

VERGİ CEZALARININ VERGİ TAHSİLATI ÜZERİNE ETKİSİ KONUSUNDA BİR ALAN ÇALIŞMASI: AYDIN İLİ ÖRNEĞİ

Yrd. Doç. Dr. Hakan ARSLANER*

Özet

Siyasal ödevlerden bir olan vergi, devlet tarafından toplanan, karşılıksız, hükümlerlik gücüne dayalı, ödenmediğinde cebrî tahsilata başvurulabilen bir kamu alacağıdır. Verginin temel amacının kamusal hizmetlerin finansmanı olduğu düşünüldüğünde, devletin toplumsal nitelikli hizmetler sunabilmesi için vergileri zamanında tahsil edebilmesi gereklidir. Elbette ki vergileme yetkisi sınırsız değildir. Bu sınır Anayasalarda ve kanunlarda hüküm altına alınmıştır. Vergi toplama işi aynı zamanda idari nitelikli olmasından dolayı hem devletin ilgili kurumlarının hem de mükellef ve vergi sorumlularının uyması gereken usul kurallarının kanunlarda belirtilmesi ve bu kurallara uyulması gerekmektedir. Vergi kanunları ile mükelleflere hem şekli hem de maddi yükümlülükler yüklenir ve bunları yerine getirmesi beklenir. Elbette ki bu kurallara uyulmamasının yaptırımları da olacaktır.

Vergi cezaları, vergi tahsilatında verimliliğin sağlanması, adaletli bir vergi sisteminin geliştirilmesi için önemlidir. Bu bakımdan kanunlarda her alan hükümlere uyulmamasının neticesi yine kanunlarda yer alan cezaların uygulanması olacaktır. Ancak cezaların hukuki olmasının yanı sıra hukuki ilkelere de uygun olması gerekmektedir.

Bu çalışmada, vergi cezalarının vergi tahsilatları üzerindeki etkisini mükellefler nezdinde anket yöntemi kullanarak değerlendirmeye çalışacağız. Anketimizi Aydın İlinde uygulamış bulunmaktayız.

Anahtar Kelimeler: Vergi Tahsilatı, Vergi Cezaları.

* Adnan Menderes Üniversitesi, Nazilli İİBF, Maliye Bölümü, Mali Hukuk ABD, harslaner@adu.edu.tr

A Fieldwork about Impact on Tax Collection of Tax Penalties: An Example of The Aydin

Abstract

One of political assignments such tax, collected by the state, unrequited, based on the strength of sovereignty, the payment can be referenced in the collection algebra is a public receivables. The main purpose of the tax is the funding of public services, given the social nature of the state to deliver services in a timely manner may be charged tax is required. Of course, the taxation authority is not unlimited. This limit has been taken under the provisions of the Constitution and other laws. Tax collection at the same time due to the administrative superior of both the state agencies responsible for both the taxpayer and the withholder to follow the procedures specified in the rules and these rules must be adhered to. Monetary and formal liabilities to taxpayers is installed and expected to fulfil these liabilities by the government. Certainly there will be sanctions for failure to comply with these rules.

Tax penalties, tax collection efficiency, ensuring a fair tax system is important for the development. Therefore, legal effect to evade regulations to the legislative provisions will be imposition of penalties in laws. However, the penalties should be suitable juridical and legal principles.

In this study, the impact on tax collection of tax penalties in the taxpayers will try to evaluate using the survey method. We have applied to our survey in Aydin.

Key Words: *Tax Collection, Tax Penalties.*

Giriş

Türkiye yıllardan bu yana GSMH'sinin % 50'sine yakın bir orana tekabül eden kayıt dışı ekonomiyle mücadele içerisindedir¹. Bu mücadelenin bir ayağı da vergilendirilmeyen ya da eksik vergilendirilen kazançlar ile bu kazançlara uygulanan vergi cezalarıdır. Ancak vergi cezalarının -istismalar ve sık sık gündeme gelen vergi afları yüzünden- kayıt dışılığını önlemedeki

¹ Her ne kadar istatistiksel olarak kayıt dışı ekonominin Devletlerin hem piyasa hem de kamu ekonomisi içerisindeki yerini ifade edebilmek zor olsa da bu konuda çeşitli yöntemler geçiştirilmiştir ve tahmini olarak bazı rakamlara ulaşmak mümkündür. Bunu yanında kayıt dışı ekonominin içerisinde -kimi devletlerde büyük kimi devletlerde küçük oranda, ki bu durum devletlerin yönetim yapıyla doğrudan ilgilidir- devletin ekonomi mekanizmalarının da yer aldığı bilinmektedir. Bu bağlamda, kayıt dışı ekonominin rakamsal ifadesini ölçülebilmek çok zordur.

etkinliği var mıdır” sorusu cevaplandırılması gereken bir sorudur. Uygulanan vergi cezaları ne kadar belirsiz ve etkinsiz olursa kayıt dışılığa yönelimin de o kadar artacağı kuşku götürmeyen bir gerçektir.

Bu çalışma ile, Türkiye’de uygulanan vergi cezalarının, vergilerin tahsilat üzerinde etkin bir rol oynayıp oynamadığı, daha açık bir ifade ile, ceza müessesesinin etkin işleyip işlemediği, caydırıcılık yönünün bulunup bulunmadığı ve sonuç olarak vergi gelirleri üzerinde olumlu bir etkisinin bulunup bulunmadığı tespit edilmeye çalışacaktır. Ayrıca bu ceza sisteminin gelecekte de uygulanmasının devletin temel gelir kaynağı olan vergilerin tahsilatı açısından da faydasının olup olmadığı araştırılacaktır. Araştırmanın en önemli ayağını Aydın İlinde yaptığımız anket çalışması oluşturacaktır.

A. Vergi Suç ve Cezaları

Her ülke, sundukları kamu hizmetlerinin ve ürettikleri kamu mallarının maliyetini kendi yönetimi altında bulunan hakiki ve hükmi şahıslara yansıtırlar. Bu, bir devlet olmanın doğal sonucudur. Toplum, kamu hizmetlerinin finansını vergiler ile karşılayacak, devlet de sağladığı gelirle topluma her türlü hizmeti sunacaktır. Ancak bu, her zaman mümkün olmayabilir yani devletin topladığı vergiler kamu hizmeti olarak topluma yansımayaabilir ya da toplum verginin ödenmesinde üzerine düşen ödevi yerine getirmeyebilir.

Genel bir tanımlama yapmak gerekirse vergi, devletin sunduğu kamu hizmetlerinin maliyetini karşılamak gayesiyle kanunlarda muhteviyatı belirlenmiş vergi konularına muhatap olan gerçek ve tüzel kişilerden topladığı ekonomik değerlerdir. Bunun yanında vergilerin hükümlerlik gücüne dayanarak toplandığı, dayanağının ve tahsil şeklinin kanunlarla belirlendiği, karşılık beklenilmeden ödenmesi gerektiği, ödenmemesi halinde zorla tahsil edilebileceği gibi özelliklerini de sıralamak mümkündür.

Tanımlarda verginin, kamu hizmetlerinin karşılığı olan ekonomik bir değer olduğu göze çarpsa da yine özelliklerinden yola çıkarak saptayabileceğimiz bir başka özellik, karşılıksız da olduğudur. Dolayısıyla yukarıda da bahsettiğimiz gibi her verginin karşılığı kamu hizmeti olmayabilir.

Vergilendirmenin temel dayanağı 1982 Anayasası’nın “Temel Hak ve Ödevler” başlığını taşıyan İkinci Kısımın “Siyasi Haklar ve Ödevler” başlığını taşıyan Dördüncü Bölümde yer almaktadır. Buradan yola çıkarak verginin, her ülke vatandaşının ödemesi gereken bir ödev olduğu sonucuna

varabiliriz. Anayasa'nın 73. maddesi "vergi ödevi" ni düzenlemekte ve vergilendirme ile ilgili birtakım anayasal ilkeler belirlemektedir. Bu ilkelerin en önemlileri yasallık, eşitlik ve genelliktir.

Anayasa düzenlemeleri soyut kuralları, ilkeleri içerir. Bu soyut kuralların içerikleri, normlar hiyerarşisinde aşağı doğru indikçe somutlaşır ve ilkelerin içi doldurulmaya, kurallar yaşama aktarılmaya başlanır. Anayasa – Kanun – KHK – Tüzük - Yönetmelik şeklinde düzenlemeleri yukarıdan aşağıya sıralayan ve alttaki normun üstündekilere aykırı olamayacağını ifade eden normlar hiyerarşisinde, üstte bulunan normlar ilkelere, daha altta bulunan normlar ise uygulamaya yakındır. Bu nedenle üstte yer alan normun yaratıcılığının çok uygulanırlığının az, altta bulunan normların ise uygulanırlığı çok yaratıcılığının az olduğu söylenir. Bu nedenle vergi hukukunun anayasal ilkelerini yaşama geçiren asli düzenlemeler vergi kanunlarıdır². Bu bakımdan vergilendirme işlemlerinin temelini oluşturan vergi kanunlarının gerekli özen gösterilerek düzenlenmesi gerekmektedir. Çünkü kazancının bir miktarını devlete vergi olarak ödeyen kişilerin ekonomik yönden etkilenmesi doğaldır. Bu ödemeyi olağan kabul etmesi, ödemediği için devletin anayasal ilkelere mümkün olduğunca tutarlı vergileme politikaları izlemesi gerekmektedir.

Özellikle az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerde maliye politikalarından biri olan vergi politikalarının esnekliği zayıftır. Genel ekonomik düzenlemeye ve bütçe gelirlerini artırmaya yönelik alternatif maliye politikalarının bulunamamasından dolayı devletin en azından eldeki geliri tutmaya ve mükellefi küstürmemeye yönelik tutum içerisinde olması gerekmektedir. İşte bu noktada mükelleflerin vergileri nasıl algıladığının ve vergi bilincinin ne düzeyde olduğunun bilinmesinde fayda vardır.

Rasyonel tercih modeli açısından bireyler kamusal hizmetlerden elde edecekleri faydayı maksimize, ödedikleri vergiyi ise minimize etmek isterler. Bu perspektif çerçevesinde bireylerin mümkün olduğu ölçüde "ödememe" eğiliminde olması rasyonel bir tercihtir. Üstelik kendileri vergi ödemeseler bile her halükarda kendilerine kamu hizmetlerinin sunulacağını bilen ve bu beklenti içerisinde olan bireyler "bedavacı" (free rider) rolünü tercih ederek vergi ödeme ödevini başka bireylere bırakırlar³. Son dönemde

² Bumin Doğrusöz, "Vergi Sistemimize Anayasal İrdeleme", http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=1109 (26.01.2009)

³ Coşkun Can Aktan, "Vergi Psikolojisinin temelleri ve Vergi Ahlakı", http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf, (20.09.2008), s.

ülkelerin benimsediği ekonomi sistemleri, kişileri bencillığe ve “her koyun kendi bacağından asılır” zihniyetine yönlendirmektedir. Bireyselleşimin ön plana yerleştiği bu toplumlarda da vergiden kaçınılması, doğal bir sonuç olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durumun nedenleri arasında devletin mükellefleri vergilendirmede anayasal vergilendirme ilkelerine çok ta uygun olmayan sistemleri, vergi idarelerinin mükelleflerle olan ilişkileri ve diğer mükelleflerin vergiye karşı olan tutumu da yer almaktadır.

Yukarıda vurguladığımız son nedene binaen vergi mükelleflerinin vergiden yasal olmayan yollardan kaçınmaları nedeniyle haksızlığa uğradığına inanmaya başladığı andan itibaren uyumdan vazgeçebilecek ve cezaya konu fiillere daha rahat itibar edebilecektir⁴. Bu anlamda vergi tahsilatını pozitif yönde etkileyen en büyük unsurun vergi cezalarından ziyade adaletli bir vergi sisteminin olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Devletin kamu harcamalarının her geçen gün arttığı ve vergilerin kamu harcamalarının en önemli finansörü olduğu gerçeği ortadadır. Sonuç olarak; vergi kanunları, vergi kanunlarının yürütülmesi ve verginin ödenmesi üçgeninde ilk iki ayak için devlete büyük görevler düşmektedir. Devlet, bu görevlerini vergileme ilkelerine uygun olarak yerine getirir ise, sistemin üçüncü ayağı olan ve mükellefe düşen verginin ödenmesinde de sıkıntıların azalacağı öngörülebilir.

Vergi idaresi ile mükellef arasında cereyan eden vergilendirme sürecinin başlaması için, her şeyden önce vergiye konu olan bir olayın ortaya çıkması gereği vardır. Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasından sonra sürecin tamamlanmasına (bir başka ifadeyle verginin devletin hesabına intikaline) kadar, bazı aşamalardan geçilmektedir⁵. Bu aşamalar sinsile-i meratip işlemler olup istisnalar hariç olmak üzere, bir işlemin hukuki sonuç doğurabilmesi için kendisinden önce gelen işlemin kesinleşmesi gerekmektedir. Daha açık bir ifade ile idarenin vergilendirme sürecine göre vergi alınması birbirini izleyen birden fazla işlemin yapılmasıyla gerçekleştirilir. O halde vergilendirme işlemi başlangıcından sona erene kadar ard arda gelen birden çok tek yanlı işlemi özünde barındırmaktadır. Vergilendirmenin kendisini genel, üst ve temel bir işlem olarak kabul edersek bütünün çeşitli aşamalardan oluşan bir takım alt düzeydeki işlemlere

⁴ Memduh Aslan, *Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara Ekim 2008, s. 273

⁵ Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, 11. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2005, s. 61

ayrıldığı görülür. Alt düzeydeki işlemlerin her biriyle amaçlanan başlı başına ayrı bir hukuki varlık oluşturacak temel işlemi meydana getirmektedir⁶.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle başlayan bu süreç, verginin tarh edilmesi, sonrasında ilgililere duyurulması ile tahakkuk etmesi ve nihayetinde tahakkuk eden verginin tahsil edilmesiyle sona etmektedir. Bu sürecin hukuk kurallarına uygun bir şekilde başlayıp sonlandırılması hem maliye teşkilatının hem de mükellef ile birlikte diğer ilgililerin hukuka uygun hareket etmesine bağlıdır.

Her hukuk devletinde olduğu gibi idarenin iş ve işleyişleri hukuk kuralları ve yargı içtihatları ile çeşitli normlara bağlanmıştır. Vergilendirme sürecinin borçlu tarafında yer alan kişi ve kurumların bu normlara uygun hareket etmesi beklenmektedir. Aksi durumda yine hukuk kurallarında belirtilmiş ceza hükümleri ile karşı karşıya kalmaları kaçınılmaz olacaktır. Bu noktada ceza hükümlerinin hangi şartların göz önünde bulundurulurarak tespit edilmesi, amacı, hukuki sonuçlarının etkinliği önemlidir.

1. Genel Olarak Suç ve Ceza

Suç ve ceza kavramlarını birbirinden ayırarak tanımlayabilmek çok kolay değildir. Aralarında azımsanmayacak nitelikte bağlılık vardır. Suç olmadan ceza olmayacağı gibi, sonucunda bir ceza hükmedilmemiş suçtan da bahsetmek mümkün değildir. Bu iki kavram hemen hemen tüm hukuk kurallarında yer almakla birlikte temel tabirlerinin ceza hukukunda olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Ceza hukuku ve diğer hukuk kurallarına aykırı hareket etmek ya da kanunlarda yapılması zorunlu olan kimi işlem ve eylemleri yapmamak, “suç” sayılmakla birlikte, bu hareket ya da hareketsizliğe tam olarak “suç” diyebilmemiz için, kanunlarda yer alan hükümlere aykırı davranışlar karşısında bir yaptırım öngörülmüş olması gerekmektedir. Aksi halde suçun tabiri eksik kalacaktır. Kanunlarla düzenlenmiş bazı işlem ya da eylemlerde bulunmanın veya bulunmamanın bir ceza gerektirmesi halinde bu bahse konu eylem ya da işlemlerin “suç” olduğunu kabul etmek gerekmektedir.

Ceza hukuku açısından suç, biçimsel bakımdan hukuk düzeni tarafından ceza veya emniyet tedbiri yaptırımına bağlanmış kanuni tip olarak tanımlanabilir. Ancak, suçun bu biçimsel görünümünün yanı sıra anatomik

⁶ Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez, *Vergi Hukuku*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s. 131.

bir yapısı da vardır; yani suç hukuka aykırı ve kusurlu bir hareketle gerçekleşebilen bir olgudur⁷.

Pozitif hukuka göre suç, kanunun cezalandırdığı fiillerdir. Buna göre suçu, cezai yaptırım ile korunan ilkelere “normlara” uymama biçiminde tanımlamak mümkündür. Suç, toplumsal bir olay olduğuna göre, “ne gibi fiillerin suç sayılması gerektiği” sorunu, ceza vermek hakkının dayandığı esasa göre çözümlenir⁸. Demokratik hukuk sistemini benimsemiş toplumlarda da elbette ki bunun yeri kanun koyucu olmaktadır.

Ceza hukuku teorilerine baktığımız zaman cezalandırmanın amaçlarına ilişkin çeşitli yaklaşımlara rastlarız. Bunları genel olarak, cezayı mutlak bir amaç olarak suç sayılan eylem için verilmiş bir karşılık, bir kefaret (retribution) gören mutlak ceza veya mutlak adalet teorileri, cezayı suçları önleyici ve suçluları ıslah edici bir yöntem olarak gören faydacı yaklaşım (nisbî ceza teorileri) ve her iki yaklaşımı birlikte değerlendiren karma (uzlaştırıcı) yaklaşım olarak özetleyebiliriz⁹. Ceza, suç işleyenleri eleme uğratmak, ızdırap çektirmek amacıyla bazı mahrumiyetlere maruz bırakmak şeklinde kendini gösterir. Cezalar temelde suçların önlenmesi amacını güder¹⁰. Türk Ceza Kanunu (TCK)¹¹,’nun 1. Maddesinde de kanunun amacı “kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzen ve güvenliğini, hukuk devletini, kamu sağlığını ve çevreyi, toplum barışını korumak, suç işlenmesini önlemektir. Kanunda, bu amacın gerçekleştirilmesi için ceza sorumluluğunun temel esasları ile suçlar, ceza ve güvenlik tedbirlerinin türleri düzenlenmiştir.” olarak belirlenmiştir.

Şüphesiz ki, ceza hukuku teorilerinde yer alan görüşlerin ya da TCK’da belirtilmiş olan amacın salt birini kabul etmek doğru olmayacaktır. Temelde ceza, somut olarak işlenmiş bir suçla karşılıktır. Suç işleyen elbette ki cezalandırılmalıdır. Bunun yanında yaptırımların caydırıcı özelliğinin olması, suç işleyen birinin bir daha suçla yönelmemesi, ya da hiç suç işlemeyen birinin suç işlemekten kendini imtina etmesi gibi amaçları da olduğunu söyleyebiliriz.

⁷ Kayıhan İçel, Füsün Sokullu-Akıncı, İzzet Özgenç, Adem Sözüer ve Yener Ünver, *Suç Teorisi*, İstanbul: Beta Basım Yayın, 1999, s. 15.

⁸ M. Kâmil Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, İstanbul: bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006, s. 213.

⁹ Sururi Aktaş, “Cezalandırmanın Amacı Üzerine”, http://www.erzincan.edu.tr/birim/HukukDergi/makale/2009%20XIII_1-1.pdf (23.09.2014), s. 1.

¹⁰ Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, Ezgi Kitabevi: Bursa, 2003, s. 11.

¹¹ 5237 sayılı Kanun, 26.09.2004 tarihinde kabul edilmiş, 12.10.2004 tarihli ve 25611 sayılı Resmî Gazete (RG)’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Ayrıca, hukuk sistemlerinde suçlar ile cezalar arasında temel olarak ölçülülük ilkesine aykırı durmamak, cezaların hangi organlar tarafından verilmesi gerektiğini doğru tespit etmek veyahut işlenen bir suça karşı verilen cezadan hukukî sebepler olmadan ya da hukuku, sebeplere dayandırarak vazgeçmek de doğru olmayacaktır.

2. Vergi Hukukunda Yer Alan Suç ve Cezalar

Vergiye karşı, daha doğrusu vergisel işlemleri hüküm altına alın Genel ve Özel Vergi Hukuku kurallarına karşı gelmek, emredici hükümlere uymamak vergi suçu işlenmesine, dolayısıyla da vergi cezalarının doğmasına neden olacaktır. Vergi Usul Kanunu (VUK)¹², un 331. maddesi “Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ve diğer cezalarla cezalandırılırlar.” diyerek, vergisel uygulamalara karşı işlenebilecek suçların yalnızca vergi kanunlarında yazdığı ve yine yalnızca bu kanunlarda yazılı cezaların (başka bir Kanuna atıf yapılmış ta olabilir) verilebileceğini hüküm altına almıştır. Vergi suç ve cezalarına ilişkin kurallara genel kanun olan TCK’dan ayrı bir şekilde başka kanunlarda yer verilmesi onların suç olmalarına halel getirmez. Genel kanun niteliği taşıyan TCK’nın özel kanun ve hükümlere aykırı olmayan genel hükümlerinin vergi suç ve cezaları için de uygulanacağına şüphe yoktur¹³. Ayrıca vergi suç ve cezalarını ceza hukukundaki suç ve cezalardan ve orada yer alan genel ilkelerden soyutlamak olanaksızdır. Ancak vergi suç ve cezalarının kendine özgü bir yapısı vardır. Burada da esas amaç kamu düzeninin sağlanması ve kanunların en iyi bir biçimde uygulanmasıdır¹⁴. Bununla birlikte VUK’ta vergi suç ve cezaların bir kitapta düzenlenmiş olması ile tahdidi yazım tercih edilerek, bunların neler olduğu konusundaki uygulamada karşılaşılabilecek çekinceler de giderilmiş olmaktadır.

Genel olarak vergi suçları ve cezaları için literatürde kullanılan belli başlı tanımlamalara bu noktada bakmak faydalı olacaktır.

Vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardır. Başka bir anlatımla bazı fiillerin vergi suçu olarak kabulünde ihlâl edilen menfaati “hazine yararı” oluşturmaktadır. Burada, “hazine yararı” ve

¹² 04.01.1961 tarihinde kabul edilmiş ve 10.01.1961 tarihli 10703 sayılı RG’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde bu Kanun “VUK” olarak zikredilecektir.

¹³ Şükrü Kızılot ve diğerleri, s. 199.

¹⁴ Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku*, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2012, s. 166.

korunan hukuki menfaat olarak “kamu yararı” özdeşleşmektedir. Vergi suç ve cezaları ile izlenen amaç, vergi yasalarının gereklerinin zamanında ve eksiksiz ödenmesi gerçekleştirilerek bir yandan hazinenin vergi kaybı önlenmekte öte yandan kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonlar yeterli ölçüde toplanmak suretiyle en genel amaç olarak kamu yararı sağlanmış olmaktadır¹⁵.

Vergi suçu, sorumluluğu olan vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu tarafından ya da vergilendirme işlerinde görevliler tarafından vergi kanunlarında gösterilen maddi veya biçimsel yükümlülüklerle ve mecburiyetlere aykırı olarak işlenen, devleti vergi kaybına uğratan, hukuk sisteminin kabul etmediği ya da hukuk düzeninin bozan kanuni tarife uygun ve cezaı gerektiren fiillerdir¹⁶.

Vergi suçu kavramını kısaca, vergi kanunlarına aykırı davranmak biçiminde tanımlamak mümkündür. Başka bir ifade ile vergi suçu, vergi hukukunun, vergi ödevine ilişkin, kişilere yapmalarını emrettiği hususları onların yapmamaları veya yapmamalarını emrettiği hususları yapmalarını¹⁷.

Vergi ceza hukukuna ilişkin kurallar esas olarak VUK'ta düzenlenmiştir. Bu düzenlemede vergi ödevi ilişkisinin gereklerinin yanı sıra ceza hukuku ilkeleri de göz önüne alınmıştır. Vergi suç ve cezalarında yasallık ilkesi sert ve belirgin biçimde kendini gösterir¹⁸.

VUK'un 331. ve devamında maddeler incelendiğinde vergi suç ve cezalarının kabahat niteliğinde olan ekonomik suç ve cezalar ile cürüm niteliğinde olan suç ve cezalar olarak ikili bir sınıflandırmaya tâbi tutulduğu görülmektedir.

Kabahat niteliğinde olan ve ekonomik yaptırım düzenlenen vergi ziyayı suçları ile usulsüzlük suçları idarenin kararı ile cezalandırılmaktadır. Bu anlamda idare bir bakıma mahkeme görevi görmekte ve vergiye karşı işlenen bu suçlara ekonomik nitelikli cezalar vermektedir. VUK'ta düzenlenen “uzlaşma”, “hata düzeltme”, “pişmanlık”, “cezalarda indirim” gibi müesseselerle yine bu cezalar üzerinde kendi takdir yetkisini kullanabilmektedir.

¹⁵ Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2008, s. 209

¹⁶ H. Hüseyin Bayraklı, *Vergi Ceza Hukuku*, Afyonkarahisar: Külçüoğlu Yayınları, 2006, s. 66.

¹⁷ Osman Pehlivan, *Vergi Hukuku*, Trabzon: Derya Kitabevi, 2004, s. 92.

¹⁸ Mualla Öncel ve diğerleri, s. 209.

Tüm bu özellikler göz önünde tutulduğunda anılan vergi suçlarını “idarî kabahat”, bunlara ilişkin cezaları ise “idarî yaptırım” şeklinde nitelendirmek yanlış olmayacaktır. Bu anlamda vergi cezalarının gerçek ceza oldukları, tazmin niteliği taşıdıkları ya da her ikisini de içermek üzere karma bir yapıya sahip bulduklarını söyleyebiliriz¹⁹.

VUK'ta düzenlenen ve cürüm niteliğinde olan suçlar ise kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapmaktır. Bu suçlara karşı verilecek cezalar ise hapis cezası kimi zaman da adli nitelikli para cezasıdır. Bu suçların cezalandırılması üzerinde idarenin bir takdir yetkisi yoktur. Bağımsız mahkemeler suçun unsurlarının var olduğunun tespiti halinde suça karışanları cezalandıracaktır.

Bu bağlamda kısaca, idari vergi cezaları, mükellef veya sorumlunun ekonomik özgürlüklerine yöneliktir. Ceza miktarı kadar paranın mükellefin tasarruf alanından devletin tasarruf alanına aktarımını ifade eder. Kişiselleştirmeye uygun olmayan bu cezalarda, ceza miktarı kayba uğratılan verginin katları şeklinde ya da kanunda hüküm altına alınan maktu tutarlar ve oranlar nispetinde tespit edilir. Adli vergi cezaları ise idari para cezalarının aksine kişiselleştirmeye uygun olup, mahkemeler tarafından verilen karar neticesinde, kişilerin hürriyetini sınırlayabilir²⁰.

Ayrıca hem ekonomik nitelikli hem de hapis cezası gerektiren fiillerin suç sayılması için başlıca dört unsurun bir arada bulunma zorunluluğu vardır. Aşağıda vergi suç ve cezalarının neler olduğu ve bir fiilin vergi suç sayılması için hangi unsurları barındırması gerektiği açıklanmaya çalışılacaktır.

2.1. Vergi Ziyai Suçu ve Cezası

Vergi ziyai suçu VUK'un 341. Maddesinin 1. fıkrasında, “ Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.” şeklinde belirtilmiştir. Mezkûr Kanun'un 344. maddesinde ise mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır.

¹⁹ Mualla Öncel ve diğerleri, s. 210.

²⁰ H. Güçlü Çiçek ve Hatice Herek, “Türkiye’de Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği”, Sayı I, Cilt XXXII, İstanbul: Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, 2012, s. 317.

Vergi kanunlarına, zaman ya da içerik bakımından aykırı davranılması sebebiyle, verginin zaman yönünden ya da tutar yönünden tahakkukunda bir aksaklığın meydana gelmesi halinde vergi kaybı var demektir. Sadece tutar yönünden eksik tahakkuk değil, geç tahakkuk ta vergi kaybını oluşturmaktadır. Burada önemli olan husus, yükümlünün kanuna aykırı davranışı ile verginin tahakkukundaki aksaklık arasında bir sebep-sonuç ilişkisinin bulunmasıdır²¹.

Vergi ziyayı suçunun hukuki olarak işlenmiş olması ve buna karşın yaptırım uygulanması, suçun unsurlarının varlığına bağlıdır.

2.1.1. Kanuni Unsur (Tipiklik)

Bireylerin özgürlük alanlarına en derin müdahalelerde bulunan ceza hukukunun araçlarının iktidarlar tarafından kötüye kullanılmasını engelleyici önlemlerin alınmasının zorunluluğu suçta kanunilik veya kanunsuz suç olmaz ve cezada kanunilik veya kanunsuz ceza olmaz şeklinde ifade edilen ilkelerin oluşmasına yol açmıştır²².

Kanuni unsura tipiklik de denilmektedir. Tipleştirme, fiilin kanunda açık bir tarife ve tipe uygun bir şekilde yer verilmesidir. Bu da ceza kanunları hazırlanırken fiillerin çok açık ve net bir biçimde tanımlanması gereğini ortaya koymaktadır. Fiilin, kanundaki tanıma uygun olmasının aranması tipikliğin bir sonucu olarak karşımıza çıkar. Açıkça gösterilmiş kanuni tip mevcut olmadıkça suç ta olmayacaktır²³.

Yasasız suç ve ceza olmaz ilkesinin bazı sonuçları vergi hukukunda olduğu gibi, örnekseme yasağı ve geçmişe uygulama yasağıdır²⁴. Vergi hukukunda mükellef haklarını zedeleyici Kanunların yürürlüğe girmeden önceki olgu ve olaylara uygulanmasının mümkün olamayacağı gibi sadece şekli yükümlülüklerde sınırlı olmak kaydıyla kıyas yoluna da başvurulamamaktadır.

VUK, vergi ziyayı suçunun temel kanuni kaynağıdır. Mezkûr Kanun'un 341. maddesi, "Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi

²¹ Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989, s. 233.

²² Gülşen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, XII Levha Yayınları: İstanbul: 2008, s. 8.

²³ Doğan Şenyüz, s. 2.

²⁴ Kayıhan İçel ve Süheyl Donay, *Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku*, Genel Kısım, İstanbul: 1987, s. 80 (Alıntı: Gülşen Güneş, s. 9).

yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini 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.

Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez.” demek suretiyle vergi ziyayı suçunu düzenlemiştir. Bu bağlamda vergi ziyayı suçunun hangi aktif ya da pasif hangi fiillerle işlenebileceği belirtilmiş bulunmaktadır.

VUK’un 344. maddesi ise, vergi ziyayı suçunun varlığı halinde idare tarafından uygulanacak ceza hüküm altına alınmıştır. Bu madde, “341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir²⁵.

Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.” demek suretiyle vergi ziyayı suçuna karşı genel olarak kayba uğratılan verginin bir katı ceza kesileceğini hüküm altına almıştır²⁶.

²⁵ M. Ali Özyer, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, s. 567, “Vergi ziyayı cezasının hesaplanmasında bilinmesi gereken en önemli faktör ziyaa uğratılan vergi miktarıdır. Bu miktar, verginin beyan esasına, mahsup veya indirimlere tâbi olup olmamasına göre değiştiği için cezaya esas alınacak vergi miktarının tespit edilmesinde de bunların göz önünde bulundurulması gerekir.”

²⁶ Anayasa Mahkemesi, söz konusu 344 üncü maddedeki "ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, VUK’un 112. maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur" şeklindeki hükmü Anayasa’ya aykırı bularak iptal etmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin 06.01.2005 tarihli ve E. 2001/3 K. 2005/4 sayılı iptal kararı 20.10.2005 tarihli, 25972 sayılı RG’de yayımlanmıştır. Anayasa Mahkemesi’nin bu kararı yerinde olmuştur. Mahkemenin kararı üzerine vergi ziyayı suçları için sadece vergi kaybının bir katı kadar ceza uygulaması devam etmiş, gecikme faizi uygulamasına son verilmiştir. Böylece,

2.1.2. Maddi Unsur (Eylem)

Suçun maddi unsuru insan eylemidir. Daha doğrusu kanunda tanımlanmış suç kalıbına uygun insan eylemidir. Hukukta eylem, hareket ve bu harekete bağlı yani bu hareket nedeniyle ortaya çıkmış olan dış dünyadaki değişikliği, yani sonucu birlikte ifade eden bir kavramdır. İdari vergi suçlarında maddi unsur, kanunun emrettiği davranışta bulunmamak veya yasakladığı hareketi yapmaktır. Vergi suçlarının çoğu, kanunun yap dediğini yapmamak şeklinde ortaya çıkar. Yani vergi suçlarının çoğu ihmali suçtur²⁷.

Bu bağlamda, serbest hareketli suçlar, kanunlarda sadece neticesi gösterilmekle yetinilen suçlardır. Neticenin ne tür bir fiille gerçekleşmiş olması durumu değiştirmez. Vergi ziyai suçu serbest hareketli suçlara örnek teşkil eder. Vergi ziyai suçunda hareket, beyanname vermeme veya matrahın eksik bildirilmesi gibi yapma ya da yapmama şeklinde de olabilir²⁸.

Bir başka anlatımla vergi ziyai kabahatlerinde maddi unsur; hareket ve sonuçtan oluşmaktadır. Kanun sonuç doğuran hareketi suç saymaktadır. Kanun koyucu vergi ziyai suçunda vergi kaybına yol açan her türlü işlemin, suçun hareket unsurunu oluşturduğu ve sonuç unsuru olarak ta vergi kaybının ortaya çıkmış olmasına bağlamaktadır²⁹. Burada üzerinde düşünülmeye gereken, vergi ziyai bir sonuçtur, suçun bir unsuru değildir. Suç açısından baktığımızda maddi unsurun karşılığı değildir³⁰. Bu anlamda hareket, kanunun emrettiği davranışta bulunmamak veya yasakladığı fiili

Anayasa'nın temel ceza ilkelerinden olan "suç ve cezalarda belirlilik" ilkesi vergi ziyai suçu için de işler hale gelmiştir. Bunun yanında vergi ziyai suçu ve cezası ile bağlantılı olmamakla birlikte VUK, Bakanlar Kurulu'na bazı maktu cezaları artırabilme yetkisi vermiştir. VUK'un 414. Mükerrer (Mük.) Maddesinin 3. Paragrafında, "Bu Kanunda yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtilmiş olan para ile ödenecek ceza miktarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan maktu had ve miktarların yüzde beşini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Bakanlar Kurulu, bu suretle tespit edilen had ve miktarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye, nispi hadleri ise iki katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine getirmeye yetkilidir." hükmü yer almaktadır. Bakanlar Kurulu'nun maktu ve nispi ceza miktarlarını değiştirmeye yetkili olması, yalnızca verginin yasallığı ilkesine değil, yasal yönetim ve suç ve cezaların yasallığı ilkelerine de ters düşecektir (Gülşen Güneş, s. 131.). Bu bağlamda, ceza hükümlerinin yürütme organı tarafından azaltılarak ya da artırılarak belirlenebilmesi bir anlamda suç ve cezaların kanuniliği ilkesini zedelemektedir.

²⁷ Bekir Baykara, "İdari Vergi Suçunun Unsurları", Sayı 146, Ankara: Yaklaşım Dergisi, Şubat 2005, s. 235.

²⁸ H. Hüseyin Bayraklı, s. 256.

²⁹ Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, 4. Bası, Ankara: Yetkin Yayınları, 2007, s. 453.

³⁰ Nihal Saban, *Vergi Hukuku (Genel Kısım)*, İstanbul: Der Yayınları, 2003, s. 304.

yapmaktır. Bu fiiller icrai (neticeli) ve ihmali (neticesiz) hareketler olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi ziyayı kabahati neticeli aynı zamanda icrai bir kabahattir. Vergi ziyayı olmadığı sürece kabahat oluşmaz. Ancak neticesiz kabahatler ise hareketin yeterli sayıldığı fiillerdir. Örneğin beyannamenin kanuni süresinde verilmemesi ihmali (neticesiz) bir harekettir³¹.

Bununla birlikte, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi veya bu şekilde düzenlenen belgelerin kullanılması da suçun maddi unsurunu oluşturmaktadır³².

Maddi unsurun diğer bir konusu nedensellik bağıdır. Nedensellik bağı, dış âlemdeki değişikliğin, bir kişiye atılabilmesi için, bu değişikliğin onun hareketinden doğmuş olması gerekir. Böylece kişi suç faili olarak nitelendirilebilir³³. Vergi ziyayı suçunun sonucu vergi ziyayı cezası olduğuna göre, mükellefin ya da vergi sorumlusunun vergi kanunlarında yer alan yükümlülüklerini zamanında yerine getirmemesi, bu suretle de verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi ya da eksik tahakkuk ettirilmesi sonucu ortaya çıkacaktır.

2.1.3. Manevi Unsur (Kusurluluk)

Bir davranışın hukuki olarak suç niteliğine bürünebilmesi için, suçun maddi unsurları yanında manevi unsurlarını da içeriğinde barındırması gerekmektedir. Ancak böyle bir durumda tipleşmeden söz edilerek eylem ile fail arasında bir bağ kurulmak suretiyle suç faile yüklenebilecektir. Manevi unsur, işlenen suç ile suçu işleyen arasındaki psikolojik bir bağıdır. Bu bağ tam olarak tespit edilmeden bir suçun varlığından söz etmek yanlış olacaktır.

Ceza hukukunda fiillerin işlenmesi açısından iradilik niteliği egemendir. Bir kimsenin cezalandırılabilmesi için tipe uygun ve hukuka aykırı bir fiilin bulunması yetmemekte, aynı zamanda bu hareketin ona şahsen isnad edilebilmesi onun hareketi hakkında değer hükmünün verilebilmesi de aranmaktadır. Yani, fiilin faile isnadı kabul olacak şekilde kusurlu olarak işlenmesi şarttır. Failin kusurlu bir biçimde hareket etmeye

³¹ Doğan Şenyüz, s. 19.

³² Nuri Ok ve Ahmet Gündel, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara: Seçkin Yayınları, 2002, s. 224.

³³ H. Hüseyin Bayraklı, s. 259.

ehil olmasına isnad yeteneği, somut olayda kusurlu bir şekilde hareket etmiş bulunmasına da kusurluluk denmektedir³⁴.

Vergi ziyayı suçunda kastın varlığı aranmadığından dolayı Vergi ziyayı suçu, ceza hukukundaki taksirli suçlara benzetilebilir³⁵. Bu bakımdan kaçakçılık fiili olmaksızın vergi ziyayı suçu işlenmesi halinde sadece parasal cezalara hükmedilmektedir. Usulsüzlük suçları için de durum böyledir.

2.1.4. Hukuka Aykırılık Unsuru

Hukuka aykırılık, işlenen ve kanuni tarife uygun bulunan fiilin hukuk düzeni tarafından kabul edilmemesidir. Kanunda suç olarak kabul edilmekle beraber diğer normlarda bu fiil hukuka aykırı olmaktan çıkarılmakta ise, artık fiil hukuk sistemine uygun hale gelecektir. Bu nedenlere hukuka uygunluk nedenleri denir³⁶. Diğer bir ifade ile, fiil ile hukuk düzeni arasında bir çelişkinin varlığı suçun vücut bulması için zorunlu bir durumdur. Yapılan bir fiil, ceza yasalarındaki suç tanımlarından birine uysa bile, ceza hukukunun başka kuralları veya diğer özel ve kamu hukuku kuralları yapılmasına izin veriyorsa veya haklı sayıyorsa, eylem hukuka uygundur.

Hukuka uygunluk nedenleri, kanunlarda açıkça belirtilmiştir ya da doktrin ve mahkeme içtihatlarında işlenerek ortaya konulmuştur. Bu nedenlerin tümü ceza kanununda yazılı değildir. Diğer kanunlarda da hukuka uygunluk nedenleri bulunabilir. Bunlar da eylemi suç olmaktan çıkarır. Çünkü, belli bir hukuk düzeni içinde bir kanunun uygun gördüğü bir eylemi başka bir kanun cezalandırmaz.

Vergi ziyayı suçu için ise VUK'ta hukuka uygunluk nedenlerine yer verilmemiştir.

2.2. Usulsüzlük Suç ve Cezaları

VUK, usulsüzlük suçlarını usulsüzlük (genel usulsüzlük) ve özel usulsüzlük olarak iki temel ayrıma tâbi tutmuş, usulsüzlük suçlarını da, fiile göre birinci derece ve ikinci derece olarak sınıflandırmıştır.

Genel olarak usulsüzlük suçu, VUK'un 351. maddesine göre, vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesidir.

³⁴ Doğan Şenyüz, s. 8.

³⁵ M. Kâmil Mutluer, s. 291.

³⁶ H. Hüseyin Bayraklı, s. 69.

Mükellef ya da vergi sorumluluğu tarafından vergi kanunlarında belirtilen şekil ve usul kurallarına aykırı hareket edilmesi halinde yine Aynı Kanun'da belirtilen parasal nitelikli cezalar ile cezalandırılacaklardır.

Usulsüzlük suç ve cezaları, vergi ziyayı suçunun aksine maktu niteliktedir. Suç sayılan fiillere karşı ne miktarda ceza verileceği parasal olarak bellidir. Oysa ki vergi ziyayı cezası, ziya uğratılan vergiyle bağlı olduğu için öncelikle vergide hazinenin kaybı tespit edilmelidir. Bu sayede ceza miktarına hükmedilebilir.

Yukarıda vergi ziyayı suçu ve cezası çalışılırken suçun unsurlarına değinmeden önce genel olarak bir suçta yer alması gereken temel unsurlara değinmiştik. Bu bakımdan aşağıda usulsüzlük suç ve cezaları ve daha sonra diğer vergisel suç ve cezalar çalışılırken genel kavramdan uzak durularak, suçun unsurları sadece bahse konu suçlar açısından ele alınacaktır.

2.2.1. Kanuni Unsur

VUK'un 352. maddesi usulsüzlük suçlarının neler olduğunu hüküm altına almıştır³⁷. Buna göre, belirtilen suçlar bu maddede yazılı derecelere ve

³⁷ VUK'un 352. ve 353. maddeleri metin içerisinde kısaltılarak kullanılmış, ayrıca mülga maddelere yer verilmemiştir.

I inci derece usulsüzlükler:

1. Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması;
2. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması;
3. Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması;
4. Çiftçiler tarafından 245 inci madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi;
5. Bu Kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine uyulmamış olması;
6. İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi;
7. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmaması;
8. Diğer ücretler üzerinden alınan Gelir Vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması;
9. Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 342 nci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması.

II nci derece usulsüzlükler:

1. Veraset ve intikal Vergisi Beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342 nci maddenin I inci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması
2. Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması;
3. Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması;
4. Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması;

5. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması;
6. Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması;
7. Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi.

Yine VUK'un 353. Maddesinde ise özel usulsüzlükler ve cezaları yer almaktadır. Buna göre;

a) Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması

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, özel usulsüzlük cezası kesilir.
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, özel usulsüzlük cezası kesilir.
3. 232 nci maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma 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.
4. Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her tespit için özel usulsüzlük cezası kesilir.
5. Bu Kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolarla ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara özel usulsüzlük cezası kesilir.
6. Bu Kanunun 8 inci maddesinin son fıkrası uyarınca getirilen mecburiyete uymaksızın işlem yapanlara her bir işlem için özel usulsüzlük cezası kesilir.
7. Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine özel usulsüzlük cezası kesilir.
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,

VUK'a bağlı cetvele göre cezalandırılır. Usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir.

Görüldüğü üzere usulsüzlük ve özel usulsüzlük suçlarının neler olduğu tek tek Kanunda belirtilmiş, usulsüzlük suçlarına yönelik verilecek cezalar Kanun'a bağlı cetvelde düzenlenirken, özel usulsüzlük suçlarına karşı verilecek cezalar yine Kanun'un kendisinde tek tek belirtilmiştir.

Bu bağlamda kanunda belirtilmiş bir şekil ya da usul kuralına uyulmaması durumunda, idare tarafından bir parasal ceza hükmedilirken, Kanunda yer almayan bir fiilin suç sayılarak ve bu suça karşı yine Kanunda belirlenmeyen bir ceza verilmesi ya da başka bir suç için düzenlenmiş bir ceza verilmesi, suçun kanun usurunda bir eksiklik meydana getireceğinden hukuka aykırı bir durum oluşacaktır.

2.2.2. Maddi Unsur

Genel ve özel usulsüzlük suçunu oluşturan fiiller, genel anlamda suçun maddi unsurunun bir parçasını oluşturan hareket unsurunu oluřturmaktadır³⁸. Çünkü vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu vergi yasalarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine aykırı davranarak vergi kaybı için elverişli bir ortam yaratmaya alıřmaktadır³⁹. VUK'ta belirtilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük fiillerinin suç niteliğine bürünebilmesi için mükellef ya da vergi sorumlularının veyahut Kanunda belirtilmiş fiillerle taraf olanların bir "şey" yapması ya da yapmaması neticesinde şekle/usule aykırı hareket etmesi yeterlidir. Fiilin sonucunun, vergi ziyayı suçunda olduğu gibi, vergi kaybına sebebiyet vermesi yani hazinenin vergi kaybına uğraması zorunluluğu yoktur. şekil veya usul kurallarına uyulmaması kfidir.

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük suçları Kanunda çok fazla yer bulduğu için, konumuzun sınırı bakımından birkaç örnek üzerinde durmayı yeterli göreceğiz.

Örneğin, vergi kanunlarında vergi harç ve beyannamelerin ne zaman verileceği belirtilmiştir. Bu sreler geçirildikten sonra beyannamenin

mikrofilm, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirmeyenler hakkında özel usulsüzlük cezası kesilir.

9. Bu Kanununun 127 nci maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının zel işaretili görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına zel usulsüzlük cezası kesilir.

³⁸ Yusuf Karakoç, s. 460.

³⁹ Mualla ncel ve diğerleri, s. 211.

verilmesi ile hiç verilmemesi arasında bir fark yoktur⁴⁰. Neticede usul kurallarına aykırı bir eylem vardır ve VUK'ta yer alan parasal cezalar uygulanır.

Bilanço defteri, işletme hesabı defteri, serbest meslek kazanç defteri gibi VUK'a göre tutulması zorunlu olan defterlerin birinin tutulmamış ya da tasdiki zorunlu olan defterlerin tasdik ettirilmemiş olması halinde de ilgililere usulsüzlük cezası kesilecektir. Tasdiki zorunlu defterlerden herhangi birinin tasdik ettirilmemesi ancak kayıt nizamına uyulması, belge ve faturaların zamanında deftere işlenmesi vergi ziyayı cezasını gerektirmese de usulsüzlük cezasının sebebi vergi kaybı olmadığından, salt şekil ve usul kuralına uyulmadığından maktu nitelikli bir parasal ceza uygulanacaktır.

Özel usulsüzlük suçundan da bir örnek vermek gerekirse, VUK'un 232. maddesine göre, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilen tüccarlar ve defter tutmak zorunda olan çiftçiler, sattıkları emtialar ve yapmış oldukları işler için fatura düzenlemek zorundadırlar. Bu yükümlülüğü yerine getirmeyenlere özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır.

2.2.3. Manevi Unsur

Vergi ziyayı suçunda olduğu gibi usulsüzlük ve özel usulsüzlük suçlarının da kast ya da taksirle işlenebilmesi mümkündür. Dolayısıyla bu suçun manevi unsuru kast veyahut taksirdir. Yükümlü kasten hareket etmemiş olsa bile, suçu, kusurlu bir şekilde hareket ederek işlemiş olabileceği düşünülerek usulsüzlük cezasına hükmedilebilir.

2.2.4. Hukuka Aykırılık Unsuru

Hukuka uygunluk sebepleri sadece ceza hukukunda yer bulmaktadır. Vergi suç ve cezaları için hukuka uygunluk sebepleri düzenlenmemiştir.

2.3. Kaçakçılık Suç ve Cezası

Ekonomik suçlara ekonomik ceza verilmesi temelde bir yaklaşım olmakla birlikte vergi suçları kapsamında olan ve kamu düzenini sarsan nitelikteki suçları hürriyeti bağlayıcı cezalarla cezalandırılması

⁴⁰ VUK'un 371. maddesinde düzenlenen Pişmanlık ve İslah müessesesindeki şartlara uyan mükellefler ya da vergi sorumluları için vergi ziyayı cezasına hükmedilmez.

öngörülmüştür. Vergi suç ve cezalarına ilişkin genel kuralların TCK’da değil de özel kanun olan vergi kanunlarında düzenlenmesi onun suç olmasını engellemektedir. TCK’nın 5. maddesi “bu kanunun genel hükümleri özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır” hükmü ile vergi suçlarında TCK hükümlerinin uygulanacağını belirlemiştir⁴¹.

Yukarıda açıklanan vergi ziyai suçu ve cezası ile usulsüzlük suç ve cezaları ekonomik nitelikli suç ve cezalardır. Bu cezalar idari yaptırım niteliğindedir ve herhangi bir mahkeme kararına gerek kalmadan ilgililer için icrai nitelikli idari işlemlerle uygulanabilir. Kaçakçılık suç ve cezası ise adli niteliklidir. Yani hapis cezasını ya da adli para cezasını gerektirir.

2.3.1. Kanuni Unsur

VUK’un 359. maddesi kaçakçılık suç ve cezalarının neler olduğunu düzenlemiş bulunmaktadır. Buna göre;

a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) 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,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

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.

⁴¹ Bumin Doğrusöz, “Yeni Ceza Kanunu ve Vergi Suçları”, Dünya Gazetesi (31.03.2005), s.20.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını 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. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) 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 cezalandırılır.

Görüldüğü üzere kanun koyucu kaçakçılık suçlarını iki kategorize düzenlemiştir, öncelikle hafif nitelikli suçları sıralamış, daha sonra ağır kaçakçılık suçlarının neler olduğunu belirlemiş ve yetkisiz matbaacılar tarafından belge basılması ile bu matbaacılar tarafından belge temin etmek suretiyle bu belgelerin kullanılması suçunu hüküm altına almıştır. Bu suçlara karşı öngörülen para ve hapis cezalarını da, TCK'ya atıf yapılmayarak, bizzat Kanun'un kendisi belirlemiştir.

VUK'ta kaçakçılık suçlarının nasıl işlenebileceği (muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma, defterleri tahrif etme gibi) tek tek düzenlenmiştir. Suç fiilleri yasa hükümlerine birebir bağlıdır ve bağlı hareketli suç niteliğindedirler. Bu itibarla, yasada düzenlenmemiş bir fiil ile kaçakçılık suçunun işlenebilmesi mümkün görülmemektedir.

2.3.2. Maddi Unsur

Suçun maddi unsuru: kanunun tanımladığı bir fiilin olması ve ceza verilebilmesi için suçun maddi unsurunda hareket ve neticenin bulunması gerekmektedir. Ceza hukukunda illiyet bağının kurulabilmesi için hareket ve neticenin gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle kaçakçılık suçları açısından suçun maddi unsurunda VUK'nın 359. maddesinde belirtilen hareketlerden sadece birisinin yapılmış olması suçun oluşması açısından yeterlidir. Kaçakçılık suçu bu anlamda hareket suçu, tehlike suçu ve şekli suç niteliği taşımakta, ayrıca vergi ziyanının meydana gelmiş olması aranmamaktadır⁴².

⁴² Kerametdin Tezcan, "Vergi Suç ve Cezalarının Türk Ceza Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi",

Bu anlamda maddi unsurun en önemli ögesi olan hareket, kaçakçılık suçları için oldukça önemlidir.

Örneğin, gerçek olmayan kişiler adına hesap açmak ve bu kişiler adına para yatırmış gibi göstermek (muhasabe hilesi olarak ta değerlendirilebilir) bir kaçakçılık faaliyetidir. İşlemlerle ilgili olmayan kişiler adına hesap açmak ise, alacaklı ve borçlu gösterilen kişi, aslında var olan kişilerdir. Fakat alacak ve borç ilişkisine taraf olmayan kişidir. Bu kişilerin özellikle çoğu zaman vergi kaçırma işleminde şüphelenilmeyecek kişiler arasından seçilir. Böylece üzerinde araştırma yapılması göz ardı edilebilir⁴³. Bu bağlamda, hiç var olmayan kişiler ya da firmalar adına hesap açmak yerine gerçekte var olan ancak ticari ya da hukuki muamelede bulunmayan kişiler için hesap açmak ya da ödeme yapmak fiilin kaçakçılık fiili olmasına haneler getirmeyecektir.

İçeriği itibariyle gerçek durumu yansıtmayan belgeleri düzenlemek ya da kullanmak ta kaçakçılık suçu olarak değerlendirilir⁴⁴.

Ağır hapis cezasını gerektiren kaçakçılık suçlarına bir örnek olarak defter yapraklarını yok etmek verilebilir. Tutulması ve saklanması zorunlu olan defterlerin her bir sayfası sıra numarası verilerek noter tarafından onaylanmaktadır. Bu defterlerdeki bir sayfa eksikliği ya da olması gereken sayfanın yerine başka bir sayfa konulması kaçakçılık fiiline girmektedir.

Bununla birlikte sahte belge kullanmak suçu da ağır hapis cezası gerektiren suçlardan birisidir. Sahte belge düzenlemek veya kullanmak suçunun niteliği itibariyle mücbir sebep yönünden araştırma yapılmasına gerek yoktur. Mücbir sebeplerin ortak özellikleri irade dışında meydana gelmeleridir. Bu suç ise, iradi hareketlerle işlenir. Her iki kavramın bağdaşması mümkün değildir⁴⁵.

Kaçakçılık suçlarının cezalandırılabilmesi için neticenin bir insanın hareketine bağlı olarak ortaya çıkması yeterlidir. Bu bakımdan suç sayılan fiili kim işlemiş ise o kişi cezalandırılmaktadır. Tüzel kişilikler için de

http://www.muhasabenet.net/makale_doc%20dr%20keramettin%20tezcane_vergi%20suc%20ve%20cezaların%20tck%20cerc%20degerlendirilmesi.doc (10.01.2015), s. 8.

⁴³ M. Ali Özyer, s. 633.

⁴⁴ 4369 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce, bu suçlarda kastın varlığı aranmakta idi. Ancak yapılan düzenleme ile bilerek ya da bilmeyerek muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri kullanmak kaçakçılık fiili olarak değerlendirilmektedir.

⁴⁵ Nuri Ok ve Ahmet Gündel, s. 228.

durum aynıdır. Yani suç sayılan fiilleri kim işlemiş ise o kişi cezalandırılacaktır⁴⁶.

Ayrıca kaçakçılık fiillerinin cezalandırılabilmesi, daha önce de belirttiğimiz üzere, bu fiillerin vergi kaybına sebebiyet vermesi şartına bağlı değildir. Her iki ceza için suçlar bağımsız olarak değerlendirilir. Bir durumda sadece bir ceza, diğer bir durumda her iki ceza da aynı anda ilgiliye verilebilmektedir.

2.3.3. Manevi Unsur

Ceza hukukunda iradilik özelliği esastır. İradeli olmayan bir fiil hukuka aykırı olsa bile, suç teşkil etmemektedir⁴⁷. Kaçakçılık suçunun manevi unsuru bakımından Kanunun ilgili maddesinde kast unsuruna hiç yer verilmemiştir⁴⁸. Ancak, suçun hareket unsuruna bakıldığında, hüküm altına alınmış olan fiillerin işlenmesinde kast unsurunun aranması ve nitelik itibarıyla Ceza Hukuku anlamında bir suç olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Bu itibarla, kaçakçılık suçu kasten işlenebilen bir suçtur⁴⁹.

Bu itibarla örneğin, kaçakçılık suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp, kullanılmadığının; diğer bir anlatımla, bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlı bulunmaktadır⁵⁰.

VUK'ta alınması, verilmesi, kullanılması zorunlu olan fatura, müstahsil makbuzu gibi belgelerin Maliye Bakanlığı'ndan yetki almış matbaacılarca basılması gerekmektedir. Bu yetkiyi almadan söz konusu belgeleri basan ve satan matbaacılar kaçakçılık suçu işlemiş sayılırlar. Ayrıca yetkisiz belge basan matbaacılardan bu belgeleri alıp kullanan

⁴⁶ VUK'un 333. Maddesinden de anlaşılacağı üzere, tüzel kişiliklerin kaçakçılık suçu işlemesi halinde şahsi kusura dayalı sorumluluk söz konusu olacaktır. VUK Madde 333, "Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu kanunun 10 uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır. Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur."

⁴⁷ H. Hüseyin Bayraklı, s. 251

⁴⁸ Uğur Yiğit, *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2004, s. 207, "Suçu işleyenlere verilmesi gereken cezanın hapis cezası olması sebebiyle, cürüm niteliğinde olan bu suç kasten işlenebilmektedir. Kastın bulunmaması, fiili suç olmaktan çıkarmaktadır".

⁴⁹ Yusuf Karakoç, s. 474.

⁵⁰ 18.06.202 tarihli, 24789 Sayılı ve 306 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

mükellefler ya da vergi sorumluları⁵¹ için de kaçakçılık cezasına hükmedilmiştir. Yazınsal olarak Aynı Kanun maddesinde diğer kaçakçılık suçlarından farklı olarak bunların eylemlerinin suç sayılabilmesi için, bilerek yapılmasına vurgu yapıldığı görülmektedir⁵².

2.3.4. Hukuka Aykırılık Unsuru

Kaçakçılık suçları için hukuka uygunluk sebepleri ne Türk Ceza Kanunu (TCK)'nda ne de VUK'ta yer almamaktadır.

2.4. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Cezası

VUK'ta düzenlenmiş bir diğer suç vergi mahremiyetini ihlal suçudur. Bu suçun işlenmesi halinde ise verilecek ceza hakkında VUK bir düzenlemeye gitmemiş, TCK'ya atıfta bulunmuştur.

Vergi mahremiyeti ile ilgili VUK'un 5. maddesi, "Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar;

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;

⁵¹ H. Hüseyin Bayraklı, s. 250, "Bu belgeleri kullanan kişi, bilinçli olarak belge düzenini ihlal eden kişidir. Zaten yükümlünün bunu bilmediğini ileri sürebileceği bir durum da söz konusu değildir."

⁵² 4369 sayılı Kanun, kaçakçılık suçlarının çoğundan örneğin, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçundan "bilerek" ibaresini çıkarıp mükellefler veya vergi sorumlularının kusursuz sorumluluğuna gitmeyi amaç edinmiş gibi hareket ettiği görünse de Kanunen kasıt unsurunun madde metninden çıkarılması, kaçakçılık suçlarında kasıt unsurunun aranmayacağı anlamına gelmemektedir. Burada ise, yetki belgesi olmadan belge basan matbaacılardan bu belgeyi alıp kullanan kişiler için "bilerek" ibaresi Kanun'da yerini korumaktadır. Gerçi Maliye Bakanlığı'nın anlaşmalı olduğu matbaalar kendi internet sitesinde bölge bölge yer almaktadır ya da ilgili kişiler vergi dairelerinden anlaşmalı matbaaları kolayca öğrenebilmektedirler. Dolayısıyla bu sahte basılmış belgeleri ilk kullananlar için "belgenin yetkisiz matbaaca basıldığını bilmiyordum" tezi basit ve kabul edilmeyecek nitelikte olsa da, belgeyi kullanan ikinci, üçüncü ve diğer kişiler için (karşı taraf) "bilerek" kullanması, cezalandırılmaları için önemli olmaktadır. Bu sebepten kendileri adına düzenlenen bu belgelerin bu kişilerin bu kişiler tarafından "yetkisiz matbaalar tarafından basıldığını bilmiyorum" def'i si dikkate alınmalıdır.

2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar;
3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılışları dahi devam eder.” demek suretiyle kimlerin ne çerçevede vergisel sırları açıklama yasağı olduğunu hüküm altına almıştır.

2.4.1. Kanuni Unsur

Vergi Mahremiyetini ihlal suçu yukarıda belirtilen VUK'un 5. Maddesinde düzenlenmiş, bu suçu işleyenlere verilecek ceza ise Aynı Kanun'un 362. maddesinde yer almıştır. Buna göre, vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, TCK'nın 239. maddesi hükümlerine göre cezalandırılır⁵³. Anılan Kanun maddesine göre, bu suçu işleyenler bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.

2.4.2. Maddi Unsur

Hangi bilgi ve belgelerin vergi mahremiyeti kapsamında olduğu, VUK'ta belirtilmemiş⁵⁴ olsa da nelerin vergi mahremiyeti kapsamında olmadığı hüküm altına alınmıştır. Bu durumda aksi ile kanıt yolu ile vergi ile ilgili vergi mahremiyeti kapsamında olmayanların dışında kalan bilgi ve belgeler vergi mahremiyeti olarak değerlendirilmelidir.

İlk olarak, suçun oluşması için üçüncü kişilerin öğrenme hakkı olmamasına rağmen bazı hususlardan bilgi sahibi olması yeterlidir. Bu sırların, kullanılmış olma şartı yoktur. Suç fiili, gizli kalması gereken sırrı

⁵³ Bu konuda paralel düzenleme 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 107. maddesinde yer almaktadır; “Bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, bu vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesine göre cezalandırılır.”.

⁵⁴ VUK'un 5. Maddesinde düzenlenen vergi mahremiyeti ile ilgili konular, “mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müttaallik bilgileri” şeklinde genel bir çerçevede yer almaktadır. Özel bir düzenleme yapılmamıştır.

bizzat kendi işlerini yaparken olabileceği gibi, mesleği ile ilgili olmak kaydıyla diğer kişilerden de öğrenmiş olabilir⁵⁵. Bununla birlikte, gizli kalması gereken bilgilerin üçüncü kişilere açıklanmasının ifşa sayılabilmesi için, birden fazla kişiye yapılmış olması önemli değildir. Bir kişiye yapılan açıklama da, ifşa sayılmaktadır⁵⁶.

İkinci olarak, VUK'un 5. Maddesinde sayılan kişiler, öğrenmiş oldukları bilgi belgeleri kendilerinin veya üçüncü şahısların menfaatine kullanamazlar. Kullanma suçunun oluşabilmesi için sırrı kullanılan yükümlülerin zarar görme şartı yoktur. Sadece bu bilgilerin kullanılmış olması, suçun oluşumu için yeterli görülmektedir⁵⁷.

2.4.3. Manevi Unsur

Vergi mahremiyeti kuralının, sadece “görevleri dolayısıyla” mükellef ya da mükellefle ilgili kimselerin sırlarını öğrenen görevliler bakımından bağlayıcı olduğunu kabul etmek gerekir. Görevin yerine getirilmesi ya da görevin icabı dışında, başka vesilelerle öğrenilen sırların açıklanmasının ise vergi mahremiyeti yasağına aykırılık teşkil ettiği söylenemez⁵⁸. Bu noktada, geniş çerçevede, vergi mahremiyetinin ihlali suçu vergileme sürecine taraf olan kamu görevlileri tarafından işlenebilir. Diğer bir ifade ile vergileme işlemlerinin tesisinde görevli idari personel, inceleme ile görevli inceleme elemanları, vergi uyuşmazlıklarına bakmakla yükümlü olan yargı organları mensupları ve çalışanları, vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler ile vergi komisyonlarına katılan üyeler, bu süreçte, edindikleri bilgilerin gizli tutulmasından sorumlu tutulmuşlardır. Bu sorumluluğa aykırı davranışlar ise suç olarak tanımlanmıştır⁵⁹.

Bu itibarla, vergi mahremiyetini ihlal suçunun işlenebilmesi için yukarıda bahsedilen kişilerin kasti olarak hareket etmesi gerekmektedir. Bu suç, taksirli bir şekilde işlenemez. Örneğin, vergi dairesi müdürünün, bu suçtan dolayı cezalandırılabilmesi için, açıkladığı şeyin sır olduğunu bilmesi veyahut sırrı kendi ya da üçüncü kişiler menfaatine bilerek kullanması gerekmektedir.

⁵⁵ H. Hüseyin Bayraklı, s. 292.

⁵⁶ Turgut Candan, *Vergi Suç ve Cezaları*, İstanbul: Süryay Yayıncılık, 2004, s. 315

⁵⁷ H. Hüseyin Bayraklı, s. 293.

⁵⁸ S. Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2008, s. 412.

⁵⁹ Ahmet Erol, “Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu – I”, Sayı 173, Ankara: Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2007, s. 248.

2.4.4. Hukuka Aykırılık Unsuru

VUK'un 5. Maddesinde vergi mahremiyeti konuları ile ilgili genel bir düzenleme yapıldıktan sonra vergi mahremiyetini ihlal edebilecek kişiler düzenlenmiş ve madde devamında ise, vergi mahremiyeti sayılmayacak kimi durumlara yer verilmiştir. Vergi levhasında mükellefiyet ile ilgili bilgilerin yer alması ve bu levhanın bulundurulması vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz.

Bununla birlikte, mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir. Ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adli ve idarî soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına, birlik ve odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmamaktadır. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da vergi mahremiyeti kurallarına uygun hareket etmek zorundadır.

Dolayısıyla yukarıda yer alan fiiller, suç olarak kabul edilmeyecektir.

2.5. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezası

VUK'un 6. maddesine göre, Aynı Kanun'un 5. Maddesinde yazılı olanlar yani verginin tarh, denetim ya da yargısal işlemlerinde görevli olanlar:

1. Kendilerine, nişanlılarına ve boşanmış olsalar bile eşlerine;
2. Kan veya sıhri usul ve fûruuna, evlatlığına veya kendisini evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü (bu derece dahil), sıhri hısımlıkta, bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile, üçüncü (bu derece dahil) dereceye kadar olan civar hısımlarına;
3. Kanuni temsilcisi veya vekili buldukları kimselere ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamazlar.

Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar.

2.5.1. Kanuni Unsur

VUK'un 363. maddesi, Aynı Kanun'un 6. maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanların TCK'nın 257. maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılacağını belirtmiştir. Bu durumda Anılan Kanun maddesine göre bu suç işleyenler, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

2.5.2. Maddi Unsur

Uygulamada da sıklıkla karşımıza çıkan bir durum, vergi muamelelerinde görevli memurların ayrıca yakınlarının muhasebe defterlerini de tutmasıdır. Bununla birlikte vergi inceleme elemanlarının, tarafsızlık sıfatından ayrılarak, incelemiş olduğu yükümlünün defter veya muhasebe kayıtlarında düzeltme yapması ya da vergi mahkemelerinde görevli hâkimlerin yükümlü davalı ya da davacılara yol göstermeleri gibi fiiller suç niteliğine bürünmektedir.

2.5.3. Manevi Unsur

Suçun manevi unsuru kasttır. Çünkü, yükümlülerin özel işlerini yapma suçu için uygulanacak ceza, hapis cezasıdır ve bu suç cürüm niteliği taşımaktadır. TCK'nın 21. maddesinde cürümlerin cezalandırılması açısından kastın varlığı aranmaktadır. Failin yaptığı işin bir yükümlüye ait olduğunu ve vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili bulunduğunu bilmesi ve istemesi (genel kast) suçun manevi unsurunu oluşturmaktadır⁶⁰.

2.5.4. Hukuka Aykırılık Unsuru

Mükellefin özel işlerini yapma suçu için hukuka uygunluk sebepleri VUK'ta düzenlenmemiştir. Her ne kadar TCK'da yer alan hukuka uygunluk sebepleri öne sürülebilse de örneğin failin, fiil için para almadığını öne sürmesi, bu fiilin suç olmasına halel getirmeyecektir. Kaldı ki, VUK'un 6. maddesi bu fiillerin ücretsiz dahi olsa yapılamayacağını hüküm altına almıştır.

⁶⁰ Yusuf Karakoç, s. 489.

B. Vergi Cezalarının Etkinliği Üzerine Bir Anket Çalışması

1. Araştırmanın amacı

Araştırmanın amacı, Aydın ilinde kayıtlı mükelleflerin vergiye bakış açılarını anlamak, vergi cezaları hakkında bilgi sahibi olup olmadıklarını ortaya koymak, vergi kaçırmayı nasıl değerlendirdiklerini, vergi kaçırınlar hakkındaki düşüncelerini tespit etmektir.

Araştırmanın temel sorusu; “Mükelleflerin, vergilendirilmeye ve vergi cezalarına karşı tutum ve davranışları ne yöndedir?”

Alt Problemler ise;

- Vergi mükelleflerinin vergilendirilmeye karşı geliştirmiş oldukları davranış şekilleri nelerdir?

- Mükelleflerin vergiye karşı bir reaksiyonu var ise, bunun temel nedeni nedir?

- Vergisini ödemeyen mükelleflerin dürüst mükellefler üzerinde olumsuz bir etkisi var mıdır?

- Vergi cezaları, mükelleflerin vergiye uyumunda ne kadar etkilidir?

- Vergi ahlakı ve vergi bilincinin yerleşmesi için neler yapılabilir?

- Devlet ile mükellefler arasında vergilemede tam bir güvenin olduğunu söylemek mümkün müdür?

- Vergi sisteminin yeniden ele alınması gerekli midir?

- Devletin neden vergi topladığı hakkında mükelleflerin yeterince bilgisi var mıdır?

- Vergilerin olması gereken seviyede tahsil edilememesinde devletin ve mükelleflerin sorumluluk payları ne ölçüdedir?

- Vergi denetimleri yeterli düzeyde midir? Şeklinde geliştirilmiştir.

2. Çalışmanın Evreni

Çalışmanın evreni, Aydın İlinin Merkezinde bulunan Efeler ve Güzelhisar Vergi Dairesi mükellefleridir. Çalışmaya Kurumlar Vergisi Mükellefleri ile Gelir Vergisi Mükelleflerinden olan Ücretliler, sadece Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İradı elde edenler, Çiftçiler ve Basit Usul

Mükellefleri dâhil edilmemiştir. Bu anlamda, anketimize katılanlar Birinci Sınıf ve İkinci Sınıf Tüccarlar ile Serbest Meslek Kazanç sahipleridir.

2015 Ocak Ayı itibariyle Gelir Vergisi faal mükellef sayısı Aydın'da 23.343'dür. Aydın merkezinde yer alan Güzelhisar ve Efeler Vergi Dairelerine bağlı mükellef sayısı (birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek kazanç sahipleri) ise ortalama 5000 civarındadır. Hedef kitlemizin içerisinde rassal olarak yüz yüze 335 vergi mükellefi ile anket soruları cevaplandırılmıştır.

3. Daha Önce Bu Konuda Yapılmış Araştırmalar

Bu konuda, H. Hüseyin Bayraklı, , N. Tolga Saruç ve İsa Sağbaş tarafından 2004 yılında hazırlanmış “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları” adlı bir uygulama çalışması bulunmaktadır. Memduh Aslan'ın 2008 yılında, “Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği” adlı doktora çalışmasında (daha sonra kitap haline getirilmiş), meslek mensupları üzerinde bir uygulama yer almaktadır. Ayrıca H. Güçlü Çiçek ve Hatice Ereğ'in 2012 yılında beraber hazırlamış oldukları “Türkiye’de Vergi Suç ve Cezaları’nın Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği” adlı çalışmalarında anket uygulaması yapılmıştır. Mehmet Tosuner ve İhsan Cemil Demir tarafından 2008 yılında hazırlanmış “Ege Bölgesi’nin Vergi Ahlak düzeyi” adlı çalışması vardır. Mehmet Hatipoğlu'nun 2007 yılında “Türkiye’de Vergi Suç ve Cezalarının Algılanması Üzerine Ampirik Bir Çalışma: Uşak İli” adlı çalışması vardır. Bununla birlikte Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı bünyesinde Halit Çiçek, Mehmet Karakaş ve Abdunnur Yıldız tarafından 2008 yılında hazırlanan “Güneydoğu Anadolu Bölgesi’nde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması” adlı çalışma raporu vardır.

4. Araştırma Yöntemi

Araştırmanın amacını yerine getirebilmek için konu hakkında 37 soru oluşturulmuş ve mükelleflerle yüz yüze görüşülerek anket uygulaması yapılmıştır. Ayrıca ankette katılımcıların demografik özelliklerinin tespiti için demografik sorulara da yer verilmiştir. Bu sayede; yaş, eğitim seviyesi ve gelir düzeyi ile vergiye bakış açısı, vergi kaçırma hakkındaki fikirler arasında bir bağ olup olmadığı ortaya konulmaya çalışılmıştır. Anket uygulaması sırasında karşılaşılan en büyük zorluk, mükelleflerin

uygulayıcıları “vergi dairesi” görevlisi ya da devlet adına çalışan muhbirler olarak görmeleridir. Anketlerin akademik bir çalışmada kullanılacağını ve vermiş oldukları bilgilerinin gizli kalacağını anlatmak çok ta kolay olmamıştır.

Anketler aracılığı ile toplanan verilerin ve istatistiklerin hesaplanmasında “SPSS for Windows 19.0” istatistik paket programı kullanılmıştır.

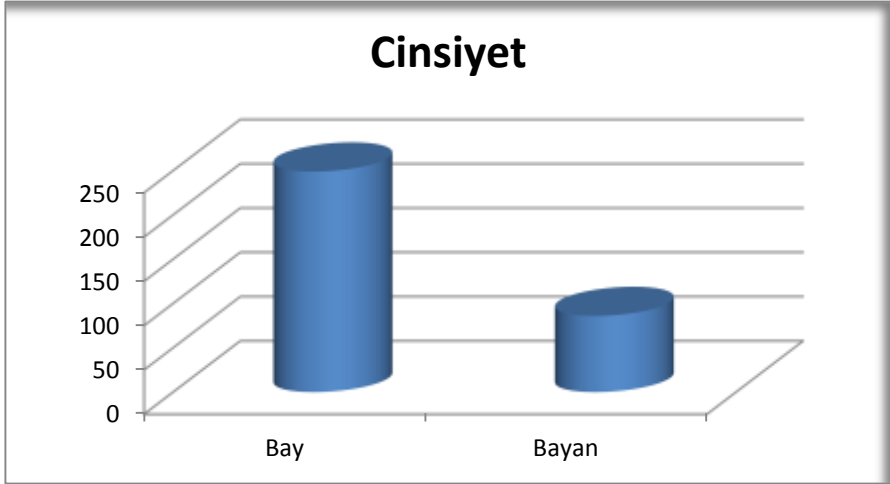
5. Anket Değerlendirmesi

Tablo 1: Katılımcıların demografik sorulara verdiği cevapların dağılımı

KATILIMCILARIN GENEL ÖZELLİKLERİ		Frekans	Yüzde (%)
CİNSİYET	Bay	249	74,3
	Bayan	86	25,7
YAŞ	18-25	40	11,9
	26-35	99	29,6
	36-45	114	34,0
	46-55	60	17,9
	56-+	22	6,6
EĞİTİM DURUMU	İlköğretim	63	19,1
	Lise	124	37,0
	Yüksekokul	51	15,2
	Fakülte	93	27,8
	Lisansüstü	3	0,9
FAALİYET ALANI	Ticaret	257	76,7
	Serbest Meslek	77	23,0
	Gayrimenkul Kira Geliri	1	0,3
MESLEK YILI	1-5	89	26,6
	6-10	91	27,2
	11-15	67	20,0
	16-20	45	13,4
	21-26	34	10,01
	27-+	9	2,7

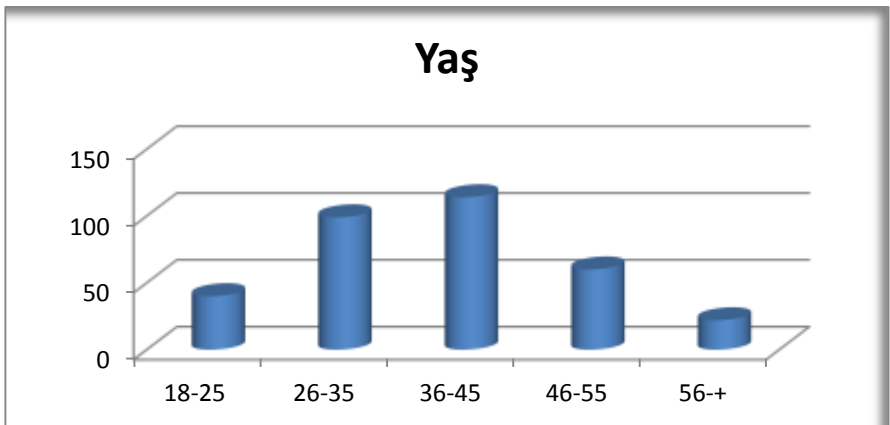
Katılımcıların demografik sorulara verdiği cevaplara göre bu anket çalışmasına 249 erkek, 86 bayan katılmıştır. Katılımcılar çoğunlukla 36-45

yaş aralığındadır. Yine tablo 1'e göre lise seviyesindeki katılımcıların yoğun olduğunu görmek mümkün. Faaliyet alanları incelendiğinde katılımcıların 257'si ticaretle uğraşmaktadır. 27 yıl ve daha fazla çalışanın az olduğu bilinmekle beraber daha çok 6-10 yıl meslek yılına sahip olan katılımcıların olduğu söylenebilmektedir.



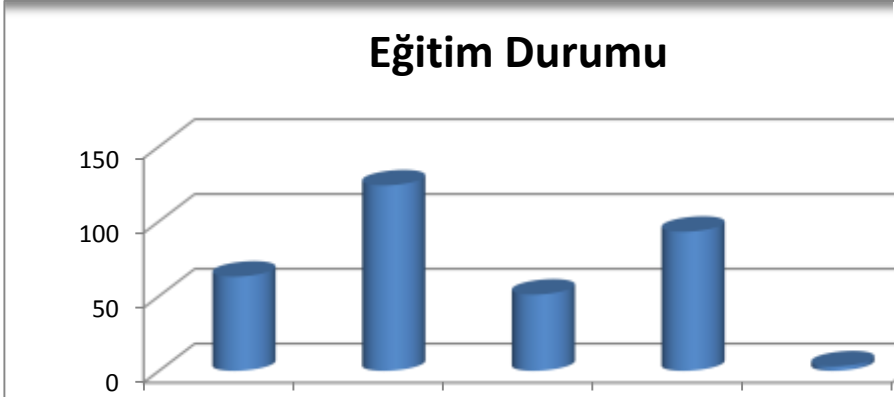
Şekil 1: Katılımcıların Cinsiyet Dağılımı

Katılımcıların %74.3'ü baylardan oluşurken %25.7'si bayanlardan oluşmaktadır. Bu sebeple ankete katılanların yoğunlukla erkeklerden oluştuğunu söylemek mümkündür.



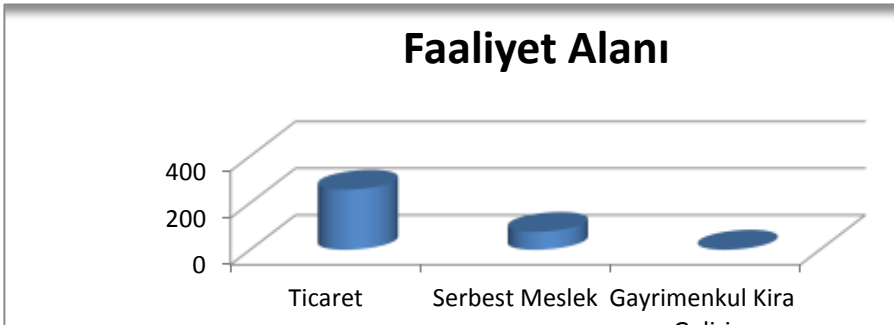
Şekil 2: Katılımcıların Yaş Dağılımı

Anket sorularını cevaplayanların %34'ü 36-45 yaş aralığındayken %29.6'sı 26-35 yaş aralığındadır. Şekil 2 incelendiğinde en düşük oran 56 ve sonrası yaş aralığında görülmektedir.



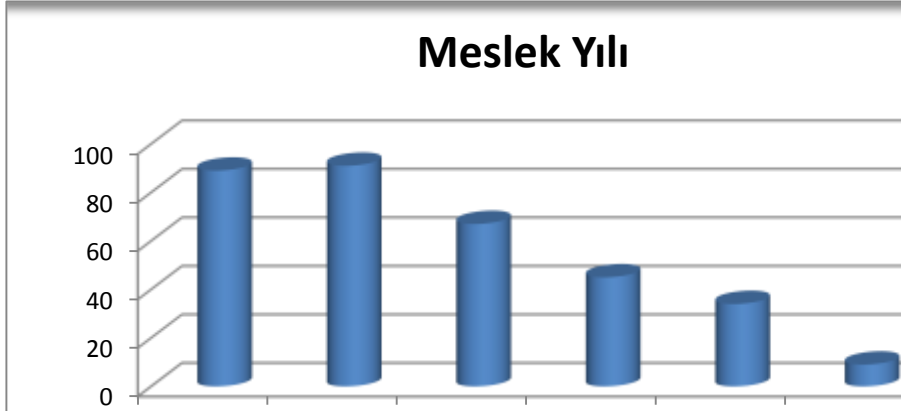
Şekil 3: Katılımcıların Eğitim Durumu

Katılımcıların eğitim durumları incelendiğinde anket çalışmasına katılanların %37'si lise mezunu iken %27.8'i ise fakülte mezunudur. Lisansüstü eğitimi alanlar ise katılımcıların %0.9'unu oluşturmaktadır.



Şekil 4: Katılımcıların Faaliyet Alanı

Katılımcıların çoğu %76.7'lik oranla ticaretle uğraşmaktadır. Anket uygulamasına katılanların %23'ü ise serbest meslek faaliyetinde bulunmaktadır. %0.3'ü ise gayrimenkul kira geliri elde edenlerden oluşmaktadır.



Sekil 5: Katılımcıların Meslek Yılı

Katılımcıların çoğunun buldukları meslekte 6-10 yıl arasında görev yaptıkları görülmektedir. Ardından göreve yeni başlayanlar gelmektedir. 1-5 yıl arasında görevde olanlar, katılımcıların %26.6'sını oluşturmaktadır. 27 ve üzerinde meslek yılına sahip olanlar ise katılımcıların %2.7'sini oluşturmaktadır.

Tablo 2: Vergi öderken üzerinizde bir baskı hissediyor musunuz? * Vergi kavramı size neyi çağrıştırmaktadır?

		Vergi kavramı size neyi çağrıştırmaktadır?				Total
		Bir Yüktür	Bir Ödevdir	Girişimciliği Engeller	Kamusal Hizmetlerin Finansıdır	
Vergi öderken üzerinizde bir baskı hissediyor musunuz?	Aslında Ödemek İstemiyorum Ama Vergi Cezaları Beni Caydırıyor	10	5	4	17	36
	Ödemek İstemiyorum Ama Toplumda Vergisini Ödemeyen Biri Olarak Bilinmek İstemiyorum	4	6	2	9	21
	Baskı Hissetmiyorum Bu Benim Vatandaşlık Görevim	19	34	8	70	131

Vergi Oranları Azalırsa Vergi Ödemede Daha İstekli Olurum	6	8	6	19	39
Kamusal Hizmetlerin Artacağı Bilsem Vergi Ödemede Daha İstekli Olurum	8	9	5	21	43
Vergi Kaçakçılığı Önlenir Ve Herkes Vergisini Öder İse Vergi Ödemede Daha İstekli Olurum	16	12	7	30	65
Total	63	74	32	166	335

Vergi öderken üzerinde baskı hissetmeyen ve vergiyi vatandaşlık görevi olarak gören katılımcıların 19'u vergiyi bir yük olarak görmekteyken 34 kişi vergiyi ödev olarak değerlendirmektedir. 8 kişi girişimciliği engellediği görüşünü savunurken yine aynı noktada 70 kişi de kamusal hizmetlerin finansmanı olarak vergiyi tanımlamaktadır. Kamusal hizmetlerin finansı şeklinde vergiyi tanımlayan 30 kişi vergi kaçakçılığı önlenir ve herkes vergisini öder ise vergi ödemede daha istekli olacaklarını belirtmişlerdir.

Tablo 3: Vergi kanunları kolay ve anlaşılır mı?

	Sıklık	Yüzde
Gayet Kolay ve Anlaşılır	37	11,0
Mevzuat Karmaşık Değil Ancak Dili Anlaşılır Değil	48	14,3
Dili Anlaşılır Ancak Mevzuat Çok Karmaşık	70	20,9
Ne Mevzuattan Ne de Dilinden Bir Şey Anlıyorum	87	26,0
Beni İlgilendirmiyor Muhasebecinin İş Bu	93	27,8
Total	335	100,0

Katılımcıların çoğunun vergi kanunlarıyla ilgilenmediği görülmektedir. Vergi kanunlarının daha çok muhasebecilerin işi olduğunu belirtmişlerdir. Yine katılımcıların %26'sı ne mevzuattan ne de vergi kanunlarının dilinden bir şey anlamadıklarını söylemişlerdir. Vergi

kanunlarının dilinin anlaşılır ancak çok karmaşık olduğunu düşünenler ise katılımcıların %20.9'unu oluşturmaktadır. Vergi kanunlarını kolay ve anlaşılır görenler ise katılımcıların az bir kısmını temsil etmektedir.

Tablo 4: Adil bir vergileme sisteminin olmamasının temel sebebi nedir? * Türkiye'de adil bir vergileme var mı?

		Türkiye'de adil bir vergileme var mı?				Total
		Hem Yatay Adalet Hem De Dikey Adalet Var	Yatay Adalet Ancak Dikey Adalet Yok	Dikey Adalet Var Ancak Yatay Adalet Yok	Hem Yatay Hem De Dikey Adalet Yok	
Adil bir vergileme sisteminin olmamasının temel sebebi nedir?	Siyasi İrade	25	31	8	116	180
	İdare	8	32	7	61	108
	Mükellefler	10	10	0	27	47
Total		43	73	15	204	335

Türkiye'de hem yatay hem de dikey adaletin olduğunu düşünen 25 kişi aynı zamanda adil bir vergi yoksa bunun temel nedeni olarak siyasi iradeyi görmektedir. Yine tablo 4 incelendiğinde hem yatay hem de dikey adaletin olmadığını düşünenler çoğunluktadır. Hem yatay hem dikey adaletin olmadığını düşünen 116 kişi bu adaletsizliğin temelini siyasi iradeye bağlamaktadır. 61 kişi ise adil vergileme sisteminin olmaması nedenini idareye bağlarken 27 kişi de mükellefleri neden olarak görmektedir.

Hiç kimsenin tam olarak vergi ödemediğini düşünen 84 kişi aynı zamanda vergisini tam ödemeyen mükelleflerin vergisini tam ödeyen mükellefler üzerinde vergi ödeme isteğini kırdığını düşünmektedir. Yasal olmayan yollarla matrahını düşük gösteren herkesin tam olarak vergisini ödediğini düşünen 25 kişi, vergisini tam ödeyen mükellefler üzerinde vergi ödeme isteğini kırdığını ve vergi kaçırmaya ittiğini düşünmektedir.

Tablo 5: Vergisini tam olarak ödemeyen mükellefler vergisini ödeyen mükelleflerin üzerinde nasıl bir etki bırakıyor? * Herkes tam olarak vergisini ödüyor mu?

		Herkes tam olarak vergisini ödüyor mu?					Total
		Stopajla Vergilendirilenler Ödüyor	Geliri Düşük Olanlar Ödüyor	Yasal Olmayan Yollarla Matrahını Düşük Gösterip Herkes Tam Olarak Vergisini Ödüyor	Yasalara Uygun Şekilde Matrah Gösterilerek Herkes Tam Olarak Vergisini Ödüyor	Hiç Kimse Tam Olarak Vergisini Ödemiyo	
Vergisini tam olarak ödemeyen mükelleflerin üzerinde nasıl bir etki bırakıyor?	Vergi Ödeme İsteğini Kırıyor Ama Yine De Vergi Ödeniyor	15	25	22	6	84	152
	Vergi Ödeme İsteğini Kırıyor Ve Vergi Kaçırmaya İltiyor	12	14	25	6	70	127
	Vergi Ödemede Bir Etki Yapmıyor	8	6	14	5	17	50
	Daha Çok Vergi Ödeme İsteği Uyandırıyor	0	0	2	1	3	6
Total		35	45	63	18	174	335

Tablo 6: Vergi affi ile ilgili ne düşünüyorsunuz? * Faaliyet alanınız nedir?

		Faaliyet alanınız nedir?			Total
		Ticaret	Serbest Meslek	Gayrimenkul Kira Geliri	
Vergi affi ile ilgili ne düşünüyorsunuz?	Af Vergi Adaletini Bozuyor Af Olmamalı	68	26	0	94
	Af Devlete Olan Güveni Zedeliyor Af Olmamalı	48	12	0	60
	Af Olmalı Ancak Sadece İyi Niyetli Mükellefleri Kapsamalı	108	34	1	143
	Af Olmalı Ve Herkesi Kapsamalı	21	4	0	25
	Af Olmasının Vergi Toplamaya Bir Etkisi Yoktur	12	1	0	13
Total		257	77	1	335

Ankete katılan kişilerin çoğu vergi aflarına olumlu bakmaktadır. Zira Tablo 6'dan da anlaşılacağı üzere katılımcıların 143'ü vergi aflarının sadece iyi niyetli mükellefleri kapsamı gerektiğini düşünmektedir. Verilen cevap için faaliyet alanı ticaret olan kişilerin yoğunlukla böyle düşündükleri görülmektedir.

Tablo 7: Sizce ekonomik krizler vergilerin ödenmemesinde etkili oldu mu?

		Sıklık	Yüzde
	Olmuştur Bir Çok Mükellef Vergisi Ödeyememiştir	191	57,0
	Krizi Bahane Edenler Gelirleri Olsa Da Vergisi Ödemedi	83	24,8
	Bir Etkisi Olmamıştır	61	18,2
	Total	335	100,0

Ankete katılan kişilerin çoğu son ekonomik krizin vergilerin ödenmemesinde etkili olduğunu düşünmektedir. Dolayısıyla vergi gelirlerini düşürücü etkenlerden biri olarak ekonomik krizler görülmektedir.

Tablo 8: Her geçen gün devletin kamu harcamaları artmaktadır sizce devlet bu harcamaları nasıl finanse etmelidir?

	Sıklık	Yüzde
Vergi Oranlarını Artırarak Ya Da Yeni Vergi Koyarak Gelirin Artırılmalı	7	2,1
Vergi Kaçakçılığını Ve Kayıtdışı Ekonomiyi Önleyerek Vergi Gelirini Artırılmalı	186	55,5
Borçlanarak	24	7,2
Eğitim, Sağlık Gibi Kamusal Harcamalarda Tasarruf Yaparak	12	3,6
Genel Yönetim Giderlerinde Tasarruf Yaparak	94	28,1
Özelleştirme Yaparak	12	3,6
Total	335	100,0

Devletin her geçen gün artan kamu harcamalarını finanse edebilmek için daha çok vergi kaçakçılığı ve kayıtdışı ekonomi ile mücadele etmesi gerekmektedir. Zira Tablo 8’de de görüldüğü gibi katılımcıların büyük çoğu vergi kaçakçılığının ve kayıtdışı ekonominin önlenmesiyle vergi gelirinin artırılması gerektiğini düşünmektedir.

Tablo 9: Hiç vergi denetimi geçirdiniz mi? * Eğer bir vergi denetimi geçirdi iseniz nasıl bir ceza ile karşılaştınız?

		Eğer bir vergi denetimi geçirdi iseniz nasıl bir ceza ile karşılaştınız?					Total
		Özel Usulsüzlük Cezası	Genel Usulsüzlük Cezası	Vergi Ziyat Cezası	Hürriyeti Bağılayıcı Ceza	Ceza Yemedim	
Hiç vergi denetimi geçirdiniz mi?	1 Kere	10	7	4	0	73	94
	1-5 Arası	16	19	12	2	32	81
	5-10 Arası	5	5	4	0	11	25
	Hemen Hemen Her Yıl	9	9	1	1	14	34
	Hiç Denetim Geçirmedi	3	0	1	2	23	29
Total		43	40	22	5	153	263

1 kere vergi denetimi geçiren mükelleflerin 21'i çeşitli ceza uygulamalarıyla karşı karşıya kalırken 73'ü herhangi bir ceza almamıştır. Yine Tablo 9 değerlendirildiğinde 1-5 arasında vergi denetimi geçiren mükelleflerin 49'u muhtelif ceza uygulamalarını almışken 32'si ceza almadığı görülmektedir.

Tablo 10: Vergisini ödemeyenlerin sizce en önemli sebebi nedir?

	Sıklık	Yüzde
Vergi Bilinci Ve Vergi Ahlakı Yoktur	77	23,0
Devletin Harcamalarını Yersiz Ve Savurgan Bulmaktadır	83	24,8
Vergi Affı Beklentisi İçerisindedir	31	9,3
Vergi Borçlarının İleride Vergi Cezalarının Bir Kısımının Ya Da Tamamının Silinerek Geri Kalan Borcun Cazip Taksitlerle Ödenebilmesi Fırsatının Çıkacağı Beklentisi İçerisindedir	123	36,7
Vergi Ödeyeceği Takdirde İflas Edebileceğini Düşünmektedir	13	3,9
Başkaları Ödemiyor Ben Neden Ödeyim Düşüncesi İçerisindedir	8	2,4
Total	335	100,0

Tablo 10 incelendiğinde vergi ödemeyenlerin en önemli sebebi olarak vergi borçlarının ileride vergi cezalarının bir kısmının ya da tamamının silinerek geri kalan borcun cazip taksitlerle ödenebilmesi fırsatının çıkacağı beklentisi olarak görülmektedir. Bunun dışında katılımcıların %24.8'i ise devletin harcamalarını yersiz ve savurgan bulmaktadır. Yine Tablo 10'e göre önem derecesi en düşük sebep ise "başkaları ödemiyor, ben neden ödeyim" düşüncesidir.

Vergi kaçırmayı vatan hainliği olarak görenlerin 28'i vergi kaçırıcılara hapis cezası verilmesi gerektiğini, 52'sine para cezası verilmesi, 42'sinin yaptığı işten men edilmesi gerektiğini ve 32'sinin vergi kaçırıcılığının ilan edilmesi gerektiğini düşünmektedir. Vergi yükü ağır olduğu için vergi kaçırmayı zorunluluk olarak gören 62 kişi vergi kaçırıcılara para cezası verilmesi gerektiğini düşünmektedir.

Tablo 11: Vergi kaçırmayı nasıl değerlendirirsiniz? * Vergi kaçırana nasıl bir ceza verilmeli?

		Vergi kaçırana nasıl bir ceza verilmeli?					Total
		Hapis Cezası	Para Cezası	Bir Ceza Verilmemeli	Yaptığı İşten Men Edilmeli	Vergi Kaçırıldığını Herkese İlan Etmeli	
Vergi kaçırmayı nasıl değerlendirirsiniz?	Vatan Hainliği	28	52	2	42	32	156
	Vergi Yükü Ağır Olduğu İçin Zorunluluk	4	62	10	10	13	99
	Vergi Kaçırarak Bir Kurnazlık	1	38	2	20	4	65
	Normal Bir Davranış	0	7	3	4	1	15
Total		33	159	17	76	50	335

Tablo 12: Vergi oranları artarsa nasıl bir tepki verirsiniz? * Gelir vergisi tarifesi sizce ağır mı?

		Gelir vergisi tarifesi sizce ağır mı?				Total
		Çok Ağır	Ağır	Normal	Az	
Vergi oranları artarsa bir tepki verirsiniz mi?	Hiçbir şey Yapmam	19	43	13	0	75
	Harcamalarımı Kısıyorum	25	57	19	2	103
	Daha Az Çalışmaya Başlarım	4	17	8	0	29
	Daha Çok Çalışmaya Başlarım	15	21	9	0	45
	Vergi Kaçırmaya Yönelebilirim	29	40	12	2	83
Total		92	178	61	4	335

Gelir vergisini çok ağır ve ağır bulan toplam 69 kişi, vergi oranlarının artması durumunda vergi kaçırmaya yönelebileceklerini ifade etmektedir. Gelir vergisi tarifesini çok ağır ve ağır bulan toplamda 72 katılımcı vergi oranlarının artması durumunda harcamalarını kısacaklarını söylemişlerdir.

Tablo 13: Geçici vergi sisteminin kaldırılmasını ister misiniz? * Eğer geçici vergi mükellefi iseniz verginizi önceden ödediğiniz için asıl vergi ödeme zamanlarında ekonomik olarak daha rahat oluyor musunuz?

		Eğer geçici vergi mükellefi iseniz verginizi önceden ödediğiniz için asıl vergi ödeme zamanlarında ekonomik olarak daha rahat oluyor musunuz?			Total
		Hayır Bir Etkisi Olmuyor	Evet Rahatlıyorum	Hayır, Zaten Geçici Vergiyi Öderken Sıkıntı Yaşanıyor	
Geçici vergi sisteminin kaldırılmasını ister misiniz?	Kaldırılsın	110	26	50	186
	Kaldırılmasın	11	54	3	68
	Kaldırılmasın Ancak Mükellef Lehine Revizyona Gidilsin	16	17	20	53
	Kaldırılmasın Ancak Tüm Mükellefleri Kapsasın	6	4	5	15
	Geçici Vergi Mükellefi Değilim	6	1	3	10
Total		149	102	81	332

Geçici vergi mükellefi olarak önceden ödenen vergilerin, asıl vergi ödeme zamanlarında ekonomik anlamda rahatlatma etkisinin olmadığını belirten katılımcıların 110'u aynı zamanda geçici vergilerin kaldırılmasını istemektedir. Önceden ödenen vergiyi ekonomik anlamda rahatlık olan gören 54 katılımcı ise geçici vergi sisteminin kaldırılmaması gerektiğini ancak mükellef lehine revizyona gidilmesi gerektiğini belirtmişlerdir. Toplamda da 10 katılımcının geçici vergi mükellefi olmadığı bilinmektedir.

Tablo 14: Sırf verginizi ödeyebilmek için borç aldığınız ya da elinizdeki bir ekonomik değeri sattığınız oldu mu? * Borç aldı iseniz ya da ekonomik bir değerini sattı iseniz kaynağınız ne idi?

		Borç aldı iseniz ya da ekonomik bir değerini sattı iseniz kaynağınız ne idi?			Total
		Elden Borç Aldım	Banka Vb. Finans Kuruluşundan Kredi Çektim	Döviz, Altın, Menkul Vb. Menkul Kıymet Bozdurdum Ya Da Arabamı, Gayrimenkulümü Sattım	
Sırf verginizi ödeyebilmek için borç aldığınız ya da elinizdeki bir ekonomik değeri sattığınız oldu mu?	Hayır	8	4	2	14
	1 Kere	51	14	24	89
	2 Kere	14	4	11	29
	2'den Çok	12	17	15	44
Total		85	39	52	176

Sırf vergisini ödeyebilmek için katılımcıların 14'ü borç almadığını ya da elindeki ekonomik değeri satmadığını belirtmiştir. Sırf vergilerini ödeyebilmek için bir kez borç alan ya da elindeki ekonomik değeri satan 51 kişi elden borç almış, 14 kişi banka vb. finans kuruluşlarından kredi çekmiş ve 21 katılımcı ise döviz, altın, menkul vb. menkul kıymet bozdurmuş ya da arabasını-gayrimenkulünü satmış.

Tablo 15: Mükellefler en çok hangi borçlarından rahatsızlık duymaktadırlar?

	Sıklık	Yüzde
Kredi Kartı Borcu	160	47,8
Bankalara Kredi Borcu	118	35,2
Özel Kişilere Borç	9	2,7
Aile İçi Borç	4	1,2
Vergi Borcu	44	13,1
Total	335	100,0

Katılımcıların çoğu mükelleflerin kredi kartı borcundan rahatsızlık duyduğunu ifade etmişlerdir. Tablo 15 incelendiğinde kredi kartının dışında

bankalara kredi borcunun da mükellefleri yoğunlukla rahatsız ettiği görülmektedir. Katılımcıların %13.1'inin verdiği cevaba göre vergi borcu da mükellefleri rahatsız etmektedir.

Tablo 16: Vergi daha çok hangi amaçlar için kullanılıyor?

	Sıklık	Yüzde
Devlet Borçlarını Ödemek İçin	102	30,4
Bütçe Açıklarını Kapatmak İçin	114	34,0
Eğitim, Sağlık Gibi Sosyal Hizmetlerin Kalitesini Artırmak İçin	16	4,8
Güvenlik, Diplomasi Gibi Harcamaların Finansmanı İçin	19	5,7
Devlet Vergiyi Daha Çok Genel Ekonomiye Dengeleyici Bir Maliye Politikası Olarak Kullanmaktadır	84	25,1
Total	335	100,0

Anket sorularına cevap veren katılımcıların 114'üne göre vergi daha çok bütçe açıklarını kapatmak için kullanılmaktadır. Yine tablo 17'ye göre verginin devlet borçlarını ödemek için kullanıldığı görüşünün yaygın olduğu görülmektedir.

Tablo 17: Vergi oranları düşürülürse şu anda olduğundan daha fazla vergi toplanır mı?

	Sıklık	Yüzde
Daha Fazla Toplanır	232	69,3
Daha Az Toplanır	25	7,5
Bir Etkisi Olmaz	78	23,3
Total	335	100,0

Katılımcıların %69.3'üne göre vergi oranları düşürülürse daha fazla vergi toplanacaktır. Yine anket sorularını cevaplayanların %23.3'üne göre vergi oranlarının düşürülmesinin vergi toplamaya herhangi bir etkisi olmayacaktır.

Tablo 18: Vergide bürokratik işler çok mu? * Siyasi iradenin vergi politikalarını genel ve yerel seçimler etkiliyor mu?

		Siyasi iradenin vergi politikalarını genel ve yerel seçimler etkiliyor mu?			Total
		Evet	Hayır	Fikrim Yok	
Vergide bürokratik işler çok mu?	Çok	110	7	18	135
	Bilgim Yok Muhasebeci İlgileniyor	92	11	36	139
	Çok Ancak Bir Çok İşlemi Arık İnternet Üzerinden Yapmak Faydalı Oldu	38	3	7	48
	Çok Değil	7	4	2	13
Total		247	25	63	335

Vergide bürokratik işlerin çok olduğunu düşünen 110 katılımcı aynı zamanda siyasi iradenin vergi politikalarını genel ve yerel seçimlerin etkilediğini düşünmektedir. Bu noktada 92 katılımcı vergide bürokratik işlerin yoğunluğu konusunda bilgisi olmadığını, bu konuyla muhasebecinin ilgilendiğini belirtirken siyasi iradenin vergi politikalarını genel ve yerel seçimlerin etkilediğini söylemiştir.

Tablo 19: Olması gerekenden fazla vergi çeşidi var mı?

		Sıklık	Yüzde
	Evet, Benzer Kaynaklardan Alınan Vergiler Birleştirilmeli	280	83,6
	Hayır, Vergi Çeşidi Olması Gerektiği Kadar	41	12,2
	Hayır, Hatta Vergi Çeşidi Daha Da Genişletilmeli	14	4,2
	Total	335	100,0

Katılımcıların %83.6'sı olması gerekenden fazla vergi çeşidi olduğunu ve benzer kaynaklardan alınan vergilerin birleştirilmesi gerektiğini düşünmektedir. Vergi çeşitlerinin olması gerektiği kadar olduğunu düşünenler ise katılımcıların %12.2'sini oluşturmaktadır. Katılımcıların %4.2'si ise vergi çeşitlerinin olması gerektiği kadar hatta vergi çeşitlerinin daha da genişletilmesi gerektiğini düşünmektedir.

Tablo 20: En çok vergi kaçırın gelir unsuru sahipleri kimlerdir? *
Faaliyet alanınız nedir?

		Faaliyet alanınız nedir?			Total
		Ticaret	Serbest Meslek	Gayrimenkul Kira Geliri	
En çok vergi kaçırın gelir unsuru sahipleri kimlerdir?	Ticari Kazanç Elde Edenler	38	31	1	70
	Zirai Kazanç Elde Edenler	10	2	0	12
	Doktor, Avukat Gibi Serbest Meslek Erbabları	141	14	0	155
	Ücretliler	2	1	0	3
	Kira Geliri Elde Eden Gayrimenkul Sermaye İradı Sahipleri	43	12	0	55
	Birtakım Faaliyetlerle Geçici Olarak Kazanç Elde Eden Diğer Kazanç Ve İrat Sahipleri	23	17	0	40
	Total	257	77	1	335

Ticaret ile uğraşın 141 katılımcıya göre en çok vergi kaçırın gelir unsuru sahipleri serbest meslek erbaplarıdır. Serbest meslek ile uğraşın katılımcılara göre en çok vergi kaçırın gelir unsuru sahipleri ise birtakım faaliyetlerle geçici olarak kazanç elde eden diğer kazanç ve irat sahipleridir. Gayrimenkul kira geliri sağlayan 1 katılımcıya göre ise en çok vergi kaçırın gelir unsuru sahibi ticari kazanç elde edenlerdir.

Katılımcıların %43'ü kamuda yolsuzluk ve rüşvet haberlerinin vergi ödeme isteğini azaltın bir unsur olduğunu düşünmektedir. 94 katılımcı ise kamuda yolsuzluk ve rüşvet haberlerinin doğru olduğunu ve mükelleflerin vergi ödeme isteğini zayıflattığını belirtmişlerdir. Tablo 21'ye göre katılımcıların %1,8'i kamuda yolsuzluk ve rüşvet haberlerinin doğru olduğuna inanmadıklarını belirtmiş ve bu sebeple bu haberlerin vergi ödeme isteğini azaltın bir unsur olmadığını düşündüklerini söylemişlerdir.

Tablo 21: Kamuda yolsuzluk ve rüşvet haberleri vergi ödeme isteğini azaltan bir unsur mudur?

	Sıklık	Yüzde
Evet Kesinlikle Katılıyorum	144	43,0
Haberlere İnanmıyorum O Yüzden Azaltan Bir Unsur Değildir	6	1,8
Bu Haberlerin Doğruluğu Bir Kaç Yargı Kararlarında Da Sabittir Ancak Vergi Ödeme İsteğini Azaltmaz	42	12,5
Bu Haberler Doğrudur Ve Mükelleflerin Vergi Ödeme İsteğini Zayıflatır	94	28,1
Kamuda Hiç Yolsuzluk Ve Rüşvet Olmasa Da Mükelleflerin Vergi Ödeme İsteği Her Geçen Gün Azalmaktadır	49	14,6
Total	335	100,0

Tablo 22: Asgari ücretlilerin gelir vergisine tabi olması hakkında ne düşünüyorsunuz?

	Sıklık	Yüzde
Herkes Vergi Ödüyor Onlar Da Vergi Ödemeli	42	12,5
Eğer Asgari Ücretliler Vergi Ödemez İse Onların Ödemediği Vergileri Devlet Diğer Mükelleflere Yansıtacaktır. O Yüzden Asgari Ücretliler de Vergi Ödemeli	23	6,9
Onlar Da Vergi Ödemeli Ancak Daha Düşük Vergilendirilen Farklı Bir Sistem Belirlenebilir	100	29,9
Bir Çok Firma Zaten Çalışanına Asgari Ücretten Fazla Ücret Ödese Bile Kayıtlarda Asgari Ücret Görünüyor. Ancak Bu Şekilde Çalışanların Sayısı Az. Bu Yüzden Gelirleri Zaten Düşük Olan Asgari Ücretlilerden Sosyal Devlet Anlayışı Gereği Vergi Alınmamalı	50	14,9
Asgari Ücretlilerden Vergi Alınmaz İse Ya Da Düşük Vergi Alınır İse İşverenler Yanında Çalıştırdıkları Kişilerin Gelirlerini Hep Asgari Ücret Olarak Gösterirler, Bu İş Suistimal Eden Çok Olur. O Yüzden Vergilendirilmeli	44	13,1
Eşi Çalışmayan ve 4 Çocuklu Bir Asgari Ücretli Zaten Vergi Ödemiyor. Çocuğu 4'ten Az Olan da Daha Düşük Vergi Ödüyor. O Yüzden Mevcut Sistem Korunmalı.	76	22,7
Total	335	100,0

“Asgari ücretlilerin gelir vergisine tabi olması hakkında ne düşünüyorsunuz?” sorusuna cevaben 100 katılımcı asgari ücretlilerin de vergi ödemesi gerektiğini ancak daha düşük vergilendirilen farklı bir sistemin olmasının daha doğru olacağını düşünmektedir. Yine aynı soruya karşılık 76 katılımcı eşi çalışmayan ve 4 çocuklu bir asgari ücretlinin zaten vergi ödemediğini belirtmiş, bu sebeple mevcut sistemin korunmasını istemektedir.

Tablo 23: Vergi ile toplumsal hizmetler arasındaki bağ yeterince güçlü mü? * Vergi kavramı size neyi çağrıştırmaktadır?

		Vergi kavramı size neyi çağrıştırmaktadır?				Total
		Bir Yüktür	Bir Ödevdir	Girişimciliği Engeller	Kamusal Hizmetlerin Finansıdır	
Vergi ile toplumsal hizmetler arasındaki bağ yeterince güçlü mü?	Evet. Çünkü Toplumsal Hizmetler Yeterli	14	13	1	24	52
	Hayır. Çünkü Toplumsal Hizmetler Yetersiz	49	61	31	142	283
Total		63	74	32	166	335

Vergi ile toplumsal hizmetler arasındaki bağı yeterince kuvvetli bulmayan 49 katılımcı aynı zamanda vergiyi yük olarak tanımlamaktadır. Vergi ile toplumsal hizmet arasındaki bağın toplumsal hizmetlerin yeterli olup olmadığına göre değerlendirildiği bilinmektedir. Vergiyi bir ödev olarak göre 61 katılımcı vergi ile toplumsal hizmetler arasındaki bağın toplumsal hizmetlerin yetersiz olduğu görüşünden hareketle güçlü olmadığını düşünmektedir.

Kişilerin gelir düzeyi arttıkça vergi ödeme istediğinin de artacağını katılımcıların %59.4'ü düşünürken %40.6'sı ise kişilerin gelir düzeyi ne olursa olsun vergi ödemede hep bir isteksizlik olduğunu savunmaktadır.

Tablo 24: Kişisel gelir düzeyinin artması ile vergi ödeme istekliliğinin artacağını düşünüyor musunuz?

	Sıklık	Yüzde
Evet. Kişilerin Gelir Düzeyi Yükseldikçe Vergi Ödeme İstekliliği Artar	199	59,4
Hayır. Kişilerin Gelir Düzeyi Ne Olursa Olsun Vergi Ödemede Hep Bir İsteksizlik Vardır	136	40,6
Total	335	100,0

Tablo 25: Eğitim seviyesi ile vergi ödeme istekliliği arasında bir bağ olduğunu düşünüyor musunuz? * Eğitim durumunuz nedir?

		Eğitim durumunuz nedir?					Total
		İlköğretim	Lise	Yüksekokul	Fakülte	Lisansüstü	
Eğitim seviyesi ile vergi ödeme istekliliği arasında bir bağ olduğunu düşünüyor musunuz?	Evet. Eğitim Seviyesi Yüksek Olan Mükellefler Vergi Konusuna Daha Bilinçli Bakmaktadırlar Ve Vergi Ödeme İstekliliği Daha Yüksektir	23	65	22	63	3	176
	Hayır. Eğitim Seviyesi İle Vergi Ödeme İstekliliği Arasında Herhangi Bir İlişki Yoktur	41	59	29	30	0	159
Total		64	124	51	93	3	335

Katılımcıların eğitim durumu ile vergi ödeme istekliliği arasındaki bağ araştırıldığında eğitim durumu lise olan katılımcıların 65'i ile eğitim durumu fakülte olan 63 katılımcı eğitim seviyesi yüksek olan mükelleflerin vergi konusunda daha bilinçli olduğundan vergi ödeme istekliliğinin de daha yüksek olduğunu düşünmektedir. Eğitim durumu lise olan katılımcıların 59'u ise eğitim seviyesi ile vergi ödeme istekliliği arasında herhangi bir bağ olmadığını düşünmektedir.

Sonuç

Anket sonuçlarını genel olarak değerlendirmeye çalışırsak, vergi ödeyicilerinin vergi toplayıcısına güvenmediği net olarak görülmektedir. Kamu harcamalarının gereksiz ve gerçek amaçları dışında yapıldığı, kamu gelirlerini artırmanın en kolay yolunun cebren tahsilatı mümkün olan vergi gelirlerini artırmak olduğu, geliri düşük mükelleflerden kolayca vergi tahsil edilebildiği ancak geliri yüksek mükelleflerden çok ta kolay vergi tahsil edilemediği, vergi cezalarının olması gerektiğinden çok ağır olduğu, verginin şekli ve maddi yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükellef ile bu yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler arasında ayırım yapıldığı ve cezalarla karşılaşan mükelleflere kolaylıklar sağlandığı, hem vergi kanunlarının yazımında hem de bu kanunların uygulanması aşamasında adil ve eşit davranılmadığı, vergi kanunlarının, hukukun temel ilkelerine aykırı düzenlendiği, af, uzlaşma, indirim gibi mekanizmalarla aslında tüm yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükelleflerin cezalandırıldığı yönündeki fikirlerin ağırlıklı olduğu söylenebilir.

Bu bağlamda, vergi cezalarının etkinliğini belirleyen önemli çıkarımları şu şekilde sıralayabiliriz.

- Ekonomik vergi suçlarına karşı düzenlenen parasal ceza hükümlerinin karşılanabilir nitelikte olması önemlidir. Vergi ziyayı ve usulsüzlük cezalarının sebepleri ile illiyet bağına hukuka uygun bir şekilde kurmalı, ölçülülük ilkesi ile açıklanabilir cezalara yer verilmelidir. Ceza miktarlarının yüksekliğinin, kişileri suç işlemekten kendilerini imtina etmesini beklemek pek gerçekçi bir yaklaşım olmayacaktır.

- Vergi cezaları uygulaması her ne kadar kesildiği an itibariyle belirliliğini korusa da uzlaşma, cezalarda indirim gibi idari işlemler; vergi afları gibi yasama faaliyetleriyle bu cezalar uygulanabilir nitelikli kesin ceza olmaktan çıkmaktadır. Cezaların kesin olması ve idare tarafından bundan geri adım atılmaması önemlidir.

- Vergi cezalarında, ceza kesildikten sonra kimi uygulamalarla cezalarda azaltma yolu belirlenecek ise de, bu idarenin takdirine bırakılmamalıdır. Her mükellef için yeknesak uygulamalar düzenlenmelidir.

- Vergi kanunlarında yer alan cezaların artırılabilmesi olanağı idarenin elinden alınmalıdır. Yukarıda zaman zaman açıkladığımız gibi Bakanlar Kurulu'na verilen yetkiler daha çok kısıtlanmalı hatta tamamıyla cezaları artırabilme yetkisi elinden alınmalı, cezalar yasal bir zemine oturtulmalıdır.

- Hürriyeti kısıtlayıcı vergi suç ve cezaları anayasal düzlemde belirlenmeli, ceza hukukunun kabul ettiği temel ilkeler gözden önünde bulundurulmalıdır.

- Vergi ziyai cezası ile usulsüzlük cezalarının vergi inceleme elemanları ya da yoklama memurları tarafından tutulan raporlarla veya tutanaklarla tespit edildiği göz önüne alındığında, vergi kanunlarda belirtilen şekil ve usul kurallarına uyularak doğru beyanname verildiğinin ya da verilmediğinin tespiti ancak denetim mekanizmasının etkin işlemesiyle mümkün olacaktır. Basit usul mükelleflerini göz ardı etsek bile, fiili mükellef sayıları ile bu mükellefleri denetleyecek kamu görevlisi sayısı arasında derin bir uçurumun olduğu görülmektedir. Bu bağlamda, etkin denetimin sağlanabilmesi için elektronik ortamda denetim mekanizmasının daha da yaygınlaştırılması, meslek mensuplarından bu konuda azami faydalanılması, devlete sorumlu bağımsız denetimin işlerlik alanının genişletilmesi gerekmektedir.

Vergi oranlarındaki artan eğilim ya da vergilemede eşitlik, adalet, ödeme gücü ilkesi, kanunilik gibi ilkelerin göz azdı edilmesi mükellefleri vergiye karşı bir tepkiye itecektir. Bu reaksiyon daha çok vergi ödemekten kaçınmak şeklinde kendini gösterse de mevzuat hükümlerinin idare tarafından esnetildiği, vergi cezalarında “af” beklentisinin her zaman beklenti içerisinde tutulduğu, idarenin günü geldiğinde “ne koparırsak kâr” fikriyle hareket edeceği düşüncesi kişileri cezai yaptırımları göze alarak eksik beyan bildirme, zamanında vergisini ödememe yoluna itmektedir.

Vergisel işlemlerde ve vergi tahsilatında etkinliğin sağlanabilmesi için kurallara uymayan mükelleflere ceza kesmek ve bu cezaların tahsilatı için zaman harcamak yerine vergiye gönüllü uyumun amaç edinilmesi gerekmektedir. Mevzuatta sadeliğe gidilerek, karmaşıklığın önüne geçilmesi, bürokratik işlemler ve kırtasiyeciliğin mümkün olduğu kadar azaltılması, kamu harcamaları hususunda devlete olan güvenin yeniden tesis edilmesi bu noktada önemlidir. Bununla birlikte, yine de, mükelleflerde gönüllü uyumun sağlanamadığı noktasında vergi cezalarına başvurmak kaçınılmaz olacaktır.

Kaynakça

- Ahmet Erol, “Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu – I”, Sayı 173, Ankara: Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2007
- Bekir Baykara, “İdari Vergi Suçunun Unsurları”, Sayı 146, Ankara: Yaklaşım Dergisi, Şubat 2005.
- Bumin Doğrusöz, “Vergi Sistemimize Anayasal İrdeleme”, <http://www.muhasibetr.com>
- Bumin Doğrusöz, “Yeni Ceza Kanunu ve Vergi Suçları”, Dünya Gazetesi.
- Coşkun Can Aktan, “Vergi Psikolojisinin temelleri ve Vergi Ahlakı”, <http://www.canaktan.org>
- Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, Ezgi Kitabevi: Bursa, 2003.
- Gülşen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, XII Levha Yayınları: İstanbul: 2008.
- H. Güçlü Çiçek ve Hatice Herek, “Türkiye’de Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği”, Sayı I, Cilt XXXII, İstanbul: Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, 2012.
- H. Hüseyin Bayraklı, *Vergi Ceza Hukuku*, Afyonkarahisar: Külcüoğlu Yayınları, 2006.
- Kayihan İçel ve Süheyl Donay, *Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku*, Genel Kısım, İstanbul: 1987.
- Kayihan İçel, Füsün Sokullu-Akıncı, İzzet Özgenç, Adem Sözüer ve Yener Ünver, *Suç Teorisi*, İstanbul: Beta Basım Yayın, 1999
- Keramettin Tezcan, “Vergi Suç ve Cezalarının Türk Ceza Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, <http://www.muhasibenet.net>
- M. Ali Özyer, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- M. Kâmil Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006.
- Memduh Aslan, *Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara Ekim 2008.
- Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2008.
- Nihal Saban, *Vergi Hukuku (Genel Kısım)*, İstanbul: Der Yayınları, 2003
- Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, 11. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2005.

- Nuri Ok ve Ahmet Gündel, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara: Seçkin Yayınları, 2002.
- Osman Pehlivan, *Vergi Hukuku*, Trabzon: Derya Kitabevi, 2004.
- S. Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2008.
- Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku*, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2012.
- Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989.
- Sururi Aktaş, “Cezalandırmanın Amacı Üzerine”, <http://www.erkincan.edu.tr>
- Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez, *Vergi Hukuku*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007.
- Turgut Candan, *Vergi Suç ve Cezaları*, İstanbul: Süryay Yayıncılık, 2004.
- Uğur Yiğit, *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2004.
- Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, 4. Bası, Ankara: Yetkin Yayınları, 2007.