

**VERGİ MÜKELLEFLERİNİN VERGİ SUÇ VE
CEZALARI İLE TEMEL VERGİLENDİRME
İLKELERİNEBAKIŞ AÇISININ ANALİZİ
(AFYONKARAHİSAR ÖRNEĞİ)**

Mehmet İLHAN

Yüksek Lisans Tezi

Bu Tez Uşak Üniversitesi BAP Koordinasyon

Birimi Tarafından 2013/TP012 Numaralı

Yüksek Lisans Tez Projesi Olarak Desteklenmiştir.

UŞAK - 2015

**VERGİ MÜKELLEFLERİNİN VERGİ SUÇ VE
CEZALARI İLE TEMEL VERGİLENDİRME
İLKELERİNEBAKIŞ AÇISININ ANALİZİ
(AFYONKARAHİSAR ÖRNEĞİ)**

Mehmet İLHAN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Maliye Anabilim Dalı

TEZ DANIŞMANI

Yrd. Doç. Dr. MUSTAFA TAYTAK

UŞAK

Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

2015

ÖZET

VERGİ MÜKELLEFLERİNİN VERGİ SUÇ VE CEZALARI İLE TEMEL VERGİLENDİRME İLKELERİNE BAKIŞ AÇISININ ANALİZİ (AFYONKARAHİSAR ÖRNEĞİ)

Mükellefin vergiye gönüllü ve cebri uyumunu sağlayacak mekanizmaların mali sistem içine yerleştirilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede mükelleflerin vergiye cebri uyumunu sağlayacak ve gönüllü uyuma yönlendirecek ceza uygulamalarından yararlanılmaktadır. Çalışmada, vergi cezalarının veriye karşı gelişen direncin neden olduğu olumsuzlukların giderilmesinde etkinliği araştırılmıştır. SPSS 19.0 analiz programı kullanılarak verilerin daha sağlıklı bir şekilde yorumlanmasına önem verilmiştir.

Afyonkarahisar ili ve ilçelerinde uygulanan anket çalışması toplamda 41 sorudan oluşmaktadır. Bunlardan 13'ü mükellefleri tanımaya yönelik demografik sorulardan oluşurken, 28'i ise verginin cezalarının ağırlığı, vergi ceza ve uygulamalarının eşitliği, kanunların boşluğu ve anlaşılabilirliği, vergi aflarına bakış açıları ve vergi suçlarına karşı verilen cezaların caydırıcılığı konusundaki düşüncelerine başvurulmuştur.

Elde edilen verilere göre mükelleflerden vergi kanunlarında boşluk olduğunu % 54 oranında düşünürken, vergi uygulamalarının eşit uygulandığını düşünenler % 30 şeklinde gerçekleşmiştir. Aynı zamanda vergi afları konusunda ise % 72 oranında kriz dönemlerinde afların kullanılması gerektiğini ve zamanında vergi ödeyenlere bir haksızlık olduğunu sadece vergi ödemeyenlere kolaylık sağladığını dile getirmişlerdir. Vergi cezalarının caydırıcı olduğunu düşünenler ise % 81 civarında olurken aynı oranda da vergi tahsilâtında da cezaların kullanılması gerektiği düşüncesi hâkimdir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Suçu, Vergi Cezası, Vergi Tahsilâtı, Vergi Ceza Hukuku, Vergi Cezalarının Caydırıcılığı, Tahsilât, Ceza, Suç, Verginin Unsurları, Vergileme Süreci, Verginin İlkeleri

Bu tez Uşak Üniversitesi BAP Koordinasyon Birimi tarafından 2013/TP012 numaralı yüksek lisans tez projesi olarak desteklenmiştir.

ABSTRACT

ANALYSIS OF TAXPAYERS' PERSPECTIVE ON TAX CRIMES, TAX PUNISHMENTS AND FUNDAMENTAL PRINCIPLES OF TAXING

(AFYONKARAHISAR EXAMPLE)

Mechanisms that provide taxpayer to deliver his assignments voluntarily or compulsory must be deployed in fiscal system. Within this scope, legal punishment practices are utilized to lead taxpayers to fulfill their responsibilities. In this study, the efficiency of tax punishments on the negative effects of the resistance of paying tax, has been researched. SPSS 19.0 analysis program was utilized for the interpretation of research data.

Survey which consists of 41 questions, conducted in the province of Afyonkarahisar and in its districts. 13 of the questions are demographic questions that focus on participants' traits and the other 28 questions are regarding the participants' thoughts on burden of the punishments, fairness, legal gaps and comprehensibility, tax amnesty and deterrence of tax punishments.

According to outcomes of the research, 54% of the participants are in the opinion that there are legal gaps on the taxing and 30% believes the equal treatment. 72% agrees on that tax amnesty should be exercised only in financial crisis periods otherwise it induces injustice and encourage tax criminals. 81% agrees on tax punishments are deterrent and defend that is a beneficial instrument to raise taxation.

Keywords: Tax, Tax Offence, Tax Penalty, Tax Collection, Tax Criminal Law, Tax Deterrence of Penalty, Collection, Penalty/Punishment, Crime, Elements of Tax, Tax Process, Principles of Tax.

The thesis is being supported by The Scientific Researches Coordination Department of University of Usak as the Post Graduate Thesis Project numbered 2013/TP012.



UŞAK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Maliye Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı 124012040 numaralı öğrencisi Mehmet İLHAN'ın "Vergi Mükelleflerinin Vergi Suç ve Cezaları ile Temel Vergilendirme İlkelerine Bakış Açısının Analizi: Afyonkarahisar Örneği" adlı tezi 05.06.2015 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, Yüksek Lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

JÜRİ GÖREVİ

JÜRİ GÖREVLİSİ ÖĞRETİM ÜYESİ

İMZA

Jüri Başkanı

: Yrd.Doç.Dr.Mustafa TAYTAK

Jüri Üyesi

: Doç.Dr.Engin HEPAKSAZ

Jüri Üyesi

: Doç.Dr.Yılmaz AKYÜZ

Prof. Dr. Cemil ERTUĞRUL

Müdür

ÖNSÖZ

Araştırmanın hazırlanmasının her aşamasında gerekli yardım ve desteğini bu zor zamanımda benden esirgemeyen, öneri ve katkılarının yanı sıra bilgi, tecrübe ve değerli zamanını benimle paylaşıp yol gösteren çok saygı değer danışman hocam Yrd. Doç. Dr. Mustafa TAYTAK'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Tezimin analiz kısmında düşüncelerini benden esirgemeyen Doç. Dr. Nezih Tayyar hocama teşekkürlerimi iletirim.

Yüksek lisans aşamasında beni bu yola sevk eden ve desteğini benden esirgemeyen sevgili eşim Melek İLHAN'a çok teşekkür ederim. Ayrıca tezimi bitirmem için de desteklerini benden esirgemeyen değerli çalışma arkadaşlarıma da ayrıca teşekkürü bir borç bilir ve şükranlarımı sunarım.

Mehmet İLHAN

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Mehmet İLHAN
Doğum Yeri ve Tarihi : Kızıltepe/MARDİN – 01.01.1990
Lisans Öğrenimi : Uşak Üniversitesi Maliye Bölümü
Yüksek Lisans Öğrenimi : Uşak Üniversitesi SBE Maliye Anabilim Dalı
Yabancı Diller : İngilizce

İş Deneyimleri

2012 – 2013 Adnan Menderes Üniversitesi Araştırma Görevlisi
2013 – 2015 Uşak Üniversitesi Araştırma Görevlisi
2015 – Balıkesir Üniversitesi Araştırma Görevlisi

İletişim Bilgileri

mehmet.ilhan@usak.edu.tr – mehmet.ilhan@balikesir.edu.tr

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	iii
ABSTRACT	iv
JÜRİ ve ENSTİTÜ ONAYI.....	Ошибка! Закладка не определена.
ÖNSÖZ.....	iii
ÖZGEÇMİŞ.....	iv
İÇİNDEKİLER	v
TABLO LİSTESİ	ix
KISALTMALAR	xi
BÖLÜM 1.....	1
1. VERGİNİN TANIMI VE UNSURLARI	1
1.1. Verginin Tanımı	1
1.2. Verginin Unsurları	3
1.2.1. Nakdi Olması	4
1.2.2. Karşılıksız Olması	4
1.2.3. Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması.....	5
1.2.4. Cebri (Zorunlu) Olması.....	6
1.3. VERGİLENDİRME İLKELERİ	6
1.3.1. Genellik İlkesi.....	6
1.3.2. Eşitlik İlkesi	8
1.3.3. İktisadilik İlkesi.....	10
1.3.4. Mali Güç İlkesi	11
1.3.5. Adalet İlkesi.....	12
1.3.6. Belirlilik (Kesinlik) İlkesi	13
1.3.7. Etkinlik (Verimlilik) İlkesi	14
1.3.8. Kanunilik (Anayasallık) İlkesi	15
1.4. VERGİLENDİRME SÜRECİ.....	17
1.4.1. Verginin Tarh İşlemi	17
1.4.1.1. Beyana Dayalı Tarh	18
1.4.1.2. İkmalen Tarh.....	19
1.4.1.3. Re'sen Tarh	20
1.4.1.4. İdarece Tarh	21
1.4.2. Tebliğ İşlemi	22

1.4.3.	Tahakkuk İşlemi	25
1.4.4.	Tahsil İşlemi.....	26
1.5.	VERGİ DENETİMİ	27
1.5.1.	Vergi Denetim Yöntemleri	27
1.5.1.1.	Şekli ve Maddi Denetim	27
1.5.1.2.	Aralıksız ve Örnekleme Yoluyla Denetim	28
1.5.1.3.	İleriye Doğru ve Geriye Doğru Denetim.....	28
1.5.1.4.	Doğrudan veya Dolaylı Denetim.....	28
1.5.2.	Vergi Denetiminde Başvurulan Yolları.....	29
1.5.2.1.	Yoklama.....	29
1.5.2.2.	Vergi İncelemesi.....	30
1.5.2.3.	Arama	30
BÖLÜM 2.....		31
TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE SUÇ VE CEZALARI		31
2.	Vergi Kabahati ve Vergi Suçu	32
2.1.	Vergi Kabahati ve Suçlarında Uygulanan Cezalar	35
2.1.1.	Vergi Kabahatleri ve Cezaları	36
2.1.1.1.	Vergi Zıyayı Kabahati ve Cezası	37
2.1.1.2.	Usulsüzlük Kabahati ve Cezası.....	38
2.1.1.2.1.	Genel Usulsüzlük Cezaları	39
2.1.1.2.1.1.	Birinci Derece Genel Usulsüzlükler	40
2.1.1.2.1.2.	İkinci Derece Genel Usulsüzlükler.....	43
2.1.1.2.2.	Özel Usulsüzlük Cezaları	46
2.1.1.2.2.1.	Fatura ve Belge Alma ve Verme Düzenine Uymama Kabahati.....	47
2.1.1.2.2.2.	Damga Vergisi İlgili Hükümlere Uymama Kabahati	52
2.1.1.2.2.3.	Bilgi Vermekten Çekinme ve Ödevlere Uymama Kabahati.....	53
2.1.2.	Vergi Suçları ve Uygulanan Cezalar	55
2.1.2.1.	Vergi Kaçakçılığı Suç ve Cezası	57
2.1.2.1.1.	Defter, Muhasebe Kayıtları ve Yanıltıcı Belge, Faturalarla İlgili Kaçakçılık Suç ve Cezaları	58
2.1.2.1.2.	Defter, Belge ve Faturaların Yok Edilmesi ve Basımıyla İlgili Kaçakçılık Suç ve Cezaları	61

2.1.2.2.	Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suç ve Cezası.....	64
2.1.2.3.	Vergi Mahremiyetini İhlal Suç ve Cezası	65
2.1.2.4.	Vergi Suç ve Kabahatlerinde İştirak, Tekerrür ve Birleşme..	66
2.1.2.4.1.	İştirak.....	66
2.1.2.4.2.	Tekerrür	67
2.1.2.4.3.	Birleşme	69
2.2.	Vergi Suç ve Cezalarıyla İlgili Değerlendirmeler.....	70
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM		72
AFYONKARAHİSAR İLİ MÜKELLEFLERİNİN VERGİ CEZALARININ VERGİ TAHSİLÂTI ÜZERİNDEKİ ETKİNLİĞİNİ ANALİZİ ÜZERİNE AMPİRİK BİR ÇALIŞMA		72
3.	Araştırmanın Niteliği, Anket Bulguları ve Analizler	72
3.1.	Araştırmanın Konusu	72
3.2.	Araştırmanın Amacı.....	72
3.3.	Araştırmanın Önemi	72
3.4.	Araştırmanın Yöntemi	73
3.4.1.	Araştırmanın Örnekleme.....	73
3.4.2.	Veri Toplama.....	74
3.4.3.	Verilerin Analizi.....	76
3.5.	Anket Bulgularının Analiz ve Yorumu	76
3.5.1.	Örnekleme Grubunu Tanımaya Yönelik Demografik Bulgular	76
3.5.2.	Örnekleme Grubunun Vergi Algılaması ve Fiş Alımıyla İlgili Alışkanlıkları.....	82
3.5.3.	Vergi Suçu İşleyene Bakış ve Uygulanacak Cezalar ile Çözüm Yolları.....	86
3.5.4.	Mükelleflerin Kanunları Anlaması ve Vergi Suç ve Cezalarının Etkinliğine Yönelik Bulgular	88
3.5.4.1.	Vergi Kanunlarının Herkese ve Eşit Uygulanması Analizi	91
3.5.4.1.1.	Mükellefiyet Sınıflandırmasına Göre Analizi	92
3.5.4.1.2.	Yaş Sınıflandırmasına Göre Analizi	94
3.5.4.1.3.	Gelir Seviyesi Sınıflandırmasına Göre Analizi	96
3.5.4.2.	Uygulanan Af ve İndirimlere Yönelik Analiz.....	98
3.5.4.2.1.	Cezalarda Af ve İndirimlerin Mükellefiyet Türü Sınıflandırmasına Göre Analizi	99

3.5.4.2.2. Cezalarda Af ve İndirimlerin Yaş Grubu Sınıflandırmasına Göre Analizi	101
3.5.4.2.3. Cezalarda Af ve İndirimlerin Gelir Seviyesi Sınıflandırmasına Göre Analizi	103
3.5.4.3. Vergi Kanunlarındaki Boşluklar ve Kanunların Anlaşılmasına Yönelik Analiz	105
3.5.4.3.1. Vergi Kanunlarındaki Boşluklar ve Kanunların Anlaşılmasının Mükellefiyet Türü Sınıflandırmasına Göre Analizi ...	106
3.5.4.3.2. Vergi Kanunlarındaki Boşluklar ve Kanunların Anlaşılmasının Yaş Grubu Sınıflandırmasına Göre Analizi.....	107
3.5.4.3.3. Vergi Kanunlarındaki Boşluklar ve Kanunların Anlaşılmasının Gelir Seviyesi Sınıflandırmasına Göre Analizi	108
3.5.4.4. Vergi Cezalarının Ağırlığı Düşüncesine Yönelik Analiz.....	109
3.5.4.4.1. Vergi Cezalarının Ağırlığı Düşüncesinin Mükellefiyet Türü Sınıflandırmasına Göre Analizi	110
3.5.4.4.2. Vergi Cezalarının Ağırlığı Düşüncesinin Yaş Grubu Sınıflandırmasına Göre Analizi	112
3.5.4.4.3. Vergi Cezalarının Ağırlığı Düşüncesinin Gelir Seviyesi Sınıflandırmasına Göre Analizi	114
3.5.4.5. Vergi Cezalarının Etkinliği ve Caydırıcılığına Yönelik Analiz.....	116
3.5.4.5.1. Vergi Cezalarının Etkinliği ve Caydırıcılığının Mükellefiyet Türü Sınıflandırmasına Göre Analizi.....	117
3.5.4.5.2. Vergi Cezalarının Etkinliği ve Caydırıcılığının Yaş Grubu Sınıflandırmasına Göre Analizi	120
3.5.4.5.3. Vergi Cezalarının Etkinliği ve Caydırıcılığının Gelir Seviyesi Sınıflandırmasına Göre Analizi	122
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	124
KAYNAKÇA	128
İNTERNET KAYNAKLARI	137
EKLER.....	138
Ek-1: Tez Anket Çalışması	138

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Kabahat ve Suçların Çeşitli Açılardan Farklılıkları.....	35
Tablo 2: Usulsüzlük Kabahatlerine Uygulanan Cezalar.....	46
Tablo 3: 2014 Mayıs Ayı Vergi Mükellefleri Sayısı.....	78
Tablo 4: Örneklem Grubunun Cinsiyetlere Göre Dağılımı.....	77
Tablo 5: Örneklem Grubunun Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı.....	78
Tablo 6: Örneklem Grubunun Yaşa Göre Dağılımı.....	78
Tablo 7: Örneklem Grubunun Mükellefiyet Yıllarına Göre Dağılımı.....	79
Tablo 8: Örneklem Grubunun Mükellefiyet Türlerine Göre Dağılımı.....	80
Tablo 9: Örneklem Grubunun Gelir Seviyelerine Göre Dağılımı.....	81
Tablo 10: Verginin Mükellefler Tarafından Algılanma Biçimi.....	82
Tablo 11: Örneklem Grubunun Fiş Alma Sıklıkları.....	83
Tablo 12: Fiş Almamanın Cezasının Eğitim Seviyelerine Göre Bilinmesi.....	84
Tablo 13: Fiş Almamanın Cezasının Bilinmesi – Fiş Alma Sıklığı Analizi.....	85
Tablo 14: Fiş Almamanın Cezasının Bilinmesi – Ceza Alanların Analizi.....	85
Tablo 15: Vergi Kaçakçılığına Uygulanacak En Ağır Ceza.....	86
Tablo 16: Vergi Suçu İşleyen Birine Bakış Açısı.....	87
Tablo 17: İşlenen Suçların Önüne Geçmek İçin En Uygun Çözüm.....	87
Tablo 18: Likert Ölçekli Soruların Nitelik Yönünden Dağılımı.....	88
Tablo 19: Cronbach’s Alpha Güvenirlik Seviyesi.....	89
Tablo 20: Likert Ölçekli İfadelere Verilen Cevaplar Ortalaması.....	90
Tablo 21: Vergi Kanunlarının Herkese ve Eşit Uygulanması Anketi.....	91
Tablo 22: Mükellefiyet Türlerine Göre Cezaların Eşit Uygulanmasına Bakış...92	
Tablo 23: Mükellefiyet Türlerine Göre Ceza Uygularlarında Ayrımcılığa Bakış.....	93
Tablo 24: Yaş Gruplarına Göre Cezaların Eşit Uygulanmasına Bakış.....	94
Tablo 25: Mükellefiyet Türlerine Göre Ceza Uygularlarında Ayrımcılığa Bakış.....	95
Tablo 26: Gelir Seviyelerine Göre Cezaların Eşit Uygulanmasına Bakış.....	96
Tablo 27: Gelir Seviyelerine Göre Ceza Uygularlarında Ayrımcılığa Bakış.....	97
Tablo 28: Uygulanan Vergi Af ve İndirimlere Yönelik Düşünceler.....	98
Tablo 29: Mükellefiyet Türüne Göre Vergi Aflarına Bakış Açısı.....	99
Tablo 30: Mükellefiyet Türüne Göre Ceza Aflarının Tahsilât Etkisi.....	100

Tablo 31: Yaş Gruplarına Göre Vergi Aflarına Bakış Açısı.....	101
Tablo 32: Mükellefiyet Türüne Göre Ceza Aflarının Tahsilât Etkisi.....	102
Tablo 33: Gelir Seviyesine Göre Vergi Aflarına Bakış Açısı.....	103
Tablo 34: Gelir Seviyelerine Göre Ceza Aflarının Tahsilât Etkisi.....	104
Tablo 35: Vergi Kanunlarındaki Boşluklar ve Kanunların Anlaşılması Analizi.....	105
Tablo 36: Vergi Kanunlarındaki Cezaların Açıklığının Mükellefiyet Türüne Göre Analizi.....	106
Tablo 37: Vergi Kanunlarındaki Cezaların Açıklığının Yaş Grubu Sınıflandırmasına Göre Analizi.....	107
Tablo 38: Vergi Kanunlarındaki Cezaların Açıklığının Gelir Seviyesi Sınıflandırmasına Göre Analizi.....	108
Tablo 39: Vergi Kanunlarındaki Cezaların Ağırlığına Bakış.....	109
Tablo 40: Vergi Cezalarının Ağırlığının Mükellefiyet Türüne Göre Analizi.....	110
Tablo 41: Vergi Cezalarının Uygulanma Türünün Mükellefiyetlere Göre Analizi.....	111
Tablo 42: Vergi Cezalarının Ağırlığının Yaş Grubuna Göre Analizi.....	112
Tablo 43: Vergi Cezalarının Uygulanma Türünün Yaş Grubuna Göre Analizi.....	113
Tablo 44: Vergi Cezalarının Ağırlığının Gelir Seviyesine Göre Analizi.....	114
Tablo 45: Vergi Cezalarının Uygulanma Türünün Gelir Seviyesine Göre Analizi.....	115
Tablo 46: Vergi Cezalarının Etkinliği ve Caydırıcılığı.....	117
Tablo 47: Vergi Cezalarının Caydırıcılığının Mükellefiyet Türüne Göre Analizi.....	118
Tablo 48: Cezaların Tahsilât Etkinliğinin Mükellefiyet Türüne Göre Analizi.....	119
Tablo 49: Vergi Cezalarının Caydırıcılığının Yaş Sınıflandırması Analizi.....	120
Tablo 50: Cezaların Tahsilât Etkinliğinin Yaş Sınıflandırması Analizi.....	121
Tablo 51: Vergi Cezalarının Caydırıcılığının Gelir Seviyesine Göre Analizi.....	122
Tablo 52: Cezaların Tahsilât Etkinliğinin Gelir Seviyesine Analizi.....	123

KISALTMALAR

TL	: Türk Lirası
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
M.	: Madde
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
TCK	: Türk Ceza Kanunu
SPSS	: Statistical Programme for Social Sciens
KDV	: Katma Değer Vergisi
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
GMSİ	: Gayrimenkul Sermaye İradı
GV	: Gelir Vergisi
KV	: Kurumlar Vergisi

BÖLÜM 1

VERGİLENDİRME İLKELERİ, SÜRECİ VE VERGİ DENETİMİ

1. VERGİNİN TANIMI VE UNSURLARI

1.1. Verginin Tanımı

Bireysel ve toplumsal manada ihtiyaçlar; ekonomik ve sosyal koşullar, teknolojik gelişmeler, gereksinimlerin tatmin düzeyi ve refah anlayışındaki farklılıklara bağlı olarak sürekli bir şekilde gelişim göstermektedir. Söz konusu ihtiyaçların karşılanmasına imkân verecek ortam ve koşulların oluşturulması, bireysel ve toplumsal tatmin açısından büyük önem taşımaktadır. Bu açıdan devletin de yerine getirmek durumunda bulunduğu mali, ekonomik ve sosyal nitelikte çeşitli görevler mevcuttur. Çağdaş devlet anlayışı içerisinde çeşitli kamu ihtiyaçlarını karşılama görevini üstlenmiş olan devlet, bu görevlerin gerektirdiği finansmanı sağlamak amacıyla, geniş ölçüde vergi uygulamalarından yararlanmaktadır.¹

Yukarıdaki paragrafta da belirtildiği gibi vergi ihtiyaçların karşılanmasında gerekli bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu ihtiyaçların değişiklik göstermesi verginin tanımlarının da zaman içerisinde nasıl değişiklik göstereceğinin bir ipucunu da vermektedir. Verginin tanımlamasını değişik yorum ve örneklerle şöyle de sıralayabiliriz;

1921 Anayasası'nda vergiyle alakalı doğrudan bir hüküm bulunmamasına rağmen kurtuluş savaşı döneminde toplumdan karşılıksız hizmet talep edilmesi ve halkın mallarına el konulması dolaylı olarak gerek mallarıyla ve gerekse bedensel yaptırımlar bir vergi yükümlülüğü olarak nitelenebilir.²

1924 Anayasası'nın 85. Maddesinde ise vergi şöyle tanımlanmıştır; "Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir. Devlet, vilayet idarei hususiyeleri ve belediyelerce teamülen cibayet edilmekte olan rüsum ve tekâlifin kanunları tanzim edilinceye kadar kemakân cibayete devam olunabilir" ibaresi yer almaktadır.

¹Abdurrahman Akdoğan(a), **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001, s.1.

² Ersa Öz, **Vergilelendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, s.38

1961 Anayasası'nda vergiler "Vergi Ödevi" başlığı altında 61. maddede; "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur. Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkilidir."denilmek suretiyle siyasi haklar ve ödevleri düzenleyen dördüncü bölümde bulunmaktadır.³

1982 Anayasası'nın temel haklar ve ödevler kısmının siyasal haklar ve ödevler ile ilgili 4. bölümünde 73. maddenin 3. fıkrasında verginin yasallığı ilkesi; "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir." şeklinde ortaya konulmuştur.⁴

Modern vergi tanımı olarak nitelendirilen Fransız yazarlarından Licuen Mehl'in verginin unsurlarını tümüyle belirten tanımlamasına göre, "Vergi, devletin, mahalli idarelerin ve devlet kudretine elinde bulunduran diğer bireylerin, gördükleri kamu hizmetlerinin gerektirdiği giderleri karşılamak üzere, esas olarak gerçek kişilerden, özel hukuk tüzel kişilerinden ve bazı kamu hukuku tüzel kişilerinden belli bir yarar karşılığı olmaksızın, onların mali güçlerine göre ve devletin cebriliği yoluyla, kesin olarak aldığı paralardır."⁵

Vergi, kanun koyucunun yasada belirlemiş olduğu kurallara göre ve karşılıksız olarak devletin kendisinin veya kendisine vergilendirme yetkisinin

³ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2008, s.90

⁴ Semih ASLAN, **Vergilendirme Yetkisi ve Verginin Yasallığı İlkesi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2010, s.96

⁵ Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya, Erhan Gümüş, **Kamu Maliyesi**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2012, s.142

verilmiş olduğu kamu tüzel kişiliklerin, birey ve kurumlardan kanuni cebir ve baskı altında almış oldukları ekonomik değer olarak tanımlanabilir.⁶

Yaptığımız vergi tanımlarının yanında konumuza en uygun tanımı şöyle izah edebiliriz. Vergi, devlet ve vergileme yetkisine sahip kurumların devletin yapmış olduğu harcamaları karşılamak veya ödeme gücü olan bireylerden güçleri ile doğru orantılı olarak toplumun içinde bulunduğu koşulların gerektirdiği tedbirleri gidermek adına aldıkları karşılıksız, zorunlu ve nihai parasal ödemeler şeklinde tanımlanabilir.⁷

Vergi için bu kadar çok çeşitli tanımlamaların yapılmasının birçok sebebi olabilir. Bunlar ise, vergiye zaman içinde duyulan gereksinimlerin değişmesi, tanımın yapıldığı zamanların farklılıklar göstermesi, verginin tanımının da bulunanların yaptıkları yorum ve buldukları yaklaşım farklılıkları olarak sıralanabilir. Hatta bu farklılıklar kıtadan kıtaya, ülkeden ülkeye ve bölgeden bölgeye bile değişiklikler gösterebilir.

Yaptığımız vergi tanımları doğrultusunda birbirlerine benzer anlamlar içerdiğini ve bunların dar ya da geniş kapsamlı olarak ele alınmasının ardından vergiyi oluşturan unsurlardan söz edebilmesi mümkün olacaktır.

1.2. Verginin Unsurları

Vergi ile ilgili yapılan tanımlamalardan yola çıkarak verginin temelini oluşturan unsurlar;

- Nakdi Olması
- Karşılıksız Olması
- Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması
- Cebri (Zorunlu) Olması

şeklinde sıraladıktan sonra bu 4 unsuru kısaca açıklanabilir.⁸

⁶ Nazım Öztürk, **Kamu Mali Yönetimi Mali Kurumlar**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2013, s.19

⁷ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2010, s. 60

⁸ Abdurrahman Akdoğan(b), **Kamu Maliyesi**, , Gazi Kitabevi, Ankara, 2006, s.164

1.2.1. Nakdi Olması

Trampa ekonomilerinin geçerli olduğu dönemlerde vergilerin aynı ödemelerle (mal veya hizmet) yerine getirilmesi söz konusuydu. Örneğin, ülkemizde 1925 yılında kaldırılan ‘aşar’ ürün olarak, 1952 yılında kaldırılan ‘yol vergisi’ ise bedeni çalışma olarak alınmaktaydı.⁹

Mali anlamda vergi, maddi değerlerin bir ifadesi olarak daha çok mal ve para karşımıza çıkarken, gelinen noktada artık mal ve hizmet şeklinde aynı olarak ödenmesi bazı istisnalar dışında bırakılmıştır.¹⁰ Örneğin; ülkemizdeki askerlik görevini bedeni bir vergi olarak nitelendirmek mümkündür. Belli şartları taşıyan herkes, belli bir süre milli savunma hizmetlerine fiilen katılmak zorundadır. Oysa bazı batılı ülkelerinde devlet, askerlik hizmetlerini, topladığı vergilerle ücretini ödediği kimseler vasıtasıyla yerine getirmektedir. Söz konusu edilen ülkelerde herkes askerlik hizmetlerine fiilen katılmak zorunda değildir.¹¹

Devletin kamu giderlerini karşılaması, hizmetlerin bir bedeli olarak ödenmesi gereken miktarı ifade etmesi ve verginin esas itibariyle para ile yerine getirilmesi vergi ödemelerinin maddi şeklinde ortaya konulduğu anlaşılmaktadır. Mali olarak ödenmesi ifadesinin de hem kamu harcamalarının hem de vergilerin ödenme türü olarak büyük bir çoğunlukla para ile yapılıyor olması verginin nakit olarak ödenmesi ifadesini ortaya koyar.¹²

1.2.2. Karşılıksız Olması

Vergilerin karşılık beklemeden ödenmesi kamusal malların finansman özelliğini yansıtmaktadır. Gerçekte verginin, birey açısından diğer ödentilerden en önemli farkı, bireyin ödediği vergi karşılığında, kamu hizmetlerinin niteliği ve niceliği açısından farklı bir muameleye tabi tutulmamasıdır. Buna göre, vergi ödeyen yükümlüler bunun karşılığında herhangi bir hizmetin yapılmasını veya bir malın verilmesini isteyemezler.¹³

⁹ Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2012, s. 89

¹⁰ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, s.144

¹¹ Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Murathan Yayınevi, Trabzon, 2013, s.94

¹² Verginin Tanımı ve Özellikleri, (2013, Ekim,7), muhasebeogretmenleri.com/muhasebe-icerikii/398-vergi.html adresinden 7 Ekim 2013 tarihinde alınmıştır.

¹³ M. Burhan Erdem, Fethi Heper, **Kamu Maliyesi**, Anadolu Üniversitesi Web-Ofset Tesisleri, Eskişehir, 1998, s.115

Verginin karşılıksız olarak alınması keyfiyetinin bireysel karşılıksızlık olarak algılandığı gibi, esas olarak verginin toplanmasının amacı toplumun genel ihtiyaçlarının karşılanması ile ilgili toplandığı, bu durumda vergilerin mali ve toplumsal konularda bir karşılık esasına dayandığı bilinmektedir. Devletin mükelleflerden almış olduğu vergilere karşı toplumun ve toplum içerisinde yaşayan fertlerin sosyal, ekonomik, güvenlik ve kültürel ihtiyaçlarını gidermek veya karşılamak durumundadır. Karşılık olarak sözü edilen kavram ise tam da bu noktada vergilerin toplumsal karşılığının olduğunu ortaya koymaktadır.¹⁴

Bu unsurun en önemli özelliği ödeyen ödemeyen herkesin bir karşılık aldığı ancak bunların kişisel karşılıklardan çok toplumsal karşılıklardan oluştuğu ifade edilmektedir.

1.2.3. Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması

Bireylerden bir karşılık beklentisi olmadan alınan vergiler devlet veya diğer kamu kuruluşları tarafından kamu ihtiyaçlarının finansmanını sağlamak amacıyla toplanır. Alınan bu vergilerin doğrudan kamu ihtiyaçlarına harcanmamış olması verginin bu karşılıksız olma özelliğini ortadan kaldırmaz.¹⁵ Kamu giderlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamasının yanında ekonomik ve sosyal ihtiyaçlar ile ilgili çeşitli etkilerin oluşturulması amacını da içermektedir.¹⁶

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere vergilerin giderlerin karşılığının yanı sıra örneğin; iç veya dış borçların kapatılmasındaki bir araç olarak kullanılması veya yardıma muhtaç kimseler için ayrılan sosyal transfer aracı olarak kullanılması gibi görevlerinin de var olması, kamu giderlerinin bir karşılığı unsuru olmasını ortadan kaldırmamaktadır.

Genel olarak yapılan harcamaların bir finansman kaynağına ihtiyaç duyulacak olması ve devletlerin yapacakları harcamaları bir yerden karşılama gereksinimleri devletlerin gelir sağlamalarını zorunlu kılmaktadır. Bunun yapılması için de vergi veya vergi benzeri gelirlere başvurması ifadesini karşımıza

¹⁴ Vergi Hukukunun Temel Kavramları, (2013, Ekim,7), www.cerezforum.com/hukuk-kosesi/42120-vergi-hukunun-temel-kavramlari.html adresinden 7 Ekim 2013 tarihinde alınmıştır.

¹⁵Vergi Hukukunun Temel Kavramları, (2013, Ekim,7), www.cerezforum.com/hukuk-kosesi/42120-vergi-hukunun-temel-kavramlari.html adresinden 7 Ekim 2013 tarihinde alınmıştır.

¹⁶ A.Kadir Işık, Ekrem Karayılmazlar, İbrahim Organ, Hayriye Işık, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005, s.116

çıkarmaktadır. Bu şekilde bu gelirlerle verginin kamu giderlerini karşılama unsurunu yerine getirmesini sağlamaktadır.

1.2.4. Cebri (Zorunlu) Olması

Vergilerin konulması ve kaldırılması veya oranlarında değişikliğe gidilmesi kanunlarla olması itibariyle cebrilik unsuru da Anayasamızın 73. maddesine dayandırılmaktadır: “ Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Bu maddeden de anlaşılacağı üzere vergiye karşı olan cebrilik unsuru ortaya çıkmaktadır.

Vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini vaktinde ve tam olarak yerine getirmemeleri söz konusu olması durumunda zorla tahsili yoluna gidilecektir.¹⁷ Bu açıklamaya göre aslında anlatılmak istenen verginin ödenmesinin zorunlu olduğu yani; zaman açısından uygunluğunu açıklamaktadır. Ancak kanunlar yönünden bakıldığında hem zaman hem de beyanda zorunluluk vardır.

Mali kanunlarla mevzuu, matrahı, nisbeti ve mükellefi belirlenen vergileri zamanında ödemeyen vergi borçluları hakkında devletin müeyyide yoluna başvuracağına işaret etmek ve vergileri sadakalardan, ianelerden ve diğer yardımlardan ayırt etmek amacıyla bu kelimeye tanımda yer verilmiştir. Bu nedenle cebrilik vergiyi benzerlerinden ayıran en önemli özelliklerden biridir.¹⁸

Konumuzun da içerdiği tahsilât ve ceza kavramlarının en önemli unsuru cebrilik unsuru olsa gerektir. Çünkü vergilerin ödenmesinin zorunlu kılınması mükellefleri beyanlarda kaçakçılığa veya kaçınmaya, ödemelerde yine aynı şekilde bir çıkmaza sebebiyet verdiği düşüncesi hâkim olmuştur.

1.3. VERGİLENDİRME İLKELERİ

1.3.1. Genellik İlkesi

Anayasamızın 73. maddesinde de “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür” şeklindeki ifade kullanılan “herkes” kelimesi bizlere vergide genellik ilkesinin Anayasal bir karar olduğunu ve güvence altına alındığını ortaya koymaktadır. Verginin genellik ilkesi, bir devletin

¹⁷ Işık, Karayılmazlar, Organ, Işık; s.116

¹⁸ Nihad S. Sayar, **Kamu Maliyesi (Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri)**, Cilt I, Sermet Matbaası, İstanbul, 1970, s.85

sınırları içinde bulunan bireylerin, herhangi bir sınıf farkına bakılmaksızın, elde ettikleri gelir ve mal varlıklarından vergi vermek zorundadırlar.¹⁹

Belirtildiği gibi vergide genellik ifadesi; toplumdaki tüm bireylerden hiçbir din, dil, ırk, mezhep, vatandaşlık, siyasi görüş vb. ayrımlar yapmaksızın Türk Vergi Sistemindeki vergiye tabi toplum bireylerinin tamamından vergi alınması anlamına gelmektedir. Günümüzde bu ilke herkesin bir şekilde gelir, harcama veya servet üzerinden elden ettiği kazanımlarının veya harcamalarının vergilendirilmesi anlamına gelmektedir.

Bu ilke kapsamında bir ülkede oturan vatandaşı ve yabancılarla ülke dışında ikamet etmekle beraber ülke içinde iktisadi faaliyette bulunan veya malı olan herkes vergi ödemek zorundadır. Bu ilkeyle ülke sınırları içinde yaşayan herkesin vergi ödeme fiiline katılması öngörülmektedir. Çünkü devletin ortaya koyduğu kamu hizmetlerinin yararları topluma hitaben olup, hiç bir sınırlama olmaksızın o ülkede yaşayan bütün bireylere sunulmaktadır. Şimdilerde devlet, topladığı kamu gelirleriyle ile topluma yönelik yararlar sağladığı için, yerli ve yabancı herkesin ödeme gücüne göre kamu harcamalarının finansmanına katılması gerektiği öngörülmektedir.²⁰

Herkesin vergi vermek zorunda olması ilkesine karşın, hiç bir ülkede bunun tam olarak gerçekleştirilebilmesi mümkün değildir. Çünkü herhangi bir gelir, kazanç ve serveti olmayan veya başkasının yardımıyla geçinen kişilerden vergi alınabilmesi olasılığı yoktur. Yardım dernekleri, siyasi partiler ve kamu hizmeti gören kuruluşlar vb. bazı sebepler yüzünden çoğunlukla vergilemeye tabi tutulmazlar.²¹

Kanunilik ilkesinde olduğu gibi vergileme açısından genellik ilkesinin de önemli sonuçları bulunmaktadır.²² Bu sonuçlar şu noktalar etrafında toplanmaktadır:

Özellik uygulamalarına yer verilmemesi; sadece belirli birey veya grupları kapsayacak biçimde vergi konulması genellik ilkesiyle bağdaşmamaktadır. Bu tür

¹⁹ Erdoğan Öner, **Kamu Maliyesi**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma ve Planlama Koordinasyon Kurulu, Ankara, 1986, s.77

²⁰ Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi (Kamu Harcamaları - Kamu Gelirleri - Devlet Borçları - Bütçe - Maliye Politikası)**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s.247

²¹ Mehtap Doğru Binokan, **Rasyonel Vergileme İlkeleri ve Türkiye’de Uygulanabilirliği**, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2010, s.38

²² Engin Hepaksaz, **Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Teorisi Perspektifinden Anayasal Mali Reform**, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, Cilt: 44 Sayı:514, 2007, s.98

uygulamalar özellik ilkesinin bir neticesi olduğundan dolayı genellik ilkesini ihlal etmektedir.²³

Vergi yükünün dikkate alınması; ödeme gücüne sahip olmayanlar dışında kalan vergi mükellefleri üzerindeki vergi yükünün, çeşitli vergi ayrıcalıkları neticesinde, belirli birey, grup veya kuruluşlar üzerinde yoğunlaştırılması, bu ilkeyle bağdaşmamaktadır.²⁴

Bu noktalara dikkat edildiği ve ayırimcılık söz konusu olmadığı durumlarda genellik ilkesinin tam anlamda geçerli olduğundan söz edilebilir, aksi durumda ise sapmalar meydana geldiğini ve ilkenin geçerliliğini yitirdiğini söylenebilir.

1.3.2. Eşitlik İlkesi

Vergilemede eşitlik ilkesine göre, bireyler genel vergi yüküne, kendi ödeme güçlerine göre iştirak etmektedirler. Diğer bir deyişle vergilemede eşitlik ilkesi, mükelleflerin vergi ödeme güçlerini dikkate alarak vergilendirilmesidir. Bu sebeple bu ilkenin vergilemede adaleti sağlaması bakımından da önemli bir yeri vardır. Çünkü aslında bu ilke, genel vergi yükünün toplumu meydana getiren bireyler arasında mükelleflerin kişisel, ailevi ve ekonomik koşulları göz önünde bulundurarak dengeli bir şekilde dağıtılmasını gerekli kılmaktadır.²⁵

Eşitlik ilkesi Türk Pozitif Hukuku'nda 1961 Anayasası'nın 12'nci, 1982 Anayasası'nın 10'uncu maddesinde düzenlenmiştir. 10'uncu maddenin 1'inci fıkrasına göre, "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir". Vergi ödevinin düzenlendiği 73'üncü maddenin 1'inci fıkrasına göre ise; "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür". Bu iki fıkra hükmü beraber değerlendirildiğinde, vergi ödemek açısından herkese kanun önünde eşit davranılacak, vergi yükümlülüğü bakımından, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri nedenler farklı yaklaşım sergilenmesi için gerekçe olarak kabul edilmeyecektir.²⁶

²³ Binokan, a.g.e., s.40

²⁴ Hepaksaz, a.g.m., s.98

²⁵ Ali Rıza Gökbunar, "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme", **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Sayı:4, Yıl:1998, s.10

²⁶ Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, MKM Yayıncılık, Bursa 2011, s. 50.

Ancak 10'uncu maddenin başlığının “kanun önünde eşitlik” olarak düzenlenmiş olması, kimlerin eşit ve kimlerin farklı değerlendirileceği takdirinin yasama organına bırakıldığını göstermektedir. Bu durumda, vergilendirmede eşitliği gerçekleştirecek olan makamın yasama organı olduğu belirtilmiştir.²⁷

Vergi mükellefleri bakımından karşılıksız bir ödeme olması, netice itibarıyla onu ödeyenler yönünden bir fedakârlık olarak nitelendirilmesine yol açar. Devletin vergilemedeki işlevi, vergi ödemek biçiminde katlanılan fedakârlığın eşit olmasını sağlamaktır. Bu fedakârlıklar göz önüne alınarak çeşitli görüşler ortaya konulmuştur. Bunlar;²⁸

Eşit Miktar Görüşü

Eşit Oranlı Fedakârlık Görüşü

En Az Toplam Fedakârlık (Minimum Fedakârlık) Görüşü

olmak üzere 3 ana görüş şeklinde sıralanabilir. Bunlar kısaca maddeler halinde şöyle açıklayabilir.

Eşit miktar görüşü; mükellefler üzerine düşen vergi yükünün gelir düzeylerine bakılmaksızın herkes tarafından eşit oranda yani aynı fedakârlık miktarıyla vergi alınmasını öngörmektedir. Bu da bizi düz oranlı vergi oranına yönlendirip gelir seviyesine bakılmaksızın vergi alınmasının gerekliliği söz konusu olduğunu belirtmektedir. Böylelikle vergi dolayısıyla katlanılan fedakârlık bütün gelir seviyelerinde eşitlenecek ve buna bağlı olarak herkesin katlandığı fedakârlık da eşit olacaktır.²⁹

Eşit oranlı fedakârlık görüşü; savunulan bu düşünce istikametinde mükelleflerin gelir seviyelerinin sınıflandırılmasıyla, bu seviyeler üzerinden geliri yüksek olanlarda yüksek oranlı vergi alınması, geliri az olan mükelleflerden de o seviyenin gerektirdiği az oranlı tarifeye verginin uygulanması anlamına gelmektedir. Buna örnek olarak Gelir Vergisi Kanunumuzda yer alan artan oranlı vergi tarifeleri gösterilebilir. Bu tarifeye göre geliri 12 bin TL'ye kadar olanlar için % 15 uygulanması ve geliri 66 bin TL ve üzerindeki için ise 15.190 TL ve üstü için % 35 oranında vergi oranına tabi tutulacağı şeklinde örneklendirilebilir.

²⁷ Akif Erginay(a), **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, Ankara 1990, s. 47

²⁸ Pehlivan, a.g.e., s.152

²⁹ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1992, s.321

En az toplam fedakârlık (minimum fedakârlık) görüşü; vergileme yoluyla sağlanan toplam hâsılatın, toplumun bütün kesimleri üzerinde oluşturduğu toplam fedakârlığın en az düzeyde olmasını öngörmektedir. Böylelikle, verginin gerçek yükü mükellefler üzerinde olanak ölçüsünde az hissedilebilir şekilde dağılmış olacaktır.³⁰

Kanun koyucu, ekonomik, kültürel, sosyal ve sağlık reformları ile vergi tekniğine ilişkin kolaylaştırıcı sebeplerden dolayı eşitlik ilkesine istisnalar getirebilir. Bu istisnalar, anayasanın diğer kurallarıyla da ilişkili ise eşitlik ilkesinden sapmalar geçerli sayılabilir.³¹

Açıklamalar doğrultusunda kanun koyucunun yani TBMM'nin uygulanacak genellikle ekonomi veya siyasi politikalar için istisnalarda bulunması eşitlik ilkesinde sapmalar meydana getirecektir. Aynı şekilde bu eşitliği devam ettirecek karar organı yine yasama organı olarak TBMM'ye ait olması eşitlik ilkesinde düşündürücü bir anlayış getirmektedir.

1.3.3. İktisadilik İlkesi

Vergilendirmede iktisadilik ilkesi, vergileme yapılırken yapılan harcamaların mümkün olduğunca düşük olmasını ve vergilerin iktisadi hayatın işleyişini etkilememesini ifade eder. Vergilemenin maliyetinin düşük olması, alınan vergilerin büyük bir çoğunluğunun devlet hazinesine girmesini sağlamakla mümkün olur.³² "Tasarruf" ilkesi de denilen bu ilkeye göre; yükümlülerin ödediği vergi ile devlet hazinesinin elde ettiği tutar arasında mümkün olduğu kadar az fark olmalıdır.³³ Yani; mükellefin veya bireylerin ödedikleri para ile hazineye giden para miktarı arasındaki farkın en az olmasını ifade eder.³⁴

Böylece hazineye giren paranın en düşük maliyetlerle tahsilatı planlanmakta ve en yüksek hâsılat seviyesine ulaşılmaya çalışılmaktadır. Aslında bu ilkeyle yapılmak istenen israfların engellenmesi ve elde edilen kaynakların yüksek verimlilik çerçevesi içerisinde ekonomiye katmak istenmesidir.

³⁰ Akdoğan(b), a.g.e., s.200

³¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013, s.41

³² Pehlivan, a.g.e., s.146

³³ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, a.g.e., s.239

³⁴ Sayar, a.g.e., s.99

Vergilemede iktisadilik ilkesine göre, bir vergi sisteminin ortaya konabilmesi ve unsurlarının teknik biçimlendirilmesinde, vergi idaresinin ve bütün mükelleflerin tarh, tahsil ve kontrolden doğan giderleri, mümkün olduğu ölçüde düşük seviyede tutularak ayarlanması gerekmektedir.³⁵

1.3.4. Mali Güç İlkesi

Vergi ödeme gücü kavramı, kişinin kendisinin ve ailesinin yaşamının sürdürebileceği asgari geçim tutarına yetecek gelir seviyesinin üstündeki kısmı ifade etmektedir. Bu ödeme gücüne ulaşmak istenmesinin asıl amacı, gerek vergi yükünün adil dağıtılması gerekse gelir dağılımında adaletin sağlanmasıdır.³⁶ Ekonomik güce göre vergilendirmede bireylerin mali ve sosyal durumları göz önünde tutularak vergilendirme yapılmaktadır. Böylelikle toplum içerisinde vergi yükünün adil ve dengeli bir şekilde dağılması sağlanmaya çalışılmaktadır.³⁷

Bireylerin veya mükelleflerin gelir seviyeleri yükseldikçe ödeyecekleri vergi miktarları artacağından dolayı vergi yükleri de artacaktır. Bu durum, vergide eşitlik ve adalet ilkelerine dayandırılmakta ve sosyal devlet anlayışının bir gelişimi olarak anlaşılmaktadır.³⁸ Böylelikle bu durumdan da anlaşılacağı gibi mali güç ilkesinin geliri olmayandan veya ödeme gücü olmayandan hiç vergi alınmaması, az olandan az, geliri çok olandan ise çok vergi alınmasını ifade etmektedir. Bu doğrultuda bu ilkenin yerine getirilmesindeki en önemli noktası kişilerin veya mükelleflerin gelir, servet ve harcamalarının gerçeğe en uygun şekilde saptanmasıdır.³⁹

Uygulamadaki vergi yükümlülüğünün ölçütü sayılan mali güç, ekonomik değer seviyesine göre birey ve kuruluşların yükümlülüğünü ortaya koyar. Kanun koyucu, bu vakiya göre vergi koyar, elindeki güç oranına göre değişik tedbir ve yöntemlerle vergilendirmeyi düzenler ve toplanmasını sağlar. Gelir çeşitlerinde vergi

³⁵ Fritz Neumark, **Vergi Politikası**, (Çev: İclal CANKOREL), İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü No: 2090/357/53, İstanbul, 1975, s. 404

³⁶ Fatih Saraçoğlu, **Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 40. Seri, 2001, s.2

³⁷ Yavuz Atar, **Vergi Hukuku**, Mimoza Yayınları, Konya, 2001, s.26

³⁸ Erdal Sönmez, Garip Ayaz, **Vergi Yargısı**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999, s.5

³⁹ Tamer Budak, **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s.8

oranları, vergi dilimleri, bağışıklık ve indirimler bu oranlar gözetilerek kurallaştırılır.⁴⁰

1.3.5. Adalet İlkesi

Bir ülkede demokrasinin ve adaletin gelişmesinin ilk koşulu adil bir vergi düzenleme yolunun hâkim kılınmasıdır. Vergi adaletinin temin edilmesinde devlet, yüklenmiş olduğu görevleri yerine getirebilmek için doğal olarak ülke toprakları üzerinde ikamet eden belli ölçülere göre vergi toplamak zorundadır.⁴¹ Vergisel adaleti, bireylerin vergi ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi biçiminde de ele alınabileceği gibi, sosyo-ekonomik düzenlemelere de imkân sağlayabilecek bir düzenlemenin sağlanması olarak da değerlendirilebilir.⁴²

Vergisel adalet ilkesi, eşitlik ilkesi ve mali güce göre vergilendirme ilkelerinin bir araya gelmesiyle oluşturulmuştur. Ekonomik güce göre vergilendirme ilkesi dikey boyutunu oluştururken, eşitlik ilkesi ise adalet ilkesinin yatay boyutunu oluşturur. Adalet ilkesi bu şekilde, yatay adalet ve dikey adalet kavramları ile açıklanabilir.⁴³

Dikey adalet; vergi ödeme gücü aynı olmayanların siyasal değer yargılarına göre farklı seviyede vergi ödemesini gerektirir. Bir başka deyişle gelir, servet ya da harcama durumu aynı olmayanlar, toplumca genel kabul gören bir düzeye göre farklı vergi ödeyecek olmalarıdır. Yatay adalet; aynı vergi ödeme gücüne (gelir, servet, harcama) sahip olanların aynı oranda veya miktarda vergi vermesi olarak anlaşılabilir.⁴⁴

Vergi adaletine elverişli bir vergi yöntemi, diğer manada gelir ve servetlerin dağılımına etki etmekte, sosyal devletin sosyal adaletinin sağlanmasında etkin bir

⁴⁰**Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi**, Takav Matbaacılık Yayıncılık, Ankara, 2001, Sayı: 25, Cilt: 1, s.403, http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/kararlar_dergisi/kd_25.pdf , **adresinden 16 Şubat 2014 tarihinde alınmıştır.**

⁴¹Özden Düzgün, ”**Vergilendirmede Adalet-Eşitlik İlkeleri ve İlişkili Kavramlar**”, 10.08.2006, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ozden/003/>, **adresinden 8 Kasım 2013 tarihinde alınmıştır.**

⁴² Işık, Karayılmazlar, Organ, Işık; a.g.e., s.125

⁴³ Şafak Ertan Çomaklı, Mehmet Gödekli; **Vergilemede Anayasal Prensipler**, Savaş Kitap ve Yayınevi, Erzurum, 2011, s.57

⁴⁴Ömer Faruk Batirel, **Kamu Maliyesi ve Yönetimi**, İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007, s.86-87

araç olmaktadır.⁴⁵ Bu araçların en etkin ve yerinde kullanımını doğrultusunda vergi adaletinin ve aslında ülke halkı arasında sağlanacak olan gelir düzeyindeki adaletin büyük bir kısmı halledilmiş olacaktır.

1.3.6. Belirlilik (Kesinlik) İlkesi

‘‘Kesinlik’’ adı da verilen bu ilke, ödenmesi gereken vergi miktarının, vakti geldiğinde ve ödenme şeklinin mutlak ve açık olarak yükümlü tarafından bilinmesi gerektiğini anlatmaktadır. Özellikle miktarının belli olmaması ve ödenmesi gereken bir vergi, vergi mükelleflerini devamlı olarak bir belirsizlik içine sokar.⁴⁶

Belirlilik (kesinlik) ilkesinin meydana gelmesi; idari personelin kendini geliştirmiş ve ahlaklı bireylerden oluşması ile vergi sistemi ve münferit vergilerin açık olması, vergi kanunlarında kullanılan açıklamaların anlaşılır olmasıdır. Bunun yanı sıra vergi tutarlarının verileceği tarih ve yer ile borcun miktarının herhangi bir yanlış anlamaya sebep olmayacak şekilde açık ve mutlak bir şekilde bilinmesi, vergi kanun ve nizamları ile ilgili yeterli açıklamaların yapılması gibi koşullara bağlıdır.⁴⁷

Elde edilen bilgilere göre bu vergileme ilkesinin 2 amacı olduğu dile getirilebilir. Bunlardan birincisi idari personel açısından oluşturulacak ve çalışılacak bireylerin dikkatli ve seri olması gerektiğini göstermektedir. İkinci ve asıl amacı ise mükelleflere vergi ödemesi veya vergi yükümlülüğü hususunun keyfi bir uygulama olmadığını, herkesin istediği oranda, istediği zaman ve türde vergi yükümlülüğünü yerine getiremeyeceğinin mesajı verilmek istenmektedir.

Bu nedenle; her mükellefe yüklenen verginin türü ve miktarı kesin ve belirli olmalı, yani keyfi olmamalıdır.⁴⁸ Mükelleflerin hangi muameleler nedeniyle, ne zaman, nerede, ne şekilde ve ne kadar vergi ödeyeceklerini bilmelerinin gerekliliği vurgulanmaktadır.⁴⁹ Bu şekilde yapılması doğrultusunda mükelleflerin bilgisi artacak, devlete karşı olan güven zedelenmesi meydana gelmeyecek ve tahsilâta meydana gelecek kayıplar da bu belirlilik ve kesinlikler çerçevesinde en az seviyeye indirilmiş olacaktır.

⁴⁵ İlhan Özer, **Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**, Doğan Basımevi, Ankara, 1977, s.74

⁴⁶ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, a.g.e., s.237

⁴⁷ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993, s.207

⁴⁸ Sayar, a.g.e., s.98

⁴⁹ Fatih Saraçoğlu, ‘‘Bütçe Kanunu ile Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılabilir Mi?’’, **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, s.4, <http://iibfdergisi.gazi.edu.tr/index.php/iibfdergisi/article/view/356> , adresinden 16 Kasım 2013 tarihinde alınmıştır.

İlkenin bireylerin normal yaşamlarını sürdürebilmeleri ve geleceğe güven ve huzurla bakmak açısından olmazsa olmaz bir gereklilik olduğunu önemle belirtilmiştir. Bireyler sürekli olarak kendilerine yüklenen mali yükümlülükler mevzusunda önceden bilgilendirilmek, yaşam şekillerini ve geçim koşullarını buna göre tasarlama gerekliliği duymaktadırlar. Yaşamlarını güven içinde devam ettirebilmek ve bu konuda devletin kendileri ile beraber olduğunu bilmek, bireyler için huzur verici olacaktır. Hiç kimse, gelecekte muayyen olmayan ekonomik yükümlülüklerle karşı karşıya kalmak ve bu nedenle tedirgin ve huzursuz bir yaşam sürdürmek istemez. Bundan dolayı vergilendirmede belirlilik ilkesi toplumu oluşturan kişiler bakımından belki de en önemli vergilendirme ilkelerinden biridir.⁵⁰

1.3.7. Etkinlik (Verimlilik) İlkesi

Bilindiği üzere devletin vergiyi kamu harcamalarının finansmanını sağlanması için topladığı en önemli sebeplerden biridir. Etkinlik (verimlilik) ilkesinin de temel amacı toplanan vergilerin en etkili yani en iktisatlı şekilde kamu ihtiyaçlarının giderilmesi konusunda bu etkinliğin sağlanmasıdır. İktisadilik ilkesiyle de bağlaştırılacak olunursa toplanan vergilerin maliyetinin en düşük seviyede yapılması ve toplandıktan sonra ise etkinlik ilkesine göre en uygun şekilde kıt kaynaklarla maksimum toplum ihtiyaçlarını karşılamayı hedeflemektedir.

Ekonomik etkinlik oluşturulacak olan vergi sistemlerinin o periyot içerisinde veya dönemin ekonomik şartlara ve ihtiyaçlara uygun bir biçimde düzenlenmesiyle meydana gelen bu görüşlerin oluşturduğu bir kuraldır. Bu kurala göre vergi sistemleri, içinde olunan ekonomik duruma, gerekli etkiyi sağlayacak biçimde düzenlenmelidir. Bu ilkeye göre vergilerle iktisadi kalkınmaya elverişli faaliyetler teşvik edilip, verim elde edilmeyen faaliyetler caydırılmalıdır.⁵¹

Vergilemede etkinlik (verimlilik) kavramı, verginin bireyler bakımından meydana getirdiği yük ile iç içe bir bağlantı söz konusudur. Ödenen her verginin bireylerin harcadığı yani satın alma gücünün bir kısmını aktarması anlamına gelmekte, bu durum ise bireylerin refah seviyelerinde bir düşüklüğe sebebiyet

⁵⁰Tolunay Özçelik, **Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilendirme İlkeleri**, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Konya, 2008, s.39

⁵¹ Gökbnar, a.g.m., s.8

vermektedir.⁵² Devletin vergileri verimli ve etkin kullanamaması sonucunda vergi oranlarında ve miktarlarında yükselmeler olacağından vergiden kaçınmalara, vergi kaçakçılıklarının artmasına ve refah kayıplarını meydana getirecek olup, bireyler açısından bu gibi durumların daha da çoğalmasını engelleyemeyecektir.

Bundan dolayı vergilerin etkin kullanımı ve verimli olarak ekonomiye aktarılması devletler içinde yaşayan mükellef ve insanların refah seviyelerinin yükselmesini sağlayacaktır. Öte yandan vergiden kaçınmalar ve vergi kaçakçılıkları işlenmeyecek ve tahsilâta da sorunlar yaşanmayacağından dolayı özellikle şu an devletin kaçakçılıkla mücadeleyle ilgili kullandığı dolaylı vergilere başvurmak zorunda da kalmayacaktır.

Bu bağlamda vergi sistemlerinin verimlilik kuralına göre işlemesi engellememeli veya söz konusu kurala göre büyüklüğünü ve gelişme eğilimini olumsuz etkilememelidir. Vergi sistemi ekonominin ulusal amaçları doğrultusunda mükelleflerin yatırım cesaretini kırmamalı, ulusal firmaların diğer ülke firmalarına karşı rekabet şansına katkıda bulunmalı ve özel sektörün avantajına olan durum diğerlerinin dezavantajına göre düzenlenmemelidir. Bu durum dışında yapılacak olan bir düzenleme hem diğer sektörlerle zarar verir hem de genelde tüm ekonomi açısından kaynakların ekonomik ve etkinlik ilkesine uygun olmayan şekilde dağılmasına neden olur.⁵³

Bu ilkeyi etkin bir biçimde gerçekleştirebilmek için aynı zamanda etkin bir vergi yönetimi gerekmektedir. Oluşturulacak vergi yönetiminde meydana gelecek aksamalar kamusal malların finansmanında da aksaklıklara neden olur. Bunun neticesinde devlet yürüttüğü kamu harcamalarını vergi dışı kaynaklarla finanse etmek durumunda kalabilir. Örneğin; borçlanma veya para basımına başvurabilir.⁵⁴

1.3.8. Kanunilik (Anayasalık) İlkesi

Yasaların oluşturulmasının temel nedeni olan toplumun yaşam standartlarının güvence altına alınmasıdır. Bu yasaların yaptırım gücünü ifade eden kanunilik ilkesi, işlenecek olan suçlara karşı verilecek cezanın ağır ve caydırıcı olması gerektiğini ifade etmeye çalışmaktadır. Bu şekilde oluşturulacak kanunlarla

⁵² Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayınevi, Ankara, 2012, s.322

⁵³ İsa Sağbaş, **Vergi Teorisi Ders Notları**, Ece Matbaası, Ankara, 2007, s.194

⁵⁴ Cengizhan Doğruyol, **Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2012, s.336

toplum içi düzenin sağlanması hedeflenmektedir. Yasallık ilkesi, vergi ve benzeri mali mükellefiyetlerle ilgili düzenlemelerin halkın rızasına uygun tarzda, halkın seçtiği temsilcilerinden oluşan yasama organı tarafından belirgin, kesin, açık ve anlaşılır bir biçimde gerçekleştirilmesini göz önünde bulundurarak hukukun üstünlüğü güvencesini hissettirir.⁵⁵

Bu bağlamda, verginin yasallığı prensibinin açılımında, vergileme yönünden yasayla belirlenmesi gereken unsurların neler olduğu, diğer bir ifade ile kanunsuz vergi olmaz ilkesi çerçevesinde nelerin mutlak olarak yasayla belirlenmesi gerektiği sorunu gündeme gelmektedir. Bu problem verginin yasallığı ilkesinin nelerden oluştuğunu, daha doğrusu bir verginin yasayla konulmuş sayılabilmesi için soyut vergi kuralının içermesi gereken unsurların neler olduğunu ifade eder.⁵⁶

Mali bir vatandaşlık görevi olarak görülen ve anayasal güvence altına alınan vergi, resim, harç vb. yükümlüklerin sadece kanun koyucu tarafından konulmasını, değiştirilmesini veya kaldırılmasını ifade etmektedir. Bu konuda yapılacak değişimlerin yasama ve idari organların yetkili olamayacağı da vurgulanmaktadır.⁵⁷

Daha önce de belirtmiş olduğumuz gibi vergiler güçlerini kanunlardan almaktadır. Bu konudaki en geniş verginin kanuniliği ilkesi 1982 Anayasası'nın temel haklar ve ödevler kısmının siyasal haklar ve ödevler ile ilgili 4. bölümünde 73. maddenin 3. fıkrasında;“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

“Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir.” ifadesinde yer alan bu koşullar vergiler üzerindeki korumanın ne kadar yüksek olduğunu ifade etmektedir. Bu madde verginin keyfi uygulamalara alet edilemez olduğu, takdir yetkisine müsaade etmeden yapılacak uygulamaların da bir sınır çerçevesinde

⁵⁵ Ersen Öz, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Yayınevi, Ankara, 2004, s.76

⁵⁶ Tahir Erdem, **İdari İşlem Kuramı Açısından Tarh İşlemi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006, s.6

⁵⁷ Osman Sariaslan, **Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergilendirme İlkeleri**, 03.10.2012, s.2, <http://www.vmhk.org.tr/?p=4474> adresinden 4 Ekim 2013 tarihinde alınmıştır.

gerçekleştirilebileceğini bunun dışındaki bütün işlemlere kanunun belirttiği sınırlar dışına çıkılamayacağını ifade etmektedir.

1.4. VERGİLENDİRME SÜRECİ

Vergilendirme süreciyle ilgili genel bir tanım yapacak olursak; esasen vergi idaresi ile mükellefler arasındaki sürecin başlaması anlamına gelmektedir. Yani vergiyi doğuracak olaya konu olan işlevin meydana gelmesini ifade etmektedir. Bunun yanı sıra vergiyi doğuran olayın ardından başlayan ve süre gelen '4T' olarak da ifade edilen vergileme sürecinin devamı şeklinde ortaya çıkmaktadır. 4T olarak belirtilen ifade ise bize verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarını ifade eder.

1.4.1. Verginin Tarh İşlemi

Vergi Usul Kanunu madde 20'ye göre verginin tarhı, vergi alacağıının, vergi yasalarında gösterilen oran ve matrahlardan üzerinden elde edilen, vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari yöntemdir. Buna göre, verginin tarh işlemi, idari işlem olarak vergi alacağıının tespit edilme işlemidir.⁵⁸

Vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu konumunda bulunan kişilerin vergiyi doğuran olayla birlikte başlayarak mevcut matrahlarla, matraha konu olan çeşitli vergi oranlarıyla birlikte verginin somut olarak hesaplanarak saptanması işlemi vergi tarhı olarak adlandırılmaktadır.⁵⁹

Vergilemede tarh işleminin tanımlarından da anlaşılacağı üzere; gelir elde etmiş olan mükelleflerin belirli bir zaman diliminde elde etmiş oldukları bu gelirlerin net olarak toplanmasıyla matrahın elde edilmektedir. Belirlenen matrah üzerinden daha önce belirlenen oranlar uygulanarak ödenecek olan verginin vergi dairesi tarafından hesaplanması anlamına gelmektedir. Verginin tarh işleminin çeşitli yollarla yapılması mümkündür. Bu yol veya yöntemleri kısaca şöyle sıralayabiliriz;

Beyana Dayalı Tarh

İkmalen Tarh

⁵⁸ Mahmut Kalenderoğlu, **Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, s.34

⁵⁹ Uğur Tülü, **Türk Vergi Hukukunda Re'sen Tarh**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006, s.6

Re'sen Tarh

İdarece Tarh

şeklinde sıralayabilir ve kısaca açıklayabiliriz.

1.4.1.1. Beyana Dayalı Tarh

Adından da anlaşılacağı üzere beyana dayalı vergi tarhı vergi sorumlusu veya mükellefinin vergilendirmeye ilgili belgelerin doldurularak ve vergi matrahını belirten diğer bilgi ve belgelerin vergi dairesine bildirilmesi işlemidir. Vergi dairesi mükellef tarafından kendine verilen beyannameye göre vergi tarhını gerçekleştirir. Beyan sistemi, geliri elde eden mükelleflerin kendi matrahlarını daha iyi bildiklerinden beyanın daha kolay yapılacağına düşüncesine dayanmaktadır. Uygulanan bu işleme göre vergi idaresi ve görevlilerinin müdahalesi olmaksızın, mükelleflerin yasalarda belirlenen matrah tespitine dayanarak hesaplanması sonucu kendi imzalarının da bulunduğu beyanname usulüne göre vermeleri normal kabul edilmektedir. Diğer bir ifadeyle, beyana dayanan tarh mükellef beyanının esas alınması ve beyan edilen tutar ve ögelerden tarh işleminin yapılmasını öngörmektedir.⁶⁰

Beyan usulüne göre yapılan gelir, kurumlar, veraset ve intikal, katma değer vergileri bu yöntemle yapılan tarhiyata birer örnektir. Beyana dayalı tarhta, mükellef ya da sorumlunun, vergi idaresine beyanname ile yazılı bir şekilde bildirdiği verginin matrahı ve vergilendirme yapılacak diğer bilgiler esas alınarak vergi yasalarıyla belirlenmiş oranlar üzerinden vergi tarhiyatı yapılır.⁶¹

Mükelleflerin kendilerinin veya vergi sorumlusunun beyan ettiği miktar ve matrahlar üzerinden hesaplandığından dolayı herhangi bir itiraz ve dava yolu bulunmamaktadır. Ancak bu konu ile ilgili yapılan hata veya hatalar neticesinde itiraz edilerek yapılan hatanın giderilmesi istenebilir. Aynı zamanda beyanda bulunulan miktar veya matrahla ilgili olarak vergi dairesi tarafından incelemeler yapılarak verilen beyanın doğruluğu kanıtlanması istenebilir.

Beyan edilen vergi ile ilgili düzenlenen tahakkuk fişinden dolayı mükellefe tekrardan tarhiyatın yapıldığına dair bir bildirim yapılmasına gerek yoktur. Böylece

⁶⁰ Adil Nas, "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 61, Sayı: 4, 2012, s.1308

⁶¹ Tülü, a.g.t., s.10

beyana dayalı vergilerde, itiraz edilememe kuralının bir neticesi olarak, tarh ve tahakkuk aşamaları bir arada gerçekleşir. Eğer mükelleflerin beyan ettikleri gelir ile ilgili emin olmadıkları bir durum varsa, dava hakkını saklı tutmak amacıyla beyannamelerini şerh düşerek (ihtirazi kayıt) verebilirler.⁶²

Beyan usulü, verginin ödeme gücüne göre yapılmasını en iyi sağlayabilen ve bundan dolayı vergilemede adalet ilkesinin gerçekleşmesi açısından yeterli bir denetim sisteminin var olması şartıyla en verimli sonuçları veren yöntemdir. Bu nedenle beyan usulünde, mükellef veya sorumlunun beyanı esas olmakla birlikte, vergi idaresine yükümlünün verdiği beyanın doğruluğunu denetleme yetkisi verilmiştir. Matrahın hiç bildirilmemesi veya eksik bildirilmesi halinde idare gerçek matrahı kendisi belirler. Artık bu noktadan sonra vergi ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilecektir.⁶³

1.4.1.2. İkmalen Tarh

İkmal etmek kelimesinin ifade ettiği anlamla paralellik gösteren ve eksik olan bir şeyi tamamlama, noksanı giderme anlamları içeren ikmalen kelimesi burada da eksik verginin tamamlanması anlamında kullanılmaktadır.

Tarh edilmiş olan bir vergi matrahının hesaplandığı defter, belge ve kayıtlara dayanılarak yapılan incelemeler sonucu daha önce tarh edilmiş olan vergiye kanuni oranlar üzerinden ek matrah farkının tespit edilmesidir. Yapılacak incelemeler neticesinde bu belge veya kayıtlara göre beyan dışı bırakıldığı anlaşılan matrah farkından yapılacak tarh işlemi uygulamasıdır.⁶⁴

İfadeden de anlaşılacağı üzere ikmalen tarh işleminin gerçekleşmesi için daha öncede bir tarh işleminin yapılmış olması ve bunun üzerine belgelere dayanılarak eksiklerin bulunması sonucu ilave matrah veya matrah farkının olması anlamına gelmektedir. Örneğin; yapılan harcamaların yüksek, eksik veya kanunun belirlediği sınırlar dışında gösterilmesi ile defter ve belgelerde beyan edilecek tutarların eksik veya hiç beyan edilmemesi gibi unsurlar ikmalen vergi tarhiyatının

⁶² Gökçe Kafkas Durmuş, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Borcu ile Cezalarını Ortadan Kaldıran veya Hafifleten Nedenler: Vergi Affı Uygulaması**, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2013, s.11

⁶³ Tülü, a.g.t., s.11

⁶⁴ Akif Erginay(b), **Vergi Hukuku İlkeler – Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi**, Savaş Yayınları, Ankara, 1995, s.82

yapılacağı durumlar arasında gösterilebilir. Böylelikle ikmalen tarhiyatının yapılabilmesi için; daha önce, her ne şekilde olursa olsun bir tarhiyat yapılmış olması ile ikmalen yapılacak tarhiyatta matrah veya matrah farkının defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilmesi gerekmektedir

İkmalen matrah veya vergi tarhiyatını, matrahın re'sen takdiri ve verginin re'sen tarhından ayıran en önemli özelliği, çıkacak olan matrah veya matrah farkının defter, kayıt veya belgelerle net ve kesin bir şekilde ortaya çıkarılabilmesi ya da yasal ölçülerin doğru bir biçimde uygulanarak matrah farkının saptanabiliyor olmasıdır. Diğer bir ifadeyle, ikmalen tarh kanıt içeriği bulunan belgelere dayanır.⁶⁵

1.4.1.3. Re'sen Tarh

Re'sen tarh işlemi matrahı belirleyecek olan belgelerin, evrakların veya dokümanların eksik olması yani matrahı belirleyemeyecek seviyede olması durumlarında idarenin takdiri üzerine belirlenen matrah ve tarh edilme şeklidir.

Vergi matrahının maddi delillere, yasal ölçülere dayanılarak kısmen ya da tamamen ortaya çıkarılmasına imkân vermeyen durumlarda ve verilmesi gereken beyannamenin zamanında verilememesi gibi bir kısım yasal koşullar gerçekleştiğinde matrah idare tarafından belirlenip re'sen vergi tarhı gerçekleştirilir.⁶⁶

Bu şartlarda re'sen tarh ortaya çıkma sebeplerini şöyle sıralanabilir;

Vergi beyannamesinin verilmesi gereken yasal süre içerisinde veya daha sonra tanınan ek süre geçtiği halde verilmemesi,

Vergi beyannamesi tanınan yasal süreler içerisinde verilmesine rağmen beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgilerin olmaması,

Bu kanuna göre tutulması veya tasdik edilmemesi zorunlu defter veya kayıtların vergi incelemesi yapmaya yetkililerine ibraz edilmemesi,

Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru veya kesin olarak tespitine imkân vermeyecek seviyede noksan, usulsüz veya karışık olması netice olarak belgelendirme imkânı bulunmaması,

⁶⁵Mehmet Küçükkaya, **Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul, 2008, s.134

⁶⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.98

Götürü gider usulüne göre vergilendirilen zirai kazançların, vergi incelemeleri sırasında giderlerini belgelendirememesi,

Tutulması zorunlu olan defter veya verilen beyannamelerin gerçekleri yansıtmadığına dair delil bulunması,

Vergi müfettişlerinin yapılan incelemelerde, mükellefler yaptıkları harcama ve birikimlerinin vergisinin ödenmiş olduğunu veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağladıklarını kanıtlayamazsa, bu harcama ve tasarrufların yapıldığı dönemde elde edilmiş ve vergisi ödenmemiş kazanç olarak dönem matrahının eklenmesi,

Meslek mensupları tarafından imzalatırılması gereken beyanname ve ekleri imzalatırılmaması veya tasdik kapsamına alınan mevzularda yeminli mali müşavir tasdik raporu zamanında sunmaması halinde vergi re'sen tarh edilir.⁶⁷

Re'sen vergi tarhının yapılmasına karar verildikten sonra yasal koşullar çerçevesinde matrah ya takdir komisyonunca saptanır; ya da vergi inceleme elemanının raporunda belirttiği miktar re'sen takdir olunmuş matrah sayılır. Re'sen vergi tarhının yanı sıra ilgili hükümler doğrultusunda ayrıca ceza da kesilir. İkmalen tarhiyatta olduğu gibi verginin re'sen tarh edilmesi işleminde vergi idaresi sorumluluk aldığından, tarh işleminin beyan yanlışlığı ve eksikliğinden dolayı kendiliğinden tahakkuku esas geçerli değildir. Yapılan re'sen tarhiyatta, mükellefin dava hakkını kullanabilmesi için ihbarname ile tebliğ edilir.⁶⁸

Düzenlenen bir inceleme raporunda ana hatlarıyla; beyan dışı bırakılan kazanç, bunun üzerinden hesaplanan vergi ve cezaya yer verilir. Re'sen tarh sebeplerinin varlığı iki kat birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesiyle sonuçlandırılır.⁶⁹

1.4.1.4. İdarece Tarh

İdarece tarh; ikmalen ve re'sen tarhı dışında kalan durumlarda, yükümlülerin verginin tarh için vergi kanunlar ile belirlenen süreler içerisinde başvurmamaları veya aynı kanunlarla kendilerine yüklenen zorunlulukları yerine getirmemeleri nedeniyle, zamanında hesaplanamayan verginin kanunen belirlenen

⁶⁷ Ahmet Tekin, **Vergi Hukuku**, Meta Basım Matbaacılık Hizmetleri, İzmir, 2012, s.38

⁶⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.98

⁶⁹ Tekin, a.g.e., s.38

matrahlar üzerinden idarece hesaplanmasıdır. Yapılan bu hesaplamalarda idarece tarh işleminin matrahını belirlemede kanunlarda geçen tutarlar üzerinden yapılmaktadır. Vergi idaresi belirlenen bu hazır matrahlardan faydalanarak tarhiyat işlemini gerçekleştirmektedir.⁷⁰

Örneğin Gelir Vergisi Kanunu 64. maddede düzenlenen ‘‘diğer ücret’’ gelirleri ile ilgili olarak yapılan tarhiyat işlemi bu yöntemle yapılmaktadır. Bu şekildeki ücretliler içerisinde, kazançları basit usulde vergilendirilen ticaret erbabı yanında çalışanlar da yer almakta ve bu mükelleflere vergi karnesi almaları zorunlu hale getirilmiştir. Ayrıca, basit usulde vergilemeye tabi ticari kazanç sahibi mükellefler de, yanında çalıştırdığı hizmet erbabının vergi karnesi edinmesinden ve vergisini ödemesini sağlama zorunluluğu bulunmaktadır. Bu işlemi gerçekleştirmeyen mükelleflere, işçilerden alınmayan vergi ve vergi cezası, kendisinden idarece tarh yoluyla alınır.⁷¹

Bu kapsamda, idarece vergi tarhının yapılabilmesi için gerekli şartların sağlanması gerekmektedir. Bunların en önemlisi mevzu olan vergi matrahının konu itibariyle hiçbir şekilde ikmalen veya re’sen vergi tarhı kapsamına girmemesi gerekmektedir. Bu kapsamlar içerisinde yer alan vergi matrahlarına idarece vergi tarhı uygulanamaz.

Emlak vergilerinde de idarece tarh yönteminin uygulanması söz konusudur. Mükellefler verilen kanuni ve ek sürelerin geçmesine rağmen emlak vergisi bildirimini yapmamalarına karşı vergi bu kanun hükümlerine göre idarece tarh edilmektedir.⁷² Bu ise idarece vergi tarhiyatına konu olacak vergi matrahlarının başında gelmekte ve en iyi örnek olarak gösterilebilmektedir.

1.4.2. Tebliğ İşlemi

Tebliğ ifadesi kelime anlamı itibariyle bir şeyin ulaşması gereken yerlere bildirilmesi ve bilgilendirilmesi anlamına geldiğini söyleyebiliriz. Vergilendirme sürecinde tebliğ işlemi ise tarh işlemi yapıldıktan sonra işleme giren bir diğer aşama olarak ifade edilmektedir.

⁷⁰ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, a.g.e., s.166

⁷¹ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s.80-81

⁷² Bilici, a.g.e., s.81

Vergilendirmeye ilgili yapılan işlemler hakkında, vergi mükellefi, vergi sorumlusu veya yükümlülerinin bilgilendirilmesi işlemidir. Vergilendirme sürecinde bir tarafta yer alan vergi dairesinin tarh işlemini hesapladıktan sonra bu işlemin sorumlusu olan mükellef veya yükümlülerin haberdar edilme işlemidir. Bu sebepten dolayı, vergilendirmeyi ilgilendiren hüküm veya ifadeyi içeren hususlarda vergi dairesi tarafından vergi yükümlüsü veya mükelleflerine bildirmesine verginin tebliği denilmektedir.⁷³

Tarh işlemi gerçekleştirilen bir verginin tebliğ edilmesi yönünden yapılacak işlemin tebliğ sırası da bulunmaktadır. Bu sıralamada esas olarak, tebligatın konusunu meydana getiren yasal işlemlere karşı hukuki yollara başvurabilecek olan şahıslara bildirilmesi gereklidir. Vergi Usul Hukuku Md. 94 göre tebliğ; mükelleflere, bunların yasal temsilcilerine, genel vekillerine veya vergi cezası kesilmiş kişilere tebligat yapılır.⁷⁴

Yapılması planlanan tebligat işleminin daha önceden hangi konuları içerdiğinin yani hangi durumlarda yapılacağıın önceden belirlenmesi de önemlidir. Bilgilendirmenin tamamen vergi ile ilgili mi olacağı yoksa belirli hususlar da mı bilgilendirme gerçekleştirileceği hususunun belirlenmesi gerekmektedir. Bildirilen bu belge ve yazıların bir önem ifade edebilmesi için, alakalı kişilere tebliğ edilmesi gerekir. Bu biçimde tebliğ edilecek belge ve yazılara model olarak;

Ceza ve vergi ihbarnameleri,

Bazı konulardaki takdir kararları,

Yargı kararlarıyla hazırlanan ödeme ihbarnameleri,

Ödeme talimatları,

V.U.K. nun 30/2 ncu maddesi hükmüne göre takdir komisyonu tarafından mükellefe gönderilen yazılar,

Düzeltilme isteklerinin reddedilmesine ilişkin yazılar,

Mahsup sonucunda oluşan alacak fazlasını içeren yazılar,

İnceleme konusunu içeren, incelemeye yetkili olan kişilerin çıkaracakları yazılar gösterilebilir.⁷⁵

⁷³ Pehlivan, a.g.e., s.115

⁷⁴ Ahmet Ozansoy, "Vergi Hukukunda Tebligat Usulü", **İdari ve Mali Mevzuat Dergisi**, Sayı: 152, 2013, s.17

⁷⁵ Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu**, Ankara, 2009, s.171

Bu durumda mükelleflere de verginin, kanunda belirtilen şekil ve koşullara uygun bir şekilde tarh işleminin yapılıp yapılmadığını, hataların olup olmadığını inceleyebilmesi için kontrol hakkı ve fırsatının tanınması gerekmektedir. Bu şekilde yapılarak tarh işleminin sonuçlandırılmasının ardından verginin mükellefe bildirimini yapılması bu ihtiyaca binaen yapılmaktadır.⁷⁶ Tebliğ işleminin belirtilen kurallara uygun şekilde yapılması, mükellefiyetten doğan yükümlülüklerin sağlıklı olarak düzenlenmesi için tebliğe ilişkin belgelerin de sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilmesi açısından büyük önem arz etmekte ve bunun tam tersinin olması durumunda ise uyumsuzlukların doğabilmesi söz konusu olacaktır.⁷⁷

Tebliğlerin gerçekleştirilmesi ise çeşitli yollarla yapılmaktadır. Bunlar; posta yoluyla tebliğ, memur aracılığıyla tebliğ, ilan yoluyla tebliğ ve elektronik ortamda tebliğ olmak üzere 4'e ayrılır. Bunları kısaca şöyle açıklayabiliriz.

Posta Yoluyla Tebliğ: Mükellef veya yükümlülerine yapılacak olan tebliğ işleminin bireylerin adresleri bilinmesi doğrultusunda yapılacak olan bilgilendirme işleminin mükellef veya yükümlülerine posta yoluyla yapılmasıdır.

Memur Aracılığıyla Tebliğ: Maliye veya vergi idaresi tarafından acil görülen durumlarda bilgilendirme işleminin posta memuru dışında maliye veya vergi idaresi memurları tarafından yapılmasıdır.

İlan Yoluyla Tebliğ: Mükellefe ait hiçbir adresin bilinmemesi, verilen adresten taşınmış veya adresin yanlış verilmesi gibi çeşitli sebeplerden dolayı posta yolu ile tebligatın yapılamadığı durumlarda yapılmaktadır. Bunun yanı sıra asker, tutuklu, hükümlülere ve yabancı ülkelerde bulunanlara konsolosluk veya elçilikler aracılığı ile yapılacak olan tebligat işlemlerinin yapılamaması durumlarında ilan tebligat işlemine başvurulmaktadır.⁷⁸

Elektronik Ortamda Tebliğ: Yapılan diğer tebliğ işlemlerinin yanı sıra Maliye Bakanlığının hazırlamış olduğu elektronik altyapı sistemi doğrultusunda kurulan internet sitesinde veya elektronik posta yoluyla gönderilen mesajlarla gerçekleştirilmektedir.

⁷⁶ İbrahim Fazıl Pelin, **Finansal İlimi ve Finansal Kanunlar**, Birinci Kitap, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1945, s.242

⁷⁷ Sadık Kırbaş(a), **Vergi Hukuku – Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2006, s.104

⁷⁸ Mustafa Alpaslan, Mustafa Sakal, Vergi Usul Hukuku Uygulamasında Tebligat Usulleri ve Süreler, **Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Sayı: 520, 2008, s.8

1.4.3. Tahakkuk İşlemi

Tahakkuk aşaması vergilendirme sürecinin önemli aşamalarından biridir. Burada belirtilmesi gereken diğer önemli bir konu ise tahakkuk sürecinin diğer vergilendirme sistemleri içinde yer almadığıdır. Vergilendirme süreci dışında hukuki olarak herhangi bir idari işlem özelliği taşımayan bu aşama Türk Vergi Sisteminde oluşan vergi borcunun ödenecek pozisyona gelmesini ifade etmektedir.⁷⁹

Başka bir şekilde ifade edecek olursak verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen verginin ödenecek konuma ulaşmasıdır. Böylelikle tarh edilerek mükellefe tebliğ edilen vergiyle ilgili vergi borcuna ilişkin bilgi verilmiş olunur.⁸⁰ Verginin ödenmesinin ilk koşulları tarh ve tebliğdir; ancak verginin ödenebilmesi için dava açma sürecinin bitmiş olması veya dava açılmışsa bile açılan bu davanın bir karara bağlanmış olması gerekmektedir. Gerçeklik payının az olduğu bazı tarh ve tebliğlerin yanlış hesaplanmasından, vergi mükellefinin kendi hatalarından veya muafiyet ve istisna tanınan konularda yapılan yanlışlıklar ile çifte vergilendirmenin söz konusu olduğu durumlarda mükelleflerin tahsil yoluna başvurmaları doğru değildir. Bu gibi durumlarda mükelleflerin kendilerini savunabilmeleri için dava hakkının tanınması gerekmektedir. Tanınacak olan dava açma süresinin geçmesinden veya dava açılmışsa bunun karara bağlanmasından sonra verginin tahsil işlemine geçilebilir, başka bir ifadeyle vergi tahakkuk etmiş olur.⁸¹

Bazı durumlarda dava yolu kapatılmış çeşitli tarh ve tebliği gerçekleşen hususlar da bulunmaktadır. Bu husus örnek olarak beyana dayalı tarh işlemini gösterilebiliriz. Mükellefin kendi beyanı doğrultusunda idare tarafından gerçekleştirilen tarh işlemine dava açılmamaktadır. Bu hususta vergi, tarh edilip tahakkuk etmiş sayılır. Tarh edilen bu verginin tahakkuk aşamasına geçilmemesi için matrahın ihtirazi kayıt ile beyan edilmesi ve hata bulunması durumlarında dava açılabilir.⁸²

Açıklanan bu durumlar dışında diğer bir özel tahakkuk çeşidi konusu olarak ise tahakkuku tahsile bağlı olan vergiler de tahakkuk yöntemi olarak belirtilmektedir. Vergi Usul Kanunu 24. maddesine göre ‘mahiyetleri itibariyle tahakkuku tahsile

⁷⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.105

⁸⁰ Pehlivan, a.g.e., s.115

⁸¹ Erginay(b), a.g.e., s.89 – 90

⁸² Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, a.g.e., s.167 – 168

bağlı vergilerde, verginin tahsili tahakkuku da içine alır.” Bu tanım içerisinde yer alan bazı vergilerde tarh, tebliğ ve tahakkuk adımları söz konusu olmaktan çıkmakta, verginin tahsil edilmesi ile birlikte vergi borcu sona ermektedir. Örnek olarak; damga vergisinde, makbuz kesilmekle vergi hem tahakkuk etmiş hem de tahsil edilmiş olmaktadır.⁸³

1.4.4. Tahsil İşlemi

Verginin tahsil aşaması Vergi Usul Kanununun 23. maddesinde de ortaya konulduğu gibi ‘‘verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir.’’ İfadesiyle açıklık getirilmiştir. Bu ifadenin de anlaşılacağı gibi vergilendirme süreci bitirdikten hemen sonra son aşama olan tahsilât işleminin uygun bir şekilde yapılmasını anlatmaya çalışmaktadır. Bu konuda da uygun bir şekilde yapılması ifadesi kanuna uygunluğunu ortaya koymak için bir örnekle şöyle açıklayabiliriz. Örneğin; Kurumlar Vergisinin ödenmesinde iş merkezi veya kanuni merkezlerinde olması, Emlak Vergisinde arazi, arsa veya binanın bulunduğu yer, Gelir Vergisinde ise mükelleflerin ikamet adreslerindeki yerlerin vergi dairesi olarak belirlenmiştir.⁸⁴

Verginin tarhi ile hazinenin alacaklı duruma getirilerek vergi alacağı oluşturulup, mükellefe tebliğ edildikten sonra bu tebliğ döneminde verginin çeşitli temyiz veya itiraz evrelerinin bitmesi ile bu evreler için verilen sürelerin sona ererek tahakkuk etmesinden sonra kesinlik kazanması ve ödenmesi gereken aşamaya gelinmiş olmasıdır. Bu hususta geçerli olan normal kural, vergi borcunun ödenmesiyle ortadan kalkmasıdır.⁸⁵

Burada cezaların mevzuu olarak ortaya çıkmasının nedeni ise bu ödemelerin yapılıp yapılmamasıyla ilgilidir. Bu hususta devreye ödenmeyen vergi için tahsil edilme yollarına başvurulması girmektedir. Vergi dairesi tarafından tahsilât için gönderilen ödeme emrinden sonra da herhangi bir mali varlığı bildirimini veya ödeme yapılmaması durumunda hapis cezası, mal varlığına haciz, borca karşı alınan teminatların paraya çevrilerek verginin tahsil edilmesi ve işyerinin iflasının istenmesi gibi birçok yola başvurulmaktadır.

⁸³ Arslan, a.g.e., s.108

⁸⁴ Tekin, a.g.e., s.43

⁸⁵ Ahmet Topal, ‘‘Türkiye’de Bankaları Vergi Gelirlerine Katkılarının Değerlendirilmesi’’, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimler Enstitüsü, İşletme Eğitimi A.B.D., Ankara, 2009, s.14

Yukarıda da özetlendiği üzere bütün bunların yapılmasının nedeni kamu ihtiyaçlarının sıkıntıya uğramaması adına verilen hizmetlerin karşılığında verginin bir özelliği olan cebri yani zorunlu bir ödeme olması ilkesinin uygulanmasıdır. Zorunlu ödemeye dayanan ve tahsilâtında bu şekil cezalara başvurulmasının uygun olup olmadığı, ağırlığı ve niteliğinde farklı uygulamalara başvurulması gerektiği sürekli bir tartışma konusu olagelmiş ancak genellik ilkesine aykırılığı nedeniyle uygulanacak çözümlerle tahsilâtın genel itibariyle sorun olmaktan çıkarılmak istendiği aşikârdır.

1.5. VERGİ DENETİMİ

Vergi sistemlerinin düzenli işleyebilmesi için en gerekli şey denetim mekanizmasının uygulanmasıdır. Vergi denetimleri ile vergi kayıp, kaçakları ve işlenen vergi suçlarına kolaylıkla ulaşılabilir. Türk Vergi Sistemimizde de uygulanan vergi denetim yöntemleri ve vergi denetimi yapılırken başvuru yollarının açıklanmasında fayda vardır.

1.5.1. Vergi Denetim Yöntemleri

Türk Vergi Sistemimizde vergi denetimlerini gerçekleştirmek üzere görevlendirilen kurumların vergi denetimlerini gerçekleştirirken çok çeşitli yöntemler kullanılabilir. Bunlar; şekli ve maddi denetim, aralıksız ve örnekleme yoluyla denetim, ileriye doğru ve geriye doğru denetim ile doğrudan veya dolaylı denetim olarak kanıt toplamak amacıyla kullanılan yöntemlerdir.⁸⁶

1.5.1.1. Şekli ve Maddi Denetim

Şekli denetim, yapılan işlemlerin vergi kanunlarına uygunluk yönünden yerine getirilmesi gereken bir yükümlülüktür. Bu yükümlülük yapılan muhasebe ve bilanço kayıtlarındaki usul gerekliliği, mal veya hizmet tutarlarında yapılan işlemlerin doğruluğu ve belgelere dayanması, mizanlarda tutulması gereken kayıtların gerçekliği gibi kanunlarda belirtilen çeşitli zorunlulukların uygunluğunun denetlenmesidir.⁸⁷

Maddi denetim de işletmenin kendi bünyesinde bulundurduğu değerlerle ilgili ortaya çıkan değişikliklerin alım, satım veya tadilat işlemlerinin

⁸⁶ Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s.37

⁸⁷ Mevlüt Özer, Denetim, Özkan Matbaacılık, Ankara, 1997, s.307

gerçekleşmesinin muhasebe ve defter kayıtlarına doğru işlenmesini ifade etmektedir. Nitekim yapılacak muhasebe kayıtlarıyla bu işlemler çok düşük veya yüksek gösterilerek vergi kaybına sebebiyet verilebilir.⁸⁸

İki denetim şeklini birbirinden ayırmak mümkün olmayacağı gibi, birbirinden ayıran özellikler de bulunmaktadır. Şekli denetim yıl içerisinde yapılırken, maddi denetim ise yılsonunda yapılabilir sonucuna varılmaktadır.

1.5.1.2. Aralıksız ve Örneklemeye Yoluyla Denetim

Aralıksız denetim, küçük denetim alanlarında gerçekleştirilen ve belli bir vergi çeşidini, belirlenen bir dönem içerisinde gerçekleştirilen bütün işlem, kayıt ve defterlerin tamamının incelenmesi ifade etmektedir.⁸⁹

Örneklemeye yoluyla denetim, denetlenecek işletmenin incelenen kayıt, belge ve defterlerinin sayısının çok olmasından incelemeyi yapan görevli ve zamanın az olmasından kaynaklanan çeşitli sebeplerin göz önünde bulundurulmasıyla denetim işleminin bütün belgelerde değil de sadece aralarından bazıları seçilerek denetimin gerçekleştirilmesini anlamına gelmektedir.⁹⁰

1.5.1.3. İleriye Doğru ve Geriye Doğru Denetim

İleriye doğru denetimde incelenen esnasında belgelerden sırasıyla defterlere doğru ilerleyerek kayıtların incelenmesi yapılırken, geriye doğru denetimde ise ilk önce defterler incelenerek belgelerin doğruluğu tespit edilmeye çalışılmaktadır. Her iki denetim türünde de aynı sonuca varılmaya çalışıldığı aşikardır. Denetim için görevlendirilen memurların bulmak istedikleri aksaklığa göre ileriye veya geriye doğru denetim türlerinden birini kullanmaktadırlar.⁹¹

1.5.1.4. Doğrudan veya Dolaylı Denetim

Doğrudan denetimde muhasebe, defter ve belgelerde yapılan işlemler ayrı ayrı incelenmekte, bunun yanı sıra işletme kıymetlerinde gerçekleştirilen değişimleri

⁸⁸ Esin Güredin, **Denetim**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2000, s.99

⁸⁹ Abdullah Türk, **Elektronik Vergi Denetiminin Vergi Kaçırma Eğilimini Azaltmadaki Rolü ve Bir Araştırma**, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Kütahya, 2010, s.15

⁹⁰ Özer, a.g.e., s.305

⁹¹ Ergüder, a.g.e., s.102

ise yerinde görmek isteyerek muhasebe kayıtlarına doğru yansıtıldığını tek tek kontrol etmek yöntemiyle yapılan denetim türüdür.⁹²

Dolaylı denetimde kayıtları inceleyen görevlinin bütün kayıtların tamamını incelemesi yerine sadece aralarında ekonomik bir bağ bulunan işlemleri gözden geçirerek doğruluğunu ortaya çıkarmasıdır. Burada görevlinin hesaplar arasında gözden kaçırmaması muhtemel olabilecek bazı kayıtların da önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.⁹³

1.5.2. Vergi Denetiminde Başvurulan Yolları

Vergi denetim yöntemleri kullanılırken başvurulacak denetim yollarının bilinmesi gerekmektedir. Bunlar; yoklama, vergi incelemesi ve arama şeklinde VUK'da yer verilmiştir.

1.5.2.1. Yoklama

Yoklama VUK'da mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir(m.127). Gerçekleştirilecek olan bu yoklama işleminin ise Vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlarca yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları tarafından yapılabileceği de yine VUK belirtilmiştir(m.128).

Yoklama VUK tanımından yola çıkılacak olunursa, mükelleflerin işe başlama, işi bırakma, iş değişikliği, çalıştırılan işçi sayısı ve gösterilen işçilerin gerçekten çalışıp çalışmadığı ile gerçekliğinin sadece yoklama memurları tarafından gözlemlenerek iş yerinde veya ikamet adresinde yapılacak incelemelerle ortaya çıkarılabilen konularda başvurulacak denetim yöntemidir.⁹⁴ Burada amaç beyan usulüne göre verilen vergilerin bazen kayıp ve kaçaklarının bulunmasının verilen beyannamede tespit edilemediğinden işyerinde veya ikamet adresinde görülerek doğruluğunun ortaya konmasıdır.

⁹² Mübeyna Doğan, **Türkiye'de Vergi Denetiminin Mükellefler Üzerindeki Etkisi (Manisa İli Vergi Mükelleflerinin Denetime Bakışı Üzerine Bir Anket Çalışması)**, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2010, s.22

⁹³ Güredin, a.g.e., s.102

⁹⁴ Erkan Gürboğa, Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadelede Yoklamanın Önemi, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:191, Ankara, 2004, s.7

1.5.2.2. Vergi İncelemesi

Vergi incelemesi, içinde bulunulan hesap dönemi dahil olmak üzere geri dönük kapanmış olan ve tarhiyat zaman aşımını geçmeyen hesap dönemlerinin kayıtlarının incelendiği, bu dönemlere ait kayıp, kaçak, hata veya eksikliklerin belirlenmesine yönelik ortaya çıkacak olan ödenmemiş verginin ödenmesini sağlamak amacıyla yapılan vergi denetim yöntemidir.⁹⁵

Vergi incelemesinin amacı VUK'da ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve ödenmesini sağlamaktır(m.134). Vergi incelemesi yapacak olan görevliler yoklama yetkililerine göre üst düzey yetkililer olarak belirlenmiştir. Vergi incelemesi yapabilecekler kanunda vergi müfettişleri, müfettiş yardımcıları ile ilin en üst düzey mal memuru ve vergi dairesi müdürü tarafından yapılır(VUK m.135).

Vergi incelemesine tabi olanlar da yine VUK'da belirtilmiştir. Kanuna göre; kanunlarda tutulması zorunlu olarak belirtilmiş olan defter, hesap ve belgeleri ile bunlara ilişkin evrak ve vesikaları sağlamak ve vergi incelemesi yetkililerine karşı ibraz etmek zorundadırlar(VUK m.137)

1.5.2.3. Arama

Arama usulüne göre inceleme VUK'da ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabileceği şeklinde yer verilmiştir(m.142).

Belirtilen amaca ulaşmak amacıyla vergi incelemesinin neticelendirilmesi adına vergi mükellefi, sorumlusu veya vergi ile ilişkili kişilerin ikamet adreslerinde, iş yerlerinde veya ihbar edilen ve incelemede bulunan diğer meskenlerde vergi kaçırma eylemi teşkil edebilecek bilgi, belge veya kayıtlara el konulması suretiyle yapılan incelemeye arama usulü vergi denetim incelemesi adı verilmektedir.⁹⁶

Nitekim aramalı incelemenin yapılması için vergi incelemesinde görevli memurun arama yapılmasına karar vermiş olmasıyla ilgili sulh hakiminden izin istemesi ve sulh ceza hakiminin de ilgili yerlerde arama yapılmasına resmi yazı ile izin vermiş olması şartının aranması gerektiği de VUK'da yer almaktadır(m.142).

⁹⁵ Özer, a.g.e., s.26

⁹⁶ Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s.203

BÖLÜM 2

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE SUÇ VE CEZALARI

İnsanlar hayatlarını devam ettirdikleri süre içerisinde kendilerini huzurlu ve güvenli hissedebilecekleri bir ortam içinde devam ettirebilmek için yazısız kurallar olarak da adlandırılan gelenek, görenek, örf, adet gibi kendilerince uygun buldukları bazı kural ve sınırlamalara başvurmuşlardır. Gelişen teknoloji ve artan nüfus, toplumlarda bu kuralların geçerliliğini yitirdiği görülmüş ve onların yerine yazılı ve yaptırım gücü daha yüksek kurallar getirilme ihtiyacı duyulmuştur. Bunun yanında ise uygulayıcı olacak bir devlet algısı oluşmuş ve sonuç olarak devletler kurulmuştur.

Kurulan devletler ve konulan kurallar insanoğlunun bir arada yaşamaya başladığı tarihten beri var olagelen karşımıza çıkan suç kavramıdır. Topluluklar halinde yaşama olgusu insanoğlunun sosyal bir varlık olmasıyla birlikte kendi toplumu ve başka toplumlarla iletişim ve etkileşim içerisinde bulunmuşlardır. Bu etkileşimin uzun yıllar sıkıntısız bir şekilde sürdürülebilmesi için ise bazı kurallar uygulanması gerekliliği doğmuştur. Çeşitli sebeplerden dolayı bu kurallar ihlal edilmiş ve sonuç itibarıyla karşımıza suç olgusu şeklinde çıkmıştır.⁹⁷

İlerleyen teknoloji ve ticaret ağının gelişmesi sonucunda vergi suçları bakımından vergi ile ilgili konulara vakıf ceza mahkemelerinin bulunmaması ve bu suçlara karşı verilen hapis cezalarının uygulanması sonucunda, vergi suçları ile ilgili ayrıntılı olarak ele alınma gerekliliğini ortaya koymuştur.⁹⁸

Bu suçlara karşı çıkarılan kanunların yaptırım gücünün olduğunu hissettirmek ve toplumsal düzeni sağlaması için işlenen suçlara karşı cezaların verilmesi gerekliliği doğmuştur. Konulan kuralların ihlal edilmesi doğrultusunda suçu işleyenler konulan bu kurallar çerçevesinde cezalandırılacağı belirtilmiştir. Gelişen toplumlar, sanayinin gelişmesi ve ekonominin önem kazanması ise vergi algısını meydana getirmiştir. Böylece verginin tahsilâtı ile ilgili yaşanan sorunlar

⁹⁷ Zafer Koca, **İnsanlık Suçunun Önlenmesi ve Mağdurun Korunmasında Uluslararası Ceza Hukuku ve Uluslararası Ceza Mahkemesinin Önemi ve Etkileri**, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Muğla, 2013, s.18

⁹⁸ Faruk Güçlü, **Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Kaçakçılığı (4369 Sayılı Yasanın Yorumuyla Birlikte)**, Ürün Yayınları, Ankara, 1998, s. 9

zamanla baş göstermiş ve vergi suçları ile uygulanacak cezalara ilişkin hükümler de yavaş yavaş diğer suçlar arasında anılmaya başlanmıştır.⁹⁹

İşlenen suçlar, kabahatler ve tahsilâtın yapılmaması durumlarında ihmallerden dolayı verilen vergi cezalarının ele alınması gerektiğini, cezaların tahsilâtı etkileyip etkilemediği, işlenen suç veya kabahatlerde herhangi bir azalmanın olup olmadığının incelenmesi gerekliliğini göstermiştir.

2. Vergi Kabahati ve Vergi Suçu

Bir ülkede yürütülen yasalarla da ilgili olan ve onların izlediği politikalarla belirlenen toplum değerlerine karşı yapılan aykırı eylemlerin veya kusurların ağırlıklarına göre ikiye bölünerek suç ve kabahat şeklinde uygulanabilir.¹⁰⁰ Bu durum ülkemizde de eksikliği görülmüş olup bu şekilde bir ayırım yapılarak uygulanmaktadır.

Vergi ile ilgili suçların nitelik ve nicelik yönünden çeşitlenmesi ve gelişen teknoloji ile artan bu suçlar için alınacak olan önlemlerinde geliştirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Bu doğrultuda devletin ekonomisini zarara uğratan bu davranışlar ‘suç’ ve ‘kabahat’ olarak ikiye ayrılmıştır.

Vergi kabahatleri de yapılan çeşitli kanuni düzenlemeler sonucunda vergi suçu olmaktan çıkarılıp farklı bir tanım kazandırılarak vergi kanunlarındaki yerini almıştır. Kamu düzeni ve hazine yararı işlevi gören ve bu çerçeveden ele alındığından dolayı vergi suç ve kabahatlerine karşı çıkarılan kanunların amacı bunların olmasını engelleyici cezaların uygulanmasıdır. Vergi kabahatleri için idari vergi suçları ve vergi suçları için ise adli vergi suçları gibi çeşitli tanımlamalar da yapılmaktadır.¹⁰¹ Böylelikle kabahat ve suçların, toplum düzenini veya vergi hukuku açısından bakılacak olunursa, devletin mali düzenini bozmaya yönelik davranışların sergilenmesi doğrultusunda ortaya çıktığını söyleyebiliriz.

Kabahat genel itibariyle; toplum düzenini, genel sağlığı, çevreyi ve ekonomik düzeni korumak amacıyla¹⁰² kanunun karşılığında idari yaptırım

⁹⁹ Şafak Ertan Çomaklı, **Vergi Hukuku Genel Esaslar ve Mevzuat**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2010, s.304

¹⁰⁰ Ramazan Çağlayan, **İdari Yaptırımlar Hukuku**, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2006, s.123

¹⁰¹ Şafak Ertan Çomaklı, Ahmet Ak, Zülküf Ayrangöl, **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Esaslar**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2013, s.194

¹⁰² **Kabahatler Kanunu** (5326 S.K.), m.1, 2005

uygulanmasını öngördüğü haksızlık olarak anlaşılır.¹⁰³ İdari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde, idari para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanır.¹⁰⁴ Vergi Kabahati bu yargılardan yola çıkılarak genel kabahatler tanımı arasında geçen ekonomik düzenin korunması amacını engelleyici niteliği taşıyan ve idari yaptırım gerektiren haksızlıklar şeklinde tanımlanabilir.

Türk Ceza Kanununda yer alan tanımlamalardan yola çıkılarak suç, kişi veya kurumların ortaya konulan hukuk kurallarına uymamaları sonucunda cezai yaptırımlarla güvence altına alınan davranışlar olarak ifade edilebilir.¹⁰⁵ Vergi hukuku açısından bakıldığında ise vergi suçu, kamu düzenini bozucu etkisi bulunan gerek biçimsel gerekse hazinenin mali yönden zarara uğratılması şeklinde ortaya çıkan vergi kanunlarına aykırı ve vergi kaybına sebebiyet veren vergi kabahatlerinden daha ağır işlenen suçlar olarak tanımlanmaktadır.¹⁰⁶ Bu hususlar doğrultusunda Vergi Usul Kanunları hükümlerini de bilerek veya bilmeyerek ihmal etmeleri durumunda vergi suçunun bir diğer tanımı şeklinde yer almaktadır.¹⁰⁷

Ülkemizde de uygulanan vergi hukuku ile ilgili yasalarda da kabahat ve suçlara yönelik verilecek cezalar ayrı ayrı kanunlarda düzenlenmiş bulunmaktadır. Yapılan bu köklü düzenlemelerin temeli 1998 yılında oluşturulan 4369 sayılı kanun ile ortaya konulan değişikliklerle başlamıştır. Vergi kabahatlerine yönelik bu düzenlemeler 2008 yılında 5326 sayılı ‘‘Kabahatler Kanunu’’ çerçevesinde ele alınmışken, vergi suçlarına yönelik düzenleme ile verilecek cezaların belirlenmesi de 213 sayılı ‘‘Vergi Usul Kanunu’’ içerisinde düzenlenerek farklı olduklarına dikkat çekilmesi amacıyla bölünmüştür.¹⁰⁸

Kabahat ve suç ayırımı uzun süren mütalaalar sonucunda suç kapsamından çıkarılarak suçlara istinaden daha hafif olan ve daha hafif cezalarla sonuçlanan hafif kusurlar olarak ifade edilebilmektedir. Cüce suçlar veya cüce cürümler olarak da

¹⁰³ **Kabahatler Kanunu** (5326 S.K.), m.2, 2005

¹⁰⁴ **Kabahatler Kanunu** (5326 S.K.), m.3, 2005

¹⁰⁵ Uluatam, Methibay, a.g.e., s.213

¹⁰⁶ Sadık Kırbaş(b), **Vergi Hukuku – Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012, s.166

¹⁰⁷ Keramettin, Özcan, **Vergi Suç ve Cezaların Türk Ceza Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi**, www.muhasabenet.net/makaleler.html, 26.11.2014, s.1

¹⁰⁸ Çomaklı, Ak, Ayrangöl, a.g.e., s.194

adlandırılan kabahatler birçok ülkenin de ısrarı ve vergilendirme raporlarında ayırım yapılması gerektiği üzerinde durulması sonucu ülkemizde de bu ayırım benimsenmiş ve kanunlarda, suçlardan ayrı bir bölümde kabahatler olarak yerini almıştır.¹⁰⁹

Kabahat ile suçun kelime anlamı itibariyle de ilk bakıldığında aralarında fark olduğu görülmektedir. Bu fark bizlere kabahatin daha hafif işlenen kusur veya yanlışlıklarla meydana geldiğini, suçun ise daha ağır kusur ve bilerek yapılan ihmallerle meydana geldiğini ifade etmektedir.¹¹⁰ Burada ise kelime anlamlarında bile farklılıklar bulunan bu iki unsur karşımıza vergi ile olan ilişkileri ve ne boyutta olduğu ortaya koymak istenmektedir.

Hukuki değer koruduğu hukuki alana yapılan ihlal niteliğindeki, hareket, hareketin ağırlığına bağlı olarak suç ve kabahat adı verilir. Kabahat veya suçun hukuki konusu işlenen fiil tarafından ihlal edilen hukuki varlık ve menfaattir. Vergi kabahat ve suçlarında genel olarak devlete ait bir menfaatin ihlali söz konusu olup kabahatlerde idari, suçlarda kamusal düzen bozulur. Örneğin, vergi zıyaı kabahati veya kaçakçılık suçunda devlete karşı işlenen ve ülke yararına olacak bir duruma karşı yapılan bir ihlaldir.¹¹¹

Vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmemesi olarak da ifade edebileceğimiz suç veya kabahatleri, genel itibariyle verginin bir yük olarak görülmesinden dolayı ortaya çıkmaktadır. Bu doğrultuda mükellef veya sorumluları ödenecek olan ya da hesaplanma aşamasında işlenen suç ve kabahatleri üzerlerine yüklemiş bir yük olarak gördüklerinden dolayı vergiyi başkalarına yüklemeyi, ödemek istememeleri veya minimum seviyelerde ödeyecek şekilde düzenlemelerde bulduklarından dolayı ortaya çıkmaktadır.

Birbirlerine şekil itibariyle çok yakın gözükseler de aralarında çeşitli farklılıkların bulunduğu aşikârdır. Bu farklılıkları şöyle sıralayabiliriz;¹¹²

Amaçları Bakımından

Yaptırım Çeşidi Bakımından

Usulleri Bakımından

¹⁰⁹ Yüksel Ersoy, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2002, s.68

¹¹⁰ Ersoy, a.g.e., s.157

¹¹¹ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2012, s.2

¹¹² Şenyüz, a.g.e., s.9

Kastın Varlığı Bakımından

Yaptırıma Karşı Gidilecek Yargı Yeri Bakımından

Kişiselleştirebilmek Bakımından

Fiilin Niteliği Bakımından

şeklinde sıralamak mümkündür. Bu farklılıkları daha kolay açıklayabilmek adına aşağıdaki tablo çok daha açıklayıcı niteliktedir.

Tablo 1: Kabahat ve Suçların Çeşitli Açılardan Farklılıkları¹¹³

	Kabahat	Suç
Amaçları Bakımından	Vergisel idari düzeni sağlamayı amaçlar.	Kamu düzenini sağlamayı amaçlar.
Yaptırım Çeşidi Bakımından	İdari para cezası verilir.	Hapis ya da Adli para cezası verilir.
Usulleri Bakımından	Tespiti idari usullerle yapılır.	Tespiti adli usullerle yapılır.
Kastın Varlığı Bakımından	Kastın varlığı aranmaz.	Kastın varlığı aranır.
Yaptırıma Karşı Gidilecek Yargı Yeri Bakımından	İdari yargıya dava açılabilir.	Adli yargıdaki üst mahkemelere gidilebilir
Kişiselleştirebilmek Bakımından	Ceza gerçek veya tüzel kişilere verilebilir ve kişiselleştirilemez.	Ceza gerçek kişilere verilir ve kişiselleştirilebilir
Fiilin Niteliği Bakımından	İdari işlemdir.	Yargısal işlemdir.

2.1. Vergi Kabahati ve Suçlarında Uygulanan Cezalar

Suçun tüm unsurlarını içeren bir davranışın ortadan kaldırılması veya caydırılması istenen bu eylemin toplum huzurunu korumanın amaçlanmasıyla birlikte ceza kavramı ortaya çıkmaktadır. Cezaların genel amaçları toplum düzenini korumak, suçların caydırıcılığını arttırmak, toplumda o suçun uygun olmadığı algısını oluşturmak gibi etkileri bulunmaktadır. Vergi suçlarına karşı verilen cezalar, genel cezalarda amaçlanmak istenenlerin tamamına sahip olmasının yanı sıra devletin gelir kaynağını olan vergilerden dolayı ekstra olarak devletin mali sürekliliğini devam ettirme gerekliliği de amaçlanmaktadır.

Dolayısıyla bu sürekliliğin devamının sağlanması açısından çeşitli tedbirler alınmak zorundadır. Bu tedbirler karşımıza işlenen suçlara karşılık verilen cezalar şeklinde yaptırım olarak çıkmaktadır. Vergi suçlarına verilecek olan cezalar Vergi Usul Kanunda maddeler halinde şekillenmiştir. VUK' un Dördüncü Kitap kısmında

¹¹³ Şenyüz, a.g.e., s.9 – 14

331. madde ile başlayarak ve iki kısımda ele alınmıştır. Mali veya idari nitelikli suçlar olarak da anılan vergi ziyai suçu ile genel ve özel usulsüzlük suçları, adli veya kanuni nitelik taşıyan kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal suçu, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu ve VUK' un Dördüncü Kitap dışında kalan haysiyet ve şerefe tecavüz suçu ve ekim sayım beyanlarını düzenlememe suçları yer almaktadır.¹¹⁴

Böylelikle toplum düzenini diğer bir deyişle devletin mali düzenini bozmaya yönelik davranışların sergilenmesi doğrultusunda ortaya çıkan vergi kabahatine verilen cezalar 2'ye ayrılmaktadır. Bunlar; vergi ziyai kabahati ve usulsüzlük kabahatleridir.

2.1.1. Vergi Kabahatleri ve Cezaları

Kanun koyucu vergi kabahatleri ve bunlara verilecek cezalarla ilgili hükümlere genel itibariyle Vergi Usul Kanununda yer vermiştir. Yer alan hükümler itibariyle idari kabahatler olarak da isimlendirilen, parasal ve işyeri kapatma cezaları gibi cezaları içeren vergi kabahatleri hiçbir mahkeme kararına gerek dayanmadan vergi dairesinin yapmış olduğu incelemeler ve tespitler sonucunda ortaya konan işlemler bütünü olarak ifade edilir. Bu cezalar içerdikleri hükümler itibariyle idari veya mali nitelikli cezalar olarak da tanımlanabilmektedir.¹¹⁵

Vergi kabahatleri vergi ile ilgili yasa hükümlerinde yer alan vergiyi koruyucu kanunlara aykırı davranışta bulunan mükellef veya sorumluları, vergi kabahati fiilinde bulunmaları durumunda para cezasına yani, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezaları ile cezalandırılırlar. Bu durumda mükellefin vergi ödevini yerine getirmemesi durumu söz konusu olduğundan vergi idaresi aracılığıyla para cezası uygulanan eylemler olarak ifade edilmektedir.¹¹⁶

İşlenen kabahatin ağırlığına göre ele alındığında vergi kabahatleri; vergi ziyai kabahati ve usulsüzlük kabahatleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Ancak, vergi kabahati işleyen kişi veya kurumlara uygulanacak olan cezalar yönünden

¹¹⁴Buket Köksal, **Ekonomik Suç Tartışmaları Işığında Türk Hukukunda Vergi Suçları**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı Vergi Hukuku Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2010, s. 38-39

¹¹⁵ Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayınları, Ankara, 2001, s. 214-215

¹¹⁶ Hüseyin Güçlü Çiçek, Hatice Herek, "Türkiye'de Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği", **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Yıl:2012, Cilt: 32, Sayı: 1, s.317

bakıldığında ise usulsüzlük cezası, özel usulsüzlük cezası ve vergi ziyayı cezası olmak üzere üç grup şeklinde ayrılmaktadır.¹¹⁷

2.1.1.1. Vergi Ziyayı Kabahati ve Cezası

Vergi Usul Kanunumuzda vergi ziyayı ile ilgili yer alan tanım şu şekildedir; ‘‘Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmemesini ifade eder. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir.’’(m.341)

Bu durumdan da anlaşılacağı üzere vergi ziyaya uğratılması üç farklı durumda gerçekleşmektedir. Bunlar; verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi, verginin noksan tahakkuk ettirilmesi ve ödenen verginin yapılan vergisel oynamalar sonucunda geri ödenmesini haksız yere sağlayacak şekilde düzenlenmesidir. Bu şekilde gerçekleşmesi durumunda verginin tahakkuk etmesine ve verginin zamanında ödenmesine engel olunmuş olup, vergi ziyasının oluşmasına zemin hazırlanmış olacaktır.¹¹⁸

Böylelikle vergi ziyasının unsurlarını sıralayacak olursak, yükümlü ve sorumlunun vergi kaybı hareketinde bulunmasından doğan ve bu ödevlerin yerine getirilmemesi sonucu meydana gelir, ödevlerin zamanı dışında eksik veya hiç tahakkuk etmemesinden meydana gelir, verginin haksız yere geri ödenmesine yol açmak, kişisel veya ailevi nedenler sebebiyle gerçek dışı beyanlarda bulunularak verginin noksan tahakkuk etmesi şeklinde sıralanabilir.¹¹⁹

Vergi ziyayı kabahati VUK belirtilen hükümler doğrultusunda gerçekleşmektedir(m.341). Vergi kabahatlerini işleyenler hakkında uygulanacak olan cezalarla ilgili hükümler açık bir şekilde VUK’da belirtilen kurallar çerçevesinde yer hükümlerle uygulanmaktadır(m.344). Belirtilen hükümler çerçevesinde vergi ziyayına

¹¹⁷ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, s.481

¹¹⁸ Tahsin Torunoğlu, ‘‘Vergi Ziyayı Kabahati’’, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Özel Sayı, 2010, s. 488

¹¹⁹ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, Meta Basım Matbaacılık Hizmetleri, Afyonkarahisar, 2006, s. 257-258

sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir(m.344).¹²⁰ VUK'da yer alan hürriyeti bağlayıcı suçlar veya diğer bir deyişle kaçakçılık suçu fiilleri işlenmesi durumunda bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır(m.344).¹²¹

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır(m.344).¹²²

2.1.1.2. Usulsüzlük Kabahati ve Cezası

Usulsüzlüğün kelime anlamı itibariyle bakıldığında, ortaya konulan ve herkes tarafından uygulanması gereken kural ve kanuna aykırı bir biçimde şekli olarak uymamak anlamını ifade etmektedir. Vergi kanunlarında yer alan usulsüzlük kabahati ise bu tanım ile paralel olarak vergi ile ilgili şekle uygun hareket edilmemesi sonucu ortaya çıkan uygunsuz davranışlardır.

Yükümlü ve sorumluların vergiyi doğuran olayın doğru ve zamanında yerine getirmeleri önem arz etmektedir. Defter tutma, tutulan defterin tasdik edilmesi, zorunlu belgelerin tutulması ve bu belgeleri düzenlenmesi gibi vergi kaybına sebebiyet verebileceği düşünülen görevlerin yerine getirilmesi anlamını da doğurmaktadır.¹²³

Usulsüzlük kavramının tanımı VUK'da yapılmış olup(m.351), bu usulsüzlüklerle ilgili verilecek olan cezalar da sıralanmıştır(m.352). Usulsüzlük ile ilgili olarak VUK'da yapılan tanıma göre vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir.¹²⁴

Usulsüzlük kabahatleri şekil olarak düzenlemesi gerek belgelerin düzenlenmesi ve bu belgelerin bir dönem içerisinde kayıt altına alınarak beyan edilmesi amacı gözetiliyor olsa bile bunun yanı sıra, mükelleflerin beyan ettikleri

¹²⁰ **Vergi Usul Kanunu** (213 S.K.), m.344/1, 1961

¹²¹ **Vergi Usul Kanunu** (213 S.K.), m.344/2, 1961

¹²² **Vergi Usul Kanunu** (213 S.K.), m.344/3, 1961

¹²³ Şenyüz, a.g.e., s.135

¹²⁴ **Vergi Usul Kanunu** (213 S.K.), m.351, 1961

matrah ve vergi tutarlarının doğru bir şekilde tutularak vergi kayıplarının kayıt altına alınması ile hazinenin zarara uğratılmaması hedeflenmektedir.¹²⁵

VUK'da usulsüzlüklerin iki çeşidi olduğu da vurgulanmıştır. Bunlar; genel usulsüzlükler ve özel usulsüzlüklerdir. Usulsüzlüklerin bu şekilde ikiye ayrılarak ceza uygulanmasının çeşitli nedenleri bulunmaya çalışılmıştır. Bunlardan birincisi; kanunların uygulanacağı kişilerin uygulanma sayısı da gözetilerek işlenecek suçların genel herkes tarafından işlenebileceği ve nadir olarak işlenerek özel usulsüzlüğe girmesi muhtemel olacaktır. Bu şekilde ayrı ayrı ceza uygulanmasını ön gören ikinci neden ise uygulanan cezaların genel usulsüzlüklerde düşük özel usulsüzlüklerde ise daha yüksek olmasından kaynaklanabileceğidir.¹²⁶

Vergi kanunlarında vergi yükümlüleri ve sorumlularına yüklenen bazı görevler söz konusudur. Bu görevlerin bazıları maddi içerikli bazıları ise şekli içerikli olarak ifade edilmektedir. Burada maddi içerikli ödevler vergi ziyasını ifade ederken, şekli içerikli ödevlerden de ifade edilmek istenen usulsüzlüklerdir. Ayrıca VUK'da usulsüzlükler ile ilgili olarak ortaya çıkan vergi ziyasına karşı uygulanacak cezalar da tanımlanmıştır.

Örneğin; cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyası ve özel usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir.¹²⁷ Özel usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyasına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce özel usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyası cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmalına mani değildir.¹²⁸

2.1.1.2.1. Genel Usulsüzlük Cezaları

VUK' da usulsüzlüklerin yer aldığı Dördüncü Kitabın cezaların yer aldığı İkinci Kısımın İkinci bölümünde uygulanacak cezalar yer almaktadır. Ancak bu bölümde genel usulsüzlüklerle ilgili bir ibareye yer verilmemiştir. Genel ifadesinin kullanılması herkes tarafından işlenebilecek ve işlenmesi birçok kusura

¹²⁵ Şenyüz, a.g.e., s. 135

¹²⁶ Funda Başaran Yavaşlar, **Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Kabahat Ve Yaptırımları**, İ.Ulusan(Ed.), F.B.Yavaşlar(E.d.), İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s.292

¹²⁷ **Vergi Usul Kanunu** (213 S.K.), m.336/1, 1961

¹²⁸ **Vergi Usul Kanunu** (213 S.K.), m.336/2, 1961

bağlanabilecek hükümlerin yer alması ve tasnif açısından kolaylaştırıcı bulunmasındandır.

Genel usulsüzlükler kendi arasında ikiye ayrılmaktadır. Bunlar; birinci derece usulsüzlükler ve ikinci derece usulsüzlüklerdir. Bu şekilde iki dereceye ayrılmasının sebebi işlenecek olan suçların ağırlığını ifade etmektedir. Bu durumda uygulanacak olan cezaların miktarları da değişiklik göstermektedir.

2.1.1.2.1.1. Birinci Derece Genel Usulsüzlükler

Birinci derece usulsüzlüğü kabahatine giren hükümler VUK sıralanmıştır(m.352). Bunlar; vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması, tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması, defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması, çiftçilerin muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi, kayıt nizamına ait hükümlere uyulmamış olması, işe başlamanın zamanında bildirilmemesi, tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması, diğer ücretler üzerinden alınan gelir vergisinde tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması, veraset ve intikal vergisi beyannamesinin ikinci ek süre içerisinde verilmiş olması hükümlerini içermektedir.¹²⁹

Birinci derece usulsüzlüklerden bazılarının işlenmesi durumunda re'sen vergi tarhiyatı yapılması gereken konular vardır. Bu kabahatler arasında vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması, tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması, defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması, , tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması hükümleri yer almaktadır. Bu gibi re'sen takdiri gerektiren kabahatlerin işlenmesi durumunda kesilecek olan usulsüzlük cezası 2 katı olarak kesilecektir.¹³⁰ Sıralanan maddelerin daha da anlaşılabilir olabilmesi açısından birkaç cümle ile açıklanabilir.

¹²⁹ Vergi Usul Kanunu (213 S.K.), m.352/2, 1961

¹³⁰ Çomaklı, Ak, Ayrangöl, a.g.e., s. 199

Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması, kanunda çeşitli meslek gruplarına tanınan beyanname tarih ve süreler dışında beyannamelerin hiç verilmemiş veya verilen tarihlerde verilmemiş olmasını ifade etmektedir.¹³¹ Verilen süreler içerisinde herhangi bir kazanç sağlamayan mükellefler dahi bu madde doğrultusunda beyanname vermek zorundadır. Beyanname vermeyenler hakkında usulsüzlük cezası kesilir.¹³²

Tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması, VUK'da muaf tutulan durumlar hariç olmak kaydıyla ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler kendilerine zorunlu tutulan defterleri tutmak zorundadırlar(m.172).¹³³ Bunlar birinci sınıf ve ikinci sınıf tüccarların tuttukları defterler olarak da ifade edilir. Birinci sınıf yani bilanço esasına tabi olanlar; yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri tutmak zorundadırlar. İkinci sınıf tüccarlar ise işletme hesabı defteri tutmak zorundadırlar.¹³⁴

Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması, defter kayıtlarının tutulması ve bu belgelerin hangi hususlar doğrultusunda düzenlenmesi gerektiği VUK'da açıklanmıştır(m.175)(m.257). Bu durumda giriş kaydı yapılan ve daha sonra satılan bir malın çıkış kaydının noksan olarak yapılmamış olması, yıllara veya aylara bölünmüş olan aşınma paylarının belirlenen oranın dışında usulsüz bir şekilde hesaplanması ve tarih sırasına göre düzenleme yapılması gereken durumda bunun karışık olarak yapılması şeklinde açıklanabilir.¹³⁵

Çiftçilerin muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi, VUK' da belirlenen çiftçilerle ilgili yükümler doğrultusunda muhtar ve ihtiyar heyetleri, hiç beyanda bulunmamış olanları beyanda bulunmaya, yanlış veya hakikate aykırı beyanda bulunmuş olanları beyanlarını düzeltmeğe davet ederler. Buna rağmen beyanda bulunmayanların veya beyanlarını düzeltmeyenleri verilen sürenin sonundan başlayarak 15 gün içinde, mütalaaları ile birlikte ve yazılı olarak

¹³¹ Bayraklı, a.g.e., s. 265

¹³² Tahir Erdem, **Vergisel Kabahatler**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul, 2009, s. 248

¹³³ **Vergi Usul Kanunu** (213 S.K.), m.171, 1961

¹³⁴ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2007, s. 111

¹³⁵ Şenyüz, a.g.e., s. 143

vergi dairesine bildirirler. Bu ihbar üzerine vergi dairesince yapılacak tahkikat neticesine göre işlem yapılır.¹³⁶

Kayıt nizamına ait hükümlere uyulmamış olması, kayıt nizamına uygun olarak kayıtların hangi düzene göre tutulacağı VUK'da açıkça ifade edilmiştir(m.215, m.216, m.217, m.218, m.219). Bunlardan bazıları, kayıtların Türkçe tutulması gerektiği, boş satır bırakılmaması, yapılan yanlışların düzeltilmesi, yazımların mürekkep veya bilgisayar ortamında yazıya dökülebilir olması gibi yükümler yer almaktadır.

İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi, VUK'da hangi şahıs ve kurumların işe başlamasının verilmesi gerektiği şu şekilde sıralanmıştır; vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı, kurumlar vergisi mükellefleri, kolektif ve adi şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarıdır(m.153). VUK'da işe başlama ile ilgili kanunda sayılı mükelleflere verilen süre 10 gün olarak belirlenmiştir(m.168).

Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması, VUK'da tasdiki zorunlu olan defterler, yevmiye ve envanter defterleri, işletme defteri, çiftçi işletme defteri, imalat ve istihsal vergisi defterleri, nakliyat vergisi defteri, yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri, serbest meslek kazanç defteri olarak belirlenmiştir(m.220). Tasdik edilecek olan defterde sahibinin adı, unvanı, vergi dairesi, iş türü ve adresi, defter türü ve kaç sayfadan oluştuğu gibi işletmeye aidiyetini belirten bilgilerin yer aldığı ve resmi makamlar tarafından her sayfası mühürlenerek numaralandırılan, bu bilgilerin de defterin ilk sayfasına yapıştırılarak yapılan işlem olarak tanımlanabilir.¹³⁷

Diğer ücretler üzerinden alınan gelir vergisinde tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması, vergi hukukunda yer alan ücretler kısmının diğer ücretler bölümünde yer alan ücretli çalışanları ifade eden ve götürü usulü ile vergilendirilen mükellefler beyanname vermezler. Ancak kazançlarını karne denilen ve beyanname yerine geçen belgelere işlemek ve bu belgeyi vergi idaresine tasdik ettirmek zorunda olduğunu ifade etmektedir.¹³⁸

¹³⁶ **Vergi Usul Kanunu** (213 S.K.), m.245/2, 1961

¹³⁷ Engin Gündüz, **Vergi Suç ve Cezaları**, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Diyarbakır, 2011, s. 57

¹³⁸ Şenyüz, a.g.e., s. 155

Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin ikinci ek süre içerisinde verilmiş olması, kanunda belirlenen veraset ve intikal vergisinin belirlenen zaman dışında ek olarak 15 günlük süre verilir. Bu dışında ek olarak ikinci bir 15 günlük süre daha verilir. Verilen ikinci 15 günlük süre içinde beyanname verilmesi durumunda birinci derece usulsüzlük cezası kesilir.¹³⁹

2.1.1.2.1.2. İkinci Derece Genel Usulsüzlükler

Birinci derece usulsüzlüklere göre daha hafif kabahatleri içeren, bununla bağlantılı olarak kesilen cezaların miktarının daha az olduğu ve vergi ziyayı tehlikesi daha az olan kabahatlerdir. Bu kabahatin hangi mükellef davranışlarına karşı verileceği ise VUK'da maddeler halinde belirlenmiştir(m.352).

Bunları şöyle sıralayabiliriz; veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak belirtilen süre içinde verilmiş olması, ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması, vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması, vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olmasıdır.

Bunların dışında; tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması, vergi beyannameleri, bildirimler evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan hükümlere uyulmamış olması, hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi şeklinde sıralanmıştır. Bu kabahatlerin daha anlaşılır olabilmesi adına birkaç cümle ile açıklanması, kabahatlerin işlenmemesi adına alınacak tedbirler açısından faydalı olacaktır.

Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak belirtilen süre içinde verilmiş olması, veraset ve intikal vergilerinde kanunen belirlenen beyanname verme son gününden sonra mükelleflere ek olarak ayrı ayrı 15'er gün süre tanınmaktadır. Tanınan bu süreler mükelleflerin yararlanması için gerçekleştirilir. Ancak bu sürelerin verilmesi mükelleflere kesilecek olan usulsüzlük

¹³⁹ Metin Mollamustafaoğlu, **Türk Vergi Ceza Hukukunda Usulsüzlük Suçu ve Cezaları**, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Antalya, 2010,s.125

cezasına mani değildir. Mükelleflere verilen birinci 15 günlük ek süre içinde beyannamelerin verilmesi ikinci derece usulsüzlük cezasına çarptırılması anlamına da gelmektedir.

Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması, çiftçilerin muhtar ve ihtiyar heyeti tarafından davete edilmesi hükmü bulunan birinci derece usulsüzlük cezası ile de karıştırılan bu hükümde, Maliye Bakanlığının her sene Kasım ayı olarak belirlenmiştir. Ancak bu tarih çeşitli mevsimsel durumlara göre de değiştirilebilmektedir. İkinci derece usulsüzlük cezası verilmesi gereken beyannamelerin zamanında verilmemesi, zamanı dışında muhtar ve ihtiyar heyeti davetine düşmemek şartıyla 15 günlük ek süreye kalınmaması durumunda veya bu beyannamelerde istenilen belgelerin bulunmaması durumunda kesilmektedir.

Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması, mükelleflerin iş yeri başlama bildirimini dışında kalan çeşitli ödevler VUK'da ortaya konulmuştur(m.157-m.169). Bu bildirimler kısaca; iş yeri değişiklikleri, mükelleflerin oturduğu adresin değişmesi, mükellefiyet türünün değiştirilmesi, işi bırakma ve iş yeri sayısındaki değişikliklerin buldukları ilin vergi dairesine bildirmemeleri durumunda ikinci derece usulsüzlük cezası kesilir.¹⁴⁰

Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması, GVK'da ücretler kısmının diğer ücretler bölümünde yer alan ve karne usulüne göre vergi veren mükellefler için işe başladıkları tarihten bir ay içerisinde karnelerini almakla veya tasdik ettirmekle yükümlüdürler. Bu bir aylık süreye ilave olarak 15 günlük bir ek süre tanınmakta bu ek süre içerisinde bu ödevi yerine getirmeleri durumunda herhangi bir kabahat ile karşı karşıya kalmazlar, ancak verilen ek süre içerisinde de vermemeleri durumunda ikinci derece usulsüzlük cezası uygulanmaktadır.¹⁴¹

Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması, birinci derece usulsüzlüklere verilen tasdik ettirmeme veya tasdik süresine eklenen 1 aylık süre geçtikten sonra tasdik ettirilmesi durumunda verilen ceza, ikinci derece usulsüzlük kabahati doğrultusunda

¹⁴⁰ Şenyüz, a.g.e., s. 158

¹⁴¹ Bayraklı, a.g.e., s. 270

tasdik süresinin geçmesi durumunda 1 ay içerisinde tasdik ettirilmesi durumunda kesilen ceza olarak ifade edilmektedir.¹⁴²

Vergi beyannameleri, bildirimler ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı hükümlerine uyulmamış olması, VUK bu durumda yapılacak olan düzenlemelerin nasıl olacağı ile ilgili düzenlemelerin Maliye Bakanlığı tarafından yapılacağı hükmünü kanun güvencesi altında düzenlemiştir.¹⁴³ Bu konuda yapılan düzenlemelerin sıralanması mümkün olmamakla birlikte bazıları şu şekildedir; mal ve hizmet alış ve satışlarına içeren bildirimlerin işlenmemesi, vergi beyannamesine bilanço ile hesap özeti gibi belgelerin konulmaması, elektronik ortamda beyanname verme zorunluluğuna uyulmaması gibi ödevlerin yerine getirilmemesidir.¹⁴⁴

Hesap açıklık veya doğruluğunu bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi, vergi yetkilileri tarafından yapılan incelemeler sonucunda mükellef tarafından tutulması zorunlu olan belgelerin eksik olduğunu saptaması sonucu bu belgelerin içerik olarak defterlere doğru bir şekilde işlendiği görülmektedir. Bu durumda işlenmiş olan bu belgenin veya faturanın doğruluğunun kaynak olarak ulaşılabılır bir konuda olması şarttır. Mesela; otoyol ücretleri, köprü geçiş ücretleri, kullanılan resmi otopark ücretleri gibi ulaşılması resmi ve net olan durumlarda doğruluğu kanıtlanabilir, ancak doğruluğu kanıtlanırsa dahi mükellefin belgeleri saklama görevini yerine getirmemesi söz konusu olduğundan ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.¹⁴⁵

Usulsüzlük kabahatlerinin hangi durumlarda hangi ceza konusuna gireceğine yönelik yapılan açıklamalardan sonra birinci derece ve ikinci derece usulsüzlüklerin hangi şirket ve esnaf grubuna hangi cezaların uygulanacağı da Vergi Usul Kanunu 432 sayılı genel tebliğinde belirtilmiştir. Sermaye şirketlerine, bunların dışında kalan birinci sınıf tüccarlara, ikinci sınıf tüccarlara vb. vergi mükelleflerine uygulanan cezaların miktarı da bu tebliğde belirtilmiştir.

¹⁴² Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 121

¹⁴³ **Vergi Usul Kanunu** (213 S.K.), m.257, 1961

¹⁴⁴ Gündüz, a.g.t., s. 62

¹⁴⁵ Şenyüz, a.g.e., s.162

Tablo 2: Usulsüzlük Kabahatlerine Uygulanan Cezalar¹⁴⁶

Mükellefiyet Türü	I. Derece Usulsüzlük Cezası Miktarı	II. Derece Usulsüzlük Cezası Miktarı
Sermaye Şirketleri	120	66
Sermaye Şirketi Dışında Kalan Birinci Sınıf Tüccarlar ve Serbest Meslek Erbabı	77	39
İkinci Sınıf Tüccarlar	39	18
Yukarıdakiler Dışında Kalıp Beyanname Usulüyle Gelir Vergisine Tabi Olanlar	18	10,60
Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler	10,60	4,80
Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	4,80	2,60

2.1.1.2.2. Özel Usulsüzlük Cezaları

Vergi kanunlarında usulsüzlük kavramı ile ilgili kısa bir açıklama yapılmış olsa da özel usulsüzlüklerle ilgili herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Özel usulsüzlükler vergi mükellef veya sorumlularının, vergi yasalarında belirlenen usul ve ilkelere göre işlemlerini yürütmesi, belgeleri istenilen düzene göre kayıt altına alması gibi benzeri durumlarda yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi ile ortaya çıkmaktadır.¹⁴⁷

Özel usulsüzlük cezaları bu açıdan bakıldığında bütün vergilere uygulanmadığı sadece belirli vergi gruplarına uygulandığı da söylenebilir.¹⁴⁸ Özel usulsüzlük ile genel usulsüzlük arasındaki en önemli fark; işlenen kabahatler ve oluşmalarının farkının yanı sıra bunlara verilen cezalarla kendini göstermektedir. Bu hususta özel usulsüzlüklere karşı verilen cezalar genel usulsüzlüklere göre çok daha ağır cezalardır.¹⁴⁹

Bu ayırım konusunda bakılacak diğer bir önemli fark ise vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumudur. Özel usulsüzlüklere giren fiillere bakıldığında kamu düzeninin korunması konusunda genel usulsüzlüklere göre daha çok ihlal olduğu görülmekte ve vergi ziyana sebep olmaya daha elverişli kabahatler olarak

¹⁴⁶ **Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği**, 01.01.2015, Sıra No: 432

¹⁴⁷ Abdurrahman Akdoğan(c), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi – Temel İlke ve Esaslar Vergileme ve Vergiler Kanunu Uygulama Örnekleri**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s. 139

¹⁴⁸ Kırbuş, a.g.e., s. 172

¹⁴⁹ Özer Demirdizen, **Türkiye’de Vergi Ceza Sisteminin Etkinliğine İlişkin Algulamalar (Manisa Örneği)**, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2010, s. 46

anılmaktadır.¹⁵⁰ Vergi ziyana sebebiyet verecek şekilde işlenen özel usulsüzlük kabahatlerinde, hem vergi ziyayı cezası hem de işlenen kabahatin içeriğine göre özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Yani VUK'da yer alan vergi ziyayı ve usulsüzlük cezalarından ağır olanı kesilmesi gerektiği hükmü özel usulsüzlük kabahati işleyen bir mükellefe uygulanmamaktadır(m.336).¹⁵¹

Usulsüzlüklerle ilgili açıklama ve ceza hükümleri VUK m.351 – m. 356 arasında yer verilmiştir. Özel usulsüzlüklerle ilgili yer alan hükümler ise m.353, m.354, m.355 ve m.356' da yer verilmiştir.¹⁵² VUK m.351'den başlayarak devam eden usulsüzlüklerde genel usulsüzlüklerin mükellefiyet türlerine göre ceza uygulaması söz konusu iken, özel usulsüzlük kabahatinde bulunan mükelleflere uygulanacak olan cezaların herhangi bir mükellefiyet türü ayırımı yapılmaksızın uygulandığı görülmektedir.¹⁵³

Özel usulsüzlüklerle ilgili kanunda yer alan hükümlerin alt başlıkları olarak 3 grupta incelendiği görülmektedir. Bunlar VUK' da, fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması, damga vergisi hükümlerine uyulmaması ve bilgi vermekten çekinme ve ödevlere uyulmaması olarak sıralanmaktadır.

Daha önce VUK hükümleri arasında yer alan ve daha sonra kaldırılan iş yeri kapatma cezası da verilen cezalar arasında yer almaktaydı. Ancak bu ceza hükümleri 2004 yılında çıkarılan 5228 sayılı kanun hükmüyle beraber kaldırılmıştır.

2.1.1.2.2.1. Fatura ve Belge Alma ve Verme Düzenine Uymama Kabahati

Özel usulsüzlük kabahatlerinden biri olan ve VUK'da yer alan fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması şeklinde geçmektedir(m.353). Bu maddede yer alan cezalar dokuz madde halinde sıralanmıştır. Bu maddeleri sırayla belirterek anlaşılması güç olan kısımlarında belirli açıklamalarda bulunulma gereği duyulmuştur.

¹⁵⁰ Bayraklı, a.g.e., s. 275

¹⁵¹ Mustafa Erkan Üyümez, **Türkiye'de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisi**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, Eskişehir, 2004, s.190

¹⁵² Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s.124

¹⁵³ Şenyüz, a.g.e., s.171

1. Verilmesi ve alınması icabeden 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 herbirine, her bir belge için 10.000.000 (**200 TL**) liradan 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 5.000.000.000 (**106.000 TL**) lirayı geçemez.¹⁵⁴

Bu maddede yer alan fatura ve belge verip alma durumlarından kasıt bu belge ve faturaları tanzim etmekle yükümlü olanların yükümlülüğünü yerine getirmiş olması ve alması gerekenlerin ise bu faturayı talep etmemesi durumudur.¹⁵⁵ Bu şekilde faturaları ve belgeleri almamaları durumunda her bir fatura ve belge ayrı ayrı cezalar uygulanacak şekilde değerlendirilmekte ve minimum verilecek ceza 200 TL'dir. Bu tutarın altında bir ceza verilememekle birlikte bir belge veya fatura için kesilebilecek maksimum ceza bir yıl içerisinde 106.000 TL'dir.

Böyle bir kabahatte bulunulması için tanzimi ile yükümlü bulunan mükelleflerin satış belgelerinde yazılan rakamları düşük göstermeleri gerekmektedir. Bunu yanı sıra alıcı tarafında yararı gözetilecek şekil de yapılması durumunda ise gider pusulalarında da gösterilen veya gerçekte alınacak olan tutarın üstünde bir rakam belirtilmesi gerekmektedir.¹⁵⁶

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 10.000 000 (**200 TL**) lira özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel

¹⁵⁴ **Vergi Usul Kanunu** (213 S.K.), m.353/1, 1961

¹⁵⁵ Bayraklı, a.g.e., s.276

¹⁵⁶ Bayraklı, a.g.e., s.277

usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 500.000.000 (**10.600 TL**) lirayı, bir takvim yılı içinde ise 5.000.000.000 (**106.000 TL**) lirayı aşamaz.¹⁵⁷

VUK m.223’de belirlenen kazancı basit usulde vergilendirilenler, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ve defter tutma zorunluluğu olmayan çiftçilerin fatura kesme zorunluluğu bulunmayan durumlarda satış işlemini beyan eden bazı belgeleri düzenlemeleri gerekmele beraber bu belgelerin düzenlemesi ise zorunludur. Bu durumlarda belgeleri tanzim etmemeleri, yanlış tutarlarla tanzim etmeleri veya gerçeği yansıtmadığı durumlarda en düşük 200 en yüksek 10.600 TL ve toplamda bir yıl içerisinde ise 106.000 TL’yi aşmayacak şekilde ceza kesilir.

3. VUK 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 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 incelemesine 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.¹⁵⁸

Bu kanun maddesinde geçen mükellefiyetlerin tamamı beyanname veren veya vermeyen ve sadece nihai tüketicileri kapsamayan bireyleri içermektedir. Burada vurgulanmak istenen asıl konu ise sadece tüketim maksadıyla alışverişi gerçekleştiren bireylerdir. Bu durumda fatura almayan veya istemeyen tüketiciler hakkında cezai işlem uygulanmaktadır. Uygulanacak olan bu işlemin tutarı ise VUK m.353’ün 2. Bendinde yer alan cezanın 1/5’i kadar olacağından en düşük tutar 40 TL olarak belirlenmiştir.

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

¹⁵⁷ Vergi Usul Kanunu (213 S.K.), m.353/2, 1961

¹⁵⁸ Vergi Usul Kanunu (213 S.K.), m.353/3, 1961

ibraz edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her tespit için 10.000. 000 (**200 TL**) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.¹⁵⁹

Günlük tutulması zorunlu olan defterler olarak VUK'da günlük kasa defteri, günlük perakende ve hasılat defterleri ve serbest meslek kazanç defterleri olarak geçmektedir. Bunların saklanması ve günü gününe tutulması mecburidir. Vergi incelemesi yapılması durumunda ibraz edilememesi de bu cezanın uygulanmasını gerektirmektedir. Vergi levhası durumunda ise sadece tasdik ettirilmesi zorunlu kesinlikle bulunmaktadır. Ancak bazı mükellef gruplarında ise asılması zorunluluğu 6111 sayılı kanun ile ceza uygulanması kaldırılmıştır.

5. Muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara 250.000.000 (**4.800 TL**) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.¹⁶⁰

Mükellefler tutacakları kayıtları nasıl tutacakları ile ilgili tasarrufları kendileri belirlemekte özgür oldukları VUK m. 178'de açık olarak ifade edilmiştir. Bu doğrultuda tutulacak kayıtların elle veya bilgisayar ortamında tutulacağı mükelleflerin kendilerine bırakılmıştır. Ancak bilgisayar ortamında tutulacak kayıtlarda hangi programın kullanılacağı ve hangi usullerle yapılacağı bakanlık onayına bağlıdır.

6. Bu Kanunun 8 inci maddesinin son fıkrası uyarınca getirilen mecburiyete uymaksızın işlem yapanlara her bir işlem için 10.000.000 (**250 TL**) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.¹⁶¹ Bu madde ise; Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan her gerçek kişi ile tüzel kişilere bir vergi numarası verilir. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye ve vergi numarasının kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerle ilgili kayıtlarda ve düzenlenecek belgelerde kullanılması mecburiyetini getirmeye Maliye Bakanlığı yetkili olduğu şeklinde tanımlanmıştır.¹⁶²

¹⁵⁹ **Vergi Usul Kanunu** (213 S.K.), m.353/4, 1961

¹⁶⁰ **Vergi Usul Kanunu** (213 S.K.), m.353/6, 1961

¹⁶¹ **Vergi Usul Kanunu** (213 S.K.), m.353/7, 1961

¹⁶² **Vergi Usul Kanunu** (213 S.K.), m.7/4, 1961

Vergi kimlik numarası alınmasının zorunlu kılındığı işlemler gayrimenkul alım – satımı, taşıt alım – satımı, bankacılık işlemleri ve diğer mali işlemler olarak ayrılarak kullanılması zorunlu hale getirilmiştir. Bu durumda gerçek ve tüzel yukarıda yapacakları işlemlerde vergi numaralarını kullanmaması durumunda her bir işlem için 250 TL özel usulsüzlük cezasına uygulanacağı hükmünü içerir.¹⁶³

7. Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine 75.000.000 (**770 TL**) lira özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı içinde 120.000 TL (**150.000**)'yi aşamaz.¹⁶⁴

Mükelleflerin yaptıkları alım satım işlemlerinde kestikleri faturaların kayıt ve yanlış kayıtların bulunması mümkündür. Maliye Bakanlığı bu şekilde yapılacak olan usulsüzlüklerin önüne geçmek ve vergi dairelerinin de yükünü azaltmak adına basılacak olan fatura ve irsaliye faturalarının takibini noter onayına ve anlaşmalı matbaalar aracılığıyla gerçekleştirmenin daha az zaman alacağını öngörüsünde bulunularak gerçekleştirilmiştir. Böylelikle yetki verilen matbaaların bu işi gerçekleştirmeleri zaman kaybının giderilmesi ve sistemde oluşabilecek aksaklıkların önüne geçilmesi hedeflenmektedir.¹⁶⁵ Maliye Bakanlığının vermiş olduğu bu yetkiyi kötüye kullanarak yerine getirmeyen işletmelere yukarıda belirtilen tutarlar doğrultusunda özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

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, mikrofilm, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirmeyenler hakkında 75.000.000 (**1.060 TL**) lira özel usulsüzlük cezası kesilir. Ceza kesilenler, ödedikleri ceza için fiilleri ile ceza kesilmesine neden olan kişilere rücu edebilirler.¹⁶⁶

Vergi numarası kullanımının yaygınlaştırılması çerçevesinde çıkarılan 4358 sayılı kanunun 1. maddesinde Bu Kanunun amacı, vergiyi doğuran olayların ve mükelleflerin zamanında tespit edilmesi için vergiyi doğuran olayla ilgili işlemlerin yapılması sırasında gerçek ve tüzel kişilerden vergi kimlik numaralarının aranılması,

¹⁶³ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s.138

¹⁶⁴ **Vergi Usul Kanunu** (213 S.K.), m.353/8, 1961

¹⁶⁵ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 138

¹⁶⁶ **Vergi Usul Kanunu** (213 S.K.), m.353/9, 1961

düzenlenecek belge ve tutulacak kayıtlarda vergi kimlik numarasına yer verilmesi suretiyle vergi ziyasının önlenmesinin sağlanması olarak ifade edilmektedir.¹⁶⁷ Bu kanunun devam eden ikinci maddesinde vergi numarasının tespit, kayıt ve bildirim zorunluluğu hükümleri yer almaktadır. Gerçek veya tüzel kişilerin bu kanun hükümlerine uyulmaması durumunda uygulanacak ceza 1.060 TL olarak belirlenmiş olup, bu usulsüzlüğü yapmış oldukları fiiller doğrultusunda sebebiyet verenlere yansıtılabileceğinin mümkün olduğu belirtilmiştir.

9. VUK'nun 127 nci maddesinin (d) bendinde yer alan; nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etme yetkisini yerine getirirken Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına 75.000.000 (**770 TL**) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.¹⁶⁸

Vergi denetimlerini yapmakla yükümlü olan vergi idareleri bu yükümlülüklerini yerine getirme yollarında biri de yapılan yoklamalardır. Taşınan mallarda yapılan denetim sonucunda faturaların ve belgelerin tam ve doğru olup olmadığı konusundaki ödevlerinin yerine getirilip getirilmediği kontrol edilmek istenmektedir. Bu durumda dur ikazına uymayan araç sürücüleri adına yukarıda belirtilen tutarlar doğrultusunda özel usulsüzlük cezası verilmektedir.¹⁶⁹

2.1.1.2.2.2. Damga Vergisi İlgili Hükümlere Uymama Kabahati

Damga vergisi ile ilgili ölçüler ve ödemeler Damga Vergisi Kanununda ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Konulan bu kanun hükümlerine uyulması da zorunluluk gerektirmektedir.¹⁷⁰ Damga Vergisi Kanununa göre tahsil edilecek olan verginin hangi husus ve durumlarda ne şekilde yapılacağı da gösterilmiştir(m.18, m.19).

¹⁶⁷ Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması Ve Noterlik Kanunu, İcra Ve İflas Kanunu, Tapu Kanunu, Karayolları Trafik Kanunu, Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi Ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkında Kanun, Bankalar Kanunu, Posta Kanunu İle Pasaport Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (4358 S.K), m.1, 04.04.1998

¹⁶⁸ Vergi Usul Kanunu (213 S.K.), m.353/10, 1961

¹⁶⁹ Akdoğan(c), a.g.e., s. 144

¹⁷⁰ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 147

Tahsil edilen damga vergisi için daha önce pul yapıştırma fiili ile verginin tahsil edildiği belirlenmekteydi. Ancak 01.01.2005 yılında çıkarılan 5281 sayılı kanun ile pul ile damga vergisi ödeme şekli kaldırılarak sadece basılı damga yoluyla anlaşılacak şekilde yapılmaya başlanmıştır. Bu işlem ise damga vergisi ödemesinin yapılmasının bilinmesi doğrultusunda gerçekleştirilmektedir.¹⁷¹ Damga vergisinin ödenmemesi hükümlerine uyulmaması durumunda fail olarak noterler gösterilmektedir. Noterler işlenen kabahati iki şekilde yapabilirler; birincisi ödenmesi gereken damga vergisinin eksik veya hiç ödenmemesine rağmen noter tarafından onaylanması, ikincisi ise aynı şekilde ödenmeyen veya eksik ödenen evrak ve belgelerin örneklerinin verilmesi olarak özetlenebilir.¹⁷²

İşlenen bu kabahatler doğrultusunda noterlere özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu bedel ise VUK'da hangi miktarlarda kesileceği belirtilmiştir(m.355). 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, nispi vergilerde % 10 oranında özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, bu madde kapsamında kesilecek özel usulsüzlük cezaları her bir kâğıt için 1 (1,70 TL.) Yeni Türk Lirasından az olamaz.¹⁷³

2.1.1.2.2.3. Bilgi Vermekten Çekinme ve Ödevlere Uymama Kabahati

Mükelleflerin ödemek zorunda oldukları vergilerle ilgili yapılacak kayıtları hem tutmak hem de bunlarla inceleme memurları, inceleme komisyonları vb. yetki verilmiş bulunan şahıslara yardımcı olmak zorunda olduğunu ifade etmektedir. VUK'da bu konu hakkında yapılacak olan incelemelerin kimler tarafından ve hangi maddelere dayandığı konusunda da bilgi verilmiştir(m.355). Uyulması gereken kanun hükümleri maddelere ayrılarak sıralanmıştır. VUK'da zirai kazanç il veya merkez komisyonu görevlilerinin incelemesine yardımcı olunması(m.86), mükelleflerin Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmiş kişilerin incelemelerine olanak sağlaması(m.148), kamu kuruluşları dahil olmak üzere gerçek ve tüzel kişilerin kendilerinden Maliye ve Gümrük Bakanlıkları ile vergi dairelerince istenen belgeleri belirli aralıklarla sürekli istemeleri zorunluluğudur(m.149).

¹⁷¹ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 147

¹⁷² Hilmi Ünsal, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s. 107 – 108

¹⁷³ **Vergi Usul Kanunu** (213 S.K.), m.355, 1961

Ayrıca bilgi verme konusunda VUK'da ölüm veya intikal vakalarının her ayın 15. gününe kadar bildirilmesi gerektiği(m.150), tutulacak olan defter ve kayıtların usulüne uygun tutulması ve onların gerekli olduğu süre zarflarında ise muhafaza edilmesi gerektiği(m.256) ve vergi inceleme görevlilerinin gayrimenkul rayiç bedellerinin belirlenmesiyle ilgili yapılan araştırmalarda işyeri sahibinin görevlilere çalışacak yer ve kolaylıkları sağlaması zorunluluğunu yer almaktadır(m.257). Böylelikle uyulması gereken kanun maddeleri sıralanmıştır.

Sıralanan kanun maddelerine uyulmaması doğrultusunda verilecek cezaların miktarı, birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1300 Türk Lirası, ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 660 Türk Lirası ve yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 330 Türk Lirası olarak belirlenen özel usulsüzlük cezası olarak belirlenmiştir.¹⁷⁴

Uygulanacak olan cezalar için dikkat edilmesi gereken bazı hususlar yine VUK'da açıklanmıştır(m.355). Bunlar; yukarıda belirtilen kanun maddelerine uymamak, verilecek ek süreler doğrultusunda zorunlu tutulan belgelerin bildirilmemesi, tahsilât ve ödeme usullerine uyulması gereken zorunlu kurallara uyulmaması ve elektronik ortamda verilmesi gereken belge, bilgi veya beyanname zorunluluklarına uyulmamış olması durumlarında özel usulsüzlük cezaları uygulanmaktadır.

Yazılı belgelerle ilgili zorunluluklar daha öncesinde belirtilen hususlarda geçerlilik hâsıl etmektedir. Verilecek ek sürelerle ilgili olarak, daha önceden yerine getirilmesi gereken yükümlülükleri yerine getirmeyen ve bu doğrultuda kendisine özel usulsüzlük cezası kesilmiş mükelleflere bu belgeleri tamamlamaları için verilen ek süre içerisinde bilgi ve belgeleri vermemekte ısrar etmeleri sonucunda kendilerine bir kat daha arttırılarak özel usulsüzlük cezası olarak ortaya çıkmaktadır.¹⁷⁵

Vergi ve vergiye konu olan matrahın ne kadar olduğu ile ilgili bazı durumlarda yapılan ödeme ve tahsilatların banka veya finans kurumları aracılığıyla kayıt altına alınması istenmektedir. VUK'da bu konu ile ilgili olarak; tahsilât ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen

¹⁷⁴ **Vergi Usul Kanunu** (213 S.K.), m.355, 1961

¹⁷⁵ Akdoğan(c), a.g.e., s.146

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(m.355). Bu şekilde ceza kesilen mükellefler hakkında üçüncü fıkra hükmü uygulanmaz. Ancak, bu fıkra uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı 970.000 TL (1.060.000)'yi geçmemesi gerektiği ile ilgili hükümler konulmuştur.¹⁷⁶

Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 30 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 30 gün içinde verilmesi halinde ise 1/5 oranında uygulanır. Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmez, takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası 1/5 oranında uygulanır.¹⁷⁷

Ancak eğer bu kanun maddesi hükmüne göre kesilen bir ceza varsa birinci ve ikinci derece usulsüzlüklerde aynı konu başlığı ile ilgili kesilebilecek bir ceza bendi bulunması doğrultusunda özel usulsüzlük cezasının kesilmesinin yeterli olacağı da VUK'da ayrıca belirtilmiştir.

2.1.2. Vergi Suçları ve Uygulanan Cezalar

Vergi ödevinin yerine getirilmemesi, ekonomik düzeyi her ne kadar ileri düzeyde olsa dahi bütün ülkeler için her zaman sorun oluşturmaktan kurtarılamamıştır. Çünkü bazı insanlarda paraya hükmetme ve daha fazla para kazanma arzusu bulunduğundan vergi ödememe yönünde de bu arzu kendini göstermektedir.

Vergi ödeme görevini yerine getirmemekle mükellefler sadece hazineye değil aynı zamanda vergisini zamanında ve doğru bir şekilde ödeyenlere karşı hem zarar vermekte hem de haksız rekabet koşulları gereği bir rekabet haksızlığı da oluşturmaktadır. Aynı zamanda gayri safi yurtiçi hâsılada da dengesizlikler

¹⁷⁶ Vergi Usul Kanunu (213 S.K.), m.355, 1961

¹⁷⁷ Vergi Usul Kanunu (213 S.K.), m.355, 1961

oluşacağından dolayı gelir dağılımında da bir adaletsizliğine sebebiyet vermektedir. Devlet kaynaklarında zarara sebebiyet verilmesi sonucunda gelir gider dengesinin sağlanması adına hükümetler vergi oranları ve zamlarla bunu kapatmaya çalışmakta bu ise enflasyonun yükselmesine ve düzenli ve dürüst bir şekilde vergisini ödeyen mükelleflerin bu yük altında ezilmesine sebebiyet vermektedir.¹⁷⁸

Mükelleflerin bir şekilde yasal boşluklardan yararlanarak vergi ödememeleri söz konusu olmakla beraber, yasalara aykırı hareket ederek kanunların yasak olarak hükmettiği kurallara uygunsuz hareket etmeleri sonucunda da ortaya çıkmaktadır. Kanun koyucunun belirlemiş olduğu bu sınırlara aykırı hareket eden mükellefler suç işlemiş olurlar. Ancak mükelleflerin bu davranışlarının cezalandırılabilmesi için kanun koyucu tarafından kanun maddesi olarak belirtilmiş olması gerekmektedir. Mükellefin devleti maddi olarak zarara uğratmış olması ise herhangi bir şey ifade etmemektedir.¹⁷⁹ Daha önce kanuna aykırı hareketleri kabahat ve suç olarak ayırımını yapmıştık. Vergi suçları mali kamu düzenini en üst düzeyde sekteye uğratan fiillerdir.

Vergi ziyanının ortaya çıkması fiili ile vergi suçu fiilleri aynı davranışlardan oluşmaktadır. Vergi ziyayı kabahatinde bulunan bir kişi için aynı zamanda vergi suçu cezası kesilebilmektedir. Ancak vergi suçu işleyen bir mükellefe verilen cezalarda herhangi bir vergi ziyasına sebebiyet vermediği görüldüğü takdirde vergi idaresi tarafından ceza kesilememektedir.¹⁸⁰

Vergi suçları 4369 sayılı kanunda vergi suçları bir bütün olarak ele alınmakta ve kaçakçılık ve daha ağır fiiller de vergi kaybı olarak görülmekle beraber hileli vergi suçu olarak ifade edilmekteydi. Ancak yapılan çalışmalar sonucunda vergi kaybı ve hürriyeti bağlayıcı suçların bir arada ele alınmasının yanlış ve haksız bir ifade olduğu görülmüştür. Vergi suçlarında verginin kayba uğratılıp uğratılmadığına önem verildiği de ifade edilmemiştir.¹⁸¹

¹⁷⁸ Remzi Gündüz, Veysel Gültaş, **5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Belgelerde ve Faturalarda Sahtecilik Suçları**, Bilge Yayınevi, Ankara, 2011, s. 253

¹⁷⁹ Hasan Türkal, Mehmet Sena Ekici, Mahmut İnan, "Vergi Suç Ve Kabahat Kavramı 4369 Sayılı Yasa Öncesi Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri Ve Cezaları", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 18, Sayı: 1, 2010, s. 50

¹⁸⁰ Şafak Ertan Çomaklı, Ahmet Ak, Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler, Erzurum Barosu, Erzurum, 2013, s. 48

¹⁸¹ Mehmet Kamil Mutluer, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 224

Vergi suçları, hürriyeti bağlayıcı suçlar veya adli vergi suçları gibi isimlerle de ifade edilmektedir. Vergi suçlarının kabahatlerden ayrılması ve hürriyeti bağlayıcı cezalar verilmesi tamamen idare tarafından verilen parasal vergi cezalarının bazı durumlarda yeteri seviyede otorite düzenini sağlayacak nitelikte olamaması düşünüldüğündendir. Kamu düzeninin sağlanması adına uygulanacak maddi nitelikli cezaların yetersiz olduğu ve bunların yanında adli nitelikli makamlarca ceza verilmesi uygun görülmüştür.¹⁸²

Vergi suçlarına verilecek olan cezalar adli nitelikli olduğundan dolayı cezalar mahkemeler tarafından verilmektedir. Mahkemelerin yüklerinin bu şekilde arttırıldığından dolayı verilecek olan kararların süresi gecikmekte, mahkemelerin yükleri aşırı derecede artmakta bu durum ise cezaların caydırıcılık seviyesini düşürmektedir. Davalarda adli faaliyetlerin işleyişinin devam etmesi maliyetlerin de aynı yönde yükseleceği ve devlete maliyeti iyice arttıracaktır.¹⁸³ Tahsil edilecek olan verginin yüksek maliyetlerle yapılması ise vergilerin iktisadilik ilkesine aykırı olduğu görülmektedir.

VUK'da vergi suçları ile ilgili uygulanacak cezalar ve hangi fiillerin işlenmesi durumunda cezaların uygulanacağı maddeler halinde belirtilmiştir. Vergi suçları olarak kanunda kaçakçılık suçu, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu ve vergi mahremiyetini ihlal suçu olarak üç başlık halinde cezalandırılmaktadır.

2.1.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suç ve Cezası

Vergi ile ilgili uyulması gereken kanunların genel itibariyle VUK'da yer aldığı bilinmektedir. Vergi kaçakçılığı ile ilgili olarak kanunda net bir tanım bulunmamakla beraber işlenen suçların nedeni ve sonuçları belirtilmiştir. Genel itibariyle suçlar kanuna uygunsuz veya yasak konulan hareketlerin yapılması olarak ifade edilir. Bu bağlamda vergi kaçakçılığı da vergisel ödevlere aykırı hareket ederek işlenen suçlar şeklinde ifade edilebilir.

Genel itibariyle ekonomik suçlarla ilgili verilen cezaların yine ekonomik cezalarla cezalandırılması düşüncesi hakimdir. Ancak kaçakçılık suçlarına verilen

¹⁸² Akif Yüksel, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Ziyayı Suçu**, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2005, s. 19

¹⁸³ Fatih Selami Mahmutoğlu, **Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzen Aykırılıklar Hukukunda İdari Ceza Hukukunda Yaptırım Rejimi**, Kazancı Ticaret A.Ş., İstanbul, 1995, s. 13

cezalar hürriyeti bağlayıcı suçlar olarak görülmekte ve hapis cezası ile sonuçlanmaktadır. Bu nedenden dolayı verilen cezaların ağırlığı işlenen kaçakçılık suçlarının da kamu düzenini ağır bir şekilde bozucu etkisinin olduğunu bizlere bu yolla göstermektedir.¹⁸⁴ Bütün bunların yanı sıra işlenen bu suçların işleme nedenlerine hep maliye, vergi idaresi ve vergi hukuku tarafından ele alınmaktadır. Ancak bu durumun suç bilimi, insan psikolojisi, sosyoloji ve hukuk felsefesi gibi diğer bilim dalları tarafından da bu suçlara meyletme nedenlerinin araştırılması bulunacak çözümler açısından önemli etki oluşturabilir.¹⁸⁵

Vergi kaçakçılığı ile ilgili hükümler VUK m. 359'da ayrıntılı olarak ele alınmıştır. İşlenen suçlara karşı verilecek cezalar ve fiiller de bu yönde belirtilmiştir. Kanunda belirtilen bu hükümler iki grup halinde açıklanmıştır. Birinci grup vergi kaçaklıklar türleri; hesap ve muhasebe hileleri, çift defter tutmak, defter ve belgeleri yıpratmak, defterleri gizlemek, yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak olarak ifade edilebilir. İkinci grup vergi kaçaklıkları ise defter ve kayıtları yok etmek, defter yapraklarını imha etmek ve yetkisi olmayanların fatura ve belge basım ve kullanımı olarak ortaya çıkmaktadır.

2.1.2.1.1. Defter, Muhasebe Kayıtları ve Yanıltıcı Belge, Faturalarla İlgili Kaçakçılık Suç ve Cezaları

VUK'da vergi kaçakçılık hükümlerinin birinci grubunda yer alan fiiller ve uygulanacak cezalar maddeler şeklinde sıralanmıştır(m.359). Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler hakkındaki birinci madde hükmü yer almaktadır.¹⁸⁶

¹⁸⁴ Bayraklı, a.g.e., s.242

¹⁸⁵ Mehmet Hatipoğlu, **Türkiye'de Vergi Suç ve Cezalarının Algılanması Üzerine Ampirik Bir Çalışma Uşak İli Uygulama Sonuçları**, Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar, 2007, s. 23

¹⁸⁶ **Vergi Usul Kanunu** (213 S.K.), m.359/1, 1961

Kanunun (a) bendinin ikinci maddesinde ise; defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hükmü bulunmaktadır.¹⁸⁷

Bu suçları işleyenler hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. 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 belgedir.¹⁸⁸

İlgili kanundaki kaçakçılık suç fiillerinin anlaşılabilmesi için sıralanarak açıklanması ihtiyacı duyulmaktadır. Bunlar; defter ve kayıtlarda muhasebe hileleri yapmak, yapılan kayıtlarla ilgisi olmayanlar adına işlem yapmak, defterlere kaydı gereken işlemleri ikinci bir defter tutarak buraya kaydetmek, defter, belge ve kayıtlarda bilgileri tahrip etmek, defter, belge ve kayıtları inceleme memurlarından gizlemek, yanıltıcı belge düzenlemek ve bunları kullanmak olarak özetleyerek açıklayabiliriz.

Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak; defter tutmak mükellefler üzerine vergi kanunlarıyla zorunlu kılınmış bir görevdir. Vergilendirilecek olan gelirin sağlıklı bir şekilde orta konulması ve işletmede elde edilen kazancın belirlenmesi adına önemli bir yer tutmaktadır. Yapılan bu kayıtlar belge ve faturalarda desteklenerek kayıt altına alınır ve yapılacak olan verileme işlemi ise bu kayıtlar aracılığıyla sağlanarak vergi ödemesi gerçekleştirilebilir.¹⁸⁹ Muhasebe ve defter hilelerinin hangi durumlarda yapıldığından nasıl cezalar verildiği kanunda açıkça belirtilmemiştir. Gelişen teknoloji ve değişen şartlar yapılacak olan bu hilelerin şeklinin de değişebileceği düşüncesini orta koymaktadır. Böylelikle defter veya kayıtlarda doğruyu yansıtmayan, vergi matrahında azaltıcı da etkisi bulunan ve birçoğu vergi ziyana sebebiyet verecek şekilde sonuçlanan defter kayıtları olarak açıklanabilir.

¹⁸⁷ **Vergi Usul Kanunu** (213 S.K.), m.359/2, 1961

¹⁸⁸ **Vergi Usul Kanunu** (213 S.K.), m.359/3, 1961

¹⁸⁹ Cavit Hekim, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2013, s. 33

Yapılan kayıtlarla ilgisi olmayanlar adına işlem yapmak; mükellef veya işletme ile ilgili ticari bir ilişkisi bulunan veya bulunmayan şahıslarla ilgili olarak işyerinde çalışıyor ve ücret alıyormuş gibi göstermek, stokta bulunmayan veya bulunmayan bir ürünün satışını defterlere düşük fiyattan kaydetmek, fatura kesilmeksizin yüksek fiyatlarla mal satmak, kişi ve kurumları işletme aleyhine alacaklı göstermek şeklinde yapılan kayıtları içermektedir.¹⁹⁰ Bu şekilde yapılan işlemler hem kamu düzenine aykırı hem de mali yönden zarar verici olarak vergi matrahını düşürmekle beraber verginin asıl miktarını gizlemektedir.

Defterlere kaydı gereken işlemlerin ikinci bir defter tutarak kaydetmek; böyle bir kaçakçılık suçunun işlenebilmesi için en önemlisi mükellefin defter tutma zorunluluğu olan bir mükellefiyet türüne tabi bulunması gerekmektedir. Bu zorunluluğu olan mükellefin defter kayıtlarına işlenmesi gereken kayıtları vergi matrahını azaltıcı bir etki oluşturması kaydıyla başka bir deftere kaydetmesi demektir. Burada vergi ziyayı şartı aranmamaktadır. Ancak verginin matrahını azaltması doğal olarak ödenecek olan vergiyi de azaltacağı düşünülürse otomatik olarak vergi ziyayı suçu da işlenmiş olacaktır.¹⁹¹ Başka defterlerin tutulması demek diğer bir deyişle çifte defter tutma suçu olarak da adlandırılmaktadır. Matrahın eksik gösterimi ikinci bir defter tutulması giderleri yüksek göstererek, elde edilen gelirin de bu doğrultuda düşük gösterilmesi şeklinde de ortaya çıkabilir.

Defter, belge ve kayıtlarda bilgileri tahrip etmek; belge, defter ve kayıtların tahrip edilmesi olarak da anılan ve kelime anlamı olarak bu kayıtlarda oynamaların yapılması, üzerinin kalemle değiştirilip çizilmesi, belge veya faturaların aslını yansıtamayacak şekilde zarar verilmesi olarak tanımlanmaktadır.¹⁹² Bu şekilde belgelerin tahrip edilerek kullanılan herhangi bir yöntem ile bilgilerin aldatıcı ve yanıltıcı amaçla değiştirilmesi söz konusu olmaktadır. Tahribat işlemi gerçeği gösteren asıl belgenin düzenlenmiş olmasından sonra gerçeği yansıtmayacak şekilde tutar, miktar veya çeşidinde değişiklikler yaparak aldatıcı bilgiye çevrilmesiyle kaçakçılık suçu olarak karşımıza çıkmaktadır.¹⁹³

¹⁹⁰ Efsun Şimşek, **Türk Vergi Sisteminde Vergi Kaçakçılığı Suçu**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007, s.92

¹⁹¹ Bayraklı, a.g.e., s. 244 – 245

¹⁹² Uğur Yiğit, **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2004, s. 127

¹⁹³ Şenyüz, a.g.e., s. 463

Defter, belge ve kayıtları inceleme memurlarından gizlemek; önceki konularda da dile getirildiği gibi bazı mükelleflerin defter tutma ve bu defterleri tasdik ettirme zorunluluğu bulunmaktadır. Kanunda bu şekildeki onaylanması gerekli olma zorunluluğu da güvence altına alınmıştır. Noter tarafından onaylanan bu belgelerin geçerlilik süreleri boyunca yapılacak olan incelemeler esnasında görevli memurlara sunulma zorunluluğu da getirilmiştir. Böylelikle kayıtların incelenmesi verginin doğru bir şekilde tahakkuk ettirilebilmesi ve kayıtlarda yapılacak hilelerin de önüne geçilmesi hedeflenmektedir. Güvence altına alınan bu inceleme işleminde defterlerin görevli memurların incelemesine sunulmaması ise kaçakçılık suçu olarak işlem görmektedir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve bunları kullanmak; muhteviyat kelime anlamı itibariyle bir konu ve ya malın içeriğini ifade etmektedir. Vergi hukuku açısından ele alındığında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge veya fatura kullanımının meydana geleceği bir iş sözleşmesinin içerik olarak yapılması gerekenin dışında miktar veya çeşidinde yanıltıcı unsurların bulunmasıdır. Böylelikle yatay alınması gerekirken fatura veya belgeye mobilya, sandalye, masa gibi kalemler gösterilerek düzenlenmesini ifade etmektedir. nitekim incelemeler sırasında veya yapılan kontrollerde buna denk gelinmesi kaçakçılık suçunun meydana geldiği anlamına gelmektedir.¹⁹⁴

2.1.2.1.2. Defter, Belge ve Faturaların Yok Edilmesi ve Basımıyla İlgili Kaçakçılık Suç ve Cezaları

Kaçakçılık suçu fillerinin ikinci grubunu oluşturan eylemleri içeren bu suçlar birinci grup suçlara göre daha ağır cezalarla yaptırım uygulanan suçlardır. VUK m.359'da yer alan bu suçlar içerik olarak hangi suçlara hangi cezaların verileceğini de barındırmaktadır.

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

¹⁹⁴ Bayraklı, a.g.e., s. 247

Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.¹⁹⁵

Kanunun devamında bu kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı hükmü de yer almaktadır.¹⁹⁶ Bu cezaları genel itibarıyla şöyle sıralayabiliriz; defter, belge ve faturaları ortadan kaldırmak, defter sayfalarını kopararak yerine sahte yaprak koymak veya hiç koymamak, sahte belge düzenlemek veya kullanmak, yetkisi olmadığı halde sahte belge basmak, basılan sahte belgeleri bilerek kullanmak gibi suçlar özetlenmektedir. Bu suçların daha iyi anlaşılabilmesi için kısaca açıklanacaktır.

Defter, belge ve faturaları ortadan kaldırmak; VUK'da mükelleflerin tutmakla yükümlü olduğu defterlerin neler olduğu bu defterlerin hangi süreler arasında muhafaza edilmesi gerektiği de kanunla güvence altına alınmıştır. Defter, belge veya faturaların ortadan kaldırılması anlamı onların bulunamayacak şekilde parçalamak, yırtmak veya yapmak gibi birçok fiille gerçekleştirilebilir. Bilgisayar ortamında tutulan kayıtlarda ise bu kayıtların silinmesi ile orta çıkmaktadır. Bu hususta dikkat edilmesi gerekenler, ortadan kaldırılan kayıt veya defterlerin tutulma zorunluluğunun bulunması ve muhafaza süresinin içinde ortadan kaldırılmış olmasıdır. Bu suçu işlemeyenler hakkında üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası uygulanması öngörülmüştür.

Defter sayfalarını kopararak yerine sahte yaprak koymak veya hiç koymamak; VUK'da belirtildiği üzere defter ve kayıtların arasında boşluk bırakılamayacağı, atlanmayacağı ve sayfaların koparılamayacağı hakkındaki kanun maddesi de yer almaktadır(m.218)¹⁹⁷ Bu fiilin suç sayılabilmesi için tutulması zorunlu olan defterlerden mükellef tarafından kayıt altına alınan defter sayfalarının bir veya birkaçının yerinden kopararak yok edilmesidir. Defter sayfa veya sayfaları yerine ister sahte yaprak koyulsun veya koyulmasın bu fiilin suç olmaktan çıkarmayacaktır. Fiilin suç sayılması için koparılan yaprakların tamamen yok

¹⁹⁵ Vergi Usul Kanunu (213 S.K.), m.359/4, 1961

¹⁹⁶ Vergi Usul Kanunu (213 S.K.), m.359/5, 1961

¹⁹⁷ Vergi Usul Kanunu (213 S.K.), m.218, 1961

edilmesi gerekmektedir.¹⁹⁸ Buna karşı verilecek ceza yine üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası olacaktır.

Sahte belge düzenlemek veya kullanmak; yapılacak olan bir alışveriş sırasında belge düzenlemek tek taraflı olurken, belgenin kullanılması ise iki taraf arasındaki yapılan anlaşma sonucunda suç beraber işlenmiş olabilir. Belge düzenleyenler kanunda zorunlu olan defter ve kayıtlarla ilgili sahtecilik yapılması gerekmektedir. Söz konusu şartlarda en çok sahtecilik fatura konusunda yapılmakta ve vergi matrahını düşürücü özelliğinden dolayı faturada sahtecilik seçilmektedir. Bu durumda kullanılan faturanın düzenleyeninin ve işlemin hayali olarak yapılmış olması ihtimali ile sadece işlemin hayali olması da söz konusu olmaktadır.¹⁹⁹ Düzenlenen faturaların düzenlenmiş veya kullanılmış olması vergi ziyana sebebiyet verilmediğine bakılmaksızın suç toplumsal bir tehlike arz ettiğinden dolayı teşebbüs fiili de aranmaksızın cezalandırılır.²⁰⁰ Netice itibariyle bu şekilde işlenen kaçakçılık suçu sahte evrakın bizzat mükellef tarafından veya bilerek bir başkası tarafından kullanılmasıyla tamamlanmış olur.²⁰¹ Danıştay'a sahte belge kullanımı ve düzenlenmesi ile ilgili yapılan temyiz başvurusunda tarafların ticari ilişki olarak alışveriş yapıp yapmadıkları konusunda incelenmesiyle ilgili karar da verilmiştir. Yani taraflar açısından bir ticari ilişkinin de olup olmadığının incelenmesi gerektiğine karar verilmiştir.²⁰² Sahte belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması suçunun işlenmesi durumunda kaçakçılık cezası olarak üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası uygulanacağı da kanunda belirtilmiştir.

Yetkisi olmadığı halde sahte belge basmak; vergi idaresinin yükünü azaltmak adına matbaalara belge ve fatura basma yetkisinin verildiğini daha önceki konularımızda yer vermiştik. Belge ve fatura basımında kontrol altına alınması ve düzenin oluşturulması adına bu belgeler anlaşmalı matbaalar tarafından basılarak basılan şekillerin ve hangi numaralı faturaları içerdiğini vergi idaresine bildirilerek

¹⁹⁸ Şenyüz, a.g.e., s. 482

¹⁹⁹ Şenyüz, a.g.e., s. 486

²⁰⁰ Elif Yılmaz, **Türk Vergi Hukukunda Defterler ve Belgelerle İlgili Hürriyeti Bağlayıcı Cezayı Gerektiren Vergi Suçlarının Analizi ve Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Ceza ve Ceza Usulü Hukuku Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2008, s. 115

²⁰¹ Ümit Süleyman Üstün, **Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü**, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Konya, 2001, s. 56

²⁰² Dursun Ali Turanlı, "Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (Naylon Fatura) Kullanımı Sonucu Oluşan Vergi Suçları ve Cezaları", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 90, 2008, s. 211

kontrolün sağlanması istenmektedir. Böylelikle basılacak olan sahte fatura veya belgelerin bulunması da kolaylaştırılmış olacaktır. Eğer bu duruma aykırı olarak vergi idaresi tarafından izin verilmeyen matbaaların belge veya fatura düzenlemesi kaçakçılık fiilinin işlendiğini ortaya koymakta ve iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası uygulanmaktadır.

Basılan sahte belgeleri bilerek kullanmak; belge veya faturaların kullanılabilmesi için ilk önce bunların yetkisi olan veya olmayan herhangi bir yerde sahte olarak bastırılmış olması gerekmektedir. Bu durumda basılan bu belgeler mükellef tarafından sahte olduğu bilinmekte olup bilinçli olarak kullanılmaktadır. Nitekim kesilmesi gereken gerçek fatura dışında mükellef bu faturaları kullanarak kendi menfaatine olacak şekilde satış yaptığı malı hiç yapmamış gibi gösterebilecektir. Bastırılan fatura veya belgelerle ilgili mükellef tarafından bastırılmış olması gerektiğinden haberinin olmadığını savunması da söz konusu olmayacaktır.²⁰³

2.1.2.2. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suç ve Cezası

Kamu görevlilerinin kendi çalıştıkları iş yerlerine karşı yükümlülükleri bulunmaktadır. Bu yükümlülükleri yerine getirmek yerine mükelleflerin yapması gereken işleri yapmaları durumunda VUK'da yer alan mükelleflerin özel işlerini yapma suçu işlemiş olurlar(m.363). Kanun maddesine göre aynı kanundaki 6. Maddede yer alan Vergi muameleleri ve incelemeleri ile Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamayacakları hükme bağlanmıştır.

Bu suçu işleyen mükellefe yapmış olduğu özel işlerini vergi kanunlarıyla ilişkili olması yeterlidir. Görevlilerin yapmamaları gereken işlemlere örnek verilecek olunursa, mükelleflerin defterlerini tutmak, beyannamelerini doldurmak, mahkeme tarafından gönderilen veya inceleme memuru tarafından verilen dilekçe veya evrakları doldurmak gibi özel işler sıralanabilir. Bu hususta işi yapan kişinin işini

²⁰³ Bayraklı, a.g.e., s. 250

yapmış olduğu mükellefin kendi dairesindeki bir mükellef olup olmaması da önem arz etmemektedir.²⁰⁴

VUK m.363'te yer alan hükümler doğrultusunda verilecek olan ceza da TCK m.257'nin birinci bendinde yer alan suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası uygulanması hükmü çerçevesinde mükelleflerin özel işlerini yapmakla görevi kötüye kullanma suçu işlenmesidir.

Mükelleflerin özel işlerini yapma yükümlülüğünü alan bir görevlinin bunu yanlış yapmış olma ihtimali de söz konusu olabilmektedir. Böyle bir durum ile karşılaşılması halinde ortaya çıkacak olan vergi ziyai cezası varsa bile bu ceza da işlemi yapan görevlilere kesilmektedir.²⁰⁵

2.1.2.3. Vergi Mahremiyetini İhlal Suç ve Cezası

Mükellef veya sorumlularının bahsettiğimiz yükümlülüklerinin yanı sıra vergilendirme yetkisini elinde bulunduran devletin veya vergi idarelerinin ve çalışanlarının da kendilerine düşen görevlerinin olduğu ve bunları yerine getirmesi gerektiği de aşikârdır.²⁰⁶ Bu görevlerden biri de vergi mahremiyetinin saklanması gerekliliğidir. Mükelleflerin vergi idaresi veya Maliye Bakanlığı çalışanlarına karşı mükellef hakları bulunmaktadır. Bu haklar mükelleflerin gizlilik alanını ifade etmekle beraber özel hayatının korunması ve bunların saklanmasını ifade eden haklardır.²⁰⁷

Vergi mahremiyeti kısaca; vergi ile ilgili işlemlerle uğraşan kişilerin görevlerinden dolayı mükelleflere ait bilgilerin, işlemlerin, hesapların, servet ve meslekleriyle ilgili olarak öğrenmiş oldukları her türlü bilgi ve belgelere ilişkin hususları işlemler bittikten sonra saklamalarını ifade etmektedir. Bu bilgileri

²⁰⁴ Şükrü Kızılot, Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s.139

²⁰⁵ Fatih Pekşen, **Türk Vergi Ceza Sisteminin Etkinliği ve Bir Uygulama**, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Tokat, 2009, s. 47

²⁰⁶ Erdem Yılmaz, **Türkiye'de Vergi Cezalarının Etkinlik Açısından Karşılaştırılmalı Analizi**, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Sakarya, 2011, s.24

²⁰⁷ Fatma Taş, **Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Değerlendirilmesi**, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Doktora Tezi, Bursa, 2007, s. 42

açıklayamaz, kullanamaz ve üçüncü kişilerin yararına da kullanamazlar. Aksi takdirde vergi mahremiyetini ihlal etmiş sayılırlar.²⁰⁸

Vergi ile ilgili işlemlerle uğraşan vergi idaresi veya Maliye Bakanlığının görevlendirmiş olduğu görevliler ve bu görevlilerin hangi durumlarda nasıl davranacağı ile ilgili vergi mahremiyeti hususları VUK'da açıkça ifade edilmiştir(m.5). Bu durumda mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamayacakları kanun hükmüyle güvence altına alınmıştır.

VUK gereği vergi mahremiyetini ihlal eden görevliler hakkında uygulanacak cezanın da belirlendiği görülmektedir(m.363). Bu kanun hükmüne göre ceza olarak Türk Ceza Kanununu gereği müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacağı belirtilmiştir(m.239). Ancak kanun çerçevesinde belirlenen bazı durumlar hakkında nasıl ve hangi hususlarda bilgi verilmesi gerektiği de belirlenmiş olup bu hususlar dışındakilere ceza uygulanmaktadır.

2.1.2.4. Vergi Suç ve Kabahatlerinde İştirak, Tekerrür ve Birleşme

2.1.2.4.1. İştirak

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

İştirakler, birden fazla kişinin bir eylem veya fiili gerçekleştirmek için bir araya gelmeleriyle o işi beraber yapmaları anlamını da taşımaktadır. Tek failli suçlarda eylemi tek kişi gerçekleştirdiği için faillerin aranmasına gerek yoktur.

²⁰⁸ Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s. 135

Ancak iştirakli suçlarda ise kimin suça olan menfaatinin ne kadar olduğu ve suç işlerken ortaya koydukları çaba ve faaliyetlerin belirlenip uygulanacak olan cezanın nasıl olacağı yönünden bulunması için zorluk arz etmektedir.²⁰⁹

TCK'nun iştiraklerle ilgili bölümünün yer aldığı hükümler doğrultusunda faillik, azmettirme, yardım etme, bağlılık ve gönüllü vazgeçme hükümlerine yer verilmiştir(m.37-m.41). Bu maddelerin uzun uzun yazılmasına ihtiyaç duyulmadığından sadece vergi ile ilgili VUK' da öngörülen maddelerine değinilmesi uygun olacaktır.

VUK göre kaçakçılık suçu işlemiş bir kimsenin suçuna iştirak etmiş olan bir kişiye bir katı vergi ziyai cezası kesilmektedir. Vergi ziyai cezası dışında kalan cezalarda TCK hükümlerine göre ceza verilmektedir. Ancak suç ile ilgili herhangi bir menfaat sağlamadığı tespit edilenler hakkında verilecek ceza TCK iştirak hükümlerinin yarısı kadar uygulanmaktadır. Vergi kabahati işleyerek vergi ziyana sebebiyet verecek bir mükellefin kabahatine iştirak etmiş bir kişinin pişman olması durumunda kendisinden önce herhangi birinin ihbar etmemesi veya dilekçe vermemesi vb. durumlarda bu kabahati işleyen mükellefi ihbar etmesi sonucunda kendisine vergi ziyai cezası kesilmez.

İşlenen kabahatlerle ilgili olarak VUK herhangi bir hüküm yer almazken Kabahatler Kanunu çerçevesinde konuya açıklık getirilmiştir. Kabahatler Kanunu m.14 hükümlerine göre bir kabahate iştirak edenler hakkında bir fail gibi idari para cezası kesilmesi gerektiği yer almaktadır. Kaçakçılı fiilinde olduğu gibi menfaatinin olup olmamasıyla ilgili herhangi bir hükme yer verilmemekle beraber cezanın faille aynı olacağı hükmüne varılmıştır.

2.1.2.4.2. Tekerrür

Olay, eylem veya fiilin birden fazla kez yapılmasına tekerrür denilmektedir. Tekerrür vergi ile ilgili olarak ele alındığında ise işlenen kabahat veya suçun cezalandırıldıktan sonra tekrar yapılması anlamını taşımaktadır.²¹⁰ Tekerrür ifadesi vergi ve ceza hukuku açısından önemli yer tutmaktadır. Bir kimsenin çok suç işlemiş olması tekerrürün ortaya çıkacağı anlamına gelmemektedir. Bundan dolayı tek bir

²⁰⁹ Devrim Aydın, **Türk Ceza Hukukunda İştirak**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Tezi, Ankara, 2008, s.27

²¹⁰ Selda Aydın, Eren Çaşkurlu, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s. 337

kişinin işlemiş olduğu suçları türü farklı olabilir. Ancak aynı türden suçların yinelenmesiyle birlikte tekerrür fiili ortaya çıkmaktadır.²¹¹

TCK açısından tekerrür eden suçlarla ilgili verilecek olan cezalar dokuz madde halinde sıralanmıştır(m.58). Bunlarla ilgili kısaca hürriyeti bağlayıcı suçlarda beş yıldan az suçlarda üç yıl, beş yıldan fazla hapis cezalarında ise tekerrür hükümleri uygulanabilmesi için ise beş yıl içerisinde yapılmış olması gerekmektedir. Bunu yanı sıra tekerrür eden suçlarla ilgili olarak verilen cezalarda para cezasından soran bir üst ceza olarak hapis cezası, eğer bu hüküm yoksa bile uygulanan para cezası arttırılarak uygulanmaktadır.

Bir fiilin tekerrür olarak değerlendirilmesi için bazı şartları sağlaması gerekmektedir. Bunlar; kişiye kesilen cezanın kesinleşmiş olması, aynı türde yeni kesilecek ceza kesinleştikten sonra ceza kesilmiş olması ve kesilen bu yeni cezanın eski ceza ile aynı türde ve belirli yakın bir sürede kesilecek olması gibi şartları bulundurduğuna dikkat edilmesi gerekmektedir.²¹²

Tekerrürle ilgili VUK'da vergi kabahatleriyle ilgili vergi ziyai ve usulsüzlük fiillerinin tekrar edilmesi durumunda kesilecek cezalarla ilgili uygulamalara yer verilmiştir. Ancak bu durumda kaçakçılıkla ilgili ortaya çıkan tekerrürlerde ise nasıl bir yaptırımın olacağından söz edilmemiştir. VUK'da ortaya çıkan fiillerin tekerrür olması durumunda verilecek olan cezanın vergi ziyai kabahatinde kesilen ilk cezayı takip eden yılın Ocak ayından itibaren beş yıl içinde, usulsüzlük kabahatinde ise takip eden yılın Ocak ayından itibaren iki yıl içerisinde aynı türden ceza kesilmesini ifade etmektedir(m.339). Bu durumda uygulanacak olan artırımlı ceza ise vergi ziyai kabahatinden % 50 oranında iken usulsüzlük kabahati işlenmesi durumunda ise ceza % 25 oranında gerçekleşmektedir.

Tekerrüre konu olan fiiller içerisinde bazı durumlar istisna edilmiştir. Bunlardan birisi de yurt dışındaki mahkemeler tarafından verilen kasten adam öldürme, yaralama, yağma, uyuşturucu, dolandırıcılık, para ve kıymetli kağıt

²¹¹ Mehmet Sinan Altunç, **Ceza Hukukunda Tekerrür**, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul, 2010, s. 7

²¹² Ahmet Bozdağ, **Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür (Afyonkarahisar Örneği)**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar, 2008, s. 101

sahteciliği gibi suçların dışında kalan suç ve kabahatler için tekerrür hükümleri uygulanmayarak ayrı olarak ele alınmaktadır.²¹³

2.1.2.4.3. Birleşme

İşlenen kabahat veya suçlarla ilgili yapılacak olan birleştirmeler vergi ile ilgili olarak VUK hükümlerinde yer verilmişken genel birleştirme hükümlerine ise TCK' da hükümleri arasında yerini almaktadır. TCK'da yer alan hükümler bizlere bazı suç tanımlarını ve bunlarla ilgili cezaları da beyan etmektedir.

TCK'da birleşmiş suç kavramı yer alırken(m.42) bununla ilgili olayın nasıl gerçekleşeceğini şöyle bir örnekle açıklayabiliriz; vergi mükellefleri tarafından tutulan defterlerin yok edilmesi vergi inceleme memurları tarafından incelemediğinden dolayı suç teşkil etmekteyken, bu defterleri yok etmek de ayrı bir suç olduğundan dolayı birleşmiş suçu ifade etmektedir.²¹⁴ Aynı zamanda TCK'da zincirleme suç ve fikri içtima kavramlarının da neyi ifade ettiği de açıklanmıştır(m.43-m.44). Bütün hükümlerde birleştirme esas itibariyle suçlardan en ağır olanının uygulanması yönünde alınan kararlardır.

Birleştirme ile ilgili olarak meydana gelen fiil kabahat şartlarını içeriyorsa bu durumda Kabahatler Kanunundaki içtima hükümleri devreye girmektedir. Kabahatler Kanununda düzenlenen birleşme hükümleri çerçevesinde kabahatlere verilecek ağır maddi ceza ile sonuçlanacağı ve adli bir ceza gerektiren durumlarda ise sadece adli ceza ile yetinilebileceği ancak bu cezanın verilmemesi durumunda ise idari para cezası verilmesi gerektiği açıklanmaya çalışılmıştır(m.15).

Vergi ile ilgili birleştirme hükümlerinin yer aldığı bir diğer kanun ise VUK'dur. Söz gelimi bu kanunda yer alan hükümler kaçakçılık hükümlerini içeren vergi suçları ile vergi kabahatlerinin birleştirilemeyeceği yönündedir. VUK'da da yer verilen suçlarda birleştirme hükmüne göre(m.340) vergi kaçakçılığı maddesi olarak anılan hükümler çerçevesinde vergi ziyayı suçu ile birleştirilemeyeceği belirtilmiştir(m.359). Meydana gelen bir suç eğer aynı zamanda vergi kaçakçılık fiili

²¹³ Şehnaz Bodur, **Vergi Suçlarının Ortaya Çıkmasında Mali ve Sosyolojik Faktörler Tokat Örneği**, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Tokat, 2012, s.108

²¹⁴ Memduh Aslan, **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2008, s. 56

de içeriyor ise bu uygulanacak olan usulsüzlük, özel usulsüzlük veya vergi ziyaı cezasının uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

2.2. Vergi Suç ve Cezalarıyla İlgili Değerlendirmeler

Vergi suç ve cezalarının toplum üzerindeki etkisini ortaya koymak amacıyla çeşitli tez ve makaleler yer almaktadır. Bunlardan bazıları çeşitli iller ele alınarak yapılmış, bazıları da literatür taraması yapılarak etkisi araştırılmaya çalışılmıştır. Bunlardan bazıları Uşak, Antalya ve Tokat il örnekleri bazında yapılan araştırmalarda yer almaktadır. Bu çalışmalardan elde edilen sonuçların ele alınması faydalı olabilir.

Uşak ilinde yapılan araştırma sonucuna göre, vergi suçlarının diğer suçlardan bir farkı olmadığı ancak diğer suçlar kadar çözümü için önem verilmediğidir. Aynı zamanda ceza olarak verilen hapis ve para cezasının % 30'luk bir kitle tarafından caydırıcı bulunmadığı da ortaya konmuştur. Mükellefler suç işleyen birini örnek alarak suç işlemeyeceklerini belirtmekle birlikte onları ihbar da etmeyeceklerini dile getirmeleri göze çarpmıştır. Çözüm olarak vergi suç ve cezalarına yönelik Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Dairesi görevlilerinin de sadece suç bulunması ve ceza kesilecek durumlarda değil de idare-mükellef ilişkisinin iyi niyetli olarak sürdürülmesi şeklinde sunulmuştur.²¹⁵

Tokat ilinde vergi suçlarının ortaya çıkmasındaki faktörlere yönelik yapılan çalışmada, mükelleflerin vergiyi bir yük olarak gördükleri ancak bu şekilde düşünenlerin vergi ahlakı veya vergi bilinci düşük kişiler tarafından algılandığı görülmüştür. Ayrıca vergi ahlakı ve bilincinin düşüklüğünün etkileri olarak da dini inanış ve eğitim seviyesi ile yakından ilişkili olduğu ortaya konmuştur. Hükümeti oluşturan parti veya partilerle mükelleflerin siyasi düşünce birliktelikleri vergi ödeme konusunda olumlu etkiye sahip olduğunu dile getirmelerine rağmen vergi oranlarında yapılacak artışlar sonucunda % 56 civarındaki mükellef tekrar aynı partiye oy vermeyeceklerini dile getirmişlerdir. Vergi ödeme konusunda ise mükelleflerin % 83'ü diğer mükelleflerin tam anlamıyla vergi ödemediklerini düşünmektedir. Vergi ahlakı ve bilincinin düşük olmasının en önemli unsurlarından biri olarak da harcamaların nerelere yapıldığını bilmediklerinden kaynaklandığını ve % 51'i de

²¹⁵ Hatipoğlu, a.g.t., s.74-77

yapılan harcamaların israf edilerek yapıldığını ve yerinde kullanılmadıklarını dile getirmişlerdir. Bu konulara çözüm bulunması doğrultusunda ise vergi suçlarının azalacağı kanaati hakim olmuştur.²¹⁶

Vergide oluşan kayıpları ve suç olarak işlenen kaçakçılık fiillerinin önlenmesi açısından vergi suç ve cezalarının Antalya ilinde yapılan çalışmada da çeşitli çözüm yolları ve öneriler elde edilmiştir. Yapılan anket çalışmasında elde edilen verilerle yapılan analizler sonucunda mükelleflerin eğitim seviyelerinin lise ve altındakilerin oluşturduğu, buna bağlı olarak basit usulle vergilendirildikleri ve bundan dolayı sadece para cezasının caydırıcı olacağı düşündüklerini ortaya koymuştur. Denetim konusunda mükelleflerin % 54'ü denetim yapılmadığını dile getirmişlerdir. Yapılan denetimlerin ise çalışmaya katılan mükelleflerin % 64'ü tarafından doğru yapılmadığı düşüncesinde oldukları görülmektedir. Vergi cezalarının işlenen suçlara karşı bir etkisi olarak ceza alan bireylerin bir daha vergi suçu işlemeyeceklerini dile getirmeleri de cezaların kullanımı açısından önem arz etmektedir.²¹⁷

Çalışmalardan da anlaşılacağı üzere mükelleflerin eğitim seviyeleri, yaşadıkları coğrafyanın ekonomik ve sosyal durumu, vergi idareleri veya Maliye Bakanlığı tarafından yapılan denetimler ve ikili ilişkileri, vergi ile ilgili verilen eğitimler ve iktidarda bulunan hükümetin bireyler arasındaki uyum verginin zamanında ve vergi suç ile kabahatlerine bulaşmadan tam istendiği gibi ödenmesi konusunda etkili olduğu ortaya çıkmıştır.

²¹⁶ Bodur, a.g.t., s.184-186

²¹⁷ Hatice Herek, **Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Açısından Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği**, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2011, s.121-130

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AFYONKARAHİSAR İLİ MÜKELLEFLERİNİN VERGİ CEZALARININ VERGİ TAHSİLÂTI ÜZERİNDEKİ ETKİNLİĞİNİ ANALİZİ ÜZERİNE AMPİRİK BİR ÇALIŞMA

3. Araştırmanın Niteliği, Anket Bulguları ve Analizler

3.1. Araştırmanın Konusu

Araştırmanın konusu Afyonkarahisar ili vergi mükelleflerinin vergiye karşı olan bakışını, vergilendirme ilkeleri doğrultusunda incelenmesini içermektedir. Ayrıca mükelleflerin fiş alma alışkanlıkları, vergi ödeme yükümlülüğü konusundaki görüşleri, vergi oranlarının ağırlığı ile vergi kanunlarındaki boşluklar ve vergi kanunlarını anlama seviyeleri üzerindeki düşüncelerini içermektedir. Afyonkarahisar ili ve ilçelerindeki mükelleflerin vergi suç ve cezaları hakkındaki caydırıcılık seviyesi ve vergi tahsilatında cezaların etkili olup olmadığı konusunda düşüncelerine yer verilmiştir

3.2. Araştırmanın Amacı

Araştırmamızın amacı Afyonkarahisar ili ve ilçelerinde Türk Vergi Sisteminde uygulanan vergi oranlarının, vergi ceza uygulamalarının aksaklıklarının olup olmadığının mükellefler aracılığıyla tespit edilmesidir. Böylelikle elde edilecek sonuçlarla vergi sistemimizdeki problemlerin ne yönlü olduğunu ortaya koymaktır. Uygulanan anket çalışmasıyla elde edilen verilerin analizi yapılarak mükelleflerin vergi sistemimizdeki aksaklıkların nelerden kaynaklandığını düşündükleri ve bunlarla ilgili çözüm yollarının neler olduğunun öğrenilmesi amaçlanmıştır. vergi sisteminin uygulananları olmaları

3.3. Araştırmanın Önemi

Vergi sisteminin uygulananları olarak mükelleflerin vergiye karşı gönüllü uyum içerisinde olmaları çok önemlidir. Vergi ahlakı veya vergi bilinci olarak adlandırabileceğimiz vergi ödeme alışkanlığı kazandırılmış bir toplum hem devlet hazinesi hem de yapılacak kamu harcamalarının finansmanı açısından dikkat

çekmektedir. Uygulanacak vergi ceza veya vergi oranlarının toplumun tamamı üzerinde maksimum düzeyde bir memnuniyetinin sağlanması imkansız olarak değerlendirilebilir. Ancak vergiye karşı gönüllü uyumu sağlamak adına elde edilecek çözüm yolları ve öneriler bu yüzden etkilidir.

Çalışmamızda elde edilecek verilerin değerlendirilmesi ve vergi suçları, cezaları ile verginin alınan oranları üzerindeki etkisinin yanı sıra vergi idareleri, vergi denetimi ve kanunların vergi bilinci üzerindeki etkilerinin ortaya konulması açısından büyük bir yere sahip olduğu anlaşılabilir üzerinde durulması gerekliliği ortaya konulmuştur

3.4. Araştırmanın Yöntemi

3.4.1. Araştırmanın Örnekleme

Araştırmamızda ana kütle olarak belirlenen Afyonkarahisar ili mükelleflerinin tamamına ulaşmak hava koşulları, maliyet ve zaman açısından mümkün olmamıştır. Mayıs 2014 tarihinde yapmış olduğumuz anket çalışması esnasında, Afyonkarahisar ilinde yer alan mevcut mükellef veya vergi ödeyenlerin sayısı aşağıdaki tabloda belirtildiği gibidir. Tablo 3'e göre gelir vergisi mükellefleri için 12.076, stopaj usulüyle vergi ödeyenlerin sayısı 16.261, gayrimenkul sermaye iradı vergi ödeyenler 8.782, basit usulde vergi ödeyenlerin sayısı 10.146, kurumlar vergisine tabi vergi mükelleflerinin sayısı 3.691 ve katma değer vergisi ödeyenlerin sayısı ise 15.444 olarak belirtilmiştir.

Tablo 3: 2014 Mayıs Ayı Vergi Mükellefleri Sayısı²¹⁸

Gelir Vergisi Mükellefleri	12.076
Stopaj Usulü Mükellefler	16.261
G.S.M.İ. Mükellefleri	8.782
Basit Usule Tabi Mükellefler	10.146
Kurumlar Vergisi Mükellefleri	3.691
K.D.V. Mükellefleri	15.444

Yapılan anket çalışmasında ana kütle olarak 62.400 kişinin vergi mükellefi olduğu temel alınarak anket uygulaması yapılmıştır. Araştırmanın örnekleme

²¹⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/20141.htm adresinden 02 Ocak 2015 tarihinde alınmıştır.

belirlenmesinde ise güven aralığı % 90 olarak belirlenmesi ana kütlenin temsil gücünün de yüksek olması açısından önem arz etmektedir. % 90 güven aralığında alınan ana kütle oranına göre belirlenecek örneklem büyüklüğü 100 kişiye kadar 74 kişi, 500 kişiye kadar 176 kişi, 1.000 kişiye kadar 215, 10.000 kişiye kadar 264 ve 100.000 kişiye kadar ise 270 olarak verilmiştir. Bu durumda % 90 güven aralığında uygulanacak anket sayısı 270 olarak belirlenmiş olup % 10'luk bir hata payının göz önünde bulundurularak yapılmış olduğu anlamına gelmektedir.²¹⁹

Örneklem olarak belirlenen 270 kişinin anket çalışmasının daha güvenli olması açısından Afyonkarahisar il merkezinde 322 adet anket formu mükelleflerle yüz yüze yapılan görüşmelerle gerçekleştirilmiştir. Çalışmamızda sadece Afyonkarahisar il merkezi örneklem olarak alınmamış olup iki adet ilçe (Bolvadin, Sandıklı) de çalışmaya dâhil edilmiştir. Mükellef sayısına zaman ve maliyet açısından tamamına ulaşmanın zor olması ve vergi dairesinin vergi mahremiyeti kuralına uyması gerekliliğinden mükelleflerin iş veya ikamet adresleri alınamamış olup basit tesadüfî örnekleme yöntemi kullanılmak zorunda kalınmıştır. Basit tesadüfî örnekleme yönteminde ankete katılacak olan herkesin eşit ve bağımsız seçilme şansına sahip olduğu ve birine uygulanan anketin bir diğerine uygulanmasına engel olmadığı rastgele seçilen mükellef veya mükellef gruplarına uygulanması anlamına gelmektedir.²²⁰

Toplamda 362 anket çalışması uygulanmış olup bu ise araştırmanın güvenilirliği için yeterli bir sayı olduğunu göstermektedir. Bu anketlerden 40 adeti ilçelerde gerçekleştirilmiştir. Geriye kalan 322 adet anket ise Afyonkarahisar il merkezindeki mükelleflere uygulanmıştır. Ancak bazı mükelleflerin anketleri doldurmaktan çekinmesi, korkması ve zamanlarının olmadığını söylemesi sonucu anketin güvenilirliğini etkileyecek şekilde boş bırakmış tüm sorulara aynı cevabı vermiş olmaları sebebiyle 3 adet anket incelemeye dâhil edilmemiştir.

3.4.2. Veri Toplama

Mükelleflerin vergi ödeme ve yürürlükteki vergi cezaları hakkındaki görüşlerini öğrenmek amacıyla anket yoluyla veri toplama yöntemi kullanılmıştır.

²¹⁹ <https://tr.surveymonkey.com/mp/sample-size> adresinden 02 Ocak 2015 tarihinde alınmıştır.

²²⁰ Remzi Altunışık, Recai Coşkun, Serkan Bayraktaroğlu, Engin Yıldırım, **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı**, Sakarya Yayıncılık, Sakarya, 2012, s. 139-140

Anketlerde elde edilecek olan bilgilerin sağlıklı olabilmesi açısında ve bilgilere daha kısa sürede ulaşabilmek için yüz yüze görüşme yöntemi kullanılarak anket çalışması gerçekleştirilmiştir.

Araştırmamızda Afyonkarahisar ilinin kullanılmasında herhangi bir özel amaç bulunmamaktadır. Vergi suç ev cezalarıyla ilgili Uşak ve Antalya illerinde daha öncesinden çalışmanın yapılmış olmasından dolayı Afyonkarahisar il merkezi ve Bolvadin ile Sandıklı ilçeleri baz alınmıştır. Afyonkarahisar ilindeki mükelleflerin sıklıkla bulunduğu yerler seçilerek anket çalışması uygulanmıştır. Uygulanan anket çalışmasının içeriğini likert ölçekli sorular ve mükelleflerin tanınması ile verilecek bilgilerin sağlıklı ölçülmesi adına da demografik sorular bulunmaktadır.

Anket soruları iki ana bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde bulunan 13 tane demografik sorulardan oluşmakla beraber mükelleflerin yaş, cinsiyet, eğitim durumu, mükellefiyet türü, mükellefiyet yılı gibi mükellefleri tanımaya yönelik sorular yer almaktadır. Bunun yanı sıra cezaların ağırlığı, uygulanacak cezalarda hangilerinin seçilmesi gerektiği, uygulanmasını istedikleri cezalar ve türleri hakkında da bilgi sahibi olmak amacıyla anlaşılır ve açık sorular sorulmaya çalışılmıştır.

Anket çalışmamızın devamındaki ikinci bölüm sorularında ise kapalı uçlu sorular kullanılarak dereceleme yoluyla sorular sorulmuştur.²²¹ Mükelleflerin cevap vermelerinde karışıklık yaşanmaması adına boyutsal ayırma ölçeği yerine beşli likert ölçeği kullanılarak 28 adet soru oluşturulmuştur.²²² Mükelleflerin çoğunun araştırma esnasında gergin oldukları gözlemlenmiş olup, bazıları anket formunu doldurmaktan çekindiklerinden dolayı patron yok, sizi maliyeden göndermişler, siz bizi baskı altına alıyorsunuz gibi cevaplar vererek anket formunu doldurmamışlardır. Bazıları ise bu cevaplardan sonra anket formunu yırtıp atmaya kadar ulaşan tedirgin hareketlerde bulunmuşlardır.

Anket formunda mükelleflerin tedirgin olmalarını engellemek amacıyla bir açıklama yapılarak, anketin akademik ve bilimsel bir çalışmada kullanılmak üzere yapıldığını anlatan açıklama yapılması bir nebze de olsa bu korkularını yenmeleri

²²¹ Ahmet Hamdi İslamoğlu, Ümit Alnıaçık, **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri**, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., 2013, s. 154

²²² İslamoğlu, Alnıaçık, a.g.e., s. 165-166

adına tedbir olarak düşünölmüştür. Nitekim açıklamanın bulunması anket çalışmasının daha etkin ve güvenilir olmasına katkı sağlamıştır.

3.4.3. Verilerin Analizi

Belirlenen örneklem grubundan elde edilen anket verilerinin daha rahat ve düzeltilebilir olması açısından veri girişleri Microsoft Office Excel for Windows programından faydalanılmıştır. Ancak girilmiş olan verilerin daha güvenilir analizinin yapılabilmesi için SPSS for Windows 19.0 (Statistical Programme For Social Sciens) sosyal bilimler için istatistik programı adı verilen veri analiz paket programı kullanılmıştır.

SPSS programı aracılığıyla frekans analizleri, yüzdellikler, çapraz tablolar ve basit demografik tablolar gibi analiz ve test yöntemleri kullanılarak sonuca ulaşmaya çalışılmıştır. Daha önce de belirtildiği gibi güven aralığı % 90 olarak belirlenmiş olup hata oranı ise % 10 olarak ortaya konulmuştur. Bu doğrultuda kullanılan program aracılığıyla likert ölçekli sorularda güvenilirlik analizleri yapılmıştır. Ayrıca sorular arasındaki bağlantıların da ilişkisi araştırılarak seçilen örneklem grubunun ana kütleyle temsil edip etmediği konusunda da araştırmalar yapılarak bağlantılar kurulmaya çalışılmıştır. Likert ölçekli sorularda ‘‘Tamamen Katılıyorum’’ ve ‘‘Katılıyorum’’ ile ‘‘Tamamen Katılmıyorum’’ ve ‘‘Katılmıyorum’’ ifadeleri zaman zaman birleştirilerek sonuç olarak verilmiştir.

3.5. Anket Bulgularının Analiz ve Yorumu

3.5.1. Örneklem Grubunu Tanımaya Yönelik Demografik Bulgular

Anket çalışmasında yer alan mükelleflerin büyük çoğunluğu Afyonkarahisar ilinden olduğunu ancak aralarında diğer şehirlerden gelen vergi mükelleflerinin de bulunduğunu söyleyebiliriz. Çalışmamızın bu bölümünde anketimize katılım sağlayan Afyonkarahisar ili mükelleflerine yönelik uygulanan demografik sorulardan alınan cevaplarla mükelleflerin tanınması amaçlanmıştır. Yapılacak demografik, ölçümler, tablolar yardımıyla sayı ve yüzdeler şeklinde verilecektir.

Aşağıdaki tablomuzda ankete katılan mükelleflerin cinsiyetlerinin sayı ve yüzdeleri verilmiştir. Buna göre çalışmamıza katılan 359 vergi mükellefinden 311'nin Erkek vergi mükellefi geriye kalan 48'sinin ise bayan vergi mükellefi olduğu

görülmektedir. Bu doğrultuda örnekleme yer alan Erkek vergi mükellefi oranı %86.63 iken Bayan vergi mükellefi oranı ise % 13.37 oranında olduğu gözlemlenmiştir.

Tablo 4: Örneklem Grubunun Cinsiyetlere Göre Dağılımı

Cinsiyet	Kişi Sayısı	Yüzde (%)
Bay	311	86.63
Bayan	48	13.37
Toplam	359	100

Anket çalışmamızda yer alan eğitim seviyelerinin belirlenmesi ile ilgili sorumuzda erkek ve bayanların eğitim seviyeleri ayrı ayrı belirtilecek olup daha sonra toplam yüzde ve sayıları verilecektir. Tablo 5'te ankete katılan Erkek vergi mükelleflerinden 62'sinin yani % 17.3'sinin ilkökul, 79'unun yani % 22'sinin ortaokul, 105'inin yani % 29.20'inin lise, 60'ının yani % 16.70'inin üniversite ve 5'inin yani % 1.40'ının ise yüksek lisans veya doktora mezunu oldukları 359 kişi arasında yapılan anket sonucuna göre belirlenmiştir.

Bayanlar üzerinde yapılan anket çalışmasında eğitim durumları ise 359 kişi arasında yapılan yüzde ve sayılara göre 4 kişinin yani % 1.10'unun ilkökul, 7'sinin yani % 1.90'ının ortaokul, 12'sinin yani % 3.30'unun lise ve 25'inin yani % 7'sinin ise üniversite mezunu oldukları gözlemlenmiştir. Bayan örneklemlerde yüksek lisans ve doktora yapan bulunmazken bayanlar arasındaki üniversite mezun oranı ise % 52 olduğu görülerek araştırmaya katılan erkeklerde ise bu sayının yüksek lisans ve doktora dâhil % 20.9 olduğu görülmektedir.

Eğitim seviyelerine göre birleştirilerek bakıldığında ankete katılanların 66'sı %18.40'ı ilkökul, 86'sı % 24'ü ortaokul, 117'si % 32.60'ı lise, 85'i % 23.70'i üniversite ve 5'i % 1.40'ının de yüksek lisans doktora eğitimi aldığı genel eğitim seviyesine göre yüzde ve sayıları belirlenmiştir. Bu sayı ve yüzdelere göre en yüksek eğitim seviyesine sahip lise eğitimi alanlar olarak % 32.60 ile olmuştur. Eğitim seviyesi daha yüksek bir kitleye uygulanarak daha anlamlı sonuçlar elde edilmesi de mümkün olabilir.

Tablo 5: Örneklem Grubunun Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı

Cinsiyet		Eğitim Seviyesi					Total
		İlkokul	Ortaokul	Lise	Üniversite	Lisansüstü	
Erkek	Kişi Sayısı	62	79	105	60	5	311
	Erkekler Arasındaki %	19,90%	25,40%	33,80%	19,30%	1,60%	100,00%
	Toplam Sayı İçindeki %	17,30%	22,00%	29,20%	16,70%	1,40%	86,60%
Bayan	Kişi Sayısı	4	7	12	25	0	48
	Bayanlar Arasındaki %	8,30%	14,60%	25,00%	52,10%	0,00%	100,00%
	Toplam Sayı İçindeki %	1,10%	1,90%	3,30%	7,00%	0,00%	13,40%
Toplam	Toplam Sayı İçindeki %	66	86	117	85	5	359
	Bayanlar Arasındaki %	18,40%	24,00%	32,60%	23,70%	1,40%	100,00%
	Toplam Sayı İçindeki %	18,40%	24,00%	32,60%	23,70%	1,40%	100,00%

Örneklemde yer alan mükelleflerin yaş aralığı sıralamasının yapılması da ticarete yeni atılan genç nüfusun bilgisinin ne derece olduğu anlaşılması açısından incelenmiştir. Tablo 6’da sayı ve yüzdeler verilmiştir.

Tablo 6: Örneklem Grubunun Yaşa Göre Dağılımı

Cinsiyet		Yaş Göre Dağılım					Total
		18 - 25	26 - 35	36 - 45	46 - 55	56 ve Üstü	
Erkek	Kişi Sayısı	39	90	88	66	28	311
	Erkekler Arasındaki %	12,50%	28,90%	28,30%	21,20%	9,00%	100,00%
	Toplam Sayı İçindeki %	10,90%	25,10%	24,50%	18,40%	7,80%	86,60%
Bayan	Kişi Sayısı	20	12	12	4	0	48
	Bayanlar Arasındaki %	41,70%	25,00%	25,00%	8,30%	0,00%	100,00%
	Toplam Sayı İçindeki %	5,60%	3,30%	3,30%	1,10%	0,00%	13,40%
Toplam	Toplam Sayı İçindeki %	59	102	100	70	28	359
	Bayanlar Arasındaki %	16,40%	28,40%	27,90%	19,50%	7,80%	100,00%
	Toplam Sayı İçindeki %	16,40%	28,40%	27,90%	19,50%	7,80%	100,00%

Anket çalışmamızda bireylere sorulan diğer bir demografik soru ise mükellefiyet yılları ile ilgilidir. Tablo 7’de mükelleflerin hem cinsiyet hem de mükellefiyet yılları verilmiştir. Erkeklerin % 24.1’i toplam içinde ise % 20.9’u 1 ile 5 yıl arasında vergi mükellefi, % 19’u toplam içinde % 16.4’ü 6 ile 10 yıl arasında vergi mükellefi, aynı şekilde 11 ile 15 yıl arasında vergi mükellefi olanların erkekler içindeki oranı %19 toplam sayıdaki oranı da % 16.4 iken % 13.2’si toplamda ise % 11.4’ü 16 ile 20 yıl arasında vergi mükellefi ve % 24.8’i toplam oranda ise % 21.4’ü 21 yıl ve üstünde vergi mükellefi olarak faaliyet göstermişlerdir.

Bayan vergi mükelleflerinde sayı ve oranlardaki durum ise 1 ile 5 yıl arasındaki mükelleflerde bayanlar arasındaki oranı % 52.1 toplamda ise % 7 olurken, 6 ile 10 yıl arasındaki mükelleflerdeki bayan mükellefler arasında % 18.8’lik orana sahip iken toplamda % 2.5 oranına sahiptir. Bayanlar arasındaki % 16.7’lik bir oranı bulunan 11 ile 15 yıllık vergi mükelleflerinin toplam içindeki payı % 2.2 olmuş olup, 16 ile 20 yıl arasındaki vergi mükellefler toplamda % 1.1’lik orana sahiptir. 21 yıl ve üzerinde vergi mükellefi olan bayanların sayısı sadece % 4,2’dir. Bu sayının toplam içindeki oranı sadece % 0.6 olmuş olup bayanların iş hayatına yeni yeni adapte oldukları ortaya konulmuştur.

Tablo 7: Örneklem Grubunun Mükellefiyet Yıllarına Göre Dağılımı

Cinsiyet		Mükellefiyet Yılı					Toplam
		1 ile 5 Yıl	6 ile 10 Yıl	11 ile 15 Yıl	16 ile 20 Yıl	21 Yıl ve Üstü	
Erkek	Kişi Sayısı	75	59	59	41	77	311
	Erkekler Arasındaki %	24.1%	19.0%	19.0%	13.2%	24.8%	100.0%
	Toplam Sayı İçindeki %	20.9%	16.4%	16.4%	11.4%	21.4%	86.6%
Bayan	Kişi Sayısı	25	9	8	4	2	48
	Bayanlar Arasındaki %	52.1%	18.8%	16.7%	8.3%	4.2%	100.0%
	Toplam Sayı İçindeki %	7.0%	2.5%	2.2%	1.1%	0.6%	13.4%
Toplam	Toplam Sayı	100	68	67	45	79	359
	Toplam İçindeki %	27.9%	18.9%	18.7%	12.5%	22.0%	100.0%
	Toplam İçindeki %	27.9%	18.9%	18.7%	12.5%	22.0%	100.0%

Vergi mükelleflerine sorulan vergiyi hangi alanda ödediklerine yönelik mükellefiyet türüne verdikleri yanıtlar doğrultusunda 267'sinin Gelir Vergisi mükellefiyeti bulunduğu bunun da toplam sayı içerisindeki oranının da % 74.40 olduğunu söyleyebiliriz. Gelir Vergisi mükelleflerini Diğer (KDV, ÖTV, GMSİ) gibi vergi mükellefiyeti bulunan 54 mükelleften oluşan % 15'lik oran takip etmektedir. Kurumlar Vergisine tabi olan mükelleflerin sayısı ise 38 olarak belirlenmiş olup toplam sayı içindeki yüzdeliği ise 10.6 olarak gerçekleşmiştir. Erkek ve bayanların ayrımı da yapılan Tablo 8'de toplam sayı ve yüzde şeklinde de belirtilmiştir.

Tablo 8: Örneklem Grubunun Mükellefiyet Türlerine Göre Dağılımı

Cinsiyet		Mükellefiyet Türleri			Toplam
		Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Diğer (KDV ÖTV ÖİV GMSİ)	
Erkek	Kişi Sayısı	237	35	39	311
	Erkekler Arasındaki %	76,20%	11,30%	12,50%	100,00%
	Toplam Sayı İçindeki %	66,00%	9,70%	10,90%	86,60%
Bayan	Kişi Sayısı	30	3	15	48
	Bayanlar Arasındaki %	62,50%	6,30%	31,30%	100,00%
	Toplam Sayı İçindeki %	8,40%	0,80%	4,20%	13,40%
Toplam	Toplam Sayı	267	38	54	359
	Toplam İçindeki %	74,40%	10,60%	15,00%	100,00%
	Toplam İçindeki %	74,40%	10,60%	15,00%	100,00%

Tablo 9’da mükelleflerin elde ettikleri gelir seviyeleri verilmiştir. Mükellefler arasında % 35.40 ile 1001 – 2000 lira gelir seviyesine sahip olan grup en yüksek oranla ilk sırada yer almaktadır. Diğer gelir seviyelerinin oran ve sayıları Tablo 9 yardımıyla gösterilmiştir. 0 – 500 gelir seviyesine sahip mükelleflerin KDV mükellefi oldukları düşünülebilir. Çünkü gelir seviyesinin bu kadar düşük olmasının ev hanımları ve öğrencilerin kendi harcadıkları miktarları gelir olarak anımsayarak ankete yansıtmış olmaları muhtemeldir.

Tablo 9: Örneklem Grubunun Gelir Seviyelerine Göre Dağılımı

Cinsiyet		Aylık Gelir Durumu					Toplam
		0 - 500	501 - 1000	1001 - 2000	2001 - 3000	3001 ve Üstü	
Erkek	Kişi Sayısı	14	77	117	63	40	311
	Erkekler Arasındaki %	4,50%	24,80%	37,60%	20,30%	12,90%	100,00%
	Toplam Sayı İçindeki %	3,90%	21,40%	32,60%	17,50%	11,10%	86,60%
Bayan	Kişi Sayısı	10	17	10	7	4	48
	Bayanlar Arasındaki %	20,80%	35,40%	20,80%	14,60%	8,30%	100,00%
	Toplam Sayı İçindeki %	2,80%	4,70%	2,80%	1,90%	1,10%	13,40%
Toplam	Toplam Sayı	24	94	127	70	44	359
	Toplam İçindeki %	6,70%	26,20%	35,40%	19,50%	12,30%	100,00%
	Toplam İçindeki %	6,70%	26,20%	35,40%	19,50%	12,30%	100,00%

3.5.2. Örneklem Grubunun Vergi Algılaması ve Fiş Alımıyla İlgili Alışkanlıkları

Mükelleflere sorulan demografik soruların ardından vergi ve cezaları ile ilgili düşüncelerini ölçmeye yönelik sorulara da yer verilmiştir. İlk olarak ankete katılan mükelleflere vergiyi nasıl değerlendirdikleri ile ilgili verginin ne anlama geldiği sorulmuştur. Tablo 10'da mükelleflerin vergiye nasıl baktıklarına yönelik soruda çoğunun vergiyi olumlu yönde karşıladıkları görülmektedir. Buna göre katılımcıların % 67.4'ü vergiyi bir vatani görev veya sunulan hizmetlerin bir karşılığı olarak görmektedir. Geriye kalan % 2.2'si gereksiz bir yük olduğunu ve % 30.4'ü ise zorunlu bir ödeme olarak gördüklerini ifade etmişlerdir. Tablo 10 yardımıyla oranlar ve erkek – bayan ayırımında verilen cevaplar yer almaktadır.

Tablo 10: Verginin Mükellefler Tarafından Algılanma Biçimi

Cinsiyet		Sizce Verginin Tanımı				Toplam
		Zorunlu Bir Ödemedir.	Sunulan Hizmetlerin Karşılığıdır.	Vatani Bir Yükümlülüktür.	Gereksiz Bir Yüküdür.	
Erkek	Kişi Sayısı	95	117	92	7	311
	Erkekler Arasındaki %	30,50%	37,60%	29,60%	2,30%	100,00%
	Toplam Sayı İçindeki %	26,50%	32,60%	25,60%	1,90%	86,60%
Bayan	Kişi Sayısı	14	22	11	1	48
	Bayanlar Arasındaki %	29,20%	45,80%	22,90%	2,10%	100,00%
	Toplam Sayı İçindeki %	3,90%	6,10%	3,10%	0,30%	13,40%
Toplam	Toplam Sayı	109	139	103	8	359
	Toplam İçindeki %	30,40%	38,70%	28,70%	2,20%	100,00%
	Toplam İçindeki %	30,40%	38,70%	28,70%	2,20%	100,00%

Ankete katılan mükelleflere fiş alma zorunluluğunun bulunduğunu ve almadıklarında vergi ziyana sebebiyet vermelerinin yüksek olduğu hatırlatılarak fiş alma sıklıkları sorulmuştur. Bu sorunun ardından da fiş almamanın suç olduğunu ve cezasının 38 Türk Lirası olduğunu bilip bilmedikleri sorulmuştur. Bu sorulara verilen cevaplarda mükelleflerin %49.3'ü Tablo 11'de de görüldüğü gibi fiş alma sıklıklarının çok az olduğu görülmektedir. Tabloya göre fiş almaya özen gösteren mükelleflerin oranı ise % 50.7 şeklinde olmuştur.

Tablo 11: Örneklem Grubunun Fiş Alma Sıklıkları

Cinsiyet		Fiş Alma Sıklığı				Toplam
		Hiçbir Zaman	Ara Sıra	Sık Sık	Her Zaman	
Erkek	Kişi Sayısı	17	63	49	77	206
	Erkekler Arasındaki %	8,30%	30,60%	23,80%	37,40%	100,00%
	Toplam Sayı İçindeki %	4,70%	17,50%	13,60%	21,40%	57,40%
Bayan	Kişi Sayısı	21	76	23	33	153
	Bayanlar Arasındaki %	13,70%	49,70%	15,00%	21,60%	100,00%
	Toplam Sayı İçindeki %	5,80%	21,20%	6,40%	9,20%	42,60%
Toplam	Toplam Sayı	38	139	72	110	359
	Toplam İçindeki %	10,60%	38,70%	20,10%	30,60%	100,00%
	Toplam İçindeki %	10,60%	38,70%	20,10%	30,60%	100,00%

Mükelleflere aynı zamanda fiş almadıkları zaman suç işledikleri ve VUK'da yer alan hükümlere göre 38 Türk Lirası cezaya çarptırılacaklarından haberdar olup olmadıkları sorulmuştur. Bu durum ise mükelleflerin eğitim seviyelerine göre sıralanarak Tablo 12'de verilmiştir. Tablomuzda mükelleflerin % 42.6'sının fiş almamanın suç olduğunu ve ceza uygulanacağını bilmedikleri görülmektedir. Bu oranın içerisinde üniversite ve yüksek lisans – doktora yapanların sayısının 37 olduğu ve % 10.5'lik bir genel ortalama içinde yer aldığı tablomuzda yer almaktadır. Diğer eğitim seviyeleri ve suçun bilinme oranları da verilmiştir.

Tablo 12: Fiş Almamanın Cezasının Eğitim Seviyelerine Göre Bilinmesi

Eğitim Seviyesi		Fiş Almamanın Suç Olduğunu Biliyor Musunuz?		Toplam
		Evet	Hayır	
İlkokul	Kişi Sayısı	37	29	66
	İlkokul Arasındaki %	56,10%	43,90%	100,00%
	Toplam Sayı İçindeki %	10,30%	8,10%	18,40%
Ortaokul	Kişi Sayısı	54	32	86
	Ortaokul Arasındaki %	62,80%	37,20%	100,00%
	Toplam Sayı İçindeki %	15,00%	8,90%	24,00%
Lise	Kişi Sayısı	62	55	117
	Lise Arasındaki %	53,00%	47,00%	100,00%
	Toplam Sayı İçindeki %	17,30%	15,30%	32,60%
Üniversite	Kişi Sayısı	50	35	85
	Üniversite Arasındaki %	58,80%	41,20%	100,00%
	Toplam Sayı İçindeki %	13,90%	9,70%	23,70%
Lisansüstü	Kişi Sayısı	3	2	5
	Lisansüstü Arasındaki %	60,00%	40,00%	100,00%
	Toplam Sayı İçindeki %	0,80%	0,60%	1,40%
Toplam	Kişi Sayısı	206	153	359
	Erkekler Arasındaki %	57,40%	42,60%	100,00%
	Toplam Sayı İçindeki %	57,40%	42,60%	100,00%

Tablo 13’de ise fiş alma sıklıklarına göre mükelleflerin fiş almanın suç olup olmadığını bilip bilmediklerini ölçmek amacıyla analiz yapılmıştır. Tabloya göre fiş alma sıklığı çok düşük olan % 49.3’lük oranda yer alan 177 kişiden 80’i yani tüm mükellefler arasında %22.3’sinin ceza ve suç olduğunu bile bile fiş almadıklarını ve 97’sinin yani %27’sinin ise bilmeden bu suça ortak olduklarını ifade etmişlerdir.

Tablo 13: Fiş Almamanın Cezasının Bilinmesi – Fiş Alma Sıklığı Analizi

Fiş Almamanın Suç Olduğunun Bilinmesi		Fiş Alma Sıklığı				Toplam
		Hiçbir Zaman	Ara Sıra	Sık Sık	Her Zaman	
Evet	Kişi Sayısı	17	63	49	77	206
	Evet Diyenler İçindeki %	8,30%	30,60%	23,80%	37,40%	100,00%
	Toplam Sayı İçindeki %	4,70%	17,50%	13,60%	21,40%	57,40%
Hayır	Kişi Sayısı	21	76	23	33	153
	Hayır Diyenler İçindeki %	13,70%	49,70%	15,00%	21,60%	100,00%
	Toplam Sayı İçindeki %	5,80%	21,20%	6,40%	9,20%	42,60%
Toplam	Kişi Sayısı	38	139	72	110	359
	Toplam Sayı İçindeki %	10,60%	38,70%	20,10%	30,60%	100,00%
	Toplam Sayı İçindeki %	10,60%	38,70%	20,10%	30,60%	100,00%

Tablo 14’te mükelleflere daha önce fiş almadıklarından dolayı ceza alıp almadıkları yönündeki soruya verdikleri cevaplar sayı ve yüzdeler halinde verilmiştir. Ceza alanların analizi fiş almanın zorunlu olduğunu ve almamanın ise suç olduğunu bilip bilmediklerine göre de analizi yapılmıştır. Mükelleflerden 342’si daha önce fiş almadığından dolayı ceza almazken, 17’si ise ceza almıştır. Ceza alan 17 mükellefin ise 16’sının fiş almamanın suç olduğunu bilmeleri dikkat çekicidir.

Tablo 14: Fiş Almamanın Cezasının Bilinmesi – Ceza Alanların Analizi

Daha Önce Fiş Almadığınız İçin Ceza Aldınız mı?		Fiş Almamanın Suç Olduğunun Bilinmesi		Toplam
		Evet	Hayır	
Evet	Kişi Sayısı	16	1	17
	Evet Diyenler İçindeki %	94,10%	5,90%	100,00%
	Toplam Sayı İçindeki %	4,50%	0,30%	4,70%
Hayır	Kişi Sayısı	190	152	342
	Hayır Diyenler İçindeki %	55,60%	44,40%	100,00%
	Toplam Sayı İçindeki %	52,90%	42,30%	95,30%
Toplam	Kişi Sayısı	206	153	359
	Toplam Sayı İçindeki %	57,40%	42,60%	100,00%
	Toplam Sayı İçindeki %	57,40%	42,60%	100,00%

3.5.3. Vergi Suçu İşleyene Bakış ve Uygulanacak Cezalar ile Çözüm Yolları

Tablo 15’de anketimize katılan mükelleflere vergi kaçakçılığı suçu işlemiş bir kimseye uygulanacak en ağır cezanın ne olması gerektiği ile ilgili cevap vermeleri istenmiştir. 359 mükellef arasından 4 kapalı uçlu 1 de açık uçlu soru sorularak mükelleflerin kendi düşüncelerini aktarmaları da istenmiştir. Mükelleflerden 348’i kapalı uçlu soruları kendilerine uygun bulurken 10 kişi verilecek cezanın idam cezası olması gerektiğini 1 kişi de mükellefler arasında adaletin olmadığını ve kayırmanın olduğunu ima ederek yukarıdakilere bir şey yapılmadığı için aşağıdakilere de hiçbir ceza verilmesin şeklinde cevap vermişlerdir.

Örneklem grubuna yönelttiğimiz “vergi kaçakçılığı suçu işleyene uygulanacak en ağır ceza ne olmalıdır” önermemize, katılımcıların % 36.2’si para cezası verilmesi gerektiğini tercih ederken, % 25.6’sı daha önce yürürlükten kaldırılan ticaretten men cezası uygulanması gerektiğini düşünmektedir. Ayrıca hapis cezasının verilmesini isteyenler % 17 iken iş yeri kapatma cezası uygulanmasını da % 21.3’ü verilecek ceza olarak uygun bulmuştur.

Tablo 15: Vergi Kaçakçılığına Uygulanacak En Ağır Ceza

	Uygulanacak En Ağır Ceza				Toplam
	Hapis Cezası	İş Yeri Kapatma Cezası	Para Cezası	Ticaretten Men Etme Cezası	
Kişi Sayısı	59	74	126	89	348
Toplam İçindeki %	17,00%	21,30%	36,20%	25,60%	100,00%

Örneklem grubunun vergi suçu işleyen birine bakış açısı da çok önemlidir. Bundan dolayı ankette mükelleflerin vergi suçu işleyen birine olan bakış açısı vatan haini, hırsız, kurnaz, ahlaksız ve hepsi seçenekleri sunularak sorulmuştur. Tablo 16’da da göstermiş olduğumuz gibi örneklem grubunda bulunanların % 33.5’i vergi suçunun hırsızlık olduğunu, %24.9’u bu suçu işleyen vatan haini olduğunu ifade ederken % 16.8’i kurnaz olarak nitelendirmiş olup % 7.5’i ahlaksız bir davranış olarak görmüştür. Bunun yanı sıra % 17.3’lük bir bölümü ise bu davranışı sergileyenlere bütün hepsini taşıdığını düşünmektedir.

Tablo 16: Vergi Suçu İşleyen Birine Bakış Açısı

Cinsiyet		Vergi Suçu İşleyene Karşı Bakış Açısı					Toplam
		Vatan Haini	Hırsız	Kurnaz	Ahlaksız	Hepsi	
Erkek	Kişi Sayısı	79	102	53	25	51	310
	Erkekler Arasındaki %	25,50%	32,90%	17,10%	8,10%	16,50%	100,00%
	Toplam Sayı İçindeki %	22,10%	28,50%	14,80%	7,00%	14,20%	86,60%
Bayan	Kişi Sayısı	10	18	7	2	11	48
	Bayanlar Arasındaki %	20,80%	37,50%	14,60%	4,20%	22,90%	100,00%
	Toplam Sayı İçindeki %	2,80%	5,00%	2,00%	0,60%	3,10%	13,40%
Toplam	Toplam Sayı	89	120	60	27	62	358
	Toplam İçindeki %	24,90%	33,50%	16,80%	7,50%	17,30%	100,00%
	Toplam İçindeki %	24,90%	33,50%	16,80%	7,50%	17,30%	100,00%

İşlenen suça karşı verilmesi gereken bir cezanın bulunması gerekliliği kamu ve toplum düzeni açısından önemli yer tuttuğundan dolayı ankete katılan örneklem grubumuza ana kütlenin düşüncesini öğrenmek amacıyla suçlara karşı uygulanabilecek en uygun çözümün acaba ceza verilerek mi olması gerektiğini öğrenmek amacıyla da soru yöneltmiştir. Bu hususta Tablo 17’de de sonucunu ortaya koyduğumuz bu sorumuza verilen cevaplardan % 42.9’unun vergi oranlarının düşürülmesi gerektiğini savunmuştur. Diğer cevaplar ise eğitim verilerek % 22.6 denetimin sıklaştırılması % 21.7 ve daha ağır vergi cezalarının verilmesi gerektiğini düşünenlerin oranı ise % 12.8 olmuştur.

Tablo 17: İşlenen Suçların Önüne Geçmek İçin En Uygun Çözüm

	Suçlara Karşı En Uygun Çözüm				Toplam
	Vergi ve Önemini Belirten Eğitimler Verilerek	Vergi Oranları Düşürülerek	Daha Ağır Vergi Cezaları Verilerek	Vergi Denetimleri Sıklaştırılarak	
Kişi Sayısı	81	154	46	78	359
Toplam Sayı İçindeki %	22,60%	42,90%	12,80%	21,70%	100,00%

3.5.4. Mükelleflerin Kanunları Anlaması ve Vergi Suç ve Cezalarının Etkinliğine Yönelik Bulgular

Bu bölümümüzde örneklem grubumuzda yer alan mükelleflere yöneltilen likert ölçekli sorulara hangi seviyede katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Sorulara verilecek cevaplar 5’li likert ölçeğine göre hazırlanarak vergi kanunlarının eşit ve genel uygulanması, vergi af ve indirimlerinin nasıl algılandığı, vergi kanunlarının anlaşılma düzeyleri, uygulanan cezaların ağırlığı ile uygulanan bu cezaların tahsilat ve suç üzerindeki etkinliği ile caydırıcılığının hangi düzeyde olduğu yönünde sorular sorularak sonuca ulaşılacak istenmiştir. Sorulara verilen katılım ve sayısal değerler şöyledir;

Tamamen Katılıyorum	: (5)
Katılıyorum	: (4)
Kararsızım	: (3)
Katılmıyorum	: (2)
Tamamen Katılmıyorum	: (1)

şeklinde ifade edilerek değerler verilerek ankete katılan mükelleflerin hangi oranda katıldıkları tespit edilmeye çalışılmıştır. Örneklem grubuna sorulan bu ikinci bölüm sorularının içerik yönünden de hangi soruların hangi niteliği taşıdığı da Tablo 18’de gruplara ayrılarak belirtilmiştir. Likert ölçekli sorularda ‘‘Tamamen Katılıyorum’’ ve ‘‘Katılıyorum’’ ile ‘‘Tamamen Katılmıyorum’’ ve ‘‘ Katılmıyorum’’ ifadeleri zaman zaman birleştirilerek sonuç olarak verilmiştir.

Tablo 18: Likert Ölçekli Soruların Nitelik Yönünden Dağılımı

Verginin Genele ve Eşit Uygulandığına Dair Sorular	1, 2, 3, 4, 14
Uygulanan Af ve İndirimlere Dair Sorular	6, 7, 8, 9, 10, 23
Vergi Kanunlarının Boşlukları ve Anlaşılmasına Dair Sorular	11, 12, 13
Vergi Cezalarının Ağırlığına Dair Sorular	15, 16, 18, 19, 20, 24, 25
Cezaların Etkinlik ve Caydırıcılığına Dair Sorular	5, 17, 21, 22, 26, 27, 28

Tablo 19’da anketimizin ikinci bölümünde yer alan soruların güvenilirlik analizi verilmiştir. Güvenirlik analizi bir ölçek veya anketin geçerlilik ve ne derecede gerçekliğinin olduğunu ifade etmektedir. Oluşturulan ölçeklerde ise bunu ölçmek için SPSS programı yardımıyla elde edilmiştir. En yaygın kullanılan güvenilirlik ölçme yöntemi ise Cronbach Alfa olarak adlandırılan ve alfa sayısı olarak ifade edilen katsayıdır. Elde edilen değerler Alfa cinsinden değerlendirilmesi 0 ile 1 sayısı arasında çıkan değerler arasında yorumlanmaktadır. Değerlerin 0’a yaklaşması güvenilirliğin düşük 1’e yaklaşması ise güvenilirliğin yüksek olduğunu ifade etmektedir.²²³

Bu değerlerle ilgili iki adet güvenilirlik sınırı bulunmaktadır. Bunlardan birincisi Alfa katsayısının en az 0.7 çıkması arzu edilen ve güvenilirliğin de en az bu seviyede olması istenen katsayıdır. Fakat inceleme yapılan araştırmalarda ise bu değerler en az 0.5 bulunması ve bu değer üzerinden analizin gerçekleştirilmesi de makul görülmektedir.²²⁴ Yapmış olduğumuz anket çalışmamızın güvenilirlik analizi ikinci bölümü oluşturan likert ölçekli sorular üzerinde uygulanmıştır. Güvenilirliği düşük sorular çıkarılarak analiz gerçekleştirilmiş olup Cronbach Alfa değerimiz 0.717 olarak çıkmış olup bir inceleme araştırması olmasına rağmen güvenilirlik seviyesinin iyi olduğu ifade edilmektedir.

Tablo 19: Cronbach’s Alpha Güvenirlik Seviyesi

Cronbach's Alpha
0,717

Tablo 20’de ise likert ölçekli sorulara verilen cevapların ortalamaları verilmiş olup katılma oranları da tablolar ve grafikler halinde başlıklar şeklinde verilmeye çalışılacaktır. Tablomuzda elde edilen verilerin ifadelerine göre negatif yönlü ve pozitif yönlü cevapların bulunduğu da görülmektedir.

²²³ Altunışık, Coşkun, Bayraktaroğlu, Yıldırım, a.g.e., s. 126

²²⁴ Altunışık, Coşkun, Bayraktaroğlu, Yıldırım, a.g.e., s. 126

Tablo 20: Likert Ölçekli İfadelere Verilen Cevaplar Ortalaması

Anket İkinci Bölüm İfadeleri	Ortalama
Vergi Suçlarına Yönelik Cezalar Herkese Eşit Olarak Uygulanmaktadır.	2,57
Uzlaşma ve Benzeri Yöntemlerle Cezada İndirim Uygulamaları Genellik İlkesine Aykırıdır.	3,18
Türkiye’deki Aynı Vergi Suçu İşleyenlere Aynı Cezalar Verilmektedir.	2,69
Vergi İdaresi Ceza Uygulamalarında Ayrımcılık Yapmaktadır.	3,59
Vergi Cezası Almaktan Korkarım.	3,98
Vergi Kaçıranların Yakalanmaları Halinde Ceza Alma Olasılıkları Düşüktür.	3,03
Vergi Cezalarına Yönelik Aflar, Vergi Kaçıranlara Yaramaktadır.	3,92
Alacağım Bir Vergi Cezasının, Uzlaşma Aşamasında Büyük Oranda Kaldırılacağına İnanıyorum.	3,31
Cezalar Genellikle Uzlaşma Aşamasında İndirildiği İçin Vergi Suçu İşlemekten Korkmuyorum.	2,59
Vergi Ceza Aflarının Kriz Dönemleri Haricinde Uygulanmasının, Vergisini Düzenli Ödeyen Mükellefe Haksızlık Olduğunu Düşünüyorum.	3,82
Yürürlükteki Vergi Kanunları Vergi Suçu İşlemek İçin Müsait Bir Yapıya ve Boşluğa Sahiptir.	3,47
Vergi Suç ve Cezalarını Düzenleyen Yasaları Rahatlıkla Anlayabiliyorum.	3,10
Vergi Cezaları ile İlgili Kanunlarda Hangi Suça Hangi Cezanın Verileceği Açık ve Anlaşılır Olarak Belirtilmiştir.	3,27
Vergi Suç ve Cezalarını Düzenleyen Yasalarını Tamamının Uygulandığını Düşünüyorum	2,70
Cezaların Yetersizliği Vergiye Olan Gönüllü Uyumu Azaltır.	3,59
Cezaların Hafif Olması Vergi Suç ve Kaçaklarını Arttırır.	3,95
Vergi Suçu İşledikten Sonra Aldığım Ceza Beni Hakkıyla Vergi Ödemeye Yönelir.	3,65
Türk Vergi Sisteminde Uygulanan Vergi Cezaları Ağırdır.	3,19
Vergi Cezalarının Daha Ağır Olması Vergiye Olan Gönüllü Uyumu Arttırır.	3,43
Vergi Cezaları Arttırıldığında Vergi Suçu İşlememeye Daha Fazla Özen Gösteririm.	3,82
Yapmış Olduğum Fiilden Dolayı Vergi Cezasına Çarptırılmış Olsam Bir Daha Vergi Suçu İşlemem.	3,94
Türkiye’de Uygulanan Vergi Cezaları Caydırıcıdır.	3,22
Vergi Cezalarında Yapılacak İndirimler Vergi Tahsilâtını Hızlandırır.	3,82
Vergiye Gönüllü Uyumun Sağlanmasında, Yurtdışı Çıkış Yasağı Para Cezasından Daha Etkilidir.	3,11
Vergi Tahsilâtında Hapis Cezası, Para Cezasından Daha Etkilidir.	3,55
Tekrarlayan Suçlara Karşı Verilen Cezaların Arttırılarak Uygulanmasını Doğru Buluyor ve Vergi Suçu İşlemekten Caydıracağını Düşünüyorum.	3,80
Vergi Cezaları Verginin Tahsil Edilmesini Olumlu Etkilemektedir.	3,85
Vergilerin Zamanında Tahsil Edilebilmesi için Vergi Cezalarının Kullanılması Gerekmetedir.	3,92

3.5.4.1. Vergi Kanunlarının Herkese ve Eşit Uygulanması Analizi

Mükelleflerin mükellefiyet türleri, yaş grupları ve gelir seviyeleri göz önüne alınarak vergi kanunlarının uygulanmasında ayrımcılık yapıp yapılmadığı, kanunların eşit uygulanması ve herkese aynı şekilde uygulanması yönündeki düşüncelerine yer verilmiştir. Vergi suçu işleyenlere karşı uygulanan yaptırımların ve cezaların genellik ve eşitlik ilkesi çerçevesinde gerçekleştirilmesi ile ilgili soruların hangileri olduğu Tablo 18’de belirtilmiş olup ortalamaları da Tablo 20’de analiz edilerek verilmiştir. Örneklem grubunda bulunan mükelleflere aşağıdaki sorular sorulmuş olup alınan cevaplar doğrultusunda katılma oranları da Tablo 21’de verilmiştir. İfadeler tabloda ifade numarası bölümündeki sayılarla eşleştirilerek yer kaplamaması adına kısaltılmak istenmiştir.

1. Vergi suçlarına yönelik cezalar herkese eşit olarak uygulanmaktadır.
2. Uzlaşma ve benzeri yöntemlerle cezada indirim uygulamaları genellik ilkesine aykırıdır.
3. Türkiye’deki aynı vergi suçu işleyenlere aynı cezalar verilmektedir.
4. Vergi idaresi ceza uygulamalarında ayrımcılık yapmaktadır.
14. Vergi suç ve cezalarını düzenleyen yasalarını tamamının uygulandığını düşünüyorum.

Tablo 21: Vergi Kanunlarının Herkese ve Eşit Uygulanması Anketi

İfade Numarası		1	2	3	4	5	Toplam
1	Kişi Sayısı	75	139	36	84	25	359
	Yüzde %	20,90%	38,70%	10%	23,40%	7%	100
2	Kişi Sayısı	20	68	122	125	24	359
	Yüzde %	5,60%	18,90%	34%	34,80%	6,70%	100
3	Kişi Sayısı	44	160	43	87	25	359
	Yüzde %	12,30%	44,60%	12%	24,20%	7%	100
4	Kişi Sayısı	27	44	38	190	60	359
	Yüzde %	7,50%	12,30%	10,60%	52,90%	16,70%	100
14	Kişi Sayısı	57	130	61	86	25	359
	Yüzde %	15,90%	36,20%	17%	24%	7%	100%

3.5.4.1.1. Mükellefiyet Sınıflandırmasına Göre Analizi

Mükellefiyet türlerinin belirlenmesinin ardından Tablo 22’de vergi suçlarına karşı uygulanan cezaların eşit olarak uygulanıp uygulanmadığı yönündeki düşünceleri sorulmuş ve ayrıntıları verilmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken hususların başında Gelir vergisi mükelleflerinin % 58,5’i, Kurumlar Vergisi mükelleflerinin % 63.1’i ve diğer vergi mükelleflerinin ise % 62.9’unun vergi kanunlarındaki ceza uygulamalarının herkese ve eşit bir şekilde uygulanmadığını düşünmektedir. Ayrıca toplam sayı içerisinde ise %10’da kararsız olduğunu belirterek hiçbir ifadede bulunmamıştır.

Tablo 22: Mükellefiyet Türlerine Göre Cezaların Eşit Uygulanmasına Bakış

Vergi Suçlarına Yönelik Cezalar Herkese Eşit Olarak Uygulanmaktadır.							
Mükellefiyet Türü		1	2	3	4	5	Toplam
Gelir Vergisi	Kişi Sayısı	56	100	23	66	22	267
	Yüzde %	21,00%	37,50%	8,60%	24,70%	8,20%	100,00%
	Toplam İçindeki %	15,60%	27,90%	6,40%	18,40%	6,10%	74,40%
Kurumlar Vergisi	Kişi Sayısı	7	17	5	8	1	38
	Yüzde %	18,40%	44,70%	13,20%	21,10%	2,60%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,90%	4,70%	1,40%	2,20%	0,30%	10,60%
Diğer (KDV ÖTV ÖİV GMSİ)	Kişi Sayısı	12	22	8	10	2	54
	Yüzde %	22,20%	40,70%	14,80%	18,50%	3,70%	100,00%
	Toplam İçindeki %	3,30%	6,10%	2,20%	2,80%	0,60%	15,00%
Toplam	Kişi Sayısı	75	139	36	84	25	359
	Yüzde %	20,90%	38,70%	10,00%	23,40%	7,00%	100,00%
	Toplam İçindeki %	20,90%	38,70%	10,00%	23,40%	7,00%	100,00%

Vergi suçu işleyenlere yönelik verilen cezaların idari boyutuyla ilgili Vergi İdareleri veya Maliye Bakanlığının görevli memurları tarafından yürütülmektedir. Verilecek olan mali nitelikli cezalar bu yetkililer tarafından uygulanmaktadır. Örneklem grubumuzdaki bireylere bu uygulamalar gerçekleştirildiğinde ceza uygulanmasında mükellefler arasında bir ayırım uygulanıp uygulanmadığı sorulmuştur. Gelir vergisi mükelleflerinin % 69,7'si, kurumlar vergisi mükelleflerinin % 86,9'u ve diğer mükellefiyet gruplarına giren mükelleflerin ise %57,4'ü ayrımcılık yapıldığını ifade etmektedirler. Genel toplamda ise mükelleflerin % 69,6'sı ayrımcılık yapıldığını düşünmekte ve % 10,6'sı ise kararsız olduğunu belirtmektedir. Bununla ilişkin bütün veriler Tablo 23'de analizi yapılarak yüzde ve sayılar halinde verilmiştir.

Tablo 23: Mükellefiyet Türlerine Göre Ceza Uygularlarında Ayrımcılığa Bakış

Vergi İdaresi Ceza Uygulamalarında Ayrımcılık Yapmaktadır.							
Mükellefiyet Türü		1	2	3	4	5	Toplam
Gelir Vergisi	Kişi Sayısı	22	32	27	141	45	267
	Yüzde %	8,20%	12,00%	10,10%	52,80%	16,90%	100,00%
	Toplam İçindeki %	6,10%	8,90%	7,50%	39,30%	12,50%	74,40%
Kurumlar Vergisi	Kişi Sayısı	1	3	1	25	8	38
	Yüzde %	2,60%	7,90%	2,60%	65,80%	21,10%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,30%	0,80%	0,30%	7,00%	2,20%	10,60%
Diğer (KDV ÖTV ÖİV GMSİ)	Kişi Sayısı	4	9	10	24	7	54
	Yüzde %	7,40%	16,70%	18,50%	44,40%	13,00%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,10%	2,50%	2,80%	6,70%	1,90%	15,00%
Toplam	Kişi Sayısı	27	44	38	190	60	359
	Yüzde %	7,50%	12,30%	10,60%	52,90%	16,70%	100,00%
	Toplam İçindeki %	7,50%	12,30%	10,60%	52,90%	16,70%	100,00%

3.5.4.1.2. Yaş Sınıflandırmasına Göre Analizi

Ana kütle içerisinde seçmiş olduğumuz örnekleminizin yaş gruplamasına göre vergi suçlarına karşı uygulanan cezaların eşit olarak herkese uygulanıp uygulanmadığı sorulmuştur. Alınan cevaplar doğrultusunda 18 – 25 yaş arası mükelleflerin % 54,4’ü, 26 – 35 yaş arası mükelleflerin % 59,8’i ve 36 – 45 yaş arası mükelleflerin ise % 54’ü eşit uygulanmadığını düşünmektedir. Bunun yanı sıra 46-55 yaş arası mükelleflerin % 62,9’ü ile 56 yaş ve üstü mükelleflerin de % 60,7’si de eşit ve herkese adil uygulanmadığını düşünmektedirler. Ayrıca genel toplam içerisinde de bu oran % 59,6 şeklinde gerçekleştiği Tablo 24’te de görülmektedir.

Tablo 24: Yaş Gruplarına Göre Cezaların Eşit Uygulanmasına Bakış

Vergi Suçlarına Yönelik Cezalar Herkese Eşit Olarak Uygulanmaktadır.							
Mükellefiyet		1	2	3	4	5	Toplam
18 - 25	Kişi Sayısı	16	22	7	11	3	59
	Yüzde %	27,10%	37,30%	11,90%	18,60%	5,10%	100,00%
	Toplam İçindeki %	4,50%	6,10%	1,90%	3,10%	0,80%	16,40%
26 - 35	Kişi Sayısı	22	39	8	23	10	102
	Yüzde %	21,60%	38,20%	7,80%	22,50%	9,80%	100,00%
	Toplam İçindeki %	6,10%	10,90%	2,20%	6,40%	2,80%	28,40%
36 - 45	Kişi Sayısı	20	34	11	26	9	100
	Yüzde %	20,00%	34,00%	11,00%	26,00%	9,00%	100,00%
	Toplam İçindeki %	5,60%	9,50%	3,10%	7,20%	2,50%	27,90%
46 - 55	Kişi Sayısı	13	31	9	15	2	70
	Yüzde %	18,60%	44,30%	12,90%	21,40%	2,90%	100,00%
	Toplam İçindeki %	3,60%	8,60%	2,50%	4,20%	0,60%	19,50%
56 ve Üstü	Kişi Sayısı	4	13	1	9	1	28
	Yüzde %	14,30%	46,40%	3,60%	32,10%	3,60%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,10%	3,60%	0,30%	2,50%	0,30%	7,80%
Toplam	Kişi Sayısı	75	139	36	84	25	359
	Yüzde %	20,90%	38,70%	10,00%	23,40%	7,00%	100,00%
	Toplam İçindeki %	20,90%	38,70%	10,00%	23,40%	7,00%	100,00%

Yaş gruplarına ayrılarak mükelleflerimize vergi suçu işleyen birine karşı uygulanan cezaların değişiklik gösterip göstermediği hususunda düşünceleri de sorulmuştur. 18 – 25 yaş arası mükelleflerin % 62,7’si, 26 – 35 yaş arası mükelleflerin % 70,6’sı, 36 – 45 yaş arası mükelleflerin ise % 68’i, 46- 55 yaş arası mükelleflerin % 77,2’si ile 56 yaş ve üstü mükelleflerin de % 67,9’u ayrımcılık yapıldığını düşünmektedir. Bunun yanı sıra Tablo 25’te de toplam oranı verilen rakam ise % 69,6 olarak gerçekleşmiş olup her 3 kişiden 2’si cezaların uygulanmasında ayrımcılık yapıldığını düşünmektedir.

Tablo 25: Mükellefiyet Türlerine Göre Ceza Uygularlarında Ayrımcılığa Bakış

Vergi İdaresi Ceza Uygulamalarında Ayrımcılık Yapmaktadır.							
Mükellefiyet		1	2	3	4	5	Toplam
18 - 25	Kişi Sayısı	6	11	5	27	10	59
	Yüzde %	10,20%	18,60%	8,50%	45,80%	16,90%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,70%	3,10%	1,40%	7,50%	2,80%	16,40%
26 - 35	Kişi Sayısı	7	11	12	46	26	102
	Yüzde %	6,90%	10,80%	11,80%	45,10%	25,50%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,90%	3,10%	3,30%	12,80%	7,20%	28,40%
36 - 45	Kişi Sayısı	10	12	10	58	10	100
	Yüzde %	10,00%	12,00%	10,00%	58,00%	10,00%	100,00%
	Toplam İçindeki %	2,80%	3,30%	2,80%	16,20%	2,80%	27,90%
46 - 55	Kişi Sayısı	2	8	6	44	10	70
	Yüzde %	2,90%	11,40%	8,60%	62,90%	14,30%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,60%	2,20%	1,70%	12,30%	2,80%	19,50%
56 ve Üstü	Kişi Sayısı	2	2	5	15	4	28
	Yüzde %	7,10%	7,10%	17,90%	53,60%	14,30%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,60%	0,60%	1,40%	4,20%	1,10%	7,80%
Total	Kişi Sayısı	27	44	38	190	60	359
	Yüzde %	7,50%	12,30%	10,60%	52,90%	16,70%	100,00%
	Toplam İçindeki %	7,50%	12,30%	10,60%	52,90%	16,70%	100,00%

3.5.4.1.3. Gelir Seviyesi Sınıflandırmasına Göre Analizi

Gelir seviyelerine göre sıralanan örneklem grubumuzdaki mükelleflerin diğer sıralamalara verdikleri cevaplar arasında vergi suçuna karşı verilen cezaların herkese ve eşit uygulandığı ile ayrımcılık yapıp yapılmadığı konusunda düşüncelerine yer verilecektir. Duruma aynı soru üzerinden bakılarak yapılan sınıflandırmalarda verilen cevapların değişiklik gösterip göstermediği ölçülmeye çalışılmıştır

Diğer sıralamalar gibi gelir seviyelerine göre yapmış olduğumuz sıralamada gelir seviyesi 0 – 500 arasında olanların % 58,4’ü, 501 – 1000 arasında yer alanların %54,3’ü ve 1001 – 2000 arası gelir seviyesine sahip olanların % 53,5’i eşit uygulanmadığını dile getirmişlerdir. Bunun yanı sıra 2001 – 3000 gelir seviyesinde olanların % 67,1’i ve 3001 ve üstünde olanların ise % 77,3’ü ise bu düşünceye sahiptir. Yapılan analize bakıldığında gelir seviyesi yükseldikçe verginin eşit uygulanmasına inananların oranı da artmaktadır.

Tablo 26: Gelir Seviyelerine Göre Cezaların Eşit Uygulanmasına Bakış

Vergi Suçlarına Yönelik Cezalar Herkese Eşit Olarak Uygulanmaktadır.							
Mükellefiyet		1	2	3	4	5	Toplam
0 - 500	Kişi Sayısı	7	7	3	6	1	24
	Yüzde %	29,20%	29,20%	12,50%	25,00%	4,20%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,90%	1,90%	0,80%	1,70%	0,30%	6,70%
501 - 1000	Kişi Sayısı	15	36	12	24	7	94
	Yüzde %	16,00%	38,30%	12,80%	25,50%	7,40%	100,00%
	Toplam İçindeki %	4,20%	10,00%	3,30%	6,70%	1,90%	26,20%
1001 - 2000	Kişi Sayısı	21	47	12	38	9	127
	Yüzde %	16,50%	37,00%	9,40%	29,90%	7,10%	100,00%
	Toplam İçindeki %	5,80%	13,10%	3,30%	10,60%	2,50%	35,40%
2001 - 3000	Kişi Sayısı	18	29	6	13	4	70
	Yüzde %	25,70%	41,40%	8,60%	18,60%	5,70%	100,00%
	Toplam İçindeki %	5,00%	8,10%	1,70%	3,60%	1,10%	19,50%
3001 ve Üstü	Kişi Sayısı	14	20	3	3	4	44
	Yüzde %	31,80%	45,50%	6,80%	6,80%	9,10%	100,00%
	Toplam İçindeki %	3,90%	5,60%	0,80%	0,80%	1,10%	12,30%
Toplam	Kişi Sayısı	75	139	36	84	25	359
	Yüzde %	20,90%	38,70%	10,00%	23,40%	7,00%	100,00%
	Toplam İçindeki %	20,90%	38,70%	10,00%	23,40%	7,00%	100,00%

Vergi ceza uygulamalarında ayrımcılık yapılması hakkındaki düşüncelerini bu kez de gelir seviyelerine göre sıralayarak kıyaslama analizi yapılmıştır. Yaş ve mükellefiyet türlerine göre yapılan analiz dışında gelir seviyesine göre baktığımızda 0 – 500 arasındakilerin % 54,2’si, 501 – 1000 geliri olanların % 70,2’si ile 1001 – 2000 arasındakilerin ise % 71,6’sı ayrımcılık yapıldığını belirtmiştir. Dördüncü gelir grubumuz olan 2001 – 3000 arasındakilerin ise %70 ve 3001 ve üstündekilerin de %70,4’ü vergi ceza uygulamalarında mükellefler arasındaki ayrımcılık olduğunu düşünmektedirler. Bu durumda toplam oran içerisinde cezaların herkese ve eşit uygulanmadığını düşünenlerin oranı % 59,6 iken bu uygulamalarda ayrımcılık yapıldığını düşünenlerin oranı ise % 69,6 olarak belirtilmiş olup ayrımcılık ve eşit olmayan uygulamaların olduğu kanaati hakim olmuştur.

Tablo 27: Gelir Seviyelerine Göre Ceza Uygularlarında Ayrımcılığa Bakış

Vergi İdaresi Ceza Uygulamalarında Ayrımcılık Yapmaktadır.							
Mükellefiyet		1	2	3	4	5	Toplam
0 - 500	Kişi Sayısı	3	4	4	10	3	24
	Yüzde %	12,50%	16,70%	16,70%	41,70%	12,50%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,80%	1,10%	1,10%	2,80%	0,80%	6,70%
501 - 1000	Kişi Sayısı	5	10	13	45	21	94
	Yüzde %	5,30%	10,60%	13,80%	47,90%	22,30%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,40%	2,80%	3,60%	12,50%	5,80%	26,20%
1001 - 2000	Kişi Sayısı	11	14	11	78	13	127
	Yüzde %	8,70%	11,00%	8,70%	61,40%	10,20%	100,00%
	Toplam İçindeki %	3,10%	3,90%	3,10%	21,70%	3,60%	35,40%
2001 - 3000	Kişi Sayısı	5	11	5	40	9	70
	Yüzde %	7,10%	15,70%	7,10%	57,10%	12,90%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,40%	3,10%	1,40%	11,10%	2,50%	19,50%
3001 ve Üstü	Kişi Sayısı	3	5	5	17	14	44
	Yüzde %	6,80%	11,40%	11,40%	38,60%	31,80%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,80%	1,40%	1,40%	4,70%	3,90%	12,30%
Toplam	Kişi Sayısı	27	44	38	190	60	359
	Yüzde %	7,50%	12,30%	10,60%	52,90%	16,70%	100,00%
	Toplam İçindeki %	7,50%	12,30%	10,60%	52,90%	16,70%	100,00%

3.5.4.2. Uygulanan Af ve İndirimlere Yönelik Analiz

Çeşitli nedenlerden dolayı vergi sistemlerinde uygulanan aflar ve indirimlerin mükellefler nezdinde nasıl değerlendirildiği konusunda bilgi edinebilmek açısından sorular sorulmuş olup Tablo 20'deki sorulardan 6, 7, 8, 9, 10, 23. Sorular uygulanan indirim ve afların algılanması yönündeki düşüncelerin neler olduğunu öğrenebilmek için ankete katılan mükelleflere yöneltilmiştir. Mükelleflere yöneltilen sorulara alınan cevaplar genel itibariyle Tablo 28'de verilmiştir. İfade numaraları ve önermeler şöyledir;

6. Vergi kaçırانların yakalanmaları halinde ceza alma olasılıkları düşüktür.

7. Vergi cezalarına yönelik aflar, vergi kaçırانlara yaramaktadır.

8. Alacağım bir vergi cezasının, uzlaşma aşamasında büyük oranda kaldırılacağına inanıyorum.

9. Cezalar genellikle uzlaşma aşamasında indirildiği için vergi suçu işlemekten korkmuyorum.

10. Vergi ceza aflarının kriz dönemleri haricinde uygulanmasının, vergisini düzenli ödeyen mükellefe haksızlık olduğunu düşünüyorum.

23. Vergi cezalarında yapılacak indirimler vergi tahsilâtını hızlandırır.

Tablo 28: Uygulanan Vergi Af ve İndirimlere Yönelik Düşünceler

İfade Numarası		1	2	3	4	5	Toplam
6	Kişi Sayısı	44	94	54	140	27	359
	Yüzde %	12,30%	26,20%	15%	39%	7,50%	100%
7	Kişi Sayısı	15	23	20	217	84	359
	Yüzde %	4,20%	6,40%	5,60%	60,40%	23,40%	100%
8	Kişi Sayısı	17	73	88	145	36	359
	Yüzde %	4,70%	20,30%	24,50%	40,40%	10%	100%
9	Kişi Sayısı	74	144	29	80	32	359
	Yüzde %	20,60%	40,10%	8,10%	22,30%	8,90%	100%
10	Kişi Sayısı	13	27	59	171	89	359
	Yüzde %	3,60%	7,50%	16,40%	47,60%	24,80%	100%
23	Kişi Sayısı	9	37	35	206	72	359
	Yüzde %	2,50%	10,30%	9,70%	57,40%	20,10%	100%

3.5.4.2.1. Cezalarda Af ve İndirimlerin Mükellefiyet Türü Sınıflandırmasına Göre Analizi

Gelir, Kurumlar ve diğer vergi mükellefi grupları açısından uygulanan vergisel cezalardaki af ve indirimlerin uygulanması sonucunda bu af ve indirimlerin kimlere yaradığını vergisini zamanında ödeyen veya ödemeyenler açısından değerlendirilmiştir. Tablo 29’da elde edilen veriler analiz edilerek sunulmuştur. Yapılan analize göre örneklem grubundaki mükelleflerden % 83,8’i bu uygulamanın sadece vergisini zamanında ödemeyen ve vergi kaçıranlara yaradığı kanaatinde olup % 5,6’sı kararsız ve % 10,6’sı ise bütün mükelleflere yönelik bir durum olduğunu savunmaktadır.

Tablo 29: Mükellefiyet Türüne Göre Vergi Aflarına Bakış Açısı

Vergi Cezalarına Yönelik Aflar, Vergi Kaçıranlara Yaramaktadır.							
Mükellefiyet		1	2	3	4	5	Toplam
Gelir Vergisi	Kişi Sayısı	10	15	12	165	65	267
	Yüzde %	3,70%	5,60%	4,50%	61,80%	24,30%	100,00%
	Toplam İçindeki %	2,80%	4,20%	3,30%	46,00%	18,10%	74,40%
Kurumlar Vergisi	Kişi Sayısı	3	1	4	25	5	38
	Yüzde %	7,90%	2,60%	10,50%	65,80%	13,20%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,80%	0,30%	1,10%	7,00%	1,40%	10,60%
Diğer (KDV,ÖTV GSMİ)	Kişi Sayısı	2	7	4	27	14	54
	Yüzde %	3,70%	13,00%	7,40%	50,00%	25,90%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,60%	1,90%	1,10%	7,50%	3,90%	15,00%
Toplam	Kişi Sayısı	15	23	20	217	84	359
	Yüzde %	4,20%	6,40%	5,60%	60,40%	23,40%	100,00%
	Toplam İçindeki %	4,20%	6,40%	5,60%	60,40%	23,40%	100,00%

Aynı şekilde mükellefiyet türlerine göre bakıldığında vergisini ödemeyenlere veya vergi kaçıranlara ilişkin uygulanan cezalar sonucunda mükelleflerin üstlerine düşen vergiyi ödeme konusunda tutarın yükselmesinden dolayı ödeme yapmadıkları öngörüsü hakim olmuştur. Tablo 30'daki verilere göre mükelleflere uygulanan cezaların affedilmesi veya indirilmesi durumunda üstlerine düşen vergi miktarının tahsilâtıyla ilgili düşüncelere yer verilmiştir. Buna göre örneklem grubumuzdaki mükelleflerin % 77,5'i bu yargıya katıldığını ifade etmiştir. Geriye kalan % 22,5'i ise kararsız veya katılmadığını dile getirmiştir.

Cezaların affedilmesi veya indirilmesi sonucunda tahsilatı arttırdığına katılanların % 60,7'si Gelir Vergisi, % 7'si Kurumlar Vergisi ve % 9,7'sinin de KDV, ÖTV veya GSMİ vergisi mükelleflerinden oluştuğu da Tablo 30'da görülmektedir.

Tablo 30: Mükellefiyet Türüne Göre Ceza Aflarının Tahsilât Etkisi

Vergi Cezalarında Yapılacak İndirimler Vergi Tahsilatını Hızlandırır.							
Mükellefiyet		1	2	3	4	5	Toplam
Gelir Vergisi	Kişi Sayısı	6	24	19	164	54	267
	Yüzde %	2,20%	9,00%	7,10%	61,40%	20,20%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,70%	6,70%	5,30%	45,70%	15,00%	74,40%
Kurumlar Vergisi	Kişi Sayısı	2	6	5	19	6	38
	Yüzde %	5,30%	15,80%	13,20%	50,00%	15,80%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,60%	1,70%	1,40%	5,30%	1,70%	10,60%
Diğer (KDV, ÖTV GSMİ)	Kişi Sayısı	1	7	11	23	12	54
	Yüzde %	1,90%	13,00%	20,40%	42,60%	22,20%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,30%	1,90%	3,10%	6,40%	3,30%	15,00%
Toplam	Kişi Sayısı	9	37	35	206	72	359
	Yüzde %	2,50%	10,30%	9,70%	57,40%	20,10%	100,00%
	Toplam İçindeki %	2,50%	10,30%	9,70%	57,40%	20,10%	100,00%

3.5.4.2.2. Cezalarda Af ve İndirimlerin Yaş Grubu Sınıflandırmasına Göre Analizi

Cezalara uygulanan aflarla ilgili olarak mükelleflerin yaş grupları baz alınarak analizi de gerçekleştirilmiştir. Daha önce ki analizlerimizde cezalara yönelik afların sadece vergi kaçırancılara yaradığını % 83,8 oranında kabul edildiğini ifade etmiştik. Yaş gruplarını sıraladığımızda 18 – 25 yaş grubunun % 81,3’ü, 26 – 35 arasındakilerin % 72,4’ü, 36 – 45 grubundakilerin % 84’ü ile 46 – 55 yaşındakilerin % 85,7’ i ve 56 yaş ve üstündekilerin ise % 89,3’ünün vergi cezalarının vergi kaçırancılara yaradığını düşüncesi Tablo 31’de de ayrıntılı olarak gösterilmiştir.

Tablo 31: Yaş Gruplarına Göre Vergi Aflarına Bakış Açısı

Vergi Cezalarına Yönelik Aflar, Vergi Kaçırancılara Yaramaktadır.							
Yaş Grubu		1	2	3	4	5	Toplam
18 - 25	Kişi Sayısı	3	3	5	30	18	59
	Yüzde %	5,10%	5,10%	8,50%	50,80%	30,50%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,80%	0,80%	1,40%	8,40%	5,00%	16,40%
26 - 35	Kişi Sayısı	6	7	5	56	28	102
	Yüzde %	5,90%	6,90%	4,90%	54,90%	27,50%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,70%	1,90%	1,40%	15,60%	7,80%	28,40%
36- 45	Kişi Sayısı	4	5	7	62	22	100
	Yüzde %	4,00%	5,00%	7,00%	62,00%	22,00%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,10%	1,40%	1,90%	17,30%	6,10%	27,90%
46 - 55	Kişi Sayısı	2	7	1	47	13	70
	Yüzde %	2,90%	10,00%	1,40%	67,10%	18,60%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,60%	1,90%	0,30%	13,10%	3,60%	19,50%
56 ve Üstü	Kişi Sayısı	0	1	2	22	3	28
	Yüzde %	0,00%	3,60%	7,10%	78,60%	10,70%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,00%	0,30%	0,60%	6,10%	0,80%	7,80%
Toplam	Kişi Sayısı	15	23	20	217	84	359
	Yüzde %	4,20%	6,40%	5,60%	60,40%	23,40%	100,00%
	Toplam İçindeki %	4,20%	6,40%	5,60%	60,40%	23,40%	100,00%

Örneklem grubumuzdaki mükelleflere vergi cezalarında yapılacak indirim ve afların tahsilâtı ne yönde etkilediğini yaş gruplarına göre analizi gerçekleştirilerek Tablo 32’de analizin sonuçları verilmiştir. Sonuç olarak cezaların indirilmesinin tahsilâtı hızlandırdığı görüşünü destekleyenlerin % 21,7’si 26 – 35 arası yaş grubu yer almış olup % 21,2 ile de 36 – 45 yaş grubundakiler gelmektedir. 46 – 55 yaşındakiler % 17’sini oluştururken 18 – 25 grubundakiler ise % 12 olarak gerçekleşmiş olup % 5,5’sini de 56 yaş ve üstündekiler oluşturmaktadır.

Tablo 32: Mükellefiyet Türüne Göre Ceza Aflarının Tahsilât Etkisi

Vergi Cezalarında Yapılacak İndirimler Vergi Tahsilâtını Hızlandırır.							
Yaş Grubu		1	2	3	4	5	Toplam
18 - 25	Kişi Sayısı	1	7	8	30	13	59
	Yüzde %	1,70%	11,90%	13,60%	50,80%	22,00%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,30%	1,90%	2,20%	8,40%	3,60%	16,40%
26 - 35	Kişi Sayısı	4	12	8	52	26	102
	Yüzde %	3,90%	11,80%	7,80%	51,00%	25,50%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,10%	3,30%	2,20%	14,50%	7,20%	28,40%
36- 45	Kişi Sayısı	3	9	12	61	15	100
	Yüzde %	3,00%	9,00%	12,00%	61,00%	15,00%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,80%	2,50%	3,30%	17,00%	4,20%	27,90%
46 - 55	Kişi Sayısı	1	5	3	46	15	70
	Yüzde %	1,40%	7,10%	4,30%	65,70%	21,40%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,30%	1,40%	0,80%	12,80%	4,20%	19,50%
56 ve Üstü	Kişi Sayısı	0	4	4	17	3	28
	Yüzde %	0,00%	14,30%	14,30%	60,70%	10,70%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,00%	1,10%	1,10%	4,70%	0,80%	7,80%
Toplam	Kişi Sayısı	9	37	35	206	72	359
	Yüzde %	2,50%	10,30%	9,70%	57,40%	20,10%	100,00%
	Toplam İçindeki %	2,50%	10,30%	9,70%	57,40%	20,10%	100,00%

3.5.4.2.3. Cezalarda Af ve İndirimlerin Gelir Seviyesi Sınıflandırmasına Göre Analizi

Gelir seviyelerine göre ayırdığımız örneklem grubundaki mükelleflerin vergi aflarına olan bakış açısını değerlendirecektir. Tablo 28’de mükelleflerin genel itibariyle bakış açısı analiz edilerek yorumlanmıştır. Tablo 33’te ise gelir seviyelerine göre gruplandırılarak inceleme yapılmıştır. Bu hususta yapılan analize göre gelir seviyeleri belirli gruplara ayrılmış olup, bu grupların vergi cezalarına uygulanan aflarla ilgili düşüncelere ne seviyede katıldıkları belirtilmiştir.

Tablo 33: Gelir Seviyesine Göre Vergi Aflarına Bakış Açısı

Vergi Cezalarına Yönelik Aflar, Vergi Kaçıranlara Yaramaktadır.							
Gelir Seviyesi		1	2	3	4	5	Toplam
0 - 500	Kişi Sayısı	2	0	3	13	6	24
	Yüzde %	8,30%	0,00%	12,50%	54,20%	25,00%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,60%	0,00%	0,80%	3,60%	1,70%	6,70%
501 - 1000	Kişi Sayısı	3	6	8	51	26	94
	Yüzde %	3,20%	6,40%	8,50%	54,30%	27,70%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,80%	1,70%	2,20%	14,20%	7,20%	26,20%
1001 - 2000	Kişi Sayısı	2	8	6	86	25	127
	Yüzde %	1,60%	6,30%	4,70%	67,70%	19,70%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,60%	2,20%	1,70%	24,00%	7,00%	35,40%
2001 - 3000	Kişi Sayısı	3	6	2	43	16	70
	Yüzde %	4,30%	8,60%	2,90%	61,40%	22,90%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,80%	1,70%	0,60%	12,00%	4,50%	19,50%
3001 ve Üstü	Kişi Sayısı	5	3	1	24	11	44
	Yüzde %	11,40%	6,80%	2,30%	54,50%	25,00%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,40%	0,80%	0,30%	6,70%	3,10%	12,30%
Toplam	Kişi Sayısı	15	23	20	217	84	359
	Yüzde %	4,20%	6,40%	5,60%	60,40%	23,40%	100,00%
	Toplam İçindeki %	4,20%	6,40%	5,60%	60,40%	23,40%	100,00%

Tablo 34’te uygulanan vergi cezalarının daha sonra çeşitli yöntemler ve yollarla mükelleflere indirim veya af yöntemleri uygulanarak kaldırılması sonucunda vergi tahsilâtını hızlandırdığını nasıl değerlendirdikleri konusunda gelir seviyeleri temel alınarak analiz edilmiştir. Genel olarak mükelleflerin % 77,5’i hızlandırdığını düşünmektedir.

Örneklem grubumuzda 0 – 500 gelir seviyesindekilerin % 75’i, 501 – 1000 seviyesindekilerin % 78,7’si, 1001 – 2000 gelir elde edenlerin % 79,5’i ile 2001 – 3000 geliri olanların % 74,3’ü ve 3001 TL ve üstünde aylık geliri olanların % 75’i de vergi cezalarının kaldırılması doğrultusunda tahsilâtın da bu yönde yükseleceğini düşündükleri görülmektedir.

Tablo 34: Gelir Seviyelerine Göre Ceza Aflarının Tahsilât Etkisi

Vergi Cezalarında Yapılacak İndirimler Vergi Tahsilâtını Hızlandırır.							
Gelir Seviyesi		1	2	3	4	5	Toplam
0 - 500	Kişi Sayısı	2	3	1	13	5	24
	Yüzde %	8,30%	12,50%	4,20%	54,20%	20,80%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,60%	0,80%	0,30%	3,60%	1,40%	6,70%
501 - 1000	Kişi Sayısı	2	7	11	56	18	94
	Yüzde %	2,10%	7,40%	11,70%	59,60%	19,10%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,60%	1,90%	3,10%	15,60%	5,00%	26,20%
1001 - 2000	Kişi Sayısı	1	11	14	79	22	127
	Yüzde %	0,80%	8,70%	11,00%	62,20%	17,30%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,30%	3,10%	3,90%	22,00%	6,10%	35,40%
2001 - 3000	Kişi Sayısı	1	10	7	37	15	70
	Yüzde %	1,40%	14,30%	10,00%	52,90%	21,40%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,30%	2,80%	1,90%	10,30%	4,20%	19,50%
3001 ve Üstü	Kişi Sayısı	3	6	2	21	12	44
	Yüzde %	6,80%	13,60%	4,50%	47,70%	27,30%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,80%	1,70%	0,60%	5,80%	3,30%	12,30%
Toplam	Kişi Sayısı	9	37	35	206	72	359
	Yüzde %	2,50%	10,30%	9,70%	57,40%	20,10%	100,00%
	Toplam İçindeki %	2,50%	10,30%	9,70%	57,40%	20,10%	100,00%

3.5.4.3. Vergi Kanunlarındaki Boşluklar ve Kanunların Anlaşılmasına Yönelik Analiz

Vergi kanunlarının düzenlenme aşamasında gözden kaçan bazı alanlarla ilgili kanunlarda belirtilmeyen suçların bulunması vergi tahsilâtını etkileyen bir diğer etmen olarak karşımıza çıkmaktadır. Mükelleflere vergi kanunlarını anlayıp anlamadıkları ve söz konusu boşlukların varlığı konusunda fikirlerini beyan etmeleri istenmiştir. Anketimizin 11, 12 ve 13. sorularında bu konuların değerlendirilmesi için yer verilmiştir. Bu konudaki analize mükellefiyet türü, gelir seviyesi ve yaş grubu sınıflandırmaları yapılarak daha açık bir şekilde ifade edilmeye çalışılacaktır. Söz konusu ifadeler ve bu ifadelerin değerlendirilmesi Tablo 35’te sayı ve yüzdeler olarak yer verilmiştir.

11. Yürürlükteki vergi kanunları vergi suçu işlemek için müsait bir yapıya ve boşluğa sahiptir.

12. Vergi suç ve cezalarını düzenleyen yasaları rahatlıkla anlayabiliyorum.

13. Vergi cezaları ile ilgili kanunlarda hangi suça hangi cezanın verileceği açık ve anlaşılır olarak belirtilmiştir.

Tablo 35: Vergi Kanunlarındaki Boşluklar ve Kanunların Anlaşılması Analizi

İfade Numarası		1	2	3	4	5	Toplam
11	Kişi Sayısı	19	39	106	146	49	359
	Yüzde %	5,30%	10,90%	29,50%	40,70%	13,60%	100%
12	Kişi Sayısı	44	84	62	129	40	359
	Yüzde %	12,30%	23,40%	17,30%	35,90%	11,10%	100%
13	Kişi Sayısı	27	69	86	135	42	359
	Yüzde %	7,50%	19,20%	24%	37,60%	11,70%	100%

3.5.4.3.1. Vergi Kanunlarındaki Boşluklar ve Kanunların Anlaşılmasının Mükellefiyet Türü Sınıflandırmasına Göre Analizi

Örnekleme grubumuzdaki mükelleflere yükümlü buldukları vergi mükellefiyeti türüne göre gruplandırılarak Türk Vergi Sisteminde vergi ile ilgili oluşturulan kanunlarda cezaların anlaşılabilirliği ve hangi suça hangi cezaların verileceğinin net olarak anlayıp anlamadıkları yönündeki düşünceleri analiz edilmiştir. Tablo 36'da bu konuya ilişkin olarak yöneltilmiş olan ifadenin analizi yapılmış olup Gelir Vergisi mükelleflerinin %47,2'si, Kurumlar Vergisi mükelleflerinin % 57,9'u ve diğer vergi türü mükelleflerinin ise % 53,7'si cezaların açık ve anlaşılır olarak ifade edildiğine tamamen veya kısmen katıldıklarını ifade etmişlerdir.

Bunun yanı sıra 359 mükellefin 86'sı yani % 24'ü ise kararsız olduklarını belirtmiş olup % 26,7'si ise anlamadıklarını ve cezaların açık bir şekilde belirtilmediği yönünde görüş bildirmişlerdir.

Tablo 36: Vergi Kanunlarındaki Cezaların Açıklığının Mükellefiyet Türüne Göre Analizi

Vergi Cezaları ile İlgili Kanunlarda Hangi Suça Hangi Cezanın Verileceği Açık ve Anlaşılır Olarak Belirtilmiştir.							
Mükellefiyet		1	2	3	4	5	Toplam
Gelir Vergisi	Kişi Sayısı	18	62	61	91	35	267
	Yüzde %	6,70%	23,20%	22,80%	34,10%	13,10%	100,00%
	Toplam İçindeki %	5,00%	17,30%	17,00%	25,30%	9,70%	74,40%
Kurumlar Vergisi	Kişi Sayısı	2	4	10	19	3	38
	Yüzde %	5,30%	10,50%	26,30%	50,00%	7,90%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,60%	1,10%	2,80%	5,30%	0,80%	10,60%
Diğer (KDV, ÖTV GSMİ)	Kişi Sayısı	7	3	15	25	4	54
	Yüzde %	13,00%	5,60%	27,80%	46,30%	7,40%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,90%	0,80%	4,20%	7,00%	1,10%	15,00%
Toplam	Kişi Sayısı	27	69	86	135	42	359
	Yüzde %	7,50%	19,20%	24,00%	37,60%	11,70%	100,00%
	Toplam İçindeki %	7,50%	19,20%	24,00%	37,60%	11,70%	100,00%

3.5.4.3.2. Vergi Kanunlarındaki Boşluklar ve Kanunların Anlaşılmasının Yaş Grubu Sınıflandırmasına Göre Analizi

Yaş gruplarına göre sıralanan mükelleflerin de aynı zamanda vergi kanunlarındaki cezaları anlama düzeylerinin yaşları ile ilgili olarak analiz edilmesinde yaş faktörünün anlamlı olup olmadığı konusunda bakılmasında fayda vardır. Tablo 37'ye bakıldığında vergi kanunlarındaki cezaların ve kanunların anlaşılabilir olmasına katılanlardan 18 – 25 yaş grubundakilerin % 52,6'sı, 26 – 35 arasındakilerin % 52'si, 36 – 45 yaş arasındakilerin % 50'si ile 46 – 55 grubundakilerin % 45,7'si ve 56 yaş ve üstündekilerin ise % 39,3'ü anladıklarını ifade etmişlerdir. Bu verilere göre yaş grubunun yükselmesi yeni çıkan, değiştirilen veya yürürlükte bulunan yasaları anlama zorluğu çektikleri görülmektedir. Nitekim yaş grubu 18 – 35 arasındakiiler ile 56 ve üstündeki mükellefler arasında % 13,3'lük bir fark göze çarpmaktadır.

Tablo 37: Vergi Kanunlarındaki Cezaların Açıklığının Yaş Grubu Sınıflandırmasına Göre Analizi

Vergi Cezaları ile İlgili Kanunlarda Hangi Suça Hangi Cezanın Verileceği Açık ve Anlaşılır Olarak Belirtilmiştir.							
Yaş Grubu		1	2	3	4	4	Toplam
18 - 25	Kişi Sayısı	6	6	16	22	9	59
	Yüzde %	10,20%	10,20%	27,10%	37,30%	15,30%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,70%	1,70%	4,50%	6,10%	2,50%	16,40%
26 - 35	Kişi Sayısı	10	20	19	38	15	102
	Yüzde %	9,80%	19,60%	18,60%	37,30%	14,70%	100,00%
	Toplam İçindeki %	2,80%	5,60%	5,30%	10,60%	4,20%	28,40%
36- 45	Kişi Sayısı	4	23	23	38	12	100
	Yüzde %	4,00%	23,00%	23,00%	38,00%	12,00%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,10%	6,40%	6,40%	10,60%	3,30%	27,90%
46 - 55	Kişi Sayısı	6	12	20	26	6	70
	Yüzde %	8,60%	17,10%	28,60%	37,10%	8,60%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,70%	3,30%	5,60%	7,20%	1,70%	19,50%
56 ve Üstü	Kişi Sayısı	1	8	8	11	0	28
	Yüzde %	3,60%	28,60%	28,60%	39,30%	0,00%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,30%	2,20%	2,20%	3,10%	0,00%	7,80%
Toplam	Kişi Sayısı	27	69	86	135	42	359
	Yüzde %	7,50%	19,20%	24,00%	37,60%	11,70%	100,00%
	Toplam İçindeki %	7,50%	19,20%	24,00%	37,60%	11,70%	100,00%

3.5.4.3.3. Vergi Kanunlarındaki Boşluklar ve Kanunların Anlaşılmasının Gelir Seviyesi Sınıflandırmasına Göre Analizi

Tablo 36’da da yer alan vergi kanunlarındaki ceza ve suçların anlaşılma durumunun gelir seviyesi üzerinde bir değişiklik olup olmadığını ifade etmek açısından bir sınıflandırma gerçekleştirilmiştir. Bu husus doğrultusunda Tablo 38 oluşturulan analizin sonuçlarını içermektedir. Ancak analiz tablomuza baktığımızda anlamlı bir değişikliğin olmadığı görülmektedir. Gelir seviyesinin 0 ile 500 arasındakilerin anlama oranı % 54,1 iken 501 – 1000 arasındakilerin ise % 45,7 olarak gerçekleşmiştir. Bunun yanı sıra 1001 – 2000 arasındakilerin ise %48’e yükselmiş olup 3001 ve üzeri gelir seviyesine sahip olanların anlama seviyesi ise % 45,5’ gerilemiştir. Bu durum da bizlere anlamlı bir şekilde gelir ile kanunların anlaşılması konusunda bir ilişkinin olmadığı görülmektedir.

Tablo 38: Vergi Kanunlarındaki Cezaların Açıklığının Gelir Seviyesi Sınıflandırmasına Göre Analizi

Vergi Cezaları ile İlgili Kanunlarda Hangi Suça Hangi Cezanın Verileceği Açık ve Anlaşılır Olarak Belirtilmiştir.							
Gelir Seviyesi		1	2	3	4	5	Toplam
0 - 500	Kişi Sayısı	3	2	6	11	2	24
	Yüzde %	12,50%	8,30%	25,00%	45,80%	8,30%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,80%	0,60%	1,70%	3,10%	0,60%	6,70%
501 - 1000	Kişi Sayısı	9	17	25	30	13	94
	Yüzde %	9,60%	18,10%	26,60%	31,90%	13,80%	100,00%
	Toplam İçindeki %	2,50%	4,70%	7,00%	8,40%	3,60%	26,20%
1001 - 2000	Kişi Sayısı	6	33	27	47	14	127
	Yüzde %	4,70%	26,00%	21,30%	37,00%	11,00%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,70%	9,20%	7,50%	13,10%	3,90%	35,40%
2001 - 3000	Kişi Sayısı	1	9	20	31	9	70
	Yüzde %	1,40%	12,90%	28,60%	44,30%	12,90%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,30%	2,50%	5,60%	8,60%	2,50%	19,50%
3001 ve Üstü	Kişi Sayısı	8	8	8	16	4	44
	Yüzde %	18,20%	18,20%	18,20%	36,40%	9,10%	100,00%
	Toplam İçindeki %	2,20%	2,20%	2,20%	4,50%	1,10%	12,30%
Toplam	Kişi Sayısı	27	69	86	135	42	359
	Yüzde %	7,50%	19,20%	24,00%	37,60%	11,70%	100,00%

	Toplam İçindeki %	7,50%	19,20%	24,00%	37,60%	11,70%	100,00%
--	--------------------------	-------	--------	--------	--------	--------	---------

3.5.4.4. Vergi Cezalarının Ağırlığı Düşüncesine Yönelik Analiz

Uygulamada bulunan vergi ile ilgili suç ve ceza kanunlarında öngörülen yaptırımların mükellefler nezdinde ağırlığının ne olduğu ve uygulanabilir diğer cezaların hangisinin daha etkili olacağıyla ilgili düşüncelerine yer verilmiştir. Vergi cezalarının ağırlığı ve uygulanacak hapis, para veya iş yeri kapatma cezalarından hangisinin tercih edilmesi gerektiği de önem arz etmektedir.

Tablo 39’da uygulanan anketlerin verileri analiz edilerek sonuçları gösterilmiştir. Bu analizler mükellefiyet türü, yaş grubu ve gelir seviyelerine göre bakılarak ayrıntılı olarak da yorumlanmaya çalışılacaktır. Cezaların ağırlığı ile ilgili olarak sorulan sorularda mükelleflerin % 60’tan fazlası ağır olmadığını ve hafif olmaları veya hafifletilmeleri durumunda gönüllü uyumu azaltacağını ifade etmişlerdir. Anket çalışmasını içeren ifadeler ve sonuçları aşağıda verilmiştir.

15. Cezaların yetersizliği vergiye olan gönüllü uyumu azaltır.

16. Cezaların hafif olması vergi suç ve kaçaklarını artırır.

18. Türk vergi sisteminde uygulanan vergi cezaları ağırdır.

19. Vergi cezalarının daha ağır olması vergiye olan gönüllü uyumu artırır.

20. Vergi cezaları arttırıldığında vergi suçu işlememeye daha fazla özen gösteririm.

24. Vergiye gönüllü uyumun sağlanmasında, yurtdışı çıkış yasağı para cezasından daha etkilidir.

25. Vergi tahsilâtında hapis cezası, para cezasından daha etkilidir.

Tablo 39: Vergi Kanunlarındaki Cezaların Ağırlığına Bakış

İfade Numarası		1	2	3	4	5	Toplam
15	Kişi Sayısı	13	42	73	183	48	359
	Yüzde %	3,60%	11,70%	20,30%	51%	13,40%	100%
16	Kişi Sayısı	15	27	17	203	97	359
	Yüzde %	4,20%	7,50%	4,70%	56,50%	27%	100%
18	Kişi Sayısı	38	72	82	118	49	359
	Yüzde %	10,60%	20,10%	22,80%	32,90%	13,60%	100%
19	Kişi Sayısı	26	60	56	166	51	359
	Yüzde %	7,20%	16,70%	15,60%	46,20%	14,20%	100%
20	Kişi Sayısı	13	35	38	191	82	359
	Yüzde %	3,60%	9,70%	10,60%	53,20%	22,80%	100%
24	Kişi Sayısı	29	81	107	107	35	359

	Yüzde %	8,10%	22,60%	29,80%	29,80%	9,70%	100%
25	Kişi Sayısı	27	56	52	139	85	359
	Yüzde %	7,50%	15,60%	14,50%	38,70%	23,70%	100%

3.5.4.4.1. Vergi Cezalarının Ağırlığı Düşüncesinin Mükellefiyet Türü Sınıflandırmasına Göre Analizi

Mükellefiyet türü ayırımı yapılarak uygulanan vergi cezalarının değiştirilmesi, hafifletilmesi veya ağırlaştırılması durumlarında GV, KV, ÖTV, KDV vs. vergi mükelleflerinin düşünceleri ve bu durumlarda nasıl hareket edeceklerine ilişkin düşüncelerine yer verilmiştir. Tablo 40'ta mükelleflere vergi cezalarının azaltılması veya hafifletilmesi durumunda vergi suç ve kaçaklarının ne şekilde değişeceğini düşündükleri sorulmuştur.

Tabloya bakıldığında Gelir Vergisi mükelleflerinin % 84,3'ü, Kurumlar Vergisi mükelleflerinin % 86,9'u ve diğer vergi türlerine tabi mükelleflerin ise % 77,7'si vergi cezalarının hafifletilmesi durumunda vergi suç ve kaçaklarının artacağını düşünmektedirler. Bu hususta örneklem grubumuzda yer alan ve bu düşünceye sahip olanların oranı ise % 83,5 olarak gerçekleşmiştir. Böylelikle GV ve KV mükelleflerinin asıl vergilerin içinde oldukları varsayılacak olursa diğer vergi yükümlülerine göre kaçakçılığın artacağı düşüncesi hakim olduğu söylenebilir.

Tablo 40: Vergi Cezalarının Ağırlığının Mükellefiyet Türüne Göre Analizi

Cezaların Hafif Olması Vergi Suç ve Kaçaklarını Arttırır.							
Mükellefiyet		1	2	3	4	5	Toplam
Gelir Vergisi	Kişi Sayısı	10	20	12	154	71	267
	Yüzde %	3,70%	7,50%	4,50%	57,70%	26,60%	100,00%
	Toplam İçindeki %	2,80%	5,60%	3,30%	42,90%	19,80%	74,40%
Kurumlar Vergisi	Kişi Sayısı	2	3	0	25	8	38
	Yüzde %	5,30%	7,90%	0,00%	65,80%	21,10%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,60%	0,80%	0,00%	7,00%	2,20%	10,60%
Diğer (KDV,ÖTV GSMİ)	Kişi Sayısı	3	4	5	24	18	54
	Yüzde %	5,60%	7,40%	9,30%	44,40%	33,30%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,80%	1,10%	1,40%	6,70%	5,00%	15,00%

Toplam	Kişi Sayısı	15	27	17	203	97	359
	Yüzde %	4,20%	7,50%	4,70%	56,50%	27,00%	100,00%
	Toplam İçindeki %	4,20%	7,50%	4,70%	56,50%	27,00%	100,00%

Vergi suçlarına karşı uygulanan cezaları türü açısından mükelleflere yöneltilen para cezasının mı hapis cezasının mı vergiye uyumu sağlama konusunda etkili olduğu ile ilgili ifadede mükelleflerin yanıtları yorumlanarak Tablo 41’de gösterilmiştir. Mükellefiyet türlerine göre ayırmış olduğumuz ana kütle içindeki örneklem grubumuzun bu ayırma göre hapis cezasının para cezasından daha etkili olacağı düşünülmektedir.

Yapmış olduğumuz analiz doğrultusunda çalışmada yer alan 359 kişiden 234’ü yani % 62,4’ü hapis cezasının vergilerin tahsilâtını hızlandırma konusunda verilen para cezalarından daha etkili olacağını ve tahsilâtı etkinlik olarak ileriye taşıyacağı yönünde görüşlerini bildirmişlerdir. Bu kanaate katılmayan veya kararsız oranların oranı sırasıyla % 23,1 ve %14,5 olarak sonuçlanmıştır.

Tablo 41: Vergi Cezalarının Uygulanma Türünün Mükellefiyetlere Göre Analizi

Vergi Tahsilâtında Hapis Cezası, Para Cezasından Daha Etkilidir.							
Mükellefiyet		1	2	3	4	5	Toplam
Gelir Vergisi	Kişi Sayısı	14	47	38	101	67	267
	Yüzde %	5,20%	17,60%	14,20%	37,80%	25,10%	100,00%
	Toplam İçindeki %	3,90%	13,10%	10,60%	28,10%	18,70%	74,40%
Kurumlar Vergisi	Kişi Sayısı	3	5	6	19	5	38
	Yüzde %	7,90%	13,20%	15,80%	50,00%	13,20%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,80%	1,40%	1,70%	5,30%	1,40%	10,60%
Diğer (KDV,ÖTV GSMİ)	Kişi Sayısı	10	4	8	19	13	54
	Yüzde %	18,50%	7,40%	14,80%	35,20%	24,10%	100,00%
	Toplam İçindeki %	2,80%	1,10%	2,20%	5,30%	3,60%	15,00%
Toplam	Kişi Sayısı	27	56	52	139	85	359

	Yüzde %	7,50%	15,60%	14,50%	38,70%	23,70%	100,00%
	Toplam İçindeki %	7,50%	15,60%	14,50%	38,70%	23,70%	100,00%

3.5.4.4.2. Vergi Cezalarının Ağırlığı Düşüncesinin Yaş Grubu Sınıflandırmasına Göre Analizi

Cezaların hafif olmasının veya hafifletilmesinin vergi suç ve kaçaklarını arttırabileceği yönündeki ifademizin yaş gruplarına ayrılmış olan örneklemimiz üzerinde herhangi bir farklılık gösterip göstermediği konusunda değerlendirmede bulunulması gerektiği düşünülmektedir. Böylelikle hayat tecrübesinin mükellefler üzerinde bir etkisinin olup olmadığı gözlemlenmeye çalışılmıştır.

Tablo 42’de verilerin sonuçları verilmiş olup herhangi bir farklılığa rastlanmamıştır. Yaş gruplarına göre sıralanacak olursa hayat tecrübesinin artması sürekli olarak verilen cevapların yüzdesini arttırmamıştır. 18 – 25 grubunda %81,4 iken 26 – 35 arasındakilerin yüzdesi ise 75,5 olarak gerçekleşmiştir. Cezaların hafiflemesinin %83,5 oranında suç ve kaçakların da artacağını düşünenlerin en yüksek oranı 46 – 55 yaş grubunda % 88,6 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 42: Vergi Cezalarının Ağırlığının Yaş Grubuna Göre Analizi

Cezaların Hafif Olması Vergi Suç ve Kaçaklarını Arttırır.							
Yaş Grubu		1	2	3	4	5	Toplam
18 - 25	Kişi Sayısı	3	3	5	28	20	59
	Yüzde %	5,10%	5,10%	8,50%	47,50%	33,90%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,80%	0,80%	1,40%	7,80%	5,60%	16,40%
26 - 35	Kişi Sayısı	7	12	6	46	31	102
	Yüzde %	6,90%	11,80%	5,90%	45,10%	30,40%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,90%	3,30%	1,70%	12,80%	8,60%	28,40%
36- 45	Kişi Sayısı	3	7	2	62	26	100
	Yüzde %	3,00%	7,00%	2,00%	62,00%	26,00%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,80%	1,90%	0,60%	17,30%	7,20%	27,90%
46 - 55	Kişi Sayısı	2	3	3	49	13	70
	Yüzde %	2,90%	4,30%	4,30%	70,00%	18,60%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,60%	0,80%	0,80%	13,60%	3,60%	19,50%
56 ve Üstü	Kişi Sayısı	0	2	1	18	7	28
	Yüzde %	0,00%	7,10%	3,60%	64,30%	25,00%	100,00%

	Toplam İçindeki %	0,00%	0,60%	0,30%	5,00%	1,90%	7,80%
Toplam	Kişi Sayısı	15	27	17	203	97	359
	Yüzde %	4,20%	7,50%	4,70%	56,50%	27,00%	100,00%
	Toplam İçindeki %	4,20%	7,50%	4,70%	56,50%	27,00%	100,00%

Tablo 43'te suçlara karşı verilen cezalarda hangi tür cezanın tahsilâtı olumlu yönden etkileyeceği yani etkinliğin sağlanmasında yardımcı olacağı düşünülen cezanın uygulanması gerektiğini yaş gruplarına göre analizi gerçekleştirilmiştir. Genel itibariyle örneklem grubumuzdaki bireylerin % 62,4 oranında hapis cezasının daha etkili olacağını düşünmektedir. Bu şekilde düşünenlerin yaş grubu içindeki en yüksek oranını ise % 71,4 ile 56 yaş ve üstündekiler yer almaktadır. Bunu 18 – 25 yaş grubundakiler de % 69,5 ile izlerken 26 – 35 grubundakilerin oranı 56,9 ile en düşük paya sahiptir.

Tablo 43: Vergi Cezalarının Uygulanma Türünün Yaş Grubuna Göre Analizi

Vergi Tahsilâtında Hapis Cezası, Para Cezasından Daha Etkilidir.							
Yaş Grubu		1	2	3	4	5	Toplam
18 - 25	Kişi Sayısı	7	4	7	25	16	59
	Yüzde %	11,90%	6,80%	11,90%	42,40%	27,10%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,90%	1,10%	1,90%	7,00%	4,50%	16,40%
26 - 35	Kişi Sayısı	9	23	12	30	28	102
	Yüzde %	8,80%	22,50%	11,80%	29,40%	27,50%	100,00%
	Toplam İçindeki %	2,50%	6,40%	3,30%	8,40%	7,80%	28,40%
36- 45	Kişi Sayısı	5	14	20	40	21	100
	Yüzde %	5,00%	14,00%	20,00%	40,00%	21,00%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,40%	3,90%	5,60%	11,10%	5,80%	27,90%
46 - 55	Kişi Sayısı	5	11	10	33	11	70
	Yüzde %	7,10%	15,70%	14,30%	47,10%	15,70%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,40%	3,10%	2,80%	9,20%	3,10%	19,50%
56 ve Üstü	Kişi Sayısı	1	4	3	11	9	28
	Yüzde %	3,60%	14,30%	10,70%	39,30%	32,10%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,30%	1,10%	0,80%	3,10%	2,50%	7,80%

Toplam	Kişi Sayısı	27	56	52	139	85	359
	Yüzde %	7,50%	15,60%	14,50%	38,70%	23,70%	100,00%
	Toplam İçindeki %	7,50%	15,60%	14,50%	38,70%	23,70%	100,00%

3.5.4.4.3. Vergi Cezalarının Ağırlığı Düşüncesinin Gelir Seviyesi Sınıflandırmasına Göre Analizi

Tablo 44’te örneklem grubumuzdaki mükelleflerin analizi gelir seviyelerine göre ayrılarak gerçekleştirilmiştir. Yapmış olduğumuz değerlendirmede gelirin sürekli artması cezaların indirilmesi konusunda doğru veya ters orantılı bir sonuca rastlanmamış olup genel olarak daha önceki analizlerimizde de belirttiğimiz üzere %83,5’inin cezaların ağır olması gerektiğini düşündükleri belirtilmiştir.

Aşağıdaki tabloda da gösterildiği üzere cezaların hafifletilmemesi gerektiğini düşünenlerin başında gelir seviyesi 1001 – 2000 arasında olanlar % 85,9 oranında katılmakta olup 501 – 1000 arasındakilerin katılma oranı ise % 84 olarak gerçekleşmiştir. 2001 – 3000 arasındakiler ise % 80 olarak en az katılan gelir seviyesi grubu olmuştur.

Tablo 44: Vergi Cezalarının Ağırlığının Gelir Seviyesine Göre Analizi

Cezaların Hafif Olması Vergi Suç ve Kaçaklarını Arttırır.							
Gelir Seviyesi		1	2	3	4	5	Toplam
0 - 500	Kişi Sayısı	1	2	1	14	6	24
	Yüzde %	4,20%	8,30%	4,20%	58,30%	25,00%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,30%	0,60%	0,30%	3,90%	1,70%	6,70%
501 - 1000	Kişi Sayısı	4	7	4	52	27	94
	Yüzde %	4,30%	7,40%	4,30%	55,30%	28,70%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,10%	1,90%	1,10%	14,50%	7,50%	26,20%
1001 - 2000	Kişi Sayısı	6	6	6	75	34	127
	Yüzde %	4,70%	4,70%	4,70%	59,10%	26,80%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,70%	1,70%	1,70%	20,90%	9,50%	35,40%
2001 - 3000	Kişi Sayısı	3	8	3	42	14	70
	Yüzde %	4,30%	11,40%	4,30%	60,00%	20,00%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,80%	2,20%	0,80%	11,70%	3,90%	19,50%
3001 ve Üstü	Kişi Sayısı	1	4	3	20	16	44
	Yüzde %	2,30%	9,10%	6,80%	45,50%	36,40%	100,00%

	Toplam İçindeki %	0,30%	1,10%	0,80%	5,60%	4,50%	12,30%
Toplam	Kişi Sayısı	15	27	17	203	97	359
	Yüzde %	4,20%	7,50%	4,70%	56,50%	27,00%	100,00%
	Toplam İçindeki %	4,20%	7,50%	4,70%	56,50%	27,00%	100,00%

Gelir seviyelerine göre bir önceki tablomuzda cezaların hafifletilmesinden söz ettikten sonra uygulanacak olan cezanın ağırlığının artırılması gerektiği ile ilgili verilecek cezanın para veya hapis cezası arasındaki tercihleri sorularak hangisinin tahsilâtı hızlandırdığı düşüncesinde oldukları da Tablo 45'te verilmiştir.

Sonuç olarak gelir seviyelerinin dağılımında bütün seviyelerdeki düşüncenin aynı olduğu görülmektedir. Uygulanan cezanın para yerine hapis cezası olması durumunda tahsilâtın artacağı ve tahsilât etkinliğinin sağlanacağı görüşü ortaya çıkmaktadır. Ancak gelir seviyeleri arttıkça bu oran artmamakta veya eksilmemekte yani bir doğru veya ters orantıya rastlanmamaktadır. Bu görüşe sahip olanların en yüksek oranı % 75 ile 0 – 500 gelir seviyesindekiler yer almakta ve onları % 66,9 ile 1001 – 2000 arasındakiler, % 63,6 ile de 3001 ve üstünde gelir elde edenlerin düşünceleri şeklide yer almaktadır.

Tablo 45: Vergi Cezalarının Uygulanma Türünün Gelir Seviyesine Göre Analizi

Vergi Tahsilâtında Hapis Cezası, Para Cezasından Daha Etkilidir.							
Gelir Seviyesi		1	2	3	4	5	Toplam
0 - 500	Kişi Sayısı	3	3	0	14	4	24
	Yüzde %	12,50%	12,50%	0,00%	58,30%	16,70%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,80%	0,80%	0,00%	3,90%	1,10%	6,70%
501 - 1000	Kişi Sayısı	7	20	15	33	19	94
	Yüzde %	7,40%	21,30%	16,00%	35,10%	20,20%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,90%	5,60%	4,20%	9,20%	5,30%	26,20%
1001 - 2000	Kişi Sayısı	7	18	17	52	33	127
	Yüzde %	5,50%	14,20%	13,40%	40,90%	26,00%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,90%	5,00%	4,70%	14,50%	9,20%	35,40%
2001 - 3000	Kişi Sayısı	4	10	15	25	16	70
	Yüzde %	5,70%	14,30%	21,40%	35,70%	22,90%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,10%	2,80%	4,20%	7,00%	4,50%	19,50%
3001 ve	Kişi Sayısı	6	5	5	15	13	44

Üstü	Yüzde %	13,60%	11,40%	11,40%	34,10%	29,50%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,70%	1,40%	1,40%	4,20%	3,60%	12,30%
Toplam	Kişi Sayısı	27	56	52	139	85	359
	Yüzde %	7,50%	15,60%	14,50%	38,70%	23,70%	100,00%
	Toplam İçindeki %	7,50%	15,60%	14,50%	38,70%	23,70%	100,00%

3.5.4.5. Vergi Cezalarının Etkinliği ve Caydırıcılığına Yönelik Analiz

Vergi cezalarının etkinliği üzerine yaptığımız araştırmamızda tahsilatın hızlandırılması ve hazineye belirlenen tahakkuk miktarlarının tamamının veya tamamına yakınının tahsil edilmesi hususunda kullanılmasının yararlı ve etkili olacağı düşüncesinin üzerinde durulmuştur. Mükelleflere yöneltilen çeşitli ifadelerin neticesinde elde edilen veriler bölümün ilerleyen safhalarında çeşitli ayrımlar yapılarak sunulacaktır.

Aşağıda vergi cezalarının etkinliği ve caydırıcılığı ile ilgili ifadeler yer almaktadır. Ayrıca Tablo 46’da belirtilen ifadelerle ilgili örneklem grubumuzda yer alan mükelleflerin vergi cezalarının tahsilat üzerindeki etkinliği ve suç işlemedeki caydırıcılığı konusundaki düşünceleri ayrıntılı olarak ifade edilerek analizi yapılmıştır.

Yapılan analizde mükelleflerin % 83,5’inin vergi cezası almaktan korktukları görülmektedir. Bunun yanı sıra % 69,6’sı cezaların hakkıyla vergi ödemeye yönelttiğini, % 81,6’sı ceza alma durumunda bir daha suç işlemeye yönelmeyeceğini, % 75,5’i ise cezaların arttırılarak uygulanmasını doğru bulduklarını ifade etmişlerdir. Vergi cezalarının tahsilât üzerindeki etkinliğini ölçmek açısından sorulan ikili soruda ise % 80,2’si tahsilâtı olumlu etkilediğini ve % 81,3’ü ise bu olumlu etkinin devam etmesi için cezaların kullanılması gerektiğini dile getirmişlerdir.

5. Vergi cezası almaktan korkarım.

17. Vergi suçu işledikten sonra aldığım ceza beni hakkıyla vergi ödemeye yöneltir.

21. Yapmış olduğum fiilden dolayı vergi cezasına çarptırılmış olsam bir daha vergi suçu işlemem.

22. Türkiye’de uygulanan vergi cezaları caydırıcıdır.

26. Tekrarlayan suçlara karşı verilen cezaların arttırılarak uygulanmasını doğru buluyor ve vergi suçu işlemekten caydıracağını düşünüyorum.

27. Vergi cezaları verginin tahsil edilmesini olumlu etkilemektedir.

28. Vergilerin zamanında tahsil edilebilmesi için vergi cezalarının kullanılması gerekmektedir.

Tablo 46: Vergi Cezalarının Etkinliği ve Caydırıcılığı

İfade Numarası		1	2	3	4	5	Toplam
5	Kişi Sayısı	18	27	15	182	117	359
	Yüzde %	5%	7,50%	4,20%	50,70%	32,60%	100%
17	Kişi Sayısı	26	42	41	171	79	359
	Yüzde %	7,20%	11,70%	11,40%	47,60%	22%	100%
21	Kişi Sayısı	16	18	32	199	94	359
	Yüzde %	4,50%	5%	8,90%	55,40%	26,20%	100%
22	Kişi Sayısı	35	76	64	143	41	359
	Yüzde %	9,70%	21,20%	17,80%	39,80%	11,40%	100%
26	Kişi Sayısı	18	20	50	200	71	359
	Yüzde %	5%	5,60%	13,90%	55,70%	19,80%	100%
27	Kişi Sayısı	11	29	31	220	68	359
	Yüzde %	3,10%	8,10%	8,60%	61,30%	18,90%	100%
28	Kişi Sayısı	14	27	26	199	93	359
	Yüzde %	3,90%	7,50%	7,20%	55,40%	25,90%	100%

3.5.4.5.1. Vergi Cezalarının Etkinliği ve Caydırıcılığının Mükellefiyet Türü Sınıflandırmasına Göre Analizi

Vergi cezalarının uygulanması için mükelleflerin suç işlemeleri ve işleyecekleri suçlara karşı da alacakları cezaların neler olduğunu bilmeleri gerekmektedir. Bu konuda alacakları cezaların ağır veya caydırıcılığının yüksek olması vergi tahsilâtını da olumlu veya olumsuz etkilemektedir. Caydırıcılığı yüksek vergi sistemlerinde tahsilât etkinliğinin de sağlanması yüksek oranda yerine getirilmiş olacaktır.

Tablo 47 ve Tablo 48’de örneklem grubunda yer alanların mükellefiyet türlerine göre vergi sistemi veya cezalarındaki caydırıcılık ve vergilerin zamanında

tahsil edilmesi için de cezaların kullanılıp kullanılmaması konusundaki düşüncelerine yer verilmiştir. Tablo 47’de Türk Vergi Sisteminde uygulanan vergi cezalarının caydırıcılığı üzerinde durularak analizi yapılmışken, Tablo 48’de ise vergilerin tahsil edilmesinde cezaların gerekliliği üzerinde durulmuştur.

Mükelleflerimize işledikleri bir suçtan dolayı vergi cezası almaları durumunda tekrar ceza almayı göze alarak suç işlemeye yönelip yönelmeyecekleri konusunda düşünceleri sorulmuştur. Tablo 47’de mükellefiyet türlerine göre örneklem grubundaki bireylerin bu düşünceleri yer almaktadır. Yapmış olduğumuz analizimize göre Gelir Vergisi mükelleflerinin % 84,3’ü böyle bir pozisyonla karşı karşıya kalmaları durumunda tekrar suç işlemeyeceklerini vurgulamışlardır.

Kurumlar Vergisi mükelleflerinin yer aldığı 38 kişiden 28’i yani % 73,7’si tekrar suç işlemeyeceklerini belirtmiş olup % 15,8’i ise tekrar suç işleyebileceğini belirtmişlerdir. Diğer vergi türlerine mensup mükelleflerimizden % 76,1’i de diğer mükelleflerimizle aynı kanıda olduklarını ve suç işlemekten caydıklarını dile getirmişlerdir. Görüldüğü gibi cezaların caydırıcılığının oranı toplum içindeki bireyler arasında yüksek olduğu görülmektedir.

Tablo 47: Vergi Cezalarının Caydırıcılığının Mükellefiyet Türüne Göre Analizi

Yapmış Olduğum Fiilden Dolayı Vergi Cezasına Çarptırılmış Olsam Bir Daha Vergi Suçu İşlemem.							
Mükellefiyet Türü		1	2	3	4	5	Toplam
Gelir Vergisi	Kişi Sayısı	8	16	18	150	75	267
	Yüzde %	3,00%	6,00%	6,70%	56,20%	28,10%	100,00%
	Toplam İçindeki %	2,20%	4,50%	5,00%	41,80%	20,90%	74,40%
Kurumlar Vergisi	Kişi Sayısı	4	2	4	24	4	38
	Yüzde %	10,50%	5,30%	10,50%	63,20%	10,50%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,10%	0,60%	1,10%	6,70%	1,10%	10,60%
Diğer (KDV, ÖTV GSMİ)	Kişi Sayısı	4	0	10	25	15	54
	Yüzde %	7,40%	0,00%	18,50%	46,30%	27,80%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,10%	0,00%	2,80%	7,00%	4,20%	15,00%
Toplam	Kişi Sayısı	16	18	32	199	94	359

	Yüzde %	4,50%	5,00%	8,90%	55,40%	26,20%	100,00%
	Toplam İçindeki %	4,50%	5,00%	8,90%	55,40%	26,20%	100,00%

Cezaların caydırıcılığının vergi tahsilâtı üzerinde olumlu etkisi olup olmadığını mükellef türleri açısından incelenmesinde de fayda vardır. Mükellef türlerine caydırıcılığının yüksek olduğu düşünen mükellef gruplarının bu etkinliği vergilerin tahsilâtı açısından nasıl değerlendirdikleri de karşılaştırılabilecektir. Tablo 48’de vergi cezalarının tahsilâtı üzerindeki etkinliği açısından mükellef türlerine göre ayırım yapılarak analizi gerçekleştirilmiştir.

Gelir Vergisi mükelleflerinden vergi cezalarının caydırıcı olduğunu düşünenlerin % 84,3’ü vergilerin tahsil edilmesinde cezaların kullanılmasını gerektiğini aynı oranda düşünmemekte ve bu oran % 81,7’ye düşmektedir. Ancak yine de bu oran da cezaların kullanılması gerektiğini her 5 kişiden 4’ünün düşüncesi olduğu ortaya çıkmaktadır.

Kurumlar Vergisi mükelleflerinde ise durum tam tersi olarak gerçekleşmiş olup cezaların caydırıcı olduğunu düşünenlerin oranı % 73,7 iken cezaların tahsilat için kullanılması gerektiğini düşünenlerin oranı % 89,4 şeklinde gerçekleşmiştir. Diğer vergi türlerine mensup mükelleflerin bu konudaki düşüncesi ise % 74,1 olarak gerçekleşmiş olup caydırıcılık konusundaki düşüncelerinden daha düşük olduğu gözlemlenmiştir. Sonuç olarak mükelleflerin % 80,4’ü vergilerin tahsil edilmesi isteniyorsa cezaların da kullanılması gerektiği kanısında oldukları görülmektedir.

Tablo 48: Cezaların Tahsilât Etkinliğinin Mükellefiyet Türüne Göre Analizi

Vergilerin Zamanında Tahsil Edilebilmesi İçin Vergi Cezalarının Kullanılması Gerekmetedir.							
Mükellefiyet Türü		1	2	3	4	5	Toplam
Gelir Vergisi	Kişi Sayısı	10	22	17	151	67	267
	Yüzde %	3,70%	8,20%	6,40%	56,60%	25,10%	100,00%
	Toplam İçindeki %	2,80%	6,10%	4,70%	42,10%	18,70%	74,40%
Kurumlar Vergisi	Kişi Sayısı	2	2	0	23	11	38
	Yüzde %	5,30%	5,30%	0,00%	60,50%	28,90%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,60%	0,60%	0,00%	6,40%	3,10%	10,60%
Diğer (KDV, ÖTV GSMİ)	Kişi Sayısı	2	3	9	25	15	54
	Yüzde %	3,70%	5,60%	16,70%	46,30%	27,80%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,60%	0,80%	2,50%	7,00%	4,20%	15,00%

Toplam	Kişi Sayısı	14	27	26	199	93	359
	Yüzde %	3,90%	7,50%	7,20%	55,40%	25,90%	100,00%
	Toplam İçindeki %	3,90%	7,50%	7,20%	55,40%	25,90%	100,00%

3.5.4.5.2. Vergi Cezalarının Etkinliği ve Caydırıcılığının Yaş Grubu Sınıflandırmasına Göre Analizi

Vergi suçlarına karşı verilen cezaların caydırıcılığı ve cezaların tahsilât etkinliği konusunda kullanılması gerekliliğine örneklem grubundaki bireylerin yaşları incelenerek gruplamalar yapılmış ve bunların analizi gerçekleştirilmiştir. Bu doğrultuda elde edilen veriler sonucunda Tablo 49’da mükelleflerin yaş gruplaması yapılarak vergi cezalarının caydırıcılığı konusundaki düşüncelerine yer verilmiştir.

Yapılan analiz sonucunda mükelleflerin alacakları cezalar neticesinde tekrar vergi suçu işlemeyeceklerini belirtmiş olmakla beraber yaş ortalamalarının yükselmesi neticesinde herhangi bir ters veya doğru orantılı bir artış gözlemlenmemiştir. Tablo 49’da cezaların caydırıcı olduğunu düşünenlerin oranı %81,4 olarak gerçekleşmiştir. Bu oran içindeki en yüksek paya sahip olan ve % 84,5 oranında katıldıklarını belirtenlerin 26 – 45 yaş arasındakilerin olduğu görülmektedir.

Tablo 49: Vergi Cezalarının Caydırıcılığının Yaş Sınıflandırması Analizi

Yapmış Olduğum Fiilden Dolayı Vergi Cezasına Çarptırılmış Olsam Bir Daha Vergi Suçu İşlemem.							
Yaş Grubu		1	2	3	4	5	Toplam
18 - 25	Kişi Sayısı	4	1	10	26	18	59
	Yüzde %	6,80%	1,70%	16,90%	44,10%	30,50%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,10%	0,30%	2,80%	7,20%	5,00%	16,40%
26 - 35	Kişi Sayısı	4	10	5	55	28	102
	Yüzde %	3,90%	9,80%	4,90%	53,90%	27,50%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,10%	2,80%	1,40%	15,30%	7,80%	28,40%
36 - 45	Kişi Sayısı	5	3	6	60	26	100
	Yüzde %	5,00%	3,00%	6,00%	60,00%	26,00%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,40%	0,80%	1,70%	16,70%	7,20%	27,90%
46 - 55	Kişi Sayısı	2	3	7	43	15	70
	Yüzde %	2,90%	4,30%	10,00%	61,40%	21,40%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,60%	0,80%	1,90%	12,00%	4,20%	19,50%
56 ve Üstü	Kişi Sayısı	1	1	4	15	7	28
	Yüzde %	3,60%	3,60%	14,30%	53,60%	25,00%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,30%	0,30%	1,10%	4,20%	1,90%	7,80%

Toplam	Kişi Sayısı	16	18	32	199	94	359
	Yüzde %	4,50%	5,00%	8,90%	55,40%	26,20%	100,00%
	Toplam İçindeki %	4,50%	5,00%	8,90%	55,40%	26,20%	100,00%

Vergi cezalarının caydırıcı olduğunu düşünen çeşitli yaş gruplarına giren örneklemelerin bu cezaların verginin tahsilâtında kullanılması gerekliliği konusundaki analiz sonuçlarına da Tablo 50’de yer verilmiştir. Tablo 49’da 18 – 25 yaşındakilerin % 74,6’sı caydırıcı bulmuş ve tahsilât etkinliği için kullanılması gerektiğini de % 74,5’i savunmuştur. 26 – 35 yaşındakilerin % 81,4’ü caydırıcı olduğunu düşünürken % 80,4’ü tahsilât etkinliğinde kullanılması gerektiği kanaatine varmıştır.

36 – 45 yaş grubundaki mükelleflerin % 86’sı vergi cezalarının caydırıcı olduğunu düşünürken, bu mükellef grubu içerisinde vergi cezalarının tahsilât üzerinde etkili olduğunu düşünenlerin oranı % 79 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 50: Cezaların Tahsilât Etkinliğinin Yaş Sınıflandırması Analizi

Vergilerin Zamanında Tahsil Edilebilmesi İçin Vergi Cezalarının Kullanılması Gelmektedir.							
Yaş Grubu		1	2	3	4	5	Toplam
18 - 25	Kişi Sayısı	4	5	6	33	11	59
	Yüzde %	6,80%	8,50%	10,20%	55,90%	18,60%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,10%	1,40%	1,70%	9,20%	3,10%	16,40%
26 - 35	Kişi Sayısı	5	10	5	54	28	102
	Yüzde %	4,90%	9,80%	4,90%	52,90%	27,50%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,40%	2,80%	1,40%	15,00%	7,80%	28,40%
36- 45	Kişi Sayısı	5	3	13	51	28	100
	Yüzde %	5,00%	3,00%	13,00%	51,00%	28,00%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,40%	0,80%	3,60%	14,20%	7,80%	27,90%
46 - 55	Kişi Sayısı	0	6	0	43	21	70
	Yüzde %	0,00%	8,60%	0,00%	61,40%	30,00%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,00%	1,70%	0,00%	12,00%	5,80%	19,50%
56 ve Üstü	Kişi Sayısı	0	3	2	18	5	28
	Yüzde %	0,00%	10,70%	7,10%	64,30%	17,90%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,00%	0,80%	0,60%	5,00%	1,40%	7,80%
Toplam	Kişi Sayısı	14	27	26	199	93	359

	Yüzde %	3,90%	7,50%	7,20%	55,40%	25,90%	100,00%
	Toplam İçindeki %	3,90%	7,50%	7,20%	55,40%	25,90%	100,00%

3.5.4.5.3. Vergi Cezalarının Etkinliği ve Caydırıcılığının Gelir Seviyesi Sınıflandırmasına Göre Analizi

Örneklem grubumuzda yer alan mükelleflerin gelir seviyeleri göz önüne alınarak vergi cezasına çarptırılmaları durumunda tekrar suç işleme eğilimleri konusundaki veriler elde edilerek sonuçları aşağıda Tablo 51’de sunulmuştur. Gelir seviyelerine göre ayırdığımız mükellef gruplarının vergi cezalarının caydırıcılığı ayrıntılı olarak analiz edilmiştir.

Vergi cezalarının caydırıcı olduğunu düşünen gelir seviyesi grubu olarak 1001 – 2000 gelir elde edenler % 89 ile en yüksek orana sahiptir. % 79,8 ile 501 – 1000 arasındakiler yer alırken %78,6 ile de 2001 – 3000 gelir elde edenler düşüncelerini belirtmişlerdir. 3001 ve üstü geliri olanların % 75’i caydırıcı olduğunu düşünürken en düşük gelir seviyesi grubu olan 0 – 500 arasındakiler % 70,9 oranında yer almıştır.

Tablo 51: Vergi Cezalarının Caydırıcılığının Gelir Seviyesine Göre Analizi

Yapmış Olduğum Fiilden Dolayı Vergi Cezasına Çarptırılmış Olsam Bir Daha Vergi Suçu İşlemem.							
Gelir Seviyesi		1	2	3	4	5	Toplam
0 - 500	Kişi Sayısı	2	2	3	10	7	24
	Yüzde %	8,30%	8,30%	12,50%	41,70%	29,20%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,60%	0,60%	0,80%	2,80%	1,90%	6,70%
501 - 1000	Kişi Sayısı	4	4	11	53	22	94
	Yüzde %	4,30%	4,30%	11,70%	56,40%	23,40%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,10%	1,10%	3,10%	14,80%	6,10%	26,20%
1001 - 2000	Kişi Sayısı	2	7	5	80	33	127
	Yüzde %	1,60%	5,50%	3,90%	63,00%	26,00%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,60%	1,90%	1,40%	22,30%	9,20%	35,40%
2001 - 3000	Kişi Sayısı	2	5	8	41	14	70
	Yüzde %	2,90%	7,10%	11,40%	58,60%	20,00%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,60%	1,40%	2,20%	11,40%	3,90%	19,50%
3001 ve Üstü	Kişi Sayısı	6	0	5	15	18	44
	Yüzde %	13,60%	0,00%	11,40%	34,10%	40,90%	100,00%

	Toplam İçindeki %	1,70%	0,00%	1,40%	4,20%	5,00%	12,30%
Toplam	Kişi Sayısı	16	18	32	199	94	359
	Yüzde %	4,50%	5,00%	8,90%	55,40%	26,20%	100,00%
	Toplam İçindeki %	4,50%	5,00%	8,90%	55,40%	26,20%	100,00%

Vergi cezalarının caydırıcı olduğunu düşünen mükelleflerin gelir seviyelerine göre düşünülerek tahsilât üzerinde de bir caydırıcılık ve bunu izleyen bir tahsilât artışı olarak etkinlik sağlama yönündeki düşüncelerine de yer verilmiştir. Analiz edilen veriler ışığında daha önce vergilerin caydırıcı olduğunu % 89 oranında düşünen 1001 – 2000 gelir seviyesindekilerin vergi tahsilatı etkinliği üzerindeki düşünceleri % 82,6 olarak gerçekleşmiştir. Aynı şekilde en az orana sahip 0 – 500 gelir seviyesine sahip mükelleflerin cezaların vergi tahsilatında etkinliği arttırdığına yönelik düşünceleri ise % 87,5 olarak belirlenmiştir.

Diğer gelir seviyesine sahip mükelleflerin analiz sonuçları Tablo 52’de verilmiştir.

Tablo 52: Cezaların Tahsilât Etkinliğinin Gelir Seviyesine Analizi

Vergilerin Zamanında Tahsil Edilebilmesi İçin Vergi Cezalarının Kullanılması Gerekmetedir.							
Gelir Seviyesi		1	2	3	4	5	Toplam
0 - 500	Kişi Sayısı	1	1	1	16	5	24
	Yüzde %	4,20%	4,20%	4,20%	66,70%	20,80%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,30%	0,30%	0,30%	4,50%	1,40%	6,70%
501 - 1000	Kişi Sayısı	3	5	10	50	26	94
	Yüzde %	3,20%	5,30%	10,60%	53,20%	27,70%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,80%	1,40%	2,80%	13,90%	7,20%	26,20%
1001 - 2000	Kişi Sayısı	5	9	8	76	29	127
	Yüzde %	3,90%	7,10%	6,30%	59,80%	22,80%	100,00%
	Toplam İçindeki %	1,40%	2,50%	2,20%	21,20%	8,10%	35,40%
2001 - 3000	Kişi Sayısı	2	6	5	35	22	70
	Yüzde %	2,90%	8,60%	7,10%	50,00%	31,40%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,60%	1,70%	1,40%	9,70%	6,10%	19,50%
3001 ve Üstü	Kişi Sayısı	3	6	2	22	11	44
	Yüzde %	6,80%	13,60%	4,50%	50,00%	25,00%	100,00%
	Toplam İçindeki %	0,80%	1,70%	0,60%	6,10%	3,10%	12,30%

Toplam	Kişi Sayısı	14	27	26	199	93	359
	Yüzde %	3,90%	7,50%	7,20%	55,40%	25,90%	100,00%
	Toplam İçindeki %	3,90%	7,50%	7,20%	55,40%	25,90%	100,00%

SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergiler, toplumların bir arada yaşama isteği ile bu isteğin düzenli ve güvenilir olması doğrultusunda ortaya çıkmıştır. İnsan toplumu, toplum da belirli bir süre sonra devletlerin oluşmasını zorunlu hale getirmiştir. Devletlerin kendi insanların bu isteğini yerine getirmeleri için de çeşitli harcamalar gerçekleştirmesi gerekmektedir. Bu harcamalara ise kamu harcamaları adı verilmektedir.

Yapılan bu harcamaların finansmanının sağlanması adına gerek üreten, gerekse tüketen bireylerden çeşitli kural ve oranlar doğrultusunda yani mali güçlerine göre bu harcamalara katılmaları doğrultusunda vergi ödemeleri istenmektedir. Mükelleflerin likert ölçekli sorulara verdikleri cevaplar tamamen katılmıyorum ve katılmıyorum diyenler ile katılıyorum ve tamamen katılıyorum diyenlerin cevapları birleştirilerek verilmiştir. Analiz sonuçlarına göre mükellefler verginin algılanması konusunda mükelleflerin %2,2'si gereksiz bir yük olmadığını düşünmektedir. Aynı zamanda % 38,7'si yararlanan hizmetlerin bir karşılığı olarak ve % 30,4'ü yapılması gereken zorunlu bir ödeme olarak algılamaktadır.

Afyonkarahisar ili ve ilçelerinde yapılan anket çalışması sonucuna göre; vergilerin ödenmesi gereken zorunlu ve hizmet karşılığı olmasını düşünen mükelleflerin vergi tahsilâtının 4'te 1'ini yerine getirmedikleri de Gelir İdaresi Başkanlığının verilerinde yer almaktadır. Bu da bizlere toplumumuzda vergi ahlakının eksiklerinin olduğunu göstermektedir. Vergi ödememe adına mükelleflerin yasa dışı yollara başvurmalarına da vergi suçu adı verilmektedir. Bireylere bu vergi ahlakı kazandırılmak istenmesi ve vergi suçu işlememeleri adına vergiyi ve önemini anlatan eğitimlere başvurulması diğer bir çözüm yolu olarak gösterilmektedir.

İşlenen vergi suçlarına karşı ise yaptırım olarak vergi cezası uygulaması devreye girmektedir. Cezaların kişi davranışları üzerinde etkili olması toplumun uyması gereken kuralların caydırıcılığına ve kurallara uyum seviyelerine bağlanmaktadır. Çalışmamıza katılan mükelleflerin % 33,5'i vergi kaçırarlara hırsız

%24,9'u vatan haini, % 7,5'i ahlaksız ve % 17,3'ü de tamamını kapsadığı gözüyle baktığı ve yadırganan bir davranış olduğu gözlemlenmiştir.

Mükelleflerin kanunlara uyumunun bir diğer sorunu ise kanunların anlaşılabilirliği sorununun olduğudur. Yani mükelleflerin vergi kanunlarını anlayıp anlamadıkları sorunu üzerinde durulması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Nitekim mükelleflerin % 46,3'ü vergi kanunlarını anlayabildiklerini ve % 49,3'ü ise hangi suça hangi cezanın verildiğini anlayabildiklerini ifade etmişlerdir. Bu da bize vergi kanunlarının daha anlaşılır bir dille hazırlanması gerektiğini ortaya koymaktadır. Vergi kanunlarını anlamayan mükelleflerin bu bağlamda vergi cezalarını da bilmemeleri de normal olarak karşılanabilir.

Bireylerin vergi cezaları veya vergi oranlarının ağırlığı ile ilgili düşünceleri de vergiye olan gönüllü uyum açısından önemli bir yere sahip olduğu saptanmıştır. Analiz sonuçlarına göre mükelleflerin %46,5'inin vergi cezalarını ağır bulduklarını ancak % 83,5'i ise hafifletilmesi durumunda da vergi suçlarının artacağından dolayı hafifletilmemesi gerektiği kanaatinde oldukları görülmüştür. Ayrıca vergi cezalarının arttırılması sonucu vergiye olan gönüllü uyumun da artacağını düşünenlerin oranı ise % 60,4 olarak gerçekleşmiştir.

Vergi tahsilâtıyla ilgili en uygun çözüm yolunun vergi oranlarının düşürülmesi olduğunu düşünenler % 42,9, vergi bilinci ve ahlakı ile ilgili eğitimlerin verilmesi fikrinde olanlar % 22,6 ve mevcut denetimlerin sıklaştırılması gerektiği savunanların oranı ise % 21,7 olduğu sonucuna varılmıştır. Böylelikle hakkıyla vergi ödeyenlerin daha az vergi ödeyerek mevcut elde edilen vergi hâsılatının da denetimlerle oranların düşürülmesinden dolayı kayıp olarak görünen vergi miktarı da dengelenmiş olacaktır.

Sorun olarak görünen bir diğer konu ise belirli dönemlerde gerek vergi cezalarında gerekse verginin kendisinde uygulanan af veya indirimlerin geliş güzel uygulanması olmuştur. Bilindiği üzere ekonomik yönlü afların mükelleflerin %72,4'ü tarafından sadece kriz dönemlerinde yani mali durumların kötüye gittiği zamanlarda kullanılmasının idare edilebilir bir durum olarak karşılanmaktadır. Bunun dışında uygulanan af ve indirimlerin mükellefler tarafından da hoş karşılanmadığı aşikârdır. Ancak tahsil edilemeyen vergiler için afların kullanılarak tahsil edilebilirliğini düşünenlerin oranı ise % 77,5 olarak ortaya çıkmıştır.

Vergilerde, vergi ceza veya faizlerinde uygulanan indirimlerin bütçeye kısmi de olsa etkisi olduğunu söyleyebiliriz. Ancak vaktinde vergisini ödeyen ve hiç ceza almayan mükelleflere de bir haksızlık olduğu ve eşitlik ilkesine aykırı olduğu düşünülmektedir. Nitekim vergi cezalarının uzlaşma ve indirim gibi yollarla azalıp veya ortadan kalktığı durumlarda mükelleflerin vergi suçu işlemekten çekinmedikleri ortaya çıkmıştır. Analiz sonuçlarımız da gösteriyor ki; uygulanan af, indirim ve uzlaşma konuları olumlu karşılanmamakta ve mükellefler arasında bir eşitsizlik meydana getirdiği düşünülmektedir. Cezalar bireylerin tekrar o suçu işlememeleri adına verilmektedir. Bu doğrultuda ceza alan bir bireyin cezasının uygulanmasından geri adım atılmadığı sürece toplumun % 80'lik bir bölümünün tekrar suç işlemeyeceğini belirtmiş ve sonuç olarak uygulanan cezaların caydırıcılık görevi bir kez daha kanıtlanmıştır.

Vergi cezalarının kimine göre ağır olduğu, kimine göre de daha ağır olması gerektiği sonucuna varılmıştır. Ancak cezaların kesinlikle uygulanması gerektiği de ortaya konulmuş olup vergi suçu işleyenlere idam cezasının verilmesi gerektiğini dile getirenler dahi olmuştur. Nitekim uygulanan cezalarda suçun tekrar edilmesi durumunda yararlanılabilecek indirimlerin ortadan kaldırılması ve daha yüksek veya daha ağır vergi cezalarının uygulanması gerektiği, böylelikle vergi cezalarının daha caydırıcı olacağı sonucu ortaya çıkmıştır.

Vergi cezalarının amaçlarından biri de verginin zamanında ve doğru bir şekilde tahsil edilmesini sağlamaktır. Çalışmamız doğrultusunda edindiğimiz bilgilerden yola çıkarak vergi cezalarının tahsilât üzerindeki etkisinin çalışmaya katılanların % 80,2'sinin olumlu olduğunu düşündüğü ve katılımcıları %81,3'ü de vergi tahsilâtında cezaların kullanılması gerektiğini ve olumlu bir etkisinin olduğu kabul edilmiştir.

Vergi ödemesi gereken mükelleflerin zamanında vergilerini ödememeleri ve devlet hazinesine bir nevi zarara uğratar pozisyonunda bulunulması üzerine uygulanan faizlerin yanı sıra tahsilâtın zamanında gerçekleştirilmesi açısından da vergi cezalarının kullanılması gerektiği düşüncesi söz konusudur. Ancak bu düşünce çerçevesinde yapılacak olan cezai müeyyidelerin tahakkuk miktarını daha da arttıracığından dolayı ödenemez pozisyona sokabilir. Bu durum ise tahsilâtın

yapılabilmesi açısından cezaların tahsil edilemeyen vergiler için kullanılmasının uygunluğu tartışılabilir.

Afyonkarahisar il merkezi ve ilçelerinde yapmış olduğumuz çalışmamız sonucu vergi suçu işleyip, hazineye zarar vermeye çalışan bireylere uygulanacak cezaların kullanılması gerektiği kanaatine varılmıştır. Vergilerin en etkin bir şekilde tahsil edilmesi de toplanan vergilerin toplama maliyetlerinin düşük olmasına bağlıdır. Hiçbir şekilde masraf yapılmadan mükelleflerin vergi cezası baskısı altında olduklarını hissetmeleri durumunda ise istenen bu etkinliğin sağlandığı anlamına gelmektedir. Böylelikle hem vergi suçlarının önüne geçilmiş olunacak hem de tahsilâtın daha etkin ve toplam maliyeti düşük bir şekilde yapılması sağlanıp, vergi cezalarının vergi tahsilâtında da kullanılması amacının yerine getirmesi sağlanmış olacaktır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan(a), Abdurrahman, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001
- Akdoğan(b), Abdurrahman; **Kamu Maliyesi**, , Gazi Kitabevi, Ankara, 2006
- Akdoğan(c), Abdurrahman, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi – Temel İlke ve Esaslar Vergileme ve Vergiler Kanunu Uygulama Örnekleri**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013
- Aksoy, Şerafettin, **Kamu Maliyesi (Kamu Harcamaları - Kamu Gelirleri - Devlet Borçlar – Bütçe - Maliye Politikası)**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998
- Alpaslan, Mustafa; Sakal, Mustafa; Vergi Usul Hukuku Uygulamasında Tebligat Usulleri ve Süreler, **Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Sayı: 520, 2008
- Altunç, Mehmet Sinan, **Ceza Hukukunda Tekerrür**, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul, 2010
- Altunışık, Remzi; Coşkun, Recai; Bayraktaroğlu, Serkan; Yıldırım, Engin; **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı**, Sakarya Yayıncılık, Sakarya, 2012
- Arslan, Mehmet, **Vergi Hukuku**, MKM Yayıncılık, Bursa 2011
- Atar, Yavuz, **Vergi Hukuku**, Mimoza Yayınları, Konya, 2001
- Aslan, Memduh, **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2008
- Aslan, Semih, **Vergilendirme Yetkisi ve Verginin Yasallığı İlkesi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2010

- Aydın, Devrim, **Türk Ceza Hukukunda İştirak**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Tezi, Ankara, 2008
- Aydın, Selda, Çaşkurlu, Eren, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013
- Batirel, Ömer Faruk, **Kamu Maliyesi ve Yönetimi**, İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007
- Bilici, Nurettin, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013
- Binokan, Mehtap Doğru, **Rasyonel Vergileme İlkeleri ve Türkiye’de Uygulanabilirliği**, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2010
- Bodur, Şehnaz, **Vergi Suçlarının Ortaya Çıkmasında Mali ve Sosyolojik Faktörler Tokat Örneği**, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Tokat, 2012
- Bozdağ, Ahmet, **Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür (Afyonkarahisar Örneği)**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar, 2008
- Budak, Tamer, **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010
- Çağlayan, Ramazan, **İdari Yaptırımlar Hukuku**, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2006
- Çiçek, Hüseyin Güçlü; Herek, Hatice, ‘‘Türkiye’de Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği’’, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Yıl:2012, Cilt: 32, Sayı: 1
- Çomaklı, Şafak Ertan, **Vergi Hukuku Genel Esaslar ve Mevzuat**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2010
- Çomaklı, Şafak Ertan; Ak, Ahmet; Ayrangöl, Zülküf; **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Esaslar**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2013

- Çomaklı, Şafak Ertan; Gödekli, Mehmet; **Vergilemede Anayasal Prensipler**, Savaş Kitap ve Yayınevi, Erzurum, 2011
- Demirdizen, Özer, **Türkiye’de Vergi Ceza Sisteminin Etkinliğine İlişkin Algılamalar (Manisa Örneği)**, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2010, s.46
- Doğan, Mübeyna, **Türkiye’de Vergi Denetiminin Mükellefler Üzerindeki Etkisi (Manisa İli Vergi Mükelleflerinin Denetime Bakışı Üzerine Bir Anket Çalışması)**, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2010
- Doğruyol, Cengizhan, **Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2012
- Donay, Süheyl, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul, 2008
- Edizdoğan, Nihat; Çetinkaya, Özhan; Gümüş, Erhan; **Kamu Maliyesi**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2012
- Edizdoğan, Nihat; Taş, Metin; Çelikkaya, Ali; **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2007
- Erdem, M. Burhan; Heper, Fethi; **Kamu Maliyesi**, Anadolu Üniversitesi Web-Ofset Tesisleri, Eskişehir, 1998
- Erdem, Metin; Şenyüz, Doğan; Tatlıoğlu, İsmail; **Kamu Maliyesi**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2012
- Erdem, Tahir, **İdari İşlem Kuramı Açısından Tarh İşlemi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006
- Erdem, Tahir, **Vergisel Kabahatler**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul, 2009

- Erginay(a), Akif, **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, Ankara 1990
- Erginay(b), Akif, **Vergi Hukuku İlkeler – Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi**, Savaş Yayınları, Ankara, 1995
- Ersoy, Yüksel, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2002
- Gökbunar, “Ali Rıza, Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Sayı:4, Yıl:1998
- Güçlü, Faruk, **Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Kaçakçılığı (4369 Sayılı Yasanın Yorumuyla Birlikte)**, Ürün Yayınları, Ankara, 1998
- Gündüz, Engin, **Vergi Suç ve Cezaları**, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Diyarbakır, 2011
- Gündüz, Remzi, Gültaş, Veysel, **5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Belgelerde ve Faturalarda Sahtecilik Suçları**, Bilge Yayınevi, Ankara, 2011
- Güneş, Gülsen; **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2008.
- Gürboğa, Erkan, Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadelede Yoklamanın Önemi, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:191, Ankara, 2004
- Güredin, Esin, **Denetim**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2000
- Hatipoğlu, Mehmet, **Türkiye’de Vergi Suç ve Cezalarının Algılanması Üzerine Ampirik Bir Çalışma Uşak İli Uygulama Sonuçları**, Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar, 2007
- Hekim, Cavit, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2013
- Hepaksaz, Engin, **Kamu Tercihi ve Anayasal İktisat Teorisi Perspektifinden Anayasal Mali Reform**, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, Cilt: 44 Sayı:514, 2007

- Herek, Hatice, **Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Açısından Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği**, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2011
- Işık, A.Kadir; Karayılmazlar, Ekrem; Organ, İbrahim; Işık, Hayriye; **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005
- İslamoğlu, Ahmet Hamdi, Alnıaçık, Ümit, **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri**, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., 2013, s. 154
- Kabahatler Kanunu (5326 S.K.)**, 2005
- Kalenderoğlu, Mahmut, **Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002
- Karakoç, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012
- Kırbaş(a), Sadık, **Vergi Hukuku – Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2006
- Kırbaş(b), Sadık, **Vergi Hukuku – Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012
- Kızılot, Şükrü, Taş, Metin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013
- Koca, Zafer, **İnsanlık Suçunun Önlenmesi ve Mağdurun Korunmasında Uluslararası Ceza Hukuku ve Uluslararası Ceza Mahkemesinin Önemi ve Etkileri**, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Muğla, 2013
- Köksal, Buket, **Ekonomik Suç Tartışmaları Işığında Türk Hukukunda Vergi Suçları**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı Vergi Hukuku Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2010
- Küçükçaya, Mehmet, **Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul, 2008

- Mahmutoğlu, Fatih Selami, **Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda İdari Ceza Hukukunda Yaptırım Rejimi**, Kazancı Ticaret A.Ş., İstanbul, 1995
- Mollamustafaoğlu, Metin, **Türk Vergi Ceza Hukukunda Usulsüzlük Suçu ve Cezaları**, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Antalya, 2010
- Mutluer, Mehmet Kamil, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011
- Nadaroğlu, Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1992
- Nas, Adil, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 61, Sayı: 4, 2012
- Neumark, Fritz, **Vergi Politikası**, (Çev: İclal CANKOREL), İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü No: 2090/357/53, İstanbul, 1975
- Ozansoy, Ahmet, “Vergi Hukukunda Tebligat Usulü”, **İdari ve Mali Mevzuat Dergisi**, Sayı: 152, 2013
- Öncel, Mualla; Kumrulu, Ahmet; Çağan, Nami; **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013
- Öner, Erdoğan **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012
- Öner, Erdoğan, **Kamu Maliyesi**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve Planlama Koordinasyon Kurulu, Ankara, 1986
- Öz, Ersen, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004
- Özçelik, Tolunay, **Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilendirme İlkeleri**, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Konya, 2008

- Özer, İlhan, Vergileme **İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**, Doğan Basımevi, Ankara, 1977
- Özer, Mevlüt, **Denetim**, Özkan Matbaacılık, Ankara, 1997
- Öztürk, Nazım, **Kamu Mali Yönetimi Mali Kurumlar**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2013
- Pehlivan, Osman, **Kamu Maliyesi**, Murathan Yayınevi, Trabzon, 2013
- Pekşen, Fatih, **Türk Vergi Ceza Sisteminin Etkinliği ve Bir Uygulama**, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Tokat, 2009
- Pelin, İbrahim Fazıl, **Finansal İlmî ve Finansal Kanunlar**, Birinci Kitap, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1945
- Sağbaş, İsa, **Vergi Teorisi Ders Notları**, Ece Matbaası, Ankara, 2007
- Saraçoğlu, Fatih, **Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 40. Seri, 2001
- Sayar, Nihad S., **Kamu Maliyesi (Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri)**, Cilt I, Sermet Matbaası, İstanbul, 1970, s.85
- Sönmez, Erdal; Ayaz, Garip; **Vergi Yargısı**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999
- Şenyüz, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2012
- Şenyüz, Doğan; Yüce, Mehmet; Gerçek, Adnan; **Vergi Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2010
- Şimşek, Efsun, **Türk Vergi Sisteminde Vergi Kaçakçılığı Suçu**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007

- Taş, Fatma, **Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Değerlendirilmesi**, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Doktora Tezi, Bursa, 2007
- Tekin, Fazıl, Çelikkaya, Ali, **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009
- Torunoğlu, Tahsin, ‘‘Vergi Ziyat Kabahati’’, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Özel Sayı, 2010
- Topal, Ahmet, ‘‘Türkiye’de Bankaları Vergi Gelirlerine Katkılarının Değerlendirilmesi’’, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimler Enstitüsü, İşletme Eğitimi A.B.D., Ankara, 2009
- Turanlı, Dursun Ali, ‘‘Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (Naylon Fatura) Kullanımı Sonucu Oluşan Vergi Suçları ve Cezaları’’, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 90, 2008
- Turhan, Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993
- Tülü, Uğur, **Türk Vergi Hukukunda Re’sen Tarh**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006
- Türk, Abdullah, **Elektronik Vergi Denetiminin Vergi Kaçırma Eğilimini Azaltmadaki Rolü ve Bir Araştırma**, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Kütahya, 2010
- Türkal, Hasan; Ekici, Mehmet Sena; İnan, Mahmut; ‘‘Vergi Suç Ve Kabahatı Kavramı 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri Ve Cezaları’’, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 18, Sayı: 1, 2010
- Uluatam, Özhan, **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayınevi, Ankara, 2012
- Uluatam, Özhan; Methibay, Yaşar, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayınları, Ankara, 2001
- Uysal, Ali; Eroğlu, Nurettin; **Açıklamalı ve İctihatlı Vergi Usul Kanunu**, Ankara, 2009

- Ünsal, Hilmi, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013
- Üstün, Ümit Süleyman, **Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü**, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Konya, 2001
- Üyümez, Mustafa Erkan, **Türkiye’de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisi**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, Eskişehir, 2004
- Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması Ve Noterlik Kanunu, İcra Ve İflas Kanunu, Tapu Kanunu, Karayolları Trafik Kanunu, Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi Ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkında Kanun, Bankalar Kanunu, Posta Kanunu İle Pasaport Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun**, 4358 S.K, 04.04.1998
- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği**, 01.01.2014, Sıra No: 432
- Yavaşlar, Funda Başaran, **Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Kabahat Ve Yaptırımları**, İ.Ulusan(Ed.), F.B.Yavaşlar(E.d.), İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009
- Yılmaz, Erdem, **Türkiye’de Vergi Cezalarının Etkinlik Açısından Karşılaştırılmalı Analizi**, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Sakarya, 2011
- Yılmaz, Elif, **Türk Vergi Hukukunda Defterler ve Belgelerle İlgili Hürriyeti Bağlayıcı Cezayı Gerektiren Vergi Suçlarının Analizi ve Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Ceza ve Ceza Usulü Hukuku Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2008
- Yiğit, Uğur, **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2004

Yüksel, Akif, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Ziyat Suçu**, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2005

İNTERNET KAYNAKLARI

Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi, Takav Matbaacılık Yayıncılık, Ankara, 2001, Sayı: 25, Cilt: 1, http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/kararlar_dergisi/kd_25.pdf adresinden **16 Şubat 2014 tarihinde alınmıştır.**

Düzgün, Özden, ”Vergilendirmede Adalet-Eşitlik İlkeleri ve İlintili Kavramlar”, 10.08.2006, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ozden/003/>, adresinden **8 Kasım 2013 tarihinde alınmıştır.**

Özcan, Kerametin, **Vergi Suç ve Cezaların Türk Ceza Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi**, www.muhasibenet.net/makaleler.html, 26.11.2014

Saraçoğlu, Fatih, “Bütçe Kanunu ile Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılabilir Mi?”, **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, s.4, <http://iibfdergisi.gazi.edu.tr/index.php/iibfdergisi/article/view/356>, adresinden **16 Kasım 2013 tarihinde alınmıştır.**

Sarıaslan, Osman, **Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergilendirme İlkeleri**, 03.10.2012, s.2, <http://www.vmhk.org.tr/?p=4474> adresinden **4 Ekim 2013 tarihinde alınmıştır.**

Vergi Hukukunun Temel Kavramları, www.cerezforum.com/hukuk-kosesi/42120-vergi-hukunun-temelkavramlari.html adresinden **7 Ekim 2013 tarihinde alınmıştır.**

Verginin Tanımı ve Özellikleri, (2013, Ekim,7), www.muhasibeogretmenleri.com/muhasebe-icerikii/398-vergi.html adresinden **7 Ekim 2013 tarihinde alınmıştır.**

EKLER

Ek-1: Tez Anket Çalışması

ANKET FORMU

Değerli katılımcı, bu anket, vergi cezalarının etkinliğini belirlemek amacıyla bilimsel çalışmalarda kullanılacaktır. Anket sonuçları çalışma amacının dışında kullanılmayacak ve kişi/kurum adları da kesinlikle belirtilmeyecektir. Lütfen önermeleri dikkatle okuyarak, belirtilen görüşe ne derece katıldığınızı ilgili yere (X) işareti koyarak belirtiniz. Çalışmanın niteliği vereceğiniz samimiyetinize bağlı olarak artacaktır. Bilimsel bir araştırmaya katkıda bulunduğunuz için teşekkür ederim.

Arş. Gör. Mehmet İLHAN

Uşak Üniversitesi Maliye Bölümü

1. Cinsiyetiniz?

(1) Bay (2) Bayan

2. Eğitim Düzeyiniz?

(1) İlkokul (2) Ortaokul (3) Lise (4) Üniversite (5) Lisansüstü

3. Yaşınız?

(1) 18 – 25 (2) 26 – 35 (3) 36 – 45 (4) 46 – 55 (5) 56 ve üstü

4. Kaç Yıldır Kayıtlı Vergi Mükellefisiniz?

(1) 1 – 5 (2) 6 – 10 (3) 11 – 15 (4) 16 – 20 (5) 21 ve üstü

5. Mükellefiyet Türünüz Nedir?

(1) Gelir Vergisi (2) Kurumlar Vergisi (3) Diğer (KDV, ÖTV)

6. Aylık Ortalama Gelir veya Kazanç Miktarınız?

(1) 0 – 500 (2) 501 – 1000 (3) 1001 – 2000 (4) 2001 – 3000 (5) 3001 ve üstü

7. Sizce Aşağıdaki İfadelerden Hangisi Vergiyi En İyi Şekilde Tanımlar?

(1) Zorunlu Bir Ödemedir. (2) Sunulan Hizmetlerin Karşılığıdır.
(3) Vatani Bir Yükümlülüktür. (4) Gereksiz Bir Yüktür.

8. Yaptığınız Alışverişlerde Ne Kadar Sıklıkla Fiş İstersiniz?

(1) Hiçbir Zaman (2) Ara Sıra (3) Sık Sık (4) Her Zaman

9. Fiş Almamanın Suç Olduğunu ve 38 Lira Ceza Verildiğini Biliyor Musunuz?

(1) Evet (2) Hayır

10. Daha Önce Fiş Almadığınızdan Dolayı Vergi Cezası Aldınız Mı?

(1) Evet (2) Hayır

11. Sizce Vergi Kaçıranlara Verilecek En Ağır Ceza Aşağıdakilerden Hangisidir?

- (1) Hapis Cezası (2) İş Yeri Kapatma Cezası
(3) Para Cezası (4) Ticaretten Men Cezası (5)

DİĞER.....

12. Türkiye’de Vergi Suçu İşlemiş Bir Mükellefi Nasıl Değerlendiriyorsunuz?

- (1) Vatan Haini (2) Hırsız (3) Kurnaz (4) Ahlaksız (5) Hepsi

13. Sizce Vergi Tahsilâtının Etkin Yapılabilmesi İçin Uygulanacak En Uygun Çözüm Aşağıdakilerden Hangisidir?

- (1) Vergi ve Önemini Belirten Eğitimlerle (2) Vergi Oranları Düşürülerek
(3) Daha Ağır Vergi Cezaları Verilerek (4) Vergi Denetimlerini Sıklaştırarak

So ru N o.	Aşağıda size yöneltilen ifadelerden sizin düşüncenize en uygun olanı işaretleyiniz.					
		Tamamen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
1	Vergi Suçlarına Yönelik Cezalar Herkese Eşit Olarak Uygulanmaktadır.	1	2	3	4	5
2	Uzlaşma ve Benzeri Yöntemlerle Cezada İndirim Uygulamaları Genellik İlkesine Aykırıdır.	1	2	3	4	5
3	Türkiye'deki Aynı Vergi Suçu İşleyenlere Aynı Cezalar Verilmektedir.	1	2	3	4	5
4	Vergi İdaresi Ceza Uygulamalarında Ayrımcılık Yapmaktadır.	1	2	3	4	5
5	Vergi Cezası Almaktan Korkarım.	1	2	3	4	5
6	Vergi Kaçıranların Yakalanmaları Halinde Ceza Alma Olasılıkları Düşüktür.	1	2	3	4	5
7	Vergi Cezalarına Yönelik Aflar, Vergi Kaçıranlara Yaramaktadır.	1	2	3	4	5
8	Alacağım Bir Vergi Cezasının, Uzlaşma Aşamasında Büyük Oranda Kaldırılacağına İnanıyorum.	1	2	3	4	5
9	Cezalar Genellikle Uzlaşma Aşamasında İndirildiği İçin Vergi Suçu İşlemekten Korkmuyorum.	1	2	3	4	5
10	Vergi Ceza Aflarının Kriz Dönemleri Haricinde Uygulanmasının, Vergisini Düzenli Ödeyen Mükellefe Haksızlık Olduğunu Düşünüyorum.	1	2	3	4	5
11	Yürürlükteki Vergi Kanunları Vergi Suçu İşlemek İçin Müsait Bir Yapıya ve Boşluğa Sahiptir.	1	2	3	4	5
12	Vergi Suç ve Cezalarını Düzenleyen Yasaları Rahatlıkla Anlayabiliyorum.	1	2	3	4	5
13	Vergi Cezaları ile İlgili Kanunlarda Hangi Suça Hangi Cezanın Verileceği Açık ve Anlaşılır Olarak Belirtilmiştir.	1	2	3	4	5
14	Vergi Suç ve Cezalarını Düzenleyen Yasalarını Tamamının Uygulandığını Düşünüyorum	1	2	3	4	5
15	Cezaların Yetersizliği Vergiye Olan Gönüllü Uyumu Azaltır.	1	2	3	4	5
16	Cezaların Hafif Olması Vergi Suç ve Kaçaklarını Arttırır.	1	2	3	4	5
17	Vergi Suçu İşledikten Sonra Aldığım Ceza Beni Hakkıyla Vergi Ödemeye Yöneltilir.	1	2	3	4	5
18	Türk Vergi Sisteminde Uygulanan Vergi Cezaları Ağırır.	1	2	3	4	5
19	Vergi Cezalarının Daha Ağır Olması Vergiye Olan Gönüllü Uyumu Arttırır.	1	2	3	4	5
20	Vergi Cezaları Arttırıldığında Vergi Suçu İşlememeye Daha Fazla Özen Gösteririm.	1	2	3	4	5
21	Yapmış Olduğum Fiilden Dolayı Vergi Cezasına Çarptırılmış Olsam Bir Daha Vergi Suçu İşlemem.	1	2	3	4	5
22	Türkiye'de Uygulanan Vergi Cezaları Caydırıcıdır.	1	2	3	4	5
23	Vergi Cezalarında Yapılacak İndirimler Vergi Tahsilâtını Hızlandırır.	1	2	3	4	5
24	Vergiye Gönüllü Uyumun Sağlanmasında, Yurtdışı Çıkış Yasağı Para Cezasından Daha Etkilidir.	1	2	3	4	5
25	Vergi Tahsilâtında Hapis Cezası, Para Cezasından Daha Etkilidir.	1	2	3	4	5
26	Tekrarlayan Suçlara Karşı Verilen Cezaların Arttırılarak Uygulanmasını Doğru Buluyor ve Vergi Suçu İşlemekten Caydıracağını Düşünüyorum.	1	2	3	4	5
27	Vergi Cezaları Verginin Tahsil Edilmesini Olumlu Etkilemektedir.	1	2	3	4	5
28	Vergilerin Zamanında Tahsil Edilebilmesi için Vergi Cezalarının Kullanılması Gerekmemektedir.	1	2	3	4	5