

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRKİYE’DE VERGİ CEZALARININ VERGİLEMEDE
ETKİNLİĞİ

Sevgi YAŞAR TURAN

Danışman
Prof. Dr. Kâmil TÜĞEN

İZMİR-2017

TEZ ONAY SAYFASI

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Vergi Cezalarının Vergilemede Etkinliği” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

...../10/2017
Sevgi YAŞAR TURAN

ÖZET
Yüksek Lisans Tezi
Türkiye’de Vergi Cezalarının Vergilemede Etkinliği
Sevgi Yaşar Turan

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Fakültesi
Maliye Anabilim Dalı
Mali Hukuk Programı

Günümüz modern devlet anlayışında, devletin üstlenmiş olduğu görevleri yerine getirebilmesi için ihtiyacı olan kamu gelirleri içinde en önemli bölümü vergi gelirleri oluşturmaktadır. Vergi gelirlerinin kamu hizmetlerinin gerektiği ölçüde toplanmasında en etkili araçlardan biri olan vergi cezaları kullanılmaktadır. Ülkemizde vergi suç ve ceza sisteminin oluşturulma amacı, vergi kanunu hükümlerine aykırı fiilleri ve devletin bu fiiller nedeniyle oluşan/oluşması muhtemel vergi kayıplarını önlemektir. Bu nedenle vergi suç ve ceza mevzuatının düzenleniş şekli ve uygulanabilirliği vergilemede etkinliğin arttırılmasında en etkili unsurlardan biri olarak kabul edilmektedir.

Bu çalışmada, ülkemizde Vergi Ceza Hukuku alanında yürürlükte olan kanuni ve idari düzenlemeler ışığında, vergi kabahat/suçunu oluşturan eylemler ile bunlara uygulanacak cezaların vergilemede etkinliği, “Genel Ceza Hukuku”, yargısal kararlar ve bilimsel görüşler çerçevesinde değerlendirilmektedir. Çalışmanın konusundan uzaklaşmadan, Vergi Hukukuna ilişkin bazı konu ve kavramlara da çalışmamızda ana hatlarıyla yer verilmiştir.

Çalışmamızda vergi suç ve ceza kavramları Vergi Usul Kanunu hükümleri ve “Genel Ceza Hukuku” ilkeleri doğrultusunda açıklanarak, vergilemede etkinlik kavramı teorik olarak ele alınmış, vergilemede etkinliği azaltan nedenler ile vergi suç ve cezaları ile ilgili ülke uygulamalarından bahsedilmiş ve Türkiye’de vergi suç ve cezalarının genel bir değerlendirilmesi yapılmıştır. Türkiye’de 2000’li yıllarda vergi gelirlerinin gelişimi analiz edildikten sonra vergi cezalarının etkinliği ile ilgili sorunlar ele alınmış, vergi

cezalarının vergilemede etkinliğin arttırılması yönünde kullanılması için çözüm önerileri geliştirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Suçu, Vergi Cezası, Vergi Geliri, Vergilemede Etkinlik.

ABSTRACT
Master's Thesis
Efficiency Of Tax Penalty in Taxation İn Turkey
Sevgi Yaşar Turan

Dokuz Eylül University
Graduate School of Social Sciences
Department of Public Finance
Fiscal Law Program

In our daily modern government understandings; tax revenues are the most important part of public revenues that the states' needs to complete its' duties. Tax penalties, which are one of the most effective tools for the collection of tax revenues to the extent required by public services, are used. In our country tax crime and penalty system has the aim to; avoid tax losses which concern the terms of tax law. That's why legislation of tax crime and penalty has been last edited and accepted the most effectable issued increase taxation.

This study has been evaluated the frame, General Criminal Law by scientific opinions and judicial decisions which effect taxation its penalties and actions according to tax crime, describes legal and administrative last edited on Tax Criminal Law in our country. Some of topics and concepts that according to Tax Law has been detailed basicly because of not getting so far from the main study.

In our study; describes tax crime and penalty concepts by the provisions on Tax Procedural Law and princeples of General Criminal Law. It also explains; country applicabilities on tax crime and penalty, reasons that reduces the effects on taxation. In this study, has an evolutions which concerns a general analyzing of tax crime and penalty in Turkey. On the other hand, it has another analyzing that the progrecing tax revenues in Turkey in the 2000s and the problems of the effecton on tax penalty. İn this study has the last part that gives solutions proposals on tax penalty that increase their effects on.

Keywords: Tax Crime, Tax Penalty, Tax Revenue, Efficiency of Taxation.

TÜRKİYE’DE VERGİ CEZALARININ VERGİLEMEDE ETKİNLİĞİ

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	vii
KISALTMALAR	xvi
TABLolar LİSTESİ	xviii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ SUÇ VE CEZALARININ TANIMI, ÇEŞİTLERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ

1.1. SUÇ	4
1.1.1. Suç Kavramı	4
1.1.2. Suç Çeşitleri	5
1.1.3. Kabahat ve Suç	5
1.1.4. Kabahat ve Suç Arasındaki Temel Farklılıklar	6
1.2. VERGİ SUÇU	7
1.2.1. Vergi Suçunun Tanımı	7
1.2.2. Vergi Suçunun Unsurları	9
1.2.2.1. Vergi Suçlarında Kanuni (Tipiklik) Unsur	9
1.2.2.2. Vergi Suçlarında Maddi Unsur	10
1.2.2.3. Vergi Suçlarında Manevi Unsur	11
1.2.2.3.1. Kasta Dayalı Olmayan Vergi Suçları	12
1.2.2.3.2. Kasta Dayalı Vergi Suçları	12
1.2.2.4. Hukuka Aykırılık	13
1.2.3. Vergi Suçunun Çeşitleri	13

1.2.4. Vergi Hukuku ile Vergi Ceza Hukuku İlişkisi	15
1.3. VERGİ CEZALARI	16
1.3.1. Ceza Kavramı	16
1.3.2. Vergi Cezasının Tanımı	17
1.3.3. Vergi Cezalarının Çeşitleri	17
1.3.4. Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği	18
1.3.4.1. Vergi Zammı Görüşü	19
1.3.4.2. Tazminat Görüşü	19
1.3.4.3. Ceza Hukuku Anlamında Para Czası Olduğu Görüşü	20
1.3.4.4. İdari Yaptırım (Ceza) Görüşü	20
1.3.5. Adli ve İdari Vergi Cezalarının Karşılaştırılması	20
1.3.6. Vergi Cezalarında Sorumluluk ve Ehliyet	21
1.3.6.1. Gerçek Kişiler Bakımından Ceza Ehliyeti	22
1.3.6.2. Tüzel Kişiler Bakımından Ceza Ehliyeti	22
1.3.6.3. Tüzel Kişiliği Olmayan Topluluklar Bakımından Ceza Ehliyeti	23

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLEMEDE ETKİNLİĞİN SAĞLANMASI

VE BAZI ÜLKE ÖRNEKLERİ

2.1. VERGİLEMEDE ETKİNLİK KAVRAMI	24
2.1.1. Etkinlik, Etkililik ve Verimlilik Kavramları	24
2.1.2. Vergileme ve Vergileme Yetkisi	25
2.1.3. Vergileme İlkeleri	26
2.1.4. Vergileme İlkelerinin Gelişimi	27
2.1.5. Vergileme İlkelerinin Sınıflandırılması	28
2.1.5.1. Adam Smith'in Vergileme İlkeleri	28
2.1.5.1.1. Adalet İlkesi	28
2.1.5.1.2. Kesinlik (Belirlilik) İlkesi	29
2.1.5.1.3. Uygunluk İlkesi	29
2.1.5.1.4. İktisadilik İlkesi	29
2.1.5.2. A. Wagner'ın Vergileme İlkeleri	30
2.1.5.2.1. Mali İlkeler	30

2.1.5.2.2. İktisadi İlkeler	30
2.1.5.2.3. Ahlaki İlkeler	30
2.1.5.2.4. Teknik ve İdari İlkeler	30
2.1.6. Verginin Fonksiyonları	30
2.1.6.1. Mali Fonksiyon	31
2.1.6.2. Ekonomik Fonksiyon	31
2.1.6.3. Sosyal Fonksiyon	31
2.1.7. Vergilemede Etkinlik	32
2.2. VERGİLEMEDE ETKİNLİĞİ AZALTAN FAKTÖRLER	33
2.2.1. Sistemsel Faktörler	34
2.2.1.1. Vergi Adaleti	34
2.2.1.2. Vergi Sisteminin Karmaşıklığı	34
2.2.1.3. Vergi Bürokrasisinin Yavaş İlerlemesi	35
2.2.1.4. Vergi Afları	35
2.2.1.5. Vergi Denetimleri	35
2.2.2. Yönetimsel Faktörler	35
2.2.2.1. Vergi Yönetiminin Yapısı	35
2.2.2.2. Personel Sorunu ve Çalışma Koşulları	36
2.2.2.3. Halkla İlişkilerin Eksikliği	36
2.2.3. Ekonomik Faktörler	36
2.2.3.1. Enflasyon	36
2.2.3.2. Kayıt Dışı Ekonomi	37
2.2.4. Psikolojik ve Sosyal Faktörler	38
2.2.4.1. Vergi Ahlakı ve Vergi Bilinci	38
2.2.4.2. Vergi Ödeme Gücü ve Bireysel Vergi Yüğü	38
2.2.4.3. Mükelleflerin Diğer Mükelleflere Bakış Açısı	39
2.2.4.4. Kültürel Yapı	39
2.2.4.5. Devlete Olan Bağlılık, Siyasi İktidar	40
2.3. VERGİLEMEDE ETKİNLİĞİN SAĞLANMASI	40
2.3.1. Sistemsel Faktörler	40
2.3.1.1. Vergi Adaleti	40
2.3.1.2. Vergi Sisteminin Karmaşıklığı	41

2.3.1.3. Vergi Bürokrasisinin Yavaş İlerlemesi	41
2.3.1.4. Vergi Afları	42
2.3.1.5. Vergi Denetimleri	42
2.3.2. Yönetimsel Faktörler	42
2.3.2.1. Vergi Yönetiminin Yapısı	42
2.3.2.2. Personel Sorunu ve Çalışma Koşulları	43
2.3.2.3. Halkla İlişkilerin Eksikliği	43
2.3.3. Ekonomik Faktörler	44
2.3.3.1. Enflasyon	44
2.3.3.2. Kayıt Dışı Ekonomi	44
2.3.4. Psikolojik ve Sosyal Faktörler	45
2.3.4.1. Vergi Ahlakı ve Vergi Bilinci	45
2.3.4.2. Vergi Ödeme Gücü ve Bireysel Vergi Yüğü	45
2.3.4.3. Mükelleflerin Diğer Mükelleflere Bakış Açısı	45
2.3.4.4. Kültürel Yapı	46
2.3.4.5. Devlete Olan Bağlılık, Siyasi İktidar	46
2.4. VERGİ CEZALARI İLE VERGİLEMEDE ETKİNLİK İLİŞKİSİ	46
2.5. ÜLKE ÖRNEKLERİ	48
2.5.1. ABD	48
2.5.2. Kanada	52
2.5.3. İngiltere	53
2.5.4. Fransa	55
2.5.5. Almanya	58
2.5.6. Diğer Ülke Uygulamaları İle Türkiye’deki Vergi Ceza Sisteminin Karşılaştırılması	60

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ KABAHAHAT VE SUÇLARI İLE VERGİ CEZALARI, VERGİ CEZALARININ VERGİLEMEDE ETKİNLİĞİN ARTTIRILMASI YÖNÜNDE KULLANILMASI

3.1. TÜRKİYE’DE VERGİ KABAHAHAT VE SUÇLARI İLE VERGİ CEZALARI	63
3.1.1. Vergi İdaresi Tarafından Cezalandırılan Kabahatler ve Cezalar	63

3.1.1.1. Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları	64
3.1.1.1.1. Genel Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları	64
3.1.1.1.1.1. Birinci Derece Usulsüzlük Kabahat ve Cezaları	64
3.1.1.1.1.1.1. Vergi Harç ve Beyannamelerinin Zamanında Verilmemesi	65
3.1.1.1.1.1.2. Kanuna Göre Tutulması Zorunlu Defterlerden Herhangi Birinin Tutulmaması	65
3.1.1.1.1.1.3. Defter Kayıtlarının veya Bunlarla İlgili Vesikaların Doğru Bir Vergi İncelemesi Yapılmasına İmkan Vermeyecek Derecede Noksan, Usulsüz veya Karışık Olması	65
3.1.1.1.1.1.4. Çiftçiler Tarafından 245' inci Madde Hükmüne Göre Muhtar ve İhtiyar Heyetlerince Yapılan Davete Süresinde Uyulmaması	66
3.1.1.1.1.1.5. Kanunun Kayıt Nizamına Ait Hükümlerine Uyulmamış Olması	66
3.1.1.1.1.1.6. İşe Başlamanın Zamanında Bildirilmemesi	66
3.1.1.1.1.1.7. Tasdiki Mecburi Defterlerden Herhangi Birinin Tasdik Muamelesinin Yaptırılmamış Olması	66
3.1.1.1.1.1.8. Diğer Ücret Üzerinden Salınan Gelir vergisinde, Tarh Zamanı Geçtiği Halde Verginin Tarh Ettirilmemiş Olması	66
3.1.1.1.1.1.9. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin 342'nci Maddenin İkinci Fıkrasında Belirtilen Süre İçinde Verilmiş Olması	67
3.1.1.1.1.2. İkinci Derece Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları	67
3.1.1.1.1.2.1. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin Sürenin Sonundan Başlayarak	

342'nci Maddenin Birinci Fıkrasında Belirtilen Süre İçinde Verilmiş Olması	67
3.1.1.1.2.2. Ekim ve Sayım Beyanlarının Süresi İçinde veya Kanunda İstenilen Bilgileri İhtiva Edecek Doğru Bir Şekilde Yapılmaması	67
3.1.1.1.2.3. Vergi Kanunlarında Yazılı Bildirimlerin Zamanında Yapılmamış Olması	67
3.1.1.1.2.4. Vergi Karnesinin Süresinin Sonundan İtibaren 15 Gün Geçtiği Halde Alınmamış Olması	68
3.1.1.1.2.5. Tasdiki Mecburi Olan Defterlerden Herhangi Birinin Tasdik Muamelesinin, Süresinin Sonundan Başlayarak Bir Ay İçinde Yapılmış Olması	68
3.1.1.1.2.6. Vergi Beyannameleri, Bildirimler, Evrak ve Vesikaların Kanunen Belli Şekil ve Muhteviyatı ve Ekleri ile Bunlarla İlgili Olarak Yapılan Diğer Düzenlemelere İlişkin Hükümlere Uyulmamış Olması	68
3.1.1.1.2.7. Hesap veya Muamelelerin Doğruluk veya Açıklığını Bozmamak Şartıyla Bazı Evrak ve Vesikaların Bulunmaması veya İbraz Edilmemesi	68
3.1.1.1.2. Genel Usulsüzlük Cezalarının Uygulanması	69
3.1.1.1.3. Genel Usulsüzlük Cezaları ile İlgili Özellikli Durumlar	70
3.1.1.1.3.1. Usulsüzlük Eyleminin Başka Bir Vergi Cezasını da Gerektirmesi	70
3.1.1.1.3.2. Bir Takvim Yılı İçerisinde Aynı Türden Birden Fazla Usulsüzlük Eylemi Yapılması	70
3.1.1.1.3.3. Usulsüzlük Eyleminin Re'sen Takdiri Gerektirmesi	70
3.1.1.2. Özel Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları	71

3.1.1.2.1. Fatura ve Benzeri Evrak Verilmemesi ve Alınmaması ile Diğer Şekil Ve Usul Hükümlerine Uyulmaması	71
3.1.1.2.2. Damga Vergisinde Özel Usulsüzlük	74
3.1.1.2.3. Bilgi Vermekten Çekinenler ile 256, 257 ve Mükerrer 257'nci Madde Hükümlerine Uymayanlar İçin Ceza (mükerrer 355'inci madde Uyarınca Özel Usulsüzlük Cezası Kesilmesini Gerektiren Durumlar)	75
3.1.1.2.3.1. Bilgi Vermekten Çekinme	75
3.1.1.2.3.2. VUK'un 256, 257 ve Mükerrer 257'nci Maddeleri ile Getirilen Yükümlülüklere Uymama	76
3.1.1.2.3.3. VUK'un Mükerrer 355'inci Maddesine Göre Özel Usulsüzlük Cezası Uygulaması	76
3.1.1.3. Vergi Ziyat Kabahati ve Cezası	78
3.1.1.3.1. Vergi Ziyat Kabahatine Sebebiyet Veren Haller	80
3.1.1.3.1.1. Vergilendirme ile İlgili Ödevlerin Zamanında Yerine Getirilmemesi	80
3.1.1.3.1.2. Vergilendirme ile İlgili Ödevlerin Zamanında Ancak Eksik Yerine Getirilmesi	81
3.1.1.3.1.3. Kişisel Durumla İlgili Gerçek Dışı Beyanda Bulunulması	81
3.1.1.3.1.4. Haksız Yere Vergi İadesine Sebebiyet Verilmesi	81
3.1.1.3.1.5. Diğer Haller	82
3.1.2. Ceza Mahkemesi Tarafından Cezalandırılan Vergi Suç ve Cezaları	82
3.1.2.1. Kaçakçılık Suç ve Cezaları	82
3.1.2.1.1. Onsekiz Aydan Üç Yıla Kadar Hapis Cezasını Gerektiren Kaçakçılık Suçları (VUK 359/a bendi)	83
3.1.2.1.2. Üç Yıldan Beş Yıla Kadar Hapis Cezasını Gerektiren Kaçakçılık Suçları (VUK 359/b bendi)	84
3.1.2.1.3. İki Yıldan Beş Yıla Kadar Hapis Cezası Öngörülen Suç (VUK 359/c bendi)	85
3.1.2.2. Kaçakçılık Suçu İle İlgili Özellikli Durumlar	85

3.1.2.2.1. Uzlaşma	85
3.1.2.2.2. Pişmanlık ve Islah	85
3.1.2.2.3. Kaçakçılığa İştirak	86
3.1.2.2.4. Kaçakçılık Suçu ile Vergi Ziyana Neden Olunması	86
3.1.2.2.5. Kaçakçılık Suçu ve İhbarı	87
3.1.2.3. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Cezası	87
3.1.2.4. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezası	88
3.1.3. Cezalarla İlgili Ortak Hükümler	89
3.1.3.1. Uzlaşma	89
3.1.3.2. Yanılma ve Görüş Değişikliği	90
3.1.3.3. Mücbir Sebep	91
3.1.3.4. İndirim	92
3.1.3.5. Pişmanlık ve Islah	92
3.1.3.6. Zamanaşımı	93
3.1.3.7. Ölüm	94
3.1.3.8. Tekerrür	94
3.1.3.9. İçtima (Birleşme)	95
3.1.3.10. Af	96
3.1.3.11. Cezadan Vazgeçme	96
3.1.3.12. Hata Düzeltme	97
3.1.3.13. Terkin	98
3.2. TÜRKİYE’DE 2000’Lİ YILLARDA VERGİ CEZALARINDAKİ GELİŞMELER	98
3.3. TÜRKİYEDE 2000’Lİ YILLARDA VERGİ GELİRLERİNİN GELİŞİMİ	108
3.3.1. Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Gelişimi	109
3.3.1.1. (2008-2016) Dönemi Vergi Gelirlerinin Gelişimi	110
3.4. TÜRKİYE’DE VERGİ CEZALARININ VERGİLEMEDE ETKİNLİĞİ	117
3.4.1. Vergi Cezalarının Vergilemede Etkinliğinin Vergi Gelirleri Açısından Değerlendirilmesi	117
3.4.2. Vergi Cezalarının Vergilemede Etkinliğinin Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi	121

3.4.3. Vergi Cezalarının Vergilemede Etkinliğinin Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi	127
3.5. TÜRKİYE’DE VERGİ CEZALARININ VERGİLEMEDE ETKİNLİĞİN ARTTIRILMASI YÖNÜNDE KULLANILMASINA İLİŞKİN ÖNERİLER	130
SONUÇ	138
KAYNAKÇA	142

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
Ay	Anayasa
AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
BİM	Bölge İdare Mahkemesi
BK	Bakanlar Kurulu
C	Cilt
CD	Ceza Dairesi
CGI	Code General Des İmpots
CMUK	Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu
Dan.	Danıştay
E	Esas Numarası
EDV	Ekonomik Denge Vergisi
EMTV	Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi
F	Fıkra
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	Gayrisafi Yurtiçi Hasıla
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
İİBF	İktisadi İdari Bilimler Fakültesi
K	Karar Numarası
KDV	Katma Değer Vergisi
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KK	Kabahatler Kanunu
NAV	Net Aktif Vergisi
MB	Maliye Bakanlığı
MK	Medeni Kanun
md.	Madde
Mük.	Mükerrer
ÖİV	Özel İşlem Vergisi
ÖKC	Ödeme Kaydedici Cihaz
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi

RG	Resmi Gazete
s.	Sayfa
ss.	Sayfadan Sayfaya
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	Türk Ceza Kanunu
TL	Türk Lirası
YCDGK	Yargıtay Ceza Daireleri Genel Kurulu
Yr.	Yargıtay
VDDGK	Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VM	Vergi Mahkemesi
ViV	Veraset ve İntikal Vergisi
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: 2017 Yılı Genel Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları	s. 69
Tablo 2: Yıllar İtibarıyla Vergi İncelemesi Sonucu Bulunan Matrah Farkları	s.102
Tablo 3: Yıllar itibarıyla Vergi İncelemesi Sonuçları	s.102
Tablo 4: Vergi Dairesi Müdürlerinin İnceleme Sonuçları	s.105
Tablo 5: Yaygın Yoğun Denetim Sonuçları	s.105
Tablo 6: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonucu Vergi Cezaları	s.106
Tablo 7: Merkez Uzlaşma Komisyonu ve Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları	s.107
Tablo 8: Vergi Mahkemesi'nde Açılan Ve Sonuçlanan Vergi Cezası Davaları	s.108
Tablo 9: Vergi Gelirlerinin Bütçe Gelirleri İçindeki Tahakkuku ve Tahsilatı ile Tahsilatın Tahakkuka ve Bütçe Hedefine Oranları	s.118
Tablo 10: Vergi Ceza Gelirlerinin Bütçe Gelirleri İçindeki Tahakkuku, Tahsilatı ile Tahsilatın Tahakkuka ve Bütçe Hedefine Oranları	s.119

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Vergi İnceleme Verileri	s.103
Şekil 2: Vergi Ceza Türlerine Göre Vergi İnceleme Verileri	s.104
Şekil 3: Dolaysız ve Dolaylı Vergi Gelirlerinin Genel Vergi Gelirleri İçindeki Oranları	s.114
Şekil 4: Hedeflenen ve Gerçekleşen Bütçe Vergi Gelirleri	s.115
Şekil 5: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Oranları	s.116
Şekil 6: Vergi Ceza Gelirleri ile Vergi Gelirleri Tahsilatı	s.120

GİRİŞ

Vergi, devletin giderlerini karşılamak için egemenlik hakkından doğan vergileme yetkisini tek taraflı kullanarak bireylerden karşılıksız olarak aldığı ekonomik değerlerdir. Vergiler, kamu harcamalarının finansmanı amacıyla kullanılmaktadır. Ancak vergiler, devlet tarafından sadece gelir elde etmek için değil, gelir dağılımında adalet, kaynak dağılımında etkinlik sağlamak ve tüketim, yatırım ve tasarruf kararlarına etki ederek hedeflenen ekonomik göstergelerin gerçekleşmesine yardımcı olmak gibi pek çok sosyoekonomik amaç için de kullanılmaktadır.

Vergi ilişkisinde vergi alacaklısı olarak devlet, vergi borçlusu olarak birey ve kurumlar bulunmaktadır. Vergi borçlularının yani birey ve kurumların vergi kanunu hükümlerine aykırı eylemleri sonucu vergi kabahat ve suçları ortaya çıkmaktadır. Devlet de vergi alacağını güvence altına almak ve vergi ile ilgili görevlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak için bazı yaptırımlar uygulamaktadır. Bu yaptırımlara vergi cezaları denilmektedir. Vergi cezaları, vergi kanunlarının kabahat/suç saydığı eylemler için öngördüğü yaptırımlardır.

Vergi Hukuku'nun bir alt dalı olan "Vergi Ceza Hukuku", vergi suç ve cezalarını düzenlemektedir. Ancak vergi suç ve cezalarını Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu'ndan bağımsız düşünmek doğru olmaz. Zira, Vergi Usul Hukuku'nun sadece vergi suçlarını değil vergi kabahatlerini de düzenleyen hükümler içerdiği ve vergi suç ve cezaları ile ilgili bazı kanun maddelerinde Türk Ceza Kanunu'na atıf yapıldığı görülmektedir. Vergi kabahat ve suçları ile vergi cezalarına ilişkin hükümler Vergi Usul Kanunu'nda ve başka maddi vergi kanunlarında düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 331'inci maddesinde; "vergi kanunu hükümlerine aykırı hareket edenlere uygulanacak cezalar, "vergi cezaları" ve "diğer cezalar" olmak üzere ikiye ayrılmıştır. "Vergi cezaları" ise, vergi ziyai ve usulsüzlük cezaları olmak üzere iki grupta toplanmıştır." Bu cezalar idare tarafından verilen ve idari yaptırımlar uygulanan cezalardır. İdari cezalar vergi kanunu hükümlerine aykırı olan ve kabahat olarak nitelendirilen davranışlar sonucu meydana gelmektedir ve bunların cezası genellikle para cezası şeklinde olmaktadır. Usulsüzlük cezaları, Vergi Usul Kanunu'nun 352'nci maddesinde; "genel usulsüzlük cezaları olarak kabahat

teşkil eden eylemin ağırlığına göre birinci derece ve ikinci derece usulsüzlük cezaları” olacak şekilde düzenlenmiştir. Yine aynı kanunun 353’üncü ve mükerrer 355’inci maddesi ile özel usulsüzlük cezaları ile ilgili hükümler düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu’nun 331’inci maddesinde yer alan “diğer cezalar” ise; ceza mahkemeleri tarafından adli para cezası ve/veya hürriyeti bağlayıcı ceza şeklindeki yaptırımların uygulandığı cezalardır. Bunlar; “kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükellefin özel işlerini yapma” şeklinde düzenlenmiştir.

Vergilemede etkinlik, mali, ekonomik veya idari etkinliğin sağlanması şeklinde olabilir. Çalışmada vergilemede etkinlik daha çok mali etkinlik kavramı çerçevesinde değerlendirilmiştir. Bir ülkede mevcut vergi kapasitesinin etkin bir şekilde kullanılması sonucunda en yüksek vergi geliri elde edilebilir. Bunun için de kişilerin vergi kanunu hükümlerine uymaları ve yükümlülüklerini zamanında ve doğru bir şekilde yerine getirmeleri gerekmektedir.

Kişilerin, vergi kanunlarına aykırı hareket etmeksizin vergi yükümlülüğünün tamamından ya da bir kısmından kurtulması vergiden kaçınma olarak adlandırılmaktadır. Vergiden kaçınma sonucunda hazine vergi kaybına uğramaktadır. Vergi kaçakçılığı ise, vergi ile ilgili yükümlülüklerin yasadışı yollarla kısmen ya da tamamen yerine getirilmemesidir. Kişilerin hem vergiden kaçınma hem de vergi kaçakçılığı nedeniyle vergi ödememeleri vergi gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır. Bunun sonucunda da vergilemede etkinlik sağlanamamaktadır. Bir ülke vergi sisteminde vergilemede etkinliğe etki eden sistemsel, yönetsel, ekonomik, siyasi ve sosyal pek çok faktör bulunmaktadır. Vergilemede etkinliğin sağlanabilmesi için, vergilemede etkinliği azaltan faktörlerin tespit edilmesi gerekmekte olup tespit edilen bu faktörlerin vergilemede etkinliğin artırılması yönünde kullanımı sağlanmalıdır. Vergi suç ve ceza sistemi de vergilemede etkinliği azaltan faktörlerden biri olan sistemsel faktörler arasında değerlendirildiğinde, vergi suç ve cezaları ile ilgili olarak yapılacak kanuni düzenlemelerden ziyade, caydırıcı ve uygulanması mümkün bir vergi suç ve ceza sistemi ile etkin bir vergi denetim mekanizmasının tesisi vergi kayıp ve kaçaklarını engelleyerek hiç kuşkusuz vergilemede etkinliğin sağlanmasına olumlu yönde katkı yapacaktır.

Tezimizin konusu, ülkemizde uygulanmakta olan vergi cezalarının vergileme üzerindeki etkinliğinin değerlendirilmesi olduğundan, çalışmada ülkemizde

vergiciliğin anayasası olma özelliğine sahip olan Vergi Usul Kanunu'nun konuyla ilgili düzenlemeleri esas alınmış, ceza hukukunun temel ilkeleri, mahkeme kararları ve öğretiden yararlanılmıştır. Çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, vergi suç ve cezalarının tanımı, çeşitleri ve hukuki niteliğine yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, vergilemede etkinliğin sağlanması etkinliği azaltan faktörler açısından değerlendirilmiş ve bazı ülkelerdeki vergi suç ve ceza uygulamalarından bahsedilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, Türkiye'de vergi kabahatleri ve suçları ile vergi cezaları, 2000'li yıllarda Türkiye'de vergi cezaları ile vergi gelirlerinin gelişimi, Türkiye'de vergi cezalarının etkinliği ile ilgili sorunlar incelenmiş ve Türkiye'de vergi cezalarının vergilemede etkinliğin artırılması yönünde kullanılması ilişkin çözüm önerileri ortaya konulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ SUÇ VE CEZALARININ TANIMI, ÇEŞİTLERİ

VE HUKUKİ NİTELİĞİ

Vergilendirme sürecinde vergi mükellefleri için çeşitli yükümlülükler bulunmaktadır. İşte bu yükümlülükler aykırı davranışlar vergi kabahat ve suçlarını, bunlara uygulanan müeyyideler ise vergi cezalarını oluşturmaktadır.

1.1. SUÇ

Suç, ceza hukukunca yasaklanan fiilleri ifade eden bir kavramdır. Suç tüm bireyleri dolayısıyla da toplumu ilgilendiren bir olgudur.

1.1.1. Suç Kavramı

Uyumlu bir toplumsal yaşamı hayata geçirmek için gereken kurallara aykırı davranışa “suç”, bu şekilde davranışta bulunan kişilere “suçlu”, suçlunun karşı karşıya kaldığı yaptırıma ise “ceza” adı verilir.¹

Suç kavramı, hukuken yasaklanan veya cezalandırılan davranışları veya fiilleri ifade etmek için kullanılmaktadır. Suç, hukuki bir değer ihlalidir. Suç kelimesinin kökü Türkçe olup, “sapma”, “yönünden kayma”, “hata”, “günah”, anlamlarına gelmektedir. Hegel, suç kavramı için “hakkın inkarıdır.” demiştir. Suç, sorumlu kişiler tarafından olumlu veya olumsuz bir eylemle meydana getirilen, ceza tehdidi taşıyan bir kanundaki tanıma uygun ve hukuka uygun olmayan fiillerdir.²

Suç, bir başka açıdan, kanunun ceza tehdidi ile yasaklamış olduğu fiillerdir. Pozitif hukuka göre suç, kanunun cezalandırdığı fiilleri ifade etmek için kullanılır.³ Buna göre suç, cezai yaptırım ile korunan ilkelere, “normlara” uymama şeklinde tanımlamak mümkündür.⁴ Suçu, hukuk kurallarının toplum için tehlikeli ve zararlı gördüğü eylemleri cezai yaptırımlara bağlaması şeklinde de tanımlamak mümkündür.

¹ Şükrü Kızılot, Metin Taş, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Güncellenmiş 5.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Ocak 2013, s.111.

² Birol Kovancılar, Özer Demirdizen, “Türk Vergi Suç ve Ceza Sistemine İlişkin Algılamalar (Manisa İli Örneği)”, Vergi Dünyası Dergisi, Eylül 2010, Sayı:349, Yıl:30, s. 139.

³ Kızılot, Taş, s.111.

⁴ Sadık Kırbaş, Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 19. Baskı, Siyasal Yayınevi, Ankara, 2012, s. 165.

1.1.2. Suç Çeşitleri

Suçun oluşması için suça konu fiilde suçun genel ve özel unsurlarının bulunması gerekmektedir. Suçlar, değişik kriterlere göre farklı ayrımlara tabi tutulmaktadır. Örneğin, hareketin şekline göre serbest hareketli, bağlı hareketli, icrai hareketli, ihmali suç; hareketin sayısına göre tek hareketli, çok hareketli, seçimlik hareketli suç; hareketin süresine göre kesintisiz ve kesik kesik suç; hareketin neticeye bitişik olup olmamasına göre maddi ve şekli suç; kusurun bulunup bulunmamasına göre kasıtlı ve taksirli suç; sonucun zarar mı tehlike mi olduğuna göre; zarar ve tehlike suçu gibi.

Hukuka aykırı fiiller aracılığı ile yapılan hukuk düzeni ihlalleri hafif nitelikte olabileceği gibi ağır da olabilmektedir. Hukuk düzenini ihlal eden eylemlerden; hafif sayılanları kabahat, ağır sayılanları suç olarak nitelendirdiğimizde; suç ve kabahat arasındaki farkın bir nitelik farkından ziyade, bir ağırlık farkı olduğu görülmektedir.⁵

Türk Ceza Kanunu (TCK)'nda suçun tanımı yapılmamış olmasına rağmen suç sayılan fiiller açık bir şekilde gösterilmiş, kabahatleri suç olmaktan ve ceza kanunlarının kapsamı dışına çıkarma eğiliminin bir sonucu olarak da özel kanunlarda bazı fiillerin karşılığında idari yaptırımlar öngörülmüş olup bu fiiller, “idari suçlar” olarak tanımlanmıştır.⁶

1.1.3. Kabahat ve Suç

Hangi konuların suç hangilerinin kabahat olarak nitelendirildiği konusunda net bir ölçüt olmadığı gibi bu tamamen yasa koyucunun suç/kabahat politikasına göre şekillenmektedir.⁷ Hukuk düzenini ihlal edici eylemlerden ağır sayılan ihlaller “suç” olarak, hafif sayılan ihlaller ise “kabahat” olarak nitelendirilmiştir.⁸

Vergi Ceza Hukuku'nda vergi kabahatleri açısından korunan hukuki yarar hazine kaybının önlenmesi iken, vergi suçları itibariyle korunan hukuki yarar kamu

⁵ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, Vergi Hukuku(Genel Hükümler), 5. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2014, s. 223.

⁶ Zülal Sönmez, “5326 Sayılı Kabahatler Kanunu”, Gümrük Dünyası Dergisi, Sayı:45, <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/45.3.html> , (17.01.2015).

⁷ Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 34. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, Ekim 2014, s. 95.

⁸ Abdurrahman Akdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Kasım 2014, s. 132.

düzeninin korunması olup her ikisiyle de ulaşılmak istenen nihai amaç vergi kanunlarının gereği gibi uygulanmasını sağlamaktır.⁹

Vergi kanunlarına aykırı eylemlerin hepsi daha önceden vergi suçu olarak değerlendirilmekteyken yeni TCK ile kabahatler, ceza kanunu dışına çıkarılmış ve kabahatler Kabahatler Kanunu (KK) ile düzenlenmiştir. Bu kanunun 3/b maddesine göre; idari para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller kabahat olarak değerlendirilmiştir. Bu nedenle idari para cezası gerektiren vergi kanunlarına aykırı eylemlerin kabahat olarak sayılması gerekmektedir.¹⁰

KK'nın 15'inci maddesinde; bir fiilin hem suç hem kabahat oluşturması halinde suçtan dolayı ceza verileceği, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat nedeniyle ceza verileceği hükme bağlanmıştır. Yeni TCK'dan önce suçun bir türü olan kabahatlerin sözlükteki karşılığı çirkin hareket, uygunsuz iş, kusur¹¹ olarak geçmektedir. Kabahat kavramı, hukuki açıdan toplum düzeni, genel sağlık ve ahlakı, çevreyi ve ekonomik düzeni bozmanın önüne geçmek amacıyla cezalandırılan fiilleri anlatmak için kullanılmaktadır.

Vergi kabahatlerini, vergi geliri kaybına yol açan ve/veya vergi sisteminin işleyişini aksatan ve kanun koyucuya göre ağır olmayan hukuka aykırılıklar olarak ortaya koymak mümkündür.¹² Suçlar da ise, gelir kaybından ziyade kamusal düzene karşı aykırılıklar söz konusu olmaktadır.

1.1.4. Kabahat ve Suç Arasındaki Temel Farklılıklar

Kabahat ve suç arasındaki temel farklılıklar şöyle sıralanabilir:

-Kabahatler, vergisel idari düzeni; suçlar ise, kamu düzenini korumayı ve sağlamayı amaç edinmiştir.

-Kabahatler, kanunda özel bir düzenleme yok ise hem kasıt hem taksirle işlenebilmekte ve cezaları vergi idaresince verilmektedir. Suçlar için ise, genel kural kasıt unsurunun aranması olup suçların cezası mahkemelerce verilmektedir.

⁹ Şenyüz ve diğerleri, s. 225

¹⁰ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, Vergi Usul Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Bası, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, Eylül 2012, ss. 262-263.

¹¹ Fatih Selami Mahmutoğlu, "Suç-Kabahat Ayrımı-İdari Ceza Hukuku'nun Temelleri", <http://www.fsmahmutoğlu.av.tr/e347388642006e588cfc697...>, (17.01.2015), s. 2.

¹² Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları, 7. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, Kasım 2013, s. 4.

-Kabahatlerde verilen ceza idari işlem niteliğinde olup suçlarda verilen ceza yargısal karar niteliğinde olmaktadır. Bu nedenledir ki kabahatler karşı idari yargıda, suçlara karşı adli yargıda dava açılabilir. Ayrıca kabahatlere uygulanan idari yaptırımların kişinin adli siciline işlenmesi söz konusu değilken, suçlar için adli makamların verdiği cezalar kişinin adli siciline işlenmektedir.

-Kabahatlerin tespiti idari usullerle yapılırken suçların tespiti adli usullerle yapılır.

-Kabahatlerde ceza gerçek ve tüzel kişilere verilebilir ve kişiselleştirilemez. Suçlarda ise ceza gerçek kişilere verilir ve kişiselleştirilir.¹³

-Suçlara teşebbüs söz konusu olurken kabahatler çoğu zaman teşebbüse müsait değildir. Kural olarak kabahate teşebbüs cezalandırılmaz.(KK md. 13)

-Kabahatlere ilişkin zamanaşımı süreleri suçlara nazaran daha kısadır.

-Suçlar için hapis cezası ve adli para cezası uygulanır. Kabahatler için idari tedbirler, (Vergi Usul Kanunu (VUK)’nda kabahatlere para cezası müeyyidesi uygulanırken Vergi Hukuku dışına çıkıldığında kabahatlere para cezası dışında başka müeyyidelerin uygulandığı görülmektedir. Örneğin, Trafik Kanunu’nda öngörülen sürücünün ehliyetine el koyma ve çeşitli kanunlarda öngörülen disiplin cezaları.) ve idari para cezası uygulanır.¹⁴

1.2. VERGİ SUÇU

Vergi suçlarının amacı, vergi mükellef/sorumlularının vergi kanunlarına uygun hareket etmelerini sağlamaktır.

1.2.1. Vergi Suçunun Tanımı

Vergi suçunun tanımı VUK’da yer almamakla birlikte vergi suçu kavramı; “yasalarla ödevli bulunan vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu tarafından ya da vergilendirme işlemlerindeki görevliler tarafından vergi kanunlarında gösterilen maddi ve biçimsel yükümlülüklerle aykırı olarak işlenen fiiller” olarak

¹³ Şenyüz ve diğerleri, s. 224.

¹⁴ Bilici, ss. 95-96.

tanımlanabilir.¹⁵ Vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardır.¹⁶ Eski bir idari metinde ise, vergi suçunun; “vergi kanunlarının koyduğu görev ve ödev hükümlerine, yükümlüler ve sorumlular tarafından cezayı gerektirecek şekilde aykırı hareket edilmesi” olduğu belirtilmiştir.¹⁷

Vergi suçu kavramı; vergi mükellef ve sorumlularıyla bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin kanunda tipi gösterilen davranış biçimiyle vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmeleri, şeklinde tanımlanabilir.¹⁸ Bu tanımın, vergi ziyat hariç, her türde vergi suçu/kabahati için yapılabilecek bir tanım olduğu söylenebilir.

Genel olarak vergi suçu ve kabahati, VUK ile diğer vergi kanunlarında belirtilen görev ve ödev hükümlerine, vergi mükellefleri, vergi sorumluları ve diğer bazı kimselerin, cezayı gerektirecek bir şekilde aykırı hareket etmesidir.¹⁹ Kırbaş, “bazı fiillerle kanunda yer alan biçimsel düzenlemelere ters düşülürken bazı fiillerin de kamu düzenini bozucu etkiler yaptığı ve farklı nitelik ve sonuçları olan bu vergi kanunlarına aykırı fiillerin hepsine birden geniş anlamda vergi suçu denildiğini, dar anlamda vergi suçu denilince de sadece vergi kaybına yol açan suçların anlaşılması gerektiğini” belirtmiştir.²⁰

Mutluer’e göre vergi suçu kavramı, vergi kaybına neden olma ile vergi kanunlarının öngördüğü şekilsel kurallara uymama ve gerçek sahtekarlığı da içine alan bir kavram olup dar anlamda vergi suçu ile de sadece vergi kaybına neden olan vergi suçları ifade edilmektedir.²¹

Vergi Ceza Hukuku’nun suç kabul ettiği fiiller topluca gözden geçirildiğinde, Ceza Hukuku öğretisinde yapılan bölümlemelere paralel olarak, bunlardan bir

¹⁵ Mehmet Altundiş, “Vergi Usul Kanununda Yer Alan Vergi Suç ve Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu’nun Bu Suçlara Etkisi”, Ankara Barosu Dergisi, Yıl:65, Sayı: 1, 2007, <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2007../12.pdf>, (28.11.2014), s.168.

¹⁶ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 21. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara, Temmuz 2012, s. 209.

¹⁷ Mustafa Gülseven, “Vergi Suçunun Unsurları”, Yeminli Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği Ankara Şube Bülteni, Mart/Nisan 2001 Sayısı, https://www.alomaliye.com/vergi_sucunun_unsurlari.htm, (25.11.2014).

¹⁸ Turgut Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, Güncelleştirilmiş 3.Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Mayıs 2010, s. 57.

¹⁹ Tosuner-Arık, s. 261.

²⁰ Kırbaş, s. 166.

²¹ Mutluer, s. 160.

kısımının zarar suçu diğerlerinin ise tehlike suçu niteliği taşıdığı görülebilir.²² Zarar suçlarında hazine, vergi kaybı şeklinde bir zarara uğradığı için korunmakta iken tehlike suçlarında; hazine ileride karşılaşılabileceği bir zarara ya da vergi kaybı olasılığına karşı korunmaktadır.

1.2.2. Vergi Suçunun Unsurları

Cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları tam olarak oluşmadan suçlunun cezalandırılmayacağı, varsayımlara dayalı ve kıyas yoluyla ceza verilemeyeceği Ceza Hukukunun temel ilkelerindendir.²³

Suçun varlığından bahsedilebilmesi için, suçun tüm unsurları ile birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Vergi suçunun unsurları, bir fiilin suç sayılması için gerekli olan unsurlardır. Bu unsurlar; “kanuni (tipiklik) unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsuru” dur. Bu unsurların biri eksik olursa veya gerçekleşmezse kabahat/suç oluşmaz.

1.2.2.1. Vergi Suçlarında Kanuni (Tipiklik) Unsur

Tipiklik unsuru, Anayasamızın 38’inci maddesinde hüküm altına alınan “kanunsuz suç olmaz” ilkesi ile ilgili bir kavram olup bir fiilin kabahat veya suç olarak nitelendirilebilmesi için öncelikle yapılan hareketin kanunda kabahat veya suç olarak gösterilmesini ve kanunda yer alan tanıma uygun olmasını ifade eder.²⁴ Başka bir deyişle, bir fiile suç denilebilmesi için kanunda açık bir şekilde düzenlenmiş olması ve bu fiilin karşılığında bir ceza konulmuş olması yani kanundaki tipine uygun olması gerekmektedir.

Kanunda bazen suçun oluşumu için, tarife uygun bir fiilin varlığı yeterli sayılırken bazen de bu fiilin yapılması dışında başka bir sonucun da oluşması gerekmektedir. Birinci grup suçlara “şekli suç (harekete bitişik suçlar)” denilmekte ve VUK’da yer alan usulsüzlük ve özel usulsüzlük suçları bu gruba girmektedir.

²² Öncel ve diğerleri, s. 209.

²³Keramettin Tezcan, “Vergi Suç ve Cezalarının TCK Çerçevesinde Değerlendirilmesi”,[http://www.muhasabenet.net/makale_doc%20dr%20keramettin%20tezcan_ver,\(22.12.201\), s.8](http://www.muhasabenet.net/makale_doc%20dr%20keramettin%20tezcan_ver,(22.12.201), s.8).

²⁴ Şenyüz, s. 12.

İkinci grupta suçlar “sonucu hareketten ayrı suçlar” denilmekte ve yine VUK’da yer alan kaçakçılık suçları bu grupta değerlendirilmektedir. Bu suçlarda kanunun yasakladığı fiilin yapılmasının yanında kanunda gösterilen sonucun yani vergi kaybının da ortaya çıkması gerekmektedir.

1.2.2.2. Vergi Suçlarında Maddi Unsur

Bir suçun varlığından bahsedilebilmesi için ortada bir fiil olması gerekmekte olup bu fiil kanunun yapılmasını yasak ettiği bir hareketi yapma biçiminde olabildiği gibi, kanunun yapılmasını zorunlu kıldığı bir hareketi yapmama biçiminde de olabilir.²⁵ Bu şarta suçun maddi unsuru denir. Yani bir fiilin suç olarak nitelendirilebilmesi için, o fiil ile hukuk düzeni ihlali edilmiş olmalı ya da hukuk düzeninin ihlal edilme tehlikesi bulunmalıdır.

Vergi suçunun maddi unsurunun gerçekleşmiş sayılabilmesi için, hükmü ihlal edilen kanunun bir vergi kanunu olması gerekmektedir. Vergi kanunu ile VUK ve bu kanunun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunları ifade edilmektedir.

Suçun maddi unsurunu iki bölümde ele alabiliriz: hareket ve sonuç unsuru. Hareket kabahat veya suçun dinamik yönünü gösterir, hareket yoksa kabahat veya suç da yoktur.²⁶ Hareket ile kastedilen, vergi mükellefleri/ sorumluları veya bunlarla hukuki ilişki içerisinde bulunan üçüncü kişilerin olumlu ya da olumsuz hareketlerdir. Bu hareketler; VUK’un anılan kişiler için getirmiş olduğu yapma, yapmama, bildirme, verme, alma gibi yükümlülöklere aykırı davranılmasıdır. Bir eylemin suç olarak nitelendirilip cezalandırılabilmesi için, kişilerin kanunda tipleri gösterilen bu eylemlerden birini yapmış olması gerekmektedir.

Burada sözü edilen sonuç unsurundan amaç ise, hukuki sonuçlar bakımından önem taşıyan ve hareket tarafından ortaya çıkartılan ya da engel olmak yoluyla oluşturulan değişikliklerdir.²⁷ Diğer taraftan hareket ve sonuç unsuru arasında bir illiyet bağı yani nedensellik bağı olması gerekmektedir. Yani hukuk düzeninde oluşan sonucun kişinin yapma/yapmama şeklindeki bir hareketi ile oluşması gerekmektedir.

²⁵ Mutluer, s.160.

²⁶ Şenyüz, s.12.

²⁷ Mutluer, s.160.

Kanunda tipi gösterilen eylemlerin bir kısmının vergi suçu oluşturabilmesi için, vergi ziyaına (kaybına) neden olması gerekmekte iken diğer kısmı herhangi bir sonuç doğurup doğurmadığına bakılmaksızın vergi suçu sayılmaktadır. Vergi ziyaı suçunu oluşturan eylemler birincisine, usulsüzlük suçlarını oluşturan eylemler ise ikincisine örnek gösterilebilir.

Hareketin sayısı da suçun oluşmasında etkili olabilmektedir. Mesela “tek hareketli suçlar” da suçun oluşması için sonucun tek bir hareketle meydana gelmesi gerekmektedir. Örnek olarak, hakaret suçu verilebilir. “birden fazla hareketli suçlar” da kanunda suçun oluşumu için birden fazla hareketin yapılmasının gerektiği belirtilir. Örneğin, özel evrakta sahtecilik suçu. Özel bir evrakın olması yanında bir de bu evrakın başkası tarafından bilerek kullanılması gerekmektedir. “Seçimlik hareketli suçlar”da ise, kanunda belli bir suçun oluşumu için gösterilen birden fazla hareketten birinin yapılması halinde suç oluşmaktadır. Örneğin, VUK’un 344’üncü maddede yer alan kaçakçılık suçu için aynı maddede belirtilen hareketlerinden birinin yapılması gerekmektedir.

Kanunun yasaklamış olduğu bir hareketi yapma şeklindeki suçlar “icrai suçlar”dır. Kanunun emrettiği bir hareketi yapmama şeklindeki suçlar ise “ihmalî suçlar”dır. VUK’da yer alan usulsüzlük ve özel usulsüzlük suçlarının çoğu ‘ihmalî suçlar’dır. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma suçları ise “icrai suçlar”dır. Hareketin yapılmasına rağmen sonucun gerçekleşip gerçekleşmemesine göre suçlar “tamamlanmış suç” ve “teşebbüs halinde kalmış suç” olarak ayrıma tabi tutulmaktadır. Hareket yapılmış ve sonuç gerçekleşmişse “tamamlanmış suç”; hareketin yapılmış olmasına rağmen sonuç gerçekleşmemişse “teşebbüs halinde kalmış suç” söz konusu olmaktadır.

1.2.2.3. Vergi Suçlarında Manevi Unsur

Her fiilin bir faili olduğundan faile ceza verebilmek için, işlediği fiili kendisine yüklemek, yani onun hesabına bir kusur kaydedebilmek olanağının var olması gerekir.²⁸ Bu unsur, suçun manevi unsurudur.

²⁸ Mutluer, s. 161.

Vergi suçunun manevi unsuru, vergi suçunun faillerinin vergi kanunu hükümlerine aykırı davranışlarının, kusurlu iradeleri sonucunda gerçekleşmesini ifade etmektedir. Eylem sahibinin kusurlu iradesi, kasıt ve taksir şeklinde ortaya çıkabilir: “Kasıt, kanunun suç saydığı eylemi, sonuçlarını bilerek ve isteyerek yapmak demektir. Taksir ise, istenerek yapılan bir eylemden istenmeyen kanuna aykırı sonucun doğmasıdır.”²⁹

VUK’ da iki ayrı suç türü yer almaktadır: Bunlardan ilkinde, suçun oluşması için kanuna aykırı eylemin gerçekleşmiş olması yeterlidir. Eylem sahibinin kusurlu iradesinin bulunup bulunmadığı suçun oluşumuna etki etmez. Bu suçlar genel ve özel usulsüzlük suçlarıdır. İkinci tip vergi suçlarında ise, maddi unsurun yanında mutlaka manevi unsur da gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Bu suçları; kasta dayalı suçlar ve kasta dayalı olmayan suçlar şeklinde sınıflandırmak mümkündür.

1.2.2.3.1. Kasta Dayalı Olmayan Vergi Suçları

Bu tip vergi suçlarında vergi mükellefi/sorumlusu kusurlu iradesi ile kanuna aykırı bir eylemle vergi ziyana neden olmasına rağmen, failin bilerek ve isteyerek yapmış olduğu bu eyleminde illaki vergi ziyana neden olmak amacı ile hareket etmiş olması gerekmez. Bu suçlarda, kanuna aykırı eylemin yarattığı sonuç, vergi ziyadır ve failin kusurlu iradesi ile gerçekleşmiştir. Bu vergi suçlarına ceza verilebilmesinin tek şartı, eylemin ve bu eylem sonucu oluşan vergi ziyayının usulüne uygun bir şekilde tespitidir. Vergi ziyayı suçu, bu tür bir suçtur.

1.2.2.3.2. Kasta Dayalı Vergi Suçları

Kasta dayalı vergi suçlarında, vergi mükellefi/sorumlusu vergi kaçırmak gayesiyle kanuna aykırı eylemde bulunmaktadır. Vergi suçunun faili, bilerek ve isteyerek vergi ziyana neden olmaktadır. Örnek olarak VUK’un 359’uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçu ve 344/3’üncü maddesinde düzenlenen vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren eylemler verilebilir. Kasıt olmadan, bu eylemlerin suç oluşturması ve cezalandırılması mümkün değildir.

²⁹ Candan, s. 69.

1.2.2.4. Hukuka Aykırılık

Hukuka aykırılık unsuru, kanuni tipe uygun fiilin, aynı zamanda hukuka da (genel hukuk düzeni) aykırı bulunmasıdır, şeklinde tanımlanabilir. Hukuka uygunluk sebeplerinin varlığı fiili hukuka aykırı olmaktan çıkartır ve onu hukuken meşru bir fiil haline getirir.³⁰ Hukuka uygunluk sebepleri ile kusurluluğu ortadan kaldıran ve azaltan sebepleri farklı durumları ifade eder. Hukuka uygunluk sebeplerinin varlığı halinde fiilin baştan itibaren hukuka aykırılığına engel olurken kusurluluğu ortadan kaldıran ve azaltan sebeplerin varlığı halinde, failin cezasız kalmasına veya cezanın indirilmesine yol açarlar.³¹

VUK'un 371'inci maddesinde yer alan pişmanlık ve ıslah müessesesi, VUK'da düzenlenen hukuka uygunluk sebeplerine; meşru savunma³² ve mağdurun rızası³³ TCK'da düzenlenen hukuka uygunluk sebeplerine örnek verilebilir.

1.2.3. Vergi Suçunun Çeşitleri

Tosuner ve Arıkan vergi kanunlarına aykırı eylemleri; “vergi kabahatleri ve vergi suçları” olmak üzere iki ana grupta incelemişlerdir. Vergi kabahatlerinin vergi idaresi tarafından tespit edilerek para cezası ile cezalandırıldığını; vergi suçlarının ise, yargı organları tarafından hüküm altına alınarak hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırıldığını belirtmişlerdir.³⁴

Mutluer, vergi suçlarını; “idari vergi suçları ve kamusal vergi suçları” olarak iki bölümde incelemiştir. İdari vergi suçlarının daha çok vergi kaybına neden olduğunu; kamusal vergi suçlarının ise, kamu düzenini bozan suçlar olduğunu ve bu suçlara Ceza Hukuku ilkelerinin uygulandığını belirtmektedir.³⁵

Candan'a göre vergi suçlarını iki grupta toplamak mümkündür; “birinci grup ceza kesme yetkisi vergi idaresine ait olan vergi suçları; ikinci grup ise, cezalandırma yetkisi ceza mahkemelerine ait olan vergi suçları”dır. Birinci grupta yer alan vergi suçları;” vergi ziyana sebebiyet verilmesi hali ile genel ve özel usulsüzlük suçları”dır. İkinci grupta yer alan vergi suçlarında ise, suçun faili, VUK'un 367'nci

³⁰ Şenyüz, ss. 20-21.

³¹ Şenyüz, s. 22.

³² 5237 Sayılı TCK'nın 25'inci maddesinde düzenlenmiştir.

³³ 5237 Sayılı TCK'nın 26'ıncı maddesinde düzenlenmiştir.

³⁴ Tosuner-Arıkan, s. 263.

³⁵ Mutluer, s. 161.

maddesinde öngörülen usule uygun olarak açılacak davada, Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu (CMUK) hükümlerine göre, yine bu mahkemelerce hükmolunan ceza ile cezalandırılmaktadır.³⁶ Vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve mükellefin özel işlerini yapma suçu ile iştirak suçları bu kapsamda değerlendirilmektedir.³⁷

Öncel, Kumrulu ve Çağan vergi suç ve cezalarını; “mali nitelikli suç ve cezalar” ve “ceza hukuku anlamında suç ve cezalar” olmak üzere iki temel grupta incelemiştir. Mali nitelikli suç ve cezaları; “vergi ziyai suçu ve cezası ile usulsüzlük suçu ve cezası” olmak üzere iki alt başlıkta incelemiştir. Ceza Hukuku anlamında suç ve cezaları ise; “kaçakçılık suç ve cezaları, vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve yükümlülerin özel işlerini yapma suçu” olmak üzere üç ana başlık altında incelemiştir.³⁸

Bilici ise vergi suçlarını; “vergi kabahatleri ve vergi suçları” olmak üzere iki ana gruba ayırmış ve vergi kabahatlerini kendi içinde; “vergi ziyai ve usulsüzlük” olmak üzere iki alt bölümde sınıflandırdıktan sonra usulsüzlüğü de kendi içinde; “genel ve özel usulsüzlük” olarak sınıflandırmıştır. Genel usulsüzlük cezalarını; “birinci derece usulsüzlük ve ikinci derece usulsüzlük” olmak üzere iki gruba ayırmış ve Ceza mahkemesi tarafından cezalandırılan suçları da kendi içinde; “kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma suçu” olmak üzere üç başlık halinde incelemiştir.³⁹

Kızılot ve Taş ise vergi cezalarını; “idari ve adli vergi suçları” şeklinde iki gruba ayırmışlardır. İdari vergi suçlarını; “vergi ziyai suçu ve usulsüzlük suçu” olmak üzere iki temel kategoriye ayırmışlar; usulsüzlük suçlarını ise; “genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük” olmak üzere iki alt gruba ayırmışlardır. Adli vergi suçlarını; “kaçakçılık suçu vergi mahremiyetinin ihlali suçu, mükellefin özel işlerini yapma suçu, haysiyet ve şerefte tecavüz suçu ve ekim sayım beyanlarını denetlememe suçu” olmak üzere beş alt gruba ayırmışlardır.⁴⁰

Şenyüz, “vergi kabahatleri ve vergi suçları” olmak üzere ikili bir ayrıma giderek vergi kabahatlerini; “vergi ziyai kabahati ve usulsüzlük kabahati” olmak

³⁶ Candan, s. 80.

³⁷ Candan, s. 54.

³⁸ Öncel ve diğerleri, s.210.

³⁹ Bilici, s. 97.

⁴⁰ Kızılot-Taş, ss.114-115.

üzere iki ana kategoriye ayırmıştır. Usulsüzlük kabahatlerini de kanuni düzenlemeyle paralel olacak şekilde; “genel usulsüzlük kabahatleri ve özel usulsüzlük kabahatleri” olarak iki grupta incelemiştir. Vergi suçlarını ise; “kaçakçılık suçu vergi mahremiyetinin ihlali suçu, mükellefin özel işlerini yapma suçu, haysiyet ve şerefe tecavüz suçu ve ekim sayım beyanlarını denetlememe suçu” olarak alt kategorilerde incelemiştir.⁴¹

Karakoç, Vergi Ceza Hukuku’nda yer alan suç ve cezalarına ilişkin olarak yapılan sınıflandırmada; “bir kısmının mali nitelikli, diğerlerinin ise ceza hukuku anlamında kabahatler/suçlar ve cezalar” olduğunu ileri sürmektedir.⁴²

Vergi suçlarının çeşitleri konusunda genel eğilimin, vergi kabahatleri ve vergi suçları şeklinde olduğu söylenebilir.

1.2.4. Vergi Hukuku ile Vergi Ceza Hukuku İlişkisi

Vergi Hukuku, mali hukukun bir alt dalıdır. Mali hukuk, mali yükümlere, yani kamu gelirlerine, kamu harcamalarına, bütçeye, kamu mallarına ve kamu borçlarına ilişkin kurallar bütünüdür. Dar anlamda vergi hukuku, kural olarak sadece mali yükümlerin bir türü olan vergilerin hukuki düzenini içermekte ve incelemektedir.⁴³

Vergi Hukuku “devletin egemenlik gücüne dayalı olarak almış olduğu vergi dolayısıyla ortaya çıkan hak ve ödevleri düzenleyen ve verginin hukuki esasını inceleyen bir bilim dalı olarak” tanımlanabilir.⁴⁴ Vergi Hukuku’nun konusuna; vergi, resim, harç gibi kamu gelirlerinin tarh-tahakkuk-tahsili, vergi suç ve cezaları, vergilendirme sürecinde çıkan uyuşmazlıkların çözümü gibi konular girmektedir.

Vergi yasalarına uyulmaması durumunda uygulanacak yaptırımları Vergi Ceza Hukuku düzenlemektedir.⁴⁵ Vergi kabahat, suç ve cezaları da Vergi Ceza Hukuku’nun konusuna girmektedir. Vergi Ceza Hukuku, Ceza Hukuku ve Vergi Hukuku ilkeleri doğrultusunda düzenlenmiştir.⁴⁶ Vergi Ceza Hukuku, Vergi

⁴¹ Şenyüz, s.71, s. 342.

⁴² Karakoç, s. 472.

⁴³ Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s. 64.

⁴⁴ Tosuner-Arıkan, s. 2.

⁴⁵ Kızılot-Taş, s. 11.

⁴⁶ M. Kamil Mutluer, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Değiştirilmiş ve Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara, 2011, s. 154.

Hukuku'nun olduğu kadar, aynı zamanda Genel Ceza Hukuku'nun da bir parçası olduğundan aynı zamanda Genel Ceza Hukuku'nun anayasal ve evrensel ilkeleri ile de uyumlu olmak, yargı denetimine açık ve elverişli olmak, kişi (mükellef) haklarına riayet etmek durumundadır.⁴⁷

Vergi Ceza Hukuku, Genel Ceza Hukuku'nun özel bir bölümü olduğundan VUK'da ve diğer vergi kanunlarında bir konuya ilişkin özel bir düzenleme yoksa, o konuya TCK hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. Ayrıca TCK hükümlerinin uygulanabilmesi için o konuya ilişkin açık bir şekilde atıfta bulunulması gerekmez.

1.3. VERGİ CEZALARI

Vergi cezalarının konuluş amacı, ödevlilerin vergi kanunlarına uygun davranmalarını sağlayarak devletin vergi alacağının güvence altına alınmasıdır.

1.3.1. Ceza Kavramı

Ceza kelimesi Arapça kökenli olup “bedelini ödedi”, “tazmin etti” anlamlarında kullanılmaktadır. Türkçe’de ise, ceza kelimesi “kötülüğe karşılık” anlamını taşımaktadır.⁴⁸ Cezanın amacı, suç işlenmesini önlemek, suç işleyeni, cezasını çekmek suretiyle ıslah etmek ve bu suretle uslanmasını sağlayarak topluma kazandırmaktır.⁴⁹ Ceza Hukukunun temel ilkelerinden biri olan “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesi gereğince suçların olduğu gibi cezaların da kanunda yer alması gerekmektedir.

Kanunlara aykırı olarak işlenen fiiller, ilke olarak kanunlarda öngörülmüş olan cezalarla yaptırım altına alınır.⁵⁰ Ceza ile devletin gördüğü zarara eşit bir karşılık (tazmin veya misil zammı) almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla kabahati işleyeni cezalandırmak amaçlanır.⁵¹ Ceza, bireyin suç oluşturan hareketlerinin onaylanmadığını belirtmek üzere kullanılan uslandırıcı ve önleyici bir araç olmalı, bireyi toplumdan soyutlamamalıdır.

⁴⁷ A. Bumin Doğrusöz, “Vergi Usul Kanunu’nun “Ceza Hükümleri” Başlıklı Dördüncü Bölümünün İdari Cezalar Açısından Değerlendirilmesi”, 25.06.2007, http://www.vergikonseyi.org.tr/dosAkademik/akademik_calisma2.doc., (21.12.2014), s. 1.

⁴⁸ Kovancılar-Demirdizen, s. 139.

⁴⁹ Zühal Sara, Gelir İdaresi Perspektifinden Türk Vergi Sisteminin Sorunları: Ampirik Bir Araştırma, Afyonkarahisar, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012, s. 73.

⁵⁰ Mutluer, s. 223.

⁵¹ Şenyüz, s. 45.

1.3.2. Vergi Cezasının Tanımı

Vergi ilişkisi toplumsal düzenin bir parçasıdır. Toplumsal düzenin sağlıklı bir biçimde sürdürülebilmesi için suç niteliğindeki bu fiillere ceza adı altında yaptırımlar uygulanmaktadır.⁵² Vergi kabahati veya suçu işleyenlere karşı uygulanan yaptırıma vergi cezası denir. Başka bir ifadeyle, “vergi cezası; vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere verilen cezadır.”(VUK md.331)⁵³ Vergi cezaları, sadece vergi mükellefi ve sorumlusu olanlara değil –vergi ziyai hariç- bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi kanunlarına aykırı hareketlerine de uygulanan yaptırımlardır.

VUK’da, vergi idaresi tarafından kesilmesi veya ceza mahkemelerince hükmolunması öngörülen vergi cezalarının amacı, vergi kanunlarına aykırı davranmaya eğilimli vergi mükellefleri ve diğer idare edilenler üzerinde caydırıcı etki yaparak, vergi alacağının zamanında ve en az kayıpla tahsilinin sağlanmasıdır.⁵⁴ Vergi Cezaları VUK’un Dördüncü Kitabının “Vergi Cezaları” başlıklı İkinci Kısımında yer almaktadır.

Çağan’a göre vergi cezalarının niteliği ile ilgili olarak iki görüş bulunmaktadır: Birinci görüşe göre, vergi cezaları, vergi suçları nedeniyle devletin uğradığı zararı karşılamak amacını güder. İkinci görüşe göre ise, vergi cezaları, zarar karşılığı olmayıp, cezai niteliktedir. Vergi cezalarının amacı, devletin uğradığı zararı aşan tutarda karşılık olarak suçluyu cezalandırmaktır.⁵⁵

Her ne kadar vergi suç ve cezalarının kendine özgü yapısı söz konusu ise de vergi suç ve cezalarını Ceza Hukukundaki suç ve cezalardan soyutlamak pek mümkün değildir. Vergi cezalarının amaçlarından biri, hazine yararının ve/veya kamu düzeninin sağlanmasıdır. Bunun yanında ikinci ve önemli amaçlarından biri de devletin gelir kaynaklarının güvence altına alınmasıdır.

1.3.3. Vergi Cezalarının Çeşitleri

Vergi mükellefleri ile sorumlularının, vergi yasalarıyla kendilerine yüklenilmiş olan ödevleri yerine getirmelerini sağlamak, ödevlerini yerine

⁵² Kırbaş, s. 165.

⁵³ Şenyüz ve diğerleri, s. 225.

⁵⁴ Candan, ss. 80-81.

⁵⁵Nami Çağan, “Türk Hukuku’nda Vergi Cezalarının Affı”, <http://www.auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhf.../AUHF-1972-C.; :29, S:01-02-Cagan.pdf.> , (17.12.2014), s.113.

getirenlerle getirmeyenleri birbirlerinden farklı işleme tutmak suretiyle bir anlamda; dürüst mükelleflerin haklarını korumak ve yeterince dürüst davranmayanları cezalandırmak amacıyla, VUK’da ceza hükümlerine yer verilmiş bulunmaktadır.

Kırbaş, VUK’un 331’inci madde hükmüne paralel olarak vergi cezalarını; “vergi cezaları ve diğer cezalar olmak üzere iki grupta toplayarak, vergi cezalarının birinci grubunda; vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezalarının yer aldığını ve bu cezaların vergi idaresince verildiğini” belirtmiştir. Diğer cezalar adı altında da; “hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suç ve cezaların yer aldığını ve bunların; ceza mahkemelerince hükmolunacak kaçakçılık, mükellefin özel işlerini yapma ve vergi gizliliğinin ihlali gibi suç ve cezalar olduğunu” belirtmiştir.⁵⁶

VUK’daki düzenlemelere paralel olarak vergi cezalarını; “vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezası ve hürriyeti bağlayıcı cezalar” olmak üzere üç ana başlıkta toplamak mümkündür.

Vergi ziyai cezası, vergilendirme ile ilgili ödevlerin hiç yerine getirilmemesi ya da eksik yerine getirilmesi sonucunda verginin zamanında ya da eksik tahakkuk ettirilmesi sonucu uygulanan cezadır.

Usulsüzlük cezaları, vergi kanunlarında belirtilen şekil ve usul hükümlerine uyulmaması sonucunda uygulanan cezalardır. Usulsüzlük cezaları kendi içinde; “genel ve özel usulsüzlük cezaları” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Genel usulsüzlük cezaları ise; “birinci derece ve ikinci derece usulsüzlük cezaları”ndan oluşmaktadır.

Hürriyeti bağlayıcı cezalar; “kaçakçılık cezaları, vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma suçlarının cezaları”ndan oluşmaktadır.

1.3.4. Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği

Vergi cezalarının hukuki niteliğinin belirlenmesinde ölçü, müeyyidenin vasfı değil, amacı olmalıdır. Vergi cezaları da tıpkı para cezaları gibi ilgili bulundukları suçları işleyenleri cezalandırmak amacına yönelir.⁵⁷

Kamu düzenini bozucu nitelikte olan vergi suçlarına verilen cezalar Genel Ceza Hukuku kapsamında değerlendirildiğinden Ceza Hukukunun cezalar için

⁵⁶ Kırbaş, ss. 168-169.

⁵⁷ Çağan, s. 114.

geçerli ilkeleri bunlara da uygulanır. Bunlara uygulanan cezaların hukuki niteliği konusunda bir sorun yoktur. Ancak dar anlamda vergi cezası niteliğinde olan vergi kabahatlerine vergi idaresince uygulanan cezaların hukuki niteliği konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Bu görüşler; “vergi zammı görüşü, tazminat görüşü, Ceza Hukuku anlamında para cezası olduğu görüşü ve idari yaptırım (ceza) görüşü”dür.

1.3.4.1. Vergi Zammı Görüşü

Bu görüş, mali yaptırım esasına dayanır. Bu esasa göre, vergi kanunlarına aykırı hareketlere mali yaptırım uygulanır. Mali yaptırım bir ceza olmayıp, bir vergi zammı ve bir misil zammıdır.⁵⁸ Her ne kadar günümüzde önemini yitiren bir görüş olsa da, görüşün özü, vergi cezasının aslında bir ceza değil, bir vergi zammı ve misil zammı olduğudur.

Bu görüşün taraftarlarına göre, devletin vergi cezası uygulama amacı, vergide olduğu gibi gelir sağlamaktır.⁵⁹ Bu görüşe yöneltilen eleştirilerden biri cezaların kişiselliği açısından olup vergi zammı görüşü benimsendiği takdirde, vergi borcunda olduğu gibi, vergi cezasının da mirasçılara intikal etmesi gerekmektedir.⁶⁰ Ancak, VUK’un 372’nci maddesi ile “cezaların şahsiliği” ilkesi düzenlenmiştir. Buna göre ölüm halinde vergi cezalarının mirasçılara intikali söz konusu değildir. Çünkü vergi cezasını gerektiren olay ile vergiyi doğuran olay tamamen birbirinden farklı kavramlardır.

1.3.4.2. Tazminat Görüşü

Bu görüşte vergi zammı görüşü gibi önemini kaybeden görüşler arasındadır. Bu görüşe göre, uygulanan vergi cezası tazminat niteliğindedir. Çünkü vergi suçu nedeniyle devlet hazinesine verilen zararın tazmini için hükmedilen parasal bir yaptırım söz konusudur.⁶¹ Özel hukukta zarara uğrayan kişinin zararını tazmin etmek amacı ile verilen tazminatlar, ölüm halinde mirasçılara geçerken vergi cezaları “cezaların şahsiliği” ilkesi gereği sona ermektedir. Ayrıca, tazminatlarda ehliyetsizlik dikkate alınmazken cezalarda ehliyetsizlik dikkate alınan bir unsurdur.

⁵⁸ Mutluer, s. 170.

⁵⁹ Kovancılar-Demirdizen, s. 143.

⁶⁰ Karakoç, s. 470.

⁶¹ Kovancılar-Demirdizen, s. 143.

1.3.4.3. Ceza Hukuku Anlamında Para Cezası Olduğu Görüşü

Bu görüşe göre vergi cezası, para cezası niteliğindedir. Bu görüş de diğer görüşler gibi pek çok eleştiri almıştır. Vergi cezalarında devletin alacağını güvence altına almak amacı söz konusu iken, para cezalarında böyle bir amaç güdülmemektedir. Ayrıca bazı vergi cezaları için geçerli olan bazı durumlar para cezalarında söz konusu olmamaktadır.⁶²

Vergi idaresinin kesmiş olduğu cezaların hürriyeti bağlayıcılık niteliği de bulunmamaktadır. Ayrıca vergi cezalarına karşı mükellefin uzlaşmaya başvurma imkanı var iken, para cezalarında bu imkan yoktur. Vergi cezaları kural olarak genel af kapsamına girmediği gibi, ödenmemesi durumunda hapis cezasına çevrilmesi de söz konusu değildir.

1.3.4.4. İdari Yaptırım (Ceza) Görüşü

Bu görüş diğer görüşlere nazaran daha az eleştiri almıştır. Bu görüşe göre vergi kabahatlerinin yaptırımları da idari usullere göre belirlenmekte olup, hem idarenin hem ceza muhatabının bu cezalar üzerinde tasarrufta bulunabilmesi söz konusu olmaktadır. Ceza muhatabının tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunması durumunda ceza muhatabı ve vergi idaresi kesilen ceza üzerinde pazarlık yapabilmektedir. Ceza Hukuku anlamında bir ceza üzerinde hiçbir idari merciin bu tür bir yetkisi söz konusu değildir.⁶³ Vergi cezalarının Ceza Hukukunun birçok ilkesini bünyesinde topladığı bir gerçek olmakla birlikte yapısal bakımdan idari cezalara daha çok benzemektedir.⁶⁴

1.3.5. Adli ve İdari Vergi Cezalarının Karşılaştırılması

Genel anlamda adli cezalar, genel cezaların taşıdığı özellikleri taşırlar. İdari cezalara ise daha spesifik özellikler yüklemek mümkündür. Aşağıda idari vergi cezalarının sonrada adli vergi cezalarının taşıdığı özellikler maddeler halinde sıralanmaktadır.⁶⁵

İdari vergi cezalarının özellikleri:

⁶² Karakoç, s. 471.

⁶³ Karakoç, s. 471.

⁶⁴ Kırbaş, s. 168.

⁶⁵ Kovancılar-Demirdizen, ss. 142-143.

-İdari vergi cezaları, yükümlü veya sorumlunun ekonomik özgürlüklerine yöneliktir. Başka bir deyişle; ceza miktarı kadar para, yükümlünün tasarruf alanından devletin tasarruf alanına geçmektedir.

-İdari vergi cezaları kişiselleştirmeye uygun değildir. Yani, cezanın miktarı, suçun işleniş tarzı ve kişinin niyetine göre değil, kayba uğratılan verginin katları veya yasada öngörülen miktarlarıdır.

-İdari vergi cezaları, vergi dairesi tarafından kesilir.

-İdari vergi suçlarında tekerrür hükümleri içinde tekrar suç işlenilmesi halinde, sonuç ikinci cezanın arttırılması şeklindedir.

-İdari vergi cezalarında müteselsil sorumluluk söz konusudur.

-İdari vergi cezalarında vergi hatası yapılmış ise, vergi hataları usulüne göre düzeltilebilir.

Adli vergi cezalarının özellikleri:

-Adli vergi cezaları kişinin hürriyetini sınırlandırıcı cezalardır. Adli vergi suçuyla birlikte vergi ziyaına da sebebiyet verilmiş ise iki ceza birlikte verilebilir.

- Adli vergi cezaları, bağımsız mahkemeler tarafından kesilir.

-Adli vergi cezaları şahsi olduklarından kişiselleştirmeye uygundur. Suçun işleniş tarzı ve kişinin niyeti önem arz eder.

-Adli vergi cezaları ile ilgili hükümler, ceza kanununa atıf yapılarak yorumlanır.

-Tekerrür halinde hükmolunacak ceza, tekrar suç işleyenlere özgü infaz rejimine göre çektirilir. TCK’da tekerrür konusu infaz ile ilişkilendirilmiştir. Sonraki suçla ilgili kanun maddesinde, seçimlik olarak hapis cezası ile para cezası öngörülmüşse, hapis cezasına hükmolunur.

1.3.6. Vergi Cezalarında Sorumluluk ve Ehliyet

Ceza Hukuku açısından ceza ehliyeti ile bir kişinin suçlu sayılabilmesi için taşınması gereken özellikler kastedilmektedir. Vergi yükümlülerinin vergi kanunların aykırı eylemleri nedeniyle cezalandırılabilmesi cezai ehliyetlerinin bulunmasının bağlıdır.

VUK’un 9’uncu maddesinde; “mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyetin şart olmadığı” belirtilmiş olmasına rağmen vergi cezalarının uygulanması

bakımından muhatabın ehil olması gerekmektedir. Adli nitelikli vergi suçları için ceza ehliyeti bakımından TCK hükümleri uygulanmaktadır.

1.3.6.1. Gerçek Kişiler Bakımından Ceza Ehliyeti

Gerçek kişinin vergi mükellefi olması durumunda, Medeni Hukuk anlamında fiil ehliyeti tam ise, ceza ehliyeti de tamdır. 4721 Sayılı Medeni Kanun (MK)'un 10'uncu maddesinde: “ayırt etme gücüne sahip ve kısıtlı olmayan her ergin kişinin fiil ehliyetinin var olduğu” hükmü yer almaktadır. Mükellefin fiil ehliyeti tam değilse yani tam ehliyetli değilse, ceza ehliyeti de söz konusu olmamaktadır. VUK'un 332'nci maddesinde; “ velayet ve vesayet altında bulunanların ve işlerinin idaresi bir kayyım verilmiş olanların vergi cezaları açısından cezaya muhatap olmayacağı, bu durumda cezanın muhatabının veli, vasi veya kayyım olacağı” açıkça hükme bağlanmıştır. Zaten mükellefin vergisel ödevlerini yerine getirirken vergi kanunların aykırı hareketi yapan veli, vasi veya kayyımdır. Ve bu kişiler ödedikleri vergiler açısından gerçek mükellefe rücu etme hakkına sahipken, ödedikleri vergi cezaları için böyle bir durum geçerli değildir.

Vergi kabahatleri açısından gerçek kişinin vergi mükellefi olması durumunda ise, KK'nın 11'inci maddesinde, 15 yaşını doldurmamış olanlar ve akıl hastalarına idari para cezasının verilemeyeceği ifade edilmiştir. Örneğin, on yaşındaki bir çocuk bakkaldan gidip dondurma alsa fakat perakende satış fişi almamış olsa işlemin çocuk tarafına ceza verilemeyecek ve bakkala perakende satış fişi düzenlememe cezası verilecektir.⁶⁶

1.3.6.2. Tüzel Kişiler Bakımından Ceza Ehliyeti

Tüzel kişiler, vergi mükellefiyeti ile ilgili ödevlerini kanuni temsilcileri aracılığıyla kullanırlar. Kanuni temsilci, tek bir kişiden olabileceği gibi, bir kurul şeklinde de olabilmektedir. VUK'un 333'üncü maddesinde; “ tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanununa aykırı hareketlerde doğacak cezaların, tüzel kişiler adına kesileceği” belirtilmiştir. Tüzel kişilerin malvarlığından kısmen veya tamamen alınamayan vergi cezaları kanuni ödevlerini yerine getirmeyen kanuni temsilcilerin mal varlığından alınır. Ayrıca, tüzel kişiliğin tasfiyeye girmiş olması ya da tasfiye

⁶⁶ Şenyüz, s. 53.

edilmiş olması, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki döneme ait sorumluluklarını ortadan kaldırmaz.

Yine VUK'un 333'üncü maddesinde tüzel kişilerde 359'uncu maddede yazılı suçların işlenmesi halinde 359 (kaçakçılık) ve 360'ıncı (kaçakçılığa iştirak) maddeye göre verilecek cezaların da, bu fiilleri işleyenlere verileceği hüküm altına alınmıştır. Başka bir anlatımla tüzel kişilerin kaçakçılık gibi adli nitelikteki vergi suçlarında ceza ehliyeti bulunmamaktadır, diyebiliriz. Bu tür suçlarda ceza, fiili işleyen gerçek kişiye/ kişilere verilmektedir. Tüzel kişilerde bu suçları işleyenler kanuni temsilci olabileceği gibi tüzel kişilikte çalışanlar da olabilmektedir.

1.3.6.3. Tüzel Kişiliği Olmayan Topluluklar Bakımından Ceza Ehliyeti

VUK'un 10'uncu maddesinde; "tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef ya da vergi sorumlusu olmaları halinde, bunlara düşen ödevlerin, bunları idare edenler ve varsa kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği; bunların ödevlerini yerine getirmemeleri nedeniyle doğan vergi ve buna bağlı alacakların teşekkülünden tamamen veya kısmen alınamaması durumunda, kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerin malvarlığından alınacağı" belirtilmiştir. Ancak VUK'da vergi cezalarının tüzel kişiliği bulunmayan teşekkül adına mı teşekkülü idare edenler adına mı kesileceğine dair herhangi bir hüküm yer almamaktadır. O halde, teşekkülü idare edenlerin kendi eylemleriyle neden oldukları vergi cezalarından bizzat sorumlu olacağı söylenebilir.

Buraya kadar vergi suç ve ceza kavramlarını ve bu kavramların hukuki niteliklerini ele aldık. İkinci bölümde vergilemede etkinlik kavramını, vergilemede etkinliğin sağlanması ve vergi cezaları ile vergilemede etkinlik ilişkisi üzerinde durulacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLEMEDE ETKİNLİĞİN SAĞLANMASI

VE BAZI ÜLKE ÖRNEKLERİ

Vergilemede etkinliğin sağlanması, vergilemeye etki eden sistemsal, yönetsel, ekonomik, psikolojik ve sosyal faktörlerin birlikte değerlendirilmesini ve etkinliği azaltan faktörlerde gerekli düzenlemelerin ve iyileştirmelerin yapılmasını gerektirmektedir.

2.1. VERGİLEMEDE ETKİNLİK KAVRAMI

Vergilemede etkinlik kavramı ekonomik, mali ve idari etkinlik kavramlarının bütünüyle sağlanması anlamına gelmektedir.

2.1.1. Etkinlik, Etkililik ve Verimlilik Kavramları

Etkinlik (efficiency), etkililik (effectiveness) ve verimlilik (productivity) genelde işletmelerin performans göstergelerini ifade etmek için kullanılmaktadır. Her ne kadar birbirine yakın kavramlar gibi görünseler de aralarında anlamsal farklar mevcut olup kavramların kullanış şekilleri ve yerleri de farklıdır.

Etkinliğin tanımı üzerinde literatürde henüz tam bir fikir birliğine varılamamıştır: “Etzioni, Barnard, Hall ve Price’a göre etkinlik, örgütün amaçlarını gerçekleştirme derecesidir. Katz ve Kahn ise etkinliği, örgütün çıktılarının mümkün olan bütün yollardan (ekonomik, teknolojik, siyasal vb.) en yüksek düzeye çıkarılması olarak tanımlamaktadır.”⁶⁷

Etkinlik, genel anlamda bir faaliyet, hareket ya da davranışın, amaca ulaşmada yeterli olup olmadığını gösteren bir ölçüdür. Bir işletmede verimliliğin gerçekleşme derecesi, etkinliği belirlemektedir.

Etkinlik, doğru işleri yapmaktır (doing the right things). Verimlilik ise, işleri doğru yapmaktır (doing things right). Etkinlik, işletmenin mevcut potansiyeli ile bu potansiyelin kullanılan bölümü arasındaki ilişkiyi inceler ancak verimlilik, kullanılan

⁶⁷ Filiz Demir, Kamu harcamalarında Etkinlik ve Verimlilik: Karaman Belediye Hizmetleri Üzerine Bir Uygulama, Karaman, 2011, Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, <http://www.sbe.kmu.edu.tr/userfiles/file/tezler/iktisat/filizdemir.pdf>, (17.01.2015), ss. 3-4.

kaynaklarla elde edilen çıktı arasındaki ilişkiyi yani kaynakların üretim gücünü değerlendirir.⁶⁸

Etkinlik (efficiency), en iyi sonucun elde edilmiş olduğu, anlamına gelmektedir.⁶⁹ Etkinlik; “üretim maliyetinin minimize edilmesini öngören “ekonomik etkinlik”, kamu harcamalarının en aza indirilmesi anlamına gelen “idari etkinlik”, kıt kaynaklarla mümkün olan en yüksek hasılayı elde etmeyi ifade eden “üretimde etkinlik” ve gelirin toplum bireylerince adil bölüşümünü anlatan “bölüşümsel etkinlik” olarak” dört boyutta ele alınabilir.⁷⁰

Etkililik (effectiveness), kısaca “amaçları elde etme başarısı” olarak tanımlanmaktadır.⁷¹ Etkililik, örgütlerin gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sonucunda amaçlara ulaşma derecesini belirleyen bir performans boyutu olup etkililik başarı için temeldir, etkinlik ise bu başarıyı sağlamlaştıran bir etmendir.⁷²

Verimlilik üretim sürecine sokulan girdiler ile çıktılar arasındaki ilişkiyi ifade etmek için kullanılan bir kavramdır. Şöyle ki, verimlilikte en az girdi ile en çok çıktı elde etmek başka bir deyişle en az maliyetle en çok kazancı elde etmek esastır. Farklı bilim dallarına göre verimliliğin ifade ettiği anlam değişmektedir.⁷³

2.1.2. Vergileme ve Vergileme Yetkisi

Vergileme, çeşitli yönleri bulunan mali bir olay olup toplumsal yapının bir parçasıdır.⁷⁴ Vergileme yetkisi, devletin mali egemenliğinin bir görünümü olup devletin egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili güç olarak tanımlanabilir.

⁶⁸ Mehmet Çelik, Türkiye’de Vergi Etkinliği ve 1990 Yılı Sonrası Uygulaması, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2002, <http://www.eprints.sdu.tr/64/>, (02.02.2015), ss. 7-8.

⁶⁹ Yunus Emre İlkorkor, “Kamu Hizmetlerinde Etkinliği Sağlama”, İdarecinin Sesi Dergisi, Eylül, Ekim, Kasım, Aralık, 2013, [\(09.01.2017\)](http://www.igb.gov.tr/Kutuphane/Yunus%20Emre%20-%20ILKORKOR%20-%20Makale.pdf), s.32.

⁷⁰ Demokaan Demirel, “Küresel Eksende Devletin Yeni Kimliği: Etkin Devlet”, Sayıştay Dergisi, Sayı:60, Ocak-Mart 2006, <http://www.dergi.sayistay.gov.tr/Default.asp?sayfa=3&id=464>, (08.01.2015), s.113.

⁷¹ Yunus Emre İlkorkor, “Kamu Hizmetlerinde Etkinliği Sağlama”, İdarecinin Sesi Dergisi, Eylül, Ekim, Kasım, Aralık, 2013, [\(09.01.2017\)](http://www.igb.gov.tr/Kutuphane/Yunus%20Emre%20-%20ILKORKOR%20-%20Makale.pdf), s.31.

⁷² Yükçü-Atağan, ss. 2-4.

⁷³ Yükçü-Atağan, s. 4.

⁷⁴ Doğan Şenyüz, “Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı”, <http://www.journal.edu.tr/iuamamk/article/view/1023014063>, (02.02.2015), s. 207.

Vergileme yetkisi deyimi dar anlamda kullanıldığında; devletin kamu gelirleri içerisinde sadece vergi koymaya ilişkin yetkisini içerirken geniş anlamda vergileme yetkisi; devletin kamu harcamalarını karşılamak üzere koyduğu ve kamu gücünün kullanılmasına dayanan her çeşit mali yükümlülüğe ilişkin yetkiyi de kapsamına alır. Mesela resimler, harçlar, parafiskal gelirler, vb. Anayasamızın 73'üncü maddesinin 1 ve 2'nci fıkralarında dar anlamda vergileme kavramı esas alınırken 3 ve 4'üncü fıkralarında geniş anlamda vergileme esas alınmıştır.⁷⁵

2.1.3. Vergileme İlkeleri

Vergileme ilkeleri, vergilerin düzenlenmesinde, uygulanmasında uyulması gereken hususları gösterir. Bu ilkeler, ülkelerin tarihsel gelişim sürecinde oluşmuş ve daha sonra anayasal normlar haline gelmiştir.⁷⁶ Vergileme ilkeleri, mali literatürde vergileme prensipleri veya vergileme kuralları olarak da geçmektedir. Vergileme ilkeleri birbiri ile ilişki içinde olduğundan tek tek değil de birlikte ele alınıp değerlendirilmelidir.

Vergileme ilkeleri vergi sisteminin ekonomik, sosyal ve mali fonksiyonlarını gerçekleştirirken uyulması gereken prensiplerdir. Her çağa ve ülkeden ülkeye değişmektedir. Çünkü içinde bulunulan dönemin iktisadi, mali düşüncelerinden, devletin yapısından, yürürlükteki hukuk düzeninden, ülkenin teknolojik olanaklarından, ekonomik ve sosyal şartlarından etkilenmektedir.

Vergileme ilkeleri, toplumun kabul edilmiş hedeflerine göre vergilerin ve vergi sisteminin taşınması gerekli nitelikler olmaktadır.⁷⁷ Vergileme ilkeleri “olanı” değil “olması gerekeni” ifade etmektedir.⁷⁸ Bir vergi yasasının oluşturulması, yasa koyucunun amaçları doğrultusunda uygulamaya dönüştürülmesine kadar olan tüm sürecin ve bu süreç içerisinde yer verilmiş olan müessese ve işlemlerin sağlıklı bir

⁷⁵Nami Çağan, “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg1/namicagan.pdf, (02.02.2015), ss. 171-172.

⁷⁶Adnan Gerçek, Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır, Semih Asa, “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:63, Sayı:1, 2014, <http://dergiler.anakara.edu.tr/detail.php?id=38>, (02.01.2015), s. 81.

⁷⁷ Aytaç Eker, Kamu Maliyesi, Birleşik Matbaa, İzmir, 2009, s. 180.

⁷⁸ “Vergilemede Etkinlik ve Adalet İlişkisi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:339, Ekim 2009, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5497>, (22.12.2014).

şekilde işlemesi, yüzlerce yılın bilgi birikimi ve deneyiminin yansıması niteliğindeki vergi ilkelerine uyumlu bir şekilde oluşturulmasına bağlıdır.⁷⁹

2.1.4. Vergileme İlkelerinin Gelişimi

Vergileme ilkeleri, tarihsel süreçte toplumların bütçe hakkıyla birlikte gelişen bir kurumdur. Bu açıdan, vergileme yetkisinin kimde olacağı ve bu yetkinin nerelere kullanılacağına ilişkin ilk önemli belgelerden biri “Magna Carta”⁸⁰ “Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı)” İngiliz Kralı I.John tarafından Haziran 1215’te imzalanmış 63 maddelik bir fermanıdır. Magna Carta Libertatum, anayasacılığın ilk adımı olduğu gibi, vergilemenin yasal altyapısının oluşumunu sağlayan ilk belgedir.⁸¹

Ortaçağın ünlü düşünürlerinden biri olan İbn-i Haldun da mali olayları kapsamlı bir şekilde incelemiş ve 14. yy’da yazdığı “Mukaddime” isimli eserinde vergilemenin ilkelerinden bahsetmiştir. İbn-i Haldun’un eserinde vergileme ilkelerinden eşitlik, adalet, genellik ve ödeme gücü ilkelerine vurgu yaptığı görülmektedir.

Onbeşinci yüzyılın vergileme politikası anlayışı içinde; “Vergi mükellefin rızası ile alınmalıdır; alınmadığı takdirde esasını tabi hukuktan alan mülkiyet hakkına aykırı düşer.” düşüncesi egemen olmuştur. Bu temel fikir üzerinde ilk vergi teorisini kuran Bodin, verginin kanuni ve adil olması ilkelerini ilk olarak bilimsel açıdan belirlemiştir.⁸²

Vergileme ilkeleri çeşitli şekillerde sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırmalar içinde klasik iktisatçı ve maliyecilerden Adam Smith’in vergileme ilkeleri bugün dahi geçerliliğini korumaktadır. Adam Smith, klasik maliyecilerden olduğundan vergi ile ilgili görüşleri de bağlı olduğu ekolün görüşleriyle aynı yöndedir. Adam

⁷⁹ Abdurrahman Akdoğan, “Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:2, Sayı:1999, <http://www.iibfdergisi.gazi.edu.tr/index.php/iibfdergisi/article/download/345/335>, (01.01.2015) s. 97.

⁸⁰ Harun Cansız, “Defterdarlık Çalışanlarının Vergileme İlkelerine Bakışı”, AKÜİİBF Dergisi, C:16, s:2, 2014 Aralık, http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/16_2/3.pdf, (13.03.2017, ss .33-43.

⁸¹Adnan Gerçek, Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakar, Semih Asa, “vergilemenin anayasal temellerinin çeşitli ülkeler açısından karşılaştırılması ve Türkiye için çıkarımlar”, AÜHFD, 63(1), 2014, <http://www.dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/1931/20232.pdf>, (5.01.2016) , ss.81-130.

⁸²Ali Rıza Gökbunar, “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye.../gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf, s. 4.

Smith'in 1776 yılında yayımlanan "Milletlerin Zenginliği" adlı eserinde önemle üzerinde durduğu adalet, kesinlik, uygunluk ve iktisadilik ilkeleri "vergilemenin dört temel direği" kabul edilmekte olup günümüze değin önemini korumuştur.

David Ricardo'nun 1817 yılında yayınladığı "Siyasi İktisat ve Vergilemenin İlkeleri" adlı kitabında vergileme ilkelerinden söz edilmektedir.⁸³ H. Haller ise vergilemenin mali, özgürlük, adalet ve refah amaçlarıyla alınmakta olduğunu belirtmiş ve bunları birden sekize kadar giden talepler şeklinde sıralamıştır.⁸⁴ F. Neumark ve A. Wagner da vergileme ilkelerini farklı sınıflandırmalara tabi tutarak vergileme ilkelerini bilimsel temellere oturtmuşlardır. F. Neumark adil ve iktisadi açıdan rasyonel bir vergi politikasının ilkelerini ortaya koymuştur. F. Neumark'ın sınıflandırması; mali ve bütçeye ait vergileme ilkeleri, ahlaki ve sosyal politikaya ilişkin vergileme ilkeleri, iktisadi ve siyasi vergileme ilkeleri, vergi hukuku ve vergi tekniğine ilişkin ilkeler şeklindedir.

2.1.5. Vergileme İlkelerinin Sınıflandırılması

Çalışmamızda vergileme ilkelerinin sınıflandırılması başlığı altında sadece A. Smith'in ve A. Wagner'in sınıflandırılmasına kısaca yer verilmesiyle yetinilecektir.

2.1.5.1. Adam Smith'in Vergileme İlkeleri

A. Smith vergileme ilkelerini, mali amaca ve tarafsız vergilemeye göre ortaya koymuştur.

2.1.5.1.1. Adalet İlkesi

Vergide adalet ilkesi ve bu ilkenin beraberinde getirdiği vergide eşitlik ilkesinden anlaşılması gereken benzer durumda olanlardan benzer verginin alınması veya farklı durumda bulunanlardan farklılıkları ölçüsünde farklı vergi alınmasıdır.⁸⁵

Vergilemede adaletin sağlanabilmesi için, verginin mali güce göre alınması ve eşit durumdakilerin eşit muameleye tabi tutulması gerekmektedir. Kişiler ödeme güçlerine göre kamu harcamalarına katılmalıdırlar. Smith'e göre devlet harcamaları,

⁸³ Vergileme İlkeleri, http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_ilkeleri_vergilendirme.html, (01.05.2016).

⁸⁴ Selçuk Buyrukoğlu, Davut Buzkıran, "Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi", İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, C:5, S:7, 2016, <http://www.itobiad.com/download/article-file/226732>, ss.2077-2091.

⁸⁵ M. Aykut Kellecioğlu, "Vergide Adalet İlkesi: Bir Örnek Olay", Yaklaşım Dergisi, S:101, <http://www.makalecioğlu.com/sitebuilder/MAK/vi2.pdf>, (10.12.2014), s. 4.

büyük bir mülkün idare harcamaları gibidir ve hissedarlar da bu mülkten sağladıkları menfaatle orantılı olacak şekilde bu harcamalara katılmalıdır. A. Smith'in bu ilkesi, daha çok ekonomik anlamda eşitliğe karşılık gelmektedir.

2.1.5.1.2. Kesinlik (Belirlilik) İlkesi

Verginin ödeme zamanı, ödeme şekli, ödenecek miktarı, yükümlü için olduğu kadar herkes için de açık ve belirli olmalıdır. Vergi yükümlülerinin, hukuki güvenliklerinin sağlanabilmesi için kişisel vergi yükünün açık olarak önceden hesaplanabilmesi ve tahmin edilebilmesi gerekir.⁸⁶ Her mükellefin ödeyeceği vergi kesin olmalı ve vergilemede keyfi uygulamalar olmamalıdır.

2.1.5.1.3. Uygunluk İlkesi

Vergilemede uygunluk ilkesine göre, mükelleflerden vergiler alınırken en uygun şartlarda ve en uygun zamanda alınmalıdır.

Mükellefin ödeme olanaklarına en yüksek düzeyde sahip bulunduğu zamanda ve uygun koşullarda vergisini ödemesi düşüncesinden kaynaklanan bu ilke, verginin yük olarak mükellefler arasında dağılımı bakımından değil, tutarların alınma dönemleri ve koşulları bakımından eşit ve uygun olarak dağılımını gerektirmesi nedeniyle önem taşımaktadır.⁸⁷

2.1.5.1 4. İktisadilik İlkesi

Vergilemede iktisadilik ilkesinin özü, halkın cebinden çıkan para ile devlet hazinesine giren paranın birbirinden farklı olmamasıdır. Yani, verginin tarh ve tahsil masraflarının mümkün olduğunca düşük olması gerektiği, mükelleflerden alınan vergiler en az maliyetle toplanıp devletin hazinesine girmelidir.⁸⁸ Bu ilke, vergilerin ekonomik hayatın işleyişini olumsuz şekilde etkilememesi anlamında da yorumlanmaktadır.

⁸⁶ Gökbunar, s. 14.

⁸⁷ Hande Karaosmanoğlu, Türkiye'de Vergi Aflarının Vergilemede Ekinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009, s. 17.

⁸⁸ Eker, s. 181.

2.1.5.2. A. Wagner’ın Vergileme İlkeleri

A. Wagner, A. Smith’ten farklı olarak vergilemenin iktisadi, sosyal ve ahlaki ilkelerine de önem vererek vergileme ilkelerini daha kapsamlı ve sistematik şekilde dört başlık altında sınıflandırmıştır.

2.1.5.2.1. Mali İlkeler

A. Wagner’a göre vergilemenin yeterlik ve esneklik ilkeleri diğer ilkelere göre önceliklidir. Yeterlik ilkesine göre, vergilemenin esas amacı kamu hizmetlerini karşılamak için hazine geliri elde etmek olduğundan vergilemenin mali amacı optimal vergi hasılatı elde etmektir. Esneklik ilkesine göre ise, vergiler mali ihtiyaçlardaki değişikliklere uyum sağlayabilecek nitelikte olmalıdır.

2.1.5.2.2. İktisadi İlkeler

A. Wagner, iktisadi ilkeleri, iktisaden uygun vergi kaynakları ve vergi çeşitleri seçme ilkesi olmak üzere iki başlık altında değerlendirmiştir. Buna göre; iktisaden uygun vergi kaynakları seçme ilkesi, ekonomik açıdan uygun vergi kaynakları üzerinden vergilemenin yapılmasını, diğer ilke ise vergilemede vergi türlerinin seçiminde vergilerin ekonomik ve sosyal etkilerinin dikkate alınması gerektiğini ifade etmektedir.

2.1.5.2.3. Ahlaki İlkeler

Genellik ve eşitlik ilkesini kapsayan ahlaki ilkeler, verginin toplumu oluşturan tüm bireylerden ve mümkün olduğunca ekonomik gücüne göre alınması gerektiğini ifade etmektedir.

2.1.5.2.4. Teknik ve İdari İlkeler

Teknik ve idari ilkeler vergi tekniği ve idaresi ile alakalı olup belirlilik, uygunluk ve iktisadilik ilkelerini kapsamaktadır. Vergi mevzuatının açık ve anlaşılır olması, ödenecek verginin miktar, yer ve zamanının kesin olması, vergi kanunlarının açık ve anlaşılabilir olması, verginin tarh ve tahsil masraflarının mümkün olduğu kadar düşük olması gerektiğini ifade etmektedir.

2.1.6. Verginin Fonksiyonları

Değişen Devlet anlayışının da etkisi ile vergiler gelir sağlama amacının yanında, ekonomik ve sosyal politika aracı olarak da kullanılmaktadır. Gerçekten de alınan ekonomik önlemler, vergi politikaları ile desteklenmediği takdirde

uygulamada güçlüklerle karşılaşıldığı görülmektedir. Aynı şekilde gelir dağılımındaki dengesizliklerin giderilmesinde, bölgesel ve sektörel farklılıkların dengelenmesinde vergi yine önemli bir rol oynamaktadır.⁸⁹

2.1.6.1. Mali Fonksiyon

Verginin fiskal fonksiyonu da denilen mali fonksiyonuna göre, vergiler kamu harcamalarının finansmanı için alınmaktadır. Nüfus artışı ve teknolojik gelişmeler beraberinde devletin yapması gereken kamu harcamalarının niteliklerini değiştirdiği gibi yapılması gereken harcamaların miktar olarak da artmasına neden olmaktadır. Kamu harcamalarının büyüklüğü ve sürekliliği ancak ve ancak kamu gelirlerinden vergiler ile karşılanabilir.

Bu fonksiyon, her şeyden evvel yeterli ölçüde gelir sağlayabilecek bir vergisel yapıyı öngörmektedir. Bu sebepten bir vergi sisteminin (özellikle kamu giderlerinin daha hızlı arttığı gelişmekte olan ülkelerde) milli gelirdeki artışa paralel olarak vergi gelirlerinde de artış sağlayabilecek pozitif bir gelir esnekliğine sahip olması gerekmektedir.⁹⁰

2.1.6.2. Ekonomik Fonksiyon

Zaman içerisinde devletin uyguladığı ekonomik ve mali politika aracı haline gelen vergilerin, enflasyon ve deflasyona karşı mücadelede, sermaye birikiminin gerçekleştirilmesinde, ihracatın geliştirilmesinde ya da ithalatın kısılmasında, bazı stratejik sektörlerin teşvikinde bölgesel kalkınmanın sağlanmasında etkili bir araç olarak kullanıldığı görülmektedir.⁹¹ Ekonomi politikası aracı olarak önlenmek isteyen alanlarda vergilerin arttırılması yoluna gidilirken, korumak ya da geliştirmek istenilen alanlar için vergi teşviki ya da vergi indirimleri yoluna başvurulabilir.

2.1.6.3. Sosyal Fonksiyon

Devlet piyasa ekonomisi kurallarına göre oluşan gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri gidermek için piyasaya müdahale etmektedir. Adil ve dengeli gelir ve

⁸⁹ Sadık Kırbaş, “Çeşitli Yönleriyle Vergileme ve Türk Vergi Sistemi” , Sayıştay Dergisi, Sayı:3, Ocak-Mart 1991, <http://www.dergi.sayistay.gov.tr/Default.asp?sayfa=3&id=17>, (10.12.2014), s.3.

⁹⁰ Şehnaz Bodur, Vergi Suçlarının Ortaya Çıkmasında Mali ve Sosyal Faktörler, Tokat Örneği, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat 2012, <http://www.earsiv.gop.edu.tr/xmlui/handle/123456789/2187>, (17.12.2014), s.6-7.

⁹¹ Kırbaş, s. 4.

servet dağılımının gerçekleştirilmesi sosyal devlet anlayışının gereğidir. Devlet sosyal amacını gerçekleştirmek için vergilerde en az geçim indirimi, ayırma kuramı, muafiyet ve istisna uygulamaları, KDV’de oran farklılaştırılması gibi teknikler kullanılmaktadır. Devletin izlediği sosyal politika, vergilerin konusunun seçilmesinde dolayısıyla da hangi mükellef gruplarından vergi alınacağına belirlenmesinde, vergi matrahının belirlenmesinde etkili olmaktadır.

2.1.7. Vergilemede Etkinlik

Anayasamızın 73. maddesi: “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır.” şeklinde olup verginin alınmasındaki temel amacın, devletin harcamalarını karşılamak olduğu, madde hükmünde açıkça belirtilmektedir.

Vergiler, kamu harcamalarının finansmanı için gelir sağlama amacıyla konulmuştur. Bu, verginin mali amacıdır. Vergilemede etkinliğin esas amacı da aslında verginin mali amacına ulaşılmasıdır.

Vergiler mali amaç dışında; ekonomik, sosyal, politik ve ahlaki amaçlarla da kullanılabilir. Vergilemenin temel amacı, kamu harcamalarını finanse etmek için kaynak yaratmaktır. Kaynak yaratma hem politik hem idari olarak yapılabilir olmalı ve mümkün olduğunca etkinlik ve adaleti gözetmelidir.⁹²

Vergilemede etkinlik kavramı ekonomik etkinlik, idari etkinlik ve mali etkinlik şeklinde değişik açılımlara sahip bir kavramdır. Vergilemede ekonomik etkinlik ile kastedilen reel ulusal gelir seviyesini teşvik eden veya en az engelleyen vergi yapısına sahip olunması iken, vergilemede idari etkinlik; idarenin düşük vergi toplama maliyetiyle yüksek vergi geliri elde edebilmesidir. Vergilemede mali etkinlik ise, toplanan vergilerle optimal gelirin sağlanmasını ifade etmektedir.

Verginin etkinliği; verimlilik, istikrarlılık ve esneklik özelliklerini birlikte taşımasına bağlıdır. Vergilemede verimlilik ilkesi, verginin tahsilat harcamalarının göz önünde tutularak, hasılatının mümkün olan en üst düzeye yükseltilmesini ifade

⁹² Robin Burgess, Nicholas Stern, “Vergileme ve Kalkınma”, çev. Mustafa Durmuş, Maliye Dergisi, Sayı:152, Ocak-Haziran 2007, http://www.dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/.../mustafa_durmus.pdf, (02.02.2015), s.2.

eder.⁹³ Vergilemede verimlilik vergileme masraflarının en az seviyede olmasını ve vergilerin genel olmasını da kapsamaktadır. Vergilemede verimlilik (yeterlilik) ilkesinin gerçekleşmesi için, elde edilen vergi hasılatının devlet harcamaların büyük bir kısmını karşılayacak düzeyde olması gerekmektedir.⁹⁴

Vergilemede istikrar (öngörülebilirlik) ilkesi; vergilendirme konusunda yapılan düzenlemelerin sıklıkla değiştirilmemesini, vergi kanunlarının vergilendirme işlemlerine ilişkin hükümlerinin ile vergi oranlarının mümkün mertebe az değiştirilmesini gerekli kılar.

Vergilemede esneklik ilkesi ise, vergi gelirlerinin değişen şartlara göre çoğalıp azalma özelliğine sahip olmasını ifade eder. Bu ilke verginin, mükelleflerin vergiyi karşılama veya vergi ödeme güçlerindeki azalma ve artmayı izleyebilmesini gerektirir.⁹⁵ Bir verginin oranı arttırıldığında, verginin matrahında bir daralma meydana gelmiyorsa, bu vergi esnektir.⁹⁶ Bir verginin esnek olabilmesi için temelde iki şart vardır: Bunlardan ilki, verginin milli gelirdeki değişiklikleri izleyebilmesi için ad-valorem (değer esası) esasa göre alınması; diğeri ise, vergi oranının yükseltilmesi durumunda matrahta bir daralmanın meydana gelmemesidir. Bu şekilde, esnekliği yüksek olan vergiler, hem vergi gelirlerinin artmasında, hem de ekonomik dalgalanmalara karşı tedbirlerin alınmasında önemli rol oynamaktadır.⁹⁷

2.2. VERGİLEMEDE ETKİNLİĞİ AZALTAN FAKTÖRLER

Vergilemede etkinliğin sağlanabilmesi için öncelikli olarak vergilemede etkinliği azaltan faktörlerin ve bu faktörler içinde yer alan değişkenlerin etkinliğe etki etme derecesinin doğru bir şekilde analizi gerekmektedir.

Çalışmamızda, vergilemede etkinliği azaltan faktörler sistemselsel, yönetselsel, ekonomik, psikolojik ve sosyal faktörler şeklinde sınıflandırılarak incelenecektir.

⁹³ Harun Cansız, “Defterdarlık Çalışanlarının Vergileme İlkelerine Bakışı” , Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:XVI, Sayı:2, Aralık 2014, <http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/sonsayi.html>. (01.02.2015), s. 38.

⁹⁴Ali Fuat Uruş, “Türkiye’deki Gelir Vergisinin Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi” , <http://www.tayyarates.com.tr/mg.php?sn=1152>, (01.02.2015).

⁹⁵Ali Fuat Uruş, “Türkiye’deki Gelir Vergisinin Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi” , <http://www.tayyarates.com.tr/mg.php?sn=1152>, (01.02.2015).

⁹⁶ Cansız, s.38.

⁹⁷Ali Fuat Uruş, “Türkiye’deki Gelir Vergisinin Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi” , <http://www.tayyarates.com.tr/mg.php?sn=1152>, (01.02.2015).

2.2.1. Sistemsel Faktörler

2.2.1.1. Vergi Adaleti

Vergilemede adalet, vergi yükünün mali gücüne göre herkese dağıtılmasıdır. Beyana dayanan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının azalması, vergilerin mali güce göre alınması ilkesi ve vergilemede adalet ilkesini zedelemektedir. Adaletsiz bulunan bir vergi sistemi mükellefte, vergiye karşı bir direnç oluşmasına neden olduğu gibi vergi bilincinin yerleşmesini de engellemektedir.

Bir ülkede mükellefler vergi sistemini adaletsiz buluyorsa, bu düşüncelerinin bir uzantısı olarak ya vergiyi eksik beyan etme/ödeme ya da hiç beyan etmeme/ödememe etmeme şeklinde tepkiler vermektedirler. Vergiye karşı oluşan bu tepkiler vergi uyumsuzluğuna neden olarak vergilemede etkinliği azaltmaktadır.

2.2.1.2. Vergi Sisteminin Karmaşıklığı

Vergi sisteminin karışık olması, mükelleflerin vergiye uyumunu birinci derecede etkileyen faktörler arasında saymak mümkündür. Vergi kanunlarına vergi ile ilgili yasaların dışındaki yasalarla, tebliğlerle düzenlemeler yapılması ve yapılan düzenlemelerin sıklığı, karışık olan vergi mevzuatını içinden çıkılmaz bir hale getirmektedir. Diğer taraftan vergi mevzuatının sıkça değişmesi, ülkede vergiye ve vergi yönetimine karşı bir güvensizlik ortamı yaratmakta olup mükelleflerin vergiye uyum maliyetlerini artırmakta ve vergi mevzuatını basit ve anlaşılır olmaktan uzaklaştırmaktadır.

Ayrıca vergisel mevzuatın karmaşıklığı vergi uygulayıcıları ve mükellefleri tarafından yorum farklılığına neden olarak vergi hataları oluşmasına neden olmaktadır. Vergi hataları ise verginin her iki tarafına da zaman, emek kaybı ve parasal maliyetler yüklemektedir.

Vergi türlerinin sayısı olarak çok olması da vergi sistemini karmaşıklaştırmaktadır. Mükellef üzerinde, ödeyeceği toplam vergi miktarı düşük olsa dahi, psikolojik bir baskı oluşmakta ve mükellefin vergiye uyumsuzluğuna hatta vergi kaçırmasına dahi neden olmaktadır.

2.2.1.3. Vergi Bürokrasisinin Yavaş İlerlemesi

Bürokrasi bir diğer deyişle kırtasiyecilik, devlet işlerinde yazışmaların, işlemlerin ve prosedürlerin gereğinden çok yer kaplamasıdır. Vergi bürokrasisi vergisel işlemlerin daha hızlı yapılmasının önündeki engeldir. Ayrıca mükelleflerin gereksiz yere zaman ve emek harcamasına yol açmaktadır. Vergi yönetiminin ise, gereksiz bir belge fazlalığı ve karmaşıklığının içine girmesine neden olmaktadır.

2.2.1.4. Vergi Afları

Vergi afları vergi gelirini artırmak, kayıtdışı kalan varlıkları kayıt altına almak, mükelleflerin geçmiş beyanlarını düzeltmeleri, kaçırdıkları vergiler var ise ödeme imkanı sağlamakta, vergi idare ve yargısının yükünü de hafifletmektedir. Ancak uygulamada vergi aflarının kısa vadede vergi gelirini arttırıcı etkisi olmasına karşın uzun vadede vergi adaletini olumsuz yönde etkilediği görülmektedir. Vergi afları vergi kaçırma teşvik etmekte, mükellefte vergisel anlamda dürüst davranmanın cezalandırılacağı düşüncesini oluşturmakta dolayısıyla da vergilemede etkinsizliğe neden olmaktadır.

2.2.1.5. Vergi Denetimleri

Vergi denetimleri ile mükelleflerin kanunlara uygun davranması arasında doğru yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Denetim olasılığı arttıkça kanunlara uygun davranma eğilimi artmakta, denetim olasılığı azaldıkça kanunlara uygun davranma eğilimi azalarak vergi kaçırma olayları artmaktadır. Vergi denetimleri, vergilemede etkinliğin sağlanmasında en önemli faktörlerden biridir. Özellikle de beyan esasına dayanan vergi sistemlerinde etkin bir vergi denetiminin sağlanması gerekmekte olup vergi denetiminde etkinliğin sağlanamadığı durumlarda vergi kayıp ve kaçakları istenilen düzeye indirilemeyeceğinden vergilemede etkinlikten uzaklaşılacaktır.

2.2.2. Yönetimsel Faktörler

2.2.2.1. Vergi Yönetiminin Yapısı

Bir ülkede vergilemede etkinliğin sağlanabilmesi, genel anlamda o ülke vergi yönetiminin dar anlamda ise vergi idaresinin yapısı ve işleyişi ile doğrudan bir ilişki içerisindedir. Vergilemede etkinlik, sadece düzgün işleyen bir kanuni mevzuatı değil, aynı zamanda verimli çalışan vergi yönetiminin varlığını zorunlu kılmaktadır.

Özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirlerinin olması gerekenin altında toplanmasında; etkin çalışmayan vergi idaresi önemli bir rol oynamaktadır.

2.2.2.2. Personel Sorunu ve Çalışma Koşulları

Vergi idaresinin mükelleflere vergi hizmeti sunabilmek için nitelik ve nicelik yönünden yeterli personele ihtiyacı olması gerekmektedir. İş yükünün personel sayısından fazla olması nedeniyle personelin verimi düşmekte, işlerin yapılma süreleri uzamaktadır. İşlerin yapılma süresinin uzaması ise etkin olmayan bir vergi yönetiminin göstergesidir.

Personelin çalışma koşulları, yapılan işin verimliliğine birinci derecede etki eden bir faktörler arasındadır. Çalışma ortamının fiziki olarak yetersizliği, kullanılan araç-gereçlerin hem sayı olarak yetersizliği hem de teknolojik yeniliklerden uzak oluşu gibi pek çok faktörün yapılan işe olan etkisi küçümsenmeyecek kadar fazladır. Çalışma koşullarında mevcut olan bir olumsuzluk yapılan işin verimliliğinin düşmesine neden olmaktadır.

2.2.2.3. Halkla İlişkilerin Eksikliği

Verginin tarafları vergi yönetimi ve vergi mükellefidir. Vergi ilişkinin tarafları arasındaki iletişim düzeyi ve şekli vergi uyumuna neden olabileceği gibi uyumsuzluğuna da neden olabilmektedir. Vergi yönetiminin kendini vergi ilişkisinin sadece yetkili tarafı, vergi mükellefini de uygulayıcı tarafı olarak görmesi iletişime kapalı ve sorun çözmekten ziyade sorun yaratma potansiyeli olan bir yapıya bürünmesine ve bunun sonucu olarak da vergi uyumsuzluğuna dolayısıyla da vergilemede etkinsizliğe neden olmaktadır.

2.2.3. Ekonomik Faktörler

2.2.3.1. Enflasyon

Enflasyonun olumlu ve olumsuz birçok ekonomik ve sosyal etkileri vardır. Ancak genellikle enflasyonun gelir dağılımı, kaynak dağılımı ve fiyat istikrarını bozması, dış ticaret açığı yaratması, istihdam ve yatırım kararlarını olumsuz

etkilemesi devlete olan güveni azaltması, vergi gelirlerinin etkinliğini azaltması gibi çok yönlü olumsuzlukları; olumlu etkilerinin önüne geçmektedir.⁹⁸

Yüksek enflasyon, kişilerin reel gelirini azaltarak nominal gelirleri üzerinden artan oranlı vergi tarifesi ile vergilendirilmeleri, muafiyet ve istisna tutarlarının sabit kalması, dolaylı vergilerin matrahının artması sonucunda mükelleflerin reel vergi yükünü artırmaktadır. Yüksek enflasyon dönemlerinde işletmeler de bu durumdan etkilenmektedir. Şöyle ki; bu dönemlerde işletmelerin mali tabloları gerçeği yansıtmadığından, fiktif karların yani gerçekte elde ettikleri karın üstünde gözüken bir karın vergisini ödemek zorunda kalacaklarından işletmelerin öz kaynakları erimekte ve bu durum da işletmelerin kayıtdışı alanlara kaymalarına neden olmaktadır.

Bir ülkede yaşanan yüksek enflasyon vergi tahsilatlarının gecikmesine ve vergi gelirlerinin aşınmasına neden olmakta ve vergi sistemini etkinlikten uzaklaştırmaktadır. Enflasyon vergisel büyüklüklerin sayısal değerlerini etkilemekte, özellikle spesifik tarifeler uygulanan vergilerde alınan vergi miktarı sabit olduğundan devletin vergi gelirinin azalmasına ve hissedilen vergi yükünün artmasına neden olmaktadır.

2.2.3.2. Kayıt Dışı Ekonomi

Kayıtdışı ekonominin varlığı ve büyüklüğü kayıt altına alınamayan yani vergilendirilemeyen alanlar oluşturmakta, bazı ekonomik faaliyetler vergi dışında kalmakta ve vergiler ya hiç ödenmeyerek ya da eksik ödenerek devletin vergi gelirleri azalmaktadır.

Kayıtdışı ekonomi, yatırımların maliyeti artırmakta, özel sektör yatırımlarının azalmasına, dolayısıyla da işsizliğin artmasına ve iş bulmak isteyenlerin kayıtdışı alanlara gitmesine neden olmaktadır. Kayıtdışı alanlarda çalışan kişiler için vergi vb. kesintiler olmadığından maliyetleri de düşük olmakta, daha ucuza mal ve hizmet satışı yapılacağından kayıtlı mükellefler ile aralarında haksız rekabet ortamı oluşmaktadır. Bunun neticesi olarak üretim kaynaklarının vergilendirilmeyen

⁹⁸ Hakki M. Ay, İbrahim Arslan, “Veri Gelirleri İle Enflasyon Arasındaki İlişki”, Vergi Dünyası Dergisi, Ağustos 2008, S:324, s.143.

alanlara kaymaktadır. Bu durum, üretim kaynaklarının etkinsizliği anlamına gelmekte olup ekonomik büyümeyi dahi menfi yönde etkileyecektir.

Kayıtdışı ekonominin varlığı halinde, toplumda bir kesim, vergisiz kazanç elde etmekte ve bu durum vergisini tam ödeyen mükellefler aleyhine adaletsiz bir durum ortaya çıkarmakta ve bunun bir uzantısı olarak da vergiye uyumsuzluk ortaya çıkmaktadır. Vergi yükünün adaletsiz dağılımı, gelir dağılımını da adaletsizleştirmektedir. Kayıtdışı ekonominin olduğu ülkelerde işsizlik, milli gelir ve enflasyon gibi ekonomik göstergeler gerçeği yansıtmadığından bu göstergelere göre uygulanacak ekonomik ve mali politikaların başarı düzeyi de düşük olmaktadır.

2.2.4. Psikolojik ve Sosyal Faktörler

2.2.4.1. Vergi Ahlakı ve Vergi Bilinci

Vergi ahlakı, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini gönüllü olarak yerine getirmeleridir. Vergi ahlakı yüksek olan bireyler, verginin ödenmemesinden rahatsızlık duyar ve vergi ödendiğinde ise haz duymaktadırlar. Vergi ahlakı düşük olan bireylerde ise, vergi ödememek için yapılacak her türlü hile normal olarak kabul edilmektedir. Vergi ahlakı, vergiye uyumu etkileyen en önemli faktörlerden biridir ve vergi ödeme yükümlülüğünü ahlaki bir zorunluluk olarak görülmesi anlamına gelmektedir.

Vergi bilinci, kişilerin vergiyi algılamaları ve bunu davranışlarına olumlu bir şekilde yansıtma larıdır. Vergi bilinci, kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin önemi kavrayan toplum üyelerinin vergi ile ilgili ödev ve sorumluluklarını yerine getirmedeki isteklilik düzeyidir.

Vergi bilinci ve vergi ahlakı düşük olan toplumlarda, toplumu oluşturan bireylerin vergi ödeme ve vergisel yükümlülüklerini yerine getirme isteği yeteri kadar olmadığından vergi sistemi ve idaresi ne kadar mükemmel olursa olsun vergilemede etkinliğin sağlanması mümkün değildir.

2.2.4.2. Vergi Ödeme Gücü ve Bireysel Vergi Yüğü

Vergilerin mükelleflerce algılanma şekli, vergi ödeme konusundaki davranışlarını/tutumlarını belirlemektedir. Vergi yükünün adil olduğunu düşünen bir birey vergiye karşı tepki göstermezken, adil olmadığını düşünen birey vergiye karşı tepki gösterecektir.

Vergi adaleti kavramı, vergi yükünün toplumdaki bireyler arasında adil bir şekilde dağıtılmasını ifade etmektedir. Vergi adaletine ulaşmak için ödeme gücü yaklaşımı ve fayda yaklaşımı olmak üzere iki yöntem bulunmaktadır. İlki, verginin mükelleflerin ödeme gücüne göre alınmasını; diğeri ise, belirli bir kamu hizmetinden yararlananların bu hizmetten yararlandıkları oranda vergi ödeyerek bu hizmetin finansmanına katılmaları şeklinde tanımlanabilir. Vergilemede etkinliğin sağlanabilmesi için ödeme gücü ve fayda kuramı birlikte uygulanabilir.

Bireysel vergi yükü, belirli bir dönemde ödenen vergilerin, yine belirli bir dönemde elde edilen gelirlere oranıdır. Vergi yükü, ödenen vergi ve ödeme gücünün bir fonksiyonudur ve ödenen vergi ile doğru orantılı, ödeme gücü ile ters orantılı bir kavramdır. Yani ödenen vergi miktarı arttıkça artmakta, bireylerin gelir ve servetleri arttıkça azalmaktadır.

Vergi yükü, elde edilen gelir için bir maliyet unsuru olarak kabul edilmekte ve bu yükün hissedilme derecesi ise vergiye karşı gösterilen tepkinin farklılaşmasına neden olmaktadır. Aşırı vergi yükünün olması, vergilemede adalet ilkesinin sorgulanmasına ve vergiye karşı olumsuz davranışlarda bulunularak vergilemede etkinsizliğe yol açmaktadır.

2.2.4.3. Mükelleflerin Diğer Mükelleflere Bakış Açısı

Mükellefler, vergiye karşı davranışlarını belirlerken diğer mükelleflerin davranışlarını da dikkate almaktadırlar. Ayrıca toplumun değer yargıları da mükelleflerin vergiye karşı davranışları üzerinde etkilidir. Yaşanılan toplumda vergiye karşı olumsuz tavırlar yaygınsa yani bu tavırlar normal karşılanıyorsa ya da vergisini ödemeyen ya da vergi kaçırın mükelleflerin cezasız kaldığını düşünülüyorsa mükellef vergi ödemedi kaçınacaktır. Hiç kuşkusuz, mükelleflerin vergi ödemekten kaçınmaları durumunda vergilemede etkinliğin sağlanması mümkün olmayacaktır.

2.2.4.4. Kültürel Yapı

Ahlaki değer ve geleneklerin güçlü olduğu toplumlarda vergiyi gönüllü ödeme eğilimi daha yüksek olmakta ve ayrıca devlete karşı duyulan güven duygusu da bireylerin vergi ödeme eğilimini artırmaktadır.

Her toplumun vergiyi algılayışı ve vergi kültürü farklıdır. Her toplumda ırk, dil, din gibi kültürel özellikler, coğrafi özellikler birbirinden farklı olduğu gibi her

toplumun vergi kültürünün birbirinden farklı olması da doğaldır. Vergi kültürü, vergiye toplumsal bakış açısını ve vergi ahlakını da yansıtan bir kavramdır. Bir toplumda var olan kültürel yapı, vergi kültürünü de şekillendirmektedir.

2.2.4.5. Devlete Olan Bağlılık, Siyasi İktidar

Devlet politikalarına karşı olumlu görüşlere sahip ve vergi ödemenin bir vatandaşlık ödevi olduğu bilincinde olan mükelleflerin vergiye uyumu daha kolay olmaktadır. Devlet politikalarını benimsemeyen ve bu politikalara güvenmeyen mükelleflerin vergi ödeme konusunda gayretli olmaları beklenemez. Mükellefler, ödedikleri vergiye oranla kamu hizmetlerinden daha az yaralandıklarını düşündüklerinde devlete olan bağlılıkları zedelenerek vergiye uyumları olumsuz yönde etkilenmektedir.

2.3. VERGİLEMEDE ETKİNLİĞİN SAĞLANMASI

Vergilemede etkinliğin sağlanabilmesi, vergilemede etkinliği azaltan faktörlerin tespitinin ardından bu faktörlerin vergilemede etkinliği artırıcı yönde kullanılabilmesi için ülkenin ekonomik, siyasal ve sosyal koşullarına uyumlu ve çözüm içeren politikaların uygulanmasına bağlıdır.

2.3.1. Sistemsel Faktörler

2.3.1.1. Vergi Adaleti

Adil olarak hazırlanmış olan vergi yasalarının, uygulama itibarıyla da adalete ters düşmeyecek etkinlikte uygulanması gerekir. Vergilemede etkinliğin sağlanabilmesi için ülkede var olan vergi sisteminin adil olması sağlanmalı ve vergi yükü adil ve dengeli dağıtılmalıdır. Bunun için de, geliri ve serveti çok olandan çok vergi alınması, tam tersi geliri ve serveti az olandan az vergi alınması gerekmektedir. Bir diğer husus, yansıtılması kolay olan dolaylı vergilerin vergi kayıp ve kaçakçılığına daha müsait olduğu hususu düşünüldüğünde vergi idaresinin, yansıtılması kolay olmayan dolaysız vergilere ağırlık vermesi gerektiğidir.

Vergilemede etkinlik, vergilerin mali amacı olan vergi gelirinin artırılması ile gerçekleşmektedir. Vergi gelirlerinin artırılabilmesi için ise iki yöntem vardır: Bunlardan en kolayı, vergi oranının artırılmasıdır. Ancak vergi oranı katlanılabilecek düzeyin üzerine çıktığında vergi kaynağını yok etmeye başlayacaktır. Diğer yöntem

ise, vergi tabanını genişletmektir. Vergi tabanının genişletilmesi yolu ile vergi gelirlerinin arttırılması yöntemi ilk yönetime nazaran daha kalıcı ve etkili bir yöntemdir. Bunun için de vergi sistemi içinde yer alan bazı istisna ve muafiyetlerin kapsamlarının daraltılması, bazılarının ise tamamen kaldırılması gerekmektedir. Ayrıca yapılan bu uygulama kimi kişi/kurum/sektörler arasında var olan rekabet eşitsizliğini törpüleyecek ve vergi adaletinin az da olsa gerçekleştiği algısının oluşmasına neden olacaktır.

2.3.1.2. Vergi Sisteminin Karmaşıklığı

Vergilemede açıklık ilkesi vergi ile ilgili mevzuatın açık, sade ve anlaşılır olmasını gerekli kılmaktadır. Vergi kanunlarının kullandığı dilin, üslubun ve içeriğin açık ve anlaşılır olması gerekmektedir. Hem kanunları uygulayan idare, hem mükellef açısından basit ve açık bir mevzuat, uygulama maliyetlerini düşürerek vergilemede etkinliğin sağlanmasına katkıda bulunmaktadır.

Vergi mevzuatında değişikliklerin, değişikliğin yapılma amacından sapmaması ve sıklık derecesinin azaltılması, vergi kanunlarında bütünsel bir değişim yaklaşımının benimsenmesi yapılması hem mevzuatta oluşan boşlukların önüne geçerek hem de istikrarlı ve anlaşılabilir bir mevzuat yapısı oluşmasına katkı sağlayarak vergi uygulayıcıları, denetim elemanları, konunun uzmanları ve vergi mükellefleri açısından olumlu bir ortam yaratacaktır.

Ayrıca ülkede uygulanmakta olan vergi sisteminin esas unsurunu oluşturan vergilerin, sayı olarak azaltılması vergi sistemini daha basit ve anlaşılabilir bir yapıya kavuşturarak mükelleflerin hissettiği vergi yükünün azalmasına neden olacak ve olumsuz vergi algısını tersine çevirerek vergiye uyumu kolaylaştıracaktır.

2.3.1.3. Vergi Bürokrasisinin Yavaş İlerlemesi

Etkin bir vergilemede hem vergi mükelleflerinin hem vergi idaresinin katlandığı maliyetlerin minimum düzeyde olması gerekmektedir. Vergisel işlemlerin yürütülebilmesi için uygulanan bürokrasinin azaltılması hem mükellefler hem vergi uygulayıcıları açısından gereksiz zaman ve emek israfının önüne geçecek, verginin taraflarının katlandığı maliyetlerin minimum düzeye inmesine yardımcı olacak, gereksiz evrak yığılması karmaşasını azaltacak dolayısıyla da vergilemede etkinliğe olumlu katkı sağlayacaktır.

2.3.1.4. Vergi Afları

Sık sık çıkarılan vergi afları, vergi ahlakını olumsuz etkileyerek vergiye uyumunu zorlaştırmaktadır. Bu nedenle vergi aflarının siyasi kaygılardan ve/veya sadece gelir elde etme amacından uzak bir şekilde mükelleflerin vergiye uyumunu sağlama ekseninde ve gerekli olduğu zaman ve durumlarda çıkarılması ve büyük bir titizlikle uygulanması mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştıracaktır. Diğer taraftan vergi afları çıkarıldıktan sonra yeni bir af çıkacağına dair olan beklentinin oluşmaması için uygulayıcılar tarafından gerekli açıklamaların yapılması gerekmedir. Böylelikle vergi ahlakının dolayısıyla da vergiye gönüllü uyumun sağlanmasına olumlu katkıda bulunulması mümkün olacaktır.

2.3.1.5. Vergi Denetimleri

Vergilemede etkinliğin sağlanmasında önemli faktörlerden biri de vergi denetim mekanizmasının yapısı ve işleyişidir. Vergi denetim mekanizmasının kayıtlı mükelleflerden ziyade, kayıtdışı olan sektörlerle yöneltmesi gerekmektedir. Vergi denetimlerinde gelişmiş teknolojik imkanlardan en üst düzeyde faydanılması, riskli mükellef veya mükellef gruplarının tespitinin etkin bir şekilde yapılmasına imkan sağlayacaktır. Ancak bu durumda dahi, -teknolojik gelişmelerin veri tabanlarına ihtiyaç duyduğu hususu göz önüne alındığında- kayıt dışında olanı tespit etme olanağı olamayacağından, denetimin etkinliği, sadece kayıt altındaki ekonomi üzerinde etki gösterecektir. Bu nedenle öncelikle kayıtdışılığı önleyici politikaların uygulanması yerinde ve kalıcı bir çözüm olacaktır.

Etkin bir vergi denetimi ile mükelleflerin vergi kanunlarına uygun davranmaları ve beyanlarının doğruluğu sağlanabilecek bunun sonucunda da vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması mümkün olacaktır.

2.3.2. Yönetimsel Faktörler

2.3.2.1. Vergi Yönetiminin Yapısı

Vergilemede etkinlik, vergi yönetiminin başarısına bağlıdır. Çünkü vergileri toplayan vergi yönetimidir. Etkin ve verimli bir vergi yönetimi en az tahsil masrafı ile en yüksek vergi hasılatı toplayabilen bir vergi yönetimidir.

Vergilemede etkinliğin arttırılabilmesi için, çağdaş vergicilik anlayışı ile çalışan, mükellef haklarına saygılı, mükelleflere adil davranan, yaptığı işlemler

nedeniyle hesap verebilecek şeffaflığa sahip, denetlenebilir, daha az basamaklı, vergilemede etkinliğin artırılması yönünde AR-GE çalışmalarına önem veren bir vergi yönetimi oluşturulmaya çalışılmalıdır.

2.3.2.2. Personel Sorunu ve Çalışma Koşulları

Vergi yönetiminin iyi eğitim almış, konusunda uzmanlaşmış, yapılan iş yükü ile orantılı sayıda, meslek içi yükselme ve kariyer yapma, mesleki anlamda kendini geliştirme imkanlarına sahip bir personel yapısına sahip olması gerekmektedir. Bunların yanında, personelin görevlerini gerektiği gibi ve hızlı bir şekilde yapabilmesi için, gerekli nitelikte ve yeterli sayıda araç ve gereç temin edilmelidir. Ayrıca vergi mevzuatının uygulayıcısı konumundaki vergi idaresi personelinin, sürekli bir değişim içerisinde olan vergi mevzuatı konusunda, sık sık yapılacak kurum içi sınavlar ile bilgi tazelemesi sağlanmalı ve bu sınav sonuçlarına göre ödüllendirme yöntemi uygulanmalıdır. Kısaca belirtmek gerekirse, izlenecek iyi bir personel politikası ile personelin daha verimli çalışmasını dolayısıyla da vergilemede etkinliğin artırılmasını sağlamak mümkündür.

Personelin ücretinin tatminkar olması, çalışılan yerin sağlıklı ve modern bir yapıda olması ve teknolojik gelişmelere uyum sağlayan çalışma malzemelerinin kullanılması, hem mükellefin hem personelin motivasyonunu olumlu yönde etkileyerek vergilemede etkinliği artırma yönünde olumlu katkı sağlayacaktır.

2.3.2.3. Halkla İlişkilerin Eksikliği

Schorer'in vergi ödeme ile vergi memuru arasındaki ilişkiye ait örneğinde; vergi mükelleflerinin vergi daireleriyle olan münasebetlerinin, vergi ödeme üzerinde devamlı bir tesir yaptığından bahsetmiş ve hiçbir fert üzerinde sempati uyandırmayan maliye şubesine memnuniyetle gitmesine neden olarak da vergi memurunun kendisine olan azami derecede yardım edici tavrını göstermiş ve bu tavrın kendisinde sanki kendinden bir şey almak için değil de lehine bir şey yapılmak isteniyormuş kanaati uyandırdığını belirtmiştir.⁹⁹ Örnekten de anlaşılacağı üzere, vergi yönetimi ile vergi mükellefi arasındaki ilişki, mükelleflerin vergiye uyumu konusunda oldukça etkilidir.

⁹⁹ Şafak Çomaklı, “ Mükellef Sosyo-Psikolojisi Açısından Vergi Ödemeyi Etkileyen Genel Faktörler”, Vergi Dünyası Dergisi, Haziran 2008, S:322, s. 118.

Mükelleflerin vergisel konulardaki sorunlarına çözüm üreten, mükelleflerin bilgi eksiklerini tamamlayıcı, mükelleflerin vergisel işlemler ve vergi personeli hakkındaki görüş ve önerileri dinleyen bir vergi yönetimin varlığı mükelleflerin vergiye uyumu arttıracaktır. Mükellefe iyi bir hizmet verebilmek ve mükellefin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak için mükelleflerin de hakları olduğu bilinci ile vergi idaresi bünyesinde halkla ilişkiler birimleri kurulmalıdır.

2.3.3. Ekonomik Faktörler

2.3.3.1. Enflasyon

Enflasyonun bir ülke ekonomisinde gelir dağılımı, işsizlik, kayıtdışı ekonomi gibi pek çok ekonomik parametre ile sebep-sonuç ilişkisi içerisinde olduğu düşünüldüğünde uygulanacak ekonomi ve maliye politikalarının önemi artmaktadır.

Bir ülkedeki yüksek enflasyon oranlarının ekonomik, sosyal ve vergisel alanlarda yarattığı olumsuz etkiler ancak ve ancak oluşturulacak sağlam ve rasyonel para ve maliye politikalarının istikrarlı bir şekilde uygulanması ile giderilebilir. Uygulanacak bu politikalar ile kontrol altına alınan makul oranlı bir enflasyon oranı, bireylerin reel gelirini arttıracak, işletmelerin gerçek karları üzerinden vergilendirilmesini sağlayacak, kayıtdışı ekonominin azalmasına yardımcı olarak vergi tabanının genişlemesine neden olacak ve vergilemede etkinliği sağlayacaktır.

2.3.3.2. Kayıt Dışı Ekonomi

Kayıt altına alınması gereken vergisel kişi ve konuların kayıt altına alınması vergi gelirlerini arttıracak gibi vergi denetiminde de etkinliğin artmasına ya da tam tersi şekilde vergi denetimlerinde etkinliğin artması ile vergi gelirlerinde artışa yardımcı olacaktır. Ekonomideki varolan kayıtdışılığın engellenmesi/azaltılması ile ülkedeki yok olan adalet anlayışının yeniden tesisine sağlanacak ve mükelleflerin vergiye uyumu artacaktır. Burada adalet kavramı ile vergi adaleti ve gelir dağılımındaki adalet kastedilmektedir.

Kayıtdışılığın önlenmesi ile ülkenin mevcut vergi potansiyelinin vergilendirilmesi sağlanacak ve vergilemede etkinlik düzeyi artacaktır.

2.3.4. Psikolojik ve Sosyal Faktörler

2.3.4.1. Vergi Ahlakı ve Vergi Bilinci

Mükelleflerin vergi verme/ödeme davranışlarının arttırılabilmesi “vergi bilincinin” oluşması ya da arttırılması ile mümkün olmaktadır. Toplumda sağlam temellere oturtulmuş vergi bilincinin oluşturabilmesi için, mükelleflerin ödedikleri vergilerle kamu hizmetlerinin karşılandığını kavramaları gerekmektedir. Vergiye karşı bu şekilde oluşturulan bir algı, mükelleflerin vergilemeye karşı daha uyumlu olmalarına neden olacaktır. Bu noktada en büyük görev yine devlete düşmektedir. Şeffaf, açık ve denetlenebilir bir kamu harcama sistemi oluşturulmalıdır. Ödediği vergilerin boşa gitmediğini, faydalanılan kamu hizmetlerinin karşılığı olduğunu gören mükelleflerin vergiye uyumu artacak dolayısıyla da vergilemede etkinlik sağlanacaktır.

2.3.4.2. Vergi Ödeme Gücü ve Bireysel Vergi Yüğü

Ödenen vergi ve ödeme gücünün bir fonksiyonu olan vergi yükünün vergi mükelleflerince hissedilme düzeyini etkileyen enflasyon oranı, gelir dağılımındaki adaletsizlik, kayıtdışı ekonomi gibi değişkenleri azaltma yönünde uygulanacak ekonomi ve maliye politikaları ve yapılacak vergisel reformlar vergilemede etkinliği arttıracaktır. Ekonomik ve mali politikalarla gelir dağılımında adaletin sağlanmasıyla bireysel ödeme gücünün artması vergi ödeme gücünü de arttıracaktır. Vergisel reformlarla vergi oranındaki değişiklikten ziyade vergi sistemi içerisinde dolaylı vergilerin ağırlığı azaltılarak dolaysız vergilerin arttırılması vergi yükünün düşük ve orta gelirli mükelleflerin bireysel vergi yükünü azaltarak vergi adaletinin sağlanmasına neden olacaktır.

2.3.4.3. Mükelleflerin Diğer Mükelleflere Bakış Açısı

Vergi sisteminin bir parçası olan vergi denetimi, vergi ceza uygulamaları, af, uzlaşma, muafiyet/istisna uygulamalarında yapılacak vergisel düzenlemeler ile adil bir vergi sisteminin varlığına olan inancın pekişmesi ile mükelleflerin vergiye karşı olan tutumu olumlu yönde değişecek vergilemede etkinlik düzeyi artacaktır.

2.3.4.4. Kültürel Yapı

Ahlaki değer ve geleneklerin güçlü olduğu toplumlarda vergiyi gönüllü ödeme eğilimi daha yüksek olmaktadır.¹⁰⁰ Vergi bilinci ve ahlakının toplumda varolan kültürel yapıya göre şekillendiği gerçeğinden hareketle toplumun sahip olduğu ahlaki değerlerin içinde vergi ahlakının da ağırlıklı bir şekilde yerleştirilebilmesi için eğitim ve bilinçlenme düzeyini artırıcı çalışmalar yapılmalıdır.

2.3.4.5. Devlete Olan Bağlılık, Siyasi İktidar

Devlete bağlı ve devletin uyguladığı politikalara güvenen ve bu politikaları benimseyen mükellefler milliyetçi bir anlayış içerisinde vergi ödeme konusunda tepki göstermeyecektir. Vergi mükelleflerinin, vergi olarak ödedikleri paraların hükümet tarafından nereye nasıl harcadığı konusundaki algılayışları onların vergiye uyumunu etkilemektedir. Şeffaf mali ve ekonomik politikalar izleyen ve bu politika sonuçlarını kamuoyu ile paylaşan siyasi iktidarların varlığı, mükelleflerin vergiye karşı tepkilerinin en aza inmesine neden olmaktadır.

2.4. VERGİ CEZALARI İLE VERGİLEMEDE ETKİNLİK İLİŞKİSİ

Vergi cezalarını, vergilemede etkinlik ilişkisi bağlamında değerlendirirken ana çıkış noktası; vergi cezalarının kendilerinden beklenen fonksiyonları yerine getirmesi sonucunda vergilemede etkinliğin sağlanıp sağlanmadığını olmalıdır. Vergi cezalarının, vergi kabahat ve suçlarının işlenişini önlemesi ile dolaylı yoldan vergi gelirlerine sağladığı katkı değerlendirilmelidir.

Devletin elde etmeyi planladığı gelirin yanında ya da sadece belirli bir amacı gerçekleştirmek için dolaylı veya doğrudan vergiler eliyle vergi mükelleflerinin belirli davranışlarının özendirilmesi veya ödüllendirilmesi, bunun yanında bazı davranışların yapılmaması için caydırılması yahut cezalandırılması yöntemlerinin uygulanmasına “yönlendirici vergilendirme” denilmektedir.¹⁰¹ Tanımdan da anlaşılacağı üzere yönlendirici vergilendirmede iki yöntem kullanılmaktadır: caydırma ve özendirme. Yönlendirici vergilendirme ile bireylerin belirli davranışları göstermelerinin engellenmesinin amaçlanması caydırma yöntemi olarak adlandırılır.

¹⁰⁰ Taşkın, s.73.

¹⁰¹ Cenker Göker, Yönlendirici Vergilendirme, Sempozyum, Yayınları, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt:17, Sayı:3-4, 2011, <http://www.hukuk.marmara.edu.tr/yayinlar/.../cilt-17-sayı-3-4-yil-2011-ozel-sayı/>, (02.03.2015), s.19.

Bireylerin vergilendirilmesine kesinlikle karşı çıkacakları ve toplumsal kabullenmeye zorlanacağı bazı durumların özümsebilmesi için de caydırma yönteminin bir aracı olan ‘cezalandırma’ söz konusu olabilecektir.¹⁰² Sonuç olarak, devlet vergi geliri elde etmek ya da başka amaçlar için vergi mükelleflerinin belirli davranışları yapmamaları için caydırma yönteminin bir aracı olan cezalandırma yöntemi kullanmaktadır. Cezaların öncelikli amacı caydırma olduğundan vergi cezalarının öncelikli amacı da vergi kabahatleri/suçlarının işlenmesinin önlenmesidir.

Diğer yandan vergi ceza sistemi vergilemede etkinlik kavramı ile doğrudan ve karşılıklı bir ilişki içerisindedir. Politika uygulayıcıları ve kanun yapıcılarının vergi kanunu hükümlerine aykırı hareketleri yani vergi kabahat/suçlarını ülkenin ekonomik ve sosyal gerçekleri ile örtüşecek şekilde tanımlaması ve bunlara verilecek cezaların (vergi suç ve ceza mevzuatının) caydırıcı ve uygulanabilir nitelikte düzenlemesi, vergi gelirlerinin toplanmasını güvence altına alarak vergi gelirlerinin istenilen düzeye ulaşmasına yardımcı olacaktır.

Mükelleflerin vergi kaçırmaları ya da vergiden kaçınmaları vergi kaybına neden olarak devletin potansiyel vergi geliri elde etmesini engellemektedir. Bu durum vergilemede etkinsizliğe neden olmaktadır. Bu nedenle, vergi cezaları ile vergi kabahati/suç işleyenlerin bir nev’i ıslah edilerek vergi yasalarına uygun davranmaya yöneltilebilmeleri dolayısıyla da devletin harcamalarını finanse edebilecek düzeyde vergi gelirini en az maliyetle elde etmesi sağlanabilir.

Vergilemede etkinliği etkileyen faktörler; sistemsel, yönetsel ekonomik ve psikolojik-sosyal faktörler şeklinde kategorilere ayrılıp her bir kategori altında pek çok etkenin bulunduğu göz önüne alındığında, vergi cezaları sistemsel faktörler arasında değerlendirilebilir. Vergi cezaları, vergi sisteminin bir parçası olarak, vergilemede etkinliği etkileyen faktörlerle doğrudan ilişki içerisindedir. Bu nedenle, vergilemede etkinliğin sağlanmasında, sağlıklı ve düzgün işleyen bir vergi ceza sisteminin varlığı için sadece vergi ceza sisteminde yapılacak düzenlemeler ve alınacak önlemler yetersiz kalacaktır. Vergi cezalarının vergi sisteminin bir parçası olduğu göz önünde bulundurularak vergi sistemi içerisinde vergilemede etkinliği

¹⁰² Metin Sağlam, “Vergi Algısı ve Bilinci Üzerine Bir Çalışma: İİBF Öğrencilerinde Vergi Algısı ve Bilinci”, Sosyoekonomi Dergisi, Ocak-Haziran 2013-1, <http://www.dergipark.ulakbim.gov.tr>, (02.03.2015), s.317.

azaltan faktörlerin tespiti yapılmalı ve öncelikli olarak bunlara çözüm bulunması gerekmektedir.

Bir ülkede uygulanan cezaların etkinliği ve mükelleflerin yakalanma olasılıkları, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesinde etkilidir. Mükelleflerin yakalanma olasılığı yüksek ve uygulanan cezalar etkin ise, mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı davranışları önlenecek ve vergi kayıp ve kaçığı azalacaktır. Bunun sonucunda da, vergilemede etkinlik sağlanacaktır. Nitekim, Bağdiden & Erdoğan tarafından yapılan çalışmada etkin bir şekilde uygulanan vergi cezalarının vergi suçlarının azaltılmasında önemli olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Alm, Jackson & McKee; Alm, McClelland & Schulze’ın çalışmalarında vergi denetimlerindeki artışın vergi kaçırma eğilimini azaltacağı sonucuna ulaşmıştır.¹⁰³ Sonuç olarak, etkin işleyen bir denetim mekanizması ve vergi ceza sistemi ile vergilemede etkinlik arasında doğrudan ve pozitif yönde bir ilişki olduğunu söylenebilir.

2.5. ÜLKE ÖRNEKLERİ

Vergi cezaları ve bu cezalarının uygulanış şekli ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir.

2.5.1. ABD

ABD vatandaşlarının gelişmiş vergi bilinci düzeyine rağmen vergi cezaları da bir o kadar yüksektir.¹⁰⁴ Amerika, vergi cezalarının kayıtsız şartsız uygulaması ile ünlü bir ülkedir. Amerika hiçbir suçtan dolayı hapse atmadığı Al Capone’u vergi cezalarından dolayı hapse atmıştır.¹⁰⁵

ABD’de vergi uyuşmazlıklarından doğan davalara adli mahkemelerce bakılmakta olup¹⁰⁶ vergiler, federal (merkezi hükümet), eyalet ve yerel bazda (belediye) toplanmaktadır.¹⁰⁷ Önemli ölçüde, beyan esaslı ile mükelleflerin vergiye

¹⁰³ Gamze Özyalama, Erdal Gümüş, “Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir’den Bulgular” , Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt:9, Sayı:20, 2013, <http://www.dx.doi.org.10.11122/ijmeh.2013.9.20.433.>, (07.03.2015), ss. 83-84

¹⁰⁴Ömer Öz, “Mali Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının İncelenmesi”,26.02.2014, [http://www.sahipkiran.org/2014/02/26/mali-nitelikli-vergi-suc-ve-cezolari/\(12.01.2015\)](http://www.sahipkiran.org/2014/02/26/mali-nitelikli-vergi-suc-ve-cezolari/(12.01.2015)).

¹⁰⁵ Genel Bilgiler/Amerikan Vergisi, ...,[http://www.amerikanvergisi.com/genel-bilgiler/\(17.04.20](http://www.amerikanvergisi.com/genel-bilgiler/(17.04.20)

¹⁰⁶ Elif, Yılmaz, Türk Vergi Hukukunda Defterler ve Belgelerle İlgili Hürriyeti Bağlayıcı Cezayı Gerektiren Vergi Suçlarının Analizi ve Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2008, s.62.

¹⁰⁷ Nazmi Karyağdı, Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresinde Vergi İncelemesi, Kasım 2006, Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2006/371, s.13.

gönüllü uyumu üzerine tesis edilen Amerikan vergi sistemi, vergi yolsuzluklarının önlenmesi ve cezalandırılmasına yönelik idari/adli mekanizmaları da aktif olarak kullanmaktadır.¹⁰⁸

Birleşik Devletler Kanunu'nun (United States Code-USC) 26'ncı Kitabı, Vergi Kanunu'na (International Revenue Code-IRC) ayrılmış olup bu bölüm her türlü federal vergileri, vergi usulünü ve vergi yargılamasını düzenlemektedir.¹⁰⁹ IRC, "A" alt kitabından başlamak üzere toplam onbir alt kitaptan oluşmaktadır. Vergi cezaları ise Vergi Kanunu'nun (IRC) "Prosedür ve Yönetim" başlıklı "F" alt kitabında yer almaktadır.

IRC'nin "F" alt kitabında yer alan cezalar; beyanname vermeme cezası (Failure To File-FTF), ödememe cezası (Failure To Pay-FTP), hileli olarak beyanname verme cezası (Fraudulent Failure To File- FTF), geçici vergi cezası (Estimated Tax Penalties), muhtasar beyanname cezaları (Failure to Deposit-FTD)dir.

Beyana dayalı cezalar (return related penalties) kendi içinde; "beyana eklenmesi gereken raporlanabilir işlem hareketlerini vermeme, kuralları veya düzenlemeleri ihmal etme veya önemsememe, gelir vergisinin, emeklilik yükümlülüğünün, emlak vergisi veya intikal vergisinin önemli ölçüde eksik beyan edilmesi ve önemli ölçüde yanlış beyan edilmesi, maddi kaçakçılık cezası, raporlanabilir işlemleri eksik beyan suretiyle dürüstlük ilkesi ihlali cezası" şeklinde düzenlenmiştir. Bunların dışında; "usulsüzlük cezaları (Information Return Penalties), vergiden muaf dernek ve vakıflarla ilgili cezalar (exempt organization penalties), sosyal güvenlik işlemleri ile ilgili cezalar (employee plans penalties), uluslar arası cezalar (International Penalties), tüketim vergisi cezaları ve diğer çeşitli cezalar" da mevcuttur.

ABD'de mali nitelikli vergi cezalarında, suçun kasten ya da ihmalle hareket edilmesine göre farklı cezalar öngörülmüştür. İhmal sonucu vergi ziyaına neden olan

¹⁰⁸ Mehmet Abanoz, " İhbar İkramiyesinde Rekor: UBS'nin Vergi Yolsuzluğu İhbarcısına IRS'ten 104 Milyon \$'lık Ödül", 27.02.2016, <https://tr.linkedin.com/.../ihbar-ikramiyesinde-rekor-ubsnin-vergi-yolsuzlugu-irsten-a.>,(23.02.2017).

¹⁰⁹ Memduh Aslan, Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği, Ankara, Ekim 2008, Maliye ve Hukuk Yayınları, s.244.

kişi için, uğratılan vergi ziyaının % 25'ine, kasten sebebiyet vermede % 75'ine kadar idari para cezası verilmektedir.¹¹⁰

Beyanname vermeme cezası (Failure To File-FTF), beyannamenin verilmediği her ay için tahakkuk etmesi gereken verginin % 5'i oranında kesilmekte ve bu ceza 5 ay için ve ancak % 25 oranında uygulanabilmektedir.¹¹¹

Usulsüzlük Cezaları (Information Return Penalties), beyannamede bilgi veya bir unsurun beyanname tarihinde doğru doldurulmaması halinde sözkonusu olmakta ve IRC madde 6721 gereğince kesilecek cezalar zaman bazlı artan oranlı ceza sistemine dayanmaktadır.¹¹² Şöyle ki; beyan tarihinden itibaren 30 gün içinde beyanın doğru olarak düzeltilmesi durumunda hata başına 15 USD (yıllık 75.000 USD'yi geçmeyecek), beyan tarihinden itibaren 30 günü geçen ancak 1 Ağustos'u geçmeyecek şekilde beyanların düzeltilmesi halinde hata başına 30 USD (yıllık 150.000 USD'yi geçmeyecek), 1 Ağustos'tan sonra düzeltilen beyanlar için ise hata başına 50 USD (yıllık 250.000 USD'yi geçmeyecek) şeklindedir.

ABD'de de vergi kaçırmanın tüm mallarına el konulmaktadır.¹¹³ IRC' Title 26 USC-7201'de kaçakçılık suçunun tanımı yapılmakta olup bu tanıma göre, kasten yasanın öngördüğü vergi yükümlülüğünün ihlaline yol açacak davranış biçimiyle vergi kaçırma fiilini işleyen vergi kaçakçılığı suçundan dolayı suçlu sayılmaktadır.¹¹⁴ IRC kapsamında; "vergi kaçırmaya teşebbüs hali (Title 26 USC-7201) ve toplanması veya ödenmesi gerekli verginin toplanması, hesaplanması veya ödenmesini kasten yerine getirmeyen ya da eksik bir şekilde yerine getirenler (Title 26 USC-7202)" bu kanunla öngörülen diğer cezaların yanında ya beş yıla kadar hapis cezası ya da gerçek kişiler için 250.000 USD ve tüzel kişiler için 500.000 USD'ye kadar para cezası ile ya da her iki ceza ile birlikte cezalandırılmaktadır.¹¹⁵

¹¹⁰Ömer Öz, "Mali Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının İncelenmesi", 26.02.2014, [http://www.sahipkiran.org/2014/02/26/mali-nitelikli-vergi-suc-ve-cezalari/\(12.01.2015\)](http://www.sahipkiran.org/2014/02/26/mali-nitelikli-vergi-suc-ve-cezalari/(12.01.2015)).

¹¹¹Aslan, s. 247.

¹¹²Aslan, s. 253.

¹¹³ Sami Pınarbaşı, "Vergi Kaçırmanın Dayanılmaz Hafifliği", 10.10.2011, [http://www.vmhk.org.tr/Makaleler/LYY_Mevzuat/\(18.01.2017\)](http://www.vmhk.org.tr/Makaleler/LYY_Mevzuat/(18.01.2017)).

¹¹⁴ Fulya Mercimek, Adnan Gerçek, "Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai sorumluluk" Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl:4, Sayı:14 (Temmuz 2013), [http://www.taa.gov.tr/.../vergi-kacakcilik-sucuna-istirak-ve-cezai-sorumluluk-bWFrYWxlG..\(12.01.2017\)](http://www.taa.gov.tr/.../vergi-kacakcilik-sucuna-istirak-ve-cezai-sorumluluk-bWFrYWxlG..(12.01.2017)), s 221.

¹¹⁵ Related Statutes and Penalties - General Fraud - IRS.gov., [https://www.irs.gov/.../related-statutes-and-penalties-genera,\(03.01.2017\)](https://www.irs.gov/.../related-statutes-and-penalties-genera,(03.01.2017)).

Kasıtlı olarak beyanname vermeme, bilgi sunmama veya vergi ödememe (Title 26 USC-7203) durumunda; kanun bir yıla kadar hapis veya gerçek kişiler için 100.000 USD ve tüzel kişiler için 200.000 USD'ye kadar para cezası ile ya da her iki ceza ile birlikte cezalandırılmaktadır.¹¹⁶

Sahtekarlık ve yalan veya yanıltıcı beyanda bulunma cezası (Title 26 USC-7206(1)'de, sahtekarlık ve yalan beyana yardım suçuna verilecek ceza (Title 26 USC-7206(2)'de, vergi ile ilgili görevlerde bulunanların görevlerini yapmasına yolsuzluk veya zorlama içeren eylemlerle engel olmaya çalışılması durumunda¹¹⁷ verilecek ceza ise (Title 26 USC-7212(A)'da, düzenlenmiş olup buna göre; her iç suçun failine de bu kanunla öngörülmüş cezaların yanında üç yıla kadar hapis cezası veya gerçek kişiler için 250.000 USD ve tüzel kişiler için 500.000 USD'ye kadar para cezası ya da her iki ceza birlikte verilecektir.¹¹⁸

ABD ceza sisteminde iştirakçilerin sorumluluğunda eşitlik sistemi uygulanmakta ve yardım ve teşvik edenler de fail gibi sorumlu tutulabilmektedir.¹¹⁹ IRC'de kamu görevlilerinin vergi kaçakçılığı suçuna iştirakleri de düzenlenmektedir. Bu tür kaçakçılık fiillerine katılan kamu görevlileri için daha ağır cezalar öngörüldüğü gibi, bunların kamu görevinden çıkarılmalarına dahi karar verilebilmektedir.¹²⁰

ABD'de kaçakçılık suçunu düzenleyen kanun maddeleri 1954 ve 1982 yıllarında olmak üzere iki kez değişikliğe uğramış ve 1982 yılında yapılan değişiklikle sadece adli para cezalarına ilişkin limitler değiştirilmiştir. Dolayısıyla, ceza öngören düzenlemelerde fazla bir değişikliğe gidilmediği görülmektedir.

¹¹⁶ Related Statutes and Penalties - General Fraud - IRS.gov., <https://www.irs.gov/.../related-statutes-and-penalties-genera>, (03.01.2017)

¹¹⁷ Hasan Aykın, "Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezaları: Amerika Birleşik Devletleri Örneği", <https://vergidosyasi.com/.../vergi-kacakciligi-sucu-ve-cezalari-amerika-birlesik-devletl.>, (12.02.2017).

¹¹⁸ Related Statutes and Penalties - General Fraud - IRS.gov., <https://www.irs.gov/.../related-statutes-and-penalties-genera>, (03.01.2017).

¹¹⁹ Fulya Mercimek, Adnan Gerçek, "Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai sorumluluk" Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl:4, Sayı:14 (Temmuz 2013), <http://www.taa.gov.tr/.../vergi-kacakcilik-sucuna-istirak-ve-cezai-sorumluluk-bWFrYWxlfG..> (12.01.2017), s 222.

¹²⁰ Elif Yılmaz, Türk Vergi Hukukunda Defterler ve Belgelerle İlgili Hürriyeti Bağlayıcı Cezayı Gerektiren Vergi Suçlarının Analizi ve Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2008, ss.68-69.

2.5.2. Kanada

Kanada hukuk sistemine göre vergi cezaları, mükellefin siciline göre değişiklik gösterebilmektedir. Hatalı vergi beyannamesi verilmesi ya da beyannamenin geç verilmesi hallerinde verilecek para cezaları mükellefin daha önceki eylemlerine göre farklılaşabilmektedir.¹²¹ Şöyle ki, ilke defa işlenen suçta ceza, vergi miktarının % 5'i iken, 12 aylık süreye kadar her ay için % 1'lik ek ceza, geçmiş üç yıl içerisinde yine beyannameyi geç vermekten dolayı cezalandırılmışsa verginin % 10'u kadar para cezası ve aynı zamanda % 2 oranında ek ceza verilmesi söz konusu olmaktadır.

Tüzel kişilerde bilgi beyannamelerinin verilmemesi halinde, belli bir miktar para cezasının yanında, her geçen gün için belli bir miktar ek para cezası verilmekte olup toplam verilecek cezada belirlenen üst sınırın da aşılmaması gerekmektedir. Son üç yıl içerisinde eylemin tekrarı halinde ise, her ortak için her ay olmak üzere maktu para cezası verilmesi gerekmektedir. Her ortak için verilecek cezada da üst sınırın aşılmaması gerekmektedir.

Mükellefler beyana tabi gelirlerini bilmeyerek veya büyük bir ihmal sonucu beyannameye dahil etmeyi unutmuşsa ceza uygulaması yoktur. Fakat üç yıl içerisinde fiilin tekrarı söz konusu olursa ceza uygulanacaktır. Bilerek ya da büyük ihmal ile gelirin beyannameye dahil edilmeme durumu varsa, belli bir tutardan aşağı olmamak şartı ile beyan edilmeyen gelirin % 50'si kadar bir para cezası uygulanmaktadır.

Vergi cezalarında hukuka uygunluk nedenlerinden bazıları ise; doğal afetler ya da üçüncü kişilerden kaynaklanan zararlar, ciddi hastalıklar, posta grevleri, yakın akrabaların vefatı nedeniyle ciddi duygusal travmalar, mükellefin dışında gelişen olaylar nedeniyle ödeme zorluğu (örneğin işten çıkarılma nedeniyle yaşanan mali zorluk). Bu nedenlerin varlığı halinde vergi cezası uygulanmamaktadır.¹²²

¹²¹ M. Erkan Üyümez, Türkiye'de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemede Etkisi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, Eylül, 2004, <http://tez.yok.gov.tr>, (03.01.2015), .s. 165.

¹²² Üyümez, s. 166.

2.5.3. İngiltere

İngiltere’de, vergi ceza hükümleri uygulanabilirlik kabiliyetinin yüksek olmasına özen gösterilerek hazırlanmıştır.¹²³ İngiltere’de cezalar kanunla konulmaktadır. İdari para cezası gerektiren aykırılıklar 1970 tarihli “Taxes Management Act” ile düzenlenmiştir. “Taxes Management Act”¹²⁴ adı verilen kanunun özelliği, gelir vergisine ilişkin vergi suçları ile kurumlar vergisine ilişkin vergi suçları arasına ayırım yapmış olmasıdır.¹²⁵ Uygulanan cezalar sadece para cezalarıdır. Ancak hileli işlem yapanlar söz konusu olduğunda parasal olmayan cezalar da uygulanmaktadır. Cezalar cari yıldan 20 yıl öncesine kadar olmuş bütün olaylara uygulanabilir.¹²⁶

Mükellefin kanuni süresi içerisinde vergiye tabi işlemlerini bildirmemesi, kanuni süresi içerisinde beyannamenin verilmemesi, hileli ya da ihmalkar eylemlerle gerçeğe aykırı beyanlarda bulunulması idari nitelikteki para cezası ile cezalandırılan suçlardır. İngiltere’de cezayı gelir idaresi belirlemektedir, ancak ceza tutarı bağımsız mahkemelerde dava edilebilmektedir.¹²⁷

İngiltere’de de tıpkı Fransa’da olduğu gibi vergi kaçakçılığına iştirak eden mali müşavirler ve muhasebecilere mükellefle aynı cezanın uygulanması sözkonusudur.

İngiltere’de hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanmasını gerektiren vergi suçlarının bir bölümü “ Perjury Act”¹²⁸ ta yer almaktadır. Bu kanunda yalan tanıklık ve yalan yere yemin etmek eylemleri düzenlenmiş ve bu düzenleme ile bilerek ve isteyerek gerçeğe aykırı beyanda bulunulması eylemleri de kabahat olarak yaptırıma bağlanmıştır. 1911 tarihli “ Perjury Act”taki düzenlemeye göre; bilerek ve isteyerek gerçeğe aykırı vergi beyanında bulunulması kabahat (misdemeanor) türünden bir suç sayılmakta ve hürriyeti bağlayıcı ceza ile birlikte para cezasına da hükmolunabilmektedir. Mükellefine ait defter ve kayıtları tutan muhasebecilerin

¹²³Ömer Öz, “Mali Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının İncelenmesi”, 26.02.2014, [http://www.sahipkiran.org/2014/02/26/mali-nitelikli-vergi-suc-ve-cezolari/\(12.01.2017\)](http://www.sahipkiran.org/2014/02/26/mali-nitelikli-vergi-suc-ve-cezolari/(12.01.2017)).

¹²⁴ Taxes Management Act 1970 - Legislation.gov.uk. www.legislation.gov.uk/ukpga/1970/9/pdfs/ukpga_19700009_en.pdf.(03.02.2017).

¹²⁵ Yılmaz, s. 66.

¹²⁶ Üyümez, ss.158-159.

¹²⁷ Üyümez, s. 159.

¹²⁸ The law relating Perjury | Legal Help Online UK.

[https://legalthelponlineuk.wordpress.com/.../the-law-relating-,\(17.02.2017\)](https://legalthelponlineuk.wordpress.com/.../the-law-relating-,(17.02.2017)).

durumu ayrı bir düzenleme ile ele alınmakta ve müşterisinin lehine bir vergi kaçakçılığı suçuna karışan muhasebeci suça katılmış olmaktadır.¹²⁹

Diğer bir suç tipi ise, 1988 tarihli “Income and Cooperation Act” ta yer almakta ve gerçeğe uymayan beyanlar ile haksız yere vergi iadesi alanların hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacakları belirtilmektedir.¹³⁰

1952 tarihinde yürürlüğe giren 1952 tarihinde yürürlüğe giren “Income Tax Act”, ayrıca gerçek dışı beyan ile devletten haksız yere vergi iadesi sağlayan vergi yükümlüsü hakkında hürriyeti bağlayıcı ceza verileceğini belirtmektedir.¹³¹

İngiltere’de, vergi borçlarını ödemeyen kişinin gelir idaresi ile işbirliği derecesi, hukuka aykırılığın boyutu gibi çeşitli durumların varlığına göre cezaların azalması söz konusu olabilmektedir. Belirlenen ceza dışında mükellefe meslekten men, faaliyetinin durdurulması gibi ek cezalar verilmemektedir. Cezayı gerektiren fiillerin tekerrürü halinde cezalar ağırlaşmaktadır ancak ödenmesi gereken verginin % 100’ünü aşmamaktadır.¹³²

Vergi sistemi içerisinde en ağır ceza, vergi kaybına neden olan fiilin bilinçli yapılması halindedir. Kendisine ihtarname gönderilmesine rağmen mükellef kasti davranışlarını tekrar ederse geçmiş yıllardaki gelir eğilimlerine bakılarak tahmini gelirin vergisi de tahsil edilebilmektedir. Danışmanlar hukuka aykırı fiillere katılmışlarsa cezalandırılırlar. Mesela, mükellef yanlış beyanda bulunmuş ve hukuka aykırı bir sonuç doğmuşsa ve bu durumun nedeni de mali danışmanın yönlendirmesi ise cezai sorumluluk mali danışmana geçer. Ceza zamanaşımı süresi cezanın kesinleştiği yılı takip eden yıldan itibaren altı yıldır.

İngiltere vergi hukukunda birçok gri alan mevcuttur. Mükellef çözemediği vergi sorunlarını vergi müfettişlerine bildirebilmektedir. Bu anlaşılamayan karmaşık kurallar nedeniyle mükellefin hatalı beyanda bulunduğu ve hatalı tahakkuka neden olduğu müfettiş incelemesinde ortaya çıksa da mükellefe ceza kesilmemektedir.¹³³ Mükellef pişmanlık kurumundan yararlanırsa sadece vergi aslı alınmakta ve ceza uygulanmamaktadır.

¹²⁹ Yılmaz, s. 67.

¹³⁰ Üyümez, s. 159.

¹³¹ Yılmaz, s.67.

¹³²Ömer Öz, “Mali Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının İncelenmesi”, 26.02.2014,[http://www.sahipkiran.org/2014/02/26/mali-nitelikli-vergi-suc-ve-cezalari/\(12.01.2017\)](http://www.sahipkiran.org/2014/02/26/mali-nitelikli-vergi-suc-ve-cezalari/(12.01.2017)).

¹³³ Üyümez, s. 162.

İngiliz hukuk sisteminde Kara Avrupası Hukuk anlayışının aksine caydırıcılık ceza ile değil sıkı vergi denetimiyle sağlanmaktadır.¹³⁴ İngiltere’de vergi kanunlarına aykırılıklarla ilgili olarak vergi denetimi ve ihbarlar önemli yer tutmaktadır. İngiltere’de vergi bilinci çok yüksek olduğundan halkın yazılı ve sözlü ihbarlar çok ciddiye alınmaktadır. Vergi denetim mekanizması çok sıkıdır. İngiltere’de vergi incelemesi “tax inspector” denilen inceleme elemanlarınca yapılmaktadır.¹³⁵ Vergi mükellefleri, çözemedikleri vergi sorunlarında vergi müfettişlerinden yardım almakta ve alınan yardım sonucu hatalı beyan verildiği zaman mükellefe ceza kesilmemektedir.¹³⁶ İngiltere’de 1 Nisan 2010 tarihinden itibaren 25.000 Sterlinin üzerinde vergi kaçırın gerçek kişiler ve şirketler vergi idaresinin web sitesinde yayımlanmaya başlanmıştır.¹³⁷

2.5.4.Fransa

Fransa vergi yükünün düşük, vergi cezalarının¹³⁸ ve bu cezaların caydırıcılık etkisinin yüksek olduğu bir ülkedir. Fransa ceza sisteminde “kanunilik ilkesi” benimsenmiştir. Yani cezalar kanunla konur, değiştirilir ve kaldırılır. Yeni bir yasa çıkarıldığı zaman yeni yasa geçmişe yönelik bir hüküm içeriyor ise, bu yasanın yürürlüğe girmesinden önce verilmiş olan cezalar için gecikme faizi uygulanmamaktadır.

Fransa’da vergi suç ve cezaları, 1948 tarihinde yürürlüğe giren ve 29 Aralık 1977 tarih ve 77-1453 Sayılı kanunla değişikliğe uğrayan Code General des Impots (CGI) ile düzenlenmiştir.¹³⁹ Code General des Impots (CGI), Genel Vergiler Kanunu anlamına gelmektedir. CGI’nın “Vergi Kurtarma” başlıklı II. Kitabının 2’nci bölümü vergi cezalarına ilişkin hükümleri içermektedir.¹⁴⁰

¹³⁴ Üyümez, s. 162.

¹³⁵ Sevil Şin, Firm Hiperlink, Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları, 1. Basım, İstanbul Ticaret Odası, 2005, s.153.

¹³⁶Ömer Öz, “Mali Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının İncelenmesi”, 26.02.2014,[http://www.sahipkiran.org/2014/02/26/mali-nitelikli-vergi-suc-ve-cezolari/\(12.01.2017\)](http://www.sahipkiran.org/2014/02/26/mali-nitelikli-vergi-suc-ve-cezolari/(12.01.2017)).

¹³⁷ Y. Burak Aslanpınar, Emre Burak Onat, “Bazı OECD Ülkelerindeki Vergi Suç ve Kabahatleri İle Bunlar Hakkında Öngörülen Cezaların Karşılaştırmalı Analizi”,01.06.2016,Yaklaşım Dergisi, S:282 ,[http://www.kizilot.com.tr/.../bazi-oecd-ulkelerindeki-vergi-suc-ve-kabahatleri-ile-bunlar-ha...,\(27.03.2017\)](http://www.kizilot.com.tr/.../bazi-oecd-ulkelerindeki-vergi-suc-ve-kabahatleri-ile-bunlar-ha...,(27.03.2017)).

¹³⁸ Ömer Öz, “Mali Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının İncelenmesi”, 26.02.2014,[http://www.sahipkiran.org/2014/02/26/mali-nitelikli-vergi-suc-ve-cezolari/\(12.01.2017\)](http://www.sahipkiran.org/2014/02/26/mali-nitelikli-vergi-suc-ve-cezolari/(12.01.2017)).

¹³⁹ Yılmaz, ss.62-63.

¹⁴⁰ Code général des impôts, CGI. | Legifrance,

Genel olarak vergi cezaları üç durumda uygulanmaktadır: verginin geç ödenmesi, beyanname verilmemesi veya bir kişinin vergilenebilir gelirin beyan edilmemesi ve vergi hilelerine başvurulması.¹⁴¹

Fransa’da Genel Vergiler Kanunu’nda (CGI) belirtilen sürelerde beyanname verilmemesi, vergiye tabi gelirlerini gizlemek, vergi ödememek için kasten kendini vergi ödemekten aciz duruma düşürmek gibi durumlar vergi kaçırma ya da vergi kaçırmaya teşebbüs şeklinde tanımlanmıştır.

Fransa’da vergi cezaları iki büyük gruba ayrılmaktadır: idari cezalar ve ceza hukuku anlamında cezalar.¹⁴²

İdari cezalar, daha çok para cezası niteliğindeki cezalardır. Para cezalarının yanında ek cezalar vermek söz konusu olabilmektedir. Bunlar belirli bazı kurulların üyesi olunmasının engellenmesi, alım sözleşmelerinin onaylanmamak gibi ek cezalar da olabilmektedir.¹⁴³ İdari cezalar yanında gecikme faizi uygulaması da söz konusudur. Burada gecikme faizinin alınma amacı, hazinenin uğramış olduğu zararı tazmin etmektir.

İdari para cezaları, verginin türüne, verginin miktarına, hukuka aykırılığın boyutlarına göre farklılıklar göstermektedir. Ortada ciddi bir ihlal olup olmadığını belirlemede yararlanılan temel kriterleri ise şu şekilde ifade etmek mümkündür: iyi niyet, kötü niyet ve hileli fiiller.¹⁴⁴

Ceza hukuku anlamındaki cezalar; hürriyeti bağlayıcı cezalar, meslek ve sanatın tatili, medeni hakları geçici olarak sınırlamak, sürücü ehliyetini geçici olarak iptal etmek gibi cezalardır.¹⁴⁵

Sahte fatura düzenlenmesi veya kullanılması, faturasız mal alınıp satılması, devletten haksız ödemeler elde edilmesi niyetiyle hareket edilmesi vergi kaçakçılığı suçunun ağırlaştırıcı nedenleri arasındadır ve hapis cezası ve para cezasını gerektirmektedir. Tekerrür durumunda bu cezalar yaklaşık iki katına çıkmaktadır.

Gerçeğe aykırı gider indiriminde bulunulması, vergi kaçakçılığına ek olarak eksik beyanda bulunulması durumlarında da hapis ve para cezaları öngörülmüştür.

<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte..>,(22.01.2017).

¹⁴¹ Yılmaz, ss.62-63.

¹⁴² Üyümez, s. 139.

¹⁴³ Üyümez, s.140.

¹⁴⁴ Üyümez, s. 142.

¹⁴⁵ Üyümez, s.140.

Stopaj yapmak zorunda olanların yapmaması ya da eksik yapması halinde hapis ve para cezaları öngörülmüş olup mükellefin hesaplarını tutan mali danışmanların sahte bilanço ve belge düzenlemeleri ya da yardımcı olmaları halinde hapis ve para cezası verilmektedir. Bu suçların tekrarı halinde ise, mesleki faaliyetten men, muhasebecilikten yasaklanma, vergi konseyi üyesi olamama şeklinde daha ağır cezalar verilmektedir.

İştirak halinde iştirak edene verilecek ceza bizim vergi kanunumuzdaki gibi asıl faile verilecek cezanın aynısı şeklinde düzenlenmiştir. Bizdekinden farklı olarak ise iştirak eden veya hüküm giyen üçüncü şahısların verginin ve para cezasının ödenmesinde müteselsil sorumluluğuna karar verilebileceği kanunda yer almaktadır. Vergi kaçakçılığı suçu için hem hapis hem para cezası öngörülmüştür. Fransa’da vergi kaçakçılığı suçunun cezası bizdekinden farklı olarak mahkumiyet hükmü RG’ de ve mahkemenin karar vereceği diğer gazetelerde ve buna ek olarak da suçlunun ikametgahı ya da işyeri ya da resmi ilanlar asmaya mahsus yerlerde ilan edilmektedir. Bütün bunlara ek olarak belirli bir süre meslek ya da sanatın tatili ya da medeni hakları kullanmadan men edilme cezası ya da sürücü belgesinin iptaline hükmedilebileceği kanunda yer almaktadır.¹⁴⁶

CGI’de ceza vermede hakimın takdir yetkisi geniş tutulmuştur. Şöyle ki; hakim isterse hapis cezası vermek yerine mesleki yada sosyal bir faaliyetten men yada hükümlünün sürücü belgesini iptal etme cezalarını uygulayabilir.

İdari suçların tekrarlanması durumunda cezalarda otomatik bir artma olmamakla birlikte tekerrür hali mükellefin iyi veya kötü niyetli olup olmadığı, hileli hareket edip etmediği hakkında bilgi vermekte olacağından, bu durumlarda cezalar arttırılabilmektedir.

Fransa’da cezalandırılmayan durumlara örnek vermek gerekirse; beyan edilen gelir ile vergi dairesince hesaplanan gelir arasındaki fark % 5 ile % 10 aralığında ise ve mükellef iyi niyetli ise cezalandırılmaz. Bir diğer durum, mükellef gelirini beyan etmemişse ve bunun gerekçelerini beyannamede göstermişse ve mükellef iyi niyetli ise, vergi dairesinin kabul ettiği ve yayınladığı yorumlara dayanarak iyi niyetle işlem yapmışsa mükellef cezalandırılmaz.

¹⁴⁶ Yılmaz, ss. 62-63.

Fransa’da CGI’nin 1741 ve 1743’üncü maddelerinde öngörülen ihlalleri araştırmak ve tespit etmekle görevli olan “vergi polisi” uygulaması mevcut olup bu birimde hizmet veren kişilere yasa da “adli vergi memuru” sıfatı verilmiştir.¹⁴⁷ Aynı müessese ABD, Almanya ve Rusya gibi ülkelerde de uygulanmaktadır. Ulusal, yerel ve AB’ye dair tüm vergiler vergi polisinin yetkileri arasındadır. Vergi polisi, “el koyma, arama, gözaltına alma, telefon dinleme ve kanunda belirtilen bilgilere ulaşma serbestliğine” sahiptir ve sadece idari vergi ihlalleri değil ceza kanunu kapsamında yani adli nitelikli vergi suçları ile de ilgilenmektedir.

Vergi polisleri, başsavcı tarafından bir kez yetkilendirildiğinde adli polis ile aynı yetkilere sahip olmakta ve vergi kaçakçılığı ile ilgisi bulunmayan herhangi bir vergi incelemesine katılamamaktadır.¹⁴⁸ Bu birim hem ulusal hem de uluslararası vergi kaçakçılığı suçları ile mücadele etmek ve vergi tahsilatında etkinlik sağlamak amacıyla oluşturulmuştur.

2.5.5. Almanya

Almanya’da vergi yargısı, vergi mahkemeleri (Finanzgerichte) ve federal maliye divanı (Bundesfinanzhof) olmak üzere iki organdan oluşmakta ve vergi suç ve cezaları, “Vergi Düzenine Aykırılıklar Kanunu” ya da “Genel Vergi Kanunu” olarak isimlendirebileceğimiz “Abgabenordnung”da düzenlenmektedir¹⁴⁹ “Genel Vergi Kanunu”(Abgabenordnung)¹⁵⁰ toplam on bölümden oluşmakta olup kanunun sekizinci bölümünde vergi cezalarına ilişkin hükümler yer almaktadır.

Almanya’da vatandaşların vergi bilinci çok yüksek olmasına karşın vergi suçlarının müeyyideleri oldukça yüksektir. Abgabenordnung’da, mükellef veya mali danışmanın kusurlu eylemleri sonucu vergi miktarının azaltılması veya hukuki olmayan bazı avantajlar elde edilmesini sağlayan eylemler şeklinde kabul edilen vergi suçlarına yönelik 50.000 EURO’ya kadar para cezası öngörülmüştür.¹⁵¹

¹⁴⁷ Elif Pürsünlerli Çakar, Fatih Saraçoğlu, “Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Yeni Bir Model: Vergi Polisi Müessesesi(Fransa Örneği), ”İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:5, S:2, 2014, ss.53-54.

¹⁴⁸ Çakar- Saraçoğlu, s. 54.

¹⁴⁹ Yılmaz, s. 64.

¹⁵⁰ Federal Ministry of Finance - Fiscal Code (Abgabenordnung)
www.bundesfinanzministerium.de/.../2015-01-01-fiscal-cod..., (05.01.2017).

¹⁵¹ Ömer Öz, “Mali Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının İncelenmesi”, 26.02.2014, <http://www.sahipkiran.org/2014/02/26/mali-nitelikli-vergi-suc-ve-cezolari/> (12.01.2017).

Almanya’da hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren suçların cezası yargılama sonucunda verilirken, vergi idaresi daha basit cezayı gerektiren suçlar için mali nitelikteki para cezası vermeye yetkilidir. Mali nitelikli cezaların uygulanma eylemin şartı kasti olarak hukuka aykırı bir şekilde işlenmiş olmasıdır. İhmalden kaynaklanan hukuka aykırı eylemler için cezai bir uygulama sözkonusu değildir. Vergi cezasını gerektiren eylemi gerçekleştiren kişi, idarenin kanuni takibi başlamadan pişman olarak belirli koşullarla eyleminden vazgeçmiş ve durumu yetkili makamlara bildirmiş ise yine bir ceza uygulaması sözkonusu olmamaktadır.

Abgabenordnung’da bazı “özel vergisel aykırılıklar”a da yer verilmiştir. Bunlar; idarece istenilen bilgilere yasal süresinde cevap vermemek ya da cevap vermek ancak eksik bilgi vermek, doğru olmayan belgeler kullanarak vergi ziyana neden olmak, gerçeğe uymayan hesap işlemlerini gerçekleştirmek, gelir kaynağını beyannamede göstermemek şeklinde sayılabilir. Bu özel vergisel aykırılıklar genel vergisel aykırılık kapsamı dışında kaldığı sürece sadece para cezası ile cezalandırılmaktadır.¹⁵²

Abgabenordnung ile idareye, suçları takip etmek ve araştırmak konularında geniş yetkiler verilmiştir. Bu yetkiler arasında; hazırlık soruşturmasında savcıya ait olan soruşturma, bilirkişiden yararlanma, dosyayı gerektiğinde bakana aktarma gibi geniş yetkiler bulunmaktadır.¹⁵³

Vergi yasaların aykırılık teşkil edecek fiiller Abgabenordnung’da “yükümlü ya da mali danışmanın kusurlu eylemleri ile vergi miktarının azaltması ya da yasal olmayan bazı avantajlar elde etmesi” şeklinde tanımlanmaktadır.¹⁵⁴

Abgabenordnung’un 370’inci maddesinde vergi kaçakçılığı suçuna yer verilmiştir. Anılan maddede vergi kaçakçılığı suçunun tanımı “failin kendisine veya üçüncü bir kişiye mali çıkar temin etmek için kasten vergi hasılatını azaltacak şekilde davranması” şeklindedir. Vergi kaçakçılığı suçunun cezası hem para cezası hem üç aydan beş yıla kadar hapis cezasıdır. Vergi kaçakçılığı suçu tahrif edilmiş veya sahte olarak düzenlenmiş belgeler kullanılarak işlenmesi; suça vergi idaresi görevlilerinin

¹⁵² Federal Ministry of Finance - Fiscal Code (Abgabenordnung) www.bundesfinanzministerium.de/.../2015-01-01-fiscal-cod..., (05.01.2017).

¹⁵³ Yılmaz, s. 65.

¹⁵⁴ Federal Ministry of Finance - Fiscal Code (Abgabenordnung) www.bundesfinanzministerium.de/.../2015-01-01-fiscal-cod..., (05.01.2017).

katılması ve suçun konusunun belirli bazı vergiler olması ağırlaştırıcı sebeplerdir. Bu ağırlaştırıcı sebeplerin varlığı halinde hapis cezası altı aydan on yıla kadar çıkabilecektir.¹⁵⁵ Hukuka aykırılıkların tekrarı durumunda ceza miktarları ağırlaşmakta olup tek bir fiille birden fazla kanun hükmünün ihlal edilmesi durumunda sadece en ağır cezayı gerektiren hüküm uygulanmaktadır.¹⁵⁶

Tüzel kişilerde ve ortaklıklarda ceza miktarı, temsilcinin sorumluluğuna, ekonomik duruma ve hukuka aykırılığın ciddiyetine göre hesaplanmaktadır. Dolayısıyla, temsileye uygulanan ceza ile tüzel kişiliğe ya da ortaklığa uygulanan cezalar farklı olabilmektedir.¹⁵⁷

Mali Kanun'un 370'inci maddesine göre; vergi dairesine, vergilendirme için gerekli belgeleri eksik ya da yanlış ibraz eden, vergilendirmeye ilişkin verilmesi gereken bilgileri vermeyen veya damga vergisi vermeyen ve kendisi veya başkası için sonuç olarak haksız vergi avantajı sağlayan veya verginin eksik tahakkukuna sebebiyet veren kişi hakkında ceza tatbikatına başlanır.¹⁵⁸

2.5.6. Diğer Ülke Uygulamaları İle Türkiye'deki Vergi Ceza Sisteminin Karşılaştırılması

Ülkemizdeki vergi ceza sistemi ile diğer ülke uygulamaları karşılaştırıldığında pek çok farklılığın bulunduğu görülmektedir. ABD'de vergi cezaları yüksek olduğu kadar kayıtsız şartsız uygulanmaktadır. Bunun yanı sıra ABD'de de kaçakçılık suçunu düzenleyen kanun maddelerinin 1954 ve 1982 yılında olmak üzere iki kez değiştirilmesi sözkonusu iken ülkemizde vergi ceza mevzuatında yapılan sık değişiklikler sonucunda vergi ceza sistemi daha karmaşık bir yapıya dönüşmüştür. ABD'de ülkemizdeki uygulamadan farklı olarak, cezalar için sadece üst limit konulmaktadır. Bu durum ülkede uygulanmakta olan hukuk sistemiyle alakalıdır. Şöyle ki; Anglo-Sakson hukuk sisteminin hakim olduğu ABD'de, İngiltere ve Avustralya'daki gibi kanun koyucu ceza için üst limit belirlemekte dolayısıyla da hakime geniş takdir alanı bırakmaktadır. Türkiye gibi Kıta Avrupası hukuk

¹⁵⁵ Yılmaz, s. 65.

¹⁵⁶ Ömer Öz, "Mali Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının İncelenmesi", 26.02.2014, [http://www.sahipkiran.org/2014/02/26/mali-nitelikli-vergi-suc-ve-cezaları/\(12.01.2017\)](http://www.sahipkiran.org/2014/02/26/mali-nitelikli-vergi-suc-ve-cezaları/(12.01.2017)).

¹⁵⁷ Yılmaz, s. 65.

¹⁵⁸ Y. Burak Aslanpınar, Emre Burak Onat, "Bazı OECD Ülkelerindeki Vergi Suç ve Kabahatleri İle Bunlar Hakkında Öngörülen Cezaların Karşılaştırmalı Analizi", 01.06.2016, Yaklaşım Dergisi, S:282, [http://www.kizilot.com.tr/.../bazi-oecd-ulkelerindeki-vergi-suc-ve-kabahatleri-ile-bunlar-ha..,\(27.03.2017\)](http://www.kizilot.com.tr/.../bazi-oecd-ulkelerindeki-vergi-suc-ve-kabahatleri-ile-bunlar-ha..,(27.03.2017))

sisteminin hakim olduğu ÷lkelerde ise hakimın takdir alanının alt ve üst sınırları konusunda kanun koyucu belirlemede bulunmaktadır.¹⁵⁹

Kanada’da da uygulanmakta olan vergi cezalarının ÷lkemizdeki uygulamadan farklı yönlerinden biri; vergi cezaları için mükellefin siciline göre değışiklik gösterebilen bir sistemin olmasıdır. Bir diğerk farklılık ise; ciddi hastalıklar, yakın akrabaların vefatı nedeniyle ciddi duygusal travmalar, mükellefin dışında gelişen olaylar nedeniyle ödeme zorluğu (örneğin işten çıkarılma nedeniyle yaşanan mali zorluk) gibi durumlarının varlığı halinde vergi cezalarının uygulanmamasıdır.

İngiltere vergi ceza sistemi uygulamasında ÷lkemizdekinden farklı olarak mükelleflere para ve hürriyeti bağlayıcı cezalar dışında meslekten men ve faaliyetin durdurulması gibi ek cezalar verilmektedir. İngiltere’de vergi cezalarında caydırıcılık vergi denetimleriyle sağlanmaktadır. Başka bir farklılık; cezayı gelir idaresi belirlerken ceza tutarının bağımsız mahkemelerde dava edilebilmesidir. Bir diğerk farklılık mükellefin pişmanlık kurumundan yararlanması halinde sadece vergi aslının alınmasıdır. ÷lkemizdeki uygulamada ise; vergi aslı üzerinden hesaplanan pişmanlık zammı ve buna ek olarak vergi cezası alınmaktadır.

Fransa’da ABD gibi vergi cezalarının caydırıcılık etkisinin yüksek olduğu ÷lkelerden biridir. ÷lkemizdeki uygulamadan farklı olarak Fransa’da İngiltere’de olduğu gibi para cezalarının yanında alım sözleşmelerinin onaylanmaması ve bazı kurullara üyeliğin engellenmesi vb. ek ceza uygulaması mevcuttur. Fransa’da ceza hukuku anlamında cezalar; hürriyeti bağlayıcı cezalar, meslek ve sanatın tatili, medeni hakları geçici olarak sınırlamak gibi cezalardır. Bir diğerk farklılık ise; Fransa’da adli vergi memuru sıfatı verilen vergi polisi uygulamasının olmasıdır. Vergi polisi müessesesi Fransa dışında ABD, Almanya, Hollanda ve Rusya ve Belçika’da da uygulanmaktadır. Fransa’da vergi kaçakçılığı suçunun cezası, bizdekinden farklı olarak mahkumiyet hükmü RG’de ve mahkemenin karar vereceğı diğerk gazetelerde ve buna ek olarak da suçlunun ikametgahı ya da işyeri ya da resmi ilanlar asmaya mahsus yerlerde ilan edilmektedir.

Almanya vergi suçlarının müeyyidelerinin çok yüksek olduğu bir diğerk ÷lkedir. Tüzel kişilerde ve ortaklıklarda hesaplanan ceza miktarının, temsilcinin

¹⁵⁹ Hasan Aykın, “Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezaları: Amerika Birleşik Devletleri Örneğı”, <https://vergidosyasi.com/.../vergi-kacakligi-sucu-ve-cezalari-amerika-birlesik-devletl.>, (12.02.2017).

sorumluluğu, ekonomik durumu ve hukuka aykırılığın ciddiyetine göre değişmesi, temsilciye uygulanan ceza ile tüzel kişiliğe ya da ortaklığa uygulanan farklı ceza uygulanmasına neden olmaktadır. Bir başka farklılık ise; vergi idaresine, hazırlık soruşturması esnasında savcıya ait olan soruşturma, bilirkişiden yararlanma, dosyayı gerektiğinde bakana aktarma gibi geniş yetkiler verilmiş olmasıdır.

Buraya kadar vergilemede etkinlik kavramı, vergilemede etkinliği azaltan faktörler, vergilemede etkinliğin sağlanması, vergi cezaları ile vergilemede etkinlik ilişkisi ve vergi suç ve ceza uygulamalarında bazı ülke örneklerini ele aldık. Bundan sonraki bölümde Türkiye’de vergi cezalarının vergilemede etkinliği konusu analiz edilecek ve vergilemede etkinliğin arttırılması için çözüm nerileri sunulacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ KABAHAHAT VE SUÇLARI İLE VERGİ CEZALARI, VERGİ CEZALARININ VERGİLEMEDE ETKİNLİĞİN ARTTIRILMASI YÖNÜNDE KULLANILMASI

Vergilerin başta mali amaç olmak üzere ekonomik ve sosyal ve fonksiyonlarını en iyi şekilde yerine getirebilmesinin şartı, vergilemede etkinliğin sağlanması ile mümkün olmaktadır.

3.1. TÜRKİYE’DE VERGİ KABAHAHAT VE SUÇLARI İLE VERGİ CEZALARI

3.1.1. Vergi İdaresi Tarafından Cezalandırılan Kabahatler ve Cezalar

KK, tüm kabahatler için ortak hükümler ortaya koyması nedeniyle vergi kabahatlerini de kapsamaktadır.¹⁶⁰ Vergi kabahatlerinin amacı, vergisel kamu düzenini korumaktır. Vergi kabahatleri, esas olarak VUK’da düzenlenmiştir. Ancak başka bazı vergi kanunlarında da, vergi kabahatleri ve cezalarının düzenlendiği görülmektedir. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu’nun 9’uncu maddesinde düzenlenen vergi ziyayı kabahati ve 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi (VİV) Kanunu’nun 10’uncu maddesinde düzenlenen vergi ziyayı kabahati, diğer kanunlarda düzenlenen vergi kabahatlerine örnek olarak gösterilebilir.¹⁶¹

Nurettin Bilici vergi suçlarını; “vergi idaresi tarafından cezalandırılan kabahatler ve ceza mahkemesi tarafından cezalandırılan suçlar” olmak üzere iki ana grupta incelemiştir. Vergi idaresi tarafından cezalandırılan kabahatleri ise; “vergi ziyayı ve usulsüzlük” olmak üzere iki gruba ayırmış ve usulsüzlükleri de kendi içerisinde; “genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük” olmak üzere sınıflandırmıştır. Bilici, Ceza Mahkemesi tarafından cezalandırılan suçları da kendi içerisinde; “kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükellefin özel işlerini yapm”a olmak üzere üç grupta incelemiştir. Çalışmamızda vergi kabahat/suçları ve cezaları Bilici’nin sınıflandırmasına paralel bir şekilde incelenecektir.

¹⁶⁰ Aziz Taşdelen, “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, Ankara Üniversitesi Hukuk fakültesi Dergisi, Cilt:59, Sayı:4, 2010, [http://www.auhf.ankara.edu.tr/auhf/auhf-dergisi/yil-2010-cilt59-sayi-4,\(10.12.2014\), s. 770](http://www.auhf.ankara.edu.tr/auhf/auhf-dergisi/yil-2010-cilt59-sayi-4,(10.12.2014), s. 770).

¹⁶¹ Tosuner-Arkan, s. 263.

VUK’da yer alan vergi kabahatleri; genel usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyayı olmak üzere üç tanedir.

3.1.1.1. Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları

Kanuni düzenlemede usulsüzlük, bir şemsiye kavram olarak kullanılmıştır. Bunlar da kendi arasında tahakkuk üzerinde yarattığı tehlike düzeyi şeklinde genel olarak söyleyebileceğimiz bir derecelendirme içinde “usulsüzlük (genel usulsüzlük) kabahati” ve “özel usulsüzlük kabahati” olmak üzere düzenlenmiştir. Genel usulsüzlük kabahatleri açısından da kendi içindeki önem ve ağırlıklarına göre, “birinci ve ikinci derece usulsüzlükler” olmak üzere derecelendirmeye gidilmiştir.¹⁶²

3.1.1.1.1. Genel Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları

Usulsüzlük fiillerinin cezalandırılması, vergilerin toplama güvenliği için alınmış bir önlemdir.¹⁶³ VUK’un 351’inci maddesinde usulsüzlüğün tanımı; “ vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesi” şeklinde yapılmıştır. VUK’un 352’nci maddesinde genel usulsüzlük fiilleri kendi içinde; “birinci derece usulsüzlükler ve ikinci derece usulsüzlükler” olmak üzere iki grupta sınıflandırılmıştır.

Usulsüzlükte vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu vergi yasalarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine aykırı davranarak vergi kaybı için elverişli bir ortam yaratmaktadır ve henüz vergi kaybı meydana gelmediğinden usulsüzlük “tehlike suçu” olarak kabul edilebilmektedir.¹⁶⁴ Örneğin, fatura kesmemek şekli bir ödevdir. Ancak ileride vergi alacağının tahakkukunu tehlikeye sokacak bir fiil söz konusudur.

Usulsüzlük cezası ile vergi ziyayı cezasını birbirinden ayıran en önemli ayraçlardan biri olarak, vergi ziyayı cezasında cezaya konu fiillerin tarh döneminden sonra ortaya çıkması gerekirken, usulsüzlük cezasına sebebiyet veren bir fiilin tarh döneminden önce veya sonra gerçekleşmesi gibi bir ayırım söz konusu değildir.¹⁶⁵

3.1.1.1.1.1. Birinci Derece Usulsüzlük Kabahat ve Cezaları

Birinci derece usulsüzlük sayılan eylemler, ikinci derece usulsüzlük sayılan eylemlere nispeten daha ağır kabul edilen eylemlerdir. Burada “daha ağır” denilirken

¹⁶² Şenyüz, s. 71.

¹⁶³ Karakoç, s. 483.

¹⁶⁴ Öncel ve diğerleri, s. 211.

¹⁶⁵ Alptekin, s. 125.

kastedilen eylemin ve eylem için öngörülen ceza miktarının ağır olmasıdır. Birinci derece usulsüzlük eylemleri, 352'nci maddede dokuz ayrı bentte gösterilmiştir. Bunlar kanundaki sırasıyla aşağıda incelenmiştir.

3.1.1.1.1.1. Vergi Harç ve Beyannamelerinin Zamanında Verilmemesi

Beyannamelerin, vergi türleri itibariyle tek tek belirlenmiş olan verilme süreleri geçtikten sonra verilmesi halinde bu ceza kesilir. Örnek vermek gerekirse; beyannamenin yasal süresi geçtikten sonra 1 gün dahi geç verilmesi halinde usulsüzlük cezası kesilir.¹⁶⁶ (Elektronik ortamda yasal süresinde verilmeyen beyannameler için ise VUK'un mükerrer 355'inci maddesi hükmü gereğince özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.)

3.1.1.1.1.2. Kanuna Göre Tutulması Zorunlu Defterlerden Herhangi Birinin Tutulmaması

VUK'a göre tutulması mecburi olan defterlerin birinin, birkaçının ya da tamamının tutulmamış olması usulsüzlük cezasını gerektirmektedir. Ayrıca, mükellefin kazanç ve irat türüne göre VUK' da belirtilen defterleri tutmaması yani yanlış defter tutması durumunda da usulsüzlük cezası kesilir. Örneğin, mükellef bilanço esasına göre defter tutması gerekirken işletme esasına göre defter tutmuş olabilir.¹⁶⁷

3.1.1.1.1.3. Defter Kayıtlarının veya Bunlarla İlgili Vesikaların Doğru Bir Vergi İncelemesi Yapılmasına İmkan Vermeyecek Derecede Noksan, Usulsüz veya Karışık Olması

Usulsüzlük kabahatinin bu bendine göre ceza kesilebilmesi için, tutulması mecburi defterler ve vesikalardaki her eksikliğin değil, doğru bir vergi incelemesine imkan vermeyecek şekilde olan eksikliğin gereklidir. Örnek vermek gerekirse; defter kayıtlarının doğruluğundan kuşku duyulmasını gerektirecek sayıda belgenin defterlere kayıt edilmemiş olması, mükellefin defterlerinde girişi kayıtlı bulunan kimi emtianın çıkış kaydının olmaması; emtianın dönemsonu stoğunda yer almaması.¹⁶⁸

¹⁶⁶ Dan.7.D., 17.12.1991, E:1987/3146, K:1991/3101, Candan, s. 232.

¹⁶⁷ Dan.4.D., 13.10.1987,E:1987/1424,K:1987/2870, Candan, s. 236.

¹⁶⁸ Dan.3.D., 1.10.1992, E:1990/1828,K:1992/2876, Candan, s. 239.

3.1.1.1.1.4. Çiftçiler Tarafından 245' inci Madde Hükmüne Göre Muhtar ve İhtiyar Heyetlerince Yapılan Davete Süresinde Uyulmaması

VUK'un 245'inci maddesi hükmüne göre; “muhtar ve ihtiyar heyetleri, hiç ekim sayım beyanında bulunmayanları beyanda bulunmaya, yanlış veya gerçeğe aykırı beyanda bulunanları ise beyanlarını düzeltmeye davet ederler. Buna rağmen verilen sürenin sonundan başlayarak 15 gün içinde, mütalaaları ile birlikte ve yazılı olarak vergi dairesine bildirimde bulunmayanlar” birinci derece usulsüzlük fiilini işlemiş olurlar.

3.1.1.1.1.5. Kanunun Kayıt Nizamına Ait Hükümlerine Uyulmamış Olması

VUK'un 215 ila 219'uncu maddeleri, bu kanuna göre tutulması zorunlu defterlerin kayıt düzeniyle ilgili hükümler içermektedir. Anılan kanun hükümlerine uyulmamış olması halinde usulsüzlük fiili işlenmiş olur. Ayrıca her incelemede, inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı içerisinde tespit edilen usulsüzlüklerin tek fiil sayılır.

3.1.1.1.1.6. İşe Başlamanın Zamanında Bildirilmemesi

VUK'un 168'inci maddesi, işe başlayan gerçek kişileri işe başlama tarihinden itibaren on gün içerisinde; kuruluş aşamasında olan şirketlerin ise işe başlama tarihlerinin bu tarihten itibaren aynı süre içerisinde Ticaret Sicil Memurluğu'na ilgili vergi dairesine bildirilmesi gerektiğini, öngörmektedir. Kanunda belirtilen süre içerisinde bildirimde bulunulmazsa birinci derecede usulsüzlük cezası kesilir.

3.1.1.1.1.7. Tasdiki Mecburi Defterlerden Herhangi Birinin Tasdik Muamelesinin Yaptırılmamış Olması

VUK'un 221'inci maddesinde, tutulması zorunlu defterlerin tasdik zamanı konusunda bilgilere yer verilmiştir. Bu maddede belirtilen yükümlülüklere uymayanlar hakkında birinci dereceden usulsüzlük cezası kesilir.

3.1.1.1.1.8. Diğer Ücret Üzerinden Salınan Gelir vergisinde, Tarh Zamanı Geçtiği Halde Verginin Tarh Ettirilmemiş Olması

Diğer ücretli mükelleflerden öteden beri işe devam edenler hizmetin ifa olduğu yılın ikinci ayında yani Şubat ayında (Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 109/2 md.); takvim yılı içinde işe başlayanlar ise, işe başlama tarihinden itibaren 1 ay içerisinde bağlı oldukları vergi dairesine gidip tarh işlemini yaptırmazlar ise, birinci

derece usulsüzlük fiili gerçekleşmiş olur. Uygulamada ise, VUK'un 352/1-9'a göre usulsüzlük cezası kesilmemekte ve yine aynı kanunun 251'inci maddesi uyarınca işveren adına vergi ziyai cezalı tarhiyat yapılmaktadır.

3.1.1.1.1.9. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin 342'nci Maddenin İkinci Fıkrasında Belirtilen Süre İçinde Verilmiş Olması

VUK'un 342/1'inci maddesinde; "VİV'e ilişkin mükellefiyetlerde, beyanname verilmesi ile ilgili olarak; beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün bekleneceği, eğer beyanname bu süre içerisinde verilirse vergi ziyainın olmamış sayılacağı, ayrıca mükellefe tebliğ edilmek şartıyla ikinci bir 15 günlük süre verileceği" öngörülmüştür. İşte maddenin ikinci fıkrasında belirtilen bu ek 15 günlük sürede de beyanname verilmez ise, birinci derece usulsüzlük fiilinin gerçekleşmiş olur.

3.1.1.1.1.2. İkinci Derece Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları

3.1.1.1.1.2.1. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin Sürenin Sonundan Başlayarak 342'nci Maddenin Birinci Fıkrasında Belirtilen Süre İçinde Verilmiş Olması

VUK'un 342/2'nci maddesi hükmü gereği, VİV beyannamesinin yasal süresi geçtikten sonraki ilk 15 günlük süre içerisinde verilmesi halinde ikinci derece usulsüzlük cezası verilmesi gerektirmektedir. Beyanname, tebliğ edilmek şartıyla, bu süreyi takip eden 15 günlük süre içerisinde verilirse birinci derece usulsüzlük cezasını, eğer bu süre içerisinde de verilmezse vergi ziyai cezasını gerektirecektir.

3.1.1.1.1.2.2. Ekim ve Sayım Beyanlarının Süresi İçinde veya Kanunda İstenilen Bilgileri İhtiva Edecek Doğru Bir Şekilde Yapılmaması

VUK 243'üncü maddesi gereği; her yılın Kasım ayında (önceki yılın 1 Kasım içinde bulunulan yılın 31 Ekim süresindeki faaliyetleri için) ekim-sayım beyanında bulunmayan veya bulunmakla birlikte beyanlarında gereken bilgilere yer vermeyen ya da yanlış bilgi veren çiftçilere, ikinci derece usulsüzlük cezası kesilir.

3.1.1.1.1.2.3. Vergi Kanunlarında Yazılı Bildirimlerin Zamanında Yapılmamış Olması

Vergi kanunlarında yer alan bildirimlerin yasal süresi içerisinde yapılmamış olması halinde, ikinci derece usulsüzlük cezası kesilir. İşyeri adres değişikliği, işyeri

sayısındaki değişiklikler, işi bırakma bildirimi vb. bu maddede belirtilen bildirimlere örnek gösterilebilir.

3.1.1.1.2.4. Vergi Karnesinin Süresinin Sonundan İtibaren 15 Gün Geçtiği Halde Alınmamış Olması

VUK'un 247'nci maddesinde belirtilen karne alma mecburiyeti olan mükellefler, yine aynı kanunun 248/3'üncü maddesi hükmü gereği doldurup imzaladıkları karnelerini işe başlama tarihinden itibaren 1 ay içerisinde vergi dairelerine ibraz etmek zorundadırlar. Bu yükümlölüklerini bu 1 aylık sürenin sonundan başlayarak 15 gün içerisinde yerine getiren mükelleflere usulsüzlük cezası kesilmez. Eğer mükellefler, bu 15 günlük sürenin geçmiş olmasına rağmen yine yükümlölüklerini yerine getirmezlerse ikinci derece usulsüzlük cezası kesilir.

3.1.1.1.2.5. Tasdiki Mecburi Olan Defterlerden Herhangi Birinin Tasdik Muamelesinin, Süresinin Sonundan Başlayarak Bir Ay İçinde Yapılmış Olması

VUK'un 220'nci maddesinde tek tek sayılan tasdiki zorunlu defterlerin, yine aynı kanunun 221 ve 222'nci maddelerinde belirtilen tasdik ettirilme sürelerinin sonundan başlayarak 1 ay içerisinde tasdik ettirilmeleri halinde ikinci derece usulsüzlük cezası kesilir. Bilindiği üzere bu bir aylık sürenin geçmesinden sonra tasdik ettirilen defterler hiç tasdik ettirilmemiş sayılacak ve birinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

3.1.1.1.2.6. Vergi Beyannameleri, Bildirimler, Evrak ve Vesikaların Kanunen Belli Şekil ve Muhteviyatı ve Ekleri ile Bunlarla İlgili Olarak Yapılan Diğer Düzenlemelere İlişkin Hükümlere Uyulmamış Olması

VUK'da ve diğer vergi kanunlarında verilmesi, yapılması ya da düzenlenmesi gerektiği belirtilen beyannameler ve bildirimler ile evrak ve belgeler, içerikleri ve ekleri itibariyle ilgili kanunlarda yer alan düzenlemelere uygun olmak zorundadır.

3.1.1.1.2.7. Hesap veya Muamelelerin Doğruluk veya Açıklığını Bozmamak Şartıyla Bazı Evrak ve Vesikaların Bulunmaması veya İbraz Edilmemesi

Vergi kanunlarına göre muhafazası ve düzenlenmesi zorunlu bir evrak veya belgenin bulunmaması veya incelemeye yetkili olanlara ibraz edilmemesi durumu, ilgili bulunduğu hesap ve muamelenin doğruluk veya açıklığını bozmuyorsa yani doğru bir vergi incelemesi yapılmasını olanaksızlaştırmıyorsa vergi ziyayı doğmaz. Bu durumda ikinci derece usulsüzlük cezası kesilir.

3.1.1.1.2. Genel Usulsüzlük Cezalarının Uygulanması

Genel usulsüzlük fiillerine verilecek cezalar, vergi aslına bağlı olmayan cezalar olup fiillerin ağırlık derecesine göre, VUK'un 352'nci maddesinde yapılan derecelendirme ve mükellef grupları esas alınarak maktu olarak hesaplanmaktadır. VUK'un 352'nci maddesinde; "genel usulsüzlüklerin Kanuna Bağlı Cetvel'e göre cezalandırılacağını" öngörülmüştür.¹⁶⁹

VUK'un ekinde yer alan bu cetvelde cezalar altı ayrı mükellef grubuna ve eylemin birinci ya da ikinci derece usulsüzlük eylemi olup olmamasına göre maktu olarak tespit edilmiştir.

Mükellef grupları sırasıyla; "sermaye şirketleri, sermaye şirketleri dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı, ikinci sınıf tüccarlar, bu sayılanların dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar (örneğin kira geliri elde eden mükellefler) ve son olarak gelir vergisinden muaf esnaf" şeklindedir. Aşağıdaki tabloda 2017 yılında uygulanacak cezaların maktu hadleri, mükellef gruplarına ve usulsüzlük derecelerine göre gösterilmiştir:

Tablo 1: 2017 Yılı Genel Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları

Sermaye Şirketleri	1.derece usulsüzlük	130,00*
	2.derece usulsüzlük	70,00
1.Sınıf Tüccar ve Serbest Meslek Erbabı	1.derece usulsüzlük	80,00
	2.derece usulsüzlük	40,00
2. Sınıf Tüccarlar	1.derece usulsüzlük	40,00
	2.derece usulsüzlük	19,00
Yukarıdakilerin Dışında Kalıp Yıllık Beyanname Usulüne Tabi Olanlar	1.derece usulsüzlük	18,00
	2.derece usulsüzlük	11,00
Basit Usulde Ticari Kazanç Mükellefleri	1.derece usulsüzlük	11,00
	2.derece usulsüzlük	5,00
Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	1.derece usulsüzlük	5,00
	2.derece usulsüzlük	2,80

*TL cinsinden değerleri ifade etmekte olup bu oranlar her yıl bir önceki yılda tespit edilen yeniden değerlendirme oranına göre arttırılmaktadır.

¹⁶⁹ Bilici, s. 101.

3.1.1.1.3. Genel Usulsüzlük Cezaları ile İlgili Özellikli Durumlar

3.1.1.1.3.1. Usulsüzlük Eyleminin Başka Bir Vergi Cezasını da Gerektirmesi

VUK'un 352'nci maddesinde sayılan birinci derece ve ikinci derece usulsüzlük fiillerinden birinin işlenmesi ile birlikte vergi ziyayı da doğmuş olabilir. Bu durumda VUK'un 336'ncı maddesi hükmü gereği tek bir fiille hem usulsüzlük hem vergi ziyayı birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan miktar olarak ağır olan cezanın kesilmesi gerekmektedir.

Kanunda yazılı her fiil, ayrı bir usulsüzlük oluşturur ve ayrı ayrı ceza uygulanmasını gerektirir. Ancak usulsüzlüklerden biri, diğerinin doğal ve zorunlu bir sonucu ise, fiil tek sayılmaktadır. Danıştay kararlarında, örneğin defterlerin tutulmayıp, beyannamenin de verilmemiş olması, birbirine bağlı ve biri diğerinin doğal sonucu olarak kabul edilmekte ve tek fiil için usulsüzlük cezası uygulanması gerektiği belirtilmektedir.¹⁷⁰

3.1.1.1.3.2. Bir Takvim Yılı İçerisinde Aynı Türden Birden Fazla Usulsüzlük Eylemi Yapılması

VUK'un "Fiil Ayrılığı" başlıklı 337'nci maddesinde, "ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyayı veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesileceği, 352'nci maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içerisinde aynı türden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte birinin kesileceği" belirtilmiştir. Kanun metninde "aynı türden" denilerek kastedilen, cezanın derece ve fıkralarının aynı olmasıdır.

3.1.1.1.3.3. Usulsüzlük Eyleminin Re'sen Takdiri Gerektirmesi

Usulsüzlük fiilleri dönem matrahının re'sen takdirine neden olursa 352'nci maddeye göre kesilecek ceza miktarı artmakta ve iki kat kesilmesi gerekmektedir. Örneğin; "vergi harç ve beyannamelerinin zamanında verilmemesi, defter kayıtlarının veya bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması, tasdiki mecburi defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması fiilleri" re'sen takdiri de gerektirdiği için usulsüzlük cezası iki kat kesilir.

¹⁷⁰ Tosuner-Arkan, s. 268.

3.1.1.2. Özel Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları

VUK'da, genel usulsüzlük kabahatlerinden ayrı olarak daha ağır usul ihlalleri özel usulsüzlük kabahatleri olarak düzenlenmiş ve bunlara daha ağır yaptırımlar öngörülmüştür. Özel usulsüzlük kabahati, vergi yükümlülüğünü daha ağır noktalarda ihlal etmesi ve buna bağlı olarak vergi ziyayı yaratma açısından daha elverişli ortam yaratması nedeniyle yakın tehlike suçu olarak değerlendirilebilir.¹⁷¹ VUK'un 353 ila 356'ncı maddeleri özel usulsüzlük cezalarını düzenlemektedir.

Özel usulsüzlüklere ilişkin hükümler bütün vergilere değil, sadece bazı vergi ya da olaylara uygulanmaktadır.¹⁷² Özel usulsüzlük cezaları vergi sisteminin etkin bir şekilde işleyişi için gerekli olan belge düzeninin sağlanarak vergi güvenliğinin sağlanmasına yardımcı olmaktadır.¹⁷³ Özel usulsüzlük cezaları, bazı fiiller için spesifik esaslı (miktar), bazıları içinse ad valorem esaslı (değer) para cezaları olarak belirlenmiştir.

Özel usulsüzlük suç ve cezaları VUK'da üç bölümde yer almaktadır:

-353'üncü maddesinde; “fatura ve benzeri evrak verilmemesi alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması fiilleri” düzenlenmiştir.

-355'inci maddesinde; “damga vergisinde özel usulsüzlük cezası” düzenlenmiştir.

-Mükerrer 355'inci maddesinde ise; “bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257'nci madde hükümlerine uymayanlar için bu madde hükümlerine göre özel usulsüzlük cezası verilmesi” hususu düzenlenmiştir.

3.1.1.2.1. Fatura ve Benzeri Evrak Verilmemesi ve Alınmaması ile Diğer Şekil Ve Usul Hükümlerine Uyulmaması

-VUK gereğince; “verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 210,00 TL¹⁷⁴ den aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın

¹⁷¹ Kızılot, Taş, s. 125.

¹⁷² Kırbaş, s. 172.

¹⁷³ Bilici, s. 102.

¹⁷⁴ 476 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2017'ten itibaren geçerli olmak üzere belirlenmiştir.

veya meblağ farkının %10 ‘u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 01.01.2017’den itibaren 110,000 TL’yi¹⁷⁵ geçemez.”

VUK’un 353/1’inci maddesinde dikkat edilmesi gereken husus, kanun metninde sayılan belgelerin hem alınmaması hem verilmemesi eyleminin cezayı gerektirmesidir. Yani kanun koyucu, işleme taraf olanların her ikisinin de fiilinin özel usulsüzlük cezası gerektirdiğini vurgulamıştır.¹⁷⁶

Konuya ilişkin olarak örnek vermek gerekirse, Danıştay’da görülen bir davada, satış nedeniyle düzenlenen ve alıcıya verilen ancak tarih noksanlığı söz konusu olan faturaya verilecek ceza ile ilgili olarak “ortada düzenlenmiş bir faturanın mevcut olması nedeniyle 353’üncü maddede öngörülen özel usulsüzlük cezası verilmesinde isabet olmadığına karar verilmiştir.¹⁷⁷

-Perakende Satış Fişi, ÖKC fişi, giriş ve yolcu aşım bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığı (MB)’nce düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin; “düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde”, her bir belge için 210,00 TL¹⁷⁸ özel usulsüzlük cezası kesilir. Her bir belge türüne ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 11,000 TL’yi¹⁷⁹ ve bir takvim yılı içerisinde ise 110,000 TL’yi¹⁸⁰ aşamaz. Düzenlenmeyen veya bulundurulmayan belgelerin sayısı ne olursa olsun, bunların bu biçimdeki durumlarının ortaya çıkartılması tek tespit olarak kabul edilecektir.¹⁸¹

VUK’un 353/2’nci maddesine göre özel usulsüzlük sayılan eylemler, anılan belgelerin düzenlenmemesi, kullanılmaması, bulundurulmaması, asılları ile

¹⁷⁵ 476 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2017’ten itibaren geçerli olmak üzere belirlenmiştir.

¹⁷⁶ D.11.D. ,13.9.2000, E:1999/1394, K:2000/3226, Karakoç, s. 487.

¹⁷⁷ D. 4. D. 20.1.1992, E:1991/1687, K:1992/112, Karakoç, ss. 485-486.

¹⁷⁸ 476 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2017’ten itibaren geçerli olmak üzere belirlenmiştir.

¹⁷⁹ 476 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2017’ten itibaren geçerli olmak üzere belirlenmiştir.

¹⁸⁰ 476 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2017’ten itibaren geçerli olmak üzere belirlenmiştir.

¹⁸¹ Şenyüz ve diğerleri, s. 236.

örneklerinin farklı tutarlar içermesi ve gerçeği yansıtmayacak şekilde düzenlenmesidir.

-VUK'un 232'nci maddesinin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin “fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ÖKC fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti almadıklarının tespit edilmesi halinde”, bunlara bu maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir.

Ayrıca bu özel usulsüzlük cezasının kesilmesi sırasında VUK'un cezaların kesilmesi ve ödenmesine ilişkin genel hükümleri dışında özel bir düzenleme getirilmiş olup belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının bu belgeyi almayana verilen örneği, ceza ihbarnamesi yerine geçmektedir.¹⁸²

Görüleceği üzere bentte özel usulsüzlük fiili, nihai tüketiciler ile götürü usule tabi çiftçilerce yapılmaktadır. Ve bentte sayılan belgelerin alınmaması fiilinin tespit edilmesi gerekliliği da özellikle vurgulanmıştır. Bu tespitin ancak vergi incelemeye yetkili olanlarca düzenlenecek tutanakla yapılması gerekmektedir. Kesilecek cezanın miktarı, 353/2'nci maddesinde belirtilen cezanın beşte biri kadar yani 2017 takvim yılı için her bir belge için $210,00 \times 1/5 = 42,00$ TL'dir.

- Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile MB'ce tutma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin “işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi ve yoklamaya ve incelemeye yetkili olanlara ibraz edilmemesi halinde” her tespit için 210,00 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bentte, maktu ceza miktarı, tespit esas alınarak belirlenmiştir. Yani, bir tespitte saptanan özel usulsüzlük eyleminin sayısı kaç tane olursa olsun, kesilecek ceza miktarı aynı olacaktır.

-Bu kanuna göre belirlenen “muhasabe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara” 5.000,00 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

¹⁸² Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 3.Kitap, s. 312.

-Bu kanunun 8'inci maddesinin son fıkrası uyarınca; “kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerde getirilen vergi kimlik numarasını kullanma mecburiyete uymaksızın işlem yapanlara” her bir işlem için 260,00 TL özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu bende göre sadece vergi kimlik numarası kullanmadan işlem yapana ceza kesilmesi öngörülmüştür. Örneğin, bir motorlu araç alım-satımında vergi kimlik numarası kullanmaksın işlem yapan notere ceza kesilecektir.¹⁸³

- Belge basımı ve bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine 800,00 TL özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı içinde 160,000 TL' yi¹⁸⁴ aşamaz.

-4358 Sayılı Kanun uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri MB'nin belirleyeceği standartlara, araçlarla(yazı, manyetik ortam, disket, mikro film, mikro fiş gibi)ve zamanlarda yerine getirmeyenler hakkında 1.100,00 TL¹⁸⁵ özel usulsüzlük cezası kesilir.

-Bu kanunun 127'nci maddesinin (d) bendi uyarınca; “MB'nin özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durdurmaya aracın sahibi adına 800,00 TL¹⁸⁶” özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu bentte yazılı özel usulsüzlük kabahatini işleyen, aracın sahibi değil, sürücüsüdür. Ancak ceza, “cezaların şahsiliği” ilkesine aykırı olarak, aracın sürücüsüne değil sahibine kesilmektedir.

3.1.1.2.2. Damga Vergisinde Özel Usulsüzlük

488 Sayılı Damga Vergisi Kanun'un 27/1'inci maddesinde: “ Noterler, damga vergisi ödenmemiş veya eksik ödenmiş kağıtları vergi ve cezası ödenmedikçe tasdik edemezler veya bunların suretini çıkarıp veremezler.” şeklinde ifade edilen eylemlerin cezası VUK'un 355'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; “damga vergisi ödenmemiş kağıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya

¹⁸³ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 3.Kitap, s. 313.

¹⁸⁴ 476 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2017'ten itibaren geçerli olmak üzere belirlenmiştir.

¹⁸⁵ 476 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2017'ten itibaren geçerli olmak üzere belirlenmiştir.

¹⁸⁶ 476 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2017'ten itibaren geçerli olmak üzere belirlenmiştir.

örneklerini çıkarıp veren Noterler adına her kağıt için tahsil edilmeyen damga vergisi üzerinden maktu vergilerde % 50, nispi vergilerde % 10 oranında özel usulsüzlük cezası kesilir.” Ancak bu madde kapsamında kesilecek özel usulsüzlük cezaları her bir kağıt için 1 TL’den az olamaz.

3.1.1.2.3. Bilgi Vermekten Çekinenler ile 256, 257 ve Mükerrer 257’nci Madde Hükümlerine Uymayanlar İçin Ceza (mükerrer 355’inci madde Uyarınca Özel Usulsüzlük Cezası Kesilmesini Gerektiren Durumlar)

Bentte açık bir şekilde görüleceği üzere özel usulsüzlük cezasını gerektiren iki ayrı fiil düzenlenmiştir: Bilgi vermekten çekinme ve VUK’un 256, 257 ve mükerrer 257’nci maddeleri ile¹⁸⁷ getirilen yükümlülüklerle uymama.

3.1.1.2.3.1. Bilgi Vermekten Çekinme

VUK’un 86, 148, 149 ve 150’nci maddeleri bilgi verme ve bildirme yükümlülükleriyle ilgili hükümler içermektedir.

VUK’un 86’ncı maddesi; “zirai kazanç komisyonlarının ve il merkez komisyonlarının, kamu idare ve müesseseleri ile devlet ekonomi kurumlarından ve görevlerinin gerektirdiği sair gerçek ve tüzel kişilerden her türlü bilgiyi isteyebileceklerini, gerekli gördükleri hallerde bilirkişilere inceleme de yaptırabileceklerini” öngörmektedir.

VUK’un 148’inci maddesine göre; “kamu idareleri ve müesseseleri, mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, MB’nin veya vergi incelemesine yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.”

VUK’un 149’uncu maddesinde; kamu idare ve müesseseleri (kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzel kişilerin vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak MB’nin ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasıllarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecbur oldukları” belirtilmiştir.

VUK’un 150’nci maddesinde; “sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları, yabancı memleketlerdeki Türk Konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar, mahalle ve köy muhtarları, emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler, banka, banker ve şirketler ile gerçek ve tüzel kişilerin her ay ölüm olayları ile ilgili bilgileri, ertesi

¹⁸⁷ 09.08.2016 tarihli 6728 Sayılı Kanunun 21’inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi hükmüne uymayanlar ibaresi eklenmiştir.

ayın 15'nci günü akşamına kadar, vergi dairesine, yazı ile bildirmek zorunda oldukları” hüküm altına alınmıştır.

Bilginin, bilgi istenilen kişi veya makama hitaben yazılmış yazı ile istenilmesi ve bilgi isteme yazısının usulüne uygun bir şekilde tebliğ edilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca, VUK'un 151'inci maddesinde sayılan bilgi vermekten çekinme nedenlerinden biri de ileri sürülmemiş olmalıdır.

Sonuç olarak bilgi istemede, VUK'un mükerrer 355'inci maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için, bilginin yazılı isteneceği ve bu yazıda ilgilinin cevap vermesi için münasip bir süre verileceği ve bu sürede cevap verilmemesi ya da eksik/yanıltıcı bilgi verilmesi durumlarında özel usulsüzlük cezası kesileceği hususunun ayrıca belirtilmesi gerekmektedir.

3.1.1.2.3.2. VUK'un 256, 257 ve Mükerrer 257'nci Maddeleri ile Getirilen Yükümlülüklerle Uymama

VUK'un birinci kitabının “Muhafaza ve İbraz Ödevleri” ile ilgili altıncı kısmında yer alan 256'ncı maddesi; “önceki maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257'nci maddede getirilen zorunluluklara tabi olanlara, muhafaza etmek zorunda oldukları, “her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim ve kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri” muhafaza süresi ¹⁸⁸ içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine, ibraz ve inceleme için arz etmek zorunda olduklarını” hükme bağlamıştır. İşte VUK'un mükerrer 355'inci maddesinde de; “söz konusu defter, belge, kayıt, bilgi ve şifreleri yetkili makam ve memurlara ibraz ve inceleme için arz etmeme eyleminin özel usulsüzlük cezası ile cezalandıracağı” belirtilmiştir.

3.1.1.2.3.3. VUK'un Mükerrer 355'inci Maddesine Göre Özel Usulsüzlük Cezası Uygulaması

VUK'un mükerrer 355'inci maddesinde; yine “VUK'un 86, 148, 149, 150, 256, 257'nci maddesinde yer alan zorunluluklara uymayanlar” ile “mükerrer 257'inci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan”;

¹⁸⁸ Candan, ss. 329-330.

- a) I. sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.400,00 TL,¹⁸⁹
- b) II. Sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ve kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 700,00 TL,
- c) Yukarıdaki bentlerde yazılı olanlar dışında kalanlar hakkında 350,00 TL, özel usulsüzlük cezası kesileceği öngörülmüştür.

VUK'un mükerrer 355'inci maddesine 5228 Sayılı Kanun'un 03.08.2004 gününde yürürlüğe giren 10'uncu maddesiyle eklenen dördüncü fıkrada; "tahsilat ve ödemelerini banka ve benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerin her birine, her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere, işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilmesi" öngörülmüştür. Tahsilat ve ödemelerin MB tebliğlerinde yazılı şekilde tevsik edilmemesi halinde, hem ödeme yapana, hem de tahsil edene belirtilen özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak bu fıkra hükmü gereğince; "bir takvim yılı içerisinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı 1.100,000 TL'yi¹⁹⁰ geçemez." Burada kesilecek özel usulsüzlük cezası için her bir işlem ve bu işleme konu tutar esas alınmıştır. Ceza miktarı, işleme konu tutarın % 5'idir. Ancak, bu şekilde hesaplanacak ceza miktarı, özel usulsüzlük eylemini yapan mükellefin sınıfına göre belli edilen ceza tutarından az olamaz.

VUK'un mükerrer 355'inci maddesine 21.07.2005 tarih ve 5398 Sayılı Kanun'un 23/b maddesi ile eklenen beşinci fıkrasında ise; "elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezasının, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 30 gün içerisinde verilmesi halinde 1/10 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 30 gün içinde verilmesi halinde ise 1/5 oranında uygulanacağı" hükme bağlanmıştır.

VUK'un mükerrer 355'inci maddesine 16.06.2009 tarih ve 5904 Sayılı Kanun'un 22'inci maddesi ile eklenen altıncı fıkrada da; "elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim ve formlara ilişkin olarak bildirimin/formun yasal verilme süresinden sonra düzeltme amacı ile 10 gün içerisinde verilmesi durumunda

¹⁸⁹ 476 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2017'ten itibaren geçerli olmak üzere belirlenmiştir.

¹⁹⁰ 476 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2017'ten itibaren geçerli olmak üzere belirlenmiştir.

özel usulsüzlük cezası kesilmeyeceği; bu 10 günlük süreyi takip eden 15 gün içerisinde verilmesi halinde ise, kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezasının 1/5 oranında uygulanacağı” belirtilmiştir. Mükelleflerin bildirim formlarını belirlenen sürelerin sonundan başlayarak 3 gün içinde vermeleri durumunda ise cezai işlem 1/10 olarak uygulanır.¹⁹¹

VUK’un mükerrer 355’inci maddesinin son fıkrasında; “elektronik ortamda beyanname ve bildirim/form verilmemesi durumunda bu maddeye göre özel usulsüzlük cezası kesilmesi halinde, 352/1-1 ve 352/2-7 bentleri uyarınca ayrıca ceza kesilmez.” denilmektedir. Burada beyannamenin verilmemesi halinde kanunun üç ayrı maddesinde ceza uygulanması söz konusudur: Elektronik ortamda beyanname verilmemesi halinde mükerrer 355’inci maddeye göre özel usulsüzlük cezası, beyannamelerin süresinde verilmemesi halinde 352/1’e göre birinci dereceden usulsüzlük ve vergi beyannameler ile ilgili şekil, muhteviyat ve ekleri ile ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmaması halinde 352/2’ye göre ikinci derecede usulsüzlük cezası verilmesi gerekmektedir. Aynı tip olan eyleme hem özel usulsüzlük hem genel usulsüzlük cezası öngörülmektedir.

3.1.1.3. Vergi Ziyai Kabahati ve Cezası

Vergi ziyai kabahati esas itibariyle vergi gelirlerindeki azalmayı, daha doğru bir deyişle, azaltılmayı önlemeye yönelik davranışların yasaklanmasını konu alır.¹⁹² VUK’da vergi ziyai kabahatinin doğrudan tanımı yapılmamıştır. VUK’un 341’inci maddesinde vergi ziyai ile ilgili olarak yer alan hükümler şöyledir:

“Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Şahsi, medeni haller ve aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine yahut haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir.”

¹⁹¹“Mükerrer Madde 355 Bilgi Vermekten Çekinenler İle 256, 257..., <http://www.gib.gov.tr/node/84237/pdf>, (03.05.2017).

¹⁹² Şenyüz, s. 72.

Vergi ziyaında, vergi mükellefi veya sorumlusunun vergi kanunları ile kendisine verilen ödevleri “zamanında yerine getirmemesi ya da eksik yerine getirmesi fiili”nin sonucunda, Devletin uğradığı bir zarar bir vergi kaybı söz konusudur. Genel olarak, yasalara aykırı bu fiilin gerçekleştirilmesinde, mükellefin bilerek ya da bilmeyerek bunlara yol açmış olmasının, uygulanacak cezanın ağırlığı ya da hafifletilmesi bakımından etkisi bulunmamaktadır.¹⁹³

Vergi ziyaı kabahatine; beyannamenin süresinde verilmemesi ya da vergi karnesinin alınmaması yüzünden verginin tahakkukunun zamanında yapılmaması, defterlerindeki noter tasdikinin sahte olduğu anlaşılan şirketten almış olduğu faturalara dayanarak KDV iadesi alan yükümlüce¹⁹⁴ vergi ziyasına neden olunması örnek olarak verilebilir.

Vergi ziyaı suçu bir “netice suçu”¹⁹⁵ olarak da değerlendirilmektedir. Çünkü, vergi ziyaı suçunun oluşabilmesi için vergi mükellefi veya sorumlusunun vergi ziyasına sebebiyet vermesi gerekmektedir.

VUK’un 344 üncü maddesi ise şöyledir:

“341’inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilir. Vergi ziyasına 359’uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat uygulanır. Vergi incelemesine başlanılmasından ya da 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.”

Kanun koyucunun 344’üncü maddede “Vergi ziyasına 359’uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi...” ibaresini özellikle vurgulamasının nedeni, bu eylemlerin ekonomik nitelikleri yanında, topluma karşı işlenmiş suç oluşturmaları ve sonuçları bakımından vergi sistemini çökertici etkilerinin bulunmasıdır. Eylemlerin bu niteliği, vergi ziyaı cezasını arttırıcı unsur olarak kabul edilmiştir.¹⁹⁶

¹⁹³ Akdoğan, s. 132.

¹⁹⁴ Dan.7.D.,7.3.1988,E:1987/1686, K:1988, Candan, s. 106.

¹⁹⁵ Netice suçu, suçun tamam olması için hareketten başka sonucun da gerçekleşmesinin gerektiği suçtur.

¹⁹⁶ Candan, s. 111.

3.1.1.3.1. Vergi Ziyası Kabahatine Sebebiyet Veren Haller

Bazı yazarlar, vergi ziyasına sebep olan halleri bu fiillere verilen ceza kapsamında; ağır nitelikli fiiller, orta nitelikli fiiller ve hafif nitelikli fiiller olarak şiddetine göre sınıflandırılmıştır: “Hesap ve muhasebe hileleri yapmak, çift defter tutmak, yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak, defter kayıt ve belgeleri yok etmek, gizlemek ve tahrif etmek, defter sayfalarını koparmak, gerçekte olmayan kişiler adına defter tutmak, yanıltıcı belge düzenlemek, MB’nin bilgisi ve izni olmayan matbaaların bastığı belgeleri kullanmak” ağır nitelikli fiiller arasında sayılırken, “kanuni süresinden sonra kendiliğinden beyanname verilmesi fiili” hafif nitelikli fiiller arasında yer almaktadır. Bu iki grubun dışında kalan tüm fiiller orta nitelikli fiiller olarak sayılmıştır. Örneğin, faturanın yasal süresi olan 7 gün içinde kayıtlara geçirilmemesi.¹⁹⁷

Ağır nitelikli fiillerle kabahatin işlenmesi durumunda ceza, ziya uğratılan verginin üç katı, orta nitelikli fiillerle kabahatin işlenmesi durumunda ceza, ziya uğratılan verginin bir katı, hafif nitelikli fiillerle kabahatin işlenmesi durumunda ceza, ziya uğratılan verginin yarım katıdır.¹⁹⁸

3.1.1.3.1.1. Vergilendirme ile İlgili Ödevlerin Zamanında Yerine Getirilmemesi

Mükellef ve vergi sorumlularının vergilendirme ile ilgili ödevleri, VUK’un İkinci Kitabında 153 ila 257’nci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Burada yer alan ödevlerden başka yine VUK’un diğer kitap ve bölümlerinde ve diğer maddi vergi kanunlarında vergiyle ilgili başka görevler de bulunmaktadır. Ayrıca, VUK’un mükerrer 257’nci maddesinin vermiş olduğu yetkiye dayanılarak MB’nin bahsi geçen ödevlerin usul ve esasları ile ilgili yapmış olduğu pek çok idari düzenleme de vardır.

Vergilendirmeye ilgili ödevleri kısaca özetlemek gerekirse bunlar: Bildirme ödevleri, defter tutma ödevleri, belge temin etme, düzenleme, verme ve alma ödevi, ekim ve sayım beyanı ödevi, vergi karnesi alma ödevi, defter ve belgeleri muhafaza ve istendiğinde yetkililere ibraz ödevi, VUK’un 257’inci maddesinde yazılı diğer ödevlerdir.

¹⁹⁷ Volkan Alptekin, Vergi Hukuku, 1. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Ocak 2013, s. 124.

¹⁹⁸ Şenyüz, s. 116.

Mükellef ve vergi sorumlularının vergilendirme ile ilgili sayılan ödevlerini kanunda yazdığı şekil ve zamanda yerine getirmek zorundadır. Aksi durumda vergi ziyaına sebebiyet verdiklerinden vergi ziyaı cezasına muhatap olurlar.

3.1.1.3.1.2. Vergilendirme ile İlgili Ödevlerin Zamanında Ancak Eksik Yerine Getirilmesi

Mükellef ve vergi sorumluları bazen vergi kanunlarında yer alan ödevlerini zamanında yerine getirmekle birlikte, kanunun ve idari düzenlemelerin belirttiği şekil şartlarına uygun şekilde yerine getirmediklerinden vergi ziyaına neden olmaktadır. Şöyle ki, zamanında yerine getirilen vergi ödevlerinin şekil şartlarına ya da vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetine uygun olmaması ya da vergi ödevlerinin eksik yerine getirilmesi nedeniyle tahakkukun zamanında yapılamaması verginin eksik tahakkuk ettirilmesine neden olmaktadır.

3.1.1.3.1.3. Kişisel Durumla İlgili Gerçek Dışı Beyanda Bulunulması

“Şahsi, medeni haller ve aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlarda bulunarak verginin eksik tahakkuk ettirilmesine ya da haksız yere iadesine sebebiyet vermek” de vergi ziyaı hükmündedir. Örneğin, bekar olan mükellefin, evli; çocuksuz mükellefin, üç çocuklu olduğunu beyan ederek vergi indiriminden yararlanması durumunda kişisel durumla ilgili gerçek dışı beyanda bulunarak vergi ziyaına sebebiyet verme hali söz konusudur.

3.1.1.3.1.4. Haksız Yere Vergi İadesine Sebebiyet Verilmesi

Vergi iadesi, vergi kanunlarına ve diğer kanuni düzenlemelere göre tahsil edilen verginin daha sonra kısmen veya tamamen iade edilmesidir. Vergi iadesi uygulamasından yararlanılabilmesi için yapılan işlemlerin mevzuata uygun olması gerekmektedir. İade ile ilgili düzenlemeler sadece KDV Kanunu ile yapılmamıştır. VUK’un 116, 117 ve 118’inci maddelerinde belirtilen hata hükümlerinden yararlanılarak vergi idaresince tahsil edilen bir verginin değişik yollarla haksız iadesine neden olunması da vergi ziyaına sebebiyet vermektir.¹⁹⁹ Örneğin, gerçek bir emtia ihracatı olmamasına karşın, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanarak ihracat istisnasından, dolayısıyla katma değer vergisi iadesinden yararlanması, haksız

¹⁹⁹ Candan, s. 116.

katma değer vergisi iadesine sebebiyet verilmesi²⁰⁰ durumunda haksız yere vergi iadesine sebebiyet verme hali söz konusu olmaktadır.

3.1.1.3.1.5. Diğer Haller

341'inci madde hükmünde: “.....veya sair suretle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine yahut haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir.” denilmek suretiyle, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi, eksik tahakkuk ettirilmesi veya haksız iadeye neden olunması durumlarının dışında da vergi ziyaya neden olabilecek durumların mevcut olduğu belirtilmektedir. Örneğin, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturalar kullanılarak gerçekte müstahsilden alınan zirai ürünün gerçek usulde vergi mükelleflerinden alınmış gibi gösterilmesi suretiyle, gelir vergisi tevkiyatından (zirai stopajdan) kaçınılması.²⁰¹

3.1.2. Ceza Mahkemesi Tarafından Cezalandırılan Vergi Suç ve Cezaları

VUK'un 359, 360, 362, 363'üncü maddelerinde, hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren vergi suçları düzenlenmiştir. Anayasa'nın: “idare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz. ”(Ay.m.38/6) hükmüne uygun olarak, bu suç(lu)ların yargılanması ve bu cezaların uygulanması ceza mahkemelerinin görevine girmektedir.²⁰²

Bilici, Ceza Mahkemesi tarafından cezalandırılan vergi suçlarını; kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükellefin özel işlerini yapma olmak üzere üç grupta incelemiştir.

3.1.2.1. Kaçakçılık Suç ve Cezaları

Vergi kanunlarının ihlal edilmesi durumunda, yaptırım olarak idari para cezası uygulanmaktadır. Ancak bazen öyle suçlar vardır ki, bunların kamu düzenini bozma özelliği olması nedeniyle bu tür suçlara para cezası yerine (ya da para cezasına ek olarak) hürriyeti bağlayıcı cezalar verilmesi gerekmektedir. Bu vergi suçlarının yargılanması ve bunlara hürriyeti bağlayıcı cezalar verilmesi de idare tarafından değil, Ceza Mahkemeleri tarafından yapılmaktadır.

²⁰⁰ Candan, s. 115.

²⁰¹ Candan, s. 121.

²⁰² Karakoç, s. 494.

VUK'un 359'uncu maddesinde belirtilen fiiller, 1980 öncesinde, kanunda "hileli vergi suçu" adı ile yer almaktaydı.²⁰³ 4369 Sayılı Kanun'la yapılan yeni düzenleme ile daha önce VUK'un 344'üncü maddesinde yer alan kaçakçılık suçu, aynı kanunun 359'uncu maddesine taşınmıştır.²⁰⁴ Bu yeni düzenlemeyle iki temel değişiklik yapılmıştır: Birincisi, ilk düzenlemede yer alan ve kaçakçılık suçunun oluşması için gerekli görülen "kasten" ibaresine yeni düzenlemede yer verilmemesidir. İkincisi, kaçakçılık suçunun oluşması için artık vergi ziyanının varlığının gerekli olmamasıdır. Mükellefin kaçakçılık suçuna neden olan fiilleri sonucunda vergi ziyaı doğmuş olsun ya da olmasın kaçakçılık suçu oluşacaktır.

VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçu, "seçimlik hareketli suç'lardandır. Başka bir deyişle, VUK'un 359'uncu maddesinde belirtilen hareketlerden sadece birinin yapılması, suçun oluşması için yeterlidir. Diğer taraftan, kaçakçılık suçunun işlenmiş sayılabilmesi için kanunda belirtilen fiillerin işlenmesi yeterli olup illaki vergi kaybının doğması şart değildir. Bu itibarla, kaçakçılık suçu "sırf hareket suçu"²⁰⁵, "şekli suç"²⁰⁶ ve "tehlike suçu"²⁰⁷ niteliği taşımaktadır.²⁰⁸ Bunun yanında VUK' un 344/2'nci maddesine istinaden; "kaçakçılık suçu ile vergi kaybına sebebiyet verilmesi halinde hapis cezası ve üç kat vergi ziyaı cezası kesilir."

Kaçakçılık suçları, nitelik itibariyle vergi ziyaı ve usulsüzlük suçlarından farklı olduğundan, bu suçlara verilecek cezalar, hürriyeti bağlayıcı cezalardır. Ayrıca, kaçakçılık suçu, hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak vergi suçlarından sonuçları en ağır olanıdır.

3.1.2.1.1. Onsekiz Aydan Üç Yıla Kadar Hapis Cezasını Gerektiren Kaçakçılık Suçları (VUK 359/a bendi)

VUK'un 359'uncu maddesi kaçakçılık suçlarını düzenlemektedir. VUK'un Dördüncü Kitabının İkinci Kısımının Üçüncü Bölümünde yer alan bu maddenin (a)

²⁰³ Karakoç, s. 495.

²⁰⁴ Bilici, s. 106.

²⁰⁵ Sırf hareket suçu, suçun oluşması için kanunda belirtilen hareketin yapılmasının yeterli olduğu suç türüdür.

²⁰⁶ Şekli suç, kanunda tanımlanan hareketin yapılması ile tamamlanan suç türüdür.

²⁰⁷ Tehlike suçu, tamamlanmış sayımları için korunan varlık veya menfaatin sadece tehdit edilmiş olmasının yeterli olduğu suç türüdür.

²⁰⁸ Karakoç, s. 496.

bendi 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezasını gerektiren kaçakçılık suçlarını düzenlemektedir.

VUK'un 359/1'inci maddesinde yazılı kaçakçılık suçunun oluşması için, defter kayıt ve belgelerde anılan kanun maddesinde tek tek sayılmış olan eylemlerden birinin yapılmış olması gerekmektedir. Bu eylemler; “ya defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması, ya gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılması ya da defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde, tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamına kaydedilmesidir.”

VUK'un 359/2'nci maddesine göre ise; defter kayıt ve belgeleri tahrif etme veya gizleme veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgeleri kullanma eylemleri kaçakçılık suçunu oluşturmaktadır.” Tahrif edilen belge, aslında gerçek bir işleme dayanarak doğru bir şekilde düzenlendikten sonra, belgenin üzerinde değişiklik yapılmıştır. Bu yüzden, sahte belgeler üzerinden yapılan değişikliklerin tahrifat olarak kabulü olanaklı değildir.²⁰⁹

Defter, kayıt ve belgeleri gizleme fiilinin oluşması için, defter ve belgelerin beş yıllık muhafaza süresi içerisinde ve vergi incelemesi nedeniyle ibrazının usulüne uygun bir şekilde istenilmiş olması gerekmektedir.

Son olarak da, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, kaçakçılık suçu işlemiş olur. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin tanımı 359/a-2 madde hükmünde: “gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele ve durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge” olarak yapılmıştır.

3.1.2.1.2. Üç Yıldan Beş Yıla Kadar Hapis Cezasını Gerektiren Kaçakçılık Suçları (VUK 359/b bendi)

VUK'un 359'uncu maddesinin (b) bendine göre; “vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya

²⁰⁹ YCDGK., 17.3.1986, E:1985/9-462, K:1986/125, Candan, s. 357.

kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.” Anılan bendin son cümlesinde ise; “gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgenin sahte belge olduğu ifade” edilmiştir. Örneğin, bir akaryakıt istasyonunun bir mükellefe benzin satmadığı halde fatura düzenleyip vermesi durumunda sahte belge düzenlenmesi söz konusu olur.²¹⁰

3.1.2.1.3. İki Yıldan Beş Yıla Kadar Hapis Cezası Öngörülen Suç (VUK 359/c bendi)

VUK’un 359’uncu maddesinin (c) bendine göre; “MB ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.” Bu suçun cezalandırılmasında görevli olan mahkeme ise, Ağır Ceza Mahkemesidir.

3.1.2.2. Kaçakçılık Suçu İle İlgili Özellikli Durumlar

3.1.2.2.1. Uzlaşma

Bilindiği üzere uzlaşma ile ilgili hükümler VUK’un 376’ıncı maddesinden sonra gelen maddelerinde yer almaktadır. “Uzlaşmanın konusu, kapsamı, komisyonlar ve şekli” başlıklı ek 1’inci maddesinde uzlaşma kapsamına giren vergi ve cezalar hükme bağlanmış olup, bu maddede parantez içinde: “359’uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç” denilmek suretiyle 359’uncu maddede vergi kaçakçılığı sayılan fiiller sebebiyle kesilen vergi ziyai cezası ve bu cezanın ilgili olduğu vergiler uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur.

3.1.2.2.2. Pişmanlık ve Islah

Pişmanlık ve ıslah müessesesi VUK’un 371’inci maddesinde düzenlenmiştir. Beyana dayanan vergilerde, vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükellefler ve bu fiillerin işlenişine iştirak eden diğer kişilerin, kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden haber vermeleri halinde, madde metninde açıkça belirtilen kayıt ve şartlarla bu kişiler hakkında vergi ziyai cezası kesilmez.

²¹⁰ Bilici, s. 109.

VUK'un 371/2'nci maddesine istinaden; vergi ziyayı suçunda ihbar ya da incelemeye başlanması mükellefin pişmanlık hükümlerinden yararlanmasını engelliyor iken, kaçakçılık suçunda pişmanlıktan yararlanmada suçun tespit edilmemiş olması yeterli görülmektedir. Tespit, mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanılmasından sonra veya inceleme sırasında olabileceği gibi, yoklama fişi ya da bir tutanakla da yapılabilir.

3.1.2.2.3. Kaçakçılığa İştirak

İştirak, suçun işlenebilmesi için gerekli olan kişi sayısından en az bir veya daha fazla kişinin o suçu işlemesi halinde, işlenen suç açısından, cezai sorumluluğun esasını belirleyen Ceza Hukuku kurumudur.²¹¹ Bu suç, birden fazla kişinin kaçakçılık suçunun düzenlendiği 359'uncu maddede sayılan fiilleri birlikte işlemeleri halinde söz konusu olmaktadır. Böyle bir durumda fiili işleyenlerden her birine TCK'nın 37 ila 41'inci maddeleri arasında yazılı cezaların verilmesi öngörülmüştür.(VUK 360)²¹²

VUK'da iştirak müessesesi, kaçakçılık suçlarıyla ilgili olarak düzenlenmiştir. VUK'un 5728 Sayılı Kanun'un 277'nci maddesiyle değişen, "cezadan indirim" başlığını taşıyan 360'ıncı maddesi: "359'uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, TCK'nın suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir." şeklindedir. Kısacası, anılan maddede, vergi kaçakçılığı suçlarının işlenişine yardım eden iştirakçiye verilecek cezanın belirlenmesinde, iştirakçinin işlenen kaçakçılık suçunda menfaatinin bulunup bulunmamasına göre verilecek cezanın miktarının belirleneceği, menfaatinin bulunmaması halinde TCK'ya göre verilecek cezanın yarısının indirileceği hükme bağlanmıştır.

3.1.2.2.4. Kaçakçılık Suçu ile Vergi Ziyasına Neden Olunması

VUK'un kaçakçılık suçları ve cezaları başlıklı 359'uncu maddesinin son fıkrasında: "kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344'üncü maddede yazılı vergi ziyası cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez." denilmek suretiyle anılan maddede sayılan fiiller ile vergi

²¹¹ Mustafa Özen, "5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun İştirak Kurumuna Bakışı", TBB Dergisi, Sayı:70, 2007, <http://www.tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2007-71-342>, (18.01.2015) , s. 239.

²¹² Bilici, s. 116.

ziyayına neden olunması halinde, bu suçlara verilecek hapis cezasına ek olarak vergi ziyayı cezasının da uygulanacağı ifade edilmektedir.

Yine VUK'un 344/2'inci maddesinde, "vergi ziyayına 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde; vergi ziyayı cezasının üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat artırılarak uygulanacağı" belirtilmiştir.

3.1.2.2.5. Kaçakçılık Suçu ve İhbarı

Vergi kaçakçılığını ve vergi ziyayının ihbarı ile ilgili olarak 1905 Sayılı Kanun²¹³ hükümleri doğrultusunda, vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğinin haber verilmesi durumunda, ihbarda bulunana, kesin olarak tahakkuk edecek vergi ve ceza toplamı üzerinden % 10 ihbar ikramiyesi verilmesi öngörülmüştür. Anılan kanunda belirtilen oranlar üzerinden hesaplanacak ikramiyenin 1/3'ü verginin kesin tahakkukunda, 2/3'ü ise tahsilatı aşamasından sonra verilmektedir.

İhbar ikramiyesi talebinde bulunacak kişi kimliğini gizlemeden, vergi kaçırıldığına dair somut delillere dayanarak ve dilekçesinde ihbar ikramiyesi talebinde bulunduğu hususunu da özellikle belirtmek suretiyle, ihbar ikramiyesinden yararlanabilir. İhbar konularının vergi incelemesi sonunda bulunan matrah farkları ile ilgisinin olması gerekmekte olup VUK'un 5'inci maddesi kapsamındakilere ihbar ikramiyesi ödemesi söz konusu olmaz.

3.1.2.3. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Cezası

Vergi mahremiyetinin suçu ile ilgili olarak, VUK'un 5'inci ve 362'nci maddeleri ile 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun (AATUHK)'un 107'inci maddesinde hükümler bulunmaktadır. VUK'un 5'inci maddesi ve 6183 Sayılı AATUHK'nın 107'inci maddesinde düzenlenen vergi mahremiyeti suçuna verilecek ceza ile ilgili hüküm, VUK' un 362'inci maddesinde yer almaktadır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu özgü suç²¹⁴ niteliği taşımaktadır. Nitekim vergi mahremiyetinin ihlali suçu, ancak kanunda belirlenmiş kişiler tarafından işlenebilir. VUK'un 5'inci maddesine göre; "vergi muameleleri ve incelemeleri ile

²¹³ 1905 Sayılı, Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Hakları ve Daimi Vergilerin Mektumatı Muhbirlerine Verilecek İkramiye Hakkında Kanun, 31/12/1931 Tarih ve 1993 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

²¹⁴ Özgü suç, failin belirli bir hukuki veya fiili durumda bulunmasını şart koşan suç türüdür.

uğraşan memurlar, Vergi mahkemeleri (VM), Bölge İdare Mahkemeleri (BİM) ve Danıştay’ da görevli olanlar, Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler, Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler, görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olmak üzere öğrendikleri sırları ve gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar. Bu yasak yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılışları dahi devam eder.”

Yine VUK’un 362’nci maddesi: “Bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, TCK’nın 239’uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır.” şeklindedir. TCK’nın 239’uncu maddesindeki ceza ise: “Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırları ile ilgili olup ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi ve belgeleri yetkisiz kişilere veren veya açıklayanlar için, şikayet üzerine 1 yıldan 3 yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası verileceği” şeklindedir.

3.1.2.4. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezası

VUK’un “Yasaklar” başlıklı 6’ncı maddesinin son fıkrası: “.....vergi muameleleri ve incelemeleri ile VM, BİM ve Danıştay’da görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar.” şeklindedir.

VUK’un 363’üncü maddesinde ise: “Bu kanunun 6’ncı maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar TCK’nın 257’nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır. Bu hareketlerle vergi ziyasına neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu kanunun 344’üncü maddesine göre vergi ziyası cezası kesilir.” denilmektedir.

İlgili madde tek tek sayılmış olan kamu görevlilerinin, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve buna benzeyen özel işlerine yardım etme amacıyla hareket ettiğini veya ücret almadığını iddia etmesi, fiili suç olmaktan

çıkarmaz. Ayrıca, failin mali zorluklar içerisinde bulunmasının bir zaruret hali olarak kabul edilmesi mümkün değildir.²¹⁵

VUK'un 363'üncü maddesinde mükellefin özel işlerini yapma suçunun cezasının, TCK'nın 257/1'inci maddesi hükmüne göre belirleneceği belirtilmiştir. TCK'nın "görevi kötüye kullanma" başlıklı 257/1'inci maddesinde; "görevini kötüye kullanan kamu görevlisi ile ilgili olarak 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası verileceği" ifade edilmiştir. Hafifletici nedenlerin bulunması halinde ceza; "6 aydan 1 yıla kadar hapis, her iki halde 2 bin liradan 10 bin liraya kadar ağır para cezasıdır." Ayrıca; fail, memuriyetten süreli veya temelli yoksun kılınır.²¹⁶

VUK'un 363'üncü maddesinin son cümlesinde; "mükellefin özel işlerini yapma fiili ile bir de vergi ziyanı neden olunursa, kişiye TCK'nın 257/1'inci maddesinde birinci öngörülen cezanın yanında, VUK'un 344'üncü maddesine göre de vergi ziyanı cezası kesileceği" ifade edilmiştir.

3.1.3. Cezalarla İlgili Ortak Hükümler

Vergi cezalarını ortadan kaldıran haller; "ödeme, takas, af, terkin, tahsil zamanaşımı, hata düzeltme, uzlaşma, dava açma, ölüm (cezadan sonra) ve indirimdir. Vergi cezası kesilmesini engelleyen haller ise; yanılma, mücbir sebep, pişmanlık ve ıslah, ceza kesmede zamanaşımı, ölümdür (cezadan önce)."

3.1.3.1. Uzlaşma

Uzlaşma esas itibariyle, vergi uyuşmazlıklarının idare ve mükellef arasında yapılan pazarlık sonucu, anlaşma yoluyla çözümlenmesi olarak tanımlanabilir.²¹⁷ Uzlaşma müessesesi, 1963 yılında VUK'a eklenen Ek 1 ila 12'inci maddeler arasında düzenlenmiştir.

Uzlaşmaya vergi ziyanının olduğu durumlarda başvurulabilmektedir. Genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamında değildir. Ayrıca vergi ziyanına kaçakçılık fiilleri ile sebebiyet verildiği hallerde de uzlaşma hükümlerinden yararlanılamaz.

²¹⁵ Karakoç, s. 513.

²¹⁶ Candan, s. 402.

²¹⁷ Ümit Süleyman Üstün, Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı, 1. Baskı, Beta Basım, İstanbul, Ocak 2013, s. 99.

Uzlaşma tarhiyat öncesi ve sonrası olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili hükümler VUK'un Ek 11'inci maddesinde yer almaktadır. Madde metninde, MB'nin vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda, tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebileceği belirtilmiş ve MB, bu yetkiye dayanarak "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği"ni²¹⁸ çıkarmıştır. Tarhiyat öncesi uzlaşma, nezdinde vergi incelemesine başlanılmış mükelleflerin adlarına tarhiyat yapılmadan önce kullanabileceği bir haktır.²¹⁹ Tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı yönü, vergi ziyai cezasına ek olarak usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanabilmesi; benzer yönü ise, kaçakçılık suçlarına konu fiillerle vergi ziyaya sebebiyet verilmesi durumunda tarhiyat öncesi uzlaşmanın da mümkün olmamasıdır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma, ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlar sonucu ortaya çıkan vergi ve vergi ziyai için mükellefin uzlaşmaya esas vergi/ceza ihbarnamesini tebliğ aldığı tarihten itibaren 30 gün içerisinde başvurması ile idare ve mükellefin vergi ve /veya cezanın miktarının düşürülmesi konusunda anlaşmasıdır.

Vergi ve buna bağlı ceza, uzlaşılan oranda yani indirim oranında sona ermektedir. İndirim oranı, uzlaşma komisyonunca takdir edilir. Çünkü uzlaşmada vergi ve/veya ceza miktarının ne oranda düşürülebileceği konusunda VUK'da ve "Uzlaşma Yönetmeliği"²²⁰nde bir hüküm bulunmamaktadır.²²¹

3.1.3.2. Yanılma ve Görüş Değişikliği

Yanılma, mükellefin idarece yanıltılması hali olup vergi cezası verilmesini ve gecikme faizi hesaplanmasını önleyen bir müessesedir. Yanılma, sadece cezalar için geçerlidir. Yanılma hali iki şekilde ortaya çıkabilir: Bunlardan biri "yetkili makamların mükellefe yanlış bilgi vermesi", ikincisi "yetkili makamların bir hükmün uygulanmasına ilişkin görüş değiştirmesidir."²²²

²¹⁸ Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, 31.11.2011 Tarih ve 28101 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

²¹⁹ Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf, (07.02.2015), s.9.

²²⁰ Uzlaşma Yönetmeliği, 03.02. 1999 Tarih ve 23600 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

²²¹ Bilici, s. 141.

²²² Şenyüz ve diğerleri, ss. 242-243.

Vergi cezası kesilmesini önleyen hallerden biri olan yanlış bilgi vererek ya da görüş değiştirerek mükellefi yanlış bilgilendirmelerinden doğmaktadır. VUK'un 369'uncu maddesi; "yetkili makamların mükellefe yazı ile yanlış izahat vermeleri ya da bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmeyeceğini ve gecikme faizi hesaplanmayacağını" hükme bağlamıştır.

3.1.3.3. Mücbir Sebep

VUK'un 13'üncü maddesinde mücbir sebepler; "vergi ödevlerinin herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık, tutukluluk, yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler, kişinin iradesi dışında meydana gelen mecburi gaybubetler ve defter ve vesikaların kişinin iradesi dışındaki nedenlerle elinden çıkmış bulunması gibi haller" olarak sayılmıştır. Maddenin sonundaki "gibi" kelimesi, mücbir sebep hallerinin maddede sayılanlardan ibaret olmadığını ifade etmek için kullanılmıştır. Maddede yer alan "gibi afetlere" mükellefin kasırgaya ve heyelana maruz kalması, "gibi hallere" de yurtdışından gelecek mükellefin uçak seferinin iptal edilmiş olması, gözaltına alınma, mükellefin çocuğunun vefat etmesi örnek olarak verilebilir.²²³

Örneğin, sahibinin iradesi dışındaki nedenlerle defter ve belgelerinin elden çıktığı durumda re'sen takdir edilen matrah nedeniyle kesilen ceza ile ilgili davada, Danıştay: "yükümlünün, şehirde meydana gelen olaylar nedeniyle, bürosunun tahrip ve yağma edilmesi, bu sırada işyerinde bulunan defter ve belgelerin zayi olduğunun saptanması halinde" ceza kesilmesinin yerinde olmayacağı görüşündedir.²²⁴

Mücbir sebebin varlığı halinde, kanunda öngörülen süreler durmaktadır. Yine VUK'un 373'üncü maddesinde; "mükellefin iradesi dışında ve kusuru olmaksızın mücbir sebeplerle kanunda sayılan ödevlerin yerine getirilememesi halinde ceza kesilemeyeceği" öngörülmektedir. Ancak, cezanın kesilmemesi için, mücbir sebebin bilinmesi ya da belgelendirilmesi ve kanıtlanması şarttır.

²²³ Kızılot, Taş, s. 133.

²²⁴ D.13.D., 8.5.1978 ,E:1977/3315, K:1978/1199, Karakoç, s. 538.

3.1.3.4. İndirim

VUK'un 376'ncı maddesi "Vergi Ziyai Cezası, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirme" başlığını taşımaktadır. İndirim müessesesi, sadece cezalarla ilgili olup vergi aslını kapsamaz. Bu müessese aracılığıyla vergi idaresi zaman ve emek kaybına uğramaksızın, alacağını kısa sürede tahsil edebilmekte, mükellef ise cezanın bir kısmından kurtulma imkanına kavuşmaktadır.²²⁵

Mükelleflerin, ikmalen, re'sen ve idarece yapılan cezalı tarhiyatlarda indirimle konu vergi/ceza ihbarnamesini tebliğ aldığı tarihten itibaren 30 gün içerisinde ihbarnameyi düzenleyen vergi dairesine bir dilekçe ile başvurmaları halinde vergi ziyai cezasında birinci defada cezanın yarısı, bunu takiben kesilen vergi ziyai cezalarında 1/3'ü; usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında ise ceza miktarının 1/3'ü indirilir. Ancak, mükellefin bu indirim hakkından yararlanabilmesi için indirimli cezayı, süresi içerisinde ya da 6183 Sayılı Kanun'la belirtilen türden teminat göstererek, vadesinin bitmesinden itibaren 3 ay içerisinde ödemesi gerekmektedir. Süresinde ödeme yapılmaz ise cezaların indirilen kısmı yeniden tahakkuk ettirilerek cezanın tamamı yeniden ödenecek duruma gelir.

3.1.3.5. Pişmanlık ve İslah

Beyana dayanan vergiler için söz konusu olan bir müessesedir. Pişmanlık ve ıslah, vergi kanunlarına aykırı hareketleriyle vergi kaybına yol açmak ve/ya da belge düzenini bozmak suretiyle suç işleyenlerin duydukları pişmanlığı hukukileştirmektedir.²²⁶

Pişmanlık ve ıslah müessesesi vergi ziyai cezası kesilmesi ile iştirak halinde işlenenler dahil kaçakçılık cezalarının verilmesini önlemektedir. Bu nedenle, genel ve özel usulsüzlük cezaları pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanamaz.²²⁷

Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyenler ve bunların işlenişine iştirak edenler kanuna aykırı hareketlerini, kendiliğinden bir dilekçe ile haber vermeleri halinde VUK'un 371'inci maddesinde belirtilen kayıt ve şartlarla haklarında vergi ziyai cezası kesilmez. Bu kayıt ve şartlar: "Mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden önce bir muhbir tarafından durumun haber

²²⁵ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, Şubat 2014, s. 127.

²²⁶ Karakoç, s. 553.

²²⁷ Şenyüz ve diğerleri, s. 245.

verilmemiş olması, haber verme dilekçesinin mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanılmadan ya da olay takdir komisyonun intikal etmeden önce dilekçenin resmi kayıtlara geçirilmiş olması, dilekçe tarihinden itibaren beyannamenin verilmesi, mükellefin haber verdiği ve ödeme süresi geçen vergiyi pişmanlık zammı ile birlikte 15 gün içerisinde ödeyeceğini bildirmesidir.” Emlak değerini kamulaştırma olasılığına karşı yükseltmek isteyen kötü niyetli mükellefleri engellemek amacıyla emlak vergisinde pişmanlık uygulaması söz konusu değildir.²²⁸

Pişmanlık talebiyle verilen beyannamelerde zarar beyanı veya mahsuplar gibi nedenlerle ödenecek verginin bulunmaması hallerinde pişmanlık talebi kabul edilmemektedir.²²⁹ Zaten verilecek beyannamede ödenecek verginin bulunmaması vergi kanunlarının ihlali eyleminin, vergi ziyana yol açmaması anlamına gelmektedir.

3.1.3.6. Zamanaşımı

Ceza Hukuku’nda zamanaşımını, kanunda yazılı sürelerin geçmesiyle, devletin cezalandırma hakkını düşmesi olarak tanımlamak mümkündür. Zamanaşımı, kamu davası açılmamış ise, bunun açılmasına, açılmış ise sürdürülmesine, mahkumiyet hükmü verilmiş ise, cezanın yerine getirilmesine engel olur.²³⁰

Vergi cezalarında iki tür zamanaşımı vardır: ceza kesmede zamanaşımı ve ceza tahsilinde zamanaşımı. Kanunda yazılı olan sürelerin geçmesiyle artık vergi cezası kesilemez, kesilen ceza var ise talep edilemez.

Ceza kesmede zamanaşımı, VUK’un 374’üncü maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre; “vergi ziyai cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl geçtikten sonra vergi cezası kesilemez. Özel usulsüzlük cezalarında ise, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl geçtikten sonra ceza kesilemez. Usulsüzlük cezalarında ise, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl geçtikten sonra vergi cezası kesilemez.” Vergi ziyai cezası ile usulsüzlük cezalarını gerektiren fiillerin birleşmesi durumlarda

²²⁸ Gençyürek, s. 108.

²²⁹ Tosuner-Arıkan, s. 125.

²³⁰ Mutluer, s. 238.

kesilecek ceza ise, vergi ziyat cezası için geçerli olan zamanaşımı süresi içinde kesilir.

Cezanın tahsilinde zamanaşımı ise 6183 Sayılı Kanun'un 102'inci maddesi; "amme alacaklarında zamanaşımı hükümlerini düzenlemekte olup, vergi cezalarının da vergi asılları gibi vadesinin rastladığı tarihi izleyen takvim yılından başlayarak beş yıl içerisinde tahsil edilmemesi halinde zamanaşımına uğrayacağını" hükme bağlamıştır.

3.1.3.7. Ölüm

Modern Ceza Hukuku, ancak yaşayanların ceza sorumluluğunu kabul eder. Suçlu dışında herhangi birine ceza verilemeyeceğine göre, suçlunun ölümü ile dava ve cezanın pasif sujesi ortadan kalkmış demektir. VUK'un 372'nci maddesinde "ölüm halinde vergi cezası düşer." hükmü yer almaktadır. Ölenin fiillerinden doğan vergi cezaları kesinleşmiş olsun olmasın mirasçılara geçmez.

Ölüm tarihine kadar kesilmemiş olan cezalarla, kesilmiş olup da kesinleşmemiş olan cezaların ölümle düşmesi kadar, ölüm tarihine kadar kesinleşmiş, fakat tahsil edilmemiş cezaların da düşmesi, bu ilkenin zorunlu bir gereğidir. Başka bir deyişle, ölümün vergi cezaların düşürücü etkisi açısından kesinleşip kesinleşmemesi değil, tahsil edilip edilmemesi önemlidir.²³¹

VUK'un 372'nci madde hükmü açık bir şekilde, ölüm halinde sadece vergi cezalarının düşeceğini ifade etmektedir. Burada bahsi geçen cezalar ölenin/mükellefin fiilinden doğan cezalardır. Yani ölenin/mükellefin mirasçılarının ölen/mükellef ile ilgili olarak yapması gereken ödevlerini yerine getirmemelerinden kaynaklanan cezalar değildir.(Bu cezalar her halükarda mirasçılar adına kesilecektir.) Özellikle bir diğer durum ise, küçük ve kısıtlılarda kanuni temsilcilerin ölümü halinde, cezanın kalkacağı hususudur. Ters durumda ceza kanuni temsilciden alınır

3.1.3.8. Tekerrür

Tekerrür daha önce suç işleyen ve cezası kesinleşen bir kimsenin, belirli bir süre içerisinde yeniden suç işlemesi halinde cezasının arttırılması sonucunu doğuran bir nedendir.²³²

²³¹ Karakoç, ss 540- 541.

²³² Karakoç, s. 520.

Vergi kabahatleri açısından tekrare ilişkin düzenleme VUK'un 339'uncu maddesiyle, vergi ziyai kabahati ve genel usulsüzlük kabahatini kapsayacak şekilde yapılmıştır. Vergi Ceza Hukuku anlamında tekrür, daha önce bir vergi kabahati işleyen kişinin kanunda belirtilen süreler içerisinde yeniden aynı kabahati işlemesi halinde verilecek cezanın, yine kanunda belirtilen miktarlarda arttırılarak uygulanmasıdır. Vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere, vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezası % 50, usulsüzlük cezası ise % 25 oranında arttırılarak uygulanır.

TCK'da genel tekrarlanma; VUK'da özel tekrarlanma sistemi benimsenmiştir. Genel tekrarlanmada, birinci suç ile ondan sonraki suçların aynı türden olması; özel tekrarlanmada, suçların aynı türden olma koşulu aranmaktadır.²³³ Başka bir anlatımla, genel ceza hukukunda her türlü suçtan her türlü suça tekrür olabilmekte iken, Vergi Ceza Hukuku'nda önce işlenip kesinleşen suç ile sonraki suçun fiillerinin aynı türden olması gerekmektedir.

3.1.3.9. İçtima (Birleşme)

Mükellefler tek fiille birden fazla suç/kabahat işleyebileceği gibi, birden fazla fiille birden fazla suç/kabahate de neden olabilirler. Suçlarda birleşme hali ile çözülmesi istenilen husus, bir tek fiille meydana gelen ihlaller sonucunda ortaya çıkan çeşitli (farklı) suçların sadece tek bir suç teşkil edecek şekilde birleşip kaynaşmasıdır.²³⁴ Bir tek fiille kanunun çeşitli hükümlerinin ihlaline sebebiyet verildiği durum “görünürde birleşme (fikri içtima)” kavramı ile ifade edilmektedir.²³⁵

Mükellef tek bir fiili ile hem suç hem kabahat işlemiş olursa, fikri içtima söz konusu olmaz ve hem suçun cezası hem kabahatin cezası ayrı ayrı kesilir. Örneğin, sahte fatura düzenlenmesi fiili. Hem kaçakçılık suçu hem vergi ziyai kabahati söz konusudur.

VUK'un “Fiil Ayrılığı” başlıklı 337'nci maddesine göre; “ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyai ve usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir.” Ayrıca, idari vergi

²³³ Mutluer, s. 198.

²³⁴ Kızılot-Taş, s. 127.

²³⁵ Şenyüz ve diğerleri, s. 235.

suçları ile TCK ve diğer vergi kanunlarındaki suçlar birleşmeyeceği gibi, idari vergi suçları ile VUK'da yer alan adli vergi suçlarının da birleşmesi söz konusu olamaz.

3.1.3.10. Af

Af, kanun yoluyla belli mükellef gruplarının, ödemekle yükümlü oldukları vergi ve cezaların alınmasından vazgeçilmesi işlemidir.²³⁶ Ülkemizde af yetkisi kaynağını Anayasa'dan almakta olup, genel ve özel af (toplu özel af) çıkarılmasına

Türkiye Büyük Millet Meclisi yetkili iken, kişiye özgü özel af çıkarılması yetkisi de Cumhurbaşkanı'na aittir.

VUK'da af ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır. Türkiye'de vergi cezalarının affı, bazen zaman zaman çıkarılan genel cezaların affına ilişkin kanunların kapsamına alınmış, bazen de vergilere ait olarak çıkarılan ayrı af kanunları ile gerçekleştirilmiştir.²³⁷

Devlet çıkardığı kanunlarla, şarta, süreye, cezanın niteliğine, verginin ve tarhiyatın türüne ve mükellefiyete bağlı olarak işlenmiş suçları kesinleşmiş olsun veya olmasın cezaların asıllarını ve/veya fer'ilerini kısmen veya tamamen ortadan kaldırır. Kısacası, devlet şartlarını kendi koyduğu biçimde verdiği cezalardan tek taraflı olarak feragat eder.²³⁸ Vergi cezaları, af kanunları ile kısmen veya tamamen sona ermektedir.

3.1.3.11. Cezadan Vazgeçme

Elde edilmesi halinde yapılacak masrafın, vergi ve ceza miktarından fazla olduğu durumlarda idare, vergi ve cezalardan vazgeçebilir. Vazgeçme, VUK'un mükerrer 115'inci maddesi ile "tahakkuktan vazgeçme" ve 6183 Sayılı AATUHK'nın 106'ıncı maddesi ile "tahsilattan vazgeçme" olmak üzere uygulanmaktadır.

VUK'un mükerrer 115'inci maddesi ile düzenlenen "tahakkuktan vazgeçme", beyana dayanan vergilerle ilgili olarak değil de, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarının 24 TL'yi²³⁹ aşmaması

²³⁶ Tosuner-Arıkan, s. 140.

²³⁷ Mutluer, s. 243.

²³⁸ Kızılot-Taş, s. 132.

²³⁹ 476 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2017'den itibaren geçerli olmak üzere belirlenmiştir.

ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağının tespit edilmesi halinde, MB’ce belirlenecek usul ve esaslar dahilinde tahakkuklarından vazgeçilmesidir.

Yine VUK’un “ en az ceza haddi” başlıklı 343’üncü maddesi: “damga vergisi ve damga resmi dolayısıyla kesilecek vergi cezaları, vergi ve resme tabi her varaka, senet ve ilan için 11,00 TL²⁴⁰ az olamaz. Diğer vergilerde her vergi için 21,00 TL’ye²⁴¹ ulaşmayan cezalar kesilmez.” hükmünü içermektedir.

VUK’un mükerrer 115’inci maddesi ile 343’üncü maddelerini karşılaştırdığımızda dikkat edilmesi gereken nokta; 343’üncü madde ile idarenin ceza kesemeyeceği düzenlenmişken, mükerrer 115’inci maddede ise, idarenin tek taraflı olarak cezadan vazgeçmesi düzenlenmiştir.

3.1.3.12. Hata Düzeltme

Vergi mevzuatı çok sık aralıklarla değiştirildiğinden, vergi ile ilgili işlemlerde özellikle de vergi cezalarının kesilmesinde pek çok hata yapılabilmektedir. VUK’un “ “Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat” başlıklı 116 ila 126’ncı maddeleri hatalar ile ilgili hükümleri içermektedir. Vergilemede yapılan işlemsel hatalar, VUK’un ilgili maddelerinde öngörülen şekillerde düzeltilir.

VUK’un 375’inci maddesi; “vergi cezalarında yapılan hataların, vergi hatalarına ilişkin hükümlere göre düzeltileceğini” öngörmektedir. Vergi cezalarında hata, vergi aslına bağlı olarak ortaya çıkabileceği gibi vergi aslına bağlı olmaksızın, ondan bağımsız olarak da yapılabilir.²⁴²

Mükellefler VUK’da düzenlenmiş olan hata hükümlerinden vergi ve cezaları ortadan kaldırmak için yararlanabilir. İdarenin, vergi ve/veya cezalarda hatalı işlem yapması durumunda mükellef hatanın olduğunu ileri sürerek işlemin düzeltilmesini isteyebilir. Ancak düzeltme talebinin, VUK’ un 126. maddesinde belirtilen düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde yapılmış olması gerekmektedir. Düzeltme zaman aşımı süresi içinde olmak koşulu ile vergi dairesine, vergi mahkemelerinde dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme talebinde bulunanların, bu talepleri reddolunursa,

²⁴⁰ 476 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2017’den itibaren geçerli olmak üzere belirlenmiştir.

²⁴¹ 476 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2017’den itibaren geçerli olmak üzere belirlenmiştir.

²⁴² Öncel ve diğerleri, s. 219.

şikayet yoluyla MB'ye başvurabilirler. Bu durumda, düzeltmeye yetkili organ MB olmakta ancak, düzeltme işlemleri yine ilgili vergi dairesince yapılmaktadır.²⁴³

3.1.3.13. Terkin

Terkin kelime olarak “silinme” anlamına gelmektedir. Bu yolla vergi alacağı kısmen ya da tamamen, bütün sonuçları itibariyle ortadan kalkmaktadır.²⁴⁴ Verginin terkininde, vergi tahakkuk etmişse tahakkuku iptal edilmekte, eğer vergi tahsil edilmişse mükellefe red ve iade edilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, doğal afetler nedeniyle zarara uğrayan mükelleflerin, afetin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili vergi borç ve cezalarının terkin edileceği hususudur.

Terkinin zamanaşımından temel farkı, zamanaşımında sadece vergi alacağının ortadan kalktığı, vergi borcu ise borçlar hukukundaki “eksik borç (ya da tabii borç)” şeklinde varlığını koruduğu halde; terkinin alacakla birlikte borcu da ortadan kaldırmasıdır.²⁴⁵

3.2. TÜRKİYE’DE 2000’Lİ YILLARDA VERGİ CEZALARINDAKİ GELİŞMELER

Türk Vergi Ceza Sistemi, ülkenin zaman içinde yaşadığı değişmelere paralel olarak bazı değişiklikler uğramış ve bugünkü yapısına kavuşmuştur. VUK’da yer alan vergi suç ve cezaları tarihi açıdan değerlendirildiğinde, bunu iki devrede ele almak gerekmektedir: Birinci dönem, vergi suç ve cezalarına VUK içinde yer verildiği 1950 yılından 1998 yılına kadar geçen dönemi kapsar. İkinci dönem ise, 1998 yılında 4369 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonraki dönemdir. İlk düzenlemeler yaklaşık elli yıl uygulanmış ve 1998 yılında 4369 Sayılı Kanunla vergi suç ve cezalarında köklü değişiklikler yapılmıştır. Halen ise, bu köklü değişiklikler uygulanmaktadır.²⁴⁶

1998 yılından önceki dönemde, VUK’da vergi suç ve cezaları; idari ve kamusal vergi suçları olmak üzere iki bölüm halinde düzenlenmekteydi. Kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük suçları idari vergi suçları; hileli vergi suçu ve bu suça teşebbüs kamusal vergi suçları içerisinde yer almaktaydı. Diğer düzenlemeler içinde yer alan

²⁴³ Kızılot-Taş, ss. 132-133.

²⁴⁴ Tosuner-Arıkan, s. 136.

²⁴⁵ Tosuner-Arıkan, s. 139.

²⁴⁶ Mutluer, s. 210.

vergi suç ve cezaları bir bakıma ikinci planda kalmakta ve esas olarak vergi ceza sisteminin omurgasını sözü edilen suçlar meydana getirmektedir.²⁴⁷ Kanunlarla yapılan düzenlemelerle vergi ziyai cezası yeniden düzenlenmiş, 16.06.2009 tarih ve 5904 Sayılı Kanunla da bazı fiillere uygulanacak yaptırımlarla ilgili olarak değişiklikler yapılmıştır.²⁴⁸

1998 yılında 4369 Sayılı Kanunla vergi suç ve cezalarında çok büyük değişimler yapılmıştır. İdari vergi suçları içerisinde yer alan ve ayrı ayrı maddelerde düzenlenmiş olan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur suçları VUK'un 344'üncü maddesinde vergi ziyai cezası başlığı altında birleştirilmiştir. VUK'un 344'üncü maddesi kaçakçılık adını taşımakta iken artık vergi ziyai cezası başlığı ile kaçakçılık, kusur ve ağır kusur suçlarını kapsayan bir madde haline getirilmiştir. Kamusal vergi suçları ile ilgili olarak ise, daha önceden madde başlığı hileli vergi suçu olan 359'uncu madde kaçakçılık suçları ve cezaları adını almıştır. Ayrıca hileli vergi suçuna teşebbüs suçu da yapılan değişikliklerle kaldırılmıştır.

İdari ve kamusal vergi suçlarında yapılan değişikliklere paralel olarak bu suçların cezalarında da değişiklikler yapılmıştır. Yapılan bu değişikliklerin ardından 2008 yılında 5728 Sayılı Kanun²⁴⁹ ile yeniden bazı değişiklikler yapılmıştır. Ceza kanunlarına uyumu sağlamak için VUK'da yapılan değişikliklerle, Vergi Ceza Hukuku'nda vergi kabahati ve vergi suçu ayrımı daha net bir hale gelmiştir. Şöyle ki, vergi ziyai ve usulsüzlükler vergi kabahati olup idari para cezasını gerektirmektedir. Vergi Hukuku'nun kendine özgü özelliklerinin olması nedeniyle, vergi kabahatleri hakkında KK'dan ziyade, VUK hükümlerinin benimsenmesi yoluna gidilmiştir.

Ceza kanunlarına uyumu sağlamak için vergi suç ve cezalarında yapılan bir diğer değişiklik, hürriyeti bağlayıcı cezaların arttırılması, buna paralel bir uygulama olarak hapis cezalarının alt sınırının değiştirilerek bunların paraya çevrilebilmesi imkanının ortadan kaldırılmasıdır. Diğer bir değişiklik ise, vergi suçlarına iştirak ile ilgili olarak TCK'nın genel hükümlerine göndermelerde bulunulması ve VUK'un 360'ıncı maddesi çerçevesinde iştirakle ilgili olarak iştirakçinin menfaatinin

²⁴⁷ Mutluer, s. 211.

²⁴⁸ Akdoğan, s. 131.

²⁴⁹ 5728 Sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 08/02/2008 Tarih ve 26781 Sayılı RG'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

bulunmaması halinde TCK'nın genel hükümlerine göre verilecek cezanın yarısının indirilmesi uygulamasının hüküm altına alınmasıdır.

Vergi kabahat/suç ve cezaları, vergi sistemi içerisinde yer almaktadır. Vergi ceza sistemi, temelinde vergi kanunlarının gerektirdiği şekilde uygulanmasına olanak sağlamak üzere, yükümlüler üzerinde bir baskı unsuru oluşturmaya yönelik müeyyidelerden oluşan bir bütündür.²⁵⁰ Ülkemizde vergi ceza sistemi, vergi kabahatleri ve suçları ile bunlara verilecek cezalardan oluşmakta olup temel amacı vergi kaybına yol açılmasını engellemektir.²⁵¹ Vergi cezaları ile ulaşılmak istenilen nihai amacı; mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı eylemlerinin önlenmesi olması, devletin vergi alacağının zamanında ve en az kayıpla tahsiline olanak sağlamaktadır.

Ülkemizde vergi sistemi beyan esasına dayanmaktadır. Beyana dayanan vergilendirmenin en önemli iki unsuru denetim ve cezadır.²⁵² Bir ülkede uygulanan vergi sisteminin başarısı sadece iyi düzenlenmiş vergi kanunlarına bağlı değildir. Bu kanunlara aykırı olan mükellef davranışlarına karşı getirilmiş olan cezai yaptırımlara ve vergi denetiminin etkinlik düzeyine de bağlıdır.

Vergi cezaları vergi denetimleri sonucunda kesilmektedir. İşte bu noktada vergi denetimi sonucu kesilen cezaların, bu cezaların uygulanabilirlik düzeyinin, kesilen cezaların ceza kesilme amacına ne kadar hizmet ettiğinin önemi artmaktadır. Vergi denetimi kavramı, temel olarak devletin gelirlerinin toplanması, harcamalarının yapılması ve devlet mallarının kullanımında önceden belirlenmiş amaçlara ve kurallara uyulup uyulmadığını denetleyen bir alan olarak “mali denetim” kavramı içinde ele alınmaktadır.²⁵³

Vergi denetimi kavramının hem mükellef boyutu hem örgütsel boyutu bulunmaktadır. Vergi denetiminin geniş anlamdaki tanımı hem örgütsel hem mükellef boyutunu kapsarken dar anlamda vergi denetimi kavramı sadece mükellef

²⁵⁰ Tahir Erdem, “Kabahatler Kanunu Vergi Ceza Sistemini Etkiler mi?”, Dünya Gazetesi, 01.11.2007, https://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=1940, (19.12.2014).

²⁵¹ Osman Arıoğlu, “Vergi ceza sisteminde değişiklik nasıl olmalı”, 08.02.2016, https://www.itohaber.com/.../vergi_ceza_sisteminde_degisiklik_nasil_olmalı.html, (17.01.2017)

²⁵² Abdullah Karaboyacı, “Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri”, <http://www.tbbdergisi.barobirlik.org.tr/ViewPDF-vergi-denetimi-acisinden-beyan-edilen-gelirin-d>, (04.01.2017), s.212.

²⁵³ Ahmet Somuncu, “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S:43, Ocak-Haziran 2014, http://www.iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi43/ERUJFEAS_Jan2014_133to173.pdf, (13.03.2017), s.136.

boyutunu ifade etmektedir. Geniş anlamda vergi denetimi, vergi mükelleflerinin ve vergi idaresinin kanunlara uygun davranıp davranmadıklarının belirlenmesidir. Dar anlamda vergi denetimi ise vergi mükelleflerinin beyanlarının doğruluğunun incelenmesidir. Çalışmamızın konusu gereği vergi denetiminin mükellef boyutunu ifade eden dar anlamdaki vergi denetimi kavramı üzerinde durulacaktır.

Vergi denetimi, literatürde; “yoklama, yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergi incelemesi ve arama sonucu yapılan vergi incelemesi” kavramlarının tamamını kapsayan bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır.²⁵⁴ Türk vergi kanunlarında vergi denetiminin tanımı yapılmamakla birlikte vergi denetimi VUK’da; “Vergilendirme” başlıklı birinci kitabının yedinci kısmında yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama şeklinde dört başlıkta vergi denetim araçlarına yer verilmesi şeklinde 127 ila 152’nci maddelerinde düzenlenmiştir.

Vergi ceza sistemi uygulamaları sırasında vergi uygulayıcıları ve mükellefleri arasında çeşitli ihtilaflar meydana gelmektedir. Vergi ceza sisteminde bu tip ihtilaflar için vergi mükelleflerinin idari ve adli başvuru yolları bulunmaktadır. Vergi mükellefleri kendilerine tebliğ edilen vergi ve cezalarına karşı tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde; indirim, uzlaşma ve vergi mahkemesinde dava açma hakkına sahiptir. Ülkemizde vergi uyuşmazlıkları vergi incelemesi ve denetimi sonucu düzenlenen ceza ve matrah farkları konusunda yoğunlaşmaktadır.

VUK’un 134’üncü maddesinde; “vergi incelemesinin amacının; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu” belirtilmiş ve hemen izleyen 135’inci maddesinde vergi müfettişleri ve yardımcıları ile vergi dairesi müdürlerinin vergi incelemesine yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

Aşağıda verilen tablolar, konunun daha güncel veriler ışığında değerlendirilmesini sağlamak amacıyla genel olarak 2012 ila 2016 yılları arasındaki dönemi kapsar nitelikte oluşturulmuştur.

Tablo 2’de 2012 ila 2016 yılları arasında vergi incelemesi sonucu bulunan matrah farkları gösterilmiştir.

²⁵⁴Ahmet Somuncu, “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi” , Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S:43, Ocak-Haziran 2014, http://www.iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi43/ERUJFEAS_Jan2014_133to173.pdf,(13.03.2017), s. 133.

Tablo 2: Yıllar İtibariyle Vergi İncelemesi Sonucu Bulunan Matrah Farkları

Yıllar	İnceleme Oranları(%)	Bulunan Matrah Farkı(YTL)
2012	1,93	131.000.851.812
2013	2.90	53.674.958.984
2014	2.24	39.378.004.491
2015	2.32	46.749.981.122
2016	1.96	32.641.061.353

Kaynak: VDK'nın 2012-2016 Faaliyet Raporlarından elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Tablo 2'den izleneceği üzere vergi incelemeleri sonucunda 2012 yılında % 1,93 olan inceleme oranı izleyen yılda artarak % 2,90'a çıkmıştır. Bulunan en yüksek matrah farkı 2012 yılında iken, 19.08.2016 tarih ve 29806 Sayılı RG'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6736 Sayılı Kanunun matrah/vergi artırım hükümlerinden faydalanan mükelleflerin vergi incelemesine devam edilememesi nedeniyle 2016 yılında en düşük seviyede gerçekleşmiştir.

Aşağıdaki yer alan bir diğer tabloda ise yıllar itibariyle vergi incelemelerinde incelenen mükellef sayısı ve bu incelemeler sonucunda tarhi istenilen vergi tutarı ve kesilmesi önerilen ceza tutarları ele alınmıştır.

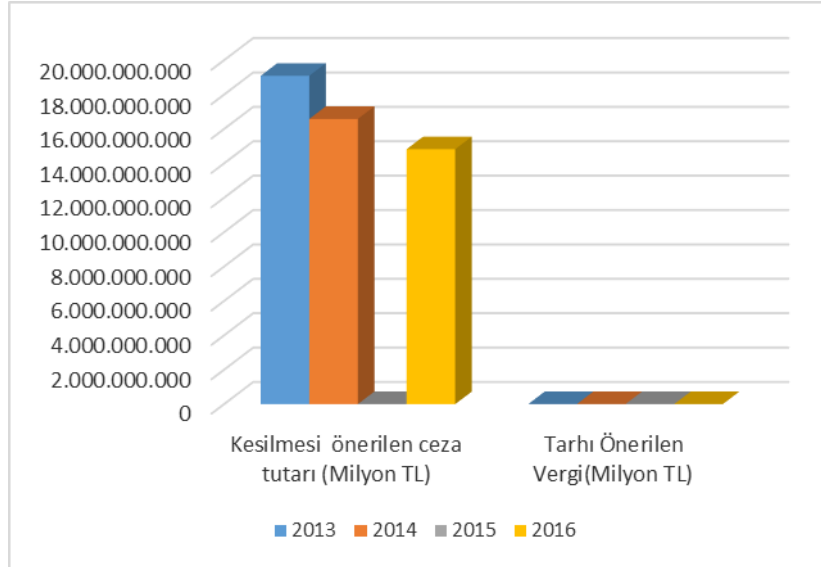
Tablo 3: Yıllar itibariyle Vergi İncelemesi Sonuçları

Yıllar	İncelenen Mükellef Sayısı	Tarhi İstenilen Vergi Tutarı (TL)	Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarı (TL)
2012	46.845	8.776.095.415	4.535.523.091
2013	71.352	19.086.884.477	8.561.313.250
2014	55.284	16.582.633.968	7.939.389.423
2015	58.676	18.843.082.627	9.803.999.983
2016	49.817	15.904.942,74	7.234.873.130

Kaynak: VDK'nın 2012-2016 yılları Faaliyet Raporlarından elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Tablo 3'den görüleceği üzere en çok incelenen mükellef sayısı ve tarhi istenilen vergi tutarı 2013 yılında görülürken 2016 yılında mükelleflerin 6736 Sayılı Kanun'un matrah artırım hükümlerinden yararlanması sonucunda 2012 yılından sonra en düşük düzeyde gerçekleşmiştir. Tabloda yer alan veriler değerlendirildiğinde, 2015 yılında 58.676 mükellef nezdinde vergi incelemesi yapıldığı ve 9.803.999.983 TL cezanın kesilmesi önerildiği ve bu ceza tutarının 2012 ila 2016 yılları aralığında kesilmesi önerilen en yüksek vergi cezası tutarı olması dikkat çekicidir.

Şekil 1: Vergi İnceleme Verileri

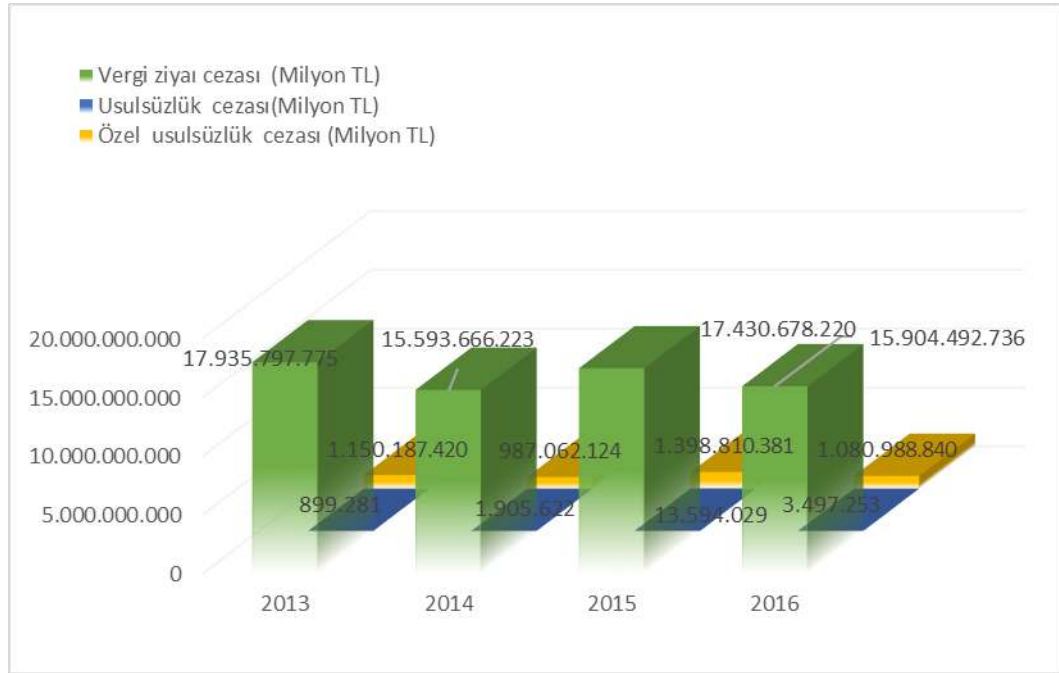


Kaynak: VDK'nın 2013-2016 yılları Faaliyet Raporlarından elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Yukarıdaki grafik incelendiğinde, 2013-2016 yıllarında vergi incelemeleri sonucunda kesilmesi önerilen ceza tutarları ile tarhı istenilen vergi tutarları arasında büyük oranda fark olduğu görülmektedir.

Şekil 2'de ise 2013-2016 yılları arasında vergi incelemeleri sonucunda kesilmesi önerilen vergi cezalarının dağılımı gösterilmiştir.

Şekil 2: Vergi Ceza Türlerine Göre Vergi İnceleme Verileri



Kaynak: VDK'nın 2013-2016 yılları Faaliyet Raporlarından elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Not: 2012 yılı verileri, anılan yılın vergi ceza türleri bazında veri yetersizliği nedeniyle şekilde yer almamıştır.

Vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu sağlamak olduğundan, Şekil 2'de gösterilen vergi incelemeleri sonucunda kesilmesi önerilen vergi cezaları içinde en yüksek tutarda olan ceza türünün vergi ziyai cezası olması doğaldır. Kesilmesi önerilen usulsüzlük cezasının 2013, kesilmesi önerilen özel usulsüzlük cezasının ise 2014 yılında en düşük seviyede olduğu görülmektedir. Kesilmesi önerilen vergi cezaları toplam bazda değerlendirildiğinde en yüksek tutarın 2015 yılında olduğu görülmektedir.

Tablo 4'de vergi dairesi müdürlerinin yaptığı inceleme sonuçları gösterilmektedir.

Tablo 4: Vergi Dairesi Müdürlerinin İnceleme Sonuçları

Yıllar	Bildirilen Matrah	Bulunan Matrah Farkı	Usulsüzlük Cezası	Özel Usulsüzlük Cezası	Vergi Ziyat Cezası
2012	4.374.024.432	541.132.281	75.872	59.325.046	261.497.431
2013	1.234.224.622	10.804.250.973	805.513	297.376.328	186.543.551
2014	2.959.296.235	712.101.457	685.221	49.384.732	60.292.111
2015	1.535.689.146	892.151.922	312.874	66.367.605	155.942.634
2016	2.118.233.018	1.273.504.628	62.419	203.744.243	101.184.242

Kaynak: GİB'in 2012-2016 Faaliyet Raporlarından elde edilen verilerden oluşturulmuştur.

Not: Rakamlar TL olarak verilmiştir.

Tablo 4'den anlaşıldığı üzere vergi dairesi müdürlerinin yapmış olduğu incelemelerde en yüksek matrah farkı 10.804.250.972 TL olarak 2013 yılında bulunmuş ve kesilmesi önerilen yüksek özel usulsüzlük cezası da aynı yılda gerçekleşmiştir. Diğer taraftan yapılan incelemelerde bulunan matrah farkı ve kesilmesi önerilen diğer tüm cezaların toplamı bazında en düşük tutarların 2014 yılında olduğu görülmektedir.

VUK'da "yaygın ve yoğun vergi denetimi" kavram olarak tanımlanmamıştır. Bu denetim, yoklama başlığı altında, yoklamaya yetkili olanlara verilen ilave yetkiler şeklinde düzenlenmiştir. VUK'da yoklama; "mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek şeklinde tanımlanmış (VUK 127. md.) ve vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ile gelir uzmanları (VUK 128. md.) tarafından yapılacağı" hüküm altına alınmıştır.

Tablo 5'te 2012-2016 yıllarında yaygın yoğun denetim sonuçları gösterilmiştir.

Tablo 5: Yaygın Yoğun Denetim Sonuçları

Yıllar	Denetlenen Mükellef Sayısı	Kesilen Ceza Tutarı(TL)	Tespiti Yapılan Kayıt dışı İşçi Sayısı	Yeni Mükellefiyet Tesis Edilen Kişi Sayısı
2012	4.428.127	150.457.509	7.905	45.068
2013	2.829.606	95.589.664	4.743	25.367
2014	2.321.716	78.787.648	2.199	18.497
2015	1.592.465	39.792.298	1.867	12.497
2016	*	58.226.570	1.212	16.266

Kaynak: GİB'in 2012-2016 Faaliyet Raporlarından elde edilen verilerden oluşturulmuştur.

*2016 yılı için denetlenen mükellef sayısı, veri yetersizliği nedeniyle tabloda yer almamıştır.

Yukarıda yer alan veriler doğrultusunda 2012 yılında yaygın ve yoğun denetim sonucunda 4.428.127 mükellefin denetlendiği ve bunun sonucunda 150.457.509 TL usulsüzlük cezası kesildiği 7.905 kayıt dışı işçi tespiti yapıldığı görülmekte olup diğer yıllara kıyasla en etkin denetimin gerçekleştiği söylenebilir.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından biri olan uzlaşma; mükellefle idare arasındaki uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurulmadan, taraflarca konuşulup giderilmesini ifade eden, taraflar arasında bazen avantaj bazen de ödün vermeyi gerektiren süreçtir.²⁵⁵ Uzlaşma tarhiyat öncesi ve sonrası şeklinde sınıflandırılmıştır. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma verginin tarhi gerçekleşmeden ve bu vergiye ilişkin cezalar kesilmeden yapılan uzlaşmayı, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma verginin tarhi gerçekleştikten ve cezalar kesildikten sonra yapılan uzlaşmayı ifade etmektedir. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma için başvurulacak Uzlaşma Komisyonları yetkileri bakımından; “Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu, Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu, Merkezi Uzlaşma Komisyonları”dır.

Aşağıdaki Tablo 6 verilerinden 2012-2016 yıllarında vergi incelemeleri sonucunda tarhiyat öncesi uzlaşma verilerine ulaşılması mümkündür.

Tablo 6: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonucu Vergi Cezaları

Yıllar	Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu olan Ceza (TL)	Uzlaşmaya Giren Ceza (TL)	Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Sonucu Uzlaşılan Ceza (TL)
2012	971.494.358	*	56.223.245
2013	2.373.432.278	1.498.935.120	90.813.677
2014	1.841.132.397	1.067.833.387	60.234.417
2015	3.563.887.588	1.926.019.997	138.749.157
2016	1.868.196.302	829.314.472	161.430.673

Kaynak: VDK’nın 2012-2016 Faaliyet Raporlarında yer alan verilerden oluşturulmuştur.

* 2012 yılı için uzlaşmaya giren cezaya ilişkin tutar, veri yetersizliği nedeniyle tabloda yer almamıştır.

Tablo 6’dan anlaşıldığı üzere, 2016 yılında Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya konu olan 1.868.196.302 TL ceza tutarının 829.314.472 TL’lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve

²⁵⁵ Ramazan Armağan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi Ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, Maliye Dergisi, S:153, Temmuz-Aralık 2007, s. 166.

bu tutarın 161.430.673 TL’lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer taraftan 2012 yılında 56.223.245 TL’lik cezada uzlaşma sağlanmış, 2015 yılında tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan ve uzlaşmaya giren ve uzlaşılan ceza miktarlarının en yüksek tutarda olduğu görülmektedir.

Tablo 7 ise, yapılan incelemeler sonucunda Merkez Uzlaşma Komisyonu ve Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçlarını göstermektedir.

Tablo 7: Merkez Uzlaşma Komisyonu ve Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları

	Merkez Uzlaşma Komisyonu			Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu		
	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Ceza Tutarı	Uzlaşmaya Konu Olan ceza Tutarı	Uzlaşma Sonucu Ceza Tutarı	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Ceza Tutarı	Uzlaşmaya Konu Olan ceza Tutarı	Uzlaşma Sonucu Ceza Tutarı
2012	301.755.076	141.231.911	18.684.773	55.296.268	52.219.636	1.586.210
2013	885.182.400	111.038.801	1.100.000	155.703.256	80.481.794	2.474.932
2014	1.512.975.737	479.382.201	5.184.714	293.927.540	231.013.160	6.135.589
2015	1.874.076.087	1.477.852.281	6.993.907	247.413.099	126.887.041	3.892.464
2016	376.720.584	341.575.433	0	464.180.846	265.819.441	12.913.434

Kaynak: GİB’in 2012-2016 Faaliyet Raporlarında yer alan verilerden oluşturulmuştur.

Not: Rakamlar TL olarak verilmiştir.

Tablo 7’de, Merkez Uzlaşma Komisyonu’nda en çok uzlaşmaya konu ceza tutarının ve uzlaşılan ceza tutarının 2015 yılında gerçekleştiği görülmektedir. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu’nda ise 2016 yılında uzlaşmaya konu ceza tutarının ve uzlaşılan ceza tutarının en yüksek düzeyde olduğu görülmektedir. Diğer taraftan, 2016 yılında 341.575.433 TL’lik cezanın Merkez Uzlaşma Komisyonu’nda uzlaşmaya girdiği ve uzlaşma sonucunda ceza tutarının 0 TL olduğu, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu’nda uzlaşmaya giren 265.819.441 TL ceza tutarının ise uzlaşma sonucunda 12.913.434 TL olduğu görülmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluyla çözümünde yükümlü ve idare arasındaki uyuşmazlığın idari aşamada çözülmemesi veya idari çözüm yolunu kullanmaksızın yükümlülerin doğrudan yargıya gitmesinden kaynaklanmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında başlıca çözüm yolları; “Vergi

Mahkemeleri, BİM, Danıştay, Anayasa Mahkemesine başvurulardan oluşmaktadır.”²⁵⁶

Tablo 8: Vergi Mahkemesi’nde Açılan Ve Sonuçlanan Vergi Cezası Davaları

Yıllar	Toplam Açılan Dava Sayısı (2)	Vergi Cezası Dava Sayısı (1)	(1/2) %	Toplam Sonuçlanan Dava Sayısı (3)	Karara Bağlanan Vergi Cezası Dava Sayısı(4)	(4/3) %
2012	104.195	20.523	20,0	100.919	19.391	19,2
2013	115.432	23.902	20,7	103.509	20.850	20,1
2014	101.276	22.311	22,0	102.888	22.400	21,9
2015	104.143	11.061	10,6	108.242	19.782	18,3
2016	110.139	14.271	13,0	110.519	15.756	14,3

Kaynak: Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü’nün 2012-2016 yılları adli istatistik verilerinden oluşturulmuştur.

Yukarıda yer alan tablo verileri doğrultusunda, Vergi Mahkemesi nezdinde açılan davaların içinde vergi cezası davalarının oranı incelendiğinde en çok davanın % 22’lik oran ile 2014 yılında en az davanın ise % 10,6 oranı ile 2015 yılında gerçekleştiği görülmektedir. Karara bağlanan vergi cezası davalarının önceki yılda açılan ve devam eden davaları da kapsadığı bilgisi dahilinde 2015 yılında açılan 11.061 davanın 19.782’nin karara bağlanmış olması dikkat çekicidir.

3.3. TÜRKİYEDE 2000’Lİ YILLARDA VERGİ GELİRLERİNİN GELİŞİMİ

Türk Vergi Sistemini oluşturan vergiler, konularına göre başka bir deyişle vergi matrahının niteliğine göre; “gelir, servet ve harcamalar” üzerinden alınan vergiler olmak üzere üç grupta toplanmaktadır. Gelir vergisinde vergi matrahını gelir, servet ve servet transferi üzerinden alınan vergilerde vergi matrahını servet, harcamalar üzerinden alınan vergilerde ise vergi matrahını harcamalar oluşturmaktadır.

Gelir üzerinden alınan vergiler; “gelir ve kurumlar vergisidir.” Servet ve servet transferi üzerinden alınan vergiler; “emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve veraset ve intikal vergisidir.” Harcamalar üzerinden alınan vergiler maliye literatüründe; “mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler, gider vergisi, istihsal

²⁵⁶ Armağan, s. 165.

vergisi, tüketim vergisi ve muamele vergisi” gibi adlarla da adlandırılmaktadır. Harcamalar üzerinden alınan vergiler; “katma değer vergisi (KDV), gümrük vergisi, damga vergisi, özel tüketim vergisi (ÖTV), banka ve sigorta muameleleri vergisi, şans oyunları vergisi, özel iletişim vergisi (ÖİV), harçlar.”

3.3.1. Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Gelişimi

Devletlerin varlık sebebi toplu ihtiyaçların tatmini, toplum için lüzumlu ve faydalı olan şeylerin yapılması zorunluluğudur.²⁵⁷ Kamusal ihtiyaçların karşılanması için devletin yaptığı hizmetlere kamusal hizmetler denilmekte olup kamusal hizmetlerin parasal yönünün kamu harcaması; finansman yönünün de kamu geliri kavramına uygun düştüğünü söyleyebiliriz.²⁵⁸ Kamu gelirleri, Devletin yüklediği fonksiyonları gerçekleştirmek için çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelirlerdir. Kamu gelirleri; vergiler, resimler, harçlar, harcamalara katılma payları, para cezaları, vergi ve benzeri yükümlülükler, mülk ve teşebbüs gelirleri, borçlanma, parafiskal gelirlerdir. Vergiler, kamu gelirleri içerisinde % 70 - 90 gibi önemli bir paya sahiptir.

Vergi bir ülkedeki tüm kesimlerin ekonomik, sosyo-politik faaliyet ve hareketlerinin odak noktasıdır ve sosyo-ekonomik değişimler sonucunda, bir tür kaynak paylaşım aracı olan vergi yapısı zamanla değişebilmekte ve yeni şekil alabilmektedir.²⁵⁹ Vergi gelirleri, kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi, devlet yatırımları ve kamusal giderlerin karşılanmasında bir fon kaynağı oluşturmaktadır. Bir ülkede vergi gelirlerinin artırılması, kamu harcamalarında reel artışlara yol açarak sosyal ve ekonomik altyapı hizmetlerinin yeterli düzey ve kalitede yapılmasına neden olacaktır. Bunun sonucunda da, ülkenin refah düzeyi ve yaşam kalitesi artacaktır. Fakat uygulamada vergi gelirlerini artırmak çok da kolay değildir ve sosyo-ekonomik temelli çeşitli sorunlara neden olabilmektedir. Nitekim toplumun tepkisini almamak, mükelleflerin artan vergiler nedeniyle vergiden kaçınmalarına ya da vergi kaçırmalarına mahal vermemek, gelir dağılımında dengesizlik oluşturmak

²⁵⁷ Metin Meriç, Duran Bülbül, Mali Yapı, Gazi Kitabevi, Ankara, Mart 2013, ss. 6- 9.

²⁵⁸ Eker, s. 129.

²⁵⁹ Salih Yıldırım, Türkiye’de Kamu Gelirlerinin Gelişiminin Ekonomik Analizi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tez Projesi, Eylül 2006, Kahramanmaraş, s. 4.

istememek gibi nedenlerle genellikle hükümetler vergi gelirlerini arttırmak istemezler.²⁶⁰

Çalışmamızda hem vergi hem de vergi ceza gelirlerine ilişkin değerlendirme yapılırken günümüze yakın veriler içermesi nedeniyle 2008 ila 2016 yılları arası dönem baz alınmıştır.

3.3.1.1. (2008-2016) Dönemi Vergi Gelirlerinin Gelişimi

2000’li yıllarda yaşanan 2001 krizi sonrasında Eylül 2007’den itibaren baş gösteren kriz belirtileri, 2008 yılının son çeyreğinde şiddetini artırarak patlak vermiş ve ülkemiz yeni bir krizle karşı karşıya gelmiştir.²⁶¹ Her ne kadar finans kökenli bir kriz gibi gözükse de 2008 krizi reel sektörü de etkilemiş ve işsizlik oranı % 14 seviyesine ulaşmıştır. Kriz sürecinde bireylerin taleplerinde bir hareketlilik yaratmak için 1 Ocak 2008 tarihinde asgari geçim indirimi uygulamasına geçilmiş, gerçek kişilerden alınan gelir vergisi oranları % 15-% 35 olarak uygulanmıştır.

Yaşanan ağır krizin neden olduğu likidite sıkıntısını bertaraf edebilmek, sermayeyi yurtiçinde tutabilmek ya da yeni uluslararası sermaye girişi sağlayabilmek amacıyla % 20’lik kurumlar vergisi üzerine ek madde getirilerek indirimli kurumlar vergisi uygulamasına gidilmiştir (5520 sayılı KVK, Md. 32/A- (Ek: 18/2/2009-5838/9 md.)). Böylece Türkiye’de yatırımın teşviki amaçlanmış ve 2009 yılında yatırım ortamını iyileştirmek amacıyla Türkiye’de yeni teşvik sistemi oluşturulmuştur. Kasım 2008’de Varlık Barışı uygulaması hayata geçirilerek vergi indirimleri ve muafiyetlerinin uygulanması ile yurtdışındaki varlıkların yurtiçine getirilmesi amaçlanmıştır. Bunlara ek olarak, mal ve hizmetlere konulan KDV ve ÖTV üzerinde de indirimlere gidilmiştir.²⁶²

Küresel ekonomide meydana gelen daralmaya bağlı olarak, 2008 yılında Türkiye ekonomisi de bir yavaşlama eğilimine girmiş ve merkezi yönetim bütçe

²⁶⁰ Ayşe Atılgan Yaşa, “ Türkiye’de Bütçe Politikası Uygulamalarının Mali Alan Üzerine Etkileri” Yönetim ve Ekonomi, Yıl:2017, C:24, S:1, Manisa Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F Yönetim ve Ekonomi, 24/1 (2017), 73-87, s. 76

²⁶¹ Dilek Göze Kaya, Ayşe Durgum, “2008 Küresel Krizi Sonrasında Türkiye’de Uygulanan Maliye Politikalarına Genel Bir Bakış” , Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, C: 11, S: 26, 2015, s. 180.

²⁶² Kaya-Durgum, ss.182-184.

gelirlerinin % 80,2'sini oluşturan vergi gelirleri, 171,2 milyar TL hedeflenmiş olmasına rağmen 168,1 milyar TL olarak gerçekleşmiştir. Vergi gelirleri açısından bakıldığında, 2008 yılında toplamda % 98,2 oranında hedefle uyumlu vergi geliri elde edildiği görülmektedir. Gelir ve kazanç üzerinden alınan vergiler hedefin üzerinde gerçekleşirken, dahilde alınan mal ve hizmet vergileri ile uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergiler hedefin altında gerçekleşmiştir.²⁶³ Gelir vergisi ve mülkiyet üzerinden alınan vergilerde bütçe hedefi doğrultusunda bir gerçekleşme olmuştur. Kurumlar vergisi tahsilatında bir önceki yıla göre % 22,9'luk bir artış gözlemlenirken dahilde alınan mal ve hizmet vergilerinde, damga vergisinde, uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergilerde hedefin altında bir gerçekleşme söz konusudur.

Ülke ekonomisinde 2009 yılında yaşanan küçülmenin ardından toplam talebin düşmesi, istihdam rakamlarını olumsuz etkilemiş ve bunun sonucunda toplam talep arttırıcı vergi politikaları uygulanmaya başlanmıştır. Bu politikalar otomotiv ve beyaz eşya üzerindeki ÖTV'nin geçici olarak kaldırılması ile bu sektörlerin ve bunlara bağlı diğer sektörlerin ayakta kalmasını sağlamıştır.²⁶⁴ Vergi gelirlerinde 2009 yılında, 2008 yılına göre % 2,6 oranında bir artış olmuştur. Bu olumlu gelişmede, Gelir İdaresi'nin 2009 yılında cari döneme ve geçmiş yıllara ilişkin tahsilat hedeflerini tutturması önemli rol oynamıştır.²⁶⁵ Merkezi yönetim bütçe gelirlerinin % 80,2'si vergi gelirlerinden oluşmaktadır. Vergi gelirleri içinde gelir vergisi % 26,3, kurumlar vergisi % 17,9, mülkiyet üzerinden alınan vergiler % 8,4, dahilde alınan KDV % 9,7, ÖTV % 20,3, ulus ticaret ve muamelelerden alınan vergiler % 13,3 oranında gerçekleşmiştir.²⁶⁶

Yaşanan 2008 krizi ile birlikte uygulamaya konulan maliye politikaları, 2010 yılı itibarıyla etkisini göstermiştir.²⁶⁷ Merkezi yönetim bütçe gelirleri ve vergi gelirleri 2010 yılında hedeflenenin üzerinde gerçekleşmiştir. Hedefe göre vergi

²⁶³ “2009 Yıllık Ekonomik Rapor, <https://www.sgb.gov.tr/Raporlar%20Yeni//Yıllık%20E-ekonomik%20Rapor%202009.pdf>.(03.01.2017).

²⁶⁴ Soydal, Yılmaz, s. 304.

²⁶⁵ “2009 yılı bütçe açığı rakamları açıklandı”, <http://www.ekonomi.haber7.com/ekonomi/.../472362-2009-yili-butce-acigi-rakamlari-aciklandi>, (03.03.2017).

²⁶⁶ 2009 Ekonomik Rapor, TOBB, 65. Genel Kurul, Yayın No: 2010/110, Ankara, <http://www.tobb.org.tr/IktisadiRaporlama/Sayfalar/YillikEkonomikRapor.html>,(02.05.2017).

²⁶⁷ Kaya-Durgum, s. 188.

gelirlerinin yılsonu gerçekleşmesi 254.277.435 milyon TL ile % 8,9 oranında artış göstermiştir. Kurumlar vergisinde bütçe hedefine göre % 16,5 fazlasıyla gerçekleşme söz konusu olurken bu artışta birçok sektörde meydana gelen matrah ve ödenecek vergi artışları nedeniyle olmuştur. KDV'deki artışta ithalde alınan KDV tahsilatındaki artış ve tüm sektörlerde görülen matrah ve ödenecek vergi artışları etkili olmuştur. Gelir vergisi tahsilatı yılsonu hedefinin % 2,7 altında kalmıştır.²⁶⁸

2010 yılında küresel krizden çıkma çabaları ve uygulanan politikalar sonucunda ekonomik istikrar sağlanmış, büyüme oranları artmış ancak 2011 yılına gelindiğinde büyümedeki toparlanma hızını kaybetmiştir. Birçok ekonomist tarafından 2009 yılında görülen dip noktanın ardından 2011 yılı için küresel krizin ikinci dip noktası olduğu yorumunu yapılmıştır.²⁶⁹

2011 yılından itibaren bütçe dengesinde görülen iyileşmede ekonomik canlanmanın etkisiyle vergi gelirlerinin artması ve faiz giderlerindeki azalma etkili olmuştur. Ayrıca, faiz dışı harcamalardaki artış hızının görece yavaşlaması da bütçe açığındaki azalmaya olumlu katkı sağlamıştır.²⁷⁰ Vergi gelirleri 2011 yılında bir önceki yıla göre % 11,2 artarken, 2012 yılında % 4,1 artmıştır. 2011 yılında gelir ve kurum kazançları üzerinden alınan vergilerin vergi gelirleri içindeki oranı % 29,86, mülkiyet üzerinden alınan vergiler % 2,47, dahilde alınan mal ve hizmet vergileri % 40,73, uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergiler % 21,06'dır.²⁷¹

2012 yılı genelinde, bütçe açığı 2011 yıl sonuna göre % 62 artmış, yıllık bazda % 12 artan bütçe gelirleri 331,7 milyar TL ile başlangıç ödeneğine paralel gerçekleşmiştir. Gelir ve kurum kazançları üzerinden alınan vergilerin vergi gelirleri içindeki oranı % 30,68, mülkiyet üzerinden alınan vergiler % 2,51, dahilde alınan

²⁶⁸ BÜMKO 2010 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri ve ... - Bumko, <https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/947,2010-beklentiler-raporupdf.pdf?0>, (01.05.2017).

²⁶⁹ Yusuf Kaderli, Hatice Küçükkaya, "2008 Dünya Finansal Krizi Sonrası Türkiye Ekonomisinde Yaşanan Gelişmelerin Bazı Ülkelerle Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi", Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:12, 2012, <http://www.pausbd.pau.edu.tr./jvi.asp?pdire=pausbed&plng=tur&un.>, (03.03.2015), s. 88.

²⁷⁰ Ayşe Atılgan Yaşa, "Türkiye'de Bütçe Politikası Uygulamalarının Mali Alan Üzerine Etkileri", Yönetim ve Ekonomi Dergisi, C:24, S:1, 2017, dergipark.gov.tr/download/article-file/295694, (28.05.2017), s. 81.

²⁷¹ Türkiye Ekonomisi Bütçe Büyüklükleri ve Bütçe Performansı Raporu, 18.11.2013, [iftsam/wp-content/uploads/.../butce_performans_raporu.pdf](http://www.ifesam.org.tr/iftsam/wp-content/uploads/.../butce_performans_raporu.pdf), <http://www.ifesam.org.tr>, (20.05.2017).

mal ve hizmet vergileri % 40,84, uluslar arası ticaret ve muamelelerden alınan vergiler % 19,84 olarak gerçekleşmiştir.²⁷²

2013 yılında bütçe harcamaları % 12,7 oranında artarken, bütçe gelirleri % 17,1'lik bir oranla harcamalardan daha hızlı artmış, bütçe açığında % 37,3'lük bir küçülme olmuştur. Bu küçülmede tüketim üzerinden alınan dolaylı vergilerdeki tahsilat artışı etkili olmuştur. Bütçe gelirlerinin kaynakları olan gelir vergisi % 18,04, kurumlar vergisi % 8,83, ÖTV % 22,94, dahilde alınan KDV % 16,54, ithalde alınan KDV % 16,87 oranında gerçekleşmiştir.²⁷³

Türkiye’de merkezi yönetim bütçesinin 2006-2015 dönemi değerlendirildiğinde, mali disiplin çerçevesinde alınan önlemlerin etkisiyle harcamalarda düşüş, gelirlerde ise artış eğiliminin sözkonusu olduğu söylenebilir. Gelirlerdeki artışın gerçekleşmesinde kayıt dışı ekonomi ile mücadele programı çerçevesinde alınan önlemler, vergi gelirlerinin denetimi ve e-beyanname gibi elektronik ortamda gerçekleştirilen bir takım yeniliklerin etkili olduğu görülmektedir²⁷⁴.

Türkiye’de 2014-2018 dönemini kapsayan 10’uncu Kalkınma Planı kapsamında 2015 yılında “Kamu Harcamalarının Rasyonelleştirilmesi Programı Eylem Planı” yürürlüğe konulmuştur. Bu program ile uygulamadaki harcama programları ele alınıp verimli olmayan harcamalara son verilmesi, mali alan oluşumu için harcamaların önceliklendirilmesi ve faiz dışı harcamaların kontrolde tutulması amaçlanmıştır. ²⁷⁵

2014 yılı merkezi yönetim bütçe gelirleri içinde vergi gelirleri 348.353 milyon TL, 2015 yılında 378.994 milyon TL, 2016 yılında ise 413.271 milyon TL

²⁷² Türkiye Ekonomisi Bütçe Büyüklükleri ve Bütçe Performansı Raporu, 18.11.2013, http://www.iftisat.istanbul.edu.tr/iftisam/wp-content/uploads/.../butce_performans_raporu.pdf, <http://www.iftisam.or.tr>, (20.05.2017).

²⁷³ 2012 Bütçesi Vergi Gelirlerinin Dağılımı, <http://www.bumko.gov.tr/TR,208/2012-butcesi-vergi-gelirlerinin-dagilimi.html>, (10.05.2017).

²⁷⁴ Ayşe Atılgan Yaşa, “Türkiye’de Bütçe Politikası Uygulamalarının Mali Alan Üzerine Etkileri”, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, C:24, S:1,2017, dergipark.gov.tr/download/article-file/295694(28.05.2017), s. 84.

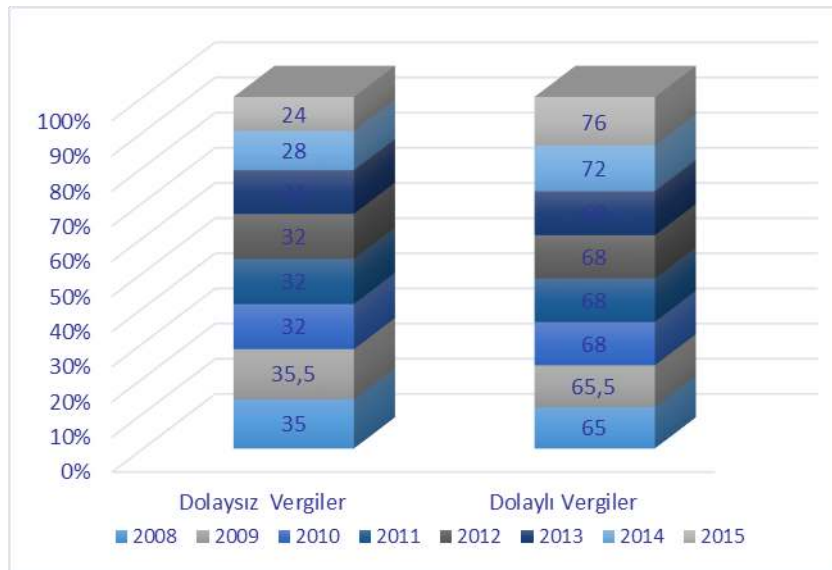
²⁷⁵ Ayşe Atılgan Yaşa, “Türkiye’de Bütçe Politikası Uygulamalarının Mali Alan Üzerine Etkileri”, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, C:24, S:1,2017, dergipark.gov.tr/download/article-file/295694(28.05.2017), ss 83-84.

olup²⁷⁶ vergi gelirlerinin GSYH'ye oranı 2014 yılında % 20,3, 2015 yılında % 20,0 ve 2016 yılında ise % 19,7' dir.²⁷⁷

Vergi gelirlerinin gelişiminin değerlendirilebilmesi için dolaylı vergi gelirlerinin vergi gelirleri içindeki yerinin bilinmesi, vergi performansının dolayısıyla da etkin bir vergi idaresinin var olup olmadığının tespiti açısından önem taşımaktadır. Dolaylı vergiler herkesten eşit miktarda alınması ve kolay uygulanması bakımından devlet açısından avantajlı iken gelir düzeyi düşük kişiler için dezavantaja dönüşmektedir. Ülkemiz açısından en temel sorunlardan birisi de dolaylı vergi gelirlerinin yüksekliğinden ziyade dolaysız vergi gelirlerinin yeterince artırılmamasıdır.

Şekil 3'de dolaysız ve dolaylı vergi gelirlerinin genel vergi gelirleri içindeki oranları ortaya konulmuştur.

Şekil 3: Dolaysız ve Dolaylı Vergi Gelirlerinin Genel Vergi Gelirleri İçindeki Oranları



Kaynak: www.gib.gov.tr

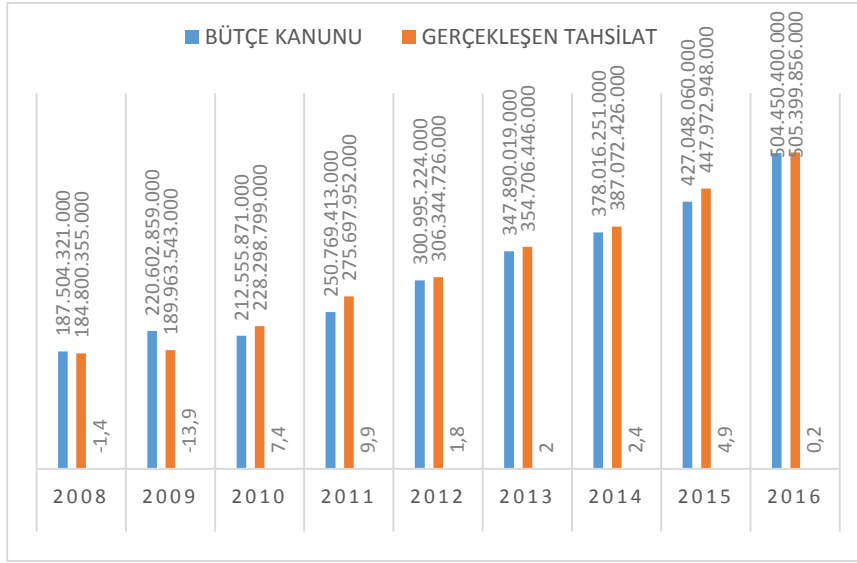
²⁷⁶ Türkiye Ekonomisi Bütçe Büyüklükleri ve Bütçe Performansı Raporu, 18.11.2013, [iftisat.istanbul.edu.tr/iftisam/wp-content/uploads/.../butce_performans_raporu.pdf](http://www.ifesam.or.tr/iftisat.istanbul.edu.tr/iftisam/wp-content/uploads/.../butce_performans_raporu.pdf). <http://www.ifesam.or.tr>, (20.05.2017).

²⁷⁷ Türkiye Ekonomisi Bütçe Büyüklükleri ve Bütçe Performansı Raporu, 18.11.2013, [iftisat.istanbul.edu.tr/iftisam/wp-content/uploads/.../butce_performans_raporu.pdf](http://www.ifesam.or.tr/iftisat.istanbul.edu.tr/iftisam/wp-content/uploads/.../butce_performans_raporu.pdf). <http://www.ifesam.or.tr>, (20.05.2017).

Şekil 3’de izleneceği üzere, 2008 ila 2015 yılları arasında dolaylı vergiler % 65 ila % 76 arasında bir seyir izlerken dolaysız vergiler % 24 ila % 35,5 arasında bir seyir izlemiştir.

Şekil 4’de 2008-2016 yıllarında hedeflenen bütçe vergi gelirlerinin gerçekleşme büyüklükleri gösterilmiştir.

Şekil 4: Hedeflenen ve Gerçekleşen Bütçe Vergi Gelirleri

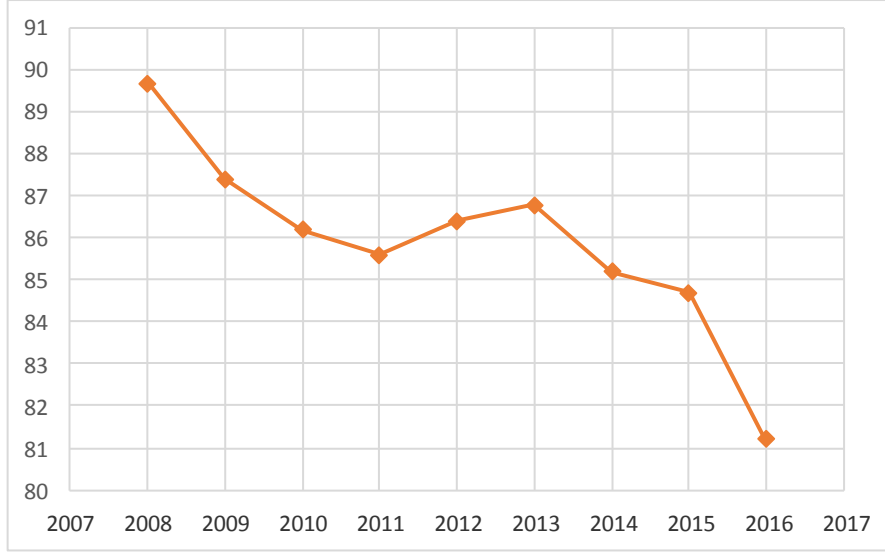


Kaynak: www.gib.gov.tr

Şekil 4’deki veriler değerlendirildiğinde, bütçe gelirlerinin 2008 ve 2009 yıllarında hedeflenenin altında gerçekleştiği görülmektedir. Özellikle 2009 yılında bütçe gelirlerinin % 13,9 altında bir gerçekleşme olması ülke ekonomisinin içinde bulunduğu durumun ne kadar olumsuz olduğunun bir göstergesi olması açısından dikkat çekicidir. Ülke ekonomisinin yaşanan derin ekonomik krizlerin ardından toparlanma döneminin başlangıcı olan 2010 yılında vergi gelirleri % 7,4 ardından 2011 yılında % 9,9 oranında hedefin üstünde gerçekleşmiş ve izleyen yıllarda da hedeflenenin üstünde gerçekleşmeye devam etmiştir.

Şekil 5’de vergide yıllık tahsilat/tahakkuk oranları 2008 ila 2016 yılları itibariyle ele alınmıştır.

Şekil 5: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Oranları
(Toplam Tahsilat/ Toplam Tahakkuk)



Kaynak: www.gib.gov.tr

Şekil 5’den görüleceği üzere vergide tahsilat/tahakkuk oranı 2008 yılından sonra - 2008-2009 krizlerinin etkilerinin devam etmesi nedeniyle - düşme eğilimine girmiştir. Vergide tahsilat/tahakkuk oranı 2011 yılından sonra küçük de olsa tekrar yükselmiş, 2013 yılından sonra tekrar düşmeye başlamış ve 2016 yılında en düşük seviyede gerçekleşmiştir.

Bir vergi sisteminde tahsil/tahakkuk oranının yüksek olması, temelde dolaylı vergilerin ve kaynakta kesilen (stopaj) vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının yüksek olmasına; tahsil/tahakkuk oranının düşük olması ise; vergi idaresinin etkinsizliği ve kayıtdışı ekonomi gibi etkenlere bağlıdır.²⁷⁸ Vergi gelirlerinin tahsil/tahakkuk oranları, ülkemizdeki vergi yapısı içindeki dolaylı vergi gelirlerinin payı ile hedeflenen ve gerçekleşen bütçe vergi gelirleri açısından değerlendirildiğinde; dolaylı vergi gelirlerinin payının yüksek olduğu bir yapı içinde tahsil/tahakkuk oranlarının yüksek olduğu ve istisnai yıllar dışında hedeflenen bütçe gelirlerinin tutturulduğu bir tablonun mevcut olduğu görülmektedir. Diğer taraftan vergi idaresinin, otomasyon sisteminin ve bankalar aracılığı ile tahsilatın artmasının

²⁷⁸Cemil Rakıcı, Cansu Aydoğdu. “2000 Yılı Sonrası Türkiye’de Vergi performansının Değerlendirilmesi”, Sosyoekonomi Dergisi, Sayı:25(33), ss. 233-234.

da etkisiyle²⁷⁹ 2008-2016 yılları arasında 100 TL vergi toplamak için yaptığı harcamanın 75 kuruştan 54 kuruşa düşürülmüş olması da vergi maliyetlerinin yıllar itibarıyla azaldığını, vergi idaresinin etkinliğinin arttığını göstermektedir.²⁸⁰ Sonuç olarak, ülkemizde vergi gelirlerinin toplanmasında vergi idaresinin etkin olduğu söylenebilir.

3.4. TÜRKİYE’DE VERGİ CEZALARININ VERGİLEMEDE ETKİNLİĞİ

Ülkemizde uygulanmakta olan vergi cezalarının vergilemede etkinlik analizinin yapılabilmesi; vergi cezalarının, vergi gelirleri, vergi sistemi ve vergi mevzuatı açısından tek tek değerlendirilmesini gerektirmektedir.

3.4.1. Vergi Cezalarının Vergilemede Etkinliğinin Vergi Gelirleri Açısından Değerlendirilmesi

Vergi cezaları genel bütçe gelirlerinin vergi dışı gelirlerden “IV-Faizler, paylar ve cezalar” kalemi içinde yer almaktadır. Bu kalem; “faizler, kişi ve kurumlardan alınan paylar, para cezaları, diğer çeşitli gelirlerden” oluşmaktadır. Para cezaları; “yargı para cezaları, idari para cezaları, vergi cezaları ve diğer para cezalarından” oluşmaktadır. Vergi gelirleri dışındaki gelirler özellikle süreklilikleri yönünden birbirinden ayrılmaktadır.²⁸¹

Tablo 9’da 2008-2016 yıllarında vergi gelirlerinin bütçe gelirleri içindeki tahakkuku, tahsilatı ile tahsilatın tahakkuka ve bütçe hedefine oranları yer almaktadır.

²⁷⁹ Cemil Rakıcı, Cansu Aydoğdu. “2000 Yılı Sonrası Türkiye’de Vergi performansının Değerlendirilmesi”, Sosyoekonomi Dergisi, Sayı:25(33), s. 231.

²⁸⁰ Uğur Küçükcahya, “2016 Yılı Vergi Gelirlerine İlişkin Bilgiler”, <http://www.vergialgi.net/ekonomi-maliye/2016-yil-vergi-gelirlerine-iliskin-bilgiler>, (21.09.2017).

²⁸¹ Ahmet Arslan, “Devletin Vergi Dışında da Önemli Gelir Kaynakları Var.”, Dünya, 19.11.2011, www.dunya.com/.../devletin-vergi-disinda-da-onemli-gelir-kaynaklari-var-haberi-159, (03.02.2017).

Tablo 9: Vergi Gelirlerinin Bütçe Gelirleri İçindeki Tahakkuku ve Tahsilatı ile Tahsilatın Tahakkuka ve Bütçe Hedefine Oranları

Yıllar	Tahakkuk (1)	Tahsilat (2)	(2/1) %	Bütçe Hedefi (3)	(2/3) %
2008	190.015.734	168.108.960	88,5	171.206.312	98,2
2009	200.631.413	172.440.423	85,9	202.089.590	85,3
2010	248.317.635	210.560.388	84,8	193.323.625	108,9
2011	301.810.915	253.809.179	84,1	232.219.804	109,3
2012	328.526.024	278.780.848	84,9	277.676.933	100
2013	382.090.098	326.169.164	85,4	317.948,67	102,6
2014	422.246.255	352.514.457	83,5	348.352,78	101,2
2015	491.848.901	407.818.455	82,9	389.501,09	104,7
2016	581.554.525	459.001.741	78,9	459.150,25	100

Kaynak: MB Muhasebat Genel Müdürlüğü Merkezi Yönetim Genel Bütçe İstatistiklerinden elde edilen verilerden oluşturulmuştur.

Not: Rakamsal veriler Bin (YTL) olarak verilmiştir.

Tablo 9’da görüldüğü üzere, 2008 ile 2016 yılları arasında vergi gelirleri tahsilatının tahakkuka oranı % 88,5 ile % 78,9 aralığındadır. Bütçe hedefinin %100 olarak tutturulduğu yıllardan biri olan 2016 yılında vergi gelirlerinin tahsilat/ tahakkuk oranının en düşük oran olan % 78,9 olmasının en önemli nedenlerinden biri mükelleflerin 6736 Sayılı Kanunun yapılandırma ve matrah artırımı hükümlerinden yararlanmasıdır. Vergi gelirleri tahsilatının bütçe hedefine oranlanmasında en düşük oran krizin de etkisiyle 2009 yılında gerçekleşmiştir.

Vergi ceza gelirlerinin bütçe gelirleri içindeki tahakkuku, tahsilatı ile tahsilatın tahakkuka ve bütçe hedefine oranları ise Tablo 10’da görülebilir.

Tablo 10: Vergi Ceza Gelirlerinin Bütçe Gelirleri İçindeki Tahakkuku, Tahsilatı ile Tahsilatın Tahakkuka ve Bütçe Hedefine Oranları

Yıllar	Tahakkuk (1)	Tahsilat (2)	(2/1) %	Bütçe Hedefi (3)	(2/3) %
2008	11.629.299	1.741.276	15.0	2.557.258	68.1
2009	14.573.886	2.481.380	17.0	2.092.441	118.6
2010	22.292.299	2.541.040	11.4	2.024.877	125.5
2011	34.551.524	3.591.635	10.4	3.559.100	100.9
2012	32.550.734	3.335.129	10.2	3.958.020	84.3
2013	40.092.585	3.313.499	8.3	4.004.190	82.8
2014	47.616.972	2.610.467	5.5	3.809.308	68.5
2015	61.957.835	4.007.019	6.5	3.238.390	123.7
2016	92.164.129	5.233.787	5.7	4.418.438	118.5

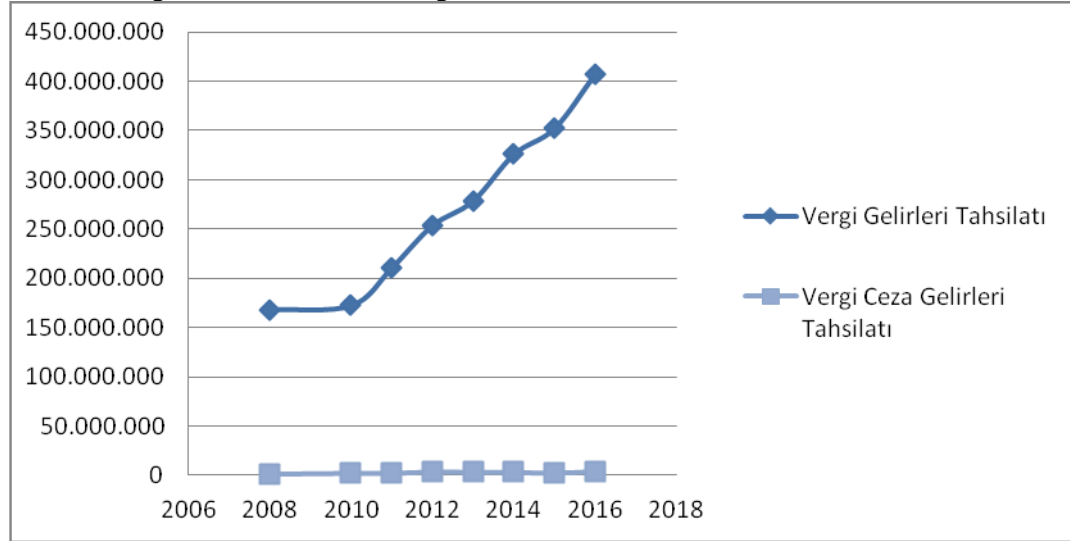
Kaynak: MB Muhasebat Genel Müdürlüğü Merkezi Yönetim Genel Bütçe İstatistiklerinden elde edilen verilerden oluşturulmuştur.

Not: Rakamsal veriler Bin (YTL) olarak verilmiştir.

Tablo 10'daki verilerden izleneceği üzere, vergi ceza gelirlerinin tahsilatının tahakkukuna oranı en düşük 2014, 2015 ve 2016 yıllarında gerçekleşmiş olmasına karşın 2015 ve 2016 yıllarında bütçe hedefinin üzerinde bir gerçekleşme söz konusudur. Vergi ceza gelirlerinin bütçe gelirleri içindeki tahsilat/tahakkuk oranındaki % 5.7'lik düşüşünde 2016 yılında uygulanan 6736 Sayılı Kanun etkili olmuştur.

Şekil 6'da ise, 2008-2016 yıllarında vergi ceza gelirleri ve vergi gelirleri tahsilatı gösterilmiştir.

Şekil 6: Vergi Ceza Gelirleri ile Vergi Gelirleri Tahsilatı



Kaynak: MB Muhasebat Genel Müdürlüğü Merkezi Yönetim Genel Bütçe İstatistiklerinden elde edilen verilerden oluşturulmuştur.

Not: Rakamsal veriler Bin (YTL) olarak verilmiştir.

Şekil 6’da görüleceği üzere, 2008-2016 yılları arasında vergi ceza gelirleri tahsilatı, vergi gelirlerinin tahsilatının çok altında gerçekleşmiştir.

Genel bütçe gelirlerinin % 86,9²⁸²’unu oluşturan vergi gelirleri, devletin olağan gelirleri arasında yer alırken vergi ceza gelirleri için böyle bir genelleme yapmak doğru olmaz. Hatta vergi ceza gelirlerinin olağanüstü gelirler olduğu söylenebilir. Tablo 9 ve Tablo 10’da yer alan verilerinden yola çıkarak ülkemizdeki vergi gelirleri tahsilatının, vergi ceza gelirleri tahsilatı ile kıyaslandığında çok yüksek oranlarda gerçekleştiği, ekonomik kriz dönemleri hariç genelde bütçe hedefine uyumlu ya da bütçe hedefinin üzerinde olduğu söylenebilir. Ülkemizdeki 2008 ile 2016 yılları vergi ceza gelirlerinin tahsilat/tahakkuk oranları değerlendirildiğinde ise, tahsilatın tahakkukun çok altında olduğu görülmektedir. Bu da kesilen vergi cezalarının tahsilatında ciddi sorunlar olduğunu göstermesi açısından önemli bir sonuçtur. Vergi idaresince ve denetim birimlerince yapılan vergi denetimleri sonucunda düzenlenen cezalar, vergi/ceza tahakkuk miktarlarını şişirmekten öteye geçememekte ve kesilen bu cezaların tahsili de etkin bir şekilde sağlanamamaktadır. Her ne kadar son dönemlerde e-tebliğ ve e-tahsilat uygulamaları ile vergi cezalarının tebliğ ve tahsilinde olumlu yönde gelişmeler yaşansa da halen daha vergi ceza

²⁸² 2016’da Bütçe Açığı 29,3 milyar TL- Fortune Türkiye, 16/01/2017, <http://www.fortuneturkey.com/2016da-butce-acigi-293-milyar-tl-42203>, (20/02/2017).

tahsilatının olması gereken düzeyin çok altında olduğu söylenebilir. Vergi ceza tahsilatında etkinliğin sağlanamaması; cezanın konuluş amacına hizmet edememesi başka bir deyişle vergi kabahat ve suçlarının işlenmesini önleyememesi anlamına gelmektedir. Sonuç olarak caydırıcılığını yitirmiş bir vergi ceza sisteminin vergilemede etkinliği sağlanmaktan uzak olduğu söylenebilir.

3.4.2. Vergi Cezalarının Vergilemede Etkinliğinin Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi

Vergiye uyum, vergi mükelleflerinin vergi kanunu hükümlerine uygun davranması olarak tanımlanabilirken vergiye uyumsuzluk tam tersi bir anlam ifade etmektedir. Vergi kabahat ve suçlarının işlenmesi, vergiye uyumsuzluk olduğunu dolayısıyla da vergilemede etkinliğin sağlanamadığının bir göstergesidir. Vergi ceza ve denetimlerini, vergiye uyuma etki eden en önemli faktörler arasında saymak mümkündür. Etkin bir vergi denetim mekanizmasının yanı sıra caydırıcı vergi cezalarının varlığı, mükelleflerin vergi kanunu hükümlerine uygun davranmalarını sağlayarak vergiye uyum düzeyini artırmaktadır.

Vergi denetimi, devletin asli gelir kaynağı olan vergilerin toplanması açısından caydırıcılık unsuruna sahip olması ve vergi incelemeleri sonucu önerilen tarhiyat ve cezalar aracılığıyla da bir tahsilat aracı olması nedeniyle büyük önem taşır.²⁸³ Vergi cezalarının vergi denetimleri sonucunda yapılan tespitler sonucunda düzenlenmesi, yapılan tespitlerin önemini artırmaktadır. Somut delillerin yanında objektif kriterlere dayalı, kanuna ve gerçeğe uygun şekilde yapılan tespit, vergi cezasının temel dayanağını oluşturmaktadır. Diğer taraftan, tespit edilemeyen hususlar ile ilgili olarak vergi cezası kesilmesi mümkün olmadığından vergi cezalarının vergilemede etkinliği sağlayabilmesinde etkin bir vergi denetim mekanizmasının varlığının önemi artmaktadır.

Ülkemizdeki uygulamada mükellefler ödeyecekleri vergiyi kendileri tespit etmekte ve vergi denetimleri aracılığı ile bunun doğruluğu denetlenip sağlanmaktadır. Ancak, ülkemizdeki vergi bilinci düzeyinin düşük olduğu düşünüldüğünde yapılan beyanların gerçeği pek de yansıtmadığı ve vergi kaçakçılığı

²⁸³ Zuhale Ergen, Leman Kılınçkaya, “Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi”, Sosyo Ekonomi Dergisi, 2014-1, S:140114, <http://www.dergipark.ulakbim.gov.tr/sosyoekonomi/article/view/5000080689>, (07.03.2017), s. 283.

ve/veya vergiden kaçınmanın yaygın olduğu söylenebilir. Vergi denetiminin önemli bir parçası olan vergi incelemelerinin ülkemizdeki oranı % 2,32'dir²⁸⁴ ve bu oran dünya ortalamasına kıyasen pek de düşük sayılmaz. Ancak, yapılan incelemelerin Rizk Analiz Sistemi üzerinden riskli sektör, konu ve mükellef gruplarından ziyade kayıtlı mükellefler üzerinde yoğunlaştığı, mükelleflerin gönüllü uyumunu sağlamaktan uzak ve genellikle mükellef hatalarını rapor eden bir anlayış içinde yapıldığı düşünüldüğünde etkin olmayan bir vergi denetimi ortaya çıkmaktadır. Etkin olmayan bir vergi denetimi ile vergi cezalarının mükellef tarafından hissedilme düzeyi olumsuz etkilenmekte, vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilememektedir. Son yıllarda vergi denetiminin etkinliğinin artırılabilmesi için hem yapısal hem uygulama anlamda pek çok kanuni düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeler içinde çok yeni bir uygulama olarak izaha davet müessesesi²⁸⁵ ile vergi incelemelerinde gereksiz iş yükünün hafifletilmesi ve bunun sonucunda vergi denetiminde etkinliğin artırılması hedeflenmiştir.

Ülkemizde vergi suçları için öngörülen cezaların etkinliğinin sağlanması başka bir deyişle, birincil amaç olarak vergi suçlarının işlenişinin önlenmesi, nihai amaç olarak da vergi gelirlerinin toplanma güvenliğinin sağlanması, öncelikle vergi cezalarının caydırıcı ve uygulanabilir olmasına bağlıdır. Vergi cezalarının caydırıcı olması, yaptırım gücünün kuvvetli olması başka bir anlatımla vergi kabahatlerini/suçlarının işlenişini önleyebilmesi anlamına gelmektedir. Vergi cezalarının yaptırım gücü, mükelleflerin cezayı algılama düzeyinin bir fonksiyonu olarak düşünüldüğünde, cezanın hem nitelik ve hem nicelik olarak ağırlığının önemi artmaktadır. Caydırıcı ve uygulanabilir olan vergi cezalarının varlığı, mükelleflerin vergi kanunu hükümlerine uygun davranmalarına neden olarak vergilemede etkinliğin sağlanmasına katkı sağlamaktadır. Ülkemizde vergi cezalarının yaptırım gücü genel anlamda değerlendirildiğinde, VUK'da vergi cezalarının vergi kabahat ve suçlarını önlemede etkili olmadığı söylenebilir.

²⁸⁴ Vergi İncelemelerinde Yeni Dönem,

<http://www.archieve.ismmmo.org.tr/docs/SeminerNotları/01022017/burhanduz.pdf>, (08/07/2017).

²⁸⁵ 25/07/2017 tarihli ve 30134 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 482 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 01/09/2017 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Hukuk sistemimizde 1960 yılından sonra çok kısa aralıklarla, vergi cezalarının affedildiği görülmüştür. Siyasi kaygılarla sık sık af kanunu çıkartılması, vergi cezalarına yüklenmiş olan önleyicilik /caydırıcılık fonksiyonunu azaltmakta ve kamu gelirlerinin azalması sonucunu doğurmaktadır.²⁸⁶ Af kanunlarının sıklıkla çıkarılması, vergi ödeme bilinci ve alışkanlığının yok olmasına neden olmakta,²⁸⁷ kayıtdışı ekonomiyi destekleyerek vergi ahlakı üzerinde olumsuz etkilere neden olabilmektedir. Bunun sonucunda ise vergiye uyumsuzluk ortaya çıkmaktadır. Vergi cezalarının af kapsamında yer alması dürüst mükelleflerin cezalandırılması, dürüst olmayan mükelleflerin ödüllendirilmesi anlamına gelmekte ve ülkede uygulanan ceza sisteminin sorgulanmasına ve ceza sisteminin işleyişinde etkinsizliğe neden olmaktadır.

Vergi dairesince yapılan tarhiyatlara karşı idari başvuru yollarından biri olan uzlaşma müessesesinin, vergi cezalarının vergilemede etkinliğini olumsuz yönde etkilediğini söylemek mümkündür. Uzlaşma müessesesinin varlığı, yoğun eleştirilere konu olmuş ve vergi cezalarının caydırıcılık unsurunun sorgulanmasına neden olmuştur. Her ne kadar uzlaşma ile vergi kanunu hükümlerine aykırı davranan mükellefler, vergiye uyumlu davranmaya teşvik edilmeye çalışılsa da, vergisini zamanında ödeyen mükellefler için durum farklıdır. Çünkü bu mükellefler, kayıtdışı faaliyet alanlarına itilmekte ve vergi kaçırmaya yönlendirilmektedir.²⁸⁸ Mükellefler uzlaşma müessesesini vergi kanunu hükümlerine aykırı hareket etmeleri karşısında bir çıkış yolu gibi algılamaktadır. Mükelleflerin bu düşüncesi uzlaşma ile ilgili hükümlerde varolan uzlaşmaya başvuru nedenlerinden “vergi kanunu hükümlerine yeterince nüfuz edememekten, ...” ibaresini kendi lehlerine kullanarak vergi cezalarını ciddiye almaz bir konuma düşürmelerine neden olmaktadır.

VUK’da yer alan pişmanlık müessesesinin uygulamasında ziyaa uğratılan vergi için vergi aslı, pişmanlık zammı ve vergi cezası alınması mükelleflerin vergiye uyumuna dolayısıyla da vergilemede etkinliği olumsuz etkilemektedir. Şöyle ki;

²⁸⁶ Kargı-Yüksel, s. 40.

²⁸⁷Yusuf Karakoç, “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, <http://www.webb.deu.edu.tr/hukuk/dergiler//dergimiz-12-özel/.../1.yusufkarakoc.pdf>, (17.02.2015), s. 26.

²⁸⁸ Üstün, ss. 99-100.

mükellefler zaten vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna gitmeden kendiliğinden ziyaa uğrattıkları vergiyi beyan etmektedir. Bunun için yine de ceza uygulanması mükellefleri sistem dışına çıkmaya yöneltmektedir. Diğer taraftan pişmanlık müessesesinin, kaçakçılık suçlarına iştirak suçlarını da kapsaması vergi cezalarının vergilemede etkinliğini olumsuz etkileyen bir diğer müessesedir. Bu durum vergi cezalarının vergi kanunlarına aykırı hareket edenleri önleme fonksiyonunu olumsuz yönde etkilemektedir. Kaçakçılık suçları, VUK'da düzenlenen suçlar arasında en ağır müeyyidesi olan suçlardan biri olup bu suçlara karşı verilecek cezaların suçların tekrarlanmaması için kesin hükümler içermesi gerekmektedir. Mükelleflerce, bu suçlara verilecek cezaları hafifletme/indirme yollarının varlığının bilinmesi, kaçakçılık cezalarını kat'i bir şekilde uygulanması gereken müeyyide olma vasfından çıkararak bir şekilde kaçış yolu bulunan idari işlem vasfına sokulmasına neden olmaktadır. Bu düşüncenin uzantısı olarak da kaçakçılık suçlarının cezaları, suçu önlemekten ziyade bu ağır kanun ihlallerini sıradanlaştırarak, önleyici olma özelliğinden uzaklaşmaktadır.

Cezalarla ilgili bir diğer önemli husus, vergi idaresi ile vergi yargısının karar ve işlemlerinin birbirinden bağımsız oluşudur. Bu durum uygulamada vergi mükellefleri açısından kimi zaman tutarsız ve adaletsiz sonuçlara neden olmakta ve vergi mükelleflerinin vergi ceza sisteminin güvenilirliğini sorgulamasına neden olarak vergi mükelleflerini sisteme karşı tepki anlamında vergi suçu işlemeye yönlendirmektedir. Bu duruma örnek olarak, VUK'da vergi ziyayı kabahati ile yine aynı kanunun 359'uncu maddesinde yer alan hapis cezası gerektiren cezaların birbirinden bağımsız olarak değerlendirilmesi verilebilir. Şöyle ki, sahte belge kullanma suçunu işleyen mükellef hakkında üç kat vergi ziyayı kesildiğini, mükellefin de kesilen cezalara itiraz etmediğini dolayısıyla da bu cezaların kesinleştiğini ancak mükellefin kaçakçılık suçu ile ilgili olarak yargıya başvurduğunu ve yargılanma sonucunda suçsuz bulunduğunu varsaydığımızda, vergi idaresince kesilen üç kat vergi ziyayı cezası ortadan kalkmamaktadır. Çünkü vergi/ceza ihbarnamelerini tebliğ alan mükellef, üç kat kesilen vergi ziyayı cezasına yasal süresi içerisinde itiraz etmemiş ve bu nedenle anılan cezalar kesinleşmiştir. Konu yargıya taşındığından

mükellefin VUK'un "düzeltme" hükümlerinden yararlanması da söz konusu olmamaktadır.

Vergi cezaları ile ilgili olarak vergi ceza mevzuatında yer alan yetki kullanımına ilişkin hükümler de sistemin etkinliğini olumsuz yönde etkilemektedir. MB'nin yetki kullanımına ilişkin uygulamaları ile Ceza Hukukunun temel ilkelerinden biri olan "Suç ve Cezaların Kanuniliği" ilkesi zedelenmekte olup vergi mevzuatının MB'nin suç ihdas edici veya fiillerin kapsamını belirleyici yahut değiştirici veyahut genişletici şekilde yetki kullanmasına elveren hükümlerinin kaldırılması gerekmektedir.(Örneğin, sevk irsaliyesine fiili sevk tarihinin yazılmaması gibi.)²⁸⁹ Yetki kullanımına ilişkin olarak vergi ceza sistemini etkinlikten uzaklaştıran uygulamalardan bir diğeri, Bakanlar Kurulu (BK)'nın uygulamalarıdır. Anayasamızın 73/4'üncü maddesinde: "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi BK'ya verilebilir." denilmektedir. Bu madde ile BK'ya "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin sadece oranları, muafiyet ve istisna ve indirimleri" konusunda kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi verilmiştir. VUK'un mükerrer 414'üncü maddesinde ise; "VUK'a ekli cetvelde yer alan ceza miktarlarının her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılarak uygulanacağı" belirtilmiştir. MB'ce her yıl yeniden değerlendirme oranını RG'de yayınlanmaktadır. Bu arttırma işlemi MB tarafından çıkarılan bir tebliğ ile yapılmaktadır. Bu durumda dolaylı bir yoldan özel usulsüzlük cezası da kanunilik ilkesine aykırı olarak yürütme tarafından belirlenmiş olmaktadır.²⁹⁰ Diğer yandan VUK'un yine aynı maddesinde her yıl yeniden değerlendirme oranında arttırılarak belirlenen ceza miktarlarını BK'nin yarısına kadar arttırmaya ve indirmeye yetkisinin olduğu belirtilmektedir. Ceza miktarlarını yarısına kadar arttırmaya veya yarısına kadar indirme, nispi hadleri ise iki katına kadar artırma

²⁸⁹ Doğrusöz, s. 8.

²⁹⁰ Funda Başaran Yavaşlar, "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:299, Temmuz 2006, <http://www.fundabasaran.net/makaleler/>, (08.02.2015), s. 176.

veya yarısına kadar indirme veya tekrar kanuni seviyesine kadar getirme konusunda BK' ya yetki verilmesi de 'kanunilik' ilkesine açık aykırılık oluşturmaktadır.²⁹¹

Ülkemizde vergi cezalarının bir anlamda tespit ve uygulayıcılığı görevini ifa eden vergi dairelerinin yapısı, işleyişi, çalışma koşulları ve personel politikaları da vergi cezalarının etkinliği üzerinde küçümsenemeyecek bir rol oynamaktadır. Yeterli sayı ve nitelikte personel olmayışı, teknik yetersizlikler, iş yükü fazlalığı gibi nedenlerle, Vergi Dairesince düzenlenen vergi/ceza ihbarnamelerinin tebliğ edilememesi ya da tebliğ usullerine uygun olmayan şekilde tebliği sözkonusu olmaktadır. Tebliğ edilemeyen bir vergi cezasının tahakkuk etmesi mümkün olmadığından tahsil aşamasına da geçilememektedir. Tahsil edilemeyen bir vergi cezası ise caydırıcılık gücünü kaybedeceğinden, vergi ceza sisteminin etkinliği sağlanamayacaktır. Ülkemizde 1998 yılından itibaren Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi ile başlatılan elektronik vergi uygulamaları ile teknolojik gelişmelerden yararlanarak vergisel uygulamalardaki yaşanan olumsuzlukların önüne geçilmesi hedeflenmiştir. Elektronik vergi uygulamaları kapsamındaki e-tebliğ uygulamasının, vergi ceza ihbarnamelerinin tebliğine olumlu yönde katkısı olduğu görülmektedir.

Vergi gelirlerinin toplanmasında muhasebe meslek mensuplarının da önemli bir rolü bulunmaktadır. Muhasebe meslek mensupları, işletmelerin/gerçek kişilerin defter ve hesaplarını tutmak, mali/finansal konularda danışmanlık yapmak, denetlemek gibi konularda yetkilidir. Vergisel düzende, henüz beyan aşamasında rol aldıklarından vergi cezası kesilmesine sebep olan vergi kayıp ve/veya kaçaklarının önlenmesinde ve mükelleflerinin vergiye uyumu konusunda oldukça etkili olmaktadır. Bu nedenle vergilendirme sürecinde, vergi yönetimi ve mükellefi ile muhasebe meslek mensubu arasında var olan ilişkinin sağlam temellere dayanması gerekmektedir. Aksi bir durumda, sürecin işleyişinde bir takım sıkıntılar doğacak ve etkin olmayan bir vergi sistemi sözkonusu olacaktır. Konuyu ülkemizdeki uygulama açısından değerlendirdiğimizde; vergiye uyumsuz mükelleflerin, vergi ödememek için vergi yönetimi ve muhasebe meslek mensuplarını vergi ilişkisinin karşı tarafı olarak gördüğü bir sistemin varlığı dikkat çekmektedir.

²⁹¹ Şenyüz, s. 155.

3.4.3. Vergi Cezalarının Vergilemede Etkinliğinin Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi

Vergi kanunlarına aykırı eylemleri ve devletin vergi kaybı nedeniyle uğradığı ve uğraması muhtemel kayıpları önlemek için vergi ceza sistemi oluşturulmuştur. Ülkemizde uygulanan vergi kanunları eski tarihli olmakla birlikte, kanun maddelerinin sık sık ve bütünsel ve özellikli bir yaklaşımla değil de bir torba kanun yapılması ve bu kanun içine sıkıştırılan dağınık kanun maddeleri ile değiştirilme yolu benimsendiğinden zaten üslup olarak sadelikten uzak olan kanun metinlerinin anlaşılması daha da zorlaşmaktadır. Diğer taraftan, vergi ceza mevzuatında yoruma açık düzenlemelerin çokluğu dikkat çekmektedir. Şöyle ki, bu düzenlemelerin çokluğu cezaya muhatap olan tarafların gereksiz ihtilaflar içerisine girmesine neden olmakta ve vergi mükellefleri, idaresi ve yargısı açısından emek ve zaman kaybına yol açarak vergi ceza sistemini etkinlikten uzaklaştırmaktadır.

Ülkemizde VUK'da yer alan vergi suç ve cezaları ile ilgili hükümlerinin anlaşılmasında ve dolayısıyla da uygulanmasında pek çok sorun yaşanmaktadır. VUK'da usulsüzlük kabahatleri genel ve özel usulsüzlük şeklinde iki ayrı grup halinde düzenlenmiştir. İki kabahat grubunu birbirinden ayıran temel nokta, “uygulanan idari para cezasının tespit şekli ve miktarı”dır. Şöyle ki; genel usulsüzlüklerin cezası VUK'a ekli bir tabloda, bu kabahate yol açan her hukuka aykırı hareket için aynı olacak şekilde belirlenmişken özel usulsüzlüklerde-VUK 355/1 hariç- kabahate yol açan her bir hareket için ayrı ceza tespit yöntemi kullanılarak farklı ceza miktarları belirlenmiştir. VUK'da yer alan genel ve özel usulsüzlük kabahat ve cezaları ile ilgili düzenlemeler karışık bir yapı arz etmektedir. Örneğin, VUK'un 352/1-1. maddesinde beyanname vermemek genel usulsüzlük fiili olarak düzenlenmişken, yine aynı kanunun mükerrer 355'inci maddesine göre, elektronik ortamda beyanname vermeme fiili özel usulsüzlük kabahati olarak düzenlenmiştir. Bir diğer örnek, “fatura, serbest meslek makbuzu, gider pusulası, müstahsil makbuzu verilmemesi, alınmaması” VUK 353/1'e göre özel usulsüzlük fiili iken, yine VUK'un 352/1-3 kapsamında “defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede eksik, usulsüz ve karışık olması” tanımı içerisine de girmekte ve birinci derece usulsüzlük kabahatini de oluşturmaktadır. Yine, VUK'a göre tutulması mecburi defterler kayıtların günü gününe yapılmaması hem 352/1-6'ya istinaden genel

usulsüzlük cezası gerektirmekte hem de 353/4'e göre özel usulsüzlük cezası gerektirmektedir. Saydığımız örneklerdeki gibi aynı fiile farklı ceza uygulamasının öngörülmesi genel ceza hukuku ilkelerinden “Non Bis İn İdem”²⁹² ilkesine ters bir uygulama olup vergi ceza sistemini karmaşılaştırarak hem mükellefler açısından hem de vergi idaresi açısından uygulamada zorluklar yaşanmasına neden olmaktadır. Bunun sonucunda da vergi cezalarının etkinliği azaltmaktadır.

Özel usulsüzlük cezalarında değişik ceza uygulamalarının olması da sistemin işlerliğini, dolayısıyla da etkinliğini olumsuz yönde etkilemektedir. Örneğin, VUK'un 353'üncü maddesinde yer alan, “fatura, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu verilmemesi, alınmaması, düzenlenmemesi” eylemi ile mükerrer 355'inci maddede yer alan, “tahsilat ve ödemelerini banka ve benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmek zorunluluğuna uymayan mükelleflerle” ilgili olarak mükerrer 355'inci maddede yer alan kimi kabahatlerde kesilecek ceza miktarı belirtilmiş, ancak bir yıl içerisinde kesilecek toplam ceza miktarı için üst ceza limiti belirlenmiştir. Ya da 353/1'inci maddede yer alan, “fatura, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu verilmemesi, alınmaması, düzenlenmemesi, ya da düzenlenen belgelerde gerçek meblağlardan farklı meblağlara yer verilmesi halinde belgelere yazılması gereken meblağın ve meblağ farkının % 10'u kadar özel usulsüzlük cezası” öngörülmüş ancak 353/2'inci maddesinde yer alan, “Perakende satış fişi, ÖKC fişi, sevk irsaliyesi.....MB'ce düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin.....aslı ve örneğinde farklı meblağlara yer verilmesi ya da gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde” her bir belge için maktu ceza miktarı öngörülmüştür. Sonuçta belge türleri farklı olmakla birlikte belgelerde gerçeğinden farklı tutara yer verilmiş olması fiili aynı olacağından birinde ceza miktarının hem maktu hem nispi düzenlenmiş olması, diğerinde ise maktu bir ceza miktarı belirlenmiş olması mantıksızdır. Ya da belge alınması verilmesi düzenlenmesi ile ilgili olarak “her bir belge” ,“her bir tespit” gibi ibareler kullanılarak zaten karmaşık olan ceza hükümleri daha da tutarsız bir hale getirilmiş, konunun uzmanı olan kişilerce dahi yanlış anlaşılmalara sebebiyet vererek yanlış uygulamalara yol açmıştır. Ayrıca, usulsüzlük kabahatlerine konu kimi eylemler için

²⁹² “Non Bis İn İdem” İlkesi, bir Ceza Hukuku ilkesidir ve aynı suçtan iki kez yargılanılamayacağı anlamına gelmektedir.

kanunda belirtilen üst sınır uygulaması ve yürürlükten kaldırılmış olan kanun maddelerinin halen kanun metinlerinde yer alması sistemi daha da karmaşıktır.

Özel usulsüzlük cezalarında da, aynı fiile, kanunun farklı maddelerinde özel usulsüzlük cezası öngörülmüştür. Örneğin “bu kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymama” fiili hem 353/6’ya göre, hem de mükerrer 355/1’e göre özel usulsüzlük cezasını gerektirmektedir. (çünkü, VUK’un mükerrer 257/1’inci maddesi hükmü gereğince MB, muhasebe usul ve esasları tespit edebilir ve bunlara uymamak yine VUK’un mükerrer 355’inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük fiilidir.) Bir diğer husus, VUK’da vergi ziyayı ve genel usulsüzlükler için uygulama alanı bulan tekerrür müessesinin özel usulsüzlük cezaları için uygulanmayışıdır. Bir cezanın düzenleniş şekli tekrarlanma olasılığını belirlemektedir. Bu durum özel usulsüzlük kabahatlerinin tekrarlanma olasılığını artırmakta ve verilen cezaların önleme fonksiyonu gerektiği gibi gerçekleşmemektedir.

Vergi ceza mevzuatında vergi cezaları ile ilgili olarak yer alan bazı uygulamalar, cezaya muhatap olan vergi mükellefleri açısından sistemin adalet anlayışının sorgulanmasına neden olmaktadır. VUK’da özel usulsüzlük cezaları ile ilgili olarak 353/10’uncu maddede yer alan “.....MB’nin özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına” kesilecek özel usulsüzlük cezası uygulaması “cezaların şahsiliği” ilkesine aykırı olduğu kadar adaletsiz bir uygulamadır. Çünkü suçu işleyen ile cezaya muhatap olan kişiler farklı değerlendirilmiştir. Vergi ceza mevzuatında vergi ziyayı kabahati ile ilgili olarak yer alan vergi ziyasına kasten neden olan ile kusurla neden olana aynı ceza uygulanması bir diğer adaletsiz uygulamadır. Örneğin, aldığı faturanın sahte fatura olduğunu bilerek kullanan bir mükellefle, sahte fatura olduğunu fark etmeden kullanan bir mükellefe aynı ceza uygulanmaktadır. Uygulamada zaman zaman ortaya çıkan, vergi kaçakçılığına neden olan belgenin sahte ya da yanıltıcı belge olup olmadığı konusundaki karışıklıkların giderilebilmesi için, sahte ya da yanıltıcı belge kavramlarının açık bir şekilde tanımlanması ve bu kavramlar arasındaki farklılık ve benzerliklerin net bir şekilde yasal olarak düzenlenmesi sağlanmalıdır.

TCK'ya uyum amacıyla, VUK'da yapılan düzenlemelerde 359'uncu maddenin (b) bendinde yer alan fiillere verilecek cezaların alt sınırının “üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası” şeklinde düzenlenmesi ile bu fiillere verilecek hapis cezalarının TCK'nın para cezasına çevrilme ve cezanın ertelenmesi ve CMUK'un hükmün açıklanmasının geriye bırakılması hükümlerinden yararlanma imkanını ortadan kaldırılmıştır. Ancak 359'uncu maddenin (a) fıkrasında sayılan fiillere verilecek hapis cezası için “on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası” olarak düzenlenmesi ve 359'uncu maddenin (c) fıkrasında sayılan fiillere verilecek hapis cezası için “iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası” olarak düzenlenmesi ile TCK'nın cezanın ertelenmesi ve CMUK'un hükmün açıklanmasının geriye bırakılması hükümlerinden yararlanma imkanı sağlanmıştır. Kaçakçılık suçları gibi ağır yaptırım uygulanması gereken suçların cezanın ertelenmesi ve hükmün açıklanmasının geriye bırakılması müesseselerinden yararlanma imkanlarının olması bu suçlara verilecek cezaların caydırıcılık fonksiyonunun yok olmasına neden olmaktadır.

5728 Sayılı kanunla VUK'un 360'ıncı maddesinde yer alan iştirak hükmü ile ilgili olarak: “359'uncu maddede yer alan suça iştirak edenler ayrıca bir menfaatinin bulunmaması halinde TCK'da suça iştirak hükümlerine göre verilecek cezanın yarısının indirileceği” hükme bağlanmıştır. Yeni düzenleme ile iştirak ile ilgili verilecek cezanın TCK çerçevesinde değerlendirileceği, ancak menfaatin bulunmaması halinde VUK'a göre özel bir indirim uygulaması söz konusu olmuştur. Kaçakçılık suçuna iştirak ile ilgili yapılan indirim düzenlemesi vergi cezalarının etkisizleştiren bir uygulamadır.

3.5. TÜRKİYE'DE VERGİ CEZALARININ VERGİLEMEDE ETKİNLİĞİN ARTTIRILMASI YÖNÜNDE KULLANILMASINA İLİŞKİN ÖNERİLER

Aşağıda vergi suç ve cezalarının vergilemede etkinliğin artırılması yönünde kullanılmasına ilişkin öneriler sıralanmıştır:

-Vergi denetim mekanizmasının özellikle de vergi incelemelerinin daha etkin ve kapsamlı olması gerekmektedir. Bunun için de; denetim elemanlarının sektör, konu ve mükellef grupları alanında uzmanlaşması yoluna gidilmeli, verilen hizmet içi eğitimler arttırılmalı, denetim elemanlarına diğer ülke denetim birimlerini ve bunların işleyişlerini tanıma imkanları verilmeli, denetim elemanlarının yurtiçi ve dışında yükseköğrenim yapma konusunda teşvik edici uygulamalar getirilmeli, vergi

denetiminde elektronik sistemlerden ve diğer kurum ve kuruluşların veri tabanlarından daha fazla faydalanma imkanı sağlanmalı, yapılan denetimlerin kayıtlı alanlardan ziyade kayıtdışı alanlara yönelmesi sağlanmalıdır. Denetim elemanı sayısının artırılmasından ziyade var olan denetim kapasitesi ile daha etkin bir vergi denetimi yapılması sağlanmalıdır. Bunun için de; vergi denetim elemanlarının gereksiz iş yükünden kurtulması ve verimli alanlarda çalışmaya yönlendirilmesi gerekmektedir.

-Vergi cezalarının yaptırım gücü artırılmalıdır. Vergi cezalarının birincil amacı olan vergi kanunlarına aykırı hareketlerin önlenmesi için, vergi suçlarının cezalandırılma şeklinin tekrarlanma olasılığını da etkilediği düşünüldüğünde, vergi cezalarının caydırıcı nitelikte olması gerekmektedir. Hatta konuyla ilgili olması açısından cezalandırma konusunda yapılan nöroekonomik çalışmaların sonuçları da görüşümüzü doğrular niteliktedir. Şöyle ki, cezalandırma konusunda yapılan nöroekonomik çalışmalar, vergi düzenlemelerine uyanların, uymayanların ciddi bir şekilde cezalandırıldığını ya da cezalandırılacağını bilmek isteyeceğini ve bu durumun onlar için uyum göstermenin bir ödülü olarak algılandığını hatta nöroekonomik olgunun ortaya çıkması için cezalandırma işleminin uyum gösteren vatandaşların bilgisi dahilinde de girmesi gerektiğini tespit etmiştir. Bu noktada vergi kayıp ve kaçakları ile ilgili uygulamaların kamuoyuna açıklanması önem kazanmaktadır.²⁹³ Fransa’da vergi kaçakçılığı suçunun cezası bizdekinden farklı olarak mahkumiyet hükmü RG’de ve mahkemenin karar vereceği diğer gazetelerde ve buna ek olarak da suçlunun ikametgahı ya da işyeri ya da resmi ilanlar asmaya mahsusu yerlerde ilan edilmektedir. Ülkemizde de belli bir tutarın üstündeki kaçakçılık suçunu işleyenler için benzer uygulamaya geçilmesi ile vergi kaçakçılığı cezasının caydırıcılığı dolayısıyla da vergilemede etkinliği artırılabilir.

Vergi kaçakçılığı suçu işleyen mükellefler için parasal ve/veya hürriyeti bağlayıcı cezalar dışında başka yaptırımlar getirilmesi durumunda vergi suçlarının işlenişinin önlenmesinde daha başarılı sonuçlar elde edilebilir. Örneğin Fransa’daki gibi hürriyeti bağlayıcı cezalara ek olarak; meslek ve sanatın tatili, medeni hakları geçici olarak sınırlamak, sürücü ehliyetini geçici olarak iptal edilmesi gibi

²⁹³ Mustafa Bulut, Mefkure Seda Çalışkan, “Vergi Cezalarına Nöroekonomi Bilimi Açısından Bakış”, Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs 2009, S:333, s. 59.

yaptırımlar uygulanarak suç teşkil eden vergi kanunlarına aykırı hareketleri önlenmesi dolayısıyla da vergilemede etkinliğin arttırılmasına olumlu katkı sağlanabilir. Bir diğer örnek olarak Almanya’da; vergi kaçakçılığı suçu işleyenlere seçme ve seçilme hakkından mahrumiyet şeklinde bir yaptırım türü uygulanmaktadır. Lüksemburg’da ise kasten kaçakçılık suçunda; para cezası ve mahkemenin takdirine göre iki yıla kadar hapis cezası verilmekte olup, hapis cezasının üç ayı geçmesi durumunda kişinin medeni ve siyasal haklardan mahrum bırakılması durumu sözkonusudur.²⁹⁴ Kısacası, örnek olarak verilen diğer ülke uygulamalarından ülkemiz gerçeklerine ve şartlarına uygun şekilde yapılacak düzenlemelerin hayata geçirilmesi düşünülebilir.

Vergi kabahatleri için ise, Kanada örneğinde olduğu gibi ceza miktarının mükellefin siciline göre değişiklik gösterdiği bir uygulama tercih edilebilir. Kanada’da hatalı vergi beyannamesi verilmesi ya da beyannamenin geç verilmesi hallerinde verilecek para cezaları mükellefin daha önceki eylemlerine göre farklılaşabilmektedir. Şöyle ki, ilke defa işlenen suçta ceza, vergi miktarının % 5’i iken, 12 aylık süreye kadar her ay için % 1’lik ek ceza, geçmiş üç yıl içerisinde yine beyannameyi geç vermekten dolayı cezalandırılmışsa verginin % 10’u kadar para cezası ve aynı zamanda % 2 oranında ek ceza verilmesi söz konusu olmaktadır. Bu yöntemle af uygulamalarıyla haksızlığa uğrayan -vergisel yükümlülüklerini kanuni süresinde yerine getiren- mükellefler açısından da daha avantajlı bir ortam yaratılabilir. Ülkemizde de mükellefin siciline göre değişen vergi cezalarının uygulanması vergi kabahat/suçlarının önlenmesi sağlayarak vergilemede etkinliğe olumlu katkıda bulunulabilir.

-Diğer taraftan vergi kanunlarına aykırı fiilleri nedeniyle kendisine ceza uygulanmış olan kişilerin bu davranışlarını sürdürdüklerinin tespiti halinde uygulanacak cezalarda ağırlaştırma yapılması durumunda da cezaların caydırıcılığı arttırılabilir. Bu yöntemin, özellikle vergi kanunlarına ağır ihlal oluşturan kaçakçılık cezaları ve sağlıklı bir belge düzeninin teminine yönelik getirilmiş olan özel usulsüzlük cezaları açısından uygulanması, vergilemede etkinliğin arttırılmasına olumlu katkı sağlayabilir.

²⁹⁴ Erdem Yılmaz, Türkiye’de Vergi Cezalarının Etkinlik Karşılaştırılmalı Analizi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011, ss. 35. 41.

-Vergi cezaları, çıkarılan vergi afları kapsamına dahil edilmemelidir. Böylelikle vergi cezalarının suç önlemede daha etkili olması sağlanacak ve vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmek suretiyle vergilemede etkinlik artırılabilir.

-Sınırsız yetkileri bulunan uzlaşma komisyonu başkanlığında toplanan ve idare ile mükellef arasında bir pazarlık şekline dönüşmüş olan uzlaşma müessesinde bazı düzenlemeler yapılması düşünülebilir. Ülkemizde uzlaşma müessesesi, mevcut haliyle vergi cezalarının caydırıcılığını azaltmaktadır. Uzlaşma müessesinin, kurum imajını sarsmayacak yeni bir düzenleme ile vergi aslının kesinlikle uzlaşma kapsamına dahil edilmemesi, uzlaşılacak ceza tutarı konusunda alt ve üst sınır çizgisinin belirgin bir şekilde çizilmesi sağlanmalıdır. Böyle bir düzenleme, vergi denetiminin etkinliğini ve vergi cezalarının caydırıcılığını artırarak vergilemede etkinliğe olumlu yönde katkı sağlayabilir.

-Pişmanlık müessesinin uygulanmasında ise; ceza ve pişmanlık zammı uygulaması terk edilerek İngiltere örneğinde olduğu gibi sadece verginin alınması yoluna gidilmesi, mükellefleri sistem içinde kalmaya teşvik ederek gönüllü uyumu kolaylaştıracak ve vergilemede etkinliği artıracaktır.

-Muhasebe meslek mensuplarının mesleğe yakışır bir şekilde hizmet vererek “az vergi çıkaran muhasebeci en iyisidir.” algısını değiştirmesi gerekmektedir. Öncelikle, meslek mensuplarının vergilendirme sürecinde mükelleflerin vergiye uyumu konusunda yönlendirici misyon yüklendiği bir çalışma ahlakının oluşturulması ve yerleşmesi sağlanmalıdır. Bunun yanı sıra meslek mensuplarının mesleki eğitim kalitesinin uzmanlaşma yönünde yükseltilmesi ve kısa aralıklarla yapılacak mecburi eğitimlerle de bilgi/mevzuat güncellemesi yapılması gerekmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının, müşterileri bazında aylık olarak verdikleri hizmet sonucu hesapladıkları -başka bir deyişle Devletin kasasına girecek olan- vergi miktarının belli bir yüzdesini ek ücret olarak almasına olanak sağlanırsa, vergi cezası kesilmesine neden olan vergi kayıp ve/veya kaçaklarının önüne geçilmesi mümkün olacak ve vergilemede etkinlik düzeyi artacaktır.

-Vergi kabahat ve/veya suç ve cezaları vergi kanunlarında açık ve net bir şekilde tanımlanmalı, belirsiz ve yoruma açık olmamalıdır. Yoruma açık bir ceza kanunu hükmü uygulamada objektif kriterlere göre davranılmasını engelleyecek ve

bireyler açısından adaletsiz sonuçlar doğuracaktır. Özellikle vergi kaçakçılığı suçunun tanımı iyi yapılmalı ve bu suça verilecek ceza için cezanın ertelenmesi ve hükmün açıklanmasının geriye bırakılması hükümlerinden yararlanılması uygulaması kaldırılmalıdır. Vergi kaçakçılığı suçunun cezası, kesinlikle paraya çevrilemez ve ertelenemez hapis cezası olmalıdır. Böylece vergi kaçakçılığı suçu, sahte belge düzenleme suçu, belgede sahtekarlık yapılması gibi suçlar vergi yasalarına aykırılıklarının yanı sıra topluma karşı işlenen suç haline getirilmelidir.

-Vergi kültürü kavramının vergi bilinci ve vergi ahlakı olmak üzere iki bileşeni bulunmakta olup vergi kültürü yükseldikçe, vergi ödeme isteği ve sadakati artarken, vergi kültürü düştükçe vergi uyumu, tahsilatı ve vergi sadakati azalmaktadır.²⁹⁵ Vergi bilinci ve ahlakının yerleşmesi, kişiyi vergi kayıp ve kaçaklarından kaçınmaya ve vergisel düzene uyuma yönlendireceğinden vergilemede etkinliğin sağlanabilmesi için vergi yönetimi ve eğitim kurumları, çağdaş iletişim araçları aracılığıyla vergi kültürünün gelişmesini ve vergi farkındalığını artırıcı çalışmalar yapmalıdır. Ülkemizde vergiye gönüllü uyum kapsamında yapılan; mükellefleri vergi uygulamaları konusunda bilgilendirmek amaçlı yayınlar, cep telefonları aracılığıyla kısa mesaj bilgilendirme servisi hizmetleri, vergi haftası için ödüllü yarışmalar düzenlenmesi gibi hizmet ve etkinliklerin artırılması hiç kuşkusuz vergi bilincinin yerleşmesinde etkili olacaktır.

Ülkemizde vergi bilinci ve ahlakının toplumda yerleşmesi ve gelişmesi önündeki en büyük engellerden biri olan devletin yapmış olduğu kamu harcamalarına olan güvensizlik algısının değiştirilebilmesi için etkin, şeffaf ve hesap verebilir bir kamu harcama sistemi ve yönetimi anlayışının gerçek anlamda uygulanması gerekmektedir. Diğer taraftan, ülkemizde vergi adaletini sağlayıcı uygulamaların yaygınlaştırılması da vergi bilinci düzeyinin artırılmasında etkili olacaktır.

-Özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin ekonomilerinde bulunan enflasyon, kayıtdışı ekonomi, cari açık gibi yapısal sorunlar vergi sistemlerinin etkinliğinde belirleyici rol oynamaktadır. Vergilemede etkinliğin artırılabilmesi için sağlıklı işleyen bir vergi suç ve ceza sisteminin varlığından önce ülke ekonomisinde

²⁹⁵ Işık, ss. 862-863.

var olan kronik ekonomik sorunların eş zamanlı uygulanacak ekonomik, mali ve sosyal politikalarla çözülmesi gerekmektedir.

-Ülkemizde vergisel işlemlerde tespit inceleme ve yoklama ile yapıldığından idari nitelikteki vergi kabahatlerinde ve ceza hukuku anlamındaki vergi suçlarında cezai yaptırımın uygulanabilmesi için kabahatin/suçun tespiti kadar tespit zamanı da çok önemlidir. Cezayı gerektiren fiillerin geç tespiti, cezalandırılacak kişilerin bulunması güçlüğü de beraberinde getirecektir. Özellikle işyeri açma ve kapama işlemlerinin çok sık yaşandığı bir ortamda, geç tespit edilen ve bu nedenle geç kesilen cezaların uygulama kabiliyeti çoğu kez olmayacaktır. Gayrifaal hale gelmiş mükellefler, tebliğ edilemeyen ihbarnameler ve ödeme emirleri Gelir İdaresine ayrı bir iş yükü ve parasal maliyet olarak dönecektir.²⁹⁶ Konuyla ilgili olarak e-vergi uygulamaları kapsamında e-yoklama sistemine geçilmesiyle olumlu yönde gelişme sağlanmışsa da inceleme ve yoklama konusunda iyi eğitim almış ve konusunda uzman elemanlarla çalışan bir vergi idaresi, etkin denetimler sonucunda zamanında ve yerinde yapılan tespitlerle kesilen cezalar sonucunda vergilemede etkinliğe çok daha büyük katkı sağlanabilir.

- Sağlıklı bir vergi denetimi ve mükellef beyanlarının doğruluğunun kontrolü belge düzeninin düzgün bir şekilde uygulanmasına bağlıdır. VUK'da yer alan usulsüzlük kabahatleri genelde belge düzeni ve vergi kanunlarının şekle ilişkin hükümlerine uyulmaması sonucunda doğmaktadır. Bu nedenle düzgün işleyen bir belge düzeninin oluşturulması ve mükelleflerin belge düzenine uyumu sağlanabilmesi için usulsüzlük cezalarının iyi tanımlanması, daha adil ve basit bir düzenlemeye kavuşturulması gerekmektedir. Düzgün işleyen bir belge düzeninin oluşturulması ve yerleşmesi aşamasında e defter, e fatıra ve e arşiv uygulamaları yaygınlaştırılmalı ve geliştirilmelidir. Ülkemizde uygulanan usulsüzlük cezalarında, ABD örneğinde olduğu gibi beyannamedeki hata başına ceza uygulamasına ²⁹⁷ geçilmesi düşünülebilir.

-Ülkede geçerli olan vergi sistemi vergi kaçakçılığını belirleyen en önemli etkidir. Mükelleflerin vergi yükünü diğer mükelleflere nazaran daha çok

²⁹⁶ Hasan, Aykın, "Vergi Cezalarında Caydırıcılık Sorunu", [http://vergidosyasi.files.wordpress.com/.../vergi-cezalarca4b1nda-caydc4b1rc4b1cc4b.\(12.07.2017\),](http://vergidosyasi.files.wordpress.com/.../vergi-cezalarca4b1nda-caydc4b1rc4b1cc4b.(12.07.2017),) ss. 3-4.

²⁹⁷ Aslan, s. 253.

taşıdıklarını düşünmeleri, bazı kişi ve gruplara ayrıcalıklar tanındığının düşünmeleri, vergi oranlarının yüksekliği, devlet yönetiminde savurganlık ve yolsuzlukların sık sık gündeme gelmesi gibi pek çok neden vergi kaçakçılığını teşvik etmektedir. Türkiye genelinde yapılmış bir anket çalışmasında mükelleflerin % 93'ünün ödemiş oldukları vergilerin etkin bir şekilde kamu hizmetlerinde kullanılmadığı görüşüne sahip olduğu belirlenmiştir.²⁹⁸ Tüm bunların önüne geçilebilmesi için adil bir vergi sistemi oluşturulmaya çalışılmalı, vergi sisteminde var olan istisna ve muafiyet uygulamalarına son verilmeli, vergi yükü adil ve dengeli dağıtılmalı, vergi oranları düşürülerek verginin tabana yayılması sağlanmalı ve yapılacak bir kamu mali reformu ile daha şeffaf bir yönetim anlayışı benimsenmelidir.

-VUK'da usulsüzlük cezaları ile ilgili olarak yer alan bazı hükümlerin yeniden düzenlenmesi, mükelleflerin vergi adaletine güveninin sağlanması ve vergisel işlemlerin yürütülmesini aksatan bazı uygulamaların kaldırılması ile vergilemede etkinlik artacaktır. Örneğin, "VUK'un 352, 353 ve mükerrer 355'inci maddesinde yer alan genel ve özel usulsüzlük cezaları" için VUK'a bağlı cetvelde yer alan ceza miktarlarının, mükellef grupları itibarıyla farklılaştırılarak uygulanması, Anayasamızın 10'uncu maddesinde yer alan "eşitlik" ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Bu uygulamanın yeniden düzenlenerek, mükellef grupları itibarıyla farklılaştırılarak değil de her mükellef için aynı ve maktu miktarda/oranda ceza kesilmesi uygulamasına geçilmesi sağlanmalıdır. Konuyla ilgili olarak Çek Cumhuriyeti'ndeki idari nitelikli cezalar için öngörülen vergi beyannamesinin verilmemesi ya da hatalı verilmesi durumunda vergi miktarının % 10'u tutarında ceza verilmesi²⁹⁹ uygulaması tercih edilebilir. Böylelikle ülkemizdeki usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının daha adil bir yapıya kavuşması ve sağlanabilir.

-Özel usulsüzlük cezaları ile ilgili olarak, "bir takvim yılı içerisinde belli bir sınırı geçmem", "her bir belge" ya da "her bir tespit için" gibi ibareler kaldırılarak, vergilemede basitlik ilkesi doğrultusunda daha sade, basit dolayısıyla da anlaşılması ve uygulanması kolay bir düzenlemeye geçilmelidir.

²⁹⁸ Şafak, Çomaklı, " Mükellef Sosyo-Psikolojisi Açısından Vergi Ödemeyi Etkileyen Genel Faktörler", Vergi Dünyası Dergisi, Haziran 2008, S:322, s. 115.

²⁹⁹ Yılmaz, Türkiye'de Vergi Cezalarının Etkinlik Karşılaştırılmalı Analizi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011, s. 37.

-Başka bir örnek, VUK'un 353/10'uncu maddesinde düzenlenen: "MB'nin özel işaretli görevlisinin ikazına uymama" eylemidir. Bu eylemi gerçekleştiren aracın sürücüsü olmasına rağmen cezanın muhatabı aracın sahibidir. Bu durum "suç ve cezaların şahsiliği" ilkesine ters düşen bir uygulamadır. Vergi ceza mevzuatında yer alan ve Ceza Hukukunun temel ilkelerinden olan "suç ve cezaların şahsiliği" ilkesine aykırı olan bu ve bunun gibi düzenlemelerin kaldırılması ile vergilemede etkinliğin artırılmasına olumlu katkı sağlayabilir.

SONUÇ

Vergilerin mali amacı, devlete harcamalarını finanse edebileceği kadar çok gelir sağlamaktır. Devletin temel ve modern fonksiyonlarını yerine getirebilmesi, mükelleflerin vergiye uyumu sonucunda vergilemede etkinliğin sağlanmasına nihai olarak da vergi gelirlerinin artmasına bağlıdır. Ancak Türk Vergi Sistemini genel olarak değerlendirdiğimizde; adil olmayan vergileme algısının yüksek olduğu, mükelleflerin kayıtdışı alanlara yöneldiği, vergiye gönüllü uyum ve vergi bilinci düzeyinin düşük olduğu, vergi denetiminde etkinliğin ve vergi cezalarında caydırıcılığın sağlanamadığı bir yapı dikkat çekmektedir. Böyle bir yapı içinde vergi gelirleri arttırabilmek birçok alanda yeni düzenlemeler yapılmasını ve bu düzenlemelerin de büyük bir titizlikle uygulanmasını gerektirmektedir.

Vergiye uyum, vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uygun davranması olarak tanımlanabilirken, vergiye uyumsuzluk tam tersi bir anlam ifade etmektedir. Vergi kabahat ve suçlarının işlenmesinin temelinde vergiye uyumsuzluk olduğunu söylemek mümkündür. Kişilerin vergiye karşı yasal olmayan yollara başvurusu ve vergiye uyumsuzluğu Devletin vergi geliri kaybına yol açmaktadır. Bu nedenle de Devletin vergi alacağını güvence altına alma zorunluluğu doğmaktadır. İşte bu noktada vergi kanunlarının ihlallerine karşı bazı yaptırımlar uygulanması söz konusu olmaktadır. Vergi kabahat/ suçlarına karşı uygulanan bu yaptırımlar vergi cezalarıdır. Vergi cezalarının amacı, vergi kanunlarına aykırı fiilleri işleyen kişilerin, ceza verilerek, bir nev'i ıslah edilmesini sağlamak ve bu kişilerin fiillerinin sebep olduğu vergi kayıp ve kaçaklarını önlemektir. Vergi cezalarının amacına ulaşması, başka bir deyişle vergi kanunlarına aykırı fiillerin önlenmesi, vergilemede etkinliğin tesisi anlamına gelmektedir.

Ülkemizde uygulanan vergi ceza sistemi bünyesinde birbiriyle ilişkili pek çok sorun barındırmaktadır. Vergi sistemi içinde yer alan bazı müesseseler ile mevzuat ve uygulamadan kaynaklanan sorunların varlığı, vergi cezalarının caydırıcılığına gölge düşürmektedir. Şöyle ki; vergi idaresince ve denetim birimlerince yapılan vergi denetimleri sonucunda düzenlenen cezalar, kimi zaman af ve uzlaşma uygulamaları, kimi zaman ise yargıya taşınarak -ki çoğu zaman bu davalar idare aleyhine sonuçlanmaktadır.-büyük oranda kaldırılmaktadır. Diğer taraftan, ülkemizdeki uygun

veriler bulabildiğimiz 2008 ila 2016 yılları vergi ceza gelirleri tahsilatının tahakkuka oranları değerlendirildiğinde; tahsilat oranlarının tahakkukun çok altında olduğu görülmektedir. Bu ise, kesilen vergi cezaların tahsilatında ciddi sorunlar olduğunu göstermesi açısından önemli bir sonuçtur. Vergi cezaları, vergi/ceza tahakkuk miktarlarını şişirmekten öteye geçememekte ve kesilen bu cezaların tahsili de etkin bir şekilde sağlanamamaktadır. Cezaların tahsilatının sağlanamaması da cezanın konuluş amacına hizmet edememesi, başka bir deyişle caydırıcılık gücünü yitirmesi anlamına gelmektedir. Sonuç olarak caydırıcılığını yitirmiş bir vergi ceza sisteminin vergilemede etkinliğin sağlanmasına olumlu yönde katkısı söz konusu olmamaktadır.

Vergi ceza sistemi, vergi kanunlarına uyulması, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmesi ve vergi suçlarının önlenmesi anlamında çok önemli bir işleve sahiptir. Vergi kanunlarına aykırı hareketlerin önlenmesi için, vergi cezalarının caydırıcı nitelikte olması, vergi ceza kanunlarının açık hükümler içermesi, istisnasız herkese uygulanması sağlanmalıdır. Ülkemizde vergi cezalarının vergilemede etkinliği sağlamaktan uzak olduğu söylenebilir. Bu nedenle ilk olarak genel anlamda vergilemede etkinliği azaltan ya da özel anlamda vergi ceza sistemini olumsuz yönde etkileyen faktörlerin tespiti yapılarak bunlara çözüm önerileri getirilmeye çalışılmalıdır. Bunun için, etkin işleyen vergi denetim mekanizması ve vergi idaresi ile uygulanabilir vergi ceza sisteminden oluşan üçlü yapının vergi ceza sistemi içinde birlikte yer alması gerekmektedir.

Vergi denetimi ve cezalarının dolaylı yoldan amaçları vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek olduğundan etkin bir vergi denetimi ve vergi ceza sisteminin vergilemede etkinliğe ulaşılmasında birincil koşul olduğu söylenebilir. Bu nedenle vergi kanunlarına aykırı fiillerin tespiti aşamasında çok önemli role sahip olan vergi denetim mekanizmasının etkinliği arttırılmalıdır. Bunun için de; vergi denetiminin kayıtlı alanlardan ziyade kayıtdışı alanlara yoğunlaşması ve risk analizine dayalı bir vergi denetim stratejisi ile riskli sektör ve mükellef gruplarının denetlenebilmesi sağlanmalıdır. Vergi denetiminin, mükellef haklarını gözeten ve vergiye gönüllü uyumu sağlamaya yönelik bir tavır ile tarafsız bir şekilde yapılması gerekmektedir. Vergi denetim elemanlarına diğer ülke denetim birimlerini ve bunların işleyişini tanıma fırsatı verecek yurtdışı eğitim imkanı tanınmalı ve bu konuda teşvik edici uygulamalar getirilmelidir. Yapılan vergi incelemelerinin, bir yandan vergi

mükelleflerini somut delillere dayanmayan raporlar sonucu düzenlenen tarhiyatlara diğer yandan vergi yargısını da bu tarhiyatlara karşı açılan vergi davaları ile gereksiz iş yüküne maruz bırakmaktan öteye geçmesi gerekmektedir. Vergiye gönüllü uyum kapsamında konuya çözüm amaçlı olarak getirilen izaha davet müessesinin önyargısız şekilde uygulanması sağlanmalıdır. Vergi incelemelerinin, vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uygun davranmaları konusunda, yardımcı ve yönlendirici olması gerekmekte olup ceza kesmek amacından ziyade ödenmesi gereken verginin doğruluğunun sağlamaya yönelmesi gerekmektedir.

Vergi cezalarının uygulayıcısı konumundaki vergi idaresinin ise öncelikle personel yapısı ve teknolojik altyapısı değiştirilmeli ve geliştirilmelidir. Personel yapısında gerçek anlamda uzmanlaşma politikası benimsenmeli ve uygulanmalıdır. Personelin yüksek düzeyde ve sıklıkla eğitime tabi tutulması gerekmekte olup bilgi donanımlarını artırıcı teşvikler getirilmelidir. Personelin, mükellef odaklı çalışma anlayışını benimsemesi ve uygulaması yönünde daha etkili çalışmalar yapılmalı ve bu konuda teşvik edici uygulamalar getirilmelidir. Vergi idaresinin teknolojik altyapısı geliştirilmeli ve günümüz koşullarına uygun olarak revize edilmelidir. Elektronik vergi uygulamaları yaygınlaştırılmalı ve geliştirilmelidir. Vergi cezaları yönünden önem arz eden belge düzenini sağlama, kayıt altına alma amaçlı e defter, e fatura, e arşiv uygulamaları ile cezaların tebliğini hızlandırma amaçlı e tebliğ uygulamaları tüm mükellefleri kapsar nitelikte düzenlenmeli ve yaygınlaştırılmalıdır. Vergi idaresinin uygulamaları ile bir yandan vergi mükelleflerine yol gösterici diğer yandan ise vergi kayıp ve kaçaklarına neden kişi ve uygulamalara karşı taviz vermeyen tutumu ile toplum içindeki saygınlığının arttırılması yönünde çalışmalar yapılmalıdır.

Vergi idaresinin, vergi ceza mevzuatında ve uygulanmasında yapılacak düzenlemeler yanında vergi cezalarını önleyici bir anlayışla vergi bilincini geliştirip yaygınlaştırıcı yönde çalışmaları arttırılmalıdır. Çünkü sistemsel ve yönetsel anlamda mükemmel olan bir vergi ceza sistemi dahi düşük vergi bilinci seviyesine sahip olan bir toplum yapısında işlevsiz kalacaktır. Vergi bilinci düzeyinin düşük olduğu toplumlarda vergi ahlakının oluşması beklenmez. Vergi ahlakının oluşması, mükelleflerin vergisel ödevlerini kendiliğinden yerine getirmesi sonucunda vergi cezasını gerektirecek vergi kanunlarına aykırı davranışları sergilememesi anlamına

gelmektedir. Ülkemizde, adaletsiz olduğu düşünülen vergileme algısı ve kamu harcama sistemine olan güvensizlik, vergi bilinci ve ahlakının oluşması ve yerleşmesinin önündeki en büyük engeldir. Toplanan vergilerin harcama yerlerini bilen ve uygulamada da bunu gören vatandaşlar için vergi bilincinin yerleşmesi daha kolay olacağından yapılacak bir kamu mali reformu ile daha şeffaf bir kamu yönetimi anlayışı benimsenmelidir. Raporlanabilir, denetlenebilir ve hesap verebilir bir kamu harcama sisteminin gerçek anlamda uygulanması ile devlete ve yapılan harcamalara olan güvenin tesisi sağlanarak vergi bilinci ve ahlakı seviyesini arttırılabilir. Bunun yanında adil bir vergi sisteminin oluşması yönünde gerekli düzenleme ve uygulamalara geçilmesi ile mükelleflerde var olan olumsuz algının değiştirilmesi sağlanabilir.

Vergi ceza mevzuatının sade ve toplumun her kesimi tarafından rahatlıkla anlaşılabilir bir yapıda olması önemlidir. Vergi kanunlarının dili ve yapısı değiştirilmelidir. Vergi suç ve cezaları ile ilgili yapılan düzenlemeler ülkenin sosyal ve ekonomik yapısına uygun ve uygulanabilir olmalıdır. Vergi suç ve cezalarına ilişkin kanuni düzenlemeler yapılırken toplumun her kesiminin katılımı sağlanmalıdır.

Vergi cezaları, vergi sisteminin bir parçası olduğundan vergi cezalarının vergilemede etkinlik değerlendirmesi yapılırken vergi sisteminin kendine özgü yapısal sorunlarına çözüm bulunması gerekmektedir. Vergi sistemi içinde yer alan vergi affı uygulaması, uzlaşma müessesesi, karmaşık mevzuat yapısı, etkin olmayan vergi denetimi ve vergi idaresi yapısı, caydırıcılığını yitirmiş vergi ceza uygulamaları, etkin olmayan kamu harcama sisteminin varlığı zaten düşük olan vergi bilinci ve ahlakı seviyesi ile birlikte düşünüldüğünde vergi cezalarının vergilemede etkinliği sağlaması pek mümkün görünmemektedir. Vergi cezalarının vergilemede etkinliği sağlayabilmesi için, mükellef haklarını gözeten, vergiye gönüllü uyum üzerine tesis edilmiş ve çözüm odaklı çalışma anlayışına sahip modern vergi idare ve personel yapısı, etkin işleyen vergi denetim mekanizması, uygulanabilir ve caydırıcı vergi ceza sistemi, adil vergi politikası uygulamaları, şeffaf, hesap verebilir etkin kamu harcama sistemi yapısı ve son olarak da vergi bilinci ve ahlakı düzeyinin yüksek olduğu toplum yapısı gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Acar, Fatih. **“Türkiye Ekonomisine Genel Bir Bakış”**, Çalışma Dünyası Dergisi, Cilt:1, Sayı:2, Ekim-Aralık 2013, http://www.app.csgeb.gov.tr/cdd/pdf/sayi_02/02.pdf. ,(01.04.2015).

Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitapevi, Kasım 2014.

Akdoğan, Abdurrahman **“Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi”** , Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:2, Sayı:1999, <http://www.iibfdergisi.gazi.edu.tr/index.php/iibfdergisi/article/download/345/335>., (VPGVP)(01.01.2015).

Aktan, C.Can. **“Gelir Dağılımında Adaletin Sağlanması ve Yoksulluk Sorununun Ortadan Kaldırılması İçin Vergi Sistemi Nasıl Dizayn Edilmeli”**, Yoksullukla Mücadele Stratejileri, Ankara Hak-İş Konfederasyonu Yayını, 2002, <http://www.canaktan.org/ekonomi/yoksulluk/dorduncu-bol/optimal-vergi.pdf>. ,(07.01.2015).

Al, Türkan. **“Araştırma Sonucu:“Türkiye’de Vergi Kaçırma Çok Kolay”**, Milliyet, 26.11.2007, [http:// www.milliyet.com.tr/2007/11/26/son/soneko09.asp](http://www.milliyet.com.tr/2007/11/26/son/soneko09.asp), (04.03.2015).

Alpaydın, Yusuf, Halil Tunalı(Ed.). **2000 Sonrası Türkiye İktisadının Değişimi**, İTO Yayınları, İstanbul, 2011, <http://www.ito.org.tr/itoyayin/0025460.pdf>, s.120, (01.03.2016).

Alptekin, Volkan. **Vergi Hukuku**, Gazi Kitapevi, Ankara, Ocak 2013.

Altundiş, Mehmet. **“Vergi Usul Kanununda Yer Alan Vergi Suç ve Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu’nun Bu Suçlara Etkisi”**, Ankara Barosu Dergisi, Yıl:65, Sayı: 1, 2007, [http:// www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2-007.../12.pdf](http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2-007.../12.pdf), (28.11.2014).

Arıkan, Zeynep. A. Burhan Bahçe. **“OECD ve AB üyesi Ülkelerde Vergi Sistemlerinin Stratejik Tasarımı :Karşılaştırmalı Ülke Analizi”**, <http://www.journalsistanbul.edu.tr/uifm/article/download/.../1023006828>. (17.02.2014).

Arıoğlu, Osman. **“Vergi ceza sisteminde değişiklik nasıl olmalı”**, 08.02.2016, https://www.itohaber.com/.../vergi_ceza_sisteminde_degisiklik_nasil_olmali.html, (17.01.2017).

Armağan, Ramazan. **“Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi Ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”**, Maliye Dergisi, S:153, Temmuz-Aralık 2007.

Arslan, Çetin. **“Vergi Mahremiyetinin İhlal Suçu(md 362)”**Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:3, Sayı:2, 2013,<http://www.hukukdergi.hacettepe.edu.tr/dergi/C3S2makale2.pdf>, (01.01.2015).

Arslan, Ahmet **“Devletin Vergi Dışında da Önemli Gelir Kaynakları Var.”**, Dünya, 19.11.2011, www.dunya.com/.../devletin-vergi-disinda-da-onemli-gelir-kaynaklari-var-haberi-159, (03.02.2017).

Aslan, Memduh. **“Vergi Tahsilatında Yeni Strateji: Vergi Psikolojisi”**, Dayanışma Dergisi, Sayı:116, Ekim 2012.

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

Aslanpınar, Y. Burak, Emre Burak Onat. **“Bazı OECD Ülkelerindeki Vergi Suç ve Kabahatleri İle Bunlar Hakkında Öngörülen Cezaların Karşılaştırmalı Analizi”**,01.06.2016,Yaklaşım Dergisi, S:282 ,<http://www.kizilot.com.tr/.../bazi-oecd-ulkelerindeki-vergi-suc-ve-kabahatleri-ile-bunlar-ha...>,(27.03.2017).

Aygün, Recep. **“Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkileri”**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:369, Yıl:31, Mayıs 2012.

Aykın, Hasan. **“Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezaları: Amerika Birleşik Devletleri Örneği”**, <https://vergidosyasi.com/.../vergi-kacakligi-sucu-ve-cezalari-amerika-birlesik-devletl>. (12.02.2017).

Başaran Yavaşlar, Funda. **“Vergi Ceza Hukuku’ndaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri”**, “Vergi Ceza Sistemi; Mevcut Durum, Sorunlar, Değişimin İpuçları” Başlıklı Panel, Gelirler Kontrolörlüğü Derneği ve İstanbul Ticaret Odası, İstanbul, 08.01.2008, <http://www.fundabasaran.net/tebligler/>, (17.02.2015).

Başaran Yavaşlar, Funda. **“İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:299, Temmuz 2006, <http://www.fundabasaran.net/makaleler/>, (08.02.2015).

Başaran Yavaşlar, Funda. **“Usulsüzlük Kabahatlerinin Vergisel Düzeni Sağlamaya Uygunluğu Sorunu”**, “Uluslararası Bakış Açısıyla Türk Vergi Ceza Hukuku Sistemi” Başlıklı Uluslararası Sempozyum, Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi, İstanbul, 22.03.2013, <http://fundabasaran.net/tebligler/>,(02.02.2015).

Batirel, Ömer Faruk. **“2005 Bütçe Performansı ve 2006 Beklentileri,”** Journal MUFAD, Nisan 2006, S:30, <http://journal.mufad.org.tr/index.php?...506%3A2005-butce-performansi-ve-2006-beklenti>, (01.03.2017).

Bıçer, Yalın. **Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomiye Önemeye Yönelik Vergi Politikaları ve Değerlendirilmesi**, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2006.

Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınevi, Ankara, Ekim 2014.

Bodur, Şehnaz. **Vergi Suçlarının Ortaya Çıkmasında Mali ve Sosyal Faktörler, Tokat Örneği**, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat 2012, <http://www.earsiv.gop.edu.tr/xmlui/handle/123456789//2187>, (17.12.2014).

Bulut, Mustafa, Mefkure Seda Çalışkan. **“Vergi Cezalarına Nöroekonomi Bilimi Açısından Bakış”**, Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs 2009, S:333.

Burgess, Robin. Nicholas Stern, **“Vergileme ve Kalkınma”**, çev. Mustafa Durmuş, Maliye Dergisi, Sayı:152, Ocak-Haziran 2007, http://www.dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/.../mustafa_durmus.pdf, (02.02.2015).

Candan, Turgut. **Vergi Suçları ve Cezaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Mayıs 2010.

Candan, Nesrin. **“Türkiye’de 90 Yılından Sonra Uygulanan Vergi Politikaları ve Kriz Etkisi”**, Tarım Ekonomisi Dergisi, Cilt:18, Sayı:2, 2012, http://www.journal.tareoder.org/archieve/2012/2012_02_04.pdf, (01.03.2015).

Cansız, Harun. **“Defterdarlık Çalışanlarının Vergileme İlkelerine Bakışı”**, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:XVI, Sayı:2, Aralık 2014, <http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/sonsayi.html>. (01.02.2015).

Çağan, Nami. **“Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”**, http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg1/namicagan.pdf, (02.02.2015).

Çağan, Nami. **“Türk Hukuku’nda Vergi Cezalarının Affı”**, <http://www.auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhf.../AUHF-1972-29-01-02-Cagan..pdf>, (17.12.2014).

Çelik, Mehmet. **Türkiye’de Vergi Etkinliği ve 1990 Yılı Sonrası Uygulaması**, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2002, <http://www.eprints.sdu.tr/64/>, (02.02.2015).

Çomaklı, Şafak. **“Mükellef Sosyo-Psikoloji Açısından Vergi Ödemeyi Etkileyen Genel Faktörler”**, Vergi Dünyası Dergisi, Haziran 2008, Sayı:322.

Demir, Filiz. **Kamu Harcamalarında Etkinlik ve Verimlilik: Karaman Belediye Hizmetleri Üzerine Bir Uygulama**, Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, <http://www.sbe.kmu.edu.tr/useriles/file/tezler/iktisat/filizdemir.pdf>, (17.01.2015), Karaman, 2011.

Demirel, Demokaan. **“Küresel Eksende Devletin Yeni Kimliği: Etkin Devlet”**, Sayıştay Dergisi, Sayı:60, Ocak-Mart 2006, <http://www.dergi.sayistay.gov.tr/Default.asp?sayfa=3&id=464>, (08.01.2015).

Doğrusöz, A. Bumin. **“Vergi Usul Kanunu’nun “Ceza Hükümleri” Başlıklı Dördüncü Bölümünün İdari Cezalar Açısından Değerlendirilmesi”**, 25.06.2007, http://www.vergikonseyi.org.tr/dosAkademik/akademik_calisma2.doc, (21.12.2014).

Egeli, Haluk. Ahmet Özen. **Teori ve Uygulamada Bütçe Politikası**, Altın Nokta Basım Yayın, İzmir, 2013.

Eker, Aytaç. **Kamu Maliyesi**, Birleşik Matbaa, İzmir, 2009.

Erdem, Tahir. **“Kabahatler Kanunu Vergi Ceza Sistemini Etkiler mi?”**, Dünya Gazetesi, 01.11.2007, https://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=1940, (19.12.2014) .

Ergen, Zuhale. Leman Kılınçkaya. **“Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi”**, Sosyo Ekonomi Dergisi, 2014-1, S:140114, <https://www.dergipark.ulakbim.gov.tr/sosyoekonomi/article/view/5000080689>, (07.03.2017).

Etkinlik nedir, Ekonomik Etkinlik(yeterlilik derecesi), http://www.ekodiyalog.com/Konular/etkinlik_nedir.html, (08.01.2015).

Hatipoğlu, Mehmet. **Türkiye’de Vergi Suç ve Cezalarının Algılanması Üzerine Ampirik Bir Çalışma(Uşak İli Uygulama Sonuçları)**, Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar, Temmuz 2007.

Işık, Abdulkadir. **“Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği”**, Ege Akademik Bakış, Cilt:9, Sayı:2, 2009, http://www.onlinedergi.com/Makale/Dosyalrı/51/PDF2009_2_23, (03.02.2015).

İpek, Selçuk. İlknur Kaynar. **“Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma”** Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt:16, Sayı:1., 2009, http://www.2.bayar.edu.tr/yonetimekonomi/dergi/pdf/.../173_190.pdf, (20.01.2015).

Gençyürek, Levent . **“Vergi Cezaları”**, Vergi Mevzuatı ve Uygulamaları, Tesmer İzmir Şubesi Yayınları:3, Mart 2004.

Gerçek, Adnan. Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır, Semih Asa. **“Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”**, Ankara Üniversitesi Hukuk

Fakültesi Dergisi, Cilt:63, Sayı:1, 2014, <http://dergiler.anakara.edu.tr/detail.php?id=38>, (02.01.2015).

Göker, Cenker. **Yönlendirici Vergilendirme**, Sempozyum, Yayınları, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt:17, Sayı:3-4, 2011, <http://www.hukuk.marmara.edu.tr/yayinlar/.../cilt-17-sayı-3-4-yil-2011-ozel-sayı/>, (02.03.2015).

Güçlü Çiçek, Hüseyin. Hatice Herek. **“Türkiye’de Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi:Antalya İli Örneği”** , Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:XXXII, Sayı:I, 2012, <http://www.dosya.marmara.edu.tr/ikf/iib-dergi/2012-1/16-cicek-herek.pdf>. (06.12.2014).

Gülseven, Mustafa. **“Vergi Suçunun Unsurları”** , Yeminli Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği Ankara Şube Bülteni, Mart/Nisan 2001 Sayısı, https://www.alomaliye.com/vergi_sucunun_unsurlari.htm.

Kaderli, Yusuf Hatice, Küçükkaya, **“2008 Dünya Finansal Krizi Sonrası Türkiye Ekonomisinde Yaşanan Gelişmelerin Bazı Ülkelerle Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi”** , Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:12, 2012,<http://www.pausbd.pau.edu.tr/jvi.asp?pdire=pausbed&plng=tur&un...>(03.03.2015).

Karaboyacı, Abdullah. **“Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri”**, <http://www.tbddergisi.barobirlik.org.tr/ViewPDF-vergi-denetimi-acisindan-beyan-edilen-gelirin-d.>,(04.01.2017).

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011.

Karakoç, Yusuf. **“Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”**, <http://www.webb.deu.edu.tr/hukuk/dergiler//dergimiz-12-özel/.../1.yusufkarakoc.pdf>.

Karaosmanoğlu, Hande. **Türkiye’de Vergi Aflarının Vergilemede Ekinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009.

Kargı, Veli. Cihan Yüksel. **“Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri”**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 54.seri, 2010, <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iummamk/article/viewFILE/..../1023017979>, (28.12.2014).

Kaya, Göze Dilek Ayşe Durgum. **“2008 Küresel Krizi Sonrasında Türkiye’de Uygulanan Maliye Politikalarına Genel Bir Bakış”** Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, C: 11, S: 26, 2015.

Kellecioğlu, M. Aykut. **“Vergide Adalet İlkesi: Bir Örnek Olay”**, Yaklaşım Dergisi, S:101, <http://www.makalecioğlu.com/sitebuilder/MAK/vi2.pdf>, (10.12.2014).

Kırbaş, Sadık. **“Çeşitli Yönleriyle Vergileme ve Türk Vergi Sistemi”** , Sayıştay Dergisi, Sayı:3, Ocak-Mart 1991, <http://www.dergi.sayistay.gov.tr/Default.aspx?sayfa=3&id=17>, (10.12.2014).

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, Siyasal Yayınevi, Ankara, 2012.

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

Kovancılar, Birol. Özer Demirdizen. **“Türk Vergi Suç ve Ceza Sistemine İlişkin Algılamalar(Manisa İli Örneği)”**, Vergi Dünyası Dergisi, Eylül 2010, Sayı:349, Yıl:30.

Köse, H. Ömer. **“Kamu Mali Yönetim Reformunun Etkileri ve 5018 Sayılı Kanunda Dış Denetimin Tasarımına İlişkin Sorunlar”**, Temmuz-Ağustos-Eylül 2010, http://www.academia.edu/.../Kamu_Mali_Yönetim_Reformunun_Etkileri_ve_5018_Sayılı_, (08.02.2017).

Mahmutoğlu, Fatih Selami. **“Suç-Kabahat Ayrımı-İdari Ceza Hukuku’nun Temelleri”**, <http://www.fsmahmutoğlu.av.tr/e347388642006e588cfc697...>, (17.01.2015).

Mercimek, Fulya, Adnan Gerçek. **“Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai sorumluluk”** Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl:4, Sayı:14 (Temmuz 2013), <http://www.taa.gov.tr/.../vergi-kacakcilik-sucuna-istirak-ve-cezai-sorumluluk-bWFrYWxlfG..> (12.01.2017).

Meriç, Metin. Duran Bülbül. **Mali Yapı**, Gazi Kitapevi, Ankara, Mart 2013.
Mutluer, M. Kamil. **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Turhan Kitapevi, Ankara, 2011.

Öncel, Mualla. Ahmet Kumrulu, Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, Turhan Kitapevi, Ankara, Temmuz 2012.

Öz, Ömer. **“Mali Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının İncelenmesi”**, 26.02.2014, <http://www.sahipkiran.org/2014/02/26/mali-nitelikli-vergi-suc-ve-cezalari/> (12.01.2017).

Özel, Salih. **“Türk Vergi Sisteminin Genel değerlendirilmesi ve Son Değişiklikler”**, <http://www.archive.ismmmoorg.tr/docs/.../06/%20-%2051%20SALİH%20ÖZEL.doc>, (18.01.2015).

Özen, Musatafa. **“5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu’nun İştirak Kurumuna Bakışı”**, TBB Dergisi, Sayı:70, 2007, <http://www.tbbsdergisi.barobirlik.org.tr/m2007-71-342>, (18.01.2015).

Özyalama, Gamze. Erdal Gümüş. **“Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler:Eskişehir’den Bulgular”** , Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt:9, Sayı:20, 2013, <http://www.dx.doi.org.10.11122/ijmeb.2013.9.20.433.>, (07.03.2015).

Pürsünlerli Elif, Çakar, Fatih Saraçoğlu. **“Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Yeni Bir Model: Vergi Polisi Müessesesi (Fransa Örneği)”**, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:5, S:2, 2014.

Pınarbaşı, Sami. **“Vergi Kaçırmanın Dayanılmaz Hafifliği”**,10.10.2011,<http://www.vmhk.org.tr> › Makaleler › LYY Mevzuat, (18.01.2017).

Rakıcı, Cemil. Cansu Aydoğdu. **“2000 Yılı Sonrası Türkiye’de Vergi performansının Değerlendirilmesi”**, Sosyoekonomi Dergisi, Temmuz 2017, Sayı:25(33), ss. 233-234.

Sağbaş, İsa. **“Türkiye’de Vergi Adaleti ve Etkinlik”**, 17/11/2014, <http://www.aljazeera.com.tr/gorus/turkiye’de-vergi-adaleti-ve-etkinlik>.

Sağlam, Metin. **“Vergi Algısı ve Bilinci Üzerine Bir Çalışma: İİBF Öğrencilerinde Vergi Algısı ve Bilinci”**, Sosyoekonomi Dergisi, Ocak-Haziran 2013-1,<http://www.dergipark.ulakbim.gov.tr>, (02.03.2015).

Sara, Zühal. **Gelir İdaresi Perspektifinden Türk Vergi Sisteminin Sorunları: Ampirik Bir Araştırma**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar, 2012.

Siverekli Demircan, Esra. **“Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”**, Erciyes Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:21, Temmuz-Aralık 2003, <http://www.iibferciyes.edu.tr./dergi/sayi21edemircan.pdf>. .

Somuncu, Ahmet. **“Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”**, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler

Fakültesi Dergisi, S:43, Ocak-Haziran 2014 .,http://www.iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi43/ERUJFEAS_Jan2014_133to173.pdf.

Sönmez, Zülal. **“5326 Sayılı Kabahatler Kanunu”**, Gümrük Dünyası Dergisi, Sayı:45, <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/45.3.html>, (17.01.2015).

Şahin, Muhammet. **“Türkiye’de Vergi Uygulamalarında Etkinlik Sorunu”**, Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi, 2016, C:1, S:3.

Şentürk, Akın Gencer. **“Vergi ve İlişkili Olarak Ceza Hukuku Yönünden Suç ve Cezalar ile Muhataplarına Yönelik Genel Bir Değerlendirme”**, Dayanışma Dergisi, Sayı:110, Aralık 2010.

Şenyüz Doğan, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek. **Vergi Hukuku(Genel Hükümler)**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2014.

Şenyüz, Doğan. **“Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı”**, <http://www.journal.edu.tr/iuamamk/article/view/1023014063> , (02.02.2015), ss. 207-216.

Şenyüz, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, Kasım 2013.

Şenyüz, Doğan. **“Susma Hakkı Karşısında VUK’daki Defter ve Belgeleri Gizleme(Kaçakçılık) Suçu”**, <http://www.webb.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/dergimiz--/doganseyuz.pdf> .

Şin, Sevil. Firm Hiperlink. **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, 1. Basım, İstanbul Ticaret Odası, 2005.

Taşdelen, Aziz. “**Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler**”, Ankara Üniversitesi Hukuk fakültesi Dergisi, Cilt:59, Sayı:4, 2010, <http://www.auhf.ankara.edu.tr/auhf/auhf-dergisi/yil-2010-cilt59-sayi-4> , (10.12.2014).

Taşkın, Yasemin. “**Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri**”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 54. Seri, 2010, <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iumamk/article/download/.../1023017981>, (10.12.2014).

Tekbaş, Abdullah. “**Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu İlkeler**”, <http://www.webb.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/dergimiz-12.../1..5adbullahtekbas.pdf>, (01.02.2015).

Tekin Fazıl, Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, 2.Baskı, Seçkin Kitapevi, Ankara, Mart 2007

Tezcan, Keramet. “**Vergi Suç ve Cezaların TCK Çerçevesinde Değerlendirilmesi**”, [http://www.muhasabenet.net/makale _ doc%20dr%20keramet%20tezcan_ver...](http://www.muhasabenet.net/makale_doc%20dr%20keramet%20tezcan_ver...), (22.12.2014).

Tosuner, Mehmet Zeynep Arıkan. **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı** ,Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, Şubat 2014.

Tosuner, Mehmet. Zeynep Arıkan. **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, Eylül 2012.

Tüğen, Kamil. “**Türkiye’de Ekonomik Kalkınma Süreci İçinde Uygulanan Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi**”, http://www.canaktan.org/ekonomi/kam-u_maliyesi/.../maliye_teorisi-turkce.htm, (22.12.2014) .

Uruş, Ali Fuat. “**Türkiye’deki Gelir Vergisinin Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi**” , <http://www.tayyarates.com.tr/mg.php?sn=1152>, (01.02.2015).

Üstün, Ümit Süleyman. **Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı**, Beta Basım, İstanbul, Ocak 2013.

Üyümez, M.Erkan. **Türkiye’de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemede Etkisi**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, Eylül, 2004, <http://tez.yok.gov.tr>., (03.01.2015).

Yılmaz, Elif. **Türk Vergi Hukukunda Defterler ve Belgelerle İlgili Hürriyeti Bağlayıcı Cezayı Gerektiren Vergi Suçlarının Analizi ve Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2008.

“Vergilemede Etkinlik ve Adalet İlişkisi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:339, Ekim 2009, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5497>, (22.12.2014).

Vergi uyuşmazlıklarının idare ile çözümünde uzlaşma, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf., (07.02.2015).

Yaşa, Atılğan Ayşe. **“Türkiye’de Bütçe Politikası Uygulamalarının Mali Alan Üzerine Etkileri”**, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, C:24, S:1,2017, dergipark.gov.tr/download/article-file/295694

Yıldırım, Salih. **Türkiye’de Kamu Gelirlerinin Gelişiminin Ekonomik Analizi**, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yüksek Lisans Tez Projesi)Kahramanmaraş, 2006.

Yılmaz, Erdem. **Türkiye’de Vergi Cezalarının Etkinlik Karşılaştırılmalı Analizi**, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.

Yurtsever, Hatice. **“Kritik Kontrol Noktası Analiziyle Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge Ayrımı”**, Maliye Dergisi, Sayı:156, Ocak-Haziran 2009, <http://www.dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye.../09.Hatice.YURTSEVER.pdf>.

Yükçü, Süleyman. Gülşah Atağan. “**Etkinlik, Etkililik ve Verimlilik Kavramlarının Yarattığı Karışıklık**” , Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:23, Sayı:4, 2009,<http://www.atauni.edu.tr/atauniiiibd/article/viewFile/.../1025002760>, (02.02.2015).

Zafer, Hamide. “**Savunma Hakkı ve Sınırları**”, <http://www.e-dergi.marmara.edu.tr/maruhad/issue/download/5000000622>. (02.02.2015).

Genel Bilgiler/Amerikan Vergisi, ...,<http://www.amerikanvergisi.com/genel-bilgiler/>(17.04.2017)

2000 ve 2001 yılı bütçe gelirleri performansı,

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2001/butce_gelirleri_performans.pdf, (03.02.2017).

2016’da Bütçe Açığı 29,3 milyar TL- Fortune Türkiye, 16/01/2017, <http://www.fortuneturkey.com/2016da-butce-aciği-293-milyar-tl-42203>, (20/02/2017).

Türkiye’de 1980 Sonrası Uygulanan Vergi Politikaları ve Gelir Dağılımına Etkisi” <http://www.vergi.tc/...VERGI...GELIR...I/90d5a558-d926-4720-a441-a3e9523b5f9e>.(07.02.2017).

2002 Yılı Vergi Gelirlerinin Seyri,

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2002/BUTCEGELPERF.doc>.,(01.02.2017).

Bütçe Gelirleri Performansı - Gelir İdaresi Başkanlığı,

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2003/ButceGelirleriPerformansi.doc>.,(10.02.2017).

Bölüm II Bütçe Performansı - Bumko,<https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/297,bolum2pdf.pdf?0>
(05.05.2017).

2000 ve 2001 yılı bütçe gelirleri performansı,
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2001/butce_gelirleri_performans.pdf,
(03.02.2017).

15. bütçe gelirleri performansı,
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/tanitim/FaaliyetRaporlari/.../butce_gelirleri.pdf,
(22.01.2017).

“ 2009 yılı bütçe açığı rakamları açıklandı”
<http://www.ekonomi.haber7.com/ekonomi/.../472362-2009-yili-butce-acigi-rakamlari-aciklandi>,
(03.03.2017).

“2011 Enflasyonu Belli Oldu”, Hürriyet, 03.01.2012, <http://www.hurriyet.com.tr./ekonomi/19591229.asp> ,
(03.03.2015).

“2011 Büyüme Rakamı Açıklandı”, Radikal, 02.04.2012, <http://www.radikal.com.tr./>Ekonomi/>> ,
(03.03.2015).

“Vergi gelirleri faize gitti”, 02. 09.2007,<http://www.yeniasya.com.tr/2007/09/02/ekonomi/h2.htm>,
(07.03.2016).

“Vergi gelirleri faize gitti”, <http://www.hurriyet.com.tr> > Hürriyet Arşiv,
(03.01.2017).

Kızılot, Şükrü. **“1/3, 1/4, 1/5, 1/10”,** Hürriyet, 30.01.2012, <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/19800025.asp>,
(22.02.2015).

Küçükkahya, Uğur. “2016 Yılı Vergi Gelirlerine İlişkin Bilgiler”,
<http://www.vergialgi.net/ekonomi-maliye/2016-yil-vergi-gelirlerine-iliskin-bilgiler>,(21.09.2017).

“Mükerrer Madde355 Bilgi Vermekten Çekinenler İle 256, 257...”,
<http://www.gib.gov.tr/node/84237/pdf>., (03.05.2017).

“Son Beş Yıla İlişkin Vergi İnceleme İstatistikleri Ne Söylüyor? Ne Söylemiyor?”,
<http://vergidosyasi.com/.../son-bes-yila-iliskin-vergi-inceleme-istatistikleri-ne-soyluyor>..., (17.05.2017).

2009 Yıllık Ekonomik Rapor,
<https://www.sgb.gov.tr/Raporlar%20Yeni/.../Yıllık%20Ekonomik%20Rapor%202009.pdf>.(03.01.2017).

2008 Yıllık Ekonomik Rapor,
<https://www.sgb.gov.tr/Raporlar%20Yeni/.../Yıllık%20Ekonomik%20Rapor%202008.pdf>., (10.01.2017).

2009 Ekonomik Rapor, TOBB, 65. Genel Kurul, Yayın No: 2010/110, Ankara,
<http://www.tobb.org.tr/IktisadiRaporlama/Sayfalar/YillikEkonomikRapor.html>, (02.05.2017).

Vergi İncelemelerinde Yeni Dönem,
<http://www.archive.ismmmo.org.tr/docs/SeminerNotları/01022017/burhanduz.pdf>., (08/07/2017).

Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğünün 2012-2016 yılları **Adli İstatistik Verileri.**

VDK Faaliyet Raporları (2012-2016)

GİB Faaliyet Raporları (2012-2016)

Mali İzleme Raporu, TEPAV, Eylül 2006 Bütçe Sonuçları,

http://www.tepav.org.tr/.../1271229321r8276.Mali_Izleme_Raporu_2006_Eylul_Butce_Sonu., (16.01.2017).

BÜMKO 2010 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri ve ... - Bumko

<https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/947,2010-beklentiler-raporupdf.pdf?0>, (01.05.2017).

2012 Bütçesi Vergi Gelirlerinin Dağılımı,

<http://www.bumko.gov.tr/TR,208/2012-butcesi-vergi-gelirlerinin-dagilimi.html>

15/08/2011 Tarih ve 49 No’lu VUK Sirküleri, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079uid=IrUCLusKxyGp6Xvf.>, (01.02.2015).

Türkiye Ekonomisi Bütçe Büyüklükleri ve Bütçe Performansı Raporu,

18.11.2013, [iftisat.istanbul.edu.tr/iftisam/wp-content/uploads/.../butce_performans_raporu.pdf](http://www.iftisat.istanbul.edu.tr/iftisam/wp-content/uploads/.../butce_performans_raporu.pdf). <http://www.iftisam.or>.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu

5326 Sayılı Kabahatler Kanunu

6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve KHK’larda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

3100 Sayılı KDV Mükelleflerinin ÖKC Kullanmaları Mecburiyeti Hakkındaki Kanun.

1905 Sayılı, Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Hakları ve Daimi Vergilerin Mektumatı Muhabirlerine Verilecek İkramiye Hakkında Kanun.

646 Sayılı Vergi Denetim Kurulu'nun Kurulması Amacı ile Bazı Kanun ve KHK'lerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

1982 Anayasası.

476 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği.

49 No'lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri.

18/06/2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2803-5819/27904 Sayılı İç Genelge.

Beyanname Düzenleme Kılavuzu.

Taxes Management Act 1970 - Legislation.gov.uk.

www.legislation.gov.uk/ukpga/1970/9/pdfs/ukpga_19700009_en.pdf,(03.02.2017).

The law relating Perjury | Legal Help Online UK.

<https://legalthelponlineuk.wordpress.com/.../the-law-relating->,(17.02.2017).

Federal Ministry of Finance - Fiscal Code (Abgabenordnung)

www.bundesfinanzministerium.de/.../2015-01-01-fiscal-cod...,(05.01.2017).

Code général des impôts, CGI. | Legifrance,

<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte...>,(22.01.2017).

Related Statutes and Penalties - General Fraud - IRS.gov.,
<https://www.irs.gov/.../related-statutes-and-penalties-genera>, (03.01.2017).

D.13.D., 8.5.1978 ,E:1977/3315, K:1978/1199.

Dan.7.D., 17.12.1991, E:1987/3146, K:1991/3101.

Dan.4.D., 13.10.1987,E:1987/1424,K:1987/2870.

Dan.3.D., 1.10.1992, E:1990/1828,K:1992/2876.

D.11.D. ,13.9.2000, E:1999/1394, K:2000/3226.

D. 4. D. 20.1.1992, E:1991/1687, K:1992/112.

Dan.7.D.,7.3.1988,E:1987/1686, K:1988.

YCDGK., 17.3.1986, E:1985/9-462, K:1986/125.