biçimde uygulanmadığını söylemişlerdir. Aksine düşünenlerin oranı ise %10'dur. Bu konu hakkında kararsız olduklarını bildirenlerin oranı da %12'dir.
- Yükümlülerin usulsüzlük suçlarını ve bu suçların yaptırımını niteliğindeki cezaların adil bir biçimde uygulanıp uygulanmadığı hususundaki algılamaları da usulsüzlük

suçlarının işlenmesinde, vergi kayıplarının yaratılmasında ve nihayetinde usulsüzlük cezalarının vergi kayıplarını önlemede ki etkinliğinin ortaya konulmasında belirleyici bir rol oynadığını da söylemek mümkündür.

SONUÇ

Gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de de olası vergi kayıplarını önlemek, yükümlülerin vergi yasalarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine kolaylıkla uyum göstermesini ve bireylerin ihtiyaçlarını karşılamak için üretilen kamu mal ve hizmetlerinin finansmanını sağlamak amacıyla uygulamada sıkça başvuru ve idare tarafından kesilen idari mali yaptırımlar niteliğine sahip ve genellikle ‘usulsüzlük cezaları’ olarak anılan vergi cezaları düzenlenmiştir.

Bilindiği üzere vergi cezalarının düzenlenme amacı, vergi yasalarına uyulmasını sağlamak, vergi suçlarını önlemek ve devletin uğraması muhtemel vergi kayıplarının önüne geçilerek devlete ek bir gelir kaynağı oluşturmaktır. Başka bir ifadeyle idari nitelikli vergi cezaları arasında sayılan usulsüzlük cezalarıyla da amaçlanan, usulsüzlük suçlarını ve devletin uğradığı ya da uğraması muhtemel vergi kayıplarını engellemektir. Bu nedenle, Türk vergi ceza hukukunda devlet vergilendirme yetkisine dayanarak idareye, idari yaptırım niteliğindeki usulsüzlük cezaları kesme yetkisi vermiştir.

Çalışma boyunca incelenen ve literatürde sıkça tartışılan konulardan biri usulsüzlük cezalarının hukuki niteliğinin belirlenmesine yönelik görüşlerdir. Başka bir ifadeyle usulsüzlük cezalarının bir tür idari yaptırım mı yoksa idari bir ceza mı olduğu konusunda ki farklı görüşlerdir. Anayasa Mahkemesi’nin 23.10.1996 tarihli kararında idari yaptırım: “idarenin bir yargı kararına gerek olmaksızın yasaların açıkça verdiği yetkiye dayanarak idare hukukuna özgü yöntemlerle, doğrudan doğruya bir işlemi ile uyguladığı yaptırımlarla, verdiği cezalar...” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımdan idari yaptırımın temel niteliklerini ortaya koymak da mümkündür. Bu nitelikler sırasıyla:

- İdari yaptırımlar hukuki açıdan idare hukuku esaslarına tabidir.
- İdari yaptırımlar mevcut bir yargı kararı olmaksızın idarenin tasarrufuna bırakılmış yaptırımlardır.
- İdare ceza kesme yetkisini kanunlardan almaktadır.
- İdare tarafından kesilen cezalar da idari yaptırım niteliğinde kabul görmektedir.

Burada idari yaptırımlar ile idari ceza arasındaki farkın net bir şekilde ortaya konulması bakımından idari ceza kavramının tanımlanmasında yarar vardır. Gözübüyük’e göre

(Gözübüyük, 2003, s.306) idari ceza: “Yönetilenlere, yönetsel düzene aykırı davranışlarından dolayı yönetimce verilen cezalardır.” İdari cezalardan amaç, kişilere kanunlara saygılı olmayı ve kanunlara uymaya zorlamaktır. Belirtilen görüşlerden usulsüzlük cezalarının hukuki niteliğinin belirlenmesine yönelik olarak tam bir fikir birliği sağlandığını söylemek mümkün değildir. Fakat usulsüzlük cezaları dahil tüm idari nitelikli vergi cezaları, uluslar arası ceza hukukunun birçok ilkesini içerisinde barındırmaktadır. Özellikle bu cezaların idare tarafından idarenin eylem ve işlemleri çerçevesinde kesiliyor ve uygulanıyor olması usulsüzlük cezalarının yukarıda belirtilen amaçları ve bu çalışma boyunca elde edilen veriler göz önünde bulundurulduğunda, idari nitelikli vergi cezalarının ve özellikle uygulamada sıkça karşılaşılan usulsüzlük cezalarının idareye tanınan ve idari yaptırımlar ile idari ceza olarak kullanılan yetkilerin genellikle para cezaları şeklinde ortaya çıkan ekonomik ceza niteliğine sahip hukuki yaptırımlar olduğu sonucunu çıkarmak mümkündür.

Çalışma boyunca incelenen konulardan biri de usulsüzlük cezalarının vergi suçlarını önlemede ve vergi yükümlülerinin vergi yasalarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmasında etkin olup olmadığının belirlenmesidir. Bilindiği üzere vergi suçlarının önlenmesinde vergi cezalarının oluşturulması gerekli ama tek başına yeterli değildir. Ancak vergi suçunun ortaya çıkmasında ya da vergi suçu sayılmayan ancak vergi kaybına neden olabilecek bir takım hukuka aykırı davranışların önlenmesinde vergi yasalarının ve vergi yasalarında düzenlenen usulsüzlük cezalarının etkin bir şekilde uygulanması gereği de son derece büyük bir önem taşımaktadır. Vergi yasalarının dolayısıyla usulsüzlük cezalarının etkin bir şekilde uygulanabilmesi de usulsüzlük cezalarının ülkelerin sosyoekonomik ve kültürel yapısına uygun olmasına bağlıdır. Çünkü usulsüzlük cezaları temelde ülkelerin anılan durumları göz önüne alınarak oluşturulmaktadır. Vergi suçlarının ve dolayısıyla yaratılan ve/veya yaratılması muhtemel vergi kayıplarının önlenmesinde oluşturulan vergi yasalarının ve ilgili yasalarda yer alan usulsüzlük cezalarının tam anlamıyla uygulanabilmesi de etkin bir vergi idaresinin varlığına bağlıdır. Vergi idaresinin etkinliğini sağlayabilmeye yönelik 1930’lu yıllardan beri değişik çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalarda vergi idaresini daha basit, esnek, anlaşılır ve ekonomik koşullara uyum sağlayabilen bir örgüt haline getirme politikası izlenmiştir. 2000’li yıllardan itibaren de söz konusu politika müşteri ve hizmet odaklı bir idare anlayışı çerçevesinde şekillenmeye başlamıştır. Her ne kadar vergi idaresinin etkinliğini sağlayabilmeye yönelik çalışmalar yapılsa da vergi idaresinin etkinliği önemli ölçüde vergi denetiminin etkinliğine bağlıdır. Başka bir ifadeyle olası vergi kayıplarının önlenmesinde vergi denetiminin etkinliği, belirleyici bir rol oynamaktadır. Bilindiği üzere beyan esasının geçerli olduğu ülkelerin hukuk sistemlerinde vergi denetiminin etkinliği vergi

cezalarının etkinliğini dolayısıyla da vergi kayıplarının önlenmesindeki etkinliğini belirlemektedir. Vergi denetimlerinin vergi kaybını önlemedeki başarısı da etkinlik açısından temel bir veri olarak kabul edilmektedir. Türkiye’de vergi kayıplarının önlenmesinde en etkili rol oynayan vergi idaresinin en etkin örgütü denetim birimi olması gerekirken, Türkiye’de vergi inceleme elemanı sayıları ile vergi denetim oranlarının düşük ve yetersiz düzeyde olması bununla birlikte Türkiye’de vergi denetiminin temel ilke ve esaslarının belirlenmemiş olması sebebiyle vergi kayıplarının önlenmesinde vergi denetiminin tam anlamıyla etkin olmadığını dolayısıyla da vergi kayıplarının önlenmesi amacıyla oluşturulan vergi yasaları ve cezalarının özellikle de usulsüzlük cezalarının vergi kayıplarını önlemede etkin olmadığı sonucunu çıkarmak mümkündür.

Çalışma boyunca incelenen konulardan bir diğeri de usulsüzlük suçu ve cezalarının olası vergi kayıplarını önlemedeki etkinliğini ortaya koyabilmek amacıyla ve aynı zamanda anılan cezaların vergi yükümlülerini vergi suçu işlemekten caydırma başka bir ifadeyle alı koymadaki etkinliğini belirlemek amacıyla oluşturulan pilot uygulama şeklinde Antalya ilini kapsayan anket çalışması oluşturmuştur. Bu çalışmadan usulsüzlük suçu ve cezalarının vergi yükümlülerinin eğitim düzeyi, anılan cezaların sahip olduğu hukuki nitelik, anılan cezaların oran ve miktarlarının düşük düzeylerde belirlenmesi, yükümlülerin usulsüzlük cezalarını bir suçun yaptırımı olarak görmemesi ve yükümlülerin usulsüzlük suçlarını ve bu suçların yaptırımı niteliğindeki cezaları adil bir biçimde uygulanıp uygulanmadığı hususundaki algılamaları da göz önünde bulundurulduğunda usulsüzlük cezalarının olası vergi kayıplarının ve dolayısıyla vergi suçlarının önlenmesinde yeterli ve etkin bir düzeyde olmadığı ve dolayısıyla bu cezaların ceza hukuku anlamında bir ceza olmadığını yani idarenin bir tür mali yaptırımı olduğu sonucuna varmak da mümkündür.

Sonuç olarak, usulsüzlük suçu ve cezalarının vergi yasalarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine yükümlülerin kolayca uymasını sağlamak ve aynı zamanda yükümlüleri usulsüzlük suçu işlemekten alıkoyacak ve dolayısıyla devletin olası gelir kayıplarını önlemek için aşağıda maddeler halinde özetlenen öneriler Türk vergi hukuk sisteminde hayata geçirilmelidir:

- Özellikle usulsüzlük cezaları dahil tüm idari nitelikli vergi cezalarına ilişkin düzenlenmelerin sıklıkla değiştirilmesi vergi yükümlülerinin yasayı algılamada güçlük çekmelerine yol açmaktadır. Söz konusu yasaların sıklıkla değiştirilmesinin bir sakıncası da yasalarda ortaya çıkan ya da çıkması muhtemel hukuki boşluklardan vergi ödevini yerine getirmek istemeyen bir kesim yükümlünün yararlanmasına yol açmakta

ve literatürde vergiden kaçınma olarak anılan durumun ortaya çıkmasına neden olmakta ve vergisini zamanında ödeyen dürüst yükümlülerin haklarını zedelemekte adeta onları cezalandırmaktadır. Bu durumda vergilemede adalet ilkesinin zedelenmesine yol açmaktadır. Bu nedenlerle adli ve idari nitelikli vergi cezalarına ilişkin hükümleri içeren vergi yasaları sıkça değiştirilmemelidir.

- Anket çalışmasında da görüldüğü üzere Türkiye’de usulsüzlük cezalarının miktar ve oran olarak düşük düzeylerde tutulması anılan cezaları düzenlenme amacından uzaklaştırmaktadır. Başka bir ifadeyle yükümlülerin usulsüzlük suçunu işlemekten alıkoymamaktadır. Yani usulsüzlük cezalarının caydırıcılığını azaltmaktadır. Bu nedenle usulsüzlük cezalarının miktar ve oranları çalışma boyunca incelenen uluslar arası hukukta ki ceza miktar ve oranları kadar yüksek tutulmalıdır. Özellikle özel usulsüzlük cezalarına ilişkin ceza tutarlarında yapılan indirimlere ilişkin düzenlemelerden ve VUK 353/2’ deki düzenlemeye ilişkin Danıştay’ın içtihat haline gelmiş kararlarından vazgeçmesi gerekmektedir. Çünkü yapılan bu düzenlemeler usulsüzlük cezalarının caydırıcılığını azaltmaktadır. Genel usulsüzlük cezalarına ilişkin olarak düzenlenen ve her ne olursa olsun aynı takvim yılında aynı neviden eylemin birden fazla yapılması durumunda ilk eylemden sonra verilecek cezaların dörtte bir oranında verilecek olması gibi genel usulsüzlük cezalarının vergi suçlarını önlemedeki etkinliğini azaltıcı düzenlemelerden de vazgeçilmelidir.
- Vergi kayıplarının önlenmesinde usulsüzlük cezaları dahil tüm adli ve idari nitelikli vergi cezaları gereklidir, fakat tek başına yeterli değildir. Adli ve idari nitelikli vergi cezalarının yanı sıra vergi yasaları, vergi idaresi ve vergi denetimi de vergi suçlarının önlenmesinde belirleyici bir rol oynamaktadır. Usulsüzlük suçlarının dolayısıyla olası vergi kayıplarının önlenmesinde vergi idaresinin son derece kararlı bir tutum izlemesi gerekmektedir. Kararlı tutumdan kasıt da vergi idaresinin devletin vergilendirme yetkisi ne dayanarak verdiği ve idarenin sahip olduğu ceza kesme yetkisini cezaların oluşturulma amacı göz önünde bulundurularak uygulaması gerektiğidir. Bu durumda vergi idaresinin etkinliğine bağlıdır. Vergi idaresinin etkinliği ise vergi denetiminin etkinliğine bağlıdır. Vergi denetiminde etkinlik sağlayabilmek içinde vergi denetim oranı yüksek tutulmalıdır. Başka bir ifadeyle idare vergi denetimlerini arttırmalıdır. Vergi denetimini gerçekleştirecek personel sayısı da arttırılmalıdır. Uluslar arası karşılaştırmalar göz önünde bulundurulduğunda vergi denetim oranları halen Türkiye’de istenilen düzeyde değildir. Bu durumun bir kanıtı olarak da 2003 – 2007 yılları arasında yapılan vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah farkının fazlalığı,

usulsüzlük cezalarının vergi kayıplarını önlemek amacıyla her yıl yeniden değerlendirilmesinde artırılmasına rağmen usulsüzlük dolayısıyla vergi suçlarının işlenmeye devam edilmesi gösterilebilir.

- Cezaların caydırıcılığını azaltan ve usulsüzlük suçları dâhil tüm vergi suçu işleyen yükümlüleri adeta ödüllendiren bir uygulama olan ‘vergi afları ve cezalarda indirim uygulamalarından da vazgeçilmelidir. Çünkü söz konusu uygulamalar hem adil bir vergi ceza sisteminin etkili bir şekilde uygulanabilmesini engellemekte hem de idarenin ve idarenin uyguladığı usulsüzlük cezalarının caydırıcılığını yani vergi suçlarını önlemedeki etkinliğini azaltmaktadır. Vergi yükümlülüğünü yerine getirmek istemeyen yükümlüler anılan durumları dikkate alarak cesaret bulabilmekte, neticede usulsüzlük suçları işlemeye devam etmektedirler.
- Türkiye’de idare ile yükümlü arasındaki uyuşmazlıkların yargıya intikal etmesi halinde idarenin davayı kaybetme olasılığı neredeyse kesindir. Bu durum ise idarenin ceza kesme dahil yapmış olduğu tüm işlemlerin tartışılabilir olduğunu göstermektedir. Yükümlü idare tarafından kesilen usulsüzlük cezaları başta olmak üzere idarenin yapmış olduğu tüm eylem ve işlemlere karşı yargı yoluna başvurduğunda idare tarafından kesilen cezalar başta olmak üzere idarenin pek çok uygulamasından kurtulma şansının yüksek olduğunu söylemek mümkündür. Konu usulsüzlük cezaları açısından değerlendirildiğinde ise usulsüzlük cezaları başta olmak üzere idari nitelikli vergi cezalarının vergi suçlarını önlemedeki etkisini azaltan bir durumdur. Aynı zamanda idarenin etkinliği ve yükümlüler üzerindeki yaptırım gücünün de azalmasına yol açmaktadır. Bu nedenle vergi idaresi ile idari yargı organları arasındaki yorum farklılıkları giderilmelidir.
- Vergi kayıplarının önlenmesi devlet için vazgeçilemez bir öneme sahiptir. Bu nedenle oluşturulan tüm vergi yasalarının ve vergi cezalarının ülkenin ekonomik koşullarını dikkate alması, ödeme gücüne göre vergi konması, vergi adaletinin sağlanması ve idarenin söz konusu cezaları keserken yasalara bağlı kalarak uygulamaya koyması gereklidir. Her şeyden önemlisi vergi kayıplarının ve vergi suçlarının önlenmesinde usulsüzlük cezaları dâhil tüm adli ve idari nitelikli vergi cezaları adil bir şekilde uygulanmalı ve bu cezaların tutarlarının artırılarak caydırıcılıklarının artacağı şeklindeki yaklaşımdan bir an önce vazgeçilmelidir.

KAYNAKÇA

About the Ministry of Taxation of the Russian Federation, http://www.garweb.ru/project/mns/en/law/garweb_law/10800200/10800200024.htm#20016,Tax Code Of The Russian Federation Part One No. 146-FZ, (Erişim Tarihi:.27/03/2009)

Abgabenordnung, <http://www.buzer.de/gesetz/1966/index.htm>, (Erişim Tarihi:12/01/2009)

Alm, J. ve Beck, W., “Tax Amnesties and Compliance in the Long Run: A Times Series Analysis”, **National Tax Journal**, Vol. 46, March 1993

Akdoğan A., **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005

Akdoğan, A., **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008

Aktan C. C., Dileyici D., Vural Y., **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006

Aktan C. C., **Yeni İktisat Okulları**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2004

Aktan C. C., “Çağdaş İktisadi Düşünceler”, **DEÜ, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 5, Sayı 1-2, 1990

Ataç, B., **Maliye Politikası**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2002

Ay, E., “Vergi Suç ve Cezaları”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006

Aydın, M., **Küreselleşmeye Genel Bir Bakış, Siyasi, Ekonomik ve Kültürel Boyutu ile Küreselleşme**, Ufuk Kitapları, İstanbul, 2002.

Baykara, “Vergi Tarihinin Hukuki Analizi”, http://www.baykaraymm.com/makaleler/makale/Vergi_Tarihinin_Hukuki_Analizi.doc, (Erişim Tarihi:25/05/2009)

Bayraklı, H. H., **Türk ve Alman Vergi Hukukunda Vergi Gizliliğine Uymama Suçu**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Afyon, 1999

Bilgin, S., “Mali Cezalar İle Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların Vergi Yasalarının Uygulanması Bakımından Etkinliğinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Doktora Tezi, Ankara, 2006

Candan, T., **Vergi Suçları ve Cezaları**, Süryay Yayınevi, İstanbul, 1994

Capet, M-F., **Vergi Kaçakçılığı**, Çeviren: C.Erçoklu, Ankara, 1954

Clotfelter, C. T., “Tax Evasion and Tax Rates”, **The Review of Economics and Statistics**, Vol. 125, August, 1983, <http://www.jstor.org>, Erişim Tarihi:20.09.2009

Code Général Des Impôts, http://www.finances.gov.ma/esp_doc/util/file.jsp?iddoc=2410, (Erişim Tarihi:03/02/2009)

Çetin, G., “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, **Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Yıl:7, Cilt: 14, Sayı:2 2007

Demirbaş, T., **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002

Doğrusöz, A. B., “Vergi Cezalarında Tekerrür”, **Dünya Gazetesi**, 23/09/2004, (Erişim Tarihi:29/11/2008)

Dönmezer, S., **Kriminoloji**, Beta Yayınları, İstanbul, 1994

Dönmezer, S. ve Erman, S., **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım Cilt 1**, Beta Yayınları, İstanbul, 1997

Düzbakar, Ö., “Osmanlı Döneminde Mahalle ve İşlevleri”, **Uludağ Üniversitesi Fen-Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:4, Sayı:5, Şubat 2003

Edizdoğan, N., Taş, M. Ve Çelikkaya, A., **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Yayınları, Bursa, 2007

Erkan H., **Ekonomi Politikasının Temelleri**, Aydın Kitabevi, İzmir, 1984

Felstein, M., “Canadian Tax Penalties”, <http://www.toronto-accountant.ca/tax-penalties.php>, 2008, (Erişim Tarihi:16/03/2009)

Giray F., **Maliye Tarihi**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2006

Gözler K., **Hukuka Giriş**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2008

Göze, A., **Liberal Marxiste Faşist ve Sosyal Devlet**, Beta Yayınları, İstanbul, 1995

Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003

Günday, M., **İdare Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2002

Hakeri, H., **Ceza Hukuku**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006

Hatipoğlu, M., “Türkiye’de Vergi Suç ve Cezalarının Algılanması Üzerine Ampirik Bir Çalışma (Uşak İli Uygulama Sonuçları)”, Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Afyon, 2007

Hungary introduces new tax regime,
<http://www.internationaltaxreview.com/?Page=9&PUBID=210&ISS=25204&SID=715236>,
(Erişim Tarihi: 20/02/2009)

İçel, K. ve Diğerleri, **Suç Teorisi**, Beta Yayınları, İstanbul, 2000

İçel, K. ve Diğerleri., **Yaptırım Teorisi**, Beta Yayınları, İstanbul, 2002

Internal Revenue Code,
http://www.irs.gov/publications/p17/ch01.html#en_us_publink100032074 Publication 17,
2008, (Erişim Tarihi: 07/03/2009)

IRS Notices and Bills, Penalties and Interest Charges, <http://www.irs.gov/taxtopics/tc653.html>, 26/02/2009, (Erişim Tarihi: 08/03/2009)

Kaboğlu, İ., Ö., **Anayasa Hukuku Dersleri (Genel Esaslar)**, Legal Yayınları, İstanbul, 2009

Karyağdı, N., **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresinde Vergi İncelemesi**, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara, 2007

Kayıhan, İ. Ve Donay, S., **Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku**, İstanbul, 1987

Klein, J. E., **Federal Taxation**, Mc Graw Hill Book Company, Newyork, 1994

K.Uzunali, E. ve Mollamustafaoğlu M., “Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği”, **E- Yaklaşım**, Sayı:198, Ankara, 2009

Kırbaş, S., **Vergi Hukuku**, Adım Yayıncılık, Ankara, 2001

Kızılot, ř., **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler**, C.II, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1994

Malik, A.S.ve Schwap, R. M., “The Economics of Tax Amnesties”, **Journal Of Public Economics**, 46, 1991

Maliye Bakanlığı APK Kurulu APK Kurulu Araştırmaları.1986/275, “Vergi Kapasitesi”, <http://www.vergiportali.com/doc/Vergikapasitesi.pdf>, (Erişim Tarihi:20/10/2008)

Mutluer M., Öner E , ve Kesik A , **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007

Mutluer, K., “Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği”, **Eskişehir İ.T.İ.A.Dergisi**, Yıl:75, Sayı:.

OECD, **Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries**,: Comparative Information Series, Paris, 2006

Öncel, M. Kumrulu, A. ve Çağan, N., **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008

Öner, E., **Mali Olaylar ve Düzenlemeler Işığında Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare**, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Ankara, 2001

Özyer, M. A., **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Acar Matbaacılık, İstanbul, 2003

Percy, H., **Staples and Back Duty**, London, 1981

Reynoud, P.L., **Vergi Karşısında Mükellefin Ruh Haleti**, Çeviren: C. Erçoklu, Maliye Vekaleti, Maliye Tetkik Kurulu Yayını, Ankara, 1955

Rosen, H. S., **Public Finance**, Mc Graw Hill Company, Newyork, 2005

Saraçoğlu, F., “Vergilendirme Yetkisi”, http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_9.pdf, (Erişim Tarihi:15/10/2008)

Saraçoğlu, F., “Vergi Afları, Vergiye Uyum ve Türkiye Uygulamaları”, http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_13.pdf, (Erişim Tarihi: 14.09.2009).

Savaş, V., **İktisatın Tarihi**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2000

Sayar, N., **Kamu maliyesi - Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri**, C. 1, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, İstanbul, 1975

Seven, B., http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_35.htm, 10/04/2007, (Erişim Tarihi: 17/12/2008)

Silvani ve Baer, “Vergi İdaresi Reform Stratejisinin Planlanması:Tecrübe ve İlkeler”, Çev. Özgür Saraç, **Türk İdare Dergisi**, Yıl:72, Sayı:426, Mart 2000

Sin, S., “Türkiye de Vergi Adaleti Açısından Dolaylı Vergiler”, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim dalı Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 1996

Sokullu, F., **Kriminoloji**, Beta Yayınları, İstanbul, 2007

Sonsuzoğlu, E., “Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim dalı Doktora Tezi, İstanbul, 1997

Study Of Present-Law **Penalty and Interest Provisions as Required By Section 3801 Of The Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act Of 1998** (Including Provisions Relating To Corporate Tax Shelters), Volume I, Washington: Prepared By The Staff Of The Joint Committee on Taxation July22, 1999, U.S. Government Printing Office, 1999

Şeker, N., **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta Yayınları, İstanbul, 1994

Oğurlu, Y., “İdari Ceza Hukuku ve İdari Yaptırımlar”,<http://www.archiv.jura.uni-saarland.de/turkish/YOgurlu.html>, (Erişim Tarihi: 25/11/2008)

Şenyüz D., **Vergi Ceza Hukuku**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2003

Tax Collection and Administration Law,

<http://www.chinatax.gov.cn/n6669073/n6669088/6887981.html>, 2007, (Erişim Tarihi: 21/03/2009)

Taxes Management Act

<http://www.generalcommisioners.gov.uk/Documents/RulesLegislation/TMA1970ConsolidatedJan08.pdf>, (Erişim Tarihi: 08/03/2009)

Tiryaki, T. ve Gürsoy, T., “Ekonomik Suç Kavramı Ve Sigortacılık Suçlarının Bu Açıdan Değerlendirilmesi”, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/ders55m3.pdf>, (Erişim Tarihi: 29/11/2008)

Torgler, B. ve Shlategger, A C., “Tax Amnesty and Political Participation” Financial aid from the WWZ-Forum (Project No. B57) and the SwissNatal Science Foundation (Project No.5004-58524), 2003

Tek, Z., ve Çetinkaya, E., M.,”İç Denetim”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Sayı:20,

Üyümez, E., “Türkiye’de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Doktora Tezi”, Eskişehir, 2004

Üyümez, E.,”Kabahatler Kanunu ve İdari Vergi Cezalarında İndirim”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:198, Ankara, 2009-11-28

Vaguine, VV, “The Shadow Economy and Tax Evasion in Russia”, **The Ethics of Tax Evasion**, Dumont, N.J, 1998

Valente, P., “Europe’s Tax Penalties Compared”, **International Tax Review**, Vol. 9, Iss 7, July-August 1998.

Varcan, N ve Çakır, T., **Maliye Tarihi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2000

Yılmaz, H., **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1984

Yiğit, U., **Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2004

Yücel, T., M, “Ceza Adaletinde Rasyonellik Bildirisi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:2, Ankara, 1997, s.2

Yararlanılan İnternet Kaynakları

http://www.worldwide-tax.com/germany/germany_tax.asp, March 2008, Erişim Tarihi: 15/01/2009

http://www.zoll.de/english_version/faq/ao_passenger_traffic/_bo_non_ec?countries/index.html, June 2007, Erişim Tarihi: 18/01/2009

“Tax Inspections in France, Levels Of Tax Control, <http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/tax-inspection/sanctions>, Erişim Tarihi: 04/02/2009

http://www.worldwide-tax.com/france/france_tax.asp, March2008, Erişim Tarihi: 04/02/2009

http://www.lexinter.net/CGI/sanctions_penales_1.htm, Erişim Tarihi: 05/02/2009

http://www.worldwide-tax.com/hungary/hungary_tax.asp, Septamber 2008, Erişim Tarihi: 20/02/2009

http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_highlights_2009_hungary.pdf,
Inertanional Tax, Erişim Tarihi: 22/02/2009

<http://www.uscourts.gov/library/turkish.pdf>, Erişim Tarihi: 02/03/2009

<http://www.fourmilab.ch/ustax/www/context.html>, Erişim Tarihi: 04/03/2009

<http://www.fourmilab.ch/ustax/www/t26-F-75-A-1-7201-7202-7203.html>, Erişim Tarihi: 04/03/2009

http://www.irs.gov/irb/2008-04_IRB/or01.html, Erişim Tarihi: 08/03/2009

<http://www.hmrc.gov.uk/esd-guidance/s17-guidance-notes-2006-07.pdf>, Erişim Tarihi: 08/03/2009

<http://www.hmrc.gov.uk/about/new-penalties/penalties-leafleft.pdf>, Erişim Tarihi: 08/03/2009

<http://www.hmrc.gov.uk>, Erişim Tarihi: 10.03.2009

<http://www.cra-arc.gc.ca/tx/ndvdlis/tpcs/ncm-tx/ntrst/menu-eng.html>, 2009 Erişim Tarihi: 15/03/2009

http://www.worldwide-tax.com/canada/canada_tax_news.asp, 2009 Erişim Tarihi: 19/03/2009

<http://www.hkicpa.org.hk/china/taxation/articles/members.doc/2003/Feb2003pdf>,
Erişim Tarihi: 21/03/2009

http://www.accaglobal.com/pubs/honkong/members/perspective/archieve/2004/181204_p23-24pdf, Winter2004, Erişim Tarihi: 20/03/2009

http://www.worldwide-tax.com/china/china_tax.asp, March 2008, Erişim Tarihi: 20/03/2009

http://www.worldwide-tax.com/russia/russia_tax.asp, April 2008, Erişim Tarihi: 25/03/2009

<http://tdkterim.gov.tr/seslisozluk/?kategori=yazimay&kelimesec=067671>, Erişim Tarihi: 14/10/2008

<http://www.ekonomist.com.tr/apps/dictionary.app/dictionary.php/es.dict/paraekonomisi>, Erişim Tarihi: 14/10/2008

<http://tr.wikipedia.org/wiki/Milliyet%C3%A7ilik>, Erişim Tarihi: 17/11/2008

<http://www.denizlismmmo.org/default.asp?kid=114&iid=780>, Erişim Tarihi: 17/11/2008

<http://www.iktisat.sakarya.edu.tr/iktisat.htm>, Erişim Tarihi: 14/10/2008

http://www.ekodialog.com/Konular/vergi_iadesi_istisnası.html, Erişim Tarihi: 14/10/2008

http://www.wkodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_nedir.html, Erişim Tarihi: 14/10/2008

<http://tr.wikipedia.org/wiki/Maliye>, Erişim Tarihi: 14/10/2008

[ekutup.dpt.gov.tr/vergi/yilmazh/vergi1.doc](http://www.ekutup.dpt.gov.tr/vergi/yilmazh/vergi1.doc), Erişim Tarihi: 14/10/2008

<http://www.canaktan.org/yeni-trendler/devlet-felsefe/geleneksel-yeni.htm>, Erişim Tarihi: 17/10/2008

http://www.canaktan.org/ekonomi/anayasal_iktisat/diger_yazilar/ekeraycaanayasaliktisat.pdf, Erişim Tarihi: 17/10/2008

<http://www.canaktan.org/ekonomi/iktisatokullari/okullar/neoklasik-iktisat.htm>, Erişim Tarihi: 16/10/2008

http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/kamu_ekonomisi/kamu-ekonorasyoneli.pdf, Erişim Tarihi: 16/10/2008

<http://www.canaktan.org/ekonomi/iktisat-okullari/anasayfa-iktisat-okullari.htm>,

Erişim Tarihi: 17/11/2008

<http://www.canaktan.org/yeni-trendler/devlet-felsefe/geleneksel-yeni.htm>, Erişim Tarihi: 10/11/2008

http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/liberaldemokrasi/aktan-demokrasi-liberalizm.pdf, Erişim Tarihi: 02/11/2008

http://tr.wikipedia.org/wiki/Magna_Carta, Erişim Tarihi: 09/11/2009

<http://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa24.htm>, 84. madde, Erişim Tarihi: 20/11/2009

<http://www.atonet.org.tr/yeni/index.php?p=198&l=1> , ATO, Erişim Tarihi: 12/11/2008

http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_kapasitesi_vergi_gayreti, Erişim Tarihi: 20/11/2008

<http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5237.html,2/1>, Erişim Tarihi: 23/11/2008

http://www.wikipedia.org/wiki/Kusursuz_sorumluluk, Erişim Tarihi: 25/11/2008

<http://www.yargitay.gov.tr>, Erişim Tarihi: 25/11/2008

http://www.pwc.com/tr/tur/ins-sol/publ/gecs2007_Turkeyreport_tr.pdf Erişim Tarihi: 25/11/2008

<http://rega.basbakanlik.gov.tr/eskiler/2007/03/20070322-16.htm>, Erişim Tarihi: 15/12/2008

<http://www.tbmm.gov.tr/Anayasa.htm>, Erişim Tarihi: 02/12/2008

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, Erişim Tarihi: 21/04/2009

<http://www.danistay.gov.tr>

EKLER**ANKET FORMU**

Sayın İlgili,

Bu anket formu, T.C. Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde hazırlanan “ Türk Vergi Ceza Hukukunda Usulsüzlük Suçu ve Cezaları” adlı yüksek lisans tez çalışmasına yardımcı olması amacıyla bilimsel amaçlı olarak düzenlenmiştir. Anket sorularına titizlikle vereceğiniz cevaplar, siz vergi yükümlülerinin usulsüzlük suçu ve cezalarına karşı nasıl bir tutum içerisinde olduğunu, usulsüzlük suçu ve cezalarının olası vergi kayıplarını önlemedeki etkinliğini, uygulanabilirliğini ortaya koymada veri teşkil edecektir. Vereceğiniz yanıtlar, bu çalışmanın amacının gerçekleşmesinde yardımcı olacaktır. Aynı zamanda bu anket sonuçları çalışma amacının dışında kullanılmayacak ve kişi/kurum adları da kesinlikle belirtilmeyecektir. 17 sorudan oluşan bu anketi cevaplayarak çalışmaya sağladığımız katkı için şimdiden teşekkür eder saygılar sunarım.

Metin MOLLAMUSTAFAOĞLU
Akdeniz Üniversitesi S.B.E.
Maliye Anabilim Dalı

1) Cinsiyetiniz nedir? Bay () Bayan ()

2) Yaşınız kaçtır? 30 Yaş ve altı () 30 Yaş ve üstü ()

3) Eğitim düzeyiniz nedir?

İlköğretim ()

Lise ()

Lisans ()

Lisansüstü ()

4) Ticari işletmenizin hukuki statüsü nedir?

Anonim Sirket ()

Limited Sirket ()

Kollektif sirket ()

Adi Ortaklık ()

Diger ()

5) Gelir getirici faaliyetlerinizi kaç yıldır yapmaktasınız?yıldır yapmaktayım.**6) Usulsüzlük cezalarını nitelik olarak aşağıdakilerden hangisine uygun buluyorsunuz.**

() Ceza olarak değil vergi zammı olarak görüyorum

() Tazminat olarak kabul ediyorum

() İdari bir ceza olarak görüyorum

7)Usulsüzlük suç ve cezaları ile ilgili bilgilere hangi yolla ulaşıyorsunuz?

() Gazete, Dergi, Radyo-Tv, internet aracılığıyla

() Muhasebecim Vasıtasıyla

() İş Arkadaşlarım ve Çevremden Duyduklarım

() Meslek Odalarından

() Bu Konularda Bizzat Araştırma

Önermeleri Okuyarak Hangi Seçeneğin Size Uygun Olduğunu (x) İşareti İle Belirtiniz						
8.	Daha önce vergi cezasına çarptırıldınız mı?	Evet		Hayır		
9.	Daha önce vergi affından yararlandınız mı?	Evet		Hayır		
10.	Usülsüzlük suçu adli bir suçtur.	Evet	Fikrim yok		Hayır	
11.	Usülsüzlük suçu idari bir suçtur.	Evet	Fikrim yok		Hayır	
12.	Hangi sıklıkla usülsüzlük cezasına çarptırılıyorsunuz?	Hiçbir zaman	Bazen		Sık sık	
13.	Usülsüzlük cezalarının her yıl artırılması, usülsüzlük suçlarının işlenmesini önlemektedir.	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
14.	Usülsüzlük cezalarını ödedikten sonra usülsüzlük suçu işlemeye devam ediyorum.	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
15.	Usülsüzlük suçu işlemeye devam etmeniz temel nedeni idarenin keyfi bir uygulaması olduğunu düşünmenizdir.	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
16.	Usülsüzlük suçu işlemeye devam etmeniz temel nedeni, yüksek vergi oranlarıdır.	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
17.	Usülsüzlük cezaları adil bir şekilde uygulanmaktadır	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum

ÖZGEÇMİŞ

Adı ve SOYADI :Metin MOLLAMUSTAFAOĞLU
Doğum Tarihi ve Yeri :25/07/1984, Antalya
Medeni Durumu :Bekar

Eğitim Durumu

Mezun Olduğu Lise :Antalya Lisesi / Antalya
Lisans Diploması :Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü
Yüksek Lisans Diploması :
Tez Konusu :Türk Vergi Ceza Hukukunda Usulsüzlük Suçu ve Cezaları
Yabancı Dil / Diller :İngilizce

Bilimsel Faaliyetler**İş Denevimi**

Çalıştığı Kurumlar :Özel Akademi Genç Yaklaşım Açık öğretim Kursu (2008)
: T.C. Ziraat Bankası A.Ş. Güzeloba Şubesi Antalya (2009)
Adres :Güzeloba Mahallesi Kader 1 Sokak İbrahim Metin Apartmanı 2/6
Tel. no :0 242 349 09 45