



T.C.  
GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRK VERGİ CEZA SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİ  
VE BİR UYGULAMA

Hazırlayan  
Fatih PEKŞEN

Maliye Ana Bilim Dalı  
Yüksek Lisans Tezi

Danışman  
Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN

TOKAT – 2009

T.C.  
GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRK VERGİ CEZA SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİ  
VE BİR UYGULAMA

Hazırlayan  
Fatih PEKŞEN

Maliye Ana Bilim Dalı  
Yüksek Lisans Tezi

Danışman  
Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN

TOKAT – 2009

*Beni bugünlere getiren değerli aileme...*

## TÜRK VERGİ CEZA SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİ VE BİR UYGULAMA

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: 02 / 10 / 2009

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)

Başkan : Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN

Üye : Doç Dr. Kadir ARDIÇ

Üye : Yrd. Doç Dr. Halit ÇİÇEK

Üye : .....

Üye : .....

İmzası



Bu tez, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun ...../...../..... tarih ve ..... sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul edilmiştir.

Enstitü Müdürü: .....



T.C.  
GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Bu belge ile bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik ilkelere uygun olarak toplanıp sunulduğunu, bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçlara atıf yaptığımı ve kaynağını gösterdiğimi beyan ederim.

(.../.../200...)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı ve Soyadı

.....

İmzası

## TEŞEKKÜR

Bu çalışmanın oluőmasında emeği geçen tez danışman hocam sayın Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN, sayın Doç. Dr. Kadir ARDIÇ, sayın Yrd. Doç. Dr. Halit IEK, Gelir İdaresi Başkanlığı M¼d¼r¼ sayın Firuzan H. TIĞLI, Devlet Gelir Uzmanı Nazım KANKILIÇ, Vergi Denetmen Yrd. Sedat İÇEL, Gelir Uzman Yrd. Nuri AYDOĞDU baőta olmak üzere yardımlarını esirgemeyen b¼t¼n Gelir İdaresi Başkanlığı alıőanlarına, Mali M¼őavir Ömer Faruk KUNT ve Öğretmen Ramazan Kaya' ya sonsuz teşekkür ederim.

## ÖZET

Her ülke, kendi vatandaşlarının refah düzeyini mümkün olabildiğince yükseltmek ve bu amaca hizmet edecek oranda sürekli bir ekonomik büyümeyi gerçekleştirmek istemektedir. Bireylerin refah düzeyinin yükseltilmesi amacı doğrultusunda, vergilemenin önemi kaçınılmaz olmaktadır. Çünkü bir devletin asli ve sağlıklı gelir kaynağını vergiler oluşturur. Burada en önemli faktör, ekonomik büyümeyi olumsuz etkilemeyecek bir vergi sisteminin uygulanabilmesidir. Diğer bir ifadeyle; vergiler kamu harcamalarını finanse edecek kadar yeterli, aynı zamanda piyasa ekonomisi aktörlerinin davranışları üzerindeki olumsuz etkisi mümkün olduğu kadar az olmalıdır.

Kamu idaresi, verginin toplumu oluşturan bütün bireyler tarafından gönüllü olarak benimsenmesini ve bir ödev olarak kabul edilmesini ister. İdare, gelir kaybını en aza indirmek ve vergilemeye ilişkin ödevlerini yerine getirmeyen mükellefleri caydırmak maksadıyla bazı cezalar öngörmektedir. İdarenin de mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sağlamasını hedef olarak aldığı günümüzde, vergi cezalarının etkin olmaması bunu engellemektedir. Vergi ceza sisteminin istenilen ölçüde amacına ulaşamaması birçok aksaklığı da beraberinde getirmektedir. Ülkemizde de, uygulanmakta olan vergi cezaları sürekli tartışma konusu olmaktadır. Bu nedenle, Türk Vergi Ceza Sistemimizin etkin olup olmadığı ve etkin değilse bunun nedenlerinin neler olduğu incelenmeye alınmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde, vergi sistemimizin içinde yer alan cezalar hakkında teorik olarak bilgiye yer verilmiştir. İkinci bölümünde ise, vergi cezalarının etkinliğine dair bir alan araştırması yapılmıştır. Sonuç bölümünde de, yapılan araştırma neticesinde, vergi ceza sistemimizin daha etkin olabilmesi için yapılması gerekenler belirtilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, Vergi Cezaları, Etkinlik

## **ABSTRACT**

Every country aims to realize sustainable economic growth to enhance the wealth of its own citizens. In order to enhance wealth of the individuals, the significance of taxation is inevitable. Because, a governments primary and healthy income sources are taxes. The main factor here is, to practise a tax system, which does not influence the economic growth negatively. In other words, taxes should suffice to finance public expenditures, where in the mean time their negative effect on the market economy actors behaviors should be less as possible.

Public administration demands from every individual in the community to embrace taxes voluntarily and to accepted them as an obligation. The administration puts forward some fees and penalties in order to minimize income loss and to deter taxpayers who do not fulfill their obligations according to taxation. Where today as the administration aims the taxpayers to embrace taxes voluntarily, ineffective tax penalties prevent this achievement. Along with the tax penalty system falling short of the mark, comes many defects. The tax penalties in our country are also being an everlasting discussion topic. Therefore, it has been analyzed whether the Turkish Tax Penalty System is effective or not and the reasons behind this ineffectiveness.

In the first chapter of this study, it has been given place to theoretical information about the tax penalties in our tax system. In the second chapter, a field survey about the effectiveness of the tax penalties has been carried out. In the resolution chapter, as a result of the survey, the necessary steps are stated out to enhance effectiveness of our tax penalty system.

**Key Words:** Tax, Tax Penalties, Effectiveness



## İÇİNDEKİLER

ETİK SÖZLEŞME.....	i
TEŞEKKÜR .....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT .....	iv
İÇİNDEKİLER .....	v
TABLolar LİSTESİ.....	xiv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xiv
GİRİŞ .....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE UYGULANMAKTA OLAN VERGİ SUÇ VE CEZALARI

I. VERGİ SUÇ VE CEZALARI.....	4
A. Vergi Suçları ve Unsurları .....	5
1. Maddi Unsur .....	7
2. Manevi Unsur.....	8
B. Vergi Cezalarının Amacı ve Önemi .....	9
1. Vergi Cezalarının Amacı .....	10
2. Vergi Cezalarının Önemi .....	11
II. TÜRKİYE'DE VERGİ SUÇ VE CEZALARI .....	11
A. Mali Nitelikli Suçlar ve Cezaları.....	12
1. Vergi Ziyat Suçu ve Cezası.....	13
1.1. Vergi Ziyatının Unsurları.....	15
1.2. Vergi Ziyat Cezasının Uygulanması .....	16
1.2.1. Anayasa Mahkemesinin İptal Kararından Önce Vergi Ziyat Cezası.....	17

1.2.2. Anayasa Mahkemesinin İptal Kararı ve Günümüz Uygulaması .....	18
1.2.3. Vergi Ziyat Cezasının Uygulanmasına İlişkin Genel Açıklama .....	25
2. Usulsüzlük Suçu ve Cezası .....	25
2.1. Çeşitleri .....	26
2.1.1. Birinci Derece Usulsüzlükler .....	26
2.1.2. İkinci Derece Usulsüzlükler .....	28
2.2. Usulsüzlük Cezalarına Ait Cetvel .....	29
3. Özel Usulsüzlük Suçu ve Cezası .....	31
3.1. Çeşitleri Fatura ve Fatura Yerine Geçen Belgelerin Alınmaması, Verilmemesi ve Diğer Şekil ve Usul Hükümlerine Uyulmaması .....	31
3.2. Damga Vergisinde Özel Usulsüzlük Suçu ve Cezası .....	35
3.3. Bilgi Vermekten Çekinme ve İnceleme Elemanlarına Yardımcı Olmama Fiili .....	36
B. Ceza Hukuku Anlamında Suçlar ve Cezaları .....	39
1. Kaçakçılık Suçu ve Cezası .....	39
1.1. Onsekiz Aydan Üç Yıla Kadar Hapis Cezası Öngören Fiiller .....	40
1.2. Üç Yılda Beş Yıla Kadar Hapis Cezası Öngören Fiiller .....	41
1.3. İki Yılda Beş Yıla Kadar Hapis Cezası Öngören Fiiller .....	42
1.4. 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Kapsamında Kaçakçılık Suçlarına Uygulanacak Ceza İle İlgili Tablo .....	43
2. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu .....	44
3. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezası .....	47
III. VERGİ CEZALARINA İLİŞKİN BAZI ÖZEL HUSUSLAR .....	48
A. Vergi Cezalarında Katılma, Birleşme ve Tekerrür .....	48
1. Katılma (İştirak) .....	48
2. Birleşme .....	49

3. Tekerrür .....	51
B. Vergi Cezalarını Sona Erdiren ve Kaldıran Nedenler .....	53
1. Ödeme.....	53
2. Ölüm .....	54
3. Zamanaşımı .....	54
3.1. Tahakkuk Zamanaşımı .....	55
3.2. Tahsil Zamanaşımı .....	55
4. Düzeltme .....	56
4.1. Vergi Hataları .....	56
4.1.1. Hesap Hataları .....	56
4.1.2. Vergilendirme Hataları .....	57
4.2. Düzeltmede Usul.....	58
5. Terkin.....	59
6. İndirim .....	61
7. Pişmanlık ve İslah .....	62
8. Uzlaşma .....	66
8.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma.....	68
8.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	70
9. Af.....	72

## İKİNCİ BÖLÜM

### ANKARA'DA FAALİYETTE BULUNAN MÜKELLEFLERE YÖNELİK ALAN

#### ARAŞTIRMASI VE ANALİZİ

I. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ .....	75
A. Araştırmanın Amacı .....	75
B. Araştırmanın Önemi .....	76
II. ARAŞTIRMANIN PROBLEM CÜMLESİ .....	77
III. ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI .....	77
IV. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ .....	77
A. Araştırmanın Evreni .....	77
B. Araştırmanın Örnekleme .....	79
C. Veri Toplama Aracı .....	80
D. Verilerin Analizi.....	80
V. BULGULAR.....	81
A. Genel Bulgular .....	81
1. Demografik Değişkenlere İlişkin Bulgular.....	81
1.1 Mükelleflerin Cinsiyet Durumu .....	81
1.2. Mükelleflerin Eğitim Durumu .....	82
1.3. Mükelleflerin Yaş Dağılımı .....	82
1.4. Mükelleflerin Kayıtlı Yükümlülük Süreleri .....	83
1.5. Mükelleflerin Kazanç Gruplarına Göre Dağılımı .....	83
2. Mükelleflerin Vergi Cezalarıyla İlgili Bilgi Düzeyine İlişkin Bulgular .....	84
2.1. Vergi Mükelleflerinin Vergi Cezaları Hakkındaki Genel Bilgileri.....	84
2.2. Mükelleflerin İşe Başlama Bildirimini Bilip Bilmediklerine İlişkin Soru.....	85
2.3. İşe Başlama Bildirimi Yapılmamasının Cezasına İlişkin Soru .....	86

2.4. İşi Bırakmanın Bildirilmesine İlişkin Soru.....	87
2.5. İşi Bırakma Bildirimi Yapılmamasının Cezasına İlişkin Soru .....	87
2.6. Vergi Levhası Asılma Zorunluluğuna İlişkin Soru .....	88
2.7. Vergi Levhası Asılmamasının Cezasına İlişkin Soru .....	89
2.8. Alışveriş Esnasında Fatura Pazarlığı Yapılmasına İlişkin Soru.....	90
2.9. Fatura Düzenleme Mecburiyetine İlişkin Soru .....	90
2.10. Fatura Düzenleme Mecburiyetine Uyulmaması Halinde Uygulanacak Olan Cezaya İlişkin Soru.....	91
2.11. Sahte Belge Düzenlenmesine İlişkin Soru.....	92
2.12. Sahte Belge Düzenlenmesi Halinde Kesilecek Cezaya İlişkin Soru .....	92
2.13. Bilmeden Sahte Fatura Almaya İlişkin Soru .....	94
2.14. Bilmeden Sahte Fatura Almanın (Kullanmanın) Cezasına İlişkin Soru .....	94
2.15. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemeye İlişkin Soru.....	96
2.16. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemenin Cezasına İlişkin .....	97
2.17. Vergi İncelemesi Yapılıp Yapılmadığına İlişkin Soru.....	98
3. Mükelleflerin Vergi Ceza Sistemiyle İlgili Algılarına İlişkin Bulgular .....	99
3.1. Mükelleflerin Vergi Suçlarına Bakış Açısı.....	100
3.2. Vergi Cezalarının Gerekli Olup Olmamasına İlişkin İfade .....	101
3.3. Vergi Cezalarının Mükellef Üzerine Yük Oluşturması .....	102
3.4. Vergi Suçlarını Önlemede Cezaların Tek Başına Yeterli Olup Olmadığı .....	103
3.5. Vergi Suçu İşleyen Uyanık mıdır? .....	104
3.6. Mükellefin “Vergi Kaçakçısı” Olarak Adlandırılması .....	105
3.7. Vergi Cezaları Ağırdır Ama Başka Nedenlerle Etkin Değildir .....	106
3.8. Vergi Denetimlerinin Vergi Suçunu Önlemede Rolü.....	107
3.9. Mükelleflerin Uzlaşmadan Memnun Olup Olmadıkları .....	108

3.10. Mükelleflerin Vergi Aflarına Bakış Açılırları .....	109
3.11. Mükelleflerin “Uzlaşma” Algıları .....	110
3.12. Vergi Denetimlerinin Yeterli Olup Olmadığı .....	111
3.13. Mükelleflerin Af Beklentisi .....	112
3.14. Vergi Cezalarına Karşı Dava Açabilme .....	113
3.15. Vergi Oranlarının Düşürülmesinin Etkisi .....	115
3.16. Vergi Cezalarına Dava Açan Mükelleflerin Davayı Kazanma Olasılığı .....	116
B. Özel Bulgular .....	117
1. Mükelleflerin Bilgi Düzeyine İlişkin Bulguların Demografik Değişkenlere Göre Analizi .....	117
1.1. Mükelleflerin Eğitim Durumlarına Göre .....	117
1.1.1. Sahte Fatura Düzenlemenin Cezasının Ne Olması Gerektiği Sorusuna Mükelleflerin Eğitim Durumlarına Göre Verdiği Yanıtlar .....	117
1.1.2. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemenin Cezasının Ne Olması Gerektiği Sorusuna Mükelleflerin Eğitim Durumlarına Göre Verdiği Yanıtlar .....	119
1.2. Mükelleflerin Faal Mükellefiyet Sürelerine Göre .....	120
1.2.1. Sahte Fatura Düzenlemenin Cezasının Ne Olması Gerektiği Sorusuna Mükelleflerin Mükellefiyet Sürelerine Göre Verdiği Yanıtlar .....	120
1.2.2. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemenin Cezasının Ne Olması Gerektiği Sorusuna Mükelleflerin Mükellefiyet Sürelerine Göre Verdiği Yanıtlar .....	121
1.3. Mükelleflerin Kazanç Gruplarına Göre .....	122
1.3.1. Sahte Fatura Düzenlemenin Cezasının Ne Olması Gerektiği Sorusuna Mükelleflerin Kazanç Gruplarına Göre Verdiği Yanıtlar .....	123
1.3.2. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemenin Cezasının Ne Olması Gerektiği Sorusuna Mükelleflerin Kazanç Gruplarına Göre Verdiği Yanıtlar .....	124

2. Mükelleflerin Algularına İlişkin Bulguların Demografik Değişkenlere Göre Analizi .	126
2.1. Ankete Katılan Mükelleflerin Eğitim Durumlarına Göre .....	126
2.2. Ankete Katılan Yükümlülerin Mükellefiyet Sürelerine Göre.....	131
SONUÇ VE ÖNERİLER .....	137
KAYNAKÇA .....	140
EKLER .....	145
ÖZGEÇMİŞ.....	149

## TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Usulsüzlük Cezalarına Ait Güncellenmiş Ceza Miktar Cetveli .....	30
Tablo 2: Kaçakçılık Suçlarına Uygulanacak Cezalara İlişkin Tablo .....	43
Tablo 3: Ankara Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı Mükellef Sayıları.....	78
Tablo 4: Ankete Katılan Mükelleflerin Cinsiyetleri .....	81
Tablo 5: Ankete Katılan Mükelleflerin Eğitim Durumu .....	82
Tablo 6: Ankete Katılan Mükelleflerin Yaş Dağılımı .....	82
Tablo 7: Ankete Katılan Mükelleflerin Kayıtlı Mükellefiyet Süreleri .....	83
Tablo 8: Ankete Katılan Mükelleflerin Kazanç Grupları.....	83
Tablo 9: “Vergi cezaları hakkında bilginiz var mı?” Sorusuna Verilen Cevaplar .....	84
Tablo 10: İşe Başlama Bildirimine İlişkin Soruya Verilen Cevaplar .....	85
Tablo 11: İşe Başlama Bildirimi Yapılmamasının Cezasına İlişkin Soruya Verilen Cevaplar .....	86
Tablo 12: İş Bırakmanın Bildirilmesine İlişkin Soruya Verilen Cevaplar.....	87
Tablo 13: İş Bırakma Bildirimi Yapılmamasının Cezasına İlişkin Soruya Verilen Cevaplar .....	88
Tablo 14: Vergi Levhası Asılma Zorunluluğuna İlişkin Soruya Verilen Cevaplar.....	89
Tablo 15: Vergi Levhası Asılmamasının Cezasına İlişkin Soruya Verilen Cevaplar.....	89
Tablo 16: Fatura Pazarlığı Yapılmasına İlişkin Soruya Verilen Cevaplar.....	90
Tablo 17: Fatura Düzenleme Mecburiyetine İlişkin Soruya Verilen Cevaplar .....	91
Tablo 18: Fatura Düzenlenmemesinin Cezasına İlişkin Soruya Verilen Cevaplar .....	91
Tablo 19: Sahte Belge Düzenlenmesine İlişkin Soruya Verilen Cevaplar.....	92
Tablo 20: Sahte Belge Düzenlenmesinin Cezasına İlişkin Soruya Verilen Cevaplar .....	93
Tablo 21: Bilmeden Sahte Fatura Alıp-Kullanmaya İlişkin Soruya Verilen Cevaplar.....	94
Tablo 22: Bilmeden Sahte Fatura Almanın ve Kullanmanın Cezasına İlişkin Soruya Verilen Cevaplar.....	95



Tablo 23: Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemeye İlişkin Soruya Verilen Cevaplar .....	96
Tablo 24: Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemenin Cezasına İlişkin Soruya Verilen Cevaplar .....	97
Tablo 25: Ankete Katılan Mükelleflerin Vergi İncelemesi Geçirip Geçirmediğine İlişkin Soruya Verdikleri Yanıtlar .....	98
Tablo 26: Anketin C bölümünde yer alan ifadelerin ortalama değerleri .....	100
Tablo 27: “Vergi suçlarını devlete karşı işlenmiş suç olarak görürüm” İfadesine Katılma Oranları.....	101
Tablo 28: “Vergi suçlarını önlemek için vergi cezaları gereklidir” İfadesine Katılma Oranları . .....	101
Tablo 29: “Türkiye’de uygulanmakta olan vergi cezaları ağırdır” İfadesine Katılma Oranları .....	102
Tablo 30: “Vergi cezaları vergi suçlarını önlemede tek başına yeterli değildir” İfadesine Katılma Oranları .....	103
Tablo 31: “Vergi suçu işleyen biri toplum içerisinde uyanık ya da işini bilen olarak görülür” İfadesine Katılma Oranları .....	104
Tablo 32: “Bir mükellefin vergi kaçakçısı olarak adlandırılması onu rahatsız eder” İfadesine Katılma Oranları .....	105
Tablo 33: “Yürürlükteki vergi cezaları ağır olmasına rağmen başka nedenlerden dolayı etkin değildir” İfadesine Katılma Oranları.....	106
Tablo 34: “Vergi denetimlerinin artması, mükelleflerin rahat vergi suçu işlemesini engeller” İfadesine Katılma Oranları .....	107
Tablo 35: “Vergi cezası ile karşılaşma olasılığına karşı, uzlaşma müessesesinin olması beni rahatlatmaktadır” İfadesine Katılma Oranları .....	108

Tablo 36: “Vergi afları ile vergisini zamanında ödeyenler cezalandırılır” İfadesine Katılma Oranları.....	109
Tablo 37: “Uzlaşma müessesesini kısmi bir af olarak görüyorum” İfadesine Katılma Oranları .	110
Tablo 38: “Vergi denetimleri her geçen gün daha iyiye gitmektedir” İfadesine Katılma Oranları.....	111
Tablo 39: “Yakın zamanda bir af beklentisi içerisindeyim” İfadesine Katılma Oranları .....	113
Tablo 40: “Vergi cezası ile karşılaştığımda rahatlıkla dava açabilirim” İfadesine Katılma Oranları.....	114
Tablo 41: “Vergi oranlarının düşürülmesi vergi kaçırmayı önlemeye yardım eder” İfadesine Katılma Oranları .....	115
Tablo 42: “Vergi cezasına karşı dava açan mükellefler, genellikle davayı kazanmaktadır” İfadesine Katılma Oranları .....	116
Tablo 43: Sahte Fatura Düzenleme Suçunun Cezasının Ne Olması Gerektiği Sorusuna Verilen Yanıtların Eğitim Durumlarına Göre Ayrılmış Şekli.....	118
Tablo 44: Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Suçunun Cezasının Ne Olması Gerektiği Sorusuna Verilen Yanıtların Eğitim Durumlarına Göre Ayrılmış Şekli .....	119
Tablo 45: Sahte Fatura Düzenleme Suçunun Cezasının Ne Olması Gerektiği Sorusuna Verilen Yanıtların Eğitim Durumlarına Göre Ayrılmış Şekli.....	120
Tablo 46: Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Suçunun Cezasının Ne Olması Gerektiği Sorusuna Verilen Yanıtların Eğitim Durumlarına Göre Ayrılmış Şekli .....	122
Tablo 47: Sahte fatura Düzenleme Suçunun Cezasının Ne Olması Gerektiği Sorusuna Verilen Yanıtların Kazanç Gruplarına Göre Ayrılmış Şekli.....	123
Tablo 48: Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Suçunun Cezasının Ne Olması Gerektiği Sorusuna Verilen Yanıtların Kazanç Gruplarına Göre Ayrılmış Şekli .....	125

Tablo 49: Anketin C Bölümünde Yer Alan İfadelere Yükümlülerin Eğitim Durumlarına Göre Katılma Oranlarının Ortalamaları .....	127
Tablo 50: Anketin C Bölümünde Yer Alan İfadelere Yükümlülerin Mükellefiyet Sürelerine Göre Katılma Oranlarının Ortalamaları .....	131

## KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AVDB	: Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı
D.D.	: Dava Dairesi
DAN.	: Danıştay
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
MB	: Maliye Bakanlığı
Md.	: Madde
No.	: Numara
TCK	: Türk Ceza Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Ekonomi politikasının amacı, toplumun refah düzeyinin yükseltilmesidir. Aynı doğrultuda, bu hedefe yardımcı olan devletin en önemli finansman kaynağı vergidir. Vergi politikasının esas amacı da, büyüme ve istihdam politikalarını destekleyici, kayıt dışı ekonomiyi azaltıcı ve makroekonomik politikalarla uyumlu, etkin, basit bir vergi sisteminin oluşturulmasıdır.

Bir ülkenin iktisadi açıdan gelişmesini sağlayacak, dolayısıyla yatırımları belirleyecek ve etkin kaynak dağılımını sağlayacak politika oluşturulmasında vergiler çok önemli bir yere sahiptir. Tüm bu ekonomik amaçlara ulaşmaya çalışırken, istenilen düzeye en yakın hizmet eden vergi sistemi etkin olarak nitelendirilebilir. Bir vergi sisteminin etkin olarak değerlendirilmesi için, mevzuatında yer alan bütün düzenlemelerin birbirini tamamlayıcı nitelikte, yani kusursuz bir işlerliğe sahip olması gerekmektedir.

Ülkemizde hali hazırda yürürlükte olan vergi mevzuatıyla da, idare en yüksek verimi almayı hedeflemektedir. Bunu yaparken, elinde bulundurduğu yetkiye istinaden kullandığı düzenleyici işlemler en önemli aracı olmaktadır. Vergi idaresi gelişen ve değişen yaşam şartlarının gereğine uygun olarak, sürekli kendini yenilemek zorunda olduğundan, elinde bulundurduğu düzenleyici işlemleri kullanır. Türk Vergi Sistemimizde yer alan düzenlemeler ile ekonomi politikası amacına ulaşmaya çalışılır.

Şayet, vergi bilinci toplumsal algı düzeyinde yerleşmiş ise o vergi sisteminde sorun asgari düzeydedir. Ülkemizde de vergi idaresinin en önemli hedeflerinden birisi, vergi bilincinin yerleşmesiyle paralel olan “vergiye gönüllü uyum” olarak belirlenmiştir. Böyle bir hedef belirlenmiş olsa da, bunun başarılı olması zaman

alacaktır. Vergi mükellefleri ve sorumluları, zaman zaman vergisel yükümlülüklerini tam anlamıyla yerine getirmekten kaçınmaktadırlar. Verginin ne olduğu ve niçin alındığı konularında yetersiz bilgi sahibi olan, başka bir ifadeyle vergi bilincinin yerleşmediği mükellefler bu tür davranışlar sergilemektedir. Bu durumun önüne geçebilmek adına, diğer ülkelerde olduğu gibi, vergi mevzuatımız içinde cezalara yer verilmiştir.

Bu çerçevede, vergi kanunlarına aykırı fiiller için çeşitli adli ve idari yaptırımlar öngörülmüştür.<sup>1</sup> Tüm bu yaptırımlar, ancak caydırıcı bir özellik taşıması halinde anlam kazanmaktadır. Ülkemizde yer alan vergi cezalarının mevzuatımızda yerini almasının nedeni, vergisel ödevlerini yapmayan ya da eksik yapanların bu hareketlerinden vazgeçebilmelerini sağlamak, yani caydırıcılıktır. Vergi cezaları ile mükellefler, bir nevi “zorunlu” gönüllü uyuma maruz bırakılmaya çalışılır.

Vergi mevzuatımızda yer alan cezaların, istenilen ölçüde caydırıcı olup olmadığı sürekli tartışma konusu olmaktadır. Kanunda suç olarak tanımlanmış bir fiili, mükelleflerin yapmaktan vazgeçmemesi bir eksikliğin olduğuna işaret eder. Bir fiilin yasalarda suç olarak tanımlanması, her zaman gerçekte o fiili suç haline getiremeyebilir. Bir fiilin yasalarda suç olarak tanımlanması ve bu çerçevede uygulama alanı bulabilmesi, ancak o fiilin toplumsal olarak da kötü bir fiil şeklinde algılanıyor olmasıyla mümkün olabilir.<sup>2</sup>

Tüm bu anlattığımız nedenlerden ötürü, vergi cezalarının sahip olduğu önemin farkına varmak gerekmektedir. Bu çalışmanın amacı; ülkemizde uygulanan vergi

---

<sup>1</sup> Bumin Doğrusöz, (2009), “Vergi Ceza Sistemi Üzerine”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 196, s.30

<sup>2</sup> Ahmet Ozansoy, (2008), “Toplumsal Algı Düzeyinde Vergi Kaçırma Suçu”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 191, s.63

cezalarının gerçekten caydırıcı olup olmadığı, ekonomi politikalarını gerçekleştirmeye ne derece hizmet ettiğinin bilinmesidir. Bunun yanında, vergi ceza sistemimizin tespit edilen eksik yönlerinin giderilmesi için neler yapılabileceği de araştırmamızın bir diğer amacını oluşturmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, Türk Vergi Ceza Sisteminin genel hatlarından bahsedilmiş, yapılan güncel değişikliklere de yer verilmek suretiyle açıklayıcı bilgiler verilmiştir. Aynı zamanda, vergi cezalarını doğrudan ya da dolaylı olarak etkileyen diğer vergisel müesseseler de ele alınmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, asıl açıklığa kavuşturmak istediğimiz konulara yardımcı olması için bir alan araştırması yapılmıştır. Yapılan alan araştırması için Ankara ilimizde yaşayan faal vergi mükelleflerinden rast gele bir denek grubu üzerinde anket uygulanmıştır. Yapılan alan araştırması sonucu, mükelleflerin vergi mevzuatı hakkında bilgi sahibi olup olmadıkları ve vergi ceza sistemimizi etkileyen faktörlerin neler olduğuna dair yöneltilen sorulara verdikleri yanıtların analizi yapılmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümü sonuç bölümüdür. Bu bölümde, yapılan alan araştırması sonucu elde edilen verilere göre genel bir değerlendirme yapılarak, aksaklıklar belirtilmiş ve yapılması gerekenlere ilişkin tavsiyelerde bulunulmuştur.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYEDE UYGULANMAKTA OLAN VERGİ SUÇ VE CEZALARI

#### I. VERGİ SUÇ VE CEZALARI

Vergi, bir toplumu oluşturan tüm bireylerin mali gücüne göre, bütün vatandaşların katılmakla yükümlü olduğu anayasal bir ödev olarak tanımlanabilir<sup>3</sup> Vergi ilişkisi kural olarak, vergi yükümlüsü ve vergi alacaklısı olmak üzere iki farklı taraf arasında cereyan etmektedir. Bu ilişkiye bazı hallerde vergi sorumlusu adı verilen üçüncü bir tarafında dahil olması söz konusu olabilmektedir.<sup>4</sup> Vergi ilişkisine dahil olan taraflar arasında, vergi kanunlarının emretmiş olduğu hususlar hakkında bazı anlaşmazlıklar olabilmektedir.

Vergi suç ve cezaları vergi kanunlarının emretmiş olduğu hususların zamanında ve usulüne uygun olarak yerine getirilmesi için özel bir önlem niteliğinde düşünülmüştür. Bu suç ve ceza düzenlemeleri ile vergi yükümlüsünün vergi borçlarını zamanında ödemesini sağlayarak hazineye gerekli kaynak aktarımı zamanında yapılarak kamu hizmetlerinin yürütülmesi, finansman sıkıntısı çekilmemesi de amaçlardan birisidir. Vergi suç ve cezaları genel olarak 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir.<sup>5</sup>

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun dördüncü kitabı ceza hükümlerini açıklamıştır. Anılan Kanunun 331 inci maddesine göre vergi kanunlarına aykırı hareket

---

<sup>3</sup> Doğan Alantar, “Vergi Ziyai Cezası Uygulanmasında Sorunlar”, Yaklaşım Dergisi, sayı 146, 2005, s.47

<sup>4</sup> Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, Ankara, 2007, s.51

<sup>5</sup> Yafes Pehlivan, “Vergi Cezaları, Cezayı Gerektiren Olayın Tespiti ve Cezaları Ortadan Kaldıran Haller”, Vergi Sorunları Dergisi, sayı 193, 2004, s.128



edenler vergi ziyaı cezası, usulsüzlük cezaları ve diğer cezalar ile cezalandırılmaktadır. Aşağıda bu cezalar ana hatlarıyla incelenecektir.

Vergi kanunlarında belirtilen kurallara aykırı hareket edenlerin neden vergi cezalarına muhatap tutulduklarını ya da karşılaştıklarını anlamak çokta zor değildir. Çünkü vergi suçları ekonomik yapı içerisindeki devlet otoritesinin bir yaşam göstergesi olan vergi toplama hakkının engelleniyor olmasıdır.<sup>6</sup> Devletin ekonomik ve mali politikalarının işlevselliği, vergi politikalarının ne derece başarı ile uygulanabildiğine bağlıdır. İşte bu noktada vergi idaresi, kanundan almış olduğu yetkiye istinaden kendisinde bir yaptırım uygulama gücü bulabilmektedir.

Türk Vergi Hukukunda önemli bir yere sahip konulardan biri de vergi suçları ve bunlar için öngörölmüş bulunan vergi cezalarıdır. Yargıya intikal eden vergi uyuşmazlıklarının da konusunu teşkil edebilen vergi suçları ve cezaları, gerek vergi idaresi ve gerekse de yükümlü nezdinde güncelliğini muhafaza etmektedir.<sup>7</sup>

#### **A. Vergi Suçları ve Unsurları**

Vergi suçunun ne olduğu kanunlarda tanımlanmamıştır. Vergi Usul Kanununda suçun niteliğine göre isimleri belirtilmek suretiyle, hangi yaptırımların uygulanacağı açıklanmıştır.

Gerek Türk Ceza Kanununda düzenlenmiş fiiller, gerek Vergi Usul Kanununda yer alan suç fiilleri incelendiğinde, vergi suçları için bir tanım yapabiliriz: “ Vergi suçu,

---

<sup>6</sup> Hatice Ela-M. Aykut Kelecioğlu, “Vergi Cezaları ve Uzlaşma”, Vergi Sorunları Dergisi Haziran 2000 Eki

<sup>7</sup> M. Ezhan Doğrusöz, “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür-I”, Yaklaşım Dergisi, sayı 155, 2005, s.253

vergi kanunlarına uymak zorunda bulunan kişilerce işlenen, kamu düzenini bozan veya devleti vergi kaybına uğratan, kanuni teamüllere uygun ve cezayı gerektiren fiillerdir.”<sup>8</sup>

“Başka bir ifadeyle vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlenmiş olan ekonomik nitelikte suçlardır.”<sup>9</sup> Ya da, vergi mükellef ve sorumlularıyla bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin Vergi Usul Kanununda tanımı yapılmış olan davranış biçimiyle vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmeleri şeklinde de tanımlanabilir.<sup>10</sup>

- Vergi suçu, vergi kanunlarında gösterilen yükümlülük ve zorunluluklara uymak zorunda olan kişilerce işlenebilir.

- Vergi suçu, maddi veya şekli yükümlülüklere aykırı hareket edilmesi şeklinde işlenebilir.

- Vergi suçu sonucu devlet, vergi kaybına uğrayabileceği gibi, vergi kaybı ihtimali ile kamu düzeni de bozulabilir.

- Vergi suçu, vergi kanunlarında suç fiili olarak gösterilir.

- Vergi suçu için kanunlarda mutlaka cezalara yer verilir.<sup>11</sup>

Vergi suçları, vergi kanunlarına aykırı davranışın sonucuna göre, mali nitelikli vergi suçları ve ceza hukuku anlamında vergi suçları olarak ikiye ayrılmıştır. Vergi suçları; bu suçların cezalandırılma sürecinde vergi idaresinin hem taraf olması, hem de yargıç pozisyonunda bulunması özelliğine bakılarak, idari kabahat hatta disiplin suçu olarak da nitelendirilmektedir. Mali nitelikte vergi suçları, daha çok vergi kaybına

---

<sup>8</sup> H. Hüseyin Bayraklı, Genel Vergi Hukuku, Afyon, 2005, s. 180

<sup>9</sup> Pehlivan, a.g.m. , s.128

<sup>10</sup> Turgut Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, Ankara, 1995, s.17

<sup>11</sup> Bayraklı, a.g.e., s. 181

neden olmanın sonucu olan vergi kanunlarına aykırı şekilde davranışlardır. Ceza hukuku anlamında vergi suçları ise, kamu düzenini bozucu nitelikte olanlar olarak tanımlanabilir. Bu vergi suçlarının, Ceza Hukuku ilkelerine tabi diğer suçlardan hukuki konuları ve sosyal düzeni bozucu amaçları bakımından farkları olduğu söylenemez.<sup>12</sup>

Türk Ceza Kanununa göre unsur, suçun tam olarak mevcut olması için gerekli şart şeklinde tanımlanabilir.

Cezayı gerektiren fiil vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket olarak tanımlanırken, hangi hareketin vergi kanunlarına aykırı olduğu ve bu harekete uygulanacak cezanın mahiyeti ya da türü, vergi kanunları hükümleri ile cezalara ilişkin hükümlerin birlikte değerlendirilmesiyle ortaya çıkarılır.<sup>13</sup>

Vergi suçunu anlayabilmek, bu konu ile ilgili ortaya çıkması muhtemel olan sorunları çözebilmek için, suçun unsurlarını irdelemek gerekir. Zaten Vergi Hukukunda vergi suçlarının dikkate alınması ve incelenmesi, suç oluşturana unsurları dikkate alınmak suretiyle gerçekleşir. Bu hususa, Danıştay'ın vermiş olduğu kararların özünde de rastlanabilir.<sup>14</sup>

## **1. Maddi Unsur**

Suçun maddi unsuru insan eylemidir. Daha doğru bir ifadeyle, kanunda tanımlanmış suç tanımına uygun insan eylemidir. Hukukta eylem ya da hukuki fiil, hukukun kendisine hukuki sonuç bağladığı insan hareketleridir. Hukuk düzeni insan

---

<sup>12</sup> Candan, a.g.e., s.17

<sup>13</sup> Mehmet Ali Özyer, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, İstanbul, 2008, s.817

<sup>14</sup> Dan. 4. D. 29.01.1999, E. 1998/4001, K.1999/144 sayılı kararı (<http://www.danistay.gov.tr/dbs/container.jsp>)

davranışlarının hepsine değil, ancak bir kısmına bir hukuki sonuç bağlanmıştır. Hukuki fiilde kişinin o hukuki sonucu istemiş olup olmamasının bir önemi yoktur.<sup>15</sup>

Vergi suçunun oluşumu için, her şeyden önce, ortada, olumlu ya da olumsuz bir davranışın bulunması; ayrıca bu davranışın, vergi kanunu olarak adlandırılan bir kanunun hükümlerine aykırılık oluşturması gereklidir. Vergi kanunu hükümlerine aykırı olan bu davranış, vergi suçunun maddi unsurudur.

Diğer taraftan, vergi suçunun maddi unsuru, vergi mükelleflerinin, sorumlularının ve bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin hukuka aykırı davranışları olarak ta tanımlanabilmektedir. Bu davranışlar olumlu olabileceği gibi, olumsuz da olabilirler. Vergi suçunun maddi unsurunun gerçekleşmiş sayılabilmesi için, hükmü ihlal edilen kanunun bir vergi kanunu olması ve ihlalin hukuk düzeninde bir sonuç doğurması da gerektiği unutulmaması gereken önemli bir faktördür.<sup>16</sup>

## **2. Manevi Unsur**

Bir suçun bulunabilmesi için, yani yapılan fiilin suç olarak kabul edilmesi için, kanuni tarife uygun ve hukuka aykırı bir fiilin, iradi yani faile isnadı kabul olacak şekilde kusurlu olarak işlenmiş olması şarttır.<sup>17</sup>

Manevi unsur; eylem sahibinin kusurlu iradesidir. Bu kusurlu irade olmadan kanuna aykırı eylemin sayılması olanaklı değildir. Başka bir anlatımla, bir eylemin suç sayılabilmesi için, kanunun aradığı manevi unsurun bulunmaması, eylemi, kanunda tipi gösterilen suç olmaktan çıkarır. Eylem sahibinin kusurlu iradesi, kasıt ve taksir şeklinde

---

<sup>15</sup> Bilge Öztan, Medeni Hukukun Temel Kavramları, Ankara, 2004, s.79

<sup>16</sup> Candan, a.g.e., s.18

<sup>17</sup> Sulhi Dönmezer - Sahir Erman, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, C.2, İstanbul, 1997, s.311

ortaya çıkabilir. Kasıt; kanunun suç saydığı eylemi, sonuçlarına bilerek ve isteyerek işlemek demektir. Taksir ise istenerek yapılan bir eylemden istenilmeyen kanuna aykırı sonuçlar doğmasıdır.

Vergi Usul Kanununun vergi suç ve cezalarına ilişkin düzenlemelerinde, unsurları bakımından, iki ayrı suç tipi öngörülmüştür. Bunlardan ilkinde, kanuna aykırı eylem vergi suçunun tekemmülü için yeterlidir. Eylem sahibinin kusurlu iradesinin bulunup bulunmaması, suçun tekemmlnde etki yapmaz. Bu bakımdan; bu suçlar dolayısıyla kesilecek cezalara karşı, kanunda cezayı kaldıracadığı kabul edilen durumlar dışında, eylemin iradi olmadığı, bilerek ve istenerek yapılmadığı, yanılđı sonucu olduğu gibi mazeretler ileri sürülemez. Ceza Hukukunda objektif sorumluluk esasına göre cezalandırılan suçlara benzeyen bu suçlar, usulsüzlük ve özel usulsüzlük sularıdır. İkinci tip vergi suçlarında; asıl olan maddi unsurun yanında manevi unsurun da gerçekleşmiş olmasıdır. Bu suçlar ise, kaaklık suçu olarak nitelenen ve ileriki bölümde inceleme imkanı bulacağımız bazı suçlardır.<sup>18</sup>

## **B. Vergi Cezalarının Amacı ve nemi**

Vergi hukuku ilişkisi, devlet ile kişiler arasında kanunla kurulmuş olan bir kamu hukuku ilişkisidir. Bu ilişkinin düzenlenmesi için konulan kurallara uyulması zarurettir. Bu itibarla, vergi ödevleri kanunlarda belirtilen kurallara uygun olarak yerine getirilmelidir. Fakat vergi yükümlü ve sorumlularının bazı hallerde vergi ödevleri konusunda bilerek veya bilmeyerek, isteyerek veya istemeyerek kanunlara aykırı davrandıkları bilinmektedir. Hukuka aykırı davranışlar kendine özgü niteliklerine bağlı olarak farklı vergi suçlarını oluşturmakta ve bu suçlara farklı nitelikte cezalar

---

<sup>18</sup> Candan, a.g.e., s.26

uygulanmaktadır. Vergi hukukunun vergi kanunlarına aykırı davranışlara ve bunlara uygulanan cezalara ilişkin bölümüne “Vergi Ceza Hukuku” adı verilmektedir.<sup>19</sup>

Vergi cezası, vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanmakta olan ceza olarak tanımlanmıştır. ( 213 Sayılı VUK 331 inci md.) Vergi kanunlarına aykırı hareket etmek vergi suçunu oluşturduğuna göre, vergi suçunun yaptırımı olarak vergi cezaları kendine yer bulmaktadır.

Vergi cezaları 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun dördüncü kitap olarak adlandırılan bölümünde ele alınmıştır.

### **1. Vergi Cezalarının Amacı**

Vergi mükellefleri ile vergi sorumlularının, vergi kanunları ile kendilerine yüklenilmiş olan ödevleri yerine getirmelerini sağlamak, ödevlerini yerine getirenlerle getirmeyenleri birbirinden farklı işleme tabi tutmak suretiyle bir anlamda; dürüst mükelleflerin haklarını korumak ve yeterince dürüst davranmayanları cezalandırmak amacıyla Vergi Usul Kanununda “vergi cezalarına” yer verilmiştir.<sup>20</sup>

Bu çerçevede, vergilerin ve oluşturulmuş olan vergi politikasının etkin olmasının önemine daha önce değinmiştik. Etkin bir vergi sistemi için, alınan en önemli tedbirlerden biride vergi cezaları olarak mevzuatımızda düzenlenmiştir.

Ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınabilmesi için bugüne kadar pek çok yol denenmiş olmasına karşın tam olarak başarı sağlanamamıştır. Konunun ilgilileri tarafından gündeme getirilen açıklamalar dikkate alındığında, neredeyse var olan bir

---

<sup>19</sup> Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, Ankara, 2003, s.288

<sup>20</sup> Abdurrahman Akdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara, 2006, s.115

ekonomi büyüklüğü kadar kayıt dışında olduğu iddia edilmektedir. Kayıt altına girmeden ekonomik faaliyetlerini devam ettirmeye çalışan mükellefleri bu fikirlerinden caydırabilecek ve gönüllü bir uyum gerçekleştirecek ana unsur vergi cezalarıdır.<sup>21</sup>

## **2. Vergi Cezalarının Önemi**

Kısaca ceza, kanunun suç olarak hükmettiği eylem için öngörülen yaptırımdır. Vergi cezaları da, vergi kanunlarının suç saydığı eylemler bakımından bu niteliktedir. Vergi Usul Kanununda, vergi idaresi tarafından kesilmesi veya ceza mahkemelerince hükmolunması öngörülen vergi cezalarının önemi, vergi kanunlarına aykırı davranmaya eğilimli vergi mükellefleri ve diğer idare edilenler üzerinde caydırıcı etki yaparak, vergi alacağının zamanında ve en az kayıpla tahsilinin sağlanmasıdır.<sup>22</sup>

## **II. TÜRKİYE'DE VERGİ SUÇ VE CEZALARI**

Vergi Usul Kanununun düzenlediği suç ve cezaların bir kısmı yalnız vergi hukukunu ilgilendirmekte olup, bunlarda fiil ve yaptırım idari usullerle saptanır. Vergi dairesi tarafından suç olarak saptanan fiil için hiçbir yargısal karara gerek olmadan yine vergi dairesince yani idari bir merci tarafından ceza kesilir.

Vergi Usul Kanununun öngördüğü bir kısım başka fiiller ise ceza hukuku anlamında da suç oluştururlar; bunların saptanması ve yaptırım uygulaması ceza mahkemesinin görev alanına girer. Bu suçlarda hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanabilir.

---

<sup>21</sup> Ali Haydar Yıldırım, "Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Cezaları", Vergi Sorunları Dergisi, sayı 239, s.65

<sup>22</sup> Candan, a.g.e., s.31

Hapis cezasını gerektiren bu kategoriye giren fiillerde ceza mahkemesinin görevli olması kişiler yönünden bir güvence oluşturmaktadır.<sup>23</sup>

Ülkemizde uygulanmakta olan vergi suç ve cezalarını çeşitli sınıflamalar itibariyle ele almak mümkündür. Bu “idari vergi suçları-adli vergi suçları” ya da “vergi idaresi tarafından cezalandırılan suçlar-ceza mahkemesi tarafından yargılanan vergi suçları” şeklinde ayrıma tabi tutulabilir. Biz bu araştırmamızda, vergi suç ve cezalarını “mali nitelikli suç ve cezaları” ile “ceza hukuku anlamında suç ve cezaları” şeklinde iki ayrı grupta inceleyeceğiz.<sup>24</sup>

#### **A. Mali Nitelikli Suçlar ve Cezaları**

Vergilendirmenin en temel amacı ya da yürürlükte olma gayesi, kamu giderlerini karşılamak için kaynak sağlanmasıdır. Mali nitelikli vergi cezalarının amacı ise, 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 kanuna aykırı eylemi önlemektir.<sup>25</sup>

Mali nitelikli vergi cezalarının uygulanmasına bütün yükümlü ve sorumluların dâhil olduğu unutulmamalıdır. Yükümlünün kamu hizmeti gören bir kurum olması da vergi cezalarının uygulanmasına engel değildir. Mali nitelikteki suçlar konusunda yasa koyucu vergi idaresine geniş yetkiler tanımıştır. Vergi idaresi yetki alanı içerisinde hem

---

<sup>23</sup> Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan, Vergi Hukuku, Ankara, 2006, s.209

<sup>24</sup> Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s.210

<sup>25</sup> Karakoç, a.g.e., s.293



taraf olmakta hem de bir nevi yargılama işlevlerine sahip olmaktadır. Buna göre idare, suçun varlığını saptama, cezayı tespit etme ve uygulama bakımından tam yetkilidir.<sup>26</sup>

Mali nitelikli suçlar, suçun mahiyetine göre üç çeşittir. Bunlar vergi ziyayı cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezasıdır.

### **1. Vergi Ziyayı Suçu ve Cezası**

Vergi ziyayı, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 341 inci maddesinde: “Mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır.

Anılan maddenin birinci fıkrasına göre; vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesinin veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder denilmiştir;

İkinci fıkrasında da “Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile sair suretlerde, verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir.” hükümlerine yer verilmiştir.

Aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise; “Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde, verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması, ceza uygulanmasına engel oluşturmaz.” hükmü bulunmaktadır.

---

<sup>26</sup> Yusuf Ziya Taşkan, “Vergi Ziyayı Cezasının Üç Kat Uygulanmasında Bir Sorun Olasılığı ve Öneriler”, Vergi Sorunları Dergisi, sayı 227, s.121

Öte yandan, bahsi geçen Kanunun 344 üncü maddesinde; 341 inci maddede sayılı haller ile vergi ziyana sebebiyet verilmesinin vergi ziyayı suçu olarak kabul edileceği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda açıklandığı gibi, vergi ziyayı vergi kaybına yol açılması anlamına gelmektedir. Vergi ziyana yol açılması, mükellefin yanında sorumluların da yapması gereken sorumlulukları yerine getirmemesiyle olabilir.

Genel olarak, vergi ziyana sebebiyet verme;

- Mükellef veya vergi sorumlusu ile ilgili olarak ortaya çıkabilmektedir,
- Vergilendirme ile ilgili ödevlerin, yasaların öngördüğü zamanda yerine getirilmemiş olması söz konusudur veya,
- Vergilendirme ile ilgili ödevlerin, yasaların öngördüğü düzeyde değil, eksik yerine getirilmiş olması söz konusudur.<sup>27</sup>

Vergi zıyanının oluşumunda asıl etmen, verginin zamanında ödenmemesi veya eksik ödenmesi değil, tahakkuk ettirilmemesidir. Bu haliyle vergi ziyayı, verginin ödenmesi aşamasıyla değil, tahakkuk aşamasıyla ilişkilendirilmiştir. Oysa Danıştay bir içtihadında, kanundaki tanımından farklı olarak, vergi zıyanının doğumunda verginin ödenmemesini esas almıştır.<sup>28</sup> Bu karar ileriki bölümlerde, araştırmamızın ana konusuna temas edeceği için ehemmiyet taşımaktadır.

---

<sup>27</sup> Akdoğan, a.g.e., s.116

<sup>28</sup> Dan. 4.D. 12.03.1990 Gün ve E.1987/4476, K. 1990/430 sayılı kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisi/m/container.jsp>)

## 1.1. Vergi Ziyasının Unsurları

- *Verginin Zamanında Tahakkuk Ettirilmemesi*: Vergi ziyasının ilk ve en önemli unsuru, vergilerin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesidir. Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin, ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir. (VUK md. 22) Yani, vergilerin ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilmesi halindeki tahakkuktur. Halbuki beyan üzerinden alınan vergiler, tahakkuk fişi ile vergi dairesi tarafından tarh ve tahakkuk edilir. Zamanında tahakkuk, her verginin kanunlarca belirlenen sürelerde beyannamelerin verilmesi ve tahakkuk fişinin kesilmesi suretiyle yaptırılmış olur. Vergilerin eksik tahakkuk ettirilmesi ise doğrudan doğruya düşük beyanla ilgilidir. Yani mükellef, gerçek kazancını beyan edecek yerde, daha az beyan etmiş ve böylece vergi kaçırmıştır. Böyle durumlarda ikmalen tarhiyat yoluyla, vergi mükelleften cezalı olarak geri alınır.

- *Medeni Hal ve Aile Durumunda Yanlışlık*: VUK' un 341 inci maddesinin 2 nci fıkrasında, vergi zıyayı yaratan diğer fiil ve hareketler sayılmıştır. Anılan fıkraya göre, şahsi ve medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile sair surette verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de, vergi zıyayı olarak değerlendirilmiştir.

- *Ek süre ve vergi zıyayı*: Mükellefin beyanname verme zamanı geçmiş olsa bile, kanunla belirlenmiş bir istisnai hükümden istifade etmek suretiyle, vergi zıyayının oluşması engellenebilmektedir. VUK' un 342 nci maddesine göre, veraset ve intikal vergisine ilişkin mükellefiyetlerde tahakkuk muamelesi yapılmak için, beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün beklenir. Beyanname bu 15 gün içinde verilirse, vergi zıyayı doğmamış sayılacaktır. Bu 15 gün içinde tahakkuk olmamışsa vergi zıyayı oluşacaktır. Belirlenen bu ek süreler içinde verilen beyannamelerde, vergi zıyayı

doğmamış olacağından, bununla ilgili cezalar kesilemez. Ancak bu durum, 2. derece usulsüzlük cezasının kesilmesini de önleyemez.<sup>29</sup>

## **1.2. Vergi Ziyai Cezasının Uygulanması**

4369 Sayılı Kanunla 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere vergi ceza sisteminde yeni bir düzenleme yapılmıştır. Daha önce kaçakçılık, ağır kusur ve kusur şeklinde farklı ağırlıktaki üç derece itibariyle belirlenmiş olan cezalar, 4369 Sayılı Kanunla yapılan düzenlemede, vergi ziyai cezası adı altında tek bir kademede toplanmış, ancak duruma göre tek kademeli bu cezanın kendi içinde ağırlaştırma yapılmıştır.<sup>30</sup> Bu kanunla vergi cezaları için ayrıca gecikme faizi uygulanması öngörülmüştür.

Vergi ziyai cezasının ne kadar olacağı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinde düzenlenmiş idi. Bu maddede “Vergi ziyai suçu işleyenlere vergi ziyai cezası kesilir ve bu ceza ziya uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, Vergi Usul Kanununa göre ziya uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur” hükmü yer almaktaydı.<sup>31</sup>

Ancak, Anayasa Mahkemesi 20.10.2005 tarih ve 25972 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan kararı ile yukarıdaki hükmü iptal etmiştir. Bunun üzerine, vergi ziyai cezası ile ilgili olmak üzere 5479 Sayılı Kanun ile yeni bir düzenleme yoluna gidilmiştir.

---

<sup>29</sup> Ercan Ay, Vergi Suç ve Cezaları, Marmara Üniversitesi Sos. Bil. Ent. Yük. Lis. Tezi, İstanbul, 2006, s.44

<sup>30</sup> Yılmaz Özbacı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, 2004, s.913

<sup>31</sup> Hayrullah Doğan-Hasan Yalçın, Vergi Uygulamaları Soru ve Cevaplar, İstanbul, 2008, s.474

Yukarıda kronolojik seyrinden kısaca bahsetmiş olduğumuz vergi ziyai cezası düzenlemelerindeki değişikliklere, bundan sonra daha ayrıntılı olarak değinilecektir.

### **1.2.1. Anayasa Mahkemesinin İptal Kararından Önce Vergi Ziyai Cezası**

4369 Sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılan ağır kusur ve kusur cezalarının yerine, yine bu kanun ile vergi ziyasına sebep verenler için vergi ziyai cezası uygulanması öngörülmüştür.<sup>32</sup> Bu uygulama ile birlikte kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları uygulamaları yürürlükten kaldırılmış ve Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinin yeni hükmüne göre vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan verginin bir katına ve vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesine göre hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle hesaplanmasına başlanılmıştır.<sup>33</sup>

Anılan Kanunun 344 üncü maddesinde 341 inci maddede yapılan vergi ziyai tanımına da atıf yapılmak suretiyle, söz konusu durumun oluşması halinde suçun tanımı ve cezanın ne şekilde hesaplanacağı düzenlenmiştir.<sup>34</sup> İlgili Kanunla getirilen düzenleme şu şekilde olmuştur.

*“Vergi suçu, mükellef veya sorumlu tarafından 341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir. Vergi Ziyai suçu işleyenlere vergi ziyai cezası kesilir ve bu ceza ziyaa uğratılan verginin 1 katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe*

---

<sup>32</sup> Alantar, a.g.m., s.51

<sup>33</sup> Cevdet Okan Bahar, “Vergi Ziyasında Son Durum”, Yaklaşım Dergisi, sayı 161, s.125

<sup>34</sup> İ. Barış Önal-Debi Konukçu Önal, “Vergi Ziyai Cezası Değişikliği Sonrası Geçmişe Yönelik Uygulama Ne Şekilde Olmalıdır?”, Vergi Sorunları Dergisi, sayı 212, s.116

*kadar geçen süre için, bu Kanunun 112 nci maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur.*

*Vergi ziyana 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza 3 kat, bu fiillere iştirak edenlere ise 1 kat olarak uygulanır.*

*Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde 50 oranında uygulanır.*

*Uzlaşılın vergilerde ceza, uzlaşılın vergi tutarına göre düzeltilir.”*

Kısaca, Anayasa Mahkemesinin iptal etmeden önce uygulanmakta olan 4369 Sayılı Kanun ile yapılan düzenlemesiyle, vergi ziyana sebep olan mükelleflere ve sorumlulara uygulanan cezaların sadeleştirilmesi ve etkinleştirilmesi amacıyla, Vergi Usul Kanununda yer alan ceza uygulamaları yeni baştan düzenlenmiştir.<sup>35</sup> En çok tartışılan yeniliği ise cezanın gecikme faizine endekslenerek zaman içinde miktarı değişen ve öngörülemeyen bir vergi cezası oluşturmuş olması olmuştur. İleriki bölümlerde de göreceğimiz üzere, bu durum Yüksek Yargıya kadar taşınmış ve uygulamanın yeniden gözden geçirilmesine sebebiyet vermiştir.

### **1.2.2. Anayasa Mahkemesinin İptal Kararı ve Günümüz Uygulaması**

Anayasa Mahkemesi, 20 Ekim 2005 tarihinde 25972 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 06.01.2005 tarih ve E.2001/3 K.2005/4 sayılı iptal kararı ile Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinde yer alan vergi ziyayı cezasının hesaplanmasını

---

<sup>35</sup> Özyer, a.g.e., s.844

düzenleyen ikinci fıkrasını iptal ederek, hükümete yeni düzenleme için 20 Nisan 2006 tarihine kadar altı ay zaman tanımıştır.<sup>36</sup>

Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrasının vergi ziyayı cezasının hesaplanma yöntemine ilişkin bölümüdür. 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun vergi ziyasına ilişkin 341 inci maddesi hükmü ile vergi ziyayı cezasının tanımına dair 344 üncü maddenin iptal edilen bölümü dışındaki hükümleri yürürlükte olmaya devam etmiştir.<sup>37</sup> Vergi ziyasına bağlı olarak verilen vergi ziyayı cezasının miktarının hesabında esas alınan gecikme faizi oranının, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesi ve bu oranın vergilendirme ile tahsil dönemlerine göre değişebilmesi nedeniyle öngörülecek ceza miktarında belirsizliğe yol açtığı gerekçesiyle, söz konusu hüküm Anayasa Mahkemesinin anılan kararı ile iptal edilmiştir.

Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrasındaki vergi ziyayı cezasının hesaplanması ile ilgili söz konusu hüküm, Anayasa'nın 38 inci maddesinde sözü edilen "*ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur*" ve 2 nci maddesindeki "*hukuk devleti*" ilkelerine aykırı bulunmuştur. Söz konusu yasal düzenlemenin Anayasa'ya aykırılığı çok bariz olduğundan ve bir iptal sebebi zaten ortaya çıkmış olduğundan, Yüksek Mahkeme diğer Anayasa'ya aykırılık sebeplerinin incelenmesine gerek görmemiştir.<sup>38</sup>

---

<sup>36</sup> Hakan Üzeltürk, "Vergi Ziyayı Cezası Kapsamında Türkiye'de Vergi Hukukunun Hali Pür Melali-I", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 166, s.248

<sup>37</sup> Nuray Öztürk Tekin-M. Önder Tekin, "Vergi Ziyayı Cezasının Hesaplanma Yöntemine İlişkin Hükümün İptaline Dair Anayasa Mahkemesi Kararının Uygulanması ve Hukuki Sonuçları", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 156, s.219

<sup>38</sup> Adnan Gerçek, "Anayasa Mahkemesinin İptal Kararından Sonra Vergi Ziyayı Cezasının Durumu", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 156, s.239

Anayasa Mahkemesi'nin yukarıda belirtilen iptal kararı dolayısıyla vergi ziyai cezası ile ilgili olarak yeni bir düzenleme yapılması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. İptal edilen kısmın vergi ziyai cezasının hesaplanması ile ilgili bölüm için geçerli olduğunu açıklamıştık. Vergi ziyai ve vergi ziyai suçunun tanımı ile ilgili her hangi bir değişim söz konusu değildir. İptal kararının ardından, 08.04.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5479 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.<sup>39</sup>

“Vergi ziyai suçu işleyenlere, ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir.”

08.04.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5479 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere Vergi Usul Kanununa geçici 27 nci madde eklenmiştir. Söz konusu madde aşağıdaki gibidir.<sup>40</sup>

“01.01.2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak bu tarihten sonra ortaya çıkan ve vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren fiiller için ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir. Bu ceza; vergi ziyaya 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verenlere üç kat, bu fiillere iştirak edenlere bir kat, vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için de yüzde elli oranında uygulanır.” hükmüne yer verilmiştir.

Tartışılan konulardan biri eski yasanın Anayasa Mahkemesince iptal edilmesi sonrasında geçici 27 nci madde ile geçmişe yönelik olarak getirilen yeni düzenlemenin

---

<sup>39</sup> B. Önal-D. K. Önal, a.g.m., s.119

<sup>40</sup> B. Önal-D. K. Önal, a.g.m., s.120



suç ve cezaların geçmişe yürüyemeyeceği ilkesi ile Anayasa'ya aykırı olup olmadığı yönündedir.<sup>41</sup>

Diğer taraftan 358 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 5479 sayılı Kanunla getirilen düzenlemeler hakkında aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

***(1- Vergi Ziyai Cezasına İlişkin Olarak 344 üncü Maddede Yapılan Değişiklik)***

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi, 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere 4369 sayılı Kanunun 11 inci maddesiyle "Vergi Ziyai Suçu ve Cezası" başlığı altında yeniden düzenlenerek vergi ziyai suçunun tanımı yapılmış ve kesilecek vergi ziyai cezasının gecikme faizine endekslenmesi suretiyle hesaplanma şekli ile bu cezanın kaçakçılık suçları, bu suçlara iştirak ve kendiliğinden verilen beyannameler için ne şekilde uygulanacağı hüküm altına alınmış idi.

Vergi ziyai cezasının gecikme faizine endekslenerek hesaplanmasına ilişkin söz konusu hüküm Anayasa Mahkemesinin E. No. 2001/3, K. No. 2005/4 sayılı kararı ile iptal edilerek bu kararın Resmî Gazete'de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesi kararlaştırılmıştır. (Karar 20.10.2005 tarih ve 25972 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.)

Anılan karar göz önünde bulundurularak, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinin (diğer fıkra hükümlerinde bir değişiklik yapılmaksızın) ikinci fıkrası yeniden düzenlenmiş olup, bu düzenleme 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere 8.4.2006 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

---

<sup>41</sup> İ.B. Önal-D. K. Önal, a.g.m., s.120

Buna göre, 1.1.2006 tarihinden itibaren Vergi Usul Kanununun 341 inci maddesinde yazılı hallerle vergi ziyana sebebiyet verenlere ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilecektir. Bu ceza; vergi ziyana 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verenlere üç kat, bu fiillere iştirak edenlere bir kat, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilen vergi beyannameleri için ise yüzde elli oranında uygulanacaktır.

***(2- Geçici 27 nci Madde ile Yapılan Düzenleme)***

5479 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle Vergi Usul Kanununa geçici 27 nci madde eklenmiştir.

Bu maddede, 1.1.2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak bu tarihten sonra ortaya çıkan ve vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren fiiller için ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesileceği, bu cezanın; vergi ziyana 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verenlere üç kat, bu fiillere iştirak edenlere bir kat, vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için de yüzde elli oranında uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Yapılan bu düzenleme ile 1.1.2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak bu tarihten sonra kesilmiş ya da kesilecek olan vergi ziyayı cezalarının 344 üncü maddedeki yeni hüküm esas alınarak uygulanmasına yasal zemin oluşturulmuştur.

### ***(3- Vergi Ziyat Cezasının Vergilendirme Dönemleri İtibariyle Uygulanması)***

#### ***(3.1- 1.1.2006 Tarihinden Önceki Vergilendirme Dönemleri)***

##### ***(3.1.1- 1.1.2006 Tarihinden Önce Kesilen Vergi Ziyat Cezaları)***

344 üncü maddenin 5479 sayılı Kanunla değişmeden önceki ikinci fıkra hükmüne göre hesaplanarak 01.01.2006 tarihinden önce kesilip tebliğ edilen vergi ziyat cezalarından; 01.01.2006 tarihinden önce kesinleşen ancak henüz tahsil edilmemiş olanların takip ve tahsili yolunda gerekli işlemlere devam edilecek, 01.01.2006 tarihinden itibaren kesinleşenler ile bu tebliğin yayımlandığı tarih itibariyle henüz kesinleşmemiş olanlar hakkında ise gerekli düzeltme işlemleri yapılacaktır.

Ancak, bu bölümün (3.1.1) “344 üncü maddenin 5479 sayılı Kanunla değişmeden önceki ikinci fıkra hükmüne göre hesaplanarak 01.01.2006 tarihinden önce kesilip tebliğ edilen vergi ziyat cezalarından; 01.01.2006 tarihinden önce kesinleşen ancak henüz tahsil edilmemiş olanların takip ve tahsili yolunda gerekli işlemlere devam edilecek...” kısmına ilişkin olarak Danıştay Dördüncü Dairesince iptal kararı verilmiş olup, söz konusu iptal kararı Maliye Bakanlığınca Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu nezdinde temyiz edilmiş bulunmaktadır.<sup>42</sup>

##### ***(3.1.2- 1.1.2006 – 8.4.2006 Tarihleri Arasında Kesilen Vergi Ziyat Cezaları)***

1.1.2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak, bu tarihten sonra ancak 8.4.2006 tarihinden önce kesilip tebliğ edilen vergi ziyat cezaları hakkında (kesinleşip kesinleşmediğine bakılmaksızın) geçici 27 nci madde hükmü esas alınmak suretiyle

<sup>42</sup> Dan.Dördüncü.D.D. 23.10.2008 tarih, E.No.2006/3595 ve K.No.2008/3746 sayılı kararı (<http://www.danistay.gov.tr/dbs/container.jsp>) Ayrıca mezkûr Genel Tebliğin iptale konu bu kısmına ilişkin olarak Danıştay tarafından yürütmeyi durdurma kararı da verilmiş bulunmaktadır.

gerekli düzeltme işlemleri yapılacaktır. Bunlardan idarî yargı organlarında açılan ve henüz sonuçlanmamış olan davalarla ilgili olarak da gerekli düzeltme işlemleri yapıldıktan sonra durumdan yargı mercileri haberdar edilecektir.

### ***(3.1.3- 8.4.2006 Tarihinden Sonra Kesilecek Vergi Ziyai Cezaları)***

1.1.2006 tarihinden önceki dönemlerde neden olunan vergi ziyai cezası kesilmesi gereken fiillere ilişkin olarak 8.4.2006 tarihinden sonra kesilecek vergi ziyai cezaları, Vergi Usul Kanununa eklenen geçici 27 nci madde uyarınca, ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında olacaktır. Ancak vergi ziyasına; kaçakçılık suçlarından birisinin işlenmesi suretiyle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, kaçakçılık fiillerine iştirak halinde bir kat, kanuni süresinde yapılmayan ya da eksik yapılan beyanın daha sonra kendiliğinden yapılması veya tamamlanması halinde de bu ceza yüzde elli oranında uygulanacaktır.

### ***(3.2- 1.1.2006 Tarihinden Sonraki Vergilendirme Dönemleri)***

1.1.2006 tarihinden sonraki vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak 8.4.2006 tarihinden önce eski hükümlere göre kesilmiş veya kesinleşmiş olan vergi ziyai cezaları için 5479 sayılı Kanununla getirilen yeni hükme göre işlem tesis edilmesi icap ettiğinden gerekli düzeltme işlemleri yapılacaktır. Bunlardan idarî yargı mercileri nezdinde açılmış bulunan ve henüz sonuçlanmamış olan davalarla ilgili olarak da gerekli düzeltme işlemleri yapılarak durumdan bu mercilere derhal bilgi verilecektir.

8.4.2006 tarihinden sonra vergi ziyai cezasının kesilmesinde, ikinci fıkrası 5479 sayılı Kanununun 12 nci maddesi ile değişen 344 üncü madde hükmünün dikkate alınacağı ise tabiidir.

#### ***(4- Uzlaşma Yoluyla Kesinleşmiş Olan Vergi Ziyai Cezalarında Düzeltme)***

Tebliğin (3) numaralı bölümünde düzeltme işlemine tabi tutulacağı belirtilen vergi ziyai cezalarından uzlaşma yoluyla kesinleşmiş olanlarda; üzerinde uzlaşılan ceza tutarının, 5479 sayılı Kanunla getirilen yeni hükme göre hesaplanan cezadan fazla olması halinde aradaki fark ile ilgili gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.”<sup>43</sup>

#### **1.2.3. Vergi Ziyai Cezasının Uygulanmasına İlişkin Genel Açıklama**

Genel olarak, mükellef veya sorumlular tarafından Vergi Usul Kanununun 341. maddesinde yazılı hallerde vergi ziyaya sebebiyet verilmesi halinde, 30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme gereğince, ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilmesi icap etmektedir. Ancak, vergi ziyaya Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde yazılı kaçakçılık fiilleriyle birlikte sebep olunması halinde bu cezanın 3 kat, iştirak durumunda 1 kat ve vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilen vergi beyannameleri için ise yüzde elli oranında tatbik edileceği Kanunun 344. maddesinde hüküm altına alınmıştır.<sup>44</sup>

#### **2. Usulsüzlük Suçu ve Cezası**

Vergi Usul Kanununda vergi cezalarını oluşturan önemli ikinci ceza grubu usulsüzlük cezalarıdır. Vergi Usul Kanununun 351 inci maddesinde yapılan tanımdan anlaşıldığı üzere, usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine riayet

---

<sup>43</sup> 13/05/2006 tarih ve 26167 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 358 sıra No.lu VUK Genel Tebliği

<sup>44</sup> Akdoğan, a.g.e., s.117, 118

edilmemesidir. Usulsüzlük cezalarının kendine has özelliği vergi ziyanının doğmuş olma şartının aranılmayacak olmasıdır.<sup>45</sup>

Yukarıda da bahsettiğimiz gibi, usulsüzlük suçlarının konusunu vergi kanunlarının şekle ve usulüne ilişkin hükümlerine uyulmaması oluşturmaktadır. Bu suçları vergi ziyaı suçundan ayıran önemli bir özellik vardır. Vergi ziyaı suçunun oluşabilmesi için, bu suça sebep olan fiillerin tarh döneminden sonra ortaya çıkarılması gereklidir. Usulsüzlük suçlarında ise, ileride sayacağımız fiillerin tarh döneminden önce veya sonra ortaya çıkarılmasının, yani vergi ziyanının olup olmamasının bir önemi yoktur. Bu fiil yasadaki tanıma uyuyorsa suç olarak kabul edilecektir.<sup>46</sup>

## **2.1. Çeşitleri**

Usulsüzlük cezaları Vergi Usul Kanununun 352 inci maddesinde belirtilen derecelere ve yine bu kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılırlar. Ancak usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse kanuna bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak uygulanır.

Bu suçlar, “birinci derece usulsüzlükler” ve “ ikinci derece usulsüzlükler” olmak üzere iki ayrı grup halinde Vergi Usul Kanununun 352 nci maddesinde sayılmıştır.

### **2.1.1. Birinci Derece Usulsüzlükler**

Vergi Usul Kanununun 352 nci maddesine göre “birinci derece usulsüzlük” sayılan fiiller aşağıdaki gibidir.

---

<sup>45</sup> Ela-Kelecioğlu, a.g.e., s.26

<sup>46</sup> Bilici, a.g.e., s.89

- 1- Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması;
- 2- Bu Kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması;
- 3- Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması;
- 4- Çiftçiler tarafından 245 inci madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi;
- 5- Bu kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine (Madde 215–219) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır);
- 6- İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi;
- 7- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler tasdik ettirilmemiş sayılır.);
- 8- Diğer ücretler üzerinden salınan Gelir Vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması;
- 9- Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 342 nci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olmasıdır.

### 2.1.2. İkinci Derece Usulsüzlükler

Yine, Vergi Usul Kanununun 352 nci maddesinde “ikinci derece usulsüzlük” sayılan haller sıralanmıştır. Buna göre;

1- Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342 nci maddenin birinci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması,

2- Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması,

3- Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç),

4- Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması,

5- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması,

6- Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması,

7- Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi şeklinde sıralanmıştır.



## 2.2. Usulsüzlük Cezalarına Ait Cetvel

Birinci ve ikinci derece usulsüzlük fiilleri nedeniyle ceza kesilecek mükellefler altı (6) gruba ayrılmış ve bu sınıflandırma Kanuna bağlı cetvel adıyla Vergi Usul Kanununa eklenmiştir.

Vergi Usul Kanununun 414 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında; “Bu Kanunda yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtilmiş olan para ile ödenecek ceza miktarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan maktu had ve miktarların yüzde beşini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Bakanlar Kurulu, bu suretle tespit edilen had ve miktarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye, nispi hadleri ise iki katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine getirmeye yetkilidir.” hükmü yer almaktadır.

Bu itibarla, Vergi Usul Kanununun 352, 353 ve Mükerrer 355 inci maddelerinde yer alıp 2008 yılında uygulanan miktarların, 2008 yılı için %12 olarak tespit edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle belirlenen ve 01.01.2009 tarihinden uygulanacak olan miktarlar 388 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde gösterilmiştir.

Bahsi geçen cetvele ilişkin tablo aşağıda yer almaktadır.<sup>47</sup>

---

<sup>47</sup> Her ne kadar 01.01.2009 tarihinden itibaren uygulanacak tutarlar cetvelde gösterilmiş olsa da, usulsüzlük cezasına ilişkin olarak belirlenmiş olan zamanaşımı süresi içinde yapılan tespitlerde usulsüzlüğün yapıldığı yılda geçerli olan tutarlar dikkate alınmaktadır.

**Tablo 1: 388 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde Yer Alan Usulsüzlük Cezalarına Ait Güncel Cetvel**

	<b>Mükellef Grupları</b>	<b>1. Derece</b>	<b>2. Derece</b>
<b>1</b>	Sermaye Şirketleri	89	50
<b>2</b>	Sermaye Şirketleri Dışında Kalanlar Birinci Sınıf Tüccar ve Serbest Meslek Erbabı	56	28
<b>3</b>	İkinci Sınıf Tüccarlar	28	14
<b>4</b>	Yukarıdakiler Dışında Kalıp beyanname Usulüyle Gelir Vergisine Tabi Olanlar	14	7,60
<b>5</b>	Kazancı Basit usulde Tespit Edilenler	7,60	3,50
<b>6</b>	Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	3,50	2

Vergi Usul Kanununda bulunan diğer maktu had ve miktarlarda olduğu gibi usulsüzlük cezalarında da her yıl için uygulanacak hadler mükerrer 414 üncü maddede belirtilen şekilde değişmektedir.

Söz konusu maddeye göre, bu hadler ya her yıl bir önceki yılda uygulanan had ve miktarlar o yıla ilişkin yeniden değerlendirilerek (%5'i aşmayan kesirler dikkate alınmayarak) ya da bu şekilde belirlenen tutarlar Bakanlar Kurulunca yarısına kadar artırılmak veya indirilmek suretiyle yeniden belirlenmektedir.

Bu durumda usulsüzlük fiilinin tespit edildiği yılda geçerli olan miktar değil, işlendiği yılda geçerli olan miktar dikkate alınır. Mesela 2000 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini vermeyen bir mükellefin bu fiilinin 2004 yılında tespit edilmesi halinde, 2001 yılı için uygulanmakta olan usulsüzlük ceza miktarı dikkate alınır. Çünkü bu beyannamenin 2001 yılında verilmesi gerekirdi. Vergi ziyana bağlı cezaların

kesilmesinde ise ilgili vergilendirme döneminde yürürlükte bulunan hükümlerin dikkate alınması gerekir.<sup>48</sup>

### **3. Özel Usulsüzlük Suçu ve Cezası**

Mükelleflerin ve vergi sorumlularının, vergi yasalarının belirlediği esas ve ilkeler çerçevesinde işlem yapması, kayıt ve belge düzenine uyması, yasaların öngörmüş olduğu kurallara uyması gerekmektedir. Vergi uygulaması ile ilgili yaşamın, gerçekleştirilmekte olan işlemlerin sağlıklı bir şekilde devam etmesini ve sürmesini sağlamak bakımından, bir kısım işlemleri olması gerekene uygun bir şekilde gerçekleştirilmeyenlere özel usulsüzlük cezası uygulanması öngörülmüş bulunmaktadır.<sup>49</sup>

Özel usulsüzlük suçları ve cezaları, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 353, 355 ve mükerrer 355 inci maddelerinde gerekli açıklamalar yapılarak hükme bağlanmıştır.

#### **3.1. Fatura ve Fatura Yerine Geçen Belgelerin Alınmaması, Verilmemesi ve Diğer Şekil ve Usul Hükümlerine Uyulmaması**

Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesinde fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması halinde kesilecek cezalar belirlenmiştir. Bahsi geçen Kanun maddesinde hangi durumlarda özel usulsüzlük cezası kesileceği bentler halinde sıralanmıştır. Şimdi ilgili maddeye ait olan bentleri ve özellikli durumları açıklamaya çalışacağız.<sup>50</sup>

---

<sup>48</sup> Özyer, a.g.e., s.875-876

<sup>49</sup> Akdoğan, a.g.e., s.129-130

<sup>50</sup> VUK Md. 353'te yer alan tutarlar, 388 sıra numaralı VUK Genel Tebliğinde belirtilen ve 01.01.2009 tarihinden itibaren uygulanacak olan tutarlardır.

1. Verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 160 TL'den aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 76.000 TL'yi geçemez.<sup>51</sup>

2. Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için 160 TL özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 7.600 TL'yi bir takvim yılında ise 76.000 TL'yi aşamaz.<sup>52</sup>

3. 232 nci maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma

---

<sup>51</sup> Örnek Olay: Yapılan bir inceleme esnasında, bir vergi mükellefinin satmış olduğu 5.000 TL'lik bir mal için düzenlemediği fatura için, özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir. Normalde her bir düzenlenmeyen belge için 160 TL'lik ceza kesilmesi gerekir. Ancak satılan eşyanın değeri olan 5.000 TL'nin %10'u 500 TL olduğundan mükellef adına 500 TL ceza kesilmesi gerekir. Satılan malın değeri 1.500 TL olmuş olsaydı, bu tutarın %10'u 150 TL olacağından bu sefer 160 TL ceza kesilmesi gerekirdi. Burada esas olan yüksek tutarın dikkate alınmasıdır. Yani toplam tutar günümüz için 160 TL'den aşağı olamamaktadır.

<sup>52</sup> Her bir denetim için tespit edilecek ceza tutarıyla, bir mükellefe bir takvim yılı içinde düzenlenebilecek ceza tutarlarının üst sınırı belirlenmiştir.

biletlerini almadıklarının tespit edilmesi halinde, *bunlara bu maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir.* Şu kadar ki, bu cezanın kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespit vergi incelenmesine yetkili olanlar tarafından yapılması şarttır. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, söz konusu tespiti vergi incelemesine yetkili olmayanlara da yaptırmaya yetkilidir. *Bu hükmün uygulanmasında belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayana verilen örneği, ceza ihbarnamesi yerine geçer.*

Ayrıca, yukarıdaki bentte yer alan hükme dair Maliye Bakanlığı tarafından 371 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği ile yeni bir açıklama yapılmıştır. Anılan Genel Tebliğde özetle aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“5615 sayılı Kanununun 20 nci maddesiyle Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesinin (3) numaralı bendinin ikinci cümlesinden sonra gelmek üzere; "Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, söz konusu tespiti vergi incelemesine yetkili olmayanlara da yaptırmaya yetkilidir." cümlesi eklenmiştir. Anılan hükme dayanılarak, bu Tebliğin yayımı tarihinden itibaren yoklama yapmaya yetkili memurların tamamı, mükellef olmayanların satın aldıkları mallar ya da hizmetler için belge alınmadığına ilişkin tespitleri yapma hususunda yetkili kılınmış olup, yoklama yapmaya yetkililer tarafından yapılan denetimler sonucu belge alınmadığına ilişkin olarak nihai tüketiciler nezdinde düzenlenen tutanaklara dayanılarak özel usulsüzlük cezası kesilebilecektir.

Anılan bent hükümlerinin uygulanmasında, belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayanlara verilen örneği, ceza ihbarnamesi yerine geçecektir. Cezanın, tutanağın alıcıya verildiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde, tespit yapıldığı yeri yetki alanı içerisinde bulunduran vergi dairesine ödenmesi esastır. Cezanın

ödeneceği vergi dairesi tutanağa yazılacak ve tutanağın bir örneği de tutanakta belirtilen vergi dairesine gönderilecektir. Adına tutanak düzenlenenler bu cezayı tutanağın kendilerine verilen örneğini ibraz etmek ve tutanakta belirtilen vergi dairesini belirtmek suretiyle başka bir vergi dairesine de ödeyebileceklerdir.” açıklamaları yapılmıştır.<sup>53</sup>

4. Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hâsılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her tespit için 160 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

5. Bu Kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve malî tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara 3.500 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

6. Bu Kanunun 8 inci maddesinin son fıkrası uyarınca getirilen mecburiyete uymaksızın işlem yapanlara her bir işlem için 190 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

7. Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine 560 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

---

<sup>53</sup> 371 Sıra No.lu VUK Gen. Tebliği, VUK md. 353/3'te belirtilen belgelerden birini nihai tüketicinin almaması durumunu tespit eden kişinin, vergi incelemeye yetkili bir kişi olması gerektiği hükmüne yeni düzenleme getirmiştir. Bu yetki yoklama yapma yetkisine sahip olanlara da tanınmıştır.

8. 4358 sayılı Kanun uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Maliye Bakanlığının belirleyeceği standartlarda, araçlarla (yazı, manyetik ortam, disket, mikro film, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirmeyenler hakkında 760 TL özel usulsüzlük cezası kesilir. Ceza kesilenler, ödedikleri ceza için fiilleri ile ceza kesilmesine neden olan kişilere rücu edebilirler.

9. Bu Kanununun 127 nci maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durdurmamayan aracın sahibi adına 560 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.<sup>54</sup>

Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyam gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336 ncı madde hükmü uygulanmaz, hükümleri bulunmaktadır.

### **3.2. Damga Vergisinde Özel Usulsüzlük Suçu ve Cezası**

Bu madde kapsamında değerlendireceğimiz özel usulsüzlük cezası 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 355 inci maddesinde hükmünü bulmuştur.

Buna göre adı geçen Kanun maddesinde; “Damga Vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her kâğıt için tahsil edilmeyen Damga Vergisi üzerinden maktu vergilerde % 50, nispî vergilerde % 10 oranında özel usulsüzlük cezası kesilir.

---

<sup>54</sup> VUK Mükerrer Md. 353'te yer alan tutarlar, 388 sıra numaralı VUK Genel Tebliğinde belirtilen ve 01.01.2009 tarihinden sonra uygulanacak olan tutarlardır.

Ancak, bu madde kapsamında kesilecek özel usulsüzlük cezaları her bir kâğıt için 1 Yeni Türk Lirasından az olamaz.“ hükmüne yer verilmiştir.

### **3.3. Bilgi Vermekten Çekinme ve İnceleme Elemanlarına Yardımcı Olmama Fiili**

Vergi Usul Kanununa göre, bilgi verme yükümlülüğü altında olan şahıslar bu yükümlülüklerine aykırı hareket ederlerse ise başka bir ifadeyle bu yükümlülüklerine uymazlarsa veya vergi incelemesi esnasında inceleme elemanına yardımcı olmaz ise bu hareketlerin yaptırımını da özel usulsüzlük cezası kapsamındadır.<sup>55</sup>

Bu kapsamda değerlendirmeye tabi tutacağımız fiiller ve uygulanacak ceza miktarları 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 355 inci maddesinde hükme bağlanmıştır. Buna göre;

“Bu Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil);

1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.000 TL,
2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 500 TL,
3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 250 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

---

<sup>55</sup> Bayraklı, a.g.e., s.192



Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır.

Ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz.<sup>56</sup>

Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır.

Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu şekilde ceza kesilen mükellefler hakkında üçüncü fıkra hükmü uygulanmaz. Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 15 gün içinde

---

<sup>56</sup> Bu düzenleme 3 Temmuz 2009 tarih ve 27277 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5904 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesine eklenmiştir.

verilmesi halinde 1/4 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise 1/2 oranında uygulanır.” hükümleri yer almaktadır.

Bu maddeye 5904 sayılı Kanunla eklenen yeni bir fıkra hükmü uyarınca, sadece elektronik ortamda verilme zorunluluğu bulunan beyannameler için değil fakat, aynı zamanda elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların da belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmeyeceği, takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezasının 1/2 oranında uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, yine 5904 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesine eklenen bir başka fıkra hükmü ile de elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlara bu maddeye göre ceza kesilmesi halinde, 352 nci maddenin birinci derece usulsüzlüklerle ilgili (1) numaralı bendi ile ikinci derece usulsüzlüklerle ilgili (7) numaralı bendi uyarınca ayrıca ceza kesilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.<sup>57</sup>

Vergi Usul Kanununun Mükerrer 257 nci maddesinin Maliye Bakanlığına vermiş olduğu haklar bir nevi yetki kanunu olarak ortaya çıkmaktadır. Bu madde hükmünün vermiş olduğu yetkiye istinaden getirilen düzenlemelere uymamanın yaptırımını özel usulsüzlük suçu ve cezasıdır.

---

<sup>57</sup> Buna göre, aynı fiil sebebiyle mükellef adına tek ceza kesilmiş olacaktır.

## **B. Ceza Hukuku Anlamında Suçlar ve Cezaları**

Şimdiye kadar açıkladığımız konular üzerinde de görülebildiği gibi, vergi suçlarının para cezası ile cezalandırılması kuralı geçerlidir. Diğer taraftan, yasa koyucu bazı kamu düzenini bozan vergi suçlarının işlenmesi halinde para cezası yerine ya da para cezasına ek olarak hürriyeti kısıtlayıcı cezalarda öngörmüştür.<sup>58</sup>

Vergi Usul Kanununun 359, 360, 362 ve 363 üncü maddelerinde, vergi kanunlarına aykırı eylemler için hapis cezaları düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanununun düzenlemiş olduğu ve hapis cezasını gerektiren bu suçlar bu bölümde ayrıntılı olarak incelenecektir.

### **1. Kaçakçılık Suçu ve Cezası**

Daha önce, 4369 Sayılı Kanun ile yapılan yeni düzenlemeyle, bu düzenlemeden önce Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinde yer alan kaçakçılık suçu, Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesine aktarılmıştır. Bu yeni düzenleme yapılırken çok önemli iki değişiklik yapılmıştır. Eski düzenlemede bulunan ve kaçakçılık suçunun oluşabilmesi için aranan “kasten” ibaresi kaldırılmış ve mükellef kasıtlı olmasa dahi suçun oluşabileceği anlamı ortaya çıkmıştır. Ayrıca, kaçakçılık suçunun oluşması için artık vergi ziyanına sebebiyet verme şartı kalmamıştır, başka bir ifadeyle suç teşkil eden fiiller tarh döneminden önce ortaya çıksa da kaçakçılık cezası verilebilmesi mümkün hale gelmiştir.<sup>59</sup>

---

<sup>58</sup> Bilici, a.g.e., s.93

<sup>59</sup> Bilici, a.g.e., s.94

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde düzenlenmiş kaçakçılık suçunu teşkil eden fiiller bakımından, bu Kanunun 344 üncü maddesi uyarınca kesilecek 3 kat vergi ziyaı cezası dışında ayrıca hürriyeti bağlayıcı cezalara da yer verildiği görülmektedir.<sup>60</sup>

Son olarak, Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde 5728 sayılı Kanun ile bazı değişiklikler yapılmıştır. Tüm bu yapılan düzenlemeler neticesinde, Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinin bugünkü halinde üç tip ceza grubu vardır. *Ancak, 5728 sayılı Kanunun yayınlanma tarihi olan 08.02.2008 tarihinden önceki suçlar için 4369 sayılı Kanun uyarınca düzenlenmiş olan eski cezalar uygulanacaktır.*

Araştırmamızın bu bölümünde, 359 uncu madde gereğince öngörölmüş olan cezalar ve bu cezaların uygulanmasını gerektirecek filer ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

### **1.1. Onsekiz Aydan Üç Yıla Kadar Hapis Cezası Öngören Fiiller**

Aşağıdaki fiilleri yapanlar hakkında onsekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak,
- Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak,
- Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek,

---

<sup>60</sup> Murat Aktaş-Murat Özgür, “Vergi Usul Kanununda Yer Alan Hürriyeti Bağlayıcı Ceza Gerektiren Suçlarda Dava Zamanaşımı Süreleri (Eski ve Yeni Ceza Kanunu Bağlamında İrdelenmesi)-I, Yaklaşım Dergisi, sayı160, s.247

- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek.

Ayrıca, varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge sayılmaktadır.<sup>61</sup>

## **1.2. Üç Yıldan Beş Yıla Kadar Hapis Cezası Öngören Fiiller**

Aşağıdaki fiilleri yapanlar hakkında üç yıldan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

- Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek,
- Defter sayfalarının yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak,
- Belgelerin asıl ya da suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak.

Bunun yanında, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belge olarak tanımlanmıştır.<sup>62</sup>

---

<sup>61</sup> Bu fiilleri 08.02.2008 tarihinden önce işleyenler hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur.

<sup>62</sup> Bu fiilleri 08.02.2008 tarihinden önce işleyenler hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur.

### 1.3. İki Yıldan Beş Yıla Kadar Hapis Cezası Öngören Fiiller

Aşağıdaki fiilleri yapanlar hakkında iki yıldan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

- Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak,
- Basmış olduğu bu belgeleri bilerek kullanmak.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.<sup>63</sup>

---

<sup>63</sup> Bu fiilleri 08.02.2008 tarihinden önce işleyenler hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur.

**1.4. 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Kapsamında Kaçakçılık Suçlarına Uygulanacak Ceza İle İlgili Tablo**

**Tablo 2: Kaçakçılık Suçlarına Uygulanacak Cezalar**

<b>Kaçakçılık Suçları</b>	<b>Cezaları</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>- Defter ve kayıtlarda, hesap ve muhasebe hilesi yapanlar</li><li>- Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgili bulunmayan kişiler adına hesap açanlar</li><li>- Deftere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler</li><li>- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler, gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler/kullananlar</li></ul>	<p><u>18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası</u> (2 yıla kadar hüküm verilmesi halinde cezanın ertelenmesi mümkündür.)</p> <p><i>Not: Adli para cezasına veya ertelemeye ilişkin olarak maddede açık bir hüküm bulunmamakla beraber, TCK'nın 49, 50 ve 51 inci madde hükümleri dikkate alındığında, verilen hapis cezasının süresine göre ertelenmesi ya da para cezasına çevrilebilmesi mümkün olabilecektir.</i></p>	359/a
<ul style="list-style-type: none"><li>- Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler</li><li>- Defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar/hiç yaprak koymayanlar</li><li>- Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen ya da kısmen sahte olarak düzenleyenler/bu belgeleri kullananlar</li></ul>	<p><u>3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası</u> (Bu cezanın, adli para cezasına çevrilebilmesi ya da ertelenebilmesi mümkün değildir.)</p>	359/b
Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri Bakanlık ile anlaşma olmaksızın basanlar/bilerek kullananlar	<p><u>2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası</u> (Alt sınırdan ceza verilmesi durumunda cezanın ertelenmesi mümkündür. TCK 49, 50, 51)</p>	359/c

5728 sayılı Kanununun 276 ncı maddesiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Dördüncü Kitap İkinci Kısım 3 üncü Bölüm başlığı “Suçlar ve Cezaları” şeklinde değiştirilmiş, aynı Kanununun 359 uncu maddesi yeniden düzenlenmiştir.

3 fıkra halinde düzenlenmiş bulunan 359 uncu maddede, kaçakçılık suçları ve bu suçlara uygulanacak olan hürriyeti bağlayıcı yaptırımlar, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımları, pişmanlık müessesesinin bu madde ile olan bağlantısı ve 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının uygulanmasına ilişkin hükümler yer almaktadır.

Buna göre, Kanunda yazılı kaçakçılık suçlarının işlenmesi halinde uygulanacak hürriyeti bağlayıcı cezalar yukarıdaki tabloda görüldüğü gibidir.

## **2. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu**

Vergilendirme ilişkisi devam ederken, devletin sahip olduğu vergilendirme yetkisinden söz ederken diğer yandan da devletin yapması gereken görevlerinden bahsedilmesi gerekmektedir.<sup>64</sup> Devletin burada yapması gerekense, sahip olduğu yükümlülüklerin bilincinde olması ve devlet adına bu yetkiyi kullanan şahısların bu bilgileri üçüncü kişilerle paylaşmaması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanununun 5 inci maddesinde vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişileri saymıştır. Buna göre; vergi işlem ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi yargı kuruluşlarında görevli olanlar, vergi yasalarına göre kurulan komisyonlarına katılanlar ve vergi işlerinde görev alan bilirkişiler vergi mahremiyetine uymak zorunda olarak tanımlanmıştır.

---

<sup>64</sup> Bayraklı, a.g.e., s.195



Vergi mahremiyetine uymak zorunda olarak tanımlanan bu kişiler, görevleri münasebetiyle öğrendikleri; mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, işlem ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine ve mesleklerine ilişkin sırları açıklayamazlar ve bu sırları kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanamazlar.<sup>65</sup> Ayrıca, Vergi Usul Kanununun 362 nci maddesinde vergi mahremiyetine uymayan kişilere Türk Ceza Kanununun 198 inci maddesinde yazılı cezanın iki katı ceza uygulanır. Bu ceza iki aydan az olamaz hükümlerine yer verilmiştir.

Yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, vergi mahremiyetinin ihlali yönünden, Vergi Usul Kanununda yapılan düzenleme dikkate alındığında, öncelikle vergi mahremiyeti kavramı belirlenip, kamu hizmeti sunan bir kısım görevliler açısından, mükellefe ait gizli kalması gereken bilgilerin korunması ödevi tanımlanırken, bu ödevi uyulmaması, diğer bir ifade ile vergi mahremiyetinin ihlali fiili, ceza normu olarak düzenlenmiş ve sonucuna hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmüştür. Yapılan belirleme çerçevesinde, vergi mahremiyetinin ihlali yönünden bir suç kalıbı oluşturulmuş ve yasaklanan fiile aykırı davranışın sonucuna da ceza hükmedilmiştir.<sup>66</sup>

Kanun kimlerin hangi fiilleri gerçekleştirdiğinde vergi mahremiyetinin ihlali yasağına aykırı davrandığını açıklamakla birlikte bazı durumlarda bu konuya istisnalar getirmiştir. Vergi Usul Kanununun 5 inci maddesinde sayılan aşağıdaki hallerde bu suç işlenmiş sayılmayacaktır:

- Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçmiş olduğu halde ödenmeyen vergi ve ceza miktarları Maliye

---

<sup>65</sup> Bilici, a.g.e., s.97

<sup>66</sup> Tahir Erdem, "Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza-I", Yaklaşım Dergisi, sayı 155, s.245

Bakanlığı tarafından açıklanabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkiyi mahalline de devredebilir.

- Vergi idaresi, kamu görevlileri tarafından yapılan adli ve idari soruşturmalarla ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeleri verebilir.
- Vergi idaresi bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgileri verebilir.
- Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanlar, kanunla kurulmuş meslek kuruluşlarına veya yine kanunla kurulmuş birlik ve meslek odalarına bildirilebilirler.
- Gelir vergisi mükelleflerinin ve sermaye şirketlerinin vergiye tabi matrahlarını ve hesaplanan vergiyi gösteren vergi levhasını işyerine asmaları da vergi mahremiyeti anlamına gelmez.

Şöyle ki; burada karşımıza çıkabilecek önemli bir sorun vardır. Vergi Usul Kanununun 5 inci maddesi uyarınca kendilerine mahremiyet kapsamında bilgi verilmesi nedeniyle serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirlere de bu cezanın uygulanıp uygulanamayacağı tartışma konusu olmaktadır.

Bu cezanın anılan kişilere de uygulanabilmesinin mümkün olabileceği yönünde bir eğilim söz konudur. Zira 3568 sayılı Kanunun 47 nci maddesi meslek mensuplarının görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanununun kamu görevlilerine ilişkin hükümleri uyarınca cezalandırılacaklarını düzenlemektedir. Kanun koyucunun bu meslek mensuplarının ağırlaştırılmış müeyyidelerle cezalandırılmalarını öngördüğü anlaşılmaktadır. Kaldı ki 5237 sayılı Kanunun 239 uncu maddesinde yer alan “Sıfat veya görevi, meslek veya

sanatı gereği vakıf olduğu...” ibaresinden de serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirlerin işleyeceği suçların bu kapsamda değerlendirilebileceği kanaati bulunmaktadır.<sup>67</sup>

### **3. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezası**

Vergi Usul Kanununun 6’ncı maddesinin son fıkrasında; “Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar” hükmü yer almıştır.

Aynı Kanununun 363 üncü maddesinde, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa harekette bulunanlar, Türk Ceza Kanununun 257 nci maddesi görevi kötüye kullanma suçunu düzenlerken, 1 inci maddesi bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası öngörmüştür. Maddenin eski halinde mülga Türk Ceza Kanununun 240 ıncı maddesine atıf yapılmıştır. Eski Ceza Kanununun 240 ıncı maddesi de benzer bir şekilde bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası öngörürken aynı zamanda ağır para cezası ve memuriyetten süreli veya temelli yoksun bırakma cezasını içerdiğinden lehe olan yeni Türk Ceza Kanununun 257 nci maddesi uygulanacaktır.<sup>68</sup>

Bu hareketlerde bulunan memurlar, vergi ziyana sebebiyet vermişseler, bu kişilere ayrıca vergi ziyat cezası da kesilir.

---

<sup>67</sup> Özyer, a.g.e., s.941

<sup>68</sup> Memduh Aslan, Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği, Ankara, 2009, s.43

### III. VERGİ CEZALARINA İLİŞKİN BAZI ÖZEL HUSUSLAR

#### A. Vergi Cezalarında Katılma, Birleşme ve Tekerrür

##### 1. Katılma (İştirak)

5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 37 ve 41 inci maddeleri arasında suça iştirak konusu düzenlenmiştir. Ceza hukukunda ortaya çıkan anlamıyla, bir kişi tarafından işlenebilecek bir suçun birden fazla kişi tarafından beraberce işlenmesi olarak karşımıza çıkmaktadır. İştirak, vergi mevzuatımızda “iştirak suçu” olarak nitelenmektedir. Katılma ya da diğer bir ifadeyle iştirak hali kaçakçılık suçlarında ve kaçakçılık suçu ile vergi ziyana sebebiyet verilmesinde ortaya çıkmakta ve farklı ceza şekillerine tabi tutulmaktadır.

Vergi Usul Kanununda ise, kaçakçılık suçunun düzenlenmiş olduğu 359 uncu maddede sayılmış olan fiillere iştirak edilmesi durumunda meydana gelebilmektedir.

Adı geçen Kanunun 360 ıncı maddesi, ayrı ayrı maddi çıkar gözetmek şartıyla, birden fazla kişi 359 uncu maddede yazılı kaçakçılık fiillerinden birini irtikap ettikleri veya beraber işledikleri takdirde suça ortak olan her bir kişi hakkında, iştirak ettikleri suçlar için bu yasa da öngörülen cezaların uygulanacağını hükme bağlamıştır.<sup>69</sup>

Şuan yürürlükte olmayan eski düzenlemeye göre, bu şekilde oluşabilecek kaçakçılık suçunda, fiili işleyenlerden her birine bundan ayrı ayrı menfaat gözetmiş olmaları şartıyla o fiile mahsus ceza verilir ve bu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı

---

<sup>69</sup> Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s.216

cezalar verilir hükmü bulunmaktaydı. Anılan fiillere iştirak eden, herhangi bir maddi menfaat gözetmemiş ise fiile mahsus cezanın dörtte biri uygulanmaktaydı.

Vergi Usul Kanununun iştirak başlıklı 360 ıncı maddesi 5728 sayılı Kanunun 277 nci maddesiyle değiştirilmiş ve Türk Ceza Kanunu ile uyumlu hale getirilmiştir. Maddeye göre, bir menfaat gözeterek kaçakçılık suçuna iştirak edilmiş ise Türk Ceza Kanununda belirlenmiş olan cezaya çarptırılması düzenlenmiştir. Maddenin ikinci fıkrasında yer alan “fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunacağı” şeklindeki düzenleme, “Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir” olarak değiştirilmiştir.<sup>70</sup>

Bunun yanında, Vergi Usul Kanununun 344/2 nci maddesi gereğince vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiiller ile sebebiyet verilmesi halinde bu cezanın 3 kat uygulanacağından daha önce bahsetmiştik. Bahsi geçen bu suça iştirak edenler içinde 1 kat vergi ziyayı cezası öngörülmüştür. Buradan da anlaşılacağı gibi, iştirak suçunda vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde ayrıca bir ceza daha uygulanmaktadır.

## **2. Birleşme**

Vergi Usul Kanununun 335 inci maddesinde, “Vergi ziyayı cezasında cezayı istilzam eden tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaa uğramış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir.” hükmüne yer verilmiştir. Vergi ziyasında cezayı gerektiren tek bir fiille başka türden (neviden) birkaç vergi kayba uğratılmış olursa, her vergi bakımından ayrı ayrı vergi ziyayı cezası kesilmektedir.

---

<sup>70</sup> Aslan, a.g.e., s.47

Bir mükellefin beyanname vermeyerek hem gelir hem de katma değer vergisi yönünden vergi ziyana yol açması durumunda, hem gelir hem de katma değer vergisi için ayrı ayrı vergi ziyai cezası kesilir.<sup>71</sup>

Öte yandan, aynı Kanunun 336 ncı maddesinde ise, “Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyai ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağır kesilir. Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyana da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyai cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmaline mani değildir.” hükmü yer almaktadır. Bu durumda, cezayı gerektiren bir fiille vergi ziyai ve usulsüzlük suçu birlikte işlenmişse, bunlara ilişkin cezalardan sadece miktar itibariyle en ağır olanı kesilmektedir. Usulsüzlük cezası kesilen bir fiille vergi ziyana da sebebiyet verildiği daha sonradan anlaşılmış olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyai cezası ile karşılaştırılmasına ve noksan kesilen cezanın tamamlanmasına engel olmaz.

Diğer taraftan, anılan Kanunun 337 nci maddesinde de ayrı ayrı işlenmiş olan vergi ziyai suçu veya usulsüzlüklerden dolayı ayrı ayrı ceza kesileceği hüküm altına alınmıştır. Ayrı fiillerle cezaya sebebiyet verilmesi durumunda cezalarda birleşme olmamaktadır. Vergi Usul Kanununun 340 ncı maddesi de, vergi ziyai ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddedeki kaçakçılık cezaları ve diğer yasalarda yazılı cezaların birleştirilemeyeceğini öngörmüştür. Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi cezası ile

---

<sup>71</sup> Bayraklı, a.g.e., s.197

cezalandırılan fiiller aynı zamanda kaçakçılık fiilini de oluşturuyorsa vergi cezası kesilmesi 359 uncu maddeye göre takibat yapılmasına engel değildir.<sup>72</sup>

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde kısa bir değerlendirme yapacak olursak;

- Tek bir fiille vergi ziyayı ve usulsüzlük suçu birlikte işlenmiş olursa, bunlara ilişkin cezalardan miktar olarak en ağır olanı kesilir.
- Vergi ziyayı suçunda tek bir fiille ile ziyaa uğratılan vergi sayısı birden çok olursa, her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir.
- Farklı fiiller sonucu (fiil ayrılığı) cezalarda birleşme olmaz.

### **3. Tekerrür**

Tekerrür, önceden bir suç işleyip ceza alan kimsenin, belirlenmiş olan bir süre içerisinde yeniden suç işlemesi halinde, daha ağır ceza almasını gerektiren bir uygulamadır.<sup>73</sup> Vergi Usul Kanununun 339 uncu maddesine göre vergi ziyayı cezası veya usulsüzlük cezası kesilen ve cezası kesinleşen bir kimse, cezasının kesinleştiği tarihten başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar aynı suçu işlerse vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezasının da yüzde 25 oranında arttırılarak uygulanması gerekmektedir.

Türk Ceza Kanununda tekerrür süreleri cezanın çekildiği veya düştüğü tarihten itibaren başladığı halde, Vergi Usul Kanununda bu sürenin bir önceki cezanın kesinleştiği tarihi izleyen yılın başından itibaren işlemeye başlayacağı kabul

---

<sup>72</sup> Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s.217

<sup>73</sup> Bilici, a.g.e., s.100

edilmektedir. Vergi cezasının kesinleşmesi, cezanın tahsil edilebilir aşamaya gelmesi, yani ceza kesme işlemine karşı başvurulacak herhangi bir yargı yolunun kalmaması anlamına gelmektedir.<sup>74</sup>

Diğer taraftan, birinci suçun kesinleştiği takvim yılı başına kadar geçen devrede işlenen suçlar için tekerrür hükmünün uygulanıp uygulanmayacağı hususu tereddütlüdür. Ancak, tekerrür uygulamasında sürenin cezanın kesinleştiği tarihi izleyen takvim yılı başından başlayacağının ifade edilmiş olması sürenin sona ereceği tarihi tespit ile ilgilidir. Diğer bir anlatımla, beş veya iki yıllık süreler tekerrür cezasının uygulama süresinin bittiği tarihi tespit bakımından önem taşımaktadır. Kanundaki bu ifade, cezanın kesinleştiği tarihten müteakip takvim yılı başına kadar geçecek olan sürede mükerreren işlenen aynı nevi'den suç dolayısıyla tekerrür hükmünün uygulanmayacağı anlamına gelmemektedir.<sup>75</sup>

Örneğin, 2008 Mart ayı katma değer vergisi beyannamesini zamanında vermeyen bir mükellef hakkında yapılan cezalı tarhiyat uygulamasının, aynı yılın Haziran ayında kesinleştiğini farz edelim. Aynı mükellef 2008 Temmuz ayı katma değer vergisi beyannamesini de zamanında vermezse tekerrür ettiği için dolayı, ceza artırımını olacaktır.

---

<sup>74</sup> Aslan, a.g.e., s.49

<sup>75</sup> Özbacı, a.g.e., s.906



## **B. Vergi Cezalarını Sona Erdiren ve Kaldıran Nedenler**

### **1. Ödeme**

Bir mükellefin vergi suçu işlemesi neticesinde, ortaya vergi cezası çıkması nasıl doğal bir sonuç olarak karşımıza çıkmakta ise bundan doğmuş olan cezaların ödenmesi durumunda vergi cezalarının ortadan kalkması da doğaldır.

Ödeme, Vergi Usul Kanununun 23 üncü maddesinde vergi borcunun yükümlü tarafından kanunlara uygun biçimde yerine getirilmesi olarak tanımlanmıştır.

Aynı Kanununun 368 inci maddesi uyarınca, mükellef adına kesilmiş olan cezaya karşı, dava açılmamış ise dava açma süresinin bitiminden itibaren, dava açılmış ise vergi mahkemesinin kararını müteakip vergi dairesince düzenlenecek olan ihbarnamenin ilgiliye tebliği tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir.

Süresinde ödenmeyen vergi cezaları için vergi idaresi, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) hükümlerine göre cebren tahsil yoluna gider. Vergi cezasının ödenmesi, vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkiyi sona erdirmiş olsa bile, kaçakçılık suçları için söz konusu olan ceza kovuşturmasının yapılmasını engellemez.<sup>76</sup>

6183 sayılı Kanununun 51/3 üncü maddesinin hükmünün açıklamasına göre, Vergi Usul Kanunu uyarınca uygulanmakta olan vergi ziyai cezalarında anılan madde gereği belirlenmiş olan oranda gecikme zammı da uygulanmaktadır. Ceza mahkemelerince verilen ve aynı zamanda ceza mahiyetinde olan amme alacaklarında ise bu oranın yarısı

---

<sup>76</sup> Özhan Uluatam-Yaşar Methibay, Vergi Hukuku, Ankara, 2001, s.221

ölçüsünde uygulanacaktır. Bunun dışındaki ceza mahiyetindeki amme alacaklarında gecikme zammı uygulanmayacaktır.<sup>77</sup>

## **2. Ölüm**

Türk Medeni Kanununun 28 inci maddesinde kişiliğin ölüm ile sona ereceği belirtilmiştir. Vergi Usul Kanununun 164 üncü maddesinde ölümün işi bırakma hükmünde olduğu kabul edilirken, 372 nci maddesinde de, “Ölüm halinde vergi cezası düşer” hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıdaki hükümlerden de anlaşılacağı gibi, kişinin ölümü halinde ödenmemiş olan vergi borcu mirasçılara (mirası reddetmediği takdirde) geçmektedir. Vergi borcuna eklenmesi söz konusu olan gecikme zammı varsa buda mirasçılara geçmektedir. Ancak mükellefin ölümü halinde vergi cezaları düşmektedir. Burada ki amaç, kişinin ölümü halinde ceza uygulanmasının amaç ve fonksiyonu kalmamasının bir sonucudur.<sup>78</sup>

## **3. Zamanaşımı**

Vergi borçlarında olduğu gibi vergi cezalarını da sona erdiren nedenlerden biride zamanaşımı olarak kabul edilmektedir. “Gecikmiş cezanın kendisinden beklenen işlevi gerçekleştirilmeyeceği düşüncesi” ile iki tür zamanaşımı kabul edilmiştir.<sup>79</sup> Bunlar tahakkuk ve tahsil zamanaşımıdır.

---

<sup>77</sup> Aslan, a.g.e., s.56

<sup>78</sup> Akdoğan, a.g.e., s.139

<sup>79</sup> Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s.219

### 3.1. Tahakkuk Zamanaşımı

Vergi Usul Kanununun 374 üncü maddesi hükmü gereğince, zamanaşımı halinde ihbarname düzenlenerek tebliğ edilmemiş olan vergi cezaları kesilememektedir, önceden kesilip tebliğ edilmiş olan cezalar zamanaşımına uğramamaktadır.<sup>80</sup>

Aynı madde hükmüne göre, vergi ziyai ve usulsüzlük suçları için aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

- Vergi ziyai suçunda cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın birinci gününden başlayarak beş yıl,

- Usulsüzlük suçunda ise, usulsüzlüğün yapıldığı yılı izleyen yılın birinci gününden başlayarak iki yıl geçtikten sonra vergi cezası kesilemez.

Öte yandan, Vergi Usul Kanununun 353 ve mükerrer 355 inci maddeleri uyarınca kesilecek olan özel usulsüzlük cezalarında zamanaşımı süresi beş yıldır.<sup>81</sup>

### 3.2. Tahsil Zamanaşımı

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 102 nci maddesine göre, vergi cezaları da vergi borcunun asılları gibi vadelerinin rastladığı

---

<sup>80</sup> Özyer, a.g.e., s.970

<sup>81</sup> “Veraset ve intikal vergisi ile emlak vergisinde zamanaşımı süresi, idarenin beyanname verilmesi gerektiğini itila kesbettiği tarihten başladığı için ceza zamanaşımı da bu süreden itibaren başlar.” (M.Ali Özyer, a.g.e., s.970)

tarihi izleyen takvim yılından itibaren beş yıl içerisinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar.<sup>82</sup>

#### **4. Düzeltme**

Düzeltme işlemi vergi hatalarının söz konusu olduğu durumlarda ortaya çıkmaktadır. Düzeltme işlemi neticesinde sadece vergi aslı değil, aynı zamanda kesilmiş olan vergi cezaları da ortadan kalkabilmektedir. VUK' un 116 ncı maddesinde, vergi hatasının vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere noksan veya fazla vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmıştır.

Düzeltme işlemini daha iyi anlayabilmemiz için vergi hatalarını bilmemiz gereklidir. Vergi hataları, hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere iki türdür.

#### **4.1. Vergi Hataları**

##### **4.1.1. Hesap Hataları**

VUK' un 117 nci maddesinde tanımlanmış olan hesap hataları aşağıdaki gibidir.

- Matrah Hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

---

<sup>82</sup> Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s.219

- Vergi Miktarında Hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

- Verginin Mükerrer Olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

#### **4.1.2. Vergilendirme Hataları**

VUK' un 118 inci maddesinde tanımlanmış olan vergilendirme hataları aşağıdaki gibidir.

- Mükellefiyetin Şahsında Hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.

- Mükellefiyette Hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

- Mevzuda Hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

- Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata: Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

## 4.2. Düzeltme Usul

VUK 119 uncu madde hükmü gereğince bir vergi hatasının meydana çıkarılması bazı yollara başvurulması gerekmektedir. Bunlar;

- İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile
- Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile
- Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile
- Hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması ile
- Mükellefin müracaatı ile olarak anılan Kanun maddesinde yer almıştır.

Vergi hatalarının düzeltilmesinde iki yol izlenmektedir. Bunlardan birincisi vergi dairesince yapılan re'sen düzeltme işlemi, ikincisi ise mükellefin isteği üzerine yapılan düzeltme işlemidir. Vergi Usul Kanununun 125 inci maddesinde, düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Vergi hatalarının vergi yönetimi tarafından re'sen düzeltilmesinde temel kural, Vergi Usul Kanununun 121 inci maddesinde yer almaktadır. Buna göre, vergi yönetimi, üzerinde tereddüt bulunmayan açık ve mutlak vergi hatalarını kendiliğinden düzeltir. Bu şekilde gerçekleşen düzeltme işlemi mükellefin lehine veya aleyhine sonuçlanabilir.<sup>83</sup>

Anılan Kanun hükmünün (VUK md. 121) belirttiği şartların oluşması durumunda, düzeltmenin vergi yönetimince re'sen yapılmasının yanında, mükelleflerin isteği üzerine de gerçekleşmesi mümkündür.<sup>84</sup> Mükellefin düzeltme başvurusunda

---

<sup>83</sup> Yusuf Ziya Taşkan, "Düzeltilme Talebi ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma", Yaklaşım Dergisi, Sayı 74, s.132

<sup>84</sup> Taşkan, a.g.m., s.133

önemli bir ayrıntı söz konusudur. Dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunup bu istemi reddedilen mükellef, Vergi Usul Kanununun 124 üncü maddesi gereğince Maliye Bakanlığına şikayet yoluyla başvuru yapamayacaktır. Diğer taraftan, düzeltme istemini dava açma süresi geçtikten sonra yapan mükelleflerin bu istemi reddedilirse, Maliye Bakanlığına şikayet yoluyla başvurabilirler.<sup>85</sup>

Düzeltilme yolu ile ıslahı istenen vergi, tahakkuk fişi veya ihbarname ile tarh ve tahakkuk ettirilmiştir. VUK' un 378 inci maddesi hükmünde hatanın mükellefin beyanına göre yapılmış olmasının, hatanın düzeltilmesine mani olmayacağı açıklanmıştır.<sup>86</sup>

Vergi Usul Kanununun 375 inci maddesi gereği, vergi cezalarında yapılan hataların vergi hatalarına ilişkin hükümlere göre düzeltileceğini öngörmektedir. Vergi cezalarında hata, vergi aslına bağlı olarak ortaya çıkabileceği gibi vergi aslına bağlı olmaksızın, ondan bağımsız olarak da yapılabilir. Vergi cezalarındaki hata yükümlü lehine düzeltildiği takdirde, ceza tamamen ya da kısmen ortadan kalkabilecektir.<sup>87</sup>

## 5. Terkin

Terkin ifadesi, kelime olarak “silme” anlamına gelmektedir. Vergi hukukunda ise, tahakkuk etmiş veya tahsil edilmiş bir vergi alacağının ortadan kalkmasını ifade eder. Terkini gerektiren şartların uygun olması ve gerçekleşmesi halinde, tahakkuk etmiş olan vergi alacağı silinir, tahsil edilmiş olan vergi ise mükellefe iade edilir.<sup>88</sup>

---

<sup>85</sup> Taşkan, a.g.m., s.134

<sup>86</sup> Özbacı, a.g.e., s.412

<sup>87</sup> Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s.219

<sup>88</sup> Bilici, a.g.e., s.122

Aslında vergi alacağını sona erdiren nedenler arasında sayılan “terkin”, aynı zamanda vergi cezalarının ortadan kalkmasını da sağlamaktadır.

Vergi Usul Kanununun 115 inci maddesinde düzenlenmiş olan terkin aşağıdaki durumlarda söz konusu olabilir.

“Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden;

- Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları,
- Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları,

Maliye Bakanlığınca zararlarla mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur.”

Aynı zamanda, AATUHK 106 ncı maddesinde benzer bir düzenlemeye yer verilmiştir. Bu madde “tahsil imkansızlığı sebebiyle terkin” adını taşımaktadır. Anılan madde hükmü gereğince, yapılacak takip sonunda tahsili imkansız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla olduğu anlaşılan küçük miktarlı alacaklar terkin olunabilecektir.

Diğer taraftan, VUK mükerrer 115 inci maddesinde de terkine benzeyen başka bir metot olan “tahakkuktan vazgeçme” yolu bulunmaktadır. Bu madde hükmüne göre, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarı



17,90 TL<sup>89</sup> aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağını tespiti halinde tahakkuklarından vazgeçilebilir açıklaması yapılmıştır.

## 6. İndirim

Konumuzun asıl dayanağını oluşturan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 376 ncı maddesinde indirim ile ilgili hükümler bulunmaktadır. İlgili madde hükmünde şu açıklamalara yer verilmiştir;

“İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

1. Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri,

*İndirilir.*

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıdaki yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

---

<sup>89</sup> 388 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği ile 01.01.2009 tarihinden itibaren

Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.”

Yukarıdaki madde hükmünden de anlaşılabilceği gibi, indirimden yararlanacak vergi cezaları ikmalen, re’sen ve idarece tarh edilen vergilerdir. Ceza indirimi, cezaları tamamen değil sadece kısmen ortadan kaldırmaktadır. Vergi cezalarında indirim yoluna, vergi cezalarında taraf olan idare ile yükümlünün yargı süreci içerisinde oldukça fazla zaman kaybı yaşamasının engellenmesi aynı zamanda verginin ve cezanın hazineye girme süresini kısaltmak amacı ile başvurulmaktadır.<sup>90</sup>

Vergi mükellefi veya sorumlusu, vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde vergi dairesine başvurarak re’sen, ikmalen yada idarece tarh olunan vergi veya farkını ve indirimden arta kalan vergi cezalarını vadesinde veya teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse; vergi ziyai cezasının birinci defa yarısı, daha sonra kesilmesi halinde üçte biri, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında üçte biri indirilmektedir.<sup>91</sup>

Bu maddenin 3239 sayılı Kanunun 31’inci maddesiyle değişmeden önceki şeklinde, kaçakçılık suçları da indirim konusu yapılabilmekteyken artık böyle bir durum mümkün bulunmamaktadır.

## **7. Pişmanlık ve Islah**

Vergilerin toplanması usulü, genellikle mükelleflerin vermiş olduğu beyannameler esas alınarak tarh edilmektedir. Mükelleflerin vergilemeye ilişkin yapmış

---

<sup>90</sup> Sadık Kırbay, Vergi Hukuku, Ankara, 2002, s.193

<sup>91</sup> Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s.220

oldukları bu bildirimlerde bir yanlışlık olması durumunda Kanunda belirlenmiş olan ceza kesilmektedir. Bunların belirlenmesi ise, Maliye Bakanlığının ve Gelir İdaresi Başkanlığının denetim elemanlarının incelemeleri ile ortaya çıkarılmaktadır.

Kanun hükümlerine aykırı olarak işlenen fiillerin yaptırımlara bağlanması ilke olarak, bu fiillerin yapılmasını önleme amacına dayanmaktadır.<sup>92</sup> Suçludan suç nedeniyle verilen zararın karşılığını almak yerine, suçlunun suç işlemekten alıkonulması amaçlanmaktadır.<sup>93</sup>

İşte bu nedenle, vergi kanunlarına aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliklerinden haber verenlere belli şartları uygulamaları halinde vergi ziyai cezası kesilmeyeceği, kaçakçılık suçu cezasına hükmolunmayacağı ve gecikme faizi de alınmayacağı düzenlemelerine yer verilmiştir.<sup>94</sup>

Pişmanlık müessesesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 371 inci maddesi hükmünde yer alan “Pişmanlık ve Islak” başlıklı bölümünde düzenlenmiştir.

Pişmanlık kurumunun amacı, mükelleflerin kanunların katı olan cezai hükümleri karşısında çaresiz bir halde kalmamasını sağlamaktır.

Bu müesseseyle, kanun hükmünde belirlen şartların yerine getirilmesi kaydıyla mükelleflerin vergi ziyai suç ve cezası şeklindeki mali, kaçakçılık suç ve cezaları şeklindeki ceza hukuku anlamında adlandırılan vergi suç ve cezaları ortadan kalkabilmektedir.<sup>95</sup> Bahsi geçen Kanun maddesi;

---

<sup>92</sup> Akif Erginay, Vergi Hukuku, Ankara, 1982, s.104

<sup>93</sup> Nihat Edizdoğan-Metin Taş-Ali Çelikkaya, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Bursa, 2007, s.8

<sup>94</sup> Özbacı, a.g.e., s.975

<sup>95</sup> Mehmet Yaşın, “Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık Müessesesi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 174, s.96

“Beyana dayanan vergilerde vergi ziyat cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğerk kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyat cezası kesilmez.

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.” hükümlerini ihtiva etmektedir.

Yukarıdaki madde içeriğinden de açıklandığı üzere, yasaya aykırı fiilde bulunan mükellef yasaya aykırı fiilini ilgili makama dilekçe ile bildirmelidir. Dilekçe verilmeden önce yükümlü hakkında bir ihbar yapılmamış olması, mükellef nezdinde vergi incelemesine<sup>96</sup> başlanmamış olması ve olayın takdir komisyonuna intikal ettirilmemiş olması gerekmektedir. Bunun yanında, mükellefin fiili haber verdiği tarihten önce herhangi bir resmi makama mükellef ile ilgili bir ihbarda bulunulmaması, şayet bulunulmuşsa ihbar ve pişmanlık konusunun aynı olmaması gerekmektedir.<sup>97</sup>

Haber verme dilekçesinin verildiği tarihten itibaren 15 gün içinde hiç verilmemiş olan beyannamelerin verilmesi, eksik ve yanlış beyanların tamamlanması ve hiç verilmemiş olan vergilerin *pişmanlık zammı* ile birlikte ödenmesi gerekmektedir. Pişmanlık emlak vergisi haricindeki beyana dayanan vergilerde uygulanmaktadır.

“01.06.2005 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Türk Ceza Kanunu sonrası bu müessesenin vergi ceza hukukundaki niteliği “faal nedamet” ten “etkin pişmanlık” haline dönüşmüştür.” Ayrıca, pişmanlık talebiyle verilen beyannamelere “ihtirazi kayıt” şerhi konulabileceği ve bu beyannamelere göre yapılan tahakkuk işleminin mükellef tarafından dava edilebilmesi mümkündür.<sup>98</sup>

---

<sup>96</sup> Yoklama ile yapılan tespitler inceleme kapsamında değerlendirilmez.

<sup>97</sup> Fatma Taş, “Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Değerlendirilmesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 176, s.282-283

<sup>98</sup> Yaşın, a.g.m., s.101

## 8. Uzlaşma

Uzlaşma, kelime anlamı olarak, aralarında bulunan çıkar ya da düşünce ayrılığını veya farklılığını, karşılıklı ödümler vermek suretiyle kaldırarak uyuşmak, karşılıklı anlaşmak ve mutabık kalmak anlamına gelmektedir.<sup>99</sup>

Vergi hukukunda alternatif bir çözüm yolu olarak yürürlüğe getirilmiş olan bu müessese, mükellef ile idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurulmadan önce, taraflarca bilfiil görüşülerek giderilmesi, başka bir ifadeyle verginin ve/veya cezanın miktarı konusunda iki taraf arasında bir irade uyuşması sağlanarak uyuşmazlığın çözümlenmesidir.<sup>100</sup>

Uzlaşma, ilk olarak 1963 yılında yayımlanan, 205 sayılı kanunla Vergi Usul Kanununun 376 ncı maddesinden sonra gelecek şekilde Kanun'a eklenen Ek "1 ila 12 inci"<sup>101</sup> maddeler ile düzenlenmiştir. Anılan düzenlemeler, verginin tarh edilmesinden sonra ve fakat kesinleşmesinden önce işlemektedir ki; bu tarhiyat sonrası yapılan uzlaşma olarak adlandırılmıştır. 1987 yılında yapılan düzenlemeler ile müessesenin diğer bir türü olan tarhiyat öncesi uzlaşma mevzuatımıza girmiştir.<sup>102</sup>

Yukarıda da bahsedildiği üzere, ülkemizde uygulanan uzlaşma tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki şekildedir. Kanun metninde aslında tarhiyat sonrası uzlaşma diye bir adlandırma bulunmamaktadır. Uzlaşma tarhiyat öncesi ve sonrası

---

<sup>99</sup> İbrahim Organ, "Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af:Uzlaşma", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 213, s.162-163

<sup>100</sup> Şükrü Kızılot-Zuhal Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 13. Baskı, Ankara, 2008, s.218

<sup>101</sup> 4369 sayılı Kanun ile Ek 2, 3, 4, 5; 3946 sayılı Kanun ile de Ek 10. madde yürürlükten kaldırılmıştır.

<sup>102</sup> Mehmet Küçükkaya-Gökçe Sarısu, "Vergi İhtilafında Uzlaşmanın Vergiselliği", Sayı 185, s.286

olarak iki aşamada uygulanmasına rağmen mükellefler sadece bir türde uzlaşma talebinde bulunabilmektedirler.<sup>103</sup>

Uzlaşma ile kamu alacağının daha çabuk tahsil edilmesi amaçlanmaktadır. Hem idare hem de borçlu mükellefin, ihtilafa düştükleri vergi borcunun ve cezasının yargılama yoluna gidilerek maddi ve manevi yönden daha fazla yıpranmak yerine, bu yolu tercih etmeleri düşünülmektedir. Ancak bu durum, borcunu tam ve zamanında ödeyen mükellefler ile anılan mükellefler arasında bir adaletsizlik oluşturmaktadır. Toplum genelinde “kısmi bir vergi affı” algılaması oluşturması bu nedenledir.

Uzlaşmanın özelliklerinin anlatılmasına geçilmeden önce, bir diğer önemli tartışma noktası da şudur. Uzlaşma, uyuşmazlığın vergi idaresi ile mükellef arasında sonlandırılmasını öngören idari bir yoldur. İdarenin fonksiyonları da devletin yürütme erkine dayanmaktadır. Devletin yargı fonksiyonu ise Anayasamızın 9 uncu maddesine göre Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılmaktadır. Bu sebeple, idare ile mükellef arasında pazarlık ederek vergi miktarları üzerinde anlaşılması (Uzlaşma), bağımsız mahkemelerce gerçekleştirilen yargı erkine haiz özelliklerin izafe edilmesinin hukuki yönden kabul edilebilir olup olmaması sorunudur. Bu durumun Anayasa ve ilkelerine aykırılık teşkil ettiğine dair bir görüşte bulunmaktadır.<sup>104</sup>

Aynı zamanda 27.02.2008 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan 5736 Sayılı “Bazı Kamu Alacaklarının Tahsili Uzlaşma Usulü İle Tahsili Hakkında Kanun” ile vergi idaresi ile mükellefler arasındaki ihtilafların sonlandırılmasına yönelik olarak yeniden uzlaşma imkanı, uzlaşma sonucu belirlenecek amme alacağının 18 eşit taksitte

---

<sup>103</sup> Özyer, a.g.e., s.985

<sup>104</sup> Küçükaya-Sarısu, a.g.m., s.291

ödenmesi gibi kolaylıklar getirilmiştir. Bu Kanunun 6 ncı maddesiyle, VUK' un Ek 1 ve Ek 11 inci maddelerinde değişiklik yapılmıştır. Yapılan bu değişiklikler dikkate alınmak suretiyle, uzlaşma konusuna değinilmeye çalışılacaktır.

### **8.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma**

VUK' un Ek 1 inci maddesinde uzlaşmanın konusu, kapsamı, komisyonlar ve şekline ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Sırasıyla 4369, 4444 ve 5736 sayılı Kanunlar ile bu maddede değişiklikler yapılmıştır. Bu madde hükmü gereği, mükelleflerin uzlaşma talebi için gerekli bazı sebepleri olması gereklidir.

Mükellef tarafından vergi ziyana,

- Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe nedeniyle,

- 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklanan nedenle sebebiyet verildiğinin iddia edilmesi veya

- 116, 117, 118 inci maddelerde yazılı vergi hataları ile bunların dışındaki her türlü maddi hatanın bulunduğu,

- Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi halinde uzlaşma talep edilebilecek ve idare de uzlaşabilecektir.<sup>105</sup>

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya, Vergi Usul Kanununa tabi olan ve ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen tüm vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı fonlar konu edilebilmektedir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük suçları ile kaçakçılık suçu ile vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde uzlaşma yolu kapatılmıştır.

---

<sup>105</sup> Özyer, a.g.e., s.986



Ayrıca ilgili maddede yer alan hüküm gereği, uzlaşma talebinin re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilen verginin tebliğinden itibaren 30 gün içinde yapılması gerekmektedir.<sup>106</sup>

Öte yandan, VUK' un Ek 9 uncu maddesine göre uzlaşma talebinde bulunabilmek için, cezada indirimden yararlanmak için başvurulmaması şartı vardır. Uzlaşma işlemi uzlaşma komisyonlarınca yapılmaktadır. Mükellef uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve/veya 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurma hakkına sahiptir. Mükellef kendisi yerine temsilcisini de uzlaşma görüşmelerine gönderebilme imkanına sahiptir.

Tüm bu yaptığımız açıklamalar yanında, 30.02.1999 tarihinde “Uzlaşma Yönetmeliği” düzenlenmiş, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin usul ve esasları belirlemek amacıyla yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmelikle, tarhiyat sonrası uzlaşma hakkında uygulanacak olan kurallar detaylı bir şekilde anlatılmıştır.

Uzlaşma görüşmeleri neticesinde üç durum ortaya çıkmaktadır. Uzlaşmanın sağlanmasının yanında, uzlaşmanın vaki olmaması ve uzlaşmanın temin edilememesi de söz konusu olabilmektedir.

Uzlaşma sağlandığında mükellefe vergi dairesince ayrı bir tebliğ yapılmaz. Düzenlenen “Uzlaşma Tutanağı” tahakkuk fişi niteliğinde sayılarak, ödeme süresi tutanakta yazılan tarihe göre hesaplanır. Uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktar

---

<sup>106</sup> Bilici, a.g.e., s.118

mükellef tarafından kabul edilmez ise uzlaşma vaki olamamış sayılmaktadır. Tutanağa geçirilen idarenin teklif ettiği tutar taraflarca imzalanır. Mükellef dava açma süresi sonuna dek teklif edilen miktarı kabul ederse (dilekçe ile ilgili vergi dairesine başvurması halinde) uzlaşma sağlanmış sayılır. Eğer mükellef uzlaşma görüşmesine gelmezse ya da uzlaşma tutanağını imzalamak istemezse uzlaşma temin edilememiş sayılır. Burada mükellef için sadece dava açma hakkı kalmıştır.<sup>107</sup>

## **8.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma**

Tarhiyat işleminin gerçekleşmesinden sonra gerçekleşen uzlaşmanın yanında, tarh işleminin yapılmasından önce uzlaşma söz konusu olabilmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma Vergi Usul Kanununun Ek 11 inci maddesinde düzenlenmiştir.

Anılan maddede, “Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir. Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunulamaz. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu Kanunun 112 nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller Yönetmelikte belirtilir.” hükümleri bulunmaktadır.

---

<sup>107</sup> Özyer, a.g.e., s.1001,1002,1003

Yukarıda bahsedilen söz konusu yetki maddesi gereğince, Maliye Bakanlığı “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği” çıkarmıştır. Bu yönetmelikte geçen kavramları tanımlamaya yönelik “Tanımlar” başlıklı dördüncü maddesinin (m) bendinde ceza kavramı şu şekilde tanımlanmıştır; “VUK’ un 344 üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre kesilenler dışında kalan vergi ziyayı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezasıdır.”<sup>108</sup>

Tarhiyat sonrası uzlaşma sadece vergi ziyayı cezasında uygulama alanı bulurken, tarhiyat öncesi uzlaşmada vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında da konu olabilir. Kaçakçılık suçlarını teşkil eden fiillerle vergi ziyasına sebep olunması halinde burada da uygulanma imkanı bulunmamaktadır. Vergi aslı veya cezası üzerinde uzlaşma olması tarhiyat sonrasında olduğu gibi tarhiyat öncesi uzlaşmada da mümkündür.<sup>109</sup>

Vergi ve cezanın tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında değerlendirilebilmesi için, öngörülen tarhiyat ve ceza işleminin bir *vergi incelemesine* dayanması şarttır. Şayet inceleme mükellefin nezdinde yapılırsa, incelemenin başlangıcından bitene kadar geçen sürede (inceleme son tutanağının düzenlenmesine kadar) her zaman uzlaşma talebinde bulunabilir. İnceleme mükellefin nezdinde değil de gıyabında yapılıyorsa durum biraz daha farklıdır. Bu şekilde yapılan incelemelerde, inceleme elemanlarınca yapılan uzlaşmaya davet yazısının tebliğinden itibaren 15 gün içinde uzlaşma talebinde bulunulabilir. Diğer taraftan incelemenin sonuçlandığı tarihte, tarh zamanaşımının sona

---

<sup>108</sup> Tahir Erdem, “Vergi Cezaları Yönünden Uzlaşmanın Kapsamı”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 223, s.45

<sup>109</sup> Bilici, a.g.e., s.120

ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellef tarhiyat öncesi uzlaşmaya davet edilmez.<sup>110</sup>

Uzlaşma sağlanması halinde “Uzlaşma Tutanağı” düzenlenmektedir. Buna göre tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna gidilerek kesinleşen vergilerde, verginin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanır.<sup>111</sup>

## 9. Af

Vergi cezalarının yasama yetkisini elinde bulunduran kurumun inisiyatifi ile, bir diğer ifadeyle af yasaları ile kısmen veya tamamen sonlandırılabilir. Vergi Usul Kanunumuzda af ile ilgili bir hüküm bulunmamakla birlikte, her dönem tartışma konusu olup gündemde kalmayı başarmaktadır.

Af yasaları, araştırma konumuzun ana fikri olan ceza sisteminin etkinliğini son derece yıpratmaktadır. Devletin bir yandan vergi bilincini oluşturacak adımlar atmaya çalışırken, popülist bir takım düşüncelerle bu yola başvurması toplum nazarında güvensizlik ortamı oluşturmaktadır. Ayrıca, af yasaları ile vergi incelemelerinin yetersizliğinin sonuçlarını hafifletmektedir.<sup>112</sup>

Türkiye’de 1923 yılından sonra çıkartılan vergi afları şöyle sıralanabilir.<sup>113</sup>

1. 05.08.1928 tarih ve 145 sayılı Elviyeyi Selased Vergilerin Cibayetine Dair Kanun

---

<sup>110</sup> Erdem, a.g.m., s.46

<sup>111</sup> Özyer, a.g.e., s.1021

<sup>112</sup> Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s.220

<sup>113</sup> Aslan, a.g.e., s.74, 75

2. 2385 sayılı Kazanç Vergisi kanunu Geçici Madde
3. 04.07.1934 tarih ve 2566 sayılı Vergi Bakayasının tasfiyesine Dair Kanun
4. 29.06.1938 tarih ve 3586 sayılı Arazi Vergisinin 1935 mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanun
5. 15.03.1944 gün ve 4530 sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun
6. 21.01.1947 tarih ve 5050 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun
7. 21.01.1947 tarih ve 5240 sayılı Götürü Olarak Alınan Nebati Yağ Muamele Vergileri Cezalarından Tahsil Edilemeyen Kısmının Alınmaması Hakkında Kanun
8. 26.10.1960 tarih ve 113 sayılı Af Kanunu
9. 28.02.1961 tarih ve 281 sayılı Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun
10. 23.02.1963 tarih ve 218 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
11. 13.06.1963 tarih ve 252 sayılı Spor Kulüplerinin Oyunculara ve Karşı Kulüplere Şimdiye Kadar Ödenmiş Bulunan Transfer Ücretleri ve Teşvik Primlerinden Oluşan Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun
12. 05.09.1963 tarih ve 325 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun
13. 16.07.1965 tarih ve 691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İletmelerin Bir Kısım Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun
14. 03.08.1966 tarih ve 780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun

15. 28.02.1970 tarih ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun Geçici Maddesi ile  
Getirilen Vergi Affı  
tarih ve 1803 sayılı Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı  
Hakkında Kanun
16. 20.03.1981 tarih ve 2431 sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış  
Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun
17. 22.02.1983 tarih ve 2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile  
Tahsili Hakkında Kanun
18. 04.02.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun (4' üncü maddesi)
19. 03.12.1988 tarih ve 3505 sayılı Kanun (Geçici 1' inci madde)
20. 28.12.1988 tarih ve 3512 sayılı Kanun Kapsamında Vergi Affı
21. 14.06.1989 tarih ve 3571 sayılı Kanun Çerçevesinde Af Uygulaması
22. 15.12.1990 tarih ve 3689 sayılı Kanun (Geçici 1'inci Madde)
23. 21.03.1992 tarih ve 3787 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının  
Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun
24. 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılmasına Dair  
Kanun (54' üncü madde-GVK Geçici 45, 47, 48' inci maddeleri)
25. 07.03.2002 tarih ve 4746 sayılı Kanun Kapsamında Vergi Affı
26. 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu
27. 5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü ile Tahsili Hakkında  
Kanun

## İKİNCİ BÖLÜM

### ANKARA'DA FAALİYETTE BULUNAN MÜKELLEFLERE YÖNELİK ALAN ARAŞTIRMASI VE ANALİZİ

#### I. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Vergi cezalarının etkin olup olmadığının ölçülmesi amacıyla daha önceden bir alan tespit edip, bu alanda yapılan uygulamanın vereceği neticenin ortaya çıkaracağı sonuçların analiz edilmesi bu bölümün asıl içeriğini oluşturmuştur.

##### A. Araştırmanın Amacı

Günümüzde bütün ülke ekonomileri için etkinlik ya da verimlilik kavramının önemi giderek artmaktadır. Hangi konu ele alınırsa alınsın, o konu üzerinde yapılan değerlendirme etkinlik kriterine dayanır. Ülkelerin uzun dönemde ekonomik büyüme oranını etkileyen faktörlerde her zaman ilgi çekici bir araştırma konusu olmuştur. Bir ülke ekonomisinin kalkınması ve büyümesinde etkili olan faktörlerin ölçülmesinde ele alınan ise o faktörlerin ne kadar verimli olabildiğidir.

Devletin sunduğu kamusal mal ve hizmetlerin arttırılması, devletin daha fazla kaynağa ihtiyaç duymasına sebep olur. Bu kaynak ihtiyacının en sağlıklı şekilde karşılanması vergi gelirleri ile mümkündür. Çünkü bir devletin asli gelir kaynağını her zaman vergiler oluşturmaktadır. Vergi gelirlerinin sağlıklı bir şekilde toplanması çok büyük önem arz etmektedir. Vergiler toplum nazarında rahatlıkla kabul edilmişse ve mükellefler üzerinde bir yük olarak görülüyorsa tam olarak amacına ulaşıyor denilebilmektedir. Buda iyi bir vergi sistemine sahip olunduğu anlamına gelir.

Bir vergi sisteminin iyi olması, etkin olduğu manasına gelir. Etkin olarak adlandırılan bir vergi sistemi için ise idarenin aldığı bazı tedbirler bulunmaktadır. İşte bu tedbirlerden biride, vergi kaçırarlara ya da vergi borcunu ödemekten kaçınarlara karşı bir caydırıcı önlem niteliğinde olan “vergi cezaları” dır. Vergi kanunlarına aykırı hareket edenlerin neden cezai müeyyidelere muhatap kaldıklarını anlamak zor değildir. Vergi suçları, toplum varlığına ve bu varlığın ekonomik açıdan teminini sağlayan devlet otoritesine karşı işlenmiş olur.

Bu çalışmanın amacı, her ülke gibi, iyi bir vergi sistemi oluşturma gayreti içerisinde bulunan ülkemizin sahip olduğu vergi sisteminin, olmazsa olmazı olan “vergi cezalarının” istenilen amaca ne kadar hizmet ettiği hakkında bilgi sahibi olabilmektir.

## **B. Araştırmanın Önemi**

Araştırmada, ülkemizde bulunan mükelleflerin vergi cezaları hakkında bilgi sahibi olup olmadığı, vergi cezaları hakkındaki düşünceleri, sistemin eksik yönleri ve bu eksikliklerin nedenleri araştırılarak, elde edilen veriler ışığında mevcut durumun daha da iyileştirilmesi için öneriler sunulmaya çalışılacaktır.

Bu çalışmada ayrıca, vergi cezalarını dolaylı olarak etkilemekte olan diğer vergi politikası araçları hakkında, mükelleflerin düşünceleri tespit edilmeye çalışılacaktır. Çalışmanın tamamlanması ile birlikte, Gelir İdaresi Başkanlığının hedefi olan “vergiye gönüllü uyum” sürecine katkıda bulunulabilmesi de düşünülmektedir.



## **II. ARAŞTIRMANIN PROBLEM CÜMLESİ**

Araştırmanın problem cümlesi “Ülkemizde uygulanmakta olan vergi cezaları caydırıcı mıdır?” şeklinde belirlenmiştir. Vergi cezalarının etkin olup olmadığına karar verirken, bu sorunun yanıtından yararlanılmıştır. Aynı zamanda, asıl problem cümlesine yardımcı olması için, iki adet alt problem belirlenmiştir.

### ***Alt Problemler***

- 1) Vergi mükellefleri ülkemizde uygulanmakta olan vergi cezaları hakkında bilgi sahibi midir?
- 2) Vergi ceza sistemini olumsuz yönde etkileyen nedenler nelerdir?

## **III. ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI**

Araştırma, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığına (AVDB) bağlı vergi dairelerine kayıtlı mükellefler ile sınırlandırılmıştır. Bunlar Ankara ilinde; genellikle Çankaya, Yenimahalle ve Altındağ ilçelerinde AVDB’ ye bağlı faaliyet gösteren vergi dairelerine kayıtlı mükelleflerdir.

## **IV. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ**

### **A. Araştırmanın Evreni**

Araştırmanın çalışma evrenini 30.04.2009 tarihi itibariyle Ankara Vergi Dairesi Başkanlığına bağlı bulunan vergi dairelerine kayıtlı olan tüm vergi mükellefleri oluşturmaktadır. AŞağıdaki tabloda, araştırmanın evrenine ilişkin detaylı bilgiler bulunmaktadır.

**Tablo 3: ANKARA VD.BŞK.LİĞİ MÜKELLEFLER SAYILARI  
(30.NİSAN.2009 TARİHİ İTİBARIYLA)**

Vergi Dairesi/Mal Müdürlüğü	Potansiyel Mükellef	Faal Mükellef	Terkedilmiş Mük.
AYAŞ MALMÜDÜRLÜĞÜ	2.403	797	1.250
BALA MALMÜDÜRLÜĞÜ	4.043	863	1.788
ÇAMLIDERE MALMÜDÜRLÜĞÜ	1.792	286	542
GÜDÜL MALMÜDÜRLÜĞÜ	2.371	536	725
KALECİK MALMÜDÜRLÜĞÜ	4.155	490	846
KIZILCAHAMAM MALMÜDÜRLÜĞÜ	12.502	1.279	2.027
NALLIHAN MALMÜDÜRLÜĞÜ	8.379	1.232	2.352
KAZAN MALMÜDÜRLÜĞÜ	9.649	2.253	2.272
AKYURT MALMÜDÜRLÜĞÜ	5.134	1.065	1.331
EVREN MALMÜDÜRLÜĞÜ	1.367	102	197
POLATLI VERGİ DAİRESİ	64.399	7.320	34.099
ŞEREFLİKOÇHISAR VERGİ DAİRESİ	22.646	2.205	3.999
BEYPAZARI VERGİ DAİRESİ	28.760	2.683	4.442
ÇUBUK VERGİ DAİRESİ	28.278	4.115	5.702
HAYMANA VERGİ DAİRESİ	14.178	1.554	2.630
ELMADAĞ VERGİ DAİRESİ	13.120	1.874	3.660
VERASET ve HARÇLAR VERGİ DAİRESİ	21.506	0	1
KAVAKLIDERE VERGİ DAİRESİ	68.773	9.060	27.923
MALTEPE VERGİ DAİRESİ	142.362	20.799	40.653
YENİMAHALLE VERGİ DAİRESİ	153.854	20.459	47.098
ÇANKAYA VERGİ DAİRESİ	157.555	11.328	74.467
KIZILBEY VERGİ DAİRESİ	152.911	16.433	64.467
MİTHATPAŞA VERGİ DAİRESİ	135.320	9.191	56.452
ULUS VERGİ DAİRESİ	101.145	1	45.839
YILDIRIMBEYAZIT VERGİ DAİRESİ	81.860	14.754	103.547
SEĞMENLER VERGİ DAİRESİ	87.929	23.246	83.358
ULUSİTE VERGİ DAİRESİ	43.289	5	61.535
DİKİMEVİ VERGİ DAİRESİ	133.913	20.127	49.493
DOĞANBEY VERGİ DAİRESİ	79.955	10.002	51.811
YEĞENBEY VERGİ DAİRESİ	321.363	0	1
HİTİT VERGİ DAİRESİ	40.925	10.891	21.805
YAHYA GALİP VERGİ DAİRESİ	43.523	7.581	18.697
M.KARAGÜZEL VERGİ DAİRESİ	21.240	12.333	20.693
OSTİM VERGİ DAİRESİ	70.545	24.925	23.159
GÖLBAŞI VERGİ DAİRESİ	29.339	4.903	6.362
SİNCAN VERGİ DAİRESİ	160.299	14.149	20.367
DIŞKAPI VERGİ DAİRESİ	50.693	14.331	17.917
ETİMESGUT VERGİ DAİRESİ	42.699	13.360	8.193
BAŞKENT VERGİ DAİRESİ	36.184	26.757	32.894
CUMHURİYET VERGİ DAİRESİ	27.369	10.659	13.087
KEÇİÖREN VERGİ DAİRESİ	22.667	14.556	9.700
<b>TOPLAM:</b>	<b>2.450.394</b>	<b>338.504</b>	<b>967.381</b>

**Kaynak:** AVDB' ye yapılan başvuru neticesi öğrenilen mükellef sayılarıdır.

AVDB' den alınan bilgiler doğrultusunda hazırlanan yukarıda yer alan Tablo 3' de görüldüğü üzere, Ankara ilinde faal olarak kayıtlı bulunan 338.504 mükellef bulunmaktadır. Bu sayı evreni temsil etmektedir.

## **B. Araştırmanın Örnekleme**

Bir bilimsel araştırma hazırlanırken, oluşabilecek zaman ve maliyet külfetini en aza indirmek için araştırmacılar konu edindikleri araştırma alanında bulunan bütün denekleri araştırmaya dahil etmezler. Bu sebeple, araştırmacı araştırdığı alanı temsil ettiğini düşündüğü küçük bir grubu farklı yöntemler kullanarak oluşturur. Genel kural, örnek kütleinin büyüklüğü esas olan evrene yaklaştıkça örnek kütleinin gücünün arttığı şeklindedir.<sup>114</sup> Uygun bir yöntem kullanılarak elde edilen örnek kütle ile evren hakkında bir genelleme yapılabilecek verilere ulaşmak mümkündür.<sup>115</sup>

Genel olarak kabul edilen bir görüşe göre; 100.000 ve üzeri evren büyüklükleri için, 384 adet örnek büyüklüğünün kabul edilebilir bir veri olduğudur.<sup>116</sup> Yukarıda da açıkladığımız üzere, araştırmamızın evreni Nisan 2009 itibariyle 338.504 kişidir. Bu itibarla; araştırmamızda kullanılan 390 kişilik örnek kütle evreni açıklamada yeterli kabul edilmektedir.

Yapmış olduğumuz çalışmada, olasılığa dayalı örnekleme yöntemlerinden birisi olan, “basit tesadüfî örnekleme” yöntemi kullanılmıştır. Kullanmış olduğumuz bu

---

<sup>114</sup> Halit Çiçek-Mehmet Karakaş-Abdunnur Yıldız, Güneydoğu Anadolu Bölgesi'nde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması, Ankara, 2007, s.60

<sup>115</sup> Remzi Altunışık-Recai Coşkun-Serkan Bayraktaroğlu-Engin Yıldırım, Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, Sakarya, 2005, s.122

<sup>116</sup> Halit Çiçek-Mehmet Karakaş-Abdunnur Yıldız, a.g.e., s.61

yöntem ile tanımlanan evrendeki her eleman eşit ve bağımsız seçilme şansına sahiptir.<sup>117</sup>

### **C. Veri Toplama Aracı**

Araştırmada kullanılan veriler anket yöntemi ile elde edilmiştir. Hazırlanan anket formları, Ankara ilinin değişik bölgelerinde mükelleflere ulaştırılmıştır.

Vergi ile alakalı bir konu hakkında yapılan bu çalışmada bazı zorluklar yaşanmıştır. Özellikle hiçbir bilginin kimseyle paylaşılmayacağı, bunun sadece akademik bir çalışma olduğu belirtilmiş olsa da mükellefler araştırmamıza şüpheyle yaklaşmıştır. Hazırlanan soruların denekçe kolay anlaşılması için sorular açık ve sade sorulmuştur. Anket soruları üç bölüme ayrılıp mükelleflere ulaştırılmıştır. İlk bölümde, ankete katılan mükellefleri tanımaya yönelik sorular, ikinci bölümde ise vergi cezalarını ne ölçüde bildiklerine dair sorular sorulmuştur. Anketin üçüncü bölümünde de, deneklerin vergi ceza sistemini etkileyen faktörleri algılama düzeyleri incelenmiştir. Bu bölümde, 5' li Likert tipi ölçek kullanılmıştır.

### **D. Verilerin Analizi**

Belirlenen örneklemden anket yolu ile elde edilen verilerin analizi SPSS 15.0 For Windows paket programı (Statistical Programme For Social Sciences/Sosyal Bilimler İçin İstatistik paket Programı) ile yapılmıştır. Çalışmada frekansların analizi, ortalama değerlerinin analizi ve ki kare testi gibi analizler kullanılmıştır.

---

<sup>117</sup> Remzi Altunışık-Recai Coşkun-Serkan Bayraktaroğlu-Engin Yıldırım, a.g.e., s.129

## V. BULGULAR

### A. Genel Bulgular

Bu bölümde, ankete katılan mükelleflerin ankette yer alan sorulara verdikleri yanıtlar ve katılma düzeylerine göre yapılan analizi yer almaktadır.

#### 1. Demografik Değişkenlere İlişkin Bulgular

Ankete katılan mükelleflerin, anketin ilk bölümünde yer alan ve kendilerini tanımaya yönelik olan sorulara verdikleri yanıtların analizi yapılmıştır. Örnekleme oluşturan mükellef grubunun cinsiyetleri, yaşları, faal mükellefiyet süreleri, kazanç grupları ve eğitim durumlarına ilişkin tanıma soruları yöneltilmiştir.

Mükelleflerin tedirgin olmamaları ve anket sorularına rahatlıkla cevap vermeleri için, şahıs veyahut işletme isimlerine dair bir soru sorulmamıştır. Bununla birlikte, çalışmanın bilimsel olduğu özellikle vurgulanıp, kişisel bilgilerin kimseyle paylaşılmayacağı açıklanmıştır.

#### 1.1. Mükelleflerin Cinsiyet Durumu

**Tablo 4: Cinsiyet Durumları**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
BAY	331	84,9	84,9	84,9
BAYAN	59	15,1	15,1	100,0
Toplam	390	100,0	100,0	

Tablo 4 'de ankete katılan mükelleflerin cinsiyet dağılımı görülmektedir. Buna göre, ankete katılan mükelleflerin % 15,1' i Bayan, %84,9' u Bay mükelleflerden oluşmaktadır.

## 1.2. Mükelleflerin Eğitim Durumu

**Tablo 5: Eğitim Durumu**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
İLKOKUL	27	6,9	6,9	6,9
ORTAOKUL	47	12,1	12,1	19,0
LİSE	125	32,1	32,1	51,0
ÜNİVERSİTE	191	49,0	49,0	100,0
Toplam	390	100,0	100,0	

Tablo 5 'de ankete katılan mükelleflerin öğrenim durumlarının dağılımı görülmektedir. Buna göre, ankete katılanların %6,9' u ilkokul mezunu, % 12,1' i ortaokul mezunu, % 32,1' i lise mezunu ve geriye kalan % 49' luk kısımda yüksek öğrenim mezunu olanlardır. Araştırmamızda her eğitim grubundan mükellef yer almıştır.

## 1.3. Mükelleflerin Yaş Dağılımı

**Tablo 6: Yaş Dağılımı**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
18/25	23	5,9	5,9	5,9
26/35	165	42,3	42,3	48,2
36/45	140	35,9	35,9	84,1
46 ve üstü	62	15,9	15,9	100,0
Toplam	390	100,0	100,0	

Tablo 6' da, ankete katılan mükelleflerin hangi yaş aralıklarında yer aldıkları görülmektedir. Buna göre, ankete katılanların % 5,9' u 18-25 yaş aralığında, % 42,3' ü 26-35 yaş aralığında, % 35,9' u 36-45 yaş aralığında, geriye kalan %15,9' luk kesim ise 46 yaş ve üzerinde yer almaktadır. Ankete katılan mükelleflerin % 84,1' lik bölümü 45 yaş ve altında kalan yaş grubundandır.

#### 1.4. Mükelleflerin Kayıtlı Yükümlülük Süreleri

**Tablo 7: Mükellefiyet Süresi**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
1-10	225	57,7	57,7	57,7
11-20	106	27,2	27,2	84,9
21-30	50	12,8	12,8	97,7
31 ve üstü	9	2,3	2,3	100,0
Toplam	390	100,0	100,0	

Tablo 7’ de, ankete katılan mükelleflerin kaç yıllık kayıtlı mükellefiyetleri olduğu görülmektedir. Buna göre, ankete katılan mükelleflerin % 57,7’ si 1-10 yıl aralığında, % 27,2’ si 11-20 yıl aralığında, % 12,8’ i 21-30 yıl aralığında ve % 2,3’ ününse 31 yıl ve üzerinde kayıtlı mükellefiyeti bulunmaktadır.

Tablo 7’ de açıkça görüldüğü üzere, araştırmamıza katılanların büyük çoğunluğunun (% 84,9) 20 yıl ve altında kayıtlı olarak faaliyet göstermektedirler. Bu nedenle, örnek kütleinin genel itibariyle faaliyetlerinin çok eski olmadığı kanaatine varılabilir.

#### 1.5. Mükelleflerin Kazanç Gruplarına Göre Dağılımı

**Tablo 8: Kazanç Grupları**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Ticari Kazanç	212	54,4	54,4	54,4
Zirai kazanç	11	2,8	2,8	57,2
Serbest meslek kazancı	78	20,0	20,0	77,2
Gayrimenkul veya menkul sermaye iradı	18	4,6	4,6	81,8
Kurum	62	15,9	15,9	97,7
Diğer	9	2,3	2,3	100,0
Toplam	390	100,0	100,0	

Ankete katılan mükelleflerin hangi kazanç gruplarına dahil olduğu Tablo 8’ de görülmektedir. Tabloya göre, ankete katılan mükelleflerin % 54,4’ ü ticari kazanç elde edenler, % 20’ si serbest meslek kazancı elde edenler, % 15,9’ u kurum kazancı elde edenler, % 4,6’ sı gayrimenkul sermaye iradı veya menkul sermaye iradı elde edenler, % 2,8’ i zirai kazanç elde edenler ve geriye kalan % 2,3’ ü de diğer mükelleflerden oluşmaktadır.

## 2. Mükelleflerin Vergi Cezalarıyla İlgili Bilgi Düzeyine İlişkin Bulgular

Bu bölüm, mükelleflerin vergi cezaları hakkında ne derece bilgi sahibi olduklarını ölçmeyi amaçlamaktadır. Bahsedilen amaca ilişkin sorular, anketin “B” bölümü olarak adlandırdığımız alanda yer almaktadır. Aşağıda bu bölümde yer alan sorulara verilen yanıtlara ilişkin değerlendirmelerde bulunulmuştur.

### 2.1. Vergi Mükelleflerinin Vergi Cezaları Hakkındaki Genel Bilgileri

Anketin “B” bölümünün ilk sorusunda yer alan madde “Mükellef olarak vergi cezaları hakkında bilginiz var mı?” biçimindedir. Katılımcıların bu soruya verdiği cevapların frekans dağılımı Tablo 9’ da sunulmaktadır.

**Tablo 9: “Mükellef olarak vergi cezaları hakkında bilginiz var mı?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	257	65,9	65,9	65,9
Hayır	133	34,1	34,1	100,0
Toplam	390	100,0	100,0	



Tablo 9’ da genel olarak vergi mükelleflerinin % 65,9 luk kısmı vergi cezalarından haberdar olduğunu belirtirken, geriye kalan % 34, 1’ lik kısım ise vergi cezaları hakkında bilgi sahibi olmadığını belirtmiştir. Mükelleflerin üçte birlik (1/3) bölümünün vergi cezalarını bilmemesi dikkat çekicidir.

## 2.2. Mükelleflerin İşe Başlama Bildirimini Bilip Bilmediklerine İlişkin Soru

Anketin “B” bölümünün ikinci sorusu, “Yeni bir büfe işletmeye başlayan Ahmet Bey’ in bu durumu vergi dairesine haber vermemesi sizce vergi suçu mudur?” şeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdiği cevapların frekans dağılımı Tablo 10. da sunulmaktadır.

**Tablo 10: “Yeni bir büfe işletmeye başlayan Ahmet Bey’in vergi dairesine bu durumu haber vermemesi sizce suç mudur?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	368	94,4	94,4	94,4
Hayır	22	5,6	5,6	100,0
Toplam	390	100,0	100,0	

Tablo 10’ da görüldüğü gibi, vergi mükelleflerinin yeni bir işe başlama halinde bu durumu ilgili vergi dairesine bildirilmesi gerektiği yönünde bir ağırlık oluşmuştur. Mükelleflerin % 94,4 lük kısmı, işe başlama bildiriminden haberdarken, geriye kalan % 5,6’ lık grup herhangi bir bildirim gerek olmadığını belirtmiştir. Öte yandan, araştırmamıza konu olan örneklemin halen faal mükelleflerden oluştuğu düşünüldüğünde, hepsinin işe başlarken işe başlama bildiriminde bulunmuş olması ya da mükellefiyet tesis ettirmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, bu soruya verilen cevaplarda ki keskinlik doğaldır.

### 2.3. İşe Başlama Bildirimi Yapılmamasının Cezasına İlişkin Soru

Anketin “B” bölümünün üçüncü sorusu, “Yukarıdaki soruya verdiğiniz cevap evet ise; işe başladığını vergi dairesine bildirmemenin suçu sizce ne olabilir?” şeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdiği cevapların frekans dağılımı Tablo 11. de sunulmaktadır.

**Tablo 11: “Yukarıdaki soruya verdiğiniz cevap evet ise, vergi dairesine işe başladığını bildirmemenin cezası sizce ne olabilir?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Para Cezası	347	89,0	94,3	94,3
Hapis Cezası	3	,8	,8	95,1
Para ve Hapis Cezası	18	4,6	4,9	100,0
Toplam	368	94,4	100,0	
Önceki Soruya Hayır Diyenler	22	5,6		
Genel Toplam	Genel Toplam	100,0		

Tablo 11’ de; bir önceki soruya “evet” diyen mükelleflerin % 94,3 lük kısmının işe başlama bildiriminde bulunulmaması halinde yalnızca para cezası uygulanması, % 4,6’ sının para ve hapis cezası ve geriye kalan % 0,8’ inin ise sadece hapis cezası uygulanması yönünde görüş bildirdiği görülmektedir. Araştırmamızın ilk bölümünde de değindiğimiz üzere, işe başlama bildiriminde bulunulmaması ya da geç bulunulmasının cezası “I. derece usulsüzlük cezası” olarak tanımlanmıştır. Bu itibarla, anketimize katılan mükelleflerin halen faal olduğu ve büyük bir çoğunluğunun daha önce bu bildirimde bulunduğu düşünülecek olursa, işe başlama bildiriminde bulunulmaması halinde ne tür bir ceza ile karşılaşacakları hakkında bilgi sahibi olmaları doğaldır.

#### 2.4. İŖi Bırakmanın Bildirilmesine İliŖkin Soru

Anketin “B” bölümünün dördüncü sorusu, “Hiç vergi borcu bulunmayan ve iflas ederek iŖyerini kapatan bir kırtasiye sahibi, iŖyerini kapattığını vergi dairesine haber vermeli midir?” Ŗeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdiği cevapların frekans dağılımı Tablo 12’ de sunulmaktadır.

**Tablo 12: “Hiç vergi borcu bulunmayan ve iflas ederek iŖyerini kapatan bir kırtasiye sahibi, iŖyerini kapattığını vergi dairesine haber vermeli midir?” sorusuna verilen cevaplara iliŖkin tablo**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	367	94,1	94,1	94,1
Hayır	23	5,9	5,9	100,0
Toplam	390	100,0	100,0	

Tablo 12’ de görüldüğü üzere, ankete katılan mükelleflerin % 94,1’i bildirimde bulunulmalı, geriye kalan % 5,9’ luk kısımda bildirimde bulunulmasına gerek olmadığı yönünde görüş vermişlerdir.

#### 2.5. İŖi Bırakma Bildirimi Yapılmamasının Cezasına İliŖkin Soru

Anketin “B” bölümünün beşinci sorusu, “Yukarıdaki soruya verdiğiniz cevap evet ise, kırtasiyecinin vergi dairesine iŖyerini kapattığını bildirmemesinin cezası sizce ne olabilir?” Ŗeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdiği cevapların frekans dağılımı Tablo 13’ de sunulmaktadır.

**Tablo 13: “Yukarıdaki soruya verdiğiniz cevap evet ise, kırtasiyecinin vergi dairesine işyerini kapattığını bildirmemesinin cezası sizce ne olabilir?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Para Cezası	350	89,7	95,4	95,4
Hapis Cezası	3	,8	,8	96,2
Para ve Hapis Cezası	14	3,6	3,8	100,0
Toplam	367	94,1	100,0	
Önceki Soruya Hayır Deyenler	23	5,9		
Genel Toplam	Genel Toplam	100,0		

Tablo 13’ de, bir önceki soruya evet diyen ankete katılan mükelleflerin % 95,4 ünün, işyeri kapatma bildiriminde bulunulmaması halinde para cezası ile karşılaşacağı görüşünde olduğu görülmektedir. Yalnızca, geriye kalan % 4,6’ lık kesim diğer cezaların uygulanacağı kanısındadır. Araştırmada, Türk Vergi Sistemi’nde yer alan cezaları incelediğimiz ilk bölümünde de değindiğimiz gibi, işe başlama bildiri dışındaki tüm bildirimlerin yapılmaması veya geç yapılması halinde “ikinci derece usulsüzlük cezası” kesilecektir. Dolayısıyla, ankete katılan yükümlülerin çoğunluğu işi bırakma bildirimini yapılmamasının suç olduğunu ve bunun yaptırımının suç olduğunu bilmektedir.

## **2.6. Vergi Levhası Asılma Zorunluluğuna İlişkin Soru**

Anketin “B” bölümünün altıncı sorusu, “Sizce bir işyerine vergi levhasının gözükebilecek bir şekilde asılması zorunluluk mudur?” şeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdiği cevapların frekans dağılımı Tablo 14’ de sunulmaktadır.

**Tablo 14: “Sizce bir işyerine vergi levhasının gözükebilecek bir şekilde asılması zorunluluk mudur?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	370	94,9	94,9	94,9
Hayır	20	5,1	5,1	100,0
Toplam	390	100,0	100,0	

İşyerine vergi levhası asılması zorunluluğuna ilişkin soruya, ankete katılan yükümlüler Tablo 14’ de görüldüğü gibi cevap vermişlerdir. Mükelleflerin % 94’9’ u vergi levhası asılması gerektiği yani asılmamasının suç olduğu kanısındadır. Geriye kalan % 5,1 oranındaki mükellef böyle bir zorunluluk olmadığı görüşündedir.

## **2.7. Vergi Levhası Asılmamasının Cezasına İlişkin Soru**

Anketin “B” bölümünün yedinci sorusu, “Şayet işyerine vergi levhası asmamak sizce bir suç ise bunun cezası ne olabilir?” şeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdiği cevapların frekans dağılımı Tablo 15’ de sunulmaktadır.

**Tablo 15: “Şayet işyerine vergi levhası asmamak sizce bir suç ise bunun cezası ne olabilir?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Para Cezası	364	93,3	98,4	98,4
Önceki Soruya Hayır Diyenler	20	5,1		
Cevapsız	6	1,5	1,6	100,0
Toplam	26	6,7	100,0	
Genel Toplam	390	100,0	100,0	

Tablo 15’ de görüldüğü gibi, anketimize katılıp işyerine vergi levhası asmanın bir zorunluluk olduğu cevabını veren mükelleflerin % 98,4’ ü, işyerine vergi levhası asılmamasının para cezası ile cezalandırılması görüşünderken; başka bir ceza ile cezalandırılması gerektiğini düşünen olmamıştır. İşyerine vergi levhası asmamanın cezası, “özel usulsüzlük cezası” olarak tanımlanmaktadır. Bu itibarla, ankete katılan

yükümlülerin büyük çoğunluğu, vergi levhası asma zorunluluğunun farkında olmakla birlikte böyle bir suçun cezasının para cezası olacağı kanaatindedir.

## 2.8. Alışveriş Esnasında Fatura Pazarlığı Yapılmasına İlişkin Soru

Anketin “B” bölümünün sekizinci sorusu, “Herhangi bir işyeri ya da ticarethanede yapılan bir alışveriş sırasında, fatura veya fiş pazarlığı yapıldığına şahit oldunuz mu?” şeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdiği cevapların frekans dağılımı Tablo 16’ da sunulmaktadır.

**Tablo 16: “Herhangi bir işyeri ya da ticarethanede yapılan bir alışveriş sırasında, fatura veya fiş pazarlığı yapıldığına şahit oldunuz mu?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	330	84,6	84,6	84,6
Hayır	60	15,4	15,4	100,0
Toplam	390	100,0	100,0	

Tablo 16’da, ankete katılan mükelleflerin % 84,6’ sının fatura veya fiş pazarlığına şahit olduğu görülmekteyken, böyle bir olaya hiç rastlamayanların % 15,4 oranında olduğu görülmektedir.

Yukarıdaki oranlardan da anlaşılacağı üzere, ankete katılan mükelleflerin fatura pazarlığı ile bu denli yüksek oranda karşılaşılıyor olmasının, vergi bilincinin toplum nazarında henüz yerleşmediğini ve vergiye karşı bakış açısının istenilen düzeyden son derece uzak olduğunu göstermektedir.

## 2.9. Fatura Düzenleme Mecburiyetine İlişkin Soru

Anketin “B” bölümünün dokuzuncu sorusu, “İşyeri sahibinin yaptığı mal satışı sonrası fatura veya fiş düzenlememesi sizce vergi suçu mudur?” şeklindedir.

Katılımcıların bu soruya verdiği cevapların frekans dağılımı Tablo 17’ de sunulmaktadır.

**Tablo 17: “İşyeri sahibinin yaptığı mal satışı sonrası fatura veya fiş düzenlememesi sizce vergi suçu mudur?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	379	97,2	97,2	97,2
Hayır	11	2,8	2,8	100,0
Toplam	390	100,0	100,0	

Tablo 17’de, ankete katılan mükelleflerin % 97,2’ sinin mal satışı ya da hizmet ifası sonucu fatura düzenleme mecburiyeti olduğu, geriye kalan % 2,8’ ininde böyle bir zorunluluk olmadığı görüşünde olduğu görülmektedir.

## **2.10. Fatura Düzenleme Mecburiyetine Uyulmaması Halinde Uygulanacak Olan Cezaya İlişkin Soru**

Anketin “B” bölümünün onuncu sorusu, “Mükellefin yaptığı bir satış sonrası fatura veya fiş düzenlememesi sizce suç ise, cezası ne olabilir?” şeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdikleri yanıtların ayrıntılı dağılımı Tablo 18’ de gösterilmiştir.

**Tablo 18: “Mükellefin yaptığı bir satış sonrası fatura veya fiş düzenlememesi sizce suç ise, cezası ne olabilir?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Para Cezası	330	84,6	87,1	87,1
Hapis Cezası	21	5,4	5,5	92,6
Para ve Hapis Cezası	28	7,2	7,4	100,0
Toplam	379	97,2	100,0	
Önceki Soruya Hayır Diyenler	11	2,8		
Genel Toplam	390	100,0		

Tablo 18’ de görüldüğü gibi; bir mükellefin yaptığı satış sonrası fatura düzenlememesinin cezasını, ankete katılan yükümlülerin % 87,1’ i para cezası, % 5,5’ i hapis cezası ve % 7,4’ ü hem para hem de hapis cezası olarak düşünmektedirler. VUK md. 353’ e göre, fatura düzenlenmemesinin cezası “özel usulsüzlük cezası” dır. Dolayısıyla, denek grubumuzun önemli bir kısmı, fatura düzenleme mecburiyetine uyulmaması halinde para cezası kesilmesi hükmünü bilmektedir.

### 2.11. Sahte Belge Düzenlenmesine İlişkin Soru

Anketin “B” bölümünün onbirinci sorusu, “Sizce bir satıcının satmadığı bir mal için fatura düzenlemesi suç mudur?” şeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdikleri yanıtların ayrıntılı dağılımı Tablo 19’ da gösterilmiştir.

**Tablo 19: “Sizce bir satıcının satmadığı bir mal için fatura düzenlemesi suç mudur?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	373	95,6	95,6	95,6
Hayır	17	4,4	4,4	100,0
Toplam	390	100,0	100,0	

Tablo 19’ da, ankete katılan mükelleflerin % 95,6 ‘sı satılmayan bir mal için düzenlenen faturayı suç olarak kabul ederken, geriye kalan % 4,4’ ü bu durumu suç olarak kabul etmemektedir.

### 2.12. Sahte Belge Düzenlenmesi Halinde Düzenlenecek Olan Cezaya İlişkin Soru

Anketin “B” bölümünün onikinci sorusu, “Yukarıdaki soruya verdiğiniz cevap evet ise, mükellefin satmadığı bir mal için fatura veya fiş düzenlemesinin cezası sizce



ne olabilir?” şeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdikleri yanıtların ayrıntılı dağılımı Tablo 20’ de sunulmaktadır.

**Tablo 20: “Yukarıdaki soruya verdiğiniz cevap evet ise, mükellefin satmadığı bir mal için fatura veya fiş düzenlemesinin cezası sizce ne olabilir?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Para Cezası	236	60,5	63,3	63,3
Hapis Cezası	39	10,0	10,5	73,7
Para ve Hapis Cezası	98	25,1	26,3	100,0
Toplam	373	95,6	100,0	
Önceki Soruya Hayır Diyenler	17	4,4		
Genel Toplam	390	100,0		

Tablo 20’ de, ankete katılan mükelleflerin, satmadığı bir mal için fatura düzenleyen mükellefin yaptığı eylemi suç olarak kabul edenlerin; % 63,3’ ü para cezası, % 10,5 ‘i hapis cezası ve % 26,3’ ü ise hem para hemde hapis cezası ile bu fiilin cezalandırılması gerektiği görüşündedir.

Bu soruya verilen yanıtlar ile çarpıcı bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Mükelleflerin büyük bir bölümü, bu fiilin vergi suçu olduğunu bilmesine rağmen, bunun cezai yaptırımının ne olduğu konusunda iyi bir bilgi sahibi olmadıkları izlenimine varılmıştır. VUK 359’ a göre, bir kişinin satmadığı halde satmış gibi fatura düzenlemesi “sahte belge” olarak tanımlanmıştır. Bu nedenle, bu fiili işleyenler “kaçakçılık suçu” işlemiş olurlar ve yapanlar hakkında üç yıldan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Diğer taraftan, ziyaa uğratılan vergi miktarı için 3 kat vergi ziyayı cezası kesilir.

Görüldüğü üzere, sahte belge kullanıldığı zaman hem para hemde hapis cezası hükmolunmuştur. Oysa ankete atılan mükelleflerden bu fiili suç sayanların, ancak %26,3' lük kesimi bu şekilde düşündüğünü belirtmektedir.

### 2.13. Bilmeden Sahte Fatura Alıp-Kullanmaya İlişkin Soru

Anketin “B” bölümünün onüçüncü sorusu, “Bir müşterinin satın aldığı mal karşılığında, farkında olmadan sahte fatura alıp-kullanması sizce vergi suçu sayılabilir mi?” şeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdikleri yanıtların ayrıntılı dağılımı Tablo 21’ de sunulmaktadır.

**Tablo 21: “Bir müşterinin satın aldığı mal karşılığında, farkında olmadan sahte fatura alması ve kullanması sizce vergi suçu sayılabilir mi?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	195	50,0	50,0	50,0
Hayır	195	50,0	50,0	100,0
Toplam	390	100,0	100,0	

Bu soruya ilişkin olarak, Tablo 21’ de görüldüğü gibi, mükellefler eşit oranda ayrılmışlardır. Farkında olmadan sahte fatura almayı, ankete katılan mükelleflerin yarısı vergi suçu olarak görürken, diğer yarısı vergi suçu olmadığını belirtmiştir.

### 2.14. Bilmeden Sahte Fatura Alıp-Kullanmanın Cezasına İlişkin Soru

Anketin “B” bölümünün ondördüncü sorusu, “Yukarıdaki soruya verdiğiniz cevap evet ise, bunun sizce ne gibi bir cezası olabilir?” şeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdikleri yanıtların ayrıntılı dağılımı Tablo 22’ de sunulmaktadır.

**Tablo 22: “Yukarıdaki soruya verdiğiniz cevap evet ise, bilmeden sahte fatura alıp kullanmanın ne gibi bir cezası olabilir?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Para Cezası	136	34,9	69,7	69,7
Hapis Cezası	13	3,3	6,7	76,4
Para ve Hapis Cezası	46	11,8	23,6	100,0
Toplam	195	50,0	100,0	
Önceki Soruya Hayır Diyenler	195	50,0		
Genel Toplam	390	100,0		

Tablo 22’ de, bilmeden sahte fatura alan bir kişinin yaptığı bu fiili vergi suçu olarak niteleyenlerin, hangi cezai yaptırımların uygulanması gerektiği konusundaki görüşlerin dağılımı görülmektedir.

Buna göre; ankete katılan yükümlülerden bu fiili suç sayanların % 69,7’ si para cezası, %23,6’ sı para ve hapis cezası ve % 6,7’ si de yalnızca hapis cezası uygulanması gerektiği kanısındadır.

Tablo 21 ve Tablo 22’ nin beraber incelenmesi halinde, ankete katılan yükümlülerin yarısının “bilmeden sahte fatura almayı” suç olarak görmemektedir. Bunu bir vergi suçu olarak kabul etmiş olan diğer yarısının büyük çoğunluğu da bahsi geçen suçun cezasının yalnızca para cezası olduğu görüşündedir. Oysa, bilmeden sahte fatura alıp bunu kullanan kişi VUK 359’ a göre “kaçakçılık suçu” işlemiş olur ve hapis cezası ile cezalandırılır. Aynı zamanda ziyaa uğratılan vergi içinde para cezası hesaplanmaktadır.

Öte tandan, 306 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, vergi inceleme elemanlarına bu konu ile ilgili olarak bir nevi takdir yetkisi verilmiştir.<sup>118</sup> Bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları

<sup>118</sup> <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>

düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması icap etmektedir. Sadece, bu belgeleri kullanıp vergi ziyana sebebiyet verdikleri için vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

Bu açıklamalar da dikkate alınır, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilmeyerek ya da kast unsuru olmaksızın kullanan kimseler hakkında vergi suçu raporunun düzenlenmemesi ve adlarına 3 kat vergi ziyai cezanın kesilmemesine ilişkin değerlendirme vergi incelemesine yetkili kimselerin, bu konuda yapacakları somut verilere dayanacağından; bu fiili suç olarak kabul eden anketimize katılan yükümlülerin bu soruya verdikleri cevaplar tabii karşılanmıştır.

### **2.15. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemeye İlişkin Soru**

Anketin “B” bölümünün onbeşinci sorusu, “2 kilo patates satan bir manav buna rağmen 1 kilo tutarında fatura düzenlemiş ise bu sizce bir vergi suçu mudur?” şeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdikleri yanıtların ayrıntılı dağılımı Tablo 23’ de sunulmaktadır.

**Tablo 23: “2 kilo patates satan bir manav buna rağmen 1 kilo tutarında fatura düzenlemiş ise bu sizce bir vergi suçu mudur?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	376	96,4	96,4	96,4
Hayır	14	3,6	3,6	100,0
Toplam	390	100,0	100,0	

Anketin B bölümünün 15. sorusu ile, mükelleflerin “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunu” oluşturan bu fiili vergi suçu olarak görüp görmedikleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Tablo 23’ e bakıldığında, ankete katılan

yükümlülerin % 96,4 ünün bu fiili vergi suçu olarak gördükleri, geriye kalan % 3,6' sının ise suç olarak görmedikleri anlaşılmaktadır.

## 2.16. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemenin Cezasına İlişkin Soru

Anketin “B” bölümünün onaltıncı sorusu, “Yukarıdaki soruya verdiğiniz cevap evet ise, bunun sizce ne gibi bir cezası olabilir?” şeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdikleri yanıtların ayrıntılı dağılımı Tablo 24’ de sunulmaktadır.

**Tablo 24: “Yukarıdaki soruya verdiğiniz cevap evet ise, bunun sizce ne gibi bir cezası olabilir?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Para Cezası	329	84,4	87,5	87,5
Hapis Cezası	28	7,2	7,4	94,9
Para ve Hapis Cezası	19	4,9	5,1	100,0
Toplam	376	96,4	100,0	
Önceki Soruya Hayır Diyenler	14	3,6		
Genel Toplam	390	100,0		

B bölümünün 16. sorusunda verilen basit örnek olay ile, gündelik hayatta karşımıza çıkabilecek ve ankete katılan mükelleflerin sorduğumuz soruyu daha rahat anlayabilecek bir tutum içinde cevap vermeleri amaçlanmıştır. 2 kilo patates satan bir manavın, bu satış sonrası 1kilo patates satmış gibi fatura düzenlemesi VUK’ ta “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme” suçudur. Bu vergi suçu VUK md. 359 kapsamına girmekte yani kaçakçılık suçu olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla uygulanması gereken yaptırım “para ve hapis cezası” olmalıdır. Bir önceki soruda mükelleflerin çok büyük bir çoğunluğunun, bu fiili suç olarak kabul ettiğini belirtmiştik. Tablo 24’ de, bu fiili suç olarak kabul eden ankete katılan mükelleflerin % 87,5’ inin

para cezası, % 7,4' ünün hapis cezası ve % 5,1' inin ise hem para hemde hapis cezası ile cezalandırılması gerektiğini düşündüklerini görmekteyiz.

Bu çerçevede, ortaya konulan maddi eylemin mükellefler tarafından suç olarak kabul edildiği görülmesine rağmen, mükelleflerin bu fiilin cezasının ne olması gerektiğini bilmedikleri karşımıza çıkmaktadır.

### 2.17. Vergi İncelemesi Yapılıp Yapılmadığına İlişkin Soru

Ankete katılan mükelleflerin, vergi suçlarını ve bunlara uygulanacak olan cezaları ne derecede bildiklerin araştırılmasının temel alındığı “B” bölümünde; mükelleflerin daha önce bir vergi incelemesi geçirip geçirmediikleri de merak edilmiştir.

Anketin “B” bölümünün onyedinci sorusu, “Size daha önce denetim elemanları tarafından hiç vergi incelemesi yapıldı mı?” şeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdikleri yanıtların ayrıntılı dağılımı Tablo 25’ de verilmektedir.

**Tablo 25: “Size daha önce denetim elemanları tarafından hiç vergi incelemesi yapıldı mı?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	209	53,6	53,6	53,6
Hayır	178	45,6	45,6	99,2
Cevapsız	3	,8	,8	100,0
Toplam	390	100,0	100,0	

Tablo 25’ de, ankete katılan mükelleflerin % 53,6’ sının daha önce inceleme geçirdiği, % 45,6’ sının geçirmediği ve 0,8’ inin cevap vermediğini görüyoruz. Her ne kadar, ankete katılan mükelleflerin yarısından fazlası daha önce vergi incelemesi geçirdiğini iddia ediyor olsa bile, yükümlüler nezdinde yoklama memurlarınca yapılan

vergi yoklamalarının bazı mükellefler tarafından inceleme olarak algılanabileceğini göz ardı etmemek gerekmektedir.

### **3. Mükelleflerin Vergi Ceza Sistemiyle İlgili Algılarına İlişkin Bulgular**

Bu bölümde, anketin C bölümünde yer alan ifadelere katılma oranlarına ilişkin analiz yapılmıştır. 5' li Likert ölçeği kullanılarak hazırlanan bu bölüm ifadeleriyle, vergi ceza sistemini etkileyen faktörlerin neler olduğu saptanmaya çalışılmıştır.

Bunun yanında, bu ifadelerin ortalama değerleri alınarak, genel görüşün hangi düzeye yakın olduğu hakkında bilgi verilmiştir. Anketin C bölümünde yer alan cevap şıkları ve vermiş olduğumuz sayısal değerler şöyledir;

Tamamen Katılıyorum = (5)

Katılıyorum = (4)

Kararsızım = (3)

Katılmıyorum = (2)

Hiç Katılmıyorum = (1)

Buna göre, ankette yer alan ifadelere verilen katılma veyahut katılmama oranlarının yukarıdaki sayısal değerlere yakınlığı göz önünde bulundurularak, genel kaniya dair tespitlerde bulunulmuştur.

Aşağıda yer alan tabloda (Tablo 26), bu bölümde yer alan her ifadenin katılma oranlarının ayrı ayrı ortalama değeri belirlenmiştir. Genel ortalama belirlenirken, ifadelere verilen yanıtların karşılığı olarak yukarıda belirtilen değerler karşılık alınmıştır.

**Tablo 26: Anketin C bölümünde yer alan ifadelerle verilen yanıtların ortalamalarına ilişkin genel tablo**

<b>Aşağıdaki Görüşler Hakkındaki Düşünceleriniz Nedir?</b>		<b>Ortalamalar</b>
1.	Vergi suçlarını devlete karşı işlenmiş suç olarak görürüm.	4,41
2.	Vergi suçlarını önlemek için vergi cezaları gereklidir.	4,39
3.	Türkiye’de uygulanmakta olan vergi cezaları ağırdır.	3,42
4.	Vergi cezaları vergi suçlarını önlemede tek başına yeterli değildir.	3,98
5.	Vergi suçu işleyen biri toplum içerisinde uyanık ya da işini bilen olarak görülür.	3,59
6.	Bir mükellefin vergi kaçakçısı olarak adlandırılması onu rahatsız eder.	3,78
7.	Yürürlükteki vergi cezaları ağır olmasına rağmen başka nedenlerden dolayı etkin değildir.	3,69
8.	Vergi denetimlerinin artması, mükelleflerin rahat vergi suçu işlemesini engeller.	4,04
9.	Vergi cezası ile karşılaşma olasılığına karşı, uzlaşma müessesesinin olması beni rahatlatmaktadır.	3,56
10.	Vergi afları ile vergisini zamanında ödeyenler cezalandırılır.	3,83
11.	Uzlaşma müessesesini kısmi bir af olarak görüyorum.	3,79
12.	Vergi denetimleri her geçen gün daha iyiye gitmektedir.	3,41
13.	Yakın zamanda bir af beklentisi içerisindeyim.	3,25
14.	Vergi cezası ile karşılaştığımda rahatlıkla dava açabilirim	3,38
15.	Vergi oranlarının düşürülmesi vergi kaçırmayı önlemeye yardım eder.	4,00
16.	Vergi cezasına karşı dava açan mükellefler, genellikle davayı kazanmaktadır.	3,39

### **3.1. Mükelleflerin Vergi Suçlarına Bakış Açısı**

Anketin C bölümünün ilk ifadesi “Vergi suçlarını devlete karşı işlenmiş suç olarak görürüm” şeklindedir. Bu ifadeye ankete katılan mükelleflerin vermiş oldukları yanıtlar Tablo 27’ da yer almaktadır.



**Tablo 27: “Vergi suçlarını devlete karşı işlenmiş suç olarak görürüm” ifadesine katılma oranlarına ilişkin tablo**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Hiç Katılmıyorum	7	1,8	1,8	1,8
Katılmıyorum	17	4,4	4,4	6,2
Kararsızım	14	3,6	3,6	9,7
Katılıyorum	122	31,3	31,3	41,0
Tamamen Katılıyorum	230	59,0	59,0	100,0
Toplam	390	100,0	100,0	

Tablo 27’ de, ankete katılan mükelleflerin % 59’ u yukarıdaki ifadeye tamamen katılırken, % 31,3’ ü katıldığını belirtmiştir. Yani yükümlülerin % 90,3’ ü vergi suçlarını devlete karşı işlenmiş suç olarak görürken, bu görüşe katılmayanların toplam oranı % 6,2’ dir. Yükümlülerin % 3,6’ sı kararsız kalmıştır.

Ankette yer alan bu ifadeye verilen yanıtların ağırlıklı ortalaması 4,41’ dir. Dolayısıyla, ankete katılan yükümlüler vergi suçlarını devlete karşı işlenmiş suç olarak görürüm ifadesine katılmaktadır.

### **3.2. Vergi Cezalarının Gerekli Olup Olmamasına İlişkin İfade**

Anketin C bölümünün ikinci ifadesi “Vergi suçlarını önlemek için vergi cezaları gereklidir” şeklindedir. Bu ifadeye ankete katılan mükelleflerin vermiş olduğu yanıtlar Tablo 28’ de yer almaktadır.

**Tablo 28: “Vergi suçlarını önlemek için vergi cezaları gereklidir” ifadesine katılma oranlarına ilişkin tablo**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Hiç Katılmıyorum	3	,8	,8	,8
Katılmıyorum	16	4,1	4,1	4,9
Kararsızım	16	4,1	4,1	9,0
Katılıyorum	144	36,9	36,9	45,9
Tamamen Katılıyorum	211	54,1	54,1	100,0
Toplam	390	100,0	100,0	

Tablo 28’ de ankete katılan mükelleflerin % 54,1’ i vergi cezalarının gerekli olduğuna tamamen katılmaktayken, % 36,9’ u ise bu ifadeye katıldığını beyan etmiştir. Buna göre, toplam katılma oranı % 91’ dir. Ankete katılan yükümlülerin % 4,9’ u vergi suçlarını önlemede vergi cezalarının gerekli olmadığını düşündüğü görülmektedir. (Bu toplam katılmama oranıdır) Geriye kalan % 4.1’ lik kesim kararsız olduğunu beyan etmiştir.

Ankette yer alan bu ifadeye verilen yanıtların ağırlıklı ortalaması 4,39’ dur. İfadenin ortalaması (4) sayısına daha yakındır. Bu nedenle, ankete katılan yükümlüler vergi suçlarını önlemek için vergi cezalarının gerekli olduğu ifadesine katılmaktadır.

### 3.3. Vergi Cezalarının Mükellef Üzerine Yük Oluşturması

Anketin C bölümünün üçüncü ifadesi “Türkiye’de uygulanmakta olan vergi cezaları ağırdır” şeklindedir. Bu ifadeye ankete katılan mükelleflerin vermiş olduğu yanıtlar Tablo 29’ da yer almaktadır.

**Tablo 29: “Türkiye’de uygulanmakta olan vergi cezaları ağırdır” ifadesine katılma oranlarına ilişkin tablo**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Hiç Katılmıyorum	36	9,2	9,2	9,2
Katılmıyorum	79	20,3	20,3	29,5
Kararsızım	52	13,3	13,3	42,8
Katılıyorum	131	33,6	33,6	76,4
Tamamen Katılıyorum	92	23,6	23,6	100,0
Toplam	390	100,0	100,0	

Tablo 29’ da görüldüğü gibi, ankete katılan mükelleflerin % 23,6’ sı ülkemizde uygulanan vergi cezalarını ağır olduğuna tamamen katılırken, % 33,6’ sı ifadeye katılmıştır. Yükümlülerin % 20,3’ ü vergi cezalarının ağır olduğuna katılmazken, % 9,2’

si tamamen katılmamıştır. Geriye kalan % 13,3' lük kesim ise kararsız tutum sergilemiştir. Vergi cezalarının ağır olduğunu düşünenlerin toplam katılma oranı %67,2, ağır olmadığını düşünenlerin oranı yani toplam katılmama oranı % 29,5' dir.

Ankette yer alan bu ifadeye verilen yanıtların ağırlıklı ortalaması 3,42' dir. İfadenin ağırlıklı ortalaması, vergi cezalarının ağır olmasına katılanlar yönünde yakın olmasına rağmen (3) sayısına yakın olduğu için kararsız olarak belirlenmiştir.

### 3.4. Vergi Suçlarını Önlemede Cezaların Tek Başına Yeterli Olup Olmadığı

Anketin C bölümünün dördüncü ifadesi “Vergi cezaları vergi suçlarını önlemede tek başına yeterli değildir” şeklindedir. Bu ifadeye ankete katılan mükelleflerin vermiş olduğu yanıtlar Tablo 30' da yer almaktadır.

**Tablo 30: “Vergi cezaları vergi suçlarını önlemede tek başına yeterli değildir” ifadesine katılma oranlarına ilişkin tablo**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Hiç Katılmıyorum	13	3,3	3,3	3,3
Katılmıyorum	38	9,7	9,7	13,1
Kararsızım	52	13,3	13,3	26,4
Katılıyorum	126	32,3	32,3	58,7
Tamamen Katılıyorum	161	41,3	41,3	100,0
Toplam	390	100,0	100,0	

Tablo 30' da görüldüğü üzere, vergi suçlarını önlemede vergi cezalarının tek başına yeterli olmadığı ifadesine ankete katılan mükelleflerin, % 41,3' ü tamamen katılmış, % 32,3' ü katılmış, % 9,7' si katılmamış ve % 3,3' ü ise hiç katılmamıştır. Yükümlülerin % 13,3' ü ise kararsız kalmıştır.

Buna göre, ankete katılan mükelleflerin % 73,6' sı vergi suçlarını önlemede vergi cezalarını tek başına yeterli görmezken, %13,1' i vergi cezalarının tek başına yeterli olduğu kanaatindedir.

Ankette yer alan bu ifadeye verilen yanıtların ağırlıklı ortalaması 3,98' dir. Ankete katılan mükellefler, vergi cezaları vergi suçlarını önlemede tek başına yeterli değildir ifadesine katılmaktadır.

### 3.5. Vergi Suçu İşleyen Uyanık mıdır?

Anketin C bölümünün beşinci ifadesi “Vergi suçu işleyen biri toplum içerisinde uyanık ya da işini bilen olarak görülür” şeklindedir. Bu ifadeye ankete katılan mükelleflerin vermiş olduğu yanıtlar Tablo 31' de yer almaktadır.

**Tablo 31: “Vergi suçu işleyen biri toplum içerisinde uyanık ya da işini bilen olarak görülür” ifadesine katılma oranlarına ilişkin tablo**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Hiç Katılmıyorum	32	8,2	8,2	8,2
Katılmıyorum	72	18,5	18,5	26,7
Kararsızım	46	11,8	11,8	38,5
Katılıyorum	114	29,2	29,2	67,7
Tamamen Katılıyorum	126	32,3	32,3	100,0
Toplam	390	100,0	100,0	

Tablo 31' de görüldüğü gibi, yukarıda yer alan ifadeye, ankete katılan yükümlülerin % 32,3' ü tamamen katılmışken, % 29,2' si katıldığını beyan etmiştir. % 18,5' i bu ifadeye katılmadığını, % 8,2' si ise hiç katılmadığını belirtmiştir. Yükümlülerin % 11,8' i kararsız kalmıştır. Ankete katılanların % 61,5' i, vergi suçu işlemenin toplum nazarında olumsuz karşılanmadığını belirtiyor olması, henüz ülkemizde vergi bilincinin yerleşmediğine işaretir.

Ankette yer alan bu ifadeye verilen yanıtların ağırlıklı ortalaması 3,59' dur. İfadenin ağırlıklı ortalaması (4) sayısına yakın olduğundan, bu sayıda katılıyorum şıkkının karşılığı olarak belirlendiğinden, ankete katılan mükellefler bu ifadeye katılmaktadır.

### 3.6. Mükellefin “Vergi Kaçakçısı” Olarak Adlandırılması

Anketin C bölümünün altıncı ifadesi “Bir mükellefin vergi kaçakçısı olarak adlandırılması onu rahatsız eder” şeklindedir. Bu ifadeye ankete katılan mükelleflerin vermiş olduğu yanıtlar Tablo 32' de yer almaktadır.

**Tablo 32: “Bir mükellefin vergi kaçakçısı olarak adlandırılması onu rahatsız eder” ifadesine katılma oranlarına ilişkin tablo**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Hiç Katılmıyorum	13	3,3	3,3	3,3
Katılmıyorum	56	14,4	14,4	17,7
Kararsızım	53	13,6	13,6	31,3
Katılıyorum	150	38,5	38,5	69,7
Tamamen Katılıyorum	118	30,3	30,3	100,0
Toplam	390	100,0	100,0	

Tablo 32' de, bir mükellefin vergi kaçakçısı olarak adlandırılmasının onu rahatsız edeceği yönündeki ifadeye verilen yanıtların ayrıntılı dağılımı vardır. Bu ifadeye, ankete katılan mükelleflerin % 38,5' i katılmışken, % 30,3' ü tamamen katıldığı yönünde görüş bildirmiştir. % 14,4' ü bu ifadeye katılmadığını, % 3,3' ü ise hiç katılmadığını belirtmiştir. Mükelleflerin % 13,6' sı kararsız kalmıştır. Ankete katılanların % 68,8' i, vergi kaçakçısı olarak nitelendirilmelerini yadırgamıştır. Burada ilginç bir durum tespiti yapılabilmektedir. Bir önceki anket sorusuna verilen cevapları da göz önüne alırsak; vergi suçu işleyen bir mükellefin bu durumunun açığa

çıkmasından rahatsızlık duyduğu, suçu başka bir mükellefin işlemesi durumunu ise pekte yadırgamadığı görülmektedir.

Ankette yer alan bu ifadeye verilen yanıtların ağırlıklı ortalaması 3,78' dir.

Bu nedenle, ankete katılan mükellefler, bir mükellefin vergi kaçakçısı olarak adlandırılmasının onu rahtsız edeceği görüşüne katılmaktadır.

### 3.7. Vergi Cezaları Ağırdır Ama Başka Nedenlerle Etkin Değildir

Anketin C bölümünün yedinci ifadesi “Yürürlükteki vergi cezaları ağır olmasına rağmen başka nedenlerden dolayı etkin değildir” şeklindedir. Bu ifadeye ankete katılan mükelleflerin vermiş olduğu yanıtlar Tablo 33' de yer almaktadır.

**Tablo 33: “Yürürlükteki vergi cezaları ağır olmasına rağmen başka nedenlerden dolayı etkin değildir” ifadesine katılma oranlarına ilişkin tablo**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Hiç Katılmıyorum	24	6,2	6,2	6,2
Katılmıyorum	29	7,4	7,4	13,6
Kararsızım	84	21,5	21,5	35,1
Katılıyorum	161	41,3	41,3	76,4
Tamamen Katılıyorum	92	23,6	23,6	100,0
Toplam	390	100,0	100,0	

Tablo 33' de görüldüğü gibi, yukarıda yer alan ifadeye, ankete katılan yükümlülerin % 41,3 ü katıldığını, % 23,6' sı tamamen katıldığını beyan etmiştir. % 7,4' ü bu ifadeye katılmadığını, % 6,2' si ise hiç katılmadığını belirtmiştir. Yükümlülerin % 21,5' i gibi büyük bir bölümü vergi cezalarının ağır kararsız kalmıştır. Ankete katılanların % 61,5' i, anketin C bölümünün üçüncü ifadesine verilen cevaplarla örtüşür nitelikte vergi cezalarının ağır olduğuna katılmış ve başka nedenlerle etkin olmadığını belirtmiştir. Yani, vergi cezaları yeterince ağırdır fakat başka nedenlerle

caydırıcı olamamaktadır. Bu ifade dikkat çekici bir diğer hususta şudur; ifadeye katılmayanların toplamı % 13,6 iken, % 21,5 oranında önemli bir kesim kararsız kalmıştır.

Ankette yer alan bu ifadeye verilen yanıtların ağırlıklı ortalaması 3,69’ dur. İfadenin ağırlıklı ortalama değeri (4) sayısına daha yakındır. Bu sayının karşılığı da katılıyorumdur. Bu nedenle, ankete katılan mükellefler, yürürlükteki vergi cezalarının ağır olduğu fakat başka nedenlerden ötürü etkin olmadığı görüşüne katılmaktadır.

### 3.8. Vergi Denetimlerinin Vergi Suçunu Önlemede Rolü

Anketin C bölümünün sekizinci ifadesi “Vergi denetimlerinin artması, mükelleflerin rahat vergi suçu işlemlerini engeller” şeklindedir. Bu ifadeye ankete katılan mükelleflerin vermiş olduğu yanıtlar Tablo 34’ de yer almaktadır.

**Tablo 34: “Vergi denetimlerinin artması, mükelleflerin rahat vergi suçu işlemlerini engeller” ifadesine verilen yanıtlara ilişkin tablo**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Hiç Katılmıyorum	14	3,6	3,6	3,6
Katılmıyorum	28	7,2	7,2	10,8
Kararsızım	49	12,6	12,6	23,3
Katılıyorum	138	35,4	35,4	58,7
Tamamen Katılıyorum	161	41,3	41,3	100,0
Toplam	390	100,0	100,0	

Tablo 34’ de görüldüğü gibi, yukarıda yer alan ifadeye, ankete katılan yükümlülerin % 41’3 ü tamamen katıldığını, % 35,4’ ü katıldığını beyan etmiştir. % 7,2’ si bu ifadeye katılmadığını, % 3,6’ sı ise hiç katılmadığını belirtmiştir. Yükümlülerin % 12,6’ sı kararsız tutum sergilemiştir. Bu itibarla, yükümlülerin % 76,7’

lik kesimi vergi cezalarının vergi suçlarını önlemede çok önemli bir yeri olduğuna inandığı görülmektedir.

Ankette yer alan bu ifadeye verilen yanıtların ağırlıklı ortalaması 4,04' dür. Bu sebeple, ankete katılan mükellefler vergi denetimlerinin artması halinde vergi suçlarının rahat işlenemeyeceği ifadesine katılmaktadır.

### 3.9. Mükelleflerin Uzlaşmadan Memnun Olup Olmadıkları

Anketin C bölümünün dokuzuncu ifadesi “Vergi cezası ile karşılaşma olasılığına karşı, uzlaşma müessesesinin olması beni rahatlatmaktadır” şeklindedir. Bu ifadeye ankete katılan mükelleflerin vermiş olduğu yanıtlar Tablo 35’ de yer almaktadır.

**Tablo 35: “Vergi cezası ile karşılaşma olasılığına karşı, uzlaşma müessesesinin olması beni rahatlatmaktadır” ifadesine verilen yanıtlara ilişkin tablo**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Hiç Katılmıyorum	30	7,7	7,7	7,7
Katılmıyorum	41	10,5	10,5	18,2
Kararsızım	69	17,7	17,7	35,9
Katılıyorum	179	45,9	45,9	81,8
Tamamen Katılıyorum	71	18,2	18,2	100,0
Toplam	390	100,0	100,0	

Tablo 35’ de, uzlaşma müessesesinin vergi cezalarına karşı mükellefler için bir rahatlatıcı faktör olduğu ifadesine ankete katılan yükümlülerin % 18,2’ si tamamen katılmış, % 45,9’ u katılmış, % 10,5’ i katılmamış, % 7,7’ si ise hiç katılmamıştır. Yükümlülerin % 17,7’ si kararsız kalmıştır. Bu ifadeye toplam katılma oranı % 64,1’ iken, toplam katılmama oranı % 18,2’ dir.



Bu itibarla, vergi konusu gündeme geldiğinde sık tartışma konusu olan uzlaşmanın mükellefler için oldukça önem arz ettiğini görmekteyiz. Mükellefler vergi cezası ile karşılaşabilme olasılıklarına karşı, uzlaşmanın olmasından memnundur.

Ankette yer alan bu ifadeye verilen yanıtların ağırlıklı ortalaması 3,56' dır. İfadenin ağırlıklı ortalaması (4) sayısına yakın olduğundan, bu sayıda katılıyorum şıkkının karşılığı olarak belirlendiğinden, ankete katılan mükellefler vergi cezası ile karşılaşma olasılıklarına karşı, uzlaşma müessesinin olmasının mükellefleri rahatlattığı yönündeki ifadeye katılmaktadır.

### 3.10. Mükelleflerin Vergi Aflarına Bakış Açıları

Anketin C bölümünün onuncu ifadesi “Vergi afları ile vergisini zamanında ödeyenler cezalandırılır” şeklindedir. Bu ifadeye ankete katılan mükelleflerin vermiş olduğu yanıtlar Tablo 36’ da yer almaktadır.

**Tablo 36: “Vergi afları ile vergisini zamanında ödeyenler cezalandırılır” ifadesine verilen yanıtlara ilişkin tablo**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Hiç Katılmıyorum	26	6,7	6,7	6,7
Katılmıyorum	35	9,0	9,0	15,6
Kararsızım	50	12,8	12,8	28,5
Katılıyorum	149	38,2	38,2	66,7
Tamamen Katılıyorum	130	33,3	33,3	100,0
Toplam	390	100,0	100,0	

Tablo 36’ da, vergi afları ile vergisini zamanında ödeyenler cezalandırılır ifadesine ankete katılan yükümlülerin % 33,3’ ü tamamen katılmış iken, % 38,2’ si katılmış, % 9’ u katılmamış iken, % 6,7’ si ise hiç katılmamıştır. Yükümlülerin % 12,8’

i kararsız kalmıştır. Bu ifadeye toplam katılma oranı % 71,5 iken, toplam katılmama oranı % 15,7' dir.

Bu açıklamalar çerçevesinde, belirli dönemlerde siyasi iradenin ortaya çıkardığı “vergi afları” mükelleflerin çoğunluğu tarafından adaletsiz olarak nitelenmektedir. Bu anket sorusundan, ankete katılan mükelleflerin vergi aflarına karşı olduğu çıkarımını yapamayız, ancak vergi aflarının vergisel yükümlülüklerini yerine getiren mükelleflerle getirmeyenler arasında bir adaletsizlik oluşturduğunu çıkarmak mümkündür.

Ankette yer alan bu ifadeye verilen yanıtların ağırlıklı ortalaması 3,83' dür. Dolayısıyla, ankete katılan mükelleflerin, vergi aflarıyla vergisini zamanında ödeyenlerin cezalandırılacağı görüşüne katıldıkları görülmektedir.

### 3.11. Mükelleflerin “Uzlaşma” Algıları

Anketin C bölümünün onbirinci ifadesi “Uzlaşma müessesesini kısmi bir af olarak görüyorum” şeklindedir. Bu ifadeye, ankete katılan mükelleflerin vermiş olduğu yanıtlar Tablo 37' de yer almaktadır.

**Tablo 37: “Uzlaşma müessesesini kısmi bir af olarak görüyorum” ifadesine verilen yanıtlara ilişkin tablo**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Hiç Katılmıyorum	3	,8	,8	,8
Katılmıyorum	60	15,4	15,4	16,2
Kararsızım	62	15,9	15,9	32,1
Katılıyorum	157	40,3	40,3	72,3
Tamamen Katılıyorum	108	27,7	27,7	100,0
Toplam	390	100,0	100,0	

Tablo 37’de, uzlaşma müessesesini kısmi bir af olarak görürüm ifadesine ankete katılan yükümlülerin % 27,7’ si tamamen katılmış, % 40, 3’ ü katılmış iken, % 15,4’ ü katılmamış, % 0,8’ i hiç katılmamıştır. Yükümlülerin % 15,9’ u bir kararsız kalmıştır. Bu ifadeye toplam katılma oranı % 68 iken, toplam katılmama oranı 16,2’ dir.

Bu oranlara bakıldığında, ankete katılan mükelleflerin çoğunluğu uzlaşmayı kısmi bir af gibi görmektedir. Anketin C bölümünün dokuzuncu sorusunda incelediğimiz üzere, bu durum mükellefleri uzlaşmaya karşı bir tavır almaya sokmamıştır. Genel tutum şöyledir; “Mükellefler uzlaşmayı kısmi bir af olarak görmektedir fakat karşı değillerdir. Aksine, uzlaşmadan memnundurlar.”

Ankette yer alan bu ifadeye verilen yanıtların ağırlıklı ortalaması 3,79’ dur. Bu sebeple, ankete katılan mükellefler uzlaşma müessesinin kısmi bir af olarak algılanması ifadesine katılmaktadır.

### 3.12. Vergi Denetimlerinin Yeterli Olup Olmadığı

Anketin C bölümünün onikinci ifadesi “Vergi denetimleri her geçen gün daha iyiye gitmektedir” şeklindedir. Bu ifadeye, ankete katılan mükelleflerin vermiş olduğu yanıtlar Tablo 38’ de yer almaktadır.

**Tablo 38: “Vergi denetimleri her geçen gün daha iyiye gitmektedir” ifadesine verilen yanıtlara ilişkin tablo**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Hiç Katılmıyorum	20	5,1	5,1	5,1
Katılmıyorum	58	14,9	14,9	20,0
Kararsızım	117	30,0	30,0	50,0
Katılıyorum	132	33,8	33,8	83,8
Tamamen Katılıyorum	63	16,2	16,2	100,0
Toplam	390	100,0	100,0	

Tablo 38’ de, vergi denetimlerinin her geçen gün daha iyiye gittiği ifadesine ankete katılan mükelleflerin % 16,2’ si tamamen katılmış, % 33, 8’ i katılmış, % 14,9’ u katılmamış, % 5,1’ i hiç katılmamıştır. En dikkatçi durum, mükelleflerin % 30’ unun kararsız kalmasıdır. Bu ifadeye toplam katılma oranı % 50 iken, toplam katılmama oranı 20’ dir.

Bu ifadeye ilişkin genel bir değerlendirme yapılabilmesi için, yükümlülerin takındığı bu kararsız tutum çok büyük bir handikaptır. Daha önce anketin C bölümünün sekizinci ifadesinde, vergi denetimlerinin vergi suçlarını önlemede önemli bir etken olduğunu belirlemiştik. Burada ise, ankete katılanların önemli bir kısmının kararsız kalması net bir belirleme yapmaya engele olmakla birlikte, vergi denetimlerinin iyiye gittiğine dair genel bir kanı olduğu ortadadır.

Ankette yer alan bu ifadeye verilen yanıtların ağırlıklı ortalaması 3,41’ dir. Bu nedenle, ankete katılan mükellefler vergi denetimlerinin daha iyiye gittiği ifadesine genel olarak kararsız kalmışlardır.

### **3.13. Mükelleflerin Af Beklentisi**

Anketin C bölümünün onüçüncü ifadesi “Yakın zamanda bir af beklentisi içerisindeyim” şeklindedir. Bu ifadeye, ankete katılan mükelleflerin vermiş olduğu yanıtlar Tablo 39’ da yer almaktadır.

**Tablo 39: “Yakın zamanda bir af beklentisi içerisindeyim” ifadesine verilen yanıtlara ilişkin tablo**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Hiç Katılmıyorum	38	9,7	9,7	9,7
Katılmıyorum	63	16,2	16,2	25,9
Kararsızım	114	29,2	29,2	55,1
Katılıyorum	113	29,0	29,0	84,1
Tamamen Katılıyorum	62	15,9	15,9	100,0
Toplam	390	100,0	100,0	

Tablo 39’ da, yakın zamanda bir af beklentisi içerisindeyim ifadesine ankete katılan mükelleflerin % 15,9’ u tamamen katılmış, % 29’ u katılmış, % 16,2’ si katılmamış, % 9,7’ si hiç katılmamıştır. Bu ifadede de, yükümlülerin % 29,2’ si kararsız kalmıştır. Bu ifadeye toplam katılma oranı % 44,9 iken, toplam katılmama oranı 25,9’ dur.

Yukarıda yer alan oranlara bakıldığında, en büyük çoğunluk kararsız kalanlara aittir. Mükelleflerin C bölümünün onuncu ifadesinde vergi aflarının bir adaletsizliğe sebep olduğu kanısında olduklarını tespit etmiştik. Buna rağmen, ankete katılanlar içinde önemli bir bölüm bir af beklentisi içerisine girmiştir.

Ankette yer alan bu ifadeye verilen yanıtların ağırlıklı ortalaması 3,25’ dir. Yukarıda yer alan açıklama neticesinde, ankete katılan mükelleflerin geneli, yakın zamanda bir af beklentisi içerisindeyim ifadesinde kararsız tutum sergilemişlerdir.

### **3.14. Vergi Cezalarına Karşı Dava Açabilme**

Anketin C bölümünün ondördüncü ifadesi “Vergi cezası ile karşılaştığımda rahatlıkla dava açabilirim” şeklindedir. Bu ifadeye, ankete katılan mükelleflerin vermiş olduğu yanıtlar Tablo 40’ da yer almaktadır.

**Tablo 40: “Vergi cezası ile karşılaştığımda rahatlıkla dava açabilirim” ifadesine verilen yanıtlara ilişkin tablo**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Hiç Katılmıyorum	25	6,4	6,4	6,4
Katılmıyorum	64	16,4	16,4	22,8
Kararsızım	111	28,5	28,5	51,3
Katılıyorum	116	29,7	29,7	81,0
Tamamen Katılıyorum	74	19,0	19,0	100,0
Toplam	390	100,0	100,0	

Tablo 40’ da, vergi cezası ile karşılaştığımda rahatlıkla dava açabilirim ifadesine ankete katılan mükelleflerin % 19’ u tamamen katılmış, % 29,7’ si katılmış, % 16,4’ ü katılmamış, % 6,4’ ü hiç katılmamıştır. Bu ifadede de, mükelleflerin önemli bir kısmı, % 28,5’ i kararsız kalmıştır. Bu ifadeye toplam katılma oranı % 48,7 iken, toplam katılmama oranı 22,8 dir.

Yukarıda yer alan yüzdeler neticesinde, ankete katılan mükelleflerin önemli bir kısmının vergi cezasına muhatap olduklarında rahatlıkla dava açabileceklerini görebilmekteyiz. Mükelleflerin göz ardı edemeyeceğimiz bir bölümünün de kararsız kaldığını unutmamak gerekmektedir.

Ankette yer alan bu ifadeye verilen yanıtların ağırlıklı ortalaması 3,38’ dir. Ağırlıklı ortalamanın sonucu olarak, ankete katılan mükellefler, vergi cezası ile karşılaştıklarında rahatlıkla dava açabilecekleri ifadesi karşısında genellikle kararsız kalmışlardır.

### 3.15. Vergi Oranlarının Düşürülmesinin Etkisi

Anketin C bölümünün onbeşinci ifadesi “Vergi oranlarının düşürülmesi vergi kaçırmayı önlemeye yardım eder” şeklindedir. Bu ifadeye, ankete katılan mükelleflerin vermiş olduğu yanıtlar Tablo 41’ de yer almaktadır.

**Tablo 41: “Vergi oranlarının düşürülmesi vergi kaçırmayı önlemeye yardım eder” ifadesine verilen yanıtlara ilişkin tablo**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Hiç Katılmıyorum	7	1,8	1,8	1,8
Katılmıyorum	49	12,6	12,6	14,4
Kararsızım	40	10,3	10,3	24,6
Katılıyorum	136	34,9	34,9	59,5
Tamamen Katılıyorum	158	40,5	40,5	100,0
Toplam	390	100,0	100,0	

Tablo 41’ de, vergi oranlarının düşürülmesinin vergi kaçırmayı önlemeye yardım eder ifadesine ankete katılan mükelleflerin % 40,5’ i tamamen katılmış, % 34,9’ u katılmış, % 12,6’ sı katılmamış, % 1,8’ i hiç katılmamıştır. Mükelleflerin % 10,3’ ü kararsız kalmıştır. Bu ifadeye toplam katılma oranı % 75,4 iken, toplam katılmama oranı % 14,4 dür.

Yukarıda yer alan yüzde değerlerin analiz edilmesinden, mükelleflerin büyük kısmı vergi oranlarının düşürülmesi sonucu gönüllü uyumun gerçekleşeceğine inanmaktadır.

Ankette yer alan bu ifadeye verilen yanıtların ağırlıklı ortalaması 4’ dür. Bu nedenle, ankete katılan mükellefler vergi oranlarının düşürülmesi vergi kaçırmayı önlemeye yardım eder ifadesine katılmaktadır.

### 3.16. Vergi Cezalarına Dava Açan Mükelleflerin Davayı Kazanma Olasılığı

Anketin C bölümünün onaltıncı ifadesi “Vergi cezasına karşı dava açan mükellefler, genellikle davayı kazanmaktadır” şeklindedir. Bu ifadeye, ankete katılan mükelleflerin vermiş olduğu yanıtlar Tablo 42’ de yer almaktadır.

**Tablo 42: “Vergi cezasına karşı dava açan mükellefler, genellikle davayı kazanmaktadır” ifadesine verilen yanıtlara ilişkin tablo**

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Hiç Katılmıyorum	19	4,9	4,9	4,9
Katılmıyorum	65	16,7	16,7	21,5
Kararsızım	114	29,2	29,2	50,8
Katılıyorum	129	33,1	33,1	83,8
Tamamen Katılıyorum	63	16,2	16,2	100,0
Toplam	390	100,0	100,0	

Tablo 42’ de, vergi cezasına karşı dava açan mükelleflerin genellikle davayı kazandığına ilişkin ifadeye, ankete katılan yükümlülerin % 16,2’ si tamamen katılmış, % 33,1’ i katılmış, % 16,7’ si katılmamış, % 4,9’ u hiç katılmamıştır. Yükümlülerin % 29,2’ si gibi önemli bir kısmı ise kararsız kalmıştır. Bu ifadeye toplam katılma oranı % 49,3 iken, toplam katılmama oranı % 21,5’ dir.

Anketin C bölümünün ondördüncü ifadesinde, mükelleflerin vergi cezalarına karşı rahatlıkla dava açabildiğine ilişkin bir tutumu sergilediklerini tespit etmiştik. Öte yandan, bu ifadeye verilen yanıtlarla, mükelleflerin idareye karşı rahatlıkla dava açabildiğini görebilme imkanına sahibiz. Vergi cezalarına karşı idareye dava açan mükelleflerin, genellikle davayı kazandığına ilişkin bir yaygın kanı olduğunu görüyoruz. Burada yapabileceğimiz çıkarım sadece şudur; vergi cezalarına dava açan mükellefler genelde davayı kazanmaktadır. Ancak bunun sebeplerinin neler olduğu, ayrıca analiz edilmesi gereken bir konudur.



Ankette yer alan bu ifadeye verilen yanıtların ağırlıklı ortalaması 3,39' dur. Yukarıda yer alan açıklama neticesinde, ankete katılan mükellefler, vergi cezasına karşı dava açan mükelleflerin genellikle davayı kazanır ifadesinde kararsız tutum sergilemişlerdir.

## **B. Özel Bulgular**

### **1. Mükelleflerin Bilgi Düzeyine İlişkin Bulguların Demografik Değişkenlere Göre Analizi**

Araştırmamızın bu bölümünde, yükümlülerin anketin B bölümünde sorulan bazı sorulara vermiş olduğu yanıtların; eğitim durumları, kaç yıllık mükellef oldukları ve kazanç grupları ayrımı yapıldığında farklılık gösterip göstermediğinin analizi yapılmıştır. Anketin B bölümü, araştırmamızın birinci alt problemine cevap aradığımız sorulardan oluşmaktadır. Burada, özellikle mükelleflerin farklı cevaplar verdiği ve nitelediği suç için uygulanması gereken yaptırımın farklı olduğunu düşündükleri sorular ele alınmıştır. Bu sorular, anketin B bölümünün 12 ve 16. sorularıdır.

#### **1.1. Mükelleflerin Eğitim Durumlarına Göre**

Anketin B bölümünün 12 ve 16. sorularında verilen yanıtların, mükelleflerin eğitim durumlarına göre ayrımı yapılmıştır.

##### **1.1.1. Sahte Fatura Düzenlemenin Cezasının Ne Olması Gerektiği Sorusuna Mükelleflerin Eğitim Durumlarına Göre Verdiği Yanıtlar**

Anketin B bölümünün onikinci sorusunda, sorulan sorunun cevabı hakkında bir fikir beyan etmek için, aynı bölümünün bir önceki sorusunu bilmek gerekmektedir.

Mükelleflere, mevzuatta yer alan ağır bir dil ile soru sormak yerine, günlük hayatta karşılaşılabilecekleri bir olay ile sahta fatura düzenlemenin suç olup olmadığından bahsedilmiştir. 12. soruda da bu eğer suç ise cezai yaptırımının ne olması gerektiği sorulmuştur. Bu soruya verilen cevaplara ilişkin genel değerlendirmeyi daha önce yapmıştık. Ankete katılan yükümlülerin bu soruya verdiği cevapların, eğitim durumlarına göre ayrılmış durumları Tablo 43’ de yer almaktadır.

**Tablo 43: Sahte Fatura Düzenleme Suçunun Cezasının Ne Olması Gerektiği Sorusuna Verilen Yanıtların Eğitim Durumlarına Göre Ayrılmış Şekli**

				B 11 sorusuna verdiğiniz cevap evet ise, mükellefin satmadığı bir mal için fatura veya fiş düzenlemesinin cezası sizce ne olabilir?			
				PARA CEZASI	HAPIS CEZASI	PARA VE HAPIS CEZASI	Toplam
Eğitim Durumu	1 İLKOKUL	İlkokul Mezunları	23	4		27	
		% Cevapların Yüzdesele Dağılımı	85,2%	14,8%		100,0%	
	2 ORTAOKUL	Ortaokul Mezunları	23	11	8	42	
		% Cevapların Yüzdesele Dağılımı?	54,8%	26,2%	19,0%	100,0%	
	3 LİSE	Lise Mezunları	90	3	25	118	
		% Cevapların Yüzdesele Dağılımı	76,3%	2,5%	21,2%	100,0%	
	4 ÜNİVERSİTE	Üniversite Mezunları	100	21	65	186	
		% Cevapların Yüzdesele Dağılımı	53,8%	11,3%	34,9%	100,0%	
TOPLAM		Tüm Katılan Sayısı	236	39	98	373	
		% Genel Yüzde	63,3%	10,5%	26,3%	100,0%	

Sahte fatura düzenleme suçunun cezasının para ve hapis cezası olduğunu daha önce belirtmiştik. Mükelleflerin büyük bir kısmının bu şekilde düşünmediğini yukarıdaki tablodan da görebildiğimiz gibi, daha öncede detaylı bir şekilde analiz etmiştik. Tablo 43’ de de görüldüğü üzere, bu fiilin cezasının ne olması gerektiğini doğru tahmin edenlerin sayısı, eğitim düzeyi yükseldikçe artmaktadır. İlkokul mezunu

27 yükümlü içerisinde para ve hapis cezası olması gerekir diyen hiç yokken, genel toplamda bu cezayı uygun gören toplam 98 kişinin 65 tanesi üniversite mezunudur.

### 1.1.2. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemenin Cezasının Ne Olması Gerektiği Sorusuna Mükelleflerin Eğitim Durumlarına Göre Verdiği Yanıtlar

Anketin B bölümünün 15. sorusunda, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçu sorulmuş, 16. sorusunda da bu fiile ilişkin cezai yaptırımın ne olması gerektiği sorulmuştur. Bu fiilin cezasına ilişkin yükümlülerin vermiş olduğu yanıtların analizini daha önce yapmıştık. Tablo 44’ de ise, bu suçun cezasına ilişkin verilen yanıtların eğitim durumlarına göre incelenmiş halini görmekteyiz.

**Tablo 44: Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Suçunun Cezasının Ne Olması Gerektiği Sorusuna Verilen Yanıtların Eğitim Durumlarına Göre Ayrılmış Şekli**

			B15 sorusuna verdiğiniz cevap evet ise, bunun sizce ne gibi bir cezası olabilir?			Toplam
			PARA CEZASI	HAPIS CEZASI	PARA VE HAPIS CEZASI	
Eğitim Durumu	1 İLKOKUL	İlkokul Mezunları	27			27
		% Cevapların Yüzdesele Dağılımı	100,0 %			100,0%
	2 ORTAOKUL	Ortaokul Mezunları	29	15		44
		% Cevapların Yüzdesele Dağılımı?	65,9%	34,1%		100,0%
	3 LİSE	Lise Mezunları	118	3	2	123
		% Cevapların Yüzdesele Dağılımı	95,9%	2,4%	1,6%	100,0%
	4 ÜNİVERSİTE	Üniversite Mezunları	155	10	17	182
		% Cevapların Yüzdesele Dağılımı	85,2%	5,5%	9,3%	100,0%
Toplam		Tüm Katılan Sayısı	329	28	19	376
		% Genel Yüzde	87,5%	7,4%	5,1%	100,0%

Tablo 44’ de görüldüğü gibi, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiilinin yaptırımını olan para ve hapis cezasına yükümlülerin ancak % 5,1’ ine tekabül eden 19 kişi katılmıştır. Bu 19 mükellefin 2 tanesi lise mezunuyken, geriye kalan 17 mükellef üniversite mezunudur. Dolayısıyla, eğitim durumu yükseldikçe, yükümlülerin cezalar hakkındaki bilgileri artmaktadır.

## 1.2. Mükelleflerin Faal Mükellefiyet Sürelerine Göre

Anketin B bölümünün 12 ve 16. sorularında verilen yanıtların, mükelleflerin faal olarak sürdürdükleri mükellefiyet sürelerine göre ayrımı yapılmıştır.

### 1.2.1. Sahte Fatura Düzenlemenin Cezasının Ne Olması Gerektiği Sorusuna Mükelleflerin Mükellefiyet Sürelerine Göre Verdiği Yanıtlar

Ankete katılan yükümlülerin, sahte fatura düzenlemenin cezasına verdiği yanıtların, kendi işleriyle iştigal ettikleri süre arasında bir bağ kurma olasılığımızın olup olmadığı incelenmiştir. İlgili konunun ayrıntıları Tablo 45’ de yer almaktadır.

**Tablo 45: Sahte Fatura Düzenleme Suçunun Cezasının Ne Olması Gerektiği Sorusuna Verilen Yanıtların Eğitim Durumlarına Göre Ayrılmış Şekli**

		Mükellefin satmadığı bir mal için fatura veya fiş düzenlemesinin cezası sizce ne olabilir?				
			PARA CEZASI	HAPIS CEZASI	PARA VE HAPIS CEZASI	Toplam
Mükellefiyet Yılları	1-10	1-10 Yıllık Mükellef	136	27	56	219
		% Cevapların Yüzdesele Dağılımı	62,1%	12,3%	25,6%	100,0%
	11-20	11-20 Yıllık Mükellef	61	10	24	95
		% Cevapların Yüzdesele Dağılımı	64,2%	10,5%	25,3%	100,0%
	21-30	21-30 Yıllık Mükellef	30	2	18	50

		% Cevapların Yüzdesel Dağılımı	60,0%	4,0%	36,0%	100,0%
	31 ve üstü	31 Yıl ve üstü Mükellefler	9			9
		% Cevapların Yüzdesel Dağılımı	100,0%			100,0%
Toplam		Tüm Katılan Sayısı	236	39	98	373
		% Genel Yüzde	63,3%	10,5%	26,3%	100,0%

Tablo 45’ de, ankete katılan yükümlülerin kaç yıllık mükellef oldukları ayrıntılı bir şekilde verilmiş ve alınan yanıtlar yıllara göre bölümlendirilmiştir. Mükellefiyet süresi uzun olanların vergi cezaları hakkında daha fazla bilgi sahibi olup olmadığı buradan analiz edilebilir. Tabloda yer alan oranlara bakıldığında, 31 yıl ve daha fazla mükellefiyeti bulunan hiç kimsenin bu soru için uygun cevap olan “para ve hapis cezası” yanıtını vermediğini görüyoruz. Diğerlerinde ise dengeli bir dağılım söz konusudur. Bu sebeple, uzun süreli mükellefiyete sahip olmak demek, vergi cezaları hakkında daha fazla bilgi sahibi olmak demek değildir.

### **1.2.2. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemenin Cezasının Ne Olması Gerektiği Sorusuna Mükelleflerin Mükellefiyet Sürelerine Göre Verdiği Yanıtlar**

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunun cezasının ne olması gerektiği sorusuna, anketimize katılan yükümlülerin yükümlülük sürelerine göre verdikleri yanıtlar Tablo 46’ da yer almaktadır.

**Tablo 46: Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Suçunun Cezasının Ne Olması Gerektiği Sorusuna Verilen Yanıtların Eğitim Durumlarına Göre Ayrılmış Şekli**

				2 kilo patates satan manavın 1 kilo tutarında fatura düzenlemesinin cezası sizce ne olabilir?		
			PARA CEZASI	HAPIS CEZASI	PARA VE HAPIS CEZASI	Toplam
Mükellefiyet Yılları	1-10	1-10 Yıllık Mükellef	185	19	13	217
		% Cevapların Yüzdesel Dağılımı	85,3%	8,8%	6,0%	100,0%
	11-20	11-20 Yıllık Mükellef	94	6	3	103
		% Cevapların Yüzdesel Dağılımı	91,3%	5,8%	2,9%	100,0%
	21-30	21-30 Yıllık Mükellef	41	3	3	47
		% Cevapların Yüzdesel Dağılımı	87,2%	6,4%	6,4%	100,0%
	31 ve üstü	31 Yıl ve üstü Mükellefler	9			9
		% Cevapların Yüzdesel Dağılımı	100,0%			100,0%
Toplam		Tüm Katılan Sayısı	329	28	19	376
		% Genel Yüzde	87,5%	7,4%	5,1%	100,0%

Tablo 46’ da görüldüğü gibi, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemenin cezasının para ve hapis cezası olduğu yanıtı verenlerin büyük çoğunluğunun, 1 yıl ile 10 yıl arasında kayıtlı mükellefiyeti bulunmaktadır. 31 ve üstü mükellefiyet kaydı bulunan kimse, doğru olan yanıtı vermemiştir. Bu nedenle, mükellefiyet sürelerinin uzun olması ile vergi cezaları hakkında bilgi sahibi olma arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır.

### 1.3. Mükelleflerin Kazanç Gruplarına Göre

Anketin B bölümünün 12 ve 16. sorularında verilen yanıtların, mükelleflerin kazanç gruplarına göre ayrımı yapılmıştır.

### 1.3.1. Sahte Fatura Düzenlemenin Cezasının Ne Olması Gerektiği Sorusuna Mükelleflerin Kazanç Gruplarına Göre Verdiği Yanıtlar

Ankete katılan yükümlülerin hangi kazanç gruplarına dahil olduğu ve sahte fatura düzenleme suçunun cezasına ilişkin soruya verdikleri yanıtları daha önce detaylı inceleme imkanı bulmuştuk. Bu bölümde de, sahte fatura düzenleme suçunun cezasına, hangi kazanç gruplarının ne şekilde yanıt verdiğinin incelenmesine çalışılmıştır. Buna ilişkin detaylı bilgiler Tablo 47’ de yer almaktadır.

**Tablo 47: Sahte fatura Düzenleme Suçunun Cezasının Ne Olması Gerektiği Sorusuna Verilen Yanıtların Kazanç Gruplarına Göre Ayrılmış Şekli**

				Mükellefin satmadığı bir mal için fatura veya fiş düzenlemesinin cezası sizce ne olabilir?			
				PARA CEZASI	HAPIS CEZASI	PARA VE HAPIS CEZASI	Toplam
Kazanç Grupları	TİCARİ KAZANÇ	Ticari Kaz. Mükellefleri	132	24	48	204	
		% Cevapların Yüzdesel Dağılımı	64,7%	11,8%	23,5%	100,0%	
	ZİRAİ KAZANÇ	Zirai Kaz. Mükellefleri	9		2	11	
		% Cevapların Yüzdesel Dağılımı	81,8%		18,2%	100,0%	
	SERBEST MESLEK KAZANCI	Serbest Meslek Erbabı	47	7	24	78	
		% Cevapların Yüzdesel Dağılımı	60,3%	9,0%	30,8%	100,0%	
	GAYRİ MENKUL ve MENKUL SERMAYE IRADI	G.menkul ve menkul Ser. İradı Elde Edenler	9	1	2	12	
		% Cevapların Yüzdesel Dağılımı	75,0%	8,3%	16,7%	100,0%	
	KURUM	Kurumlar Vergisi Mükellefleri	33	7	22	62	
		% Cevapların Yüzdesel Dağılımı	53,2%	11,3%	35,5%	100,0%	
	DİĞER	Diğer Kazanç Grupları	6			6	
		% Cevapların Yüzdesel Dağılımı	100,0%			100,0%	
Toplam		Tüm Katılan Sayısı	236	39	98	373	
		% Genel Yüzde	63,3%	10,5%	26,3%	100,0%	

Tablo 47' de görüldüğü gibi, sahte fatura düzenleme suçunun cezası olan para ve hapis cezası yanıtı veren mükellefler kendi içindeki yüzdesel durumlarına göre en fazla kurumlar vergisi mükelleflerinde bulunmaktadır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin % 35,5' i, serbest meslek erbaplarının % 30,8' i, ticari kazanç elde edenlerin % 23,5' i, zirai kazanç elde edenlerin % 18,2' si, gayrimenkul ve menkul sermaye iradı elde edenlerin % 16,7' si hem hapis hem de para cezası uygulanmalı yanıtını vermiştir. Diğer kazanç gruplarından kimse bu yanıtı vermemiştir. Bu sebeple, genel doğru cevap ortalamasının üzerinde sadece kurumlar vergisi mükellefleri ile serbest meslek kazancı elde edenler bulunmaktadır.

### **1.3.2. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemenin Cezasının Ne Olması Gerektiği Sorusuna Mükelleflerin Kazanç Gruplarına Göre Verdiği Yanıtlar**

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunun cezasının ne olması gerektiği hususunda, ankete katılan mükelleflerin kazanç gruplarına göre vermiş oldukları yanıtlar Tablo 48' de yer almaktadır.

Bahsi geçen tablonun incelenmesi neticesinde, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunun yaptırımının ne olması gerektiğine ilişkin olarak, kazanç grupları bazında bir farklılık olup olmadığı ortaya çıkmıştır.



**Tablo 48: Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Suçunun Cezasının Ne Olması Gerektiği Sorusuna Verilen Yanıtların Kazanç Gruplarına Göre Ayrılış Şekli**

		Mükellefin satmadığı bir mal için fatura veya fiş düzenlemesinin cezası sizce ne olabilir?				
			PARA CEZASI	HAPIS CEZASI	PARA VE HAPIS CEZASI	Toplam
Kazanç Grupları	TİCARİ KAZANÇ	Ticari Kaz. Mükellefleri	181	20	1	202
		% Cevapların Yüzdesele Dağılımı	89,6%	9,9%	0,5%	100,0%
	ZİRAİ KAZANÇ	Zirai Kaz. Mükellefleri	11			11
		% Cevapların Yüzdesele Dağılımı	100,0%			100,0%
	SERBEST MESLEK KAZANCI	Serbest Meslek Erbabı	62	8	8	78
		% Cevapların Yüzdesele Dağılımı	79,5%	10,3%	10,3%	100,0%
	GAYRİ MENKUL ve MENKUL SERMAYE İRADI	G.menkul ve menkul Ser. İradı Elde Edenler	18			18
		% Cevapların Yüzdesele Dağılımı	100,0%			100,0%
	KURUM	Kurumlar Vergisi Mükellefleri	48		10	58
		% Cevapların Yüzdesele Dağılımı	82,8%		17,2%	100,0%
	DİĞER	Diğer Kazanç Grupları	9			9
		% Cevapların Yüzdesele Dağılımı	100,0%			100,0%
Toplam		Tüm Katılan Sayısı	329	28	19	376
		% Genel Yüzde	87,5%	7,4%	5,1%	100,0%

Tablo 48’ de yer alan değer ve oranlara göre, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunun cezasının ne olması gerektiği ankete katılan mükelleflerin çoğunluğu tarafından bilinmemektedir. Bu soruya doğru yanıt olan para ve hapis cezası yanıtını verenler kurumlar vergisi mükellefleri ile serbest meslek kazancı elde edenlerdir. Anılan mükelleflerim içinde bu soruya doğru yanıt verenlerin ortalaması, genel ortalamanın da üzerindedir.

## **2. Mükelleflerin Algılarına İlişkin Bulguların Demografik Değişkenlere Göre Analizi**

Araştırmanın bu bölümünde, anketin C bölümünde beşli Likert yöntemi hazırlanarak uygulanan soruların, ankete katılan yükümlülerin kendilerine ait özelliklerine göre farklılık arz edip etmediği analiz edilmeye çalışılmıştır. Özellikle daha önce tek tek analizini yaptığımız, ifadelerin almış olduğumuz genel ortalamaları bu analiz için elimizdeki ölçü kriterimizi oluşturmaktadır.

### **2.1. Ankete Katılan Mükelleflerin Eğitim Durumlarına Göre**

Bilindiği gibi, anketin C bölümü olarak adlandırılan son bölümde mükelleflerin vergi ceza sistemine etki eden fonksiyonlar hakkındaki görüşleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Anketin bu bölümüne ilişkin bulgulara, örnekleme oluşturan mükelleflerin eğilimlerini daha önceki bölümde incelemiştik.

Bu kısımda ise, mükelleflerin eğitim durumlarındaki farklılığın anketin bu bölümünde ki eğilimlerini etkileyip etkilemediği araştırılmıştır. Ankette yer alan ifadenin genel ortalamasının yanında, eğitim düzeylerine ayrılmış grupların ortalamaları alınarak bir karşılaştırma yapılmıştır.

Anketin C bölümündeki ifadelere, yükümlülerin eğitim durumlarına göre verdikleri yanıtların ortalamaları Tablo 49' da yer almaktadır.

**Tablo 49: Anketin C Bölümünde Yer Alan İfadelere Yükümlülerin Eğitim Durumlarına Göre Katılma Oranlarının Ortalamaları**

	Aşağıdaki Görüşler Hakkında Yükümlülerin Eğitim Durumlarına Göre Ortalamaları	İLKOKUL	ORTAOKUL	LİSE	ÜNİVERSİTE	İFADENİN GENEL ORTALAMASI
1.	Vergi suçlarını devlete karşı işlenmiş suç olarak görürüm.	<u>3,85</u>	4,62	4,43	4,43	<b>4,41</b>
2.	Vergi suçlarını önlemek için vergi cezaları gereklidir.	4,56	4,43	4,42	<u>4,35</u>	<b>4,39</b>
3.	Türkiye’de uygulanmakta olan vergi cezaları ağırdır.	<u>3,07</u>	3,47	3,52	<u>3,39</u>	<b>3,42</b>
4.	Vergi cezaları vergi suçlarını önlemede tek başına yeterli değildir.	4,22	<u>3,45</u>	<u>3,80</u>	4,20	<b>3,98</b>
5.	Vergi suçu işleyen biri toplum içerisinde uyanık ya da işini bilen olarak görülür.	<u>3,19</u>	3,68	3,99	<u>3,36</u>	<b>3,59</b>
6.	Bir mükellefin vergi kaçakçısı olarak adlandırılması onu rahatsız eder.	<u>3,22</u>	<u>3,60</u>	<u>3,62</u>	4,01	<b>3,78</b>
7.	Yürürlükteki vergi cezaları ağır olmasına rağmen başka nedenlerden dolayı etkin değildir.	<u>3,48</u>	3,72	<u>3,58</u>	3,78	<b>3,69</b>
8.	Vergi denetimlerinin artması, mükelleflerin rahat vergi suçu işlemesini engeller.	4,11	4,09	4,05	<u>4,01</u>	<b>4,04</b>
9.	Vergi cezası ile karşılaşma olasılığına karşı, uzlaşma müessesesinin olması beni rahatlatmaktadır.	<u>3,22</u>	<u>3,36</u>	3,60	3,64	<b>3,56</b>
10.	Vergi afları ile vergisini zamanında ödeyenler cezalandırılır.	4,11	3,94	<u>3,78</u>	<u>3,79</u>	<b>3,83</b>
11.	Uzlaşma müessesesini kısmi bir af olarak görüyorum.	3,93	4,21	3,87	<u>3,61</u>	<b>3,79</b>
12.	Vergi denetimleri her geçen gün daha iyiye gitmektedir.	<u>2,26</u>	3,89	<u>3,24</u>	3,57	<b>3,41</b>
13.	Yakın zamanda bir af beklentisi içerisindeyim.	3,30	3,91	<u>3,10</u>	<u>3,18</u>	<b>3,25</b>
14.	Vergi cezası ile karşılaştığımda rahatlıkla dava açabilirim	<u>3,11</u>	<u>3,34</u>	<u>3,02</u>	3,68	<b>3,38</b>
15.	Vergi oranlarının düşürülmesi vergi kaçırmaı önlemeye yardım eder.	4,33	<u>3,87</u>	<u>3,74</u>	<u>4,15</u>	<b>4,00</b>
16.	Vergi cezasına karşı dava açan mükellefler, genellikle davayı kazanmaktadır.	<u>2,96</u>	3,57	3,39	3,40	<b>3,39</b>

Ankete katılan yükümlülerden sadece ilkokul mezunu olanların, birinci ifadeye verdiği yanıtların ortalaması olan 4,41’ in altında cevap ortalamasına sahiptir. Diğerleri ortalamanın üzerinde yer almaktadır. Dolayısıyla, eğitim düzeyinin düşük

olması vergi suçlarını devlete karşı işlenmiş bir suç olarak görme eğiliminde azalmaya sebep olmaktadır.

İkinci ifadenin genel ortalamasının altında sadece üniversite mezunu denekler yer almaktadır. Bu nedenle, vergi suçlarını önlemek için vergi cezalarının gerekli olduğunu düşünenlerin sayısının eğitim düzeyinin yükselmesi ile arttığı söylenemez.

Türkiye’ de uygulanan vergi cezalarının ağır olduğunun belirtildiği üçüncü ifadenin genel ortalaması 3,42 dir. İlkokul ve üniversite mezunu denekler bu ortalamanın altında bu ifadeye katılmışlardır. Dolayısıyla ifadeye katılma düzeyi, eğitim seviyesinden bağımsızdır.

Ankete katılan mükelleflerden ortaokul ve lise mezunu olanlar, vergi cezaları vergi suçlarını önlemede tek başına yeterli olmadığı ifadesinin genel ortalamasının altında bu ifadeye katılmışlardır. Bu sebeple, eğitim düzeyi ile bu ifadeye katılma oranı arasında ki ilişkiye dair bir açıklama yapılamamıştır.

Vergi suçu işleyen birinin toplum içinde uyanık olarak görülür ifadesine katılma düzeyinin genel ortalamasının altında ilkokul ve üniversite mezunları bulunmaktadır. Bu itibarla, bu ifadeye katılma oranı eğitim düzeyinden bağımsız olarak gerçekleşmiştir.

Anketin bu bölümünde yer alan altıncı ifadeye katılan mükelleflerden sadece üniversite mezunu olanlar, bu soruya verilmiş yanıtların ortalaması olan 3,78’ in üzerinde bir katılma ortalamasına sahiptir. Diğerleri ortalamanın altında bir düzeye sahiptir. Aynı zamanda, eğitim düzeyinin artmasıyla birlikte ifadeye katılma oranının arttığı görülmektedir. Dolayısıyla, ankete katılan mükellefler eğitim düzeyleri arttıkça vergi kaçakçısı olarak adlandırılmaktan rahatsız olmaktadır.

Tablo 49' da görüldüğü gibi, anketin yedinci ifadesine katılma oranları ankete atkılan mükelleflerin eğitim seviyesine bağlı değildir. Vergi cezaları ağır olmasına rağmen başka nedenlerle ağır değildir ifadesine katılma oranları, eğitim düzeylerinden bağımsız yanıtlanmıştır.

Sekizinci ifadenin genel ortalamasının altında sadece üniversite mezunu denekler yer almaktadır. Bu nedenle, vergi suçlarını önlemek için vergi denetimlerinin artırılması gerektiğin düşünenlerin oranı ile eğitim düzeyi daha yüksek olan mükelleflerde daha fazladır diyemeyiz.

Mükelleflerin uzlaşmaya bakış açılarını anlamaya yardımcı olan dokuzuncu ifadenin katılma ortalamasının altında, ilkokul ve ortaokul mezunu denekler yer almaktadır. Lise ve üniversite mezunu mükellefler ortalamasının üzerinde katılma oranına sahiptir. Bu nedenle, vergi cezasına karşı uzlaşmanın kendilerini rahatlattığını düşünenler eğitim düzeyi yükseldikçe artmaktadır.

Vergi afları ile vergisini zamanında ödeyenlerin cezalandırılacağı düşüncesine genel katılma ortalaması 3,83' dür. Lise ve üniversite mezunu deneklerin katılma oranı bu ortalamanın altındayken, ilkokul ve ortaokul mezunları üzerindedir. Bu yüzden, ifadeye katılma oranı eğitim düzeyinden bağımsız gerçekleşmiştir.

Anketin onbirinci ifadesinin genel ortalamasının altında sadece üniversite mezunu denekler yer almaktadır. Bu nedenle, vergi suçlarını kısmi bir af olduğunu düşünenler ile eğitim düzeyinin daha yüksek olan mükellefler değildir.

Burada araştırmamıza konu olan hipotezimiz, "Eğitim düzeyi yükseldikçe vergi denetimlerinin arttığını düşünenlerin sayısı artmaktadır" şeklindedir. Fakat Tablo 49' da

görüldüğü gibi, ilkokul ve lise mezunları ortalamanın altında katılma düzeyine sahipken, ortaokul mezunlarının daha yüksek bir katılma ortalamasına sahiptir. Bu nedenle eğitim düzeyi yükseldikçe denetimlerin artması gerektiğini düşünenlerin sayısı artmamaktadır.

Anketin onüçüncü ifadesinde neticesinde beklentimiz “Eğitim düzeyi azaldıkça af beklentisi artmaktadır” şeklindedir. Tablo 49’ da yer alan değerlere bakıldığında, lise ve üniversite mezunu denekler genel katılma ortalamasının altında değere sahiptir. Bu nedenle, eğitim düzeyi azaldıkça af beklentisi artmaktadır.

Ankete katılan mükelleflerden, sadece üniversite mezunu olanların ondördüncü ifadeye katılma oranı, genel katılma ortalamasının üzerindedir. Dolayısıyla, eğitim düzeyi yükseldikçe mükellefler vergi cezalarına daha rahat dava açmaktadırlar.

Vergi oranlarının düşürülmesi vergi kaçırmayı önlemeye yardım eder ifadesinin genel katılma ortalaması 4,00 gibi yüksek bir orandır. Ancak, ortaokul ve lise mezunu deneklerin katılma oranı bu ortalamanın altındayken, ilkokul ve üniversite mezunları üzerindedir.

Vergi cezasına karşı idareye dava açan mükellefler, bu davayı genellikle kazanmaktadır, ifadesinin genel katılma ortalamasının altında ki değere, yalnızca ilkokul mezunu denekler sahiptir. Bu değerden çıkaracağımız sonuca göre, eğitim düzeyinin daha yüksek olduğu mükellefler, vergi cezalarına karşı dava açtıklarında kazanabileceklerine daha fazla inanmaktadırlar.

## 2.2. Ankete Katılan Yükümlülerin Mükellefiyet Sürelerine Göre

Anketin C bölümündeki ifadelere, yükümlülerin kayıtlı oldukları mükellefiyet sürelerine göre verdikleri yanıtların ortalamaları Tablo 50' de yer almaktadır.

**Tablo 50: Anketin C Bölümünde Yer Alan İfadelere Yükümlülerin Mükellefiyet Sürelerine Göre Katılma Oranlarının Ortalamaları**

	Aşağıdaki Görüşler Hakkında Yükümlülerin Mükellefiyet Sürelerine Göre Verdikleri Yanıtların Ortalamaları	1-10 YIL	11-20 YIL	21-30 YIL	31 YIL ve ÜSTÜ	İFADENİN GENEL ORTALAMASI
1.	Vergi suçlarını devlete karşı işlenmiş suç olarak görürüm.	4,48	<u>4,35</u>	<u>4,20</u>	4,67	<b>4,41</b>
2.	Vergi suçlarını önlemek için vergi cezaları gereklidir.	4,44	<u>4,30</u>	4,40	<u>4,33</u>	<b>4,39</b>
3.	Türkiye’de uygulanmakta olan vergi cezaları ağırdır.	<u>3,18</u>	3,87	3,46	4,00	<b>3,42</b>
4.	Vergi cezaları vergi suçlarını önlemede tek başına yeterli değildir.	3,99	4,13	<u>3,64</u>	4,00	<b>3,98</b>
5.	Vergi suçu işleyen biri toplum içerisinde uyanık ya da işini bilen olarak görülür.	<u>3,53</u>	3,74	3,60	<u>3,33</u>	<b>3,59</b>
6.	Bir mükellefin vergi kaçakçısı olarak adlandırılması onu rahatsız eder.	<u>3,76</u>	4,16	<u>2,94</u>	4,33	<b>3,78</b>
7.	Yürürlükteki vergi cezaları ağır olmasına rağmen başka nedenlerden dolayı etkin değildir.	<u>3,58</u>	3,93	<u>3,46</u>	4,67	<b>3,69</b>
8.	Vergi denetimlerinin artması, mükelleflerin rahat vergi suçu işlemesini engeller.	<u>3,96</u>	4,12	4,08	4,67	<b>4,04</b>
9.	Vergi cezası ile karşılaşma olasılığına karşı, uzlaşma müessesesinin olması beni rahatlatmaktadır.	<u>3,54</u>	3,96	<u>2,88</u>	<u>3,33</u>	<b>3,56</b>
10.	Vergi afları ile vergisini zamanında ödeyenler cezalandırılır.	<u>3,77</u>	4,02	<u>3,56</u>	4,33	<b>3,83</b>
11.	Uzlaşma müessesesini kısmi bir af olarak görüyorum.	<u>3,65</u>	4,14	<u>3,56</u>	4,33	<b>3,79</b>
12.	Vergi denetimleri her geçen gün daha iyiye gitmektedir.	3,50	<u>3,33</u>	<u>3,18</u>	<u>3,33</u>	<b>3,41</b>
13.	Yakın zamanda bir af beklentisi içerisindeyim.	<u>3,08</u>	3,44	3,66	<u>3,00</u>	<b>3,25</b>
14.	Vergi cezası ile karşılaştığımda rahatlıkla dava açabilirim	3,38	3,51	<u>3,34</u>	<u>2,33</u>	<b>3,38</b>
15.	Vergi oranlarının düşürülmesi vergi kaçırmaı önlemeye yardım eder.	<u>3,98</u>	<u>3,99</u>	4,10	4,00	<b>4,00</b>
16.	Vergi cezasına karşı dava açan mükellefler, genellikle davayı kazanmaktadır.	<u>3,28</u>	3,65	4,48	<u>2,67</u>	<b>3,39</b>

Birinci ifadeyle, ankete katılan mükelleflerin deneyimli olmasının vermiş olduğu yanıtlarda etkili olup olmadığını görmemize yardımcı olacak olan bu bölümde, mükelleflerin uzun süreli mükellefiyeti bulunmasının bu ifade de önemli olmadığı görülmektedir. Tablo 50' de görüldüğü gibi, 10 yıldan daha az süreli mükelleflerin, vergi suçlarını devlete karşı işlenmiş suç olarak görme oranı genel ortalamasının üzerinde iken, 10 ila 30 yıl arasında mükellef olanların bu tanımlaması ortalamasının altındadır.

İkinci ifadenin genel ortalamasının altında, 11 ila 20 yıl ile 31 yıl ve üstünde mükellefiyeti bulunan denekler yer almaktadır. 1-10 yıl ve 21-30 yıl mükellefiyeti bulunanlar ortalamasının üzerinde değere sahiptir. Bu nedenle, vergi suçlarını önlemek için vergi cezalarının gerekli olduğunu düşünenlerin sayısı, mükellefiyet süresi daha uzun mükelleflerde daha yüksek oranda diyemeyiz.

Türkiye' de uygulanan vergi cezalarının ağır olduğunu belirtildiği üçüncü ifadenin genel ortalaması 3,42 dir. Henüz 10 yıl ve altında mükellefiyet kaydı bulunan denekler genel ortalamasının altında bu ifadeye katılmışlardır. 11 yıl ve üzerinde mükellefiyeti bulunan deneklerin ifadeye katılma oranı ortalamasının üzerindedir. Dolayısıyla, ülkemizde uygulanan vergi cezalarının ağır olduğunu düşünen mükellefler, daha uzun süreli kendi işleri iştigal edenlerdir.

Anketin dördüncü ifadesinde, ankete katılan mükelleflerden sadece 21 ila 30 yıl arasında mükellefiyeti bulunanlar, vergi cezalarının vergi suçlarını önlemede tek başına yeterli olmadığı ifadesine katılımların genel ortalamasının altında bu ifadeye katılmışlardır. Bu sebeple, mükellefiyet süresinin uzaması bu ifadeye katılma oranının yükselmesinde bir etken değildir.



Tablo 50' de görüldüğü gibi, 10 yıldan daha az süreli mükelleflerin, vergi suçu işleyenleri toplum içinde uyanık olarak kabul etme oranı genel ortalamamanın altındayken iken, 10 ila 30 yıl arasında mükellef olanların bu tanımlaması ortalamamanın üzerindedir. 31 ve üstünde mükellefiyeti bulunanların katılma oranları da genel ortalamamanın altındadır. Bu itibarla, mükellefiyet süresinin uzun olması bu ifadeye katılma oranında bir artışa neden olmamaktadır.

Mükelleflerin mükellefiyet sürelerinin uzunluğu ile vergi kaçakçısı olarak adlandırılmalarının kendilerini rahatsız etmesi arasında bir ilişki söz konusu mudur? Bu sorunun yanıtını aradığımız Tablo 50' de, mükelleflerin mükellefiyet sürelerinden bağımsız yanıtlar verdikleri görülmektedir. Dolayısıyla, ankete katılan mükelleflerin mükellefiyet süresi altıncı ifadeye katılma oranında bir etken oluşturmamıştır.

Tablo 50' de görüldüğü gibi, ankete katılan mükelleflerin mükellefiyet süreleri ile yedinci ifadeye katılma oranlarında etkili değildir. Vergi cezaları ağır olmasına rağmen başka nedenlerle ağır değildir ifadesine katılma oranları, mükellefiyet süresinden bağımsız yanıtlanmıştır.

Sekizinci ifadenin genel ortalamasının altında sadece 10 yıl ve altında mükellefiyeti bulunan denekler yer almaktadır. 11 ve üzerinde yer alan mükellef grupları ortalamamanın üzerinde katılma oranına sahiptir. Bu süre arttıkça denetimlerin yararlı olacağı düşüncesi oluşmaktadır. Bu nedenle, vergi suçlarını önlemek için vergi denetimlerinin artırılması gerektiğini düşünenler mükellefiyet süresi uzun olanlarda daha fazladır.

Uzlaşmanın vergi mevzuatında bulunmasının, mükellefler açısından rahatlatıcı bir müessese olduğu ifadesinin ortalama değerinden yüksek orana, sadece 11 ila 20 yıl mükellefiyeti bulunanların verdiği yanıtlar sahiptir. Bu nedenle; vergi cezasına karşı uzlaşma müessesesinin olmasının kendilerini rahatlattığını düşünenlerin sayısı, mükellefiyet süresinin daha uzun olanlarda veya daha kısa oranlarda daha yüksek orandadır diyemeyiz.

Vergi afları ile vergisini zamanında ödeyenlerin cezalandırılacağı düşüncesine genel katılma ortalaması 3,83' dür. 1 ila 10 yıl arasında mükellefiyeti bulunanlar ve 21 ila 30 yıl arasında mükellefiyeti bulunanların verdikleri yanıtların ortalamaları bu değer altındayken, diğerleri (11–20 yıl, 31 yıl ve üstü) üzerindedir. Bu yüzden, mükellefiyet süreleri ile onuncu ifade arasında bir çıkarım yapamayız.

Tablo 50' de görüldüğü üzere, ankete katılan yükümlülerin mükellefiyet süreleri, ifadeye katılma oranına etki etmemektedir. Vergi suçlarının kısmi bir af olduğunu düşünenlerin katılma oranları, mükellefiyet süresinden bağımsız yanıtlanmıştır. İfadeye verilen yanıtlar gruplar üzerinde çeşitlilik arz etmektedir.

Burada araştırmamıza konu olan düşünce cümlesi şu şekilde seçilebilir. “Mükellefiyet süresi arttıkça vergi denetimlerinin arttığını düşünenlerin sayısı artmaktadır”. Fakat Tablo 50' de görüldüğü gibi, henüz mükellefiyetleri daha yeni olanlar, yani 10 yıl ve altında kendi işleriyle iştigal eden yükümlülerin katılma oranı bu ortalamanın üzerindedir. Öte yandan, daha tecrübeli olan diğer mükellef gruplarının oranları, genel ortalama değerden düşüktür. Bu nedenle, düşüncemizin aksine, mükellefiyet süresi azaldıkça, vergi denetimlerinin arttığını düşünenler artmaktadır.

“Mükellefiyet süresi arttıkça af beklentisi artmakta mıdır?” sorusunun cevabını bulabileceğimiz onüçüncü ifade de bir ilişki karşımıza çıkmamaktadır. Tablo 50’ de yer alan değerlere bakıldığında, ne mükellefiyeti 10 yıl ve altında olanların nede 31 yıl ve üzerinde mükellefiyeti olanların verdikleri yanıtların oranlarının ortalamanın üzerinde olduğunu görürüz. Dolayısıyla, ankete katılan mükelleflerin mükellefiyet süresi ile af beklentisi arasında bağlantı bulunmamaktadır.

Ankete katılan mükelleflerden mükellefiyet süresi daha az olanların ondördüncü ifadeye katılma oranı genel katılma ortalamasının üzerindedir. (10 yıl ve altında mükellefiyete sahip olanlar ile 11 ila 20 yıl arasında mükellefiyete sahip olanlar) Mükellefiyet süresi uzadıkça katılma oranı düşmüştür. Dolayısıyla, mükellefiyet süresi daha az olan mükellefler vergi cezalarına daha rahat dava açmaktadırlar. Bu nedenle, düşündüğümüzün aksine, mükellefiyet süresi azaldıkça vergi cezalarına dava açan mükellef sayısı artmaktadır.

Vergi oranlarının düşürülmesi vergi kaçırmayı önlemeye yardım eder ifadesinin genel katılma ortalaması 4,00’ dir. Ankete katılan mükellef gruplarından bu ortalamanın altında ve üzerinde katılma oranına sahip olanların değerleri birbirine çok yakındır. Ancak, mükellefiyet süresi daha uzun olanların yanıt ortalamaları bu değer in üzerindedir. (21 ila 30 yıl ve 31 yıl ve üstü). Bu yüzden, mükellefiyet süresi uzadıkça vergi oranlarının düşürülmesi gerektiği düşünülmektedir.

Tablo 50’ de görüldüğü gibi, 10 yıldan daha az süreli mükelleflerin, vergi cezalarına karşı dava açtıklarında kazanabilecekleri düşüncesinin oranı genel ortalamanın altındayken iken, 10 ila 30 yıl arasında mükellef olanların bu tanımlaması ortalamanın üzerindedir. 31 ve üstünde mükellefiyeti bulunanların katılma oranları da

genel ortalamann altındadır. Bu itibarla, onaltıncı ifade mükellefiyet sürelerinden bağımsız olarak yanıtlanmıştır. Bu veriler ile bir sonuca varmamız mümkün değildir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Ekonomik hayatımızın vazgeçilmez bir parçası haline gelen vergi ve vergiye ilişkin ödevlerin, eksiksiz yerine getirilmesine yardımcı olması amacıyla mevzuatımızda yer alan vergi cezaları hakkında, araştırma sayesinde bazı ilgi çekici yargıların olduğu tespit edilmiştir.

Çalışmada, vergi suçları ve cezaları ile vergi cezalarını doğrudan ya da dolaylı olarak etkileyen düzenlemeler hakkında teorik bilgi verilmiştir. Gelişen ve sürekli değişen mevzuat, en son değişiklikler dikkate alınarak güncellenmiş bir şekilde açıklanmıştır. Bunun yanında, vergi cezalarının yaptırımlarının etkinliği üzerinde durulmuştur. Ankara ilinde kayıtlı faal mükellefiyeti bulunan mükellefler üzerinde yapılan anket sayesinde, önceden belirlediğimiz problem cümlesi ile bunun alt problemlerine cevap aranmıştır.

Yaptığımız alan araştırması sonucu, araştırmanın birinci alt problemi olan mükelleflerin vergi cezaları hakkında bilgi sahibi olup olmadıkları sorusu hakkında genel bir kanı oluşmuştur. Şöyle ki, mükellefler toplumun geneli tarafından bilinmekte olan bazı vergi suçlarını ve bunlara karşı uygulanması gereken cezaların türünü bilmektedir. Bunlar işe başlama bildirim, işi bırakma bildirim, vergi levhası asma ve fatura düzenleme mecburiyeti gibi yükümlülükler olarak sayılabilir.

Öte yandan, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve sahte belge düzenleme gibi daha detaylı bilgi gerektiren vergi suçlarının cezai yaptırımları bilinmemektedir. Herkesin zaten bilgi sahibi olduğu vergi suç ve cezalarını, kriter almamızın araştırmamıza bir katkısı bulunmamaktadır. Dolayısıyla, mükellefler bir

fiilin vergi suçu olduğunu tahmin etse dahi bunun cezasının ne olması gerektiğini tahmin edememektirler. Aynı zamanda, vergi cezalarını bilen mükelleflerin çoğunlukla eğitim seviyesi daha yüksek olanlar olduğu saptanmıştır.

Diğer taraftan, ülkemizde uygulanmakta olan vergi cezalarının etkin olmadığı yani caydırıcılığı bulunmadığı anlaşılmaktadır. Mükellefler, vergi cezalarının gerekli olduğu ancak vergi suçlarını önlemede tek başına yeterli olmadığı ve bu cezaların ağır olduğu görüşündedirler.

Bu aşamada, vergi ceza sistemini olumsuz etkileyen bazı nedenler tespit edilmiştir. Mükelleflerin, vergi suçu işleyenlerin bu davranışlarını tasvip ediyor olması başka bir ifadeyle toplum içinde uyanık olarak görmeleri, vergi bilincinin yerleşmesinden ne derece uzakta olan bir toplum olduğumuzu ortaya koymaktadır. Mükellefler, uzlaşmayı kısmi bir af olarak görürken mevzuatta yer almasından rahatsız değillerdir. Gerek uzlaşmanın gerekse idarenin zaman zaman başvurduğu afların, cezaların amacına uygun olarak işlev görmesine engel olduğu anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, vergi cezasına karşı idareye karşı dava açan mükelleflerin bu davaları genellikle kazandıklarını düşünmeleri, idareye karşı rahatlıkla dava açabileceklerini belirtmelerine sebep olmaktadır. Bu sebeple, yargı kararlarının genellikle idare aleyhine sonuçlanıyor olması olumsuz bir etken olarak kabul edilebilir. Fakat, bunun sebeplerinin neler olduğu ayrıca incelenmesi gerekmektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde, araştırma neticesinde vergi ceza sistemimizin etkin olmamasına neden olan sebepler şu şekilde sıralanabilir. Mükelleflerin vergi suçu işlenmesini doğal karşılamaları yani vergi bilincinin yerleşmemesi, idarenin başvurduğu aflar, uzlaşma müessesesinin ortaya çıkardığı olumsuzluklar, yargı kararlarının idare

aleyhine sonuçlanması şeklindedir. Yine araştırma sonucuna göre; vergi oranlarının düşük tutulması vergiye gönüllü uyumun sağlanmasına yardımcı olacak, vergi denetimlerinin daha da arttırılması ise kayıt dışıyı azaltabilecek tedbirler olarak mükelleflerce belirtilmiştir.

Araştırmadan elde edilen sonuçlara göre; idare sık sık başvurduğu aflardan vazgeçmeli, uzlaşma müessesini bir adaletsizlik oluşturmayacak şekilde yeniden gözden geçirmelidir. Vergi cezalarını bilme oranında ki artışın eğitim seviyesindeki yükseklikle doğru orantılı olması nedeniyle, okullarda vergi bilincinin yerleşmesini sağlayacak dersler verilmelidir. Aynı zamanda, yargı kararlarının neden idare aleyhine sonuçlandığının nedenleri araştırılıp gerekli tedbirler alınmalıdır. Kısacası, vergi cezalarına bakan yargı organı için yeni bir düzenleme yapılmalıdır. Ayrıca, vergi denetimlerinin günümüzde ki seviyesinden daha iyi bir hale getirilmesi kaçınılmazdır. Vergi yönetimini elinde bulunduran Gelir İdaresi, denetimde yaşanan sıkıntıların aşılması için gerekli tedbirleri almak durumundadır.

Bu araştırma, Ankara ilinde faaliyet gösteren aynı zamanda Ankara Vergi Dairesi Başkanlığına bağlı vergi dairelerine kayıtlı mükellefler üzerinde yapılmıştır. Aynı konunun Türkiye genelinde uygulanıp, daha sağlıklı sonuçlar alınabilmesi de mümkündür.

## KAYNAKLAR

- AKDOĞAN, Abdurrahman, (2006), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, 6. Baskı, Ankara
- AKGÜL, Aziz ve ÇEVİK, Osman, (2003), İstatiksel Analiz Teknikleri (SPSS'te İşletme Yönetimi Uygulamaları), Emek Ofset, Ankara
- AKTAŞ, Murat ve ÖZGÜR, Murat, (2006), “*Vergi Usul Kanununda Yer Alan hürriyeti Bağlayıcı Ceza Gerektiren Suçlarda Dava Zamanaşımı Süreleri (Eski ve Yeni Ceza Kanunu Bağlamında İrdelenmesi)-I*”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 160
- AKTAŞ, Murat ve ÖZGÜR, Murat, (2006), “*Vergi Usul Kanununda Yer Alan hürriyeti Bağlayıcı Ceza Gerektiren Suçlarda Dava Zamanaşımı Süreleri (Eski ve Yeni Ceza Kanunu Bağlamında İrdelenmesi)-II*”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 161
- ALANTAR, Doğan, (2005), “*Eski ve Yeni TCK Açısından Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Cezası Gerektiren Fiillerde Dava Zamanaşımı*”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 151
- ALANTAR, Doğan, (2005), “*Vergi Ziyat Cezası Uygulamasında Sorunlar*”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 146
- ALTUNIŞIK, Remzi; COŞKUN, Recai; BAYRAKTAROĞLU, Serkan ve YILDIRIM, Engin, (2005), *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri (SPSS Uygulamalı)*, Sakarya Kitabevi, 4. Baskı, Sakarya
- ASLAN, Memduh, (2009), *Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği*”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara
- ATILGAN, Hasan, (2004), “*Vergilemenin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye'deki Durumunun Analizi*”, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Ankara



- AY, Ercan, (2006), *Vergi Suç ve Cezaları*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul
- BAHAR, Cevdet Okan, (2006), “*Vergi Ziyatı Cezasında Yapılan Yeni Yasal Düzenlemelerin Anayasa’ya Aykırılığı Söz Konusu mudur?*”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 163
- BAHAR, Cevdet Okan, (2006), “*Vergi Ziyatında Son Durum*”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 161
- BAKIRCI, Fehim, (2006), *Üretimde Etkinlik ve Verimlilik Ölçümü-Veri Zarflama Analizi*, Atlas Yayınları, Ankara
- BAŞ, Türker, (2006), *Anket*, Seçkin Yayınları, 4. Baskı, Ankara
- BAYKARA, Bekir, (2005), “*İdari Vergi Suçunun Unsurları*”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 146
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, (2005), *Genel Vergi Hukuku*, Celepler Matbaacılık, Trabzon
- BİLİCİ, Nurettin, (2007), *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayınları, 16. Baskı, Ankara
- CANDAN, Turgut, (1995), *Vergi Suçları ve Cezaları*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara
- ÇİÇEK, Halit, KARAKAŞ, Mehmet ve YILDIZ, Abdunnur, (2007), *Güneydoğu Anadolu Bölgesi’nde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara
- DOĞAN, Hayrullah ve YALÇIN, Hasan, (2008), *Vergi Uygulamaları Soru ve Cevaplar*, Uygulama Yayıncılık, İstanbul
- DOĞRUSÖZ, Bumin, (2009), “*Vergi Ceza Sistemi Üzerine*”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 196

- DOĞRUSÖZ, M. Ezhan, (2005), “*Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür-I*”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 155
- DOĞRUSÖZ, M. Ezhan, (2005), “*Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür-II*”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 156
- DÖNMEZER, Sulhi ve ERMAN, Sahir, (1997), *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, Beta Yayınları, 11. Baskı, İstanbul
- EDİZDOĞAN, Nihat, TAŞ, Metin ve ÇETİNKAYA, Ali, (2007), *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Ekin Kitabevi, Bursa
- ELA, Hatice ve KELEÇİOĞLU, M. Aykut, (2000), *Vergi Cezaları ve Uzlaşma*, Vergi Sorunları Dergisi Haziran 2000 Sayısı Eki, Kurtiş Matbaacılık, İstanbul
- ERDEM, Tahir, (2005), “*Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza-I*”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 155
- ERDEM, Tahir, (2007), “*Vergi Cezaları Yönünden Uzlaşmanın Kapsamı*”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 223
- ERGINAY, Akif, (1982), *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, 10. Baskı, Ankara
- GERÇEK, Adnan, (2003), *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat ve Etkinliği*, Ekin Kitabevi, Ankara
- GERÇEK, Adnan, (2005), “*Anayasa Mahkemesinin İptal Kararından Sonra Vergi Ziyat Cezasının Durumu*”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 156
- KARAKOÇ, Yusuf, (2003), *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, 2. Baskı, Ankara
- KIRBAŞ, Sadık, (2002), *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, 14. Baskı, Ankara
- KIZILOT, Şükrü ve KIZILOT, Zuhâl, (2008), “*Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*”, Yaklaşım Yayınları, 13. Baskı, Ankara

- KÜÇÜKKAYA, Mehmet ve SARISU, Gökçe, (2008), “*Vergi İhtilafında Uzlaşmanın Vergiselliği*”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 185
- ORGAN, İbrahim, (2006), “*Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af: Uzlaşma*”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 213
- OZANSOY, Ahmet, (2008), “*Toplumsal Algı Düzeyinde Vergi Kaçırma Suçu*”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 191
- ÖNAL, İ. Barış ve ÖNAL, D. Konukçu, (2006), “*Vergi Ziyat Cezası Değişikliği Sonrası Geçmişe Yönelik Uygulama Ne Şekilde Olmalıdır?*”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 212
- ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet ve ÇAĞAN, Nami, (2006), *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, 14. Baskı, Ankara
- ÖZBALCI, Yılmaz, (2004), *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara
- ÖZTAN, Bilge, (2004), *Medeni Hukukun Temel Kavramları*, Turhan Kitabevi, 15. Baskı, Ankara
- ÖZYER, M. Ali, (2008), *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 4. Baskı, İstanbul
- PEHLİVAN, Yafes, (2004), “*Vergi Cezaları, Cezayı Gerektiren Olayın tespiti ve Cezaları Ortadan Kaldıran Haller*”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 204
- TAŞ, Fatma, (2007), “*Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Değerlendirilmesi*”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 176
- TAŞKAN, Yusuf Ziya, (2007), “*Vergi Ziyat Cezasının Üç Kat Uygulanmasında Bir Sorun Olasılığı ve Öneriler*”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 227

TAŞKAN, Yusuf Ziya, (1999), “*Düzeltilme Talebi ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma*”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 74

TEKİN, Nuray Ö. ve TEKİN M. Önder, (2005), “*Vergi Ziyat Cezasının Hesaplanma Yöntemine İlişkin Hükmün İptaline Dair Anayasa Mahkemesi Kararı'nın Uygulanması ve Hukuki Sonuçları*”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 156

ULUATAM, Özhan ve METHİBAY, Yaşar, (2001), *Vergi Hukuku*, İmaj Yayıncılık, 5. Baskı, Ankara

ÜZELTÜRK, Hakan, (2006), “*Vergi Ziyat Cezası Kapsamında Türkiye’de Vergi Hukukunun Hali Pür Melali-I*”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 166

ÜZELTÜRK, Hakan, (2006), “*Vergi Ziyat Cezası Kapsamında Türkiye’de Vergi Hukukunun Hali Pür Melali-II*”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 167

YAŞIN, Mehmet, (2007), “*Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık Müessesesi*”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 174

YILDIRIM, Ali Haydar ve KOLOTOĞLU, Olcay, (2003), “*Ceza-Uzlaşma-Ceza İndirimi*”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 173

YILDIRIM, Ali Haydar, (2008), “*Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Cezaları*”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 239

<http://rega.basbakanlik.gov.tr/>

<http://tez2.yok.gov.tr/>

<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>

<http://www.yok.gov.tr/content/view/59/111/lang,tr/>

## **EKLER**

### ***TÜRK VERGİ CEZA SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİ KONUSUNDA VERGİ MÜKELLEFLERİNİN İZLENİMLERİNİ BELİRLEME ANKETİ***

Sayın vergi mükellefi,

Bu anket formu, Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde hazırlanan yüksek lisans çalışmasında, mükelleflerin vergiye uyumunda cezaların ne derece etkili olduğunu belirlemek amacıyla yapılmaktadır.

Anket sorularına vereceğiniz cevaplar, vergi yükümlülerinin vergi cezalarına bakış açısını, nasıl bir tutum içinde olduklarını belirleyebilmek ve devletin ortaya koyduğu bakış açısını gözden geçirebilmesine yardımcı olması açısından önem arz etmektedir. Bu anket bilimsel bir çalışmanın amaçları doğrultusunda kullanılacak olup başka bir amaç dışında kesinlikle kullanılmayacaktır. Aynı zamanda kişi/kurum adları da belirtilmeyecektir.

Lütfen size en uygun olan seçeneği işaretleyiniz ve hiçbir soruyu boş bırakmayınız. Bilimsel bir araştırmaya katkıda bulunduğunuz için teşekkür ederim.

## ***ANKET SORULARI***

### ***Bölüm A Tanıma Soruları***

1. Cinsiyetiniz? Bay ( ) Bayan ( )
2. Eğitim durumunuz? İlkokul ( ) Ortaokul ( ) Lise ( ) Üniversite ( )
3. Yaş grubunuz? 18/25 ( ) 26/35 ( ) 36/45 ( ) 46 ve üstü ( )
4. Kaç yıllık kayıtlı mükellefiyetiniz bulunmaktadır?  
1-10 ( ) 11-20 ( ) 21-30 ( ) 31 ve üstü ( )
5. Hangi kazanç grubuna dahilsiniz?  
Ticari Kazanç ( ) Zirai Kazanç ( ) Serbest Meslek Kazancı ( )  
Gayrimenkul veya Menkul Sermaye İradı ( ) Kurum ( ) Diğer ( )

**Bölüm B**  
**Vergi Suç ve Cezaları Hakkındaki Sorular**

1. Mükellef olarak vergi cezaları hakkında bilginiz var mı?

a) Evet b) Hayır

2. Yeni bir büfe işletmeye başlayan Ahmet Bey'in vergi dairesine bu durumu haber vermemesi sizce suç mudur?

a) Evet b) Hayır

3. Yukarıdaki soruya verdiğiniz cevap evet ise, vergi dairesine işe başladığını bildirmemenin cezası sizce ne olabilir?

a) Para Cezası b) Hapis Cezası c) Para ve Hapis Cezası Birlikte Uygulanır

4. Hiç vergi borcu bulunmayan ve iflas ederek işyerini kapatan bir kırtasiye sahibi, işyerini kapattığını vergi dairesine haber vermeli midir?

a) Evet b) Hayır

5. Yukarıdaki soruya verdiğiniz cevap evet ise, kırtasiyecinin vergi dairesine işyerini kapattığını bildirmemesinin cezası sizce ne olabilir?

a) Para Cezası b) Hapis Cezası c) Para ve Hapis Cezası Birlikte Uygulanır

6. Sizce bir işyerine vergi levhasının gözükebilecek bir şekilde asılması zorunluluk mudur?

a) Evet b) Hayır

7. Şayet işyerine vergi levhası asmamak sizce bir suç ise bunun cezası ne olabilir?

a) Para Cezası b) Hapis Cezası c) Para ve Hapis Cezası Birlikte Uygulanır

8. Herhangi bir işyeri ya da ticarethanede yapılan bir alışveriş sırasında, fatura veya fiş pazarlığı yapıldığına şahit oldunuz mu?

a) Evet b) Hayır

9. İşyeri sahibinin yaptığı mal satışı sonrası fatura veya fiş düzenlememesi sizce vergi suçu mudur?

a) Evet b) Hayır

**10.** Mükellefin yaptığı bir satış sonrası fatura veya fiş düzenlememesi sizce suç ise, cezası ne olabilir?

**a)** Para Cezası **b)** Hapis Cezası **c)** Para ve Hapis Cezası Birlikte Uygulanır

**11.** Sizce bir satıcının satmadığı bir mal için fatura düzenlemesi suç mudur?

**a)** Evet **b)** Hayır

**12.** Yukarıdaki soruya verdiğiniz cevap evet ise, mükellefin satmadığı bir mal için fatura veya fiş düzenlemesinin cezası sizce ne olabilir?

**a)** Para Cezası **b)** Hapis Cezası **c)** Para ve Hapis Cezası Birlikte Uygulanır

**13.** Bir müşterinin satın aldığı mal karşılığında, farkında olmadan sahte fatura alıp-kullanması sizce vergi suçu sayılabilir mi?

**a)** Evet **b)** Hayır

**14.** Yukarıdaki soruya verdiğiniz cevap evet ise, bunun sizce ne gibi bir cezası olabilir?

**a)** Para Cezası **b)** Hapis Cezası **c)** Para ve Hapis Cezası Birlikte Uygulanır

**15.** 2 kilo patates satan bir manav buna rağmen 1 kilo tutarında fatura düzenlemiş ise bu sizce bir vergi suçu mudur?

**a)** Evet **b)** Hayır

**16.** Yukarıdaki soruya verdiğiniz cevap evet ise, bunun sizce ne gibi bir cezası olabilir?

**a)** Para Cezası **b)** Hapis Cezası **c)** Para ve Hapis Cezası Birlikte Uygulanır

**17.** Size daha önce denetim elemanları tarafından hiç vergi incelemesi yapıldı mı?

**a)** Evet **b)** Hayır

**Bölüm C. Vergi Cezalarının Caydırıcılığı ile Alakalı Anket Soruları**

<b>Aşağıdaki Görüşler Hakkındaki Düşünceleriniz Nedir?</b>		Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Hiç Katılmıyorum
<b>1.</b>	Vergi suçlarını devlete karşı işlenmiş suç olarak görürüm.					
<b>2.</b>	Vergi suçlarını önlemek için vergi cezaları gereklidir.					
<b>3.</b>	Türkiye’de uygulanmakta olan vergi cezaları ağırdır.					
<b>4.</b>	Vergi cezaları vergi suçlarını önlemede tek başına yeterli değildir.					
<b>5.</b>	Vergi suçu işleyen biri toplum içerisinde uyanık ya da işini bilen olarak görülür.					
<b>6.</b>	Bir mükellefin vergi kaçakçısı olarak adlandırılması onu rahatsız eder.					
<b>7.</b>	Yürürlükteki vergi cezaları ağır olmasına rağmen başka nedenlerden dolayı etkin değildir.					
<b>8.</b>	Vergi denetimlerinin artması, mükelleflerin rahat vergi suçu işlemesini engeller.					
<b>9.</b>	Vergi cezası ile karşılaşma olasılığına karşı, uzlaşma müessesesinin olması beni rahatlatmaktadır.					
<b>10.</b>	Vergi afları ile vergisini zamanında ödeyenler cezalandırılır.					
<b>11.</b>	Uzlaşma müessesesini kısmi bir af olarak görüyorum.					
<b>12.</b>	Vergi denetimleri her geçen gün daha iyiye gitmektedir.					
<b>13.</b>	Yakın zamanda bir af beklentisi içerisindeyim.					
<b>14.</b>	Vergi cezası ile karşılaştığımda rahatlıkla dava açabilirim					
<b>15.</b>	Vergi oranlarının düşürülmesi vergi kaçırmaı önlemeye yardım eder.					
<b>16.</b>	Vergi cezasına karşı dava açan mükellefler, genellikle davayı kazanmaktadır.					



## **ÖZGEÇMİŞ**

1982 yılında Tokat ilinde doğdu. İlk, orta ve lise öğrenimini Tokat'ta tamamladı. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümünden 2006 yılında mezun oldu. 2006 yılında Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalında Yüksek Lisans eğitime başladı. Halen Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellefin Ödevleri ve Değerleme Müdürlüğünde Gelir Uzman Yardımcısı olarak çalışmaktadır.

