T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

DOKTORA TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE PROGRAMI

TÜRKİYE'DE VERGİ SUÇ VE KABAHATLERİNE UYGULANAN CEZAİ YAPTIRIMLARIN ETKİLERİ

Gökçe KAFKAS

Danışman
Prof. Dr. A. Kemal ÇELEBİ

MANİSA-2022

T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

DOKTORA TEZİ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE PROGRAMI

TÜRKİYE'DE VERGİ SUÇ VE KABAHATLERİNE UYGULANAN CEZAİ YAPTIRIMLARIN ETKİLERİ

Gökçe KAFKAS

Danışman

Prof. Dr. A. Kemal ÇELEBİ

MANİSA-2022

YEMİN METNİ

Doktora tezi olarak sunmuş olduğum "Türkiye'de Vergi Suç ve Kabahatlerine Uygulanan Cezai Yaptırımların Etkileri" isimli çalışmamın, tarafımdan bilimsel ahlâk ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmadan yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

06/07/2022

Gökçe KAFKAS

ÖZET

TÜRKİYE'DE VERGİ SUÇ VE KABAHATLERİNE UYGULANAN CEZAİ YAPTIRIMLARIN ETKİLERİ

Türkiye'de, dünyanın diğer gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerinde de görüldüğü üzere, vergi kanunlarını ihlal edilmesi suretiyle vergi kayıp ve kaçağına neden olan fiillerin ortaya çıkmasına engel olmak ve/veya söz konusu kayıp ve kaçakları en aza indirmek amacıyla vergi ceza sistemi kurulmuştur. Bu sistemin temel amacı, vergi kanunlarının eksiksiz ve doğru bir şekilde uygulanıp yürütülmesidir. Böylelikle; vergi kanunlarına aykırı nitelikte olan suç ve kabahat fiilleri önlenerek, vergi sisteminde mükellefler arasındaki adalet tahsis edilecektir. Bunun neticesinde mükelleflerin vergi sistemine olan güven duygusu da sağlanmış olacaktır. Ancak söz konusu sistemin etkin bir şekilde yürütülebilmesi, mükellefleri caydıracak nitelikte olmasına bağlıdır. Vergi ceza sisteminin caydırıcı nitelikte olabilmesi de; vergi denetimlerinin sık ve tabana yayılmış olmasına, vergi cezalarının yeterli ağırlık ve şiddette olmasına, ilgili cezaların kesin olarak uygulanır olmasına, aynı doğrultudaki suç ve kabahatlere eşit ölçüde cezai yaptırımların varlığına bağlıdır.

Bu çalışmanın temel amacı, ülkemizdeki vergi cezalarının vergi mükellefleri üzerindeki farklı türlerdeki etkilerini çeşitli yönleriyle ele alarak incelemektir. Bu bağlamda, vergi cezalarının mükellefleri psikolojik olarak etkileyip etkilemediği, mükelleflerin vergi cezalarını caydırıcı bulup bulmadığı, vergi ceza uygulamaları neticesinde vergi adaletine ve vergi sistemine güven algılarının ne yönde değişiklik gösterdiği; psikolojik etki, caydırıcılık etkisi, vergi adaletine güven etkisi ve vergi sistemine güven etkisi olmak üzere dört boyut altında incelenip, bulgu sonuçları analiz edilmiştir.

Bu doğrultuda çalışmadaki araştırma yöntemi nicel bir araştırma yöntemi olup, veri toplamaya yönelik anket tekniği ve veri toplama aracı olarak da tarafımızdan ölçek geliştirme süreci ile hazırlanan anket formu kullanılmıştır. Araştırma evrenini Türkiye'nin yedi coğrafi bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükellefleri oluşturmaktadır. Anketlerimiz, öncelikle güvenilirliği ve geçerliliğini test edebilmek için 241 mükelleften oluşan pilot bir gruba uygulanmıştır. Söz

konusu pilot uygulamadan elde edilen sonuçlar, istatistiki veri analizi programları olan SPSS ve AMOS ile istatistiksel olarak değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Elde ettiğimiz bulgulara uygun bir şekilde anketteki sorular yeniden gözden geçirilerek, asıl uygulamaya geçilmiştir. Asıl uygulamamızın analiz sonuçları, eksik ve yanlış doldurulan anketlerin çıkarılmasıyla kalan 502 mükelleften elde edilen cevaplar doğrultusunda oluşturulmuştur.

Bu çalışmayla; vergi cezalarının mükellefler üzerinde psikolojik olarak etkili olduğu, caydırıcılık noktasında karasızlık yaşadıkları, vergi cezalarına ilişkin çeşitli uygulamalar nedeniyle vergi adaletinin bozuluyor olduğu bilincinin oluştuğu ve yine vergi cezalarına ilişkin olarak vergi sistemine güveni zedeleyen bir görüşün ortaya çıktığı sonucuna ulaşılmıştır.

ABSTRACT

EFFECTS OF PENAL SANCTIONS IMPOSED ON TAX OFFENCES AND MISDEMEANORS IN TURKEY

As seen in other developed and developing countries of the world, a tax penalty system has been established in Turkey in order to prevent the occurrence of acts that cause tax losses and evasion by violating tax laws and/or to minimize such losses and evasions. The main purpose of this system is the complete and correct implementation and execution of tax laws. Thus; criminal and misdemeanor acts that are contrary to tax laws will be prevented and justice among taxpayers will be allocated in the tax system. As a result, taxpayers' sense of confidence in the tax system will be ensured. However, the effective execution of this system depends on its ability to deter taxpayers. The fact that the tax penalty system can be a deterrent is also possible; It depends on the fact that the tax audits are frequent and spread on the base, that the tax penalties are of sufficient weight and severity, that the relevant penalties are strictly applied, and that there are criminal sanctions of equal measure for crimes and misdemeanors in the same direction.

The main purpose of this study is to examine the effects of tax penalties on taxpayers in our country by considering various aspects of different types of taxpayers. In this context, whether tax penalties affect taxpayers psychologically, whether taxpayers find tax penalties a deterrent, and in what direction their perceptions of trust in tax justice and the tax system have changed as a result of tax penalty applications; psychological effect, deterrence effect, trust effect in tax justice and trust effect in the tax system were examined under four dimensions and the findings results were analyzed.

In this respect, the research method in the study is a quantitative research method, and the questionnaire form prepared by us with the scale development process was used as a survey technique for data collection and as a data collection tool. The research universe consists of taxpayers operating in seven geographical regions of Turkey. Our surveys were administered to a pilot group of 241 taxpayers primarily to test their reliability and validity. The results obtained from the pilot application were subjected to statistical evaluation with SPSS and AMOS, which are

statistical data analysis programs. In accordance with our findings, the questions in the survey were reviewed and the main application was started. The results of the analysis of our main application were formed in line with the answers obtained from the remaining 502 taxpayers by removing the incomplete and incorrectly filled questionnaires.

With this study; It was concluded that tax penalties were psychologically effective on taxpayers, that they experienced indecision at the point of deterrence, that there was awareness that tax justice was deteriorating due to various practices related to tax penalties, and that a view that damaged the trust in the tax system regarding tax penalties emerged.

TEŞEKKÜR

Doktora eğitimim sürecinde bilgi, tecrübe ve anlayışını benden esirgemeyen, deneyimleriyle bana örnek olan değerli danışman hocam Prof. Dr. A. Kemal ÇELEBİ ile tezimin başlangıcından sonuna kadar fikirlerinden ve bilgilerinden faydalandığım, tavsiyeleri ve destekleri ile tezime katkı sağlayarak bana moral kazandıran kıymetli hocam Prof. Dr. Zeynep ARIKAN'a sonsuz teşekkürlerimi sunmayı borç bilirim. Ayrıca tez izleme komisyonumda yer alan değerli hocam Prof. Dr. Ramazan GÖKBUNAR'a katkılarından dolayı teşekkürlerimi sunarım.

Uygulama kısmının oluşumunda bana her türlü desteği veren ve benimle görüşlerini paylaşan çok kıymetli dostlarım SMMM Hatice ÖZTEKİN ve Hakiyan ÖZTEKİN'e en içten teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca ankete katılımlarını sağlayan tüm katılımcılarımıza şükranlarımı sunarım.

Son olarak, doktora çalışmam esnasında tüm fedakarlıklarıyla çalışmamın her anını benimle yaşamış olan, azim ve moral kaynağım, manen en büyük destekçim canım oğlum Aras Demir'e ondan çaldığım tüm zamanlar için özürlerimle birlikte, sonsuz teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ iii
ÖZET iv
ABSTRACT vi
TEŞEKKÜR viii
İÇİNDEKİLER ix
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ xviii
TABLOLAR LİSTESİ xix
ŞEKİLLER LİSTESİ xxv
HARİTALAR LİSTESİ xxvi
EKLER LİSTESİ xxvii
GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM
SUÇ, KABAHAT VE CEZA KAVRAMLARINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

1.1.SUÇ KAVRAMINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER 3
1.1.1.Suçun Tanımı 3
1.1.2.Suçun Unsurları 4
1.1.2.1.Kanuni Unsur 4
1.1.2.2.Maddi Unsur 6
1.1.2.3.Manevi Unsur 11
1.1.2.4.Hukuka Aykırılık Unsuru 14
1.2.KABAHAT KAVRAMINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER 15
1.2.1.Kabahatin Tanımı 15
1.2.2.Kabahatin Suçun Unsurları Açısından Değerlendirilmesi 16
1.2.2.1.Kanuni Unsur 17
1.2.2.2.Maddi Unsur 18
1.2.2.3.Manevi Unsur 21
1.2.2.4.Hukuka Aykırılık Unsuru 22
1.3.KABAHATLERİ SUÇ OLMAKTAN ÇIKARMA DÜŞÜNCESİ VE KABAHAT-SUÇ AYRIMI 23

1.3.1.Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Düşüncesine Tarihsel Bakış 24
1.3.2.Suç-Kabahat Ayrımı ve Suçlar ile Kabahatler Arasındaki Farklar 29
1.3.2.1.Amaçlar Açısından 30
1.3.2.2.Yaptırımlar Açısından 30
1.3.2.3.Usul Açısından..... 33
1.3.2.4.Kastın Varlığı Açısından 33
1.3.2.5.Yaptırıma Karşı Gidilebilecek Yollar Açısından 34
1.3.2.6.Kişisellik Açısından..... 34
1.4.CEZA VE VERGİ CEZASI KAVRAMLARINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER 35
1.4.1.Cezanın Tanımı 36
1.4.2.Cezalarda Bulunması Gereken Özellikler 38
1.4.3.Cezaların Çeşitleri ve Sınıflandırılması 41
1.4.4.Cezaların Amacını Açıklayan Yaklaşımlar..... 43
1.4.4.1.Mutlak Teoriler..... 43
1.4.4.1.1.Kefaret Teorisi 44
1.4.4.1.2.Adalet Teorisi..... 44
1.4.4.1.3.Mutlak Teorilerin Eleştirisi..... 45
1.4.4.2.Nispi Teoriler..... 45
1.4.4.2.1.Özel Önleme Teorisi 46
1.4.4.2.2.Genel Önleme Teorisi 46
1.4.4.2.3.Nispi Teorilerin Eleştirisi..... 47
1.4.4.3.Karma (Uzlaştırıcı) Teori 48
1.4.5.Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği 49
1.4.5.1.Vergi Zammı Görüşü..... 50
1.4.5.2.Tazminat Görüşü 50
1.4.5.3.Ceza Hukuku Anlamında Para Cezası Olduğu Görüşü 51
1.4.5.4.İdari Ceza (Yaptırım) Görüşü..... 51
1.4.6.Vergi Cezaları Hakkında Genel İlkeler..... 52
1.4.6.1.Kanunilik İlkesi 52
1.4.6.2.Kanunların Geçmişe Yürümezliği 54
1.4.6.3.Lehte Olan Kanunun Uygulanması İlkesi..... 55
1.4.6.4.Cezaların Şahsiliği İlkesi 55

1.4.6.5.Kıyas Yasağı İlkesi 56

İKİNCİ BÖLÜM
TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ KABAHATLERİ İLE VERGİ SUÇLARI VE BUNLARA UYGULANAN CEZAİ YAPTIRIMLAR

2.1.VERGİ KABAHATLERİNİN GENEL NİTELİKLERİ 58
2.2.VERGİ KABAHATLERİNİN ORTAYA ÇIKARILMASI VE CEZA KESMENİN SONUÇLARI 60
2.3.VERGİ KABAHATLERİNDE CEZA EHLİYETİ 69
2.4.TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ KABAHATLERİ VE CEZALARI 71
2.4.1.Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Kabahatleri ve Cezaları 71
2.4.1.1.Vergi Ziyaı Kabahati 72
2.4.1.1.1.Vergi Ziyaı Kabahatinin Fiilleri 73
2.4.1.1.1.1.Vergi Ziyaı Kabahatinin Hafif Nitelikli Fiilleri 73
2.4.1.1.1.2.Vergi Ziyaı Kabahatinin Ağır Nitelikli Fiilleri 74
2.4.1.1.1.3.Vergi Ziyaı Kabahatinin Orta Nitelikli Fiilleri 74
2.4.1.1.2.Vergi Ziyaı Kabahatinin Unsurları 75
2.4.1.1.2.1.Vergi Ziyaı Kabahatinin Kanuni Unsuru 75
2.4.1.1.2.2.Vergi Ziyaı Kabahatinin Maddi Unsuru 76
2.4.1.1.2.3.Vergi Ziyaı Kabahatinin Manevi Unsuru 78
2.4.1.1.2.4.Vergi Ziyaı Kabahatinin Hukuka Aykırılık Unsuru 79
2.4.1.1.3.Vergi Ziyaı Kabahatinin Cezası 79
2.4.1.2.Usulsüzlük Kabahatleri 83
2.4.1.2.1.Usulsüzlük Kabahatlerinin Fiilleri 84
2.4.1.2.1.1.Genel Usulsüzlük Kabahatleri 84
2.4.1.2.1.2.Özel Usulsüzlük Kabahatleri 86
2.4.1.2.2.Usulsüzlük Kabahatlerinin Unsurları 88
2.4.1.2.2.1.Usulsüzlük Kabahatlerinin Kanuni Unsuru 88
2.4.1.2.2.2.Usulsüzlük Kabahatlerinin Maddi Unsuru 89
2.4.1.2.2.3.Usulsüzlük Kabahatlerinin Manevi Unsuru 89
2.4.1.2.2.4.Usulsüzlük Kabahatlerinin Hukuk Aykırılık Unsuru 90
2.4.1.2.3.Usulsüzlük Kabahatlerinin Cezası 90

2.4.2.Vergi Usul Kanunu Dışında Kendi Kanunlarında Düzenlenen Vergi Kabahatleri 95
2.4.2.1.Katma Değer Vergisi 95
2.4.2.2.Özel Tüketim Vergisi 96
2.4.2.3.Motorlu Taşıtlar Vergisi 96
2.4.2.4.Veraset ve İntikal Vergisi 97
2.4.2.5.Gümrük Vergisi 97
2.4.2.6.Harçlar 98
2.4.2.7.Geçici Vergi 98
2.5.VERGİ KABAHATLERİ VE CEZALARINA İLİŞKİN ÖZELLİKLİ DURUMLAR 99
2.5.1.Birleşme 99
2.5.2.Tekerrür 103
2.5.3. İştirak 108
2.5.4.Teşebbüs 110
2.6.VERGİ KABAHATLERİ BAKIMINDAN KUSURLULUĞU ORTADAN KALDIRAN, CEZALARI KISMEN VEYA TAMAMEN SONA ERDİREN DURUMLAR 110
2.6.1.Kusurluluğu Ortadan Kaldıran Durumlar 110
2.6.1.1.Mücbir Sebep 110
2.6.1.2.Yanılma 111
2.6.2.Vergi Kabahatlerine İlişkin Cezaları Sona Erdiren Durumlar 112
2.6.2.1.Vergi Kabahatlerine İlişkin Cezaları Tamamen Sona Erdiren Durumlar 112
2.6.2.1.1.Ödeme 112
2.6.2.1.2.Ölüm 113
2.6.2.2.Vergi Kabahatlerine İlişkin Cezaları Kısmen Sona Erdiren Durum: Cezalarda İndirim 113
2.6.2.3.Vergi Kabahatlerine İlişkin Cezaları Kısmen veya Tamamen Sona Erdiren Durumlar 114
2.6.2.3.1.Hata Düzeltme 114
2.6.2.3.2.Uzlaşma 116
2.6.2.3.3.Doğal Afetler Nedeniyle Terkin 117

2.6.2.3.4.Af 118
2.6.2.3.5.Dava Açma 120
2.6.3.Vergi Kabahati Cezasının Kesilmesine Engel Olan Durumlar 120
2.6.3.1.Pişmanlık ve Islah 120
2.6.3.2.Zamanaşımı 122
2.6.3.3.Cezadan Vazgeçme 124
2.7. VERGİ SUÇLARININ GENEL NİTELİKLERİ 125
2.8.VERGİ SUÇLARINI CEZALANDIRMA USULLERİ 127
2.8.1.Uygulanacak Usul Hükümleri 127
2.8.2.Cezalandırma Yetkisi 128
2.8.3.Cezalandırma Süreci 129
2.8.4.Suç Fiillerinin Öğrenilmesi 131
2.9.FAİL KAVRAMI, İSNAD YETENEĞİ VE KUSURLULUĞU KALDIRAN HALLER 132
2.9.1.Fail Kavramı ve Ceza Sorumluluğu 132
2.9.2.Ceza Ehliyetini Sınırlandıran Haller 135
2.9.3.Kusurluluğu Ortadan Kaldıran Haller 137
2.9.3.1.Kaza ve Tesadüf 137
2.9.3.2.Cebir, Tehdit ve Korkutma 138
2.9.3.3.Hata 138
2.9.3.4.Mücbir Sebep 139
2.9.4.Cezaların Belirlenmesi ve Cezayı Etkileyen Haller 139
2.10.TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ SUÇLARI VE CEZALARI 141
2.10.1.Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Cezaları 141
2.10.1.1.Vergi Kaçakçılığı Suçu 142
2.10.1.1.1.Vergi Kaçakçılığı Suçunun Faili 142
2.10.1.1.2.Vergi Kaçakçılığı Suçunu Oluşturan Fiiller 143
2.10.1.1.2.1.Birinci Grup Suç Fiilleri 143
2.10.1.1.2.2.İkinci Grup Suç Fiilleri 144
2.10.1.1.2.3.Üçüncü Grup Suç Fiilleri 144
2.10.1.1.3.Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kusurluluk 145
2.10.1.1.4.Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsurları 145
2.10.1.1.4.1.Vergi Kaçakçılığı Suçunun Kanuni Unsuru 145

2.10.1.1.4.2.Vergi Kaçakçılığı Suçunun Maddi Unsuru.....146
2.10.1.1.4.2.1.VUK m.359'un a) Bendinde Yer Alan Hareketler.....146
2.10.1.1.4.2.2.VUK m.359'un b) Bendinde Yer Alan Hareketler.....154
2.10.1.1.4.2.3.VUK m.359'un c) Bendinde Yer Alan Hareketler.....158
2.10.1.1.4.3.Vergi Kaçakçılığı Suçunun Manevi Unsuru.....159
2.10.1.1.4.4.Vergi Kaçakçılığı Suçunun Hukuka Aykırılık Unsuru.....160
2.10.1.1.5.Vergi Kaçakçılığı Suçunun Cezası..... 161
2.10.1.2.Vergi Mahremiyetine Uymama Suçu 165
2.10.1.2.1.Vergi Mahremiyetine Uymama Suçunun Faili 167
2.10.1.2.1.1.Vergi İşlemlerinde ve Vergi İncelemelerinde Görevli Kişiler.....167
2.10.1.2.1.2.Vergi Yargı Mercilerinde Görevli Kişiler.....168
2.10.1.2.1.3.Vergi Kanunlarına Göre Kurulan Komisyonlarda Görev Alanlar.....168
2.10.1.2.1.4.Vergi İşlerinde Kullanılan Bilirkişiler.....169
2.10.1.2.1.5.Adli ve İdari Soruşturmalarla İlgili Olarak Bilgi ve Belge Talep Eden Kamu Görevlileri.....169
2.10.1.2.1.6.Kendilerine Bilgi Verilenler.....169
2.10.1.2.2.Vergi Mahremiyetine Uymama Suçunun Unsurları 170
2.10.1.2.2.1.Vergi Mahremiyetine Uymama Suçunun Kanuni Unsuru....170
2.10.1.2.2.2.Vergi Mahremiyetine Uymama Suçunun Maddi Unsuru.....170
2.10.1.2.2.3.Vergi Mahremiyetine Uymama Suçunun Manevi Unsuru....171
2.10.1.2.2.4.Vergi Mahremiyetine Uymama Suçunun Hukuka Aykırılık Unsuru.....171
2.10.1.2.3.Vergi Mahremiyetine Uymama Fiilleri..... 174
2.10.1.2.4.Vergi Mahremiyetine Uymama Suçunun Cezası..... 175
2.10.1.3.Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçu 176
2.10.1.3.1.Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Faili..... 177
2.10.1.3.2.Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Unsurları..... 177
2.10.1.3.2.1.Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Kanuni Unsuru.....178
2.10.1.3.2.1.2.Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Maddi Unsuru.....178

2.10.1.3.2.1.3.Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Manevi Unsuru....178
2.10.1.3.2.1.4.Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Hukuka Aykırılık Unsuru....179
2.10.1.3.3.Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Fiilleri....179
2.10.1.3.3.1.Vergi İşlemlerinde Görevli Olan Kişilerin Vergi Yükümlülerinin Hesap ve Yazı İşlerini Yapması....179
2.10.1.3.3.2.Vergi İncelemesi Elemanlarının Yükümlünün Özel İşlerini Yapması....180
2.10.1.3.3.3.Vergi Yargı Mercilerinde Görev Alan Kişilerin Yükümlünün Özel İşlerini Yapması....180
2.10.1.3.4.Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Cezası....180
2.10.1.4.Haysiyet ve Şerefe Hakaret Suçu ve Cezası....182
2.10.1.5.Ekim Sayım Beyanlarının Denetlenmemesi Suçu ve Cezası....183
2.10.2.Vergi Usul Kanunu Dışında Düzenlenen Vergi Suçları ve Cezaları....183
2.10.2.1.4358 sayılı Vergi Kimlik Numarası Kanunu....184
2.10.2.2.4358 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun....184
2.11.VERGİ SUÇLARININ ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ....185
2.11.1.Vergi Suçlarında Teşebbüs....185
2.11.2.Vergi Suçlarında Gönüllü Vazgeçme....186
2.11.3.Vergi Suçlarında İçtima (Birleşme)....187
2.11.4.Vergi Suçlarında İştirak (Katılma)....188
2.11.5.Vergi Suçlarında Tekerrür (Tekrarlama)....189
2.12.VERGİ SUÇLARI BAKIMINDAN KUSURLULUĞU ORTADAN KALDIRAN, CEZALARI KISMEN VEYA TAMAMEN SONA ERDİREN HALLER....189
2.12.1.Kusurluluğu Ortadan Kaldıran Haller....189
2.12.1.1.Yanılma....190
2.12.1.2.Mücbir Sebep....190
2.12.2.Cezaları Sona Erdiren Haller....190
2.12.2.1.Ölüm....191
2.12.2.2.İnfaz....191
2.12.2.3.Af....191

2.12.3.Yargılama Yapılmasına ve/ya da Cezaya Hükmolunmasına Engel Olan Haller 192
2.12.3.1.Pişmanlık ve Islah 192
2.12.3.2.Dava (Açma) Zamanaşımı 193
2.12.4.Hükmedilen Cezanın İnfazını Geciktiren ya da Sona Erdiren Haller 193
2.12.4.1.Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması 194
2.12.4.2.Ceza (İnfaz) Zamanaşımı 195

3. BÖLÜM
VERGİ CEZALARININ ETKİLERİNİNİN ANALİZİ: TÜRKİYE'DE VERGİ MÜKELLEFLERİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

3.1.VERGİ CEZALARININ ETKİLERİNİ BELİRLEYEN FAKTÖRLER 196
3.1.1.Toplumsal Yaptırımların Varlığı 196
3.1.2.Mevzuatın Yapısı 197
3.1.3.Vergi Afları/Yapılandırmalar 201
3.1.4.Vergi Denetimleri 205
3.1.5.Vergi Bilinci-Vergi Ahlakı 214
3.1.6. Uzlaşma Müessesesi 217
3.1.7.Cezalarda İndirim Müessesesi 225
3.1.8.Vergi Ceza Davaları 228
3.1.9. Devlete/İdareye Olan Güven 241
3.2. LİTERATÜR TARAMASI 245
3.2.1. Yurtiçi Literatür Taraması 245
3.2.2. Yurtdışı Literatür Taraması 247
3.3.ARAŞTIRMANIN AMACI 249
3.4.ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ 250
3.5.ARAŞTIRMANIN KAPSAMI 251
3.6.ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ 252
3.7.ARAŞTIRMANIN VARSAYIMLARI 261
3.8.ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI 261
3.9. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ 262
3.9.1.Araştırmanın Evreni ve Örneklem Seçimi 262
3.9.2. Verilere Ulaşılması 265

3.9.3. Verilerin Analizi 266
3.9.4.Araştırmanın Veri Toplama Aracı Olan Ölçek Formunun Hazırlanması 267
3.9.4.1.Vergi Cezalarının Etkileri Ölçeği İçin Faydalanılan Kaynaklar 268
3.9.4.2. Demografik Özelliklere İlişkin Bilgi Formu 271
3.10. ÖLÇEĞİN GEÇERLİLİK VE GÜVENİLİRLİK ANALİZLERİ 271
3.10.1. Açıklayıcı Faktör Analizi ve Güvenilirlik Analizleri 271
3.10.2. Doğrulayıcı Faktör Analizi 283
3.11.ARAŞTIRMANIN ANALİZLERİ VE BULGULAR 289
3.11.1. Tanımlayıcı İstatistiklere İlişkin Bulgular 289
3.11.1.1. Demografik Değişkenlere İlişkin Bulgular 289
3.11.1.2. Vergi Cezalarının Etkileri Ölçeğine İlişkin Bulgular 293
3.10.2. Hipotez Testlerine İlişkin Bulgular 302
3.10.2.1. Vergi Cezalarının Vergi Mükelleflerinin Psikolojisi Üzerine Etkisi ile İlgili Hipotezlerin Test Edilmesi 307
3.10.2.2.Vergi Cezalarının Caydırıcılık Etkisi ile İlgili Hipotezlerin Test Edilmesi 326
3.10.2.3.Vergi Cezalarının Vergi Adaletine Etkisi ile İlgili Hipotezlerin Test Edilmesi 339
3.10.2.4.Vergi Cezalarının Vergi Sistemine Güven Üzerine Etkisi ile İlgili Hipotezlerin Test Edilmesi 354
SONUÇ VE ÖNERİLER 369
KAYNAKÇA 382
EKLER 421

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AFA	Açımlayıcı Faktör Analizi
AMOS	Analysis of Moment Structures
ao	And other
AYM	Anayasa Mahkemesi
CMK	Ceza Muhakemesi Kanunu
DFA	Doğrulayıcı Faktör Analizi
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KK	Kabahatler Kanunu
m	Madde
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
mük	Mükerrer
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	Özel Tüketim Vergisi Kanunu
para	Paragraf
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	Türk Ceza Kanunu
TDK	Türk Dil Kurumu
TÖU	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma
TSO	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma
VİV	Veraset ve İntikal Vergisi
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: Suç ve Kabahatler Arasındaki Farklar……...30
Tablo 2: Genel Olarak Cezaların Sınıflandırılması…….42
Tablo 3: Türk Ceza Kanunu Açısından Cezaların Sınıflandırılması……42
Tablo 4: Olağan Kanun Yollarına Başvurmanın Parasal Sınırları……...65
Tablo 5: Vergi Yargısının Durumu……..66
Tablo 6: Vergi Yargısının İşleyişi-1……66
Tablo 7: Vergi Yargısının İşleyişi-2……67
Tablo 8: Kanun Yolundan Vazgeçme……..68
Tablo 9: Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu……...71
Tablo 10: Genel Usulsüzlük Kabahatinin Fiilleri……85
Tablo 11: Özel Usulsüzlük Kabahatinin Fiilleri……...…87
Tablo 12: Genel Usulsüzlük Kabahatlerinin Cezaları (2022)……..91
Tablo 13: Özel Usulsüzlük Kabahatlerinin Cezaları (2022)……92
Tablo 14: Vergi Kabahatlerinde Birleşme…….101
Tablo 15: Vergi Ziyaı Cezasında Tekerrür Sebebiyle Uygulanacak Artırımlar…….107
Tablo 16: Ceza Ehliyetini Sınırlandıran Haller……..136
Tablo 17: Vergi Kaçakçılığı Suçunun Birinci Grup Fiilleri……..144
Tablo 18: Vergi Kaçakçılığı Suçunun İkinci Grup Fiilleri…….144
Tablo 19: Vergi Kaçakçılığı Suçunun Cezaları…….162
Tablo 20: Türkiye'de Cumhuriyet Tarihinden Günümüze Kadar Çıkarılan Vergi Afları…….....202
Tablo 21: Türkiye'de İnceleme Sayıları ve Mükelleflerin İncelenme Oranları (2014-2021)……..…….....206
Tablo 22: Türkiye'de Vergi Denetimine İlişkin Rapor Sayıları (2014-2021)……206
Tablo 23: İncelenen Mükellef Sayıları ile Tarhı İstenilen Vergi, Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarı (2014-2021)…….....209
Tablo 24: Türkiye'de Yaygın ve Yoğun Denetim Sonuçları (2014-2021)…….212
Tablo 25: Türkiye Geneli Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2014-2021)…….219
Tablo 26: Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (2016-2021)…….222
Tablo 27: Vergi Mahkemelerinde Vergi Kabahatlerine İlişkin Cezaların Dava Karar Sayıları (2016-2020)…….....229

Tablo 28: Vergi Mahkemelerinde Vergi Kabahatlerine İlişkin Cezaların Dava Karar Dağılımları (2016-2020)…….....231
Tablo 29: Bölge İdare Mahkemelerinde Vergi Mahkemelerinden Gelen İstinaf Dosyalarında Verilen Kararlar (2019-2020)…….....233
Tablo 30: Danıştay 3, 4, 7 ve 9. Dava Dairelerinde Temyizen Verilen Kararlar (2016-2020)……...235
Tablo 31: Yıllara Göre Vergi Suçu Şüphelileri Hakkında Verilen Kararlar ve Oranları (2016-2020)…….....237
Tablo 32: Ceza Mahkemelerinde Vergi Suçu ve Cezalarından Açılan Davalarda Verilen Karar Dağılımları (2016-2020)…….....237
Tablo 33: Vergi Suçları ile İlgili Temyiz Dosyalarına Bakmakla Görevlendirilen Yargıtay 7 ve 11. Ceza Daireleri Karar Dağılımları (2016-2020)….....239
Tablo 34: Haklarında Verilen Kararlara Göre Genel Şüpheli Sayıları ile Vergi Suçu Şüphelisi Sayıları…….....241
Tablo 35: Uygulanan Vergi Cezalarının Mükellefler Üzerindeki Etkilerine İlişkin Yapılan Türkçe Çalışmalar.....245
Tablo 36: Uygulanan Vergi Cezalarının Mükellefler Üzerindeki Etkilerine İlişkin Yapılan Yabancı Dildeki Çalışmalar.....247
Tablo 37: Evren Büyüklükleri Bazında Örneklem Sayıları.....263
Tablo 38: Türkiye'de Faal Vergi Mükelleflerinin Bölgesel Dağılımı ve Örneklem Sayıları.....264
Tablo 39: Vergi Cezalarının Etkileri Ölçeğine İlişkin Maddeler İçin Faydalanılan Kaynaklar.....268
Tablo 40: Cronbach's Alpha Katsayısı Yorumlaması.....272
Tablo 41: Ölçeğin Güvenirlik Katsayısının Yorumlanması.....272
Tablo 42: Ölçeğin Güvenirlik Katsayısının Yorumlanması.....273
Tablo 43: Vergi Cezalarının Etkileri Ölçeğine İlişkim KMO ve Barlett Küresellik Testi Sonuçları.....274
Tablo 44: Vergi Cezalarının Etkileri Ölçeğime İlişkin Faktör Özdeğerleri ve Varyans Açıklama Yüzdeleri.....277
Tablo 45: Vergi Cezalarının Etkileri Ölçeğinin Açımlayıcı Faktör Analizi Sonuçları.....278
Tablo 46: Vergi Adaletine Etki Faktörüne İlişkin Bilgiler.....279

Tablo 47: Psikolojik Etki Faktörüne İlişkin Bilgiler.....281
Tablo 48: Caydırıcılık Etkisi Faktörüne İlişkin Bilgiler.....282
Tablo 49: Vergi Sistemine Güven Etkisi Faktörüne İlişkin Bilgiler.....283
Tablo 50: Genel Kabul Görmüş Uyum İyiliği Ölçütler.....285
Tablo 51: Vergi Cezalarının Etkileri Ölçeği DFA Uyum İndeksleri.....287
Tablo 52: Vergi Cezalarının Etkileri Ölçeğine İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonucu Oluşan Faktör Yükler.....288
Tablo 53: Mükelleflerin Cinsiyetlerine Göre Dağılımı.....290
Tablo 54: Mükelleflerin Eğitim Durumuna Göre Dağılımı.....290
Tablo 55: Mükelleflerin Yaş Aralığına Göre Dağılımı.....290
Tablo 56: Mükelleflerin Aylık Gelir Durumuna Göre Dağılımı.....291
Tablo 57: Mükelleflerin Faaliyet Gösterdikleri Sektöre Göre Dağılımı.....291
Tablo 58: Mükelleflerin Mükellefiyet Sürelerine Göre Dağılımı.....292
Tablo 59: Mükelleflerin Mükellefiyet Türüne Göre Dağılımı.....292
Tablo 60: Mükelleflerin Kazanç Grubuna Göre Dağılımı.....292
Tablo 61: Mükelleflerin Faaliyet Gösterdikleri Bölgeye Göre Dağılımı.....293
Tablo 62: Mükelleflerin Ceza Deneyimine Göre Dağılımı.....293
Tablo 63: Vergi Cezalarının Etkileri Ölçeğine İlişkin Aritmetik Ortalama ve Standart Sapma Değerleri.....294
Tablo 64: Vergi Cezalarının Etkileri Boyutlarına Ait Ortalama ve Standart Sapmaları.....301
Tablo 65: Değişkenlerin Tür ve Sayılarına Göre Uygun İstatistiksel Testler.....302
Tablo 66: Normal Dağılımın Test Edilmesi.....304
Tablo 67: Hipotezleri Test Etmek İçin Kullanılan İstatistikle.....305
Tablo 68: Olasılık (p) Değerinin Yorumlanması.....307
Tablo 69: Vergi Ceza Deneyimi Bakımından Psikolojik Etki Alt Boyutuna İlişkin Bulgular.....307
Tablo 70: Cinsiyet Farkı Bakımından Psikolojik Etki Alt Boyutuna İlişkin Bulgular.....308
Tablo 71: Eğitim Düzeyi Bakımından Psikolojik Etki Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....309
Tablo 72: Eğitim Düzeyi Bakımından Psikolojik Etki Alt Boyutuna İlişkin Farklılığı Gösteren Post-Hoc Analizi Sonucu.....311

Tablo 73: Yaş Bakımından Psikolojik Etki Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....312
Tablo 74: Gelir Düzeyi Bakımından Psikolojik Etki Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....313
Tablo 75: Gelir Düzeyi Bakımından Psikolojik Etki Alt Boyutuna İlişkin Farklılığı Gösteren Post-Hoc Analizi Sonucu.....315
Tablo 76: Faaliyet Gösterilen Sektör Bakımından Psikolojik Etki Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....316
Tablo 77: Faaliyet Gösterilen Sektör Bakımından Psikolojik Etki Alt Boyutuna İlişkin Farklılığı Gösteren Post-Hoc Analizi Sonucu.....318
Tablo 78: Mükellefiyet Süresi Bakımından Psikolojik Etki Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....320
Tablo 79: Mükellefiyet Türü Bakımından Psikolojik Etki Alt Boyutuna İlişkin Bulgular.....321
Tablo 80: Kazanç Grubu Bakımından Psikolojik Etki Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....321
Tablo 81: Faaliyet Bölgesi Bakımından Psikolojik Etki Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....322
Tablo 82: Faaliyet Bölgesi Bakımından Psikolojik Etki Alt Boyutuna İlişkin Farklılığı Gösteren Post-Hoc Analizi Sonucu.....324
Tablo 83: Vergi Ceza Deneyimi Bakımından Caydırıcılık Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Bulgular.....326
Tablo 84: Cinsiyet Farkı Bakımından Caydırıcılık Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Bulgular.....327
Tablo 85: Eğitim Düzeyi Bakımından Caydırıcılık Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....328
Tablo 86: Yaş Bakımından Caydırıcılık Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....329
Tablo 87: Yaş Bakımından Caydırıcılık Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Farklılığı Gösteren Post-Hoc Analizi Sonucu.....330
Tablo 88: Gelir Düzeyi Bakımından Caydırıcılık Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....331

Tablo 89: Faaliyet Gösterilen Sektör Bakımından Caydırıcılık Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....332
Tablo 90: Mükellefiyet Süresi Bakımından Caydırıcılık Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....333
Tablo 91: Mükellefiyet Türü Bakımından Caydırıcılık Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Bulgular.....334
Tablo 92: Kazanç Grubu Bakımından Caydırıcılık Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....335
Tablo 93: Faaliyet Bölgesi Bakımından Caydırıcılık Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....336
Tablo 94: Faaliyet Bölgesi Bakımından Caydırıcılık Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Farklılığı Gösteren Post-Hoc Analizi Sonucu.....337
Tablo 95: Vergi Ceza Deneyimi Bakımından Vergi Adaletine Etki Alt Boyutuna İlişkin Bulgular.....339
Tablo 96: Cinsiyet Farkı Bakımından Vergi Adaletine Etki Alt Boyutuna İlişkin Bulgular.....340
Tablo 97: Eğitim Düzeyi Bakımından Vergi Adaletine Etki Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....341
Tablo 98: Eğitim Düzeyi Bakımından Vergi Adaletine Etki Alt Boyutuna İlişkin Farklılığı Gösteren Post-Hoc Analizi Sonucu.....343
Tablo 99: Yaş Bakımından Vergi Adaletine Etki Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....344
Tablo 100: Yaş Bakımından Vergi Adaletine Etki Alt Boyutuna İlişkin Farklılığı Gösteren Post-Hoc Analizi Sonucu.....345
Tablo 101: Gelir Düzeyi Bakımından Vergi Adaletine Etki Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....347
Tablo 102: Faaliyet Gösterilen Sektör Bakımından Vergi Adaletine Etki Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....348
Tablo 103: Faaliyet Gösterilen Sektör Bakımından Vergi Adaletine Etki Alt Boyutuna İlişkin Farklılığı Gösteren Post-Hoc Analizi Sonucu.....349
Tablo 104: Mükellefiyet Süresi Bakımından Vergi Adaletine Etki Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....350

Tablo 105: Mükellefiyet Türü Bakımından Vergi Adaletine Etki Alt Boyutuna İlişkin Bulgular.....351
Tablo 106: Kazanç Grubu Bakımından Vergi Adaletine Etki Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....352
Tablo 107: Faaliyet Bölgesi Bakımından Vergi Adaletine Etki Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....353
Tablo 108: Vergi Ceza Deneyimi Bakımından Vergi Sistemine Güven Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Bulgular.....354
Tablo 109: Cinsiyet Farkı Bakımından Vergi Sistemine Güven Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Bulgular.....355
Tablo 110: Eğitim Düzeyi Bakımından Vergi Sistemine Güven Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....356
Tablo 111: Yaş Bakımından Vergi Sistemine Güven Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....357
Tablo 112: Yaş Bakımından Vergi Sistemine Güven Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Farklılığı Gösteren Post-Hoc Analizi Sonucu.....358
Tablo 113: Gelir Düzeyi Bakımından Vergi Sistemine Güven Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....359
Tablo 114: Gelir Düzeyi Bakımından Vergi Sistemine Güven Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Farklılığı Gösteren Post-Hoc Analizi Sonucu.....360
Tablo 115: Faaliyet Gösterilen Sektör Bakımından Vergi Sistemine Güven Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....362
Tablo 116: Faaliyet Gösterilen Sektör Bakımından Vergi Sistemine Güven Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Farklılığı Gösteren Post-Hoc Analizi Sonucu.....363
Tablo 117: Mükellefiyet Süresi Bakımından Vergi Sistemine Güven Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....364
Tablo 118: Mükellefiyet Türü Bakımından Vergi Sistemine Güven Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Bulgular.....365
Tablo 119: Kazanç Grubu Bakımından Vergi Sistemine Güven Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....366
Tablo 120: Faaliyet Bölgesi Bakımından Vergi Sistemine Güven Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....367

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: VUK' ta Yer Alan Vergi Denetim Türleri.....61
Şekil 2: Vergi Ziyaı Kabahatlerine Uygulanacak Cezai Yaptırımlar.....80
Şekil 3: Kabahatlerde Birleşme Durumu.....102
Şekil 4: Araştırma Ölçeğinin Hipotezleri.....252
Şekil 5: Vergi Mükelleflerinin Vergi Cezaları Ölçeğinin Alt Boyutu Olan Psikolojik Etki Boyutuna Göre Algılarına İlişkin Alt Hipotezler.....253
Şekil 6: Vergi Mükelleflerinin Vergi Cezaları Ölçeğinin Alt Boyutu Olan Caydırıcılık Etkisi Boyutuna Göre Algılarına İlişkin Alt Hipotezler.....255
Şekil 7: Vergi Mükelleflerinin Vergi Cezaları Ölçeğinin Alt Boyutu Olan Vergi Adaletine Etki Boyutuna Göre Algılarına İlişkin Alt Hipotezler.....257
Şekil 8: Vergi Mükelleflerinin Vergi Cezaları Ölçeğinin Alt Boyutu Olan Vergi Sistemine Güven Etkisi Boyutuna Göre Algılarına İlişkin Alt Hipotezler.....259
Şekil 9: Vergi Cezalarının Etkileri Ölçeği Yamaç Birikinti Grafiği.....275
Şekil 10: Vergi Cezalarının Etkileri Ölçeğinin Doğrulayıcı Faktör Analizi Diyagramı.....286

HARİTALAR LİSTESİ

Akış Haritası 1: Vergi İnceleme Süreci.....63

EKLER LİSTESİ

Ek 1: Ölçek Formu

GİRİŞ

Devletler bireylerin refahını sağlamak için birtakım toplumsal ihtiyaçları karşılamakla yükümlüdür. Bir gider kalemini oluşturan bu ihtiyaçların finansmanı için ise en önemli gelir kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Dolayısıyla vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerin aksatılmayarak eksiksiz ve zamanında yerine getirmesi, bir devletin devamlılığı için son derece büyük bir önem arz etmektedir. Bu sebeple toplumsal hayatın düzenlenmesi amacıyla çıkarılan kanunlar ve bu kanunların eksiksiz uygulanabilmesi için bir tedbir olan cezalandırma yetkisinin kullanımı, vergisel düzenin de eksiksiz sürdürülebilirliğini sağlamak için önemlidir. Çünkü devletler vergi ödevi ile bireylerin üzerine mali bir yükümlülük yüklemektedir. Bu mali yükümlülüğün bireylerin kullanılabilir gelirlerinde azalmaya neden olması ise, vergi uyumsuzluğu göstererek vergi kayıp ve kaçağına sebebiyet veren davranışlara olan eğilimi arttırmaktadır. Dolayısıyla devletler vergisel yükümlüğün eksiksiz yerine getirilmesini ve vatandaşları arasındaki adaleti sağlayabilmek amacıyla vergiye ilişkin de bir ceza sistemi oluşturmak zorundadırlar.

Vergi ceza sistemi noktasında düşünülmesi gereken konuların başında ise, söz konusu bu durumlar karşısında uygulanmakta olan cezaların ne denli caydırıcı olabileceği gelmektedir. Vergi ceza sisteminin etkinliğinin devlet tarafından alınan bazı kararlar ve hatta yürürlüğe konulan uygulamalarla sekteye uğratılması, vergi cezalarının caydırıcılıktan uzaklaşması sonucunu doğurmaktadır. Cezai uygulamaların caydırıcılıktan uzaklaşması halinde, Anayasamızın 73. maddesinde yer verilen verginin eşitlik ve adalet ilkesi dürüst mükellefler aleyhine bozulmaktadır. Dolayısıyla vergi kayıp ve kaçaklarını ortaya çıkaran fiillerin önlenmesinde vergi mükelleflerinin "bazı hak mahrumiyetlerine uğrayacaklarına" inandırılmaları yönünden önemli adımlar atılması gerekmektedir. Çünkü mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini eksiksiz ve zamanında yerine getirmemeleri durumunda birtakım hak mahrumiyetleri ile karşılaşacaklarına inanmadıkları bir vergi ceza sistemi, vergi suç ve kabahatlerinin önlenmesinde de etkili bir rol oynamayacaktır. Böylelikle, devlet hazinesi zarar görmeye devam edecek ve vergi adaleti dürüst vergi mükelleflerinin aleyhine bozulacaktır. Bu doğrultuda, vergi cezalarının ve vergi cezaları ile ilgili çeşitli uygulamaların mükellefler üzerinde yarattığı psikolojik etkinin ne yönde olduğu, vergi sistemine ve vergi adaletine güven algılarını nasıl etkilediği ve en önemlisi de söz konusu cezaların mükellefler üzerindeki caydırıcılık etkisi gözlemlenmelidir.

Dolayısıyla bu çalışmada Türkiye'deki vergi suç ve kabahatlerine uygulanan cezai yaptırımlardan vergi mükelleflerinin psikolojik olarak etkilenip etkilenmediği, vergi cezalarını caydırıcı bulup bulmadıkları ile vergi ceza uygulamaları neticesinde vergi adaletine güven ve vergi sistemine güven algıları üzerindeki etkiler belirlenmeye çalışılmıştır.

Çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde suç ve kabahat kavramları incelenmiş ve ceza kavramına ilişkin genel bilgiler ortaya konulmuştur. İkinci bölümünde, Türkiye'de vergi suç ve kabahatleri ele alınarak açıklanmış, ayrıca bu suç ve kabahatlere uygulanan cezai yaptırımların neler olduğuna yer verilmiştir. Üçüncü bölümünde araştırmaya ilişkin amaç, önem, kapsam, model ve hipotezler, varsayımlar, sınırlılıklar hakkında bilgiler verilmiş olup, araştırma yöntemi ve kullanmış olduğumuz ölçeğin oluşturulma süreci hakkında gerçekleştirilenler açıklanmıştır. Sonuç olarak bu bölümde aynı zamanda araştırmanın bulgularına ve tespit edilen sorunların çözümüne ilişkin önerilerine de yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM
SUÇ, KABAHAT VE CEZA KAVRAMLARINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

1.1. SUÇ KAVRAMINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Toplumsal ilişkilerin belirli bir düzen içinde yürütülebilmesi için birtakım kuralların varlığı elzemdir. Söz konusu kurallar toplumun içindeki düzeni sağlamak için bireylere bazen birtakım şeyleri yapmalarını, bazen de yapmamalarını emretmektedir. Bu kuralların ihlal edilmesi, suç denilen olgunun ortaya çıkması sonucunu doğurmaktadır (Kırbaş, 2012: 165). Çalışmanın konusu suç ve kabahatlere uygulanan cezai yaptırımların etkileri olduğundan, öncelikle meselenin özünü oluşturan suç kavramını detaylı bir şekilde irdelemek gerekmektedir. Dolayısıyla bu kısımda suç kavramının tanımı yapılarak suçun unsurları açıklanacaktır.

1.1.1. Suçun Tanımı

Genel ceza hukukunda suç kavramının tanımına ilişkin ayrıntılı tartışmalar yapılmakla birlikte (Karakoç, 2016: 101)**;** bu kavramının farkı boyutlarının varlığı ve karmaşık bir vakıa olması, herkesin üzerinde hemfikir olduğu bir suç tanımını yapmayı oldukça güçleştirmektedir (Güllü, 2014: 104). Hukuksal açıdan en geniş anlamıyla suç; "*kanunların yasakladığı eylemin yapılması ya da yapılmasını emrettiği eylemlerin yapılmaması"* olarak tanımlanmaktadır (Balcıoğlu vd., 2008: 269). Suç, kanunların cezalandırdığı eylemlerdir. Bu anlamda suçu, cezai müeyyideler ile korunan ilkelere, "kurallara" uymama şeklinde tanımlamak mümkündür (Kırbaş, 2012: 165). Daha detaylı bir tanım ise suçu, kanunda yer alan tarife uygun, kusurlu ve hukuka aykırı olan bir fiil şeklinde tanımlamaktadır. Bu tanım ışığında bir suçun varlığından söz edebilmek; suç olarak nitelendirilecek fiilin kusurlu bir fiilin olmasını, sözü edilen fiilin hukuka aykırılık taşımasını ve ceza kanununda suç olarak tanımlanan fiille örtüşmüş olmasını gerektirmektedir (Karakoç, 2016: 101). Diğer bir deyişle suç; "*isnad yeteneğine sahip bir kişinin kusurlu iradesinin yarattığı icraî veya ihmali bir hareketin meydana getirdiği, kanunda yazılı tipe uygun, hukuka aykırı ve müeyyide (yaptırım) olarak bir cezanın uygulanmasını gerektiren eylem*" olarak tanımlanmaktadır (Alacakaptan, 1975: 10).

Bu tanımların ortak noktası, bir fiilin ne zaman suç olarak nitelendirilip nitelendirilmeyeceğine ilişkin bazı sınırları ortaya koymalarına ilişkindir (Dönmezer

ve Erman, 1987: 291). Dolayısıyla bir suçtan söz edebilmek için öncelikle suçun aktif süjesi olarak ifade edilen, suçu işleyebilecek bir kimsenin varlığı gerekmektedir (Ercan, 2008: 90). Bununla birlikte failin kusurlu iradesinin yarattığı icrai veya ihmali bir hareket meydana gelmeli ve bu hareket kanunda yazılı tipe uygun, hukuka aykırı ve müeyyide olarak bir cezanın uygulanmasının öngörüldüğü bir eylem olmak zorundadır (Alacakaptan, 1975: 10). Aksi takdirde kişinin işlediği fiilin suç olarak ifade edilmesi mümkün olmayacaktır.

Ülkemizde suçlarla ilgili düzenlemeler Türk Ceza Kanunu'nda yer almaktadır. Ayrıca Türk Ceza Kanunu dışındaki çeşitli kanunlarda bulunan ceza hükümleri ile de suça ilişkin düzenlemelerin yapıldığı görülmektedir. Suçlara ilişkin düzenlemelerden oluşan bu alan *"asıl ceza hukuku alanı"* olarak ifade edilmektedir. Bu yönüyle asıl ceza hukuku; hukuk kuralları yani kanunlar ile korunan hak veya menfaati doğrudan doğruya ihlal eden davranışlarla ilgilenmektedir (Erem, 1968: 12; Şenyüz, 2008: 3).

1.1.2.Suçun Unsurları

Suç olgusunun varlığından bahsedebilmek için bir fiilin bazı unsurları bünyesinde taşıması zaruridir. "*Suçun oluşumu yani varlığı için bir fiilin taşıması gereken bütün şartlara suçun unsurları adı verilmektedir"*. Suçun unsurları, genel olarak her suçta bulunması gereken şartlar olup, bu şartlardan birinin eksikliği halinde fiil suç olarak adlandırılamamakta yani suç oluşmamaktadır. Bir fiilin suç niteliğine haiz olabilmesi için bünyesinde barındırması gereken unsurlar farklı ayrımlara tabi tutulmakla birlikte ülkemiz öğretisinde genellikle kabul edilen ayırım; suçun kanuni, maddi, manevi ve hukuka aykırılık unsuru olmak üzere dörtlü bir sınıflandırma şeklindedir (Akdeniz, 2018: 94; Balcıoğlu vd., 2008: 269, 270).

Vergi suçuna geçmeden önce suç kavramını daha iyi analiz edebilmek amacıyla çalışmanın bu kısımda bir eylemin suç olarak nitelendirilebilmesi için taşıması gereken unsurlar açıklanacaktır.

1.1.2.1.Kanuni Unsur

Bir eylemin suç olarak nitelendirilmesi için taşıması gereken ilk unsur olan kanuni unsur; *"kanun tarafından hangi davranışın yasaklanarak suç olarak cezalandırıldığının gösterilmesi"* olarak ifade edilmektedir (Balcıoğlu vd., 2008: 270).

Bu husus 1982 Anayasasının 38, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun ise 2. maddelerinde açıkça vurgulanmaktadır. Anayasanın 38. maddesi hükmüne göre; *"kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılamaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez"*. TCK'nin 2. maddesi hükmüne göre ise;

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

Anayasa ve TCK'nin konuya ilişkin maddeleri, suçun varlığından bahsedebilmek için sahip olması gereken ilk unsurun tipiklik olarak da adlandırılan kanuni unsur olduğunu açıkça ortaya koymaktadır. Kanuni unsura göre bir fiilin suç sayılabilmesi öncelikle kanunun özel hükümleri arasında bulunan tanıma uyması ya da ceza hükümlü özel bir kanunda bulunan belli bir maddedeki tanımla örtüşmesi gerekmektedir. Eğer işlenen fiil ile kanundaki hüküm arasında sözü edilen şekilde bir uygunluk yoksa bu fiil kanuni unsurun yokluğundan dolayı suç sayılmayacaktır (Alacakaptan, 1975: 8).

Öğretide tipiklik yani suçun kanuni unsuru, hukuka aykırılık unsuruna benzemekle birlikte özünde o kapsamın dışında yer alan bir unsurdur. Çünkü işlenen fiilin kanunda yer alan suç tanımı ile örtüşüyor olması daima hukuka aykırı olduğu anlamına gelmez (Centel vd., 2008: 226). Kanuni unsurdan anlaşılması gereken şey; bir fiilin hem kanunda yer alan suç tanımı ile örtüşmesi, hem de bu fiile ilişkin kanunda yer alan bir ceza veyahut tedbirin olmasıdır (Ercan, 2008: 86). Nitekim normlar hiyerarşisinin en üstünde yer alan kaynak olan Anayasamızda da bu durum vurgulanmaktadır. Ülkemiz, 1982 Anayasasının 2. maddesine göre bir hukuk devletidir. Hukuk devleti iktidarların özellikle ceza hukukunu kötüye kullanmalarını engellemek amacı ile tedbirler alması gerektiğini öngören bir devlettir. Böylelikle bireylere özgürlük alanlarına keyfi müdahalelerde bulunulmasını önleyecek bir güvence sağlamaktadır. İşte bireylere sağladığı bu güvence dolayısıyla ortaya çıkan ilkeler *"suçta kanunilik veya kanunsuz suç olmaz"* şeklinde ifade edilen ilkelerdir (Artuk vd., 2008: 12). Bu bakımdan bir fiilin suç sayılabilmesi mutlaka bir kanun maddesinde gösterilmesini gerektirmektedir.

Bunun yanı sıra suçun kanunilik unsurunun varlığında hatadan da söz etmekte yarar vardır. Suçun hukuk düzeni açısından kanunilik unsurunun varlığı için esas olan objektif açıdan varlığıdır. Yani bireyin kanunda suç olarak sayılan fiili işlerken bu fiile ilişkin sübjektif durumu önem arz etmemektedir. Bunun anlamı, kişinin yapmış olduğu fiilin kanunda suç olarak tanımlandığını bilmemesinin suçun oluşması bakımından mazeret sayılamayacağı yani dikkate alınmayacağıdır. Çünkü TCK'nin 4. maddesi hükmüne göre; *"Ceza kanunlarını bilmemek mazeret sayılmamaktadır."* (Centel vd., 2008: 226).

1.1.2.2.Maddi Unsur

Suçun maddi unsuru, kanunda suç olarak tarif edilen tipe uygun olan bir fiilin gerçekleşmesi olarak ifade edilmektedir (Karakoç, 2016: 271). Bir fiilin suç olarak nitelendirilmesi için, ilk olarak failin olumlu ya da olumsuz bir davranışının olması gerekmektedir. Ayrıca söz konusu olumlu veya olumsuz davranışın dış dünyada bir değişik yaratması ve yapılan davranış ile bu değişiklik arasında bir neden-sonuç ilişkisinin kurulması şarttır. Bu anlamda suçun maddi unsuru; hareketi, neticeyi ve hareketle netice arasındaki nedensellik ilişkisini kapsayacak şekilde 3 öğeden meydana gelmektedir (Centel vd., 2008: 228).

Hareket, insan iradesiyle bedene yaptırılan ve dış dünyaya yansıması sebebiyle suçun önemli kısmını meydana getiren bir iştir. Hareket icrai ya da ihmali olarak ortaya çıkabilir. Hareketin icrai olması ile ifade edilen bir şeyi yapmaktır. Hareketin ihmali olması ise bir şeyi yapmamak şeklinde zuhur eder. Burada önemli olan husus hareketin ne şekilde olduğu değil, bu fiilin gerçekleştirilmesi ile korunan bir hukuki değerin ihlal edilmesidir (Şenyüz, 2008: 226, 227). Dolayısıyla ceza hukuku açısından hareket kavramı, kanunların suç saydığı bir sonucu ortaya çıkaran hareketi ifade etmektedir (Dönmezer ve Erman, 1987: 359).

"Hareketin veya hareketlerin konumu suçlar açısından bazı ayrımların yapılmasına imkân vermektedir." (Şenyüz, 2008: 226, 227). Bu noktada hareket açısından suçlar; *"hareketin belli olmasına göre suçlar"*, *"hareketin sayısına göre suçlar"*, *"hareketin şekline göre suçlar"* olmak üzere üç başlıkta ele alınmaktadır.

Hareketin belli olmasına göre suçlar *"serbest hareketli suçlar"* ve *"bağlı hareketli suçlar"* olmak üzere ikili tasnife tabi tutulmaktadır. Bunlardan ilki olan *serbest hareketli suçlar*, harekete önem verilmeyen suçlardır. Bu suç türünde kanun

suç olan fiili tanımlarken harekete yer vermeyerek belirlenmiş bir neticenin ortaya çıkmamasını emretmektedir. Dolayısıyla bu suç türünde önemli olan neticedir, neticenin hangi hareketle ortaya çıkmış olduğunun bir önemi yoktur (Dönmezer ve Erman, 1987: 360). Serbest hareketli suçlarda hareket yani suçun ne şekilde işleneceği tanımlanmazken, herhangi bir hareketle kanunda yer alan neticeye sebep olunması yeterli olmaktadır (Centel vd., 2008: 227). Örneğin; kasten öldürme suçunda, ölüm neticesini ortaya çıkaracak olan hareketin ne olduğu belirtilmemiştir. Bundan ötürü, bu suç ölüm neticesini ortaya çıkarmaya uygun olan her türlü hareketle; bıçaklamak, silahla ateş etmek vb. işlenebilir (Göktürk vd., 2012: 21).

Kanuni tarifte neticenin yanı sıra hareketin de tarif edilmesi durumunda ise *bağlı hareketli suçlar* olarak adlandırılan suç türü söz konusu olmaktadır. Bu suçlarda hem netice hem de neticeyi ortaya çıkaran hareket kanunda tanımlanmıştır. Dolayısıyla bağlı hareketli suçlar ancak kanuni tarife uygun bir hareket ile ortaya çıkmaktadır (Dönmezer ve Erman, 1987: 360). Serbest hareketli suçların aksine bu suçlarda suçu oluşturan hareketlerin ne olduğu somut bir şekilde ifade edilmiştir. Bundan ötürü bağlı hareketli suçlar, sadece kanunda yer alan hareketlerle işlenebilir. Örneğin, yağma suçu kanuni tarifinde, ya cebir ya da tehditle bir malın alınması olarak ifade edildiği için bağlı hareketli bir suçtur. Cebir veya tehdit dışında hile vb. bir hareketle malın alınması durumunda, bu suç oluşmayacaktır (Göktürk vd., 2012: 21).

Hareketin sayısı da suçların varlık kazanmasında etken olabilir. Buna göre suçlar; *"tek hareketli suçlar"*, *"seçimlik hareketli suçlar"*, "*birden fazla hareketli suçlar"* ve *"itiyadî suçlar"* olmak üzere dörtlü tasnife tabi tutulmaktadır (Dönmezer ve Erman, 1987: 361).

Bunlardan ilki olan *tek hareketli suçlar,* suçun oluşumu için kanuni tarifte tek bir hareketin icrasının yeterli görüldüğü suçlardır. Örneğin, hırsızlık tek hareketli suçtur. Çünkü kanuni tanımında alma hareketinin yapılması bu suçun oluşumu için yeterlidir (Göktürk vd., 2012: 21).

Kanuni tarifte suçun oluşması için tek bir hareketle yetinmeyip, en az iki hareketin yapılmasının arandığı suçlar ise *birden fazla hareketli suçlar* olarak adlandırılmaktadır. Dolayısıyla bu tür suçların oluşması, kanunda gösterilen hareketlerin tamamının gerçekleştirilmesini gerektirir. Bu hareketlerden birinin eksikliği halinde suç oluşmayacaktır. Örneğin; özel belgede sahtecilik suçu; failin hem

sahte bir özel belge düzenlemesi hem de bu belgeyi bilerek kullanması sonucunda oluşur (Ercan, 2008: 103).

Seçimlik hareketli suçlar ise kanuni tanımda birden fazla seçenek olarak gösterilen hareketlerden birinin icra edilmesinin suç oluşumuna yeterli görüldüğü suçlardır. Bu tür suçlarda suçun oluşması için kanuni tanımda yer alan seçimlik hareketlerin hepsinin icrası gerekmemekte, birinin gerçekleşmesi suç oluşumuna yeter görülmektedir. Buna karşılık, seçimlik hareketlerden birden fazlasının icra edilmesi, hareket sayısı kadar suç işlendiği sonucunu doğurmamaktadır. Bu halde tek bir suç ortaya çıkmış olarak kabul edilmektedir. Örneğin, mala zarar verme suçu seçimlik hareketli bir suçtur. Çünkü kanunda bu suçun ortaya çıkması için birden fazla seçimlik hareket tanımlanmıştır ve bu hareketlerden birinin ifa edilmesi suçun oluşumu için yeterlidir (Göktürk vd., 2012: 21).

Son olarak *itiyadî suçlar* ise suçun oluşabilmesi için aynı hareketin belirli sayıda tekrar edilmesinin gerektiği suçlardır (Şenyüz, 2008: 227). Birden çok hareketli suçlarda olduğu gibi bu suç türünde de suçun oluşumu için aynı tür hareketlerin tekrarlanması gerekir. Bu iki suç türünü birbirinden ayıran husus; itiyadi suçta, itiyadın var olduğunu gösterecek şekilde ve sayıda hareketlerin tekrarlanmak zorunda olmasıdır (Alacakaptan, 1975: 46). Dolayısıyla itiyadi suç ancak itiyadın varlığını ortaya koyan son hareketin yapılması ile tamamlanarak ortaya çıkar (Ercan, 2008: 104).

Hareketin şekline göre suçlar *"icrai suçlar"* ve *"ihmali suçlar"* olmak üzere ikili tasnife tabi tutulmaktadır. *İcrai suçlar* somut bir hareketin yapılmasını yasaklayan suçlar olarak tanımlanmakta iken; *ihmali suçlar* kanunun koyduğu ve yapılmasını emrettiği bir davranışı yapmaktan kaçınma, yani hareketsiz/pasif kalma hali olarak tanımlanan suçlardır (Şenyüz, 2008: 228). Örneğin, bir kişiye ateş ederek, icrai bir hareketle kasten öldürme suçu işlenir. Buna karşılık bakmakla yükümlü olduğu bebeğini, ihmali bir davranışla aç bırakarak ölümüne sebebiyet veren anne de suç işlemiştir (Göktürk vd., 2012: 22).

Suçun oluşması için gerekli maddi unsurlardan ikincisi neticedir. Netice, hareketin dış dünyada ortaya çıkardığı değişiklik olarak tanımlanmakta ve fiilin tamamlanmasına ilişkin aşamayı ortaya koymaktadır (Karakoç, 2016: 271). Suçları; *"neticelerin kanunda gösterilip gösterilmemesine göre suçlar"*, *"neticenin yarattığı etkiye göre suçlar"*, *"neticenin devamlı olup olmamasına göre suçlar"*, *"neticenin*

sayısına göre suçlar" ve *"neticenin tamamlanıp tamamlanmamasına göre suçlar"* olmak üzere tasniflemek mümkündür.

Neticelerin kanunda gösterilip gösterilmemesine göre suçlar, "neticeli suçlar" ve "neticesiz suçlar" olmak üzere ikili tasnife tabi tutulmaktadır. Kanun koyucunun belli bir neticenin gerçekleşmesini bir suçun tam olarak işlenmiş kabul edilmesi için aradığı ve kanuni tanımda neticenin hareketten ayrı olarak somut bir şekilde gösterildiği suçlar *neticeli suçlardır*. Dolayısıyla bu suçlarda kanunda yer alan netice gerçekleşmeden faile suçun cezasını verme imkânı olmamasından ötürü bu suçlar *maddi suçlar* olarak da adlandırılmaktadır (Şenyüz, 2008: 229). Örneğin, kasten öldürme suçu neticeli bir suçtur (Göktürk vd., 2012: 23).

Neticesiz suçlar ise, hareket yapıldığı anda neticenin de gerçekleştiği kabul edilen suçlardır. Bu suçlarda hareket yapılır yapılmaz suç gerçekleşmiş sayılır. (Dönmezer ve Erman, 1987: 371). Kanuni tanımda neticeye ayrıca yer verilmeyen bu suçlar, fiilin icrası ile tamamlanır. Bundan dolayı neticesiz suçlar, sırf hareket suçları olarak da adlandırılmaktadır. Örneğin, hakaret ortaya çıkaran söz ve davranışların gerçekleştirilmesi hakaret suçunun tamamlanması için yeterlidir (Göktürk vd., 2012: 23).

Neticenin yarattığı etkiye göre suçları, "tehlike suçları" ve "zarar suçları" olmak üzere ikili tasnife tabi tutulmaktadır. Suçun meydana gelmesi için hareketin yöneldiği konuda bir zararın ortaya çıkması gereken suçlar *zarar suçları* olarak adlandırılmaktadır. Örneğin bir zarar suçu olan kasten öldürme suçunda; faile bıçakla saldırmak suçun oluşması açısından yeterli olmamakta, aynı zamanda ölüm sonucunun da mutlaka gerçekleşmesi suç oluşumu için aranmaktadır (Ercan, 2008: 110).

Tehlike suçları ise hareketin sonucunun zarar olmasının aranmayarak, hareketin zarara uğratma tehlikesini doğurmasının yeterli görüldüğü suçlardır (Centel vd., 2008: 254). Amaç, kanun koyucunun hukuki değerleri daha etkili bir şekilde koruyabilmek için herhangi bir zarar ortaya çıkmasa dahi bu hukuki değerleri ihlal eden davranışları gerçekleştiren failin cezalandırılabilmesini sağlamaktır (Göktürk vd., 2012: 24). Örneğin halkın bir kesimini, farklı özelliklere haiz bir diğer kesimine karşı kin ve düşmanlığa tahrik etmek bir tehlike suçudur (Centel vd., 2008: 254).

Neticenin devamlı olup olmamasına göre suçları *"ani suçlar"* ve *"mütemadi suçlar"* olmak üzere ikili tasnife tabi tutulmaktadır. Neticenin meydana gelmesi ile birlikte hemen biten suçlar *ani suçlar*; neticenin gerçekleşmesinden sonra bir süre daha

devam ederek hemen bitmeyen suçlar ise *mütemadi* suçlar olarak adlandırılır (Centel vd., 2008: 258). Örneğin hırsızlık suçu mal alındığı anda suçun oluşmasından ötürü ani bir suç iken; hürriyeti tahdit suçu özgürlüğün sınırlanması şeklindeki hukuksal ihlalin bir süre devam etmesinden ötürü mütemadi bir suçtur (Ercan, 2008: 107).

Neticenin sayısına göre suçlar *"basit suç", "müteselsil suç", "karma suç"* ve *"bileşik suçlar"* olmak üzere dörtlü tasnife tabi tutulmaktadır. Bunlardan ilki olan *basit suçlar,* kanuni tarifte yer alan her neticenin ayrı bir suç oluşturduğu, fail kaç netice ortaya çıkarmışsa o kadar suç işlemiş olarak kabul edildiği suçlardır (Şenyüz, 2008: 230).

Zincirleme suçlar olarak da adlandırılan *müteselsil suçlar*; *"bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi"* şeklinde tanımlanmıştır. Müteselsil suçtan söz edilebilmesi için; öncelikli olarak birden çok fiilin bulunması gerekmektedir. Bunun yanı sıra söz konusu fiillerin her biri ayrı zamanlarda işlenmiş olmalı ve aynı suçu oluşturmalıdır. Ayrıca bir suç işleme kararının icrası çerçevesinde işlenmekle birlikte mağduru da aynı kişi olmak zorundadır (Özgenç, 2012: 79). Müteselsil suçlarda birbirinden bağımsız suçlar olmasına rağmen, suç işleme kararındaki birlik neticesinde suçların her birinden dolayı faile ayrı ayrı değil, tek bir ceza verilir. Örneğin, bir veznedarın zimmetine kasadan para geçirdiğinin anlaşılmaması amacı ile küçük parçalara bölerek bunu yapması müteselsil bir suçtur ve bu durumda faile tek ceza verilmektedir (Şenyüz, 2008: 230).

Her neticenin ayrı bir suçu ortaya çıkardığı bir diğer suç türü *karma suçlardır.* Bazı suçlar işlenirken neticelerden bazıları diğer neticelerin içinde eriyerek kaybolmaktadır. Bu durum kanuni tanımda yer alan suçu işlemek için zaruri olarak daha hafif bir suçu da işlemek gerektiğinde ortaya çıkmakta ve öğretide *karma suç* olarak adlandırılmaktadır. Karma suç işleyen faile daha hafif suçu içine alan ağır suçun cezası verilir. Karma suçun bir çeşidi olarak kabul edilen *geçitli suçta* da biri diğerini içine alan ve ağırlıkları farklı olan iki suç söz konusudur. Karma suçtan ayrılan tarafı ise; karma suçta kaynaşan iki suçun hukuki konusu farklı iken, geçitli suçta ikisinin konularının da aynı olmasıdır (Dönmezer ve Erman, 1987: 392-394).

İki ayrı suçtan oluşan bileşik suçta ise birbiri ile kaynaşan iki suç vardır ve suçlardan biri kanundaki açık hüküm gereğince, diğer suçun unsuru ya da ağırlaştırıcı sebebini oluşturur. Suçtaki kaynaşmanın tam olması ve kendisini oluşturan suçlara

bölünme imkânının olmamasından ötürü faile yalnızca ağır olan suçun cezası verilmektedir (Şenyüz, 2008: 231).

Neticenin gerçekleşmesine göre suçlar "tamamlanmış suçlar" ve "tamamlanmamış suçlar" olmak üzere ikili tasnife tabi tutulmaktadır. Kanuni tanımdaki neticenin gerçekleşmesi halinde tamamlanmış, gerçekleşmemesi halinde ise teşebbüs derecesinde kalmış yani tamamlanmamış bir suç söz konusu olmaktadır. Suçu işleme noktasında ilerleyen failin yapacağı tüm hareketleri bitirememesi sebebiyle neticeye ulaşamamış olması halinde eksik teşebbüs, tüm hareketleri yapıp bitirmesine rağmen neticenin gerçekleşmemesi halinde ise tam teşebbüs söz konusudur (Şenyüz, 2008: 231). Bu durumda faile verilecek ceza, suçun tamamlanış şekline göre belirlenmektedir ve tamamlanmış suça nazaran indirimli ceza verilmesi söz konusudur. Yapılacak indirimin belirlenmesinde dikkate alınan unsur, failin gerçekleştirdiği hareketlerin suçun konusu üzerinde ortaya çıkardığı zarar ya da tehlikenin ağırlığıdır (Özgenç, 2012: 73).

Suçun oluşması için gerekli maddi unsurlardan sonuncusu nedensellik bağıdır. İlliyet bağı olarak da adlandırılan nedensellik bağı, icra edilen fiil ve ortaya çıkan sonuç arasındaki sebep-sonuç ilişkisidir (Artuk vd, 2008: 21). Nedensellik bağından söz edebilmek için bir kişini fiili ile dış dünyada bir değişiklik ortaya çıkmalı ve gerçekleştirilen fiil ile ortaya çıkan bu değişikliğin sebebini oluşturmalı yani aralarında neden-sonuç ilişkisi kurulabilmelidir. Hareket ve sonuç arasında uygun nedensellik bağının kurulamaması durumunda suçun işlenmiş sayılması söz konusu olmamaktadır (Karakoç, 2016: 271).

1.1.2.3.Manevi Unsur

Bir suçun varlığından söz edebilmek için kanuni unsur ve maddi unsurun bulunması şart olmakla birlikte yeterli değildir. Yani suçtan söz edebilmek için failin kanuni tanıma uygun olan zararlı bir fiili gerçekleştirmesi zaruri ancak tek başına yeterli olmamaktadır. Gerçekleştirilen fiilin bir suç olarak vasıflandırılabilmesi için sözü edilenlere ilaveten bu fiilin faile bağlanabilmesi, yani aralarında psikolojik bir bağın kurulması da gerekmektedir. İşte suçun manevi unsuru, fiil ile fail arasındaki bu psikolojik bağdır (Toroslu, 2005: 171). Suçun üçüncü unsurunu oluşturan manevi unsur, isnat yeteneği ve kusurluluk olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. Bunlardan

ilki olan isnat yeteneği failin kusurlu hareket etmeye ehil olması, yani manevi unsurun varlığından söz edebilmek için ilk olarak failin isnat yeteneği olarak adlandırılan kusurlu hareket etmeye ehil bir nitelikte olmasıdır. İkincisi ise mutlak suretle kusurluluğun varlığı, yani failin somut bir hadisede kusurlu hareket etmesinin gerekliliğidir. Ancak isnat yeteneği ve kusurluluğun bir arada olması durumunda suçta manevi unsurun tamlığından söz edilebilir (Eminağaoğlu, 1991: 214).

İsnat yeteneği; bir fiilin bir insana yüklenerek bu fiilden sorumlu tutulabilmesi için bulunması zorunlu olan unsurlar topluluğu olarak tanımlanır (Turabi, 2012: 270). İsnat yeteneği olarak adlandırılan bu unsurlar; anlama ve isteme yeteneğinden oluşur. Anlama yeteneği, bir kişinin işlediği bir fiilin hukuki olarak ne anlama geldiğine ve sonuçlarının ne olacağına ilişkin idrak kabiliyetinin olmasıdır. İsteme yeteneği ise, bir kişinin bir fiile yönelik hareketlerini hukuk kuralları bağlamında yönlendirme isteği olarak ifade edilmektedir (Büyükbaş, 2010: 1457). Bu unsurların aranması; failin haklı-haksız, doğru-yanlış ayrımını yapabilmesi ve buna göre davranabilme yeteneğini taşıması halinde isnat yeteneğinin varlığından söz edilebileceğini ortaya koymaktadır (Turabi, 2012: 270).

Anlama ve isteme yeteneklerinden birisinin eksik olması halinde ise fiili işleyen kimse isnat edilemeyecektir (Eminağaoğlu, 1991: 217). Çünkü isnat yeteneği için tek başına anlama yeteneği ya da tek başına isteme yeteneğinin bulunması yeterli değildir. İsnat yeteneği, anlama yeteneği ve isteme yeteneğinin ikisinin bir arada bulunduğu durumlarda var olmaktadır. TCK'de isnat yeteneğini kaldıran ve azaltan nedenlerin varlığı halinde ise failin hiç cezalandırılmayacağı ya da cezasında belirli oranda indirim yapılacağı öngörülmüştür (Çavuş, 2016: 156, 157).

Bir kişinin isnat yeteneğine sahip olması, işlediği bir fiilden ötürü cezalandırılabilmesi için yeterli değildir. İsnat yeteneğinin yanı sıra failin somut bir hadisede kusurlu bir iradeyle fiili gerçekleştirdiğinin gösterilmesi gerekmektedir (Alacakaptan, 1975: 46). Bu noktada suçun manevi unsurunu oluşturan ikinci kısmı olan kusurluluk kavramı ortaya çıkmaktadır. Kusurluluk, failin bir fiili kasten ve taksirle gerçekleştirmesidir (Karakoç, 2016: 272).

TCK'nin 21. maddesinde yer alan *"Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır"* ifadesi ile bir fiilin suç olarak kabul edilmesi için kastın aranacağı vurgulanmış; *"Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir."* ifadesi ile kastın açıkça tanımı yapılmıştır. Dolayısıyla fail suç oluşturan bir fiili bilme

ve isteme unsurları ile gerçekleştirdiğinde kendi iradesiyle kasten hareket etmiş sayılacak ve suç oluşacaktır (Artuk vd., 2008: 31)

Kasıtta bilme, failin suçu oluşturan unsurları bilmesi anlamına gelir (Çavuş, 2016: 161). Bilinmesi gereken bu unsurların neler olduğu ise, ilgili suçun yapısına göre değişiklik gösterir. Suça belirli nitelikleri kazandıran ve fail tarafından bilinmesi gerekli görülen unsurlar kanuni tanımda belirlenmekte olduğundan, buna ilişkin kesin ölçütü suçun kanuni tanımı ortaya koymaktadır (Gökpınar, 2008: 202).

Kasıtta isteme unsurundan önce bilme unsuru gelmesine rağmen şüphesiz kasta özellik veren unsur isteme unsurudur. Kasıtta isteme, fail tarafından gerçekleşme olasılığının kabul edildiği yani gerçekleşme tehlikesinin onaylandığı sonuçların istenmiş sayılması halidir (Toroslu, 2005: 181, 183). Herhangi bir şeyin veya bir hareketin biliniyor olması bu şeyin ya da hareketin her zaman istenildiğini ortaya koymamaktadır. Bu sebeple kastın varlığı için bilmek yeterli olmamaktadır. Bunun yanı sıra kastın varlığından söz edebilmek için bilinen bu hareketin veya neticenin istenmesi de şarttır. Failin gerçekleştirdiği eylemin sebep olduğu netice veya neticeler, failin bu neticelerin ortaya çıkmasını istemesine bağlıdır (Dülger, 2005: 79). TCK'nin 21. maddesinde ifade edildiği üzere kasıt halinde suçun varlığından söz edebilmek için, *"kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi"* gerekmektedir.

Kusurluluğun diğer türü ise taksirdir. "*Taksirin anlamı; gereğini yapmamak, eksik yapmak ya da kendisinden beklenen özeni göstermemektir"*. TCK'nin 22/2 maddesine göre taksir, "*dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla bir davranışın suçun kanuni tanımında gösterilen neticesi öngörülmeyerek gerçekleştirilmesi"* anlamına gelmektedir.

Taksirin iki türü vardır. Bunlardan ilki olan bilinçsiz taksir, failin kanuni tanıma uyan hukuka aykırı bir fiile istençli bir hareketle neden olmasıyla ortaya çıkardığı neticeyi öngörememiş olmasıdır. Bu neticeyi öngörse bile istememiş olması halinde ise bilinçli taksirin varlığı söz konusu olmaktadır (Centel vd., 2008: 394).

Taksirli bir hareketin suç olarak bir cezai sorumluluk doğurabilmesi, kanunilik ilkesi gereğince o hareketin kanunda taksirli şeklinin öngörülmesini gerektirmektedir. Dolayısıyla bir fiilin taksirli şeklinin cezalandırılabilmesi, bunun ancak kanunda açıkça öngörülmesi halinde mümkündür. Aksi takdirde fail fiilinden sorumlu olmayacaktır (Çiftçioğlu, 2013: 322). "*Bunun yanı sıra kural olarak suçlar kasten*

işlendiği takdirde cezalandırıldıklarında suç tiplerinde ayrıca kasttan bahsetmeye gerek yoktur. Suç tipinde kasten ifadesine yer verilmesi halinde bu durum, o suç tipinin taksirli şeklinin de bulunduğunu göstermektedir" (Gökpınar, 2008: 200).

Taksirli suçların cezalandırılmasının nedeni ise, toplumun bireylere yüklediği dikkatli davranma ve özen yükümlülüğünün zarara uğratılmamasını sağlayabilmektir. Böylece, bireyler isteyerek yaptıkları bir hareketten dolayı ortaya çıkan fakat gerçekleşmesini istemedikleri halde gerçekleşen hadiselerden de sorumlu tutulmaktadırlar (Saydam ve Öztürk, 2015: 138, 139).

1.1.2.4.Hukuka Aykırılık Unsuru

Maddi ve manevi unsurları tam olan ve kanundaki tanıma uygun olan fiilin suç olarak nitelendirilebilmesi için, sadece ceza hukukuyla değil, bütün hukuk düzeni ile çelişki ve çatışma halinde bulunması gerekir (Alacakaptan, 1975: 95). Suçun dördüncü unsuru olan ve hukuka aykırılık olarak adlandırılan bu unsura göre, ceza hukuku kurallarını ihlal eden bir fiilin bulunması ve bu fiilin başka hukuk kurallarının yapılmasını emrettiği ya da buna izin verdiği bir fiil olmaması gerekmektedir (Karakoç, 2016: 271).

Hukuka aykırılık, dar anlamda ele alınarak sadece ceza hukukuna aykırılığı ifade etmez. Suçun bir unsuru olan hukuka aykırılıktan söz edebilmek için, bir bütün olarak hukuka karşı gelinerek hukuk kuralları ile çatışma veya aykırılık halinde olunmalıdır (Karakoç, 2016: 271). Keza bir hareketin sadece tek bir hukuk disiplinine aykırılığının kabulü, hukuk düzeninin *bütünlüğü ilkesine* aykırılık oluşturur. Dolayısıyla bir davranışın hukuka aykırılık taşıması, bu davranışın tüm hukuk sistemine aykırılığı anlamına gelir. Hukukun çeşitli disiplinlere ayrılmış bir bilim olması, hukuka aykırılık kavramının bu disiplinlerin her birinin içinde farklı kıstaslar çerçevesinde değerlendirilmesi anlamına gelmemektedir (Üzülmez, 2012: 37).

Hukuk düzeni sadece yasaklayıcı kurallardan oluşmamakta, aynı zamanda belirli bir yasağı birtakım koşulların varlığı halinde hukuka uygun duruma getiren izin verici kuralları da tanımaktadır. İşte bu kurallara hukuka uygunluk sebepleri denir ve ortaya çıktıkları yerde tipik hareketin hukuka aykırılığından bahsedilememektedir. Bu sebeple ceza hukukunda tipik her hareketin karşılığında bir yaptırımın uygulanması söz konusu olmamaktadır ve Ceza Kanunu'nda suç olarak tanımlanan bir fiilin işlenmesine bir başka hukuk kuralı izin veriyorsa, o fiilin hukuk düzeninin bütünlüğü

ilkesi çerçevesinde suç olmadığı sonucuna ulaşılır (Artuk vd., 2008: 55; Keçelioğlu, 2010: 301).

1.2.KABAHAT KAVRAMINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Kabahat, günlük hayatımızda sıklıkla kullandığımız ve aynı zamanda hukuki içeriği olan bir kavramdır. Günlük dilde genellikle kusurlu bir davranışı ifade eden kabahat kavramı bazı durumlarda hata sözcüğünün yerine de kullanılabilmektedir. Türk Dil Kurumunun kabahati; uygunsuz hareket, çirkin, yakışıksız davranış, suç, kusur, töhmet biçiminde tanımlandığı görülmektedir (Kılıç, 2014: 302). Hukuk sistemi içerisinde ise kabahat, hukuka aykırı ihlallerden hafif olanlar için kullanılan bir kavramdır. Bu noktada suç ve kabahat arasında bir nitelik farkından ziyade ağırlık farkı olduğunu ifade etmek mümkündür (Şenyüz vd., 2013: 223). Çalışmanın bu kısmında kabahat kavramının tanımı yapılacak ve kabahatin unsurları açıklanacaktır.

1.2.1.Kabahatin Tanımı

Günümüzde ortaya çıkmış olan ve kabahatlerin ceza kanunlarından çıkarılarak buna ilişkin düzenlemeler ile yaptırımların ayrı bir sistem içinde yer alması şeklindeki eğilim ile Türk hukuk sisteminde de buna yönelik düzenlemeler kendini göstermiştir. *765 sayılı eski Türk Ceza Kanunu hem kabahatleri hem de cürümleri düzenlemekte iken 2005 yılında yürürlüğe giren 5237 sayılı yeni Türk Ceza Kanunu ile cürüm ve kabahat fiilleri birbirinden ayrılarak suçun bir türü olarak düzenlenen kabahatler Ceza Kanunu kapsamı dışına çıkarılmıştır* (Akalan, 2007: 370; Şenyüz, 2008: 3). *Aynı yıl yürürlüğe giren 5326 sayılı Kabahatler Kanunu (KK) ile de gerek suç olmaktan çıkarılan söz konusu kabahatler, gerekse diğer kanunlarda düzenlenen idari ihlallere ilişkin genel ilkeler, bunlara uygulanacak yaptırımlar, karar alma süreci ve kanun yolları bir bütün olarak tek bir sistem içerisinde düzenlenmiştir* (Söyler, 2009: 136). Kanun koyucunun bu düzenleme ile amacı; kabahatlerin toplumsal yönden zararı daha düşük fiiller olması nedeniyle idari yaptırımlarla cezalandırılmasını sağlamak ve adli makamların iş yükünü azaltarak ceza muhakemesi sisteminin hantal işleyişinin önüne geçmektir (Akalan, 2007: 370).

5326 sayılı Kanun m.2'ye göre kabahat; *"kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık"* şeklinde tanımlanmıştır. KK'nin çıkarılmasıyla

getirilen bu düzenleme ile kamu düzenini ağır biçimde ihlal etmeyen fakat haksızlık içeren fiiller kabahat olarak kabul edilerek, bu fiillerin karşılığının idari yaptırım uygulaması öngörülmüştür (Can, 2017: 407). Dolayısıyla bir fiilin suç ya da kabahat olup olmadığına ilişkin ayrımın verilecek cezadan yola çıkmak suretiyle ortaya koyulması mümkündür. Suçlar için hapis ile adli para cezasından oluşan yaptırımlar öngörülmekte iken, KK' nin 16. maddesi hükmü uyarınca kabahatler için idari para cezası ile idari tedbirlerden oluşan yaptırımlar öngörülmektedir (Evren, 2011: 972). Buna göre karşılığında idari para cezası ve idari tedbirlerden meydana gelen idari yaptırımların öngörüldüğü ihlaller kabahat olarak nitelendirilecektir (Mahmutoğlu, 2009: 5).

Kabahat fiilinin tanımından söz ederken, bu kavramın tanımında yer alan "haksızlık" terimine ilişkin yapılan eleştirilere de değinmekte yarar vardır. Doktrinde kimi yazarlara göre kabahat fiilinin "haksızlık" olarak tanımlanması doğru olmayıp, haksızlık ancak kabahatin bir niteliği olarak görülmektedir. Günümüzde gerek dar anlamda suçları gerek kabahatleri düzenleyen kanunlarda yaptırım altına alınanların, kişilerin gerçekleştirdikleri fiiller olmasından ötürü bu yaklaşıma göre, haksızlık terimi yerine "fiil" teriminin kullanılması gerekmektedir (Yurtcan, 2017: 15). Bazı yazarlar ise haksızlık tabirine yönelik eleştirileri haklı bulmakla birlikte yerine önerilen fiil tabirinin de ihtiyaca cevap vermediğini ifade etmektedir. Çünkü kabahat, herhangi bir fiil olmayıp, hukuk düzeninin hukuka aykırı gördüğü bir fiildir. Bu nedenle yapılacak tanımda, bu fiilin hukuka aykırılığının ayrıca vurgulanması gerekir. Çünkü haksızlık kavramı, din, ahlak ve görgü kuralları gibi toplumsal düzen kurallarının ihlali durumunda da kullanılabilmesi nedeniyle hukuka aykırılık kavramından daha geniş bir içeriğe sahiptir. Dolayısıyla bu yaklaşıma göre kabahatin, *"kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü hukuka aykırı fiil"* biçiminde tanımlanması gerektiği ifade edilmektedir (Kılıç, 2014: 303).

1.2.2.Kabahatin Suçun Unsurları Açısından Değerlendirilmesi

KK' nin gerekçesinin suç ve kabahat arasında niteliksel değil sadece niceliksel bir fark olduğunu ortaya koyması, kabahatlerin unsurlarını açıklığa kavuşturma noktasında ceza hukuku düzenlemelerinde bulunan suç unsurlarından yola çıkmayı mümkün kılmaktadır (Taşdelen, 2010: s.44). Keza, KK' de yer alan çoğu maddede, TCK'de yer alan düzenlemelere atıf yapılmış olması da ceza hukukunda yer alan temel

ilkelerin kabahatlere de yapısına uygun olacak ölçüde uygulanmasını destekler niteliktedir. Bu sebeple, suçlar açısından ortaya koyulan yapısal unsurların kabahatler içinde kabul edilmesi söz konusu olmaktadır (Aktaş, 2015: 28). Dolayısıyla suçlarda da öngörüldüğü üzere bir fiilin kabahat sayılabilmesi; kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsuru olmak üzere dört unsurun varlığını gerekli kılmaktadır. Danıştay da birçok kararında *"cezai yaptırıma bağlanmış olan fiilin tüm unsurları ile oluşmuş bulunduğu saptanmadıkça, faile ceza uygulanmayacağı yolundaki genel ceza hukuku ilkesi, idari cezalar için de geçerli olduğundan…"* şeklinde ifadelere yer vererek aynı yönde görüş beyan etmiştir (Şenyüz, 2008: 17).

1.2.2.1.Kanuni Unsur

Esasen ceza hukukunu alanındaki bir konu olan *"suçta ve cezada kanunilik ilkesi"*, suç sayılmış olan fiiller ile bu fiillerin işlenmesi durumunda uygulanacak yaptırımların önceden kanuni düzenlemeyle açıkça belirlenmesini ifade etmektedir (Can, 2017: 412). Kabahatler açısından kanunilik ilkesine açıklık getirmek için ise KK' nin kanunilik ilkesi başlığını taşıyan 4. maddesinde yer alan hükümleri irdelemek gerekir. İlgili maddedeki düzenlemeye göre; *"hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir. Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı ise ancak kanunla belirlenebilir*". Bu maddenin gerekçesinde "*kabahatler açısından suçta kanunilik ilkesine nazaran daha esnek bir sistem kabul edilmiş ancak idari yaptırımlar açısından, cezada kanunilik ilkesine paralel bir hükme yer verilmiştir*". Dolayısıyla hangi fiillerin kabahat olacağı yasama organı tarafından belirlenebileceği gibi; kanunun kapsam ve koşullarının çerçevesini ortaya koymak üzere düzenleyici işlemlerle de gerçekleştirilebilir (Evren, 2011: 980).

Görüldüğü üzere KK' de yaptırım gerektiren fiilin kanuniliği bakımından, ceza hukukundaki kadar katı davranılmayarak fiilin genel hatlarıyla kanunla belirlenmiş olması yeterli görülmüştür. Buna karşılık kabahatlere uygulanacak yaptırımın kanunla konulması zorunluluğu yönünden ceza hukuku anlamında kanunilik ilkesi ile kabahatler hukuku anlamında kanunilik ilkesi arasında bir fark söz konusu olmamaktadır (Kılıç, 2014: 316). Bu bağlamda kabahatlere uygulanacak idari

yaptırımların kanunlarla belirlenebileceği ifade edilerek kanunilik ilkesi bu anlamda mutlak bir şekilde kabul edilmiştir (Erdinç, 2012: 269). Düzenlemeye göre idarenin genel düzenleyici işlemlerle yaptırımlara ilişkin hüküm koyması yasak olmakla birlikte, belirli unsurlara ilişkin kanunla belirlenmiş bir çerçevenin olması halinde kabahat oluşturması söz konusu olacaktır. Yani idare yönetmelikle kabahat koyma yetkisini yetkisine haizdir ancak; yaptırım türü, süre ve miktarın bir kanunda yer alması zorunludur (Yurtcan, 2017: 45).

1.2.2.2.Maddi Unsur

Kabahat niteliğindeki fiil ancak iradi bir hareket ile meydana gelebilir. İnsana ait dış dünyaya akseden olumlu ya da olumsuz istençli bir hareket yoksa kabahatten de söz edilemeyecektir. Ancak bu iradi harekete bağlı olarak dış dünyada meydana gelen bir netice olmalı ve bu netice ile hareket arasında nedensellik ilişkisi bulunmalıdır (Centel vd., 2008: 206). Öyleyse suçlarda olduğu gibi kabahatlerde de maddi unsur; hareketi, neticeyi ve hareketle netice arasındaki nedensellik ilişkisini kapsayacak şekilde 3 öğeden meydana gelmektedir.

Hareketin kavramsal tanımına suçun maddi unsuru altında yer verildiği için çalışmanın bu kısmında buna tekrar değinilmemiştir. Yine benzer şekilde kabahatler de suçlarda olduğu gibi *"hareketin şekline göre kabahatler"*, *"hareketin belli olmasına göre kabahatler"* ve *"hareketin sayısına göre kabahatler"* göre üçlü bir ayrıma tabi tutulmaktadır.

Suçlarda olduğu gibi kabahatlerde, KK' nin 7. maddesinde öngörüldüğü üzere, *icrai veya ihmali davranışla işlenebilir.* Kabahatin icrai bir davranışla işlenmesinin anlamı, failin dış âlemde değişiklik yaratan bir fiil ile kabahat olarak nitelendirilen bir ihlale sebep olmasıdır (Gişi, 2017: 136). Kabahatin icrai bir davranışla işlenmesi aynı suçlarda olduğu üzere ancak failin aktif bir davranışının varlığını gerektirmektedir (Elvan, 2010: 47).

Kabahatin ihmali davranışla işlenmesi ise, kişinin fiilen harekete geçmesi gerekirken bu hareketi yapmaması yani ihmali bir davranışta bulunması suretiyle gerçekleşir (Gişi, 2017: 136). İhmali hareketle kabahatin işlenmesi durumunda aslında ortada aktif bir davranış bulunmamaktadır. Bu noktada ihmali davranışın kabahat sayılabilmesi ancak kanun tarafından bir hareketin yapılmasının kişiye emredilmesine rağmen kişinin bundan kaçınması durumunda söz konusudur. Kanunla kişiye belirli

bir davranışta bulunma yükümlülüğü getirilmiş fakat kişi ihmali bir davranış içerisinde bulunarak bu yükümlülüğe uymamış ise bu ihmali davranış kabahat sayılabilecektir (Elvan, 2010: 47). KK' nin 7. maddesi ile de bu husus ortaya koyulmaktadır.

Hareketin belli olmasına göre kabahatler *"serbest hareketli kabahatler"* ve *"bağlı hareketli kabahatler"* olmak üzere ikili tasnife tabi tutulmaktadır. Kabahatin kanuni tanımda neticeye yer verilmekle birlikte, harekete yönelik herhangi bir tanımlamanın yapılmadığı kabahatlere *serbest hareketli kabahatler* denir. Serbest hareketli kabahatlerde, hareket şekilleri sınırsızdır ve kanuni tanımında yer alan neticeyi ortaya çıkarmaya uygun olan her tür hareketle işlenebilir. Dolayısıyla yapılan hareketin, kanuni tanımındaki neticeyi ortaya çıkarmaya uygun olması yeterli görülmektedir (Pehlivan, 2011: 150).

Buna karşılık kabahatin tanımında neticenin yanı sıra o neticeye neden olan harekete de yer verilmiş olabilir. Ancak kanunda yazılı hareketlerin yapılması ile ortaya çıkan bu kabahatlere *bağlı hareketli kabahatler* denir (Şenyüz, 2008: 19). Dolayısıyla kabahatin varlığından söz edebilmek için mutlaka kanunda belirtilen hareket veya hareketlerin icra edilmesi gerekmektedir (Pehlivan, 2011: 150).

Hareketin sayısına göre kabahatler *"tek hareketli kabahatler"* ve *"çok hareketli kabahatler"* olmak üzere ikili tasnife tabi tutulmaktadır. Bir kabahat bazen tek, bazen de birden çok fiil şeklinde düzenlenebilir. Yani aynı kabahate benzer ağırlıkta birden çok fiil sebep olabilir (Şenyüz, 2008: 19).

Kabahatin varlığı için tek bir fiilin yeterli görüldüğü kabahatler *tek hareketli kabahatlerdir*. Buna karşılık kanuni tanımda, kabahatin ortaya çıkabilmesi için birden fazla hareketin gösterilmiş olduğu kabahatler ise *çok hareketli kabahatlerdir*. Çok hareketli kabahatlerde kabahatin varlığı ancak kanunda yer alan bütün hareketlerin yapılmış olmasına bağlıdır (Pehlivan, 2011: 152).

Kabahatin oluşması için gerekli maddi unsurlardan ikincisi neticedir. Daha önce de belirtildiği üzere netice, hareketin dış dünyada ortaya çıkardığı değişikliktir ve hareketin tamamlanması aşamasını ifade eder (Karakoç, 2016: 271).

Kabahatler açısından bir ayrımda, hareketin bir neticeye sebep olup olmaması bakımından yapılmaktadır. Netice bazı kabahatlerde hareketten ayrı olarak açıkça belirtilmektedir. Bu tür kabahatlere *"neticeli kabahatler"* adı verilmektedir. Neticeli kabahatlerde, kabahatin tamamlanması için hareketten başka neticenin de

gerçekleşmesi gerekmektedir. Dolayısıyla kanunda belirtilen neticeyi ortaya çıkaran her türlü hareket kabahatin fiili kabul edilir (Şenyüz, 2008: 20).

Bir kabahatin kanuni tanımında, belirli bir hareketin yaptırımla karşılanmış, kabahatin ortaya çıkması için bir netice öngörülmemiş ise *"neticesiz kabahatler"* ya da *"sırf hareket kabahatleri"* olan kabahat türünden söz edilmektedir. Kabahat tanımlarında, kaide neticeden önceki aşamanın belirtilmesiyle yetinmek olduğundan kabahatler hukukunda yer alan kabahatlerin büyük çoğunluğu, sırf hareket kabahati niteliğindedir (Pehlivan, 2011: 157, 158). Sırf hareket kabahatlerine *şekli kabahat* adı da verilmektedir (Şenyüz, 2008: 20).

Kabahatler neticeli-neticesiz kabahat ayrımından başka, zarar kabahati ve tehlike kabahati olmak üzere farklı bir ayrıma da tabii tutulmaktadır. Yapılan bu ayrıma göre kabahat normunda *netice, zarar olarak gösterilmiş olabileceği gibi zarar ihtimali yani tehlike şeklinde de olabilir*.

Zarar kabahati olarak nitelendirilen kabahatlerde, üçüncü bir kişinin korunmakta olan hukuki yararına zarar verilmesi söz konusudur. *Tehlike kabahatlerinde* ise tehlike şeklindeki netice; üçüncü bir kişinin korunan hukuki yararının somut olarak tehlikeye sokulmasıyla ya da soyut bir tehlike şeklinde ortaya çıkmaktadır. Somut tehlike kabahatinde hem somut hem de gerçek bir zarar tehlikesi tespit edilmelidir. Soyut tehlike kabahatinde ise, kuralda belirtilen hareketin yapılması yeterli olup tehlikenin gerçekten ortaya çıkıp çıkmadığının araştırılması gerekli değildir (Pehlivan, 2011: 157, 158). Yani tehlike kabahatlerinde sorumluluğun meydana gelmesi için tehlikenin somut veya soyut olarak ortaya çıkması yeterlidir (Mahmutoğlu, 2009: 12).

Dış âlemde meydana gelen bir değişikliğin bir kişiye mal edilebilmesi, ortaya çıkan değişikliğin o kişinin hareketinden doğmasını gerektirmektedir. Kabahatin varlığı açısından önem arz eden şey sadece bir neticenin ortaya çıkması değil, kabahat oluşturan neticenin o kişinin hareketinin sonucundan meydana gelmesidir. İlliyet bağı olarak da adlandırılan nedensellik bağı, hareket ve netice arasındaki bağı, ikisinin ilişkisini ifade eden bir kavramdır (Şenyüz, 2008: 20).

Nedensellik ilişkisi, hareketten sorumlu tutulmanın dayanağıdır. Ancak kabahatin kanuni tanımında neticeye yer verilmemesi durumunda, nedensellik ilişkisinin araştırılmasına da gerek yoktur. Nitekim sırf hareket kabahatlerinde bir

netice öngörülmediğinden netice ve hareket ilişkisinin varlığından da söz edilemez (Pehlivan, 2011: 159, 160).

1.2.2.3.Manevi Unsur

Kabahatin manevi unsuru failin kabahati işlerken ki iç dünyasını ortaya koyan ve sorumluluğun tespit edilmesinde zorunlu olan unsurdur. Kabahatin manevi unsuruyla ifade edilen şey, kabahat fiili ve fail arasındaki psikolojik bağdır (Aktaş, 2015: 29). KK' nin 9. maddesinde *"Kabahatler, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde hem kasten hem de taksirle işlenebilir."* şeklinde yer alan hükümle, kabahatin ortaya çıkması için kast veya en azından taksirin varlığı aranmıştır. Dolayısıyla kanunda sadece kasten ya da sadece taksirle işlenen fiilin kabahat oluşturabileceğine ilişkin bir hükmün yer almaması halinde ise KK' ya göre kabahat oluşturan haksızlığın gerçekleşmesi, hem kasten hem taksirle olabilir (Bekar, 2011: 1044).

Suçlar açısından değerlendirildiğinde daha önce de bahsedildiği gibi, bir suçun taksirle de işlenebilmesini öngörmek için kanunlar bunu açıkça düzenlemek zorundadır. Aksi takdirde kural olarak suçlar kasten işlenebilirler. Kabahatlerin ise hem kasten hem de taksirle işlenebilmesi kuralı, kabahatleri bu noktada suçlardan ayırmaktadır (Yurtcan, 2017: 61). Yani KK' de yer alan düzenleme ile kabahatlerin ortaya çıkması için ceza hukukunda öngörüldüğü şekilde kastın varlığı kural değildir. Burada dikkat edilmesi gereken konu ise kanunda kabahatin kasten veya taksirle işlenebileceğine ilişkin açıkça bir düzenlemenin varlığıdır. Böyle bir düzenlemenin yer almaması durumunda, taksir de kabahatin oluşumuna neden olacaktır (Aktaş, 2015: 31).

Görüldüğü gibi manevi unsur yönünden KK'de, TCK'nin tersine bir düzenleme yapılmış ve kural olarak fiilin taksirle işlenmesi kabahatin oluşumu için yeterli kabul edilmiştir. Kabahatlerdeki sorumluluğun temelinin taksire dayandırılması, sorumluluğun genişlemesine sebep olmaktadır. Sorumluluğun bu yönde genişletilmesinin sebebi ise kabahat sebebiyle idari yaptırım uygulanmasını kolaylaştırmaktadır. Çünkü kastın ispatlanması taksire göre çok daha güçtür (Pehlivan, 2011: 167).

KK'de kast ve taksirin tanımına yer verilmemiştir. Ancak ceza hukukundan ayrılarak bağımsızlaşan kabahatler hukuku alanında ceza hukukunun birçok ilke ve

kurumu yapılan atıflarla geçerliliğini sürdürmektedir. Dolayısıyla kabahatler hukukunda da kast ve taksir kavramları, ceza hukukunda öngörülen anlam ve kapsamlarıyla değerlendirilmektedir. Yani kast ve taksir kavramları her iki hukuk dalında da aynı şekilde anlaşılmaktadır (Pehlivan, 2011: 168). TCK'nin ilgili maddelerinde *kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi* olarak tanımlanmıştır. Taksir ise, *dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyerek gerçekleştirilmesi* şeklinde tanımlanmıştır. *Dolayısıyla kanunda açıkça hüküm bulunan haller hariç olmak üzere kabahat hem kabahatin kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi ile hem de dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla kabahatin kanuni tanımında belirtilen neticenin öngörülmeyerek gerçekleştirilmesiyle işlenebilir* (Bekar, 2011: 1044).

Bunun yanı sıra kabahatin maddi unsurlarında hatadan da söz etmekte yarar vardır. KK'nin 10. maddesinde "*Türk Ceza Kanunu'nun hata hallerine ilişkin hükümleri, ancak kasten işlenen kabahatler bakımından uygulanır."* hükmü yer almaktadır. Maddi unsurlarda hata olması durumunda failin; fiilin icrasına ilişkin kanuni tanımda belirtilen unsurlara ilişkin bilgisi objektif gerçeklikle uyuşmamaktadır. Bu hatanın varlığı ise, KK 10. madde hükmü gereğince kastı ortadan kaldırır. Dolayısıyla maddi hatanın varlığı durumunda, yalnızca kasten gerçekleştirilebilen bir kabahat söz konusuysa, kabahatin manevi unsurundaki eksiklik nedeniyle faile yaptırım uygulanması söz konusu olmayacaktır. Ancak KK'nin taksiri istisna tutması sebebiyle, fail kabahatin taksirli halinden cezalandırılacaktır (Aktaş, 2015: 33, 35).

1.2.2.4.Hukuka Aykırılık Unsuru

Kanuna aykırılıktan daha geniş bir kavram olan hukuka aykırılık unsuru, kanuni tipe uygun olan fiilin aynı zamanda genel hukuk düzenine de aykırı bulunmasıdır (Ağar, 2016: 280). Ceza hukukunda bir fiilin suç olarak cezalandırılabilmesi; o fiilin yapılmasını hukuk düzenine uygun kılacak bir düzenlemenin olmamasına bağlıdır. Hukuk düzeni o fiilin yapılmasına izin veriyorsa bu fiilin suç olarak değerlendirilmesi mümkün değildir (Aktaş, 2015: 29). Çalışmanın önceki kısımlarında da açıklandığı üzere bu durum hukuk düzeninin bütünlüğü

ilkesine dayanmaktadır. Bu ilke gereği hareketin hukukun bir bölümünde hukuka uygun bir diğer bölümünde hukuka aykırı olması imkânsızdır (Sırma, 2012: 16).

Kabahatler açısından ele alındığında, kabahatin maddi ve manevi unsurları mevcut olsada, hukuka aykırılık unsuru eksikse suçlarda öngörüldüğü gibi kabahatin oluşumu da söz konusu olmayacaktır. KK'nin 12. maddesinde yer alan *"Bu Kanun'da aksine hüküm bulunmayan hallerde, Türk Ceza Kanunu'nun hukuka uygunluk nedenleri ile kusurluluğu ortadan kaldıran nedenlere ilişkin hükümleri, kabahatler bakımından da uygulanır."* ifadesi ile TCK'ye atıf yapılarak bu kanununda yer alan hukuka uygunluk nedenlerinin aksine bir düzenlemenin olmaması şartıyla kabahatler açısından da uygulanacağı öngörülmüştür (Aktaş, 2015: 29). Dolayısıyla Ceza Kanunu'nda yer alan hukuka uygunluk nedenlerinin varlığı halinde kabahatte oluşmayacaktır. Çünkü bu durumda kabahatin hukuka aykırılık unsurunun eksikliği söz konusu olmaktadır.

1.3.KABAHATLERİ SUÇ OLMAKTAN ÇIKARMA DÜŞÜNCESİ VE KABAHAT-SUÇ AYRIMI

Kamu düzeninin korunabilmesi; kişilerin idareyle olan ilişkilerinde, bu düzeni ihlal eden davranışlarının yaptırıma bağlanmasını gerekli kılmaktadır (Gişi, 2017: 129). Bu amaçla devletler, kişilerin toplumsal düzeni bozucu davranışlarının önüne geçmek için idarelerini birtakım yetkilerle donatmışlardır (İçel, 1984: 117). Bu alana ilişkin genel çerçeve, İdari Ceza Hukuku ile belirlenmiştir (Gişi, 2017: 129). *İdari Ceza Hukuku, idarelerin sahip oldukları bu yetkilerin nasıl kullanılacağını, toplumsal düzeni bozucu davranışların neler olduğunu ve bunlara ne gibi yaptırımların uygulanabileceğini gösteren hukuk dalıdır* (İçel, 1984: 117).

Zaman içinde kültürde yaşanan değişim ve buna bağlı olarak dönüşen hukuk bilinci neticesinde, bazı fiillerin kanun koyucu tarafından suç haline getirilmesi, bazılarının ise suç olmaktan çıkarılması söz konusu olmuştur. Günümüzdeki eğilim, kabahatleri ceza hukuku alanından çıkararak "idari suçlar, idari yaptırım gerektiren fiiller" haline getirmektir. Bunun sebebi de tamamen pratik nedenlerdir. Özellikle hafif nitelikli suçları yargılamanın ceza hâkiminin iş yükünü ağırlaştırması ile birlikte yargılamayı hantallaştırdığı düşüncesi bu eğilimin en temel sebepleridir (Kızılyar, 2013: 1649).

Bu noktada devletin yürütme fonksiyonunun yürütülmesi esnasında idarenin bir yargı kararı olmaksızın direkt olarak yaptırım uygulayabilmesi idari yaptırımlar alanında egemen olan temel ilkelerin ortaya konulması zorunluluğunu doğurmuştur (Gişi, 2017: 129). Buna yönelik olarak kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimi çerçevesinde Türk hukuk sisteminde, 2005 yılında *5237 sayılı Türk Ceza Kanunu* yürürlüğe girmiş, Kanunun yürürlüğe girmesiyle önceden suçun bir türü şeklinde düzenlenen kabahatler suç olmaktan genel olarak çıkarılmıştır. Aynı yıl yürürlüğe giren *5326 sayılı Kabahatler Kanunu* ile de suç olmaktan çıkarılan kabahatler ve diğer kanunlarda düzenlenmiş olan idari ihlallere yönelik genel ilkeler, bunlara uygulanacak olan yaptırımlar, karar alma süreci ile kanun yolları tek bir sistem içerisinde bir bütün olarak düzenlenmiştir (Söyler, 2009: 136).

Çalışmanın bu kısmında kabahatleri suç olmaktan çıkarma düşüncesinin tarihi gelişimi ve bunun bir sonucu olarak ortaya çıkan kabahat-suç ayrımına ilişkin esaslara değinilecektir.

1.3.1.Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Düşüncesine Tarihsel Bakış

Suçları farklı açılardan çeşitli sınıflandırmalara tabi tutmak üzere, karşılaştırmalı hukukta farklı iki akım ortaya çıkmıştır. Bazı ceza kanunları en ağır suçları konu edinerek daha hafif suçlar olarak nitelendirilen kabahatleri ceza kanunları dışındaki yasal düzenlemelere bırakmıştır. Bazı ceza kanunları ise, bütün suçları kapsayacak şekilde düzenlenerek kabahatlere de yer vermiştir (Kızılyar, 2013: 1648).

Günümüzde ülkeler hukuki olduğu kadar sosyal, ekonomik, teknolojik gelişmeler ışığında suç politikalarını gözden geçirmektedir. Buna bağlı olarak da suçlulukla mücadelede birtakım yeni yöntemlere başvurulmaktadır. Kabahatlerin suç olmaktan çıkarılması da bu yöntemlerden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır (Cengiz ve Kılıç, 2017: 25). Dolayısıyla çağlar boyunca genel eğilim kabahatlerin suç türlerinden birisi olarak kabul edilmesine ilişkin iken, günümüzde kabahatlerin çeşitli sebeplerle suç olmaktan çıkarılmasına yönelik bir gelişim ve eğilim söz konusu olmuştur. Kabahatlerin suç olmaktan çıkarılmasına ilişkin öne sürülen gerekçeler kısaca (Mahmutoğlu, 2009: 3);

- *Önemsiz sayılabilecek ihlallerin, mahkemelerin iş yükünü aşırı derecede arttırarak zaman kaybına neden olması ve ceza hukukunun sahip olduğu caydırıcılık gücünü ciddi olarak zayıflatması,*
- *Yargılama faaliyetlerine ilişkin maliyetleri olumsuz yönde etkilemesi,*

- *Bu eylemlerin ceza kanunlarında yer almasının kişisel özgürlüklerin ancak zorunlu hallerde kısıtlanabileceği ve ceza hukukunun toplumsal düzeni korumada son araç olabileceği yönündeki çağdaş düşünce ile çelişmesi,*
- *Kabahat niteliğinde fiil işleyen kişilerle ağır nitelikte suç işleyen kişilerin aynı yargılama usulüne tabi tutulmasının hafif suç işleyen kişiler üzerinde yıkıcı etkiler uyandırması olarak özetlenebilir* (Gişi, 2017: 149).

Bu noktada kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimine yönelik doktrinde yer alan yaklaşımlara değinmek gerekir. Suç olmaktan çıkarma; "*suç durumundan çıkarma", "ceza durumundan çıkarma"* ve *"kovuşturmadan ayırma"* olarak üç farklı şekilde gerçekleştirilen bir olgu olarak nitelendirilmektedir (Erdinç, 2012: 254).

Suç durumundan çıkarma (decriminalisation), ceza kanunları çerçevesinde bulunan hukuka aykırı ve cezai müeyyideye bağlanmış bir davranışın bu kapsamdan çıkarılmasını ifade etmektedir. Suç durumundan çıkarma iki şekilde yapılmaktadır. Bunlardan ilki, fiilin yaptırım içeren hiçbir hukuk kuralının konusunu oluşturmayacak biçimde yaptırım hukukunun dışına tamamen çıkarılması şeklindedir. İkincisi ise, yalnızca suç olmaktan çıkarılması ancak hukuka aykırılık teşkil eden bir davranış olarak kalarak kamusal bir yaptırımın konusunu oluşturmaya devam etmesi şeklindedir (Başaran Yavaşlar, 2016: 318).

Kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimine ilişkin ikinci yaklaşım ceza durumundan çıkarmadır (depenalisation). *Fiile ilişkin cezayı ortadan kaldırma* olarak tanımlanan bu terim, *"ceza sistemi içerisindeki hafif cezalandırmaya yönelik nicelik değişimlerini"* belirlemektedir. Suç olarak kanunda yer alan cürüm[*] ya da cünha[†] şeklindeki fiilin kabahat durumuna getirilmesi veya fiil aynı kalmakla birlikte hürriyeti kısıtlayıcı cezanın daha hafif olan bir cezayla yer değiştirmesi, ceza durumundan çıkarmanın örneklerini oluşturmaktadır (Bayraktar, 1984: 200).

Kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimine ilişkin üçüncü yaklaşım ise kovuşturmadan ayırmadır (diversion). Kovuşturmadan ayırma; ceza adaleti işler durumda iken, kovuşturmaya başlamamayı ya da yürütülen kovuşturmayı durdurmayı ifade etmektedir (Bayraktar, 1984: 200).

Kabahatler ile suçların ayrımı tartışması, kabahatleri hukuka aykırı fiil olarak kabul etmeye devam ederek aynı zamanda suç olmaktan çıkarmaya ilişkin

[*] Cürüm, toplumun varlığını veya fertlerin menfaatini ağır biçimde tehlikeye düşüren suç.
[†] Cünha, eski ceza hukukunda cürümden hafif, kabahatten ağır nitelikteki eylemler. Kabahatten ağır ve cinayetten hafif olan suç.

gelişmelerin beraberinde ayrımın nasıl yapılacağına ilişkindir. Bu noktada hangi hukuka aykırı fiillerin suç olarak öngörülmek suretiyle adli yaptırıma konu olacağı, hangi hukuka aykırı fiillerin kabahat olarak öngörülmek suretiyle idari yaptırıma konu olacağı sorunu ceza hukuku ve idare hukukun güncel tartışma konusu olmuştur (Cengiz ve Kılıç, 2017: 27, 28).

Özellikle kabahatlerin suç olmaktan ve bunun sonucu olarak ceza kanunlarından çıkarılmasına yönelik eğilimden önce; ceza kanunlarında bulunan suç ayırımlarına ilişkin sistemlere değinmekte fayda vardır. Bu sistemler; *"suçları ağırlıklarına göre herhangi bir derecelendirmeye tabi tutmayan ceza kanunları"* ve *"suçları ağırlıklarına göre derecelendirmeye tabi tutan ceza kanunları"* şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Suçların ağırlıklarına göre derecelendirilmeye tabi tutulması noktasında ise ikili, üçlü ve dörtlü ayrımlar söz konusudur. *İkili ayırımı esas alan ceza kanunları suçları; cürüm-kabahat veya cürüm-cünha[‡] olarak ayırır. Üçlü ayırımı esas alan ceza kanunları suçları; cürüm-cünha-kabahat şeklinde ayırır. Dörtlü ayırımı esas alan ceza kanunları ise suçları; cinayet-cünha-hafif cünha-kabahat şeklinde ayırır* (Mahmutoğlu, 2009:1-2).

Bu ayrımlardan yola çıkarak kabahatler, suç olmaktan çıkarılma eğiliminden önce hafif nitelikli bir suç olarak nitelendirilmektedir. Günümüzdeki eğilim ise, kabahatleri ceza hukukundan dolayısıyla ceza kanunlarından çıkararak idare hukuku alanına dâhil etmek, yani *"idari suçlar, idari yaptırım gerektiren eylemler"* haline getirmektir (Kızılyar, 2013: 1649).

Hukuka aykırılıkların bir bölümünü suç olmaktan çıkararak yalnızca idari yaptırımların konusu şeklinde öngörmek ise, 18. yüzyıldan itibaren karşımıza çıkmıştır (Başaran Yavaşlar, 2016: 317). İdari Ceza Hukuku ve Genel Ceza Hukuku ayrımını da bu dönemde ilk kez Alman hukukçular yapmıştır (İçel, 1984: 117). O dönemde İtalya ve Fransa'da cezacılara göre cürüm ile kabahat ayrımı ceza hukuku ile ilgili bir konudur ve suç kategorisinin iki türünü birbirinden ayırmak amacıyla incelenmiştir. Alman doktrininde ise birçok yazar tarafından konu; iki hukuk dalının yani ceza hukuku ve idare hukuku ayrımının önemi bakımından ele alınmıştır (Zanobini, 1963: 301).

20. yüzyılın başlarından itibaren de cürüm ve cünha ile birlikte ceza kanunlarında öngörülen suçlar içinde bulunan kabahatlerin Almanya'da hazırlanan ceza kanunu tasarılarında bu kanunlardan çıkarılıp, idari ceza hukukunun kapsamına dâhil edilmesine ilişkin eğilim söz konusu olmuştur (İçel, 2016: 626). 1911 yılından itibaren bütün kanun tasarıları, kabahatlerin ceza kanunlarının dışına taşınma eğilimine uygun olarak hazırlanmıştır (İçel, 1984: 117). Önce, 1949 yılında yürürlüğe konulan *Wirtschaftsstrafgesetz ekonomik düzene ilişkin eylemler* yönünden bu yola girilmiştir. 1952 yılında yürürlüğe giren *Düzene Aykırılıklar Hakkında Kanun (Gesetz über Ordnungswidrigkeiten), düzene aykırılık* adı verilen *idari kabahatleri* ayrı hükümler içinde düzenlemiştir. *Aynı adı taşıyan 24 Mayıs 1968 tarihli Kanundan sonra yine aynı adı taşıyan 19 Şubat 1987 tarihli Kanun ise bu tür eylemleri bir ceza kanununa benzer sistemle ayrıntılı bir şekilde düzen altına almıştır.* İdareye kovuşturma ile yaptırım uygulamaya ilişkin yetki tanıyan bu Kanun, kapsamına dâhil olan fiillerin suç kavramından farklı olduğunu göstermek amacıyla bunlara *"Ordnungswidrigkeiten"* yani *"Düzene Aykırılıklar"* adını vererek Ceza Kanunundaki *kabahat (Übertretung)* terimini kullanmaktan imtina etmiştir (İçel, 2016: 626, 627).

Kabahatleri ceza hukukunun alanından çıkarmaya ilişkin eğilim diğer bazı ülkelerde de görülmektedir (İçel, 1984: 118). Almanya'dan sonra Fransa, İtalya gibi Batı Avrupa ülkelerinde de hafif nitelikteki suçlar, idari yaptırım haline dönüştürülerek suç olmaktan çıkarılmıştır (Erdinç, 2012: 256). Örneğin İtalya'da İkinci Dünya Savaşı'nın ardından Alman Hukukunda başlayan bu eğilime uyulmuş ve bazı kabahatler ceza hukuku alanından çıkarılmak istenmiştir. *Depenalizzazione* terimiyle ifade edilen bu fiillerin arasında özellikle trafik kabahatleri geniş yer bulmuştur. 3 Mayıs 1967 tarihli Kanun hafif nitelikli birçok kabahat fiilini dar anlamda suç olmaktan çıkararak idareye bu konuda kovuşturma yetkisi tanımıştır (İçel, 1984: 118).

Ülkemizde kabahatlerin suç olmaktan çıkarılmasına ilişkin tarihsel gelişim ise, batı kökenli hukuk sistemlerine nazaran çok daha farklı bir seyir göstermiştir. Bunun sebebi, Osmanlı Dönemi'nden itibaren hukuk sistemimizin İslam Hukuku kaynaklı olmasından ötürüdür. 1800'lü yıllara gelindiğinde ise Osmanlı Türk Hukukunda kabahat türünden suçlara mevzuatta rastlanmamış olmasından dolayı bu tür kavramsal bir tartışmaya da gerek olmamıştır. Suçlar ilk defa 8 Ağustos 1858 (1274) tarihli Ceza

Kanunu[*] ile cinayet, cünha ve kabahat olarak üçlü sınıflandırmaya tabi tutulmuştur (Mahmutoğlu, 2009: 4). *Cinayet; ölüm cezası, müebbet hapis, çalıştırma veya sürgün gibi korkutucu cezaların uygulanmasını gerektiren suçlar* olarak tanımlanmıştır. *Cünha; hapis, geçici sürgün ve para cezası gibi ıslah edici cezaların öngörüldüğü suçlar* olarak tanımlanmıştır. *Kabahatler ise çok kısa süreli hapis ve az miktarda para cezası gibi uyarıcı cezaları gerektiren eylemler* olarak tanımlanmıştır. Bu kanun çeşitli tarihlerde değişikliğe uğrayarak 1926 yılına kadar yürürlükte kalmıştır (Centel vd., 2008: 35).

Cumhuriyetin kuruluşu ile birlikte ise İslam hukuku kuralları yerini batı kanunlarına bırakmış, kaynağını 1889 tarihli *"Zanardelli Kanunu"* olarak adlandırılan *İtalyan Ceza Kanunu*'ndan alan 1 Temmuz 1926 yılında *765 sayılı Türk Ceza Kanunu* yürürlüğe girmiştir (Centel vd., 2008: 35). Bu kanunun 1. maddesinde suçlar, cürüm ve kabahatler şeklinde ikili ayrıma tabi tutularak düzenlenmiştir. Kanun; birinci kitap, ikinci kitap, üçüncü kitap olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır. Birinci kitapta genel hükümlere, ikinci kitapta cürümlere, üçüncü kitapta ise kabahatlere yer verilmiştir. Kanunu'nun 11. maddesi cürüm ve kabahati, uygulanacak yaptırımın ağırlığına göre ayırmıştır (765 sayılı TCK).

Türk Hukukunda kabahatlerin suç olmaktan çıkarılması, 1980'lerden itibaren özellikle mevzuat yönünden tartışılmaya başlamıştır. *1986* ve *1989 tarihli Türk Ceza Kanunu Ön Tasarılarında* kısmen bu eğilim kendini göstermiştir. Ancak bu tasarılarda yapılmak istenen; kabahatleri suç olmaktan çıkararak idareye bunlara yaptırım uygulama yetkisini vermek değil, suçlardaki cürüm kabahat biçimindeki ayırımı ortadan kaldırmaktır. Bu tasarılarda *765 sayılı Türk Ceza Kanunu* kapsamındaki kimi kabahatler suç olmaktan çıkarılmış, kimileri ise suçların arasına serpiştirilmiştir. Sonrasında çeşitli özel ceza kanunlarında birçok suç idari para cezasının gerektiren fiillere çevrilmiş ve 2003 yılında çıkarılan *4854 sayılı Bazı Kanunlardaki Cezaların İdari Para Cezasına Dönüştürülmesi Hakkında Kanunla* kapsam genişletilmiştir (Mahmutoğlu, 2009: 4).

Diğer bazı ülkelerde de kabahatlerin suç olmaktan yani ceza kanunlarından çıkarılması oldukça eski tarihlere dayanmakta iken; bizde ise tam anlamıyla ancak 26.09.2004 tarihli *5237 sayılı Türk Ceza Kanunu* ve 30.03.2005 tarihli *5326 sayılı Kabahatler Kanunu* ile gerçekleşmiştir (İçel, 2016: 627; Mahmutoğlu, 2009: 4). Bu

[*] Tanzimat döneminin en önemli kanunu olan Ceza Kānunnâme-i Hümâyun.

düzenlemeler ile *765 sayılı Kanunu'nda yer alan kabahatlerin bir kısmı suç olmaktan çıkarılmış, bir kısım kabahatler önemleri dolayısıyla yeni TCK'ye suç olarak alınmış, bir kısmı ise KK'de kabahat olarak düzenlenmiştir* (Evren, 2011: 973). KK sadece ceza hukukundan idare hukuku alanına geçirilen kabahat türlerini düzenlemekle kalmamış, çok temel bazı kavram ve tanımlara da yer vermek suretiyle hukuk düzenimize önemli değişiklikler getirmiştir (Kızılyar, 2013: 1651).

Bu noktada KK'de; kabahatlere ilişkin genel hükümlere, kabahat fiillerine ve idari yaptırım muhakeme usulüne yer verilmiştir. Kabahatlere ilişkin genel hükümler, kabahatler genel teorisi; kabahat fiilleri ise özel hükümler olarak ifade edilmektedir. Özel hükümler bölümünde yer alan kabahatlere bakıldığında, bunların *765 sayılı Türk Ceza Kanunu*'nda kabahat olarak yer alan fiillerden oluştuğu görülmektedir. Kabahatlere ilişkin genel hükümler bölümünde ise; *kanunilik ilkesi (m.4), zaman ve yer bakımından uygulama (m.5-6), kabahate ilişkin sorumluluğun esasları başlığı (m.7-15) altında manevi unsur, hata, hukuka uygunluk nedenleri ile kusurluluğu ortadan kaldıran nedenler, teşebbüs, iştirak ve içtima kurumlarına* yer verilmiştir. Görüldüğü gibi KK'de, suç genel teorisi kapsamındaki kurumların hemen hemen hepsine yer verilmiştir. Dolayısıyla KK'nin yürürlüğe girmesiyle birlikte kabahatler hukuku, ceza ve idare hukukundan bağımsız ve ayrı bir hukuk dalı olma özelliği kazanmıştır (Pehlivan, 2011: 72, 73).

1.3.2.Suç-Kabahat Ayrımı ve Suçlar ile Kabahatler Arasındaki Farklar

Kabahatlerin suç olmaktan çıkarılması eğiliminin tarihsel sürecinde de bahsedildiği üzere, 5237 sayılı Kanunla yapılan değişikliklere kadar kabahatler, suçun bir türü şeklinde kabul edilerek ceza kanunlarında düzenlenmiştir. Türk Hukuku açısından da bu durum geçerli olmakla birlikte KK'nin yürürlüğe girmesinin ardından kabahatler, suç olmaktan çıkarılmıştır. Bundan ötürü kabahatler ile Türk Ceza Kanunu'nda veya özel kanunlarda yer alan suçlar arasındaki farkların neler olduğunun ortaya konması gerekmektedir (Pehlivan, 2011: 24). Aşağıda yer alan Tablo 1'de suç ve kabahat arasındaki farklara yer verilmiştir.

Tablo 1: Suç ve Kabahatler Arasındaki Farklar

	KABAHAT	SUÇ
Amaçlar Açısından	İdari düzeni sağlamayı amaçlar.	Kamusal düzeni korumayı amaçlar
Cezayı Veren Açısından	Ceza, idareler tarafından verilir.	Ceza, Ceza Mahkemeleri tarafından verilir.
Yaptırımlar Açısından	İdari para cezası verilir.	Hapis ve/veya adli para cezası verilir.
Usul Açısından	Tespiti idari usullerle yapılır.	Tespiti adli usullerle yapılır.
Yaptırımlara Karşı Gidilebilecek Yollar Açısından	İdari yargıya dava açılabilir.	Adli yargıdaki üst mahkemelere gidilebilir.
Kastın Varlığı Açısından	Kastın varlığı aranmaz.	Kastın varlığı aranır.
Kişisellik Açısından	Ceza gerçek ve tüzel kişilere verilebilir ve kişiselleştirilemez.	Ceza gerçek kişilere verilir ve kişiselleştirilir.
Cezanın Mahiyeti Açısından	İdari işlemdir.	Yargısal karardır.

Kaynak: (Şenyüz vd., 2013: 224).

Tablo 1'de, suç ve kabahatler arasındaki farklılıklar özetlenmiştir. Çalışmanın bu kısmında ilgili farklılıklara ilişkin açıklamalar çeşitli başlıklar altında toplanarak ele alınacak ve açıklanacaktır.

1.3.2.1.Amaçlar Açısından

Suçlar ve kabahatlerin her ikisi de sosyal düzenin korunmasını ve bu düzeni ihlal eden fiilleri önlemeyi amaçladıklarından, korunan menfaat açısından birbirlerine benzerler. Aralarındaki fark ise suçların kamu düzenini korumayı, kabahatlerin ise idarî düzeni sağlamayı amaçlamasıdır (Şenyüz, 2008: 4).

1.3.2.2.Yaptırımlar Açısından

Bir fiilin suç ya da kabahat olarak nitelendirilmesinde uygulanacak yaptırım ve yaptırımları uygulayacak makamın farklılığı önem arz etmektedir. Çünkü suçlar ve kabahatler karşılığında uygulanacak yaptırımlar ve bu yaptırımları uygulayacak makamlar birbirinden farklıdır. TCK'nin 45. maddesine göre suç karşılığında uygulanan yaptırım olarak cezalar, hapis ve adli para cezalarıdır. Kabahatlere uygulanacak yaptırımlar ise KK'nin 16. maddesine göre idari yaptırımlardır ve bunlar idari para cezası ve idari tedbirlerden ibarettir. Öyleyse suçlar karşılığında *hürriyeti*

bağlayıcı ceza ve/veya adli para cezası ile *güvenlik tedbirleri*[*] öngörülen ihlaller; kabahatler ise karşılığında *idari para cezası* ve *idari tedbirler* öngörülen ihlallerdir (Öner, 2015: 139).

Bu noktada ceza, güvenlik tedbiri ve idari yaptırım kavramlarını da açıklamak yerinde olacaktır. *Ceza*; suç işleyen bir kişiye, usulüne uygun şekilde yapılan yargılama sonucunda mahkemece hükmedilen ve yetkili organlarca uygulanan müeyyidedir (Karakoç, 2016: 102).

Güvenlik tedbirleri, ceza hukukunda cezanın uygulanmadığı ya da uygulansa dâhi suçları önleme noktasında yetersiz kaldığı durumlarda başvurulan ve geleneksel ceza sistemini tamamlama amacı olan hukuki koruma araçlarıdır. Tıpkı cezada olduğu gibi güvenlik tedbirlerinin amacı da, toplumsal düzeni korumaktır (Aydın, 2012: 341, 342). Türk öğretisi çoğunlukla güvenlik tedbirlerinin de cezai bir yaptırım olduğunu kabul etmektedir. Kanunlarda suç olarak tanımlanmış fiillere yönelik olarak güvenlik tedbirleri de yine ceza kanununda belirlenir. Keza 5237 sayılı TCK'nin 3. madde hükmü ile bu ortaya konmakta; güvenlik tedbirlerinin yargısal nitelik taşımakta olduğu ve yetkili yargı organı tarafından hükmolunacağı öngörülmektedir (Dilberoğlu, 2016: 1521, 1524).

İdari yaptırım ise, idari bir işleme dayanılarak kişilere uygulanan ve idari kararın uygulaması vasfındaki zor kullanma yetkisi olarak tanımlanır. İdari yaptırımlar alanının yasal düzenlemelere konu olması bazı ihlallerin suç olmaktan çıkarılması anlayışının bir sonucudur. Özellikle kamu düzenine etkisi olmayan veya etki oranı düşük olan ihlallerin idari yaptırımların alanına dâhil edildiği görülmektedir (Kurt, 2014: 133). Bu noktada kabahatlerin işlenmesi durumunda karşılığında uygulanacak olan şey idari yaptırımdır. KK ise, idari yaptırımları tanımlamamış fakat kabahat işlenmesi durumunda uygulanması gerekli olan idari yaptırım türlerini düzenlemiştir (Karakoç, 2016: 102). KK m.16 hükmü gereği, kabahatler karşılığında uygulanacak olan idarî yaptırımlar, idari para cezası ve idari tedbirlerden ibarettir. İdari tedbirler, mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirlerdir. KK m.17 hükmü gereğince de idari para cezası, maktu ve nispi olabilmektedir. Kanunlarda idari para cezalarının bazen sabit olarak belirlenmesi, bazen de alt ve üst sınırı gösterilerek belirlenmesi halinde maktu para cezaları söz konusu olacaktır. Nispi para cezası ise, kanunda öngörülen şartlar ve unsurlar çerçevesinde değişiklik gösteren para

[*] TCK'ye göre güvenlik tedbirleri kişinin belli hakları kullanmaktan yoksun bırakılmasıdır.

cezasıdır. Nispi para cezası, hâkimin yahut yetkili olan idari makamın takdir hakkının dışında kalan ve suça konu olan fiilin veya meydana gelen zararın belli bir oranı alınarak belirlenen cezalardır (Can, 2017: 419).

Adli para cezası ve idari para cezasını daha iyi anlamak ve birbirinden ayırmak için ise aralarındaki farklara değinmek gerekir. KK'nin gerekçesinde bu ayrım açıkça ortaya konulmaktadır. Buna göre (T.B.M.M. Kabahatler Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu, 2005);

> *Her iki ceza da belli bir miktar paranın kişiden alınıp Devlet Hazinesine aktarılmasından ibaret gibi görünürse de, adlî nitelikteki para cezası ile idarî nitelikteki para cezası arasında; karar veren merci, yaptırımın infaz sureti, yaptırıma bağlanan kanunî neticeler bakımından önemli farklılıklar bulunmaktadır.*
> *Örneğin, idarî nitelikte bir para cezasına, ceza muhakemesi süreci sonucunda mahkeme tarafından hükmedilmez; bu ceza, idarî görev yapan bir kişi veya kurul tarafından verilir. Bu cezalar, adlî sicile kaydedilmez ve ödenmeleri durumunda hapis cezasına dönüştürülmez.*
> *İdarî nitelikteki "para cezası", bir uyarı (ikaz) fonksiyonu gördüğü gibi, kamu açısından oluşmuş olan zararın giderilmesi amacına da hizmet edebilir. Bu nedenle, idarî para cezasının misli nitelikte olması mümkündür.*

Adli para cezasının yaptırımına ise ancak Ceza Muhakemesi Kanunu gereğince yapılacak yargılama sonucu hükmedilir ve adli para cezaları ödenmemeleri durumunda hapis cezasına çevrilir. Bunun yanı sıra bir diğer fark adli para cezalarında kanunda alt-üst sınırlar genellikle belirlenmişken, idari para cezalarında maktu yani kesin bir miktar belirlenmiştir (Evren, 2011: 972). Ayrıca uygulanan idari yaptırımlar kabahati işleyenin adli siciline işlenmezken, adli makamlar tarafından verilen cezalar kişinin siciline işlenmektedir (Bilici, 2015: 96).

Doktrinde suç ve kabahat ayrımını yapabilmek için pek çok ölçüt bulunmakla birlikte; aralarındaki farka ilişkin niteliksel ölçüt tespit etmenin sonuçsuz olduğu görüşünden yola çıkarak, bu ayrım hususunda daha çok niceliksel ölçütün önemli olduğu vurgulanmaktadır. Bu açıdan bir fiilin kabahat ya da suç olup olmadığını tespit etmek için uygulanacak yaptırıma bakılmalıdır (Cengiz ve Kılıç, 2017: 28). Uygulanacak yaptırımın ağırlığı hukuka aykırı fiilin değerlendirilmesinde belirleyici olmakta ve yaptırımın ağırlığına bakmak suretiyle fiili kabahat veya suç şeklinde nitelendirmek neredeyse mümkün olmaktadır (Şenyüz, 2008: 5).

1.3.2.3.Usul Açısından

Kabahatlere ve suçlara uygulanacak usul kuralları açısından da aralarında fark vardır. Kabahatlerin belirlenmesi ve bunlara bir yaptırım uygulanabilmesi için yargısal bir karara ihtiyaç duyulmazken, suçların belirlenmesi ve bunlara bir yaptırım uygulanması ancak yargı organları tarafından gerçekleştirilebilir (Karakoç, 2011: 467).

Dolayısıyla suçlara ilişkin cezalar, ceza mahkemelerinin ceza yargılama usulü kuralları çerçevesinde aldıkları yargısal kararlara göre tayin edilmekte iken; kabahatlere uygulanan idari yaptırımlar, araya herhangi bir yargı kararı girmeden uygulanan yaptırımlar olup, idari bir işlem teşkil edecektir (Erdinç, 2012: 242; Şenyüz, 2008: 5). Kabahatlere uygulanan idari yaptırımları uygulayan ister idari makam, ister savcılık, ister mahkeme olsun; bu tür idari yaptırım kararları yargısal bir faaliyetin sonucu değildir (Şen, 2010: 14). Suçlara ilişkin verilen cezalar yargı kararı niteliğini taşır (Şenyüz, 2008: 5).

1.3.2.4.Kastın Varlığı Açısından

Kast daha önce de tanımlandığı üzere, suçun kanuni tanımında yer alan unsurların kişi tarafından bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir. Suçun manevi unsurunu oluşturan kast bilme ve isteme olmak üzere iki temel unsurun varlığını gerekli kılar. Bu bağlamda bir fiilin kasten işlendiği; o fiilin mutlaka hem bilinmesi hem de istenmesi durumunda kabul edilebilir. Bu iki unsurdan birisinin eksikliği durumunda ise kastın varlığı söz konusu olmayacaktır (Karakehya, 2007: 121). Ceza Kanunu'nun 21. maddesi *"Suçun oluşması kural olarak kastın varlığına bağlıdır."* hükmü ile bu hususu belirtmiştir. Taksirle işlenen suçlar ise istisna olup ancak kanunda açıkça belirtildiği durumlarda cezalandırılabilir (Kılıç, 2014: 328).

Kabahatlerde ise durum farklıdır. Kabahatlerde kusur sorumluluğuna ilişkin olarak KK'nin 9. maddesi, *"Kabahatler kanunda açık hüküm bulunmayan hallerde hem kasten hem de taksirle işlenebilir."* hükmünü ortaya koymaktadır. Dolayısıyla kanun ile kabahatin manevi unsuruna ilişkin olarak bir hükmün öngörülmesi durumunda söz konusu düzenleme dikkate alınacak, özel bir düzenlemenin yer almaması durumunda ise kabahatler hem kasıt hem de taksirle işlenebilecektir (Torunoğlu, 2010: 510).

1.3.2.5.Yaptırıma Karşı Gidilebilecek Yollar Açısından

"İdari yaptırım; idarenin bir yargı kararına gerek olmadan, kanunların açıkça verdiği bir yetkiye dayanarak ve idare hukuku ilkelerini dikkate alarak idari işlemlerle uyguladığı cezalar" şeklinde tanımlanmaktadır (Karabulut, 2006: 64). Kabahatler karşısında idarenin yaptırımı da bir idari işlem niteliğindedir. Anayasamızın 125. maddesinde de *"idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık"* olduğu belirtilmiştir. Bu sebeple kabahatler karşısında idarenin yaptırımı, idari yargının denetimine tabi tutulabilir (Şenyüz, 2008: 6).

İdari işlem olma niteliği, idari yaptırım kararlarının idare hukuku alanına dâhil olduğunun en temel göstergesidir (Erdinç, 2012: 242). Bu noktada idari yaptırıma karşı gidilebilecek yollar bakımından *2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu*'na bakmak gerekir. İYUK' un 2. maddesinde öngörülen; *"İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan iptal davaları, ..."* hükmü ile iptal davalarının açılabileceğine yönelik bir düzenleme getirilmiştir. Bu hükme göre idari işlemler; *yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurları* bakımından hukuka uygunluk denetimine tabidir (Seçkin ve Üstün, 2015: 517). Bu noktada da bir idari işlem ancak esas unsurları olan *yetki, şekil, sebep, amaç* ve *konu* yönünden hukuka aykırı olduğu gerekçesi idari yargı yerlerince iptal davası sonucu iptal edilebilir (Demirkol, 1998: 65). Suçlara ilişkin verilen ceza yaptırımları ise ceza mahkemesinin ceza kararnamesiyle tatbik edilmektedir (Şenyüz, 2008: 6).

1.3.2.6.Kişisellik Açısından

Suçlarda ve kabahatlerde ceza ehliyetine ilişkin kişi ve kişilerin sahip olması gereken özellikler, birbirinden farklı düzenlemelere tabidir (Şenyüz, 2008: 6). Suç ve ceza politikası icabı olarak bir suçun faili ancak gerçek kişiler olabilir ve ceza yaptırımına yalnızca gerçek kişiler yönünden hükmedilebilir. Bu konu Anayasa ile güvence altına alınmış olan *ceza sorumluluğunun şahsiliği* kuralının gereğidir (Aslan, 2010: 235). TCK' nin 20. maddesi gereğince tüzel kişiler suç faili olmamakla birlikte, 60. madde gereğince *sadece özel hukuk tüzel kişilerine* bazı suçlardan ötürü güvenlik tedbiri uygulanmasına hükmedilmiştir. Bu sebeple; özel hukuk tüzel kişiliğine haiz

olan şirketlerle alakalı güvenlik tedbiri uygulanması mümkün olacaktır (Centel, 2016: 3314).

Kabahatler açısından ise düzenleme farklı olup gerçek kişilerin yanında tüzel kişiler de idari yaptırıma muhatap olabilmektedir. KK buna ilişkin düzenlemeyi 8. maddesi hükmü ile getirmektedir. Bu maddede tüzel kişilerin sorumluluğuna ilişkin olarak;

> *"(1) Organ veya temsilcilik görevi yapan ya da organ veya temsilci olmamakla birlikte, tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde görev üstlenen kişinin bu görevi kapsamında işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı tüzel kişi hakkında da idarî yaptırım uygulanabilir.*
> *(2) Temsilci sıfatıyla hareket eden kişinin bu sıfatla bağlantılı olarak işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı temsil edilen gerçek kişi hakkında da idarî yaptırım uygulanabilir. Gerçek kişiye ait bir işte çalışan kişinin bu faaliyeti çerçevesinde işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı, iş sahibi kişi hakkında da idarî yaptırım uygulanabilir.*
> *(3) Kanunun, organ veya temsilcide ya da temsil edilen kişide özel nitelikler aradığı hallerde de yukarıdaki fıkralar hükümleri uygulanır.*
> *(4) Birinci ve ikinci fıkra hükümleri, organ veya temsilcilik ya da hizmet ilişkisinin dayanağını oluşturan işlemin hukuken geçerli olmaması halinde de uygulanır." hükümleri yer almaktadır.*

Bu düzenleme ile bir kabahatten ötürü tüzel kişiler de idari yaptırıma muhatap olabilecek, bunun yanı sıra böyle bir yaptırım uygulaması tüzel kişiyi idare etme yetkisine sahip gerçek kişiler için de söz konusu olabilecektir (Kurt, 2014: 162). Dolayısıyla TCK'de tüzel kişi için adli para cezası söz konusu değilken, KK ile bir kabahat mevcut olduğunda tüzel kişiye idari yaptırım yani idari para cezası uygulanması mümkün bir hale getirilmiştir (Noyan, 2007: 1211).

1.4.CEZA VE VERGİ CEZASI KAVRAMLARINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Ceza kavramı esasında basit bir kavram olarak algılanmakta ise de, nitelikleri ve taşıdıkları özellikler bakımından hakkında farkı görüşlerin ortaya atıldığı bir kavramdır. Temelde varlığını kötülüğün ortadan kaldırılmasını sağlayarak adaleti gerçekleştirmek düşüncesinden alan ceza kavramı, kendisinden beklenen bu tür yararları sağlamak amacıyla kanunlarla belirlenmiş olan usul ve esaslar çerçevesinde uyulama alanı bulmaktadır (Hekimoğlu, 2001: 55). Bu kısımda ceza kavramının tanımı ile cezanın varlık sebebini açıklamaya yönelik değişik görüşlere yer verilerek, cezanın özellikleri açıklanacaktır. Buradan yola çıkmak suretiyle bu çalışmanın temel

konusu olan vergi cezası kavramına ilişkin olarak vergi cezalarının hukuki niteliği açıklanarak, vergi cezalarının genel ilkelerine de yer verilecektir.

1.4.1.Cezanın Tanımı

Ceza; yüzyıllardır üzerinde çeşitli tartışmaların yapılarak birçok kavram, teori ve öğretinin geliştirildiği bir kavramdır (Rahimov, 2014a: 115). İnsanlık tarihinin her döneminde insanların bir arada yaşamaları sebebiyle çatışmaları kaçınılmaz olan çıkarların birlikte var olabilmesi için zorunlu olarak bir disipline ihtiyaç duyulmuş, bu da daima cezalandırma sisteminin devletin devamında varlığını zaruri kılmıştır (Toroslu, 2014: 90). En geniş anlamıyla ceza, bir kurala uymamanın yaptırımı şeklinde tanımlanabilir. Bu kural örf ve âdet kaynaklı bir kural şeklinde olabileceği gibi, hukuk düzeni tarafından öngörülen bir kuralda olabilir (Çavuş, 2016: 9).

Genellikle suç kavramıyla birlikte ilk akla gelen ceza kavramı, suçun net bir tanımının olmadığı dönemlerde bile kavram olarak mevcut olup, bir suçun karşılığı hep bir ceza olacak şekilde karşımıza çıkmıştır (Bacaksız, 2014: 4918; Villemin, 2017: 149). Hatta devlet kavramının var olmadığı ilkel dönemlerde bile topluma zarar veren bazı fiiller suç kabul edilerek karşılığında cezalandırılmıştır. Ancak kamu otoritesinin bulunmadığı bu ilkel dönemlerde suç karşılığı olan yaptırımı bundan zarar gören kişinin kendisi uygulamıştır (Centel vd., 2008: 14). Devlet kavramının oluştuğu dönemlerde ise cezalandırma hakkının devletin eline geçmesi bir anda ve tümü ile değil, uzun bir zamanda ve dereceli olarak gerçeklermiştir (Dönmezer ve Erman, 1987: 44). Roma Hukuku dönemine kadar dayanan cezalandırmanın tarihine bakıldığında; suçların bu dönemde tazminat gerektiren fiiller şeklinde algılanması sebebiyle ilk olarak ceza kelimesi tazminat anlamında kullanılmıştır. Sınırlı bazı durumlarda ise kısasa kısas uygulaması mevcut olduğundan ceza kavramı kısas kavramıyla eşanlamlı olarak kullanılmıştır (Bacaksız, 2014: 4918). Ayrıca devletin başlangıçtaki rolü; günümüzde olduğu üzere tüm kamu hizmetlerini yürütmek değil, toplumu yalnızca dış tehditlere karşı korumaktır. Bu sebeple de devletin cezalandırdığı ilk suçlar, toplumun savunmasıyla ilgili olan zarar verici fiillerdir. Devletin müdahale ettiği alanların ilerleyen zamanda genişlemesiyle birlikte ise, müdahale ettiği suç alanı da genişlemiş, kişilere ve mallara karşı işlenen suçlar, kamusal suçlar haline dönüşmüştür (Dönmezer ve Erman, 1987: 44). Ceza, ilk dönemlerde zarar verici hareket ve fiillere karşı doğal ve içgüdüsel bir karşılık verme şeklinden, yavaş yavaş sistemli şekilde bir kamu

hizmeti aracına dönüşerek hukuki biçimini almıştır (Dönmezer ve Erman, 1986: 583, 584).

Genel olarak bakıldığında görüldüğü üzere ceza, suç olarak nitelendirilen fiillerin karşılıksız kalmamasına ilişkin düşüncenin ürünü olarak karşımıza çıkmaktadır. Buna dayanarak hukukçular da cezayı, *suç adı verilen davranış karşılığında maruz kalınan yoksunluk* olarak tanımlamışlardır. Yoksunluk ifadesi bir taraftan özgürlükten veya mülkiyetten yoksunluk olmak üzere cezanın türünü, diğer taraftan da şiddetini ifade etmektedir (Bacaksız, 2014: 4918). Cezanın bu yoksunluk etkisi; kişinin özgürlüğüne ilişkin ise "hürriyeti bağlayıcı ceza", malvarlığına ilişkin ise "para cezası" olarak karşımıza çıkmaktadır (Çavuş, 2016: 10).

Çağdaş yaklaşımda ceza; suç işleyen kişiye, çeşitli yapıcı amaçların ortaya çıkması için uygulanan ve özünde kişiyi bazı yoksunluklara maruz bırakan bir yaptırımdır. Diğer bir ifade ile ceza, topluma karşı yapılan bir hareketin karşılığı olarak toplum adına uygulanan yaptırımdır. Dolayısıyla üzüntü ve zorluk çektiren bir niteliğe sahiptir (Arık, 1995: 5).

Ceza, ceza hukuku dalına ismini veren yaptırım türü olmasından ötürü bu hukuk dalının vazgeçilmez bir unsurudur (Kızılyar, 2013: 1641). Devletin hukuk sisteminin bir kolunu oluşturan ceza hukuku; *failin kişiliğine göre değişebilen, cezaî sonuçlarla (müeyyidelerle) yasaklanan hukuka aykırı fiilleri (suçları) öngören hukuk normlarının bütünü* olarak tanımlanmaktadır (Toroslu, 2014: 3). Ceza hukukunu; *cezai müeyyide uygulanmasını gerektiren hukuki ihlallerin ve sapmaların nelerden ibaret olduğunu, bu hususlaki kuralları ve esasları gösteren hukuk dalı* olarak tanımlamakta mümkündür (Dönmezer ve Erman, 1987: 4). Bir diğer tanıma göre ceza hukuku; *suç adı verilen hukuka aykırı davranışlar ile bunlara uygulanacak yaptırımları inceleyen hukuk dalıdır*. Kendi içinde iki bölüme ayrılan ceza hukukunun ilk bölümünü; bütün suçlar için geçerlilik arz eden temel ilkeleri içeren *"genel hükümler"* kısmı oluşturur. İkinci bölümünü ise genel hükümlerde yer almakta olan ilkelerin uygulama alanı olan *"özel hükümler"* kısmı oluşturur (Ercan, 2008: 5).

Bununla birlikte, ceza hukukunun sistemli bir hukuk dalı olarak ortaya çıkmasından evvel de sosyal bir olay veya kurum sıfatıyla ceza her dönemde, bir tepki biçiminde varlık göstermiştir. Ceza hukuku bakımından hukuka aykırı fiil olan suça özelliğini kazandıran ve bu fiili hukuka aykırı diğer fiillerden ayıran; caydırma, ödetme ve ıslah aracı olarak nitelendirilen cezadır (Kızılyar, 2013: 1641). Günümüzde

cezanın suçlulukla mücadelede tek araç olduğu söylenemez ancak katkısının gerekli ve vazgeçilmez olduğu ifade edilebilir. Çünkü tarih boyunca teşkilatlanmış olan bütün toplumlar bu yaptırıma başvurarak suçluluğu kontrol altına almayı hedeflemişlerdir (Toroslu: 2005: 17). Bu noktada da ceza; bir fiilin suç olarak nitelendirilip nitelendirilmeyeceğinin belirleyen hukuksal bir terimdir ve hangi fiilin suç olduğunu ortaya koymak suretiyle bu suç için öngörülen yaptırımın ne olduğunu tespit eden yasal bir tanımlamadır (Kızmaz, 2005: 211).

TCK'de ise cezanın tanımı yer almamakla birlikte genel ceza hukukunda yukarıda da değinildiği üzere çok sayıda farklı tanım yer almaktadır. Bu noktada ceza ile ilgili yapılacak bir diğer tanım, *suç işleyen bir kişiye, usulüne uygun olarak yapılan bir yargılama sonucunda mahkeme tarafından hükmedilen ya da yetkili organlar tarafından uygulanan müeyyide* şeklindedir (Karakoç, 2016: 102). Suç işleyen kişiye; hem para cezası hem hürriyeti bağlayıcı ceza verilebileceği gibi, bunlardan sadece biri de verilebilmektedir. Hatta bazen kanun koyucu tarafından hâkime, hürriyeti bağlayıcı ceza ve para cezası arasında tercih yapabilme yetkisinin de verilmesi söz konusudur (Çavuş, 2016: 10).

Ceza, toplumsal kuralları ihlal eden bir kişiyi toplumun kabul ettiği şekilde davranan biri haline getirmek amacıyla kişiye yaptığının kötü olduğunu anlatmaya çalışır. Bunu da kişiyi elindeki birtakım haklarından yoksun bırakarak yapar. Elindeki haklardan yoksun kalan kişi, doğası icabı acı çeker ve bu sayede elindeki haklarından tekrar yoksun kalmamak için yaptığı davranışı tekrarlamamaya yönelir. Böylelikle ceza bastırma görevini gerçekleştirmiş olur. Suç işleyen kişinin ceza yoluyla acı çekmesi aynı zamanda toplumun adalet duygularının tatminini sağlayacaktır (Dilberoğlu, 2016: 1519).

1.4.2.Cezalarda Bulunması Gereken Özellikler

Yapılan tanımlara bakıldığında her bir tanım aslında cezanın taşıması gereken özelliklere de vurgu yapmaktadır. Dolayısıyla bu tanımlar ışığında cezanın bazı özelliklerinden söz etmek mümkündür. Bu özellikler aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır:

- Cezanın birinci özelliği emredici olmasıdır. Yani ceza; devlet tarafından konulan, uyulması zorunlu bir kuraldır. Ceza, bazı davranışları yasaklamak, bazı davranışları ise emretmek suretiyle ülkede yaşayan kişilerin davranışlarını

düzenleme amacında olduğundan, emredici olmayan ceza normu ile bunun gerçekleştirilmesi söz konusu olmayacak ve böyle bir ceza normu ölü bir metinden ibaret olacaktır (Toroslu, 2014; 6).

- Cezanın bir diğer özelliği cezaların kanun tarafından belirlenmesi, yani kanunilik unsuruna sahip olmasıdır. Suçta kanunilik ilkesi suç genel teorisinin nasıl temel ilkesi ise, yaptırım teorisi açısından da cezada kanunilik ilkesi esastır (Centel vd., 2008: 549). Cezalarda kanunilik ilkesi faili, güçlü olan devlet karşısında suç ve cezaların belirliliği kriteri ile egemen gücün keyfi uygulamalarından korumakta ve kanunla sınırları çizilen cezanın dışında cezalandırılmaması güvencesini oluşturmaktadır (Eşitli, 2013: 229). TCK'nin 2/1. maddesinde yer alan *"Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz."* hükmü ile de kanunilik ilkesi güvence altına alınmıştır. Dolayısıyla kanunda belirtilmemişse cezalar arttırılamayacağı gibi azaltılamayacaktır (Centel vd., 2008: 549).
- Ceza ancak yargı organı tarafından tespit edilir. Ceza diğer yaptırımlara nazaran daha ağır ve kişilik haklarıyla doğrudan bir ilişki içinde olduğundan, bu yaptırıma karar verilerek uygulaması bir güvenceye ihtiyaç doğurmuş ve bu sebeple bu görev yargı organlarına verilmiştir (Dilberoğlu, 2016: 1533). Keza TCK'nin 2/2 maddesinde yer alan "*İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz."* hükmü ile cezalandırma yetkisinin idarenin kullanacağı bir yetki olmadığı vurgulanmıştır.
- Ceza kişisel olmalı yani başkalarını etkilememelidir. Anayasanın 38. maddesine yer alan *"ceza sorumluluğu şahsidir"* ilkesi ile bu garanti altına alınmıştır (Centel vd., 2008: 549). Dolayıyla ceza sadece failin hukuka aykırı davranışı nedeni ile sadece kendisine uygulanmalı ve faile etki edebilecek şekilde düzenlenmelidir (Dilberoğlu, 2016: 1529). TCK'nin 20. maddesinde yer alan *"Ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden sorumlu tutulamaz."* hükmü ile de bu ilke açıkça vurgulanmıştır.
- Ceza, fiilin ağırlığı ve suçlunun sorumluluk derecesine orantılı biçimde düzenlenerek uygulanmalıdır (Dönmezer ve Erman, 1986: 593). TCK'nin 3. maddesinde yer alan *"Suç işleyen kişi hakkında işlenen fiilin ağırlığıyla*

orantılı ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunur." hükmü ile de suç ile ceza arasında bir orantı bulunması gerektiği hususu vurgulanmıştır.

- Cezanın korkutucu, caydırıcı, önleyici ve ıslah edici olması gerekir (Dönmezer ve Erman, 1986: 603). Cezalar suç işlenmesinin önlenmesinde tek başına kullanılacak bir araç olmamakla birlikte, cezaların caydırıcılıktan uzak oluşu suç işlenmesini arttıran önemli bir sebeptir (Gordon, 1996: 110-115). Yargılamanın hantal olması, çok sık şekilde af kanunlarının çıkartılması, şartlı tahliye ve pişmanlık kanunları, ceza indirimi gibi uygulamalar cezanın caydırıcılık etkisini azalttığından hukuk sistemi içindeki bu tip uygulamalar noktasında son derece hassas olunmalıdır (Ömeroğlu, 2012: 342). Bununla birlikte ceza bireyi suç işlemekten caydırmanın yanı sıra, suçluyu ıslah ederek yeniden topluma kazandırmalıdır. Cezanın ıslah ediciliğinin anlamı, suç işleyen kişilerin üzerinde utanç ve pişmanlık duygusu yaratarak davranış değişikliği yaratabiliyor olmasıdır (Kızmaz, 2005: 213, 214).
- Ceza, yalnızca devlet tarafından konulabilir. Bu sebeple çeşitli kurumların statülerinde belirlenen ve ceza normlarına benzeyen kurallar, gerçek manada ceza normu değildir (Toroslu, 2014: 6). Ayrıca devletin cezalandırma yükümlülüğü mutlak bir zorunluluktan kaynaklanmalıdır. Böyle bir zorunluluğun olmaması halinde ceza uygulamasının saf bir zorbalık ve güç gösterisi olarak nitelendirilmesi kaçınılmaz olacaktır (Dilberoğlu, 2016: 1519, 1520).
- Cezanın bir diğer özelliği de ceza kurallarının eşit olmasıdır. Eşitlik ilkesi gereği ceza kurallarında keyfilik ve kişiye göre değişen uygulamalar olmamalı, bu kurallar herkese aynı şekilde uygulanmalıdır (Arık, 1995: 3). Ancak buradaki eşitlik doğal olarak herkesin aynı şekilde cezalandırılması değil, aynı ya da benzer durumda olanların aynı işlemi görmesine ilişkindir (Centel vd., 2008: 549). Bu ilke TCK'nin 3. maddesinde yer alan *"Ceza Kanununun uygulanmasında kişiler arasında ırk, dil, din, mezhep, milliyet, renk, cinsiyet, siyasal veya diğer fikir yahut düşünceleri, felsefi inanç, milli veya sosyal köken, doğum, ekonomik ve diğer toplumsal konumları yönünden ayrım yapılamaz ve hiçbir kimseye ayrıcalık tanınamaz."* hükmü ile de garanti altına alınmıştır.
- Ceza bölünebilir olmalıdır. Cezanın failin kişiliğine uydurulabilmesi, işlenen suçun ağırlığına veya failin kusuruna uygun hale getirilebilmesi yani

bireyselleştirilebilmesi ancak cezanın bölünebilir olmasına bağlıdır. Bu sebeple sabit cezalardan kaçınılmalıdır. (Centel vd., 2008: 549; Toroslu, 2014: 91).

- Cezanın devlete getireceği yük mümkün olduğunca az olmalıdır. Cezanın amaçlarına hizmete ters düşmediği çerçevede ekonomik suçlar gibi daha basit suçlara, devlete maliyeti daha yüksek olan hürriyeti bağlayıcı cezalar yerine para cezaları verilmelidir (Yenidünya, 2009).
- Ceza düzeltilebilir yani hata sonucu verilen yanlış karar geri alınabilir olmalıdır (Dilberoğlu, 2016: 1531). Nitekim cezaya ilişkin karar veren de bir insandır. İnsanın hata yapabilir olmasından yola çıkılarak hata yapılması halinde ceza telafi edilebilir olmalıdır (Centel vd., 2008: 550).
- Cezalar insani olmalıdır. İnsanilik ilkesi gereği cezalar insan onuruyla bağdaşmaz nitelikte olmamalıdır (Toroslu, 2014: 91). Çünkü aksi durum cezanın ıslah amacıyla örtüşmemektedir. İnsani olmayan bir cezaya tabi olan kişi yeniden sağlıklı bir biçimde topluma dönebilmek imkânından mahrum kalacaktır (Dilberoğlu, 2016: 1531).

İyi bir cezanın sahip olması gereken özelliklerin herhangi bir cezanın bünyesinde tümüyle yer aldığını söylemek mümkün değildir. Fakat burada önemli olan şey; kanun koyucunun ceza sistemine yönelik düzenlemelerini cezanın amaçları ve yukarıda saydığımız özellikleri göz önünde bulundurarak yapması ve bununla birlikte hâkimlerin de somut olaylarda elden geldiğince, bu hususlara dikkat etmelerinin gerekli olduğudur (Yenidünya, 2009).

1.4.3.Cezaların Çeşitleri ve Sınıflandırılması

Cezaların sınıflandırılması genel bir bakış açısıyla yapıldığı gibi TCK açısından da ele alınmak suretiyle yapılmaktadır. Tablo 2 ve Tablo 3 suçlara ilişkin yapılan sınıflandırmaları göstermektedir.

Tablo 2: Genel Olarak Cezaların Sınıflandırılması

<table>
<tr><th>Suçlarına Göre Cezalar</th><th>Yöneldikleri Çıkarlara Göre Cezalar</th><th>Sürelerine Göre Cezalar</th><th>Aralarındaki İlişkiye Göre Cezalar</th><th>Amaçlarına Göre Cezalar</th></tr>
<tr><td>İdam Cezası</td><td>Cisme Yönelik (Bedeni) Cezalar</td><td rowspan="3">Müebbet</td><td rowspan="3">Asli Cezalar</td><td>İhtar Edici Cezalar</td></tr>
<tr><td>Ağır Hapis Cezası</td><td>Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar</td><td rowspan="2">Islah Edici Cezalar</td></tr>
<tr><td>Hapis Cezası</td><td>Ekonomik Cezalar</td></tr>
<tr><td>Para (Nispi/Maktu) Cezası</td><td>Bazı Haklardan Yoksun Bırakma</td><td rowspan="2">Muvakkat (Geçici)</td><td rowspan="2">Fer’i Cezalar</td><td rowspan="2">Tasfiye Edici Cezalar</td></tr>
<tr><td>Kamu Hizmetlerinden Yasaklılık</td><td>Küçük Düşürücü Cezalar</td></tr>
</table>

Kaynak: (Şenyüz, 2008: 238, 239).

Yukarıda yer alan Tablo 2’ye göre genel bir bakış açısıyla yapılan sınıflandırmaya neticesinde cezalar*; “suçlarına göre cezalar”, “yöneldikleri çıkarlara göre cezalar”, “sürelerine göre cezalar”, “aralarındaki ilişkiye göre cezalar” ve “amaçlarına göre cezalar”* olmak üzere beşli tasnife tabi tutulmaktadır (Şenyüz, 2008: 238, 239).

Tablo 3: Türk Ceza Kanunu Açısından Cezaların Sınıflandırılması

<table>
<tr><th colspan="5">CEZALAR
(TCK m.46-50)</th><th>GÜVENLİK TEDBİRLERİ
(TCK m.53-60)</th></tr>
<tr><th colspan="4">Hapis Cezaları</th><th>Para Cezaları</th><td>Belirli Haklardan Yoksunluk</td></tr>
<tr><td colspan="2">Müebbet (Süresiz) Hapis Cezası</td><td colspan="2">Süreli Hapis Cezası</td><td rowspan="5">Adli Para Cezası</td><td>Eşya Müsaderesi</td></tr>
<tr><td colspan="2" rowspan="2"></td><td colspan="2" rowspan="2"></td><td>Kazanç Müsaderesi</td></tr>
<tr><td>Çocuklara Özgü Güvenlik Tedbirleri</td></tr>
<tr><td>Ağırlaştırılmış Müebbet Hapis Cezası</td><td>Müebbet Hapis Cezası</td><td>Hapis Cezası</td><td>Kısa Süreli Hapis Cezası</td><td>Tüzel Kişiler Hakkında Güvenlik Tedbirleri
Alkol veya Uyuşturucu Bağımlısı Kişiler Hakkında Güvenlik Tedbirleri</td></tr>
<tr><td colspan="4"></td><td>Sınır Dışı Edilme</td></tr>
</table>

Kaynak: (Şenyüz, 2008: 239, 240).

Yukarıda yer alan Tablo 3’te ise TCK açısından suçların sınıflandırılması yer almaktadır. TCK açısından yapılan sınıflandırmaya göre cezalar; *“cezalar”* ve

"güvenlik tedbirleri" olmak üzere ikili tasnife tabi tutulmaktadır (Şenyüz, 2008: 239, 240).

1.4.4.Cezaların Amacını Açıklayan Yaklaşımlar

Dünya kurulduğu günden beri insanlar toplu halde yaşamışlar ve her dönemde toplumsal düzeni korumak amacıyla ceza tedbirine başvurmuşlardır. Günümüzde de pek tabii olarak suç işleyenler cezalandırılmakla birlikte, devirden devire suçun ne olduğuna ilişkin sorulara verilen cevaplar değiştiği gibi cezanın amacını arayan sorulara verilen cevaplar da değişmiştir (Yarsuvat, 1996: 79, 80). Yunan filozoflarından günümüze kadar gerek hukukçuların, gerekse çeşitli sosyolog ve fikir adamlarının ilgisini çeken bir konu olması ceza müessesesinin amacının ne olduğuna ilişkin çeşitli fikirlerin ileri sürülmesine sebep olmuştur (Dönmezer ve Erman, 1986: 601). Dolayısıyla tarihsel gelişim süreci içerisinde öğretide cezanın amacının ne olduğuna ilişkin çeşitli yaklaşımlar ileri sürülmüştür. Cezanın amacına ilişkin yaklaşımların değişim ve gelişim göstermesi nedeniyle bu yaklaşımlar günümüzde çeşitli başlıklar altında incelenmektedir. Öğretide cezanın amacına ilişkin yaklaşımlar; cezanın kefaret ve adalet işlevi olduğunu esas alan mutlak teoriler, cezanın önleyici işlevi olduğunu esas alan nispi teoriler ve her iki yaklaşımı da içinde barındıran karma teoriler olacak şekilde üç grupta toplanabilir (Karakehya, 2008: 97). Bu çalışmanın konusu vergi cezalarının mükellefler üzerindeki etkilerinin neler olduğunu ortaya koymaktır. Dolayısıyla cezaların amacını ortaya koyan bu yaklaşımları irdelemek, cezaların bu amaçlara hizmet edip etmediğini açıklamak noktasında çalışmayı destekleyecektir.

1.4.4.1.Mutlak Teoriler

Cezalandırmanın amacını açıklamaya çalışan yaklaşımlardan birincisi mutlak ceza teorisidir. Bu yaklaşımın temelinde ceza uygulamasının amacı, ahlaki bir değer olan adalet düşüncesi ve kefarete dayanmaktadır. Mutlak ceza teorisine göre; cezanın uygulanması, başlı başına bir amaçtır ve ceza uygulamasının bunun dışında suçlunun ıslah olmasını sağlamak veya toplumu korumak gibi bir fayda veya sonuç elde etme amacı göz önünde bulundurulmamaktadır (Kıdıl, 2018: 48, 49). Dolayısıyla ceza uygulanmasını bir araç olarak görmeyen bu yaklaşıma göre, devlet hiçbir fayda elde

etmese dahi cezayı uygulamak ve suç işleyen kişileri cezalandırmak zorundadır (Centel vd., 2008: 530).

1.4.4.1.1.Kefaret Teorisi

Cezanın amacını açıklamaya yönelik ilk tartışmalar öğretide kefaret kavramı çevresinde şekil almıştır. Kefaret yaklaşımı; suçlunun fiilinin bedelini acı çekerek görmesi gerektiğini öne süren bir yaklaşımdır. Buna göre suçlu cezalandırılarak verdiği zararı ve topluma karşı olan borcunu ödemelidir (Bacaksız, 2014: 4919). Böylelikle cezasını çeken suçlu aynı zamanda günahından da arınmış olacaktır (Yarsuvat, 1996: 82).

Kefaret teorisine göre cezalandırmanın, mutlak ve kuşkusuz bir zorunluluk olduğu ileri sürülmektedir (Küçüktaşdemir, 2014: 87). Dolayısıyla kefareti esas alan bu teoriye göre cezalandırmanın kendisinden başka amacı yoktur, cezalandırmanın kendisi başlı başına bir amaçtır. Ayrıca kefaret teorisine göre, cezalandırma geleceğe değil, geçmişe yönelik bir işlemdir. Bu yaklaşıma göre ceza, geçmişteki suçun karşılığı için ödenen bir bedel ve bozulan sosyal düzeni onarmayı sağlayan bir çözüm yoludur (Aktaş, 2009: 16, 17). Suçlunun geçmişteki suçuna ilişkin kusuru ancak cezalandırılması ile telafi edilebilir (Centel vd., 2008: 530).

1.4.4.1.2.Adalet Teorisi

Mutlak teorilerin ikinci yaklaşımı olan adalet teorisi, cezanın verilme amacını adalet düşüncesinin gerçekleştirilmesi olarak açıklamaktadır. Buna göre, adaletin yerini bulması amacıyla suçluya ceza verilmesi gerekir (Centel vd., 2008: 530). Suç işleyen kişiye verilen cezanın, adaleti sağlamak için kullanılan bir araç olduğu ileri sürülmektedir. Dolayısıyla bu yaklaşım suçun bir haksızlık olduğundan yola çıkarak, cezayı bu haksızlığı telafi etmenin aracı olarak kabul eder (Kaşıkara, 2012: 2).

Nitekim adaleti tesis etmekte devletin temel görevidir ve devlet suçluları cezalandırarak toplumun vicdanına hitap eden adaleti sağlama emrini yerine getirmelidir (Türkmen, 2017: 705). Böylece suçlu, işlediği suçun sonucu olarak ortaya çıkan kötülüğün karşılığını alacak ve böylelikle zarara uğratılan adalet ilkesinin intikamı alınmış olacaktır (Aktaş, 2009: 16).

1.4.4.1.3.Mutlak Teorilerin Eleştirisi

Cezanın amacının kefaret kavramı ve adalet düşüncesi etrafında şekillendiği mutlak teorilerin öğretide eleştirildiği çeşitli hususlar vardır. Cezanın amacı yalnızca adaleti sağlamak değil, bunun yanı sıra insanların toplumda barış içinde birlikte yaşamalarını sağlamak amacıyla hukuki değerleri korumaktır. Bu açıdan toplumun korunması düşüncesi olmaksızın sadece adalet düşüncesiyle cezanın uygulanması abartılı bir yaklaşım olarak görülmektedir (Yenidünya, 2019).

Ayrıca mutlak teoriler cezanın zorunluluğunu ortaya koymakla birlikte ölçüsünün ne olacağını gösteren sağlam ve yerleşmiş ölçütlerden yoksundur. Bu anlamda hangi şartlarda kusurlu davranışa ceza uygulanacağı sorusu muallakta kalmaktadır (Rahimov, 2014b: 77).

Bir diğer eleştiri adalet kavramının değişken olmasına yönelik tartışmalardan doğmuştur. Tarihsel süreçte aynı özelliğe sahip bazı suçlar, farklı yaptırımlara tabi tutulmuşlardır. Örneğin, 18. yy.'da hırsızlığın cezası ölüm iken, günümüzde hürriyeti kısıtlayıcı bir ceza uygulanmaktadır. Bu durum her dönem için geçerli olan kesin bir adalet ölçütü olmamasından ötürü adalete pek tabi aykırı değildir. Ancak her dönem için farklı ölçütlerden hareket edilmesi de cezanın amacının sahiden adalet olup olmadığının tartışılmasına sebebiyet vermiştir (Yenidünya, 2019).

1.4.4.2.Nispi Teoriler

Öğretide önleyici ceza teorileri olarak da adlandırılan nispi teorilerin temelinde cezanın sadece bir fayda olarak görülmesi yatmaktadır. Bu yaklaşımın savunucuları cezanın amacı ve meşruluğunu, ototelik olarak yani gelecekte bir fayda beklentisi olmadan sadece cezanın kendisi ile değil; ceza yardımıyla ulaşılması gereken sonuçlar ve faydayla açıklamaktadır (Rahimov, 2014b: 37). Dolayısıyla mutlak teorilerin karşıtı olarak cezanın amacı, suç işleme olasılığını elden geldiğince ortadan kaldırmaktır. Ancak suç işlemenin nasıl önleneceği bakımından bir görüş birliğinin olmayışı, nispi teoriyi kendi içinde ikiye ayırmıştır (Centel vd., 2008: 533). Buna göre önleyici etkinin kim açısından söz konusu olduğuna ilişkin olarak özel önleme teorisi ve genel önleme teorisi ortaya çıkmıştır. Cezalandırma sonucunda suç işleyen kişinin gelecekte tekrar başka suçları işlemesini önlemek şeklinde bir etki ortaya çıkıyorsa özel önleme teorisinden, cezalandırılan kişiyi görerek toplumun diğer bireylerinin suç işlemesini

önlemek şeklinde bir etki ortaya çıkıyorsa genel önleme teorisinden söz edilecektir (Kıdıl, 2018: 30).

1.4.4.2.1.Özel Önleme Teorisi

Özel önleme teorisine göre cezanın amacı, suç işleyen kişilerin gelecekte tekrar suç işlemesini önlemektir. Cezalandırma faaliyeti ile suç işleyen kişilerin uslandırılarak yeniden sosyalleşmeleri ve toplum kurallarına bağlılıklarının artırılması hedeflenmektedir (Türkmen, 2017: 705, 707). Dolayısıyla cezanın amacı, suç işleyen kişilerin gelecekteki suçlardan korunması ve alıkonulmasını sağlamaktır (Yenidünya, 2019).

Özel önleme teorisi kendi içinde negatif ve pozitif özel önleme olarak ikiye ayrılmaktadır. Negatif özel önlemede cezanın çekildiği süre içinde suç işleyen kişilerin tekrar suç işlemelerine imkân vermeyen şartları oluşturarak toplumun onlardan korunması amaçlanırken; pozitif özel önlemede suç işleyen kişinin ıslah edilmesi amaçlanır (Karakehya, 2008: 97; Rahimov, 2014b: 84). Bu bağlamda özel önleme üç şekilde sağlanmaktadır. Bunlardan ilki suç işleyen kişinin cezanın şiddeti ile korkmasını sağlayarak tekrar suç işlemekten alıkoyulmasıdır. İkincisi, suçluyu toplumdan ayrı bir yerde tutarak toplumu ondan korumaktır. Üçüncüsü ise, suçluyu rehabilitasyona tabi tutarak ıslah olmasını sağlamak ve tekrar topluma kazandırmaktır (Yenidünya, 2019). Dolayısıyla cezaların bir araç olarak; suçlunun tekrar suç işlemekten alıkonulması, toplumdan soyutlanması yoluyla toplumun korunmasının sağlanması ve ıslah gibi pratikte geleceğe dönük bir fayda sağlaması beklenir (Aktaş, 2009: 2).

1.4.4.2.2.Genel Önleme Teorisi

Genel önleme teorisine göre cezanın amacı, suç işlemeyen kişilerin suç işleyen kişiye uygulanan cezadan çekinerek suç işlemekten uzaklaştırılmasını sağlamaktır. Cezanın suç işleyen kişiye uygulanması durumunda pişmanlık duygusu ile ıslah olmasının yani özel önleme amacının yanı sıra, toplumdaki diğer kişilerin de bu tür bir davranışı sergilemeleri durumunda karşılaşacakları şeyin ne olduğunu göstererek caydırılmasını sağlayan genel önleme amacı vardır (Dilberoğlu, 2016: 1525, 1532, 1533). Cezanın özel önleme amacı ile suç işleyen kişinin uslandırılması hedeflenirken,

genel önleme amacı ile toplumun diğer üyelerine suçlunun cezasız kalmadığını göstermek suretiyle, onların da suç işlemekten caydırılması hedeflenmektedir (Türkmen, 2017: 705, 707).

Genel önleme teorisine göre ceza ile tıpkı bir fayda-maliyet hesabı yapmak suretiyle gelecekte toplumdaki kişilerin suç işlemesi engellenmektedir (Aktaş, 2009: 2). Dolayısıyla bu teorinin savunucuları, cezanın toplumda suçu önleyici yani suçtan caydırıcı bir araç olması halinde etkili olduğunu ileri sürmektedirler (Rahimov, 2014b: 44). Görüldüğü üzere bu yaklaşımda cezanın suçlunun tekrar bir suç işlemekten alıkonulması dışında, asıl olarak toplumu suç işlemekten korumak şeklinde bir etkisi vardır (Kıdıl, 2018: 50). Genel önleme teorisi ile özel önleme teorisinin ortak paydası, her iki yaklaşımında geleceğe yönelik bir fayda amacını taşıyor olmalarıdır (Aktaş, 2009: 2).

1.4.4.2.3.Nispi Teorilerin Eleştirisi

Nispi teorilere getirilen ilk eleştiri cezanın genel önleme amacı yani cezaların caydırıcılığına ilişkin olarak getirilmiştir. İstatistikler ele alındığında sadece caymamış olanlar görülmektedir fakat kaç kişinin cezalardan korkarak suç işlemekten vazgeçtiği tam olarak ortaya koyulamamaktadır. Ayrıca korku kişiden kişiye değişkenlik gösterecek soyut bir kavramdır. Dolayısıyla cezalandırma korkusu ile suç işlemekten her insanı aynı şekilde alıkoymak mümkün değildir. Keza cezaların çok ağır olduğu dönemlerde de kişilerin çok ağır cezai yaptırımları olan suçları işledikleri görülmektedir (Doğan, 2009: 24, 25).

Nispi teorilerin genel önleme amacına ilişkin bir diğer eleştiri ise bireylerin toplumdaki diğer kişilerin suç işlemekten alıkoyulmalarını sağlamak amacıyla cezalandırılmalarının nasıl savunulacağını açıklayamıyor olmasıdır. Buna göre cezalandırılan birey, bir amacı gerçekleştirecek araç pozisyonuna düşmektedir. Diğer taraftan genel önleme yaklaşımına göre cezayla korkutma yoluyla suça yönelik caydırıcılık sağlayabilmesi için mümkün olduğunca sert cezalara başvurmak gerekmektedir. Bu da genel önleme yaklaşımının devlet terörü yaratacağına ilişkin bir endişeyi ortaya koymaktadır. Keza bireylerin suç işlemekten alıkonulmasında cezanın ağırlığından ziyade yakalanma ihtimalinin yüksek olması daha büyük bir etken olarak da düşünülmektedir (Centel vd., 2008: 540).

Genel önleme yaklaşımına getirilen bir diğer eleştiri ise, kişilerin bir hareketi yapmadan önce düşünerek mantıklı bir şekilde hareket ettikleri temelinde bir yaklaşım olduğuna ilişkindir. Oysaki insanlar uyuşturucu, alkol gibi çeşitli uyaranların etkisi ile suç işleyebildikleri gibi ruhsal birtakım rahatsızlıklar sebebiyle de suç niteliğindeki davranışları sergileyebilirler (Yenidünya, 2019). Dolayısıyla cezaların; çeşitli maddelerin etkisi altında olan ya da ruhsal bir rahatsızlığa sahip olmaları sebebiyle sağlıklı düşünme yetisine sahip olmayan kişilerin üzerinde onları suç işlemekten korkutma yolu ile alıkoymak gibi bir etkisinin olacağını söylemek de mümkün olmayacaktır.

Nispi teorilerden özel önleme yaklaşımına ilişkin olarak getirilen ilk eleştiri ise yaklaşımın ıslah amacına ilişkindir. Bu durumda suç işleyen kişiler tekrar suç işlemekten alıkonulacak oranda cezalandırılmakta ve cezanın türü, süresi gibi cezaya ilişkin en önemli ölçütler infaz esnasında belirlenebilmektedir. Dolayısıyla hangi durumda cezanın ölçütünün ne olacağı önceden belirlenemeyecek, hatta en ağır suçu işleyen kişilerin yeniden suç işleme tehlikesi söz konusu olmadığında cezalandırılmaması durumu vukuu bulacaktır. Bununla birlikte küçük bir suçta dahi tekrar suç işleme olasılığı olan kişilerin uzun süreli cezalara maruz kalması adalet duygusu ile bağdaşmayan bir sonucu doğurmaktadır (Doğan, 2009: 26; Centel vd., 2008: 535). Ayrıca özel önleme yaklaşımının kendi içinde suçlunun sosyalleşmesini hedeflemesi noktasındaki amacı da bu durumda zedelenmektedir. Çünkü sosyalleşmesi hedeflenen bir birey toplumdan dışlanarak damgalanmamalıdır. Bu teorinin ise tekrardan sosyalleşmesi hedeflenen suçlulara ilişkin ne yapılacağının tam olarak bilinmemesi gibi bir eksikliği de söz konusudur (Centel vd., 2008: 534). Dolayısıyla özel önleme yaklaşımı; devletin cezalandırma yetkisinin sınırını ortaya koymayan, suç işlemiş olmakla birlikte bunu tekrarlamayacağına yani ıslahına gerek olmadığına kanaat getirilen suçlulara ceza verilmemesi sonucunu doğuran bir yaklaşım olarak cezanın amacını açıklamada yetersiz kalmaktadır (Kıdıl, 2018: 51).

1.4.4.3.Karma (Uzlaştırıcı) Teori

Mutlak teoriler ve nispi teorilerin cezanın amacını açıklama noktasında çeşitli eleştirilere maruz kalması ve tek başına uygulanmaları halinde yetersiz sonuçların ortaya çıkmasından ötürü iki yaklaşım bir araya getirilerek karma (uzlaştırıcı) teoriler geliştirilmiştir (Aktaş, 2009: 21). Bu yaklaşım cezanın amacını salt kefaret ya da salt

önleme olarak açıklamamaktadır. Öğretide bu yaklaşımı savunanlar cezanın hem kefaret hem de önleme amacının birlikte olması gerektiğini ileri sürmüşlerdir (Bacaksız, 2014: 4919).

Karma teori; mutlak ve nispi ceza teorilerini ılımlı bir şekilde birbirleri ile uyuşturmaya çalışan bir yaklaşımdır. Bu teoriye göre ceza salt geçmiş ya da geleceğe dönük değil, her ikisine yönelik bir yaptırım olma özelliği taşımaktadır. Dolayısıyla cezanın amacı önlemek olmakla birlikte adaleti de sağlamaktır. Bu noktada her iki fonksiyona hizmet ettiği durumlarda cezaya başvurulmalıdır. Adalet ve önleme arasındaki dengenin bozulması halinde; toplumun cezalandırma yetkisinin olmadığı kabul edilmektedir (Kıdıl, 2018: 51).

Dolayısıyla cezanın kefaret, ödetme amaçlarının yanı sıra; korkutma yoluyla önleme-uslandırma, tasfiye etme ve yok etme amaçları da benimsenmelidir (Dönmezer ve Erman, 1986: 603). Ancak karma teoride dikkat edilmesi gereken en önemli husus; kefaretin, sadece faili küçültmek için kullanılan bir araç olarak görülmemesi gerektiği ve gerçekten failin kusuru ile orantılı bir şekilde cezalandırılması yoluyla toplumla tekrar uzlaşısını sağlamayı hedefleyen bir müdahale olarak görülmesi gerektiğidir (Kıdıl, 2018: 51).

1.4.5.Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği

VUK'un dördüncü kitabının ikinci kısmında yer alan hükümler ile vergi cezalarına ilişkin düzenlemeler ortaya konmuştur. Bu kısımda yer alan ilk bölüm vergi ziyaı cezasını, ikinci bölüm usulsüzlük cezalarını ve üçüncü bölüm hürriyeti bağlayıcı cezaları içermektedir. Genel kabul; hürriyeti bağlayıcı suçların yer aldığı üçüncü bölümde öngörülmüş olan cezaların, ceza hukuku kapsamında değerlendirilmesi gerektiğidir. Bununla birlikte vergi kabahatlerinin ve cezalarının düzenlendiği birinci ve ikinci bölümdeki cezaların hukuki niteliğine ilişkin literatürde görüş ayrılıkları söz konusudur (Geçer, 2016: 323). Dolayısıyla, vergi suçlarına ilişkin cezalar ceza hukuku kapsamı içinde değerlendirildiğinden, bu tür cezalar için ceza hukukunda geçerli olan ilkeler uygulanmakta ve literatürde görüş ayrılıkları bulunmamaktadır. Ancak vergi kabahatlerine vergi dairesi tarafından uygulanan cezaların niteliğine ilişkin ilkeleri ortaya koymak için sözü edilen görüş ayrılıklarına değinmekte yarar vardır (Kırbaş, 2012: 167).

1.4.5.1.Vergi Zammı Görüşü

Mali yaptırım temeline dayanan bu görüşe göre, vergi kabahatleri karşılığında uygulanan yaptırımlar özünde cezai bir özellik taşımaktan çok bir vergi zammıdır. Bu sebeple kabahatler için öngörülen yaptırımlar ceza niteliği taşımaktan ziyade doğrudan vergi niteliği taşımaktadır. Bu görüşü savunanlara göre vergi cezası da, devletin tıpkı vergi gibi kamu giderlerinin finansmanı için egemenlik gücüne dayalı olarak aldığı ekonomik bir değeri yansıtmaktadır (Mutluer, 2011: 170). Dolayısıyla bu cezaların uygulanması aynı vergide olduğu gibi devlete gelir sağlama amacını taşımaktadır. Ancak, bu görüş cezaların şahsiliği ilkesi ile ters düşmesi nedeniyle eleştirilmiştir. Vergi zammı görüşünün kabul edilmesi durumunda cezalar da vergi borcu kapsamında değerlendirilecek ve ölüm halinde mirasçılara intikali gerekecektir. Hâlbuki vergi cezasının mirasçılara intikal etmesi söz konusu değildir. Vergi Usul Kanunumuzun düzenlenme biçimi bu görüşün kabulüne olanak sağlamamaktadır (Kırbaş, 2012: 167).

Vergi zammı görüşünün eleştirilmesine olanak sağlayan bir diğer husus ise vergi kabahatine ilişkin cezayı gerektiren olayın vergiyi doğuran olaydan farklı bir kavram olmasıdır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi neticesinde ortaya çıkan verginin amacı kamu giderlerinin finansmanını sağlamaktır. Vergi kabahatinin gerçekleşmesi neticesinde ortaya çıkan vergi cezalarının amacı ise, vergi kanunlarına aykırı hareketlere yönelik caydırıcılık sağlamak ve bu aykırılıkları cezalandırmaktır (Şenyüz, 2008: 14; Geçer, 2016: 324). Tüm bu sebepler, önceleri oldukça desteklenen bu görüşün günümüzde vergi cezalarının hukuki niteliğini açıklamakta yeterli olmadığını ortaya koymaktadır (Kırbaş, 2012: 167).

1.4.5.2.Tazminat Görüşü

Tazminat görüşüne göre vergi cezası, kabahatler sonucu devlet hazinesinin zarara uğramasını tazmin etmek amacıyla hükmedilen parasal bir yaptırımdır. Vergi zammı görüşünde olduğu tazminat görüşü de "cezaların şahsiliği" ilkesi esasında eleştirilere uğramıştır. Kişinin uğradığı zararı gidermek amacı taşıyan tazminat, zarara uğratanın ölümü neticesinde mirasçılara intikal etmemekte, vergi cezalarında ise ölüm halinde bu intikal söz konusu olmaktadır. Bu bakımda da tazminat görüşü günümüzde önemini kaybetmiştir (Donay, 1972'den aktaran Kırbaş, 2012: 167).

1.4.5.3.Ceza Hukuku Anlamında Para Cezası Olduğu Görüşü

Bu görüşe göre, kabahatlere uygulanacak olan vergi cezası, ceza kanunlarında düzenlenerek suçlu bulunanı belli miktar para ödemeye zorlayan bir adli para cezası niteliğindedir. Bu görüşün eleştirildiği en temel husus, vergi alacağının amaçlarından birisinin de vergi alacağını güvence altına almak olmasıdır. Hâlbuki para cezaları ile böyle bir amaç güdülmemektedir (Kırbaş, 2012: 167). Ceza hukuku anlamındaki para cezalarının tek amacı kişileri kamu düzenine uymaya zorlamaktır (Şenyüz, 2008: 14).

Diğer taraftan vergi cezaları için geçerli olan bazı durumlar ceza hukuku anlamındaki para cezalarında geçerli değildir. Bunlardan ilki, para cezalarında tüzel kişilerin sorumluluğunun olmamasına rağmen vergi cezalarında bu sorumluluğun söz konusu olduğudur. Bir diğer husus; uzlaşma, pişmanlık gibi müesseselerin vergi hukukuna özgü olması ve adli para cezaları için bu müesseselere başvurulamamasıdır. İlaveten, kabahatlere uygulanan vergi cezalarının hürriyeti bağlayıcı özelliği olmamakla birlikte ödenmemesi durumunda hapis cezasına çevrilmesi de söz konusu değildir. Ayrıca kural olarak vergi cezaları genel af kapsamında değildir. Tüm bu hususlar, vergi kabahatlerine uygulanan vergi cezalarının, ceza hukuku bakımından para cezası olarak nitelendirilmesinin önüne geçmektedir (Kırbaş, 2012: 167, 168).

1.4.5.4.İdari Ceza (Yaptırım) Görüşü

İdari cezalar, kanunda açıkça yer alan düzenlemelere aykırılıklar karşısında verilecek para cezalarını uygulamaya ilişkin yetkinin idareye verildiği cezalardır. Bu yetkinin idareye tanınmasının en büyük sebebi küçük nitelikli davalar söz konusu olduğunda ceza mahkemelerini oyalamamak düşüncesidir (Mutluer, 2011: 173). Böylelikle idari bir makam olarak vergi idaresi, kendisine kanunlar çerçevesinde tanınan bu yetkiyle bir idari işlem gerçekleştirmekte ve vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere vergi cezası kesmektedir. Böylelikle de bazı aykırılıkların karşılığında verilecek cezalarda idare hukuku kuralları göz önünde bulundurulmaktadır (Geçer, 2016: 325). İdarenin para cezası kesmesinde öngörülen tek amaçta kamu düzeninin bozulması değil, bir miktar para cezası ile tehdit unsuru yaratarak vergi kaybını önlemektir (Şenyüz, 2008: 14).

İdare vergi kabahatlerinin cezalandırılmasında hem bu işlemi uygulayan hem de hâkim işlevine sahiptir. Vergi idaresinin kestiği cezalar üzerinde tasarruf hakkı

vardır. Ayrıca VUK ile getirilen bazı düzenlemeler ile bazı şartları sağlayan ceza muhatapları *cezalarda indirimden* yararlanmakta, uzlaşma adı verilen kurum sayesinde de idare ile pazarlık yaparak cezanın bir kısmından kurtulabilmektedir. Ceza hukuku esas alındığında, bir ceza üzerinde idari bir merciinin bu tür yetkileri olmamakla birlikte muhatabın tasarrufta bulunabildiği müesseseler mevcut değildir. Dolayısıyla vergi hukukuna ilişkin idari para cezası kesilmesini gerektiren aykırılıklar da "*idari kabahat*", bunlara idare tarafından kesilen cezalar da "*idari yaptırım*" olarak nitelendirilmektedir. (Karakoç, 2016: 161, 162).

Vergi kabahatlerine uygulanan vergi cezalarının hukuki niteliğini ortaya koyarken tüm bu görüşler ele alındığında en zayıf görüşler vergi zammı ve tazminat görüşü olarak düşünülmektedir. Vergi kabahatlerine uygulanan cezalar genel ceza hukukuna ilişkin birçok ilkeyi içinde barındırmakla birlikte, yapısal bakımdan idari cezalara daha çok benzemekte ve idari ceza olarak nitelendirilmektedir (Mutluer, 2011, 177).

1.4.6.Vergi Cezaları Hakkında Genel İlkeler

Vergi ödevi anayasal olarak ortaya konulmakta olan bir ödevdir. Bu ödeve uygun davranılmaması nedeniyle ortaya çıkan vergi ceza/yaptırımlarının uygulanmasında bazı genel ilkelere bağlılık esas olmaktadır. Buna ilişkin ilkeler aşağıda yer alan kanunilik, kanunların geriye yürümezliği, lehte olan kanunun uygulanması ve cezaların şahsiliği ilkesi olmak üzere dört başlık altında ele alınmaktadır.

1.4.6.1.Kanunilik İlkesi

Vergi hukuku ve ceza hukuku vergi ödevinin hukuka uygun olacak şekilde yerine getirilmesi noktasında birbiriyle bağlantılı iki hukuk dalıdır. Bu çerçevede de vergi hukukunun karşılığında yaptırımı gerektiren hukuk aykırılıklarına yönelik olarak ceza hukukunun temel ilkelerinin geçerliliği söz konusu olmaktadır. Bu ilkelerden biri olan *"suçta ve cezada kanunilik ilkesi"*, aynı zamanda evrensel hukuk kurallarında da kabul edilmiş bir ilke olup, hukuk devletinde kişilerin hak ve özgürlüklerine yönelik sağlanan garantinin temelini oluşturmaktadır (Eroğlu, 2013: 157). Bu husus Anayasa ve TCK ile açıkça ortaya konulmaktadır. Anayasanın 38. maddesine göre, *"Kimse, işlediği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı*

cezalandırılamaz; kimseye suç işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur. İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz." hükmedilmiştir. Ayrıca TCK'nin de *"suçta ve cezada kanunilik ilkesi"* başlıklı 2. maddesi bu hususu düzenlemektedir. İlgili madde; *"kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz. İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz."* hükmü ile suç ve cezanın kanunlarla belirlenebileceği hususunu açıkça ortaya koymaktadır. Bu hüküm elbette vergi suçları bakımından da geçerlidir. Çünkü TCK 5. maddesindeki *"Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır."* hükmü açıkça bu sonucu doğurmaktadır. Dolayısıyla hangi fiillerin vergi suçu oluşturacağı ve karşılığında uygulanacak cezaların ne olacağı ancak kanunun açık hükmüyle ortaya konulabilecektir (Eşitli, 2013: 234). Sonuç olarak da hem fiilin suç olarak bir kanunda tanımlanmış olması aranacak, hem de bu fiile karşılık olarak nasıl ve ne miktarda bir cezai yaptırım uygulanacağı kanunla açıkça belirlenmiş olacaktır (Özgenç, 2006: 67).

Bu konuda değinilmesi gereken bir diğer husus ise vergi kabahati adı altındaki fiillere uygulanacak ceza/yaptırımların konu karşısındaki durumuna ilişkindir. Bu noktada ise devreye KK hükümleri girmektedir. Daha önceki kısımlarda da değinildiği üzere KK'de kabahatlere uygulanacak ceza/yaptırımların kanuniliğine ilişkin ilkeyi düzenlemektedir. KK'nin 4. maddesinde yer alan *"Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları akımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir. Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir."* hükmü ile açıkça bu husus ortaya konulmakta ve vergi kabahati niteliğindeki bir fiile ilişkin ceza/yaptırımın mutlak suretle kanunla belirlenmesi yani kanunilik ilkesi esas alınmaktadır. Dolayısıyla KK'ye göre düzenleyici işlemler ile idareye yetki tanınmış ancak, cezanın belirlenmesi hususunda böyle bir yetki tanınmamıştır (Eroğlu, 2013: 164). Böylelikle kabahatlere uygulanacak yaptırımlar için de, cezaların kanuniliğine paralel bir ilke söz konusu olmaktadır.

İfade edilenlerden görüldüğü üzere vergi ceza hukukumuzda, vergi ödevine aykırı fiillerden kaynaklanan kabahatlerle suçlara uygulanacak olan ceza/yaptırımların

kanunlarda belirtilmekte olması sonucunda kanunilik ilkesine uygunluk esastır. Ceza ve yaptırımların kanunlarla düzenlenmesi kuralı ile devlet, kişiler karşısında tek taraflı düzenleme yapma yetkisini kullanmaktadır. Bu düzenlemelerin yalnızca kanunlarla yapılmasının, kişiler açısından önemli bir güvence oluşturduğu şüphesizdir (Karakoç, 2014: 1275, 1279, 1280).

1.4.6.2.Kanunların Geçmişe Yürümezliği

Bir kanunun geçmişe yürümesi, o kanunun yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş ve ortaya çıkmış olaylarla fiillere uygulanması anlamını taşımaktadır (Osmanoğlu, 2010: 91). Ceza hukuku ve vergi hukuku alanlarında ise kişilere yükümlülük getiren kanunların, asla geçmişe yürütülmemesi gerekir. Ortaya çıkan müeyyidenin kabahate ya da suça bağlı bir ceza/yaptırım olup olmaması da bu sonucu değiştirmemektedir (Karakoç, 2014:1293). Daha önce işlenen fiiller açısından kanunların geçmişe etkili olacak şekilde uygulanmamasını amaçlayan bu ilke, hukuk kurallarının *zaman bakımından* uygulanmasına ilişkin en temel ilkedir (Osmanoğlu, 2010: 91; Altundiş, 2008: 63). Bu ilke aynı zamanda hukuki güvenlik ilkesinin temelini oluşturan bir alt ilke olarak tanımlanır. Hukuki güvenlik ilkesi, bir toplumda bireylerin var olan düzenlemelere güvenerek hayatlarını düzenlemesi ve kazanılmış haklarına dokunulmamasını ifade etmektedir (Karakoç, 2014: 1289, 1293). Bu bakımdan kişinin fiili meydana getirdiği zamanda yürürlükte olan kanuna göre cezalandırılması esas olmalıdır. Kişi bir cezayla karşı karşıya kalacağını bilmek suretiyle yine de o fiili işliyorsa zaten cezayı göze aldığı kabul edilmektedir. O sebeple ceza ile karşılaşacağını bilmeyen bir kişinin de ilgili fiili işleme girişiminde olmayabileceği kabul edilmektedir. Dolayısıyla işlendiğinde cezai müeyyidesi olmayan bir fiile ilişkin sonradan ceza öngörülerek aleyhte yapılan böyle bir değişikliğin geçmişe yürümesi, hukuka olan güvenin sarsılması açısından ciddi bir sorun teşkil edecektir (Osmanoğlu, 2010: 92).

Burada vergi hukuku açısında ele alınması gereken en önemli husus ise vergi hukukunda yer alan ve vergi kanunlarının geçmişe yürümesine ilişkin olan, *"gerçek geçmişe yürüme"* ve *"gerçek olmayan geçmişe yürüme"* şeklindeki ikili ayrımdır. Gerçek geçmişe yürüme, geçmişte başlayarak bitmiş ve kurala uygun olarak sonuçları doğmuş olan hukuksal durumlara kanunun geriye dönük uygulanmasıdır. Gerçek olmayan geçmişe yürüme ise, geçmişte başlamış ancak kanun yürürlüğe girdiğinde

henüz sonuçlanmamış ve devam eden durumlara kanun hükümlerinin uygulanmasıdır. Vergi hukukumuzda gerçek geçmişe yürümeye izin verilmezken, gerçek olmayan geçmişe yürümeye izin verilmektedir. Bu hususta açık bir düzenleme olmamakla birlikte Anayasa Mahkemesinin yapmış olduğu yargısal denetim sonuçlarında almış olduğu kararlar; *gerçek olmayan geriye yürümeye* ilişkin düzenlemelerin iptal edilmemesi ancak *gerçek geriye yürümeye* yönelik düzenlemelerin iptali yönündedir (Şenyüz vd., 2013: 47-49).

1.4.6.3.Lehte Olan Kanunun Uygulanması İlkesi

Yukarıda açıklanmış olan geçmişe yürümeme kuralının istisnası, lehte olan kanun ya da kuralların geçmişe dönük uygulanmasına ilişkindir. Gerek genel hukuk ilkeleri, gerek Anayasa gerekse TCK lehte olan birtakım kanun ya da kuralların geçmişe yürütülmesine olanak tanımaktadır (Karakoç, 2014: 1293). Buna göre bir kanun yürürlükte iken bir fiilin işlenmesi halinde cezai müeyyide öngörülmüş ise ve sonradan yürürlüğe konulan yeni bir kanunla bu fiile ilişkin ceza azaltılmışsa, bu durumu geçmişe yansıtarak aynı fiili meydana getiren failleri de daha az ceza ile cezalandırmak gerekmektedir (Karakoç, 2016: 88).

Ancak, KK'de kabahatler karşılığında öngörülen idari yaptırımlara ilişkin kararların yerine getirilmesi bakımından derhal uygulama kuralının geçerli olduğu hükmü düzenlenmiştir (Torunoğlu, 2010: 513). Bu çerçevede vergi kabahatleri açısından bu fiillere ilişkin cezaların kesilmesinde lehe olan hükümlerin uygulanması söz konusu olmamaktadır (Karakoç, 2016: 89).

1.4.6.4.Cezaların Şahsiliği İlkesi

Ceza hukukunun temel ilkelerinden birisi olan cezaların şahsiliği ilkesi, bir suçun cezasına ilişkin yalnızca suçun failinin cezalandırılabileceği ve bir başka kimsenin işlemediği suçtan ötürü cezalandırılamayacağını ifade eden bir ilkedir. Bu ilke Anayasada da *"ceza sorumluluğu şahsidir"* ifadesi ile yer almakta olup, kanunda suç olarak belirlenmiş fiile öngörülen yaptırımdan da yalnızca suçun failinin etkilenmesi ve bir başka kişinin işlemediği fiilin cezasından sorumlu tutulamayacağını ortaya koymaktadır. Bu düzenleme TCK'de de; *"Ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse*

başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz." ifadesi ile yer almaktadır (Gündüz, 2018: 275).

Vergi Usul Kanununun *"Ceza Hükümleri"* başlıklı *Dördüncü Kitabında* da, vergi suçu ve kabahati olarak yer alan vergi kanununa aykırı davranışları işleyenlerin cezalandırılması amaçlanarak, şahsilik ilkesi kuralına uyulmuştur. Örneğin (Candan, 2010: 30-31);

> *Vergi Usul Kanununun 332. maddesinde, veli, vasi ve kayyımın; 333. maddesinin son fıkrasında, fiilleri işleyenlerin; 251. maddesinin "a" fıkrasında da, işverenin vergi cezalarına muhatap kabul edilmesinin sebebi budur. Zira; vergi kanununa aykırı davranış, her ne kadar, verginin mükellefi veya sorumlusu olan küçük, mahcur, tüzel kişi veya işçi adına yapılmış olsa da, gerçekte, kanuna aykırı davranışın faili, veli, vasi, kayyım, kanuni temsilci ve işverendir. Dolayısıyla, vergi cezasına bunların muhatap tutulmaları, cezaların şahsiliği ilkesine uygundur. Bu bakımdan; anılan madde düzenlemelerinde, cezaların şahsiliği ilkesi yönünden, herhangi bir sorun söz konusu değildir.*

Diğer taraftan tüzel kişilerin ceza sorumluluğuna ilişkin ise VUK m.333'ün ilk fıkrasında "*Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir."* hükmü düzenlenmektedir. Bu hükümle, kanuni temsilcilerinin kanuna aykırı olan eylemlerine yönelik ayrı bir kişiliğe sahip olan tüzel kişi sorumlu tutulmuştur. Dolayısıyla ilkeye getirilen istisna ile vergi kabahatleri için uygulanacak idari para cezaları açısından, *cezada şahsilik ilkesi* yumuşatılmıştır. Tüzel kişinin işlerini gerçekleştiren kanuni temsilcinin eylemlerinden kaynaklanan vergi kanununa aykırılıklar sebebiyle sorumluluk tüzel kişiye yüklenmiştir (Candan, 2010: 30-31). Ancak VUK 'un 333. maddesinin son fıkrasında, kanunun 359. maddesinde yer alan fiillerin işlenmesi halinde bu fiillere yönelik öngörülen cezaların fiilleri işleyenler hakkında uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir. Öyleyse vergi kabahatlerine uygulanan cezalar açısından tüzel kişilerin kanuni temsilcilerine yönelik yumuşatılmış olan şahsilik ilkesi, kaçakçılık suçunun işlenmesi halinde ceza sorumluluğunun tamamen sorumlu olan kişiye yüklenmesi ile olması gerektiği şekilde vukuu bulacaktır. Bu bakımdan da tüzel kişilik bünyesinde ortaya çıkan kaçakçılık suçunun cezasından sorumlu kişi suç fiilini işlemiş olan gerçek kişidir (Karakoç, 2016: 104-106).

1.4.6.5.Kıyas Yasağı İlkesi

Kıyas yasağı ilkesi vergi hukukuna ilişkin *kanunilik ilkesinin* tezahürü olarak ortaya çıkan bir ilkedir. Kıyas; kanunda öngörülmüş olan bir hükmün benzerlik

göstermesi gerekçesiyle, hakkında kanunda hüküm bulunmayan bir olaya uygulanmasıdır (Gürdal ve Ekeryılmaz, 2018: 205). Vergi hukukunda yorumun da sınırını oluşturan *kıyas yasağı ilkesi*, vergi hukuku ve ceza hukuku alanlarında geçerliliğini korumakta, dolayısıyla vergi ceza hukuku alanında da bu yola başvurmak mümkün olmamaktadır (Çağan, 1980: 141; Karakoç, 2016: 96). Vergi ceza hukukunda *kanunilik ilkesi* gereğince, yasaklanan fiillerin hangileri olduğu ve bu fiiller için uygulanacak cezaların kanunda gösterilmesi; kuralın mutlaka açık, anlaşılır ve sınırları belirlenmiş olması gerekmektedir. Nasıl ki kıyas yoluyla vergilendirme yapılamıyorsa, aynı yolla suç/kabahat ve ceza/yaptırım da yaratılamamaktadır. Dolayısıyla, suç/kabahat ile ceza/yaptırım içeren hükümlerin kıyas yoluyla genişletilerek uygulanması mümkün olmamaktadır (Karakoç, 2014: 1280).

İKİNCİ BÖLÜM
TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ KABAHATLERİ İLE VERGİ SUÇLARI VE BUNLARA UYGULANAN CEZAİ YAPTIRIMLAR

2.1.VERGİ KABAHATLERİNİN GENEL NİTELİKLERİ

Vergi kanunlarında öngörülen hükümlere aykırı fiillerin bir kısmı kanun koyucu tarafından ceza hukuku bakımından suç olarak düzenlenmişken, bir kısmı ise kabahat olarak düzenlenmiştir (Usta, 2013: 71). Çalışmanın önceki bölümünde de bahsedildiği üzere bu ikili ayrıma KK'nin çıkması sebep olmuştur. Bu kanundan önce hem para cezası hem de hapis cezası ile cezalandırılan vergi kanunlarına aykırı fiillerin tümü için genel bir kavram olan "vergi suçu" ifadesi kullanılmaktadır. KK'nin çıkması ile idari para cezası gerektiren vergi kanunlarına aykırı fiillerin ceza hukuku kapsamından alınarak kabahat olarak nitelendirilmesi söz konusu olmuştur. Böylelikle vergi suç ve cezalarına ilişkin ikili bir ayrıma gidilerek; mali nitelikli idari aykırılık oluşturan fiiller vergi kabahati olarak ayrı bir başlık, hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren kamusal nitelikli aykırılıkları oluşturan fiiller ise vergi suçları olarak diğer bir başlığı oluşturmuştur (Arslaner, 2017: 35). Vergi suçları ve vergi kabahatleri ile cezalarına ilişkin esaslar temel olarak VUK'ta yer almaktadır. Bunun yanı sıra; vergi suçları bakımından TCK'nin, vergi kabahatleri bakımından ise KK'nin genel hükümleri uygulama alanı bulmaktadır (Usta, 2013: 71).

Vergi kabahati; vergi mükelleflerinin, sorumlularının ya da taraflarla hukuki ilişki içerisinde olan üçüncü şahısların, yargı kararına ihtiyaç duyulmaksızın idari para cezasıyla cezalandırılabilir olan, vergi kanunlarında yer alan yükümlülüklere aykırı fiillerine verilen isimdir (Şanver, 2017: 94). Vergi kabahatlerinde öngörülen, mali-idari kamu düzeninin korunması için vergi geliri kaybına sebep olan, vergi sisteminin işleyişinde aksama yaratan veyahut işleyişi tehlikeye sokan fillere yaptırım uygulanmasıdır. Bu kabahatlerin tespiti vergi dairesine tanınan yetki çerçevesinde idari usullerle gerçekleştirilmekte olup, ceza da doğrudan idare tarafından uygulanmaktadır (Yılmazoğlu, 2016: 327).

Kabahatler kendi içerisinde *"zarar kabahati"* ve *"tehlike kabahati"* olmak üzere iki niteliğe haiz olarak ele alınabilir. Netice kabahati olarak da adlandırılan zarar kabahatinde, korunan hazine menfaatinin vergi kaybına uğraması iken; tehlike kabahatinde hazinenin ileride karşı karşıya kalma olasılığı olan bir vergi kaybı ihtimali

söz konusudur (Öncel vd., 2011: 209). Dolayısıyla vergi kabahatleri ile yaratılmak istenen sonuç, hazineyi vergi kaybına uğratan ya da uğratma tehlikesi olan fiilleri işleyenleri cezalandırmak suretiyle, vergi kaybı ya da olasılığına karşı hazineyi korumaktır (Öncel vd., 2011: 209; Şenyüz, 2008: 12). Keza VUK'ta vergi kabahatlerine ilişkin düzenleme de bu çerçevededir. Vergi kaybı sonucunu ortaya çıkaran hareketlerle işlenen vergi kabahatine *vergi ziyaı kabahati*; vergi kaybı ortaya çıkarmasa dahi vergi kaybı yaratma olasılığı olduğu düşünülerek kanunda öngörülmüş hareketlerin yapılması ya da yapılmaması ile ortaya çıkan vergi kabahatleri ise *genel veya özel usulsüzlük kabahati* olarak isimlendirilmiştir (Şanver, 2017: 94).

Vergi kabahati ve vergi suçu kavramlarının ayrımına ilişkin burada üzerinde durulması gereken en önemli husus ise idarenin bir fiil karşılığında idari yaptırım uygulaması söz konusu oluyorsa o fiilin kabahat olarak nitelendirilebileceğidir. Oysaki vergi suçlarının karşılığında fiili işleyen kişiye yargısal anlamda hapis cezası ve adli para cezası verilmektedir. Öyleyse Türk vergi hukukunda idari para cezası uygulaması, vergi ziyaı kabahati olarak öngörülen fiiler ile usulsüzlük kabahatleri için öngörülen fiiller çerçevesinde söz konusu olmaktadır (Biyan, 2018b: 260-261).

Ayrıca vergi kabahatlerine uygulanan cezaların idare tarafından uygulandığı göz önüne alındığında, bu cezai yaptırımların klasik bir idari işlem niteliğine sahip olduğunu söylemekte mümkündür. Bu bakımdan vergi kabahatleri ve bu kabahatlere uygulanacak cezai yaptırımlar için idare hukuku kurallarının geçerlilik arz edeceğini söylemek mümkündür (Şimşek, 2016: 8)

Bir diğer husus ise vergi kabahatlerinin işlenmesi için hareketi yapanın kasıt ya da ihmal içinde bulunup bulunmasının öneminin olmamasıdır. Dikkatsizlik, taksir veya ihmalden kaynaklanan kusurlu bir davranışla da vergi kabahatinin işlenmesi mümkün olmaktadır (Şanver, 2017: 94).

Vergi kabahatlerinin niteliklerini kısaca maddeler halinde sıralamak mümkündür. Bunlar (Biyan, 2018b: 261):

- Hafif nitelikli ihlallerdir,
- İdari para cezası ile cezalandırılırlar,
- İdari düzeni korumayı amaçlarlar,
- İdare hukuku ilkelerine göre yürütülürler,
- Ceza idari makamlar tarafından verilir,
- Kasıt aranmaz, kusur yeterlidir,

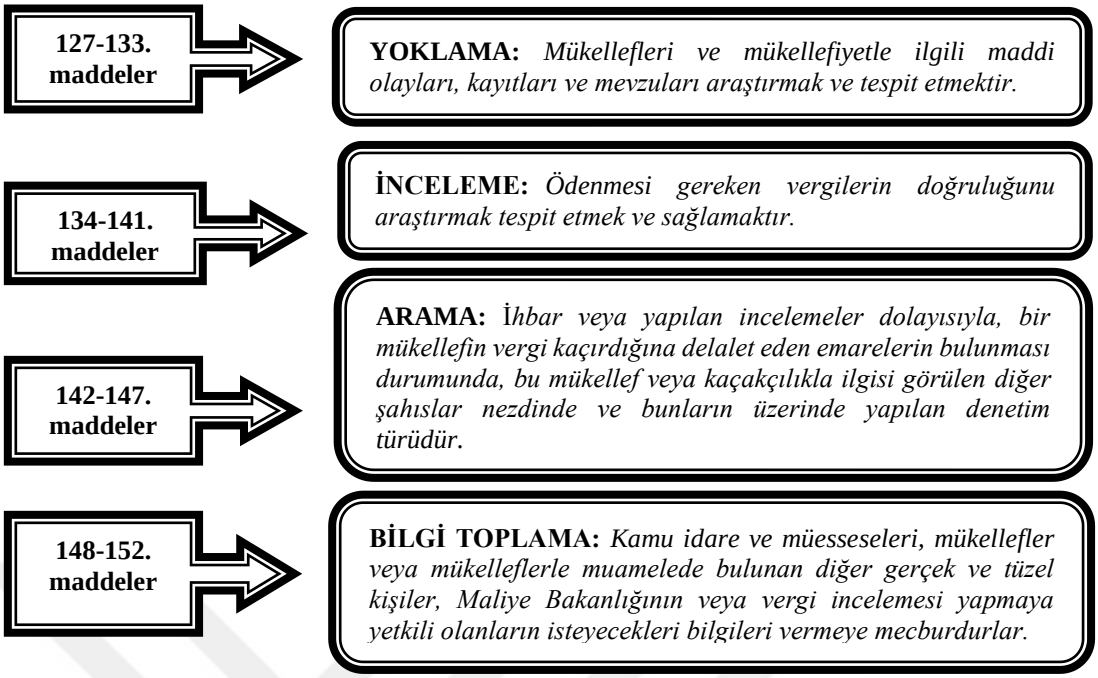
- İdari işlem olarak dikkate alınırlar,
- Cezalar şahsidir ancak istisnai haller söz konusu olabilmektedir.

2.2.VERGİ KABAHATLERİNİN ORTAYA ÇIKARILMASI VE CEZA KESMENİN SONUÇLARI

Vergi kabahatine ilişkin fiillerin tespitinde, vergi daireleri ile vergi denetimi gerçekleştiren yoklamadan ve vergi incelemesinden yetkili olan kişiler sorumlu olmaktadır. Dolayısıyla vergi kabahatinin ortaya çıktığına ilişkin delillerin toplanması, vergi idaresi tarafından gerçekleştirilecek olan vergi denetim yollarıyla mümkün olmaktadır (Başaran Yavaşlar, 2006: 157). Çünkü hukuka uygun şekilde elde edilmeyen delillerin vergi idaresi tarafından gerçekleştirilecek tarhiyat işlemine esas oluşturması mümkün değildir (Çakar ve Saraçoğlu, 2014: 415). Ortaya çıkan kabahatlere ilişkin yaptırımları uygulama yetkisi ise mükellefin vergi kanunları uyarınca bağlı bulunduğu vergi dairesine tanınmıştır. Keza yetkisi olmayan vergi idaresince uygulanan cezalar, yetki unsuru yönünden idari işlemi hukuka aykırı hale getirerek sakatlayacaktır. Vergi kabahatlerine uygulanacak yaptırım türü idari para cezası olarak kanunda öngörülmektedir (Başaran Yavaşlar, 2006: 157).

Vergi denetim yolları farklı şekillerde sınıflandırmaktadır. Hukuki olarak vergi denetim yollarının sınıflandırılmasına ilişkin düzenlemeler VUK'ta yer almaktadır. Bu düzenlemeye göre denetim türlerinin sınıflandırılması; aşağıda yer alan Şekil 1'de, türleri ve kısaca tanımları ile gösterilmektedir (Çakar ve Saraçoğlu, 2014: 416-421).

Şekil 1: VUK' ta Yer Alan Vergi Denetim Türleri



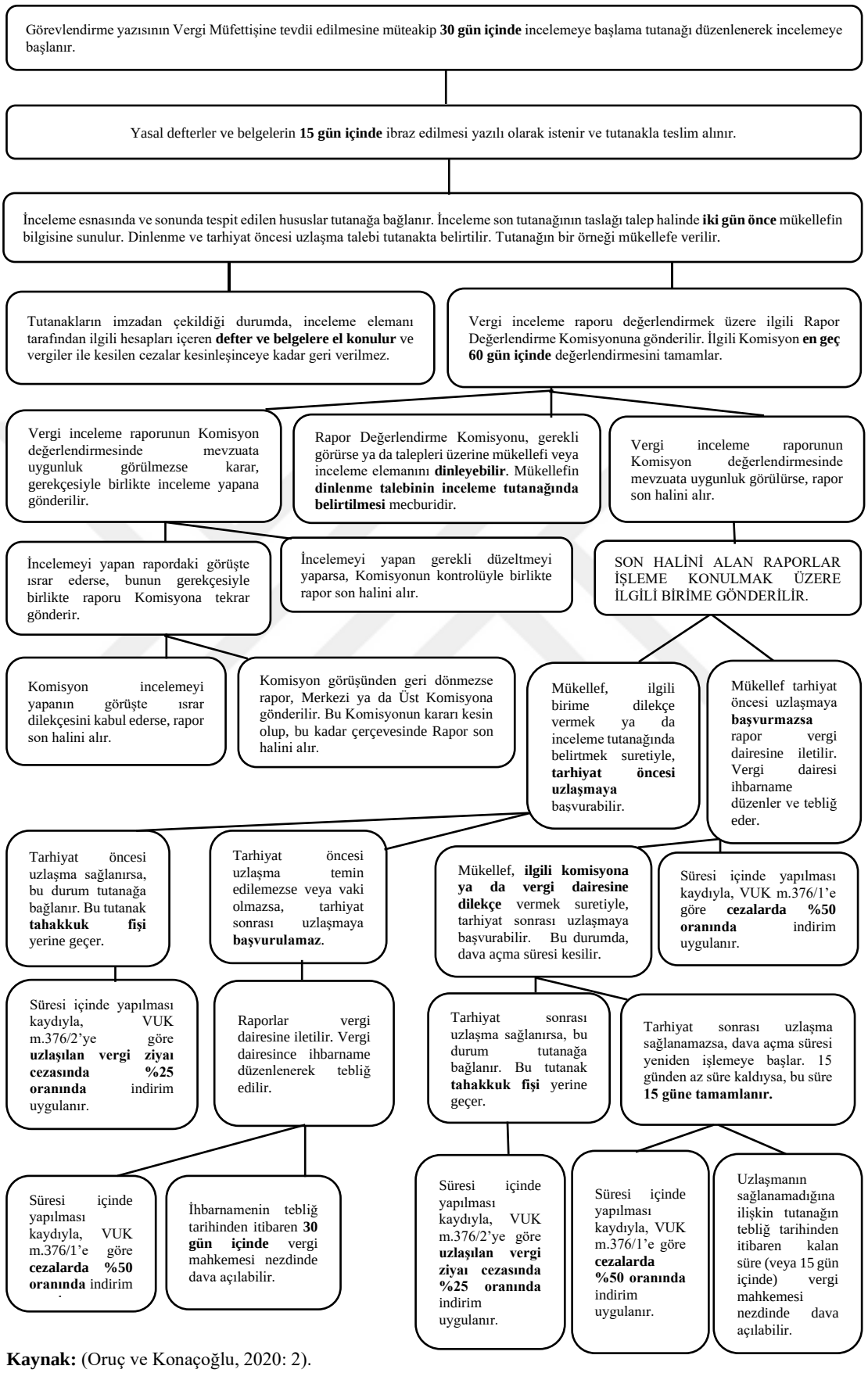
Kaynak: (Çakar ve Saraçoğlu, 2014: 416-421).

Hukuka aykırı kabahat niteliğindeki fiillerin ortaya çıkarılmasında bu denetim türlerinden ağırlıklı olarak yoklama, inceleme ve arama kullanılmaktadır (Şeynüz, 2008: 30). Yoklama, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırarak ve tespit ederek gerçekleştirilen bir vergi denetim müessesesidir (VUK m.127). Yoklama için mükellefe haber verilme zorunluluğu ile belirli bir zaman sınırlaması söz konusu olmamakta, gece dâhil her zaman yapılabilmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2012: 169). Kanun tarafından yoklamaya yetkili kılınmış kişilerin gerçekleştirdiği bu denetim işleminden sonra tespit edilen hususlar "yoklama fişi" ile kayıt altına alınmaktadır (VUK m.131). Vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçme hususunda vergi yoklaması önemli bir yere sahiptir. Yoklamaların sıklığı ne kadar arttırılırsa vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine o oranda bir katkı sağlayacağını söylemek mümkündür.

Vergi incelemesinde ise amaç ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırarak tespitini sağlamaktır (VUK m.134). Gerek mükellefin beyanına, gerekse mükellef nezdinde gerçekleştirilen yoklama sonuçlarına her zaman itibar edilmemesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun her yönü ile araştırılmasını gerekli kılmaktadır. Bu hususta başvurulan vergi denetim yolu vergi incelemesidir. Yoklamada olduğu gibi incelemenin zamanı ile ilgili mükellefe haber verme zorunluluğu olmamakta ancak inceleme yalnızca tarh zaman aşımı süresinin sonuna

kadar yapılabilmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2012: 172, 173). Yine yoklamada olduğu gibi vergi incelemesinde de yetkili kılınmış kişilerin gerçekleştirdiği bu denetim işleminin sonucunda tespit edilmiş hususların "vergi incele raporu" ile kayıt altına alınması gerekmektedir (VUK m.140). Dolayısıyla vergi yoklamasında da vergi incelemesinde de gerçekleştirilen sonuçların kayıt altına alınması işlemi, ceza kesme işlemine ilişkin gerekçeyi oluşturma özelliğini taşımaktadır. Kabahat niteliğindeki bir fiilin işlendiği ve ceza kesmenin gerekliliğinin tespiti ancak bu işlemin maddi ve hukuki unsurlarının oluşturulması ile mümkün olacağından, işlemin bu şekilde sağlama alınmasının gerekliliği de oldukça açık olmaktadır (Şenyüz, 2008: 30). Aşağıdaki yer alan Akış Haritası 1 vergi inceleme sürecini ayrıntılı bir şekilde açıklamaktadır.

Akış Haritası 1: Vergi İnceleme Süreci



Kaynak: (Oruç ve Konaçoğlu, 2020: 2).

Bir diğer denetim yolu olan arama ise kavram olarak aslında bir ceza muhakemesi hukuku kavramıdır. Aramanın amacı ceza muhakemesi hukukunda şüpheli ya da sanığın ele geçirilmesi ve şüpheli/sanıkla ilgili delil toplamak iken, VUK'ta yalnızca delil elde etme amacı vardır. Bu deliller vergi incelemesine bir ön aşama olarak yol gösterecek, kanıt oluşturacak ve aracılık edici olacaktır. Ayrıca ceza yargılamasındaki aramadan farklı olarak VUK'ta arama idari bir faaliyettir (Yücesoy, 2018: 154).

Vergi idaresi, mükellefler ve sorumluların vergi kabahati fiillerini açıkladığımız tespit etme yollarını kullanarak ortaya çıkarmaktadır. Bunun sonucunda kesilen cezalar muhataplarına tebliğ edildikten sonra, muhatap dilerse idari birtakım yollara başvuracak, isterse de tebliğ tarihinden itibaren *30 gün* içinde uyuşmazlığı yargı yoluna taşıyarak vergi mahkemesinde dava açabilecektir. Süresinde yargı yoluna başvurulmamasının sonucu cezanın tahakkuk ederek kesinleşmesidir (Şenyüz, 2008: 32). Cezaya ilişkin olarak yargı yoluna başvurulması ve vergi mahkemesi kararının muhatap aleyhine olması durumunda ise süreç, muhatabın ilk derece mahkemesinin bulunduğu yargı çevresindeki *Bölge İdare Mahkemesine* başvurması ile sürecektir. *İstinaf başvurusu* olarak adlandırılan bu başvuru, vergi mahkemelerinin kararlarının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılmalıdır. Ancak, uygulanmaya ilk başlandığı yıl olan 2016 yılında konusu 5.000 TL'yi geçmeyen vergi davalarında vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlar kesin olup, istinaf yoluna başvuru hakkı olmamaktadır. Uyuşmazlığın *temyiz yolu* ile *Danıştay'a* taşınabilmesi ise, ancak *Bölge İdare Mahkemeleri* tarafından konusu 100.000 TL'yi aşan vergi davalarına karşı açılan davalar hakkında verilen nihai kararlara karşı söz konusu olmaktadır (Özdemir ve Arslaner, 2017: 328). İYUK Ek m.1'e göre belirtilen bu parasal sınırlar, her takvim yılının başından geçerli olmak üzere VUK mükerrer 298. maddeye çerçevesinde her yıl Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilen yeniden değerleme oranına göre arttırılacaktır. Fakat yeniden değerleme oranına göre yapılan hesap bin Türk lirasını aşarsa dikkate alınacak ve böylelikle kesinlik sınırı arttırılacaktır. Görüldüğü üzere böylelikle istinaf kanun yolunun yargı sistemimizde yer almasıyla ilk derece mahkemesinin verdiği kararlar karşısında, iki dereceli olan bir kontrol mekanizması sağlanmıştır. Sürecin işleyişinin daha net anlaşılması için aşağıdaki yer alan Tablo 4'te kesinlik sınırları, Tablo 5'te vergi yargısının durumu, Tablo 6 ve Tablo 7'de ise vergi yargısının işleyişi gösterilmiştir.

Tablo 4'te yer alan kesinlik sınırları, yeniden değerleme oranları baz alınarak belirlenmiş olup ve 2016 yılından başlayarak 2022 yılında geçerli olan yargı hadlerini kapsamaktadır.

Tablo 4: Olağan Kanun Yollarına Başvurmanın Parasal Sınırları

YILLAR	DURUŞMA SINIRI	İSTİNAFA BAŞVURU SINIRI	TEMYİZE BAŞVURU SINIRI
2016	25.000 TL (Kanuni Sınır)	5.000 TL (Kanuni Sınır)	100.000 TL (Kanuni Sınır)
2017	32.000 TL	5.000 TL	103.000 TL
2018	36.000 TL	5.000 TL	117.000 TL
2019	44.000 TL	6.000 TL	144.000 TL
2020	53.000 TL	7.000 TL	176.000 TL
2021	57.000 TL	7.000 TL	192.000 TL
2022	77.000 TL	9.000TL	261.000 TL

Kaynak: (213 sayılı VUK m.298, 2577 sayılı İYUK m.17-45-46 ve Aygül, 2021'den yararlanılarak hazırlanmıştır).

İYUK Ek m.1'e göre 2022 yılında vergi mahkemelerinde tek hâkimle bakılacak davalarda sınır 77.000 TL olarak belirlenmiştir. Bu tutarı aşan davalar ise kurul halinde görülecektir. Tek hâkimle bakılacak davalarda verilen kararlardan 2022 yılında konusu 9.000 TL'yi geçmeyenlerde verilen kararlar kesin hüküm ifade edecektir. Konusu 9.000 TL'yi geçen davalarda ise vergi mahkemesi kararlarına karşı istinaf yoluna başvurulabilecektir. İstinaf mahkemelerince 2022 yılında verilen kararlardan, konusu 261.000 TL'yi geçmeyen davalara ilişkin olanlar kesin nitelik taşıyacak ve temyiz yolu kapalı olacaktır. Konusu 261.000 TL'yi geçen davalarda ise istinaf mahkemelerince verilen kararlara karşı temyiz yoluna başvurmak mümkün olacaktır (Doğrusöz, 2021: para.4).

Aşağıda yer alan Tablo 5, Tablo 6 ve Tablo 7 vergi yargısının 2022 yılı için ifade edilen işleyişini özetlemektedir.

Tablo 5: Vergi Yargısının Durumu

2022 yılında açılacak davalarda	9.000 TL altı	9.000 TL üstü 261.000 TL altı	261.000 TL üstü
İlk Derece: Vergi Mahkemesi Kararı Kesin mi?	Evet	Hayır	Hayır
İstinaf: Bölge İdare Mahkemesine İstinaf Başvurusu Yapılabilir mi?	Hayır	Evet	Evet
Temyiz: Bölge İdare Mahkemesi Kararı Danıştay'a Temyize Götürülebilir mi?	Hayır	Hayır	Evet

Kaynak: (Aygül, 2021)

Tablo 6: Vergi Yargısının İşleyişi-1

VERGİ UYUŞMAZLIĞI	VERGİ MAHKEMESİ	BÖLGE İDARE MAHKEMESİ (İSTİNAF)	DANIŞTAY (TEMYİZ)
Konusu 9.000 -Türk Lirasını Geçmeyen Vergi Uyuşmazlıklarına Karşı	Vergi / Ceza İhbarnamesinin Tebliği'nden İtibaren 30 Gün İçinde Yetkili Görevli Vergi Mahkemesine Dava Açılır. Mahkeme Kararı Kesindir.	İstinaf Yolu Kapalıdır.	Temyiz Yolu Kapalıdır.
Konusu 9.000 -Türk Lirasını Geçen, Ancak 261.000 -Türk Lirası'nı Geçmeyen Vergi Uyuşmazlıklarına Karşı	Vergi / Ceza İhbarnamesinin Tebliği'nden İtibaren 30 Gün İçinde Yetkili Görevli Vergi Mahkemesine Dava Açılır.	Vergi Mahkemesi Kararına Karşı, Kararın Tebliği'nden İtibaren 30 Gün İçinde BİM'e İstinaf Başvurusu Yapılır. BİM Kararı Kesindir.	Temyiz Yolu Kapalıdır.
Konusu 261.000 -Türk Lirasını Aşan Vergi Uyuşmazlıklarına Karşı	Vergi / Ceza İhbarnamesinin Tebliği'nden İtibaren 30 Gün İçinde Yetkili Görevli Vergi Mahkemesine Dava Açılır.	Vergi Mahkemesi Kararına Karşı, Kararın Tebliği'nden İtibaren 30 Gün İçinde BİM'e İstinaf Başvurusu Yapılır.	BİM İstinaf Başvurusu Üzerine Verdiği Karar, Karar'ın Tebliğ Tarihinden İtibaren 30 Gün İçinde Danıştay Nezdinde Temyiz Edilebilir.

Kaynak: (Yaşin, 2016: 283).

Tablo 7: Vergi Yargısının İşleyişi-2

Dava Tutarı	İLK DERECE MAHKEMESİ			BÖLGE İDARE MAHKEMESİ			DANIŞTAY		
Konusu 9.000 TL'yi Aşmayan	Tek Hakimle Karar Verilir	Duruşma Talep Edilemez	Kesin karar verilir	-	-	-	-	-	-
9.000 TL'nin Üstü ancak 77.000 TL'yi Aşmayan	Tek Hakimle Karar Verilir	Duruşma Talep Edilemez	Bölge İdare Mahkemesine İstinaf Başvurusu Yapılabilir	Heyet Halinde Karar Verilir	Duruşma Talep Edilebilir	Danıştay' a Temyize Götürülemez	-	-	-
77.000 TL'nin Üstü ancak 261.000 TL'yi Aşmayan	Heyet Halinde Karar Verilir	Duruşma Talep Edilebilir	Bölge İdare Mahkemesine İstinaf Başvurusu Yapılabilir	Heyet Halinde Karar Verilir	Duruşma Talep Edilebilir	Danıştay' a Temyize Götürülemez	-	-	-
261.000 TL'yi Aşan	Heyet Halinde Karar Verilir	Duruşma Talep Edilebilir	Bölge İdare Mahkemesine İstinaf Başvurusu Yapılabilir	Heyet Halinde Karar Verilir	Duruşma Talep Edilebilir	Danıştay' a Temyize Götürülebilir	Heyet halinde karar verilir	Duruşma Talep Edilebilir	Kesin Karar Verilir

Kaynak: (Yaşin, 2016: 283).

Yukarıda yer alan tablolardaki işleyişlerde üzerinde durulması gereken önemli hususlardan birisi 2021 yılı cezaları için 2022 yılında dava açılması halinde 2022 yılına ilişkin parasal sınırların esas alınacağıdır. Kararlarının kesin olup olmadığına veya istinaf mahkemesi kararlarına karşı temyiz yoluna gidilip gidilemeyeceği konularında ise karar tarihinde geçerli parasal sınırlar dikkate alınmaktadır. Bu sınırlar önce, davaların açılış tarihine göre yaşama geçmektedir. Yani davaların açılış tarihinde geçerli tutarlara göre davaya tek hâkimin mi yoksa heyetin mi bakacağı belirlenmektedir. Bu nedenle 2022 yılında açılmış davalarda 2022 yılına ilişkin parasal sınırlar uygulanacaktır. Örneğin 20 Aralık 2021 günü tebliğ edilen, vergi ve ceza toplamı 74.000 lira olan bir vergi/ceza ihbarnamesine karşı 27 Aralık günü dava açılırsa vergi mahkemesi heyet halinde, 3 Ocak günü dava açılırsa tek hâkimle davaya bakacaktır. Buna karşılık tek hâkim kararlarının kesin olup olmadığı veya istinaf mahkemesi kararlarına karşı temyiz yoluna gidilip gidilemeyeceği konularında ise karar tarihinde geçerli parasal sınırlar dikkate alınmaktadır. Bu uygulamaya göre, 2021 yılında açılmış bir vergi davasında dava konusu 7.500 TL ise davaya tek hâkim bakacak, ancak karar 2022 yılında verilirse karar kesin olacak ve istinafa gidilemeyecektir. Oysa karar 2021 yılında verilseydi istinaf yolu açık olacaktı. Bu durumda Vergi yargısında davanın açıldığı yılda karar verilememesi davanın

taraflarının yargı yolları ve üst mahkemeye başvuru haklarında değişik durumları ortaya koymaktadır, oysaki olması gereken davanın açıldığı tarih itibariyle geçerli olan parasal sınırların esas alınması gerekliliğidir (Karnıyarık, 2021: para.12).

Tablo 8: Kanun Yolundan Vazgeçme

Karar Uyarınca Vergi / Cezanın Kaldırılması Durumunda		**Karar Uyarınca Vergi / Cezanın Tasdik Edilmesi Durumunda**	
Kaldırılan Vergi Aslı	**%60**	Tasdik Edilen Vergi Aslı	**%100**
Kaldırılan Vergi Ziyaı Cezası	**%0**	Tasdik Edilen Vergi Ziyaı Cezası	**%75**
Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya 359. maddede yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyaı cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılan tutarının	**%75**	Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya 359. maddede yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyaı cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tasdik edilen tutarının	**%75**

Kaynak: (7194 sayılı Kanun -Vergisel Düzenlemelerden yararlanılarak hazırlanmıştır.)

Buna ek olarak işleyişle ilgili vurgulanacak bir diğer husus ise yukarıdaki Tablo 8'de yer alan ve hukuk sistemimizde 07.12.2019 tarihli ve *7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun* 27. maddesi ile 213 VUK'un mülga olan 379. maddesi *"kanun yolundan vazgeçme"* müessesesinin tekrar düzenlenmesidir. Bu düzenlemeyle vergi sistemine dâhil edilen *"kanun yolundan vazgeçme"* hakkı; mükelleflerin ya da vergi sorumlularının vergi/ceza ihbarnamelerine yönelik süresinde açılan davalarda, istinaf veya temyiz başvuru süresi içinde kanun yolundan vazgeçmeleri halinde, verilen yargı kararının niteliğine göre Tablo 8'de gösterildiği üzere vergi/cezaların indirimli olarak tahakkuk etmesi sonucunu doğuracaktır. Ayrıca bu şekilde tahakkuk eden vergi/cezaların vergiye ilişkin gecikme faiziyle birlikte 1 ay içinde ödenmesi halinde ek bir indirim uygulaması daha söz konusu olacaktır (Yılmaz, 2020: para.2)

> *Böylelikle aslı dava konusu yapılmayan vergi ziyaı cezası (aslı aranmayan gelir/kurumlar geçici vergiye ilişkin vergi ziyaı cezası vb) ve mezkur kanunun 359. maddesinde yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyaı cezası ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının Vergi Mahkemesi veya Bölge İdare Mahkemesi tarafından kaldırılan tutarının %25'i tahakkuk edecek %75'i ise terkin edilecektir. Vergi Mahkemesi veya Bölge İdare Mahkemesi tarafından tarhiyatın tasdik edilmesi halinde ise tasdik edilen tutarın %75'i tahakkuk*

edecek %25'i terkin edilecektir. Ayrıca az önce de değinildiği üzere tahakkuk eden vergi cezalarının %80'inin, hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte bu sürede tamamen ödenmesi şartıyla, vergi ve ceza tutarından %20 oranında indirim yapılır (Seviğ, 2020: para.4)

Görüldüğü üzere "Kanun yolundan vazgeçme" müessesesi ile mükellef tarafından süresinde açılan davalarda, karşılıklı rıza gösterilerek hukuki ihtilafın sonlandırılmasına yönelik bir uzlaşma yolu getirilmiştir. Bu düzenleme ile vergi mahkemesi ve Bölge İdare Mahkemeleri tarafından nezdinde karar verilen mükellef, bu karar üzerine bu müesseseden idari çözüm yolu niteliğinde yararlanabilecektir (Özkök, 2019, para.14). Böylelikle vergi kabahatine ilişkin cezalarının da bir kısmından kurulma imkânı bulmuş olacaktır.

2.3.VERGİ KABAHATLERİNDE CEZA EHLİYETİ

Türk Medeni Kanunu'na göre kişiler açısından, medeni haklardan yararlanma ehliyeti olan hak ehliyeti ile bu hakları kendi fiilleriyle kullanabilme ehliyeti olarak ifade edilen fiil ehliyeti şeklinde tanımlanan başlıca iki tür ehliyet söz konusudur. Hak ehliyetine sağ doğmak koşulu ile herkes sahip olabilirken, fiil ehliyetine sahip olabilmek; ayırt etme gücü bulunmak, ergin olmak ve kısıtlı olmamak şeklinde üç koşula bağlıdır (TMK m.8 ve m.9). Ancak vergi kanunları uyarınca bir gerçek kişinin vergi ehliyetine sahip olabilmesine yönelik düzenleme medeni hukuk anlamındaki düzenlemeden farklı şekilde karşımıza çıkmaktadır. Buna göre VUK m.9 ile vergilemede vergi ehliyetine ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir. Bu madde uyarınca *"Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir. Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz."* ifadesi hükme bağlanmıştır (VUK m.9). Bu hükümde kanuni ehliyet ile kastedilen husus fiil ehliyetidir ve sağ doğmak koşulu ile cenin bile bu madde hükmüne göre mükellef olarak görülmektedir. Bu bakımdan vergi ehliyetine sahip olmak esasında vergi borcuyla muhatap olma özelliği olarak ifade edilir (Dura, 2017, para.2). Dolayısıyla hak ehliyetine sahip olan bir kişi de vergi ödeme gücünden ötürü "vergi mükellefi" olabilecektir. Ancak ayırt etme gücü bulunmadığı, ergin olmadığı veya kısıtlılığı nedeniyle fiil ehliyeti olmayan kişilerin vergi mükellefiyeti ve vergi sorumluluğuna ilişkin ödevlerinin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle cezai bakımdan sorumluluk yine kanuni temsilcilere aittir (Altundiş, 2007: 170).

Ceza ehliyeti, kanunda tanımlanmış fiili işleyen kişinin cezalandırılabilmesi için sahip olması gereken ehliyettir. TCK'ye göre ceza ehliyetine ilişkin düzenleme; *"Fiili işlediği sırada on iki yaşını doldurmamış olan çocukların ceza sorumluluğu yoktur. Bu kişiler hakkında ceza kovuşturması yapılamaz, ancak çocuklara özgü güvenlik tedbirleri uygulanabilir."* şeklinde öngörülmektedir (TCK m.31). Ancak vergi ehliyeti açısından ifade edildiği üzere gerçek kişilere vergi cezalarının uygulanması bakımından burada farklı bir usul söz konusu olmaktadır. İdari para cezası gerektiren vergi kabahati fiillerinden birinin işlenmesi halinde, birinci dereceden sorumlu olan kişi kanuni temsilci olmaktadır. Dolayısıyla fiil ehliyetine sahip olmayan mükellefin bu vergi cezasında bir sorumluluğu olmayacak, kanuni temsilci ise ödemek durumunda kaldığı idari para cezasını mükellefe rücu edemeyecektir (Biyan, 2018b: 98). Bu durum zaten "cezaların şahsiliği" ilkesinin bir tezahürüdür. Bu ilke uyarınca fiil ehliyetine sahip olmayan gerçek kişi mükellef değil, vergi kabahati fiilini işleyen kanuni temsilcisi bizzat bu cezanın muhatabı olacaktır (Tosuner ve Arıkan, 2012: 56).

Tüzel kişilerde ise durum biraz daha farklılaştırılmıştır. Tüzel kişinin kanuni temsilcisinin kabahatin işlenmesinden ötürür ceza sorumluluğu, gerçek kişi kanuni temsilciden farklı olarak ikinci derecede sorumluluğa sahip olunmasına ilişkindir (Biyan, 2018b: 99). VUK, *"tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hareketlerden doğan vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir."* hükmü ile bu hususu düzenlemiştir (VUK m.332). Dolayısıyla tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi kabahati fiillerini işlemesinden ötürü ortaya çıkan vergi cezası temsilci adına değil, tüzel kişi adına kesilecektir. Ancak tüzel kişinin malvarlığından bu cezanın tahsil edilememesi durumunda vergi cezaları kanuni temsilcilerden alınabilecektir. Ancak temsilciler ödedikleri vergi cezalarını tüzel kişiliğe rücu etme hakkına sahiptir (Karakoç, 2016: 139). İlgili işleyişin durumu aşağıda yer alan Tablo 9'da gösterilmiştir.

Tablo 9: Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

	VERGİ ASLINDA	GECİKME FAİZİNDE	VERGİ ZİYAI VE USULSÜZLÜK CEZALARINDA	GECİKME ZAMMINDA
KÜÇÜK VE KISITLILARIN TEMSİLCİSİ İSE	Önce mükelleften istenir. Alınamazsa temsilci öder, daha sonra mükellefe rücu edebilir.	Önce mükelleften istenir. Alınamazsa temsilci öder, daha sonra mükellefe rücu edemez.	Doğrudan temsilciden istenir, temsilci mükellefe rücu edemez.	Önce mükelleften istenir. Alınamazsa temsilci öder, daha sonra mükellefe rücu edemez.
TÜZEL KİŞİLERİN TEMSİLCİSİ İSE	Önce tüzel kişiden istenir. Alınamazsa temsilci öder, daha sonra mükellefe rücu edebilir.	Önce tüzel kişiden istenir. Alınamazsa temsilci öder, daha sonra mükellefe rücu edemez.	Önce tüzel kişiden istenir. Alınamazsa temsilci öder, daha sonra mükellefe rücu edemez.	Önce tüzel kişiden istenir. Alınamazsa temsilci öder, daha sonra mükellefe rücu edemez.

Kaynak: (Öner, 2015: 66).

Ceza ehliyetine ilişkin yapılan açıklamalar çerçevesinde yukarıda yer alan Tablo 9'da küçük ve kısıtlılar ile tüzel kişilerin kanuni temsili durumunda yüklenilen sorumluluk; vergi aslı, gecikme faizi, vergi ziyaı ve usulsüzlük cezaları ile gecikme zammı bakımından özetlenerek verilmiştir.

2.4.TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ KABAHATLERİ VE CEZALARI

Türk vergi hukukunda vergi kabahatleri ve bu kabahatlere öngörülen cezalar; Vergi Usul Kanunu ile Vergi Usul Kanunu dışında çeşitli kanunlarda yer alan düzenlemelerle hüküm altına alınmıştır. Çalışmanın bu kısmında bu ayrım çerçevesinde ilgili kabahatler ve öngörülen cezaları açıklanacaktır.

2.4.1.Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Kabahatleri ve Cezaları

Vergi kabahatleri, vergisel düzene yönelik ihlalleri konu almakta ve VUK'ta v*ergi ziyaı kabahati, genel usulsüzlük kabahati* ve *özel usulsüzlük kabahati* olmak üzere üç farklı başlıkta düzenlenerek yer almaktadır. *Genel usulsüzlük kabahatleri* de kendi içinde birinci derece usulsüzlükler ve ikinci derece usulsüzlükler olmak üzere ikili derecelendirilmeye tâbi tutulmuştur. Bu bölümde bu kabahatler açıklanarak, bunlara öngörülen cezalara yer verilecektir.

2.4.1.1.Vergi Ziyaı Kabahati

4369 sayılı Kanunla getirilen değişikliklerden en önemlisi, ortak özellikleri vergi kaybı yaratmak olan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur suçları ile cezalarının vergi ziyaı kabahati olarak tek bir başlık altında toplanmasıdır (Tosuner ve Arıkan, 2012: 263). Vergi ziyaı VUK m.341'de; "*Vergi ziyaı mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.*

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyaı hükmündedir.

Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mâni teşkil etmez." hükmü ile hem tanımlanmış, hem de tanımın dışındaki hangi unsurlar söz konusu olduğunda vergi ziyaının ortaya çıkmış kabul edileceği ortaya konulmuştur. Bu kanun hükmü çerçevesinde vergi ziyaının bazı temel unsurundan söz etmek mümkündür. Bunlar:

- Vergi ziyaı tahakkuk aşamasını ilgilendiren bir kabahattir (Biyan, 2018b: 264).
- Vergi ziyaı, vergilendirmeye ilişkin ödevlerin zamanında yerine getirilmeyişi ya da eksik yerine getirilmesinden kaynaklanmaktadır. Vergilendirmeye ilişkin mükelleflere yüklenen ödevler ve bu ödevlerin hangi sürelerde yerine getirileceği VUK'ta açıkça öngörülmektedir. Dolaysıyla bu ödevlerin kanunda öngörülmüş süreler içinde yerine getirilmemesi sebebiyle verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi ya da eksik tahakkuk ettirilmesi nedeniyle vergi ziyaı kabahati ortaya çıkmış olmaktadır. Örneğin; kazancı gerçek usulde tespit edilen ticaret erbabının kazançları için gelir vergisi beyannamesini verme süresi geçmesi ya da beyannamesini süresinde vermesine rağmen kazancını eksik bildirmesi hallerinde vergi ziyaı ortaya çıkmaktadır (Öner, 2015: 144).
- "Zamanında tahakkuk ettirilememesi" ifadesinden anlaşılacağı üzere vergi ziyaı kabahatinin ortaya çıkması için devletin gerçek bir zararının bulunması

şart değildir. Verginin tahakkukunun zamanında yapılamayışı dahi vergi ziyaı kabahatinin ortaya çıkması için yeterli görülmektedir. Bu durumda vergi sonradan tahakkuk ettirilse yahut tamamlansa dahi vergi ziyaı ortadan kalkmamaktadır (Arslan, 2005: 232, 233).

- Bununla birlikte son bentte yer alan "sair şekillerde" ifadesiyle ilk üç bent dışındaki fiillerle vergi kaybının ortaya çıkması durumunda vergi ziyaı kabahatinin işleneceği ortaya konulmuştur (Tosuner ve Arıkan, 2012: 263). Örneğin vergi iadesinin fazla verilmesine sebep olunması durumu da vergi ziyaı olarak nitelendirilir. Üstelik haksız iadenin devlet tarafından geri alınması da ceza uygulanmasına engel olmamaktadır (Biyan, 2018b: 264).

2.4.1.1.1.Vergi Ziyaı Kabahatinin Fiilleri

Vergi ziyaı kabahatinin fiilleri; hafif, ağır ve orta nitelikli fiiller olmak üzere üç başlık altında ele alınmaktadır. Bu ayrımın sebebi ise bu kabahatler karşılığında öngörülen cezanın fiilin ağırlığına göre arttırılmasından kaynaklanmaktadır. VUK m.344 ile bu husus;

> *"341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyaına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilir.*
> *Vergi ziyaına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.*
> *Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır."* şeklinde açıklanmıştır.

Bu madde hükmünce kasıt olup olmadığına bakılmadan mükellef ya da sorumlular tarafından aşağıda yer alan fiillerin işlenmesi durumunda vergi ziyaı kabahati işlenmiş olacaktır (Tosuner ve Arıkan, 2012: 264).

2.4.1.1.1.1.Vergi Ziyaı Kabahatinin Hafif Nitelikli Fiilleri

Vergi ziyaı kabahatinin hafif nitelikli fiili olarak tek bir fiil belirlenmiştir. Bu fiil ise kanuni süresi geçen beyannamenin, idare tarafından bir vergi incelemesi ile tespit edilmeden ya da durum takdir komisyonuna düşmeden kendiliğinden mükellef tarafından verilmesidir (VUK m.341).

2.4.1.1.1.2.Vergi Ziyaı Kabahatinin Ağır Nitelikli Fiilleri

Vergi ziyaı kabahatinin ağır nitelikli fiilleri, VUK 359'da yer alan ve aynı zamanda vergi suçlarından biri olan kaçakçılık suçunun filleridir (VUK m.341). Cezanın ağırlaştırılmasına sebep olan bu fiiller (VUK m.359);

- Defter ve kayıtlarda muhasebe hileleri yapmak,
- Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak,
- Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek,
- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek,
- Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek,
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek,
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak,
- Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek,
- Defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak,
- Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek,
- Belgelerin asıl veya suretleri kısmen veya tamamen sahte düzenlenen belgeyi kullanmak,
- Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayanlarca belge basılması,
- Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayanlarca basılan belgeleri bilerek kullanmak fiillerini kapsayacak şeklinde belirlenmiştir.

2.4.1.1.1.3.Vergi Ziyaı Kabahatinin Orta Nitelikli Fiilleri

VUK'ta vergi ziyaı kabahatine ilişkin olarak daha ağır yaptırımı olan ağır nitelikli fiiller ve daha hafif yaptırımı gerektiren hafif nitelikli fiillerin neler olduğu belirlenmiş ancak orta nitelikli fiillerin için tek tek hangi fiiller olduğu belirlenerek sayılmamıştır. Dolayısıyla orta nitelikli fiilleri, ağır nitelikli ve hafif nitelikli fiillerin dışında vergi ziyaı yaratan tüm fiiller olarak ifade etmek mümkündür

Bu anlamda VUK m.341 ile hafif ve ağır nitelikli fiiller dışında vergi ziyaına sebebiyet üç şekilde olmaktadır. Bunlar (VUK m.341);

- *Verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi*. Örneğin; bir mükellefin 2021 Aralık ayında kesmiş olduğu ve bu ayda beyan etmesi gereken faturayı beyan etmeyip, Ocak 2022 Ocak ayında beyan etmesi nedeniyle 2021 yılında ödenmesi gereken vergilerin ödemesinin 2022 yılına sarkmış olması.
- *Verginin eksik tahakkuk ettirilmesi*. Örneğin; bir mükellefin 2021 Aralık ayında kesmiş olduğu faturayı ilerleyen dönemler de dâhil olmak üzere hiç beyan etmemesi sebebiyle, gelir vergisi ve katma değer vergisinin eksik tahakkuk etmesine sebep olması.
- *Haksız vergi iadesi alınması*. Örneğin mükellefin kesinti yoluyla ödediği vergilerin tutarını fazla göstererek haksız şekilde vergi iadesinden yararlanmış olması.

2.4.1.1.2.Vergi Ziyaı Kabahatinin Unsurları

Genel olarak kabahat ve suç ayrımının sonrasında, kabahatler de suçun unsurları çerçevesinde değerlendirilmekte ve bu değerlendirmeye çalışmanın birinci bölümünde yer verilmektedir. Bu başlık altında hem suç hem de kabahatin unsurları olarak ifade edilmiş olan kanunî unsur, maddî unsur, manevî unsur ve hukuka aykırılık unsuru vergi ziyaı kabahati özelinde ele alınarak incelenecektir. Bu anlamda önceki bölümde kabahatlere ilişkin bu unsurların tanımlarına ve birbirleri ile ilişkilerine detaylı şekilde yer verildiğinden, bu kısımda tekrar bu hususlara değinilmeden vergi ziyaı kabahatleri çerçevesinde ne görünüşte olduklarına ilişkin bilgiler verilecektir.

2.4.1.1.2.1.Vergi Ziyaı Kabahatinin Kanuni Unsuru

Suçun ya da kabahatin kanuni unsuru olarak ifade edilen kavram, fiilin kanunda yazılan tanıma uygun olmasıdır ve fiilin kanundaki yazılı olan tanımına uygun olmaması durumunda, diğer bütün unsurları tam olsa bile, bu fiil suç ya da kabahat olarak nitelendirilemeyecektir (Alacakaptan, 1975: 29). Dolayısıyla hukuki açıdan vergi kabahati karşılığında bir cezai yaptırımın söz konusu olabilmesi için kanuni unsurun varlığı şarttır. Vergi ziyaı kabahatinin kanuni unsurunun dayanağı ise, VUK m.344 hükmüdür. Bu madde ile vergi ziyaının kanuni tarifi yapılarak cezası

öngörülmektedir (VUK m.344). İlgili maddenin birinci fıkrası ile VUK m.341'e gönderme yapılarak vergi ziyaı kabahatine sebep olanlara verilecek ceza, devam eden fıkralarında ise bu cezasın artması ve azalmasına neden olan durumlar açıklanmıştır. Böylelikle vergi ziyaı kabahatinin kanunilik unsuru, VUK m. 341 ve m.344 çerçevesinde tamamlanmıştır (Arslaner, 2017: 46).

2.4.1.1.2.2.Vergi Ziyaı Kabahatinin Maddi Unsuru

Vergi kabahatinin maddi unsuru, kanunda adı geçen bir eylemin bir fail tarafından işlenmiş olması, işlenen eylem ile hukuk dünyasında bir sonucun meydana gelmesi ve eylem ile sonuç arasında uygun illiyet yani neden-sonuç bağının mevcut bulunmasından oluşur (Saban, 2014: 467). Dolayısıyla maddi unsur; hareketi, neticeyi ve hareketle netice arasındaki nedensellik ilişkisini kapsayacak şekilde 3 öğeden meydana gelmektedir.

VUK m.341'den anlaşılacağı üzere, vergi ziyaı yaratan eylemler mükellef veya sorumlunun vergilendirmeye ilişkin ödevlerini zamanında ya da tam olarak yerine getirmemesine ilişkindir. Dolayısıyla VUK ve sair vergi kanunları çerçevesinde, mükellef ya da sorumluya yüklenen şekli ödevlerin hiç yerine getirilmemesi yahut eksik yerine getirilmesi eylemleri, vergi ziyaı kabahatinin hareket bağlamını oluşturan maddi unsurlarıdır. Bununla birlikte KK m.7 hükmünce vergi kabahati yaratan bu fiilin hem icrai hem de ihmali bir hareketle işlenebileceği de açıkça ortaya konulmaktadır. Dolayısıyla mükellef veya sorumluların kanunla düzenlenmiş olan yükümlülüklerini yapmak ya da yapmamak eylemleri ile vergi ziyaı kabahati işlenebilecektir (Arslaner, 2017: 47).

Hareket unsurunun kanunlarda tek tek sayılması ya da genel olarak açıklanması mümkündür (Şenyüz, 2008: 34). Keza VUK m.344'e göre vergi ziyaı kabahatinin maddi unsuru m.341'de vergi ziyaına neden olduğu belirtilen hallerdir ve vergi ziyaı bu hallerin bir sonucudur (Candan, 2010: 111). Söz konusu haller belirli fiillere bağlanmamıştır. Vergi ziyaı kabahatinin hareket unsurunu oluşturabilecek fiillerin sınırsız sayıda oluşu, kanunda kabahatin hareket unsurlarının teker teker sayılmasını imkânsız hale getirmiştir (Hızlı, 1984: 77). Bu çerçevede vergi ziyaı neticesini oluşturan her türlü fiil kabahatin hareket unsuru olarak kabul edilmekte ve vergi ziyaı kabahati bu özelliğiyle serbest hareketli kabahat kategorisine girmektedir (Şenyüz, 2008: 34).

Bununla birlikte VUK m.344/2' ye göre, VUK m.359'da düzenlenerek tek tek sayılan fiiller aynı zamanda m.341 kapsamının içinde yer almakta ve yine vergi ziyaı kabahatinin hareket unsurunu oluşturmaktadır. Bu özellikler göz önüne alındığında vergi ziyaı kabahati hafif ve ağır nitelikli fiiller çerçevesinde bağlı hareketli kabahat; orta nitelikli fiillerin tek tek belirlenmemiş olması sebebiyle de serbest hareketli kabahat olarak düzenlenmiştir. Genel olarak ele aldığımızda vergi ziyaı kabahatinin maddi unsurunun, herhangi bir fiille vergi hazinesine zarar vermek olduğu ifade edilmektedir. Kanunda bazı hareketlerin bağlı hareket olarak düzenlenmiş olması ile amaçlananın hareketleri sınırlamak değil, söz konusu hareketlerin muhatabını serbest hareketli fiillerin muhatabından daha az ya da daha fazla cezalandırmak olduğu ifade edilebilir (Şenyüz, 2008: 52).

Vergi ziyaı kabahatinde maddi unsurun bir diğer konusu olan netice unsuru ise, vergi ziyaı yani kaybıdır. Vergi kaybı söz konusu değilse ne vergi ziyaı kabahatinin meydana gelmesinden bahsedilebilecek, ne de cezai bir yaptırım uygulanabilmesi söz konusu olabilecektir (Mutluer, 1979: 117). Bu anlamda netice unsurunun yani vergi kaybının, vergi ziyaı kabahatinin ve cezai yaptırımın temelini oluşturduğu ifade edilebilir. Bu anlamda vergi ziyaı kabahati bakımından netice; verginin eksik ya da geç tahakkuku ile verginin haksız yere geri verilmesi şeklinde ortaya çıkabilir. Vergi ziyaı, vergi mükellefinin ya da sorumlusunun fiilinin vergi kaybı sonucunu doğurduğu anda işlenmiş olur. Vergi ziyaına sebep olan fiilin ne zaman yapıldığı değil vergi ziyaının ne zaman meydana geldiği önem arz etmektedir. Bu anlamda vergi ziyaına kaynaklık eden fiil ne zaman gerçekleşmiş olursa olsun, kabahat vergi ziyaının meydana geldiği anda işlenmiş kabul edilecektir. Örneğin, 24.08.2021 tarihli bir sahte faturayı belirtilen tarihte kullanmış olan mükellef eksik vergi tahakkukundan kaynaklanan bir vergi kaybına sebep olmuştur. Ancak katma değer vergisi açısından beyanın son günü olan 24.09.2021 tarihinde, gelir vergisi açısından ise yine beyanın son günü olan 25.03.2022 tarihinde vergi ziyaı kabahatinin meydana geldiği kabul edilecektir (Şenyüz, 2008: 53, 54).

Vergi ziyaı kabahatinde maddi unsurun son konusu olan nedensellik bağı ise, dış dünyada ortaya çıkan değişikliğin bir kişiye yöneltilebilmesinin yolunun, bu değişikliğin aynı kişinin hareketi ile ortaya çıkmasına bağlı olmasına ilişkindir. Ancak bu şekilde kişi bu vergi ziyaı kabahatinin faili olarak nitelendirilebilecektir (Bayraklı,

2006: 259). VUK m.341 vergi ziyaı kabahatinin faillerini, vergi mükellefi ve sorumlusu olarak belirtmektedir.

2.4.1.1.2.3.Vergi Ziyaı Kabahatinin Manevi Unsuru

Vergi ziyaı kabahatinin manevi unsuru, vergi ziyaına sebep olan eylemi gerçekleştiren failin kusurluluğu ile ifade edilmektedir. Kusur faili eyleme sürükleyen iradi bir davranıştır ve bu davranış bazen kast bazen de taksir olarak karşımıza çıkmaktadır (Torosluoğlu, 2005: 176-179). Vergi ziyaı kabahatinin ortaya çıkması için failin kusurlu hareketinin kast veya taksirle işlenmiş olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Her iki şekilde de vergi ziyaı kabahati meydana gelmektedir (Mutluer, 1979: 381). Keza KK ile vergi kabahatleri ve bunlara uygulanacak cezai yaptırımlar açısından getirilen en önemli değişikliklerden birisi de, kusur sorumluluğuna açık bir şekilde geçilmiş olmasıdır. Buna göre kusursuz vergi ziyaı kabahati olamaz ve vergi ziyaı kabahatinde kusurluluğun unsurlarından yalnızca taksirin varlığı yeterli olup, kastın varlığı aranmamaktadır (Başaran Yavaşlar, 2008: 78, 79).

VUK vergi ziyaı kabahatinin manevi unsuru açıkça düzenlenmemiştir. Ancak KK m.9'da yer alan "Kabahatler, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hâllerde, hem kasten hem de taksirle işlenebilir." hükmü ile vergi ziya kabahatinin manevi unsuruna ilişkin yukarıda ifade edildiği üzere taksirin varlığının yeterli olduğunu kabul etmek gerekmektedir. Bu düşünceden yola çıkılarak; tedbirsizlik, dikkatsizlik, acemilik, kural ve talimatlara uymama benzeri fiillerle vergi kaybına sebep olmanın vergi ziyaı kabahatinin manevi unsuru olarak kabul edilmesi doğru olmaktadır (Arslaner, 2017: 49). Zira VUK m.341 hükmü de dikkate alındığında, kastın varlığına bakılmaksızın konulan kurallara uyulmaması neticesinde ortaya çıkan "riayetsizlik taksiri" olarak ifade edilen kavramla karşı karşıya kalınmaktadır (Şenyüz, 2008: 62). Öyleyse vergi mükellefi ya da sorumlusunun taksirli veya kasıtlı hareketi, vergi kaybına neden olmuşsa, kusurluluk unsuru gerçekleşmiştir ve kast aranmayacaktır (Candan, 2010: 70).

Sonuç olarak vergi mükellefi veya sorumlularının vergilendirmeye ilişkin işlemlerin sonuçlarını bilmesi gerektiği kabul görmektedir. Yani mükellef veya sorumluların vergilendirmeye ilişkin iş ve işlemlerde bunun aksi iddiası içerisinde olması basiretli davranma hareket tarzına aykırılık taşımakta ve buna ilişkin

savunmalarının kabul görmeyeceği bu düzenleme çerçevesinde açıkça anlaşılmaktadır (Şenyüz, 2008: 62).

2.4.1.1.2.4.Vergi Ziyaı Kabahatinin Hukuka Aykırılık Unsuru

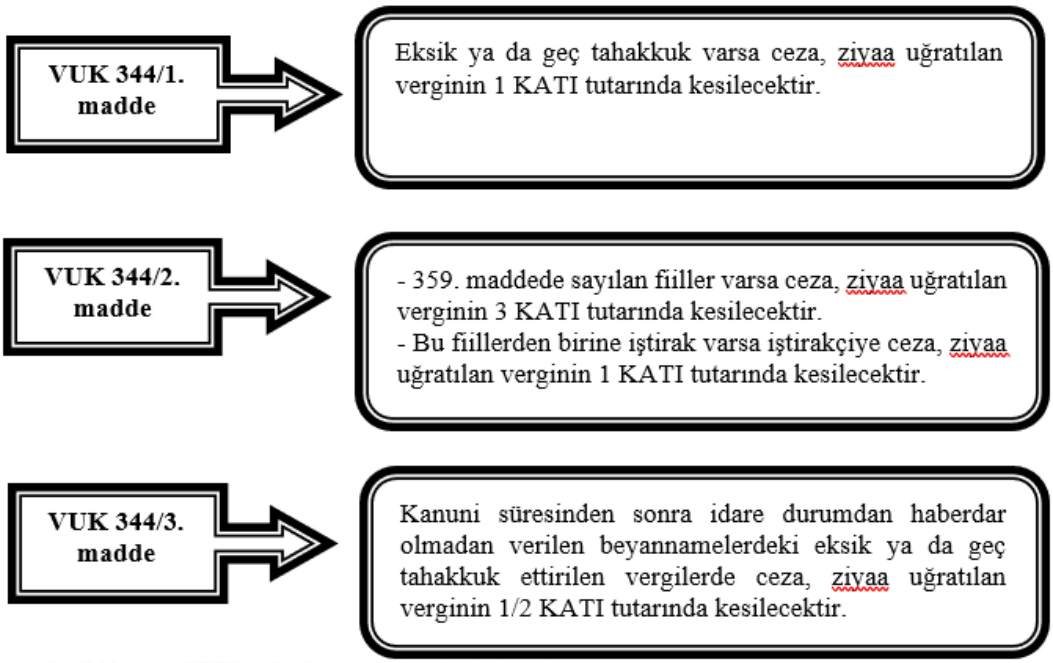
Hukuka aykırılık unsuru daha önce de açıklandığı üzere; kanunda yazılı olan tanıma uygun, maddi ve manevi unsurları tamamlanmış olan bir fiilin ayrıca tüm hukuk düzenine aykırı de olmasını ifade etmektedir (Baykara, 2005: 236). Hukuka aykırılık unsurunun varlığı halinde kanuni tarife uygun hareketi hukuk düzeni tarafından hukuka uygun hale getiren bir sebebin bulunmaması gerekmektedir. TCK'de düzenlenen ve bazı hukuka aykırı fiilleri hukuka uygun hale getiren; kanunun emrini yerine getirme, yetkili makamın emrini yerine getirme, meşru savunma zorunluluk hali, kanunda düzenlenmeyen hakkın kullanılması ve mağdurun rızası gibi durumlar bulunabilmektedir (Yıldız, 2017: 232).

Hukuka aykırı olan ve karşılığında yaptırım gerektiren vergi kabahatlerinin hukuka uygun hale gelmesi, dönem dönem çıkarılmakta olan vergi affı kanunları ile mümkün olmakla birlikte, vergi ziyaı kabahatini hukuka uygun hale getiren bir düzenleme VUK'ta yer almamaktadır (Arslaner, 2017: 50).

2.4.1.1.3.Vergi Ziyaı Kabahatinin Cezası

Vergi ziyaı kabahatinin ortaya çıkmasına neden olan fiillerin farklılığı, ceza tutarının belirlenmesinde farklılık yaratmaktadır. Bu farklılık VUK m.344'ün 2, 3 ve 4. fıkralarında düzenlenmiş farklı durumlara farklı ağırlıkta idari yaptırım uygulanmasına ilişkin olarak düzenlenmiştir. Buna çerçevede kanundaki düzenleme doğrultusunda bu kabahatlere uygulanacak idari yaptırımlar, VUK m.359'da yer alan ağır nitelikli fiillerle işlenen vergi ziyaı kabahatine uygulanacak idari yaptırım, orta nitelikli fiillerle işlenen vergi ziyaı kabahatine uygulanacak idari yaptırım ve hafif nitelikli fiillerle işlenen vergi ziyaı kabahatine ilişkin uygulanacak idari yaptırım olarak ele alınmaktadır. Buna bir de kanun uyarınca saydığımız fiillerden biriyle kabahati işleyen kişinin yanı sıra, bu fiile yani vergi ziyaı kabahatine iştirak edenlere uygulanacak idari yaptırımı eklemek mümkündür. Bu ceza tutarları aşağıda yer alan Şekil 2'de açıklanmaktadır (VUK m.344).

Şekil 2: Vergi Ziyaı Kabahatlerine Uygulanacak Cezai Yaptırımlar



Kaynak: (213 sayılı VUK m.344'ten yararlanılarak hazırlanmıştır.)

VUK m.344 ile belirlenen vergi ziyaı cezalarına getirilecek bir ekleme de, *izaha davet müessesesi* ile uygulanan kayba uğratılan verginin 1/5'i tutarındaki vergi ziyaı cezasıdır. 01.09.2017 tarihinden bu yana uygulanmaya başlayan *"izaha davet"* müessesesi idari aşamadaki çözüm yollarından biri olarak nitelendirilmektedir. Bu müessese uyarınca, mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanmadan ya da takdir komisyonuna durum sevk edilmeden önce, vergi kaybı yarattığına ilişkin ciddi emareler bulunan mükellefler, yetkililer tarafından bu tespitlerin nedenlerini açıklamak üzere idarenin takdir yetkisine dayalı olarak izaha davet edilebilmektedir. Bunun neticesinde açıklamaları yeterli görülmeyen mükelleflere, kayba uğrattıkları verginin 1/5'i vergi ziyaı cezası kesilecektir (Biyan, 2018b: 254, 266).

Tüm bu açıklamalar ışığında vergi ziyaı cezasının hesaplanmasını formülüze ederek çeşitli örneklerle bunu uygulamak mümkün olacaktır (Şenyüz, 2008: 63);

Vergi Ziyaı Cezası = Ziyaa Uğratılan Vergi Tutarı x Katsayı

ÖRNEK 1: (A) limited şirketinin 2021 takvim yılı defter ve belgeleri üzerinden yapılmış olan vergi incelemesinde (KDV hariç) 150.000 TL'lik satışlarına ilişkin faturayı kesmemiş ve ilgili tutara kayıtlarında yer vermemiş olduğu tespit edilmiştir. Şirketin hasılata intikal etmeyen tutar sebebiyle ilgili dönem matrahı 500.000 TL olarak beyan edilmiştir. Kurumlar vergisi açısından işlenen vergi ziyaı kabahatinin cezasının hesaplanması aşağıdaki şekilde olacaktır (Kurumlar vergisi oranı: %22'dir).

1. AŞAMA (eksik tahakkuk eden verginin bulunması)

Tahakkuk etmesi gereken vergi: …… 143.000 TL

(Beyan edilmesi gereken matrah x 0.22)

(Beyan edilen matrah + eksik beyan edilen matrah) x 0.22

(500.000 + 150.000) x 0.22 = 143.000 TL

Tahakkuk eden vergi: …….. 110.000 TL

(Beyan edilen matrah x 0.22)

500.000 x 0.22 = 110.000 TL

Eksik Tahakkuk Eden Vergi: …….. 33.000 TL

2. AŞAMA (ceza tutarının bulunması)

Vergi Ziyaı Cezası = Ziyaa Uğratılan Vergi x Katsayı (örneğimizde fiil orta nitelikli)

Vergi Ziyaı Cezası = 33.000 x 1

Vergi Ziyaı Cezası = 33.0000 TL

ÖRNEK 2: Birinci sınıf tüccar olarak faaliyetini sürdüren (G)'nin 2021 takvim yılına ilişkin gelirleri incelenerek gelir vergisi bakımından;

- 2020 yılı için yıllık beyanname ile beyan ettiği gelirin 20.000 TL olduğu,
- Kiraya verdiği bir konutundan ise 8.000 TL kira geliri elde ettiği ancak bu gelirini yıllık beyannamesine dâhil etmediği,

tespit edilmiştir. Buna göre vergi ziyaı cezasının hesaplanması aşağıdaki şekilde olacaktır.

1. AŞAMA (eksik tahakkuk eden verginin bulunması)

Tahakkuk etmesi gereken vergi: …… 4.500 TL

(Beyan edilmesi gereken matrah x Vergi Tarifesi)

(Beyan edilen matrah + eksik beyan edilen matrah) x V.T

(20.000 + 8.000) x VT = 4.500 TL

Tahakkuk eden vergi: …….. 3.000 TL

(Beyan edilen matrah x VT)

20.000 x 0.15 = 3.000 TL

Eksik Tahakkuk Eden Vergi: …….. 1.500 TL

2. AŞAMA (ceza tutarının bulunması)

Vergi Ziyaı Cezası = Ziyaa Uğratılan Vergi x Katsayı (örneğimizde fiil orta nitelikli)

Vergi Ziyaı Cezası = 1.500 x 1 = 1.500 TL

ÖRNEK 3: Kurumlar vergisi mükellefi (B) A.Ş. 2020 yılında 300.000 TL kazanç elde etmiştir. Ancak 25 Nisan 2021 olan beyan döneminde bu kazancın 150.000 TL'sini beyan ederek vergisini ödemiştir. Vergi inceleme elemanlarının mükellef nezdinde yapmış oldukları vergi incelemesi sonucunda geciktirdiği vergi ve kesilen vergi ziyaı cezasına ilişkin mükellefe 20 Eylül 2021 tarihinde bir ihbarname ile tebligat gerçekleştirilmiştir (Kurumlar vergisi oranı %22'dir).

1. AŞAMA (eksik tahakkuk eden verginin bulunması)

Tahakkuk etmesi gereken vergi: …… 66.000 TL

(Beyan edilmesi gereken matrah x 0.22)

300.000 x 0.22 = 66.000

Tahakkuk eden vergi: …….. 33.000 TL

(Beyan edilen matrah x 0.22)

150.000 x 0.22 = 33.000 TL

Eksik Tahakkuk Eden Vergi: …….. 33.000 TL

2. AŞAMA (ceza tutarının bulunması)

Vergi Ziyaı Cezası = Ziyaa Uğratılan Vergi x Katsayı (örneğimizde fiil orta nitelikli)

Vergi Ziyaı Cezası = 33.000 x 1

Vergi Ziyaı Cezası = 33.000 TL

ÖRNEK 4: Birinci sınıf tüccar olan (AD)' nin defter ve belgeleri üzerinde Haziran 2021 vergilendirme dönemine ilişkin KDV bakımından yapılan bir vergi

incelemesinde, ilgili dönem satışlarının KDV hariç 600.000 TL, alımlarının KDV hariç 550.000 TL olarak beyan edildiği, alışlarla ilgili ise 13.06.2021 tarihli mal bedeli 400.000 TL olan ise herhangi bir mal satın alınmamasına rağmen defterlere işlendiği tespit edilmiştir (KDV oranı: % 18'dir).

1. AŞAMA (eksik tahakkuk eden verginin bulunması)

Tahakkuk etmesi gereken vergi: …… 82.000 TL

(Hesaplanması gereken KDV – İndirilmesi gereken KDV)

[(Beyanı gereken satışlar x %18) – (Beyanı gereken alışlar x %18)]

[(600.000 x 0.18) – ((550.000 – 400.000) x 0.18)]

(108.000 – 27.000) = 82.000 TL

Tahakkuk eden vergi: …….. 9.000 TL

(Hesaplanan KDV – İndirilen KDV)

[(Beyan edilen satışlar x %18) – (Beyan edilen alışlar x %18)]

[(600.000 x 0.18) – (550.000 x 0.18)]

(108.000 – 99.000) = 9.000 TL

Eksik Tahakkuk Eden Vergi: …….. 73.000 TL

2. AŞAMA (ceza tutarının bulunması)

Vergi Ziyaı Cezası = Ziyaa Uğratılan Vergi x Katsayı (örneğimizde fiil ağır nitelikli)

Vergi Ziyaı Cezası = 73.000 x 3= 219.000 TL

Yukarıda yer alan dört örnekte de görüldüğü üzere işlenen vergi kabahati fiilinin ağırlığına göre vergi ziyaı cezaları hesaplanmıştır. Bu örneklerin her birinde kayba uğratılan vergi üzerinden vergi aslı tarh ettirilecek ve bu vergi aslı üzerinden gecikme faizi hesaplanacaktır (VUK m.112). Ayrıca vergi ziyaı cezasının tahakkuk etmesinden itibaren de ödeninceye kadar her ay için ayrıyeten gecikme zammı hesaplanacaktır (AATUHK m.51).

2.4.1.2.Usulsüzlük Kabahatleri

VUK m.351 uyarınca, vergi kanunlarına ilişkin şekli ve usul ile ilgili bazı hükümlere uyulmamasının sonucunda ortaya çıkan fiiller usulsüzlük kabahatleri olarak adlandırılmaktadır. Hangi hallerde usulsüzlük kabahatinin işlenmiş olacağı ise,

genel usulsüzlükler ve özel usulsüzlükler olmak üzere iki derece halinde gruplandırılmıştır (Akdoğan, 2011b: 129). Birinci grupta yer alan genel usulsüzlük fiilleri birden çok vergi açısından geçerli olan usulsüzlükler iken, ikinci grupta yer alan özel usulsüzlük fiilleri sadece bir vergi ya da olaya ilişkin olan özel nitelikteki usulsüzlüklerdir (Kırbaş, 2012: 169).

Vergi ziyaı kabahatinde bir vergi kaybı olması ile devlet hazinesi zarara uğratılmaktadır. Bu sebeple vergi ziyaı kabahati *"zarar kabahati"* olarak nitelendirilmektedir. Usulsüzlük kabahatlerinde ise devlet hazinesinde vergi kaybından ziyade, vergi kanunlarının şekli ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması nedeniyle vergi kaybına elverişli ortam yaratılmaktadır. Bu sebeple usulsüzlük kabahatlerini *"tehlike kabahati"* olarak nitelendirmek mümkündür (Öncel vd., 2011: 211). Dolayısıyla kanun koyucu usulsüzlük kabahatlerinin işlenmesi durumunda; vergi kaybının ortaya çıkıp çıkmadığına yahut vergi mükellefi ya da sorumlusunun fiili işlerken bir kastı olup olmadığına bakmaksızın kanunda belirtilmiş olan şekil ve usulle ilgili bazı kurallara uyulmamasını cezalandırmaktadır (Kırbaş, 2012: 169).

2.4.1.2.1.Usulsüzlük Kabahatlerinin Fiilleri

Usulsüzlük kabahatinin fiilleri, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır.

2.4.1.2.1.1.Genel Usulsüzlük Kabahatleri

Genel usulsüzlük kabahatleri VUK m.352'ye göre beyanname verme, işe başlamayı bildirme, defter tutma ve tasdik ettirme gibi şekli ödevlere uyulmaması ile ilgili kabahatlerdir. Bu kabahatler kendi içerisinde "*birinci derece genel usulsüzlük kabahatleri"* ve "*ikinci derece genel usulsüzlük kabahatleri"* olmak üzere iki grup halinde düzenlenmiştir (Bilici, 2015: 100).

Aşağıda yer alan Tablo 10'da bu ikili ayrım çerçevesinde *genel usulsüzlük kabahati* fiillerine tek tek yer verilmiştir.

Tablo 10: Genel Usulsüzlük Kabahatinin Fiilleri

BİRİNCİ DERECE GENEL USULSÜZLÜKLER	İKİNCİ DERECE GENEL USULSÜZLÜKLER
Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması	Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin verilmesi gereken süresinin sonundan başlayarak 15 gün içinde verilmiş olması
Tutulması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olma	Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması
Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili belgelerin doğru bir vergi incelemesi yapılmasına olanak vermeyecek kadar noksan, usulsüz veya karışık olması	Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (İşe başlamayı bildirmek hariç)
Çiftçiler tarafından VUK m.245 hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete süresinde icabet edilmemesi	Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik işleminin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması
VUK'un kayıt düzenine ait hükümlerine uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır)	Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve içeriği ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması
İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi	Hesap veya işlemlerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi
Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik işleminin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır)	
Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin 15 gün beklendikten sonra tebliğ edilmek şartı ile verilen ek 15 günlük süre içerisinde verilmiş olması	

Kaynak: (213 sayılı VUK m.352 yararlanılarak hazırlanmıştır.)

Yukarıda yer alan Tablo 10'da da görüldüğü üzere örneğin vergi ve harç beyannamelerinin zamanında verilmemiş olması fiili birinci derecede özel usulsüzlük kabahatine ilişkin bir fiildir. Ancak bu fiil, yükümlünün beyanname vermek zorunda olmasına rağmen zarar etmesi sebebiyle bu yükümlülüğünü ihmal etmesi gibi bir durumda, vergi kaybı ortaya çıkmamasından kaynaklı olarak yalnızca birinci derece genel usulsüzlük kabahati olarak nitelendirilebilecektir. İlgili fiilin işlenmesi ile daha önce de belirtildiği üzere vergi kaybının oluşması durumunda yalnızca bir usulsüzlük kabahati olarak değerlendirilmesi mümkün olmayıp, vergi ziyaı kabahati olarak da nitelendirilmesi söz konusu olacaktır (Öncel vd., 2011: 211).

2.4.1.2.1.2.Özel Usulsüzlük Kabahatleri

Özel usulsüzlük kabahatleri; fiş, fatura, serbest meslek makbuzu gibi vergileme sürecinin sağlıklı işlemesi açısından büyük öneme sahip belgelerin alınıp verilmemesi yahut günü gününe defter kaydı, vergi levhası bulundurulmaması gibi yine şekli birtakım yükümlülüklere uyulmaması ile ilgili kabahatlerdir. Özel usulsüzlük kabahatleri az önce açıklanan genel usulsüzlük kabahatlerine nazaran idari düzeni daha ağır ihlallere uğratan filler olması nedeniyle *"yakın tehlike kabahati"* olarak da adlandırılmaktadır (Bilici, 2015: 102). Ayrıca özel usulsüzlük kabahatleri genel usulsüzlük kabahatlerine kıyasla vergi kaybı yaratmaya çok daha elverişli fiiller olarak nitelendirilir. Bu sebeple kanun bu kabahatleri özel bir kabahat türü olarak ayrıca düzenlemiştir (Biyan, 2018b: 269). Dolayısıyla özel usulsüzlük kabahatlerinin genel usulsüzlük kabahatlerine nazaran daha ağır para cezaları ile cezalandırılması öngörülmektedir (Usta, 2013: 74).

Özel usulsüzlük kabahatlerinin fiilleri aşağıda yer alan Tablo 11'de yer almaktadır.

Tablo 11: Özel Usulsüzlük Kabahatinin Fiilleri

FATURA VE BENZERİ BELGELERİN ALINIP VERİLMEMESİ İLE DİĞER ŞEKİL VE USUL HÜKÜMLERİNE UYULMAMASI	1) Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması gereken fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek tutardan farklı tutarlara yer verilmesi
	2) Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmemesi, kullanılmaması, bulundurulmaması, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı tutarlara yer verilmesi, gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi veya elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi
	3) VUK m.232'nin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almaması
	4) Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Hazine ve Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kaydedilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi ve vergi levhası bulundurulmaması
	5) VUK' a 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 uyulmaması
	6) Vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğuna uymaksızın işlem yapılması
	7) Matbaa işletmecilerinin belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmemesi
	8) Vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Hazine ve Maliye Bakanlığının belirleyeceği standartlarda, araçlarla (yazı, manyetik ortam, disket, mikrofilm, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirilmemesi
	9) Yoklamalar sırasında Hazine ve Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan araç sahibinin durmaması
DAMGA VERGİSİNE İLİŞKİN BAZI YÜKÜMLÜLÜKLERİN YERİNE GETİRİLMEMESİ	10) Noterlerin Damga Vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik etmesi veya örneklerini çıkarıp vermesi
BİLGİ VERMEKTEN ÇEKİME VE VUK'UN MUHAFAZA VE İBRAZ ÖDEVLERİNE AYKIRI HAREKET EDİLMESİ	11) VUK m.86, m.148, m.149 ve m.150 uyarınca bilgi verme ödevine uymama
	12) VUK m.256, m.257 ve mükerrer m.257 uyarınca muhafaza ve ibraz ödevlerine uymama

Kaynak: (213 sayılı VUK m.353, m.355 ve mükerrer m.355'ten yararlanılarak hazırlanmıştır.)

Özel usulsüzlük kabahatlerinin fiilleri Tablo 11'de görüleceği üzere; *"fatura ve benzeri belgelerin alınıp verilmemesi ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması"*, "*damga vergisine ilişkin bazı yükümlülüklerin yerine getirilmemesi"* ve *"bilgi vermekten çekime ve VUK'un muhafaza ve ibraz ödevlerine aykırı hareket edilmesi"* şeklinde üç kategori altında toplanmaktadır.

2.4.1.2.2.Usulsüzlük Kabahatlerinin Unsurları

Bu başlık altında hem suç hem de kabahatin unsurları olarak ifade edilmiş olan kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsuru usulsüzlük kabahatleri özelinde ele alınarak incelenecektir. Bu anlamda çalışmanın önceki bölümünde kabahatlere ilişkin bu unsurların tanımlarına ve birbirleri ile ilişkilerine detaylı şekilde yer verildiğinden, bu kısımda tekrar bu hususlara değinilmeden usulsüzlük kabahatleri çerçevesinde ne görünüşte olduklarına ilişkin bilgiler verilecektir.

2.4.1.2.2.1.Usulsüzlük Kabahatlerinin Kanuni Unsuru

Usulsüzlük kabahatinin genel tarifi VUK m.351 ve m.352'de spesifik bir biçimde tanımlanmıştır. Bu kabahatler karşılığında uygulanacak parasal cezalar da VUK'a bağlı cetvellerde düzenlenerek tespit edilmiştir. Özel usulsüzlük kabahatleri ise VUK m.353, m.355 ve mük. m.355 ile düzenlenmiş olup, genel usulsüzlük kabahatlerinde olduğu üzere cezaları aynı şekilde VUK'a bağlı cetvellerle düzenlenerek tespit edilmiştir. Bu anlamda usulsüzlük kabahatleri ve cezaları için kanunla tespit esas alınmış olup, kanunilik ilkesi getirilmiştir (Arslaner, 2017: 70)

Ancak VUK m.414 hükmü gereğince usulsüzlük kabahatlerine uygulanan cezaların her yıl yeniden değerleme oranı dikkate alınmak suretiyle Tebliğle belirleneceği ve belirlenen had ile miktarları değiştirmeye Cumhurbaşkanının yetkisi olduğu düzenlenmiştir. İlgili madde düzenlemesine göre Cumhurbaşkanının *"tespit edilen had ve miktarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye, nispi hadleri ise iki katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine getirmeye"* yetkisinin olduğu belirtilmiştir (VUK m.314). Bu husus göz önünde bulundurulduğunda usulsüzlük kabahatlerinin cezalarına ilişkin olarak temel

düzenlemelerin idari işlemlerle yapılmasına yetki verilmesi yönünde bir sorunsal taşıdığı da vurgulanmaktadır (Arslaner, 2017: 70).

2.4.1.2.2.2.Usulsüzlük Kabahatlerinin Maddi Unsuru

Genel usulsüzlük kabahatlerinde de, özel usulsüzlük kabahatlerinde de; kabahatin ortaya çıkması bir neticeye bağlanmamış olup, işlenmiş sayılabilmeleri için kanunda belirtilmiş olan şekle ve usule ilişkin hükümlere uyulmamış olması yeterlidir (Karakoç, 2016: 173, 178). Bu sebeple usulsüzlük kabahatlerinin tümü için hareket ve netice unsurunun iç içe girmiş olduğunu ve bu sebeple *de "neticesi harekete bitişik kabahatler"* olarak değerlendirilebileceği ifade edilmektedir (Apak, 2020: 28). Dolayısıyla kabahatlerin meydana gelmesinde neticeden ziyade hareket unsuru önem kazanmaktadır. Öyleyse maddi unsur açısından usulsüzlüklerde neticeye, yani bir vergi kaybı meydana gelip gelmemesine bakılmaksızın hareket unsuruna bakmak yeterlidir (Arslaner, 2017: 71). Dolayısıyla genel usulsüzlük kabahatini oluşturan tüm fiiller ve özel usulsüzlük kabahatini oluşturan tüm fiiller, usulsüzlük kabahatleri için maddi unsurun tamamını oluşturmaktadır (Karakoç, 2017: 173). Usulsüzlük kabahatlerinin maddi unsurunu oluşturan ilgili fiillerin tümüne Tablo 10 ve Tablo 11'de tek tek yer verilmiştir.

Netice unsuruna ilişkin olarak ise tekrar vurgulamak gerekirse önemli olan vergi kaybının varlığı değil, kanunda belirlenmiş olan devlerin eksiksiz ve zamanında yerine getirilip getirilmemiş olmasıdır. Dolayısıyla usulsüzlüklerin maddi unsuru tamamen harekete bağlanmış bulunmakta olup, zaten hareket ve netice unsurları birbiri ile iç içe geçmiştir (Karakoç, 2016: 175-176).

2.4.1.2.2.3.Usulsüzlük Kabahatlerinin Manevi Unsuru

Vergi ziyaı kabahatinin manevi unsuru için yapılmış olan açıklamalar usulsüzlük kabahatleri için de geçerlilik taşımaktadır (Arslaner, 2017: 81). Dolayısıyla usulsüzlük kabahatleri de hem kast hem taksirle işlenebilir olup; fiili işleyen kişi şekle ilişkin hükümlere uymaması durumunda, sonucun oluşmasını istemese bile, dikkat yükümlülüğüne aykırı davranması neticesinde ihmal içinde bulunduğu kabul edilmektedir. Yani usulsüzlük kabahatlerinin taksir yahut kasıtla işlenip işlenmemesinin bir önemi yoktur (Apak, 2020: 27).

2.4.1.2.2.4.Usulsüzlük Kabahatlerinin Hukuk Aykırılık Unsuru

Vergi ziyaı kabahatinin hukuka aykırılık unsurunda da bahsedildiği üzere, idari vergi ceza hukukunda, hukuka aykırı unsurları hukuka uygun duruma getiren ilgili örnek bulmak zordur. Ancak af kanunları ile bu durum gerçekleşebilmektedir. 2003 yılında çıkarılan 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun m.12' ye göre; *"kayıtlarda olduğu halde işletmede mevcut olmayan mallar"* ile ilgili kesilecek fatura buna örnek olabilir. Bu kanun ile ilgili çıkarılan 1 no.lu Tebliğin IV/B-2 bölümünde faturalar ve alıcıya ilişkin bilgi olamayacaktır. Aslında normal durumda göz önünde bulundurulduğunda, alıcının adının olmaması halinde 353. maddeye göre özel usulsüzlük, en azından 352. maddeye göre usulsüzlük cezası kesilmesi gerekirdi. 4811 sayılı Kanun'un varlığı hukuka uygunluk nedeni olduğundan ceza kesilmemektedir (Baykara, 2005: 237).

2.4.1.2.3.Usulsüzlük Kabahatlerinin Cezası

VUK m.352'de birinci derece genel usulsüzlük ve ikinci derece genel usulsüzlük kabahatleri olarak sayılmış olan fiillere uygulanacak cezalar, kanuna bağlı cetvelde altı mükellef grubu için ve fiilin birinci yahut ikinci dereceden belirlenmiş bir usulsüzlük fiili olmasına göre ayrı ayrı düzenlenmiştir. Birinci derece genel usulsüzlük kabahatlerine uygulanacak cezai yaptırımlar, ikinci derece genel usulsüzlük kabahatlerine uygulanacak cezai yaptırımlardan daha ağır olarak öngörülmüştür. Ayrıca birinci derece genel usulsüzlük kabahatini oluşturan fiillerin çoğunluğu re'sen tarhiyata sebep olan fiillerden oluşmaktadır (Başaran Yavaşlar, 2006: 145).

Genel usulsüzlük kabahatlerine uygulanacak cezalar aşağıda yer alan Tablo 12'de gösterilmektedir ve belirli bir miktar şeklinde belirlenen bu maktu tutarlar, para değerindeki değişiklikler göz önünde bulundurularak her yıl değiştirilmektedir (Karakoç, 2016: 177). Bunun yanı sıra VUK m.337 hükmüne göre; m.352'de yer alan genel usulsüzlüklerden, aynı takvim yılının içinde aynı türden birden fazla yapılması halinde birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın 1/4' i kesilecektir (VUK m.337).

Ayrıca genel usulsüzlük fiilinin re'sen tarhiyat nedenleri arasında yer alması halinde, tabloda yer alan ceza tutarı VUK m.325 uyarınca *iki kat* olarak uygulanmaktadır (Kalenderoğlu, 2014: 77).

Tablo 12: Genel Usulsüzlük Kabahatlerinin Cezaları (2022)

Usulsüzlük Türü / Mükellef Grupları	Birinci Derece Genel Usulsüzlük	İkinci Derece Genel Usulsüzlük
Sermaye Şirketleri	320 TL	190 TL
Sermaye Şirketleri Dışında Kalan 1. Sınıf Tüccar ve Serbest Meslek Erbabı	190 TL	95 TL
İkinci Sınıf Tüccarlar	95 TL	43 TL
Yukarıdakiler Dışında Kalıp Beyanname Usulüyle Gelir Vergisine Tabi Olanlar	43 TL	25 TL
Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler	25 TL	12 TL
Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	12 TL	6,80 TL

Kaynak: (213 sayılı VUK'tan yararlanılarak hazırlanmıştır.)

Tablo 12'de görüldüğü üzere genel usulsüzlük kabahatlerine uygulanan cezalar; birinci derece ya da ikinci derece genel usulsüzlük fiillerinin her biri için ayrı ayrı tutarlar olarak belirlenmemiştir. Cezalar tutarları tüm birinci derece genel usulsüzlük fillerini ve tüm ikinci derece genel usulsüzlük fiillerini kapsayacak şekilde sabit maktu tutarlar üzerinden belirlenmiştir. Farklılığa gidilen nokta mükellef türü ve usulsüzlüğün derecesidir. Örneğin bir sermaye şirketinin tutulması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tutmamış olması durumunda verilecek ceza tutarı, kazancı basit usulde tespit edilen bir mükellefin tutulması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tutmamış olması durumunda verilecek ceza miktarından fiilin aynı olması göz önünde bulundurulmaksızın daha fazla olacaktır. Yahut mükellef grubunun aynı olması durumu da ceza tutarını sabitlemeyecek; tutar, usulsüzlük kabahatinin birinci ya da ikinci derece olması neticesinde farklılaşacaktır.

ÖRNEK 5: Bayan (A), Manisa'nın Yunusemre ilçesinde bakkallık yapmakta iken, ailevi bazı sebepler nedeniyle işyerini Manisa'nın Şehzadeler ilçesine nakletmek zorunda kalmıştır. Yapılan yoklama esnasında Bayan (A)'nın bu adres değişikliğini ilgili vergi dairesine bildirmemiş olduğu tespit edilmiştir. Bayan (A)'nın Yunusemre ilçesinde faaliyet göstermekte iken, işe başladığını kanunlara uygun şekilde nasıl bildirme yükümlülüğü bulunmakta ise, işyerinin hangi sebeple olursa olsun adres değişikliğini de ilgili vergi dairesine 1 ay içinde bildirmesi gerekmektedir. Bu yükümlülüğünü yerine getirmemiş olan Bayan (A)'nın Tablo 10' da yer aldığı üzere

ikinci derece genel usulsüzlük kapsamına giren bir kabahat işlediği açıkça görülmektedir ve bu fiili sonucunda Tablo 12'de yer aldığı üzere 12 TL ceza ödemek durumunda kalacaktır (Akdoğan, 2009: 130-131).

Özel usulsüzlük kabahatlerinin cezaları ise kanunda fiil tanımlamasının içerisinde maktu ve nispi idari para cezası olarak belirlenmiştir. Usulsüzlük kabahatleri açısından; uygulanan cezalar, genel usulsüzlükte mükellef grubuna, özel usulsüzlükte ise fiile bitişik olarak belirlenmiştir (Ömercioğlu, 2017: 195).

Aşağıda yer alan Tablo 13'te özel usulsüzlük kabahatlerine uygulanacak parasal cezalar yer almaktadır. Özel usulsüzlük kabahatlerinin işlenmesi ve ceza verilmesine rağmen mecburiyetini yerine getirmeyen kişilere ek bir süre daha verilmek suretiyle bu mecburiyeti yerine getirmesi tebliğ edilmektedir. Verilen ek sürede de söz konusu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi durumunda aşağıda yer alan cezaların bir kat arttırılarak uygulanması söz konusudur (Pehlivan, 2009: 98).

Tablo 13: Özel Usulsüzlük Kabahatlerinin Cezaları (2022)

	Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil usul hükümlerine uyulmaması	**Ceza**
VUK m.353	Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması gereken fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek tutardan farklı tutarlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine	Her iki tarafa belge başına, bu belgelerde yazılması gereken **tutar veya tutar farkının %10'u**
		Bir takvim yılı içinde her bir belge türüne ilişkin olarak kesilecek ceza **500 TL'den aşağı olamaz**
		Bir takvim yılı içinde her bir belge türüne ilişkin olarak kesilecek ceza **toplamda 250.000 TL'yi aşamaz.**
	Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmemesi, kullanılmaması, bulundurulmaması, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı tutarlara yer verilmesi, gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi	Her bir belge için **500 TL**
		Her bir belge türüne ilişkin olarak her bir tespit için toplam ceza **25.000 TL'yi aşamaz.**
		Her bir belge türüne ilişkin bir takvim yılı içinde kesilecek toplam ceza **250.000 TL'yi aşamaz.**
	Nihai tüketicilerin; fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almaması	2. sırada yer alan cezanın **beşte biri** kadar; **100 TL**

	Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Hazine ve Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi	**500 TL**
	VUK'a 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 uyulmaması	**12.000 TL**
	Vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğuna uymaksızın işlem yapılması durumunda her bir işlem için	**600 TL**
	Matbaa işletmecilerinin belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmemesi	**1.900 TL**
		Bir takvim yılında kesilecek toplam özel usulsüzlük cezası **380.000 TL**
	Vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Maliye Bakanlığının belirleyeceği standartlarda, araçlarla (yazı, manyetik ortam, disket, mikrofilm, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirilmemesi	**2.500 TL**
	Yoklamalar sırasında Hazine ve Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen araç sahibinin durmaması	**1.900 TL**
	Yukarıda belirtilen özel usulsüzlükler sonucunda vergi ziyaı da meydana geliyorsa vergi ziyaının gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir.	
VUK m.355	**Damga vergisi**	**Ceza**
	Noterlerin Damga Vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik etmesi veya örneklerini çıkarıp vermesi	Her kağıt için asgari ceza
		Her kâğıt için tahsil edilmeyen damga vergisi üzerinden maktu vergilerde %50, nispi vergilerde %10 oranında
VUK mükerrer m.355	**Bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257. madde hükmüne uymayanlar için**	**Ceza**
	Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında	**3.400 TL**
	İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında	**1.700 TL**
	Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında	**880 TL**
	Ticari, zirai ve mesleki tahsilat ve ödemelerini banka veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle teşvik etme zorunluluğuna uymayanlara her bir işlem için	Bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın %5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

VUK mükerrer m.355	Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde	Beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 30 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında
		Bu sürenin dolmasını takip eden 30 gün içinde verilmesi halinde ise 1/5 oranında
	Elektronik ortamda bildirim veya form verilmesi mecburiyetine uyulmaması hâlinde	Bildirim ve formların belirlenen sürelerin sonundan başlayarak elektronik ortamda 3 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında
		Belirtilen sürelerden sonra verilmesi halinde tamamı
	Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süresinden sonra düzeltme amacıyla verilmesi halinde	Bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmez
		Takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası 1/5 oranında
		Belirtilen sürelerden sonra verilmesi halinde tamamı

Kaynak: (213 sayılı VUK m.353, m.355, mük. m.355'ten yararlanılarak hazırlanmıştır.)

ÖRNEK 6: Yapılan denetimler neticesinde mükellef Bay (B)' nin, o gün sattığı 2.000 TL değerindeki bir dayanıklı tüketim maddesine ilişkin fatura düzenlemediği ve bu fiili de ilk defa gerçekleştirdiği tespit edilmiştir. Mükellefin fiilinin özel usulsüzlük kabahatini teşkil ettiği Tablo 11'den açıkça görülmektedir. Bu çerçevede kendisine verilecek olan özel usulsüzlük kabahati cezası Tablo 13'te yer aldığı üzere düzenlemediği fatura bedelinin %10'u olacaktır. 2.000 TL'nin %10'u esas alındığında ortaya çıkan tutar 200 TL'dir ancak ilgili tabloya tekrar bakıldığında öngörülmüş olan "*bir takvim yılı içinde her bir belge türüne ilişkin olarak kesilecek ceza 500 TL'den aşağı olamaz"* düzenlemesi esas alınacak ve düzenlemediği bu faturaya ilişkin Bay (B)'ye 500 TL özel usulsüzlük kabahati cezası uygulanması gerekecektir (Akdoğan, 2009: 132).

ÖRNEK 7: Yapılan denetimler neticesinde, gıda satışı yapan mükellef (A)'nın yazar kasa fişi vermeden satış gerçekleştirdiği ve bu şekilde 200 adet belgenin düzenlenmemiş olduğu tespit edilmiştir. Tablo 13'te yer aldığı üzere her bir belge türü için 500 TL tutarında özel usulsüzlük cezası öngörüldüğüne göre, 200 adet belge için bu tutar 100.000 TL tutarında olacaktır. Ancak yine ilgili tabloda yer alan *"her bir belge türüne ilişkin olarak her bir tespit için toplam ceza 25.000 TL'yi aşamaz"* hükmü

göz önünde bulundurularak bu tespit için mükellef (A)'ya 100.000 TL değil ancak tavan tutar olan 25.000 TL özel usulsüzlük cezası uygulanabilecektir (Akdoğan, 2009: 133).

ÖRNEK 8: Bir mağazadan alınan abiye elbisenin fiyatı 2.500 TL olduğu halde, 500 TL'lik tutar üzerinden fatura düzenlenmiştir. Yapılan denetim sonucu bu durum tespit edildiği takdirde cezası, yazılan tutar farkı olan 2.000 TL üzerinden hesaplandığında 200 TL'lik bir özel usulsüzlük cezasıdır. Ancak "*bir takvim yılı içinde her bir belge türüne ilişkin olarak kesilecek ceza 500 TL'den aşağı olamaz"* düzenlemesi esas alınması gerektiğinden uygulanacak özel usulsüzlük cezası 500 TL olacaktır (Akdoğan, 2009: 133).

2.4.2.Vergi Usul Kanunu Dışında Kendi Kanunlarında Düzenlenen Vergi Kabahatleri

Vergi kabahatlerinin toplu ve düzenli bir bütünlük içerisinde olması, usul kanunumuz olan VUK ile büyük ölçüde karşılanmaktadır. Bu bütünlüğün büyük ölçüde VUK ile karşılanmasının yanı sıra bazı vergi kabahatleri ve suçlarına ilişkin hükümlere farklı vergi kanunlarının içerisinde rastlamak mümkündür. Sistematik ölçülülüğün korunmamasına sebep olan bu durumun çoğunlukla karışıklıklara sebep olmasından ötürü VUK dışında kalan ve çeşitli vergi kanunları içine serpiştirilmiş olan kabahat ve ceza hükümlerini belirtmek gerekmektedir (Şenyüz, 2008: 131).

2.4.2.1.Katma Değer Vergisi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu m.9/2 hükmüne göre; belgesiz mal bulunduran ya da hizmet satın alan mükelleflerin bu hususlarının tespiti halinde, kendilerine ilgili mal ve hizmetlere ait alış belgelerini ibraz etmeleri amacıyla tespit tarihinden itibaren 10 günlük ek bir süre tanınır. Mükellefin bu 10 günlük süre içinde alış belgelerini ibraz edememesi halinde, mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanarak ibraz yükümlülüğünü yerine getiremeyen mükellef adına re'sen tarhiyata gidilir. Re'sen gerçekleştirilen bu tarhiyata ek olarak vergi ziyaı cezası uygulanır (KDVK m.9/2).

2.4.2.2.Özel Tüketim Vergisi

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu m.13 hükmüne göre, ithal edilen ham petrolün ithalini gerçekleştirenlerle birlikte ilgili rafineri şirketleri, bu teslimden doğacak ÖTV'den müteselsil olarak sorumlu tutulmuşlardır. Ayrıca I sayılı listede belirtilmiş olan malları teslim alanların, bu malları daha yüksek tutarda vergiye tabi bir mal olarak kullanmak veya üçüncü kişilere satmak suretiyle vergi ziyaına sebebiyet vermeleri halinde, ziyaa uğratılan vergi bunlar adına tarh edilecek ve tarhiyata VUK m.344'e göre vergi ziyaı cezası uygulanacaktır.

Bununla birlikte II sayılı listede belirtilmiş olan malların ilk edinimi, teslimi veya ithaline ilişkin işlemleri gerçekleştirenler, bu işlemlerden önce özel tüketim vergisinin ödendiğini gösteren belgeleri aramakla yükümlüdürler. Bu mecburiyete uymamak suretiyle verginin ödenmesinden önce işlem yapan gümrük memurları, kayıt ve tescile yetkili olan memurlar ile motorlu araç ticareti yapanlar, bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler ile icra memurları; kayba uğratılan vergi, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizinden mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuştur. Ancak yukarıdaki kişiler, ödemek zorunda kaldıkları vergi, ceza ve faizler için mükellefe rücu hakkına sahiptirler.

5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu m.18 hükmü uyarınca kullanılma zorunluluğu getirilen ulusal markeri bulunmayan ya da standartlara uygun olmayan ÖTV'ye tabi malları bulundurduğu tespit edilenler adına, malların tespit tarihindeki miktarı üzerinden ÖTVK m.11 hükmüne göre resen tarhiyat gerçekleştirilir. Bu tarhiyata ayrıca vergi ziyaı cezası uygulanır.

2.4.2.3.Motorlu Taşıtlar Vergisi

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu m.13 hükmüne göre; trafik, belediye ya da liman sicil memurları ile Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı sivil hava taşıtları sicil memurları kayıt ve tescil ettikleri motorlu taşıtları; bu taşıtların cinsi, türü, özellikleri ve kullanış amaçları ile verginin alınmasına esas tüm diğer bilgileri ve bunlarda vuku bulan değişiklikleri, kayıt ve tescilin yapıldığı ve değişikliğin tespit edildiği tarihten itibaren bir ay içinde ilgili vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Bu mecburiyetleri yerine getirmeyen ilgili memurlar hakkında VUK m.150'nin 1-3 bendinde belirlenenler hakkında uygulanan *ceza* hükmolunur.

Bununla birlikte MTV mükellefleri de, yukarıda sayılan memurlara ait bildirim zorunluluğunun aynısına, kendi şahıslarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan taşıtlar için uymakla yükümlüdürler. Buna göre kayıt ve tescil işleminin yapıldığı yahut yukarıda belirtildiği üzere bir değişikliğin ortaya çıktığı tarihten itibaren bir ay içinde söz konusu durumu ilgili vergi dairesine bildirmeyen mükellefler hakkında da VUK m.352'de yer alan *usulsüzlük cezalarına ait cetvelin (İhtar 2)* sırasına göre *ceza* kesilmesi söz konusudur (MTVK m.13).

2.4.2.4.Veraset ve İntikal Vergisi

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa m.10 hükmüne göre; veraset ve intikal vergisinin matrahı, ilgili kanun uyarınca intikal eden malların VUK'a göre bulunan değerleridir. Buna göre mükellefin yapmış olduğu beyan üzerine bir ilk tarhiyat yapılacaktır. Ancak sonrasında idare tarafından aynı değerleme ölçütleri çerçevesinde mükellefin beyanından daha yüksek bir matrah tespiti yapılması durumunda ortaya çıkan matrah farkı üzerinden ikmâlen vergi tarh edilecek ve bu vergi vergi ziyaı cezasının yarısı ile tahsil edilecektir. Gayrimenkuller için ilgili hüküm uygulanmayacaktır. Burada üzerinde durulması gereken husus ise, vergi kaybının doğmuş olması için VİV beyanı için mükellefe verilen on beş günlük sürenin beklenmesi gerekliliğidir. Aksi durumda vergi ziyaının ortaya çıktığı kabul edilemeyecektir (VİVK m.10).

2.4.2.5.Gümrük Vergisi

Gümrük vergisi, VUK m.2 hükmüne göre gümrük idareleri tarafından tahsil edilen bir vergidir. Dolayısıyla gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerle ilgili olarak 4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümleri geçerli olmaktadır (VUK m.2). Dolayısıyla gümrük vergisinin VUK dışında bırakılmasından ötürü bu vergiyle ilgili suç ve cezalar da kendi kanununda düzenlenmiştir. Buna ilişkin düzenlemeler ise ilgili kanunun On Birinci Kısım, İkinci Bölümünde yer alan *"Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezalar"* başlığı altında yer almaktadır (VUK m.2, GK m.234).

2.4.2.6.Harçlar

Gayrimenkullerin devir ve edinim işlemlerine ilişkin tapu ve kadastro harçlarına yönelik vergi kaybının ortaya çıkması durumunda da esas alınacak düzenleme 3903 sayılı Harçlar Kanunu hükümleridir. Buna göre gayrimenkullerin devir ve edinim işlemlerine ilişkin tapu ve kadastro harçları, emlak vergisi değerinden az olmamak kaydıyla, beyan edilen devir ve edinim bedeli üzerinden hesaplanmaktadır (HK m.63/2).

Tapuda yapılan işlemden sonra, ödenen harcın emlak vergisi değerinden daha düşük bir bedel üzerinden olduğu tespit edilir yahut beyan edilen devir ve edinim bedelinin gerçek durumu yansıtmadığı ortaya çıkarsa, aradaki farka düşen harç ikmâlen ya da re'sen tarh edilecektir. İkmâlen ya da re'sen tarh edilecek tapu ve kadastro harcı için ayrıca VUK'ta yer alan vergi ziyaı cezası %25 oranında uygulanacaktır (HK m.63/3).

2.4.2.7.Geçici Vergi

24.12.1980 tarih ve 2361 sayılı Kanunla vergi mevzuatımıza dâhil olan geçici vergi uygulaması, devletin vergi alacaklarını vaktinden önce tahsil etmesi şeklinde nitelendirilebilen bir uygulamadır. Geçici vergi uygulaması ile amaç, ülkemizin kronik sorunlarından biri olan ve yıllardır süregelen enflasyon düzensizliğine karşı devletin vergi gelirlerini korumak için bir ön tahsilat yapmaktır. Keza uzun vadede ve bazı vergilerde taksitle tahsilatın gerçekleşmesi, enflasyon karşısında paranın değer kaybına uğraması nedeniyle devletin vergi gelirini eritmektedir. Bu kaybı önlemek için de vergi mevzuatımıza geçici vergi uygulaması getirilmiştir (Akyol ve Küçük, 2003: 36).

Gelir vergisi ve kurumlar vergisinde uygulanmakta olan geçici vergi uygulaması, cari yıl gelirleri yahut kurum kazancı üzerinden yılsonunda hesaplanacak gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmek üzere bu verginin bir kısmının dönem içinde tahsilini sağlamak amacıyla düzenlenmiş bir uygulama olarak kendini gösterir (Tosuner ve Arıkan, 2016: 243, 325). Bu uygulamaya göre 3349 sayılı Gelir Vergisi Kanunu mük. m.120'ye göre gelir vergisi mükellefleri; ilgili hesap döneminin üçer aylık dönemlerine isabet eden kazançları üzerinden, gelir vergisi tarifesinin ilk dilimine uygulanan %15 oranında geçici vergi öderler (GVK mük m.120). Aynı

şekilde kurumlar vergisi mükellefleri 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu m.32 ve ilgili maddenin GVK mük. m.120'ye atıfı hükümlerine göre, kurum kazancının kurumlar vergisi oranı üzerinden üçer aylık dönemlerde hesaplanan geçici vergiyi öderler (Tosuner ve Arıkan, 2016: 326).

Geçici vergi uygulamasında hesap dönemlerinin halen devam etmesi sebebiyle beyanlarda belirli oranlarda hata payına izin verilmektedir. Bu oran ise %10 oranında belirlenmiştir. Dolayısıyla geçici vergiye tabi olan mükellefler nezdinde, yapılan incelemeler sonucunda geçici verginin %10'unu aşan tutarda eksik beyanda bulundukları tespit edilirse vergi ziyaı cezasının uygulanacağı hükmolunmuştur (Şenyüz, 2008: 136). Bu durumda eksik beyan edilen bu kısım üzerinden re'sen ya da ikmâlen geçici vergi tarhiyatı yapılacak ve bu geçici vergi tarhiyatı üzerinden vergi ziyaı cezası hesaplanacaktır (Tosuner ve Arıkan, 2016: 244; Şenyüz, 2008: 136).

Yanılma payı olarak belirlenmiş %10'a kadar olan eksik beyanlar için ise ikmâlen ya da re'sen tarhiyat yapılmayacaktır. %10'luk yanılma payı, beyan edilmesi gereken geçici vergi matrahı üzerinden hesaplanmalıdır. Bu matrah; tespit edilen geçici vergi matrah farkı ve mükellefin beyan ettiği geçici vergi toplamından oluşmaktadır (Akyol ve Küçük, 2003: 469).

2.5.VERGİ KABAHATLERİ VE CEZALARINA İLİŞKİN ÖZELLİKLİ DURUMLAR

Vergi kabahatlerinin yalın haliyle karşımıza çıkması her zaman mümkün olmamaktadır. Vergi kabahatlerinin bazen kabahati oluşturan fiilin özelliği, bazen de süresinden kaynaklı olan özel durum ve görünüş şekilleri ile ortaya çıkması söz konusudur. Bu gibi özellikli durumlarda kabahatlerin cezalarına ilişkinde farklılıklara gidildiği görülmektedir. Bu istisnai durumlar ise *birleşme, tekerrür*, *iştirak* ve *teşebbüs* olarak dört başlıkta ele alınmaktadır (Karakoç vd., 2016: 79). Kabahatler ve suçlar için kanunların kabul etmiş bulunduğu bu özel hal niteliğine sahip durumlar açısında hukuki düzenlemeler birbirinden farklılık göstermektedir.

2.5.1.Birleşme

Kanunun yaptırıma bağladığı, kanuni tipe uygun her sonuç, kural olarak ayrı ve bağımsız bir kabahatin oluşumuna neden olmaktadır. Fail hareketiyle meydana

getirdiği netice sayısı kadar kabahat işlemiştir ve her bir kabahat için ayrı cezai müeyyideye maruz kalacaktır. Ancak kabahatin oluşumu neticenin ortaya çıkması ile ilişkilidir. Kişi tek bir hareketle birden fazla netice meydana getirebilir, bu halde birden fazla kabahatin faili konumundadır ancak birden fazla hareketle tek bir neticeyi gerçekleştirmiş ise tek bir kabahatten sorumlu olacaktır (Narter ve Sarıcaoğlu, 2013: 77).

Vergi kanunlarında da vergi kabahati olarak tanımlanmış her bir hareketle ortaya çıkan her netice, kural olarak ayrı bir kabahatin işlendiği kabulünü oluşturmaktadır. Yani, failin işlediği fiille ne kadar sonuç meydana gelmişse, o kadar kabahat işlenmiş ve ortaya çıkmış kabul edilecektir. Dolayısıyla her bir kabahat için de ayrı ayrı cezalar verilmesi gerekmektedir (Şenyüz vd., 2013: 235). Ancak bazı durumlarda her bir hareketle çok sayıda netice ortaya çıkmasına rağmen birden fazla kabahat meydana getirilmiş sayılmayacağı gibi, çok sayıda hareketle tek bir netice ve kabahat de işlenebilir. Bu tip durumların varlığı halinde "toplanma" anlamına gelen eski ifadesiyle "içtima", yeni ifadesiyle "birleşme" kuralları uygulanmaktadır (Biyan, 2018a: 128; Ercan, 2008: 278).

Birleşme, hem vergi kabahati hem de vergi kabahatine kesilecek cezai yaptırım açısından meydana gelebilmektedir. Dolayısıyla birleşme müessesesinin *görünürde birleşme (fikri içtima)* olarak adlandırılan kabahatlerde birleşme ve *gerçek birleşme* olarak adlandırılan cezalarda birleşme olmak üzere iki boyutta ele alınması gerekmektedir (Karakoç vd., 2016: 79).

Kabahatlerde birleşme durumu KK m.15 ile düzenlenmektedir. Bu madde hükmüne göre;

> *"(1) Bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idarî para cezası öngörülmüşse, en ağır idarî para cezası verilir. Bu kabahatlerle ilgili olarak kanunda idarî para cezasından başka idarî yaptırımlar da öngörülmüş ise, bu yaptırımların her birinin uygulanmasına karar verilir.*
> *(2) Aynı kabahatin birden fazla işlenmesi halinde her bir kabahatle ilgili olarak ayrı ayrı idarî para cezası verilir. Kesintisiz fiille işlenebilen kabahatlerde, bu nedenle idarî yaptırım kararı verilinceye kadar fiil tek sayılır.*
> *(3) Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır."*

İlgili madde hükmünce, tek bir fiille ortaya çıkan ihlaller neticesinde ortaya çıkan farklı kabahatler, tek bir kabahat oluşturacak şekilde birleşip kaynaşacaktır. Durumun vergi hukukumuza yansıması için ise VUK düzenlemelerini göz önünde bulundurmak gerekmektedir. Vergi kabahatlerine ilişkin birleşme hükümleri, VUK

m.335 ve m.340'ta yer almaktadır. Bu iki madde hükümlerine göre tek bir fiil neticesinde meydana gelen kabahatlerin bazıları arasında birleşmeye izin verilirken, bazıları arasında birleşme söz konusu olmamaktadır (Karakoç vd., 2016: 79).

Aşağıda yer alan Tablo 14, VUK'ta yer alan birleşme hükümleri çerçevesinde hangi kabahatlerin birleşip birleşmeyeceği ve bunun karşısında cezalara ilişkin durumları göstermektedir.

Tablo 14: Vergi Kabahatlerinde Birleşme

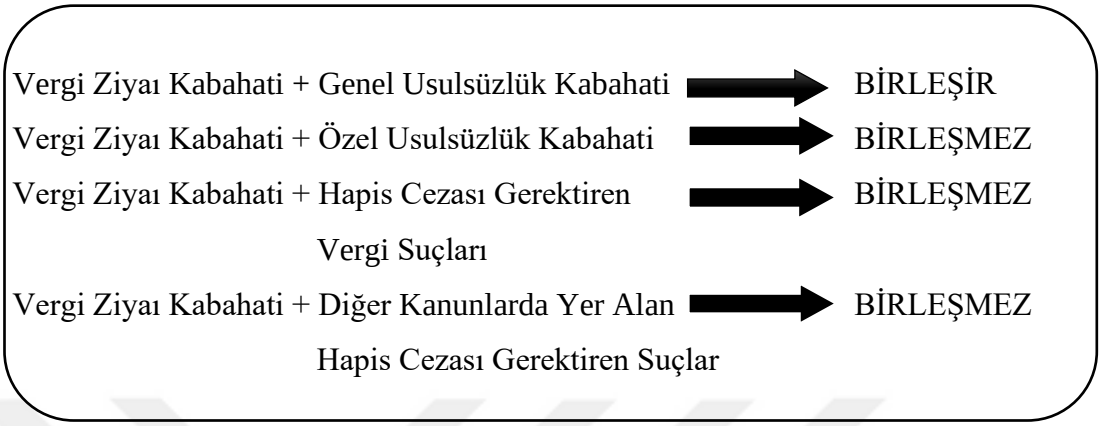
FİİLLERİN DURUMU	VERGİ USUL KANUNU İLGİLİ MADDE	BİRLEŞME DURUMU
TEK FİİL: Vergi Kabahatleri ve TCK ile Diğer Kanunlardaki Suçlar	Bu Kanunda yazılı vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359. maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez (m.340).	BİRLEŞMEZ
TEK FİİL: Vergi Kabahatleri ve VUK'ta Yer Alan Vergi Suçları	Bu Kanunda yazılı vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359. maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez (m.340).	BİRLEŞMEZ
TEK FİİL: Vergi Ziyaı Kabahati ile Özel Usulsüzlük Kabahati	Bu Maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyaı da meydana geldiği takdirde bu ziyaın gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336. madde hükmü uygulanmaz (m.353).	BİRLEŞMEZ
TEK FİİL: Vergi Ziyaı Kabahati ile Genel Usulsüzlük Kabahat	Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyaı ve usulsüzlük (genel) birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilir (m.336).	**BİRLEŞİR**
TEK FİİL: Farklı Vergiler Açısından İki Kabahat İşlenmesi	Vergi ziyaı cezasında, cezayı istilzam eden tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaa uğramış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir (m.335).	BİRLEŞMEZ
Aynı Türden Kabahatin Birden Fazla İşlenmesi	Ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyaı veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. Şu kadarki, 352. maddede yazılı usulsüzlüklerden, ayrı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir (m.337).	BİRLEŞMEZ

Kaynak: (213 sayılı VUK'tan yararlanılarak hazırlanmıştır.)

VUK hükümleri çerçevesince Tablo 14'ten anlaşılacağı üzere vergi kabahatleri açısından birleşmeye yalnızca, vergi ziyaı kabahati ile genel usulsüzlük kabahatleri açısından izin verilmektedir. Vergi kabahatleri açısından birleşmenin iki şartı vurgulanmaktadır. Bunlardan ilki, tek fiille birden fazla kabahatin işlenmesi; ikincisi ise kabahatlerin vergi ziyaı kabahati ve birinci yahut ikinci derece olmasına bakılmaksızın genel usulsüzlük kabahatlerinden oluşması gerektiğidir (Karakoç vd., 2016: 81). Bu şartlar söz konusu olduğunda vergi kabahatleri açısından fikri içtima gerçekleşecektir. Dolayısıyla açıklananlar ışığında birleşmesi kabul edilen ve

edilmeyen kabahatler kısaca aşağıda yer alan Şekil 3'te gösterilebilir (Biyan, 2018a: 129).

Şekil 3: Kabahatlerde Birleşme Durumu



Açıklanması gereken bir diğer husus ise vergi kabahatleri karşısında uygulanacak olan cezaların birleşme kuralları çerçevesindeki durumudur. Tek fiille ayrı kabahatlerin ortaya çıkması durumunda her kabahat için ayrı cezanın mı, yoksa kabahatlerden sadece birisine verilecek cezanın mı uygulanacağı birleşme hükümleri çerçevesinde çözümlenmesi gereken bir hususdur (Karakoç vd., 2016: 81). Tek fiille vergi ziyaı kabahati ve usulsüzlük kabahatinin birlikte işlenmesi durumunda, birleşme hükümleri gereğince bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla ağır olanın cezası kesilecektir. Dolayısıyla bu durum açısından cezanın da birleşmesi söz konusu olmaktadır. Örneğin; beyannamenin süresinde verilmemesi durumunda tek fiil ile hem vergi ziyaı kabahati hem de genel usulsüzlük kabahati işlenmiş olmaktadır. Beyanname vermeme fiili ile bu iki vergi kabahatine sebep olan mükellefe, kabahatlerden cezası miktar olarak ağır olanın cezası verilecektir (Öner, 2015: 148).

Bunun yanı sıra vergi kabahatlerinin cezaları açısından birleşmesi *özel usulsüzlük kabahatleri* itibarıyla da düzenlenmiştir. Özel usulsüzlük kabahatlerinin cezaları açısından getirilmiş bu düzenleme hükmü de, yalnızca belge *"vermeme ve almama"* ile *"düzenlememe ve bulundurmama"* fiillerini içermektedir (Şenyüz vd, 2013: 236). Bu özel usulsüzlük kabahatlerinin birleşmesi de toplama usulünde cezalar için üst sınır belirtilmek suretiyle gerçekleştirilmektedir. Önceki kısımlarda yer alan Tablo 13'te ilgili fiiller için birleşme sonucu üst sınırların hangi tutarlarda olacağına yer verildiğinden, bu kısımda aynı hususlara değinilmeyecektir.

2.5.2.Tekerrür

Arapça *"kerr"* kökünden gelen tekerrür kelimesi, *"savaşta bir kere çekildikten sonra tekrar hücum ediş"* anlamı taşımaktadır. Dilimizde ise yinelenme, tekrarlama, bir daha olma olarak tanımlanmaktadır. Ceza hukukunda açısından ele alındığında ise, bir suçtan dolayı kesin hükümle mahkûm olan kişinin sonrasında yeniden suç işlemesi ile içinde bulunduğu durum *"tekerrür"*, tekerrür durumuna düşen kişi de *mükerrir* olarak ifade edilmektedir (Arslan ve Kayançiçek, 2009: 23, 24).

Tekerrür daha önce suç işleyen ve cezası kesinleşen bir kişinin belirli süre zarflarında yeniden suç işlemesi dolayısıyla cezasında artma veya cezasını özel bir infaz rejimine tabi tutma sonucunu oluşturan bir müessesedir (Öncel vd., 2011: 216). Bu müessesesi ile kanunda yer alan cezanın kişiyi uslandırmaya yeterli gelmemesinden ötürü arttırılmış ceza uygulanmasını gerektiren bir cezai politika yaratılmaktadır. Dolayısıyla tekerrür bir kişinin suç işleme ısrarına bağlı şekilde ortaya çıkmaktadır (Şenyüz, 2008: 142).

Gerçekten kişilerin bir kez suç işledikten sonra tekrar bu fiilleri gerçekleştirmelerinin pek çok sebebi olabilmektedir. Bu açıdan tekerrür gerek suç işleyenlerin yeni bir suç işlemesini önlemek, gerekse bu tehlikeye karşı toplumun korunması bakımından önemli bir kurumdur (Organ ve Çevikcan, 2011: 57).

Tekerrür durumunda cezanın ağırlaştırılmasını destekleyen ve reddeden farklı yaklaşımlar mevcuttur. Tekerrürü reddeden yaklaşım ilga yaklaşımıdır. İlga yaklaşımına göre, kişinin ilk işlediği suç ile sonradan işlediği suç arasında bir bağ yoktur, bu sebeple de sonraki suça verilecek ceza üzerinde ilk suçun etkisi olmamalıdır. Keza bir kişinin son işlediği suçun cezası daha önce bir suç işlemesi sebebiyle arttırılacak olursa *"no bis in idem"* olarak ifade edilen, aynı fiilin iki defa cezalandırılamayacağı ilkesine aykırı hareket edilerek ilk suça ikinci defa ceza verilmiş olacaktır (Okay, 1952: 333). Bir diğer eleştiri ise, tekerrürün itiyadı ortaya çıkarması ve iradeyi zayıflatması sebebiyle aksine kişiye daha az ceza verilmesinin geçerli olarak görülmesidir (Dursun, 2009: 501).

Tekerrür halinde ikinci suça ait cezanın arttırılmasını destekleyen yaklaşımlar ise; cezanın yetersizliği, suçun ağırlığı ve sübjektif teoriler olarak üç farklı şekilde ele alınmaktadır. Bunlardan ilki olan cezanın yetersizliği yaklaşımını benimseyenler; ilk suçun cezasının faili uslandırmadığı ve yeterli gelmediği düşüncesini cezanın arttırılmasına sebep olarak görürler; çünkü cezalandırılan bir kişinin tekrar suç

işlemesi, suçlunun önceki cezaya karşı hissiz davrandığını göstermektedir (Arslan ve Kayançiçek, 2009: 39). Suçun ağırlığı teorisine göre ise, bir kişinin ilk defa suç işlemesinden sonra işlediği suçlar daha ağır kabul edilmekte; bundan ötürü mükerrire verilecek cezasının da daha ağır olması yani arttırılması normal ve zorunlu görülmektedir (Küçükkaya, 2015: 193). Son yaklaşım olan sübjektif yaklaşıma göre de, tekerrür durumunda suçun ağırlığını etkileyen bir husus olmayıp, failin daha tehlikeli olması sebebiyle cezanın ağırlaştırılması gerekliliği kabul edilmektedir. Dolayısıyla ilk defa suç işleyen bir kişiden daha tehlikeli olan mükerririn cezasının arttırılması, suç bakımından bir farktan değil, tamamen suçluya ait düşünceden kaynaklanmaktadır (Dursun, 2009: 506).

Kabahatler açısından ele alındığında da tekerrür müessesesinin amacı, kişinin yeniden kabahat işlemesi durumunda daha ağır bir cezai müeyyideyle karşı karşıya olacağını bilerek kabahat işlemekten kaçınmasının sağlanmasıdır. Dolayısıyla vergi kabahati işleyen bir kişinin tekrar kabahat işlemesi durumunda, aldığı cezadan dolayı uslanmadığı varsayımı ile sonraki kabahatine verilen ceza arttırılacaktır. Böylelikle kişinin vergi kabahati işleme konusundaki ısrarıyla doğru orantılı olarak cezanın arttırılması yoluyla ıslah ediciliğini sağlamak amaçlanmaktadır (Karakoç vd., 2016: 83).

Vergi hukuku açısından tekerrüre ilişkin düzenleme ise VUK m.339'da düzenlenmiştir. İlgili madde; *"Vergi ziyaına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyaında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyaı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanır"* hükmünü ortaya koymaktadır.

Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için ise VUK m.339 uyarınca belirtilmiş bulunan bazı durumların birlikte gerçekleşmesi şarttır. Bu üç durum (Küçükkaya, 2015: 196-197);

- Vergi ziyaına sebebiyet vermekten ya da usulsüzlükten dolayı kesilen önceki cezanın kesinleşmiş olması,
- Önceki ceza kesinleştikten sonra aynı kişiye aynı türden yeni bir vergi cezası kesilmesi,
- İkinci kabahatin belirli bir süre içinde işlenmiş ve yine cezasının kesilmiş olması,

- İlk fiil ile ikinci fiilin aynı mükellef veya sorumlu tarafından gerçekleştirilmesi gerekmektedir (Arslanpınar, 2009b: 290).

Görüldüğü üzere ilk olarak tekerrür müessesinin kabulü yalnızca vergi kabahatleri açısından öngörülmektedir (Saban, 2009: 224). Ancak tekerrür hükümlerinin uygulanacağı kabahatler bakımından vergi ziyaı kabahatine ilişkin bir netlik olmasına rağmen, usulsüzlük kabahatlerine ilişkin ortada bir tereddütün olduğu ifade edilebilir. Buradaki tereddüt özel usulsüzlük fiillerinin de madde hükmünce tekerrür uygulaması kapsamının içerisinde olup olmadığına ilişkindir. Ancak kanun koyucunun özel usulsüzlük kabahatlerini usulsüzlüklerden ayırmak suretiyle ayrı bir kabahat tipi olarak düzenlediği göz önünde bulundurulduğunda, buradaki usulsüzlükten kastedilen kabahatlerin yalnızca genel usulsüzlük kabahatleri ile sınırlı olduğu net bir şekilde ifade edilecektir. Öyleyse tekerrür hükümlerinin uygulanacağı kabahatler yalnızca vergi ziyaı kabahatleri ve genel usulsüzlük kabahatleridir (Karakoç vd., 2016: 84). Özel usulsüzlük kabahatinin kapsam dışı bırakılması nedeniyle bu kabahatin tekrarı, diğer vergi kabahatlerini takiben işlenmesi veya diğer vergi kabahatlerinin bu kabahati takiben işlenmesi durumlarının hiçbirinde tekerrürden bahsedilemeyecektir (Arslanpınar, 2009a: 273).

Diğer taraftan tekerrürün uygulanabilmesi için fiillerin olmasa da kabahatlerin aynı olması gerekmektedir. Yani vergi ziyaı yahut genel usulsüzlük kabahatlerinin meydana geldiği fiiller önemli olmaksızın, öngörülen süreler içerisinde yine aynı türden bir kabahatin işlenmesi durumunda tekerrür hükümlerinin uygulanmasından söz edilebilecektir (Karakoç vd., 2016: 84). Dolayısıyla örneğin kesilip kesinleşen önceki ceza vergi ziyaı, sonraki ceza ise usulsüzlükse, yani örnekteki üzere önceki ve sonraki ceza farklı türden ise sonraki cezaya tekerrür hükümleri uygulanamayacaktır (Küçükkaya, 2015: 202).

Tekerrürün bir diğer şartı ise önceki kabahate ilişkin cezasın kesinleşmiş olması gerekliliğidir. Keza kanunda belirtilen ikinci kabahatin belirli sürede işlenmesi şartı da buna bağlıdır. İlgili sürelerin işlemeye başlaması açısından ilk kabahat için kesilen cezanın kesinleşmesi şarttır. İlk cezanın kesinleştiği yılı takip eden takvim yılının başından itibaren ilgili süreler de işlemeye başlayacaktır (Silahşör, 2013: 86). Dolayısıyla burada cezanın kesinleştiği tarihin tam olarak belirlenmesi son derece

önemli olacaktır. Bu bakımdan cezaların kesinleştiği durumların neler olduğunu da maddeler halinde saymak mümkündür. Bu durumlar (Karakoç vd., 2016: 85);

- Cezanın mükellef tarafından itirazsız ödenmesi,
- Uzlaşmadan yararlanarak uzlaşmanın sağlanması,
- Cezalarda indirim müessesesinden faydalanarak cezanın indirimli ödenmesi,
- Cezaya karşı 30 günlük dava açma süresi içerisinde dava açılmaması,
- İlk derece mahkemesinde açılan davanın mükellef aleyhine sonuçlanması üzerine mükellefin süresi içerisinde ilgili yargı yollarına başvurmaması,
- Cezaya karşı süresinde dava açılmasına rağmen davanın reddedilmesi üzerine ilgili hukuk yollarına başvurularak bu süreçte çıkan kararların mükellefe tebliğ edilmesidir.

Yukarıda sayılanlardan anlaşılacağı üzere cezanın kesinleşmiş olması; cezanın tarh ve tebliğ olunması ile değil, cezanın uyuşmazlığa konu edilemez olması ve tahsil edilebilir aşamaya gelmesi ile gerçekleşmektedir. Dolayısıyla tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için, cezasının tahsil edilip edilmemiş olması şart olmamakla birlikte mutlaka kesinleşmiş olması gerekir (Üstün ve Şişman, 2009: 151).

Vergi kabahatleri için tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesine yönelik diğer şart kişiye, vergi kabahati sebebiyle kesilen cezanın kesinleşmesinden sonra yeni bir vergi kabahati işlenmesinden ötürü bir ceza daha kesilmesidir. Ancak kesilen bu cezanın, bir önceki cezanın kesinleşmesinden sonra belirli bir süre dolmadan önce kesilmesi gerekmektedir. VUK m.339'da bu süreler; vergi ziyaında beş ve usulsüzlük kabahatlerinde iki yıl olmak düzenlenmiştir. Tekerrür için düzenlenmiş olan bu süreler, vergi kabahati için kesilen cezanın kesinleştiği yılı izleyen takvim yılından itibaren işlemeye başlayarak, öngörülen beş ve iki yıllık sürenin bitişiyle sona erecektir (Bayraklı ve Bozdağ, 2008: 387).

Tekerrür hükümleri gereği cezaların arttırılması hususunda ise kanun koyucu, vergi ziyaı ve usulsüzlük kabahatleri için ağırlıklarına göre farklı artırım oranları belirlemiştir (Bayraklı ve Bozdağ, 2008: 388). Bu cezaların artış oranları, sonraki kabahatin vergi ziyaı kabahati olması durumunda ceza aslının %50'si, genel usulsüzlük kabahati olması durumunda ise ceza aslının %25'idir. Örneğin önceki vergi ziyaı kabahatinin cezası 10.000 TL, sonraki vergi ziyaı kabahatinin cezası 100.000 TL olması halinde, tekerrüre ilişkin ceza sonra işlenen kabahatin cezası olan 100.000 TL' nin %50'si olan 50.000 TL'dir. Böylelikle tekerrür cezası ile birlikte toplam ceza

miktarı 150.000 TL olacaktır (Karakoç vd., 2016: 86). Ancak bu normal zamanlarda yani orta nitelikli bir fiil ile vergi ziyaı kabahati işlenmesine ilişkin olarak cezai durumu gösteren bir örnektir. Vergi ziyaı kabahatlerinin ağır ya da hafif nitelikli bir fiille işlenmesi halinde tekerrür cezasının hesaplanması da değişiklik gösterecektir. Aşağıda yer alan Tablo 15'te vergi ziyaı kabahatinin farklı fiillerine göre tekerrür cezasına ilişkin hesaplamaların nasıl olacağı gösterilmektedir.

Tablo 15: Vergi Ziyaı Cezasında Tekerrür Sebebiyle Uygulanacak Artırımlar

Sonraki Fiilin Vergi Ziyaı Kabahatinin Ağır Nitelikli Fiilleriyle (VUK m.359) İşlenmesi	- Vergi Ziyaı Cezası: (Ziya Uğratılan Vergi x 3) - Tekerrürde Ceza Artırımı: (Ziyaa Uğratılan Vergi x 3) x 0.50 **TOPLAM CEZA** (Ziya Uğratılan Vergi x 3) + (Ziya Uğratılan Vergi x 3) x 0.50
Sonraki Fiilin Vergi Ziyaı Kabahatinin Orta Nitelikteki Fiilleriyle İşlenmesi	- Vergi Ziyaı Cezası: (Ziya Uğratılan Vergi x 1) - Tekerrürde Ceza Artırımı: (Ziyaa Uğratılan Vergi x 1) x 0.50 **TOPLAM CEZA** (Ziya Uğratılan Vergi x 1) + (Ziya Uğratılan Vergi x 1) x 0.50
Sonraki Fiilin Vergi Ziyaı Kabahatinin Hafif Nitelikteki Fiilleri ile İşlenmesi	- Vergi Ziyaı Cezası: (Ziya Uğratılan Vergi /2) - Tekerrürde Ceza Artırımı: (Ziyaa Uğratılan Vergi / 2) x 0.50 **TOPLAM CEZA** (Ziya Uğratılan Vergi / 2) + (Ziya Uğratılan Vergi / 2) x 0.50

Kaynak: (213 sayılı VUK m.339, m.344'ten yararlanılarak hazırlanmıştır.)

Genel usulsüzlüklere ilişkin tekerrür sebebiyle uygulanacak artırımların hesaplanması ise daha önceki kısımlarda yer alan ve genel usulsüzlük kabahatlerine ilişkin cezaları gösteren Tablo 12'deki tutarlar baz alınarak gerçekleştirilecektir. Genel usulsüzlük kabahatinin aynı takvim yılında birden fazla işlenmesi halinde VUK m.337 hükmüne göre; m.352'de yer alan genel usulsüzlüklerden, aynı takvim yılının içinde aynı türden birden fazla yapılması halinde birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın 1/4' i kesilecek, sonra bu ceza üzerinden de tekerrür sebebiyle %25 oranında arttırıma gidilecektir. VUK m.352 hükmüne göre, usulsüzlük fiilinin re'sen takdiri gerektirmesi halinde ise, Tablo 12'de yer alan cezalar iki kat olarak kesilecektir. Bu durumda tekerrür, iki kat olarak kesilen ceza üzerinden hesaplanacaktır (Işık, 2009: 26). Ancak tekerrüre esas alınacak olan ceza, normal ceza miktardır. İkinci defa

işlenen ve maktu ceza tutarı 220 TL olan bir genel usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirmesi sebebiyle cezasının aslı 440 TL olurken, tekerrür nedeniyle artırılacak ceza miktarı 55 TL olacak, fiile verilecek toplam ceza miktarı ise 495 TL olacaktır (Karakoç vd., 2016: 87).

2.5.3. İştirak

İştirak; ortak olma, paydaşlık etme, bir işte yer alma, bir işe yahut düşünceye katılma anlamlarını taşıyan bir kavramdır. Konunun vergi hukuku açısından tezahürü ise, bir suç ya da kabahate ortak olmak, o suç ya da kabahati birlikte gerçekleştirmek şeklindedir (Biyan, 2018a: 130). Keza kabahatlerin bir tek kişi tarafından işlenmesinde olduğu gibi birden fazla kişi tarafından işlenmesi de mümkün olmaktadır. Dolayısıyla vergi kabahatleri açısından iştirak, bir kişi tarafından işlenmesi mümkün bir kabahatin, birden fazla kişi tarafından iştirak iradesi altında birlikte işlenmesi halidir (Taşdelen, 2010: 59).

İştirakin *"faillik"*, *"azmettirme"* ve *"yardım etme"* şeklinde üç boyutu vardır. Bu noktada *faillik*; suç yahut kabahatin kanuni tanımından yola çıkılarak, ilgili tanımdaki fiili gerçekleştiren kişiye denmektedir. Eğer bu suç yahut kabahat birden fazla kişi tarafından işleniyorsa, bu kişilerin her biri bu suç yahut kabahatin ortak faili olacaktır. Yani kabahat için ele aldığımızda bu fiili birlikte ifa eden, bu fiilin üzerinde ortak bir hâkimiyet gerçekleştiren herkes, ilgili kabahatin faili olarak nitelendirilecektir. İştirak durumunda failliğin varlığı, kabahat sayılan fiilin tamamlanması ya da tamamlanamamasının kişilerden herhangi birinin fiilinin varlığına bağlı olması halinde gerçekleşir (Gören, 2013: 361-362).

İştirakin ikinci boyutu olan *azmettirme,* bir suç yahut kabahat fiilinin işlenmesi noktasında başka bir kişiyi etkileyerek, icrayı gerçekleştirmesi hususunda karar vermesini sağlamak olarak ifade edilmektedir. Bir kabahatin işlenmesi noktasında tereddütleri olan bir kişiye, ilgili kabahati işlemesi noktasında karar aldırma hatta zorlama durumunu yaratmak azmettirmedir (Biyan, 2018a: 130).

İştirakin üçüncü boyutu olan *yardım etme,* suç ya da kabahat fiilinin nasıl işleneceğinin yolunu göstermek, destek olmak, uygun bir ortam sağlamak, fiilin işlenmesini kolaylaştırmak adına çeşitli araçlar kullandırmak şeklindeki girişimler olarak ifade edilmektedir (Biyan, 2018a: 130; Gören, 2013: 362). Burada önemli olan ve kişinin yardım etme boyutunda iştirakçi olarak tanımlanmasını sağlayan husus;

kişinin asıl fail ile birlikte suç işleme karar ve iradesi olmaksızın, tek taraflı irade ile faile yardım etmesidir (Gören, 2013: 362).

Genel olarak kabahatlerde iştirake ilişkin düzenleme ise KK m.14'te yer almaktadır ve ilgili maddenin 3. bendi; kabahate iştirakin olması için kasten ve hukuka aykırı olacak şekilde işlenmiş bir fiilin varlığını yeterli görmektedir (KK m.14/3). VUK'ta ise buna ilişkin genel bir düzenleme olmamakla birlikte, tek düzenleme olan m.344 uyarınca; vergi kaçakçılığına sebebiyet veren ağır nitelikli vergi ziyaı kabahatleriyle bir vergi kaybına neden olunması halinde, ilgili fiillere iştirak edenlerin de vergi ziyaı kabahatine iştirak ettikleri kabul edilecektir. Bunun dışında VUK'ta iştirak ile ilgili farklı düzenlemeye yer verilmemiştir (Başaran Yavaşlar, 2006: 135).

Dikkat edildiği üzere vergi kabahatleri açısından iştirak yalnızca iştirak edilen kabahatin *"vergi ziyaı kabahati"* olması ve vergi kaybının *"ağır nitelikli fiillerle ortaya çıkmasına"* bağlıdır (Karakoç vd., 2016: 88).

KK ve VUK hükümleri çerçevesinde vergi ziyaı kabahatine iştirakte faillik (Candan, 2010: 201; Karakoç vd., 2016: 88):

- İştirak edilen fiilin hukuka aykırı olmasına,
- Hukuka aykırı bu fiillerin VUK m.359' da yer alan fiiller olması ve vergi kaybı yaratmasına,
- İştirakçi veya iştirakçilerin fiilin işlenmesine bilerek katılmalarına,
- Anılan fiilleri birlikte gerçekleştirilmesine,
- Müşterek faillerin birbirinden bağımsız olarak eylemlerinin karşılıklı olarak birbirini tamamlanmasına bağlıdır.

Yukarıda sayılan özellikler gereği orta ve hafif nitelikte fillerle işlenen vergi ziyaı kabahati ile genel usulsüzlük ya da özel usulsüzlük kabahati için iştirak hükümlerinden söz edilemeyecektir. İştirak yalnızca VUK m.359'da yer alan ağır nitelikli fiillerle işlenen vergi ziyaı kabahatlerinde mümkündür (Biyan, 2018a: 130). Bu fiiller neticesinde vergi ziyaı cezası, kayba uğratılan verginin üç katı tutarında, bu fiillere iştirak edenlere ise bir katı tutarında uygulanacaktır. Yani parasal değer ifade eden kaçakçılık cezasının iştirakçilere bir kat olarak uygulanması hükme bağlanmıştır (Gören, 2013: 362). Dolayısıyla vergi mükellefi veya sorumlusuna uygulanan cezanın kayba uğratılan verginin üç katı tutarındaki vergi ziyaı cezası olması dışında kalan

cezalardan olması durumunda, vergi kabahatini azmettirenlere de, yardım edenlere de, ortak faillere de ceza uygulanması söz konusu olmamaktadır (Candan, 2010: 208).

2.5.4.Teşebbüs

Kabahate teşebbüs, kabahatin hazırlık ve icra hareketlerine başlanmasına rağmen neticenin yani sonucun gerçekleşmemesi; kabahatin tamamlanmış olmaması durumudur. Teşebbüs halinde kalan kabahatlerde icra hareketleri başladığı halde tamamlanmaz veya icra hareketleri bitmesine rağmen netice ortaya çıkmaz. KK m.13'te *"Kabahate teşebbüs cezalandırılmaz. Ancak teşebbüsün de cezalandırılabileceğine dair ilgili kanunda hüküm bulunan haller saklıdır"* hükmü ile bu durum açıkça ortaya konmaktadır. VUK'ta kabahatler açısından teşebbüse ilişkin aksi bir hükmün olmadığı göz önünde bulundurulduğunda, vergi kabahatlerine ilişkin teşebbüs halinin cezalandırılması da mümkün olmamaktadır (Karakoç vd., 2016: 89).

2.6.VERGİ KABAHATLERİ BAKIMINDAN KUSURLULUĞU ORTADAN KALDIRAN, CEZALARI KISMEN VEYA TAMAMEN SONA ERDİREN DURUMLAR

2.6.1.Kusurluluğu Ortadan Kaldıran Durumlar

Vergi kabahatlerine ilişkin kusurluluğu ortadan kaldıran iki durum mevcuttur. Bunlardan ilki mücbir sebep, ikincisi ise yanılma halidir. Doktrinde *"suçluluğu kaldıran haller"* denilen bu durumlar esasen kusurlu iradeyi ortadan kaldırdığından, mükellefin kabahati de ortadan kalkmış olacaktır ve cezayı gerektiren bir durum söz konusu olmayacaktır (Öncel vd., 2011: 217, 218). Yani ilerleyen kısımlarda açıklayacağımız yanılma ve mücbir sebep dışındaki durumlar vergi cezasını ortadan kaldırmaktayken, bu iki durumun varlığında vergi kabahatine ilişkin kusurlulukta ortadan kalkmaktadır (Kalenderoğlu, 2014: 83).

2.6.1.1.Mücbir Sebep

Mücbir sebep kavramının tanımına ilişkin bir görüş birliği olmamakla birlikte, mücbir sebep; *"bir borcun veya genel bir davranış yükümünün ihlaline neden olan, borçlunun faaliyetiyle ilgisi olmayan (haricî), öngörülemez ve kaçınılamaz bir olay"*

olarak tanımlanmaktadır (Özçelik, 2016: 304). Mücbir sebep şeklinde ifade edilen bu durumlarda; sezilemeyen ve karşı konulamayan bir olay olmakta, bu olaya maruz kalan tarafların belirli bir zamanda yerine getirmesi gereken yükümlülüklerini yerine getirme iradesi geçici olarak ortadan kalkmaktadır. İlgilerin isteseler bile önüne geçemeyecekleri mücbir sebep olarak ifade edilen bu doğal veya yapay durumlar her hukuk dalında görülmekte olup, etkisi ve sonuçları da ilgili hukuk dalı özelinde düzenlenebilmektedir (Erol, 2012: 200, 201).

Ceza hukukunda esasta cezayı değil kusurluluğu ortadan kaldıran mücbir sebep durumları VUK m.13'te, ilgili durumların varlığı halinde vergi cezasına ilişkin hükümler ise VUK m.373' te düzenlenmiştir (Mutluer, 1979: 213). VUK m.13 hükmüne göre mücbir sebep durumları;

> *1. Kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;*
> *2.Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;*
> *3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;*
> *4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir.*

VUK m.373 uyarınca da yukarıda sayılan mücbir sebeplerden birisinin meydana gelmesi durumunda, bu durumun ispat edilmesine binaen vergi cezasının kesilmeyeceği öngörülmektedir (Mutluer, 1979: 213). Dolayısıyla mücbir sebepten ötürü ceza kesilmesine engel olunması, ancak ilgili sebebin herkes tarafından bilinir olması yahut ispatlanmasına bağlı olmaktadır. Örneğin doğal afetler herkes tarafından bilinen bir sebeptir ve bu durumda ispat yükümlülüğü doğmayacaktır. Yani mücbir sebep herkes tarafından bilinen bir sebepten ileri geldiyse ispatı gerekmeyecektir (Candan, 2010: 459). Ancak, örneğin anarşik olaylar sebebiyle bürosu yağmalanmış olan bir yükümlünün iş yerinde bulunan defterlerinin yahut belgelerinin kaybolması halinde, ceza kesilmemesi için bu durumun kanıtlanması gerekir (Kırbaş, 2012: 184). Bu ve benzeri durumlarda ceza uygulanmaması, kanun hükümleri nezdindeki düzenlemelerin, adillik ve tutarlılık gereğinin bir sonucu olarak ifade edilmektedir (Akdoğan, 2011b: 144).

2.6.1.2.Yanılma

Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz ilkesi, geçerlilik kazandığı zamanlardaki en katı tanımıyla, kanunların herkes tarafından bilindiği varsayımına ilişkin bir

kuraldır (Güngör, 2007: 141). Bu ilke vergi hukukunda vergi suç ve cezalarına ilişkin olarak ceza hukukunda olduğu gibi katı bir uygulama alanına sahip değildir. Bunun en temel sebebi ise, vergi mevzuatının herkesin kavrayamayacağı ölçüde karmaşık bir özelliğe sahip olması ve sürekli değişikliğe uğramasıdır (Öncel vd., 2011: 217). Bu durumun bir sonucu olarak, vergi mükellefi yahut sorumlularının vergiye ilişkin uygulamalarını sürdürebilmek için çeşitli bilgilere ihtiyaç duymaları gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Bu ihtiyaç doğrultusunda yükümlüler yetkili mercilerden başvuruları karşılığında bilgi alabilmektedir. İşte yetkili makamların mükellefe yazılı olarak yanlış bir açıklama yapmaları yahut herhangi bir kanun hükmünün uygulamasına ilişkin içtihadın değişmesi durumunda, ilgiliye vergi cezası kesilmemekte, ayrıca gecikme faizi de hesaplanmamaktadır (Akdoğan, 2011b: 146).

Yanılma hali VUK m.369'da "yanılma ve görüş değişikliği" başlığında düzenlenmiş olup, kusurluluğun ortada olmaması sebebiyle cezalandırmanın da bulunmadığına ilişkin hükmü ortaya koymaktadır. Vergi idarelerinden talep edilen bilgi neticesinde hareket eden yükümlünün fiili kabahat oluştursa dâhi, yanılma halinde olduğundan mütevellit cezalandırılması söz konusu olmayacaktır (Usta, 2013: 82).

2.6.2.Vergi Kabahatlerine İlişkin Cezaları Sona Erdiren Durumlar

Vergi kabahatlerine ilişkin cezaları sona erdiren halleri; vergi cezalarını tamamen, kısmen, kısmen veya tamamen sona erdiren durumlar olarak üç başlıkta ele almak mümkündür.

2.6.2.1.Vergi Kabahatlerine İlişkin Cezaları Tamamen Sona Erdiren Durumlar

Vergi kabahatlerine ilişkin cezaları tamamen sonlandıran iki durum; ödeme ve ölüm halleri olarak ifade edilmektedir.

2.6.2.1.1.Ödeme

Vergi kabahatlerine ilişkin cezaları tamamen sona erdiren en tabii durum, cezanın ödenmesidir. Bu cezalar; cezaya karşı ilgilinin vergi mahkemesinde dava açmaması durumunda, 30 günlük dava açma süresinin bitiminden itibaren 1 ay içinde ödenmelidir. Cezaya karşı dava açılması durumunda ise, vergi mahkemesinin ilgili

uyuşmazlığa ilişkin verdiği kararın mükellefe vergi dairesi tarafından düzenlenen ihbarname ile tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenmelidir (Pehlivan, 2009: 102).

2.6.2.1.2.Ölüm

Vergi kabahatlerine ilişkin cezaları tamamen sona erdiren ikinci durum, mükellefin ölmesidir. Daha önce cezaların özelliklerinde de bahsedildiği üzere, "cezaların şahsiliği" ilkesi sebebiyle mükellefin ölümü, bu cezaların başkalarından talep edilmesini hukuken imkânsız kılmaktadır (Biyan, 2018a: 118). Ölüm ile birlikte mükellefin çeşitli ödevleri ve vergi borçları mirası reddetmemiş olan mirasçılarına geçmekle birlikte, vergi cezaları bunun istisnasını oluşturmaktadır (Öner, 2015: 152).

Ölümün vergi cezalarını düşürücü etkisi ise, cezanın kesinleşip kesinleşmemesine bağlı olmayıp, tahsil edilip edilmemesine bağlıdır. Bu bağlamda vergi yargı organları ilgilinin ölümüyle birlikte ancak tahsil edilmemiş vergi cezalarının sona ereceğini kabul etmektedir (Karakoç, 2011: 455). Dolayısıyla mükellef yahut sorumlular adına daha önce kesilmiş fakat tahsil edilmemiş olan cezalar düşecektir. Ölüm tarihinden sonra da ölen kişi adına vergi kabahatine ilişkin bir ceza kesilmesi mümkün olmamaktadır (Öner, 2015: 152-153).

Ancak ölüm halinde mirası reddetmemiş mirasçılara intikal etmeyecek olan cezalar yalnızca ölen kişinin kendi fiillerinden kaynaklı olan cezalardır. Dolayısıyla fer'i kamu alacaklarından olan gecikme zammı ve gecikme faizi gibi alacaklar da mirasçılara geçmekte yani ölüm ile düşmemektedir (Arslan, 2005: 253).

2.6.2.2.Vergi Kabahatlerine İlişkin Cezaları Kısmen Sona Erdiren Durum: Cezalarda İndirim

Cezalarda indirim uygulaması, vergi cezasının kısmen sona ermesine sebep olan bir düzenlemedir. VUK m.376' da düzenlenen cezalarda indirim uygulaması, hükmün öngördüğü şartların sağlanması ile vergi cezalarının indirim ölçüsünde sona ermesini sağlayan bir uygulamadır (Öncel vd., 2011: 220). Cezalarda indirim uygulamasının amacı, vergi yargısını gereksiz yükten kurtarmak ve alacağın bir an önce idareye girişini sağlamaktır (Kırbaş, 2012: 185).

Cezalarda indirim uygulaması VUK kapsamına giren tüm vergilere ilişkin yalnızca vergi ziyaı kabahati cezası ile genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük

kabahatlerinin cezalarında belirli şartların sağlanması halinde başvurulabilecek bir uygulamadır (Kalenderoğlu, 2006: 96).

Cezalarda indirim uygulaması çalışmanın son kısmında detaylı olarak açıklandığından bu kısımda uygulamadan yararlanmak için sağlanması gereken şartlar ve indirim oranlarına yer verilmeyerek yalnızca vergi kabahatlerine ilişkin cezaları kısmen ortadan kaldıran bir müessese olduğunun açıklanmasıyla yetinilmiştir.

2.6.2.3.Vergi Kabahatlerine İlişkin Cezaları Kısmen veya Tamamen Sona Erdiren Durumlar

Vergi kabahatlerine ilişkin cezaları kısmen veya tamamen sona erdiren durumlar; hata düzeltme, uzlaşma, doğal afetler nedeniyle terkin, af uygulaması ve dava açmadır.

2.6.2.3.1.Hata Düzeltme

Vergi aslında olduğu gibi, vergi cezalarında da idare tarafından hatalı tarhiyatın yapılması söz konusu olabilmektedir. Bu durumun varlığı halinde ise mükellefin talebi üzerine, "hata düzeltme" usul ve esaslarınca gerekli işlemler yapılmakta, hatalı tarh edilmiş vergi cezaları da düzeltme işlemi sonucu ortadan kalkmaktadır (Tuncer, 2003: 77). Düzeltme uygulaması ile amaç; vergilendirme süreci içerisinde mükellef yahut idarenin lehine yahut aleyhine olacak şekilde yapılmış bazı yanlışlıkların, yargı mercilerine başvurulmadan hatayı yapan taraf olan vergi idaresi tarafından ortadan kaldırılmasını sağlamaktır (Oktar, 2010: 143). Böylelikle vergi cezasına ilişkin yapılmış bir hatanın varlığı halinde, ilgili işlemlerin yapılması ile vergi cezasının terkini yapılabilmektedir (Akdoğan, 2009: 150).

Vergi hatalarına ve düzeltilmesine ilişkin hükümler ise VUK m.116 ve m.123 arasında düzenlenmiştir. VUK m.116' da vergi hatası; *"vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması"* şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere ilgili hataları; *"hesap hataları"* ve *"vergilendirme hataları"* olacak şekilde iki başlıkta ele almak mümkündür (Oktar, 2010: 143).

Vergi hatasına ilişkin tanımdan yola çıkarak vergi cezasında hatayı ise; "vergi cezalarına ilişkin olan hesaplarda yahut cezalandırmada yapılan bazı hatalar nedeniyle

haksız yere fazla yahut eksik vergi cezası kesilmesi ya da alınması" şeklinde tanımlamak mümkündür. Burada düzeltmeye konu olabilecek cezaların ancak vergi idaresi tarafından yanlış olarak kesilmiş mali nitelikteki cezalar olduğu ifade edilmektedir. Dolayısıyla vergi kabahatlerine ilişkin yapılmış bir hatanın düzeltme hükümlerine konu olabileceği açıktır (Karakoç, 2011: 546).

Cezalarda hataların VUK m.375 gereğince vergi hatalarına ilişkin hükümlere göre yapılacağı belirtilmektedir. Bu bağlamda VUK m.116 yer alan hata türleri paralelinde cezalarda yapılan hataları da; *"ceza hesap hataları"* ve *"cezalandırma hataları"* olacak şekilde iki başlıkta ele almak mümkündür (Karakoç, 2016: 2015).

Ceza hesabında hatalar VUK m.117' ye paralel şekilde; *"cezanın matrahında hata", "cezanın miktarında hata"* ve *"cezanın mükerrer olması"* şeklinde ortaya çıkmaktadır. Vergi ziyaı cezasında ziyaa uğratılan verginin hatalı hesaplanması cezanın matrahında hataya sebep olur. Ceza hesaplanırken yanlış oran veya miktarların esas alınması ceza miktarında hataya sebep olur. Aynı fiile birden çok ceza kesilmesi ise cezada mükerrerlik hatasına sebep olur (Şenyüz, 2008: 162).

Cezalandırma hataları ise VUK m.118' e paralel şekilde; *"ceza muhatabının şahsında hata*", *"cezaya ilişkin fiilin niteliğinde hata", "kabahatin tarihinde veya döneminde hata", "ceza muhatabının yükümlülüğünde hata"* olarak sayılabilir. Ceza muhatabının şahsında hata, cezanın yükümlüsü yerine örneğin aynı ad soyada sahip bir başka kişiye kesilmesidir. Cezaya ilişkin fiilin niteliğinde hata, ceza kesilmemesi gereken bir fiil sebebiyle ceza kesilmedir (Karakoç vd., 2016: 102).

Tek tek açıklanmış olan bu vergi cezası hatalarının tespit edilmesi mükellefin başvurması üzerine olabildiği gibi, idare tarafından da çeşitli yollarla fark edilebilmektedir. Hatanın tespiti mükellef tarafından gerçekleştirildiğinde, mükelleflerin mutlaka bir dilekçe ile ilgili vergi dairesine başvurmaları gerekmektedir. Açık ve kesin olduğu ortaya koyulabilen hataların düzeltilmesi ise vergi idaresi tarafından kendiliğinden gerçekleştirilir. Bu düzeltmeye karşı mükellefler dava açma hakkını kullanabilir (Bilici, 2015: 145-146). Düzeltme yetkisi de, hatanın miktarına bakılmaksızın ilgili vergi dairesinin müdürüne verilmiştir (Öner, 2015: 206). Cezadaki hatanın cezalandırılan kişi lehine düzeltilmesi durumunda, düzeltme sınırına bağlı olarak ceza kısmen yahut tamamen ortadan kalkarak silinir. Aleyhte olması durumunda ise işlemin iptali için kişiler dava açabilmektedir (Karakoç vd., 2016: 102). Vergi cezasına karşı dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme talepleri reddedilenler,

VUK m.124 hükmüne göre şikâyet yolu ile Gelir İdaresi Başkanlığına müracaat edebilecektir (VUK m.124).

Düzeltme işleminin süresi ise hatalı olan cezasın kesinleşmesinden bağımsız olarak zamanaşımı süresinin varlığına bağlı olarak sınırlandırılır. Bu süreler, ceza kesme zamanaşımı sürelerinde belirtilmiş olup ve vergi kabahatleri için ayrı ayrı belirlenmiştir. Yani ilgili düzeltme zamanaşımı süreleri, kabahatin türüne göre farklılık göstermektedir (Şenyüz, 2008: 162). Öyleyse zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan cezalara ilişkin hatalar düzeltilemeyecektir. Ancak bir diğer istisnai durumda, zamanaşımı süresinin son yılı içinde kesilen cezalarda düzeltme zamanaşımı süresinin, hatanın yapıldığı tarihten başlayarak 1 yıldan aşağı olamayacağına ilişkindir (Yılmaz, 2007: 52).

Vergi cezalarında hata, vergi aslına bağlı ya da bağımsız şekilde ortaya çıkabilir. Her ne şekilde olursa olsun, vergi cezalarındaki hata ilgili kişinin lehine düzeltildiği takdirde, ceza tamamen yahut kısmen ortadan kalkabilecektir (Öncel vd., 2011: 219).

2.6.2.3.2.Uzlaşma

1963 yılında vergi hukuk sistemimize girmiş olan uzlaşma müessesesi; mükelleflerin nezdinde yapılan ikmâlen, re'sen veya idarece tarhiyatı yargı aşamasına taşımadan önce, vergi idaresi ile tahakkuk ettirilmiş yahut ettirilecek olan vergi ve/veya ceza hususunda barışçıl bir yolla anlaşmak amacıyla başvurabilecekleri idari çözüm yoludur (Kıldiş, 2018: 9). Dolayısıyla bu müessese; ilgili tarhiyatlara yönelik vergi ve bu vergilere kesilen vergi ziyaı cezalarının tahakkuk edecek miktarları hususunda, mükellef ve idarenin kanunda belirtilen koşullar altında anlaşmasıyla, vergi alacağı ve cezalarının kısmen yahut tamamen ortadan kalkması sonucunu doğurur (Oktar, 2010: 147-148).

Uzlaşma müessesesinin en önemli amaçları; tarafların yargı aşamasında katlanacakları maliyet ve bürokratik işlemler nedeniyle zaman kayıplarını ortadan kaldırmak ile vergi idaresinin alacağını daha erken tahsil ederek enflasyonun olumsuz etkisinden kurtulma imkânını sağlamasıdır (Kıldiş, 2018: 9). Uzlaşma müessesesi; vergi cezalarının etkilerini azaltan ve vergi adaletini bozan yapısı nedeniyle, yıllar itibariyle uzlaşılan tutarlar üzerinden yorumlanarak son bölümde daha detaylı şekilde ele alınacaktır.

2.6.2.3.3.Doğal Afetler Nedeniyle Terkin

Vergi cezalarını kısmen veya tamamen sona erdiren nedenlerden birisi olan terkin, Arapçadan dilimize geçmiş bir kelime olup, Türkçe' de "kayıt silme" anlamına gelen bir kavramdır (Tuncer, 2003: 64). Vergi hukuku bakımından ise, olumsuz bazı sebepler nedeniyle mükellefe ait vergi borçlarının silinmesi anlamını taşımaktadır (Mutluer, 2011: 115). Terkine sebep olan birçok farklı durum söz konusudur. Bu durumlar doğal afetler nedeniyle terkin, tahakkuktan vazgeçme sonunda terkin, tahsil imkânsızlığı nedeniyle terkin, düzeltme yoluyla terkin, yargı kararı sonucu terkin ve vergi affı nedeniyle terkindir (Tuncer, 2003: 73-78). Düzeltme, yargı kararları, vergi affı, tahsil imkânsızlığı ve tahakkuktan vazgeçme ile ilgili terkin nedeniyle vergi cezasının ortadan kalkmasına ilişkin durumlar ayrı başlıklar altında ele alınacağından, bu kısımda doğal afetler nedeniyle terkin uygulamasının esasları açıklanacaktır.

Doğal afet, tahsilin imkânsız olması yahut vergi cezasının tahsil giderlerinin ceza miktarından daha yüksek olması sebebiyle tahakkuk ve tahsil işlemlerinin yapılamaması gibi olumsuz durumlarda, cezanın idare tarafından silinmesi yani terkin edilmesi yoluyla ortadan kaldırılmasını mümkün kılmaktadır (Usta, 2013: 81). Doğal afetler nedeniyle terkin, VUK m.115 hükmünce doğal afetler yüzünden zarar görmüş olan mükelleflerin durumlarını daha fazla zorlaştırmamak ve sonuçları ağır bazı olayların altında zor durumda kalan bu kişileri korumak amacıyla vergi borçlarının silinmesi neticesini doğuran bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır (Karakoç, 2011: 449, 450). VUK m.115' te yer alan doğal afetler sebebiyle terkinin şartları;

> *"Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilâsı ve bunlara benzer afetler yüzünden, varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları ile mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen arazi vergisi borçları ve cezaları, Maliye Bakanlığı'nca zararla mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur."*

hükmü ile düzenlenmiştir. Burada önemli olan husus terkin edilecek olan vergi borçları ve vergi cezalarının bu afetin zarar vermiş olduğu gelir kaynaklarıyla ilgili olması gerektiğidir. Dolayısıyla kanunda belirtilen şartların varlığı halinde, vergi idaresi mükellefin gelir kaynağı ile ilgili olan vergi ve cezalar açısından bu idari işlemi gerçekleştirebilecektir (Ufuk, 2003: 73). Terkin işleminin gerçekleştirilebileceği vergi borcu ve vergi cezaları ise yalnızca ödenmemiş olan

vergi borcu ile cezalarıdır. Doğal afetin meydana gelme anına kadar ödenecek bir vergi cezasının varlığı terkin için şarttır (Şenyüz, 2008: 159).

Ayrıca terkin işlemi için doğal afet sebebiyle zarar gören mükelleflerin bağlı bulundukları vergi dairesi yahut yerel idare heyetine başvurarak talepte bulunmaları gerekmektedir (Doğrusöz, 2007: 266). Dolayısıyla ilgili terkin işleminin talep olmaksızın re'sen işlemesi yani kendiliğinden idare tarafından yapılması mümkün olmamakta, mutlaka ilgili mükellefin başvurusu aranmaktadır (Nas, 2010: 2689). Bu başvurunun ne zaman ve hangi süre içinde yapılacağına ilişkin kanunda açıkça bir düzenlemenin yapılmamış olmasından dolayı, tahakkuk etmiş olan vergiler ve vergi cezaları için mükelleflerin tahsil zamanaşımı süresinin sonuna kadar başvuru hakları bulunmaktadır (Doğrusöz, 2007: 266).

Görüldüğü üzere doğal afetlerin varlığı halinde, vergi kabahatlerine ilişkin cezalar kısmen ya da tamamen sona erebilmektedir.

2.6.2.3.4.Af

Devlet tarafından mükelleflere yüklenen vergi ödevi, bazen onlar tarafından bir yük olarak algılanmakta ve bazı mükellefler vergi ödevini kısmen ya da tamamen yerine getirmemek için birtakım yollara başvurmaktadır. Bu durum ise, devletin vergi gelirlerinde bir azalmaya sebebiyet vermektedir. Dolayısıyla devletin azalan bu vergi gelirlerini telafi edebilmek ve hazineye daha basit şekilde kaynak sağlamak için başvurduğu bazı uygulamalar ortaya çıkmıştır. Bunlardan bir tanesi de vergi aflarıdır (Yelman, 2017: 67).

Kelime olarak bir suçu, bir kusuru veya bir hatayı bağışlamak anlamına gelen af (TDK), geniş anlamda bir haktan tamamen vazgeçmek olarak da ifade edilebilmektedir. Affın hukukta kazandığı anlam ise; kesinleşmiş yahut kesinleşecek olan cezaların devletin yetkili organları tarafından azaltılması veya tamamen kaldırılmasıdır. Başka bir ifadeyle; suç oluşturan fiillere yönelik ceza verme hakkını ortadan kaldıran, verilmiş olan cezaların ise kısmen yahut tamamen gerçekleşmesini önlemeye yol açan hukuki tasarruflar af olarak tanımlanmaktadır (Demirbaş, 2001: 79).

Vergi affı ise vergi kanunlarına aykırı davrananlara uygulanan idari ve hukuki yaptırımları ortadan kaldıran bir uygulamadır. Farklı özelliklere sahip olan vergi afları;

çoğunlukla sadece vergi cezalarını kapsarken, bazıları sadece belirli türde vergileri, bazıları ise vergi asıllarını da kapsayabilmektedir (Çetin, 2007: 173). Tarihteki yerinin çok eskiye dayandığı bilinen vergi afları, günümüzde birçok ülkede süresi ile az önce ifade edildiği üzere kapsamı farklılık göstermekle birlikte, yaygın bir uygulama alanı bulmaktadır (Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 252). Çoğunlukla ekonomik krizlerin, politik birtakım sebeplerin ve ülke ekonomisinin sağlıksız bir yapıda olmasının sonucunda başvurulan vergi aflarının örneklerine, Hazineye kaynak sağlamak ve ortaya çıkan bazı ekonomik krizleri gidermek amacı ile ülkemizde de çok kez rastlanmaktadır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 100).

Vergi afları ile devlet, vergi kaçakçılarının gönüllü olarak ortaya çıkması ve kaçırdıkları vergileri beyan etmeleri durumunda cezaların affedileceğini belirterek vergi gelirinde artış sağlamayı amaçlamaktadır (Bulut, 2008: 29). Vergi aflarından yararlanan mükelleflerin kendilerini toplayarak geçmişlerini temizlemesi ve vergi açısından devletle barışmaları sağlanmaktadır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 100). Böylelikle kayıt dışı kalan değerlerin kayıt altına alınması sağlanmakta, vergisini ödeyen mükellef sayısı arttırılarak vergi gelirinde artış hedeflenmektedir (Bulut, 2008: 29).

Dolayısıyla vergi afları, vergi cezalarını kısmen yahut tamamen sona erdiren durumlardan birisidir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 102). Diğer bir deyişle vergi afları ile devlet cezalandırma hakkından vazgeçmekte ve vergi mükelleflerinin kayba uğrattıkları vergileri gönüllü bir biçimde ödemeleri için fırsat tanımaktadır (Arıkan ve Yurtsever: 2004: 59). Ülkemizde de, farklı dönemlerde çıkarılan bu aflar ile vergi cezaları affedilmiş ve ortadan kaldırılmıştır (Kırbaş, 2012: 186).

Ancak vergi aflarından beklentiler ne olursa olsun; mükelleflerde yeni af çıkacak düşüncesi oluşturması sebebiyle vergi denetimi ve cezalarının etkinliğini azalttığı da yadsınamaz bir gerçek olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla kimi zaman bu beklentiden kaynaklı olarak mükelleflerin ödeme yapmaktan kaçınmalarına neden olan vergi afları, aynı zamanda vergi ödevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getiren dürüst mükellefler üzerinde de olumsuz etki yaratarak, onların devlete karşı duydukları adalet ve güven duygularını da zedelemektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 100).

2.6.2.3.5.Dava Açma

Yargı yoluna başvurmak mükelleflere tanınan en temel haklardan bir tanesidir. Doğal olarak bu haklarını kendileri için uygulanan cezalar bakımından kullanan mükelleflerin lehine bir mahkeme kararının çıkması halinde, vergi kabahatlerine ilişkin cezalar da kısmen veya tamamen sona ererek ortadan kalkabilecektir (Biyan, 2018a: 118). Yani yargı makamı, dava konusu yapılan cezanın hukuka aykırı olduğu kanaati ile iptal kararını verirse, bu kararın kesinleşmesi durumunda, söz konusu vergi cezası da silinmiş olacaktır (Oktar, 2010: 160).

2.6.3.Vergi Kabahati Cezasının Kesilmesine Engel Olan Durumlar

Vergi kabahatlerine ilişkin cezaların kesilmesine engel olan durumlar; pişmanlık ıslah müessesesi, zamanaşımı ve cezadan vazgeçme olarak üç başlıkta ifade edilmektedir.

2.6.3.1.Pişmanlık ve Islah

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, vergi mükellefi yahut sorumlusunun bir vergi kabahati işledikten sonra, ilgili kabahati idareye kendiliğinden haber vererek ceza kesilmesinin önüne geçilmesi sonucunu doğuran bir uygulamadır (Karakoç vd., 2016: 107). Bu müessese, mükellef tarafından zamanında verilmeyen beyannamenin, uygulamaya ilişkin öngörülen şartlarda kendiliğinden verilmesi yoluyla, vergi ziyaı cezasının kesilmesine engel olmaktadır. Böylelikle mükellefin pişmanlık duyduğu varsayımı altında, kendisine cezadan kurtulabilmek için yeniden bir hak tanınmaktadır (Biyan, 2018b, 276). Bir mükellef hakkı olan pişmanlık ıslah müessesesi sayesinde devlet ile vatandaş arasında vergi sorunu, uyuşmazlık ortaya çıkmadan kısa yoldan çözümlemeye çalışılmaktadır (Erol, 2012: 22).

Pişmanlık ıslah müessesesinin uygulama alanı ise (Akdoğan, 2009: 159);

- Beyana dayanan vergiler açısından uygulama alanı bulmaktadır (Emlak vergisi hariç).
- Vergi ziyaı cezasını gerektiren kabahatler açısından uygulanmaktadır.
- Söz konusu vergi ziyaı kabahatlerini işleyen mükellefler ile bu kabahatlerin işlenişine iştirak edenler açısından geçerli olmaktadır.

- Kanuna aykırı vergi ziyaı kabahatlerinin, ilgili makama kendiliğinden bir dilekçe ile haber verilmesi ile yararlanılmaktadır.
- Belirlenmiş bazı şartların mevcudiyeti aranmaktadır.

Belirlenmiş ilgili şartlar ise VUK m.371'de düzenlenmiştir. Bu şartlardan ilki *"kendiliğinden pişmanlık dilekçesi ile haber verme"* şartıdır. Kabahati işleyen yükümlü; hakkında bir ihbar olmadan, idare durumu tespit etmeden, hakkında bir vergi incelemesine başlanmadan ve olay takdir komisyonuna düşmeden önce, pişmanlıktan yararlanmak istediğine ilişkin yazılı bir dilekçe vermelidir. Yazılılık şartı esas olmakla birlikte, okuma yazması olmayan yükümlüler sözlü bildirimde bulunabilmektedir (Karakoç vd., 2016: 107). Örneğin, mükellefe vergi idaresi tarafından süresinde beyanname vermemesinin sebebinin yazılı olarak sorulması sonrasında pişmanlık talebinde bulunulması, kendiliğinden haber verme koşulunu ihlal ettiği için kabul edilmemektedir (Ateşağaoğlu, 2010: 188).

İkinci şart dilekçe *"hiç verilmemiş olan beyannamelerin belirli bir süre içinde verilmesi"* ya da eksik/yanlış beyan varsa "*eksik ya da yanlış beyanların belirli bir sürede tamamlanması"* şartıdır. Beyannamesini hiç vermeyen mükellefin pişmanlık dilekçesinden sonra 15 gün içinde beyannamesini vermesi gerekmektedir (Işık ve Topaç; 2006: 73). 15 günlük sürenin hesabı, pişmanlık dilekçesinin verildiği günden başlamaktadır. Örneğin, mükellefin dilekçesini 3 Nisan 2022 tarihinde vermesi halinde, beyanname verme ya da tamamlama süresinin son günü 17 Nisan 2022 günü olacaktır (Karakoç vd., 2016: 107). Bunun yanı sıra mükellef yükümlülüğü olan beyannameyi zamanında ancak eksik yahut hatalı vermişte olabilir. Bu durumda da 15 gün içerisinde yanlışlık varsa düzeltilmiş beyannamenin, eksiklik varsa da tamamlayıcı nitelikteki matrah farkı içeren ayrı bir beyannamenin idareye bildirilmesi gerekir (Atçı, 2007, 124-126).

Üçüncü şart *"vergi asıllarıyla birlikte pişmanlık zammının belirli bir sürede ödenmesi"* şartıdır. Buna göre yükümlü tarafından haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için hesaplanacak olan pişmanlık zammı ile birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi gerekmektedir (Akdoğan, 2009: 158). Haber verme tarihinde ödeme vadesi geçmemiş taksitler var ise bunlar kanuni vade zamanında ödenecektir. İlgili süreler içerisinde ödemenin hiç yapılmaması yahut eksik yapılması durumu mükellef için

farklı sonuçlar doğuracak; pişmanlık talebi geçersiz olacak ve vergi cezalı olarak tarh edilecektir (Işık ve Topaç; 2006: 73).

Görüldüğü üzere pişmanlık ıslah müessesesi ile vergi kaybına aykırı davranışlarıyla vergi kaybına yol açan kişilerin duydukları pişmanlığa, bazı şartları yerine getirmeleri koşuluyla hukuki sonuçlar bağlanmaktadır. Böylelikle vergi ziyaına sebebiyet verenlerin ilgili kabahatlerine verilecek cezalar, pişmanlık başvurusu ile cezalandırma dışı kalacak, yani ceza kesilmesinin önüne geçilmiş olacaktır (Ateşağaoğlu, 2010: 184).

2.6.3.2.Zamanaşımı

Vergi hukukunda zamanaşımı, belirli bir sürenin geçmesi ile birlikte vergi idaresinin alacağını tarh ve tebliğ etme yetkisi ile tahakkuk etmiş olan alacağını tahsil yetkisini ortadan kaldıran bir müessese olarak tanımlanmaktadır (Gerçek, 2010: 106). Zamanaşımı uygulaması ile öngörülen sürelerin geçmesi durumunda idarenin vergi ile vergi cezalarına ilişkin alacak hakkını talep edemediği ve yükümlünün bu borçlarını sona erdiren bir durum ortaya çıkmaktadır. Vergi idaresi, zamanaşımı süreleri bitmeden önce vergi cezasını tahakkuk ettirmez yahut tahsil etmezse, sürelerin geçmesinden sonra ilgili işlemleri yapabilme hakkını kaybetmektedir. (Atar, 1994: 103). Vergi hukukunda zamanaşımı, özel hukukta düzenlenen zamanaşımından farklı olarak hâkim tarafından re'sen göz önünde bulundurulmak zorundadır (Gerçek, 2010: 106).

Vergi cezalarına ilişkin zamanaşımı müessesesi; ceza kesme zamanaşımı ve ceza tahsil zamanaşımı olarak iki başlıkta ele alınmaktadır. Ceza kesme zamanaşımı, kanunun belirlediği süre ile vergi idaresinin ceza kesme yetkisini sınırlandıran bir uygulamadır. Bu uygulamanın amacı, yükümlüleri askıda kalan bir süre boyunca devam edecek suçluluk duygusundan kurtarmak, vergi yönetimine hem hız hem de etkinlik kazandırmaktır (Pehlivan, 1991: 65) Bunun yanı sıra gecikmiş bir cezanın da, kendisinden beklenen işlevi ortaya koyamayacağı düşüncesi de zamanaşımı uygulamasının diğer bir gerekçesini oluşturmaktadır (Öncel vd., 2011: 218).

VUK'un "Ceza Kesmede Zamanaşımı" başlığını taşıyan m.374' te; vergi idaresi tarafından kesilecek olan cezalar içinde vergi alacağına ilişkin belirlenen zamanaşımına benzer şekilde, zamanaşımı süreleri belirlenmiş ve bu sürelerin geçmesi sonrasında vergi cezasının kesilemeyeceği hüküm altına alınmıştır (Demirci, 2006:

30). Ceza kesme zamanaşımına ilişkin bu süreler ise, vergi ziyaı kabahatine ilişkin ceza ve usulsüzlük kabahatlerine ilişkin cezalarda farklı şekilde düzenlenmiştir (Kalenderoğlu, 2006: 95).

Vergi ziyaı kabahati cezasına ilişkin ceza kesme zamanaşımı süresi, vergi ziyaı cezasının bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılının başından başlamakta ve beşinci yılın sonunda dolmaktadır. Usulsüzlük kabahatlerinin cezasına ilişkin ceza kesme zamanaşımı süresi ise, genel usulsüzlük kabahatlerinin yapıldığı yılı izleyen yılın başından itibaren başlamak üzere ikinci yılın sonunda; özel usulsüzlük kabahatlerine ilişkin cezalarda ise, özel usulsüzlüğün yapıldığı yılı izleyen takvim yılının başından başlayarak beşinci yılın sonunda dolmaktadır (Karakoç, 2011: 559-560). İlgili süreler geçtikten sonra vergi ziyaı ve usulsüzlük kabahatlerine ilişkin cezaların kesilmesi mümkün olmamaktadır (Kırbaş, 2012: 184). Örneğin, mükellef 2020 takvim yılına ait gelir vergisi beyannamesinde eksik tahakkuka neden olmuşsa, işlenen vergi ziyaı kabahati nedeniyle cezanın kesilip mükellefe en geç 31.12.2025 tarihine kadar tebliğ edilmesi gerekir. Tebliğin 31.12.2025 tarihinden sonra yapılması verginin zamanaşımına uğradığını gösterir (Karakoç vd., 2016: 105).

Ayrıca, vergi ziyaı kabahatinin cezası ile genel usulsüzlük kabahatlerinin cezasının birleşmesi halinde zamanaşımı süresi, vergi ziyaı cezası için belirtilen zamanaşımı süresidir (Kırbaş, 2012: 184). VUK'ta yer alan bu düzenleme ile amaç, daha hafif suçun daha ağır suçun içinde erimesi ve sadece daha ağır suça ilişkin zamanaşımı sürelerinin uygulanması yönündeki ceza hukuku kuralını uygulamaktadır (Karakoç, 2011: 560).

Ceza kesme zamanaşımının varlığının idarenin cezalandırma yetkisinin kaybını doğuracak önemli bir sonuç ortaya çıkarması, zamanaşımını durduran ve kesen durumların da açıklanmasını gerektirmektedir. Zamanaşımını durduran sebeplerden biri olan matrah tespiti için takdir komisyonuna gidilmesi hali, ceza kesme zamanaşımı içinde geçerlidir. Ceza ihbarnamesinin tebliği de zamanaşımını kesen sebep olarak ifade edilir (Kırbaş, 2012: 185). Zamanaşımının durması halinde, zamanaşımını durduran sebebin ortadan kalkmasından başlayarak önceden işleyen süre kaldığı yerden işlemeye devam etmektedir. Kesilme durumunda ise, kesilmeye neden olan sebebin ortadan kalkmasını izleyen takvim yılının ilk gününden itibaren zamanaşımı süresi sıfırdan başlamaktadır (Akdoğan, 2001: 36).

Vergi cezalarını sona erdiren diğer zamanaşımı uygulaması tahsil zamanaşımı uygulaması olup, AATUHK' de düzenlenmiştir. Tıpkı vergi asıllarında olduğu gibi vadesinde ödenmeyen vergi cezaları da bu kanun hükümlerine göre tahsil edilmektedir ve ilgili Kanunun 102. maddesi; vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmeyen vergi cezasının zamanaşımına uğrayacağı hükmünü belirlemiştir (Kırbaş, 2012: 185). Örneğin, 26.08.2020 tarihinde zamanaşımı süresi içinde tebliğ edilen bir vergi cezasına karşı otuz günlük dava açma süresi içinde dava açılmamıştır. Böylelikle ceza 25.09.2020 tarihinde kesinleşmiş olmaktadır. Bu şartlarda vadesi 25.10.2020 olan cezanın tahsil zamanaşımı süresi vadenin rastladığı yılı izleyen takvim yılı (2021) başından başlayacaktır. Bu cezanın zamanaşımının sona ereceği tarih vadenin rastladığı yılı takip eden yılın başından başlamak üzere hesaplanacak beş yıllık sürenin sonuna isabet eden 31.12.2025 tarihi olacaktır. Bu tarihe kadar cezanın tahsilini mümkün kılmak için vergi idaresi harekete geçip borçluya ödeme emrini tebliğ etmezse ceza tahsil zamanaşımına uğramaktadır (Karakoç vd., 2016: 106). Tahakkuk zamanaşımının durması ve kesilmesine ilişkin durumların aynısı tahsil zamanaşımı için de geçerlidir (Kırbaş, 2012: 185).

2.6.3.3.Cezadan Vazgeçme

Cezalardan vazgeçilmesi esasında cezanın kesilmesinden vazgeçilmesi ve cezanın tahsilinin imkânsızlığı nedeniyle tahsilden vazgeçilmesi olarak iki başlıkta ele alınan, vergi idaresine tanınmış bir nevi cezanın terkin edilmesine ilişkin uygulamalardır (Tuncer, 2003: 75-76).

İdarenin cezayı kesmekten vazgeçmesi, cezayı alma hakkından feragat etmesini ifade etmektedir. İkmâlen, re'sen ve idarece tarh edilecek vergiler ve bu vergilere ilişkin cezaların varlığı söz konusu olduğunda, ilgili vergi ve ceza tutarının toplamı belirli bir sınır altında kalıyorsa, idare bunların tahakkukundan vazgeçerek alacağını terkin etme hakkına sahiptir. Ayrıca ilgili alacağın tahakkuk giderlerinin asıl vergi ve cezadan fazla tutarda olması da, idareye aynı şekilde tahakkuktan vazgeçerek alacağından vazgeçme hakkını vermektedir (Akdoğan, 2001: 38). VUK Genel Tebliği Sıra No: 513 ile 2022 yılı için belirlenmiş olan tahakkuktan vazgeçme sınırı 58 TL'dir. Bu uygulama ile vergi idareleri küçük tutardaki vergi ve cezaların tahakkukundan vazgeçmek suretiyle,

büyük tutardaki alacakları ile meşgul olmaya zamanını harcayabilecektir (Tuncer, 2003: 76).

Tahsil imkânsızlığı nedeniyle terkin ise, vergi cezaların tahsilinin olanaksız olması yahut ekonomik görülememesinden ötürü alacağın terkin edilmesidir. Buna ilişkin düzenleme genel olarak kamu alacaklarına ilişkin düzenlemelerin yer aldığı AATUHK' de yer almaktadır. İlgili kanunun 106. maddesine göre, yapılacak takibin neticesinde tahsilinin imkânsız olduğu yahut tahsile ilişkin yapılması gereken giderlerin alacaktan fazla olduğunun anlaşılması halinde, belirlenmiş olan tutar altında kalan VUK alacakları idare tarafından terkin edilebilecektir. Bu tutar VUK kapsamına giren kamu alacakları için 2022 yılında 10 TL (10 Türk Lirası dâhil)'dir (Karakoç vd., 2016: 106).

Görüldüğü üzere, tahakkuktan vazgeçme ya da tahsil imkânsızlığı nedeniyle terkin gibi durumların varlığı halinde, vergi kabahatlerine ilişkin cezalar sona erebilmektedir.

2.7. VERGİ SUÇLARININ GENEL NİTELİKLERİ

VUK'ta düzenlenmiş olan vergi kanunlarına karşı ihlal oluşturan fiillerin bir kısmı idare tarafından cezalandırılırken, bir kısmı ceza mahkemeleri tarafından cezalandırılmaktadır. Bu fiillerin cezalandırılma usulündeki bu ayrımın temelini ise ilgili ihlallerin vergi kabahatleri ve vergi suçları şeklindeki düzenlemesi oluşturmaktadır (Altundiş, 2007: 170). VUK, hem vergi suçları hem de vergi kabahatlerine ilişkin düzenlemeleri içermekte ancak; vergi suçları açısından kanunda öngörülen yaptırım türü olarak hapis cezası ve adli para cezası; vergi kabahatleri açısından ise idari para cezası ve diğer idari tedbirler belirlenmiştir. Böylece vergi kabahati ile vergi suçlarının kesin olarak birbirlerinden ayrılması sağlanmıştır (Ömeroğlu vd., 2018: 54). Bu bağlamda vergi suçları; vergiye ilişkin ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi, eksik yerine getirilmesi yahut hiç yerine getirilmemesi nedeniyle vergi kaybı yaratmanın da ötesinde kamu düzenini bozan ağır etkileri bünyesinde barındıran ve bu sonuçları ortadan kaldırmak amacıyla hapis cezası ile cezalandırılmakta olan fiiller olarak tanımlanmaktadır (Biyan, 2018b: 280). Genel olarak *"kanunun cezalandırdığı kamu düzenini bozan haksız fiiller"* suç ve kabahat olarak sınıflandırıldığına göre; vergi suçları da vergi kabahatlerine göre daha ağır

sonuçlar doğuran hukuk ihlalleri olarak tanımlanmaktadır. Bu sebeple de söz konusu bu haksız fillerin belirlenmesinden başlayarak yargılanması, cezalandırılması ve infazı birbirlerinden ayrılmış durumdadır (Ayyıldız, 2014: 21).

Vergi suçlarının niteliği; VUK'ta tanımlanmış, soruşturma ve kovuşturma usulü ceza yargılamasına bağlanmış, hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren ihlalleri oluşturmalarıdır (Ömeroğlu vd., 2018: 54). Vergi kanunları uyarınca daha ağır nitelikte aykırılık teşkil eden bu fiiller için; adli para cezası yahut adli yargı kapsamında değerlendirilecek şekilde hürriyeti kısıtlayıcı hapis cezası öngörülmektedir (Yereli, 2001: 113).

Vergi suçları VUK'ta *"İkinci Kısım Vergi Cezaları"* başlığı altında üçüncü bölüm *"Suçlar ve Cezaları"* şeklinde düzenlenmiştir. Buna düzenlemeye göre vergi suçları; m.359'da düzenlenen *"kaçakçılık"*, m.362'de düzenlenen *"vergi mahremiyetinin ihlali"* ve m.363'te düzenlenen *"mükelleflerin özel işlerini yapma"* suçlarından oluşmaktadır. Ayrıca VUK m.246'da ekim ve sayım beyanlarını denetlememe hali de *"ekim ve sayım beyanlarını denetlememe"* suçu olarak cezaya bağlanmıştır (Ömeroğlu vd., 2018: 54).

Ceza mahkemeleri tarafından bu suçlara hürriyeti kısıtlayıcı hapis cezası yahut adli para cezası uygulanmasına hükmedilmesi ilgili aykırılıklara idari para cezası uygulanmasına da engel değildir. Bazı vergi suçlarına hapis cezasına ek olarak idari para cezası da uygulanabilmektedir. İlgili suçlar VUK m.359'da düzenlenen *"kaçakçılık"*, m.362'de düzenlenen *"vergi mahremiyetine uymama"* ve *"mükellefin özel işlerini yapma"* suçlarıdır (Karakoç, 2011:494). Bu bağlamda karşılığında idari yaptırım uygulanmayan yahut idari yaptırım uygulansa bile bununla yetinilmeyip hapis cezası gibi farklı bir yaptırımın uygulandığı aykırılıkları vergi suçu olarak nitelendirmek mümkündür. Dolayısıyla vergi kabahatleri ile karşılaştırıldığında vergi suçlarının vergi kanunlarını daha ağır şekilde ihlal eden ağır nitelikli aykırılıklar olduğunu söylemek mümkündür. (Biyan, 2018b: 260).

Vergi suçlarının niteliklerini kısaca maddeler halinde sıralayacak olursak bunlar (Biyan, 2018b: 261):

- Ağır nitelikli ihlallerdir,
- Hapis cezası ile cezalandırılırlar,
- Kamu düzenini korumayı amaçlarlar,
- Ceza hukuku ilkelerine göre yürütülürler,

- Ceza adli yani yargısal makamlar tarafından verilir,
- Kasıt şart olup kusur yeterli değildir,
- Yargısal işlem olarak dikkate alınırlar,
- Cezalar şahsidir.

Ayrıca vergi suçlarının sadece vergi yükümlüsü veya sorumlusu tarafından işlenen ihlaller olduğunu söylemekte yanlış olacaktır. Vergilendirme faaliyetinde yer alan tüm ilgililer tarafından işlenebilen bu ihlaller, hem maddi hem de biçimsel yükümlülüklere aykırılık şeklinde ortaya çıkabilir. Vergi suçunun oluşabilmesi için devletin vergi kaybına uğraması da şart olmamakla birlikte; bazı vergi suçlarının da, devletin vergi kaybına uğrama ihtimaline yönelik düzenlendiğini ifade etmek gerekir. Ayrıca kabahatlerde de olduğu üzere, kanunilik ilkesi vergi suçlarının ayrılmaz bir özelliğini oluşturmakta; bu ilke esasınca kanunda tanımlanmamış olan bir fiilin vergi suçu oluşturmayacağı ve kanundaki tanıma uymayan bir vergi suçunun işlenemeyeceği vergilemede kanunilik ilkesinin önemli bir sonucu olarak açıkça ifade edilmektedir (Altundiş, 2007: 168, 169).

2.8.VERGİ SUÇLARINI CEZALANDIRMA USULLERİ

Çalışmanın bu kısmında vergi suçlarının cezalandırma usulleri; uygulanacak usul hükümleri, cezalandırma yetkisi, cezalandırma sürecinin işleyişi ve suç fiillerinin öğrenilmesi bakımından ele alınarak açıklanmaya çalışılmıştır.

2.8.1.Uygulanacak Usul Hükümleri

Türk hukuk sisteminde kabahatlerle ilgili düzenlemeler 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ile yapılmışken, suçlar ve bunlara uygulanacak cezai yaptırımlarla ilgili düzenlemeler 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile öngörülmüştür. (Ayyıldız, 2014: 21). Hukuk sistemimizde bu ayrıma gidilmesi de daha önce ifade edildiği üzere, 5728 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesiyle birlikte gerçekleşmiş, *"kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimine"* uygun olarak vergi suçu kavramının kapsamını da etkileyebilecek önemli bazı değişiklikler gerçekleşmiştir (Taşdelen, 2010: 9). Bu bağlamda 5237 sayılı TCK'nin *"özel kanunlarla ilişki"* başlıklı 5. maddesi *"Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır."* şeklinde düzenlenmiştir. Bu husus; ilgili maddenin genel gerekçesinde de belirtildiği üzere, TCK'nin genel hükümlerinin özel kanunlar bakımından da geçerli kılınmasını

sağlamak amacını taşımaktadır (Yıldız, 2017: 59). Dolayısıyla her ne kadar VUK'ta vergi suç ve cezalarına ilişkin olarak ayrıntılı hükümler düzenlenmişse de, bazı durumlarda genel ceza kanunu olan TCK'ye başvurmak gerekmektedir. Çünkü ilke olarak özel kanunlarda herhangi bir konuda hükmün olmaması durumunda, iki kural arasında çatışmanın olmaması şartına da riayet edilerek TCK hükümlerinin genel prensiplerinin uygulanması esastır (Şenyüz, 2008: 240).

2.8.2.Cezalandırma Yetkisi

Hürriyeti bağlayıcı nitelikte ceza gerektiren vergi suçlarında suç sayılan aykırılıkların tespit edilmesi ve yaptırımın uygulanması ceza mahkemesinin görev alanına girmektedir (Öner, 2015: 154). Bu bakımdan *5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun* ve *5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'na (CMK)* göre belirlenen görevli mahkeme, tüm vergi suçları bakımından *Asliye Ceza Mahkemeleridir*. Vergi suçları dolayısıyla görülen dava bir ceza davası olup asliye ceza mahkemesi tarafından verilen hükümlere karşı, hükmün açıklanmasından itibaren 7 gün içinde istinaf yoluna yani Bölge Adliye Mahkemesi Ceza Dairesine başvurulabilmektedir. Asliye ceza mahkemesinin hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı haricindeki tüm hükümlerine karşı da istinaf yoluna başvurmak mümkündür. Bölge Adliye Mahkemesinin ceza dairelerinin bozma dışında kalan hükümleri ise temyiz edilebilmektedir. Temyiz mercii ise Yargıtay Ceza Daireleridir (Ömercioğlu vd., 2018: 55).

Vergi suçlarında vergi idaresinin suç duyurusunda bulunma ve mütalaa verme yani görüş bildirme dışında bir yetkisi söz konusu olmamaktadır (Öner, 2015: 154). Özetle bu suçlar kamu düzenini ihlal özelliği ağır olan ve devlet otoritesinin zaafa uğramasına neden olacak aykırılıklar olarak tanımlandığından, adli nitelikli bu suçlara ilişkin yargılanma ve cezalandırılma yetkisi ceza mahkemelerinde olup; adli nitelikli bu davalar için öncelikle *Asliye Ceza Mahkemesine,* istinaf için *Bölge Adliye Mahkemesine,* temyiz için ise *Yargıtay*'a başvurmak gerekmektedir (Öz ve Armağan, 2018: 9).

2.8.3.Cezalandırma Süreci

Vergi suçlarına ilişkin cezaların verilmesi ancak ceza mahkemeleri tarafından yapılan yargılamanın sonucunda gerçekleşmektedir. Ceza yargılama sürecinin esası ise maddi gerçeği ortaya çıkarmaktır. Süreç; soruşturma ve kovuşturma aşamalarından meydana gelmektedir. Soruşturma evresi, yetkili mercilerin suç şüphesini öğrenmesinden başlayarak iddianamenin kabul edilmesine kadar geçen süreyi kapsayan evredir. Kovuşturma evresi ise, iddianamenin kabul edilmesiyle başlayıp, hükmün kesinleşmesine kadar geçen süreyi içeren evredir (Şenyüz, 2008: 242).

VUK'ta yer alan vergi suçlarından en çok ihlal edileni m.359'da yer alan kaçakçılık suçlarıdır. Kaçakçılık suçlarında soruşturma usulü ise genel soruşturma usulünden farklılık arz etmekte ve soruşturmanın temeli vergi inceleme raporlarına dayanmaktadır (Batur, 2019: 195). Bu hususa ilişkin farklılık arz eden durum VUK m.367'de düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından yapılan vergi incelemesi sonucunda hapis cezasını gerektiren bir suçun işlendiğinin tespit edilmesi halinde suçun bildirimi yahut Cumhuriyet savcılığı tarafından diğer şekillerde suçtan haberdar olunması halinde, vergi incelemesi yapılması talebinde bulunulması gerekmektedir. Dolayısıyla suçun tespiti, vergi incelemesine ve vergi incelemesi sonucunda suç işlendiğinin tespit edilmesi halinde suçun Cumhuriyet savcılığına bildirilmesi ön şartına bağlanmıştır (Demirci, 2011: 96). Bu hususa *"mütalaa şartı"* denmektedir. Ayrıca ihbar dışında da, vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğine dair kendiliğinden bilgi edinen Cumhuriyet başsavcılığı da ilgili vergi dairesini haberdar ederek hemen inceleme yapılmasını talep edebilir. İnceleme sonucu, kamu davasının açılıp açılmayacağını belirler (Ömercioğlu vd., 2018: 56). Dolayısıyla, VUK m.359'da yer alan suçların tespiti halinde, yargılamanın yapılabilmesi açısından vergi incelemesi (mütalaa) bir dava şartı niteliğindedir (Doğrusöz, 2009: 248).

Kamu davasının açılması ise Cumhuriyet savcısının görevli ve yetkili mahkemeye, soruşturma evresinin sonunda toplanan deliller neticesinde suçun işlendiğini gösteren yeterli şüphenin varlığına bağlı olarak hazırladığı bir iddianame sunması ile açılır. İddianamede mutlaka CMK m.170'te yer alan şüphelinin kimliği, yüklenen suç ve uygulanması gereken kanun maddeleri, yüklenen suçun delilleri vd. hususlara yer verilir. İddia makamının dava açmadığı durumlarda yargılama makamının kendiliğinden harekete geçme yetkisi yoktur. Davanın açılması ile suç

isnadı yapılan kişi yahut kişiler kovuşturmanın başlamasından itibaren hükmün kesinleşmesine kadar sanık olarak hukuki durum arz ederler (Şenyüz, 2008: 243).

CMK m. 172 hükmüne göre, *cezayı kaldıran şahsî sebep olarak etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanmasını gerektiren koşulların ya da şahsî cezasızlık sebebinin varlığı halinde, Cumhuriyet savcısı kovuşturmaya yer olmadığı kararı verebilir.*

CMK m.175 hükmüne göre, Cumhuriyet savcısı tarafından yeterli delilin var olduğu düşüncesiyle görevli ve yetkili mahkemeye hitaben düzenlenen iddianamenin kabulüyle, kamu davası açılmış ve kovuşturma evresi başlamış olur. Kamu davasının sona ermesi; görevli mahkeme tarafından, yargılamanın konusuna ilişkin verilen ve yargılamayı sona erdiren somut karar yani hüküm verilmesi ile gerçekleşir. Ceza yargılaması sonucundan verilen hüküm; "beraat kararı", "mahkûmiyet kararı", "ceza verilmesine gerek olmadığı kararı", "güvenlik tedbirine hükmedilmesi kararı", "davanın reddi kararı", ve "davanın düşmesi kararı" şeklinde olabilir (Yıldız, 2017: 310, 311).

Vergi suçlarında yargılama konusunda, vergi mahkemesi ile ceza mahkemesi kararlarının etkileşimi de önem taşımaktadır. VUK m.367/5 hükmünce, *ceza mahkemesi kararları, vergi kabahatlerine ilişkin olan cezaları uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamamaktadır*. Bu hususta Akkaya (2000)'in yaptığı çalışmada yer alan açıklamaya yer vermekte yarar vardır. Buna göre; ceza mahkemesi yargılama sırasında aynı fiil nedeniyle vergi idaresince tesis edilen mali nitelikli cezaya karşı vergi yargısına başvurulduğunu öğrenirse ve bu eş zamanlı yargılamanın yapılması halinde, ceza mahkemesi vergi mahkemesinin aynı fiil nedeniyle vereceği kararın, kendi kararı üzerinde etkili olacağı yönünde bir saptama yaparsa *"bekletici sorun sayma"* kararı vermeli ve vergi mahkemesi kararını beklemelidir. Ancak, ceza mahkemesinin bu kararı vermesi, vergi mahkemesinin kararıyla bağlı olması sonucunu doğurmamalı; ceza mahkemesi, vergi mahkemesinin vereceği kararın yargılama konusu uyuşmazlıkta etkili olmayacağı yönünde bir saptama yaparsa yargılamaya devam ederek hüküm tesis etmelidir (Akkaya, 2000: 92-93; Ömercioğlu vd., 2018: 56-57).

2.8.4.Suç Fiillerinin Öğrenilmesi

Suç fiillerinin öğrenilmesi, Cumhuriyet savcısının herhangi bir sebeple suçun işlendiğini kendiliğinden öğrenmesi yahut belirli makamlar tarafından kendisine suç duyurusunda bulunulması şeklinde gerçekleşebilir.

Cumhuriyet savcısına idari makamlarca haber verilmesi, vergi suçları bakımından kaçakçılık ve iştirak suçlarının bildirimine ilişkindir. Bu suçların meydana geldiğinin savcılığa bildirimi belirli kişiler açısından zorunluluk altına alınmıştır (Şenyüz, 2008: 245). VUK m.367 ilgili suçların işlendiğinin tespit edilmesi haline ilişkin olarak getirdiği hükümle, bu suçların varlığının tespit edilmesi durumunda Cumhuriyet savcılığına bildirilmesi mecburiyetini zorunlu tutmaktadır. Bu bildirim mecburiyeti; *maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları* ve *gelirler kontrolörleri* ile *stajyer gelirler kontrolörleri* tarafından doğrudan doğruya bildirim zorunluluğu şeklinde öngörülmüştür. Vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar için ise ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu vergi dairesi başkanlığı yahut defterdarlığın mütalâası ile dolaylı şekilde bildirim düzenlemesi öngörülmüştür (Doğrusöz, 2009: 248). Yargılama şartı olan defterdarlık veya gelirler bölge müdürlüğünün mütalâasının yazılı olarak verilmesi şarttır. Davanın bu mütalâa alınmadan açılması halinde ise, yargılama makamı yargılama şartı yerine getirilmemiş olduğundan yargılama işlemlerini yapmadan, *"yargılamanın durması"* kararı vermelidir (Üstün, 2001: 313-314).

Diğer taraftan savcılık kaçakçılık suçunun işlenmiş olduğunu basında yer alan haberler, ihbar vb. yollarla da öğrenmiş olabilir (Şenyüz, 2008: 247). İlgili suçun işlendiğini bu şekillerde öğrenen Cumhuriyet başsavcılığının hemen ilgili vergi dairesini durumdan haberdar etmesi ve vergi incelemesi yapılmasını talep etmesi gerekmektedir (Doğrusöz, 2009: 248). Bu durumda kamu davasının açılması da vergi incelemesi sonucunda düzenlenen vergi suçu raporunun Cumhuriyet savcılığına verilmesi sonrası gerçekleşebilecektir. Soruşturma esnasında Cumhuriyet savcılığı tarafından vergi suçu raporunun (mütalaanın) olmadığının tespit edilmesi halinde ise, soruşturmaya ara verilerek vergi incelemesi talep edilecek, soruşturmaya ancak vergi incelemesi neticesinde düzenlenen vergi suçu raporundan sonra devam edilecektir (Yıldız, 2017: 289).

Kaçakçılık suçu dışında, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçları açısından ise, yukarıda açıklandığı şekilde herhangi bir

yargılama şartı düzenlenmemiştir. Buna ilişkin olarak diğer vergi suçlarında ceza kovuşturması genel esaslar dâhilinde gerçekleştirilecektir (Üstün, 2001: 314).

2.9.FAİL KAVRAMI, İSNAD YETENEĞİ VE KUSURLULUĞU KALDIRAN HALLER

Vergi suçlarını vergi kabahatlerinden ayıran en nemli farklılık fail kavramı ile failin isnat yeteneği konularında karşımıza çıkmaktadır (Şenyüz, 2008: 247). Bu sebeple çalışmanın bu kısmında fail kavramı, isnat yeteneği ve kusurluluğu ortadan kaldıran hallerin neler olduğu açıklanmaya çalışılmıştır.

2.9.1.Fail Kavramı ve Ceza Sorumluluğu

Suç faili yahut suçlu, suç teşkil eden bir hareketi yapan kimselere denir (Dönmezer ve Erman, 1987: 433). Suç fiili bir devletin ülkesi içerisinde yaşayanlara yüklediği herhangi bir emrin ihlal edilmesi olduğundan, bu emirlere ihlalin işlenmesi de insandan bağımsız düşünülememektedir. Dolayısıyla hukukun yasakladığı aykırılık taşıyan bu fiilleri işleyen kimseler de ceza hukuku bakımında suçun aktif süjesi yani faili olarak tanımlanır (Toroslu, 2005: 91). Ancak suçun failinin belirli bir sıfata haiz olması gerekip gerekmediğine yönelik olarak suçlar; genel suçlar ve özel suçlar olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu ayrımın önemi ise suça iştirak bakımından önem arz etmesinden kaynaklanır (Ercan, 2008: 90).

Genel suçlar, suçun oluşabilmesi bakımından failin sıfatının önem arz etmediği ve herkes tarafından işlenebilen suçlar kategorisinde değerlendirilir. Yani kanunlarda yer alan suçların birçoğunda herkes fail olabilmektedir (Ercan, 2008: 90). Buna karşılık bazı suçların ise yalnızca belirli kişiler tarafından işlenebilmesi söz konusudur. Kanunlar, bazı hallerde suçun oluşmasını ancak belirli kişilerin bir hukuki yahut fiili durumda bulunmasına bağlamaktadır. Örneğin TCK m.247'de öngörülen zimmet suçunun varlığı ancak failin kamu görevlisi olmasına bağlanmaktadır (Toroslu, 2005: 91). Vergi hukuku bakımından özgü suça örnek verecek olursak kaçakçılık suçu bunun en güzel örneğini oluşturmaktadır. Keza kaçakçılık suçu fail bakımından değerlendirildiğinde *"yalnızca mükellef veya sorumlular tarafından işlenebilir"* ifadesi bu hususu ortaya koymaktadır (Bayraklı, 2017: 11). Yine vergi mahremiyetine uymama suçu da özgü suç kategorisinde değerlendirilir. Vergi mahremiyetine uymak

zorunda olan kişiler, VUK m.5'te yer alan kişilerdir. Dolayısıyla ilgili suçun faili de ancak ilgili maddede sayılan kişiler olabilir (Ömercioğlu vd., 2018: 61).

Diğer taraftan çağdaş hukuk sisteminde bir suçun faili olmak; insan olmak ve hayatta olmak üzere iki temel şarta sahip olmayı gerektirir. Bu şartlar da şüphesiz gerçek kişiler hakkında söz konusudur. Dolayısıyla bir tüzel kişi cezaların şahsiliği ilkesine de ters düşeceğinden suç faili sayılmamaktadır (Dönmezer ve Erman, 1987: 434-439). Ancak gerçek kişiler gibi tüzel kişilerin de vergi mükellefi olması nedeniyle, her iki mükellefiyet türü bakımından cezai sorumluluk hususundan bahsetmekte yarar vardır.

Kanunun suç saydığı bir fiil sebebiyle bir kişinin cezalandırılması, aynı kişinin sorumlu olmasını gerektirir. Cezai sorumluluk adı verilen bu sorumluluk ise iki temele dayanmaktadır. Bunlardan birincisi isnat yani suçun faile yüklenebilmesi, ikincisi ise kimlerin vergi cezasından sorumlu olabileceğidir (Mutluer, 2011:178). Gerçek kişinin kendisini mükellef olarak kabul eden vergiler bakımından vergiye ilişkin ödevler mükellef tarafından yerine getirildiğinden, bu hususstaki ihlallerden de cezai olarak bizzat kendisi sorumlu olmaktadır (Şenyüz, 2008: 249). Ancak vergi hukukunda iradi temsilci müessesesine yer verilmekte ve mükelleflerin; kendileri yerine bu görevlerinin, bizzat tayin ettikleri iradi temsilci tarafından belirli koşulların varlığı altında yapılabilmesine izin verilmektedir (Yurtsever, 2013: 118). İradi temsil, mükellefin vergi konusu faaliyet çerçevesinde yapması gereken ödevler bakımından üçüncü bir kişiyi kendi irade beyanı ile yetkili kılması sonucu ortaya çıkan bir temsil türüdür (Tosuner ve Arıkan, 2012: 57). Diğer hukuk dallarının aksine vergi hukukunda sınırlı bir uygulama alanı bulunan iradi temsil müessesesine, kısıtlı bazı durumlarda izin verilmektedir. Buna göre VUK m.94' e göre mükelleflere yapılması gereken tebligatların vekillere yapılabileceğini kabul edilmiştir. Diğer taraftan mükellefin vekili uzlaşma talebinde bulunabilmekle birlikte, vergi dairesi ile yapılacak uzlaşma görüşmelerinde mükellefi temsil de edebilmektedir. Ancak bu hususta iradi temsil yoluyla mükellefi temsil edecek bu kişinin baroya kayıtlı avukatı, mali müşaviri veya muhasebecisi olması gerekmektedir (Tosuner ve Arıkan; 2012: 57).

İradi temsilin sınırları ile ilgili ise VUK 8' inci maddesinin üçüncü fıkrasında, *"Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz."* hükmü yer almaktadır. Bu hükümden, iradi temsilin mümkün olduğu fakat vergi dairesi

bakımından bağlayıcı olmadığı anlaşılmaktadır. Örneğin, mükellef, muhasebecisiyle arasında noter huzurunda yapacağı sözleşmeyle muhasebe ve vergiyle ilgili bütün yetkiyi muhasebecisine vermiş olsa, vergiyle ilgili yükümlülüklerden ve bunları yerine getirmemekten kaynaklanan sorumluluktan kurtulamayacaktır. Zira mükellef ile muhasebeci arasında yapılan sözleşme bu anlamda vergi idaresini bağlamamaktadır (Yurtsever, 2013: 116).

Mükellefin, velayet yahut vesayet altında ya da işlerinin idaresi kayyıma devredilmiş bir kişi olması durumu da işlemlerden kaynaklanan cezai sorumluluğun kime ait olduğu hususunu etkilemektedir. Bu gibi durumlar altında mükellefin vergi ödevlerinin yerine getirilmesi, kanuni temsilci sıfatına haiz olan veli, vasi yahut kayyıma düşmektedir. Dolayısıyla ceza hukukunun herkes kendi fiilinden sorumludur ilkesi burada da devreye girecek ve kanuni temsilcilerin vergi kanunlarına aykırılık teşkil eden hareketlerinden ötürü ortaya çıkacak ceza sorumluluğu da kendilerine yüklenecektir (Şenyüz, 2008: 250). Böylelikle idari para cezasını gerektiren bir vergi kabahatinin işlenmesi durumunda da, hapis cezasını gerektiren bir vergi suçu işlenmesi durumunda da kanuni temsilci birinci dereceden sorumlu olacak ve mükellefin vergi cezasına ilişkin bir sorumluluğu olmayacaktır. Kanuni temsilci ödemek durumunda olduğu idari para cezalarını mükellefe rücu edemediği gibi, hapis cezası gerektiren bir fiilin işlenmesi halinde de ilgili ceza bizzat kendisine verilecektir (Biyan, 2018b: 98). Temsil yetkisinin ilgili kanunlarda yer alan hükümler gereği doğduğu kanuni temsil müessesesi, görüldüğü üzere vergi alacaklarının güvence altına alınması bakımından son derece önemli bir müessesedir (Yurtsever, 2013: 115).

Mükellefin tüzel kişi olması durumunda da ceza sorumluluğu bakımından devreye kanuni temsil müessesesi girmektedir. Ancak burada idari para cezası gerektiren bir vergi kabahatinin işlenmesi durumunda birinci dereceden sorumluluk tüzel kişiliğin kendisine ait olmakta, tüzel kişiliğin malvarlığından tahsil edilemeyen bir ceza söz konusu olduğunda gerçek kişiden farklı olarak ikinci dereceden sorumluluğu olan kanuni temsilci devreye girmektedir. Ayrıca yine gerçek kişilerden farklı olarak cezalar tüzel kişiliğe rücu da edilebilmektedir. Ancak hapis cezasını gerektiren bir vergi suçunun işlenmesi durumunda ceza sorumluluğu aynı gerçek kişilerde olduğu üzere doğrudan kanuni temsilciye aittir. Kanuni temsilcinin birden fazla kişi olması durumunda, suçun oluşumunda etkin rol oynamış olan temsilcinin cezalandırılması esas olmaktadır (Biyan, 2018b: 99). Bu hususun tespiti noktasında

daha önce de bahsedildiği üzere suçun maddi unsurlarından biri olan nedensellik yani illiyet bağının araştırılması son derece önemlidir. Çünkü cezai sorumluluk; suç ve fail arasındaki illiyet bağı ile sıkı sıkıya ilişkilidir. Diğer taraftan temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlarda suçun oluşumunda hangi temsilcinin cezai sorumluluğa haiz olacağını etkileyecektir (Şenyüz, 2008: 252, 253).

2.9.2.Ceza Ehliyetini Sınırlandıran Haller

Ceza hukuku açısından bütün insanların suçun faili sayılabilmesi mümkün olmayıp, bir kişinin kusurlu olarak nitelendirilebilmesi, her şeyden önce, o kişinin isnat yeteneğine sahip olmasını gerektirmektedir. Suçun manevi unsurlarında da bahsedildiği üzere isnat yeteneği kısaca, anlama ve isteme yeteneğidir (Eminağaoğlu, 1991: 216). İşlediği fiili algılama ve bu fiil ile ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği olarak tanımlanan isnat yeteneği, ceza kanunlarındaki tipe uygun, hukuka aykırı olan davranışı gerçekleştiren kişinin, yani suçun aktif süjesi olarak ifade edilen failin, ilgili davranış bakımından kusurlu olup olmadığının belirlenmesinde kullanılmaktadır (Büyükbaş, 2010: 1457). Ancak TCK'de, isnat edilebilirliğin ortadan kalktığı yahut azaldığı durumlara ilişkin hükümlere yer verilmesi, ceza ehliyetini sınırlandıran bazı durumların varlığını ortaya çıkarmıştır. Söz konusu bu durumlar; fizyolojik ve patolojik olduğu gibi toksik mahiyette de olabilmektedir (Toroslu, 2005: 337). Bir suçun bir kimsenin üstüne atılabilmesinin ön koşullarından biri isnat yeteneği olduğuna göre; isnat yeteneğini kaldıran ve azaltan durumların varlığı halinde, faile hiç ceza verilmeyecek yahut cezası indirilecektir (Şenyüz, 2008: 255). Aşağıda yer alan Tablo 16'da ceza ehliyetini sınırlandıran hallerin neler olduğuna yer verilmiştir.

Tablo 16: Ceza Ehliyetini Sınırlandıran Haller

YAŞ KÜÇÜKÜĞÜ (TCK m.31/1, 31/2, 31/3)	AKIL SAĞLIĞI (TCK m.32/1, 32/2)	SAĞIR-DİLSİZLİK (TCK m.33/1, 33/2, 33/3)	GEÇİCİ NEDENLER (TCK m.34/1, 34/2)
1. DÖNEM: Fiili işlediği sırada 12 yaşını doldurmamış olan çocukların ceza sorumluluğu yoktur. Bu kişiler hakkında, ceza kovuşturması yapılamaz; ancak, çocuklara özgü güvenlik tedbirleri uygulanabilir.	**1. DERECE**: Akıl hastalığı nedeniyle, işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişiye ceza verilmez. Ancak, bu kişiler hakkında güvenlik tedbirine hükmolunur.	**1. DÖNEM:** Fiili işlediği sırada 15 yaşını doldurmamış sağır ve dilsizler kusur yeteneğinden mutlak yoksun kabul edilmiştir. Bunlara ilişkin yargılama yapılmaz ve ceza verilmez.	Geçici bir nedenle ya da irade dışı alınan alkol veya uyuşturucu madde etkisiyle, işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişiye ceza verilmez.
2. DÖNEM: Fiili işlediği sırada 12 yaşını doldurmuş olup da 15 yaşını doldurmamış olanların işlediği fiilin hukukî anlam ve sonuçlarını algılayamaması veya davranışlarını yönlendirme yeteneğinin yeterince gelişmemiş olması hâlinde ceza sorumluluğu yoktur. Ancak bu kişiler hakkında çocuklara özgü güvenlik tedbirlerine hükmolunur. İşlediği fiilin hukukî anlam ve sonuçlarını algılama ve bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneğinin varlığı hâlinde ceza kanunun gösterdiği oranda cezalar azaltılarak verilir.	**2. DERECE:** Birinci derecede olmamakla birlikte işlediği fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği azalmış olan kişiye, ceza kanunun gösterdiği oranda cezalar azaltılarak verilir. Bunlara güvenlik tedbiri de uygulanabilir.	**2. DÖNEM:** Fiili işlediği sırada 15 yaşını doldurmuş ancak 18 yaşını doldurmamış sağır ve dilsizler hukukî anlam ve sonuçlarını algılayamaması veya davranışlarını yönlendirme yeteneğinin yeterince gelişmemiş olması hâlinde ceza sorumluluğu yoktur. İşlediği fiilin hukukî anlam ve sonuçlarını algılama ve bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneğinin varlığı hâlinde ceza kanunun gösterdiği oranda cezalar azaltılarak verilir.	İradi olarak alınan alkol veya uyuşturucu madde etkisinde suç işleyen kişi suçtan sorumludur ve ceza indirim yapılmaksızın kendisine ceza verilir.
3. DÖNEM: Fiili işlediği sırada 15 yaşını doldurmuş olup da 18 yaşını doldurmamış olan kişiler hakkında kusur var kabul edilir ancak ceza kanunun gösterdiği oranda cezalar azaltılarak verilir. 18 yaşın tamamlanmasından itibaren kusur yeteneği tamdır.		**3. DÖNEM:** Fiili işlediği sırada 18 yaşını doldurmuş ancak 21 yaşını doldurmamış sağır ve dilsizler hakkında kusur var kabul edilir ancak ceza kanunun gösterdiği oranda cezalar azaltılarak verilir. 21 yaşın tamamlanmasından itibaren kusur yeteneği tamdır.	

Kaynak: (5237 sayılı TCK'den yararlanılarak hazırlanmıştır.)

Yukarıda yer alan Tablo 16'da isnat yeteneğini kaldıran yahut azaltan bu haller, fizyolojik olarak TCK m. 31'de öngörülen yaş küçüklüğü, patolojik olarak TCK

m.32'de öngörülen akıl sağlığı, TCK m.33'te öngörülen sağır-dilsizlik ve TCK m.34'te öngörülen geçici nedenler şeklinde sınıflandırılarak koşulları ayrıntılı şekilde açıklanmıştır (Toroslu, 2005: 337).

2.9.3.Kusurluluğu Ortadan Kaldıran Haller

Kusurluluk, işlenen fiille ilgili olarak failin sorumlu tutulup tutulmayacağı konusundaki değer yargıları şeklinde tanımlanmaktadır. Failin cezaya tabi tutulması için; suçun manevi unsurunu oluşturan ve işlediği fiilin hukuki anlamı ile sonuçlarını algılaması yahut bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneğine sahip olması şeklinde ifade edilen kusurluluğun varlığı esastır (Turabi, 2012: 268). Kusurluluğun gerçekleşmesi ve suçun diğer unsurlarının da tamamlanmasıyla fail cezalandırılır. Ancak, failin iradi olmayan durumlar altındaki hukuka aykırı hareketleri olsa bile bu, suç sayılmayacak ve faile ceza yüklemek mümkün olmayacaktır (Şenyüz, 2008: 259). Bu anlamda TCK m.25/2'ye göre *mücbir sebep, kaza ve tesadüf, zorunluluk hali dolayısıyla kişinin irade yeteneğinin etkilenmesi* ile TCK m.28' e göre c*ebir ve tehdit dolayısıyla kişinin irade yeteneğinin etkilenmesi* durumlarında kusurluluk etkilenerek ceza sorumluluğu ortadan kalkabilecektir (Turabi, 2012: 272).

2.9.3.1.Kaza ve Tesadüf

Fail yahut üçüncü kişinin hareketlerinin sonucunu öngörememesi haline ceza hukukunda, "kaza ve tesadüf" denilmektedir. Kaza ve tesadüf hali olarak adlandırılan bu durum, daha önce de üzerinde durulan suçun unsurlarından birini oluşturmakta olan hareket ve netice arasında kurulması beklenen nedensellik bağını koparmaktadır. Dolayısıyla suçun söz konusu unsuru oluşmamakta ve kişiler öngöremeyecekleri bir sonuca neden olan fiilleri nedeniyle cezalandırılmamaktadır (Taş, 2007: 126-127). Kusurluluğu ortadan kaldıran kaza ve tesadüf haline vergi hukuku açısından; trafiğe çıkması hususunda herhangi bir eksiği söz konusu olmayan bir araçla işletmenin kanuni defterlerinin bir yerden bir yere taşınması esnasında aracın devrilerek yanması ve defterlerin de bu esnada yanarak yok olması durumu örnek verilebilir. Bu durumda kusurluluk ortadan kalkacak ve defterlerin bu olay yüzünden ibraz edilememesi nedeniyle kaçakçılık suçu oluşmayacaktır (Şenyüz, 2008: 259).

2.9.3.2.Cebir, Tehdit ve Korkutma

TCK m.8'de *"Karşı koyamayacağı veya kurtulamayacağı cebir ve şiddet veya muhakkak ve ağır bir korkutma veya tehdit sonucu suç işleyen kimseye ceza verilmez. Bu gibi hâllerde cebir ve şiddet, korkutma ve tehdidi kullanan kişi suçun faili sayılır."* hükmü yer almaktadır. Cebir söz konusu olduğunda mevcut bir kötülük, tehdit söz konusu olduğunda ise ileride gerçekleştirilecek bir kötülükten bahsedilerek kişiye suç işletilmesi söz konusu olmaktadır (Taneri, 2016: 141). Dolayısıyla karşı koyamayacağı yahut kurtulamayacağı bir cebrin etkisinde olarak veya ileride bir kötülüğün gerçekleşebileceği korkusuyla tehdit edilerek belli bir suç fiilini işlemeye zorlanan kişi, irade yeteneğinden yoksun yani serbest iradeyle hareket etmemiş sayılacağından kusurlu olmayacaktır ve cezalandırılmayacaktır (Göktürk vd., 2012: 56, 57). Vergi hukuku açısından bu hususa, üçüncü kişiler tarafından kişinin cebir ile belge gizlemek zorunda bırakılması halinde serbest iradesi dışında belge gizlemesi nedeniyle suçlu sayılmayacağı örnek verilebilir (Çavuş, 2016: 163).

2.9.3.3.Hata

TCK m.30 hükmü uyarınca kusurluluğu ortadan kaldıran durumlardan birisi de hata halidir. Fail hata halinde suç fiilini özgür iradesi ile işlemekle birlikte bu fiil sonucu ortaya çıkacak sonucun suç olduğunu bilmemektedir. Ancak bu hatanın fiili hata olması ve hukuki hata ile karıştırılmaması esastır (Şenyüz, 2008: 261).

"Ceza kanunlarını bilmemek mazeret sayılmaz." ilkesi gereğince işlediği fiilin bir suç olduğunu bilmeyen yahut buna ilişkin hukuk kuralından haberdar olmayan kişinin hukuki yanılma hali olarak da adlandırılan hata hali içinde olduğu ve kusurluluğunun ortadan kalkmayarak cezalandırılacağı oldukça açıktır (Şenyüz, 2008: 261). Fiili yanılma olarak adlandırılan hata halinde ise kişi, suçun kanuni tanımındaki maddi unsurların gerçekleşmekte olduğunu bilmeden hareket ettiğinden kasten hareket etmiş olmamaktadır. Dolayısıyla suçun manevi unsuru gerçekleşmediğinden, kişinin işlemiş olduğu fiil suç oluşturmayacaktır (Göktürk vd., 2012: 60). Ancak, bunun için hatanın kaçınılmaz olması gereklidir. Hatanın kaçınılabilir olması durumunda, kişi işlediği fiilden dolayı sorumlu tutulacak, fakat bu hata temel cezanın belirlenmesinde göz önünde bulundurulacaktır (Turabi, 2012: 288). İbraz ve saklama zorunluluğu olan

kanuni belgelerinin bir kısmı çöp poşetine koyularak temizlikçisi tarafından atılmak üzere kendisine verilen kişinin, poşetin içinde ilgili belgelerin olduğundan tamamen habersiz bir şekilde bunları çöpe atması fiili yanılma haline örnektir. Kişiden bu belgelerin ibraz edilmesinin istenmesi halinde bu isteği yerine getirememesi, belgeleri yok etmeye yönelik bir suç oluşmayacaktır. Kanuni belgelerini çöp zannederek atan kişinin burada kusurlu davranış içinde olmayışı sebebiyle suç oluşmayacak ve cezalandırılma da söz konusu olmayacaktır (Şenyüz, 2008: 262).

2.9.3.4.Mücbir Sebep

VUK m.13 hükmünce ortaya koyulan mücbir sebep hallerinin vergi kabahatleri açısından kusurluluğu ortadan kaldırdığı çalışmanın ilgili kısmında yer almıştır. Mücbir sebep hallerinin vergi suçları açısından da kusurluluğu ortadan kaldıran bir sonuç doğurduğunu ifade etmek mümkündür. Dolayısıyla vergi hukuku açısından; hırsızlığa uğrayarak defter, kayıt ve belgeleri iradesi dışından yok olan mükellef, kendisine yapılan tebligat sebebiyle defter ve belgelerini inceleme elemanına ibraz edememesi halinde kusurlu hareketini ortadan kaldıran mücbir sebep hali nedeniyle suçun oluşmamasından kaynaklı olarak cezalandırılmayacaktır (Şenyüz, 2008: 260).

2.9.4.Cezaların Belirlenmesi ve Cezayı Etkileyen Haller

Cezanın belirlenmesi; kanun koyucu tarafından kanunda cezanın soyut olarak belirlenmesi ve somut bir olayda hâkim tarafından suç ile suçlunun kişiliği de göz önünde bulundurularak somut cezanın tayin edilmesi olmak üzere iki aşamadan oluşur (Centel vd., 2008: 564).

Cezanın soyut olarak belirlenmesi aşaması, suçu önlemek ve suçluyu bir daha suçtan uzak tutmaya yetecek ölçüde bir cezanın kanunla belirlenmesini ifade eder. Kanun ile öncelikle çeşitli ceza türleri belirlenerek cezanın soyut-genel sınıflandırması yapılır. Sonrasında ise kanun her suçun karşılığı olan cezayı cins ve miktarının belirlendiği *soyut-özel* olarak adlandırılan şekilde belirtilir (Dönmezer ve Erman, 1985: 113).

Suçlunun cezalandırılması aşamasında ise hâkimin tercih noktasında serbest olup olmadığı farklı durumlar mevcuttur. Kanunda ilgili fiile verilecek cezanın hapis cezası veya adli para cezası şeklinde *seçimlik ceza* olarak düzenlenmesi halinde,

hâkimin herhangi birini seçme hususunda serbestisi vardır. Ancak kanunda gösterilen cezanın sadece hapis ya da sadece adli para cezası şeklinde tek ceza türü olarak belirlenmesi yahut hapis ve adli para cezası olarak ikisi bir arada verilecek ceza türü şekilde düzenlenmesi halinde hâkimin seçimlik bir hakkı yani takdir yetkisi söz konusu olmamaktadır (Şenyüz, 2008: 262).

Temel cezanın belirlenmesi noktasında da, istisnalar dışında, sabit bir ceza miktarı belirtilmeyip, aşağı ve yukarı sınırlar içinde basamaklı bir sistem düzenlenerek, hâkime takdir yetkisi tanınmaktadır. Böyle bir durumda temel cezanın tespitinde aşağı ve yukarı sınırlara bağlı kalmak koşuluyla hâkim somut ceza miktarını belirlerken serbest olmaktadır (Dönmezer ve Erman, 1985: 113). Ancak buradaki serbestlik sınırsız bir serbestlik olmayıp, kanunda belirlenmiş alt ve üst sınırlar arasında bir serbestliktir. Bu serbestlik içerisinde temel cezayı belirlerken hâkim, faile ve fiile ilişkin durumları göz önünde bulundurarak takdir yetkisini kullanır (Centel vd., 2008: 572). Örneğin, vergi kaçakçılığı suçunda ceza belirlenirken hâkimin aşağı ve yukarı sınırlar arasındaki takdir yetkisi, suça konu olan belge sayısı, sebep olunan vergi kaybı gibi durumları göz önünde bulundurmasıyla değişiklik gösterir (Şenyüz, 2008: 263).

Temel cezanın belirlenmesinden sonra ise olayda cezayı ağırlaştırıcı yahut hafifletici sebeplerin var olup olmadığı dikkate alınır. TCK m.61/4' e göre *"Bir suçun temel şekline nazaran daha ağır veya daha az cezayı gerektiren birden fazla nitelikli hallerin gerçekleşmesi durumunda; temel cezada önce artırma sonra indirme yapılır."* hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla olayda suçu etkileyen nitelikli ağırlaştırıcı ve hafifletici sebeplerin varlığı halinde önce ağırlaştırıcı sebepler hesaba katılarak ceza arttırılacak, sonrasında ise arttırma sonucu ortaya çıkan cezaya hafifletici sebepler uygulanarak ceza indirilecektir. Bu sebeplerin hepsinin uygulanması sonucunda faile verilecek olan nihai yani sonuç ceza belirlenmiş olacaktır (Dönmezer ve Erman, 1986: 373).

Sonuç cezanın süreli hapis cezası olması durumunda belirlemede kullanılacak ölçü; gün, ay ve yıldır. Bir gün 24 saat, bir ay ise 30 gün, yıl ise resmi takvime göre hesap edilmektedir. Örneğin hâkimin 5 yıl, 5 ay, 5 gün hapse karar vermesi halinde artık hükümlü olan fail, 5 defa 365 gün, 5 defa 30 gün, 5 defa 24 saat hapis yatacaktır. Faile verilen cezanın adli para cezası olması durumunda ise ceza tutarı, tam gün sayısıyla bir gün için takdir edilen miktarın çarpımı sonucunda bulunmaktadır

(Şenyüz, 2008: 264). Örneğin 300 gün ile 50 TL çarpıldığında somut adli para cezası 15.000 TL olacaktır. Kararda, adli para cezasının belirlenmesinde esas alınacak tam gün sayısı ve bir gün karşılığında takdir edilen miktar ayrı ayrı gösterilmek zorundadır. Bir gün karşılığında belirlenebilecek para miktarı TCK m.52/2 hükmüne göre en az 20, en fazla 100 TL olabilmekte, bir gün karşılığı belirlenecek değer de failin ekonomik ve şahsi durumu dikkate alınmak suretiyle bu miktarlar arasında belirlenmektedir (Centel vd., 2008: 589).

Ayrıca TCK m.50/1/a hükmüne göre, "*Kısa süreli hapis cezası, suçlunun kişiliğine, sosyal ve ekonomik durumuna, yargılama sürecinde duyduğu pişmanlığa ve suçun işlenmesindeki özelliklere göre; a) Adlî para cezasına"* çevrilebilir. Hapis cezası gerektiren fiiller dolayısıyla verilen hapis cezasının 1 yıla kadar olması (1 yıl dâhil) durumunda ceza kısa süreli hapis cezası olarak değerlendirilmektedir. Dolayısıyla örneğin vergi mahremiyetinin ihlali suçunun işlenmesi durumunda verilen hapis cezasının 1 yıldan 3 yıla kadar olması göz önünde bulundurulduğunda, 1 yıl olarak verilmiş bir hapis cezasının paraya çevrilmesi mümkün olmaktadır (Üstün ve Ünal, 2008: 124). Ancak TCK m.50/2, *"Suç tanımında hapis cezası ile adlî para cezasının seçenek olarak öngörüldüğü hallerde, hapis cezasına hükmedilmişse; bu ceza artık adlî para cezasına çevrilmez."* hükmü ile hapis cezasının adli para cezasına çevrilmesi hususuna kısıtlama getirilmiştir.

2.10.TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ SUÇLARI VE CEZALARI

Türk hukukunda yer alan vergi suçları ağırlıklı olarak VUK'ta düzenlenmekle birlikte farklı kanunlarda yer alan vergi suçları da mevcuttur. Dolayısıyla vergi suçları açıklanırken VUK ve diğer kanunlar ayrımı gözetilerek bir sınıflandırma yapılacaktır.

2.10.1.Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Cezaları

VUK'ta düzenlenen vergi suçları; *kaçakçılık suçu*, *vergi mahremiyetine uymama suçu*, *yükümlülerin özel işlerini yapma suçu*, *haysiyet ve şerefe hakaret suçu* ile *ekim-sayım beyanlarını denetlememe suçu* olmak üzere beş başlıkta ele alınmaktadır.

2.10.1.1.Vergi Kaçakçılığı Suçu

Kaçakçılık suçu, mükellefin vergi kanunlarına uymayarak ihlal davranışı sergilemeleri üzerine vergi yükünden kurtulmaları olarak tanımlanmaktadır (Ünsal, 2014: 51). VUK m.359'da yer alan fiillerin işlenmesi ile ortaya çıkan kaçakçılık suçu; genel çizgileri ile ceza hukukundaki sahtecilik suçuna, özel çizgileri ile de özel evrakta sahtecilik suçuna yaklaşmaktadır (Saban, 2009: 244). Ayrıca bu fiillerin kamu düzeni açısından sakıncalı görülmesi, kaçakçılık suçunu oluşturan fiilleri işleyenlerin hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmaları hükmünü doğurmuştur (Akdoğan, 2001: 50). Keza VUK m.359'un gerekçe ve tartışmaları göz önünde bulundurulduğunda; kaçakçılık suçunun topluma karşı işlenen, mali sistem ile birlikte belge düzeni ve mali otoriteyi zayıflatarak çökertebilecek bir suç olduğu kabul edilmektedir (Saban, 2009: 245).

2.10.1.1.1.Vergi Kaçakçılığı Suçunun Faili

Kanunlarda öngörülen suçların birçoğu herhangi bir insan tarafından işlenebilirken, bazıları ise ancak belirli kişiler tarafından işlenebilmektedir. Bu durum kanunun bazı hallerde suçun varlığı için failin belirli bir hukuki veya fiili bir durumda bulunmasını şart koşmasından kaynaklanmaktadır. Örneğin TCK m.247' de düzenlenmiş olan zimmet suçunun varlığı, failin kamu görevlisi olmasına bağlıdır (Toroslu, 2005: 91). Vergi hukuku açısından örnek vermek gerekirse ilerleyen kısımlarda ele alacağımız VUK m.363'te yer alan "mükellefin özel işlerini yapma suçu" için de bu durum özellik arz etmekte ve herhangi bir kişinin bu suçu işlemesi söz konusu olmamaktadır (Çavuş, 2004: 3).

Vergi kaçakçılığı suçunun faili; "VUK m.359'daki fiilleri işleyen kişi" olarak tanımlanır. Bu suç "mahsus suç" değildir, bundan ötürü de herkes tarafından işlenebilir bir suçtur. Yani bu suçun faili yukarıda verdiğimiz örneklerin aksine herkes olabilir. (Taştan, 2015: 7). Burada önemli olan VUK m.359'da yer alan fiillerin yalnızca mükellef veya sorumlu tarafından değil, herhangi bir kişi tarafından "kasıt" varlığı ile işlenmiş olmasıdır. Yani önemli olan failin kastının varlığıdır. Cezaların şahsiliği prensibinin bir sonucu olarak da ceza, suçu işlemiş olan faile verilecektir (Çavuş, 2004: 3). Dolayısıyla cezai sorumluluk açısından vergi kaçakçılığı suçunu işleyen gerçek ya da tüzel kişi adına hareket eden kanuni temsilcinin cezai sorumluluğunun oluştuğunu

söylemek mümkün olmaktadır (Taştan, 2015: 7). Failin gerçek kişi olması halinde ceza muhatabını bulmak tüzel kişilere göre daha kolaydır. Özellikle tüzel kişiliğe haiz olan büyük kuruluşlarda suçu işleyen gerçek kişiyi bulmak bazen oldukça güçleşebilmektedir (Budak, 2007: 97). Vergi kaçakçılığı suçunda fail, tüzel kişi olduğunda sorumluluk tüzel kişi adına hareket eden ve bizzat suçu işleyen kanuni temsilciler olmaktadır. Bunun dayanağı ise, TCK m.20/2'dir. İlgili madde hükmüne göre, "*Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımı uygulanmaz. Ancak suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbirleri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır.*" (Taştan, 2015: 7).

Vergi kaçakçılığı fiilinin birden fazla kişi tarafından işlenmesi halinde ise sorun; iştirak hükümlerine göre çözümlenecektir. Örneğin bir serbest muhasebecinin, sahte faturayı bilerek mükellefin defterine işlemesi yahut sahte faturayı bizzat düzenlemesi vergi kaçakçılığına iştirak suçunu oluşturacaktır (Çavuş, 2004: 4).

2.10.1.1.2.Vergi Kaçakçılığı Suçunu Oluşturan Fiiller

Vergi kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller VUK m.359'da kamu düzenini zedeleme ağırlıklarına göre 3 ayrı grupta ele alınarak cezalarında da farklılığa hükmedilmiştir. Bu fiiller aynı zamanda vergi ziyaı kabahatinin ağır nitelikli filleridir. Bu üç fiil grubu arasındaki en önemli fark; ilk gruptaki eylemler, vergi idaresinin bilgiye ulaşma olanağını tümüyle ortadan kaldırmazken; ikinci ve üçüncü grup eylemler sebebiyle, vergi idaresinin bilgiye ulaşma olanağı kalmamaktadır (Candan, 2010: 23).

2.10.1.1.2.1.Birinci Grup Suç Fiilleri

VUK m.359'un (a) bendinde yer alan hareketler, vergi kaçakçılığı suçunun birinci grup suç fiillerini oluşturmaktadır. Bu fiiller kamu düzenini *"normal zedeleyen"* fiillerdir (Şenyüz vd., 2013: 248). Tablo 17'de ilgili fiillere yer verilmiştir.

Tablo 17: Vergi Kaçakçılığı Suçunun Birinci Grup Fiilleri

Vergi Kanunlarına Göre Tutulan veya Düzenlenen ve Saklanma ve İbraz Mecburiyeti Bulunan;	
VUK m.359 (a)/1	Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak
	Gerçek olmayan kişiler adına hesaplar açmak
	Çift defter tutmak
VUK m.359 (a)/2	Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek
	Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek
	Yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak

Kaynak: (VUK m.359'dan yararlanılarak hazırlanmıştır.)

Yukarıda yer alan Tablo 17'de VUK m.359'un a bendinde yer alan suç fiilleri kanunda yer aldığı suretle ikili bir ayrımla gösterilmiş olup, toplamda altı tane fiilden meydana gelmektedir.

2.10.1.1.2.2.İkinci Grup Suç Fiilleri

VUK m.359'un (b) bendinde yer alan hareketler, vergi kaçakçılığı suçunun ikinci grup suç fiillerini oluşturmaktadır. Bu fiiller kamu düzenini *"çok ağır zedeleyen"* fiillerdir (Şenyüz vd., 2013: 248).

Tablo 18: Vergi Kaçakçılığı Suçunun İkinci Grup Fiilleri

Vergi Kanunlarına Göre Tutulan veya Düzenlenen ve Saklanma ve İbraz Mecburiyeti Bulunan;	
VUK m.359 (b)	Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek
	Defter sayfalarını kopartarak yok etmek veya yerine başka sayfa koymak veya hiç koymamak
	Sahte belge düzenlemek
	Sahte belge kullanmak

Kaynak: (VUK m.359'dan yararlanılarak hazırlanmıştır.)

Yukarıda yer alan Tablo 18'de VUK m.359'un 2 bendinde yer alan suç fiilleri kanunda yer aldığı suretle herhangi bir ayrıma tabi tutulmamış olup toplamda dört tane fiilden meydana gelmektedir.

2.10.1.1.2.3.Üçüncü Grup Suç Fiilleri

VUK m.359'un (c) bendinde yer alan hareketler vergi kaçakçılığı suçunun üçüncü grup suç fiillerini oluşturmaktadır. Tek fiil olarak belirlenen bu hareket; "*Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olmayan matbaaların belge basması ve bu belgelerin*

bilerek kullanılması" dır. Bu fiil kamu düzenini "ağır zedeleyen" bir fiildir (Şenyüz vd., 2013: 248).

2.10.1.1.3.Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kusurluluk

Kusurluluk, suç failinin suçun maddi unsurları ile kurulan kınanması gereken psikolojik ilişkidir. Bu psikolojik ilişki kimi zaman yaptığı hareketi ve gerçekleşecek neticeyi bilme ve isteme, kimi zaman da öngörülebilir neticeyi istememekle beraber suç fiillerini yapmak şeklinde olabilir. Kimi zaman da öngörülebilir neticeyi istememekle beraber suç fiillerinin işlenmeye devam edilmesidir. Yahut dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı hareket ederek kanunda belirtilen neticeler öngörülmeyerek suç fiilleri işlenmiş olur.

Vergi kaçakçılığı suçu, adli yargı mercilerinde yargılanması ve verilecek olan cezaların hapis cezası olması sebebiyle kastla işlenecek suçlar içinde yer alır. Bu çerçevede kaçakçılık fiillerinden biri olan hareketin fail tarafından bilerek ve istenerek yapılması, neticesinin öngörülebilir olması ve failin de neticeyi öngörerek istemesi gerekmektedir (Karakoç vd., 2016: 125).

2.10.1.1.4.Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsurları

VUK m.359'da düzenlenmiş olan kaçakçılık suçunun unsurları, ceza hukukunun genel hükümleri çerçevesinde düzenlenmiş olan; kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsuru kapsamında değerlendirilecektir.

2.10.1.1.4.1.Vergi Kaçakçılığı Suçunun Kanuni Unsuru

Çalışmanın önceki bölümlerinde de ifade edildiği üzere, bir kişiye bir suçtan ötürü ceza verebilmek ancak suça ilişkin tüm unsurlarla eylemin örtüşmesi sayesinde mümkün olmaktadır. Fiilin, kanundaki tanımına uygun tipte olmasının aranması "tipiklik" olarak tanımlanır (Arslaner, 2017: 93). Doktrinde kanunilik unsurunun yerine kullanılan tipiklik unsuru olmadan kişinin hak ve özgürlüklerini korumak maksadıyla kıyas yaparak bir kişiye ceza vermek mümkün değildir. Dolayısıyla fiilin genel ya da özel ceza kanunlarında yer alan tanıma uygun olması yani "tipiklik" unsurunu taşıması suçun oluşumu için elzemdir (Tezcan vd., 2008: 722).

Vergi kaçakçılığı suçları ile bu suçlar için öngörülen cezalar, VUK m.359'un a), b) ve c) bentlerinde ağırlıklarına göre açıkça düzenlenmiştir. Dolayısıyla bir fiilin kaçakçılık suçunu oluşturması, ilgili fiilin ancak bu kanuni tiplere uygun olması ile gerçekleşir (Karakoç, 2016: 277). Suç olarak kabul edilen bu fiillere nasıl ceza verileceği de aynı bentlerde düzenlenmiştir. Dolayısıyla kaçakçılık suçları ile bu suçlara verilecek olan cezalar kanuni olarak düzenlenmiş bulunmaktadır (Arslaner, 2017: 94). Bir fiil kanuni unsuru taşıyor yani VUK m.359' da yer alan tanıma uygunluk taşıyorsa bu, kaçakçılık suçunun tayini bakımından ilk aşama olmakta ve işlenen fiile ilişkin suçun diğer unsurlarının olup olmadığı irdelenmektedir (Karakoç, 2016: 277).

2.10.1.1.4.2.Vergi Kaçakçılığı Suçunun Maddi Unsuru

Vergi kaçakçılığı suçunun maddi unsurunu VUK m.359'da yer alan eylemlerden bir veya birkaçının yapılması oluşturur. Suçun doğması sonucu bakımından ise ilgili maddede sayılan eylemlerden birinin yahut birkaçının yapılması arasında bir fark bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu eylemlerin bir veya birkaçının yapılması tek bir kaçakçılık suçunu meydana getirmektedir. Suçun meydana gelmesi için ise fiilin neticesinde ayrıca vergi ziyaının yahut idari para cezası kesilmesini gerektiren bir durumun doğmuş olması aranmayacaktır (Ok ve Gündel, 2002: 342).

Açıklamalar doğrultusunda seçimlik hareketli bir suç olan vergi kaçakçılığı suçu, VUK m.359' un a), b) ve c) bentlerinde düzenlenmiş olan birbirinden bağımsız 3 grup olarak belirlenmiş fiillerden herhangi birinin icrası ile oluşmaktadır. Üç grup altından belirlenen ve farklı cezalar gerektiren bu fiiller, hareket unsuru bakımından ayrı ayrı incelenecektir.

2.10.1.1.4.2.1.VUK m.359'un a) Bendinde Yer Alan Hareketler

VUK m.359'un a) bendinde düzenlenen suç tipinin seçimlik hareketleri; *"defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak"*, "*gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesaplar açmak", "çift defter tutmak", "defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek"*, "*defter, kayıt ve belgeleri gizlemek", "yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak"* hareketlerinden oluşmaktadır.

- *Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak*

VUK m.359'un a bendinde yer alan fiiller iki bent halinde düzenlenmiş olup, birinci bentte yer alan ilk hareket vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz zorunluluğu olan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilelerinin yapılmasıdır (Karakoç, 2016: 279). Bu hareketin vergi kaçakçılığı suçunun maddi unsurlarından biri olarak ilk düzenlenme ve vergi mevzuatımıza girmesi, 5815 sayılı Kanun'un ek 2. maddesinin a)4 bendinde yer alan "her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak" ifadesiyle gerçekleşmiştir. İlgili hareket biçiminin kanundaki yeri zaman içinde değişiklik göstermiş olsa da, varlığı, vergi kaçakçılığı suçunun mevzuatımıza girdiği ilk günden beri devam etmiştir (Benli, 2011: 122). Fakat ilk düzenlendiği zamandan günümüze kadar kanunda hangi fiillerin hesap ve muhasebe hilesi sayılacağına ilişkin tek tek bir düzenleme yer almayıp, hesap ve muhasebe hilesinin genel bir tanım verilmiş ve failin fiilinin hesap ve muhasebe hilesi olup olmadığının tespiti hâkimin takdir yetkisine bırakılmıştır (Oktar, 2017: 368). Bunun sebebi, hesap ve muhasebe hilelerinin çok çeşitli hareketlerle yapılabilmesinden kaynaklı olarak, kanunda cezalandırma dışında kalacak öngörülmemiş hareketlerin olmaması düşüncesidir (Şenyüz, 2008: 277).

Ancak hangi fiillerin hesap ve muhasebe hilesi oluşturacağına dair kanunda tek tek bu fiillerin sayılması suretiyle somut bir düzenleme yapılmaması, suç ve cezaların kanuniliği ve kıyas yasağı ilkelerine aykırılık gerekçesiyle eleştirilmektedir (Oktar, 2017: 368). Keza, 4369 sayılı Kanun'dan önce, "vergi ziyaı oluşması" hesap ve muhasebe hilesi fiilinin netice unsuru olmakta, dolayısıyla işlenen fiil nedeniyle bir vergi ziyaı oluşuyorsa, o fiilin hesap ve muhasebe hilesi yapmak suretiyle vergi kaçakçılığını ortaya çıkardığı kabul edilmekte idi. Fakat "vergi ziyaı oluşması" günümüzde hesap ve muhasebe hilesinin netice unsurundan çıkarıldığından, hangi fiillerin bu suça girdiğinin tespiti de zorlaşmıştır (Arslaner, 2017: 94). Bu durum, en basit örnekle, vergi kaçakçılığı ile vergi mükellefinin hukuk düzeni içinde kalarak vergi planlaması tekniklerini kullanmak suretiyle vergi yükünü azaltmasının, hesap ve muhasebe hilesi sayılıp sayılmayacağı noktasında bile sorunlar ortaya çıkarmaktadır (Karakoç, 2016: 280). Bunun yanı sıra, teknik özellik göstermesinden kaynaklı olarak uygulamada bazen vergi kaçırma amacı gütmeden maddi hatalar da yapılabilmektedir (Yiğit, 2004: 122). Bu işlemlerden hangisinin kasıt, hangisinin hata ile yapıldığının

tespiti amacıyla net bir çözüm sunmak da mümkün olmamaktadır (Candan, 2010: 129). Bu durumda bu hataların kaçakçılık suçunu oluşturabilmesi, VUK m.171'de yer alan defter tutma amacının gerçekleşmesini engelleyici nitelikte olmasıyla ilgilidir. Örneğin, sözü edilen hatadan kaynaklı olarak mükellefin hesap durumu doğru olarak tespit edilemiyorsa, ortada kaçakçılık suçunun oluşumu için kanunun aradığı fiilin varlığından söz edilmektedir (Candan, 2010: 127).

Bu sorunlar da göz önünde bulundurulduğunda hesap veya muhasebe hilesinden bahsedebilmek için bazı unsurların dikkate alınması gerektiğine ilişkin görüşler mevcuttur. Genel olarak bu unsurlar (Aykın, 2018: para.12):

> *"- Yapılan işlemin bir amaca yönelik, kasten yapılması gerekir.*
> *- Yapılan kayıt veya muhasebe işlemlerinin mevzuata ve muhasebe standartlarına açıkça aykırı olması gerekir.*
> *- Muhasebe işleminin veya hesap kaydının aldatma kabiliyeti olmalıdır.*
> *- Hatalı işlemlerin sıklık ve derecesi önemli bir karine olabilir.*
> *- Muhasebe programlarında matrah azaltıcı bazı özel modüllerin kullanılıp kullanılmadığı tespit edilebilir."*

- *Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesaplar Açmak*

Bu bent ile gerçek olmayan veya ilgisiz kişiler adına hesap açmak olmak üzere iki farklı fiil düzenlenmiştir. Suça konu olan seçimlik hareketlerden ilkinde hiç olmayan biri adına hesap açılmakta; ikincisinde ise gerçek bir kişi var olmasına rağmen söz konusu kayda konu işlemin tarafı olmayan kişiler adına hesap açılmaktadır. Bu iki fiilden herhangi birinin yapılması vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmakta (Edizdoğan vd., 2007: 97), fiilin sonucunun vergi ziyaı yaratıp yaratmamasına bakılmamaktadır (Candan, 2010: 132).

Vergi kaçakçılığı suçunun bu maddi unsuru, ilk defa 5815 sayılı Kanun'un "Hileli Vergi Suçları" başlıklı ek madde 2, a) 4 bendiyle *"defterlerde mevhum adlara hesap açmak"* tabiri ile vergi mevzuatımıza girmiş bulunmaktadır. Defterlerde mevhum adlara hesap açmak tabiri 4369 sayılı Kanun'un 14. maddesi ile değiştirilmiş ve yapılan bu değişiklikle suçun maddi unsuru bugünkü halini almıştır. Buna göre suçun maddi unsuru, gerçekte olmayan yahut gerçekte var olan ama işlemlerle ilişkisi olmayan kişileri muvazaalı işlem yaparak borçlu veya alacaklı gösterme çabası içinde olmaktadır (Şenyüz, 2008: 278). Çalışmayan bir kişiyi çalışmış ve ücret almış gibi göstererek bu kişiye bordro düzenlemek, stokta var olan bir malı mevhum yani

gerçekte olmayan bir kimseye satmış gibi göstermek, bu suçun fiillerine verilebilecek örneklerdendir (Karakoç, 2016: 281).

İlgili örneklerde göz önünde bulundurulduğunda bu suçun amacı elbette ki daha az vergi ödemektir. Bunun için açılan hesaplara bazı kayıtların da yapılması gerekmektedir. Muhasebe kayıtlarının da bordro, fatura gibi bazı belgelere dayalı olması zorunluluğu, kişilerin gerçekte olmamasından kaynaklı olarak ilgili belgelerin sahte olarak düzenlenmesi sonucunu da doğuracaktır. Dolayısıyla çalışmanın ilerleyen kısmında yer verilecek olan VUK m.359/b bendinde yer alan "sahte belge düzenlemek" suçunun işlenmesi de böyle bir durumda söz konusu olmaktadır (Arslaner, 2017: 95).

- *Çift Defter Tutmak*

Mükellef tarafından tutulması gerekli olan defter ve belgeler dışında ayrıca farklı bir defter tutulması haline "çift defter, mükerrer defter tutmak" denilmektedir (Taşdelen, 2010: 154). VUK hükümlerince; tutulması ve muhafazası zorunlu defterlere kaydedilmesi gereken hesap ve işlemlerin, bilgisayar, disket, ajanda, özel defter vs. gibi başka defter, belge veya kayıt ortamlarında kaydedilmesi kaçakçılık suçunu oluşturur (Şenyüz, 2008: 278). Bu durumda mükellef bir tarafta gerçek durumunu göstermeyen, vergi incelemesinde kullandığı bir defter ve belge tutarken; diğer yanda usulsüz olarak yaptığı işlemlerini takip etmek amacıyla kendi denetiminde tuttuğu başka bir defter ve belgeyi bulundurmaktadır (Edizdoğan vd., 2007: 98).

Çift defter yahut kayıt tutmakta asıl hedef; bazı işlemleri kısmen veya tamamen, tutulması ve muhafazası zorunlu kayıt yerleri dışında gayri resmi kayıtlarla takip etmek suretiyle vergi matrahını gizlemek, ödenecek vergiyi azaltmaktır (Alparslan, 2018: para. 2). İlgili suçun meydana gelmesi üç koşula bağlanmıştır:

Bunlardan birincisi, mükellefin defter tutma zorunluluğunun bulunması ve bu defterlerin varlığının noter veya diğer suretlerle kanıtlanmasıdır. Mükellef kanuni defter tutmamış ve böyle bir defter temin etmemişse kaçakçılık suçundan söz edilemez. Örneğin; tefecilik gibi kanunlara aykırı olarak yürütülen gelir getirici bir faaliyetin vergi dairesinin bilgisi dışında bırakılması ve kanuni defterlerin temin edilmemiş olması olağandır. Dolayısıyla böyle bir faaliyeti gösteren kişinin hesap ve işlemlerini ajanda vb. gibi bir yere yazması durumunda başka deftere kayıt fiili

gerçekleşmeyecek ve gelir getirici faaliyetin saklanmasına ilişkin bu fiile ilişkin VUK m.359' a göre bir ceza verilemeyecektir (Candan, 2010: 124).

İkinci şart ise, kanuni deftere kaydedilmesi gereken hesap ve işlemlerin bu defterler dışındaki gölge ortamlara kaydedilmesidir. Bu durumda vergi matrahının doğru tespitine yarayacak bilgiler kanuni defterlere yazılmamakta ve vergi kaçırma amacıyla gölge defter ve kayıtlara transfer edilmektedir (Alparslan, 2018: para. 4). Ancak burada önemli olan husus zorunlu olarak tutulması gereken defterlere bir hesap ve işlemin kaydının yapılmayarak başka bir ortama kaydedilmesidir. Mükellefin ilgili kaydı hem zorunlu defterine hem de başka bir ortama kaydetmesi halinde suçun oluşumu söz konusu olmayacaktır (Karakoç, 2016: 282).

İlgili suçun son koşulu ise, gayri resmi ortamlara yapılan kayıt sonucunda vergi matrahında azalmaya yol açılmasıdır. Ancak burada üzerinde durulması gereken husus, vergi matrahının azalması ile vergi ziyanın aynı anlamı taşımadığıdır. Dolayısıyla vergi ziyaı doğmamış olsa bile vergi matrahının azaltılması söz konusu olmakta ve bu unsur suçun oluşması bakımından yeterli olmaktadır. Örneğin; KDV'nin devrettiği bir dönemde satışların başka deftere yazılması vergi ziyaı oluşturmayan ancak vergi matrahını azaltan bir davranış olarak suçun oluşumu için yeterli gelecektir (Şenyüz, 2008: 279).

Suçun türlerinin açıklandığı kısma istinaden çift defter tutma suçu, neticesi kanunda gösterilen bir suçtur. Dolayısıyla suçun tamamlanması için hareketten başka neticenin gerçekleşmesi de şart olduğundan, çift defter tutma fiili ile bu fiilin vergi matrahında azalma sonucunu doğurması bir arada aranmaktadır (Arslaner, 2017: 96). Mükellefin kanuni kayıt ortamları dışında kayıtlara dayalı olarak tesbit edilecek matrah, kanuni kayıt ortamlarında bulunması gereken matrahtan daha yüksek değilse yahut özel kayıtlar ve kanuni ortamdaki kayıtlar tümüyle aynı ise suçun oluşumu da söz konusu değildir (Karakoç, 2016: 283).

- *Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek*

5815 sayılı Kanun'la düzenlenerek ilk defa cezalandırılmış bulunan bu hareket, o dönemde *"vesikaları tahrif etmek"* ve *"vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek"* olarak vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan, iki ayrı bentte yer alan iki ayrı hareket biçimi olarak düzenlenmiştir. 4369 sayılı Kanun'la yapılan değişikten sonra ise maddenin bugünkü halini alması; vesika ve defterler

üzerinde işlenebilen tahrifat hareketinin kayıtlar üzerinde de işlenmesinin mümkün hale getirilerek tahrifatın kapsamının genişletilmesi ve ayrı bentlerde toplanan belge ile defter üzerinde işlenen tahrifat hareketinin aynı bentte toplanmasıyla gerçekleşmiştir (Oktar, 2000: 83).

Tahrif etme eylemi, başlangıçta gerçek durumu yansıtan defter yahut belgenin, gerçeğe aykırı olacak şekilde rakam ya da yazılarında değişiklik yapmak olarak ifade edilir. Söz konusu değişiklik masrafların şişirilmesine sebep olacak şekilde bir rakamı olduğundan fazla göstermek yahut gelirin bir kısmını gizlemek üzere bir rakamı olduğundan az göstermek şeklinde olabilir (Karakoç, 2016: 283).

Tahrif etme eylemi; defter, belge ve kayıtlarda yazıları karalamak, silmek vb. şekillerde kanun maddesinde sınırlandırılmayacak kadar çeşitli şekillerde yapılabilmektedir (Hızlı, 1984: 123). İlgili bent kapsamında suçun oluşması için herhangi bir yöntemle ilgili değişikliklerin yapılması suretiyle gerçek durumun yansıtılmadığı bir içeriğin ortaya çıkması gerekmektedir (Yiğit, 2004: 127). Dolayısıyla suçun oluşması, tahrifat yapılan belgenin kullanılmış olmasına bağlı değildir. Kanun yapıcı, icrai hareketle işlenen bu suç için, kanuni tipte yer alan tahrifat fiillerinin gerçekleşmiş olmasını suçun oluşması için yeterli görmüş ve bu belge kullanılmamış olsa bile suçun oluşumunu kabul etmiştir (Erman, 1988: 55).

Burada değinilmesi gereken önemli husus, belgede tahrifat yapma eylemi ile sahte belge düzenleme eyleminin karıştırılmaması gerektiğidir. Tahrif edilmiş belgenin esasının mutlaka gerçek bir işleme dayanması esastır. Yani, gerçek bir işlem dolayısıyla doğru bir belge düzenlenmekle birlikte, düzenlenen bu belge üzerindeki yazı ve rakamlar sonradan bahsi geçen söz konusu işlemlerle değiştirilmiştir. Bu yüzden; sahte belgeler üzerinden yapılan ilgili değişikliklerin tahrifat olarak kabulü mümkün değildir (Candan, 2010: 356-357). Dolayısıyla kanunen tutulması ve saklanması gereken belgeler dışındaki defter, kayıt ve belgeler üzerinde yapılan söz konusu değişikliklerin kaçakçılık suçunu oluşturması da olanaklı değildir (Karakoç, 2016: 283).

Elbette ki muhasebe kayıtlarında bazen hata ile yanlış yazımlar söz konusu olabilir. Ancak bu hatalara ilişkin düzeltmelerin de nasıl olacağı VUK m.217'de düzenlenmiştir. Dolayısıyla ilgili düzenlemeler ancak bu kaidelere göre yapılabilecektir. İlgili yanlışlıkların VUK'ta öngörülen esaslar çerçevesinden düzeltilmeyerek kazınması, çizilmesi yahut silinmesi gibi yöntemlerle gerçeğe uygun

bir hale getirilmesi durumunda ise tahrifat yerine usulsüzlük gerçekleşecektir (Arslaner, 2017: 99).

- *Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek*

VUK'un mükelleflere yüklediği devlerden birisi de defter tutmak zorunda olanların, defter ve belgelerini, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile saklamaya mecbur olmalarıdır. Bunun amacı ise saklama mecburiyeti olan bu defter ve belgelerin, yetkili makam ve memurların talebi üzerine saklama süresi içerisinde ibraz edilmesi zorunluluğudur. Dolayısıyla mükellefler, kanunen tutmak zorunda oldukları defter ve belgeleri beş yıl süre boyunca saklamak ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara istenildiği takdirde ibraz etmekle yükümlüdür (Şenyüz vd., 2013: 118). İşte mükelleflere yüklenen ödevlerden birisi olan saklama ve ibraz zorunluluğuna aykırı hareket ederek ilgili defter, belge ve kayıtların gizlenmesi fiili de bir vergi kaçakçılığı fiili olarak düzenlenmiştir (Biyan, 2018b: 282).

Bu düzenleme gereğince suçun oluşması için ilk olarak mükellef nezdinde usulüne uygun şekilde vergi incelemesi başlatılmış olmalıdır. Vergi incelemesi sayılamayacak bir sebeple, vergi dairesi tarafından defter ve belgelerin ibrazı istemesi halinde yükümlü ilgili defter ya da belgeleri ibraz etmemişse, bu suç oluşmayacaktır (Candan, 2010: 140). Dolayısıyla suçun maddi unsurunun varlığı açısından ilgili defter ve belgelerin geçerli sebeple öngörülen prosedür çerçevesinde yetkili kişilerce istenmesi şarttır (Şenyüz, 2008: 280).

Bahsi geçen husus dışında; ilgili defter, belge ve kayıtların varlığının ispat edilmesi de gizlendiğinin ortaya konulabilmesi için öncelikli şarttır. Bir defter, belge ve kaydın gizlenebilmesi noter onaylı yahut diğer suretlerle sabit olmasına bağlıdır. Noter onayı olmayan bir defter zaten yok hükmünde olacağından, yok olan bir şeyin gizlenmesi de mümkün olmayacaktır. Bu nedenle defterler için göz önünde bulundurulduğunda, suçun konusu ve maddi unsurunu noter tasdikli defterler oluşturmaktadır (Arslaner, 2017: 99-100). Dolayısıyla kaçakçılık suçunun bu bentten kaynaklı olarak oluşması için bu ispatın gerçekleşmesi ile birlikte, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından defter, belge ve kayıtların mükelleften istenmesine rağmen ibraz edilmemesi gerekmektedir. Bu iki aşamadan birinin eksikliği halinde suçun oluşumu da söz konusu olmayacaktır (Biyan, 2018b: 282).

- *Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Kullanmak*

5815 sayılı Kanun'la birlikte vergi mevzuatımıza hileli vergi suçu olarak giren bu hareket şekli, ilgili düzenlemede *"sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek"* hükmü ile sahte belge düzenlemek hareketiyle birlikte yer almıştır. 4369 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden sonra ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme, sahte belge düzenlemeden bağımsız ve farklı bir hareket biçimi olarak tanımlanarak günümüzdeki halini almıştır (Çakmakcı, 2019: para.1-10)

VUK m.359/a-2'de tanımlandığı üzere muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge; *"gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge"* dir. Belgenin mahiyet yani içeriği yönünden gerçeğe aykırı olması, gerçek işlem ya da durumun konusu ve tarafları bakımından farklılık göstermesi anlamına gelir. Belgenin miktar yönünden gerçeğe aykırı olması ise, fiyat ya da tutarın eksik veya fazla gösterilmesini ifade eder (Ağar, 2005: 282). Burada önemli olan husus, belgenin gerçek bir işlem ya da duruma dayanmakla birlikte, ilgili işlem ve durumun miktarı yahut içeriği ile ilgili bir gerçeğe aykırılığın olmasıdır (Biyan, 2018b: 282).

Yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak suçunun maddi unsurunun oluşumu, VUK'ta tanımlanmış olan fatura, irsaliye, bordro vb. belgelerin içerik/miktar yönünden yanıltıcı olarak düzenlenmesi yahut kullanılması ile gerçekleşir (Arslaner, 2017: 107). Dolayısıyla Kanun, yanıltıcı belgenin düzenlenmesi ve böyle bir belgenin kullanılması şeklinde iki hareketi birbirinden ayırmaktadır (Karakoç, 2016: 288).

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunun maddi unsurunun gerçekleşmesi; belgeyi düzenleyen kişinin VUK'a uygun bir mükellef sıfatına sahip olmak, yasal yollara aykırı olmadan edinilmiş bir belge ve gerçek bir işlem yahut durumun varlığı olmak üzere 3 unsuru gerekli kılmaktadır. Bu üç unsurun bir araya gelmesi ve düzenlenen belgede işlem yahut durumun içerik ya da miktarı itibariyle gerçeğe aykırı bir gösteriminin olması halinde suçun maddi unsuru gerçekleşmiş olacaktır (Arslaner, 2017: 107). Kimlik, adres, mükellef sicil numarası, miktar, fiyat gibi bilgilerin yanıltıcı şekilde düzenlenmesi; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmiş bir belgenin belirleyici unsurlarıdır (Karakoç, 2016: 288). Faturada çeşitli ölçütlerde oynama yaparak gerçek bir işlemi aslından farklı göstermek, bu durumun en tipik örneklerinden birisidir. Örneğin; gerçekte 10.000 TL'ye satılan bir malın, faturada 7.000 TL olarak düzenlenmesi suretiyle satış fiyatının düşük gösterilmesi,

muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeye işaret eder. Yine sevk irsaliyesinde taşınan malın çimento yerine kum gösterilmesi de bu duruma örnek teşkil eder. Üstelik ilgili suç belgelerin yalnızca asıllarında değil, suretleri üzerinde de gerçekleştirilebilir (Şenyüz, 2008: 282).

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunun maddi unsurunun gerçekleşmesi ise; ilgili belgelerin muhasebe kaydına, beyannamelere ve vergi idarelerine dayanak oluşturacak şekilde kullanılması ile söz konusu olmaktadır (Arslaner, 2017: 107). 4369 sayılı Kanun öncesinde *muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımının "*bilerek" olması gerektiğine ilişkin ibarenin yer aldığı bir düzenleme mevcut iken, 4369 sayılı Kanun sonrasında ilgili belgelerin kullanımına ilişkin "bilerek" kullanma ibaresi kaldırılmıştır. Bu durum çeşitli tartışmalara yol açsa da; ilgili belgeyi kullanan kişinin, düzenleyen kişiden bir başka kişi olması gerektiği açıktır. Çünkü ilgili belgeyi düzenleyen ve kullanan kişinin aynı olması, kullanma fiilinden önce düzenleme fiilinin işlendiğini göstermektedir (Karakoç, 2016: 289).

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı suçunun maddi unsurunun oluşarak suçun tespit edilmesi, esaslı bir inceleme ile mümkün olmaktadır. İlgili inceleme ise, görüş bildiren idare yahut soruşturma aşamasında savcılık tarafından ya da kovuşturma aşamasında mahkeme tarafından yapılmalıdır. Tespitin tam olarak bu yollarla yapılamaması halinde, ilgili suça nazaran mahkeme tarafından ceza verilmesinin de doğru olmayacağı açıktır *(*Arslaner, 2017: 108).

2.10.1.1.4.2.2.VUK m.359'un b) Bendinde Yer Alan Hareketler

VUK m.359'un b) bendinde düzenlenen suç tipinin seçimlik hareketleri; *"defter, kayıt ve belgeleri yok etmek", "defter sayfalarını kopartarak yok etmek veya yerine başka sayfa koymak veya hiç koymamak", "sahte belge düzenlemek"* ve *"sahte belge kullanmak"* fiillerinden oluşmaktadır.

- *Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek*

VUK'a göre mükelleflerin ödevlerinden birisi de, tutulması zorunlu defter ve belgelerin belirli sürelerce saklanması ve istenmesi durumunda yetkililere ibraz edilme zorunluluğunun bulunmasıdır. Buna göre; defter tutmak zorunda olan mükellefler, bu defter ve belgelerini, ilgili oldukların yılı takip eden takvim yılından başlayarak 5 yıl

boyunca saklamaya mecburdurlar (Biyan, 2018b: 130, 131). İşte bu suçun maddi unsurunu da, ilgili süre içerisinde saklama ve ibraz zorunluluğu olan bu defter ve belgelerin yok edilmesi oluşturmaktadır. Yok etmeden kastedilen şey ise, cismi olarak ilgili defter ve belgelerin varlıklarına son vermek ve kullanılamayacak hale getirmektir (Şenyüz, 2008: 282).

Suçun varlığından söz edebilmenin ön koşulu, bu defter ve belgelerin saklama ve ibraz etme zorunluluğunun bulunmasıdır (Erman, 1988: 60). Dolayısıyla saklama süresi dolduktan sonra yok edilmesi, suç fiilinin oluşmadığı anlamına gelecektir. Ayrıca defter tutma zorunluluğu olmayanların kendiliğinden tuttukları çeşitli defterlerin yok edilmesi halinde de ilgili suç fiili oluşmayacaktır (Şenyüz, 2008: 282).

Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesinde VUK'ta tek tek hareketler düzenlenmemiş olup; bozmak, yakmak, yırtmak, silmek yahut kirletmek gibi hareketlerle yok etme fiili mümkün olmaktadır. Buna göre ilgili suçun serbest hareketli bir suç olduğunu söylemek mümkündür (Arslaner, 2017: 108). Ancak bu hareketin kasıtlı bir hareket olması şart olup, mücbir sebep yahut kaza sonucunda fiilin suç teşkil etmesi söz konusu olmamaktadır (Karakoç, 2016: 290).

Ayrıca kanun maddesi; defter, belge ve kayıtlara ilişkin bir sayı yahut sayfa sayısından da söz etmemiştir. Dolayısıyla suçun maddi unsurunun oluşması; ilgili defterlerden birinin yok edilmesi ile mümkün olacağı gibi, yalnızca bir sayfasının yok edilmesi ile de gerçekleşmektedir. Burada sayfanın imha edilmesi önemli bir husus olup, defterden yaprağın kopması haliyle birlikte imhası söz konusu değil ise suçta oluşmayacak ve cezalandırma mümkün olmayacaktır (Erman, 1988: 59). Ancak ilgili sayfanın inceleme sırasında talep edilmesi halinde ibrazı mümkün olmadıysa kaçakçılık suçunun maddi unsuru ilgili fiilden dolayı oluşacaktır (Arslaner, 2017: 109).

Tüm bunların yanı sıra, ilgili defter ve belgelerin sözü edilen 5 yıllık süre içerisinde ibrazını isteyen kişinin vergi incelemesine yetkili bir kimse olması da şarttır. Bu şart gerçekleşmediğinde saklama ve ibraz mecburiyeti ortadan kalkacak ve kaçakçılık suçu da oluşmayacaktır (Karakoç, 2016: 290).

Son olarak yok edilen defter ve belgelerde olması gerekli bilgilere ibraz edilen bir başka defterden ulaşmak imkânı varsa, örneğin yevmiye defteri sağlam ve okunaklı şekilde ibraz edilmiş ancak mükellef defteri kebiri yok etmişse, suçun oluşması da söz konusu olmayacaktır (Arslaner, 2017: 109).

- *Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Sayfa Koymak veya Hiç Koymamak*

VUK m.218 hükmü ile defter sayfalarının ciltten kopartılamayacağı yahut yırtılamayacağı açıkça ortaya konulmuştur. Vergi kaçakçılığı suçunun bu fiilinde ifade edilen, defterin tamamının yok edilmesi değil, kısmen yok edilmesidir. Tutulması gereken defterin varlığını tamamen ortadan kaldırmadan bir kısmını, yani bir veya daha fazla sayfasını yok ederek yerine başka sayfalar eklemek yahut hiç eklememek hali durumu vergi kaçakçılığı suçu fiilini ortaya koyacaktır (Biyan, 2018b: 283). Ancak bu hareketin vergi suçu oluşturması, vergi incelemesi esnasında ilgili sayfaların ibraz edilememesi durumunda gerçekleşir. Bir veya daha fazla sayfanın defterden koparılmasına rağmen, vergi incelemesi esnasında vergi ödevlisi tarafından ilgili ayrık sayfaların ibraz edilmesi durumunda, bir gizlemeden söz edilemeyeceği ve bundan dolayı da vergi kaçakçılığı suçunun ortaya çıkmayacağı açıktır (Karakoç, 2016: 291). Dolayısıyla ilgili fiilin kaçakçılık suçunu oluşturması, sayfaların bir daha ulaşılamayacak şekilde ortadan kaldırılması durumu ile ilgilidir. İnceleme sonrasında dahi, ilgili evraka ulaşılması durumunda, suçun maddi unsurunun gerçekte var olmadığı sonucuna ulaşılabilir (Arslaner, 2017: 109).

Bunun dışında açıklanması gereken diğer husus, koparılarak yok edilen sayfa yahut sayfaların yerinde başka sayfaların konulup konulmamasının suçun varlığını etkileyip etkilemeyeceğidir. Koparılarak yok edilen sayfa yahut sayfaların yerine başka sayfaların vergi ödevlisi tarafından eklenmesi hali de fiilin varlığını etkilemeyecektir. Çünkü ödevli bu hareketiyle de elindeki defterin fiili durumu yansıtan bazı sayfalarını yok etmiş olmaktadır. Dolayısıyla ilgili sayfa yahut sayfaların orijinalinde yer alan tüm bilgileri içeren bir sayfa konulmaması durumunda suç sayılma vasfı değişmeyecek, vergi kaçakçılığı suçu oluşacaktır (Şenyüz, 2008:283).

- *Belgelerin Asıl veya Suretlerinin Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlenmesi veya Kullanılması*

Hukuk dilinde belgede sahtecilik; gerçekte olmayan bir belgenin düzenlenmesi veya gerçek bir belge üzerinde tahrifatla değişiklik yapmak ve bu belgeyi kullanmak olarak tanımlanmıştır (Güner, 2014: 39). VUK m.359 ise *"...Gerçek bir muamele veya*

durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir." hükmü ile sahte belgenin tarifini açıkça ortaya koymuştur. Sahte belge, daha az vergi ödemek, KDV iadesinden faydalanmak, ihracatla ilişkili taahhütleri kapatmak gibi pek çok amaçla kullanılabilir. Sahte belge düzenlemenin bir diğer amacı da bu belgelerin kullanıcılara komisyon karşılığında satılarak kazanç elde edilmesidir. Vergiyi doğuran olayların vergi dairesinin bilgisi dışında tutulması yoluyla vergi ödemekten kaçınmak amacı da sahte belge düzenleme sebeplerinden birisidir (Bayer, 2011: 37). Her ne sebeple olursa olsun, gerçekte var olmayan bir işlemi varmış gibi gösterip belge düzenlemek ve bu belgelerin kullanılması, belgelerin asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi veya kullanılması kaçakçılık suçunun maddi unsurunu oluşturmakta ve cezai koşulların sağlanması için yeterli olmaktadır. Uygulamada sahte belge kavramına "naylon fatura" da denilmektedir (Taştan, 2015: 78).

Gerçek bir durum veya işlem olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgenin sahte belge olarak adlandırılması, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile sahte belge arasındaki en temel farkı oluşturur. Sahte belgede, herhangi bir mal hareketi veya hizmet ifası söz konusu olmaksızın bir belge düzenlenmesi söz konusudur. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede ise, gerçek bir işlem veya durum var olmakla birlikte, bu işlemi veya durumu nitelik veya miktar yönüyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan bir belge vardır (Güner, 2014: 40). Bu durumda gerçekte bir satış yapılmadığı halde satış yapılmış gibi fatura düzenlenmesi sahte belge olarak nitelendirilecektir (Biyan, 2018b: 285).

Burada dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise sahtecilik eyleminin, kısmen ya da tamamen yapılabilir olmasıdır. Gerçekte olmayan bir vergisel olayın varmış gibi gösterilerek belgeye yansıtılmasında *"tam sahtecilik"*, gerçeği tam olarak yansıtmamakla beraber belgenin kimi yerlerinde gerçekte var olmayan ibarelerin yer alması durumunda ise *"kısmen sahtecilik"* ten söz edilecektir. Kısmen sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge arasında kesin ve net bir ayrım yapılamadığından faile, *"şüpheden sanık yararlanır ilkesi"* gereğince, daha az ceza öngörülen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçundan ceza verilir (Yiğit, 2004: 148).

Sahte belgenin düzenlenmesi ile beraber kullanılması da kaçakçılık suçu olarak sayılmıştır. Dolayısıyla sahte belgeyi düzenleyen mükellef buna ilişkin suç işlemiş

sayılırken, ilgili belgeyi kendi defter ve kayıtlarında kullananlar da bu belgeyi kullanmaktan kaynaklı suç işlemiş kabul edilecektir (Biyan, 2018b: 283, 284). Sahte belge kullanmak suçunda failin belgenin sahteliğini bilmesi, kastı kaldırır. Belgenin gerçek bir muamele ya da duruma dayanmadığını bilen kişinin, belgenin sahteliğini de bildiği kabul edilir. Gerçek mal veya hizmet alımında ise, sahte olarak basılarak doldurulan faturayı kullanan failin buna ilişkin bilgisi ve muvafakatı ispat edilmelidir. Sahte olarak düzenlenen belgenin iğfal kabiliyeti (aldatma yeteneği) tartışılacak olursa, anılan kavram, belgeyi alanlar bakımından muamele ya da durumun gerçek olması halinde önem kazanır. Hizmet veren tarafından gerçek hizmet alana sahte belge verilmesi durumunda alıcı, belgenin içeriği itibariyle sahteliğini bilmediğini ileri süremeyecektir; ancak, belgenin anlaşmalı matbaalar tarafından basılmış ya da sahte olarak basılmış veya bir başka vergi yükümlüsünün belgesinin kullanılmış olduğu durumlarda, yapılan sahteliği bilip bilmediğini araştırmak gerekecektir (Ağar, 2005: 288, 289).

Son olarak sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun temel koşulu, suça konu olan belgelerin vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz zorunluluğu olan belgelerden olması gerekliliğidir. Bu bağlamda, *fatura* veya fatura yerine geçen *sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, perakende satış fişleri, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu* gibi belgelerin gerçek bir mal alım satım yahut hizmet ifasına dayanmadığı halde vergisel işlemlerde kullanılmak üzere düzenlenmesi veya kullanılması ceza sorumluluğunu doğuracaktır (Ümit, 2021: 365).

2.10.1.1.4.2.3.VUK m.359'un c) Bendinde Yer Alan Hareketler

VUK m.359'un c) bendinde düzenlenen suç tipinin tek bir seçimlik hareketi vardır; o da, "Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olmayan matbaaların belge basması ve bu belgelerin bilerek kullanılması" dır.

VUK m.257 uyarınca bu kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile tutulması yahut düzenlenmesi uygun görülen defter ve belgelerin bedeli karşılığında basımıyla dağıtımı veya üçüncü kişilere bastırılarak dağıtılması veya dağıttırılmasından yetkili kurum Maliye Bakanlığıdır. Bu çerçevede Maliye Bakanlığı mükelleflerin kullandıkları belgeleri bastırabilmeleri için, VUK uyarınca "*Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında*

Yönetmelik" kapsamında matbaalarla anlaşma yapmaktadır. İlgili Yönetmeliğe göre *fatura, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, gider pusulası, perakende satış vesikaları (perakende satış fişi, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri), sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi yolcu listesi, günlük müşteri listesi* ve Bakanlıkça kullanılması zorunlu hale getirilen belgelerin basım ve dağıtımı Maliye Bakanlığı yahut defterdarlık ile matbaa işletmecileri arasında yapılacak bir anlaşmayla sağlanmaktadır (Candan, 2010: 171).

İlgili hususta matbaacılardan beklenen davranış, Maliye Bakanlığının iznini almadan vergisel işlemlerde kullanılacak olan belgeleri basmamalarıdır (Arslaner, 2017: 116). Aksi durumda VUK m.359/c bendine göre, her türlü araçla çoğaltmayı içeren basma fiili (Ok ve Gündel, 2002: 352) nedeniyle matbaacılık faaliyetiyle uğraşan kişiler suç işlemiş olacaklardır. Buna ek olarak Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmakla birlikte, ilgili belgelerin sahte basımı da suç oluşturacaktır. Yani yetkisiz olarak belge basmakla birlikte yetkili olan fakat belgeyi sahte olarak basan matbaacılar suç fiilini işlemiş olacaktır (Şenyüz, 2008: 286).

Yetkisiz veya sahte olarak basılan belgelerin üzerlerinin doldurularak kullanılması da kullanan açısından suç sayılmıştır. Ancak kanunda, failin belgenin hukuka aykırı olduğunu bilmesi koşulu aranmaktadır (Şenyüz, 2008: 287). Dolayısıyla ilgili belgenin kullanımının suç oluşturması için kasten bu belgenin kullanılmış olması şarttır ve bunun araştırılması gerekmektedir (Arslaner, 2017: 118). Vergi suçlarının kasta dayandığı düşünüldüğünde *"bilerek kullanma"* ifadesine kanundaki suç tanımında yer verilmesinin gereksiz olduğuna ilişkin görüşlerde mevcuttur (Şenyüz, 2008: 287).

2.10.1.1.4.3.Vergi Kaçakçılığı Suçunun Manevi Unsuru

Çalışmanın suçun unsurlarını ele aldığımız kısmında manevi unsurun isnat yeteneği ve kusurluluk olmak üzere iki temel ögesinin bulunduğu, suçun varlığından söz edebilmek için failin kusurlu davranma yani isnat yeteneğine sahip olması ile ilgili fiili kast ya da taksire dayanan kusurlu iradesiyle işlemiş olması gerektiği açıklanmıştı. TCK m.21/1 hükmüne atıf yapılarak; suçun oluşmasının kastın varlığına bağlı olduğu ve taksirli suçların cezalandırılmasının ancak kanunda açıkça cezalandırılabileceklerinin belirtilmesi ile mümkün olabileceği ortaya koyulmuştu.

Bir suç olan vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu için de kastın varlığı zorunludur. Kanunlarda bu suçun taksirle de işlenebileceğine dair açık bir hüküm bulunmamasının yanı sıra, VUK m.359'da sayılan fiillere bakıldığında bunların kast olmaksızın işlenmelerinin mümkün olamayacağı da görülmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2009: 478). Çünkü bu fiillerin çoğu amaç ve plan unsurlarını bünyesinde barındırmaktadır. Örneğin; bir mal alış-verişinin olmadığı durumda birisinden belge alarak ilgili belgeyi deftere işlemek, kasıt sahibi olmaksızın yapılabilecek bir hareket değildir. Dolayısıyla yapıları gereği bilmeden ve istemeden kaçakçılık suçu fiillerini işlenmesinin imkânsız görülmesi, fiilde kastın varlığını gerekli kılmaktadır (Şenyüz, 2008: 289).

Kaçakçılık suçunun VUK m.359/c bendinde yer alan hareketten örnek verilecek olursa, ilgili matbaalar camlarına *"VUK hükümleri gereğince belge basmaya Maliye Bakanlığı tarafından yetkilidir."* tabelası asmaktadır. Bu yazıya itibar etmeyen mükellefler ise, Maliye Bakanlığının internet sitesi yahut bağlı bulundukları vergi daireleri aracılığı ile yetkili matbaaları öğrenebilirler. Dolayısıyla yetkisiz belge basan matbaacıların basmış olduğu belgeyi kullanmış bir mükellef nezdinde açılacak vergi davasında "bilmiyordum" iddiasının mükellef tarafından sağlam deliller ile ispatı zorunludur. Bu ispatın varlığı halinde mükellef cezai sorumluluktan kurtulacak, aksi durumda ise cezai müeyyideye tabii olacaktır (Arslaner, 2017: 124).

2.10.1.1.4.4.Vergi Kaçakçılığı Suçunun Hukuka Aykırılık Unsuru

Çalışmanın suçun unsurlarını ele aldığımız kısmında hukuka aykırılık unsurunun, yani fiilin hukuka aykırı olmasının, bütün hukuk sistemine aykırı olmasını ifade ettiği açıklanmıştır. Dolayısıyla hukuka aykırılık unsuruna göre, kanuna aykırı bir fiilin aynı zamanda başka bir hukuk kuralı tarafından meşru görülmemesi gerekir. Suç olarak kabul edilen fiillerin suç olmaktan çıkmasına sebep olan hukuka uygunluk durumları var olabilir.

Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin böyle bir hukuka uygunluk durumunun varlığı tartışmalı bir konudur. Bu hususta farklı görüşleri ortaya çıkaran en belirgin örnek iflas durumudur. TCK m.25 *"Gerek kendisine gerek başkasına ait bir hakka yönelik olup, bilerek neden olmadığı ve başka suretle korunmak olanağı bulunmayan ağır ve muhakkak bir tehlikeden kurtulmak veya başkasını kurtarmak zorunluluğu ile ve*

tehlikenin ağırlığı ile konu ve kullanılan vasıta arasında orantı bulunmak koşulu ile işlenen fiillerden dolayı faile ceza verilmez." hükümden yola çıkarak farklı görüşler ortaya atılmış, iflas etmemek için vergi kaçıran failin durumunun hukuka uygunluk sebeplerinden zorunluluk haline girip girmeyeceği tartışılmıştır. Erman; iflasın kişinin şeref ve haysiyetini ve medeni haklarını kullanma ehliyetini tehlikeye düşüren bir tehdit unsuru olduğu ve başka türlü engelleme olanağı bulunmayan iflas tehlikesinden kurtulmak için vergi kaçakçılığı suçu işlemesinin hukuka uygunluk sebebi olduğu görüşünü savunmaktadır (Erman, 1988: 24). Ancak Kaşıkçı, vergi suçları açısından böyle bir hukuka uygunluk sebebini reddetmektedir. Bunun nedeni ise şeref ve haysiyetin iflas sebebiyle tehlikeye düşmemesi için işlenecek bir vergi suçunun kişinin şeref ve haysiyeti açısından daha büyük bir sakınca doğuracağı kanaatidir (Kaşıkçı, 1999: 183). Arslaner de iflas durumuna ilişkin yapılan ilgili yorumlamaya dayalı olarak vergi kaçakçılığı suçunu hukuka uygun hale getiren bir durum olarak görmenin pek doğru olmayacağı kanaatindedir (Arslaner, 2017: 125).

2.10.1.1.5.Vergi Kaçakçılığı Suçunun Cezası

VUK hükümlerine göre kaçakçılık suçu fiillerini işleyenler ceza mahkemelerinde yargılanmak suretiyle hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmaktadır. Vergisel işlemlerin özü itibariyle ekonomik nitelikli işlemler olduğu dikkate alındığında, kaçakçılık suçu işleyenlere uygulanacak cezaların da ekonomik nitelikli olması gerektiği düşünülebilir. Ancak söz konusu fiiller, ekonomik niteliği aşan ve kamu düzeninin etkinliğini ilgilendiren bir nitelik taşımaktadır. Dolayısıyla ilgili fiillerin yaptırımı olarak hürriyeti bağlayıcı ceza uygulaması hükmolunmuştur (Akdoğan, 2011b: 122, 123). 1980 öncesinde kanunda "hileli vergi suçu" olarak adlandırılan kaçakçılık suçlarının cezaları fiilin ağırlık derecesine göre farklılaşmaktadır (Öncel vd., 2011: 212). Ayrıca kaçakçılık suçunda kusursuz sorumluluk esastır. Buna göre bilerek ya da bilmeyerek bu fiillere sebebiyet verilmesi fark etmeksizin, ilgililere kaçakçılık cezası kesilir (Ünsal, 2014: 52).

Kaçakçılık suçu vergi incelesi ile inceleme elemanları tarafından tespit edildiğinde, vergi dairesinin bağlı bulunduğu defterdarlığın görüşü alınarak Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmek zorundadır. İlgili başsavcılık başka yollarla kaçakçılık suçunun işlendiğini öğrenmesi halinde, vergi dairesine başvurarak inceleme yapılmasını ister. Bu durumda kamu davasının açılabilmesi için inceleme sonucunun

Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi gerekir (Usta, 2013: 77). Kaçakçılık suçuna ilişkin suç duyurusunda bulunulması halinde yetkili olan yani davanın görüleceği mahkeme Asliye Ceza Mahkemesindir. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu bakımından görevli mahkemenin Asliye Ceza Mahkemesi olmasının (Taş, 2007: 176) nedeni, Sulh Hukuk Mahkemelerinin üst sınırı iki yıla kadar hapis cezası gerektiren fiillerle işlenen suçlara, Ağır Ceza Mahkemelerinin ise on yıldan fazla hapis cezası gerektiren suçlarla ilgili davalara bakmakla görevlendirilmiş olmasıdır (Şenyüz, 2008: 301, 302).

Tablo 19: Vergi Kaçakçılığı Suçunun Cezaları

Kaçakçılık Suçu Fiilleri		**Zedeleme Ağırlığı**	**Cezası**
VUK m.359/(a)	- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak - Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına kişiler adına hesaplar açmak - Çift defter tutmak - Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek - Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek - Yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak	Normal Zedeleyen	**18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası**
VUK m.359/(b)	- Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek - Defter sayfalarını kopartarak yok etmek veya yerine başka sayfa koymak veya hiç koymamak - Sahte belge düzenlemek - Sahte belge kullanmak	Çok Ağır Zedeleyen	**3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası**
VUK m.359/(c)	- Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olmayan matbaaların belge basması ve bu belgelerin bilerek kullanılması	Ağır Zedeleyen	**2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası**

Kaynak: (213 sayılı VUK'tan yararlanılarak hazırlanmıştır.)

Tablo 19'da VUK m.359 hükümleri uyarınca vergi kaçakçılığı suçunun hangi fiille işlendiğine göre ayrıma tabi tutulmuş olan hapis cezaları gösterilmiştir. TCK m.51 hükümlerine göre iki yıl veya daha az hapis cezasına mahkûm edilmiş olanların (fiili işledikleri sırada on sekiz yaşını doldurmamış ve altmış beş yaşını bitirmiş olan

kişilerden üç yıl veya daha az hapis cezasına) diğer şartları[§] taşımaları halinde haklarındaki hapis cezası ertelenebilir. CMK m.231 hükümlerine göre ise hükmolunan ceza iki yıl veya daha az süreli ise; diğer şartların[**] da sağlanmış olması ve sanığın da talebi ile hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilir. İkinci grup kaçakçılık suçlarının cezasının üç yıldan beş yıla kadar olması dolayısıyla bu grup sanıklarının hükmün açıklanmasının geri bırakılmasından yararlanmaları imkânı bulunmamaktadır. Birinci ve üçüncü grupta sayılan fiilleri işleyenler ise haklarında hükmolunan cezanın iki yıl veya daha az olması halinde, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasını talep edebilirler. Yine TCK m.50 kısa süreli hapis cezasına seçenek yaptırımlar düzenlenmiş olup; bu seçeneklerden sanığın yararlanabilmesi için hükmolunan cezanın bir yıl veya daha az süreli olması, suç tanımında hapis cezası ile adli para cezasının birlikte düzenlenmiş olması halinde hapis cezasına hükmedilmemiş olması gerekmektedir. Her ne kadar kaçakçılık suçlarının tanımında adli para cezası düzenlenmemiş olsa da üç grup kaçakçılık suçlarının cezalarının alt sınırlarının bir yıldan fazla olması nedeniyle kaçakçılık suçları nedeniyle hükmolunan hapis cezasının para cezası gibi seçenek yaptırımlara çevrilme imkânı bulunmamaktadır.

VUK m.359'da yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, TCK'nin suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilecektir.

---

§ *Hapis Cezasının Ertelenmesi(TCK m.51)*

TCK 51 - (1) İşlediği suçtan dolayı iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûm edilen kişinin cezası ertelenebilir. Bu sürenin üst sınırı, fiili işlediği sırada on sekiz yaşını doldurmamış veya altmış beş yaşını bitirmiş olan kişiler bakımından üç yıldır. Ancak, erteleme kararının verilebilmesi için kişinin;
a) Daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş olması,
b) Suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemede bir kanaatin oluşması, gerekir.
(2) Cezanın ertelenmesi, mağdurun veya kamunun uğradığı zararın aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi koşuluna bağlı tutulabilir. Bu durumda, koşul gerçekleşinceye kadar cezanın infaz kurumunda çektirilmesine devam edilir. Koşulun yerine getirilmesi halinde, hakim kararıyla hükümlü infaz kurumundan derhal salıverilir.
(3) Cezası ertelenen hükümlü hakkında, bir yıldan az, üç yıldan fazla olmamak üzere, bir denetim süresi belirlenir. Bu sürenin alt sınırı, mahkûm olunan ceza süresinden az olamaz.
(4) Denetim süresi içinde;
a) Bir meslek veya sanat sahibi olmayan hükümlünün, bu amaçla bir eğitim programına devam etmesine,
b) Bir meslek veya sanat sahibi hükümlünün, bir kamu kurumunda veya özel olarak aynı meslek veya sanatı icra eden bir başkasının gözetimi altında ücret karşılığında çalıştırılmasına,
c) On sekiz yaşından küçük olan hükümlülerin, bir meslek veya sanat edinmelerini sağlamak amacıyla, gerektiğinde barınma imkanı da bulunan bir eğitim kurumuna devam etmesine, mahkemece karar verilebilir.
(5) Mahkeme, denetim süresi içinde hükümlüye rehberlik edecek bir uzman kişiyi görevlendirebilir. Bu kişi, kötü alışkanlıklardan kurtulmasını ve sorumluluk bilinciyle iyi bir hayat sürmesini temin hususunda hükümlüye öğütte bulunur; eğitim gördüğü kurum yetkilileri veya nezdinde çalıştığı kişilerle görüşerek, istişarelerde bulunur; hükümlünün davranışları, sosyal uyumu ve sorumluluk bilincindeki gelişme hakkında üçer aylık sürelerle rapor düzenleyerek hakime verir.
(6) Mahkeme, hükümlünün kişiliğini ve sosyal durumunu göz önünde bulundurarak, denetim süresinin herhangi bir yükümlülük belirlemeden veya uzman kişi görevlendirmeden geçirilmesine de karar verebilir.
(7) Hükümlünün denetim süresi içinde kasıtlı bir suç işlemesi veya kendisine yüklenen yükümlülüklere, hakimin uyarısına rağmen, uymamakta ısrar etmesi halinde; ertelenen cezanın kısmen veya tamamen infaz kurumunda çektirilmesine karar verilir.
(8) Denetim süresi yükümlülüklere uygun veya iyi halli olarak geçirildiği takdirde, ceza infaz edilmiş sayılır.

** Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması (CMK m.231)

(6) (Ek: 6/12/2006-5560/23 md.) Hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilmesi için;
a) Sanığın daha önce kasıtlı bir suçtan mahkûm olmamış bulunması,
b) Mahkemece, sanığın kişilik özellikleri ile duruşmadaki tutum ve davranışları göz önünde bulundurularak yeniden suç işlemeyeceği hususunda kanaate varılması,
c) Suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın, aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi, gerekir. (Ek cümle: 22/7/2010 - 6008/7 md.) Sanığın kabul etmemesi hâlinde, hükmün
açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilmez.
(7) (Ek: 6/12/2006-5560/23 md.) Açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilen hükümde, mahkûm olunan hapis cezası ertelenemez ve kısa süreli olması halinde seçenek yaptırımlara çevrilemez.
(8) (Ek: 6/12/2006-5560/23 md.) Hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararının verilmesi halinde sanık, beş yıl süreyle denetim süresine tâbi tutulur. (Ek cümle: 18/6/2014-6545/72 md.) Denetim süresi içinde, kişi hakkında kasıtlı bir suç nedeniyle bir daha hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilemez.

VUK m.371 hükümlerine göre pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ile ilgili makamlara bildirenler hakkında ilgili madde hükmü uygulanmayacaktır.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında Tablo 19'da yer alan cezaların uygulanması, ilgili fiilin aynı zamanda vergi ziyaı oluşturması halinde VUK m.344'te yer alan vergi ziyaı kabahati cezasının ayrıca uygulanmasına da engel değildir (Kırbaş, 2012: 177). Ancak daha önce de bahsedildiği üzere aynı fiil vergi ziyaına da sebebiyet vermişse, kabahate ilişkin vergi ziyaı cezası 3 kat uygulanır (Ünsal, 2014: 52).

Kaçakçılık suçlarını işleyen mükellefler hakkında, hürriyeti bağlayıcı ceza ve para cezasının kesilmesi dışında, failin belli haklardan yoksun bırakılması ve müsadere uygulanması da TCK hükümleri ile hukuk sistemimize dâhil edilmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçunun failine uygulanacak olan yaptırımlardan bir diğeri olan belli haklardan yoksun bırakılma iki durumda meydana gelir. Bunlardan ilki, bir vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle mahkûmiyet kararı verilmesinden dolayı TCK m.53 hükmünce ortaya çıkan hak yoksunluğudur. İlgili madde hükmüne göre, kişi kasten işlemiş olduğu suç nedeniyle hakkında hükmolunan hapis cezası sonucunda maddede sayılmış olan seçme ve seçilme hakkı, siyasi parti yöneticisi olma hakkı gibi birtakım haklarından yoksun bırakılır. İkincisi ise hâkimin zorunlu olarak yoksun bırakılmaya hükmetmesi neticesinde meydana gelen hak yoksunluğudur. Mali müşavir ve muhasebe meslek elemanlarının yetkilerini kullanmak suretiyle kaçakçılık suçlarında suç ortaklığı yapmaları halinde, bazı haklardan hâkimin takdiri ile yoksun bırakılmasına hükmedilebilir. Belli haklardan hâkim tarafından zorunlu olarak yoksun bırakılma; üç aydan az ve üç yıldan çok süreyle uygulanamaz.

Vergi kaçakçılığı suçunun failine uygulanacak olan yaptırımlardan sonuncusu ise müsadere uygulamasıdır. Müsadere, bir malın yahut kazancın mülkiyetinin hazineye geçirilmesidir. Ceza hukukumuzda mal müsaderesi ve kazanç müsaderesi olmak üzere iki çeşit müsadere yer almaktadır. Vergi kaçakçılığı suçlarında ise müsadere her iki şekilde uygulanabilir. Birincisi suçun işlenmesine başlanılması ile suçun işlenmesini sağlayan eşyaların TCK m.54, ikincisi ise suçun işlenmesi ile elde edilen kazancın TCK m.55 gereğince müsaderesidir. Örneğin ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olanların basabileceği belgeleri bakanlıkla anlaşması bulunmadığı halde basanların matbaa makineleri, TCK m.54 ile düzenlenen eşya müsaderesi hükümlerine göre müsadere edilecektir. Yine sahte belge düzenleme fiili ile kaçakçılık suçu işleyenlerin sahte belge düzenlemek karşılığında elde ettikleri

komisyonlar TCK m.55 ile düzenlenen kazancın müsaderesi hükümlerine göre müsadere edilecektir.

2.10.1.2.Vergi Mahremiyetine Uymama Suçu

Mahremiyet kavramı, Arapça *"mahrem"* kelimesinden türetilen ve *"gizli olma durumu, gizlilik"* anlamlarını taşımaktadır (TDK). Günümüzde, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişmeler, insanların özel yaşam alanlarının ihlallerini oldukça kolaylaştırdığından kişisel verilerin korunması çok büyük bir önem taşımaktadır. Gerek devletin kuruluşları, gerekse özel kuruluşların eriştiği gözetleme imkânları, insanların özel hayatlarına ve mahrem bilgilerine erişimi çok daha kolay hale getirmektedir. Bu gelişmeler nedeniyle de kişilerin özel yaşam alanlarına ilişkin sınırlar daralmakta ve mahrem bilgilerine erişimi kolay olmasıyla birlikte söz konusu bilgilerin mahrem kalma özelliği de ortadan kalkmaktadır (Kara, 2017: 270). Bu sebeple Anayasamızın 20. maddesinde "özel hayatın gizliliği" başlığı altında mahremiyet hakkı koruma altına alınmıştır.

Bireyin başkası tarafından bilinmesini istemediği, herkese açık olmayan, kendi iç alanındaki sır olarak değerlendirilen hususların bütünü olan mahremiyet hakkı, hukuken korunan kişilik hakkıdır (Parlar ve Hatipoğlu, 2007: 1032). Hukuk sistemi içerisinde birçok hukuk dalında yer verilmiş olan mahremiyet kavramına vergi hukukunda da yer verilmiştir. Vergi hukuku bakımından vergi gizliliği olarak da adlandırılan vergi mahremiyeti kavramı, mükelleflere ait bazı bilgilerin gizliliğinin sağlanmasına yönelik olarak tesis edilmiştir (Ünsal, 2003: 28). Çünkü vergiyi alan otorite olarak devletin; vergilendirme işlemlerini gerçekleştirirken mükelleflerin mali, iktisadi, şahsi ve ailevi hatta sosyal durumları hakkında bilgi edinmesi gayet doğaldır. Ancak, öğrenilen bu bilgilerin vergilendirmeye yönelik olduğu düşünüldüğünde yalnızca vergilendirmeye yönelik olarak kullanılması gerekmektedir (Şenyüz, 2008: 294).

Mükelleflerin, vergilendirme ile ilgili olarak yapacakları bildirimlerin ve idareye verecekleri bilgilerin vergilendirme dışında bir amaçla kullanılmayacağından emin olarak, herhangi bir etki altında kalmadan ve çekinmeden doğru beyanda bulunmalarının sağlanması amacıyla *"vergi mahremiyeti ilkesi"* kabul edilmiştir (Oktar, 2010: 198). Vergi mahremiyeti, vergilendirme süreciyle ilgili olarak ortaya

çıkan ve vergilendirme ilişkisi içinde öğrenilen bilgilerin, mükellefler ile bilgi sahibi kişiler arasında gizli kalması gerektiğini ve üçüncü kişilere açıklanmaması gerektiğini ifade eder. Çünkü vergi mahremiyetinin ihlali insanların özel yaşam alanlarının ihlaline ilişkindir ve başkaları tarafından bilinmesi istenmeyen yahut bilinmesi durumunda da çok büyük olumsuz sonuçlara yol açabilecek bilgilerle ilgili bir durumdur (Kara, 2017: 270).

Mükellefle ilgili olarak temin edilen bilgilerin gizliliğinin korunmasını sağlamaya yönelik düzenleme VUK m.5. ve m.362'de yer almıştır. VUK m.5'e göre; *"Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler ile vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine has öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar. Bu yasak söz konusu kişiler görevlerinden ayrılmış olsalar dahi devam eder."* hükmolunmuştur. VUK m.362'ye göre bu yasağa uymayanlar TCK m.239'a göre cezalandırılırlar. Vergi mahremiyetinin ihlal edilmesinin suç olarak düzenlenmesindeki amaç, ticari sır niteliği taşıyan bilgi ve belgelerin buna yetkisi ve hakkı olmayan kişilerin eline geçmesini önlemek, haksız rekabeti engellemek ve ticari hayatın dürüstlük kuralları içerisinde devamını sağlamaktır (Parlar ve Hatipoğlu, 2007: 1686).

Vergi işlemleri dolayısıyla öğrenilen vergisel boyuta ilişkin bilgilerin kullanılması, açıklanması, vergi mükellefleri olan kişileri maddi ve manevi zarara sokabileceği gibi, mükelleflerin vergi dairelerine ve dolayısıyla devlete olan güvenlerinin de sarsılmasına neden olur. Öte yandan, bu bilgilerin açıklanması ve ifşası hukuk güvenliği ilkesini zedeleyerek kamu düzenine de zarar verir. Vergi mahremiyeti kurumu, beyan esasına dayalı Türk vergi sistemine, vergi mükelleflerinin vergi dairelerine vergi ile ilgili verecekleri bilgilerinin açıklanmayacağına güven duymalarını ve bu sayede de doğru beyanda bulunmalarını sağlamak amacıyla getirilmiş bir düzenlemedir. Çünkü beyan esasının geçerli olduğu vergi sistemimizde vergilendirilmenin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi, mükelleflerin doğru beyanda bulunmasına bağlıdır. Vergi daireleri vergi mükelleflerini çok sıkı bir şekilde denetlese de, mükelleflerin vergi dairesine vermiş olduğu bilgilerin gizli tutulacağına ilişkin

inançları onları doğru beyan vermeye teşvik edecek ve böylece beyan sisteminin geçerli olduğu vergi sistemimizin daha güvenilir bir şekilde yürütülmesine katkı sağlayacaktır (Kara, 2017: 270-271).

2.10.1.2.1.Vergi Mahremiyetine Uymama Suçunun Faili

Vergi mahremiyetine konu olan bilgileri açıklamaları ve kendileri yahut başkaları yararına kullanmaları yasaklanan kamu görevlileri ve diğer şahıslar, yani vergi mahremiyetine uymama suçunun failleri, suçun düzenlendiği maddenin dışında, VUK m.5'te düzenlenmiştir.

Vergi mahremiyetine uyma yükümlülüğü olan herkes, ne sebeple olursa olsun mesleklerinden ayrılsalar dâhi bu yükümlülüğe süre sınırlaması olmaksızın uymak mecburiyetindedirler. Yani yasak kapsamı içine alınmış herkesin, ister görevine devam etsin ister etmesin, süresiz bu yasağa uymaları gerekir (Ünsal, 2003: 33).

Bu yasağa uyması gereken ve ihlali halinde cezalandırılmaları gereken şahıslar aşağıda tek tek açıklanacaktır.

2.10.1.2.1.1.Vergi İşlemlerinde ve Vergi İncelemelerinde Görevli Kişiler

Bu grupta iki grup suç failinden söz edilebilir. Bunlardan birinci grup vergi işlemleri ile uğraşan memurlar iken ikinci grup ise vergi incelemesi ile görevli olan memurlardır.

Vergi işlemleri ile uğraşan memurlar; vergi mükelleflerine karşı sonuç doğuracak ve her biri idari işlem niteliğinde olan işlemleri yapan memurlardır. Bu kişiler; verginin tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil işlemlerini yapan memurlar, şefler, müdür yardımcıları, müdürler, yazı işlemlerini yürüten daktilo memurlarından oluşur (Karakoç vd., 2016: 125).

Vergi işlemleri ile uğraşan memurlar ifadesinin kullanılması ile suç faili olabilecek kişilerin görevi belirtilmiştir. Dolayısıyla buradan çıkan sonuç; vergi işlemleri ile uğraşmayanların suç faili olamayacağıdır. Ancak kanunda geçen *"vergi muamelesi"* deyimine daha geniş bir yorum getirmek de gerekebilir. Örneğin, bir işyerinin aranmasında görevlendirilen polis memuru da arama sırasında vergi işlemleri ile ilgili bir görev üstlenmektedir. Bu sebeple arama esnasında görev yapan jandarma, polis memuru da bu gruba dâhil edilmelidir. Yine arama kararını veren sulh

mahkemesi hâkimi de vergi işlemleri ile uğraşmış kabul edilerek bu yasağa uymakla yükümlüdür (Taş, 2007: 78).

İkinci grupta yer alan ve yasağa uyması hükmedilen vergi incelemesi yapmaya yetkili memurlar ise; VUK m.135'te yer alan, vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, vergi dairesi başkanı yahut defterdarlar ile Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatlarında müdür kadrolarında görev yapan kişilerdir (Karakoç vd., 2016: 125).

Diğer taraftan Maliye Bakanlığının merkez ve taşra teşkilatlarında çalışan Bakan, Müsteşar ve diğer tüm görevliler; yaptıkları işlemlerin vergi işlemleri ve vergi incelemesi olması halinde VUK m.5'teki yasağa uymakla yükümlüdürler (Yiğit, 2004: 190).

2.10.1.2.1.2.Vergi Yargı Mercilerinde Görevli Kişiler

Vergi dairesi tarafından vergilendirmeye dair yapılan işlemler idari işlemlerdir ve idare tarafından yapılan her işlemde olduğu gibi vergilendirme işlemleri de muhatabı olan mükellefler tarafından yargı denetimine götürülebilir. Bu hak Anayasamızın 125. maddesi ile mükellefe geniş bir biçimde tanınmıştır (Şenyüz, 2008: 296).

Ülkemizde mükellefle idare arasında doğan vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yetkili merciler ise vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'dır. Bu mahkemelerde yapılan yargılamalar esnasında mükellefe ait olup gizli kalması gerekli olan bazı bilgiler, ilgili mahkemelerin hâkimlerinin yanı sıra görevli memurlar tarafından da öğrenilebilmektedir. Dolayısıyla hâkimlere ve bu mahkemelerde çalışanlara ek olarak, bu kurumlarda çalışarak mükellef ile mükellefle ilgili kişilere ait tüm gizli bilgileri öğrenenler vergi mahremiyetine uymak zorundadır (Ünsal, 2003: 33).

2.10.1.2.1.3.Vergi Kanunlarına Göre Kurulan Komisyonlarda Görev Alanlar

Vergi kanunlarına göre kurulan söz konusu komisyonlar; takdir komisyonu, tadilat komisyonu, uzlaşma komisyonu, zirai kazançlar il ve merkez komisyonlarıdır. İlgili kanunda "komisyonlara katılan kişiler" ifadesinin kullanılması sebebiyle,

yalnızca bu komisyonlara katılan memurlar değil ilgili komisyonlara katılan memur olmayan kişiler de vergi mahremiyetine uyma yükümlülüğünü taşımakta ve fail kapsamında değerlendirilmektedir (Karakoç vd., 2016: 126).

2.10.1.2.1.4.Vergi İşlerinde Kullanılan Bilirkişiler

Vergi yargısında görevli olan mahkemelerin hâkimleri, yargılama işlemi esnasında bazen mesleki bilgilere ek olarak birtakım teknik ve özel bilgilere de gereksinim duyabilirler. Böyle bir durumda da yargılama işleminin sağlıklı yapılabilmesi adına bilgisine ihtiyaç duyulan bilirkişi talebinde bulunabilirler. Söz konusu bu bilirkişiler de dava üzerinde çalışırken mükellefe ait bazı gizli bilgilere vakıf olabilirler. Bu nedenle bu bilirkişiler de fail kapsamına girmekte ve vergi mahremiyetine uyma kapsamı içinde değerlendirilmektedir (Ünsal, 2003: 33).

2.10.1.2.1.5.Adli ve İdari Soruşturmalarla İlgili Olarak Bilgi ve Belge Talep Eden Kamu Görevlileri

VUK m.5'te, *"...Ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adlî ve idarî soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir..."* hükmü düzenlenmiştir. Örneğin, adli mahkemeler de vergi suçları ve mükelleflerin hukuk ile ticari davalarına bakılması nedeniyle mükelleflerin gizli kalması gereken bilgilerine ulaşabilmektedir. Dolayısıyla, bu bilgileri kullanacak olan kişi ve kuruluşlara da vergi mahremiyeti ile ilgili hükme uyma zorunluluğunu getirilmiştir (Taş, 2007: 81).

2.10.1.2.1.6.Kendilerine Bilgi Verilenler

Bir önceki başlıkta belirtilen kanun hükmü gereğince, bankaların vergi tahsilatını gerçekleştirebilmeleri durumu söz konusudur. AATUHK m.41 hükmünce, Maliye Bakanlığının tayin edeceği yerlerde, türleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilecek olan kamu alacakları, ilgili Bakanlık tarafından isimleri belirtilecek bankalar aracılığıyla ödenebilir. Maliye Bakanlığı kendisine verilen bu yetki ile tahsil yetkisi verilen bankaları belirleyerek ilan etmiştir. İlan edilmiş olan bu bankaların çalışanları;

vergi tahsilatını gerçekleştirebilmeye yönelik mükellef bilgilerine sahip olmaları ve tahsilat esnasında öğrendikleri bilgiler nedeniyle vergi mahremiyeti kapsamında fail kapsamına girmektedir (Akman, 2012: 148, 149).

VUK m.5 çerçevesinde kendisine çeşitli durumlarda bilgi verilmesi gereken kanunla kurulmuş meslek kuruluşları ve 3568 sayılı Kanun'la kurulan birlik ve meslek odalarında çalışanlar da yine vergi mahremiyetine uyma zorunluluğu altında fail kapsamına giren kişilerdir (Şenyüz, 2008: 297). Örneğin, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunan mükelleflerin, kanun hükmü gereğince az önce sözü edilen kurumlara bildirilmesi gerekmektedir. Bu fiili işlediği vergi inceleme raporu ile tespit edilen kişi doktor ise bildirimin Türk Tabipler Birliğine, avukat ise Türkiye Barolar Birliğine yapılması gerekir. İlgili kurumlarda görev alan kişiler de ifade edilen çerçevede vergi mahremiyetine uymama suçu kapsamında faili olabileceklerdir (Akman, 2012: 149-151).

2.10.1.2.2.Vergi Mahremiyetine Uymama Suçunun Unsurları

VUK m.362'da düzenlenmiş olan vergi mahremiyetine uymama suçunun unsurları, ceza hukukunun genel hükümleri çerçevesinde düzenlenmiş olan; kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsuru kapsamında değerlendirilecektir.

2.10.1.2.2.1.Vergi Mahremiyetine Uymama Suçunun Kanuni Unsuru

Vergi gizliliği ve buna uymak zorunda olan kişiler VUK m.5'te, vergi mahremiyetine uymama suçu ise VUK m.362'de, suçun cezası ise TCK m.239'te düzenlenmiştir. Böylelikle bir suçun ilk unsuru olun kanunilik unsuruna göre, söz konusu suç ve cezasına ilişkin hukuksal açıdan düzenlemelere yer verilmiş; böylece kanunilik unsuru şartı sağlanmıştır (Karakoç, 2011: 505).

2.10.1.2.2.2.Vergi Mahremiyetine Uymama Suçunun Maddi Unsuru

Neticesi harekete bitişik suçlardan olan vergi mahremiyetine uymama suçunun maddi unsuru; gizli kalması gerekli olan bilgilerin ifşası yahut ifşa edenin kendisi ya

da üçüncü kişilerin yararına olacak şekilde bu bilgileri kullanmasıdır (Karakoç, 2016: 311).

Burada gizli kalması gereken bilgilerin öğrenilmesi ile görev arasında bir ilişkinin olması da şarttır. Yani vergi mahremiyetine uyma zorunluluğu altında değerlendirilecek olan kişi ilgili bilgileri, öğreniş biçimi önemli olmaksızın, görevi gereği öğrenmiş olmak zorundadır. Bununla birlikte hareket unsuru açısından değerlendirilecek olursa; suçun oluşumu için gizli bilgilerin ifşa edilmesi yeterli olmakta, bunun yarara kullanımı zorunlu olmamaktadır. Tam tersi ifşa söz konusu olmadan yalnızca bu bilgilerin yarara kullanımı da suçun oluşumu için yeterli olacaktır (Şenyüz, 2008: 299).

Vergi mahremiyetine uymama suçu, şikâyete bağlı olarak ortaya çıkan bir suçtur. Dolayısıyla şikâyet hakkı olan kişi, failin kim olduğunu ve fiili öğrendikten sonraki altı ay içinde şikâyette bulunmak zorundadır. Aksi takdirde bu hususa ilişkin soruşturma ve kovuşturma yapılamayacaktır. Şikâyete bağlı olarak davanın açılması halinde ise; şikâyetçinin, hükmün kesinleşmesi aşamasına kadar şikâyetinden vazgeçebilme hakkı vardır (Arslaner, 2017: 144).

2.10.1.2.2.3.Vergi Mahremiyetine Uymama Suçunun Manevi Unsuru

Vergi mahremiyetine uymama suçu kasta dayalı bir suçtur. Dolayısıyla bu suçun manevi unsuru kasttır. Yani suçun oluşması için failin, açıkladığı hususun sır yani gizli kalması gereken bir bilgi olduğunu ve böyle bir bilgiyi ifşa ettiğini yahut kendisi ya da üçüncü kişilerin yararına olacak şekilde kullanıyor olduğunu bilmesi ve istemesi gereklidir (Karakoç, 2016: 312). Keza bu suçu işleyecek olan kişilerin yaptıkları fiillerin suç olduğunu bilmemeleri de mümkün değildir (Şenyüz, 2008: 301). Ayrıca sırrın sahibine zarar vermek gibi özel bir kastın aranamadığını ifa etmek gerekir (Karakoç, 2016: 312).

2.10.1.2.2.4.Vergi Mahremiyetine Uymama Suçunun Hukuka Aykırılık Unsuru

Çalışmanın önceki kısımlarında da açıklandığı üzere, suçun hukuka aykırılık unsuru, kanundaki tarife uygun olarak işlenen fiilin hukuk düzeniyle çatışma halinde bulunmasını; bu çatışmayı ortadan kaldıran ve fiilin ceza kuralının amacına

aykırılığını önleyen haller ise hukuka uygunluk sebeplerini ifade eder. Bu sebeplerin varlığı halinde vergi mahremiyetine ilişkin sırların açıklanması fiili suç teşkil etmeyecektir (Taş, 2007: 90). Vergi mahremiyetine uymama olarak sayılmayan bu haller aşağıda maddeler halinde açıklanmıştır.

- *Vergi Cetvelleriyle İlan*

Vergi güvenliğinin sağlanması için başvurulan yöntemlerden birisi de mükelleflerle ilgili bazı bilgilerin vergi ilan cetvelleriyle ilan edilmesi yöntemidir. VUK m.5/2'ye göre vergi ilan cetvelleriyle açıklanacak bilgiler (Ünsal, 2003: 34):

- *Gelir vergisi* mükelleflerinin zararları da dâhil olmak üzere yıllık *gelir vergisi* matrahları ile tarh olunan vergileri,
- Sermaye şirketlerinin zararları da dâhil olmak üzere yıllık *kurumlar vergisi* matrahları ile tarh olunan vergileri,
- Mükelleflerin ad ve unvanlarıdır.

Yukarıda sayılan bu bilgilerin ilanı, mükelleflerin bağlı oldukları vergi daireleri tarafından beyannamelerin verildiği yıl içerisinde, daire tarafından imza ve mühür konulmak suretiyle, dairenin uygun bir yerine asılacak cetvellerle ilan edilir. Ayrıca mükelleflerin bağlı oldukları teşekkül varsa bunlar kendi içinde sınıflandırılarak, bu ilan orada da yapılır (Karakoç vd., 2016: 127). Vergi cetvelleriyle yapılan ilan hukuka uygunluk sebebi olarak değerlendirilmekte ve vergi mahremiyetini ihlal eden bir fiil olarak değerlendirilmemektedir. Ancak ilgili madde metni incelendiğinde dikkat çeken husus, beyanname vermeyen ancak vergi ödeyen bazı mükelleflerle, kurumlar vergisi mükellefi olup da sermaye şirketi olmayan bazı mükelleflerin kapsam dışında bırakılmış olmasıdır (Ünsal, 2003: 34).

- *Vergi Levhası Asmak*

VUK m.5/2'ye göre vergi levhasında yer alması gereken bilgiler, vergi mahremiyetine uymama suçu fillerinin dışında bırakılmıştır. Bu bilgiler: *mükellefin adı-soyadı, ticaret unvanı, işyeri adresi, bağlı bulunduğu vergi dairesi, vergi numarası, vergi türü, beyan edilen matrah ve bu matrahın ait olduğu yılın tahakkuk eden vergisi* ile *bağlı bulunduğu vergi dairesinin tasdik şerhidir* (Ünsal, 2003: 34).

Vergi levhası asmakla yükümlü olan mükellefler ise; *ticari kazanç sahipleri, yazıhane açmış zirai kazanç sahipleri, serbest meslek erbabı ile kurumlar vergisi mükelleflerinden olan anonim, limitet* ve *paylı komandit şirketlerdir* (Karakoç vd., 2016: 127). Vergi levhası asmak hukuka uygunluk sebebi olarak değerlendirilmekte ve vergi mahremiyetini ihlal eden bir fiil olarak değerlendirilmemektedir. Keza, vergi levhası azmak zorunda olduğu halde asmayan mükellefler, çalışmanın önceki kısımlarında da açıklandığı üzere VUK m.353/2 hükmü gereğince özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılmaktadır (Ünsal, 2003: 35).

- *Vergi ve Cezaların Maliye Bakanlığı Tarafından Açıklanması*

Vergi mahremiyetine uymama kapsamı dışında kalan bir diğer hususta vergi ve cezaların Maliye Bakanlığı tarafından açıklanmasıdır. Vergi mükellefine ilişkin bu hususların açıklanması ile mükellef psikolojik baskı altına alınmış olmaktadır. Maliye Bakanlığı bu yetkisini yerel birimlere bırakma konusunda da yetkilidir (Taş, 2007: 97).

Açıklamaya konu olan bu hususlar ise (Karakoç vd., 2016: 128);

- Mükelleflerin vergi tarhına esas olan yani beyan ettikleri matrah,
- Kesinleşen vergi miktarları,
- Kesinleşen vergi cezaları,
- Vadesi geçmesine rağmen ödenmemiş olan vergi ve ceza miktarlarıdır.

- *Yükümlülerin İdari veya Adli Kovuşturmaya Taraf Olmaları ile Bankaların Yapacakları Vergi Tahsiline İlişkin Bilgi ve Belge Verilmesi*

Vergi mahremiyetine uymama kapsamı dışında kalan bir diğer konu kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgelerin kovuşturmayı yapan birimlere verilmesidir. Ayrıca bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgilerin verilmesi de suç kapsamı dışında tutulmuştur (Karakoç vd., 2016: 128)

- *Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyen veya Kullanan Kişilerin Mesleki Kuruluşlara ya da Muhasebe Meslek Odalarına Bildirilmesi*

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi

vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Meslek odalarına yapılan bildirimin nedeni mükellefte psikolojik baskı yaratmakken, mesleki kuruluşlara yapılan bildirim nedeni meslek mensuplarının kimi durumlarda mükellefle birlikte müteselsil sorumluluk altında olmalarıdır (Karakoç vd., 2016: 128).

2.10.1.2.3.Vergi Mahremiyetine Uymama Fiilleri

Vergi mahremiyetine uymama fiillerinden ilki görev nedeni ile öğrenilmiş gizli bilgilerin ifşa edilmesidir. İfşanın şekli suçun oluşumunda önem teşkil etmemektedir. İfşaya elverişli hareketler; yazılı ya da sözlü olabileceği gibi, bilgi ve belgelerin ilan edilmesi, belgelerin okutturulması şeklinde öğrenmeyi sağlamaya elverişli fiiller ile de gerçekleştirilebilir (Taş, 2007: 86). Ayrıca gizli bilgileri ifşa edilenin kişi olması yeterli olup, belirli bir sayıya ulaşılması da gerekmemektedir (Karakoç vd., 2016: 126).

Ayrıca failin elindeki belgenin içeriğini bilmeden bir başka kimseye ilan etmesi yahut okutması arasında da bir fark yoktur. Örneğin, ele geçirilen bir beyanname yahut defterin incelenmeden üçüncü kişilere verilmesi ya da basına intikal ettirilmesi gibi durumlar da gizli bilginin ifşası kapsamında değerlendirilmesi gereken fiillerdir (Taş, 2007: 86, 87).

Bir diğer husus, açıklama yapılırken sırrın gizli kalması hususunda karşı taraftan söz alınması yahut tembihte bulunulmasının fiili suç olmaktan çıkarmayacağıdır. Açıklamaların ya da elverişli hareketlerin ifşa sayılması için sırların kullanılmış olma zorunluluğu da bulunmamaktadır (Yiğit, 2004: 194).

Vergi mahremiyetine uymama fiillerinden ikincisi ise öğrenilen sırların fail tarafından kendisi yahut üçüncü kişiler yararına kullanılmasıdır. Kullanma; öğrenilen bilgiden yararlanma anlamını taşır ve öğrenilen sırların bir menfaatin elde edilmesi anlamında kullanılmasını ifade eder. Bu menfaat maddi yahut manevi olabilir. Bu bilgilerin mutlak suretle açıklanması da gerekmez. Dolayısıyla öğrenilen sırların maddi ya da manevi bir menfaat karşılığında açıklanmadan kullanılması da vergi mahremiyetine uymama suçunu oluşturur (Taş, 2007: 89). Örneğin, kişinin işletmesine ya da işlerine ilişkin bilgileri fail bizzat kendisi kullanabilir yahut bir bedel karşılığında üçüncü kişilere kullanılmak üzere verebilir. Kullanma suçunun oluşumu için bilgileri kullanılan kişinin zarar görme şartı da yoktur. Suçun oluşumu için bilgilerin kullanılmış olması yeterlidir (Karakoç vd., 2016: 127).

2.10.1.2.4.Vergi Mahremiyetine Uymama Suçunun Cezası

Vergi mahremiyetine uymama suçunun cezası VUK m.362'nin açıkça yaptığı atıf gereği TCK m.239 hükümlerine göre belirlenecektir. Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması suçunu düzenleyen TCK m.239 hükümleri şu şekildedir:

> *"(1) Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır.*
> *Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi hâlinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolunur.*
> *(2) Birinci fıkra hükümleri, fennî keşif ve buluşları veya sınaî uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır.*
> *(3) Bu sırlar, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu hâlde şikâyet koşulu aranmaz.*
> *(4) Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır."*

İlgili madde hükmünden anlaşılacağı üzere ticari sır, bankacılık sırrı ve müşteri sırrının ifşası suçu şikâyete bağlı bir suç olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla vergi mahremiyetine uymama suçu da takibi şikâyete bağlı suçlardandır. Çalışmanın önceki kısımlarında da değinildiği üzere failin cezalandırılması, şikâyet hakkına sahip olan mağdurların resmi makamlara şikâyet başvurusu yapmalarına bağlıdır. Şikâyet hakkına sahip olan kişilerin bu haklarını kullanmaları da hak düşürücü süreye bağlanmış olup, fiilin ve failinin öğrenilmesinden itibaren altı ay içinde kullanmalarını gerektirmektedir. Aksi takdirde suça ilişkin soruşturma veya kovuşturma yapılamayacaktır. Ancak ilgili kanun maddesinin 3. fıkrası hükmünce, vergi mahremiyeti kapsamına giren bilgi ve belgelerin Türkiye'de oturmayan bir yabancıya yahut onun memurlarına açıklanması durumunda, suçun soruşturulması ve kovuşturulması şikâyete bağlı olmayacaktır (Yapar, 2021: 84).

Vergi mahremiyetine uymama suçunu işleyen faile de 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası ve beş bin güne kadar adli para cezası verilebilecektir. Dikkat edildiği üzere ceza, hapis cezasının yanı sıra adli para cezasının verilmesi şeklinde düzenlenmiştir. Erteleme ile hapis cezasının para cezasına çevrilmesi ile ilgili hükümler de saklıdır (Şenyüz, 2008: 301).

Vergi kaçakçılığı suçunda olduğu üzere, vergi mahremiyetine uymama suçunda da yargılama sonucunda suçluya bir yıl hapis cezası verilmesi durumunda,

TCK m.50'ye göre cezanın seçenek yaptırımlara çevrilme imkânı bulunmaktadır. Yargılama sonucunda TCK m.51 hükmünce, iki yıl veya daha az hapis cezasına (fiili işledikleri sırada on sekiz yaşını doldurmamış ve altmış beş yaşını bitirmiş olan kişilerden üç yıl veya daha az hapis cezasına) mahkûm edilmiş olanların diğer şartları taşımaları halinde haklarındaki hapis cezası ertelenebilir. CMK m.231 hükmünce hükmolunan ceza iki yıl veya daha az süreli ise diğer şartların da sağlanmış ve sanığın da talep etmesi halinde hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilir.

Vergi mahremiyetinin ihlali fiilinin işlenmesi ve suç duyurusunda bulunulması halinde yetkili olan yani davanın görüleceği mahkeme, Asliye Ceza Mahkemesidir. Vergi mahremiyetine uymama suçu bakımından görevli mahkemenin Asliye Ceza Mahkemesi olmasının (Taş, 2007: 176) nedeni Sulh Hukuk Mahkemelerinin üst sınırı iki yıla kadar hapis cezası gerektiren fiillere işlenen suçlara, Ağır Ceza Mahkemelerinin ise on yıldan fazla hapis cezası gerektiren suçlarla ilgili davalara bakmakla görevlendirilmiş olmasıdır (Şenyüz, 2008: 301, 302).

2.10.1.3.Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçu

Kamu hizmetlerindeki görevlerde çalışan kamu görevlileri, görevlerini ifa ederken görev tanımlarının dışına çıkamazlar ve bu görevlerin ifası esnasında kişilere eşit ve tarafsız bir şekilde yaklaşmak zorundadırlar. Vergiye ilişkin işlemlerle ilgili görevli olan kamu görevlilerinin de aksi haldeki bir tutum içinde olmaları beklenemez. Bu görevlerde çalışan kamu görevlilerinin mükelleflerin özel işlerini yapması, eşitlik ve tarafsızlık ilkesinin zedelenmesi anlamına gelecektir (Karakoç, 2016: 315). Dolayısıyla VUK hükümleri ile ilgili yasak güvence altına alınmıştır. VUK m.6 hükmünce vergisel işlemler ve incelemeler ile vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olan kamu görevlileri, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin hesap, yazı ve diğer özel işlerini yapamazlar (Yıldız, 2017: 247).

Bahsi geçe işlerin ücret karşılığı yapılıp yapılmamasının bir önemi de yoktur. Kamu görevlisinin ücretsiz olarak da mükellefin sözü edilen işlemlerini yapması kanun hükmü gereği yasaklanmıştır. Yani mükellefin işinin ücretsiz yapılmış olması da suçun oluşumunu engellememektedir (Yıldız, 2017: 247). Maddi bir edimin olmaması halinde dâhi faaliyetin suç kapsamı içinde değerlendiriliyor olması

tartışılabilir. Ancak burada konunun özü, ailevi ya da hukuki bağlar nedeniyle kamu görevlilerinin görevlerini ifa ederken tarafsızlıktan ayrılarak yükümlülerin yanında yer alma ihtimallerinin bulunmasıdır (Karakoç vd., 2016: 129).

2.10.1.3.1.Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Faili

Yükümlünün özel işlerini yapma suçunun failleri VUK m.363 uyarınca m.6'nın son fıkrasında yasak kapsamına alınmış olan kişilerdir. Bu kişiler; vergi işlemleri ve vergi incelemeleri ile uğraşanlar, vergi yargısı organlarından olan vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ile Danıştay'da görevli olanları kapsamaktadır (Ömercioğlu vd., 2018: 62).

Vergi işlemlerinden anlaşılacak olan; verginin tarhı, tebliği, tahakkuku, tahsili ve ceza kesme işlemi olmak üzere vergi yükümlüsünü bağlayan idari işlemlerdir. Bu görevleri ifa eden kişilerin yükümlülerin özel işlerini yapma suçunu işleyebilecek pozisyonda olduklarını ifade etmek kaçınılmazdır (Karakoç, 2011: 510).

Vergi incelemelerinde görevli olan kişilerden anlaşılacak olan; hesap uzman ve yardımcıları, Vergi Dairesi Başkanı yahut defterdar, vergi denetmenleri ile denetmen yardımcıları, vergi dairesi müdürleri, maliye müfettişleri ile müfettiş muavinleri, Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatlarında müdür kadrolarında görev yapanlar, Gelir Kontrolörleri ve stajyer kontrolörlerdir (Ok ve Gündel, 2002: 371).

Vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ile Danıştay'da görevli olanlar ise kanunda bir ayrım yapılmamasından ötürü hâkim, savcıların yanı sıra ilgili mahkemelerin başkan ve üyeleri ile zabıt katipleri, mahkeme kaleminde görevlendirilenler ve mübaşirleri de kapsamaktadır (Karakoç vd., 2016: 129).

2.10.1.3.2.Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Unsurları

VUK m.363'te düzenlenmiş olan yükümlülerin özel işlerini yapma suçunun unsurları, ceza hukukunun genel hükümleri çerçevesinde düzenlenmiş olan; kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsuru kapsamında değerlendirilecektir.

2.10.1.3.2.1.Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Kanuni Unsuru

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, VUK m.363'te düzenlenmiştir. Suç fiilleri ve faillerine ilişkin olarak VUK m.6/2'ye, cezaya ilişkin ise TCK m.257/1'e atıf yapılmaktadır. Diğer taraftan bu fiilin vergi ziyaına sebep olması durumunda, kişiye ayrıca VUK m.344 hükmünce vergi ziyası cezası kesileceği de belirtilmiştir. Böylece, suç ve cezanın kanunda düzenlenmesi şartı olan kanunilik şartı gerçekleşmiştir (Karakoç, 2016: 316, 317).

2.10.1.3.2.1.2.Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Maddi Unsuru

Mükelleflerin özel işlerinin yapma suçunun maddi unsuru, VUK m.6/2'ye ve m.363'e göre, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin; hesap, yazı ve diğer işlerinin belirlenmiş görevliler tarafından ücretsiz dahi olsa yapılmasıdır. Bu işlerin ücret karşılığı yapılıp yapılmamasının bir önemi olmadığı gibi, arızi ya da sürekli olarak yapılmasının da bir önemi yoktur. Fail, ücretsiz olarak tek bir işi yapsa dahi suç kapsamında cezalandırılacaktır.

Vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olmayan, mükellefin ticari veya şahsi mektuplarının yazılması veya tercümelerinin yapılması gibi, özel işlerin yapılması suç teşkil etmeyecektir. Suçun konusu yapılan özel işler, vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili olmalıdır. Diğer taraftan vergi kanunlarının uygulaması olsa bile özel iş olarak nitelendirilemeyecek davranışlar suçu oluşturmaz. Örneğin, mükellefin haklarından biri olan pişmanlık dilekçesindeki tarih ya da mükellef numarası gibi bir eksikliğin giderilmesi özel iş olarak değerlendirilemez (Şenyüz, 2008: 303, 304).

2.10.1.3.2.1.3.Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Manevi Unsuru

Daha önceki vergi suçlarına ilişkin açıklamalarda da ifade edildiği üzere, ceza hukuku anlamında suç özelliği taşıyan her fiil kasten işlenebilir. Dolayısıyla yükümlünün özel işlerini yapma suçu da taksirle değil kasten işlenecek bir vergi suçudur. VUK m.6 kapsamında yer alan ve memur sıfatına haiz olan failin yaptığı işin mükellefe ait vergi kanunlarının uygulanmasına yönelik bir iş olduğunu bilmesi ve bunu yapmayı istemesi halinde kastın varlığı ortaya çıkmış, yani suçun manevi unsuru oluşmuştur (Erman, 1988: 109).

2.10.1.3.2.1.4.Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Hukuka Aykırılık Unsuru

Doktrinde mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu hukuka uygun hale getiren bir düzenleme olarak çoğunlukla VUK m.314'te yer alan özelge kurumu gösterilmektedir. Özelge; mükellef yahut sorumlularının, Gelir İdaresi Başkanlığı ya da başkanlığın yetkili kıldığı kurumlardan, vergi uygulaması ve durumları bakımından tereddütte oldukları konulara ilişkin yazı ile açıklama istemesidir. VUK m.6 hükmünce belirlenen kişiler tarafından özelge aracılığı ile yükümlüye ait özel bir işin yapıldığı, dolayısıyla kanuni tanımda yer alan fiilin gerçekleştirildiği ifade edilebilir. Ancak az önce de ifade edildiği üzere bu fiil gerçekleştirilmiş olsa dahi VUK m.413'te yer alan bir kanun hükmü yerine getirilmiş olduğundan bir hukuka uygunluk nedeni mevcuttur ve ilgili fiil nedeniyle suçun oluşumu söz konusu olmayacaktır (Erman, 1988: 109).

2.10.1.3.3.Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Fiilleri

Yükümlünün özel işlerini yapma suçuna ilişkin fiiller üç başlıkta ele alınmaktadır.

2.10.1.3.3.1.Vergi İşlemlerinde Görevli Olan Kişilerin Vergi Yükümlülerinin Hesap ve Yazı İşlerini Yapması

Bu guruptaki suç fiillerinden ilki, vergi işlemlerinde görevli olan kişilerin vergi yükümlülerinin hesap ve yazı işlerini yapmasıdır. Dolayısıyla yasak kapsamına dâhil edilen birinci grup suç filleri, yükümlüye ait hesap kayıtlarının tutulması, matrah ve vergisinin tespiti işlemleridir. Örneğin, tarhiyat işleriyle görevli olan bir memurun; vergi yükümlüsünün tutması gereken defterleri tutması, matrahını tespit etmesi ile beyannamesini doldurması suç kapsamındaki fiillerdendir.

Bu grup yasak kapsamındaki ikinci fiil, yükümlünün yazması gereken yazıların görevli tarafından yazılmasıdır. Yükümlü için ceza indirimi dilekçesinin yazılması suç kapsamındaki fiile örnektir.

Yasak kapsamındaki üçüncü fiil ise, yukarıda sayılanlar dışındaki diğer işlemelerin görevliler tarafından yapılmasına ilişkindir. Örneğin yükümlü için uzlaşmanın istenmesi, yükümlünün uzlaşma komisyon görüşmelerinde ileri sürmesi

gereken bilgilerin verilmesi yahut komisyonun kabul edeceği hususlarda bilgi verilmesi suç kapsamındaki fiillerdendir (Karakoç vd., 2016: 129, 130).

2.10.1.3.3.2.Vergi İncelemesi Elemanlarının Yükümlünün Özel İşlerini Yapması

İnceleme elemanlarının incelemeler esnasından tarafsızlıktan ayrılmalarına neden olacak her türlü davranıştan kaçınmaları şarttır. Bu çerçevede vergi inceleme elemanları incelemeler esnasında; yükümlüye ait defterlerdeki hesapları düzeltmek, tutanakların tutulması esnasında ileri sürülmesi gereken bilgilere ilişkin yükümlüye yönlendirmelerde bulunmak, vergi kaçağının kapatılması amacıyla yükümlüye yol göstermek şeklindeki davranışları yükümlünün özel işlerini yapma suçunun fiilleri kapsamına girmektedir (Karakoç vd., 2016: 130).

2.10.1.3.3.3.Vergi Yargı Mercilerinde Görev Alan Kişilerin Yükümlünün Özel İşlerini Yapması

Yargılama faaliyetlerinde görev alan hâkimler ve memurların, tarafsızlık ve adaleti zedeleyici her türlü hareketten kaçınmaları zorunludur. Dolayısıyla yargılama esnasında yükümlüyü haklı çıkaracak bazı yönlendirmelerin yapılması yahut eksikliklerin giderilmesi, dava dilekçelerinin ilgili görevliler tarafından yazılması yahut değiştirilmesi şeklindeki her türlü fiil, yükümlünün özel işlerini yapma suçunun fiilleri kapsamına girmektedir (Karakoç vd., 2016: 130).

2.10.1.3.4.Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Cezası

VUK m.363 hükmüne göre mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu işleyen faillerin hapis cezasına yönelik olarak TCK'ye atıf yapılmış olup; ayrıca idari para cezasına da hükmedilebileceği ve idari para cezasının şartları düzenlenmiştir. Çalışmanın önceki kısımlarında da değinildiği üzere diğer vergi suçlarında olduğu gibi, yükümlülerin özel işlerini yapma suçunda da olayın durumuna göre, failin belli haklardan yoksun bırakılması ile müsadere uygulanması da mümkündür.

VUK m.6 hükmüne göre, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve diğer özel işlerini yapması yasaklanan vergi işlemleri ve

incelemeleri ile vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olan memurlar, TCK m.257/1 hükmünce hapis cezasıyla cezalandırılacaktır. VUK m.363 hükmünce ise bu suçun işlenmesi ile aynı zamanda vergi ziyaının da doğması durumunda faile ayrıca vergi ziyaı cezası da kesilecektir.

VUK m.363 hükmünce mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile alakalı hesap, yazı ve diğer özel işlerini yapmaları VUK m.6 ile yasaklanmış olan memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar, TCK m.271/1 hükümlerine göre cezalandırılacaktır. TCK m.271/1 ile hüküm altına alınmış olan hapis cezası ise altı aydan iki yıla kadar hapis cezasıdır. Yargılamanın sonucunda faile bir yıla kadar hapis cezası verilmesi halinde TCK m.50 hükümlerine göre cezanın seçenek yaptırımlara çevrilme imkânı söz konusudur. Yine yargılama sonucunda TCK m.51 hükümlerine göre iki yıl veya daha az hapis cezasına (fiili işledikleri sırada on sekiz yaşını doldurmamış ve altmış beş yaşını bitirmiş olan kişilerden üç yıl veya daha az hapis cezasına) mahkûm edilmiş olanlar daha önce de açıklanan diğer şartları taşımaları durumunda haklarındaki hapis cezası ertelenebilir. CMK m.231 hükmüne göre ise, hükmolunan cezanın iki yıl veya daha az süreli olması halinde yine diğer şartların da sağlanmış olması ve sanığın da talebi ile hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilir. Dolayısıyla mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili de, hapis cezasının ertelenmesi ve hükmün açıklanmasının geri bırakılması müesseselerinden ilgili şartları taşımaları durumunda yararlanabilir.

Ayrıca VUK m.363 hükümlerinde m.6'da belirtilen şekilde mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili işlerini yapanların vergi ziyaına da sebebiyet vermesi halinde, faile ayrıca vergi ziyaı cezası da kesilecektir. Diğer taraftan bu suçtan dolayı haklarında mahkûmiyet kararı verilen failler TCK m.53 hükmüne göre hükmolunan hapis cezası sonucunda; seçme ve seçilme hakkı, siyasi parti yöneticisi olmak gibi çeşitli haklarından da yoksun bırakılırlar. Ayrıca hâkimin zorunlu olarak yoksun bırakılmaya hükmetmesi ile de hak yoksunluğu meydana gelebilir. Suçun işlenmesine başlanması ve suçun işlenmesini sağlayan eşyalar TCK m.54, suçun işlenmesi ile elde edilmiş kazançlar ise TCK m.55 hükümleri neticesinde müsadere edilecektir.

2.10.1.4.Haysiyet ve Şerefe Hakaret Suçu ve Cezası

Vergi mahremiyeti kapsamında da değerlendirilebilecek olan ve vergi hukukumuzda düzenlenmiş suçlardan bir diğeri de; mükellefe ilişkin öğrenilmiş bilgilerin kullanılması yoluyla mükellefin haysiyetine ve şerefine tecavüz edilmesidir. Bu suç kapsamı, herhangi bir kişinin mükellefle ilgili öğrendikleri bilgileri kullanarak haysiyeti ve şerefini küçük düşürücü bir hareket yapmamayı içerir (Biyan, 2018b: 288). Bu suça ilişkin hüküm, VUK m.5'te ilgili fiilin zikredilmesiyle öngörülmüştür.

Haysiyet ve şerefe hakaret suçu; çeşitli şekillerdeki bilgileri kullanmak suretiyle mükellefi rencide edecek, onurunu kıracak ve manevi olarak mükelleflerin incinmesine neden olacak davranışların sergilenmesidir. Bu çerçevede;

- Vergi cetvellerine,
- Vergi tarhına esas oluşturan beyanlarına,
- Kesinleşen ve vadesi geçmiş vergi cezalarına,
- Vergi levhalarına,
- Adli yahut idari soruşturmaları kapsamında verilen bilgilere,
- Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemiş mükelleflere ilişkin meslek kuruluşları, mali müşavirler birlik ve odalarına verilen bildirimlere

Dayalı olarak mükelleflerin haysiyet ve şereflerine saldırı niteliğindeki davranışlarda bulunulması suç kapsamına girmektedir. Yapılan davranış yukarıda belirtilen bilgi ve belgelere dayanmıyor ise, cezalandırma da VUK çerçevesinde değil, genel hükümler çerçevesinde yapılmaktadır (Şenyüz, 2008: 306-307).

Bu tip bir hakaret ve saldırıdan etkilenmek ise kişinin iç dünyası ile ilgili bir husus olduğundan, bu suçun takibinin de şikâyete bağlı olduğu açıktır. Keza TCK m.131 hükmünce de ilgili fillilerin şikâyete bağlı olduğu açıkça vurgulanmaktadır. TCK m.73'te yer alan *"Soruşturulması ve kovuşturulması şikâyete bağlı olan suç hakkında yetkili kimse altı ay içinde şikâyette bulunmadığı takdirde soruşturma ve kovuşturma yapılamaz."* hükmü ile de şikâyetin şartları ve sonuçları düzenlenmiş olup, fiil ve failin öğrenildiği tarihten itibaren altı ay içerisinde şikâyetin yapılmaması halinde soruşturma ve kovuşturma yapılamayacağı açıkça ortaya konmuştur. Dolayısıyla ilgili suçun tespiti mağdurun kanunun belirlediği bir süre içerisinde yaptığı şikâyete bağlı olarak gerçekleşmektedir.

Haysiyet ve şerefe hakaret suçunun işlenebilmesi bakımından bir sınırlama getirilmemiş olup, vergi mahremiyetinin ihlaline istisna getirilen hukuka uygunluk sebepleri oluşturmuş bilgileri kullanarak saldırıda bulunan herkes bu suçun faili olabilecektir (Şenyüz, 2008: 306).

Haysiyet ve şerefe hakaret suçunun cezası, TCK m.125'te hükmünce düzenlenen "Hakaret Suçu" için öngörülmüş olan üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezasıdır. Haysiyet ve şerefe hakaret fiili ile karşı karşıya kalanlar ayrıca bu fiillerin neden olduğu maddi ve manevi zararlarının tazmini için borçlar hukukunun haksız fiil hükmüne göre tazminat davası da açabilirler. Tazminat talebi ile ilgili davaya ise Hukuk Mahkemeleri bakmaktadır (Şenyüz vd., 2013: 249).

2.10.1.5.Ekim Sayım Beyanlarının Denetlenmemesi Suçu ve Cezası

Zirai işletmeler, GVK m.54'te belirtilen işletme büyüklüklerinin üstünde faaliyette bulunmaları halinde, köy ve mahallelerin muhtarlıklarına müracaatla ekim sayım beyanında bulunma mecburiyetine tabidirler (VUK m.243). Zirai faaliyette bulunan çiftçilerin her yılın Kasım ayında ilgili bildirimde bulunmaları gerekmekte olup, beyan süresi geçtikten sonra ise bir taraftan yapılan beyanların doğruluğu bir taraftan da hiç beyanda bulunmayanların tespiti süreci başlamaktadır. Bu denetimden sorumlu kişiler ise muhtar ve ihtiyar heyetidir (VUK m.245). İşte bu görevin ihmal edilmesi durumunda ortaya çıkan suç, ekim sayım beyanlarının denetlenmemesi suçunu oluşturmaktadır. Bu görevi ihmal eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri, TCK m.257 hükmünce öngörülen "Görevi Kötüye Kullanma Suçu" çerçevesinde bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılmaktadır.

2.10.2.Vergi Usul Kanunu Dışında Düzenlenen Vergi Suçları ve Cezaları

Vergi kabahatlerinde olduğu üzere vergi suçlarında da VUK dışında mükellefler tarafından işlenecek çeşitli vergi suçları öngörülmüştür. Bu suçlara kısaca yer aldığı kanunlar belirtilmek suretiyle değinilecek ve açıklanacaktır.

2.10.2.1.4358 sayılı Vergi Kimlik Numarası Kanunu

4358 sayılı Kanunun amacı m.1 hükmünce, vergiyi doğuran olayların ve mükelleflerin zamanında tespit edilmesi için vergiyi doğuran olayla ilgili işlemlerin yapılması sırasında gerçek ve tüzel kişilerden vergi kimlik numaralarının aranılması, düzenlenecek belge ve tutulacak kayıtlarda vergi kimlik numarasına yer verilmesi suretiyle vergi ziyaının önlenmesinin sağlanmasıdır.

Özel kanunlar veya bu Kanun hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından getirilen vergi kimlik numarasını tespit etmek, belge, hesap ve kayıtlarında göstermek zorunluluğuna uymayanlar hakkında VUK m.353/7 çerçevesinde özel usulsüzlük cezası kesilmekte, ayrıca da özel kanunlarında daha ağır bir ceza öngörülmediği takdirde, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası hükmolunmaktadır. Kamu idarelerince yapılan işlemlerde bahsi geçen bu cezanın muhatabı, ilgili mevzuata göre belgeleri düzenlerken, hesap ve kayıtları tutarken vergi kimlik numarasını tespit ve kaydetmekle yetkili ve görevli olanlardır.

Bunun yanı sıra yine bu Kanuna aykırı olarak vergi kimlik numaralarını gizleyen yahut bilerek bu konuda gerçeğe aykırı beyanda bulunan ya da sahte veya yanıltıcı belgeler ibraz edenler hakkında da üç aydan on aya kadar hapis cezasına hükmolunmaktadır.

Tüzel kişiler, küçükler, kısıtlılar ile tüzel kişiliği olmayan teşekküller adına yukarıda yazılı fiillerin işlenmesi halinde uygulanacak hapis cezası bu fiilleri işleyenler hakkında uygulanmaktadır (4358 sayılı Kanun m.5).

2.10.2.2.4358 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

AATUHK bilindiği üzere amme alacaklarının tahsil aşamasına ilişkin usul ve esaslar düzenleyen bir kanundur. Bu kanun hükümlerince alacağın tahsiline ilişkin olarak işlenebilecek çeşitli suçlar ve hapis cezaları m.55, m.107 ve m.114'te düzenlenmiştir. İsmen belirtilecek olursa ilgili suçlar; mal bildiriminde bulunmama, sırrın ifşası, artırmaya katılma yasağını ihlal, malları kaçırmak, gerçeğe aykırı bildirim, mal artışlarını bildirmeme, ammeye ait malları bildirmeme ve bilgi vermeme şeklinde ifade edilebilir. Vergi alacağının da bir kamu alacağı olduğu göz önünde bulundurulduğunda, bir vergi mükellefi de ilgili suçları işleyebilecektir. O sebeple

ismen de olsa bu suçların bu kısımda belirtilmesinin doğru olacağı ifade edilebilir (Şenyüz, 2008: 309).

2.11.VERGİ SUÇLARININ ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ

Vergi kabahatlerinde olduğu gibi vergi suçlarında da kanunda düzenlenmiş olan fiillerin işlenmesi neticesinde aynı anda birkaç suçun konusuna giren yahut farklı cezalarla karşılaşılmasına neden olan durumlar söz konusu olabilir. Bu tip durumlarda mükelleflere hangi cezanın verilmesi gerektiğine ilişkin sorunlar gündeme gelir. Bu sorunların çözümü için kabahatlerde olduğu gibi suçlarda da birleşme, iştirak ve tekerrür müesseseleri ile kurallar ortaya konulmuştur. Kabahatlerden farklı olarak suçlarda özellikli olarak düzenlenmiş teşebbüs ve gönüllü vazgeçme durumları da söz konusudur. Bu kısımda ilgili düzenlemeler açıklanmaya çalışılmıştır.

2.11.1.Vergi Suçlarında Teşebbüs

Suçların özel hallerinden ilki "teşebbüs" tür. Suça teşebbüs, failin kasten işlenebilecek suçlarda, suça elverişli hareketlerle doğrudan icra hareketlerine başlamasına rağmen, elinde olmayan sebeplerle suçu tamamlayamamasıdır (Bayraklı ve Bozdağ, 2010: 16-17). Suça teşebbüsün varlığından ancak aşağıda yer alan şartların bir arada bulunması gerekmektedir (TCK md.35):

- Fail tarafından belirli bir suçun işlenmesinin "kastedilmesi" gerekir.
- Suçun işlenmesi için "elverişli hareketler" yapılmalıdır.
- Failin suça teşebbüsten sorumlu tutulabilmesi için icra hareketlerine başlaması gerekir.
- Fail, suçun icra hareketlerini sergiledikten sonra failin elinde olmayan engeller nedeniyle neticenin gerçekleşmemesi, yani suçun failin iradesi dışındaki sebeplerle tamamlanamaması gerekir.

Ancak vergi suçları genel olarak neticesi hareketle bitişik olan suçlardır. Yani suçun ortaya çıkması için hareketin yapılması yeterli olup ayrıca netice aranmamaktadır. Dolayısıyla vergi suçları bakımından teşebbüs müessesinin kullanımı nadir olarak görülmektedir. Ancak defter ve belgelerin yok edilmek için yakılmak üzere kazana atılacağı esnada yakalanılması, Cumhuriyet Savcılığının ihbar üzerine mükellefi işyerinde deftere hileli bir hesabı kaydederken suçüstü yakalaması,

bilgisayar programı üzerinde hileli şekilde kayıt yapması esnasında mükellefin elektrik kesintisinin üzerine vergi müfettişi tarafından yakalanması, defterdeki bir kaydı kimyasal madde kullanarak silmeye başlayan bir mükellefi vergi müfettişinin olay esnasında yakalaması, sekiz ton olarak aldığı bir alışı satıcıyla dört ton olarak defterine yazarken mükellefin yakalanması gibi örneklerin var olabileceğini de unutmamak gerekir (Bayraklı, 2019: 16-19).

Bu gibi durumlarda vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüs hali söz konusudur ve teşebbüs hükümlerinin uygulanması esastır. Ceza hukukunda teşebbüs aşamasında kalmış olan suçlara verilecek cezalar ise, tamamlanmış olan suçlara verilecek cezalara göre daha düşük miktarda cezalandırma şeklindedir. Meydana gelen zarar veya tehlikenin ağırlığı göz önünde bulundurulmak suretiyle hâkim tarafından takdir edilerek cezada indirim yapılabilmesi mümkün olmaktadır (Bayraklı, 2019: 20). Teşebbüs hükümleri neticesinde yukarıda yer alan örnekler gibi ender durumların tespiti halinde faile verilecek cezada, dörtte bir ila dörtte üç arasında indirime gidilmesi öngörülmüştür (TCK m.35).

2.11.2.Vergi Suçlarında Gönüllü Vazgeçme

Gönüllü vazgeçme, ceza hukukunda suçun özel görünüş hallerinden olan durumlardan biridir. Fail suç yolunda ilerlerken, suç işleme iradesi zayıflayabildiği gibi bütünüyle yok olabilir. Gönüllü vazgeçme, failin iradesinin zayıfladığı ya da yok olduğu bu aşamada gündeme gelen bir kurumdur. Gönüllü vazgeçme, suçun icra hareketleri aşamasında yahut icra hareketlerinin tamamlanmasından ancak neticenin gerçekleşmesinden önce gündeme gelir (Epözdemir, 2018: 79). Gönüllü vazgeçmenin varlığından bahsedebilmek için aşağıda yer alan özelliklerin varlığı gerekmektedir (Bayraklı, 2016: 2):

- Gönüllü vazgeçme için, suç yoluna girmiş bir fiilin varlığı gerekmektedir. Suç yolu; suç işlemeyi kafasına koyan ve düşünüp karar veren bir failin, izlerini yok edemeyeceği bir biçimde suç hareketlerine başlamasıdır.
- Gönüllü vazgeçme için icra hareketlerine başladıktan sonra, içten gelen bir iradeyle icra hareketlerine son verilmesi gerekmekte yahut icra hareketleri sona ermiş olsa bile failin özgür ve içten gelen bir istekle neticenin gerçekleşmesine engel olması gerekmektedir.

Gönüllü vazgeçme ile teşebbüsü birbirinden ayıran nokta, teşebbüste failin dıştan gelen bir sebeple icra hareketlerini tamamlayamaması yahut dış etki ile neticenin gerçekleşmemesi iken; gönüllü vazgeçmede failin suçu tamamlama olanağı olmasına rağmen içsel bir duygu ve düşünceyle suç hareketlerine son vermesi yahut hareket sona ermiş olsa dâhi neticenin gerçekleşmemesi için çaba göstererek gerçekleşmesine engel olmasıdır. Bu sebeple teşebbüsten dolayı ceza indirimli olarak verilmekte iken, gönüllü vazgeçmede bir ceza öngörülmesi söz konusu değildir (Bayraklı, 2019: 3). Keza TCK m.36'da düzenlenen "*Gönüllü vazgeçme hâlinde kişiye ceza verilmemekte, ancak o ana kadar yapılan hareketler ayrıca bir suç oluşturuyorsa sadece o suçtan sorumlu tutulmaktadır."* hükmü ile de gönüllü vazgeçme durumunun varlığı halinde kişiye ceza verilmeyeceği ortaya konmaktadır.

Vergi suçlarında teşebbüste de bahsedildiği özellikler nedeniyle icra hareketlere son verilmesi pek mümkün görünmemekle birlikte, vergi gizliliğine uymama suçu çerçevesinde mektupla yapılmış bir ifşanın mektubun ilgiliye ulaşmasından önce yok edilmesi gibi örnekler de söz konusu olabilmektedir. Bu gibi bir durumda neticenin gerçekleşmesi önlenmiş olacağından cezanın da söz konusu olmayacağı açıktır. Ancak genel hatları ile vergi suçlarının neticesinin harekete bitişik olması özelliği, fiilin gerçekleştirilmesi ile neticenin de gerçekleşmesini sağlayacağından gönüllü vazgeçemeye ilişkin birçok durumla karşılaşmakta söz konusu olmamaktadır (Karakoç vd., 2016: 144).

2.11.3.Vergi Suçlarında İçtima (Birleşme)

Vergi kabahatlerinde olduğu üzere vergi suçları için de birleşme hükümlerinin uygulanabileceği hüküm altına alınmıştır. Ceza hukukunda suçların ve cezaların birleşmesi olmak üzere iki tür birleşme türü vardır. Suçların birleşmesi, çeşitli fiillerin tek bir suç oluşturması yahut tek bir fiille farklı çeşitte suçlara neden olunması durumunda söz konusudur. Her iki durumda da suç oluşturan fiiller bağımsızlıklarını kaybederek kaynaşmakta ve birleşmektedir. Cezaların birleşmesi ise çeşitli fiillerle birden çok sayıda suç işlenmesi durumunda faile verilecek cezaların toplanması durumunda söz konusu olmaktadır (Dönmezer ve Erman, 1986: 404).

Vergi suçları açısından birleşme hükümleri, kaçakçılık suçu, vergi mahremiyetine uymama suçu ve yükümlünün özel işlerini yapma suçu bakımından uygulanmaktadır (Karakoç vd., 2016: 146). Bu suçlar bakımından failin fiili tek ve

ortaya çıkan suçta tek ise, birleşme hükümlerinin uygulanmasını gerektiren bir durum olmamaktadır. Ancak tek bir fiille birden fazla kanun hükmünün ihlali söz konusu olur ve ortaya birden fazla suç çıkarsa, fail yalnızca en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılmaktadır. Dolayısıyla aynı dönem içerisinde birden fazla fiil olması durumunda dahi tek bir cezaya hükmedilmektedir (Şenyüz vd., 2013: 250). Örneğin, kaçakçılık suçu açısından aynı vergilendirme dönemi içerisinde birden fazla sahte belgenin kullanılması halinde içtima hükümleri gereğince tek suç işlenmiş kabul edilecek, sahte belgenin farklı vergilendirme dönemlerini ilgilendirmesi halinde ise eylem aynı olmasına rağmen her bir dönem için ayrı bir suç oluştuğu kabul edilecektir. Yine mükellefin aynı iradenin neticesi olarak defterinden farklı zamanlarda farklı sayfaları koparması halinde bu tek bir suç olarak kabul edilecektir. Ancak ilgili dönemde bir de sahte belge kullanması halinde burada yeni ve öncekinden bağımsız bir kast söz konusu olduğundan ayrı bir suç ortaya çıkmış olacaktır (Şenyüz, 2008: 266-267). Dolayısıyla suçların birleşmesinde iki husus esas alınmıştır. Birincisi aynı fiilin aynı dönemde işlenmesi halinde birleşme hükümlerinin uygulanıp, farklı vergilendirme dönemlerde işlenmesi halinde birleşme hükümlerinin uygulanmayacağıdır (Şenyüz vd., 2013: 250). İkincisi ise, bağımsız ve kasta dayanan her hareket, aynı hukuki yararı ihlal etse dahi arkasında kaç hareket varsa o kadar suçun meydana gelmiş olmasıdır (Şenyüz, 2008: 267).

2.11.4.Vergi Suçlarında İştirak (Katılma)

Bir vergi suçunun tek bir kişi yerine birden fazla kişi tarafından iş birliği içerisinde gerçekleştirilmesi halinde suça iştirakten söz edilebilir. İştirak şekilleri, fiilin işlenişi üzerinde kurulan hakimiyet ölçütüne dayalı olarak TCK m.37 ve m.41 arasında faillik, azmettirme ve yardım olacak şekilde üç başlıkta düzenlenmiştir. Bu hususların ne ifade ettiği kabahatlerde iştirak bölümünde açıklandığından bu bölümde yalnızca iştirak hükümleri neticesinde suça ilişkin ceza uygulamasının ne şekilde olacağına değinilmiştir. Bu çerçevede vergi suçlarında suça iştirak her ne şekilde olursa olsun, iştirakçiye verilecek olan ceza asıl failin cezası kadar olacaktır (Şenyüz vd., 2013: 250).

Diğer taraftan vergi kaçakçılığı suçunda ise suçun işlenişine iştirak eden iştirakçilerin ilgili suçun işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, suça iştirak

hükümlerince verilecek cezanın yarısı indirilmektedir. Diğer vergi suçlarında ise böyle bir indirim uygulaması söz konusu olmamaktadır (Biyan, 2018b: 294).

2.11.5.Vergi Suçlarında Tekerrür (Tekrarlama)

Tekerrür; bir suç işlemesi sebebiyle cezası kesilen ve kesinleşen kişinin, tekerrür için belirlenmiş olan süre içerisinde tekerrüre esas olan bir suçu tekrar işlemesi halinde bu kişiye uygulanacak olan tedbir olarak ifade edilmektedir (Karakoç vd., 2016: 153). Vergi suçlarında tekerrür uygulaması, TCK m.58 hükümleri çerçevesinde uygulanır. Bu düzenleme gereğince, beş yıl veya daha az süreli hapis yahut adli para cezalarında, cezanın infaz tarihinden itibaren üç yıl içerisinde yeniden aynı suçun işlenmesi halinde tekerrür durumunun söz konusu olduğu kabul edilmektedir. Ancak vergi suçlarında kabahatlerde olduğu üzere cezanın artırılması söz konusu olmamakta, infaz hükümlerinin ağırlaştırılması mümkün kılınmaktadır. Örneğin; şartlı salıvermeden yararlanamama, cezanın üst miktarına maruz kalma gibi hükümler devreye girmektedir (Biyan, 2018b: 295). Dolayısıyla vergi suçlarında tekerrür hükümleri ceza artırımı yerine infaz koşullarının ağırlaştırılması seklinde uygulanmaktadır (Şenyüz vd., 2013: 250).

2.12.VERGİ SUÇLARI BAKIMINDAN KUSURLULUĞU ORTADAN KALDIRAN, CEZALARI KISMEN VEYA TAMAMEN SONA ERDİREN HALLER

Vergi ceza hukukunda suçun oluşmasına engel olan yahut suça uygulanacak olan cezanın kalkmasını sağlayan bazı durumlar mevcuttur. Bu kısımda kusurluluğu ortadan kaldıran, cezaları sona erdiren, yargılama yapılmasına engel olan, infazı geciktiren ve sona erdiren hususlar ele alınarak açıklanacaktır.

2.12.1.Kusurluluğu Ortadan Kaldıran Haller

Çalışmanın önceki kısımlarında açıklandığı üzere kişinin kusurlu davranışından söz edilebilmesi için bilme ve isteme iradesinden her ikisinin de varlığı gerekmektedir. Bu bağlamda kusurdan söz edilemediği durumlarda suçun oluşumu da mümkün değildir. Vergi ceza hukukunda fiilin işlenmesine rağmen failin kusurlu olmadığı durumlar yanılma ve mücbir sebep halidir.

2.12.1.1.Yanılma

VUK m.369'da yer alan yanılma hali, vergi kabahatleri bakımından vergi ziyaı cezasının kesilmesini ve gecikme faizinin hesaplanmasını önlemek bakımından hüküm ifade etmektedir. Bu bakımdan yanılma halinin vergi suçları açısından doğrudan doğruya bir sonuç doğurmadığı düşünülebilir. Ancak yanılma halinin bulunması durumunda, mükellefin işlediği fiilin kaçakçılık suçunu oluşturmasının da mümkün olmadığının kabulü gerekmektedir. Çünkü yanılma hali içerisinde olan bir kişinin kasıtlı bir davranışından da söz edilemeyecektir. Kendisine kusur mal edilemeyen bir kişinin suç işlemiş kabul edilmesi mümkün değildir. Bu sebeple yanılma hali, vergi kabahatleri gibi vergi suçları açısından da kusurluluğu ortadan kaldıran bir durum olarak değerlendirilmektedir (Karakoç, 2016: 326).

2.12.1.2.Mücbir Sebep

VUK m.373 ile hüküm altına alınmış olan mücbir sebep halinde bu durumun ispatı neticesiyle vergi cezalarının kesilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Mücbir sebeplerin meydana gelmesi, hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren vergi suçları bakımından da aynı etkiye sahip olmalıdır. Çünkü mücbir sebebin vergi cezasının kesilmesine engel teşkil ettiği hangi durum ve gerekçe varsa bu, kaçakçılık suçu nedeniyle ceza davasının açılmasına yahut dava açılmışsa dâhi mükellefin mahkûm edilmesine aynı şekilde engel olmalıdır. Ancak mücbir sebep fiillerinin kaçakçılık suçunu oluşturan bir fiilin işlenmesi yahut işlenmemesinde nasıl bir etki yaparak failin kusurluluğunu ortadan kaldırdığını ortaya koymanın da oldukça güç bir durum olduğu tartışılmaktadır (Karakoç, 2011: 538).

2.12.2.Cezaları Sona Erdiren Haller

Vergi suçlarına ilişkin cezaların tamamen sona ermesine neden olan haller; ölüm, infaz ve aftır. Ancak ödemenin kısmen yapılması yahut kısmi bir af ilanı durumunda cezaların kısmen sona ereceğini de göz önünde bulundurmak gerekir.

2.12.2.1.Ölüm

Hükümlünün ölümü halinde "hapis" ve "henüz infaz edilmemiş olan adli para cezaları" ortadan kalkmaktadır (Şenyüz vd., 2013: 251). Ceza hukuku bakımından amaç suçun cezasını faile çektirmek olduğundan; failin ölmesi durumunda cezaya hükmolunması mümkün olmamakta, hükmolunan ceza ise düşmektedir (Karakoç, 2011: 540). Burada dikkat edilmesi gereken husus sanıkların birden fazla olması durumudur. Sanıkların birden fazla olması durumunda, ceza ilişkisi yalnızca ölen sanık için son bulacak, diğer sanıklar için devam edecektir (Şenyüz, 2008: 310).

Bir diğer husus ise, ölümün ceza mahkemeleri tarafından kesinleşmiş ve infaz edilmiş olan hürriyeti bağlayıcı cezalar açısından bir etkisinin olmayışıdır. Keza ceza infaz edilmek suretiyle zaten ortadan kalkmıştır (Karakoç vd., 2016: 162). Dolayısıyla ölümün cezayı düşürücü etkisi, cezanın kesinleşip kesinleşmemesi ile ilintili olmayıp, infaz yahut tahsil edilip edilmemesiyle ilişkilidir (Karakoç, 2016: 381).

2.12.2.2.İnfaz

Ceza hukuku bakımından infaz, para cezasının ödenmesi ile hapis cezasının cezaevinde yatmak suretiyle çekilmesi anlamına gelmektedir. Vergi suçları bakımından adli para cezası ve hükmolunmuş hürriyeti bağlayıcı cezanın sona ermesi infaz ile mümkün olmaktadır. Dolayısıyla yargılama neticesinde hükmolunan ceza, suçlu nezdinde infaz ile sona ermektedir. Ülkemiz açısından ceza mahkemelerinin kararları neticesinde infaz, 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun hükümleri neticesinde gerçekleştirilir (Karakoç, 2016: 332).

2.12.2.3.Af

Vergi suçlarına ilişkin ceza yahut infaz ilişkisini sona erdiren bir diğer hal ise aflardır. VUK'ta af ile ilgili bir hüküm yer almamakta ve hukukumuzda af ile ilgili düzenlemeler TCK hükümleri ile düzenlenmektedir (Çağan, 1972: 114-115). Aflar genel ve özel af olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. TCK m.65 hükümlerine göre genel afta; kamu davası düşmekte ve hükmolunan cezaların tüm sonuçları ile ortadan kalkmakta iken; özel afta, hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verilebilmekte yahut infaz kurumunda çektirilecek süre kısaltılabilmekte veya adli

para cezasına çevrilebilmektedir. Vergi ve cezaların kanunla konuluyor olması, bunlar için çıkarılacak afların da kanunla düzenlenmesi zorunluluğunu getirmektedir. Nitekim Anayasamızın 87. maddesi hükmünce genel af ve özel af çıkarmaya yetkili organ yasama organıdır ve TBMM'nin beşte üç çoğunluğu kararıyla bir kanun çıkarılması suretiyle af ilanına karar verilebilir. Dolayısıyla yasama organı tarafından çıkarılan bir af kanun neticesinde işlenmiş olan bir vergi suçuna ilişkin cezalar tüm sonuçları ile ortadan kaldırılabilmektedir.

2.12.3.Yargılama Yapılmasına ve/ya da Cezaya Hükmolunmasına Engel Olan Haller

Vergi ceza hukukumuzda bazı durumlar, vergi suçu işlenmiş olmasına rağmen, yargılamanın yapılması ve cezaya hükmolunmasına engel olabilmektedir. Bu durumlar; pişmanlık-ıslah ile dava açma zamanaşımı müesseselerdir.

2.12.3.1.Pişmanlık ve Islah

VUK m.371 hükümlerince vergi ziyaı kabahati için düzenlenmiş olan pişmanlık-ıslah müessesesi, VUK m.359/3'te yer alan vergi kaçakçılığı suçu için de uygulama alanı olan bir müessesedir. Vergi kabahatlerine ilişkin cezaları ortadan kaldıran hallerde detaylı şekilde açıklanan pişmanlık-ıslah müessesesi, beyana dayanan vergilerde kaçakçılık suçuna ilişkin fiilleri işleyen yükümlüler ile iştirakçilerinin, kanuna aykırı olan bu fiillerinin ilgililer tarafından tespitinden önce vergi idaresine yazılı bir şekilde suç fiillerini itiraf etmesi ile uygulama alanı bulmaktadır. Az önce de ifade edildiği üzere çalışmanın daha önceki kısımlarında pişmanlık-ıslah müessesesinden yararlanmanın şartları detaylı bir şekilde açıklandığından bu kısımda yalnızca vergi suçlarına ilişkin cezalar bakımından sonuçlarına değinilmekle yetinilecektir. Bu çerçevede şartlarına uyulması halinde pişmanlık-ıslak müessesesinden yararlanılmasının en önemli sonuçlarından biri, vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin cezaya hükmolunmasına engel olmasıdır (Karakoç vd., 20156: 169-172). Bunun yanı sıra pişmanlık-ıslah müessesesine başvurmuş ancak şartlarını yerine getirmemiş bir yükümlünün vergi ceza hukuku açısından pişmanlık-ıslah müessesi hükümlerinden yararlanmayı sürdürmesi mümkün değildir. Fakat tüm şartlar yerine getirilmesine rağmen yalnızca ödeme şartı yerine getirilmez ise,

yükümlünün pişmanlık-ıslah müessesesinin hükümlerinden yararlanması söz konusu olacak, ancak ödemeye ilişkin olarak cebren tahsil süreci işletilecektir (Karakoç, 2016: 341).

2.12.3.2.Dava (Açma) Zamanaşımı

Vergi hukukumuzda; VUK m113-114 hükmünce tarh zamanaşımı, AATUHK m.102 hükmünce tahsil zamanaşımı ve VUK m.374 hükmünce ceza kesme zamanaşımı olmak üzere üç tür zamanaşımı düzenlemesi yer almaktadır. Bu düzenlemeler, vergi borcu ve idari para cezalarına ilişkin olup vergi suçlarına ilişkin hapis cezalarına yönelik zamanaşımı düzenlemesi vergi kanunlarımızda yer almamaktadır. Dolayısıyla ilgili vergi suçlarına ilişkin uygulanacak zamanaşımı hükümleri, TCK'de yer alan zamanaşımı hükümleridir.

Ceza hukukunda uygulanan dava zamanaşımı, her suç için ayrı ayrı ve kanunda belirlenmiş cezanın yukarı haddinin miktarı ile failin yaş durumuna göre değişiklik göstermektedir. Bu bağlamda TCK m.66/1 hükümlerince beş yıldan fazla olmamak şartıyla hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda zamanaşımı süresi 8 yıl olarak belirlenmiştir. Çalışmanın önceki kısımlarında vergi suçlarının her biri için ayrı ayrı cezalarının ne olduğu açıklanmıştır ve bu çerçevede hiçbirisinin üst sınırının beş yılı geçmediği görülmektedir. Dolayısıyla vergi hukukumuzda yer alan vergi suçlarına ilişkin cezaların dava açma zamanaşımı süresinin 8 yıl olduğu açıkça görülmektedir. Sürenin başlangıcında ise suçun işlendiği gün esas alınacaktır. Bu bağlamda ilgili 8 yıllık sürenin dolması ile söz konusu suçlara ilişkin dava açılamayacak, savcılığa suç duyurusunda bulunulması halinde ise savcılık ceza davasının açılmasına yer olmadığı kararını verecektir. Bir şekilde dava açılmış olsa dâhi, hâkim zamanaşımını re'sen dikkate alacak ve davayı reddedecektir (Karakoç vd., 2016: 164-165; Şenyüz, 2008: 313).

2.12.4.Hükmedilen Cezanın İnfazını Geciktiren ya da Sona Erdiren Haller

Vergi ceza hukukumuzda bazı durumlar, vergi suçu işlenmiş olmasına rağmen, hükmedilmiş olan cezanın infazını geciktirmekte yahut sona erdirmektedir. Bu durumlar; hükmün açıklanmasının geri bırakılması ve ceza (infaz) zamanaşımıdır.

2.12.4.1.Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması

Niteliği itibariyle maddi ceza hukuku kurumu olan hükmün açıklanmasının geri bırakılması; devletin cezalandırma yetkisinin kullanılmasına ilişkin olan ve CMK m.231/5 hükmünce, kurulan hükmün sanık hakkında bir hukuki sonuç doğurmaması şeklinde ifade dilen bir kurumdur. CMK m.231 hükümlerince hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilebilmesi için; sanığa yüklenen suç sebebiyle yapılan yargılama neticesinde hükmolunan cezanın iki yıl veya daha az süreli hapis yahut adli para cezası olması, sanığın daha önce kasıtlı bir suçtan mahkûm edilmemiş olması, mahkeme tarafından sanığın kişilik özellikleri ve duruşmadaki tutum ile davranışları göz önüne alınarak tekrar suç işlemeyeceğine ilişkin kanaate varılması, suçun işlenmesiyle mağdurun yahut kamunun uğradığı zararın, aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi gerekmektedir (Güngör ve Okuyucu Ergün, 2016: 1955).

CMK m.231/6 hükmünce sanığın kabul etmemesi durumunda, hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilememekte; CMK m.231/7 hükmünce açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilen hükümde, mahkûm olunan hapis cezası ertelenememekte ve kısa süreli olması halinde seçenek yaptırımlara çevrilememektedir.

CMK m.231/8 hükmünce hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararının verilmesi halinde sanık, beş yıl süreyle denetim süresine tâbi tutulmaktadır. Denetim süresi içinde, kişi hakkında kasıtlı bir suç nedeniyle bir daha hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilememektedir.

Hükmün açıklanması kararının verilmesinin vergi cezaları açısından değerlendirilmesinde de dikkate alınacak husus, hükmolunan cezanın iki yıl yahut daha az süreli olması şartıdır. Bu çerçevede vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin VUK m.359 (a) bendindeki fiillerin cezasının on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası olması ve (c) bendinde yer alan kaçakçılık fiillerinin cezasının iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası olması nedeniyle, iki yıl veya daha az süreli hapis cezasına hükmedilmesi koşulunu sağlayabilmeleri söz konusudur. Bunun yanı sıra (b) bendinde yer alan fiiller üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağından hükmün açıklanmasının geri bırakılması kapsamının dışında kalmaktadır (Batur, 2019: 203).

Yine vergi mahremiyetine uymama suçunun cezasının bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ve beş bin güne kadar adli para cezası olması, mükellefin özel işlerini

yapma suçunun cezasının altı aydan iki yıla kadar hapis cezası olması, haysiyet ve şerefe hakaret suçunun cezasının üç aydan iki yıla kadar hapis cezası olması ve son olarak ekim sayım beyanlarını denetlememe suçunun cezasının bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası olması nedeniyle, ilgili suçların da iki yıl veya daha az süreli hapis cezasına hükmedilmesi koşulunu sağlayabilmeleri söz konusudur. Bu açıdan saymış olduğumuz ilgili suçlarda hükmün açıklanmasının geri bırakılması kapsamındadır. Bu bakımdan VUK m359/b dışında diğer vergi suçlarının tümü hükmün açıklanmasının geri bırakılması kapsamına dâhildir ve mahkûm olmaları durumunda diğer şartları da taşımaları halinde büyük çoğunluğunun cezaları hakkında bu karar verilmektedir (Batur, 2019: 203-205). Vergi suçlarına ilişkin cezanın infaz kabiliyetini ortadan kaldıran bu düzenlemenin aflarda olduğu üzere cezanın caydırıcılık etkisini azaltacağı ve mükelleflerin korkusuzluğunu arttıracağı da kaçınılmaz bir gerçektir.

2.12.4.2.Ceza (İnfaz) Zamanaşımı

Ceza (infaz) zamanaşımı, kesin hükme bağlanmış olan bir cezanın, hüküm tarihinden sonra belli bir süre içerisinde uygulanmaması neticesinde, devletin bu cezayı çektirme yetkisini kaybetmesine ilişkin bir müessesedir. Ceza infaz zamanaşımı, mahkûmiyet kararı kesinleşmiş olan hükümlüler nezdinde bir sonuç doğurmakta olup, süreleri ceza ağırlığına göre farklılık göstermektedir. TCK m.68 hükmünce beş yıla kadar hapis ve adli para cezasını gerektiren suçlarda zamanaşımı 10 yıl olarak belirlenmiştir ve mahkeme kararının kesinleştiği gün işlemeye başlamaktadır. Dolayısıyla vergi suçlarına ilişkin olarak cezalara için 10 yıllık bir zamanaşımı süresi geçerli olmaktadır. Mahkûmiyet kararında iki farklı çeşit ceza olması durumunda zamanaşımı süresi için en ağır ceza dikkate alınacak, suçlarda birleşme olması halinde ise hangisinin cezası ağır ise onun için kabul edilen zamanaşımı süresi dikkate alınacaktır (Karakoç, 2016: 348; Karakoç vd., 2016: 165).

3. BÖLÜM
VERGİ CEZALARININ ETKİLERİNİNİN ANALİZİ: TÜRKİYE'DE VERGİ MÜKELLEFLERİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

3.1.VERGİ CEZALARININ ETKİLERİNİ BELİRLEYEN FAKTÖRLER

Vergi cezalarının mükellef üzerinde etkilerini belirleyen birtakım faktörler bulunmaktadır. Bu faktörlerin neler olduğunun açıklanması, vergi mükellefleri üzerinde cezalara etkisini ne yönde farklılaştırdığını ortaya koymak bakımından önemlidir. Dolayısıyla söz konusu bu faktörler ve bu faktörler nedeniyle vergi cezalarının mükellefler üzerinde ortaya çıkan etkilerinin neler olduğu aşağıda açıklanmıştır.

3.1.1.Toplumsal Yaptırımların Varlığı

Vergi kayıp kaçağının önlenmesi noktasında devlet tarafından belirlenen para cezası, hapis cezası ve paraya çevrilebilen hapis cezası gibi yasal yaptırımların yanı sıra sosyal ayıplama, dışlama, damgalama gibi akran grupları ve çevre tarafından oluşturulan yaptırımlarında son derece büyük bir etkisinin olduğunu ifade mümkündür (Yavuz, 2021: para.4). Çünkü devlet tarafından belirlenen yaptırımların toplumsal destekten yoksun olması halinde, caydırıcılık özelliğini zamanla kaybetmesi söz konusudur. Caydırıcılık etkisini kaybeden yaptırımların ise mükellefi korkutması, tehdit etmesi yahut mükellefin dikkatini çekmesi beklenemez. Dolayısıyla vergi cezası kavramı toplum tarafından ilgili bakımlardan da önemsenmiyor ve dikkat çekmiyorsa, mükellef açısından algılanması da daha zor olacaktır (Hatipoğlu, 2007: 41-42).

Keza yaptırımların vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmadaki başarısızlık nedenlerinden birisi de cezalandırmanın ahlaki boyutu olan ayıplamadan yaptırımların ayrı tutulmasıdır. Damgalama ağır olduğu zaman mükelleflerin cezai yaptırımlardan sapmaya yönelik tepkisi de ilgili yaptırımların şiddetine bağlı olmaksızın şiddetli olmakta ve cezai yaptırımın kuvveti de o derece artmaktadır (Üyümez, 2004: 348-349). Bu anlamda resmi cezaların varlığı ve şiddeti kadar; saygınlık kaybı, ayıplama ve dışlama gibi sosyal yaptırımların bireylerin üzerinde etki edebileceği kabul edilmektedir (Tunçer, 2002: 113). Keza Grasmick ve Bursik (1990) çalışmalarında, bireylerin vergi kaçırdıklarında hissettikleri suçluluk ile kaybettikleri saygınlığı kişisel

maliyetler olarak algıladıkları ve bu maliyetlerin uyumsuzluk durumunu azaltıcı etkileri olduğunu vurgulamışlardır. Grasmick ve Bursik'e göre vergi kayıp kaçağı yaratan fiiller neticesinde ortaya çıkan suçluluk, yasal müeyyide tehdidinden çok daha fazla caydırıcıdır. Dolayısıyla bu sosyal yaptırımların neticesinde ortaya çıkan suçluluk duygusu da devlet tarafından uygulanan yasal yaptırımlar gibi bir fonksiyon ifa eder (Grasmick and Bursik, 1990: 839). Bu sebeple toplumsal yaptırımlar olarak ifade edilen ayıplama ve damgalama gibi sosyal yaptırımlar, kişi üzerinde yarattığı psikolojik baskı neticesinde, cezanın genel önleme niteliğine özel bir anlam katmaktadır (Üyümez, 2004: 348). Gerçekten de çeşitli ülkelere bakıldığında vergi kayıp kaçağı noktasında cezaların istenen etkiyi sağlayamamasında, sosyal ayıplama ve suçluluk duygusu mekanizmasının istenilen düzeyde olmamasının da etkisi vardır (Yavuz, 2021: para.4).

3.1.2.Mevzuatın Yapısı

Vergi yükümlülerinin gerçek dışı beyanda bulunmaları, vergi yükümlülüklerine ilişkin eylemlerinde yasal olmayan yolları tercih ederek suç yahut kabahat işlemelerinin sebeplerinden biri vergi mevzuatının yapısıdır. Bu noktada vergi mevzuatının açık ve anlaşılabilir yapıda olup olmaması, mevzuat değişikliklerinin – özellikle vergi kanunlarının- çok sık değiştirilip değiştirilmediği gibi hususlar, vergi suç ve kabahatlerine ilişkin cezaların etkisini belirleyen ilk unsur olarak karşımıza çıkmaktadır (Batur, 2019: 187).

Bir mükellefin gerçekte ödemesi gereken vergi miktarı ile algıladığı vergi yükümlülüğü arasında ortaya çıkan fark, verginin mükellef tarafından anlaşılırlık düzeyini gösterir. Verginin anlaşılırlığının yüksek olması, mükelleflerin ilgili mevzuatı doğru anladığı anlamına gelirken; düşük olması ise, mükelleflerin algıladığı yükümlülükleri ile gerçek yükümlülükleri arasında fark olduğuna işaret etmektedir (Mumford, 2015: 186). Geleneksel politik söylemde savunulan ise mükelleflerin algıladığı yükümlülükleri ile gerçek yükümlülükleri arasındaki farkın olabildiğince az olmasıdır. Bu farkın yüksek olması, vergi mevzuatının karmaşıklığıyla ilişkili bir konudur (Gamage and Shanske, 2011: 33). Vergi uygulamaları bakımından vergi mevzuatı en önemli kaynaktır. Dolayısıyla vergi uygulamalarının doğru olması, vergi belirliliğinin sağlanmasını gerektirir. Bunun için ise vergi mevzuatının olabildiğince açık ve yalın bir dille hazırlanarak herkesin ilgili vergi kanunlarının etki alanını

anlayabilmesi sağlanmalıdır. Bu durum sayesinde vergi uyuşmazlıklarının da en az düzeye indirilmesine katkı sağlanacaktır (Çağan,1982:173). Çünkü mükelleflerin vergi mevzuatına nüfuz edememesi, vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkma etkenlerinden birisidir. Aşırı karmaşık ve açık olmayan vergi düzenlemelerinin yarattığı en önemli sorun, mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirebilme becerilerini negatif yönde etkilemesidir. Bunun yanı sıra, karmaşık hukuki düzenlemeler mükelleflerin kanunların adil olmadığını düşünmesine de neden olabilmektedir (Mumford,2015:186).

Bu noktada devreye vergilemede açıklık ve basitlik ilkeleri girmektedir. Vergilemede açıklık ilkesi, vergi mevzuatı ve vergisel uygulamaları herkesin açık ve net olarak anlayabilmesine ilişkindir. Vergilemede basitlik ilkesi ise; düzenlemelerin hem kapsam hem de nitelik olarak gerek uygulayıcılar için kolaylık sağlanması, gerekse mükellefler için herhangi bir sıkıntıya neden olmaksızın vergi ödevlerini yerine getirebilmelerinin sağlanması ile ilgilidir (Akdoğan, 2009: 213). Nitekim bir vergi uygulamasının başarısı ilk olarak herkes tarafından anlaşılmasına bağlıdır. Bu açıdan vergilemede açıklık ve basitlik ilkeleri birbirinden ayrı düşünülmemesi gereken iki ilkedir. Vergilemede açıklık ilkesi; vergi matrahı, verginin ödeme zamanı ve süresi, ödenecek vergi miktar gibi mükellef ile idareyi ilgilendiren bütün hususları kapsamakta; aynı zamanda vergi mevzuatının ve uygulamaya yönelik bütün kanun, tebliğ, yönetmelik ve genelgelerin kolay anlaşılabilmesini gerektirmektedir (Saraçoğlu ve Ejder, 2002: 41). Keza vergi süreci, ortalama bilgi düzeyi ve eğitim seviyesine sahip her mükellef tarafından anlaşılmak zorundadır. Uygulamaların açık, anlaşılır ve basit olması, mükelleflerin vergi uyumunu desteklemekte; vergi sisteminin başa çıkılması kolay olması ile mükellefler daha fazla uyum gösterme eğilimine girmektedir (Kabinga, 2016: 10). Mevzuatın basit ve anlaşılır olması mükelleflerin illegal eğilimlerini baskılarken, mevzuatının sadeleştirilmesi sonucunda vergi kaybının azaltılması da mümkün kılınmaktadır (Richardson, 2006: 332). Aksi durumda mevzuatı anlamak, mevzuata uymak ve bunu hukuka uygun olacak şekilde uygulamak taraflar açısından zor ve zahmetli olmakta, mevzuata yeterince nüfuz edememekten kaynaklanan kayıp ve kaçakların ortaya çıkması da kaçınılmaz olmaktadır. Yani mevzuatın karmaşıklığı nedeniyle tarafların mevzuata yeterince nüfuz edememesi, vergi kaybının oluşmasına neden olmaktadır. (Karakoç, 2004: 114). Netice olarak vergi mevzuatının açık ve anlaşılabilirliği, vergi mükelleflerinin vergiye ilişkin

yükümlülüklerini kolayca anlaması ve vergi kayıp-kaçağı yaratan suç ve kabahat niteliğindeki eylemlere girmesini engelleme noktasında son derece önemlidir. Vergi mevzuatının karmaşık bir yapıda olması, özellikle vergi ödemeye gönüllü olmayan mükellefler açısından yanlış beyanda bulunma eğilimine katkı sağlamaktadır. Vergi suç ve kabahati niteliğindeki eylemlerin azalması ve ilgili eylemlere uygulanan cezaların etkisinin arttırılması açısından vergi mevzuatının ülkedeki ekonomik, mali ve sosyal yapıyı da gözetmek koşulu ile herkes tarafından basit, kolay ve anlaşılabilir bir biçimde düzenlenmesi elzemdir (Köprübaşı, 2000: 41).

Vergi mevzuatının açık, anlaşılır ve basit olmasının yanı sıra istikrarlı olması da önemli bir husustur. Vergi kanunlarının istikrarlı olması, sık sık ve keyfi şekilde değiştirilmemesini gerektirir. Vergi kanunlarının sık sık ve özellikle keyfi gerekçeler nedeniyle değiştirilmesi, vergi hukukunda gerekli olan istikrarı bozacaktır (Öz, 2004: 60). Çünkü sık sık yapılan değişiklikler nedeniyle mevzuata ilişkin gereklilikleri takip edemeyen mükellefler, vergi uygulamalarına ilişkin zorunlu prosedürleri yerine getirememe durumu ile karşı karşıya kalmaktadır (Biniş, 2012: 487) Mevzuatın daha da karmaşık bir yapıya dönüşmesi kanun boşlukları yaratmakta ve bu mükellefler tarafından kötüye kullanılabilmektedir. Bunun yanı sıra mevzuatın sıkça değiştirilmesi mükelleflerin vergi idaresine karşı olan güvenlerini sarsmaktadır (Koban, 2007: 172).

Türk vergi sistemi içerisindeki vergi mevzuatı incelendiğinde; ilk olarak dilinin ağır olduğu ve vergilemeye ilişkin işlemlerin karmaşıklığı göze çarpmaktadır. Bu durumla ilgili olarak yapılması gereken, vergi kanunlarının tekrar gözden geçirilmesi suretiyle kısa ve kesin hükümler içeren sadeleştirmeler ve herkesin anlayacağı bir dilin kullanılmasıdır (Yayman, 199: 216). Özellikle mükellefler açısından bakıldığında, mevzuatın basitleştirilmesi ya da değiştirilmesine ilişkin taleplerin dikkate alınması gerekmektedir (Gamage and Shanske, 2011: 33). Bunun yanı sıra göze çarpan bir diğer hususta, açıklamalar dâhilinde sürekli değiştirilen kanunlar, genel tebliğler vb. varlığının Türk vergi mevzuatında da görülmesidir. Ek maddelerin, geçici maddelerin yahut mükerrer maddelerin varlığı ile doldurulan Türk vergi mevzuatını ilgili konulardaki uzmanların bile takip etmesi güç hale gelmiştir. Dolayısıyla bu karmaşıklık vergi idaresinin de çeşitli sorunlarla karşı karşıya gelmesine sebep olmuş, düşük beyanların tespit edilerek cezalandırılması zorlaşmıştır (Korkmaz, 1999: 157). Özellikle son yıllarda *"torba kanun"* olarak da adlandırılan, uzun bir başlığı olan kanunlarla çok sayıda kanunda değişiklik yapılmaktadır. Bunları izleyebilmek ve diğer

hükümlerle ilişkilendirebilmek çok zor olmaktadır. Bu değişiklikler neticesinde değişiklik yapıldıktan sonra bir önceki kanun ile çelişir duruma bile gelinebilmektedir (Kırbaş, 2012: 1). Hatta bu durum vergi suçundan kaynaklı açılan davaların yargılama süreçlerini uzatmakta, dolayısıyla vergi adaleti bozulmakta ve cezaların etkisi de buna bağlı olarak azalmaktadır. Vergi suçları ile ilgili yargılamaların genel mahkemelerde görülmesi ve VUK'ta yer almayan hususlarda TCK ve CMK'nin uygulanıyor olması, söz edilen kanunlarda yapılan değişiklikler nedeniyle vergi suçlarına yönelik soruşturma ve kovuşturma süreçlerinde sarkmalara ve uzamalara sebep olmaktadır. Nitekim TCK'nin zaman bakımından uygulanma başlıklı m.7/2 bendinde yer alan *"Suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanır ve infaz olunur"* hükmü, yapılan bir kanun değişikliğinin vergi suçu ile ilgili kovuşturmalarda sanık lehine bir hüküm içerip içermediğinin değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır. Buna göre ilk derece mahkemesi tarafından karar verilip istinaf veya temyiz incelemesi için üst mahkemelere gönderilen ve henüz kesinleşmeyen yahut istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşen ya da istinaf veya temyiz incelemesi sonrası onanarak kesinleşmiş olsa dâhi henüz infaz edilmeyen dosyalardaki vergi suçları kanun değişikliğinin lehe hüküm içerip içermediğinin değerlendirilmesi amacıyla yeniden ele alınmakta, bu durum ise vergi suçu ceza süreçlerinin uzamasına ve kimi zaman suçun zamanaşımına uğramasına neden olmaktadır. Vergi suçu işleyenler nezdinde yargılama süreçlerinin bu sebeple uzuyor olması, vergi adaletini bozmakta, cezaların etkisini azaltmakta ve yasadışı yollara başvurmayan mükelleflerin hem devlete hem de yargı sistemine yönelik bakış açılarını olumsuz bir şekilde etkilemektedir (Batur, 2019: 188). Bu açıdan bakıldığında mevzuatın sadece basitliği ve anlaşılırlığı yeterli olmamakta, uygulamada adaleti bozucu unsurlara sebebiyet vermemesi de gerekmektedir. Bu sebeple sürekli kanun maddelerinde değişikliğe gitmek, yeni maddeler çıkararak vergi sistemimizi daha karmaşık bir yapıya sürüklemek yerine; vergi mevzuatımızın yetersizliklerini giderecek ve boşlukları dolduracak sağlam, köklü bir vergi reformu yapmak ve onun dışında da değişikliklere çok zorunlu haller dışında başvurmamak gerekmektedir (Yayman, 1999: 216). Aksi takdirde; ülkenin ekonomik, mali ve sosyal şartları çerçevesinde ihtiyaçlara cevap veremeyen mevzuat yapısı, sık sık yapılan değişikliklerle giderek daha karmaşık ve yoruma açık hale gelmekte; kötü niyetli kullanıma izin veren kanuni boşluklar hem

vergi denetimlerinin etkinliğini ve hem de cezaların caydırıcılığını olumsuz yönde etkilemektedir (Acar ve Merter, 2004: 8-9).

3.1.3.Vergi Afları/Yapılandırmalar

Devletin tek taraflı olarak alacak hakkından vazgeçmesi anlamına gelen af, vergi cezalarının da sona erme nedenlerindendir. Vergi afları neticesinde tarh edilmiş vergilerin belirli süreler içinde ödenmesi şartıyla bunlara ilişkin cezaların veya gecikme zamlarının ortadan kaldırılması esas olmakla birlikte bazen cezanın yanı sıra vergi aslının bir kısmının da ortadan kaldırılması söz konusu olmaktadır (Öncel vd., 1985: 180).

Vergi cezalarının etkisi üzerinde doğrudan belirleyici olan en önemli unsurlardan biri de aflardır. Gerek vergi afları, gerekse vergi suç ve cezalar için çıkartılan genel aflar vergi cezalarının önleyici işlevini azaltmaktadır (Batur, 2019: 191). Birçok devletin vergi gelirlerini arttırmak için kullandığı vergi afları, literatürde üzerinde tartışmaların olduğu bir gelir arttırma aracıdır. Hükümetler mali programlarının bir parçası olarak vergi mükellefi olan bireylere ve firmalara, gecikmiş vergilerini ödemek için ilgili vergilerin bir kısmı üzerinden cezai yaptırımlara konu olmadan vergi afları ile ödeme imkânı sağlamaktadır (Alm ao., 2009: 235). Ancak ekonomik istikrarsızlık ve kriz dönemlerinde vergi mükelleflerinin ve devletin vergi gelirlerinin çıkmaza girdiği zamanlarda uygulanması gereken vergi aflarının sık kullanımı vergi adaletini ve vergi barışını bozmaktadır (Batur, 2019: 191). Vergi afları ile dürüst olmayan yükümlülere bu yönde bir esnekliğin sağlanması, vergisini dürüstçe ve zamanında ödeyen yükümlüler nezdinde vergi sisteminin hakkaniyetini azaltmaktadır (Andreoni, 1991: 144). Keza aflar neticesinde, denkleştirici adalet olarak ifade edilen ve aynı durumdaki mükelleflerin eşit işleme tabi tutulmasını gerektiren ilkenin dürüst mükellefler aleyhine bozulması söz konusudur (Bay ve İnneci, 2017: 207).

Ayrıca vergi aflarının vergi toplama faaliyetlerinde yaşanan aksamalara bir çözüm enstrümanı olarak kullanılmasının işi kolaylaştıracağı düşünülmekle birlikte, gelecekte af beklentisi içine giren yükümlülerin vergi uyumu zayıflamaktadır (Andreoni, 1991: 144). Vergi aflarıyla ilgili uluslararası deneyimler de bunu doğrulamaktadır. Vergi afları ile kısa vadede gelirler arttırılabilir, ancak vergi uyumunu olumsuz yönde etkilemesi nedeniyle orta ve uzun vadede genel olarak gelir

seviyesini artırmak için vergi afları ters etki yaratmaktadır (Alm ao., 2009: 243). Dolayısıyla istenilenin aksine vergi afları uzun vadede vergi gelirlerinde düşüşe neden olabilmekte ve de verginin etkinliğini azaltabilmektedir (Andreoni, 1991: 144). Aşağıda yer alan Tablo 20'de Cumhuriyet tarihinden günümüze kadar çıkarılan vergi afları yer almaktadır.

Tablo 20: Türkiye'de Cumhuriyet Tarihinden Günümüze Kadar Çıkarılan Vergi Afları

1	17.05.1924	İlk Vergi Affı
2	05.08.1928	Elviyel Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa
3	15.03.1934	4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Yasa
4	04.07.1934	2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa
5	29.06.1938	3568 Sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Yasa
6	13.06.1946	Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Yasa
7	21.01.1947	5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Yasa
8	26.10.1960	113 Sayılı Af Yasası
9	28.12.1961	281 Sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa
10	23.02.1963	218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
11	13.06.1963	252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Yasa
12	05.09.1963	325 Sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Yasa
13	16.07.1965	691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Yasa
14	03.08.1966	780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
15	28.02.1970	1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu'yla Getirilen Af
16	15.05.1974	1803 Sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa

17	20.03.1981	2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa
18	02.03.1982	2431 Sayılı Yasaya Ek
19	22.02.1983	2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Yasa
20	04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 sayılı Kanun'un Geçici 4. Maddesi
21	03.12.1988	3505 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
22	28.12.1988	3512 Sayılı Yasa
23	15.12.1990	3689 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
24	21.02.1992	3787 Sayılı Yasa
25	05.09.1997	400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
26	22.07.1998	4369 Sayılı Yasa
27	06.02.2001	414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
28	07.03.2002	4746 Sayılı Yasa ile Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasasının Geçici Madde 21)
29	27.02.2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
30	22.11.2008	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı)
31	25.02.2011	6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
32	29.05.2013	6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı)
32	10.09.2014	6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
33	19.08.2016	6736 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
34	27.05.2017	7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
35	18.05.2018	7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

Kaynak: (Yelman, 2017: 76,77).

Tablo 20'den anlaşılacağı üzere 18.05.2018 tarihinde çıkarılan 7143 sayılı Kanun ile beraber Cumhuriyet tarihimizin 99 yıllık hayatında, 35 adet vergi affı çıkarılmıştır. Bu vergi afları bazen verginin tamamını silerken, bazen bir kısmını ve çoğunlukla da faizi ve cezalarını silen kanunlar olarak düzenlenmiştir. 2003 yılından sonra çıkarılan af kanunları ise vergi anaparalarını değil, ceza ve faizlerini silen kanunlar şeklinde düzenlenmiştir. Yani ceza ve faizlerden kısmen ya da tamamen vazgeçilen, vergi aslı için ise ödeme kolaylıklarının yapıldığı düzenlemelerdir (Ak, 2019: para.3).

Ülkemizde bu kadar sıklıkla başvurulan vergi aflarının vergi cezalarının etkileri hususunda ciddi sıkıntılara yol açtığını söylemek ise kaçınılmazdır. Çıkarılan her af kanunu, vergi cezasının korkutma ve önleme fonksiyonunun azalmasına sebep olmaktadır. Vergi kayıp kaçağı yaratan fiillerin siyasi otoriteler tarafından hoş görülerek affedilmesi, bu tip fiillerin işlenme potansiyelinin genişlemesine neden olmaktadır. Vergisini cezalı olarak ödemesi gereken mükelleflere çıkarılan bu af düzenlemeleri ile mükellefler ödemesi gerekenden daha az ve taksitlendirme yapılarak daha kolay ödeme imkânına kavuşmakta, bu da vergisini düzenli ödeyen mükellefler karşısında düzenli ödemeyen mükellefleri avantajlı konuma getirmektedir. Vergi aflarına sık sık başvurulmasının neticesinde mükelleflerde af çıkacağı beklentisi oluşmakta ve bu durum mükelleflerin vergiyi zamanında ödememe eğilimlerini arttırmaktadır (Üyümez, 2004: 308). Yine aynı af kanunlarının içeriğinde yer alan düzenlemelerle getirilen matrah artırımı uygulaması ise; vergi kayıp kaçağına yol açtığını düşünen, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığını bilen mükelleflere de büyük bir imkân olarak sunulmaktadır. İlgili mükelleflere belirli matrahlar üzerinden ödeme yapmaları koşuluyla vergi cezalarına ve incelemeye muhatap olmama hakkı tanınmaktadır. Böyle bir dokunulmazlık hakkının tanınması, hem mükellefleri vergi kaçırmaya yöneltmekte, hem de vergi cezasına maruz kalmamaları sebebiyle cezaların caydırıcılığı ilkesini göz ardı etmelerine yol açmaktadır (Durnaoğlu, 2020: 86). Dolayısıyla hem vergi adaleti bakımından hem de vergi cezalarının etkileri bakımından vergi aflarının sık sık çıkartılmaması ve önceden tahmin edilebilir olmaması şarttır (Batur, 2019: 192). Aksi takdirde vergi adaleti bozulacak, vergi uyumu düşecek ve buna bağlı olarak vergi gelirlerinde ve bütün olarak toplum düzenini sağlamaya yönelik olan kanun ve düzenlemelere karşı beslenen saygıda azalma meydana gelecektir (Lerman, 1986: 325).

3.1.4.Vergi Denetimleri

Vergi denetimi sayesinde, mükelleflerin vergilendirmeyle ilgili işlemleri ve bu işlemlerin dayanağı olan defter, kayıt ve belgeleri üzerinde incelemeler yapılarak, hem mükellef, hem de mükellefle ilişkili üçüncü kişilere yönelik hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ile düzeltilmesini sağlanmaktadır (Abdioğlu, 2007: 165). Ayrıca vergi denetimleri ile vergi matrahlarının gerçeğe aykırı olacak şekilde azaltılma çabaları önlenmeye yahut en aza indirmeye çalışılmaktadır. Bir başka anlatımla, vergi denetimleri, vergi matrahlarının azaltılması çabalarını en aza indirmeye, olası riskleri bertaraf etmeye yönelik faaliyetlerdir (Akbey, 2014: 11). Kısacası vergi denetimlerinin en temel amacı, mükelleflerin vergi kanunlarına uygun hareket etmeye yöneltilmesidir. Vergi denetimlerinin en temel amacı, mükelleflerin vergi kanunlarına uygun hareket etmeye yöneltilmesidir. Mükelleflerin bir gün denetlenebilecekleri düşüncesine sahip olmaları, kanunlara uygun davranma eğilimlerini arttırıcı etki yaratmaktadır. Çünkü vergi denetimleri, kanunlara aykırı davranışların tespit edilmesini sağlaması yönüyle vergisini zamanında ve eksiksiz ödemeyen, yani vergisel yükümlülüklerine uygun davranmayan yükümlüler için ciddi bir risk oluşturmaktadır. Bu riskin büyüklüğü ile doğru beyan arasında doğru orantılı bir ilişki olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır (Tekin ve Çelikkaya, 2007: 189).

Allingham & Sandmo (1972)'nun rasyonel tercih modeli çalışmalarında, mükelleflerin vergi beyanlarına yönelik kararlarının belirsizlik içinde verildiğini ve mükelleflerin beklenen faydalarını maksimize etmek için gerçek gelirlerini beyan etme veya etmeme yönünde tercihte bulunduklarını ifade etmişlerdir. Mükellefin beyan ettiği gelir ise; gerçek gelir miktarı, vergi oranı, ceza oranı ve denetlenme olasılığına bağlı olacak şekilde değişiklik göstermektedir. Bu noktada ceza oranında ve mükellefin denetlenme olasılığındaki artış olması halinde, gelirin beyan edilecek kısmı da artmaktadır. Bu modele göre yakalanma ve cezalandırılma riskinin büyüklüğü yani mükelleflerin duyduğu korku gibi etkenler vergiye gönüllü uyumu belirleyen başlıca etkenlerdir. Diğer bir deyişle, vergi denetimi ile cezaların caydırıcı gücü bireylerin gönüllü uyuma yönlenmesinde en önemli faktörler olarak görülmektedir (Allingham and Sandmo: 1972: 329-330). Dolayısıyla cezaların artması yani yüksek cezaların varlığı ve denetim sıklığının artması ile doğru beyanda bulunma yani gönüllü uyum arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır (Dubin and Wilde, 1988: 61-73; Dubin ao., 1990: 395-409).

Literatürde yer alan farklı çalışmalar da benzer sonuçları ortaya koymaktadır. Alm, Jackson ve Mckee yaptıkları ampirik çalışmada, ceza oranındaki değişmeye nazaran gönüllü uyumun denetim oranı ile artığı sonucuna ulaşmışlardır. Bu çalışmaya göre, ceza oranındaki bir artışa pozitif yönlü bir tepki verilmekle beraber bu tepki küçük ve çok önemli değildir. Cezaların beklenen etkiyi yaratması denetim ile desteklenmesine bağlıdır. Bu amaçla vergi kanunlarında ceza oranlarının yükseltilmesine yönelik düzenlenmeler yapılmakla birlikte, denetlenme sıklığının da arttırılması gerekmektedir (Alm ao., 1992: 107-114). Dolayısıyla yapılan çalışmalar genel olarak cezalar ve denetim arasında sıkı bir ilişkinin olduğu yönündedir. Ceza ve denetim ile sağlanan uyumlar, cezaların kaldırılması ile düşmüştür (James and Alley, 2002: 34-36).

Ancak vergi denetiminden beklenenin sağlanabilmesi için dikkate alınması gereken en önemli ilkelerinden birisi genellik ilkesidir. Bu çerçevede herkesin genel olarak vergi denetimine tabi tutulması esastır. Vergi denetiminin, vergi kanunları nezdinde mükellef sıfatı taşıyan herkese uygulanması elbette mümkün olmamakla birlikte, toplumda dengesizlik yaratmamak için mümkün olduğunca büyük bir kitlenin özellikle tarh zamanaşımı süresi de göz önünde bulundurularak incelemeye tabi tutulması gerekmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2007: 51). Bu bağlamda aşağıda yer alan Tablo 21'de Türkiye'de inceleme sayıları ve mükelleflerin incelenme oranlarına yer verilmiştir.

Tablo 21: Türkiye'de İnceleme Sayıları ve Mükelleflerin İncelenme Oranları (2014-2021)

Yıllar	Sınırlı İnceleme	Tam İnceleme	Toplam İnceleme	Toplam Mükellef	İncelenen Mükellef	Mükellef İnceleme Oranı
2014	111.692	37.355	149.047	5.032.642	55.284	%1,09
2015	129.209	30.291	159.500	5.177.520	58.676	%1,13
2016	144.820	40.642	185.462	5.330.936	49.817	%0,93
2017	92.034	26.992	119.026	5.540.355	44.182	%0,79
2018	101.422	33.681	135.103	5.738.531	44.376	%0,77
2019	94.571	33.849	128.420	5.891.369	40.763	%0,69
2020	107.343	37.859	145.202	6.224.018	47.597	%0,76
2021	166.304	44.923	211.227	6.580.091	54.065	%0,82

Kaynak: (Hazine ve Maliye Bakanlığının 2016 ve 2021 yılları Faaliyet Raporları ile Gelir İdaresi Başkanlığının 2014-2021 yılları Faaliyet Raporlarında yer alan verilerden derlenerek düzenlenmiştir.)

Yukarıda yer alan Tablo 21'de 2014 yılında toplam incelemelerin yaklaşık %25'i, 2015 yılında yapılan incelemelerin yaklaşık %19'u, 2016 yılında yapılan incelemelerin yaklaşık %22'si, 2017 yılında yapılan incelemelerin yaklaşık %23'ü, 2018 yılında yapılan incelemelerin yaklaşık %25'i, 2019 ve 2020 yılında yapılan incelemelerin yaklaşık %26'sı, 2021 yılında yapılan incelemelerin yaklaşık %21'i tam incelemelerden oluşmaktadır. İlgili yıllar bazında bakıldığında genel olarak sınırlı incelemelerin tam incelemelerden daha fazla yapıldığı görülmektedir. Bununla birlikte dikkati çeken bir diğer nokta, 2016 ve 2018 yılları sonrasında toplam bazında vergi inceleme sayılarının gözle görülür bir düşüş göstermesidir. Bunun sebebi, 2016 ve 2018 yıllarında sırasıyla yürürlüğe giren *6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun* ile *7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanundur*. İlgili kanunların kapsadığı yıllarda matrah artırımında bulunan mükelleflerin ilgili yıllarda vergi incelemesinden muaf sayılması bu azalışların nedenidir. Bunun dışında toplam inceleme sayılarının ilgili iki yıl dışında rakamsal olarak artış seyrinde olduğu görülmektedir. Ancak burada oransal duruma da dikkat çekmek gerekmektedir. Genel olarak ilgili yıllar arasındaki oransal değişime bakıldığında ise; faal mükelleflerin 2014 yılında %1,09'u, incelenirken bu oranın yalnızca 2016 yılında artış göstererek %1,13'e çıktığı; sonrasında ise azalış seyri göstererek 2017 yılında %0,79'a, 2018 yılında %0,77'ye, 2019 yılında ise %0,69'a gerilediği; 2020 yılında bir artış kaydederek %0,76'ya yükseldiği; 2021 yılında da bir artış kaydederek %0,82'ye yükseldiği görülmektedir. Son iki yıl dışında ele alınan sekiz yıl ile ilgili genel seyir, mükellef sayıları artış gösterirken incelenen mükellef sayısının oransal olarak azalması şeklinde gerçekleşmiştir. Bu durumun vergi kayıp kaçakları noktasında vergi denetiminin etkisinin azalmasına neden olduğu ifade edilebilir (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2020 Yılı Faaliyet Raporu). Zira vergi denetiminin vergi suç ve cezaları hususunda etkinliği, mükellef yahut vergi sorumlularının suç oluşturan fiillerini ortaya çıkarması ile sağlanmaktadır. Bir vergi suçunun ortaya çıkarılması ve nihayetinde cezalandırılması için ön koşul, vergi denetimidir. Çünkü vergi inceleme raporları olmadan direkt Cumhuriyet savcılıklarına yapılan kaçakçılık suçu ihbarlarında dahi savcılıklar, ilgili vergi dairesinden vergi incelemesi yapmalarını talep etmektedir. Kaçakçılık suçlarında vergi dairesinin mütalaası olmadan dava açılamamakta, kaçakçılık suçları için dava şartı olarak bu durum kabul edilmektedir (Batur, 2019: 193). Dolayısıyla Tablo 21'de yer alan

inceleme sonuçlarına ilişkin sayıların ülkemiz açısından çok parlak görülmediği ifade edilebilir. Vergi inceleme oranlarına baktığımızda toplam mükellef sayısının çok az bir kesimine tekabül eden toplam vergi mükelleflerinin yüzde birinin bile incelenmediği göz önünde bulundurulduğunda bu durumun denetimin ve cezaların etkisini azaltacağı kaçınılmaz bir gerçektir.

Tablo 22: Türkiye'de Vergi Denetimine İlişkin Rapor Sayıları (2014-2021)

Yıllar	Vergi İnceleme Raporu	Vergi Tekniği Raporu	Vergi Suçu Raporu	Görüş ve Öneri Raporu	Diğer	Toplam
2014	131.587	18.879	10.675	6.948	278	168.367
2015	151.065	18.563	9.118	6.185	343	185.274
2016	122.245	25.706	10.380	6.371	719	165.421
2017	81.061	22.288	12.587	10.211	897	127.044
2018	88.020	16.895	15.032	7.509	264	127.702
2019	91.231	16.735	15.837	8.591	204	131.598
2020	130.413	19.470	15.780	9.399	185	175.247
2021	122.998	20.306	18.968	8.336	248	170.856

Kaynak: (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 2014-2021 yılları Faaliyet Raporlarında yer alan verilerden derlenerek düzenlenmiştir.)

Bunun yanı sıra yukarıda yer alan Tablo 22'deki vergi incelemeleri sonucu düzenlenen rapor sayılarına baktığımızda, 2014-2021 yılları arasındaki sekiz yılın ortalamasına göre yıllık yaklaşık 13.545 adet civarında vergi suçu raporu düzenlendiğini görülmektedir. Yıllar itibariyle Tablo 21'de yer alan incelenen mükellef sayıları ile Tablo 22'te yer alan incelemeye tabi olan bu mükellefler nezdinde düzenlenen vergi suçu raporları karşılaştırıldığında; yaklaşık olarak incelenen her dört mükelleften biri hakkında vergi suçu raporu düzenlendiği ve buna göre yaklaşık olarak incelenen her dört mükelleften biri hakkında vergi suçu sebebiyle soruşturma başlatıldığı görülmektedir. Tablo 21'deki verilere göre, incelemeye tabi tutulan mükellef sayısının nispi olarak çok az olması ve Tablo 22'deki verilere göre incelemeye tabi tutulan mükelleflerin yaklaşık %25'i hakkında vergi suçu sebebiyle vergi suçu raporu düzenlendiği dikkate alındığında, tüm vergi mükellefleri içerisinde vergi suçu işleyip vergi kaybına sebep olan mükelleflerin tam olarak ortaya çıkartılarak cezalandırılmadığı ortadadır. Aslında vergi suçu işleyerek cezaya muhatap tutulması gereken mükellef sayısı, tüm mükellefler içerisinde incelemeye tabi tutulan

ve vergi suçu işlediği tespiti ile haklarında işlem yapılan mükellef sayısından çok daha fazla olmalıdır (Batur, 2019: 194). Burada dikkat edilmesi gereken husus denetlenmesi gereken mükelleflerin vergi idaresi tarafından hem zaman, hem kaynak israfından, hem de gönüllü uyumu bozmaktan kaçınmak için çok iyi bir şekilde belirlenmesidir. Keza vergiye gönüllü uyum gösteren mükelleflerin yoğun denetimler sonucu denetime tabi tutulması da olumsuzluklar doğuracak ayrıca kaynakların israfına sebep olarak denetimlerin etkisini azaltabilecektir. Bu sebeple riskli mükelleflerin, sektörlerin yahut dönemlerin belirlenerek, denetim faaliyetlerinin vergi denetimini yürütecek idare tarafından bunlar üzerinde yoğunlaştırılması son derece önem arz etmektedir. Böylelikle vergi denetimlerinin etkin ve verimli olması sağlanabilecektir (Akbey, 2014: 11).

Bununla birlikte aşağıda yer alan Tablo 23'te 2014-2021 yılları arasında incelenen mükellef sayıları ile tarhı istenilen vergi, kesilmesi önerilen ceza tutarına yer verilmiştir. Bu husus üzerinden yapılacak yorumlarda vergi cezalarının etkileri bakımından önem arz etmektedir.

Tablo 23: İncelenen Mükellef Sayıları ile Tarhı İstenilen Vergi, Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarı (2014-2021)

Yıllar	İncelenen Mükellef Sayısı	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Tarhı İstenilen Vergi Tutarı (TL)	VUK uyarınca kesilmesi istenilen vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları toplamı (TL)	Merkezi Yönetim Bütçesi Ceza Gerçekleşmeleri (TL)
2014	55.284	39.378.004.491	7.939.389.423	16.582.633.968	2.610.467.000
2015	58.676	34.990.489.156	7.100.141.177	14.380.455.845	4.007.019.000
2016	49.817	32.641.061.353	7.234.873.130	15.904.492.736	5.233.787.000
2017	44.182	23.153.169.269	5.878.506.580	14.370.585.724	4.366.832.000
2018	44.376	37.711.654.275	8.722.800.218	19.862.613.528	4.710.283.000
2019	40.763	44.739.190.266	10.409.577.465	23.520.286.333	7.124.363.000
2020	47.597	138.320.219.760	24.921.860.064	40.258.714.890	5.665.715.000
2021	54.065	66.290.584.483	24.232.837.331	50.748.840.091	8.706.943.000

Kaynak: (Hazine ve Maliye Bakanlığının 2018 ve 2021 yılı Faaliyet Raporları ile Hazine ve Maliye Bakanlığının 2014-2020 yılları Merkezi Yönetim Bütçe İstatistiklerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.)

Tablo 23'ten görüleceği üzere 2014 yılında incelenen mükellef sayısı 55.284 iken 2015 yılında 58.676'ya yükselmiş, 2016 yılında 49.817'ye düşmüş, 2017 yılında 44.182'ye düşmüş, 2018 yılında çok az artış göstererek 44.376'ya çıkmış ve 2019 yılında yine azalış göstererek 40.763'e düşmüştür. Bunun sebebi az önceki tablo yorumunda da açıklandığı üzere 2016 ve 2018 yıllarında sırasıyla yürürlüğe giren *6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun* ile *7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun nedeniyle* matrah artırımında bulunan mükelleflerin ilgili yıllarda vergi incelemesinden muaf sayılmasıdır. Genel seyre bakıldığında ise incelenen mükellef sayısında 2014-2021 yılları arasındaki sekiz yıllık süreç içerisinde son iki yıl hariç azalma göstermektedir. Bu azalmaya rağmen ilgili yıllar aralığında tarhı istenilen vergi tutarı ve kesilmesi önerilen ceza tutarında artış olduğu görülmektedir. Ancak denetim istatistikleri ile ilgili bu veriler, denetlenen mükellef sayısı, tarhı istenilen vergi tutarı ve kesilmesi önerilen cezaların tutarını vermekten ibarettir. Ancak bu cezaların kesilmesinin akabinde ilgili ceza tutarları üzerinden; cezalarda indirim müessesesinden, uzlaşma müessesesinden yararlanılmakta yahut yargıya intikal etmiş olanlar terkin edilerek kalan tutarlardan tahsil gerçekleşmektedir. Ayrıca ilgili cezalardan ne kadarının vergi afları kapsamında terkin edildiği de bilinmemektedir (Somuncu, 2014: 165). Bu sebeple ilgili yıllara ilişkin bütçe gerçekleşmelerine bakarak devletin fiilen ne kadar vergi cezası tahsil ettiğine bakmak yerinde olacaktır. 2014-2021 yılları sürecindeki bütçe gerçekleşmelerine bakıldığında ise kesilmesi önerilen ceza tutarları ile bütçe gerçekleşmeleri yani tahsil edilen ceza tutarları arasında ciddi bir farkın olduğu görülmektedir. Bu durum az önce ifade edildiği üzere Türk vergi sistemimizde yer alan çeşitli müesseselerce cezaların büyük kısmının ortadan kaldırıldığını göstermektedir.

Bunun dışında vergi denetimi, sadece vergi incelemesi ile sınırlı bir olgu değildir. Çalışmanın önceki kısımlarında da değinildiği üzere vergi denetimi; yoklama, yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergi incelemesi ve arama sonucu yapılan denetim kavramlarının tümünü kapsayan bir olgudur. VUK'ta "Vergi Denetimi" veya "Vergi İdaresinin Mükellefi Denetleme Yolları" başlıklı bir düzenleme olmamakla birlikte, ilgili kanunda bu kapsam; "Yoklama", "İnceleme", "Arama" ve "Bilgi Toplama" olacak şekilde dört alt başlıkta toplanmıştır. "Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi", kavram olarak kanunda tanımlanmamış fakat bu denetim yolu, yoklama başlığı altında yoklamaya yetkili olanlara verilen ek yetkiler şeklinde düzenlenmiştir (Somuncu,

2014: 133). İlk olarak 1985 yılında yapılan bu düzenleme KDV'nin yürürlüğe girmesi ile gündeme gelmiş ve geleneksel "yoklama" yetkisine ek olarak verilen yetkileri kapsayan bir vergi denetim yöntemi olarak düşünülmüştür (Soyan, 2015: 8).

Yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergi suçu yaratacak olan fiillerin anında tespiti ve cezanın kesilmesi temeline dayanan maddi bir denetim yöntemidir. Söz konusu denetim yöntemi, VUK m.127 ve m.128 hükümleri gereği "Yoklama" bünyesi içerisinde düzenlenmiştir (Tekin ve Çelikkaya: 2007, 117). Yaygın ve yoğun vergi denetimin amacı; vergi ziyaına ilişkin delil ve izlerin ortadan kalkmasına fırsat vermeden, anında yapılacak olan denetimlerle, vergiyi doğuran olayın gerçek yönü ile kayıtlar arasındaki bağlantının kurulması ve böylelikle vergi ziyaına sebep olacak olan suçların zamanında önlenmesidir (Yurteri, 2012: 264). Buna göre yaygın ve yoğun vergi denetimleri ile; mükellefiyet tahsis denetimleri, günlük hâsılatın tespit edilmesi, yol denetimlerinin yapılması, kanuni defter ve belgeler dışında vergi kaçırıldığına emare teşkil eden defter ve belgeleri almak, belge ve kayıt düzeni ile levha kullanma ödevine ilişkin denetimler ve ödeme kaydedici cihazların (yazar kasa) kullanılmasına yönelik denetimler gerçekleştirilebilmektedir (Somuncu, 2014: 153-158). Bu çerçevede aşağıda yer alan Tablo 24'te Gelir İdaresi Başkanlığının yayınladığı veriler çerçevesinde 2014-2021 yılları arasında Türkiye'de yapılan Yaygın ve Yoğun Vergi Denetim verilerine yer verilmesinde yarar görülmüştür.

Tablo 24: Türkiye'de Yaygın ve Yoğun Denetim Sonuçları (2014-2021)

Yıllar	Mükellefler Nezdinde Yapılan Denetim Sayısı	Mükellefler Nezdinde Yapılan Fiili Hasılat	Nezdinde Fiili Denetim Yapılan Nakliye Aracı	Mükellef Tesis Ettirilen Kişi Sayısı	Toplam Denetim Sayısı	Hedeflenen	Gerçekleşme Durumu (%)	Kesilen Usulsüzlük Cezası Tutarı (TL)
2014	2.321.716	10.478	*	18.464	2.350.658	4.500.000	52,23	78.787.648
2015	837.550	8.356	*	12.497	858.403	3.000.000	27,92	39.792.298
2016	376.600	3.180	40.206	16.266	436.252	2.000.000	21,81	58.226.570
2017	210.691	4.408	17.359	28.071	260.529	2.250.000	11,58	77.969.055
2018	205.684	2.128	22.692	29.516	260.020	2.000.000	13,00	75.738.130
2019	443.901	4.049	26.672	37.319	511.941	500.000	102,39	172.904.114
2020	292.682	1.542	26.698	30.529	351.451	600.000	58,6	95.954.030
2021	291.689	458	51.634	27.784	371.565	700.000	53,08	144.036.907

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığının 2014-2021 yılları Faaliyet Raporlarında yer alan verilerden derlenerek düzenlenmiştir.)

Tablo 24'ten görüldüğü üzere ilgili yıllar arasında 2019 yılı dışında toplam denetim sayısının düştüğü görülmektedir. Özellikle 2000'li yıllarda ilgili denetim rakamlarının çok daha yüksek olduğu GİB faaliyet raporlarından da görülebilir. Dikkati çeken bir diğer nokta ise ilgili yıllar bazında toplam denetim sayısının hedeflenen rakamı yine yalnızca 2019 yılında yakalamış olmasıdır. 2014 yılında yaygın ve yoğun denetimlerle ilgili hedefin %52,23'ü yakalanmışken, 2015 yılında %27,92'si, 2016 yılında %21,81'i, 2017 yılında %11,58' i, 2018 yılında ise %13'ü gerçekleştirilebilmiştir. Az önce de ifade edildiği üzere 2019 yılında hedeflenen rakam aşılarak %102,39 oranına ulaşılmış, 2020 yılında %58,6 ve 2021 yılında ise %53,08 ile hedefler yine tutturulamamıştır. 2019 yılındaki bu artışın sebebi olarak GİB faaliyet raporunda; ekonomik konjonktürün 2018 yılına göre daha canlı olması, 2019 Yılı

Denetim Planının taşra teşkilatı ile gerçekleştirilen toplantılar neticesinde analiz edilerek uygulamaya alınması, mevcut personelin daha verimli kullanılarak saha denetiminde etkinliğin artırılması sonucunda hedeflenen değerin üzerinde bir sonuca ulaşıldığını açıklamıştır (GİB 2019 Faaliyet Raporu, 2019: 103). 2020 ve 2021 yıllarındaki düşüş ve hedeflenen değerlere ulaşılamamasının sebebi ise GİB tarafından 2020 ve 2021 yılları faaliyet raporlarında; ekonominin içerisinde bulunduğu konjonktürel durum ile denetimlerin zaman zaman farklı alanlarda ve sektörlerde yoğunlaşması sebebiyle denetim planlamasındaki değişiklikler ve tüm dünya ile beraber ülkemizi de etkileyen Koronavirüs (Covid-19) salgınının etkisini azaltmak için alınan önlemlerden (Ülke genelinde hastalıkla mücadele kapsamında işletmelere getirilen çalışma sınırlamaları, personele yönelik uygulanmaya konulan mesai saati sınırlamaları, esnek çalışma uygulaması, hastalıkla temaslı olmaları sebebiyle karantinada bulunan personelimiz ve yine karantinada bulunmaları sebebiyle işletmeleri kapalı bulunan mükellefler) kaynaklı riskler olarak açıklanmıştır. Ancak açıklanan istatistik rakamlar sadece denetim sayısı ve kesilen ceza miktarını göstermekten ibarettir. Bu cezaların uzlaşma, cezalarda indirim ve aflar gibi müesseseler sebebiyle tahsilat durumu ve yargıya intikal etmiş olanların sonuçları ise bilinmemektedir (Somuncu, 2014: 168). Dolayısıyla vergi cezalarının etkileri bakımından yaygın ve yoğun vergi denetimleri neticesinde ortaya çıkan vergi cezalarının vergi sistemimizde yer alan çeşitli müesseseler neticesinde hafifletilebiliyor olması ve ilgili yıllar bazında hedef rakamların çok altında kalınmış olmasının ciddi sorunlar olarak görülmesi gerektiği nettir. Denetimler neticesinde vergi cezalarının etkilerini arttırmak için dikkat edilmesi gereken en önemli husus, devletin en azından bu denetim kanalı ile ilgili hedeflerini tutturmak için gerekli önlemleri alarak ilgili düzenlemeleri yapması ve bu cezaları kesin bir şekilde uygulamasıdır. Çünkü vergi cezalarının sıkı denetimlerle birlikte uygulanması halinde caydırıcılık etkisinin artacağı ve vergi adaleti bakımından ancak bu şekilde müspet etkileri olacağı düşünüldüğünde, denetim eksikliği nedeniyle tespit edilemeyen vergi kayıp ve kaçakları ve çeşitli müesseseler neticesinde vazgeçilen vergi cezaları, cezaların kesinliğini olumsuz etkilemekte, vergi kaçıranların lehine bir ortam oluşturmaktadır. Vergi kayıp kaçağı yaratanların buna rağmen cezalandırılmadıklarını görmeleri, vergi kayıp kaçağı yaratma noktasında bireylerin bir "bağışıklık" geliştirmelerine neden olmakta, bireyler yakalanma riski düşük ise suç yahut kabahat

işlemiş olma kaygısı taşımamaktadır. Vergi kaçıran kişiler cezasız kaldıkça vergi kayıp kaçağı yaratan fiilleri sıradan bir hareket gibi algılanmaktadır. Dolayısıyla vergi kayıp kaçağı yaratanlar lehine oluşan bu ortam vergi ceza sisteminin etkinliğini yozlaştırmaktadır. Bununla birlikte kesin olarak uygulanmayan cezalar sebebiyle vergi kaçırmak "bulaşıcı" bir hale de gelmektedir. Yan komşusunun yahut rakip firmanın vergi kaçırmasına karşın hiç cezaya muhatap olmadığını gören mükellefe bir hastalık gibi vergi kaçırma davranışı sirayet edebilmektedir. Suç eylemi öğrenilen bir eylem olması neticesinde kanuna aykırı bir eylemin, kişiyi kanuna uygun bir eylemden daha avantajlı konuma getirdiği bir ortam söz konusu ise suç işleme eğilimi de artmaktadır. Bu sebeple vergi uyumu yüksek olan mükellefler dahi, rakiplerinin vergi kaçırmak suretiyle avantajlı konuma geçmeleri nedeniyle vergi kaçırmayı düşünmeye başlayabilmektedir. Dolayısıyla cezaların kesinlikle uygulanmaması "bağışıklık kazanma" ve "bulaşma" etkileri ile vergi cezalarının etkinliğini azaltırken, kayıt dışılığı da körüklemektedir (Aykın, 2009, 36-37).

3.1.5.Vergi Bilinci-Vergi Ahlakı

Vergi ödemek vergi kanunları bakımdan mükellef olarak tanımlanmış her vatandaş için bir vatandaşlık görevidir. Vatandaşların bu görevlerini tam olarak yerine getirmeye istekli olabilmeleri için vergi ödemenin ne anlama geldiğini sorgulamaları beklenirken; devletin de mükellefleri gereksiz formalitelerle boğmaması, eşit, adaletli ve basit bir vergi sistemi oluşturması gerekmektedir (Cansız, 2006: 132). Vergilendirme ile ilgili belirlenen hedeflere ulaşabilmek için yükümlülerin bakış açılarının iyileştirilmesine ve bununla ilgili genel kabul görmüş ahlaki normların geliştirilmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu nedenle de vergi bilinci ve vergi ahlakı kavramları büyük önem taşımaktadır (Organ ve Yeğen, 2013: 244).

Vergi bilincinin tanımına ilişkin literatürde birbirine yakın pek çok ifade olmakla birlikte genel olarak bakıldığında, tanımların ana noktasını bireylerin vergiyi algılamaları ve ödemedeki isteklilikleri oluşturmaktadır. Genel olarak vergi bilinci, kamu hizmetlerinin sağlanması bakımından verginin önemini bilen toplum bireylerinin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmekteki istekliliklerinin düzeyi olarak tanımlanmaktadır. Devletin görevlerini yerine getirmesinde ve toplumsal ihtiyaçların karşılanmasında verginin taşıdığı önemi bilen ve bu bilinç içerisinde ödevlerini olması

gerekene uygun bir şekilde yerine getirme çabası içerisinde olan bir toplumsal davranış biçimi vergi bilincinin temelini oluşturmaktadır (Akdoğan 2011a: 189-190).

Bir toplumda vergi bilincinin oluşması, o toplumun genel kanaat görmüş bir vergi kültürüyle yetiştirilmesine ve söz konusu bu algının eğitimle desteklenmesine bağlıdır. Ancak bu sayede toplum içerisindeki vergi uyumu istenen düzeylere çıkarılabilir ve vergi kayıp ve kaçakları olabilecek en az seviyeye indirilebilir. Birçok gelişmiş ülkede bireyler üzerinde bir oto-kontrol sistemi yaratılarak vergi bilincinin aşılanmaya çalışıldığı ve vatandaşlarına bu mekanizmayla kendilerini sorgulatarak vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi sistemlerini yeniden yapılandırdıkları gözlemlenmiştir. Çünkü, günümüzde artık çok iyi bilinmektedir ki, klasik caydırıcı yöntemler, vergi kaçırma girişim ve/veya eylemlerini engelleyememekte; vergiye ilişkin vatandaşın hareket tarzını yalnızca ve yalnızca yetiştiği toplumda benimsemiş olduğu bilinç altı olgular belirlemekte ve buna göre tutum ve davranışlarını ortaya koymaktadırlar (Sürmen, 1992: 26-27)

Hatta, vergi bilincinin bir toplumda kültürel olarak yerleşmesi mükelleflerin etrafındaki diğer mükellefleri otomatik olarak denetler hale gelmesini sağlayabilecek ve mükellefler arası oto-kontrolün oluşmasına da yol açabilmektedir. Bu denli bir bilincin toplumda oluşması pek tabii ki gelir idarelerinin denetim yükünü hafiflettiği gibi vergi tahsilatlarının sorunsuz ve eksiksiz olarak gerçekleştirilebilmesine de olanak sağlayacaktır. Aksi durumların gözlemlendiği toplumlarda ise, vatandaşlar vergiyi bir yük olarak görebilecek ve her fırsatta bu yükten kurtulmak amacıyla türlü yollara başvurmaya çalışacaklardır (Buyrukoğlu ve Erasa, 2012: 116-127).

Halbuki toplumlarda vergi bilincinin daha çocuk yaşlarda benimsenememesi ve vergi olgusunun yaşam biçimine dönüştürülememesi; vergi kaçaklarının artmasına, kayıt dışı ekonominin oluşmasına, bunlara istinaden enflasyon ve işsizliğin artış göstermesine, yatırım ve üretimin olumsuz etkilenmesine neden olmakta, diğer bir değişle yine o toplumda yaşayan bireylerin sosyal yaşantısını bozmaktadır. Çünkü vergiye ilişkin her türlü uyumsuzluk aynı zamanda devlete bir başkaldırıdır ve bu durum sosyal barışın bozulmasına ve suç ile suçlu miktarının artmasına yol açacaktır. Toplumdaki suç anlayışının farklılaşmasıyla birlikte vergi kaçırmanın hoş görülebileceği toplumlarda; toplumsal ahlak anlayışından bahsetmek de mümkün olmayacaktır (Işık ve Acar, 2003: 131).

Vergi bilinci ile iç içe bir kavram olan vergi ahlakı ise, gelir elde edenlerin vergilerini kanunlara uygun olacak ölçü ve zamanda ödemeleri konusundaki tutum, davranış, inanç ve değer yargıları; vergi ödeme hususundaki içsel motivasyonları olarak tanımlanmaktadır (Seyidoğlu, 1992: 949; Torgler, 2007:4). İçsel motivasyon ise dıştan bir baskı ya da zorlama olmadan gönüllü olarak vergi ödemeyi belirtmektedir. Bireyler ya gönüllü olarak vergi öderler ya da yakalanma ve ceza riskini göz önüne alarak vergi ödemezler (Aktan, 2006: 126). Daha düşük seviyede vergi ahlakının bulunduğu toplumlarda, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma seviyesi daha fazla oranda gerçekleşmektedir (Torgler, 2003: 136).

Bununla birlikte vergi ahlakı genel ahlak kavramına nazaran günümüz dünyasında ne yazık ki çok daha düşük düzeyde olduğu iddia edilen bir kavramdır (Hatipoğlu, 2007: 38). Aslında vergi mükelleflerinin devlet yanlı bir tutum sergilememeleri için hiçbir sebep bulunmamakta; bilakis devletin hizmetlerinden faydalanabilmek ve devletin sosyal hizmetlerinden yararlanabilmek için bunların bir bedeli olarak vergiyi bir yük değil bir görev olarak görmeleri gerekmektedir. Dolayısıyla söz konusu bu görevi gönüllülük esasına göre yerine getirmeleri aynı zamanda vatandaşlar için de ahlaki bir ilkedir. Bununla beraber, vergi cezalarının etkinliğini sağlamak bakımından özelde vergi ahlakının önemi yadsınamaz bir gerçektir (Üyümez, 2004: 345-346). Vergi denetimlerinin ve vergi cezalarının bir ülkedeki vergi uyumu için son derece önemli olduğu gerçeği nezdinde, vergi denetimlerinin ve vergi cezalarının vergi ahlakına etkisi konusundaki tartışmalara değinmekte yarar vardır. Bu tartışmaların başında, denetim ve ceza olgusunun olduğu durumda ahlaka yer olmadığı şeklindeki düşünce gelmektedir. Bununla birlikte toplumda yerleşik ahlaki normların bir kısmının, yakalanma riski ve cezalandırılma korkusu nedeniyle yerleşik hale geldiği ve toplum tarafından kabullenildiği görüşü de yaygın bir düşünce olarak literatürde yer bulmaktadır. Vergilerin toplumsal kabulü ve vergiye gönüllü uyum için, vergi denetimleri ve cezaları vazgeçilmez araçlardır. Aynı zamanda, vergi ahlakı yüksek mükelleflerin bu durumlarının devamı için de denetim ve ceza gibi araçlardan vazgeçilmesi düşünülemez (Demir, 2008: 170). Zira bu konuya dürüst mükellefler açısından bakmak gerekmektedir. Dürüst mükelleflerce, sıkı denetim ve cezaların yalnızca dürüst olmayan mükelleflere yönelik olduğunun algılanması vergi ahlakını olumsuz etkilemeyecektir. Cezaların şiddetinin, suçların şiddeti ile orantılı olarak arttırılması halinde, bu yasal yaptırımlar dürüst mükellefler

tarafından da kabul görecektir. Cezaların ağırlığının artmasına karşı kesinliğinin sağlanamaması halinde ise, dürüst mükelleflerin vergi idaresinin keyfi ve adil olmayan uygulamaları olduğunu düşünecek ve cezalardan kaçma imkânının varlığı vergi ahlaklarını azaltarak gelecekte gösterecekleri uyumu azaltabilecektir (Üyümez, 2004: 345-347).

3.1.6. Uzlaşma Müessesesi

VUK'ta yer alan düzenlemeye göre uzlaşma iki şekilde sağlanabilmektedir. Bunlardan ilki, *"tarhiyat öncesi uzlaşma"*; ikincisi ise *"tarhiyat sonrası uzlaşma"* dır. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya; vergi incelemesi sonucuna istinaden salınacak vergi ve cezalar için, vergi salınmadan ve ceza kesilmeden başvurulmaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya ise; kendisine vergi salınmış ve ceza kesilmiş mükellefler başvurabilmektedir (Demir, 2018: 109).

Sözü edilen cezalar bakımından uzlaşmanın kapsamına değinilecek olursak; tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına, vergi incelemesi sonucuna dayalı olarak kesilecek ağır nitelikli fiiller dışında kalan vergi ziyaı kabahati cezaları girmekte iken, 26.10.2021 tarihinde 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yapılan değişiklik neticesinde 5.000 TL'yi aşan (2022 itibariyle 6.800 TL) usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da tekrar tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına alınmıştır. Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde ise, cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınacaktır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın vukuu bulması ile birlikte; üzerinde uzlaşılan cezalar hakkında dava yoluna ve hiçbir mercie şikâyette bulunulamayacaktır. Bunun yanı sıra; uzlaşılan vergi aslından farklı olarak, uzlaşılan ceza üzerinden herhangi bir gecikme faizi hesaplanmayacaktır (Göktaş, 2019: 64-69). Uzlaşılan cezalar silinecek, kalan ceza tutarları için ödeme zamanı ise; cezanın kanuni ödeme zamanından önce uzlaşma tutanağının tebliğ edilmesi durumunda kanuni ödeme zamanında; kanuni ödeme zamanı geçtikten sonra tebliğ edilmesi durumunda ise tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde olacaktır. Uzlaşmanın sağlanmaması halinde ise tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru yolu kapanmaktadır (Oktar, 2010: 159-160). Ayrıca üzerinde uzlaşılan cezalar için, cezalarda indirim uygulamasından yararlanılamamakta iken (Karakoç, 2016: 226), 7194 sayılı Kanun ile getirilen değişikler neticesinde ilgili şartların sağlanması

halinde uzlaşılan cezalar için bu müesseseden de yararlanabilecektir. Konuya ilişkin açıklamalara çalışmanın cezalarda indirim başlıklı bölümünde değinilmiştir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya ise yalnızca; yanılma, hata yapılması yahut vergi alacağına ilişkin netlik olmaması yani şüphe durumunda olunması hallerinde başvurulabilecektir (Budak, 2010: 21). Cezalar bakımından tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusuna ise yine sadece, ağır nitelikli fiiller dışında kalan vergi ziyaı kabahati cezaları girmekte iken nitelikli fiiller dışında kalan vergi ziyaı kabahati cezaları girmekte iken 26.10.2021 tarihinde 7338 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 5.000 TL'yi aşan (2022 itibariyle 6.800 TL) usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da tekrar tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına alınmıştır. Ayrıca pişmanlık talepli olarak kabul edilen fakat şartların ihlal edilmesi sebebiyle kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak işleme tabi tutulan beyannameler üzerinden tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin kesilen vergi ziyaı cezalarının da tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına girmektedir (Göktaş, 2019: 64-69). Diğer taraftan mükelleflerin ihtirâzi kayıt şerhiyle verilenler ve vergi hatası olanlar dışında, kendi beyanına dayanılarak yapılan tarhiyatlar, hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusuna girmemektedir (Kıldiş, 2018: 10). Üzerinde uzlaşılan hususlar kesin olup, hakkında dava yoluna başvurulamayacaktır. Ödemeye ilişkin süreler, tarhiyat öncesi uzlaşmadaki sürelerle aynıdır. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın sağlanamaması durumunda ise mükellef cezalarda indirim ya da dava açma hakkından yararlanabilmektedir. (Karakoç vd., 2016: 109-110).

Görüldüğü üzere hem tarhiyat öncesi, hem de tarhiyat sonrası uzlaşma yollarından yararlanılmak suretiyle vergi ziyaı kabahatine (kaçakçılık fiilleri hariç) ve usulsüzlük kabahatlerine ilişkin cezalardan kısmen yahut tamamen kurtulmak mümkündür. Mükelleflerin sıklıkla başvurduğu bu uygulama sayesinde, cezaların çoğu kez azaltıldığı görülmektedir (Biyan, 2018b: 273). Bu durum ise mükelleflerin, cezaya muhatap olmalarının akabinde, uzlaşma müessesesinin sunduğu imkanlar ile indirimlerden yararlanabileceklerini bilerek, rahat bir şekilde hareket etmelerine neden olmaktadır (Marufoğlu ve Gökbunar: 2021: 15). Bu sebeple uzlaşma müessesesi, vergi cezalarının caydırıcı olamamasının sebeplerinden birisi olarak görülmektedir. Vergi kabahatlerinde uzlaşma müessesesinin varlığı, vergi cezalarının etkisini olumsuz yönde değiştirmektedir. Mükelleflerin vergi kaybı nedeniyle devletin nasılsa uzlaşma yoluna başvuracağı ve bir şekilde vergi idaresiyle uzlaşacakları

yönündeki beklentisi, mükellefleri çok daha kolay bir şekilde vergi kanunlarını ihlal eden bazı eylemlerde bulunmaktan kendilerini alıkoymamalarına sebep olmaktadır (Batur, 2019: 190).

Bu sebeple vergi cezalarında uzlaşma müessesesinin sık sık kullanılıyor olması, vergi cezalarının caydırıcılık etkisini azaltacak, aynı zamanda vergisini zamanında ödeyen dürüst mükelleflerin de vergi kanunlarını ihlal eden faaliyetlere kaymasına ve dolayısıyla vergi kayıp kaçaklarının artmasına neden olacaktır (Sarılı, 2002: 41). Çünkü adaletsiz bir vergilemenin olması halinde, dürüst mükelleflerin de tutum ve davranışlarında değişimlerin meydana gelmesi beklenen bir durumdur (Canbay ve Çetin; 2007: 53).

Aşağıda yer alan Tablo 25'te 2014-2021 yılları arasında tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları verilmiştir. Bu sonuçlar arasında; uzlaşmaya konu olan vergi ve cezalar ile uzlaşma sonucu ortaya çıkan vergi cezaları yer almaktadır.

Tablo 25: Türkiye Geneli Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2014-2021)

Yıllar	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi Tutarı	VERGİ TUTARLARI (TL)			CEZA TUTARLARI	
		Uzlaşma Sonucu Kalan Vergi Tutarı	Uzlaşma Oranı (%)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza Tutarı	Uzlaşma Sonucu Kalan Ceza Tutarı	Uzlaşma Oranı (%)
2014	1.742.391.255	529.738.390	70	1.841.132.397	60.234.417	97
2015	2.464.222.476	973.203.569	61	3.563.887.588	138.749.157	96
2016	1.313.673.471	409.977.930	69	1.868.196.302	161.430.673	91
2017	799.234.626	303.157.667	62	1.208.386.889	115.228.926	90
2018	717.071.698	225.035.135	69	1.057.680.761	78.272.795	93
2019	1.349.504.881	323.977.783	76	1.489.204.749	68.261.998	95
2020	3.544.738.716	627.529.679	82	3.884.705.188	131.535.661	96
2021	1.414.595.244	368.342.793	73	1.705.671.748	83.320.775	95

Kaynak: (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 2014-2021 yılları Faaliyet Raporlarında yer alan verilerden derlenerek düzenlenmiştir.)

2014 yılında TÖU Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 1.742.391.255 TL vergi aslının, 529.738.390 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer taraftan, TÖU' ya konu olan 1.841.132.397 TL ceza tutarının 60.234.417 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır.

2015 yılında TÖU Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 2.464.222.476 TL tutarındaki vergi aslının 973.203.569 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer taraftan, TÖU' ya konu olan 3.563.887.588 TL ceza tutarının 138.749.157 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır.

2016 yılında TÖU Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 1.313.673.471 TL tutarındaki vergi aslının 409.977.930 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer taraftan, TÖU' ya konu olan 1.868.196.302 TL ceza tutarının 161.430.673 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır.

2017 yılında TÖU Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 799.234.626 TL tutarındaki vergi aslının 303.551.158 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer taraftan, TÖU' ya konu olan 1.208.386.889 TL ceza tutarının 115.400.488 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır.

2018 yılında TÖU Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 717.071.698 TL tutarındaki vergi aslının 225.035.135 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer taraftan, TÖU' ya konu olan 1.057.680.762 TL ceza tutarının 78.272.795 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır.

2019 yılında TÖU Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 1.349.504.881 TL tutarındaki vergi aslının 323.977.783 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer taraftan, TÖU' ya konu olan 1.489.204.749 TL ceza tutarının 68.261.998 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır.

2020 yılında TÖU Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 3.544.738.716 TL tutarındaki vergi aslının 627.529.679 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer taraftan, TÖU' ya konu olan 3.884.705.188 TL ceza tutarının 131.535.661 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır.

2021 yılında TÖU Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 1.414.595.244 TL tutarındaki vergi aslının 368.342.793 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer taraftan, TÖU' ya konu olan 1.705.671.748 TL ceza tutarının 83.320.775 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır.

Bu tabloya göre, tarhiyat öncesi uzlaşma başvurusuna konu olan vergi tutarının 3.544.738.716 TL ile en yüksek seyrettiği yıl 2020 yılı olmuştur. 2017-2018 yıllarında ise tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan vergi tutarının düştüğü görülmektedir. Bu düşüşte 01.09.2017 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 482 Sıra No' lu Genel Tebliğ ile uygulamaya giren izaha davet uygulamasının etkisi olduğu düşünülebilir. 2014-2021 yılları arasında tarhiyat öncesi uzlaşma başvurusuna konu olan en yüksek ceza tutarı 3.884.705.188 TL ile 2020 yılında meydana gelirken, en düşük ceza tutarı 1.057.680.761 TL ile 2018 yılında meydana gelmiştir. Tablo 25'e göre, Türkiye genelinde yapılan tarhiyat öncesi uzlaşma sonucunda vergi aslında en düşük uzlaşma oranı %61 ile 2015 yılında, en yüksek uzlaşma oranı ise %82 ile 2020 yılında gerçekleşmiştir. Diğer taraftan, Türkiye genelinde yapılan tarhiyat öncesi uzlaşma sonucunda vergi cezasında en düşük uzlaşma oranı %90 ile 2017 yılında, en yüksek uzlaşma oranı ise %97 ile 2014 yılında gerçekleşmiştir.

İlgili yıllar arasında vergi asıllarına ilişkin uzlaşma oranları artış-azalış göstermekle birlikte; tarhiyat öncesi uzlaşma neticesinde 2014 yılında uzlaşmaya konu olan verginin %30, 2015 yılında %39, 2016 yılında %31, 2017 yılında %38, 2018 yılında %31, 2019 yılında %24, 2020 yılında %82 ve 2021 yılında %31 oranında kaldığı görülmektedir. Bu durum genel olarak tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında devletin vergi asıllarının yarısından fazlana tekabül eden çok büyük bir kısmından vazgeçtiğini göstermektedir.

İlgili yıllar arasında vergi cezalarına ilişkin uzlaşma oranları artış-azalış göstermekle birlikte; 2014 yılında uzlaşmaya konu olan cezanın %3, 2015 yılında %4, 2016 yılında %9, 2017 yılında %10, 2018 yılında %7, 2019 yılında %5, 2020 yılında %4 ve 2021 yılında %5 oranında tahsilatı yapılmıştır. Bu durum genel olarak tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında devletin vergi cezalarının neredeyse tamamından vazgeçtiğini göstermektedir. Dolayısıyla tarhiyat öncesi uzlaşmanın, vergi cezalarının etkisini azaltan bir müessese olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi sayesinde vergi aslının çok büyük bir kısmı, cezaların ise neredeyse tamamından kurtuluyor olması vergi adaleti açısından da vergi ödevlerini eksiksiz ve zamanında yerine mükellefler aleyhine dengeyi bozmaktadır.

Aşağıda yer alan Tablo 26'da 2014-2021 yılları arasında tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları verilmiştir. Bu sonuçlar arasında; başvuru dosya sayısı, uzlaşılan

dosya sayısı, uzlaşmaya konu olan vergi ve cezalar ile uzlaşma sonucu ortaya çıkan vergi cezaları yer almaktadır.

Tablo 26: Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (2014-2021)

Yıllar	DOSYA ADEDİ		VERGİ TUTARLARI (TL)			CEZA TUTARLARI (TL)		
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi Tutarı	Uzlaşma Sonucu Kalan Vergi Tutarı	Uzlaşma Oranı (%)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza Tutarı	Uzlaşma Sonucu Kalan Ceza Tutarı	Uzlaşma Oranı (%)
2014	140.751	121.137	360.379.921	231.584.730	36	603.382.175	31.559.278	95
2015	148.013	139.828	437.314.530	344.585.008	21	610.596.688	41.560.131	93
2016	99.02	88.707	507.302.473	260.117.001	49	675.334.309	68.925.153	90
2017	45.878	43.895	164.330.305	104.769.721	36	267.127.370	36.926.116	86
2018	39.375	33.827	83.498.411	77.505.490	7	191.574.626	34.061.796	82
2019	45.262	43.564	130.487.509	125.123.495	4	275.988.683	48.937.093	82
2020	47.697	45.037	187.521.628	178.802.621	5	386.037.904	64.985.032	83
2021	41.343	36.119	201.183.843	191.449.933	5	326.082.642	49.758.567	85

Kaynak: (Gelir İdaresi Bakanlığının 2016-2021 yıllarına Faaliyet Raporlarında yer alan verilerden derlenerek düzenlenmiştir.)

Tablo 26'da, uzlaşmaya konu vergi ve ceza tutarına, geçici vergi aslı ve buna ilişkin ceza dâhildir. Ancak, uzlaşılan bu tutarlara normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi tutarları dâhil değildir.

2014 yılında TSU Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 360.379.921 TL vergi aslının, 231.584.730 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer taraftan, TSU' ya konu olan 603.382.175 TL ceza tutarının 31.559.278 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır.

2015 yılında TSU Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 437.314.530 TL tutarındaki vergi aslının 344.585.008 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer taraftan, TSU' ya konu olan 610.596.688 TL ceza tutarının 41.560.131 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır.

2016 yılında TSU Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 507.302.473 TL tutarındaki vergi aslının 260.117.001 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer taraftan, TSU' ya konu olan 675.334.309 TL ceza tutarının 68.925.153 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır.

2017 yılında TSU Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 164.330.305 TL tutarındaki vergi aslının 104.769.721 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer taraftan, TSU' ya konu olan 267.127.370 TL ceza tutarının 36.926.116 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır.

2018 yılında TSU Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 83.498.411 TL tutarındaki vergi aslının 77.505.490 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer taraftan, TSU' ya konu olan 191.574.626 TL ceza tutarının 34.061.796 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır.

2019 yılında TSU Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 130.487.509 TL tutarındaki vergi aslının 125.123.495 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer taraftan, TSU' ya konu olan 275.988.683 TL ceza tutarının 48.937.093 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır.

2020 yılında TSU Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 187.521.628 TL tutarındaki vergi aslının 178.802.621 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer taraftan, TSU' ya konu olan 386.037.904 TL ceza tutarının 64.985.032 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır.

2021 yılında TSU Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 201.183.843 TL tutarındaki vergi aslının 191.449.933 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer taraftan, TSU' ya konu olan 326.082.642 TL ceza tutarının 49.758.567 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır.

Bu tabloya göre, tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusuna konu olan vergi tutarının 507.302.473 TL ile en yüksek seyrettiği yıl 2016 yılı olmuştur. 2014-2021 yılları arasında tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusuna konu olan en yüksek ceza tutarı 675.334.309 TL ile 2016 yılında meydana gelirken, en düşük ceza tutarı 191.574.626 TL ile 2018 yılında meydana gelmiştir. Tablo 18'e göre, Türkiye genelinde yapılan tarhiyat öncesi uzlaşma sonucunda vergi aslında en düşük uzlaşma oranı %60,51 ile 2015 yılında, en yüksek uzlaşma oranı ise %4 ile 2019 yılında gerçekleşmiştir. Diğer taraftan, Türkiye genelinde yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma sonucunda vergi

cezasında en düşük uzlaşma oranı %82 ile 2017 ve 2018 yıllarında, en yüksek uzlaşma oranı ise %95 ile 2014 yılında gerçekleşmiştir.

Tabloya göre ilgili yıllar arasında vergi asıllarına ilişkin uzlaşma oranları artış-azalış göstermekle birlikte; uzlaşmaya konu olan vergilerden devlet, uzlaşma sonucunda alınması gereken verginin 2014 yılında %64'ü, 2015 yılında %79'u, 2016 yılında %51'i, 2017 yılında %64'ü, 2018 yılında %93'ü, 2019 yılında %96, 2020 yılında %95'i ve 2021 yılında %95'i oranında vergi tahsilatı yapmıştır. Bu durum yıllar içerisinde vergi asıllarından uzlaşma yoluyla vazgeçilmediği, son yıllarda ise vergi asıllarının tahsilatında %90 üzerinde bir tahsilat yapıldığını göstermektedir.

Uzlaşmaya konu olan cezalarda ise aynı durumun gerçekleştiğini söylemek mümkün değildir. Devlet 2014 yılında vergi cezalarının %5'ini, 2015 yılında %7'sini, 2016 yılında %10'unu, 2017 yılında %14'ünü, 2018 yılında %18'ini, 2019 yılında %18'ini, 2020 yılında ise %'17sini ve 2021 yılında %15'ini tahsil etmiştir. Vergi cezalarında tarhiyat sonrası uzlaşma sonucundaki tahsilat oranı son sekiz yıllık dönemde %20 oranını dahi yakalayamamıştır. Bu durum uzlaşma müessesesi ile devletin neredeyse ceza alacağının tamamından vazgeçtiğini, vergi cezalarının neredeyse sıfırlandığı göstermektedir. Uzlaşma müessesesi ile cezaların önemli kısmının kaldırıldığı dikkate alındığında, görünürde var olan vergi ceza sisteminin gerçekte uygulanamadığı ve vergi cezalarının caydırıcılığını azaltan bir sonuç doğurduğu görülmektedir (Erdem, 2009: 134).

Uzlaşma müessesesi, uyuşmazlıkların yargıya intikal ettirilmeden çözülmesi açısından önemli bir müessese olmakla birlikte, son zamanlarda etkinliğini kaybetmiş ve standart bir hal almıştır. Mevzuat, uzlaşma komisyonlarına vergi ve cezalarında uzlaşılacak tutar konusunda takdir yetkisi vermektedir. Dolayısıyla, uzlaşma komisyonlarının teorik olarak uzlaşmaya giren vergi ve cezaları sıfırlama yetkisi bulunmaktadır. Teorideki bu yetki bazı özel durumlarda da kullanılmış ve geçmişte bu durumlar basına da yansıyıp eleştirilmiştir. Bu sebeple, 3-4 yıl önce uzlaşmalarda yeknesaklık sağlamak adına vergi aslında indirim yapılmaması (vergi aslı indirilmeyince gecikme faizinde de indirim olmamaktadır) ve vergi cezalarının büyük bir oranı silinerek en fazla kalan %20'si üzerinde uzlaşma sağlanması yönünde bir uygulama başlatılmıştır. O günden beri de uzlaşma müessesesi tamamen bir formaliteye dönüşmüş durumdadır (Ergin, 2020: para.12). Dolayısıyla, uzlaşma komisyonlarınca verilen kararların hukuken ve vicdanen sıkıntı yaratmaması ve kamu

vicdanında çok hassas olan vergi algısını gölgelememesi için komisyonlarda önemli vergi ve ceza indirimlerini gerektirir durumlarda, bu sorumluluğun altına girilmemesi ve konunun yargının kararına gitmesinin sağlanması hukuken daha yerinde olacaktır (Erol, 2007: 23). Çünkü mükellefler kaçırdığı vergilerin denetimler aracılığı ile yakalanacağı ve bunun sonucunda cezalandırılacaklarına inanma eğiliminde iseler, vergilerini gönüllü olarak ödeme eğilimlerinde artış olacaktır (Snow and Warren Jr., 2005: 98-99). Uzlaşma müessesesi gibi uygulamalar ile cezaların neredeyse tamamının silindiği durumlarda mükelleflerin vergiye gönüllü uyumları düşecek, vergi adaletinde kendi aleyhlerine olan bozulmayı fark eden dürüst mükellefler de vergi kanunlarını ihlal eden eylemlere kayabileceklerdir. Bu durum cezaların caydırıcılık etkisinin ortadan kalkmasının bir neticesi olarak vergi kayıp kaçaklarının artış eğilimine neden olacaktır.

3.1.7.Cezalarda İndirim Müessesesi

VUK m.376'da düzenlenen cezalarda indirim müessesesi, mükellefler veya vergi sorumluları nezdinde kesilen vergi cezalarına yönelik olarak yargı yoluna başvurmadan uyuşmazlıkların kısa yoldan çözümlenmesini sağlayan bir müessese olarak tanımlanmaktadır. Bu müessese, mükellefler yahut vergi sorumluları adına kesilmiş vergi ziyaı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda vergi ziyaı cezasında belli oranlarda indirim yapılmak suretiyle kalan tutarın ödenmesine imkân sağlayan bir kolaylık sunmaktadır (GİB, 2020: 2).

Cezalardaki indirim müessesesi, vergi mükellefinin borçlarının belirli bir kısmını ödemeyi kabul ettiği ve vergi idaresinin de alacağının bir kısmını tahsil etme hakkından feragat ettiği bir müessese olarak, cezalardaki uzlaşma müessesesiyle benzetilen bir uygulamadır. Ancak iki uygulama arasında belirgin farklılıklar söz konusudur. Bunlardan ilki, vergi cezalarında uzlaşmaya varılması halinde vergi mükellefinin herhangi bir parasal imkânsızlıktan dolayı vergi ve/veya vergi cezalarını ödeyememesi durumunda uzlaşma komisyon kararı geçerliliğini korumaya devam ederken; VUK m.376'ya istinaden vergi idaresine indirim talebinde bulunan bir vergi mükellefinin herhangi bir mücbir sebeple vadesinde ödeme gerçekleştirememesi halinde vergi cezalarına yapılacak olan indirimlerde ilgili madde hükmünün ihlal edilmesi sonucu söz konusu madde hükmünden ve akabinde indirimden faydalanma

hakkının ortadan kalkmasıdır (Alpaslan ve Sakal, 2005: 28-31). İkincisi, vergi cezalarındaki uzlaşma müessesesinde, meblağ vb. koşullar taraflar arasında pazarlık usulüyle belirlenebiliyorken; indirim müessesinde cezada iskonto vb. gibi vergi ceza indiriminden yararlanılması esnasında tüm koşul ve hatta indirim miktarları önceden kanunlarla belirlenmiş olmaktadır (Candan, 1999: 61-63). Üçüncüsü cezalarda indirimde, vergi ödevlisi VUK m.376'da belirtilen şartları eksiksiz şekilde yerine getirmeyi kabul ettiğini süresi içerisinde bildirdiğinde, vergi idaresi karşı tarafın muhatabı olduğu vergi cezasında Kanunda belirtilen oranlarda indirimi yapmak zorundadır. Dolayısıyla vergi idaresinin yetkisi, Kanunda belirtilmiş olan şartların eksiksiz bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini incelemekten ibarettir. İlgili şartların eksiksiz şekilde sağlanması durumunda, vergi idaresinin vergi ödevlisini indirimden yararlandırmama gibi bir yetkisi yoktur. Yani uzlaşma müessesesinin işletilmesinde idare takdir yetkisine sahipken, cezalarda indirimde böyle bir takdir yetkisi söz konusu olmamaktadır. Bu sebepler neticesinde de, cezalarda indirim müessesesinin uzlaşmanın bir türü olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Zaten cezalarda indirim müessesesinin işletilmesi durumunda idarenin vazgeçtiği bir alacaktan da söz edilmemektedir. Çünkü bu müesseseden yararlanılmasının talep edilmesi halinde, Kanunda belirlenen otomatik indirimler söz konusudur. İndirimi belirleyen bizzat kanun koyucunun kendisi iken; uygulamak durumunda olan idaredir. İdarenin, indirim yapıp yapmama hususunda bir yetkisi ve iradesi söz konusu değildir (Karakoç, 2014: 3652-3653).

Cezalarda indirim uygulamasının kapsamına; vergi ziyaı cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezası girmektedir. Bu müessese ile borçlu konumundaki vergi mükellefi tarafından bahsi geçen koşulların yerine getirilmesi durumunda ilgili cezalar bazında ödenecek olan toplam ceza miktarında kanunda öngörülmüş olan hükümler çerçevesinde büyük ölçekli indirimler gerçekleşebilmekte ve söz konusu şartların sağlanması sonucu alacaklı pozisyonunda bulunan vergi idaresi de hatırı sayılır düzeyde bir vergi ceza tahsilatından da vazgeçmektedir. Cezalarda indirim oranları;

- Vergi Ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısı,
- Uzlaşmanın vaki olması durumunda ise uzlaşılan vergi ziyaı cezasının %25'inin indirilmesi şeklinde belirlenmiştir.

Cezalarda indirim müessesesinden yararlanmaya ilişkin söz konusu şartlar ise VUK m.376'nın 1. bendinde yer alan hükümler neticesinde aşağıda belirtildiği şekildedir:

- İhbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine bir dilekçe ile başvurularak ikmâlen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkının ve indirimlerden arta kalan vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat gösterilerek vadesinin bitmesinden itibaren 3 ay içinde ödenmesi,
- Uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergi veya vergi farkı ile vergi ziyaı cezasının %75'inin Kanunda belirtilen ödeme süreleri içinde ödenmesi,
- İhbarnamenin dava konusu yapılmamış olmasıdır.

Mükellef tarafından dava açılması halinde ise, dava açma süresi aşılmamak kaydıyla, vergi mahkemesince henüz karar verilmemiş olması durumunda, davadan vazgeçilerek cezada indirim talebinde bulunulabilir. Aksi şekilde cezalarda indirim talebinde bulunmuş mükellef yahut vergi sorumlusu, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük süre geçmeden önce, cezalarda indirim talebinden vazgeçmek suretiyle dava açabilir.

Yine mükellef yahut vergi sorumlusunun, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük süre geçmeden önce; cezalarda indirim talebinden vazgeçmek suretiyle dilekçe ile başvurarak uzlaşma talep edebilme hakkı da mevcuttur.

Cezalarda indirim müessesesinden yararlanmanın sonucunda tarh edilen vergi ile indirim uygulaması sonrasında tahakkuk eden ceza tutarının; vadesinde yahut 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat gösterilmesi halinde ise vadesinin bitiminden itibaren 3 ay içinde ödenmesi gerekmektedir.

Cezalarda indirim şartlarına uyulmaması halinde, ceza indirimi talebi üzerine tahakkuk ettirilen vergi ile indirimden kalan cezanın belirlenen sürelerde ödenmemesi halinde, mükellefler indirimden faydalanamamaktadır. Böylece indirilen ceza tutarı tekrar tahakkuk ettirilmektedir. Buna ek olarak, teminat gösterilmesi sebebiyle verilen üç aylık sürede ödeme yapılmaması durumunda ise verilen süre normal vadeye dönüştürülmekte, mükellefin göstermiş olduğu teminat paraya çevrilmektedir (GİB, 2020: 2-4).

Ülkemizde yürürlüğe konan bu son düzenleme sonrasında da, aslında çok iyi bilinmektedir ki; vergi cezalarındaki indirimlere ilişin her bir madde, özellikle de kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları başta olmak üzere vergi cezalarının etkinliklerini azaltmakta büyük rol oynamaktadır (Aslan 2008: 243). Çünkü bu uygulama neticesinde cezaların indirime uğraması, cezaların şiddetini azaltmakla birlikte, mükelleflerin aklında cezaların kesinliği hakkında da kuşku yaratmaktadır. Cezalarda indirim müessesesi ile mükelleflere sağlanan bu imkân, mükelleflerin algısında cezaların kesin olmadığı yargısına varmalarına neden olarak cezaların etkisini olumsuz yönde etkilemektedir (Üyümez, 2004: 297-298).

3.1.8.Vergi Ceza Davaları

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü mümkün olduğu kadar, yargı aşamasında çözümü de mümkündür. Genellikle idare vergi kanunlarından doğan hak ve yetkilerini kullanabilmek için dava yoluna gitmeye çoğu zaman ihtiyaç duymamaktadır. Çünkü idare, hukuka uygunluk karinesinden faydalanmak suretiyle tek taraflı ve re'sen yani kendiliğinden icra edilebilir idari işlemleri yaratma yetkisine sahiptir. Buna karşılık mükellefler ise idarenin her türlü eylemi ve işlemine yönelik karşı dava açarak vergi ihtilaflarının çözümünü idari yargıdan isteyebilirler. Bu vergi ihtilaflarının yargı aşamasında yani yargı yoluyla çözümüdür. Yargı yoluyla çözümü istenen bu ihtilaflar; vergi mevzuatının taraflarca yanlış uygulanması sebebiyle vergi ve ceza işlemlerinde idare ve yükümlülerin karşı karşıya gelmesinden kaynaklanmakla birlikte, sonradan gerçekleştirilen vergi incelemeleri sonucunda yapılan cezalı vergi tarhiyatlarından da ortaya çıkabilmektedir (Orhan, 2016: 45). İşte bu noktada ilgili cezaların idari bir organ tarafından uygulanan bir cezai yaptırım olmasından ötürü, bu cezalar idari bir işlemin tüm niteliklerine sahip olmakta, bu durum ise cezai yaptırıma karşı yargı yoluna başvurulmasını mümkün kılmaktadır. İdari işlemlere yönelik, bu işlemin iptali için ise idari yargı organlarına başvurmak gerekmektedir. Vergi hukuku bakımından idari yargı organı, esas olarak vergi mahkemeleridir. İdari yargı organlarının önünde açık tutulan vergi mahkemesine başvurma kanun yolu, idare tarafından uygulanan cezai yaptırımlarda ana kuralı oluşturmaktadır (Gölcüklü, 1963: 194).

Vergi suçları ve cezaları için ise, ceza mahkemelerinde yargılama yapılmaktadır. Ceza mahkemelerinde gerçekleştirilen ceza yargılamasının amacı,

maddi gerçeğe ulaşmaktır. Bir suçun işlenmiş olup olmadığı, işlenmiş ise kimin tarafından işlendiği ve yaptırımının ne olacağı sorularına çözüm getirmek amacı ile gerçekleştirilen ceza yargılamasında sadece şekli gerçek aranmamakta ve ceza yargılaması tarafların iddia ve savunmalarına bağlı olmamaktadır. Bunun en temel nedeni, ceza yargılamasının kişinin özgürlüğü ile yakından ilişkili olmasıdır. Keza, sanığın suçluluğu konusunda tam bir karara varılamadığı durumlarda, sanığın beraatına karar vermek gerekmektedir. Ceza yargılamasında gözetilen bir diğer amaç ise toplumda hukuki barış ve düzeni sağlamaktır. Buna bağlı olarak insan hakları ihlalleri olmaksızın maddi gerçeği araştırarak adaleti ve hukuki barışı sağlamak, ceza yargılamasının hedefini oluşturmaktadır (Üstün, 2001: 311-312).

Ülkemizde ilgili davalara yönelik en büyük sorun, yargıda hükmün kesinleşmesinin davadan davaya değişmekle birlikte genellikle birkaç yıl sürmesidir. Dava yoluna gitmek mükellefler açısından önemli bir zaman, çaba ve maddi kaynak ihtiyacını doğurmakladır. Ayrıca kararın lehte olacağına ilişkin bir garanti de yoktur. İdare açısından ise ihtilafın hızla çözülmemesi ve tahsilatın gecikmesi gibi sakıncalar doğurmaktadır (Orhan, 2016: 45). Aşağıda yer alan Tablo 27 vergi mahkemelerinde vergi ceza davalarının 2016-2020 yılları arasındaki karar sayılarını göstermektedir.

Tablo 27: Vergi Mahkemelerinde Vergi Kabahatlerine İlişkin Cezaların Dava Karar Sayıları (2016-2020)

Yıllar	Açılan Dava Sayısı	Davanın Açılış Yılına Göre Karara Bağlanan Dava Sayısı								
		2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	TOPLAM
2016	14.271	-	-	-	-	8.965	6.631	154	6	**15.756**
2017	8.365	-	-	-	4.173	5.151	122	2	6	**9.994**
2018	8.886	-	-	5.599	3.440	66	7	-	-	**9.112**
2019	11.033	-	6.174	3.111	57	2	-	-	-	**9.344**
2020	12.642	5.217	4.481	64	1	-	-	-	-	**9.763**

Kaynak: (Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğünün 2016-2020 Adli İstatistik Raporlarında yer alan verilerden derlenerek hazırlanmıştır.)

Tabloya 27'ye göre 2016 yılında açılan dava sayısı 14.271 olmakla birlikte; bunun %63'üne tekabül eden 8.965 tanesi ilgili yılda karara bağlanmış olup, %37'sine ilişkin karar ilerleyen yıllara sarkmıştır. Kalan davalardan 5.151 dava 2017 yılında, 66 dava 2018 yılında, 2 dava ise 2019 yılında karara bağlanmış olup; 2016 yılına ilişkin 2020 yılı sonu itibariyle hala devam eden 87 dava bulunmaktadır. 2016 yılında verilen toplam karar sayısının %44'ü geçmiş yıllara ilişkin kararlardan oluşmaktadır.

2017 yılında açılan dava sayısı 8.365 olmakla birlikte; bunun %50'sine tekabül eden 4.173 tanesi ilgili yılda karara bağlanmış olup, %50'si ilerleyen yıllara sarkmıştır. Kalan davalardan 3.440 dava 2018 yılında, 57 dava 2019 yılında, 1 dava ise 2020 yılında karara bağlanmış olup; 2017 yılına ilişkin 2020 yılı sonu itibariyle hala devam eden hala 694 dava bulunmaktadır. 2017 yılında verilen toplam karar sayısının %58'i geçmiş yıllara ilişkin kararlardan oluşmaktadır.

2018 yılında açılan dava sayısı 8.886 olmakla birlikte, bunun %63'üne tekabül eden 5.599 tanesi ilgili yılda karara bağlanmış olup, %37'si ilerleyen yıllara kalmıştır. Kalan davaların 3.111'i 2019 yılında, 64'ü 2020 yılında karara bağlanmış olup; 2018 yılına ilişkin 2020 yılı sonu itibariyle hala devam eden 112 dava bulunmaktadır. 2018 yılında verilen toplam karar sayısının %39'u geçmiş yıllara ilişkin kararlardan oluşmaktadır.

2019 yılında açılan dava sayısı 11.033 olmakla birlikte, bunun %56'sına tekabül eden 6.174 tanesi ilgili yılda karara bağlanmış olup, %44'ü ilerleyen yıllara kalmıştır. Kalan davaların 2020 yılında 4.481 karara bağlanmış olup; 2019 yılına ilişkin 2020 yılı sonu itibariyle hala devam eden 378 dava bulunmaktadır. 2019 yılında verilen toplam karar sayısının %34'ü geçmiş yıllara ilişkin kararlardan oluşmaktadır.

2020 yılında açılan dava sayısı 12.642 olmakla birlikte, bunun %41'i tekabül eden 5.217 tanesi ilgili yılda karara bağlanmış olup; %59'u ilerleyen yıllara kalmıştır. 2020 yılında verilen toplam karar sayısının %47'si geçmiş yıllara ilişkin kararlardan oluşmaktadır.

Tabloda 27'de yer alan veriler çerçevesinde ülkemizde vergi mahkemelerince açılan vergi cezasına ilişkin davaların uzun yıllarda sonuçlandığı görülmektedir. Vergi sisteminin bir parçası olan vergi yargısı, vergi cezalarının etkinliği bakımından önemli bir fonksiyon üstlenmektedir. Vergi davalarının doğru ve çabuk bir şekilde sonuçlandırılması, mükelleflerin cezalandırılmaları gerekiyorsa bir an önce cezalandırılmalarını sağlayacağı için, mükelleflerin cezaların etkisini daha fazla hissetmesini sağlayacak, böylece cezalandırmanın işlevinin gerçekleşmesine de yardımcı olacaktır. Bu açıdan yargılamanın hızlı bir şekilde olması, cezalandırmanın etkinliği için vazgeçilmez bir unsurdur. Yargılamanın hızlı olmaması halinde bu, mükelleflerin işlediği fiillerin karşılığını zamanında almamasından kaynaklı olarak cezayı fiille ilişkilendirememesine neden olacak, dolayısıyla bu durum cezaların caydırıcılık ile ıslah etkilerini ortadan kaldıracaktır (Üyümez, 2004: 330). Ülkemiz

açısından bakıldığında da bu açıdan cezaların etkisinin mükellef nezdinde düşük kaldığını söylemek yanlış olmayacaktır. Tablo 27'de görüldüğü üzere davaların ivedi olarak sonuçlandırılmaması ve sürecin yavaş işlemesi neticesinde bu durum mükelleflerin cezalara karşı kayıtsız davranmalarına neden olacaktır.

Tablo 28: Vergi Mahkemelerinde Vergi Kabahatlerine İlişkin Cezaların Dava Karar Dağılımları (2016-2020)

Yıllar / Karar Türü	2016	Toplam %	2017	Toplam %	2018	Toplam %	2019	Toplam %	2020	Toplam %
Birleştirme	410	**2**	94	**1**	97	**1**	200	**2**	172	**2**
Red	2.234	**14**	1.410	**14**	1.321	**15**	1.478	**16**	1.598	**16**
İptal	8.355	**53**	6.183	**61**	4.801	**53**	4.853	**52**	5.297	**54**
Kısmen İptal-Kısmen Red	614	**4**	416	**4**	377	**4**	449	**5**	604	**6**
İlk İnceleme Üzerine Dilekçe Red, Dava Red ve Merciine Tevdi	1.198	**8**	1.086	**11**	1.127	**12**	1.436	**15**	1.391	**14**
Merci Tayini Bağlantı	290	**2**	106	**1**	114	**1**	177	**2**	105	**2**
Kabul Feragat vb. Nedenlerle KVYO	1.887	**11**	357	**4**	852	**9**	289	**3**	199	**2**
Davanın Açılmamış Sayılmasına (Madde 26/3 ve 6)	132	**1**	54	**1**	30	**1**	55	**1**	42	**1**
Af Nedeniyle KVYO (Af Kanunlarına Göre Çıkanlar)	317	**2**	-	-	-	-	-	-	-	-
Re'sen İnceleme Üzerine Verilen Kesin Kararlar	127	**1**	118	**1**	121	**1**	115	**1**	130	**1**
Diğer	192	**2**	170	**2**	272	**3**	292	**3**	225	**2**
TOPLAM	**15.756**	**100**	**9.994**	**100**	**9.112**	**100**	**9.344**	**100**	**9.763**	**100**

Kaynak: (Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğünün 2016-2020 yılları Adli İstatistik Raporlarında yer alan verilerden derlenerek hazırlanmıştır.)

Tablo 28'e göre vergi mahkemelerinde vergi ceza davaları karar dağılımlarına bakıldığında, çalışmayı ilgilendiren kısım red ve iptal kalemleridir. Çünkü vergi idaresinin vergilemeye ilişkin bir idari işlemi neticesinde açılacak dava kural olarak iptal davası niteliği taşımakta ve vergi mahkemesinin vereceği karar neticesinde idari işlem hukuka aykırı bulunarak ya iptal edilmekte ya da davanın reddine karar verilmektedir (Ağar, 2006: 285). Bu çerçevede iptal davası, hukuka aykırı olan idari bir işlemin, idari yargı organı tarafından iptal edilmek suretiyle ortadan kaldırılmasını

sağlayan bir davadır. Bu dava ile idare tarafından ortaya çıkarılan icrai bir karardan menfaati etkilenen kişi, idari yargıya başvurarak yetki, şekil, konu, sebep ve amaç unsurları bakımından bu idari işlemin hukuka aykırılığı nedeniyle iptalini isteyebilmektedir. Dolayısıyla iptal davasında hukuka aykırı bulunan idari işlem iptal edilmekte ve iptal kararının verilmesiyle bu idari işlem yapıldığı ilk tarihten itibaren ortadan kalkmaktadır. Aksine iptal davasının reddedilmesi halinde ise ret kararı ile dava konusu olan bu idari işlemin hukuka uygun bir işlem olduğu tespit edilmektedir (Ağar, 2006: 266-267).

Tablo 28'de de görüldüğü üzere toplam dava sayılarına göre mahkemelerin davayı red ve dava konusunu iptal etmelerine ilişkin kararlar oransal olarak büyük pay tutmaktadır. Vergi mahkemelerinde açılan vergi ceza davaları neticesinde mahkemelerin 2016 yılında toplam dava sayısının %53'ü, 2017 yılında toplam dava sayısının %61'i, 2018 yılında toplam dava sayısının %53'ü, 2019 yılında toplam dava sayısının %52'si ve 2020 yılında toplam dava sayısının %54'ü oranında iptal kararı verdiği; buna karşılık red kararlarının ise 2016 yılında toplam dava sayısının %14'ü, 2017 yılında toplam dava sayısının %14'i, 2018 yılında toplam dava sayısının %15'i, 2019 yılında toplam dava sayısının %16'sı ve 2020 yılında toplam dava sayısının %16'sı oranında gerçekleştiği görülmektedir. Dolayısıyla ilgili yıllar arasında vergi cezalarına ilişkin davalar ortalama olarak %54 oranında iptal kararı neticesinde mükelleflerin lehine ve idare aleyhine; %15 red kararı neticesinde mükelleflerin aleyhine ve vergi idaresinin lehine sonuçlanmıştır. İşte bu noktada davaya konu olan cezanın iptal edilmesi mükellefin vergi cezalarına bakış açısını önemli derece etkilemektedir. Ayrıca Tablo 27'de vergi davalarının başlama ve sonuçlanma süreleri de göz önünde bulundurulduğunda uzun sürelerden kaynaklı etkisini yitiren vergi cezaları; ülkemizde Gelir İdaresi, Vergi Denetim Kurulu Başkanlıkları raporlarına ve mükelleflerin bireysel başvuruları çerçevesinde açılan vergi ceza davalarının da büyük oranda mükellefler lehine sonuçlanması neticesinde etkisini büyük ölçüde yitirmektedir. Bu durum vergi uyumu gösteren dürüst mükellefler aleyhinde vergi adaletini de bozmakta ve mükellefin idareye inancını yitirmesine neden olmaktadır.

Vergi yargısının durumuna ilişkin yorum yaparken vergi mahkemeleri dışında İstinaf Mahkemeleri ve Danıştay kararlarına da bakmakta fayda vardır. Verilerin ulaşılabilirliği neticesinde, aşağıda yer alan Tablo 29'da yalnızca 2019 ve 2020 yıllarına ilişkin "Bölge İdare Mahkemelerinde Vergi Mahkemelerinden Gelen İstinaf

Dosyalarında Verilen Kararlar" yer almaktadır. Ancak bu kararlar vergi mahkemelerinin vergi cezalarına ilişkin kararlarında olduğu gibi ayrıntılı istatistik bilgisi yayımlanmaması nedeniyle yalnızca cezalar bazında ele alınmamıştır. Keza Bölge İdare Mahkemelerindeki istinaf incelemeleri 2577 sayılı Kanunun geçici 8. maddesi uyarınca 20 Temmuz 2016 tarihinden itibaren başlamıştır. Aşağıda yer alan ilgili veriler, idare ve vergi daireleri tarafından Uyap Bilişim Sistemine girişi yapılan verilerdir. Söz konusu verilerin eksik girilmesinden ya da hiç girilmemesinden kaynaklı hataların oluşabileceği hususu da Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğünün 2020 yılı raporunda belirtilmiştir (Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü 2020 Yılı Raporu, 2020: 283). Yine de 2 yıllık veri kayıtlarına ulaşılsa da vergi mahkemelerinden gelen dosyalara yönelik çıkan istinaf kararlarını yansıtması dolayısıyla cezalarla ilgili genel yaklaşımı ortaya koyması bakımından bu kararların değerlendirilmesi de önemlidir.

Tablo 29: Bölge İdare Mahkemelerinde Vergi Mahkemelerinden Gelen İstinaf Dosyalarında Verilen Kararlar (2019-2020)

Karar Türü / Yıllar	İstinaf Başvurusu Red	İstinaf Başvurusu Kabul, Kaldırma, İptal	İstinaf Başvuru Kabul Kaldırma Gönderme	İstinaf Başvurusu Red, Gerekçeli	İstinaf Başvurusu Kabul, Kaldırma, Red	İstinaf Başvurularının Reddine	Esas Kaydının Kapatılarak Dosyanın Gönderilmesine	İstinaf Başvurusu Ret, Düzelterek	İstinaf Kısmen Kabul, Kısmen Red	İstinaf Başvurusunun İncelenmeksizin Reddine	Diğer	Toplam
2019	35.065	1.375	562	189	487	176	387	101	263	16	7.672	**46.284**
2020	35.073	150	381	818	469	1.047	225	70	1	302	7.944	**46.480**

(**Kaynak:** Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğünün 2019 ve 2020 yılları Adli İstatistik Raporlarında yer alan verilerden derlenerek hazırlanmıştır.)

Tablo 29'u yorumlarken bir önceki tabloda da olduğu üzere incelememiz gereken kısımlar red ve iptal kalemleridir. İstinaf başvurusunun reddi; istinaf mahkemesinin, bir üst derece mahkemesi olarak yerel mahkeme kararını denetleyerek, kararın usul veya esas açısından hiçbir eksiklik içermediği kanaatine varması halinde

istinaf başvurusunu reddetmesidir. İstinaf başvurusu kabul, kaldırma, iptal ise; istinaf mahkemesinin, yaptığı esastan inceleme neticesinde yerel mahkemenin hukuka aykırı bir şekilde davacının davasını kabul ettiği kanaatine varması halinde, yerel mahkeme kararını kaldırması ve davacının hukuk davasının esastan reddine karar vermesidir.

Bu çerçevede tabloda yer alan istinaf başvurusu red kalemi ele alındığında, vergi mahkemelerinden gelen istinaf dosyalarının 2019 yılında toplam karar sayısının %75'ine tekabül eden 35.065 tanesinin istinaf başvurusunun reddi ile sonuçlanmış olduğu görülürken; istinaf başvurusu kabul, kaldırma, iptal kalemine bakıldığında toplam karar sayısının %3'sine tekabül eden 1.375 tanesinin yerel mahkeme kararını kaldıracak şekilde sonuçlandığı görülmektedir.

2020 yılında ise toplam karar sayısının yine %75'ine tekabül eden 35.073 tanesinin istinaf başvurusunun reddi ile sonuçlanmış olduğu görülürken; istinaf başvurusu kabul, kaldırma, iptal kalemine bakıldığında toplam karar sayısının %0,3'üne tekabül eden 150 tanesinin yerel mahkeme kararını kaldıracak şekilde sonuçlandığı görülmektedir. Bu sonuçlardan da daha önce vergi mahkemeleri tarafından verilen kararların genel olarak uygun görüldüğü sonucu ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla vergi mahkemeleri kararlarının vergi cezalarının etkinliğini olumsuz yönde etkileyeceğine ilişkin yorumumuz geçerliliğini korumaktadır.

Tablo 30 Danıştay'ın 3, 4, 7 ve 9. Dava Dairelerinin vergi davalarına yönelik verdiği temyiz kararlarını göstermektedir. Ancak bu kararlar da vergi mahkemelerinin vergi cezalarına ilişkin kararlarında olduğu gibi ayrıntılı istatistik bilgisi yayımlanmaması nedeniyle yalnızca cezalar bazında ele alınmamıştır. Keza bu çalışmanın sağlıklı sonuçları ortaya koyması için tarafımızdan Danıştay'a ulaşılarak "Bilgi Edinme Kanunu" kapsamında spesifik olarak bu verilere ulaşıp ulaşamayacağımız danışılmış, kendilerinden Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü ile paylaşılanlar dışında bir verinin olmadığı, yalnızca özel olarak dosya numarası bilinen bir uyuşmazlık davasının kararının paylaşılabileceği, bu bağlamda toplu bir istatistiki bilginin cezalar özelinde tutulmadığı yanıtı alınmıştır. Bu anlamda cezaları özelinde ele alınamasa da yine de vergi mahkemelerinden gelen dosyalara yönelik çıkan istinaf kararlarının doğruluğunu yansıtması dolayıyla genel yaklaşımı ortaya koyacaktır ve bu bakımından önemlidir.

Tablo 30: Danıştay 3, 4, 7 ve 9. Dava Dairelerinde Temyizen Verilen Kararlar (2016-2020)

Kararlar		Toplam	Red	Bozma	Gönderme	Görev Red	Bunların Dışında Kalanlar	Dairelere Karar Almadan Giden
Yıllar	Dava Daireleri							
2016	3	22.251	3.247	330	170	-	6.037	12.467
	4	10.325	2.072	529	258	-	5.086	2.380
	7	6.522	1.926	513	93	1	3.989	-
	9	22.285	2.609	615	159	-	8.754	10.148
TOPLAM		**61.383**	**9.854**	**1.987**	**680**	**1**	**23.866**	**24.995**
2017	3	11.400	2.689	1.903	42	-	6.766	-
	4	9.279	3.549	900	178	-	4.652	-
	7	6.556	1.232	422	36	-	4.866	-
	9	11.366	4.068	552	145	-	6.601	-
TOPLAM		**38.601**	**11.538**	**3.777**	**401**	**-**	**22.885**	**-**
2018	3	8.360	2.078	890	73	-	5.319	-
	4	15.385	4.754	2.905	89	-	7.637	-
	7	6.317	2.105	574	62	-	3.576	-
	9	12.081	4.328	662	48	-	7.042	1
TOPLAM		**42.143**	**13.265**	**5.031**	**272**	**-**	**23.574**	**1**
2019	3	7.677	2.278	890	35	-	4.474	-
	4	11.234	3.115	2.150	72	-	5.897	-
	7	7.036	2.769	920	24	-	3.323	-
	9	7.610	3.423	640	25	-	3.522	-
TOPLAM		**33.557**	**11.585**	**4.600**	**156**	**-**	**17.216**	**-**
2020	3	6.614	1.261	667	15	-	4.671	-
	4	6.741	2.630	1.490	51	-	2.570	-
	7	5.334	1.500	548	16	-	3.270	-
	9	6.405	1.374	199	59	-	4.773	-
TOPLAM		**25.094**	**6.765**	**2.904**	**141**	**-**	**15.284**	**-**

Kaynak: (Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğünün 2016-2020 Adli İstatistik Raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.)

Danıştay'ın vergi davalarına ilişkin kararları temyizen incelendiği dava daireleri 3, 5, 7 ve 9. dava daireleridir. Bu çerçevede ilgili dava daireleri tarafından

verilen bozma kararlarında temyize konu olan vergi mahkemesi kararının hukuki sonuçları ortadan bütünü ile kalkmakta ve yeni bir karar verilinceye kadar da yürütme kendiliğinden durmaktadır (Alpaslan, 2019: para.6). Bu çerçevede Tablo 30 incelendiğinde 2016 yılında ilgili dava dairelerinde toplamda karara çıkılan 61.383 adet dosya sayısının yaklaşık %3'üne tekabül 1.987 tanesi, 2017 yılında toplamda karara çıkılan 38.601 adet dosya sayısının yaklaşık %10'una tekabül eden 3.777 tanesi, 2018 yılında toplamda karara çıkılan 42.143 adet dosya sayısının yaklaşık %12'sine tekabül eden 5.031 tanesi, 2019 yılında toplamda karara çıkılan 33.557 adet dosya sayısının yaklaşık %14'üne tekabül eden 4.600 tanesi ve 2020 yılında toplamda karara çıkılan 25.094 adet dosya sayısının yaklaşık %12'sine tekabül eden 2.904 tanesinin ise bozma kararı ile sonuçlandığı görülmektedir. Buna karşılık 2016 yılında ilgili dava dairelerinde toplamda karara çıkılan dosya sayısının yaklaşık %16'sına tekabül eden 9.854 tanesi, 2017 yılında yaklaşık %32'sine tekabül eden 11.538 tanesi, 2018 yılında yaklaşık %32'sine tekabül eden 13.265 tanesi, 2019 yılında yaklaşık %35'ine tekabül eden 11.585 tanesi ve 2020 yılında yaklaşık %27'sine tekabül eden 6.765 tanesinin ise red kararı ile sonuçlandığı görülmektedir. Red kararı temyiz edilen kararın hukuk ve usule uygun olup, bozulmasını gerektirecek bir sebep de bulunmadığından temyiz istemlerinin reddi ile anılan kararın onanması anlamını taşımaktadır. Oransal olarak ilgili yıllar arasında karşılaştırılma yapılması halinde red kararlarının bozma kararlarından yüksek olduğu görülmektedir. Bu durum Danıştay tarafından verilen kararların da bir önceki kararları destekler nitelikte olduğunu ortaya koymaktadır. Dolayısıyla vergi mahkemeleri ve İstinaf Mahkemelerince verilen mükellef yanlısı kararların Danıştay tarafından da bozulmayarak desteklendiği açıkça ortadadır. Bu durum çalışmada desteklemiş olduğumuz vergi yargı kararlarının cezaların etkisini düşürdüğü savını açıkça ortaya koymaktadır. Çünkü ilgili sonuçların mükellef lehine olması cezaların tartışılabilir olduğu düşüncesi ile cezaların kesinliğini mükellef algısında bozmaktadır.

Tüm bunların yanı sıra vergi suçlarına ilişkin açılan davalar ve bu davaların sonuçlarını da incelemek yerinde olacaktır. Aşağıda yer alan Tablo 31 yıllara göre vergi suçu şüphelileri hakkında verilen kararlar ve oranlarını göstermektedir.

Tablo 31: Yıllara Göre Vergi Suçu Şüphelileri Hakkında Verilen Kararlar ve Oranları (2016-2020)

Yıllar	Toplam Vergi Suçu Şüphelisi Sayısı	Kovuşturmaya Yer Olmadığı Kararı Verilen	Oran (%)	Kamu Davası Açılan	Oran (%)	*Diğer Kararlar	Oran (%)
2016	20.918	2.227	10,6	15.275	73,1	3.416	16,3
2017	25.092	2.368	9,4	19.227	76,6	3.497	13,9
2018	27.652	2.264	8,2	20.672	74,8	4.716	17,1
2019	34.231	2.632	7,7	26.342	77,0	5.257	15,4
2020	34.945	2.888	8,3	26.518	75,9	5.539	15,9
* Yetkisizlik-fezleke, görevsizlik, birleştirme, başka büroya gönderme vb. kararlardır.							

Kaynak: (Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğünün 2016-2020 Adli İstatistik Raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.)

Tablo 31'de yer alan verilere göre vergi suçu için soruşturulan şüphelilerin ilgili yıllar bazında ortalama olarak %75'i hakkında kamu davası açılırken, %8'i hakkında kovuşturmaya yer olmadığına karar verilmiştir. Dolayısıyla vergi suçu şüphelileri hakkında gerçekleştirilen soruşturmaların çok büyük bir kısmının kamu davasının açılmasıyla yani mükellefin aleyhine bir sonuçla karşı karşıya kalınmasıyla neticelendiği görülmektedir. Buna bağlı olarak aşağıda yer alan Tablo 32'te bu davaların karar dağılımları ele alınarak açıklanmaktadır.

Tablo 32: Ceza Mahkemelerinde Vergi Suçu ve Cezalarından Açılan Davalarda Verilen Karar Dağılımları (2016-2020)

YIL	Verilen Toplam Karar Sayısı	Mahkûmiyet		Berat		Yetkisizlik Görevsizlik Birleştirme		Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması		Hüküm Verilmesine Yer Olmadığı		*Diğer Kararlar	
		Sayısı	Toplam İçindeki (%)	Sayısı	Toplam İçindeki (%)	Sayısı	Toplam İçindeki (%)	Sayısı	Toplam İçindeki (%)	Sayısı	Toplam İçindeki (%)	Sayısı	Toplam İçindeki (%)
2016	27.605	16.407	59,4	5.718	20,7	1.546	5,6	2.258	8,2	34	0,1	1.642	5,9
2017	30.375	18.058	59,5	6.120	20,1	1.588	5,2	2.456	8,1	57	0,2	2.096	6,9
2018	39.204	22.848	58,3	7.800	19,9	2.076	5,3	2.762	7,0	*	*	3.718	9,5
2019	51.441	30.567	59,4	9.924	19,3	2 396	4,7	3.389	6,6	*	*	5.165	10,0
2020	36.260	21.381	59,0	5.853	16,1	2.015	5,6	2.463	6,8	*	*	4.548	12,5
* Diğer kararlar; davanın düşmesi, ceza verilmesine yer olmadığı, hüküm verilmesine yer olmadığı, davanın reddi, özel yasalar gereğince erteleme, TCK madde 32 gereğince verilen kararlardır.													

Kaynak: (Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğünün 2016-2020 Adli İstatistik Raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.)

Tablo 32 incelendiğinde mükelleflerin vergi suçu ve cezalarına yönelik davalarda ilgili yıllar bazında verilen kararların yoğunlukla mükellef aleyhinde sonuçlandığı görülmektedir.

2016 yılında toplam karar sayısının 27.605 olduğu görülmektedir. Ceza Mahkemelerinin toplam karar sayısının %59,4'üne tekabül eden 16.407 tanesinin mahkûmiyet kararı olduğu görülürken, %20,7'sine tekabül eden 5.718 tanesinin beraat kararı olduğu görülmektedir.

2017 yılında toplam karar sayısının 30.375 olduğu görülmektedir. Ceza Mahkemelerinin toplam karar sayısının %59,5'ine tekabül eden 18.058 tanesinin mahkûmiyet kararı olduğu görülürken, %20,1'sine tekabül eden 6.120 tanesinin beraat kararı olduğu görülmektedir.

2018 yılında toplam karar sayısının 39.204 olduğu görülmektedir. Ceza Mahkemelerinin toplam karar sayısının %58,3'üne tekabül eden 22.848 tanesinin mahkûmiyet kararı olduğu görülürken, %19,9'una tekabül eden 7.800 tanesinin beraat kararı olduğu görülmektedir.

2019 yılında toplam karar sayısının 51.441 olduğu görülmektedir. Ceza Mahkemelerinin toplam karar sayısının %59,4'üne tekabül eden 30.567 tanesinin mahkûmiyet kararı olduğu görülürken, %19,3'üne tekabül eden 9.924 tanesinin beraat kararı olduğu görülmektedir.

2020 yılında toplam karar sayısının 36.260 olduğu görülmektedir. Ceza Mahkemelerinin toplam karar sayısının %59'una tekabül eden 21.381 tanesinin mahkûmiyet kararı olduğu görülürken, %16,1'ine tekabül eden 8.853 tanesinin beraat kararı olduğu görülmektedir.

İlgili yıllar arasında davaların ortalama %59'unun mahkûmiyet kararı ile sonuçlanmasına karşılık, ortalama %19'unun beraat kararıyla sonuçlanması vergi suçu ve cezalarına yönelik davalarda ilgili yıllar bazında verilen kararların yoğunlukla mükellef aleyhinde sonuçlandığını doğrulamaktadır. Suç adını verdiğimiz fiillerin kamu düzeniyle ilgili olması ve hukuk sistemini kabahatlere nazaran çok daha ağır şekilde ihlal ediyor olmasının tezahürü bu dava sonuçlarının mükellef aleyhine sonuçlanmasının bir neticesi olarak düşünülebilir.

Bunun dışında vergi suçları bakımından üst yargı makamlarının kararlarını da incelemek gerekmektedir. İlgili yargı mercileri olarak vergi kabahatlerinde Bölge İstinaf Mahkemesi'nin karşılığı vergi suçlarında Bölge Adliye Mahkemesi,

Danıştay'ın karşılığı ise Yargıtay 'dır. Ancak Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü tarafından yayınlanan yıllık faaliyet raporlarında Bölge Adliye Mahkemelerinin karar dağılımlarına ilişkin istatistiki veri hiç paylaşılmamıştır. Bu çalışmanın sağlıklı sonuçları ortaya koyması için tarafımızdan Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü ulaşılarak "Bilgi Edinme Kanunu" kapsamında bu verilere ulaşıp ulaşamayacağımız danışılmış, kendilerinden yayınladıkları raporlarda yer alan veriler dışında veriye ulaşamayacağımız yanıtı alınmıştır. Bu nedenle çalışmada Bölge Adliye Mahkemelerinin vergi suçlarına ilişkin kararlarına ilgili kısıtlılıktan ötürü yer verilememiştir. Yine de aşağıda yer alan Tablo 33'te vergi suçları bakımından yetkili merciler olan Yargıtay 7 ve 11. Ceza Dava dairelerinin karar dağılımları, bu verilere ulaşılabildiği için çalışmaya eklenerek incelenmiştir.

Tablo 33: Vergi Suçları ile İlgili Temyiz Dosyalarına Bakmakla Görevlendirilen Yargıtay 7 ve 11. Ceza Daireleri Karar Dağılımları (2016-2020)

Kararlar / Yıllar	Dava Daireleri	Onama	Bozma	Bir Bölümde Onama Bir Bölümde Bozma	Gönderme	Geri Çevirme	Red	Diğer	Toplam
2016	**7.**	5.635	3.538	520	822	69	966	9	11.559
	11.	4.318	2.708	396	411	279	481	365	8.958
TOPLAM		**9.953**	**6.246**	**916**	**1.233**	**348**	**1.477**	**374**	**20.517**
2017	**7.**	0	0	0	43.733	0	0	0	43.733
	11.	3.435	2.075	51	483	220	1.388	5	7.639
TOPLAM		**3.435**	**2.075**	**51**	**44.216**	**220**	**1.388**	**5**	**51.372**
2018	**7.**	7.429	4.727	599	625	114	1.357	4	14.855
	11.	4.372	4.174	585	168	345	421	1.107	11.172
TOPLAM		**11.801**	**8.901**	**1.184**	**793**	**459**	**1.778**	**1.111**	**26.027**
2019	**7.**	6.449	6.136	671	25.913	108	719	4	40.000
	11.	3.971	3.880	413	227	453	319	954	10.217
TOPLAM		**10.420**	**10.016**	**1.084**	**26.140**	**561**	**1.038**	**958**	**50.217**
2020	**7.**	2.858	13.495	1.375	1.624	15	555	64	20.096
	11.	2.347	2.439	343	292	332	451	1.799	8.003
TOPLAM		**5.205**	**15.934**	**1.718**	**1.916**	**347**	**1.006**	**1.863**	**28.099**

Kaynak: (Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğünün 2016-2020 Adli İstatistik Raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.)

Tablo 33 incelendiğinde bizi ilgilendiren kalemlerin onama ve bozma kararı olduğu görülmektedir. Bir ceza davasında yapılan yargılama sonucu verilen karara karşılık temyiz merci olan Yargıtay onama yönünde karar verebilecektir. Onama kararı yerel mahkemenin veya istinaf mahkemesinin vermiş olduğu kararın hukuka aykırı olmadığını ve yerinde bir karar olduğunu belirtmesidir. Yargıtay'ın onama kararı vermesi halinde karar kesinleşmiş olacaktır. Ceza davasında verilen ceza kesinleşecek, cezanın infazı başlayacaktır. Sanık sıfatını hükümlü olarak alacaktır. Karara itiraz olarak olağan kanun yolları sona ermiş olacaktır. Bozma kararı ise, mahkemenin vermiş olduğu hükmü bozarak ilk derece mahkemesine veya istinaf mahkemesine dosyayı yeniden göndermektedir. Bozma kararı verilmesi halinde mahkemenin vermiş olduğu hüküm kesinleşmeyecek, karar üzerinde henüz kesinleşmiş bir hüküm kurulmuş olmayacaktır.

İlgili açıklamalar neticesinde 2016 yılında toplam karar sayısının 20.517 olduğu görülmektedir. Yargıtay'ın 7 ve 11. Dava Daireleri toplam karar sayısının %48,5'ine tekabül eden 9.953 tanesinin onama kararı olduğu görülürken, %30,44'üne tekabül eden 6.246 tanesinin bozma kararı olduğu görülmektedir.

2017 yılında toplam karar sayısının 51.372 olduğu görülmektedir. Yargıtay'ın 7 ve 11. Dava Daireleri toplam karar sayısının %6,68'ine tekabül eden 3.435 tanesinin onama kararı olduğu görülürken, %4,03'üne tekabül eden 2.075 tanesinin bozma kararı olduğu görülmektedir.

2018 yılında toplam karar sayısının 26.027 olduğu görülmektedir. Yargıtay'ın 7 ve 11. Dava Daireleri toplam karar sayısının %45,34'üne tekabül eden 11.801 tanesinin onama kararı olduğu görülürken, %34,19'une tekabül eden 8.901 tanesinin bozma kararı olduğu görülmektedir.

2019 yılında toplam karar sayısının 50.217 olduğu görülmektedir. Yargıtay'ın 7 ve 11. Dava Daireleri toplam karar sayısının %20,74'üne tekabül eden 10.420 tanesinin onama kararı olduğu görülürken, %19,94'üne tekabül eden 10.016 tanesinin bozma kararı olduğu görülmektedir.

2020 yılında toplam karar sayısının 28.099 olduğu görülmektedir. Yargıtay'ın 7 ve 11. Dava Daireleri toplam karar sayısının %18,52'sine tekabül eden 5.205 tanesinin onama kararı olduğu görülürken, %56,70'ine tekabül eden 15.934 tanesinin bozma kararı olduğu görülmektedir.

Bu veriler çerçevesinde değerlendirme yapılacak olursak 2020 yılı dışında genel olarak ilgili yıllar arasında Yargıtay'ın onama kararlarının oransal olarak bozma kararlarından yüksek olduğu görülmektedir. Bu durum, Yargıtay kararlarının yerel mahkeme veya İstinaf Mahkemesi kararlarını desteklediği yani, yerel mahkeme veya İstinaf Mahkemesi kararlarının hukuka aykırı olmadığı yönündedir. Tüm bunların neticesinde vergi suçlarına ilişkin davalarda yargı makamlarının cezalar noktasında daha kararlı ve katı oldukları ifade edilebilir.

Tablo 34: Haklarında Verilen Kararlara Göre Genel Şüpheli Sayıları ile Vergi Suçu Şüphelisi Sayıları

Yıllar	Genel Şüpheli Sayısı	Vergi Suçu Şüphelisi Sayısı	Vergi Suçu Şüphelisi Sayısının Genel Şüpheli Sayısına Oranı (%)
2016	6.377.622	20.918	0,267
2017	7.011.311	25.092	0,240
2018	8.044.782	27.652	0,343
2019	8.642.292	34.231	0,396
2020	7.449.844	34.945	0,469

Kaynak: (Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğünün 2016-2020 Adli İstatistik Raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.)

Tüm bunlara rağmen yukarıda yer alan Tablo 34'te yer alan haklarında verilen kararlara göre genel şüpheli sayıları ile vergi suçu şüphelisi sayılarına ilişkin rakamlar önemlidir. İlgili tablo incelendiğinde 2016-2020 yılları arasında genel şüpheli sayısı içerisinde vergi suçu şüphelilerinin oransal olarak artış gösterdiği ifade edilebilir. 2016 yılında hakkında verilen kararlara göre genel şüpheli sayısı içindeki vergi suçu şüphelisi sayısı %0,267 iken, 2020 yılında bu oran neredeyse yaklaşık iki katına çıkarak %0,469'a yükselmiştir. Bu durum vergi suçlarına ilişkin olarak verilen mahkûmiyet kararlarının bu kadar yüksek olmasına rağmen de mükelleflerin vergi suçu işlemekten kaçınmadıklarını göstermektedir.

3.1.9. Devlete/İdareye Olan Güven

Devlet ve/veya idare ile vergi mükellefleri konumundaki vatandaşları arasında psikolojik bir "gizli anlaşma" bulunduğu görüşü ezelinden beridir kabul görmektedir. Bu gizli anlaşma doğrultusunda karşılıklı olarak her iki taraf da üzerlerine düşen yükümlülükleri yerine getirmekle mükelleftir. Söz konusu mükellefiyeti doğuran

yükümlülüklerin yerine tam olarak getirilmemesi durumunda bahsi geçen devlet-vatandaş ilişkisine de gölge düşecektir (Frey and Feld, 2002: 1-29).

Bir vergi mükellefinin devlete/idareye olan güven endeksi, vergilerini eksiksiz ve gecikmesiz ödemesiyle oluşacaktır. Bunun için de söz konusu vergi mükelleflerinin ileri derecede bir vergi ahlakına ve vergi bilincine sahip olması gerekmektedir ki; devlet/idare kavramıyla vergi mükellefi arasında gerçek anlamda bir güven ortamının kurulduğundan bahsedilebilsin (Alm and Torgler, 2006: 227-229).

Ancak devletine ve/veya idaresine güvenen vatandaşlar vergi öderler iken, aksi bir durumla karşılaşılması ve vatandaşın gözünde devletin tahsil etmiş olduğu vergilerin tutarı, oranı, vadesi ve yaptırımları konusunda herhangi bir adaletsizlik sezmiş olması halinde bu vergi mükellefleri tepkilerini ortaya koyacaklar ve haliyle tepkimelerinin bir yansıması olarak da vergi kaçırma yolunu seçebileceklerdir (Tanzi and Shome, 1993: 817-819).

Halbuki, devletine ve/veya idaresine bağlı olmak, güven duymak ve vatandaşlık bilincini ortaya koymak vb. normlar aslında ülkelerdeki sosyal sermayenin de en önemli enstrümanları arasında yer almaktadır. Bu da ancak ve ancak vergi mükelleflerinin sınırları içerisinde yaşam hakkını buldukları devletlerine içten bağlılıklarıyla ortaya çıkabilecek bir olgudur (Tosuner ve Demir, 2009: 7). Dolayısıyla, devletine/idaresine güvenmeyen ve onun gerçekleştirdiği politikaların hiçbirisini desteklemez hale gelen bir vergi mükellefinin, vergisini kendi öz iradesiyle ve gönüllü olarak ödemesi beklenemeyecektir. Hele ki, hatırı sayılır bir süre boyunca vergilerini ödemiş olan bir mükellefin, devletinin vergi tahsilatında, vergilerin tahsilatından elde edilen gelirlerin kullanımında ve özellikle de tahsil edilemeyen vergilere uygulanan ve/veya uygulanamayan vergi cezalarında adaletsizlik yaptığı düşüncesine kapılması; güven duygusunu zedeleyecek, vergiye olan gönüllü uyuma zarar verecek ve gerek yürürlükteki vergi oranlarına ve gerekse de vergi cezalarına duydukları tepkileri arttıracaktır (Tuay ve Güvenç, 2007: 25).

Bu güvenin tesis edilmesinde devletin de vatandaşları arasındaki uygulamalarında adil bir yönetim tarzını sergilemesi gerekmektedir. Keza adil yönetim tarzı, devletin yerine getirmesi gereken görevlerinden birisi olarak kabul edilmektedir (Çelebi, 2003: 10). Aksi yaklaşımlar kişilerin devlete olan güvensizliği ile sonuçlanacaktır. Nitekim, Funda Başaran Yavaşlar'ın 24 Mart 2018 tarihinde kaleme aldığı yazıda da belirttiği gibi, vergi mükelleflerinden gelen en sık şikayetlerin

başında; "*vergi idaresinin aynı hukuki düzenlemeleri, aynı ya da benzer somut olaylarda farklı şekillerde uygulaması"* gelmektedir (Başaran, 2018: para.1). Hâlbuki Anayasa'nın m.10'da var olan eşitlik ilkesi vergi idarelerini de bağlayıcı nitelikte olmakta, yani daha açık bir ifadeyle, vergi idarelerinin vergi hukuk düzenlemelerini, kendilerine tabi olan tüm vergi mükelleflerine eşit bir şekilde uygulama zorunluklarını doğurmaktadır. Ancak, uygulamaya gelindiğinde, bazı eşitsizliklerin olduğu görülmektedir. Örneğin, 7 Mart 2018 tarihli ve 30.353 sayılı Resmî Gazetede de yer aldığı gibi Anayasa Mahkemesi (AYM), 2015/6728 başvuru numaralı dosyaya istinaden, vergi idaresinin eşitsiz uygulamalarının mülkiyet hakkıyla bağlantılı olarak Anayasa m.10 hükmü ile güvence altına alınan ayrımcılık yasağını ihlal ettiğine hükmetmiştir.

Söz konusu ihlal, vergi idaresinin, indirimli ÖTV uygulamasıyla beyanname veren vergi mükelleflerine farklı uygulama yapmasıyla hasıl olmuştur. Çünkü 2009/14802 sayılı Bakanlar Kurulu kararı doğrultusunda 1600cc'nin altındaki otomobillerdeki %37'lik vergi oranı önce 17.03.2009 ila 16.06.2009 tarihleri arasında %18'e düşürülmüş ve akabinde de 2009/15081 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla da 16.06.2009 ila 30.09.2009 tarihleri arasında %27 oranı üzerinden indirimin uygulanmaya devam edilmesine karar verilmiştir. Ancak, bu kararlar doğrultusunda ÖTV'ye yönelik olarak bir vergi kayıp ve kaçağının oluşup – oluşmadığına dair de Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca bir vergi incelemesi başlatılmıştır. İncelemelere istinaden 309 adet şirketin mercek altına alındığı ve yalnızca bunlardan 9 adedinin 3 kat vergi ziyaı cezasına çarptırıldığı; ancak diğerlerinin ise ya hiç ceza almadıkları ya da 1 kat vergi ziyaı cezasına çarptırıldıkları anlaşılmıştır. İşte, AYM de, Anayasamızın m.35 hükmünde yer alan mülkiyet hakkı ile bağlantılı olacak şekilde güvence altına alınan ayrımcılık yasağının ihlal edildiği kararına vararak, ihlal sonuçlarının ortadan kaldırılması amacıyla yeniden yargılanmanın önünü açacak unsurların oluşması için, kararın bir örneğini de ilgili vergi mahkemelerine göndermiştir (Bilici ve Öden, 2018: 1). AYM'nin bu kararının sebebi, vergi idaresinin benzer durumlarda farklı işlemler uygulamış olmasından kaynaklanmaktadır. Çünkü söz konusu farklı idari uygulamalara maruz bırakılan mükellefler benzer durumda olduklarından kıyaslanabilmektedir. Hakkında üç kat vergi ziyaı cezası kesilen başvurucu şirket ile hakkında bir kat vergi ziyaı cezası kesilen şirketler, aynı sektörde faaliyet göstermekte olup, aynı vergi incelemesine tabi tutulmuştur. Dosya kapsamında yer alan bilgi ve

belgelerden de benzer durum tespit edilebildiğinden, aynı vergi incelemesine tabi tutulan ilgili mükellefler somut olay çerçevesinde "kıyaslanabilir" durumdadır (Karar, no:87). Somut olayda, aynı sektörde ekonomik faaliyet gösteren ve tabi olunan vergisel rejim bakımından aynı statüye tabi olan şirketlerden bir kısmı için bir kat vergi ziyaı cezası uygulanmasının, hakkında üç kat vergi ziyaı cezası uygulanan başvurucu yönünden "farklı bir muamele" olduğu açıktır. (Karar, no:92). Ayrımcı muameleyi haklı çıkarabilecek makul ve nesnel gerekçelerin bulunmaması, farklı idari uygulama nedeniyle ayrımcı muamele yapıldığını ortaya koymaktadır. Vergi incelemelerinin aynı kişilerce ve aynı dönemlerde yapılmaması gibi nedenlerle hukuki yorum farklılıkları sebebiyle farklı sonuçlara yol açılması söz konusu olabilmekle birlikte ilgili olayda, şikâyet edilen vergi incelemeleri altı ay gibi sınırlı bir dönemde ve otomotiv sektöründe uygulanan indirimin kötüye kullanılıp kullanılmadığı gibi spesifik bir konu ile sınırlı olarak yapılmıştır. Dolayısıyla ilgili somut olaydaki vergilendirme işlemlerinde farklı muamele yapılmaması gerekmektedir. (Karar, no:106). Bununla birlikte ilgilisine yükümlülük getiren sakat işlemler her zaman idare tarafından geri alınabilmektedir. Dolayısıyla vergi idaresinin, kesilen cezanın kısmen yahut tamamen geri alınması gibi tespit ettiği farklılığın sonuçlarını giderebilecek araçlara sahip olmasına rağmen bunları uygulamaması, başvurucunun mülkiyet hakkına yapılan ayrımcı muameleyi ağırlaştırmaktadır (Karar, no:109). Çünkü ilgili somut olayda ayrımcı muamelenin sonuçları dahi giderilmemiştir. Ayrımcılık yasağının ihlali, ilgili somut olayda vergi ziyaı cezasının farklı uygulanması nedeniyle başvurucunun vergi cezasının miktarını önemli ölçüde arttırmaktadır. Buna ek olarak, VUK m.359 hükmünce düzenlenmiş fiiller ile işlendiği sebebiyle vergi ziyaına sebep olunduğundan bahisle, başvurucu hakkında vergi suçu raporu düzenlenerek başvurucu yükümlü ceza soruşturması ve kovuşturmasına da muhatap edilmektedir. Son olarak ise, vergi cezasının üç kat uygulanması sebebiyle başvurucu mükellefin uzlaşma hükümlerinden yararlanmasının da önü tıkanmıştır (Karar, no:110) (Başaran, 2018: para.2-3). AYM tüm bu nedenlerle başvurucunun aşırı bir külfet altında kaldığını belirterek ayrımcı bir uygulama olduğunu ve idarenin ayrımcılık yasağı ihlali kararını vermiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatlarında da, benzer durumdaki kişilere haklı bir gerekçe olmadan; dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle farklı uygulamalar yapılmasını ayrımcı vergileme olarak değerlendirilmektedir (Bilici ve Öden: 2018: para.4-5).

3.2. LİTERATÜR TARAMASI

Çalışmanın bu bölümde Türkiye'de uygulanan vergi cezalarının vergi mükellefleri üzerindeki etkilerine ilişkin yapılmış olan çalışmalara yer verilmiştir.

3.2.1. Yurtiçi Literatür Taraması

Tablo 35'te uygulanan vergi cezalarının vergi mükellefleri üzerindeki etkilerine ilişkin yapılmış olan Türkçe çalışmalara yer verilmiştir.

Tablo 35: Uygulanan Vergi Cezalarının Mükellefler Üzerindeki Etkilerine İlişkin Yapılan Türkçe Çalışmalar

Araştırmacı (Yıl)	Makale/Tez	Konu Başlığı
Zeynep Arıkan (1995)	Makale	*Vergi Kaçağının Nedenleri ve Çözüm Yolları*
	ÖZETİ	
Vergi cezalarının, vergi mükelleflerini borçlarını ödemeye sevk eden bir araç olduğunu belirten bu çalışma vergi mevzuatının, ülkedeki ekonomik, sosyal ve mali ihtiyaçlara cevap verememesi, istikrar göstermemesi ve sık sık değişikliğe maruz kalması halinde vergi mükelleflerinin vergi uyumu konusunda zorluk yaşayacaklarını ve devletlerin de bunun sonucunda vergi tahsilatlarının aksayacağını ve akabinde de vergi cezalarının kaçınılmaz olacağını ortaya koymuştur. Dolayısıyla vergilendirmede açıklık ve basitlik ilkesi çok büyük önem taşırken, ülkemizde halen vergi mevzuatının çok sayıda hükmünün, mükerrer maddeler ve geçici maddeler ile sıklıkla değiştirildiği gözlemlenmektedir. Söz konusu durum vergilemede açıklık ve basitlik ilkelerini zedelemekte, zaten karışık olan mevzuatın toplumca anlaşılmasını iyice zorlaştırmaktadır. Yapılan bu araştırma sonucunda görülmüştür ki; Türkiye'de kayıt dışı ekonominin ortaya çıkışı ve boyutlarının genişlemesinin en önemli nedenlerinin başında vergi denetiminin yetersizliği ve zaten yetersiz olan bu denetim sonucunda kesilen cezaların da çeşitli nedenlere bağlı olarak etkinliğini yitirmesi gelmektedir.		
Fikret Sevinç (1997)	Makale	*Türk Vergi Siteminin Mükelleflerin Karar Süreçleri Üzerindeki Etkisi*
	ÖZETİ	
Bu çalışmada, vergi cezalarının vergi mükellefleri üzerindeki etkileri karar mekanizması açısından incelenmiş ve incelemeye ilişkin olasılıklar, cezalar, gecikme faizleri, zamanaşımları, af olasılıkları vb. parametreler kullanılarak sonuca ulaşılmıştır. Bu doğrultuda, vergisini kanunlar çerçevesinde ödemeyen ortalama bir mükellef için büyük bir felaket değil, bilakis önemli bir miktarda ekstra bir kazanç kapısı doğmaktadır. Zira, vergisini zamanında beyan edip ödeyen mükellef için beklenen mal varlığında nakit çıkışı kesin iken; vergisini zamanında beyan edip, ödemeyen mükellefler için aksine mal varlıklarında bir nakit girişi gerçekleşmektedir. Diğer bir deyişle, mal varlıklarındaki nakit akışları aslında sadece mükelleflerin ahlaklı olması veya olmamasına bağlıdır. Bunu destekleyebilecek başkaca bir maddi yaptırım da bulunmamaktadır.		

Recai Dönmez (1997)	Makale	*Vergi Yönetiminin İşlevleri Açısından Vadesi Geldiği Halde Ödenmemiş Vergi Borçlarının Tahsiline İlişkin Bazı Sorunlar ve Öneriler*
	ÖZETİ	
Araştırmada, vergi cezalarına ilişkin indirim, uzlaşma ve vergi mahkemesinde dava açmaya yönelik imkân ve/veya olasılıklar oyun teorisi yaklaşımıyla değerlendirilmiş ve vergi uyuşmazlıklarına ilişkin çözüm yolları hukuki ve iktisadi olarak ortaya konmaya çalışılmıştır. Dönmez'in söz konusu araştırmasında, vergi cezalarının ağırlaştırılmasının ve/veya daha fazla vergi cezası kesilmesine ilişkin vergi memurlarının yetkilerinin arttırılmasının sorunu çözmeyeceği sonucuna da varılmıştır.		
Tayfun Moğol ve M. Erkan Üyümez (2004)	Makale	*Vergi Suç ve Cezalarının Ekonomisi*
	ÖZETİ	
Çalışmada, Alligham-Sandmo modeli bağlamında mükelleflerin risk alma dereceleri, gerçek gelir düzeyleri, vergi oranları, vergi ceza oranları ve vergi denetim oranları değişken olarak belirlenip, model kurulması esnasında uzlaşma kavramıyla analiz gerçekleştirilmiştir. Uzlaşma kurumunun modele değişken olarak eklenmemesi halinde vergi kaçırmaya ilişkin iktisadi teşvikin olmaması yönünde cezalar sabit iken; denetim oranının %14'lere çıkarılması gerektiği gibi yine ceza sabit iken, denetim oranının %18'lere çıkarılması ve denetim sabitken cezanın vergi aslının da 245 kat daha çok olması gerektiği tespitine varılmıştır. Dolayısıyla vergi mükelleflerinin, vergi kaçırmaktan bekledikleri faydayı bertaraf edebilmeleri için denetim oranları ve ceza katsayılarının arttırılması gerektiği kaçınılmaz bir sonuç olarak belirlenmiştir. Moğol ve Üyümez'in bu çalışmalarında gecikme zammı ve faizi göz ardı edilmiş olup; bu değişkenlerin de modele dâhil edilmesi halinde vergi kaçırmaya ilişkin teşviklerin çok daha yüksek oranda çıkabileceği ve dolayısıyla çok daha ciddi boyutlarda denetim ve ceza yaptırımlarının gerekmesi sonucuna ulaşılabileceği kanaatine varılmıştır.		
Fatih Savaşan ve Hakkı Odabaş (2005)	Makale	*Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma*
	ÖZETİ	
Serbest muhasebeci, mali müşavir ve vergi denetim elemanları ile Türkiye'de vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri üzerine gerçekleştirilen bu araştırmada, gerçekleştirilen anketler ile derlenmiş olan Likert tipi sıralı verilerin bulguları çapraz tablolar ve Spearman Korelasyonu ile değerlendirilmiştir. Buna göre, vergi kaybının yüksek boyutlarda olduğu önerme denekler aracılığıyla %93 gibi yüksek sayılacak bir oranla kabul görmüştür. Bu düşüncedeki vergi otoritelerinde, daha çok vergi yükünün aşırı derecede oluşunun, denetimde etkinsizliğin, vergilemede adaletsizliğin, vergi ahlakının ve bilincinin yetersizliğinin, bugünlere gelinmesinde büyük rol oynadığı görüşü hakimdir. Zira, Spearman korelasyon katsayıları da bu görüşü destekler nitelikte olup; denetimde etkinsizlik, vergi cezalarının caydırıcı olmayışı, verginin tabana yayılamaması, kamu harcamalarının yetersizliği ve vergi bilinç ve ahlakının oluşamaması ile vergi kayıpları arasında pozitif ve anlamlı ilişki olduğunu göstermiştir.		

3.2.2. Yurtdışı Literatür Taraması

Tablo 36'da, uygulanan vergi cezalarının vergi mükellefleri üzerindeki etkilerine ilişkin yapılmış olan yabancı dillerdeki çalışmalara yer verilmiştir.

Tablo 36: Uygulanan Vergi Cezalarının Mükellefler Üzerindeki Etkilerine İlişkin Yapılan Yabancı Dildeki Çalışmalar

Araştırmacı (Yıl)	**Makale/Tez**	**Konu Başlığı**
Michael G. Allingham ve Agnar Sandmo (1972)	Makale	*Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis*
	ÖZETİ	
1972 yılında yayımladıkları bu çalışmalarında Allingham ve Sandmo vergi uyumu, vergi cezaları ve vergi mükelleflerinin vergi cezalarına yönelik olarak ortaya koydukları tepkileri ve vergi algı ve tavırlarına ilişkin ölçümlemeler gerçekleştirmişlerdir. Bu konuda yapılan ilk çalışmalardan birisi olarak kabul edilen bu çalışmalarının sonucunda Allingham ve Sandmo'ya göre vergi mükellefleri vergiyi ödemeye veya ödememeye ilişkin davranış tarzlarını doğrudan ele geçirdikleri kaçırma fırsatları ve/veya denetimin önemi/yoğunluğu olguları veya daha açık bir ifadeyle cezaların boyutsal bakımdan caydırıcılık düzeyine göre belirlemektedir.		
Kurt J. Beron & Helen V. Tauchen & Ann Dryden Witte (1988)	Makale	*A Structural Equation Model for a Tax Compliance and Auditing*
	ÖZETİ	
Vergi mükellefleri için rapor edilen gelir, vergi borcu ve denetim olasılığı olmak üzere 3 ayrı denklemli bir model tahminin yapıldığı araştırmada, bağımlı değişken olarak diğer çalışmalardan farklı olarak uyum denklemi yerine vergi mükellefi raporları kullanılmıştır. Yapılan araştırmalarda gerçekleştirilen denetimlerin etkinlik gücünün düşük düzeylerde çıkmasına rağmen denetimlerin vergi mükellefleri üzerinde uyum yönünden teşvik edici oranın "0"ın üzerinde bir değer olarak bulunduğu vurgulanmıştır. Ancak yine de büyük çaplı gruplar için denetimlerin vergi uyumunu sağlama konusunda istatistiksel olarak anlamlı olmadığı tespit edilmiştir. Sosyo-demografik olarak da daha az eğitimli ve daha yaşlı vergi mükelleflerin yer aldığı coğrafik bölgelerde vergi uyumunun daha fazla olduğu gibi ilginç bulgulara da rastlanmıştır.		
D. John Hasseldine & K. Jan Bebbington	Makale	*Blending Economic Deterrence and Fiscal Psychology Models in the Design of Responses to Tax Evasion: The New Zealand Experience*

	ÖZETİ	
Vergi kaçırmaya ilişkin girişimleri ele alan bu araştırmada, Yeni Zelanda'da ekonomik caydırıcılık bağlamında hükümetlerin 1984 ve 1990 yılları arasında uyguladıkları geniş kapsamlı vergi reformları incelenmiş ve profesyonel vergi danışmanlarının vergi uyumunu teşvik etmede vergi cezalarının uygulanmasına ilişkin görüşlerine yer verilmiştir. Araştırmanın sonucun elde edilen bulgulara göre vergi uyumu için doğrudan yalnızca vergi cezalarının uygulamaya konulmasındansa; vergi yapıcıların caydırıcılığa paralel olarak psikolojik açıdan da konuya yaklaşmaları gerektiği ve parasal cezalar gibi tek bir olgu üzerinden değil başka yaptırımları da içeren geniş kapsamlı bir karışımın yaratılarak formül üretmeleri gerektiği ve bunun da uzun vadede ancak bir çözüm getirebileceği vurgusu yapılmıştır.		
James Alm & Betty R. Jackson & Michael Mckee (1992)	Makale	*Estimating the Determinants of Taxpayer Compliance with Experimental Data*
	ÖZETİ	
Mükellef vergi uyumuna ilişkin deneysel bir araştırma olan bu çalışmadaki temel zorluk, bireysel olarak mükelleflerin tercihlerine ilişkin detaylı ve güvenilir bilgiler sunmamaları olarak tespit edilmiştir. Çalışma, vergi, ceza ve denetim oranlarının değişiklikleri sonucu ortaya çıkacak olan tepkilerin yanı sıra, devlet harcamalarında meydana gelen değişimlerin vergi ödeyenlerin, ödedikleri vergiler ile yapılan harcamalara karşı gösterdikleri tepkiyi de ölçmeye yönelik ampirik sonuçlar içermektedir. Buna göre Alm, Jackson ve Mckee yaptıkları çalışma sonucunda yüksek gelir düzeyinin daha yüksek vergi uyumu sağladığına; ancak, vergi ceza oranları ile vergi kaçırma eğilimi arasındaki ilişkinin anlamlı olmadığına ve vergi denetimlerindeki artışın vergi kaçırma eğilimini azaltacağı sonuçlarına varmışlardır.		
Boris Maciejovsky & Erich Kirchler & Herbert Schwarzenberger (2001)	Makale	*Mental Accounting and the Impact of Tax Penalty and Audit Frequency on the Declaration of Income: An Experimental Analysis*
	ÖZETİ	
Piyasadaki vergi mükelleflerinin elde ettikleri gelirlerin kullanımlarını farklı biçimlerde ele alan bu çalışma, vergi cezalarının parasal olarak arttırılmasının mı, yoksa vergi denetimlerinin sıklığının arttırılmasının mı vergi uyumunu arttıracağı ve mükelleflerin vergi kaçırmalarına ilişkin caydırıcılığı sağlayarak elde ettikleri gelirleri üzerinden vergilerini gönüllü olarak ödemeye razı olup olmayacakları yönünde deneysel bir araştırma gerçekleştirmiştir. Sonuç olarak da vergi cezalarının etkisine dikkat çekmeye çalışan bu çalışmalarında, araştırmacılar, vergi cezalarının oran ve/veya miktarlarının değil, yaptırımlarının arttırılmasına yönelik olarak vergi uyumuyla doğrusal bir orantı olduğuna kanaat getirmişlerdir. Daha açık bir ifadeyle, vergi cezalarına ilişkin usulde bir değişikliğe gidilmesi halinde vergi uyumunu sağlamak, vergi cezalarını maddi olarak değiştirip durmaktan çok daha etkili olmaktadır.		
Kristina Murphy ve Irene Helmer (2013)	Makale	*Testing the Importance of Forgiveness for Reducing Repeat Offending*
	ÖZETİ	
Bu çalışmada kriminolojide dünya çapında popülerlik kazanmış olan Braithwaite'in 1989 yılındaki Yeniden Bütünleştirici Utandırma Teorisi'nden yola çıkılmıştır. Teorinin ana odak noktası, tekrar		

suç işlemeyi azaltmak için bir araç olarak utandırmayı kullanmaktır. Bunun yanı sıra, teoriye yöneltilen son eleştirilerden birisi de özellikle Batılı yargı sistemlerinde yeniden suç işlemeyi azaltmak için, utandırmanın insan üzerindeki etkinliğinin ve güvenirliğinin ciddi anlamda sorgulanmasıdır. İşte bu çalışma da bağışlamanın vergi mükerrerliğini azaltmak için etkili bir yaklaşım sunup sunmayacağını incelemektedir. Avustralya Vergi Dairesi tarafından yakalanıp vergi suçundan cezalandırılan mükellefler tarafından doldurulan anketlerden elde edilen verilerin kullanılması sonucunda vergi cezası yüzünden damgalayıcı aşağılamanın söz konusu mükellefler üzerinde doğrudan bir etkisinin olup olmadığı gösterilmektedir. Ancak, ne yazık ki, ceza yoluyla damgalayıcı aşağılama sonucu utanarak vergilerini ödeme yolunu seçmekten ise; vergi mükelleflerinin bu aşağılanma sonucu daha da sorumsuzlaşmaya başladığı ve yaptıkları bu vergi kaçırma olayını ve akabinde vergi cezasına maruz kalma durumlarını daha da fazla sayıda tekrarlamaya çalıştıkları gözlemlenmiştir.

Joshua D. Blank (2014)	Makale	*Collateral Compliance*
	ÖZETİ	
Bu araştırmada Blank neredeyse vergi cezalarının tamamının parasal cezalar olması sebebiyle vergi uyumsuzluğunun artık farklı şekillerde cezaları beraberinde getirmesi gerektiğini ve vergi mükelleflerine kesilen parasal vergi cezalarının kesinlikle vergi mükellefleri üzerinde bir etkisinin olmadığını ortaya koymaktadır. Dolayısıyla yazarın bu çalışmasında vergi usulsüzlüklerine ilişkin maddiyata bağlı cezaların dışında ceza alternatiflerinin devletler tarafından ciddi bir şekilde düşünülmesi ve hatta uygulamaya konması ifade edilmiştir. Söz konusu bu alternatifler arasında da vergi mükelleflerinin pasaportlarının iptali, sürücü belgelerinin iptali, avlanmaya meraklı vergi mükellefleri için Avlanma İzinlerinin reddedilmesi ve hatta söz konusu vergi cezasına çarptırılan bazı mükelleflerin çarptırıldıkları cezaların boyutuna göre Amerika Birleşik Devletleri'nden sınır dışı edilmesi vb. gibi vergi ceza uygulama yöntemleri de sıralanmıştır. Halbuki günümüzde devletler, vergi cezasına tabi tutulan mükelleflerin sadece para cezası ödemesine yönelik bir ceza tasarımına odaklanmıştır. Bunun yerine daha etkin olacak yukarıdaki birtakım vergi cezası alternatifleri ile teminat bazlı bu söz konusu vergi cezası uygulamaları ile halkı çok daha fazla bir şekilde vergi ödemeye teşvik edecek olan bir uygulama ortaya koyulabilir. Dolayısıyla devletler, parasal ödemelerden bir şekilde kaçmayı aklına koymuş bu mükelleflerden tahsil edeceği ceza meblağının peşine düşmek yerine onlardan doğrudan çok daha yüklü miktarlarda vergi geliri tahsil edebileceklerdir.		

3.3.ARAŞTIRMANIN AMACI

Devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin tahsilinin daha etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için vergi cezalarının uygulanması boyutunda; devletlerin daha fazla bu konuya odaklanması gerekmektedir. Çünkü gerçek anlamda devletlerin tahsil etmiş olduğu vergi gelirlerinin vergi kayıp kaçakları sebebiyle olması gereken düzeyde olmadıkları gözlemlenmekte ve bunun için de çeşitli önlemler alma gereksinimleri ortaya çıkmaktadır.

Devletlerin bütçelerini başarılı bir şekilde yönetebilmeleri için; vergi olmazsa olmaz bir kavramdır. Vergi mükelleflerinden vergileri tahsil etmenin ve bu sayede gelir kalemindeki meblağın arttırılması için devletlerin söz konusu ceza uygulamalarında vergi mükelleflerinin ortaya koydukları reaksiyonları ölçüp akabinde uygulamalarında çeşitliliğe veya değişime gidebilmeleri şarttır. Dolayısıyla bu çalışma

neticesinde elde edilecek sonuçlarla, vergi sistemimizde vergi cezalarının uygulanması boyutuyla ilgili problemlerin ne yönlü olduğunu ortaya konarak aksaklıklara ilişkin çözüm yollarına yönelik değişikliklerin neler olabileceğini tespit etmek hedeflenmiştir.

Tüm bu olgular doğrultusunda bu araştırmanın temel amacı; araştırmaya katılan vergi mükellefleri üzerinde vergi cezaları sonucunda ortaya çıkan psikolojik etkiyi, caydırıcılık etkisini, vergi adaletine güven algıları ve vergi sistemine güven algıları üzerindeki etkileri ölçmek ve değerlendirmektir. Bu amaç doğrultusunda, aynı zamanda vergi ceza uygulamalarını etkileyen boyutlar olan cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, gelir düzeyi, sektör, mükellefiyet süresi, mükellefiyet türü, kazanç grubu, coğrafi bölge ve vergi cezası deneyiminin söz konusu dört boyut üzerindeki farklılaştırılmış etkileri incelenmiştir. Bu temel amaç yanında belirlenen alt amaçlarımız şu şekilde özetlenebilmektedir:

a) Vergi ceza uygulamalarının psikolojik etki boyutunun öne çıkan maddelerini belirlemek,
b) Vergi ceza uygulamalarının caydırıcılık etkisi boyutunun öne çıkan maddelerini belirlemek,
c) Vergi ceza uygulamalarının vergi adaletine güven etkisi boyutunun öne çıkan maddelerini belirlemek,
d) Vergi ceza uygulamalarının vergi sistemine güven etkisi boyutunun öne çıkan maddelerini belirlemek.

3.4.ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ

Vergi cezaları devlet kurumları için olduğu gibi vergi mükellefleri için de büyük önem arz etmektedir. Devletler gelir paylarını arttırmak ve bütçe dengelerini fazla verecek şekilde ayarlayabilmek için mükelleflerin vergi ödeme alışkanlıklarını değiştirmeye yönelik çeşitli taktikler geliştirmektedirler. Bunlardan en önemlilerinden bir tanesi de vergi cezalarının uygulamasına ilişkindir. Dolayısıyla son yıllarda vergi cezaları ile ilgili yaptırımlar daha fazla dillendirilmeye başlanmıştır.

Söz konusu vergi ceza uygulamaları Türkiye'de çeşitli şekillerde fiilen gerçekleştirilmiş olsa da, literatürde bu uygulamalara ilişkin alanlarda işlevsel özelliklerin dışına pek çıkılmamıştır. Bununla beraber vergi ceza uygulamalarının hem psikolojik etki, hem caydırıcılık etkisi, hem vergi adaletine güven algısı ve hem de

vergi sistemine güven algısı üzerindeki etkilerine yönelik toplu bir araştırmanın olmadığı gözlenmiştir. Bu araştırmanın ülkemizde bu eksikliği gidermede önemli bir kaynak olacağı düşünülmektedir.

Literatürde vergi ceza uygulamalarının yalnızca caydırıcılık etkisi üzerine tek il bazında sınırlandırılmış birkaç çalışma bulunmasına karşın, günümüz dünyasında devletler açısından çok önemli bir yere sahip olan vergi ceza uygulamalarının farklı boyutlar üzerindeki etkileri noktasında uygulanmış herhangi bir ölçek yoktur. Geçerliliği ve güvenilirliği sağlanmış bir ölçekle alan yazınına katkıda bulunmuş olmak bu araştırmanın önemini ortaya koyacak niteliktedir.

Bu çalışmada aynı zamanda vergi cezalarının söz konusu psikolojik etki, caydırıcılık etkisi, hem vergi adaletine güven algısı ve hem de vergi sistemine güven algısı üzerine etkileri ile ilgili yapılan çalışmalar özetlenip tablolaştırılmıştır. Bu doğrultuda söz konusu alanlara ilişkin gelecekte bu konu üzerine çalışma yapacak olan araştırmacılara yararlanabilecekleri toplu bir kaynakça da sunulmuştur.

Ayrıca bu çalışmanın vergi ceza uygulamalarıyla ilgilenen diğer araştırmacılara veya konuyu farklı iller yahut ülkeler üzerinde ele alacak olan araştırmacılara da katkı sağlayacağı umulmaktadır.

3.5.ARAŞTIRMANIN KAPSAMI

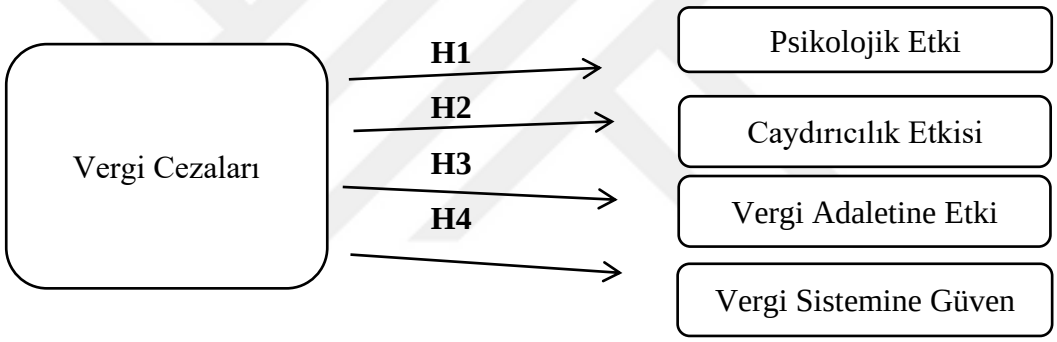
Bu araştırma ile Türkiye'de uygulanan vergi cezalarının mükellefler üzerindeki psikolojik ve caydırıcılık etkileri ile vergi adaletine güven ve vergi sistemine güven algıları üzerindeki etkileri belirlenmeye çalışılmıştır. Bu amaç doğrultusunda psikolojik etkisi, caydırıcılık etkisi, vergi adaletine güven algısı ve vergi sistemine güven algısı üzerine etkileri ile ilgili ölçek geliştirilme sürecine girilmiştir. Araştırma, Türkiye'deki 7 coğrafi bölgedeki mükelleflerin yoğun olduğu illerde vergi mükellefleri üzerinde yapılmıştır. Bununla beraber çalışmada cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, gelir düzeyi, sektör, mükellefiyet süresi, mükellefiyet türü, kazanç grubu, coğrafi bölge ve vergi cezası deneyimi de olmak üzere 10 farklı demografik değişkene göre farklılık araştırması yapılmıştır.

3.6.ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ

Araştırmanın tasarımında yer alan yazın taraması sonucunda kurgulanmış olan araştırma modeli kapsamında önerilen araştırma hipotezleri aşağıdaki gibidir. Hipotez terimi büyük H ile kısaltılmış olup, gereksiz tekrarlardan kaçınılmaya çalışılmıştır.

Aşağıda yer alan Şekil 4 araştırma ölçeğinin 4 alt boyut bazında hipotezlerini oluştururken; Şekil 5, Şekil 6, Şekil 7 ve Şekil 8 bu dört alt boyutun kendi içlerinde bazı değişkenlere göre farklılık gösterip göstermediğini test etmek amacıyla oluşturulan alt hipotezleri göstermektedir.

Şekil 4: Araştırma Ölçeğinin Hipotezleri



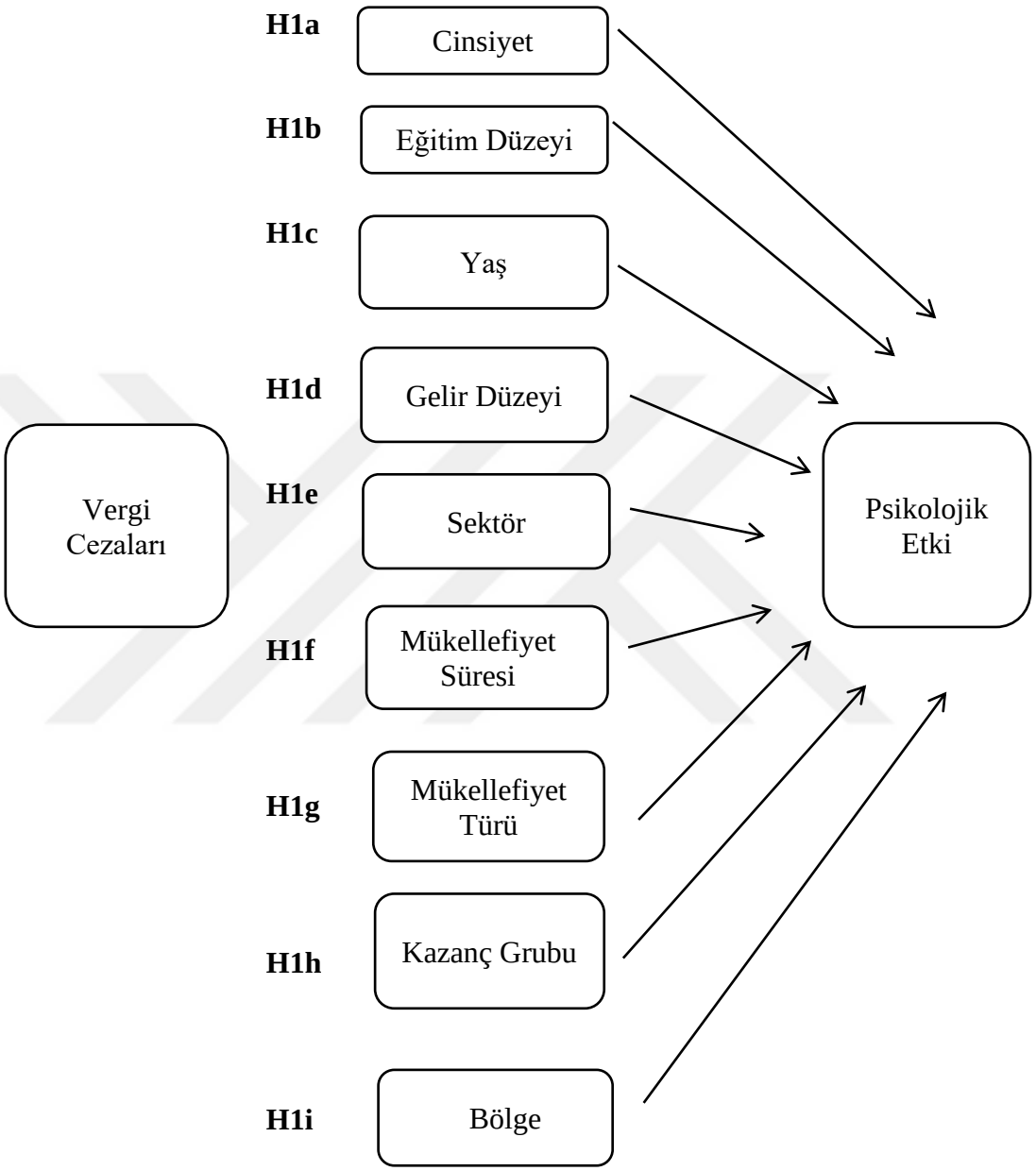
Hipotez 1: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algıları, vergi ceza deneyimi bakımından farklılık göstermektedir.

Hipotez 2: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algıları, vergi ceza deneyimi bakımından farklılık göstermektedir.

Hipotez 3: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algıları, vergi ceza deneyimi bakımından farklılık göstermektedir.

Hipotez 4: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algıları, vergi ceza deneyimi bakımından farklılık göstermektedir.

Şekil 5: Vergi Mükelleflerinin Vergi Cezaları Ölçeğinin Alt Boyutu Olan Psikolojik Etki Boyutuna Göre Algılarına İlişkin Alt Hipotezler



Hipotez 1a: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algıları, cinsiyet bakımından farklılık göstermektedir.

Hipotez 1b: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algıları, eğitim düzeyi bakımından farklılık göstermektedir.

Hipotez 1c: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algıları, yaşları bakımından farklılık göstermektedir.

Hipotez 1d: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algıları, gelir düzeyi bakımından farklılık göstermektedir.

Hipotez 1e: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algıları, faaliyet gösterilen sektör bakımından farklılık göstermektedir.

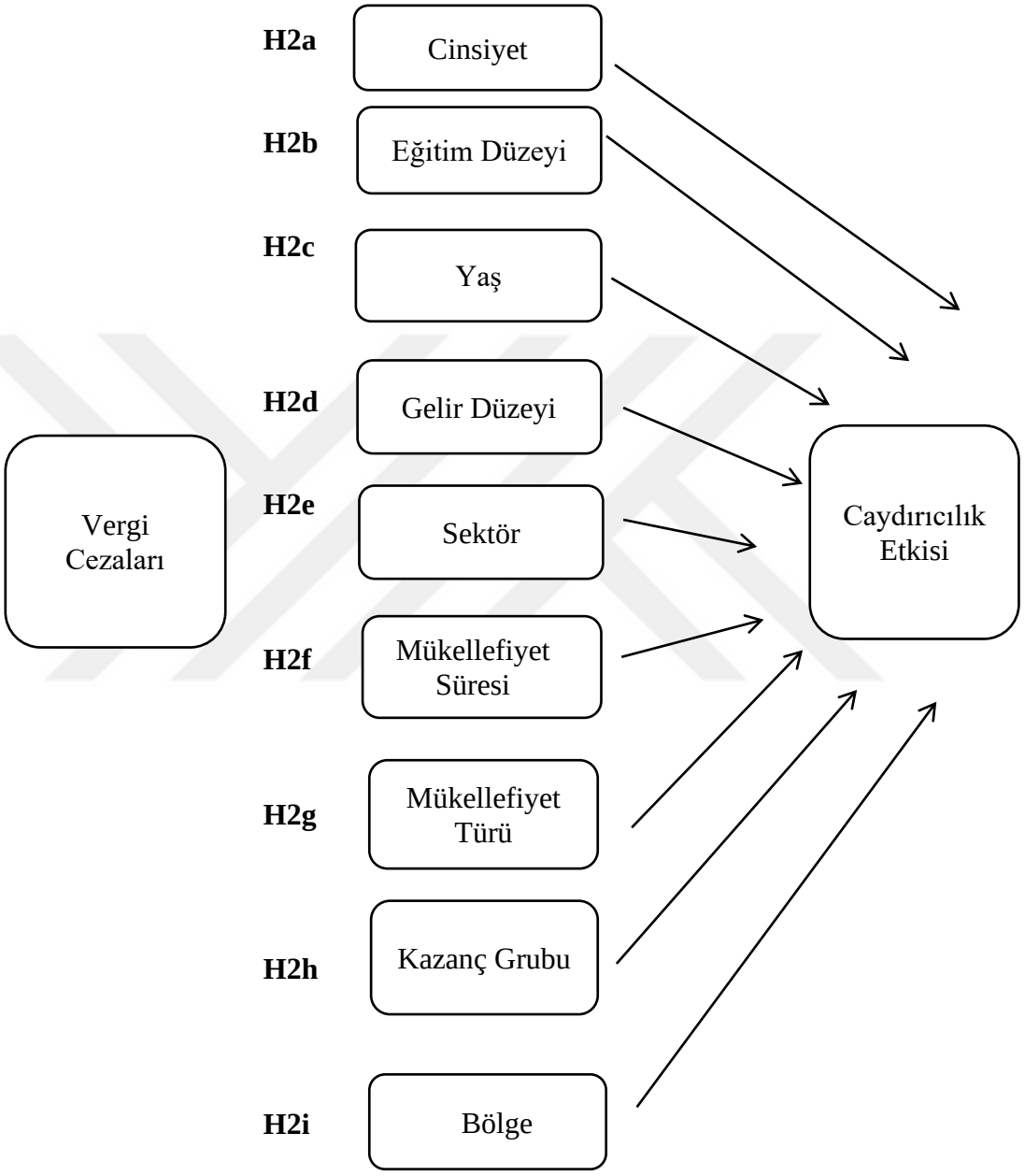
Hipotez 1f: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algıları, mükellefiyet süresi bakımından farklılık göstermektedir.

Hipotez 1g: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algıları, mükellefiyet türü bakımından farklılık göstermektedir.

Hipotez 1h: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algıları, kazanç grubu bakımından farklılık göstermektedir.

Hipotez 1i: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algıları, faaliyet bölgesi bakımından farklılık göstermektedir.

Şekil 6: Vergi Mükelleflerinin Vergi Cezaları Ölçeğinin Alt Boyutu Olan Caydırıcılık Etkisi Boyutuna Göre Algılarına İlişkin Alt Hipotezler



Hipotez 2a: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algıları, cinsiyet bakımından farklılık göstermektedir.

Hipotez 2b: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algıları, eğitim bakımından farklılık göstermektedir.

Hipotez 2c: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algıları, yaş bakımından farklılık göstermektedir.

Hipotez 2d: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algıları, gelir düzeyi bakımından farklılık göstermektedir.

Hipotez 2e: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algıları, faaliyet gösterilen sektör bakımından farklılık göstermektedir.

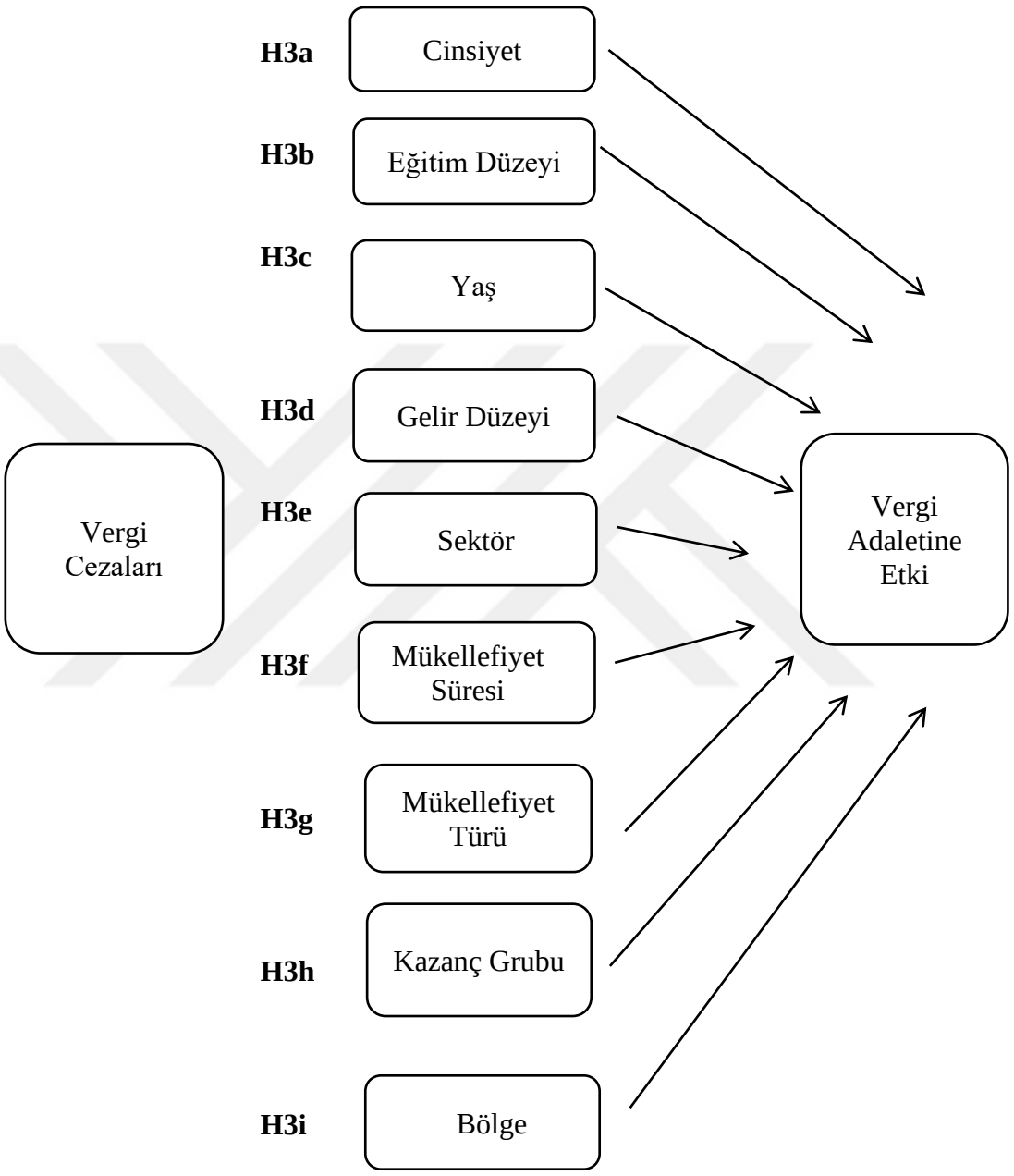
Hipotez 2f: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algıları, mükellefiyet süresi bakımından farklılık göstermektedir.

Hipotez 2g: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algıları, mükellefiyet türü bakımından farklılık göstermektedir.

Hipotez 2h: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algıları, kazanç grubu bakımından farklılık göstermektedir.

Hipotez 2i: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algıları, faaliyet bölgesi bakımından farklılık göstermektedir.

Şekil 7: Vergi Mükelleflerinin Vergi Cezaları Ölçeğinin Alt Boyutu Olan Vergi Adaletine Etki Boyutuna Göre Algılarına İlişkin Alt Hipotezler



Hipotez 3a: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algıları, cinsiyet bakımından farklılık göstermektedir.

Hipotez 3b: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algıları, eğitim düzeyi bakımından farklılık göstermektedir.

Hipotez 3c: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algıları, yaş bakımından farklılık göstermektedir.

Hipotez 3d: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algıları, gelir düzeyi bakımından farklılık göstermektedir.

Hipotez 3e: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algıları, faaliyet gösterilen sektör bakımından farklılık göstermektedir.

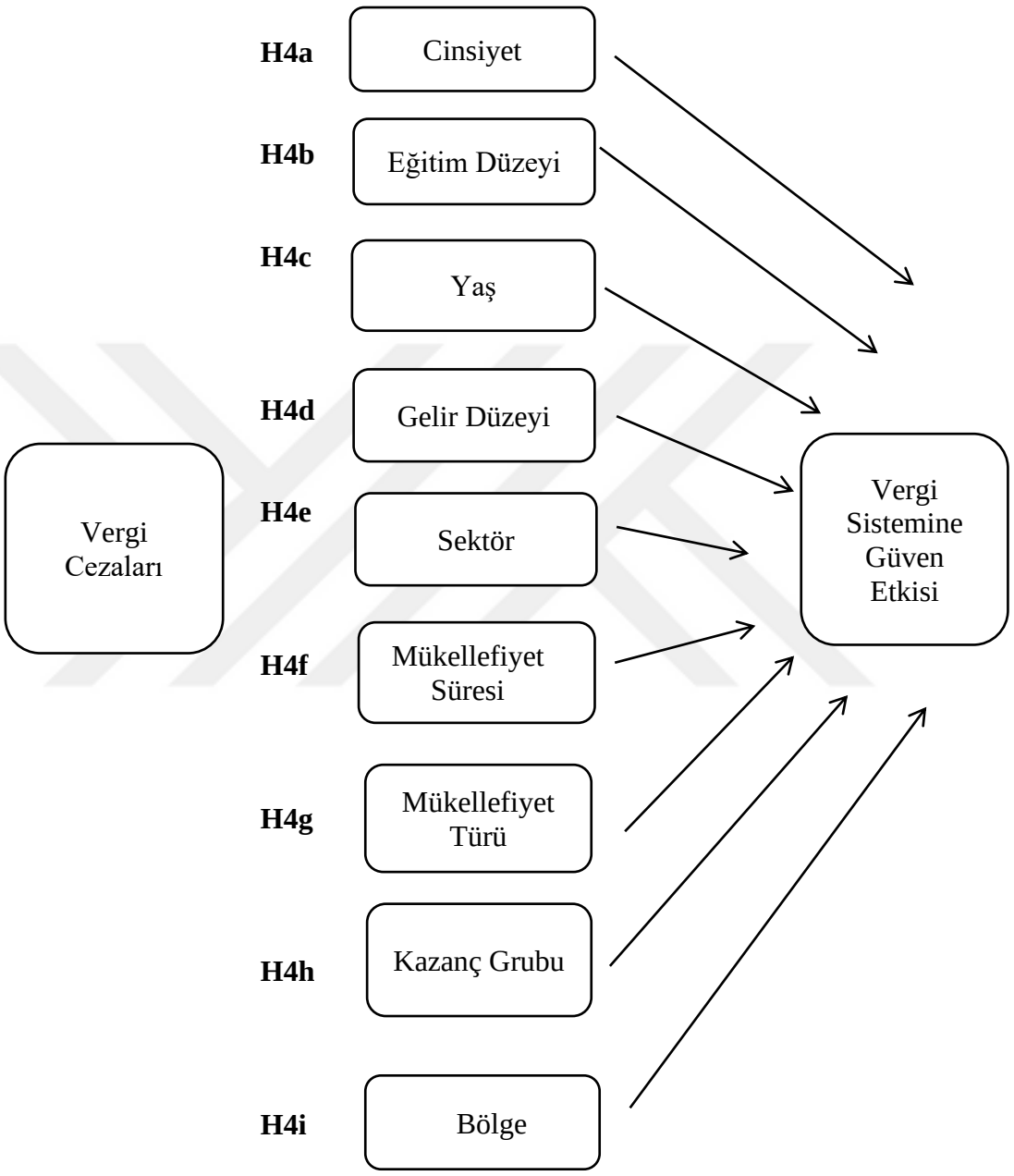
Hipotez 3f: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algıları, mükellefiyet süresi bakımından farklılık göstermektedir.

Hipotez 3g: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algıları, mükellefiyet türü bakımından farklılık göstermektedir.

Hipotez 3h: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algıları, kazanç grubu bakımından farklılık göstermektedir.

Hipotez 3i: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algıları, faaliyet bölgesi bakımından farklılık göstermektedir.

Şekil 8: Vergi Mükelleflerinin Vergi Cezaları Ölçeğinin Alt Boyutu Olan Vergi Sistemine Güven Etkisi Boyutuna Göre Algılarına İlişkin Alt Hipotezler



Hipotez 4a: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algıları, cinsiyet bakımından farklılık göstermektedir.

Hipotez 4b: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algıları, eğitim düzeyi bakımından farklılık göstermektedir.

Hipotez 4c: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algıları, yaş bakımından farklılık göstermektedir.

Hipotez 4d: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algıları, gelir düzeyi bakımından farklılık göstermektedir.

Hipotez 4e: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algıları, faaliyet gösterilen sektör bakımından farklılık göstermektedir.

Hipotez 4f: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algıları, mükellefiyet süresi bakımından farklılık göstermektedir.

Hipotez 4g: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algıları, mükellefiyet türü bakımından farklılık göstermektedir.

Hipotez 4h: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algıları, kazanç grubu bakımından farklılık göstermektedir.

Hipotez 4i: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algıları, faaliyet bölgesi bakımından farklılık göstermektedir.

3.7.ARAŞTIRMANIN VARSAYIMLARI

Bu araştırmada dikkate alınan varsayımlar şu şekildedir:

- Araştırma kapsamına göre belirlemiş olduğumuz örneklem evreni temsil edecek yeterliliktedir.
- Vergi cezalarının; psikolojik etkisi, caydırıcılık etkisi, vergi adaletine etkisi ve vergi sistemine güven etkisi boyutlarını belirlemeye yönelik hazırlanan ölçek formu, uygun bir veri toplama aracıdır.
- Veri toplama aracımız olan ölçeğimizi cevaplayan kişiler sorulara geçerliği ve güvenilirliği sağlamada yeterli olacak cevapları vermişlerdir. Bunun için anketimizin bir kısmı yüz yüze, bir kısmı telefonda yapılmış, internet ortamında gerçekleştirilen anketler için ise formumuzda yer alan her sorunun cevaplanması gerekli olarak seçilmiş, bir soru cevaplanmadan diğerine geçiş sağlanmamıştır. Bu durum deneklerin soruları cevaplamama veya yarı cevaplama riskini ortadan kaldırmıştır.
- Katılımcılara anketleri cevaplamaları esnasında yeterli düzeyde süre tanınmıştır.
- Katılımcılar gönüllü olarak seçilmiştir.

3.8.ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI

Bu araştırmada dikkate alınan sınırlılıklar şu şekildedir:

- Araştırma konusunun vergi cezaları olması; bazı mükelleflerin anketleri doldurmaktan çekinmesi, korkması ve zamanlarının olmadığını söylemesine neden olmuştur. Mükelleflerin bir kısmı anket formunu doldurmaktan çekinerek iş yeri sahibi olmadığını söylemiş, bazıları maliyeden gelip gelmediğimiz sorusunu yöneltmiştir. Bu sınırlılığın aşılması için mükelleflerden kesinlikle kişisel hiçbir bilginin istenmediği, gerek yüz yüze yapılan anketlerde, gerek telefondan yapılan anketlerde, gerekse internet ortamında yapılan anketlerde özellikle beyan edilmiş ve çalışmanın yapılma amacına ilişkin bilgiler kendilerine verilmiştir.
- Ölçeğin yapısı itibariyle açık uçlu herhangi bir soruya yer verilmesine müsaade edilmemiş, kapalı uçlu sorulardan oluşmasına özen gösterilmiştir. Bu durum katılımcıların kendi görüşlerini bildirmelerini engellemektedir.

3.9. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

3.9.1.Araştırmanın Evreni ve Örneklem Seçimi

Araştırmada ortaya çıkan sonuçların bütününe ilişkin genellemeye evren denmektedir (Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2014: 69). Herhangi bir araştırmanın genellenebilmeye ilişkin özelliğe sahip olması söz konusu araştırmanın değerini yükseltecek ölçüt olarak görülmektedir. Bu sebeple gerçekleştirilen çalışmaların sonuçlarının birçok zaman evreni temsil ettiğine dair ifadeler kullanılmaktadır.

Evren olgusunun geniş kapsamlı bir kavramı ifade etmesi araştırmayla ilgili karmaşık düşüncelere sevk edebilmektedir. Söz konusu karmaşıklıktan kurtulabilmek amacıyla genellikle evren içerisinde temsil yeterliliği yüksek ve kurallar dâhilinde tercih edilebilecek daha küçük bir kütle ele alınmaktadır. Evreni temsil eden söz konusu küçük kütleye örneklem denmektedir (Sekaran, 2000: 295). Bilimsel araştırmalarda evreni temsil gücüne sahip bir örneklemin seçilmesi, bu araştırmaların zaman ve maliyet açısından külfetli olmasının yanı sıra araştırmaların belirli bir zaman dilimi içinde tamamlanması gerekliliğinden yola çıkarak, araştırmacıların konu edindikleri araştırma evreninde bulunan bütün denekleri araştırmaya dâhil etme şansına sahip olmamasından kaynaklanır. Dolayısıyla, araştırmacılar araştırdıkları alanı temsil ettiklerine inandıkları küçük bir grup olan örnek kütleyi istatistiksel olarak anlamlı sonuçlar verecek şekilde oluşturarak, çalışmalarını bu örnek kütle üzerinde yürütmektedirler. Sonrasında örnek kütleye ilişkin bulgular evrene genellenmektedir (Çiçek, 2015: 98).

Evrenin büyüklüklere göre yeterli seviyede örneklem sayısı belirlenirken anlamlılık düzeyleri temel alınmaktadır. Sosyal bilimlerde gerçekleştirilen çalışmaların genelinde 0,05 anlamlılık düzeyi var olmaktadır. 0,05 anlamlılık düzeyine göre evren büyüklükleri doğrultusunda örneklem sayılarını içeren değerler Tablo 37'de verilmektedir. Elde edilen çalışmalar neticesinde oluşturduğumuz bu tablo çeşitli evren büyüklüklerindeki örneklem sayılarını içermektedir (Sekaran, 2000: 295).

Tablo 37: Evren Büyüklükleri Bazında Örneklem Sayıları

Evren Büyüklüğü	100	500	750	1.000	2.500	5.000	10.000	25.000	50.000	100.000	1.000.000
Örneklem Sayısı	80	217	254	278	333	357	370	378	381	383	384

Kaynak: (Sekaran, 2000: 295).

Bu araştırmanın evrenini, Türkiye Cumhuriyeti Devleti'ndeki faal vergi mükellefleri oluşturmaktadır. Araştırmada örneklem sayısının yeterliliği için anlamlılık düzeyleri baz alınırken; evren sayısının 1.000.000 üzeri olduğu düşünülerek en az 384 adet ölçek uygulanmasının istatistiksel olarak anlamlı olacağı tespit edilmiştir. Bu çalışmanın evrenini, Türkiye'de 2020 yılında 6.224.018 sayısına tekabül eden faal vergi mükellefleri oluşturmaktadır. 1.000.000 üzerindeki her evren için 384 örnek kütlenin istatistiksel olarak yeterli bir örneklem büyüklüğü olduğu Tablo 37'de yer alan rakamlar çerçevesinde görülmektedir. Araştırmada seçilen 502 kişilik örnek kütle istatistiksel olarak anlamlı kabul edilen 384 rakamının üstündedir. Dolayısıyla, araştırmanın evreni olarak belirlediğimiz tüm Türkiye'deki vergi mükelleflerinden 502 kişilik bir örnek kütle üzerinden elde ettiğimiz sonuçlar, tüm Türkiye için genel bir yargıya varılmasını istatistiksel olarak anlamlı kılacaktır. 502 kişilik örnek kütlenin bölgesel olarak dağılımı ise 7 coğrafi bölgedeki mükelleflerin oransal yoğunluğu göz önünde bulundurularak gerçekleştirilmiştir. Tablo 38'de buna ilişkin rakamlara yer verilmiştir.

Tablo 38: Türkiye'de Faal Vergi Mükelleflerinin Bölgesel Dağılımı ve Örneklem Sayıları

2020 YILINDA TÜRKİYEDE TOPLAM FAAL MÜKELLEF SAYISI 6.224.018			
Bölge	**Bölgedeki Toplam Faal Mükellef Sayısı**	**Türkiye'deki Toplam Mükellef Sayısı İçindeki Oranı**	**Bölgeden Seçilen Örneklem Sayısı**
Marmara Bölgesi	2.520.733	%41	206 kişi
Karadeniz Bölgesi	522.499	%8	40 kişi
Ege Bölgesi	932.012	%15	76 kişi
İç Anadolu Bölgesi	1.020.093	%16	80 kişi
Doğu Anadolu Bölgesi	244.985	%4	20 kişi
Akdeniz Bölgesi	688.030	%11	56 kişi
Güneydoğu Anadolu Bölgesi	295.666	%5	25 kişi

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı 2020 yılı Faaliyet Raporundan yararlanılarak düzenlenmiştir.)

Örneklem seçimi sırasında elden verilen anketler için kolayda örnekleme, internet ortamında gerçekleştirilen anketler için de internet örneklemesi yöntemi kullanılmıştır. İnternet ortamında gönderilen anketlere katılan anketçilerden anket linkini çevrelerindeki faal vergi mükellefleri ile paylaşmaları ricasında bulunulmuştur. Zikmund (2003), internet örneklemesinin, farklı coğrafik bölgelerden olan bireylerden kısa sürede bilgi toplanmasını ve örnek birimlerin araştırmaya katılımını kolaylaştırdığını belirtmektedir (Şahin ve Atılgan, 2011: 170). Bu çalışma il kırılması olmaksızın tüm Türkiye'deki 7 coğrafi bölgedeki vergi mükelleflerini kapsadığından, verilerin çoğunluğunun internet örneklemesi yoluyla toplanması uygun bulunarak gerçekleştirilmiştir. İller bazında oransal bir dağılım olmasa da yine de verilerin toplanmasında her bölgede mükellef sayısının yoğun olduğu illerden seçim yapılmıştır. Marmara Bölgesi için mükellef sayılarının en yoğun olduğu İstanbul, İzmit, Bursa ve Balıkesir; Ege Bölgesinde İzmir ve Manisa; Akdeniz Bölgesinde Adana ve Antalya; İç Anadolu Bölgesinde Ankara ve Konya; Doğu Anadolu Bölgesinde Malatya ve Van; Güneydoğu Anadolu Bölgesinde ise Gaziantep ve Diyarbakır illeri veri toplanırken ilgili bölgelerde seçilen illerdir.

Araştırmanın çok değişkenli analizle yapılması bazı özel koşulları da beraberinde getirecektir. *Keşfedici (açımlayıcı) faktör analizinin* yapılacak olması

halinde örneklem sayısının 200'ün üzerinde olması güvenilir faktörler için yeterli koşul olarak görülmektedir (Kline, 2005). Bu çalışmaya ilişkin pilot uygulamayla birlikte *açıklayıcı faktör analizi* ve *doğrulayıcı faktör analizi* yapılmıştır. Buna istinaden anket çalışması, anketin güvenilirliğini ve geçerliliğini tespit etmek amacıyla 241 kişilik pilot bir gruba uygulanıp, örneklem kitlesine uygulama öncesinde pilot denemeleri gerçekleştirilmiştir. Pilot çalışma yapmak için örneklem büyüklüğü konusunda farklı farklı görüşler vardır. Aylar ve Evci, hedef kitlenin yaklaşık %5'lik kısmına ulaşılarak pilot uygulama yapılmasını önermekte iken (Aylar ve Evci, 2017: 395), Şeker ve Gençdoğan, hedef kitleyi temsilen ilgili kitleden 30 ila 50 arasında katılımcı seçilmesinin yeterli olduğunu ifade etmiştir (Şeker ve Gençdoğan, 2014: 4-5). Dolayısıyla 241 kişilik pilot çalışma grubu, her iki kriter bakımından da bu çalışma açısından uygun sayının yakalanmış olduğunu göstermektedir.

Pilot denemeden çıkan sonuçlar SPSS istatiksel veri analiz programıyla istatistiksel olarak değerlendirilmiştir. Madde analizleri ve güvenirlik analizleri yapılmış, ölçek maddeleri hakkında bilgi sahibi olunmuş, ulaştığımız sonuçlara uygun şekilde anket için kullandığımız ölçek revize edilmiş ve örneklem kitlesinin tamamına uygulanması gerçekleştirilmiştir. Esas uygulama nihayetinde eksik veya yanlış doldurulan anketler çıkarılarak, analizlerimiz geriye kalan 502 adet vergi mükellefinden elde edilen cevaplara istinaden tamamlanmıştır.

3.9.2. Verilere Ulaşılması

Verilerin toplanması esnasına ilk olarak pilot uygulama için yeterli verinin sağlanmasıyla başlanmıştır. İlgili 241 kişilik örnekleme 24.12.2021-11.01.2022 tarihleri arasında internet ortamında hazırlanan anket formu aracılığı ile ulaşılmıştır. Hazırlanan anket formunda katılımcılara, çalışmanın bir doktora tez çalışması olduğu ve verilen bilgilerin bu amaçla kullanılacağı, başka hiçbir amaçla kullanılmayacağı ve 3. kişi yahut kurumlarla paylaşılmayacağı taahhüt edilmiştir.

Esas uygulama için kalan verilerin toplanması ise 29.01.2022 tarihinde tamamlanmıştır. 502 veriden 100 tanesi 15.01.2022 tarihinde Marmara Bölgesinde yer alan mükelleflerden, 40 tanesi ise 24.01.2022 tarihinde Akdeniz Bölgesinde yer alan mükelleflerden olmak üzere 140 tanesi bizzat yüz yüze görüşmeler yöntemiyle elde edilmiştir. Yüz yüze görüşme yöntemi ile anketlerin doldurulmasında da katılımcılara çalışmanın bir doktora tez çalışması olduğu ve verilen bilgilerin bu amaçla

kullanılacağı, başka hiçbir amaçla kullanılmayacağı ve 3. kişi yahut kurumlarla paylaşılmayacağı beyan edilmiştir. Katılmak istemeyen katılımcılar asla zorlanmamış ve gönüllük esasıyla verilerin toplanması sağlanmıştır.

Kalan verilerden 40 tanesi ise İç Anadolu, Doğu Anadolu ve Güneydoğu Anadolu Bölgelerinden 21.01.2022-22.01.2022 tarihlerinde telefon görüşmeleri ile elde edilmiştir. Telefonla ulaşılan katılımcılara da aynı şekilde çalışmanın bir doktora tez çalışması olduğu ve verilen bilgilerin bu amaçla kullanılacağı, başka hiçbir amaçla kullanılmayacağı ve 3. kişi yahut kurumlarla paylaşılmayacağı beyan edilmiştir. Katılmak istemeyen katılımcılar asla zorlanmamış ve gönüllük esasıyla verilerin toplanması sağlanmıştır. Geriye kalan 322 veri de az önce de ifade edildiği üzere internet ortamında hazırlanan form aracılığı ile 29.01.2022 tarihine kadar toplanarak analiz aşamasına geçilmiştir.

3.9.3. Verilerin Analizi

Araştırma kapsamı doğrultusunda hem ön uygulama, hem de asıl uygulama esnasında verilerin SPSS 25.0 programına girişi gerçekleştirilmiştir. Araştırmaya ilişkin verilerin girişi yapılmadan önce, verilere yönelik gerekli incelemeler yapılıp, herhangi bir hata olup olmadığına ilişkin kontroller gerçekleştirilmiştir. Ayrıca, araştırmada var olan tüm değişkenlere ilişkin veri girişlerine yönelik doğruluk, eksiklik ve dağılım özellikleri yönünden frekans tabloları oluşturulmuş ve buna istinaden veri alt yapısı tamamlanmıştır.

Frekans tablolarına ilişkin yapmış olduğumuz araştırmada mevcut bütün değişkenlerin normal dağılıp dağılmadığının kontrolleri sağlanmıştır. Çünkü normal dağılım parametrik istatistiklerin kullanımı açısından ilk varsayım olarak kabul edilir. Ayrıca, normal dağılıma ilişkin uygunlukta Q-Q Plot çizimle incelenebilmektedir (Chan, 2003: 280-285). Bunun yanı sıra kullanmış olduğumuz verilerin normal dağılımı işaret etmesi için çarpıklık ve basıklık değerlerinin -3 ve +3 arasında bir değer alması gerekmektedir (Shao, 2002). Normallik üzerine testin gerçekleştirilmesi amacıyla Q-Q, histogram ve kutu-bıyık grafikleri ile ortalama, mod, medyan, basıklık ve çarpıklık değerleri incelenmiş olup; dağılımın normalliğine ilişkin uç değerlerin yer alıp yer almadığına da bakılmıştır.

Araştırmanın ön uygulaması aşamasında ilk olarak geliştirilmeye çalıştığımız ölçeğin geçerlik ve güvenirlik analizine ilişkin çalışmalara başlanmıştır. İlk aşamada konuyla alakalı olan mali müşavir, akademisyen vb. uzman görüşlerinden yararlanılmış ve uzmanlar tarafından uygun görülmeyen sorular elenerek çıkarılmıştır. Bu aşamadan sonra ölçeğimizin yapı geçerliliğini belirlemek SPSS 25.0 ve AMOS 20.0 hazır paket programları kullanılmıştır. Verilerin frekans analizi, betimleyici istatistik, güvenilirlik analizi ve açımlayıcı faktör analizinde (AFA) SPSS 25.0 programından, doğrulayıcı faktör analizinde ise (DFA) AMOS 20.0 programından yararlanılmıştır.

Veri yapısının faktör analizine uygunluğu tespit edildikten sonra madde analizi yapılmıştır. Madde analizi işleminde; 0.05 anlamlılık düzeyi temel alınarak analizler gerçekleştirilmiş ve ölçek maddeleri belirlenmiştir. Ölçeklerin güvenirlik analizi yapılırken Cronbach Alpha Modeli kullanılmış ve bu çalışmada kullandığımız veri toplama araçlarının güvenirlik katsayıları hesaplanmıştır. Yapılan bu çalışmalara ilişkin tüm detaylı bilgiler tezin ileriki bölümlerinde verilerek açıklanmıştır.

3.9.4.Araştırmanın Veri Toplama Aracı Olan Ölçek Formunun Hazırlanması

Araştırmada kullandığımız veri toplama araçlarımız aşağıdaki gibidir:

1. Bölüm: Demografik Özelliklere İlişkin Bilgi Formu

2. Bölüm: Vergi Cezalarının Etkileri Ölçeği

Araştırmanın hedeflerine en verimli şekilde ulaşması ve hipotezleri test edebilmesi için sorularımızda uzman görüşlerine yer verilmiş ve dikkate alınan hususlar doğrultusunda formumuz hazırlanmıştır. Anket formunda mevcut olan ölçek, ilgili literatüre göre hazırlanmıştır. "Vergi Cezalarının Etkileri Ölçeği" nde ankete katılanların yargı cümlelerine ilişkin katılıp katılmadıklarını tespit edebilmek amacıyla 5'li Likert türü ölçekten faydalanılmış, katılan vergi mükelleflerinden "Hiç Katılmıyorum" ve "Kesinlikle Katılıyorum" arasında gerçekleşen seçeneklerden bir tanesini işaretlemeleri talep edilmiştir.

Bu bölümde öncelikli olarak veri toplamaya ilişkin taslak ölçek formunun oluşturulmasına yönelik çalışmalar ve akabinde taslak ölçek formunun pilot uygulamasına yönelik çalışmalara yer verilecektir.

3.9.4.1.Vergi Cezalarının Etkileri Ölçeği İçin Faydalanılan Kaynaklar

Vergi Cezalarının Etkileri Ölçeğini geliştirebilmek amacıyla alan yazın taraması gerçekleştirilmiştir. Alan yazında vergi cezalarının etkilerini farklı boyutlar bazında araştırmaya ilişkin gerçekleştirilmiş herhangi bir ölçek bulunamamıştır. Dolayısıyla alan yazındaki vergi cezalarının caydırıcılık etkisine ilişkin yapılmış araştırmalardan bazı maddeler uyarlanarak çalışmanın madde havuzuna eklenmiştir. Ancak yine de maddelerin tercihinde akademik yönden geçerliliği olan ve güvenilirlikleri yüksek düzeyde maddelere öncelik verilmiştir. Buna ek olarak literatür doğrultusunda bazı maddeler araştırmacının şahsi kanaatlerinden yola çıkarak bizzat kendisi tarafından oluşturulmuştur. Bu doğrultuda ölçeğe yönelik havuzda yer alan maddeler ve yararlanılan kaynaklar aşağıda yer alan Tablo 39'da gösterilmiştir.

Tablo 39: Vergi Cezalarının Etkileri Ölçeğine İlişkin Maddeler İçin Faydalanılan Kaynaklar

Boyut	Madde No	İfadeler	Kaynak
Psikolojik Etki Boyutu	1	İş hayatımda hakkımda vergi cezası kesilmesi beni korkutur.	Hatipoğlu, 2007
	2	Vergi cezasına çarptırılmış olsam bu beni utandırır.	Araştırmacının Kendisi
	3	Vergi cezası alırsam bu, beni mutsuz eder.	Durnaoğlu, 2020
	4	Hakkımda vergi cezası kesildiğinde bunu diğer insanların bilmesi beni rahatsız eder.	Hatipoğlu, 2007
	5	Vergi cezası almak imajımı zedeleyeceği için ceza alma düşüncesi beni psikolojik olarak etkiler.	Araştırmacının Kendisi
	6	Vergi cezası almak ekonomik olarak beni etkileyeceği için bu beni psikolojik olarak rahatsız eder.	Araştırmacının Kendisi
	7	Vergi cezası almanın ticari hayattaki beklentilerimi olumsuz etkileyeceğini düşünürüm.	Araştırmacının Kendisi
	8	Hakkında vergi cezası kesildiğini bildiğim bir mükellefle ticari ilişkiye girmek istemem.	Araştırmacının Kendisi
	9	Toplumsal yaptırımlar olan ayıplama ve damgalamadan çekindiğim için vergi cezası almaktan korkarım.	Araştırmacının Kendisi

	10	İş ve arkadaş çevremde vergi cezasına çarptırılması gereken bir fiil işleyenleri ihbar etmeyi düşünürüm.	Araştırmacının Kendisi
	11	Ceza hukukumuzda düzenlenmiş olan "Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması" ve "Hapis Cezasının Ertelenmesi" müesseseleri vergi suçunda hapis cezasına kolay kolay çarptırılmıyorum algısını yaratarak cezaya karşı risk alma cesaretimi kuvvetlendirir.	Araştırmacının Kendisi
Caydırıcılık Etkisi Boyutu	1	Ülkemizde uygulanan vergi cezaları yeterince caydırıcıdır.	Durnaoğlu, 2020
	2	Yapmış olduğum fiilden dolayı vergi cezasına çarptırılmış olsam bir daha vergi suçu/kabahati işlemem.	İlhan, 2015
	3	Ülkemizde uygulanan vergi cezaları vergi suç ve kabahatlerini önlemede tek başına yeterlidir.	Araştırmacının Kendisi
	4	Vergi suç ve kabahatlerini önlemede vergi cezaları gereklidir.	Pekşen, 2009
	5	Ülkemizde vergi kaçıran bireylere hapis cezasının uygulanması kaçakçılık suçunu önlemektedir.	Araştırmacının Kendisi
	6	Ülkemizde usulsüzlük cezalarının her yıl arttırılması, usulsüzlük kabahatlerinin işlenmesini önlemektedir.	Araştırmacının Kendisi
	7	Tekrarlanan suç ve kabahatlere ilişkin verilen cezaların arttırılarak uygulanmasının daha caydırıcı olduğunu düşünüyorum.	Araştırmacının Kendisi
	8	Ülkemizde vergi kayıp ve kaçaklarına ilişkin hapis cezası gerektiren cezaların caydırıcılığı, parasal ceza gerektiren cezalara kıyasla daha fazladır.	Ceran, 2019
	9	Vergi suçlarının yaptırımı olarak para cezası beni hapis cezasından daha çok etkiler.	Araştırmacının Kendisi
	10	Mükelleflere caydırıcılık sağlaması açısından mevzuatımızdaki vergi kayıp ve kaçaklarına ilişkin cezaların parasal tutarları yeterlidir.	Ceran, 2019
	11	Mükelleflere caydırıcılık sağlaması açısından mevzuatımızdaki hapis cezalarının süresi yeterli düzeydedir.	Ceran, 2019
	12	Ülkemizde vergi incelemesi sonucunda yapılan tarhiyat ve kesilen cezaların mükellefin kaybına sebebiyet verdiği tutardan daha fazla olması vergi cezalarının caydırıcılığını arttırır.	Ceran, 2019
	13	Yürürlükteki vergi cezaları ağır olmasına rağmen, mükelleflerin yeterli bilgisi olmadığından caydırıcılık etkisi düşüktür.	Yılmaz, 2011
	14	Ülkemizde vergi kaçakçılığının bir yaptırımı olarak vergi kaçıran kişilerin seçilme haklarının ellerinden alınması gibi cezai mahrumiyetler vergi kaçakçılığı oranını azaltır.	Demirdizen, 2010
	15	Ülkemizde uygulanan vergi cezaları verginin tahsil edilmesini olumlu yönde etkilemektedir.	İlhan, 2015
Vergi Adaletine Etki Boyutu	1	Vergi ceza sistemimizin adil olduğuna inanmıyorum.	Demirdizen, 2010
	2	Ülkemizde vergi kanunlarını ihlal edenlerin işledikleri fiilin cezasını tam olarak çekmedikleri kanaatindeyim.	Durnaoğlu, 2020
	3	Vergi idaresi ceza uygulamalarında ayrımcılık yapmaktadır.	Araştırmacının Kendisi

	4	Ülkemizde vergi cezalarının uzlaşma müessesesi sayesinde büyük oranda kaldırılması vergisini düzenli ödeyen mükellefler aleyhine vergi adaletini bozmaktadır.	Araştırmacının Kendisi
	5	Ülkemizde vergi cezalarına kriz dönemleri dışında da sık sık af gelmesi vergisini düzenli ödeyen mükellefler aleyhine vergi adaletini bozmaktadır.	Araştırmacının Kendisi
	6	Ülkemizde vergi cezalarının cezalarda indirim müessesesi sayesinde düşürülmesi vergisini düzenli ödeyen mükellefler aleyhine vergi adaletini bozmaktadır.	Araştırmacının Kendisi
	7	Ülkemizde vergi cezasına karşı dava açan mükelleflerin, bu davaları kazanması vergisini düzenli ödeyen mükellefler aleyhine vergi adaletini bozmaktadır.	Araştırmacının Kendisi
	8	Ülkemizde vergi denetimlerindeki yetersizlikler nedeniyle vergisini zamanında ödemeyen mükelleflerin yakalanarak vergi cezasına çarptırılma ihtimali azdır.	Araştırmacının Kendisi
	9	Ülkemizde vergi kaçıran bir mükellefin hapis cezasına çarptırılma olasılığı düşüktür.	Demirdizen, 2010
	10	Ülkemizde vergilerin zamanında tahsil edilebilmesi için vergi cezalarının kullanılması gerekmektedir.	İlhan, 2015
	11	Ülkemizde vergilerin eksiksiz tahsil edilebilmesi için vergi cezalarının kullanılması gerekmektedir.	Araştırmacının Kendisi
	12	Ülkemizde vergi cezalarının etkin uygulanması ile kayıt dışı ekonominin önüne geçilmektedir.	Araştırmacının Kendisi
	13	Vergi ceza uygulamaları, caydırıcılık etkisi dışında düşünüldüğünde, devlet bütçesi için önemli bir gelir kalemi oluşturmaktadır.	Araştırmacının Kendisi
Vergi Sistemine Güven Etkisi Boyutu	1	Ülkemizde vergi ceza uygulamalarıyla ilgili yasal mevzuatın yeterince açık ve anlaşılır olduğunu düşünüyorum.	Demirdizen, 2010
	2	Vergi ceza sistemimizdeki değişiklikleri kolayca takip edebiliyorum.	Demirdizen, 2010
	3	Nelerin vergi suçu ve kabahati olduğu ile bunlara uygulanacak cezaların neler olduğunu biliyorum.	Demirdizen, 2010
	4	Ülkemizde vergi cezaları adaletli olarak uygulanmaktadır.	Araştırmacının Kendisi
	5	Vergi cezaları konusunda yasalarımıza ve idareye güvenirim.	Demirdizen, 2010
	6	Ülkemizde vergi cezalarının tam zamanında uygulanıyor olması vergiye gönüllü uyumu arttırmaktadır.	Durnaoğlu, 2020
	7	Ülkemizde uygulanan vergi cezalarının vergiye ilişkin ödevlerimi eksiksiz ve zamanında yerine getirmemde etkisi olduğunu düşünüyorum.	Araştırmacının Kendisi
	8	Ülkemizde vergi ceza sisteminde yer alan düzenlemelerdeki boşluklar vergi suçu/kabahati işlememde müsait bir yapıya sahiptir.	Araştırmacının Kendisi

3.9.4.2. Demografik Özelliklere İlişkin Bilgi Formu

Bizzat araştırmacının kendisi tarafından hazırlanan "Demografik Özelliklere İlişkin Bilgi Formu" 10 sorudan oluşmuş ve katılım gösterenlerin demografik özelliklerini belirlemeye yönelik olarak kullanılmıştır. Söz konusu bölümde, katılım gösterenlere; cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, gelir düzeyi, sektör, mükellefiyet süresi, mükellefiyet türü, kazanç grubu, coğrafi bölge ve vergi cezası deneyimlerine ilişkin bilgiler sorulmuştur.

3.10. ÖLÇEĞİN GEÇERLİLİK VE GÜVENİLİRLİK ANALİZLERİ

Ölçeğin geçerlilik ve güvenilirliğine ilişkin açıklayıcı (açımlayıcı) faktör analizi ile doğrulayıcı faktör analizine ilişkin bilgiler bu kısımda açıklanmıştır.

3.10.1. Açıklayıcı Faktör Analizi ve Güvenilirlik Analizleri

Pilot uygulamanın sonrasında ölçeğin yapı geçerliliğini sağlayıp sağlamadığını test etmek amacıyla *"açıklayıcı faktör analizi"* ve *"doğrulayıcı faktör analizi"*; ölçeklerin güvenilirliğini test etmek amacıyla ise *"güvenilirlik analizi"* yapılmıştır.

Güvenilirlik; araştırmada katılımcıların soru formunda yer alan ifadelere verdikleri cevapların birbirleri arasındaki tutarlılık olarak tanımlanmaktadır (Büyüköztürk, 2011: 169). Güvenirliğin ortaya çıkması ise, ölçme aracını oluşturan ifadelerin birbirleri arasında yer alan ilişkinin ölçülmesiyle gerçekleşir (Ural ve Kılıç, 2011: 286). Güvenilirlik analizi sayesinde herhangi bir testin araştırılmakta olan bir konuyu hangi düzeydeki güç ile ortaya koyabildiği belirlenmektedir. Güvenilirliğin hesaplanmasında en sık kullanılan yöntem Cronbach's Alpha modelidir (Lorcu, 2015:207). Cronbach's Alpha güvenirlik katsayısına ilişkin yükseklik; ölçeğin içsel tutarlılığını ortaya çıkarmak bakımından önem taşımaktadır. Bu sebeple, ölçeğin içsel tutarlılığı Cronbach's Alpha katsayısı ile test edilmiştir. Söz konusu katsayı 0 ile 1 arasında bir değer olmakta olup, katsayı 1'e yaklaştıkça güvenilirlik düzeyi artmaktadır. Alpha (α) katsayısına bağlı olarak ölçeklerin güvenirliği Tablo 40'ta belirtildiği üzere yorumlanmaktadır (Kalaycı, 2006).

Tablo 40: Cronbach's Alpha Katsayısı Yorumlaması

Cronbach's Alpha Katsayı Aralığı	Güvenilirlik Düzeyi
0,00 < Cronbach's Alpha < 0,40	Güvenilir Değil
0,40 < Cronbach's Alpha < 0,60	Düşük Güvenirlik
0,60 < Cronbach's Alpha < 0,80	Güvenilir
0,80 < Cronbach's Alpha < 1,00	Yüksek Düzeyde Güvenilir

"Vergi Cezalarının Etkileri Ölçeği" nin geneline ilişkin güvenirlik katsayıları Tablo 41'de verilmiştir. İlgili tabloda görüldüğü üzere ölçeğimize ilişkin Cronbach's Alpha Katsayısı 0,888 olarak tespit edilmiştir. Bu katsayı ölçeği oluşturan bütün maddeler arasındaki ortalama korelasyonun yüksek olduğunu yani ölçeğimizin yüksek düzeyde güvenilir olduğunu gösterir.

Tablo 41: Ölçeğin Güvenirlik Katsayısının Yorumlanması

Ölçek	Cronbach's Alpha Katsayısı	Yorum
Vergi Cezalarının Etkileri Ölçeği	0,888	Yüksek Düzeyde Güvenilir

"Faktör analizi, birbiriyle ilişkili p tane değişkeni bir araya getirerek az sayıda ilişkisiz ve kavramsal olarak anlamlı yeni değişkenler (faktörler, boyutlar) bulmayı, keşfetmeyi amaçlayan çok değişkenli bir istatistiktir" (Büyüköztürk, 2011: 123). "*Faktör analizi çok sayıda değişkenin kullanılmasıyla gerçekleştirilen ölçümlerle yapılan ve bunların altında yatan gizli değişkenin yapısını ve boyutlarını orta çıkarmak amacıyla kullanılmaktadır"* (İslamoğlu ve Alnıaçık, 2014: 395).

Tüm değişken ve veri topluluğunun tamamı faktör analizine uygun olmayabilir. Uygunluğun test edilmesi için çok koşullu çeşitli testler yapılmalıdır (Kalaycı, 2006: 321). Söz konusu koşullardan örneklem ve ifade sayısına ilişkin olanlar, ön koşul olarak değerlendirilebilir. Bunlar;

- Örneklem sayısı değişken sayısından daha büyük olmalıdır.
- Örneklem sayısı minimum 50 adet olmalıdır.
- İfade başına düşen her bir gözlem sayısı yüksek düzeyde tutulmaya çalışılmalıdır. Bunun için ideal oran ise 1'e 5'tir.

Açıklayıcı faktör analizi; yapılan analizlerde değişkenlerin arasındaki ilişkilerin sorgulanması yoluyla yeni bir yapı ortaya konmaya çalışılıyorsa yapılan

analizdir. Bu analizde değişken sayısı azaltılarak tüm değişkenler arasındaki ilişkilerde yapının ortaya çıkarılması hedeflenmektedir (Can, 2013: 267-268). Açıklayıcı faktör analizi sonucunda ölçeği oluşturan faktörler belirlenerek, her bir faktörün güvenilirliği ortaya konmuştur. Böylece ölçeğin yapılandırılma süreci nihayete erdirilmiştir. Yeni bir ölçeğin geliştirilmesi esnasında açıklayıcı faktör analizi tek başına yeterli olmadığından, daha önceden yapılandırılmış olan ölçeğin doğrulayıcı faktör analizi vasıtasıyla da değerlendirilmesi önerilmektedir (Hinkin, 1995; Şahin, 2009).

"*Doğrulayıcı faktör analizi (DFA), faktör analizi üzerine kurulu hipotezlerin test edilmesi amacıyla kullanılan bir tekniktir."* (Çokluk vd. 2018: 275). DFA temelde araştırmacının kafasındaki teorisini test etmek amacıyla kullanılır. Bu noktada araştırmacının, ölçek sorularının ölçtüğü şeyin ne olduğunu kuramsal olarak bilmesi gerekir. Bunun için sık başvurulan yollardan biri; bu işlemi AFA ile yapıp, DFA ile doğrulatmaktır (Çapık, 2014:197).

Açıklayıcı faktör analizinde ise bakılan değerlerden ilki, incelenen örneklemin faktör analizi yapılmaya elverişli olup olmadığını test etmek amacıyla kullanılan *KaiserMeyer-Olkin Örneklem Yeterliliği Ölçüsü (KMO)* ve *Barlett Küresellik Testi* sonuçlarıdır. KMO değeri 0 ile 1 arasında değişmek ile birlikte yüksek değer alması yani 1'e yaklaşması istenmektedir. KMO değerinin 0,80'den yüksek olması ise iyi bir faktör analizi için tercih edilmektedir. Ancak literatürde 0,60 ya da 0,50'nin üzerindeki KMO değerleri de kabul edilebilmektedir. KMO değerinin yorumlanmasında aşağıdaki Tablo 42'de yer alan değerlere göre bir nitelendirme söz konusu olmaktadır (Alpar, 2014: 529):

Tablo 42: Ölçeğin Güvenirlik Katsayısının Yorumlanması

KMO Değeri	Yorum
0,90 < KMO < 1,00	Örneklem Yeterliliği Açısından "Çok İyi"
0,80 < KMO < 0,89	Örneklem Yeterliliği Açısından "İyi"
0,70 < KMO < 0,79	Örneklem Yeterliliği Açısından "Orta"
0,60 < KMO < 0,69	Örneklem Yeterliliği Açısından "Kötü"
0,50 < KMO < 0,59	Örneklem Yeterliliği Açısından "Çok Kötü"
KMO < 0,50	Örneklem Yeterliliği Açısından "Kabul Edilemez"

Barlett Küreslellik Testi korelâsyon matrisinde yer alan ilişkilerin faktör analizi yapmaya yetecek ölçüde olup olmadığını test etmektir. Barlett Küreslellik Testi'nin sonucunun anlamlı olması p değerinin 0,05'ten küçük olmasına (p< 0,05) bağlıdır. Bu değerin 0,05'ten küçük olması halinde, değişkenler arası ilişkilerin oluşturduğu matris faktör analizi için anlamlıdır ve bu faktör analizi yapılabileceği anlamını taşır (Gürbüz ve Şahin, 2018:319).

Vergi Cezalarının Etkileri Ölçeğine ilişkin *Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)* ve *Barlett Küresllik Testi* sonuçları aşağıda yer alan Tablo 43'te verilmiştir.

Tablo 43: Vergi Cezalarının Etkileri Ölçeğine İlişkim KMO ve Barlett Küresellik Testi Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Değeri		,855
Barlett Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare Değeri	4223,542
	Sd	469
	p	,000

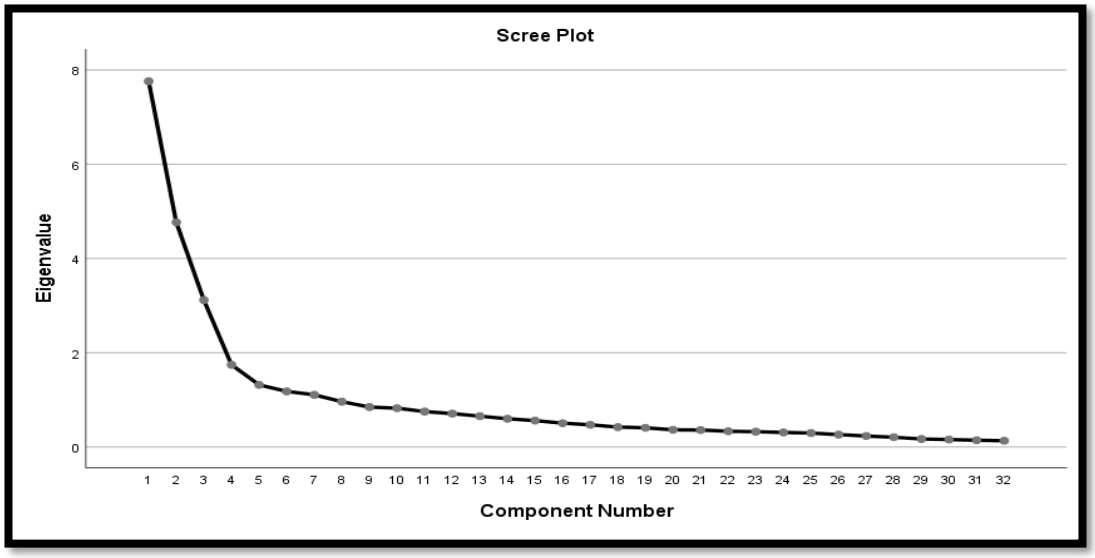
"Vergi Cezalarının Etkileri Ölçeği" ne ilişkin KMO değeri, 0,855 olarak hesaplanmıştır. Elde edilen bu KMO değeri, araştırmanın örneklem yeterliğinin faktör analizi yapmak için "iyi" düzeyde olduğunu göstermektedir. Ayrıca *Bartlett Küresellik Testi* sonuçları incelendiğinde de, elde edilen ki kare değerinin ($\chi 2(469) = 4223,542$; $p < 0,05$) anlamlı olduğu görülmüştür. Bu doğrultuda; verilerin çok değişkenli normal dağılımdan geldiği kabul edilmiş ve bu bulgular çerçevesinde verilere AFA uygulanmıştır.

47 değişkenden oluşan ölçeğimizin faktör desenini belirlemek için faktörleşme yöntemi olarak *"Temel Bileşenler Analizi"*, döndürme yöntemi olarak ise dik döndürme yöntemlerinden (orthogonal) maksimum değişkenlik yöntemi olan *"Varimax"* seçilmiştir. Rotasyon yöntemlerinin amacı, faktör matrislerindeki satır ve sütunları birleştirmek suretiyle anlaşılır bir hale getirmektir (Coan, 1959: 151-166). Dik (orthogonal) döndürme ve eğik (oblique) döndürme olmak üzere iki tür döndürme yöntemi vardır. Faktörler arasında ilişkinin olmadığı düşüncesi söz konusuysa, faktörleri eksenlerin konumu değiştirmeksizin aynı açıyla döndüren dik (orthogonal) yöntemler kullanılır. Faktörlerin birbirleriyle ilişkili olduğu düşüncesinde ise, eksenlerin döndürülmesinde farklı açıların kullanıldığı eğik döndürme (oblique)

yöntemleri kullanılır (Tabachnick and Fidell, 2013). Yani dik döndürme (orthogonal) yöntemleri, faktörler arası ilişkiye izin vermezken; eğik döndürme (oblique) yöntemleri faktörler arası ilişkiye izin vermektedir. Dolayısıyla dik döndürme (orthogonal) yöntemlerinin kullanımı neticesinde birbiriyle ilişkili faktörler yerine, bağımsız faktörlerin ortaya çıkarılmaya çalışılması iki yöntem arasındaki istatistiksel yönden en önemli farklılıktır. Aslında gerçek hayatta birbirleriyle ilişkisiz faktörleri bulmak nerdeyse imkânsızdır, fakat araştırmanın amacı doğrultusunda amaç bir model oluşturmak ve mümkün olan ölçüde en uygun bağımsız faktör sayısını elde etmek olduğundan dik döndürme (orthogonal) yöntemlerinden biri olan varimax rotasyonunu kullanarak faktör çıkarımını yapmak, genel olarak kabul olan yöntem olarak belirlenmiştir (Keiffer, 1998). Dolayısıyla analizimizde rotasyon yöntemi olarak varimaxın seçimi de bu bilgiler doğrultusunda gerçekleşmiştir.

Ölçeğin faktör sayısına karar verme noktasında ise daha güçlü bir sonuç elde etmek amacıyla Şekil 9'da yer alan yamaç birikinti grafiği (scree plot) incelenmiştir. *İlgili grafiğin y eksenindeki bileşenler, x eksenine doğru bir iniş yapmaktadır ve bu iniş eğilimi faktörlerin varyansa yaptıkları katkı çerçevesinde noktalarla gösterilmektedir. İki nokta arasındaki her bir aralık bir faktör anlamına gelmektedir* (Çokluk vd. 2018: 231).

Şekil 9: Vergi Cezalarının Etkileri Ölçeği Yamaç Birikinti Grafiği



Şekil 9 incelendiğinde özdeğeri (Eigenvalues) 1'den büyük olan 4 faktör olduğu görülmektedir. Şekildeki çizgi grafiğinde dördüncü faktörden sonra grafiğin eğimini büyük ölçüde kaybediyor olması, faktör sayısının dört ile sınırlandırılabileceğine işaret eder. Analiz sonucunda "Vergi Cezalarının Etkileri Ölçeği" nin 4 faktörlü olduğu ve bu 4 faktörün toplam varyansı açıklanma oranının %54,340 olduğu tespit edilmiştir. Faktör analizinde önemli koşullardan biri, açıklanan varyansın toplam varyans üzerinden %50'yi geçmesidir. Eğer oluşturulan faktör yapısı, toplam değişken varyansın yarısından azını (%50'sinden azını) açıklıyorsa, temsil yeteneğinden söz etmek uygun olmamaktadır (Yaşlıoğlu, 2017: 77). Tablo 44'te ölçeğe ilişkin faktörlerin özdeğer ve varyans açıklama yüzdelerine yer verilmiştir.

Tablo 44: Vergi Cezalarının Etkileri Ölçeğime İlişkin Faktör Özdeğerleri ve Varyans Açıklama Yüzdeleri

Bileşen	Başlangıç Özdeğerleri			Döndürülmüş Kareler Toplamı		
	Toplam	% Varyans	% Kümülâtif	Toplam	% Varyans	% Kümülâtif
1	7,760	24,249	24,249	5,649	17,653	17,653
2	4,768	14,901	39,150	5,252	16,413	34,066
3	3,117	9,739	48,890	3,701	11,566	45,632
4	1,744	5,450	54,340	2,787	8,708	54,340
5	1,318	4,119	58,458			
6	1,180	3,686	62,144			
7	1,106	3,458	65,602			
8	,961	3,004	68,606			
9	,847	2,646	71,251			
10	,823	2,572	73,824			
11	,752	2,349	76,173			
12	,709	2,215	78,388			
13	,654	2,044	80,432			
14	,600	1,875	82,306			
15	,561	1,752	84,058			
16	,505	1,579	85,637			
17	,471	1,471	87,108			
18	,423	1,320	88,428			
19	,408	1,274	89,702			
20	,365	1,141	90,843			
21	,360	1,125	91,968			
22	,334	1,043	93,011			
23	,325	1,015	94,025			
24	,309	,964	94,989			
25	,296	,925	95,915			
26	,263	,821	96,736			
27	,233	,727	97,463			
28	,207	,648	98,111			
29	,170	,532	98,643			
30	,158	,495	99,138			
31	,144	,449	99,587			
32	,132	,413	100,000			

Tablo 44 incelendiğinde, birinci faktör toplam varyansın %17,653'ünü, ikinci faktör toplam varyansın %16,413'ünü, üçüncü faktör toplam varyansın %11,566'sını ve dördüncü faktör toplam varyansın %8,708'ini açıklamaktadır.

Tablo 45'te oluşan dört faktör ve bu faktörlere ait her bir değişkenin faktör yükleri gösterilmiştir.

Tablo 45: Vergi Cezalarının Etkileri Ölçeğinin Açımlayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Değişkenler	Faktörler			
	Vergi Adaletine Etki	Psikolojik Etki	Caydırıcılık Etkisi	Vergi Sistemine Güven Etkisi
A6	,852			
A5	,825			
A4	,774			
A7	,773			
A9	,754			
A2	,717			
A8	,712			
A10	,603		,490	
A11	,587		,442	
A3	,497			-,313
P5		,848		
P4		,779		
P9		,775		
P2		,774		
P6		,753		
P7		,739		
P3		,681		
P8		,636		
P1		,544		
C7			,723	
C6			,711	
C5			,701	
C4	,353		,611	
C8			,596	
C12			,574	
C15			,482	,357
C13			,302	
S2				,755
S5				,685
S4				,642
S1				,639
S3				,632

Analiz sonucunda "Vergi Adaletine Etki" boyutunda yer alan 1., "Psikolojik Etki" boyutunda yer alan 10 ve 11., "Caydırıcılık Etkisi" boyutunda yer alan 1, 2, 3, 9, 10, 11 ve 14., "Vergi Sistemine Güven Etkisi" boyutunda yer alan 6, 7 ve 8. maddeler; faktör yükleri birden fazla boyuta yayıldığı (farklı boyutlarda yer alan iki faktörün yükleri arasındaki farkın 0,1'den az olması) ya da ilgili maddelerin teorik olarak belirlenmiş olan boyutlardan farklı bir boyutta konumlandığı gerekçesiyle ölçekten çıkarılmıştır. Bunun nedeni, açıklayıcı faktör analizinde maddelerin binişikliğinin istenmeyen bir durum olmasıdır. Maddenin yalnızca bir özelliği ölçmesi arzu edilir (Çokluk vd., 2018: 234). Bu maddelerin ölçekten çıkarılmasıyla birlikte 32 maddeye düşen ölçeğin genel güvenilirlik düzeyini gösteren Cronbach's Alpha katsayısının 0,888 olarak hesaplanması, ölçeğin yüksek düzeyde güvenilir olduğunu göstermektedir.

Faktör 1: Vergi Adaletine Etki

Birinci faktör altında 10 ifade toplanmış ve bu ifadeler ile ifadelerin yük değerleri ve diğer istatistiksel değerler Tablo 46'da gösterilmiştir. Bu faktör, "Vergi Adaletine Etki Faktörü" olarak adlandırılmıştır.

Tablo 46: Vergi Adaletine Etki Faktörüne İlişkin Bilgiler

Faktör 1: Vergi Adaletine Etki					
Soru No	**Cronbach's Alpha**	**Özdeğer**	**Açıklanan Varyans**	**Faktör Yükü**	**Ortak Varyans**
	0,904	7,760	17,653		
Adalet 6 (A6)	Ülkemizde vergi cezalarının cezalarda indirim müessesesi sayesinde düşürülmesi vergisini düzenli ödeyen mükellefler aleyhine vergi adaletini bozmaktadır.			,852	,726
Adalet 5 (A5)	Ülkemizde vergi cezalarına kriz dönemleri dışında da sık sık af gelmesi vergisini düzenli ödeyen mükellefler aleyhine vergi adaletini bozmaktadır.			,825	,686
Adalet 4 (A4)	Ülkemizde vergi cezalarının uzlaşma müessesesi sayesinde büyük oranda kaldırılması vergisini düzenli ödeyen mükellefler aleyhine vergi adaletini bozmaktadır.			,774	,643
Adalet 7 (A7)	Ülkemizde vergi cezasına karşı dava açan mükelleflerin, bu davaları kazanması vergisini düzenli ödeyen mükellefler aleyhine vergi adaletini bozmaktadır.			,773	,619
Adalet 9 (A9)	Ülkemizde vergi kaçıran bir mükellefin hapis cezasına çarptırılma olasılığı düşüktür.			,754	,578
Adalet 2 (A2)	Ülkemizde vergi kanunlarını ihlal edenlerin işledikleri fiilin cezasını tam olarak çekmedikleri kanaatindeyim.			,717	,556
Adalet 8 (A8)	Ülkemizde vergi denetimlerindeki yetersizlikler nedeniyle vergisini zamanında ödemeyen mükelleflerin yakalanarak vergi cezasına çarptırılma ihtimali azdır.			,712	,546
Adalet 11(A11)	Ülkemizde vergilerin eksiksiz tahsil edilebilmesi için vergi cezalarının kullanılması gerekmektedir.			,603	,570
Adalet 10 (A10)	Ülkemizde vergilerin zamanında tahsil edilebilmesi için vergi cezalarının kullanılması gerekmektedir.			,587	,616
Adalet 3 (A3)	Vergi idaresi ceza uygulamalarında ayrımcılık yapmaktadır.			,497	,436

"Vergi Adaletine Etki" boyutuna ait faktör yüklerinin 0,497-0,852 arasında olduğu belirlenmiştir. İlgili faktöre ait Cronbach's Alpha değeri 0,904'tür. Cronbach's Alpha değeri ile ilgili önceki kısımlarda yer alan Tablo 40'ta verilen bilgiler çerçevesinde; 0,904 değeri, faktörün "yüksek düzeyde güvenilir" olduğunu göstermektedir. İlgili faktöre en büyük katkıyı "Ülkemizde vergi cezalarının cezalarda indirim müessesesi sayesinde düşürülmesi vergisini düzenli ödeyen mükellefler aleyhine vergi adaletini bozmaktadır." ifadesi sağlarken, en az katkıyı ise "Vergi idaresi ceza uygulamalarında ayrımcılık yapmaktadır." ifadesi sağlamıştır. "Vergi Adaletine Etki" faktörü toplam varyansın %17,653'ünü açıklamaktadır.

Ortak varyans değerlerinin yorumlanmasında ise genelde 0,50 değerinin ölçüt olarak kabul edildiği ifade edilmektedir (Thompson, 2004). Ancak sosyal bilimler alanında bu ölçütü yakalayan yüksek ortak varyans değerlerinine ulaşabilmek her zaman mümkün olmamaktadır. Bundan sebeple, Costello ve Osborne (2005) ortak varyansa ilişkin ölçüt olarak 0,40 değerinin alınmasının çok daha uygun olacağını belirtmişlerdir. Buna ek olarak Tabachnick ve Fidell (2013) ise, ortak varyans için ölçütün 0,20 olması gerektiğini ve bu değerden düşük olan maddelerin maddeler arası heterojenliği ortaya koyduğunu ifade etmektedir (Çokluk vd., 2018:240). Genel olarak kabul görmüş olan 0,20 ölçütü, ortak faktör varyansına ilişkin ölçüttür (Şencan, 2005). "Vergi Adaletine Etki" faktörüne ilişkin ortak varyans değerleri 0,436 ile 0,726 arasında olduğundan ötürü, bütün maddelerin ortak varyansının, ölçütü karşılayarak iyi olduğu söylenebilir.

Faktör 2: Psikolojik Etki

İkinci faktör altında 9 ifade toplanmış ve bu ifadeler ile ifadelerin yük değerleri ve diğer istatistiksel değerler Tablo 47'de gösterilmiştir. Bu faktör, "Psikolojik Etki Faktörü" olarak adlandırılmıştır.

Tablo 47: Psikolojik Etki Faktörüne İlişkin Bilgiler

Faktör 2: Psikolojik Etki					
Soru No	**Cronbach's Alpha**	**Özdeğer**	**Açıklanan Varyans**	**Faktör Yükü**	**Ortak Varyans**
	0,899	4,768	16,413		
Psikolojik 5 (P5)	Vergi cezası almak imajımı zedeleyeceği için ceza alma düşüncesi beni psikolojik olarak etkiler.			,848	,741
Psikolojik 4 (P4)	Hakkımda vergi cezası kesildiğinde bunu diğer insanların bilmesi beni rahatsız eder.			,779	,670
Psikolojik 9 (P9)	Toplumsal yaptırımlar olan ayıplama ve damgalamadan çekindiğim için vergi cezası almaktan korkarım.			,775	,630
Psikolojik 2 (P2)	Vergi cezasına çarptırılmış olsam bu beni utandırır.			,774	,659
Psikolojik 6 (P6)	Vergi cezası almak ekonomik olarak beni etkileyeceği için bu beni psikolojik olarak rahatsız eder.			,753	,607
Psikolojik 7 (P7)	Vergi cezası almanın ticari hayattaki beklentilerimi olumsuz etkileyeceğini düşünürüm.			,739	,553
Psikolojik 3 (P3)	Vergi cezası alırsam bu, beni mutsuz eder.			,681	,498
Psikolojik 8 (P8)	Hakkında vergi cezası kesildiğini bildiğim bir mükellefle ticari ilişkiye girmek istemem.			,636	,468
Psikolojik 1 (P1)	İş hayatımda hakkımda vergi cezası kesilmesi beni korkutur.			,544	,358

"Psikolojik Etki" boyutuna ait faktör yüklerinin 0,544-0,848 arasında olduğu belirlenmiştir. İlgili faktöre ait Cronbach's Alpha değeri 0,899'dur. Cronbach's Alpha değeri ile ilgili önceki kısımlarda yer alan Tablo 40'ta verilen bilgiler çerçevesinde; 0,899 değeri, faktörün "yüksek düzeyde güvenilir" olduğunu göstermektedir. İlgili faktöre en büyük katkıyı "Vergi cezası almak imajımı zedeleyeceği için ceza alma düşüncesi beni psikolojik olarak etkiler." ifadesi sağlarken, en az katkıyı ise "İş hayatımda hakkımda vergi cezası kesilmesi beni korkutur." ifadesi sağlamıştır. "Psikolojik Etki" faktörü toplam varyansın %16,413'ünü açıklamaktadır.

"Psikolojik Etki" faktörüne ilişkin ortak varyans değerleri 0,358 ile 0,741 arasında olduğundan ötürü, bütün maddelerin ortak varyansının ölçütü karşıladığı yani iyi olduğu söylenebilir.

Faktör 3: Caydırıcılık Etkisi

Üçüncü faktör altında 8 ifade toplanmış ve bu ifadeler ile ifadelerin yük değerleri ve diğer istatistiksel değerler Tablo 48'de gösterilmiştir. Bu faktör, "Caydırıcılık Etkisi Faktörü" olarak adlandırılmıştır.

Tablo 48: Caydırıcılık Etkisi Faktörüne İlişkin Bilgiler

Faktör 3: Caydırıcılık Etkisi					
Soru No	**Cronbach's Alpha**	**Özdeğer**	**Açıklanan Varyans**	**Faktör Yükü**	**Ortak Varyans**
	0,801	3,117	11,566		
Caydırıcılık 7 (C7)	Tekrarlanan suç ve kabahatlere ilişkin verilen cezaların arttırılarak uygulanmasının daha caydırıcı olduğunu düşünüyorum.			,723	,616
Caydırıcılık 6 (C6)	Ülkemizde usulsüzlük cezalarının her yıl arttırılması, usulsüzlük kabahatlerinin işlenmesini önlemektedir.			,711	,597
Caydırıcılık 5 (C5)	Ülkemizde vergi kaçıran bireylere hapis cezasının uygulanması kaçakçılık suçunu önlemektedir.			,701	,576
Caydırıcılık 4 (C4)	Vergi suç ve kabahatlerini önlemede vergi cezaları gereklidir.			,611	,577
Caydırıcılık 8 (C8)	Ülkemizde vergi kayıp ve kaçaklarına ilişkin hapis cezası gerektiren cezaların caydırıcılığı, parasal ceza gerektiren cezalara kıyasla daha fazladır.			,596	,396
Caydırıcılık 12 (C12)	Ülkemizde vergi incelemesi sonucunda yapılan tarhiyat ve kesilen cezaların mükellefin kaybına sebebiyet verdiği tutardan daha fazla olması vergi cezalarının caydırıcılığını arttırır.			,574	,410
Caydırıcılık 15 (C15)	Ülkemizde uygulanan vergi cezaları verginin tahsil edilmesini olumlu yönde etkilemektedir.			,482	,387
Caydırıcılık 13 (C13)	Yürürlükteki vergi cezaları ağır olmasına rağmen, mükelleflerin yeterli bilgisi olmadığından caydırıcılık etkisi düşüktür.			,302	,397

"Caydırıcılık Etkisi" boyutuna ait faktör yüklerinin 0,302-0,723 arasında olduğu belirlenmiştir. İlgili faktöre ait Cronbach's Alpha değeri 0,801'dir. Cronbach's Alpha değeri ile ilgili önceki kısımlarda yer alan Tablo 40'ta verilen bilgiler çerçevesinde; 0,801 değeri, faktörün "yüksek düzeyde güvenilir" olduğunu göstermektedir. İlgili faktöre en büyük katkıyı "Tekrarlanan suç ve kabahatlere ilişkin verilen cezaların arttırılarak uygulanmasının daha caydırıcı olduğunu düşünüyorum." ifadesi sağlarken, en az katkıyı ise "Yürürlükteki vergi cezaları ağır olmasına rağmen, mükelleflerin yeterli bilgisi olmadığından caydırıcılık etkisi düşüktür." ifadesi sağlamıştır. "Caydırıcılık Etkisi" faktörü toplam varyansın %11,566'sını açıklamaktadır.

"Caydırıcılık Etkisi" faktörüne ilişkin ortak varyans değerleri 0,396 ile 0,616 arasında olduğundan ötürü, bütün maddelerin ortak varyansının ölçütü karşıladığı yani iyi olduğu söylenebilir.

Faktör 4: Vergi Sistemine Güven Etkisi

Dördüncü faktör altında 5 ifade toplanmış ve bu ifadeler ile ifadelerin yük değerleri ve diğer istatistiksel değerler Tablo 49'da gösterilmiştir. Bu faktör, "Vergi Sistemine Güven Etkisi" olarak adlandırılmıştır.

Tablo 49: Vergi Sistemine Güven Etkisi Faktörüne İlişkin Bilgiler

Faktör 4: Vergi Sistemine Güven Etkisi					
Soru No	**Cronbach's Alpha**	**Özdeğer**	**Açıklanan Varyans**	**Faktör Yükü**	**Ortak Varyans**
	0,741	1,744	2,787		
Güven 2 (S2)	Vergi ceza sistemimizdeki değişiklikleri kolayca takip edebiliyorum.			,755	,579
Güven 5 (S6)	Vergi cezaları konusunda yasalarımıza ve idareye güvenirim.			,685	,585
Güven 4 (S4)	Ülkemizde vergi cezaları adaletli olarak uygulanmaktadır.			,642	,543
Güven 1 (S1)	Ülkemizde vergi ceza uygulamalarıyla ilgili yasal mevzuatın yeterince açık ve anlaşılır olduğunu düşünüyorum.			,639	,433
Güven 3 (S3)	Nelerin vergi suçu ve kabahati olduğu ile bunlara uygulanacak cezaların neler olduğunu biliyorum.			,632	,431

"Vergi Sistemine Güven Etkisi" boyutuna ait faktör yüklerinin 0,632-0,755 arasında olduğu belirlenmiştir. İlgili faktöre ait Cronbach's Alpha değeri 0,741'dir. Cronbach's Alpha değeri ile ilgili önceki kısımlarda yer alan Tablo 40'ta verilen bilgiler çerçevesinde; 0,741 değeri, faktörün "güvenilir" olduğunu göstermektedir. İlgili faktöre en büyük katkıyı "Vergi ceza sistemimizdeki değişiklikleri kolayca takip edebiliyorum." ifadesi sağlarken, en az katkıyı ise "Nelerin vergi suçu ve kabahati olduğu ile bunlara uygulanacak cezaların neler olduğunu biliyorum." ifadesi sağlamıştır. "Vergi Sistemine Güven Etkisi" faktörü toplam varyansın %2,787'sini açıklamaktadır.

"Vergi Sistemine Güven Etkisi" faktörüne ilişkin ortak varyans değerleri 0,431 ile 0,585 arasında olduğundan ötürü, bütün maddelerin ortak varyansının ölçütü karşıladığı yani iyi olduğu söylenebilir.

3.10.2. Doğrulayıcı Faktör Analizi

Açıklayıcı faktör analizi belirleme işlevin gerçekleştiren ve hipotezin kurulmasına için bilgi edinmeyi sağlayan bir analizken; doğrulayıcı faktör analizi,

belirlenmiş olan faktörlerin arasında yeterli düzeyde bir ilişkinin olup olmadığını ortaya koyan, ilgili faktörlerin birbirlerinden bağımsız olup olmadıklarını test eden ve faktörlerin araştırma modelini açıklamada yeterli olup olmadığını test eden bir analiz yöntemidir (Erkorkmaz vd., 2013: 211). Doğrulayıcı faktör analizi, ölçek geliştirme ve geçerlilik analizlerinde kullanılmakta yahut önceden belirlenmiş olan bir yapının doğrulanmasını hedeflemektedir (Aytaç ve Öngen, 2012: 16). Dolayısıyla yeni bir ölçek geliştirme sürecinde AFA, açıklayıcı bir ilk adım amacıyla kullanılırken; DFA ise AFA ile tanımlanmış olan bir yapının, yeni örnekte çalışıp çalışmadığını kontrol etmek amacıyla ikinci bir aşama olarak kullanılır (Harrington, 2009). AFA ile test edilen, hangi değişken gruplarının hangi faktör ile yüksek düzeyde ilişkili olduğu iken; DFA ile test edilen, belirlenen k sayıda faktöre katkıda bulunan değişken gruplarının bu faktörler ile yeterince temsil edilip edilmediğini belirlemektir. Bu anlamda DFA, AFA ile belirlenen faktörlerin, hipotez ile belirlenen faktör yapılarına uygunluğunu test etmek üzere yararlanılan faktör analizidir (Aytaç ve Öngen, 2012: 16).

DFA'da kullanılan ölçeğe bağlı; tek faktörlü model, birinci düzey çok faktörlü model ve ikinci düzey çok faktörlü model olmak üzere üç temel ölçüm modeli test edilmektedir. Tek faktörlü DFA modeli en basit ölçüm modelidir. Bu model, gözlenen tüm değişkenlerin tek bir faktör altında toplandığı, yani ölçeğin tek boyutlu olduğu anlamını taşıyan modeldir. Gözlenen değişkenlerin birden fazla faktör altında toplanması durumunda ise model, birinci düzey çok faktörlü DFA modelidir. İkinci düzey DFA modeli ise, çok faktörlü bir ölçekte, birbirinden görece olarak bağımsız olan faktörlerin bir araya gelmesi ile daha geniş ve kapsayıcı bir üst düzey yahut ikinci düzey bir faktör altında toplanabilmesi söz konusudur (Gürbüz ve Şahin, 2017: 341).

DFA ile test edilen modelin yeterliğini belirlemek için ise birçok uyum indeksinden faydalanılmaktadır. Çalışmada faktör analiziyle belirlenmiş modelin doğruluğunun ve uyumunun test edilebilmesinde Tablo 50'de verilen uyum indekslerinden yararlanılmıştır.

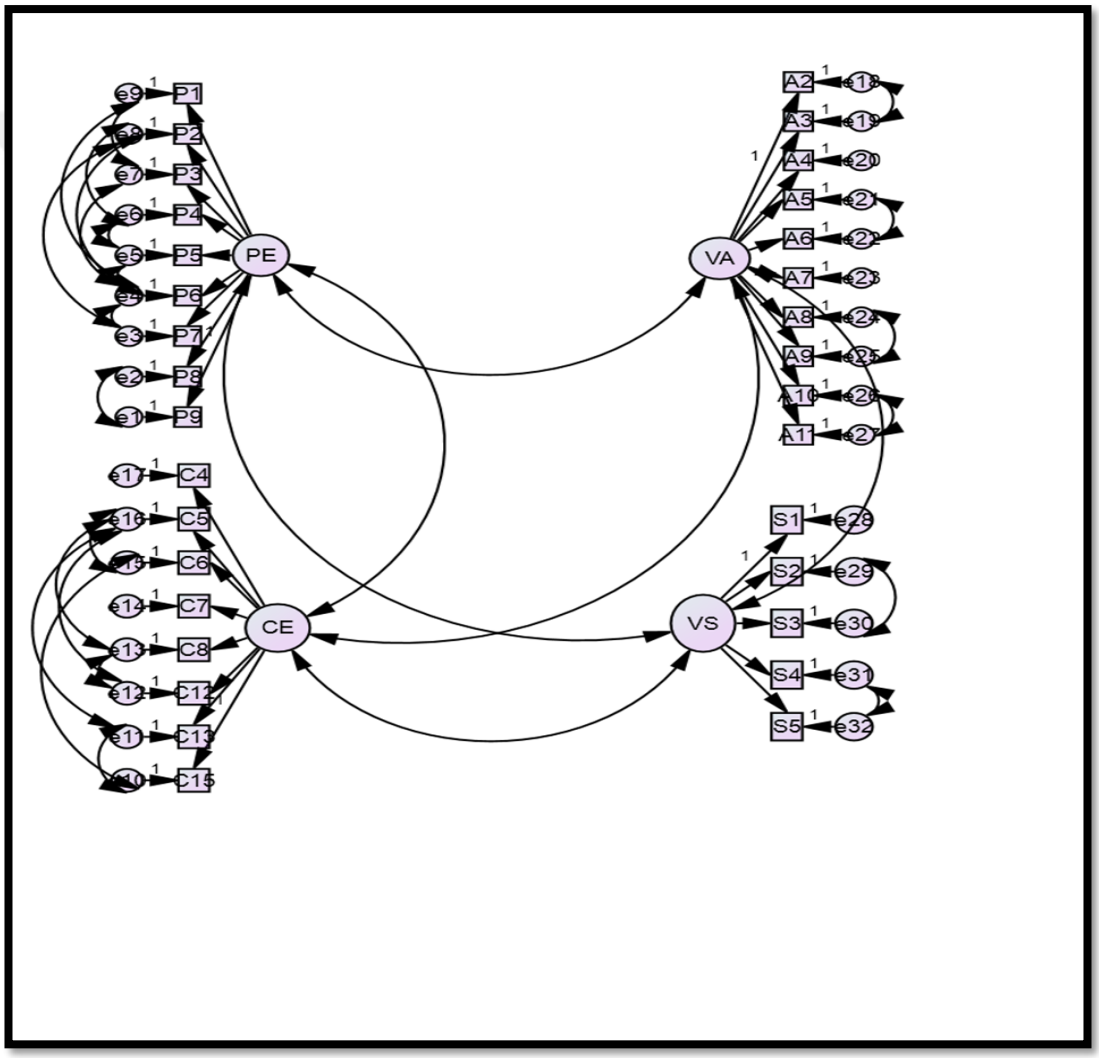
Tablo 50: Genel Kabul Görmüş Uyum İyiliği Ölçütler

Uyum Ölçütleri	İyi uyum	Kabul Edilebilir Uyum	Açıklamalar	Kaynaklar
CMIN/Df	$0 \leq x^2/df \leq 3$	$0 \leq x^2/df \leq 5$	CMIN değeri Ki kare değeri $\chi 2$ ve Df değeri ise serbestlik derecesi sd olarak ifade edilmektedir. Örneklem büyüklüğünden çok fazla etkilenen Ki-kare istatiği yerine, daha az etkilenen x^2/df oranı kullanılabilecek bir ölçüttür. x^2 değerinin serbestlik derecesine bölünmesiyle elde edilen bu değerin 3 veya altında değer olması modelin iyiliğine işaret etmektedir. 5 ve daha az olması da kabul edilebilir bir değerdir.	-Sümer, 2000; -Munro 2005; -Şimşek 2007; -Hooper ao. 2008; -Waltz ao. 2010.
GFİ (İyilik Uyum İndeksi)	≥ 0,90	0,85-0,89	Modelin örneklemdeki kovaryans matrisini ne ölçüde ölçtüğünü gösterir.	-Munro 2005; -Şimşek 2007; -Çokluk vd. 2010; Waltz ao. 2010; -İlhan ve Çetin, 2014.
AGFI (Düzeltilmiş İyilik Uyum İndeksi)	≥ 0,90	≥ 0,80	Örneklem büyüklüğünün dikkate alınmasıyla düzeltilmiş GFI değerini temsil etmektedir.	-Shevlin ao. 2000; -Munro 2005; -Kanste ao. 2006; -Çokluk vd. 2010; -Simon vd. 2010; -Meydan ve Şeşen 2015.
CFI (Karşılaştırmalı Uyum İndeksi)	≥ 0,90	0,85-0,89	CFI, örneklem büyüklüğünü ve modeldeki serbestlik derecesini dikkate alan bir diğer testtir.	-Munro 2005; -Şimşek 2007; -Çokluk vd. 2010; -İlhan ve Çetin 2014.
RMSEA (Yaklaşık Hataların Ortalama Karekökü)	≤0,05	0,05-0,08	Ana kütledeki yaklaşık uyumun bir ölçüsüdür. Yaklaşık ortalamaların karekökü anlamına gelir. Sıfır ve bir arasında değer alır. RMSEA'da amaç, hatayı minimize etmektir	-Munro 2005; -Yılmaz ve Çelik 2009; -Çokluk vd. 2010; -Schumacker and Lomax 2010.

Örneklem sayısı DFA'nın doğru sonuçlar vermesi açısından örneklem sayısı son derece önemlidir. Örneklem sayısının madde sayısının 10 katı olması, bu sayının 200'den az olmaması gerekmektedir (Kline, 2005: 29). Uygulamamız tüm örneklem olan 502 kişi üzerinden uygulandığından sayımızın DFA için yeterlidir. Buna ilişkin

olarak; 4 alt boyut ve toplam 32 maddeden oluşan vergi cezalarının etkileri ölçeğinin (9 maddelik psikolojik etki, 8 maddelik caydırıcılık etkisi, 10 maddelik vergi adaletine etki ve 5 maddelik vergi sistemine güven etkisi faktörü) ilişkisiz, birinci düzey, ikinci düzey ve tek faktörlü yapıları, AMOS programı kullanılarak test edilmiştir. Bu dört modele ilişkin uyum iyiliği değerleri Tablo 51'de verilmiş, Şekil 10'da ise Vergi Cezalarının Etkileri Ölçeğinin Doğrulayıcı Faktör Analizi Diyagramı gösterilmiştir.

Şekil 10: Vergi Cezalarının Etkileri Ölçeğinin Doğrulayıcı Faktör Analizi Diyagramı



DFA'ya göre ölçeğin yapısal denklem model sonucu p=0.000 düzeyinde anlamlı olduğu, ölçeği oluşturan 32 madde ve dört alt faktörün ölçek yapısıyla ilişkili olduğu belirlenmiştir. Modelde iyileştirme yapılmakta; uyum değerini düşüren

değişkenler belirlenerek, artık değerler arasında kovaryansı yüksek olanlar için yeni kovaryanslar oluşturulmaktadır.

Tablo 51: Vergi Cezalarının Etkileri Ölçeği DFA Uyum İndeksleri

Uyum Ölçütleri	İlişkisiz Model	Birinci Düzey	İkinci Düzey	Tek Faktörlü	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum
CMIN/df	6.20	**3.074**	4.877	7.812	$0 \leq x^2/df \leq 3$	$0 \leq x^2/df \leq 5$
CFI	0.712	**0.892**	0.787	0.628	≥ 0,90	0,85-0,89
GFI	0.703	**0.854**	0.753	0.636	≥ 0,90	0,85-0,89
AGFI	0.662	**0.823**	0.716	0.579	≥ 0,90	≥ 0,80
RMSEA	0.174	**0.064**	0.08	0.117	≤0,05	0,06-0,10

Tablo 51'de model uyumuna yönelik olarak CMIN/df, CFI, GFI, AGFI ve RMSEA değerleri raporlanmıştır. Tablo 51'e göre, model uyum istatistikleri incelendiğinde birinci düzey doğrulayıcı faktör analizinin geçerli olduğu görülmektedir.

Buna göre, Ki-Kare uyum testi (CMIN/df), veriyle model arasındaki uyumun testidir. Geliştirilen model ile gözlem değişkenlerine ilişkin kovaryansın yapısında meydana gelen modelin farklı olup olmadığını test etmektedir. CMIN/df model uyumuna ilişkin çok önemli bir ölçüttür ve genel modelin uyumunu değerlendirmek amacıyla kullanılmaktadır (Meydan ve Şeşen, 2015: 32). Birinci düzey doğrulayıcı faktör modeline ilişkin CMIN/df değeri (3.074) kabul edilebilir uyum değeri içinde yer almaktadır. Benzer şekilde, RMSEA, modelin örneklem ile uyumlu olup olmadığını test etmektedir. Bu değerin 0.08'den küçük olması kabul edilebilir uyumu ifade etmektedir (Anderson and Gerbing, 1984; Browne ve Cudeck, 1993; Sümer, 2000). Birinci düzey doğrulayıcı faktör modeline ilişkin RMSEA değeri (0.064) de kabul edilebilir uyum değeri içindedir. Mutlak uyum iyiliği değerleri olan GFI, model uyumunun örneklem büyüklüğünden bağımsız olarak test etmektedir. AGFI değeri ise GFI'ın serbestlik derecesine uyarlanmış halidir (Gürbüz ve Şahin, 2016). Tablo 51'den GFI değerinin (0.854) kabul edilebilir uyum değerinin içinde olduğu görülmektedir. Karşılaştırmalı uyum indekslerinden CFI önerilen modelin, diğer alternatif modeller ile uyumunu test etmektedir. CFI değerinin de (0.892) kabul edilebilir uyum değerinin içinde olduğu görülmektedir. Elde edilen bu değerler kabul edilebilir sınırlar içinde

olması ile Vergi Cezalarının Etkileri Ölçeğinin dört faktörlü yapısı doğrulanmıştır. Bununla yanı sıra her bir faktöre ilişkin faktör yükleri Tablo 52'de verilmiştir.

Tablo 52: Vergi Cezalarının Etkileri Ölçeğine İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonucu Oluşan Faktör Yükler

Faktörler ve İfadeleri		Faktör Yükleri
Psikolojik Etki		
P1	İş hayatımda hakkımda vergi cezası kesilmesi beni korkutur.	0.619
P2	Vergi cezasına çarptırılmış olsam bu beni utandırır.	0.836
P3	Vergi cezası alırsam bu beni mutsuz eder.	0.715
P4	Hakkımda vergi cezası kesildiğinde bunu diğer insanların bilmesi beni rahatsız eder.	0.776
P5	Vergi cezası almak imajımı zedeleyeceği için ceza alma düşüncesi beni psikolojik olarak etkiler.	0.841
P6	Vergi cezası almak ekonomik olarak beni etkileyeceği için bu beni psikolojik olarak rahatsız eder.	0.767
P7	Vergi cezası almanın ticari hayattaki beklentilerimi olumsuz etkileyeceğini düşünürüm.	0.778
P8	Hakkında vergi cezası kesildiğini bildiğim bir mükellefle ticari ilişkiye girmek istemem.	0.658
P9	Toplumsal yaptırımlar olan ayıplama ve damgalamadan çekindiğim için vergi cezası almaktan korkarım.	0.765
Caydırıcılık Etkisi		
C4	Vergi suç ve kabahatlerini önlemede vergi cezaları gereklidir.	0.715
C5	Ülkemizde vergi kaçıran bireylere hapis cezasının uygulanması, kaçakçılık suçunu önlemektedir.	0.437
C6	Ülkemizde usulsüzlük cezalarının her yıl arttırılması, usulsüzlük kabahatlerinin işlenmesini önlemektedir.	0.670
C7	Tekrarlanan suç ve kabahatlere ilişkin verilen cezaların arttırılarak uygulanmasının daha caydırıcı olduğunu düşünüyorum.	0.795
C8	Ülkemizde vergi kayıp ve kaçaklarına ilişkin hapis cezası gerektiren cezaların caydırıcılığı, parasal ceza gerektiren cezalara kıyasla daha fazladır.	0.477
C12	Ülkemizde vergi incelemesi sonucunda yapılan tarhiyat ve kesilen cezaların mükellefin kaybına sebebiyet verdiği tutardan daha fazla olması, vergi cezalarının caydırıcılığını arttırır.	0.406
C13	Yürürlükteki vergi cezaları ağır olmasına rağmen, mükelleflerin yeterli bilgisi olmadığından caydırıcılık etkisi düşüktür.	0.495
C15	Ülkemizde uygulanan vergi cezaları verginin tahsil edilmesini olumlu yönde etkilemektedir.	0.412
Vergi Adaletine Etki		
A2	Ülkemizde vergi kanunlarını ihlal edenlerin işledikleri fiilin cezasını tam olarak çekmedikleri kanaatindeyim.	0.495
A3	Vergi idaresi ceza uygulamalarında ayrımcılık yapmaktadır.	0.490

A4	Ülkemizde vergi cezalarının uzlaşma müessesesi sayesinde büyük oranda kaldırılması, vergisini düzenli ödeyen mükellefler aleyhine vergi adaletini bozmaktadır.	0.795
A5	Ülkemizde vergi cezalarına kriz dönemleri dışında da sık sık af gelmesi, vergisini düzenli ödeyen mükellefler aleyhine vergi adaletini bozmaktadır.	0.777
A6	Ülkemizde vergi cezalarının cezalarda indirim müessesesi sayesinde düşürülmesi, vergisini düzenli ödeyen mükellefler aleyhine vergi adaletini bozmaktadır.	0.847
A7	Ülkemizde vergi cezasına karşı dava açan mükelleflerin genellikle bu davaları kazanması, vergisini düzenli ödeyen mükellefler aleyhine vergi adaletini bozmaktadır.	0.772
A8	Ülkemizde vergi denetimlerindeki yetersizlikler nedeniyle vergisini zamanında ödemeyen mükelleflerin yakalanarak vergi cezasına çarptırılma ihtimali azdır.	0.638
A9	Ülkemizde vergi kaçıran bir mükellefin hapis cezasına çarptırılma olasılığı düşüktür.	0.607
A10	Ülkemizde vergilerin zamanında tahsil edilebilmesi için vergi cezalarının kullanılması gerekmektedir.	0.498
A11	Ülkemizde vergilerin eksiksiz tahsil edilebilmesi için vergi cezalarının kullanılması gerekmektedir.	0.468
Vergi Sistemine Güven Etkisi		
S1	Ülkemizde vergi ceza uygulamalarıyla ilgili yasal mevzuatın yeterince açık ve anlaşılır olduğunu düşünüyorum.	0.654
S2	Vergi ceza sistemimizdeki değişiklikleri kolayca takip edebiliyorum.	0.708
S3	Nelerin vergi suçu ve kabahati olduğu ile bunlara uygulanacak cezaların neler olduğunu biliyorum.	0.552
S4	Ülkemizde vergi cezaları adaletli olarak uygulanmaktadır.	0.565
S5	Vergi cezaları konusunda yasalarımıza ve idareye güvenirim.	0.562

Tablo 52'de görüldüğü üzere, faktör yükleri 0,406 ile 0,841 arasındadır. Sosyal bilimlerde faktör yüklerinin 0,40'tan yüksek olması yeterli kabul edilmektedir (Erkuş ve Fındıklı, 2013: 309). Bu nedenle DFA sonucunda herhangi bir ifadenin elenmesine gerek olmayıp, bütün ifadelerin ölçekte kullanılmasında herhangi bir sakınca bulunmamaktadır.

3.11.ARAŞTIRMANIN ANALİZLERİ VE BULGULAR

3.11.1. Tanımlayıcı İstatistiklere İlişkin Bulgular

3.11.1.1. Demografik Değişkenlere İlişkin Bulgular

Yapılan çalışma çerçevesinde ankette yer alan vergi mükelleflerinin demografik özellikleri sayılar ve yüzdeler halinde belirlenmiş olup, katılımcıların cinsiyet, eğitim, yaş, gelir düzeyi, sektör, mükellefiyet süresi, mükellefiyet türü,

kazanç grubu, faaliyet bölgesi ve cezaya muhatap olup olmamalarına ilişkin frekans ve yüzde dağılımları aşağıda sunulmuştur.

Tablo 53: Mükelleflerin Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

Cinsiyet	Frekans	Yüzde (%)
Kadın	108	21,5
Erkek	394	78,5
TOPLAM	502	100,0

Tablo 53'te görüldüğü üzere araştırmaya katılan vergi mükelleflerinin 108'i (%21,5) kadın iken 394'ünü (%78,5) erkekler oluşturmaktadır.

Tablo 54: Mükelleflerin Eğitim Durumuna Göre Dağılımı

Eğitim	Frekans	Yüzde (%)
İlkokul	25	5,0
Ortaokul	21	4,2
Lise	151	30,1
Üniversite	249	49,6
Yüksek Lisans	50	10,0
Doktora	6	1,2
TOPLAM	502	100,0

Tablo 54'te görüldüğü üzere araştırmaya katılan vergi mükelleflerinin eğitim durumları incelendiğinde; 25'inin (%5,0) ilkokul, 21'inin (%4,2) ortaokul, 151'inin (%30,1), 249'unun (%49,6) üniversite, 50'sinin (%10,0) yüksek lisans ve 6'sının (%1,2) doktora mezunu olduğu görülmektedir.

Tablo 55: Mükelleflerin Yaş Aralığına Göre Dağılımı

Yaş Aralığı	Frekans	Yüzde (%)
21-30	34	6,8
31-40	134	26,7
41-50	149	29,7
51-60	122	24,3
61 ve üzeri	63	12,5
TOPLAM	502	100,0

Tablo 55'te görüldüğü üzere araştırmaya katılan vergi mükelleflerinin yaş aralıkları incelendiğinde; 34'ünün (%6,8) 21-30, 134'ünün (%26,7) 31-40, 149'unun (%29,7) 41-50, 122'sinin (%24,3) 51-60 ve 63'ünün (%12,5) 61 ve üzeri yaş aralığında olduğu görülmektedir.

Tablo 56: Mükelleflerin Aylık Gelir Durumuna Göre Dağılımı

Aylık Gelir Aralığı	Frekans	Yüzde (%)
0 - 5.000 TL	58	11,6
5.001 - 10.000 TL	148	29,5
10.001 - 15.000 TL	125	24,9
15.001 - 20.000 TL	84	16,7
20.001 TL ve üstü	87	17,3
TOPLAM	502	100,0

Tablo 56'da görüldüğü üzere araştırmaya katılan vergi mükelleflerinin aylık gelir durumlarına göre dağılımları incelendiğinde; 58'inin (%11,6) 0 - 5.000 TL, 148'inin (%29,5) 5.001 - 10.000 TL, 125'inin (%24,9) 10.001 - 15.000 TL, 84'ünün (%16,7) 15.001 - 20.000 TL ve 87'sinin (%17,3) ve 20.001 TL ve üstü aylık gelir elde ettiği görülmektedir.

Tablo 57: Mükelleflerin Faaliyet Gösterdikleri Sektöre Göre Dağılımı

Sektör	Frekans	Yüzde (%)
İmalat	61	12,2
Tekstil	51	10,2
İnşaat	32	6,4
Hizmet	135	26,9
Gıda	59	11,8
Petrol ve Madeni Yağ	10	2,0
Diğer	154	30,7
TOPLAM	502	100,0

Tablo 57'de görüldüğü üzere araştırmaya katılan vergi mükelleflerinin faaliyet gösterdikleri sektöre göre dağılımları incelendiğinde; 61'inin (%12,2) imalat, 51'inin (%10,2) tekstil, 32'sinin (%6,4) inşaat, 135'inin (%26,9) hizmet, 59'unun (%11,8) gıda, 10'unun (%2,0) petrol ve madeni yağ, 154'ünün (%30,7) diğer sektörlerde faaliyet gösterdiği görülmektedir.

Tablo 58: Mükelleflerin Mükellefiyet Sürelerine Göre Dağılımı

Mükellefiyet Süresi	Frekans	Yüzde (%)
1-5 yıl	85	16,9
6-10 yıl	106	21,1
11-15 yıl	80	15,9
16-20 yıl	77	15,3
21 yıl ve üstü	154	30,7
TOPLAM	502	100,0

Tablo 58'de görüldüğü üzere araştırmaya katılan vergi mükelleflerinin mükellefiyet sürelerine göre dağılımları incelendiğinde; 85'inin (%16,9) 1-5 yıl, 106'sının (%21,1) 6-10 yıl, 80'inin (%15,9) 11-15 yıl, 77'sinin (%15,3) 16-20 yıl, 154'ünün (%30,7) 21 yıl ve üzeri mükellefiyet süreleri olduğu görülmektedir.

Tablo 59: Mükelleflerin Mükellefiyet Türüne Göre Dağılımı

Mükellefiyet Türü	Frekans	Yüzde (%)
Gelir Vergisi	374	74,5
Kurumlar Vergisi	128	25,5
TOPLAM	502	100,0

Tablo 59'da görüldüğü üzere araştırmaya katılan vergi mükelleflerinin mükellefiyet türlerine göre dağılımları incelendiğinde; 374'ünün (%74,5) gelir vergisi, 128'inin (%25,5) kurumlar vergisi mükellefi olduğu görülmektedir.

Tablo 60: Mükelleflerin Kazanç Grubuna Göre Dağılımı

Kazanç Grubu	Frekans	Yüzde (%)
Ticari Kazanç	260	51,8
Zirai Kazanç	3	0,6
Serbest Meslek Kazancı	113	22,5
Kurum Kazancı	126	25,1
TOPLAM	502	100,0

Tablo 60'ta görüldüğü üzere araştırmaya katılan vergi mükelleflerinin kazanç grubuna göre dağılımları incelendiğinde; 260'ının (%51,8) ticari kazanç, 3'ünün (%0,6) zirai kazanç, 113'ünün (%22,5) serbest meslek kazancı, 126'sının (%25,1) kurum kazancı elde ettiği görülmektedir.

Tablo 61: Mükelleflerin Faaliyet Gösterdikleri Bölgeye Göre Dağılımı

Faaliyet Bölgesi	Frekans	Yüzde (%)
Ege Bölgesi	76	15,0
Marmara Bölgesi	206	41,0
Akdeniz Bölgesi	55	11,0
Karadeniz Bölgesi	40	8,0
İç Anadolu Bölgesi	80	16,0
Güneydoğu Anadolu Bölgesi	25	5,0
Doğu Anadolu Bölgesi	20	4,0
TOPLAM	502	100,0

Tablo 61'de görüldüğü üzere araştırmaya katılan vergi mükelleflerinin faaliyet gösterdikleri bölgelere göre dağılımları incelendiğinde; 76'sının (%15,0) Ege Bölgesinde, 206'sının (%41,0) Marmara Bölgesinde, 55'inin (%11,0) Akdeniz Bölgesinde, 40'ının (%8,0) Karadeniz Bölgesinde, 80'inin (%16,0) İç Anadolu Bölgesinde, 25'inin (%5,0) Güneydoğu Anadolu Bölgesinde, 20'sinin (%4,0) Doğu Anadolu Bölgesinde faaliyet göstermekte olduğu görülmektedir.

Tablo 62: Mükelleflerin Ceza Deneyimine Göre Dağılımı

Ceza Deneyimi	Frekans	Yüzde (%)
Evet	167	33,3
Hayır	335	66,7
TOPLAM	502	100,0

Tablo 62'de görüldüğü üzere araştırmaya katılan vergi mükelleflerinin ceza deneyimlerine göre dağılımları incelendiğinde; 167'sinin (%33,3) daha önce vergi cezası aldığı, 335'inin (%66,7) daha önce vergi cezası almadığı görülmektedir.

3.11.1.2. Vergi Cezalarının Etkileri Ölçeğine İlişkin Bulgular

Vergi Cezalarının Etkileri Ölçeği boyutları ve bu boyutlarda yer alan maddelere ilişkin vergi mükelleflerinin algılarıyla ilgili aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 63'te yer almaktadır. Tablodaki değerler yorumlanırken

aritmetik ortalama değeri arttıkça o maddeye/boyuta ilişkin algılama düzeylerinin arttığı, aritmetik ortalama azaldıkça algılama düzeylerinin düştüğü varsayılmıştır.

Vergi cezalarının etkilerini ölçmek amacıyla geliştirdiğimiz ölçek "Likert" tipte ölçektir. Ölçekte yer alan maddelerin cevap seçenekleri 5=Kesinlikle katılıyorum, 4=Katılıyorum, 3=Kararsızım, 2=Katılmıyorum ve 1=Hiç katılmıyorum şeklindedir. Ölçeğin aralık genişliğinin, "dizi genişliği/yapılacak grup sayısı" formülü ile hesaplanması göz önünde tutularak, araştırma bulgularının değerlendirilmesinde esas alınan aritmetik ortalama aralıkları; 1.00-1.80 "Hiç Katılmıyorum", 1.81-2.60 "Katılmıyorum", 2.61-3.40 "Kararsızım", 3.41- 4.20 "Katılıyorum" ve 4.21-5.00 "Kesinlikle Katılıyorum" şeklindedir (Yaman ve Tekin; 2010: 79).

Tablo 63: Vergi Cezalarının Etkileri Ölçeğine İlişkin Aritmetik Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

BOYUTLAR	MADDELER		N	ORTALAMA	STANDART SAPMA
PSİKOLOJİK ETKİ	P1	İş hayatımda hakkımda vergi cezası kesilmesi beni korkutur.	502	3,7550	1,12392
	P2	Vergi cezasına çarptırılmış olsam bu beni utandırır.	502	3,4143	1,24920
	P3	Vergi cezası alırsam bu beni mutsuz eder.	502	4,0179	1,02546
	P4	Hakkımda vergi cezası kesildiğinde bunu diğer insanların bilmesi beni rahatsız eder.	502	3,5916	1,18480
	P5	Vergi cezası almak imajımı zedeleyeceği için ceza alma düşüncesi beni psikolojik olarak etkiler.	502	3,5239	1,21469
	P6	Vergi cezası almak ekonomik olarak beni etkileyeceği için bu beni psikolojik olarak rahatsız eder.	502	3,7709	1,10944
	P7	Vergi cezası almanın ticari hayattaki beklentilerimi olumsuz etkileyeceğini düşünürüm.	502	3,4124	1,18847
	P8	Hakkında vergi cezası kesildiğini bildiğim bir mükellefle ticari ilişkiye girmek istemem.	502	3,0518	1,19601

	P9	Toplumsal yaptırımlar olan ayıplama ve damgalamadan çekindiğim için vergi cezası almaktan korkarım.	502	3,3566	1,20641
CAYDIRICILIK ETKİSİ	C4	Vergi suç ve kabahatlerini önlemede vergi cezaları gereklidir.	502	3,7072	1,06473
	C5	Ülkemizde vergi kaçıran bireylere hapis cezasının uygulanması, kaçakçılık suçunu önlemektedir.	502	3,0896	1,19126
	C6	Ülkemizde usulsüzlük cezalarının her yıl arttırılması, usulsüzlük kabahatlerinin işlenmesini önlemektedir.	502	2,8028	1,09205
	C7	Tekrarlanan suç ve kabahatlere ilişkin verilen cezaların arttırılarak uygulanmasının daha caydırıcı olduğunu düşünüyorum.	502	3,3566	1,08443
	C8	Ülkemizde vergi kayıp ve kaçaklarına ilişkin hapis cezası gerektiren cezaların caydırıcılığı, parasal ceza gerektiren cezalara kıyasla daha fazladır.	502	3,3367	1,07234
	C12	Ülkemizde vergi incelemesi sonucunda yapılan tarhiyat ve kesilen cezaların mükellefin kaybına sebebiyet verdiği tutardan daha fazla olması, vergi cezalarının caydırıcılığını arttırır.	502	3,3287	0,98772
	C13	Yürürlükteki vergi cezaları ağır olmasına rağmen, mükelleflerin yeterli bilgisi olmadığından caydırıcılık etkisi düşüktür.	502	3,4542	1,03862
	C15	Ülkemizde uygulanan vergi cezaları verginin tahsil edilmesini olumlu yönde etkilemektedir.	502	3,0060	1,14339
VERGİ ADALETİNE ETKİ	A2	Ülkemizde vergi kanunlarını ihlal edenlerin işledikleri fiilin cezasını tam olarak çekmedikleri kanaatindeyim.	502	3,8506	1,02054
	A3	Vergi idaresi ceza uygulamalarında ayrımcılık yapmaktadır.	502	3,8884	1,02441
	A4	Ülkemizde vergi cezalarının uzlaşma müessesesi sayesinde büyük oranda kaldırılması, vergisini düzenli ödeyen mükellefler aleyhine vergi adaletini bozmaktadır.	502	3,7988	1,06353
	A5	Ülkemizde vergi cezalarına kriz dönemleri dışında da sık sık af gelmesi, vergisini düzenli ödeyen mükellefler aleyhine vergi adaletini bozmaktadır.	502	4,0976	0,96466
	A6	Ülkemizde vergi cezalarının cezalarda indirim müessesesi sayesinde düşürülmesi, vergisini düzenli ödeyen mükellefler aleyhine vergi adaletini bozmaktadır.	502	3,9343	1,02740
	A7	Ülkemizde vergi cezasına karşı dava açan mükelleflerin genellikle bu davaları kazanması, vergisini düzenli ödeyen mükellefler aleyhine vergi adaletini bozmaktadır.	502	3,6673	1,12088
	A8	Ülkemizde vergi denetimlerindeki yetersizlikler nedeniyle vergisini zamanında ödemeyen mükelleflerin yakalanarak vergi cezasına çarptırılma ihtimali azdır.	502	3,5916	1,00823
	A9	Ülkemizde vergi kaçıran bir mükellefin hapis cezasına çarptırılma olasılığı düşüktür.	502	3,7490	0,97716

	A10	Ülkemizde vergilerin zamanında tahsil edilebilmesi için vergi cezalarının kullanılması gerekmektedir.	502	3,5677	1,10271
	A11	Ülkemizde vergilerin eksiksiz tahsil edilebilmesi için vergi cezalarının kullanılması gerekmektedir.	502	3,5876	1,07377
VERGİ SİSTEMİNE GÜVEN ETKİSİ	S1	Ülkemizde vergi ceza uygulamalarıyla ilgili yasal mevzuatın yeterince açık ve anlaşılır olduğunu düşünüyorum.	502	2,6235	1,05521
	S2	Vergi ceza sistemimizdeki değişiklikleri kolayca takip edebiliyorum.	502	2,2729	0,97842
	S3	Nelerin vergi suçu ve kabahati olduğu ile bunlara uygulanacak cezaların neler olduğunu biliyorum.	502	2,4960	1,06242
	S4	Ülkemizde vergi cezaları adaletli olarak uygulanmaktadır.	502	1,9343	1,04474
	S5	Vergi cezaları konusunda yasalarımıza ve idareye güvenirim.	502	2,0876	1,09994

• Psikolojik etki boyutunda aritmetik ortalaması en yüksek olan madde x=4,0179 ile "Vergi cezası alırsam bu beni mutsuz eder." maddesi iken, bu boyutta aritmetik ortalaması en düşük olan madde x=3,0518 ile "Hakkında vergi cezası kesildiğini bildiğim bir mükellefle ticari ilişkiye girmek istemem." maddesidir. Yukarıda verilen bilgi çerçevesinde psikolojik etki boyutu ile ilgili ifadelere verilen cevapların ortalamalarına göre;

- ✓ "İş hayatımda hakkımda vergi cezası kesilmesi beni korkutur." ifadesine vergi mükelleflerinin x=3,7550 ortalama ile verdikleri yanıt "Katılıyorum" dur.
- ✓ "Vergi cezasına çarptırılmış olsam bu beni utandırır." ifadesine vergi mükelleflerinin x=3,4143 ortalama ile verdikleri yanıt "Katılıyorum" dur.
- ✓ "Vergi cezası alırsam bu beni mutsuz eder." ifadesine vergi mükelleflerinin x=4,0179 ortalama ile verdikleri yanıt "Katılıyorum" dur.
- ✓ "Hakkımda vergi cezası kesildiğinde bunu diğer insanların bilmesi beni rahatsız eder." ifadesine vergi mükelleflerinin x=3,5916 ortalama ile verdikleri yanıt "Katılıyorum" dur.
- ✓ "Vergi cezası almak imajımı zedeleyeceği için ceza alma düşüncesi beni psikolojik olarak etkiler." ifadesine vergi mükelleflerinin x=3,5239 ortalama ile verdikleri yanıt "Katılıyorum" dur.

- ✓ “Vergi cezası almak ekonomik olarak beni etkileyeceği için bu beni psikolojik olarak rahatsız eder.” ifadesine vergi mükelleflerinin x=3,7709 ortalama ile verdikleri yanıt “Katılıyorum” dur.
- ✓ “Vergi cezası almanın ticari hayattaki beklentilerimi olumsuz etkileyeceğini düşünürüm.” ifadesine vergi mükelleflerinin x=3,4124 ortalama ile verdikleri yanıt “Katılıyorum” dur.
- ✓ “Hakkında vergi cezası kesildiğini bildiğim bir mükellefle ticari ilişkiye girmek istemem.” ifadesine vergi mükelleflerinin x=3,0518 ortalama ile verdikleri yanıt “Kararsızım” dır.
- ✓ “Toplumsal yaptırımlar olan ayıplama ve damgalamadan çekindiğim için vergi cezası almaktan korkarım.” ifadesine vergi mükelleflerinin x=3,3566 ortalama ile verdikleri yanıt “Kararsızım” dır.

Yukarıdaki bilgiler çerçevesinde mükelleflerin psikolojik etki boyutuna ilişkin ifadelerimize verdikleri yanıtlar genel olarak (9 ifadenin 7 tanesi) “Katılıyorum” şeklindedir. Bu, psikolojik olarak mükelleflerin vergi cezalarından etkilendiğini göstermektedir.

• Caydırıcılık etkisi boyutunda aritmetik ortalaması en yüksek olan madde x=3,7072 ortalama ile “Vergi suç ve kabahatlerini önlemede vergi cezaları gereklidir.” maddesi iken, bu boyutta aritmetik ortalaması en düşük olan madde x=2,8028 ile “Ülkemizde usulsüzlük cezalarının her yıl arttırılması, usulsüzlük kabahatlerinin işlenmesini önlemektedir.” maddesidir.

- ✓ “Vergi suç ve kabahatlerini önlemede vergi cezaları gereklidir.” ifadesine vergi mükelleflerinin x=3,7072 ortalama ile verdikleri yanıt “Katılıyorum” dur.
- ✓ “Ülkemizde vergi kaçıran bireylere hapis cezasının uygulanması, kaçakçılık suçunu önlemektedir.” ifadesine vergi mükelleflerinin x=3,0896 ortalama ile verdikleri yanıt “Kararsızım” dır.
- ✓ “Ülkemizde usulsüzlük cezalarının her yıl arttırılması, usulsüzlük kabahatlerinin işlenmesini önlemektedir.” ifadesine vergi mükelleflerinin x= 2,8028 ortalama ile verdikleri yanıt “Katılmıyorum” dur.

- ✓ “Tekrarlanan suç ve kabahatlere ilişkin verilen cezaların arttırılarak uygulanmasının daha caydırıcı olduğunu düşünüyorum.” ifadesine vergi mükelleflerinin x=3,3566 ortalama ile verdikleri yanıt “Kararsızım” dır.
- ✓ “Ülkemizde vergi kayıp ve kaçaklarına ilişkin hapis cezası gerektiren cezaların caydırıcılığı, parasal ceza gerektiren cezalara kıyasla daha fazladır.” ifadesine vergi mükelleflerinin x=3,3367 ortalama ile verdikleri yanıt “Kararsızım” dır.
- ✓ “Ülkemizde vergi incelemesi sonucunda yapılan tarhiyat ve kesilen cezaların mükellefin kaybına sebebiyet verdiği tutardan daha fazla olması, vergi cezalarının caydırıcılığını arttırır.” ifadesine vergi mükelleflerinin x=3,3287 ortalama ile verdikleri yanıt “Kararsızım” dır.
- ✓ “Yürürlükteki vergi cezaları ağır olmasına rağmen, mükelleflerin yeterli bilgisi olmadığından caydırıcılık etkisi düşüktür.” ifadesine vergi mükelleflerinin x=3,4542 ortalama ile verdikleri yanıt “Katılıyorum” dur.
- ✓ “Ülkemizde uygulanan vergi cezaları verginin tahsil edilmesini olumlu yönde etkilemektedir.” ifadesine vergi mükelleflerinin x=3,4542 ortalama ile verdikleri yanıt “Kararsızım” dır.

Yukarıdaki bilgiler çerçevesinde mükelleflerin caydırıcılık etkisi boyutuna ilişkin ifadelerimize verdikleri yanıtlar genel olarak (8 ifadenin 5 tanesi) “Kararsızım” şeklindedir. Bu, mükelleflerin vergi cezalarının caydırıcı olduğu noktasında kafalarının karışık olduğunu göstermektedir.

• Vergi adaletine etki boyutunda aritmetik ortalaması en yüksek olan madde x=4,0976 ortalama ile “Ülkemizde vergi cezalarına kriz dönemleri dışında da sık sık af gelmesi, vergisini düzenli ödeyen mükellefler aleyhine vergi adaletini bozmaktadır.” maddesi iken, bu boyutta aritmetik ortalaması en düşük olan madde x=3,5677 ile “Ülkemizde vergilerin zamanında tahsil edilebilmesi için vergi cezalarının kullanılması gerekmektedir.” maddesidir.

- ✓ “Ülkemizde vergi kanunlarını ihlal edenlerin işledikleri fiilin cezasını tam olarak çekmedikleri kanaatindeyim.” ifadesine vergi

mükelleflerinin x=3,8506 ortalama ile verdikleri yanıt "Katılıyorum" dur.

- ✓ "Vergi idaresi ceza uygulamalarında ayrımcılık yapmaktadır." ifadesine vergi mükelleflerinin x=3,8884 ortalama ile verdikleri yanıt "Katılıyorum" dur.
- ✓ "Ülkemizde vergi cezalarının uzlaşma müessesesi sayesinde büyük oranda kaldırılması, vergisini düzenli ödeyen mükellefler aleyhine vergi adaletini bozmaktadır." ifadesine vergi mükelleflerinin x=3,7988 ortalama ile verdikleri yanıt "Katılıyorum" dur.
- ✓ "Ülkemizde vergi cezalarına kriz dönemleri dışında da sık sık af gelmesi, vergisini düzenli ödeyen mükellefler aleyhine vergi adaletini bozmaktadır." ifadesine vergi mükelleflerinin x=4,0976 ortalama ile verdikleri yanıt "Katılıyorum" dur.
- ✓ "Ülkemizde vergi cezalarının cezalarda indirim müessesesi sayesinde düşürülmesi, vergisini düzenli ödeyen mükellefler aleyhine vergi adaletini bozmaktadır." ifadesine vergi mükelleflerinin x=3,9343 ortalama ile verdikleri yanıt "Katılıyorum" dur.
- ✓ "Ülkemizde vergi cezasına karşı dava açan mükelleflerin genellikle bu davaları kazanması, vergisini düzenli ödeyen mükellefler aleyhine vergi adaletini bozmaktadır." ifadesine vergi mükelleflerinin x=3,6673 ortalama ile verdikleri yanıt "Katılıyorum" dur.
- ✓ "Ülkemizde vergi denetimlerindeki yetersizlikler nedeniyle vergisini zamanında ödemeyen mükelleflerin yakalanarak vergi cezasına çarptırılma ihtimali azdır." ifadesine vergi mükelleflerinin x=3,5916 ortalama ile verdikleri yanıt "Katılıyorum" dur.
- ✓ "Ülkemizde vergi kaçıran bir mükellefin hapis cezasına çarptırılma olasılığı düşüktür." ifadesine vergi mükelleflerinin x= 3,7490 ortalama ile verdikleri yanıt "Katılıyorum" dur.
- ✓ "Ülkemizde vergilerin zamanında tahsil edilebilmesi için vergi cezalarının kullanılması gerekmektedir." ifadesine vergi

mükelleflerinin x=3,5677 ortalama ile verdikleri yanıt "Katılıyorum" dur.

- ✓ "Ülkemizde vergilerin eksiksiz tahsil edilebilmesi için vergi cezalarının kullanılması gerekmektedir." ifadesine vergi mükelleflerinin x=3,5876 ortalama ile verdikleri yanıt "Katılıyorum" dur.

Yukarıdaki bilgiler çerçevesinde mükelleflerin vergi adaletine etki boyutuna ilişkin ifadelerimize verdikleri yanıtlar genel olarak (10 ifadenin 10 tanesi) "Katılıyorum" şeklindedir. Bu, mükelleflerin vergi cezalarına ilişkin ülkemizdeki uygulamaların vergi adaletini bozduğuna katılıyor olduklarını göstermektedir.

• Vergi sistemine güven etkisi boyutunda aritmetik ortalaması en yüksek olan madde x=2,6235 ortalama ile "Ülkemizde vergi ceza uygulamalarıyla ilgili yasal mevzuatın yeterince açık ve anlaşılır olduğunu düşünüyorum." maddesi iken, bu boyutta aritmetik ortalaması en düşük olan madde x=1,9343 ile "Ülkemizde vergi cezaları adaletli olarak uygulanmaktadır." maddesidir.

- ✓ "Ülkemizde vergi ceza uygulamalarıyla ilgili yasal mevzuatın yeterince açık ve anlaşılır olduğunu düşünüyorum." ifadesine vergi mükelleflerinin x=2,6235 ortalama ile verdikleri yanıt "Kararsızım" dır.
- ✓ "Vergi ceza sistemimizdeki değişiklikleri kolayca takip edebiliyorum." ifadesine vergi mükelleflerinin x=2,2729 ortalama ile verdikleri yanıt "Katılmıyorum" dur.
- ✓ "Nelerin vergi suçu ve kabahati olduğu ile bunlara uygulanacak cezaların neler olduğunu biliyorum." ifadesine vergi mükelleflerinin x=2,4960 ortalama ile verdikleri yanıt "Katılmıyorum" dur.
- ✓ "Ülkemizde vergi cezaları adaletli olarak uygulanmaktadır." ifadesine vergi mükelleflerinin x=1,9343 ortalama ile verdikleri yanıt "Katılmıyorum" dur.

- ✓ “Vergi cezaları konusunda yasalarımıza ve idareye güvenirim.” ifadesine vergi mükelleflerinin x=2,0876 ortalama ile verdikleri yanıt “Katılmıyorum” dur.

Yukarıdaki bilgiler çerçevesinde mükelleflerin vergi sistemine güven etkisi boyutuna ilişkin ifadelerimize verdikleri yanıtlar genel olarak (5 ifadenin 4 tanesi) “Katılmıyorum” şeklindedir. Bu, vergi cezalarına ilişkin ülkemizdeki uygulamalar çerçevesinde mükelleflerin vergi sistemine güvenmeye ilişkin algılarının katılmamak yönünde olduğunu göstermektedir.

Tablo 64: Vergi Cezalarının Etkileri Boyutlarına Ait Ortalama ve Standart Sapmaları

	N	Aritmetik Ortalama (x)	Standart Sapma
Psikolojik Etki	502	3,5438	0,92659
Caydırıcılık Etkisi	502	3,2602	0,66242
Vergi Adaletine Etki	502	3,7733	0,68375
Vergi Sitemine Güven Etkisi	502	2,2829	0,76426
TOPLAM	502	3,21505	0,759255

Tablo 64 incelendiğinde, katılımcıların cevaplarına göre vergi cezalarının etkileri boyutları içerisinde en yüksek ortalamaya sahip boyutun x=3,5438 ortalamayla “Psikolojik Etki” boyutu olduğu görülmüştür. Boyutlar içinde en düşük ortalamaya sahip boyutun x=2,2829 ile “Vergi Sistemine Güven Etkisi” boyutudur. Vergi cezalarının etkileri ölçeği genel olarak incelendiğindeyse aritmetik ortalamanın x=3,21505 olduğu görülmektedir.

Vergi cezalarının etkileri ölçeğinin alt boyutu olan “Psikolojik Etki” boyutuna ilişkin tüm soruların x=3,5438 ortalamaya sahip olması cevapların ortalama olarak “katılıyorum” şeklinde verildiğini göstermektedir. Bu sonuç vergi mükelleflerinin vergi cezalarının kendilerini psikolojik olarak etkilediğine katıldıklarını göstermektedir.

Vergi cezalarının etkileri ölçeğinin alt boyutu olan “Caydırıcılık Etkisi” boyutuna ilişkin tüm soruların x=3,2602 ortalamaya sahip olması cevapların ortalama olarak “kararsızım” şeklinde verildiğini göstermektedir. Bu sonuç vergi

mükelleflerinin vergi cezalarının caydırıcılık etkisinin olduğuna ilişkin kararsız olduklarını göstermektedir.

Vergi cezalarının etkileri ölçeğinin alt boyutu olan "Vergi Adaletine Etki" boyutuna ilişkin tüm soruların x=3,7733 ortalamaya sahip olması cevapların ortalama olarak "katılıyorum" şeklinde verildiğini göstermektedir. Bu sonuç vergi cezalarına ilişkin uygulamaların, vergi mükelleflerinin vergi adaletine ilişkin algılarını olumsuz yönde etkilediğine katıldıklarını göstermektedir.

Vergi cezalarının etkileri ölçeğinin alt boyutu olan "Vergi Sistemine Güven Etkisi" boyutuna ilişkin tüm soruların x=2,2829 ortalamaya sahip olması cevapların ortalama olarak "katılmıyorum" şeklinde verildiğini göstermektedir. Bu sonuç vergi cezalarına ilişkin uygulamaların vergi mükelleflerinin vergi sistemine güvenlerini olumsuz yönde etkilediğine katıldıklarını göstermektedir.

3.10.2. Hipotez Testlerine İlişkin Bulgular

Araştırma analizine başlarken öncelikle verilerin normal dağılım gösterip göstermediğinin test edilmesi gerekmektedir. Çünkü verilerin normal dağılım özelliği gösterip göstermediği neticesinde seçilecek analiz yöntemlerine karar verilecektir. Verilerin normal dağılım göstermesi durumunda parametrik testlerin, normal dağılım göstermemesi durumunda ise non-parametrik yani parametrik olmayan testlerin kullanılması gerekir. Bunun dışında seçilecek test yöntemine ilişkin karşılaştırılacak grupların bağımlı olup olmadığı ve kaç grubun karşılaştırılacağına ilişkin olarak seçilecek analiz yöntemi değişiklik gösterecektir. Aşağıda yer alan Tablo 65 bu üç durumu da göz önünde bulundurarak seçilecek yöntemi göstermektedir (Pallant, 2017: 126: 127).

Tablo 65: Değişkenlerin Tür ve Sayılarına Göre Uygun İstatistiksel Testler

PARAMETRİK TESTLER (Ortalamalar karşılaştırılır)	**NON-PARAMETRİK TESTLER** (Sıra ortalamaları ya da medyan karşılaştırılır)
Bağımsız 2 grup karşılaştırılacaksa; **Bağımsız t Testi (t)**	Bağımsız 2 grup karşılaştırılacaksa; **Mann Whitney U Testi (U)**
Bağımsız 2'den fazla grup karşılaştırılacaksa; **Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) (F)**	Bağımsız 2'den fazla grup karşılaştırılacaksa; **Kruskal Wallis Testi (KW)**
Bağımlı 2 aşama karşılaştırılacaksa; **Paired t Testi (t)**	Bağımlı 2 aşama karşılaştırılacaksa; **Wilcoxon Testi (Z)**

Kaynak: (Pallant, 2017: 126-27).

Tablo 65'ten de görüleceği üzere; verilerin normallik dağılımı, kaç grubun karşılaştırılacağı ve karşılaştırılacak grupların bağımlı bağımsız olması, analizlerde kullanılacak istatistiksel testlerinde farklılaşmasına sebep olmaktadır. Dolayısıyla analizlerimize başlamadan önce, ilk etapta verilerimiz normal dağılım gösterip göstermediği test edilmiştir.

Verilerin normal dağılım özelliğine sahip olup olmadıklarını incelemek için çeşitli yöntemler bulunmaktadır. Kolmogorov-Smirnov (N>30) veya Sharpio-Wilk testleri verinin normal dağılımın test edilmesinde en sık kullanılan yöntemlerdir. Bu testlere ilişkin sıfır hipotezleri "verinin normal dağılım özelliği gösterdiği" şeklindedir. Bu testlerden elde edilen olasılık değerinin 0.05'ten küçük olması durumunda sıfır hipotezi reddedilmekte ve dolayısıyla verinin normal dağılıma sahip olmadığını göstermektedir. Bir diğer yol ise çarpıklık ve basıklık değerlerinin incelenmesidir. Bu değerler -1 ile +1 arasında ise verinin normal dağılıma sahip olduğu söylenebilir (Gürbüz ve Şahin, 2016: 218). Diğer taraftan literatürde bu değerlerin yani çarpıklık ve basıklığın, -3 ve +3 arasında olması durumunda da, verinin normal dağılıma sahip olduğuna ilişkin görüşler mevcuttur (Shao, 2002).

Bununla birlikte, sosyal bilimlerde genellikle verilerin normal dağılıma sahip olmadığı araştırmalarda gösterilmiştir (Tabachnick and Fidell, 2013: 89). Bundan dolayı, bazı araştırmacılar normal dağılım özelliğine sahip olmayan verilere dönüştürme işleminin yapılmasının, gerçekleştirilen analizleri daha karmaşık hale getirerek elde edilen sonuçlara kuşkulu yaklaşılabileceğini ifade etmişlerdir (Punch, 2011; TÜBA, 2002; Uçak, 2010). Bu nedenle, büyük örneklemden oluşan verilere (N>200), normal dağılım özelliğine sahip olmasalar bile, normallik varsayımı gerektiren analizlerin yapılması daha güvenilir sonuçlar vermektedir (Gürbüz ve Şahin, 2016: 219).

Tablo 66: Normal Dağılımın Test Edilmesi

	Psikolojik Etki	Caydırıcılık Etkisi	Vergi Adaletine Etki	Vergi Sistemine Güven Etkisi
Kolmogorov-Smirnov	0.113**	0.107***	0.105***	0.111***
Sharpio-Wilk	0.944***	0.975***	0.943***	0.969***
Çarpıklık	-0.764	-0.447	-0.873	0.557
Basıklık	0.535	0.948	2.240	0.381
Ortalama	3.5438	3.2602	3.7733	2.2829
Standart Sapma	0.9265	0.6624	0.6837	0.7642
N	502	502	502	502

Tablo 66'da, psikolojik etki, caydırıcılık etkisi, vergi adaletine etki ve vergi sistemine güven etkisi alt boyutlarına ilişkin Kolmogorov-Smirnov ve Sharpio-Wilk testleri sonuçları ile çarpıklık, basıklık ve ortalama değerlerine ilişkin sonuçlar yer almaktadır. Tablo 66'ya göre, tüm alt faktörlere ilişkin Kolmogorov-Smirnov ve Sharpio-Wilk testlerinde sıfır hipotezinin %1 önem seviyesinde reddedildiği görülmektedir. Bununla birlikte, psikolojik etki faktörüne ilişkin çarpıklık ve basıklık değerleri, sırasıyla, -0.764 ve 0.535; caydırıcılık etkisi faktörüne ilişkin çarpıklık ve basıklık değerleri, sırasıyla, -0.447 ve 0.948; vergi adaletine etki faktörüne ilişkin çarpıklık ve basıklık değerleri, sırasıyla, -0.873 ve 2.240 ve vergi sistemine güven etkisi faktörüne ilişkin çarpıklık ve basıklık değerleri ise, sırasıyla, 0.557 ve 0.381 olarak elde edilmiştir. Buna göre, vergi adaletine güven etkisi faktörüne ilişkin basıklık değeri haricinde, tüm faktörlerin çarpıklık ve basıklık değerleri -1 ile +1 arasında yer almaktadır. Ayrıca, örneklem büyüklüğü 502 (N>200)'dir. Sonuç olarak bu çalışmada, normallik dağılımı varsayımına dayalı parametrik hipotez testlerinin gerçekleştirilmesi daha güvenilir sonuçlar vereceğinden analizlerimize parametrik testlerle devam edilecektir.

Bu çerçevede analizlerimizde kullanılan ilk test *T testidir*. *T testinde*, iki ayrı gruptan ve bu gruplardan alınan ayrı örneklemlerden söz edilir. Buradaki temel amaç, grupların herhangi bir özelliğinde benzerlik yahut farklılıkları olup olmadığını belirlemektir. Analiz, iki bağımsız gruptan alınan iki örneğin ortalamalarının karşılaştırılması esasına dayanaktadır (Erdoğan, 2003: 320).

Normal dağılım gösteren k (k>2 olmalı) adet ana kütleden alınan, k adet bağımsız grup ortalaması arasındaki farklılığın araştırılmasında "*Varyans Analizi-ANOVA*" kullanılmaktadır. Varyans analizinde, iki varsayım vardır. Bunlar, örneklerin seçildiği ana kütle dağılımlarının normal dağılım göstermesi ve grup varyanslarının eşit olmasıdır. Özellikle, varyansların eşitliği sağlanamazsa F testinin geçerliğinden bahsedilememektedir (Lorcu, 2015:121).

Araştırma kapsamında yaş, eğitim düzeyi, gelir düzeyi, sektör, mükellefiyet süresi, mükellefiyet türü, coğrafi bölge ile ilgili farklılık analizi yapıldığında normal dağılım olması ve varyans homojenliklerinin bulunması sebebiyle bu değişkenlere ilişkin farklılıkları test etmek amacıyla tek yönlü varyans analizi (ANOVA) testinden faydalanılmıştır (Lorcu, 2015:123). Bu açıklamalar doğrultusunda araştırma hipotezlerinin test edilmesi için kullanılan istatistiki teknikler Tablo 67' de verilmiştir.

Tablo 67: Hipotezleri Test Etmek İçin Kullanılan İstatistikler

Hipotez 1	Bağımsız Örneklem T Testi
Hipotez 2	Bağımsız Örneklem T Testi
Hipotez 3	Bağımsız Örneklem T Testi
Hipotez 4	Bağımsız Örneklem T Testi
Hipotez 1a	Bağımsız Örneklem T Testi
Hipotez 1b	Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)
Hipotez 1c	Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)
Hipotez 1d	Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)
Hipotez 1e	Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)
Hipotez 1f	Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)
Hipotez 1g	Bağımsız Örneklem T Testi
Hipotez 1h	Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)
Hipotez 1i	Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)
Hipotez 2a	Bağımsız Örneklem T Testi
Hipotez 2b	Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)
Hipotez 2c	Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)
Hipotez 2d	Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)
Hipotez 2e	Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)

Hipotez 2f	Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)
Hipotez 2g	Bağımsız Örneklem T Testi
Hipotez 2h	Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)
Hipotez 2i	Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)
Hipotez 3a	Bağımsız Örneklem T Testi
Hipotez 3b	Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)
Hipotez 3c	Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)
Hipotez 3d	Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)
Hipotez 3e	Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)
Hipotez 3f	Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)
Hipotez 3g	Bağımsız Örneklem T Testi
Hipotez 3h	Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)
Hipotez 3i	Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)
Hipotez 4a	Bağımsız Örneklem T Testi
Hipotez 4b	Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)
Hipotez 4c	Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)
Hipotez 4d	Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)
Hipotez 4e	Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)
Hipotez 4f	Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)
Hipotez 4g	Bağımsız Örneklem T Testi
Hipotez 4f	Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)
Hipotez 4i	Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)

İlgili testler neticesinde hipotezlerde araştırdığımız hususlara ilişkin anlamlılığı değerlendirmek için test sonuçlarından elde edilen olasılık değerine (p) bakılması gerekmektedir. İstatistiksel her bir testin sonucunda kullanılan ilgili test istatistiğine ait bir p değeri hesaplanır. Bu p değeri "ilgili hipotez testi sonucunda anlamlı fark vardır" denileceği durumda hatalı karar verme olasılığının ne olduğunu gösterir. Literatürde genel olarak p değerinin 0,05'ten küçük olması "istatistiksel olarak anlamlı" kabul edilmektedir. Ancak p değeri ne kadar küçük olursa H0 hipotezini reddetmek için elimizdeki kanıt o kadar yüksek olur (Kul, 2014: 12). P

değerinin yorumlanmasında genel yaklaşım ise aşağıda yer alan Tablo 68'de verilmiştir.

Tablo 68: Olasılık (p) Değerinin Yorumlanması

0.01<=p<0.05	İstatistiksel anlamlılık
0.001<=p<0.01	Yüksek düzeyde istatistiksel anlamlılık
p<0.001	Çok yüksek istatistiksel anlamlılık
0.05<=p<0.10	Anlamlılık eğilimi (sınırda anlamlılık)
p>0.10	İstatistiksel olarak anlamlı farklılık saptanmamıştır.

Kaynak: (Kul, 2014: 12).

3.10.2.1. Vergi Cezalarının Vergi Mükelleflerinin Psikolojisi Üzerine Etkisi ile İlgili Hipotezlerin Test Edilmesi

H1: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algıları, vergi ceza deneyimine göre farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algılarının, vergi ceza deneyimine göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 69'da yer almaktadır.

Tablo 69: Vergi Ceza Deneyimi Bakımından Psikolojik Etki Alt Boyutuna İlişkin Bulgular

Değişken		**N**	**Ortalama**	**Standart Sapma**	**Df**	**t istatistiği**	**Olasılık Değeri (P)**
Vergi Ceza Deneyimi	Evet	167	3.1936	1.05986	500	-6.198	0.000*
	Hayır	335	3.7184	0.79854			

*p<0.001

Tablo 69'daki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algılarına ilişkin vergi ceza deneyimi olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.1936, vergi ceza deneyimi olmayan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.7184'tür. t istatistiği -6.198 ve olasılık değeri 0,000 olarak elde edilmiştir. Dolayısıyla, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik

etki boyutuna göre algıları, vergi ceza deneyimine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir. Vergi ceza deneyimi olmayanların ortalamasının (x=3.7184), vergi ceza deneyimi olanların ortalamasından (x=3.1936) daha yüksek olduğu görülmüştür. Bu sonuca göre H1 hipotezi kabul edilmiştir

H1a: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algıları, cinsiyete göre farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algılarının, cinsiyete göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 70'te yer almaktadır.

Tablo 70: Cinsiyet Farkı Bakımından Psikolojik Etki Alt Boyutuna İlişkin Bulgular

Değişken		N	Ortalama	Standart Sapma	Df	t istatistiği	Olasılık Değeri (P)
Cinsiyet	Kadın	108	3.6492	0.82495	500	1.335	0.183
	Erkek	394	3.5149	0.95149			

Tablo 70'teki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algılarına ilişkin kadınların ortalaması 3.6492 ve erkeklerin ortalaması 3.5149'dur. Bağımsız örneklem t testi sonucunda test istatistiği değeri 1.335 ve olasılık değeri 0.183 (p>0.05) olarak bulunmuştur. Bu sonuçlara göre, vergi mükelleflerinin vergi cezalarının etkileri ölçeğinin psikolojik etki alt boyutuna ilişkin algıları %5 önem seviyesinde cinsiyete göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir. Bu sonuca göre H1a hipotezi reddedilmiştir.

H1b: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algıları, eğitim düzeyine göre farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algılarının, eğitim düzeyine göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 71'de yer almaktadır.

Tablo 71: Eğitim Düzeyi Bakımından Psikolojik Etki Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Değişken		Ortalama		Levene İstatistiği (Varyansların Homojenliği Testi)	F istatistiği (Brown-Forsythe)
Eğitim Düzeyi	İlkokul	2.0933	Test istatistiği	3.297	12.531
	Ortaokul	3.5450	p	0.006	0.000*
	Lise	3.5953	df1	5	5
	Üniversite	3.6653	df2	496	98.467
	Yüksek Lisans	3.5378			
	Doktora	3.2963			

*p<0,001

Tablo 71'deki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algılarına ilişkin ilkokul mezunlarının ortalaması 2.0933, ortaokul mezunlarının ortalaması 3.5450, lise mezunlarının ortalaması 3.5930, üniversite mezunlarının ortalaması 3.6653, yüksek lisans mezunlarının ortalaması 3.5378 ve doktora mezunlarının ortalaması 3.2963'tür. ANOVA analizinde ilk olarak grup varyanslarının eşitliği varsayımını test etmek için Levene istatistiği değerine bakılmıştır. Bu değer 3.297 ve olasılık değeri 0.006 olarak elde edilmiştir. Dolayısıyla, varyansların homojenliği varsayımı sağlanmamaktadır. Grup varyanslarının eşitliği varsayımının geçerli olmadığı durumlarda, gruplar arası ortalamaların karşılaştırılması amacıyla Brown-Forsythe istatistiğine bakılmaktadır (Kalaycı, 2010). Bu test istatistiği, grup ortalamalarının eşitliğinin test edilmesinde dirençli (robust) sonuçlar vermekte ve asimptotik olarak F dağılımı göstermektedir. Tablo 71'den görüldüğü gibi, F istatistiği değeri 12.531 ve olasılık değeri 0.000 olarak elde edilmiştir. Bu sonuca göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik

etki boyutuna göre algıları, eğitim düzeyine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir. H1b hipotezi kabul edilmiştir.

Söz konusu farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek amacıyla Post-Hoc testlerinden LSD testi uygulanmıştır. İlgili sonuçlara Tablo 72'de yer verilmiştir.

Tablo 72: Eğitim Düzeyi Bakımından Psikolojik Etki Alt Boyutuna İlişkin Farklılığı Gösteren Post-Hoc Analizi Sonucu

(I) eğitim	(J) eğitim	Ortalama Farkı (I-J)	Standart Sapma	p	%95 Güven Aralığı	
					Alt Sınır	Üst Sınır
İlkokul	Ortaokul	-1,45164*	,25673	,000	-1,9560	-,9472
	Lise	-1,50196*	,18727	,000	-1,8699	-1,1340
	Üniversite	-1,57199*	,18196	,000	-1,9295	-1,2145
	Yüksek Lisans	-1,44444*	,21244	,000	-1,8618	-1,0270
	Doktora	-1,20296*	,39428	,002	-1,9776	-,4283
Ortaokul	İlkokul	1,45164*	,25673	,000	,9472	1,9560
	Lise	-,05032	,20199	,803	-,4472	,3466
	Üniversite	-,12035	,19708	,542	-,5076	,2669
	Yüksek Lisans	,00720	,22553	,975	-,4359	,4503
	Doktora	,24868	,40148	,536	-,5401	1,0375
Lise	İlkokul	1,50196*	,18727	,000	1,1340	1,8699
	Ortaokul	,05032	,20199	,803	-,3466	,4472
	Üniversite	-,07004	,08946	,434	-,2458	,1057
	Yüksek Lisans	,05751	,14151	,685	-,2205	,3356
	Doktora	,29899	,36104	,408	-,4104	1,0084
Üniversite	İlkokul	1,57199*	,18196	,000	1,2145	1,9295
	Ortaokul	,12035	,19708	,542	-,2669	,5076
	Lise	,07004	,08946	,434	-,1057	,2458
	Yüksek Lisans	,12755	,13441	,343	-,1365	,3916
	Doktora	,36903	,35831	,304	-,3350	1,0730
Yüksek Lisans	İlkokul	1,44444*	,21244	,000	1,0270	1,8618
	Ortaokul	-,00720	,22553	,975	-,4503	,4359
	Lise	-,05751	,14151	,685	-,3356	,2205
	Üniversite	-,12755	,13441	,343	-,3916	,1365
	Doktora	,24148	,37472	,520	-,4947	,9777
Doktora	İlkokul	1,20296*	,39428	,002	,4283	1,9776
	Ortaokul	-,24868	,40148	,536	-1,0375	,5401
	Lise	-,29899	,36104	,408	-1,0084	,4104
	Üniversite	-,36903	,35831	,304	-1,0730	,3350
	Yüksek Lisans	-,24148	,37472	,520	-,9777	,4947

*p<0.05

Tablo 72'deki sonuçlara göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algılarında anlamlı farklılık; ilkokul mezunu mükellefler ile ortaokul, lise, üniversite, yüksek lisans ve doktora mezunu mükellefler arasında ortaya çıkmıştır. İlkokul mezunu mükellefler ile ortaokul mezunu mükellefler arasındaki ortalama farkı 1.451, lise mezunu mükellefler ile arasındaki ortalama farkı 1.501, üniversite mezunu mükellefler ile arasındaki ortalama farkı 1.571, yüksek lisans mezunu mükellefler ile arasındaki ortalama farkı 1.444, doktora mezunu mükellefler ile arasındaki ortalama farkı 1.202'dir ve bu %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığı gösterir. Ortalamalar üzerinden karşılaştırma yapılacak olursa ilkokul mezunu mükelleflerin ortalaması (x=2.0933); ortaokul mezunlarının (x=3.5450), lise mezunlarının (x=3.5930), üniversite mezunlarının (x=3.6653), yüksek lisans mezunlarının (x=3.5378) ve doktora mezunlarının (x=3.2963) ortalamasından daha düşüktür. Bu sonuca göre ilkokul mezunu vergi mükellefleri vergi cezalarından diğer eğitim düzeylerine göre psikolojik olarak en az etkilenen grup olmuştur.

H1c: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algıları, yaşları bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algılarının, yaşa göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 73'te yer almaktadır.

Tablo 73: Yaş Bakımından Psikolojik Etki Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Değişken		**Ortalama**		**Levene İstatistiği (Varyansların Homojenliği Testi)**	**F istatistiği (Brown-Forsythe)**
Yaş	21-30	3.6667	Test istatistiği	5.028	0.869
	31-40	3.6202	p	0.001	0.483
	41-50	3.5168	df1	4	4
	51-60	3.5474	df2	497	271.529
	61 ve üzeri	3.3721			

Tablo 73'teki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algılarına ilişkin 21 ile 30 yaş arasındaki vergi mükelleflerinin ortalaması 3.6667, 31 ile 40 yaş arasındaki vergi mükelleflerinin ortalaması 3.6202, 41 ile 50 yaş arasındaki vergi mükelleflerinin ortalaması 3.5168, 51 ile 60 yaş arasındaki vergi mükelleflerin ortalaması 3.5474 ve 61 ve üzeri yaştaki mükelleflerin ortalaması 3.3721'dir.ANOVA analizinde, varyansların homojenliğinin testine ilişkin Levene istatistiği değeri 5.028 ve olasılık değeri 0.001 olarak elde edilmiştir. Buna göre, varyansların homojenliği varsayımı sağlanmadığından dolayı, grup ortalamalarının karşılaştırılmasında dirençli sonuçlar veren Brown-Forsythe istatistiğine bakılmıştır. F istatistiği değeri 0.869 ve olasılık değeri 0.483 ($p>0.05$) olarak bulunmuştur. Bu sonuca göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algıları, yaşa göre %5 önem seviyesinde anlamlı bir farklılık göstermemektedir. H1c hipotezi reddedilmiştir.

H1d: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algıları, gelir düzeyi bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algılarının, gelir düzeyine göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 74'te yer almaktadır.

Tablo 74: Gelir Düzeyi Bakımından Psikolojik Etki Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Değişken		**Ortalama**		**Levene İstatistiği (Varyansların Homojenliği Testi)**	**F istatistiği (Brown-Forsythe)**
Gelir Düzeyi	0-5000 TL	3.5728	Test istatistiği	6.031	3.667
	5001-10000 TL	3.7095	p	0.000	0.006*
	10001-15000 TL	3.6231	df1	4	4
	15001-20000 TL	3.2540	df2	497	342.283
	20001 TL ve üstü	3.4087			

*$p<0.05$

Tablo 74'teki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algılarına ilişkin gelir düzeyi 0 ile 5000 TL arasında olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.5728, gelir düzeyi 5001 TL ile 10000 TL arasında olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.7095, gelir düzeyi 10001 TL ile 15000 TL arasında olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.6231, gelir düzeyi 15001 TL ile 20000 TL arasında olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.2540 ve gelir düzeyi 20001 TL ve üzeri olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.4087'dir. ANOVA analizinde, varyansların homojenliğinin testine ilişkin Levene istatistiği değeri 6.031 ve olasılık değeri 0.000 olarak elde edilmiştir. Buna göre, varyansların homojenliği varsayımı sağlanmadığından dolayı, grup ortalamalarının karşılaştırılmasında dirençli sonuçlar veren Brown-Forsythe istatistiğine bakılmıştır. Elde edilen F istatistiği değeri 3.667 ve buna ilişkin olasılık değeri ise 0.006'dır. Bu sonuca göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algıları, gelir düzeyine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir. H1d hipotezi kabul edilmiştir.

Söz konusu farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek amacıyla Post-Hoc testi uygulanmıştır. İlgili sonuçlara Tablo 75'te yer verilmiştir.

Tablo 75: Gelir Düzeyi Bakımından Psikolojik Etki Alt Boyutuna İlişkin Farklılığı Gösteren Post-Hoc Analizi Sonucu

(I) gelir	(J) gelir	Ortalama Farkı (I-J)	Standart Sapma	p	95% Güven Aralığı	
					Alt Sınır	Üst Sınır
0 - 5.000 TL	5.001 - 10.000 TL	-,13666	,14183	,336	-,4153	,1420
	10.001 - 15.000 TL	-,05031	,14546	,730	-,3361	,2355
	15.001 - 20.000 TL	,31883*	,15630	,042	,0117	,6259
	20.001 TL ve üstü	,16411	,15520	,291	-,1408	,4690
5.001 - 10.000 TL	0 - 5.000 TL	,13666	,14183	,336	-,1420	,4153
	10.001 - 15.000 TL	,08635	,11122	,438	-,1322	,3049
	15.001 - 20.000 TL	,45549*	,12507	,000	,2098	,7012
	20.001 TL ve üstü	,30077*	,12369	,015	,0578	,5438
10.001 - 15.000 TL	0 - 5.000 TL	,05031	,14546	,730	-,2355	,3361
	5.001 - 10.000 TL	-,08635	,11122	,438	-,3049	,1322
	15.001 - 20.000 TL	,36914*	,12917	,004	,1154	,6229
	20.001 TL ve üstü	,21443	,12783	,094	-,0367	,4656
15.001 - 20.000 TL	0 - 5.000 TL	-,31883*	,15630	,042	-,6259	-,0117
	5.001 - 10.000 TL	-,45549*	,12507	,000	-,7012	-,2098
	10.001 - 15.000 TL	-,36914*	,12917	,004	-,6229	-,1154
	20.001 TL ve üstü	-,15472	,14005	,270	-,4299	,1204
20.001 TL ve üstü	0 - 5.000 TL	-,16411	,15520	,291	-,4690	,1408
	5.001 - 10.000 TL	-,30077	,12369	,215	-,5438	-,0578
	10.001 - 15.000 TL	-,21443	,12783	,094	-,4656	,0367
	15.001 - 20.000 TL	,15472	,14005	,270	-,1204	,4299

*p<0,05

Tablo 75'e göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algılarında anlamlı farklılık, 15.001-20.000 TL gelir elde eden mükellefler ile 0-5.000 TL, 5.000-10.000 TL ve 10.001-15.000 TL gelir elde eden mükellefler arasında ortaya çıkmıştır. 15.001-20.000 TL gelir elde eden mükellefler

ile 0-5.000 TL gelir elde eden mükellefler arasındaki ortalama farkı 0.3183, 15.001-20.000 TL gelir elde eden mükellefler ile 5.000-10.000 TL gelir elde eden mükellefler arasındaki ortalama farkı 0.4554, 15.001-20.000 TL gelir elde eden mükellefler ile 10.001-15.000 TL gelir elde eden mükellefler arasındaki ortalama farkı 0.3691 ve bu farklar %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığı gösterir. Ortalamalar üzerinden karşılaştırma yapılacak olursa 15.001-20.000 TL gelir elde eden mükelleflerin ortalaması (x=3.2540); 0-5.000 TL gelir elden (x=3.5728), 5.001-10.000 TL gelir elde eden (x=3.795) ve 10.001-15.000 TL gelir elde eden (x=3.6231) mükelleflerin ortalamasından daha düşüktür. Bu sonuca göre 15.001-20.000 TL gelir elde eden vergi mükellefleri vergi cezalarından diğer gelir gruplarına göre psikolojik olarak en az etkilenen grup olmuştur.

H1e: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algıları, faaliyet gösterilen sektör bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algılarının, faaliyet gösterilen sektör bakımından farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 76'da yer almaktadır.

Tablo 76: Faaliyet Gösterilen Sektör Bakımından Psikolojik Etki Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Değişken		**Ortalama**		**Levene İstatistiği (Varyansların Homojenliği Testi)**	**F istatistiği (Brown-Forsythe)**
Sektör	İmalat	2.7523	Test istatistiği	9.745	9.206
	Tekstil	3.6863	p	0.000	0.000*
	İnşaat	3.5208	df1	6	6
	Hizmet	3.6716	df2	495	111.476
	Gıda	3.8023			
	Petrol ve Madeni Yağ	3.3444			
	Diğer	0.8868			

*p<0.001

Tablo 76'daki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algılarına ilişkin imalat sektöründeki vergi mükelleflerinin ortalaması 2.7523, tekstil sektöründeki vergi mükelleflerinin ortalaması 3.6863, inşaat sektöründeki vergi mükelleflerinin ortalaması 3.5208, hizmet sektöründeki vergi mükelleflerinin ortalaması 3.6716, gıda sektöründeki vergi mükelleflerinin ortalaması 3.8023, petrol ve madeni yağ sektöründeki vergi mükelleflerinin ortalaması 3.3444 ve diğer sektörlerdeki vergi mükelleflerinin ortalaması 0.8868'dir. ANOVA analizinde varyansların homojenliği varsayımını test etmek amacıyla elde edilen Levene istatistiği değeri 9.745 ve olasılık değeri 0.000 olarak bulunmuştur. Bu sonuca göre, varyansların homojenliği varsayımı sağlanmamaktadır. Bundan dolayı, Brown-Forsythe testine bakılmış, F istatistiği değeri 9.206 ve olasılık değeri 0.000 olarak elde edilmiştir. Bu sonuca göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algıları, faaliyet gösterilen sektöre göre anlamlı bir farklılık göstermektedir. H1e hipotezi kabul edilmiştir.

Söz konusu farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek amacıyla Post-Hoc testi uygulanmıştır. İlgili sonuçlara Tablo 77'de yer verilmiştir.

Tablo 77: Faaliyet Gösterilen Sektör Bakımından Psikolojik Etki Alt Boyutuna İlişkin Farklılığı Gösteren Post-Hoc Analizi Sonucu

(I) sektör	(J) sektör	Ortalama Farkı (I-J)	Standart Sapma	p	95% Güven Aralığı	
					Alt Sınır	Üst Sınır
İmalat	Tekstil	-,93400*	,16701	,000	-1,2621	-,6059
	İnşaat	-,76856*	,19213	,000	-1,1460	-,3911
	Hizmet	-,91933*	,13579	,000	-1,1861	-,6525
	Gıda	-1,04998*	,16072	,000	-1,3658	-,7342
	Petrol ve Madeni Yağ	-,59217*	,30029	,049	-1,1822	-,0022
	Diğer	-,86461*	,13316	,000	-1,1262	-,6030
Tekstil	İmalat	,93400*	,16701	,000	,6059	1,2621
	İnşaat	,16544	,19850	,405	-,2246	,5554
	Hizmet	,01467	,14467	,919	-,2696	,2989
	Gıda	-,11599	,16829	,491	-,4466	,2147
	Petrol ve Madeni Yağ	,34183	,30441	,262	-,2563	,9399
	Diğer	,06939	,14220	,626	-,2100	,3488
İnşaat	İmalat	,76856*	,19213	,000	,3911	1,1460
	Tekstil	-,16544	,19850	,405	-,5554	,2246
	Hizmet	-,15077	,17306	,384	-,4908	,1893
	Gıda	-,28143	,19324	,146	-,6611	,0983
	Petrol ve Madeni Yağ	,17639	,31888	,580	-,4501	,8029
	Diğer	-,09605	,17100	,575	-,4320	,2399
Hizmet	İmalat	,91933*	,13579	,000	,6525	1,1861
	Tekstil	-,01467	,14467	,919	-,2989	,2696
	İnşaat	,15077	,17306	,384	-,1893	,4908
	Gıda	-,13065	,13737	,342	-,4006	,1392
	Petrol ve Madeni Yağ	,32716	,28847	,257	-,2396	,8939
	Diğer	,05472	,10378	,598	-,1492	,2586
Gıda	İmalat	1,04998*	,16072	,000	,7342	1,3658
	Tekstil	,11599	,16829	,491	-,2147	,4466
	İnşaat	,28143	,19324	,146	-,0983	,6611
	Hizmet	,13065	,13737	,342	-,1392	,4006
	Petrol ve Madeni Yağ	,45782	,30101	,129	-,1336	1,0492
	Diğer	,18538	,13477	,170	-,0794	,4502
Petrol ve Madeni Yağ	İmalat	,59217*	,30029	,049	,0022	1,1822
	Tekstil	-,34183	,30441	,262	-,9399	,2563
	İnşaat	-,17639	,31888	,580	-,8029	,4501
	Hizmet	-,32716	,28847	,257	-,8939	,2396
	Gıda	-,45782	,30101	,129	-1,0492	,1336
	Diğer	-,27244	,28724	,343	-,8368	,2919
Diğer	İmalat	,86461*	,13316	,000	,6030	1,1262
	Tekstil	-,06939	,14220	,626	-,3488	,2100
	İnşaat	,09605	,17100	,575	-,2399	,4320
	Hizmet	-,05472	,10378	,598	-,2586	,1492
	Gıda	-,18538	,13477	,170	-,4502	,0794
	Petrol ve Madeni Yağ	,27244	,28724	,343	-,2919	,8368

*p<0.05

Tablo 77'ye göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algılarında anlamlı farklılık; imalat sektöründe faaliyet gösteren mükellefler ile tekstil, inşaat, hizmet, gıda ve petrol-madeni yağ ve diğer sektörlerde faaliyet gösteren mükellefler arasında ortaya çıkmıştır. İmalat sektöründe faaliyet gösteren mükellefler ile tekstil sektöründe faaliyet gösteren mükellefler arasındaki ortalama farkı 0.934, imalat sektöründe faaliyet gösteren mükellefler ile inşaat sektöründe faaliyet gösteren mükellefler arasındaki ortalama farkı 0.769, imalat sektöründe faaliyet gösteren mükellefler ile hizmet sektöründe faaliyet gösteren mükellefler arasındaki ortalama farkı 0.919, imalat sektöründe faaliyet gösteren mükellefler ile gıda sektöründe faaliyet gösteren mükellefler arasındaki ortalama farkı 1.049, imalat sektöründe faaliyet gösteren mükellefler ile petrol-madeni yağ sektöründe faaliyet gösteren mükellefler arasındaki ortalama farkı 0.592, imalat sektöründe faaliyet gösteren mükellefler ile diğer sektörlerde faaliyet gösteren mükellefler arasındaki ortalama farkı 0.864'tür ve bu farklar %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığı gösterir. Ortalamalar üzerinden karşılaştırma yapılacak olursa imalat sektöründe faaliyet gösteren mükelleflerin ortalaması (x=2.752); tekstil sektöründe faaliyet gösteren (x=3.6863), inşaat sektöründe faaliyet gösteren (x=3.5208), hizmet sektöründe faaliyet gösteren (x=3.6716), gıda sektöründe faaliyet gösteren (x=3.8023), petrol ve madeni yağ sektöründe faaliyet gösteren (x=3.3444) mükelleflerin ortalamasından daha düşüktür. Bu sonuca göre imalat sektöründe faaliyet gösteren vergi mükellefleri vergi cezalarından diğer sektörlerde faaliyet gösteren mükelleflere göre psikolojik olarak en az etkilenen grup olmuştur.

H1f: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algıları, mükellefiyet süresi bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algılarının, mükellefiyet süresi bakımından farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 78'de yer almaktadır.

Tablo 78: Mükellefiyet Süresi Bakımından Psikolojik Etki Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Değişken		Ortalama		Levene İstatistiği (Varyansların Homojenliği Testi)	F istatistiği (Brown-Forsythe)
Mükellefiyet Süresi	1-5 yıl	3.6523	Test istatistiği	4.624	2.237
	6-10 yıl	3.6478	p	0.000	0.064
	11-15 yıl	3.5778	df1	4	4
	16-20 yıl	3.2872	df2	497	432.382
	21 yıl ve üstü	3.5231			

Tablo 78'deki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algılarına ilişkin mükellefiyet süresi 1 ile 5 yıl arasında olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.6523, 6 ile 10 yıl arasında olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.6478, 11 ile 15 yıl arasında olan mükelleflerin ortalaması 3.5778, 16 ile 20 yıl arasında olan mükelleflerin ortalaması 3.2872 ve 21 yıl ve üstü olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.5231'dir. Varyansların homojenliğinin test edilmesine ilişkin Levene istatistiği değeri 4.624 ve olasılık değeri 0.000 olarak elde edilmiştir. Dolayısıyla, varyansların homojenliği varsayımı sağlanmamaktadır. Dirençli sonuçlar veren Brown-Forsythe testi sonucunda F istatistiği değeri 2.237 ve olasılık değeri 0.064 ($p>0.05$) olarak elde edilmiştir. Bu sonuca göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algıları, mükellefiyet süresi bakımından %5 önem seviyesinde anlamlı bir farklılık göstermemektedir. H1f hipotezi reddedilmiştir.

H1g: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algıları, mükellefiyet türü bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algılarının, mükellefiyet türüne göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 79'da yer almaktadır.

Tablo 79: Mükellefiyet Türü Bakımından Psikolojik Etki Alt Boyutuna İlişkin Bulgular

Değişken		N	Ortalama	Standart Sapma	Df	t istatistiği	Olasılık Değeri (p)
Mükellefiyet Türü	Gelir Vergisi	347	3.5220	3.5220	500	-0.903	0.367
	Kurumlar Vergisi	128	3.6076	3.6076			

Tablo 79'daki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algılarına ilişkin gelir vergisi mükelleflerinin ortalaması 3.3520, kurumlar vergisi mükelleflerinin ortalaması 3.6076'dır. t istatistiği -0.903 ve olasılık değeri 0,367 (p>0.05) olarak elde edilmiştir. Dolayısıyla, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algıları, mükellefiyet türü bakımından %5 önem seviyesinde anlamlı bir farklılık göstermemektedir. H1g hipotezi reddedilmiştir.

H1h: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algıları, kazanç grubu bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algılarının, kazanç grubu bakımından farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 80'de yer almaktadır.

Tablo 80: Kazanç Grubu Bakımından Psikolojik Etki Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Değişken		Ortalama		Levene İstatistiği (Varyansların Homojenliği Testi)	F istatistiği (Brown-Forsythe)
Kazanç Grubu	Ticari Kazanç	3.5103	Test istatistiği	7.884	0.645
	Zirai Kazanç	4	p	0.000	0.589
	Serbest Meslek Kazancı	3.5723	df1	3	3
			df2	498	60.459
	Kurum Kazancı	3.5767			

Tablo 80'deki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algılarına ilişkin ticari kazanç grubunda olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.5103, zirai kazanç elde eden vergi mükelleflerinin ortalaması 4, serbest meslek kazancı elde eden vergi mükelleflerinin ortalaması 3.5723 ve kurum kazancı elde eden vergi mükelleflerinin ortalaması 3.5767'dir. ANOVA analizinde Levene istatistiği 7.884 ve olasılık değeri 0.000 olarak elde edilmiştir. Buna göre, varyansların homojenliği varsayımı geçerli değildir. Brown-Forsythe testine ilişkin F istatistiği değeri 0.645 ve olasılık değeri 0.589'dur (p>0.05). Bu sonuca göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algıları, kazanç grubu bakımından %5 önem seviyesinde anlamlı bir farklılık göstermemektedir. H1h hipotezi reddedilmiştir.

H1i: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algıları, faaliyet bölgesi bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algılarının, faaliyet bölgesi bakımından farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 81'de yer almaktadır.

Tablo 81: Faaliyet Bölgesi Bakımından Psikolojik Etki Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Değişken		**Ortalama**		**Levene İstatistiği (Varyansların Homojenliği Testi)**	**F istatistiği (Brown-Forsythe)**
Faaliyet Bölgesi	Ege	3.6594	Test istatistiği	5.716	4.564
	Marmara	3.7152	p	0.000	0.000*
	Akdeniz	3.5778	df1	6	6
	Karadeniz	3.6306	df2	495	147.562
	İç Anadolu	3.2486			
	Güneydoğu Anadolu	2.9689			
	Doğu Anadolu	2.9722			

*p<0.001

Tablo 81'deki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algılarına ilişkin Ege Bölgesinde faaliyet gösteren vergi

mükelleflerinin ortalaması 3.6594, Marmara Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 3.7152, Akdeniz Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 3.5778, Karadeniz Bölgesindeki vergi mükelleflerinin ortalaması 3.6306, İç Anadolu Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 3.2486, Güneydoğu Anadolu Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 2.9689 ve Doğu Anadolu Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 2.9722'dir. ANOVA analizi sonucunda varyansların homojenliğinin testine ilişkin Levene istatistiği değeri 5.716 ve olasılık değeri 0.000 olarak elde edildiğinden varyansların homojenliği varsayımının geçerli olmadığı görülmektedir. Bu nedenle Brown-Forsythe testine bakılmış, F istatistiği değeri 4.564 ve buna ilişkin olasılık değeri 0.000 olarak elde edilmiştir. Bu sonuca göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algıları, faaliyet bölgesi bakımından anlamlı bir farklılık göstermektedir. H1i hipotezi kabul edilmiştir.

Söz konusu farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek amacıyla Post-Hoc testi uygulanmıştır. İlgili sonuçlara Tablo 82'de yer verilmiştir.

Tablo 82: Faaliyet Bölgesi Bakımından Psikolojik Etki Alt Boyutuna İlişkin Farklılığı Gösteren Post-Hoc Analizi Sonucu

(I) bölge	(J) bölge	Ortalama Farkı (I-J)	Standart Sapma	p	95% Güven Aralığı	
					Alt Sınır	Üst Sınır
Ege Bölgesi	Marmara Bölgesi	-,05585	,12079	,644	-,2932	,1815
	Akdeniz Bölgesi	,08158	,15933	,609	-,2315	,3946
	Karadeniz Bölgesi	,02880	,17580	,870	-,3166	,3742
	İç Anadolu Bölgesi	,41075*	,14416	,005	,1275	,6940
	Güneydoğu Anadolu Bölgesi	,69047*	,20750	,001	,2828	1,0982
	Doğu Anadolu Bölgesi	,68713*	,22618	,003	,2427	1,1315
Marmara Bölgesi	Ege Bölgesi	,05585	,12079	,644	-,1815	,2932
	Akdeniz Bölgesi	,13743	,13660	,315	-,1309	,4058
	Karadeniz Bölgesi	,08465	,15550	,586	-,2209	,3902
	İç Anadolu Bölgesi	,46660*	,11856	,000	,2337	,6995
	Güneydoğu Anadolu Bölgesi	,74632*	,19061	,000	,3718	1,1208
	Doğu Anadolu Bölgesi	,74299*	,21079	,000	,3288	1,1571
Akdeniz Bölgesi	Ege Bölgesi	-,08158	,15933	,609	-,3946	,2315
	Marmara Bölgesi	-,13743	,13660	,315	-,4058	,1309
	Karadeniz Bölgesi	-,05278	,18702	,778	-,4202	,3147
	İç Anadolu Bölgesi	,32917*	,15764	,037	,0194	,6389
	Güneydoğu Anadolu Bölgesi	,60889*	,21709	,005	,1824	1,0354
	Doğu Anadolu Bölgesi	,60556*	,23500	,010	,1438	1,0673
Karadeniz Bölgesi	Ege Bölgesi	-,02880	,17580	,870	-,3742	,3166
	Marmara Bölgesi	-,08465	,15550	,586	-,3902	,2209
	Akdeniz Bölgesi	,05278	,18702	,778	-,3147	,4202
	İç Anadolu Bölgesi	,38194*	,17428	,029	,0395	,7244
	Güneydoğu Anadolu Bölgesi	,66167*	,22945	,004	,2108	1,1125
	Doğu Anadolu Bölgesi	,65833*	,24647	,008	,1741	1,1426
İç Anadolu Bölgesi	Ege Bölgesi	-,41075*	,14416	,005	-,6940	-,1275
	Marmara Bölgesi	-,46660*	,11856	,000	-,6995	-,2337
	Akdeniz Bölgesi	-,32917*	,15764	,037	-,6389	-,0194
	Karadeniz Bölgesi	-,38194*	,17428	,029	-,7244	-,0395
	Güneydoğu Anadolu Bölgesi	,27972	,20621	,176	-,1254	,6849
	Doğu Anadolu Bölgesi	,27639	,22500	,220	-,1657	,7185
Güneydoğu Anadolu Bölgesi	Ege Bölgesi	-,69047*	,20750	,001	-1,0982	-,2828
	Marmara Bölgesi	-,74632*	,19061	,000	-1,1208	-,3718
	Akdeniz Bölgesi	-,60889*	,21709	,005	-1,0354	-,1824
	Karadeniz Bölgesi	-,66167*	,22945	,004	-1,1125	-,2108
	İç Anadolu Bölgesi	-,27972	,20621	,176	-,6849	,1254
	Doğu Anadolu Bölgesi	-,00333	,27000	,990	-,5338	,5271
Doğu Anadolu Bölgesi	Ege Bölgesi	-,68713*	,22618	,003	-1,1315	-,2427
	Marmara Bölgesi	-,74299*	,21079	,000	-1,1571	-,3288
	Akdeniz Bölgesi	-,60556*	,23500	,010	-1,0673	-,1438
	Karadeniz Bölgesi	-,65833*	,24647	,008	-1,1426	-,1741
	İç Anadolu Bölgesi	-,27639	,22500	,220	-,7185	,1657
	Güneydoğu Anadolu Bölgesi	,00333	,27000	,990	-,5271	,5338

*p<0.05

Tablo 82'ye göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algılarında anlamlı farklılık, ilk olarak Ege Bölgesinde

faaliyet gösteren mükellefler ile İç Anadolu Bölgesi, Güneydoğu Anadolu Bölgesi ve Doğu Anadolu Bölgesinde faaliyet gösteren mükellefler arasında ortaya çıkmıştır. Ege Bölgesindeki vergi mükelleflerinin İç Anadolu Bölgesindeki vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.4107, Güneydoğu Anadolu Bölgesindeki vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.6904, Doğu Anadolu Bölgesindeki vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.6871'dir ve bu farklar %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlıdır. Ege Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algıları İç Anadolu, Güneydoğu Anadolu ve Doğu Anadolu Bölgelerinde faaliyet vergi mükelleflerinden daha fazladır.

Diğer anlamlı farklılık; Marmara Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükellefleri ile İç Anadolu Bölgesi, Güneydoğu Anadolu Bölgesi ve Doğu Anadolu Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükellefleri arasında ortaya çıkmıştır. Marmara Bölgesindeki vergi mükelleflerinin İç Anadolu Bölgesindeki vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.4666, Güneydoğu Anadolu Bölgesindeki vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.7463, Doğu Anadolu Bölgesindeki vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.7429'dur ve bu farklar %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlıdır. Marmara Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algıları İç Anadolu, Güneydoğu Anadolu ve Doğu Anadolu Bölgelerinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinden daha fazladır.

Bir diğer anlamlı farklılık; Akdeniz Bölgesinde faaliyet gösteren mükellefler ile İç Anadolu Bölgesi, Güneydoğu Anadolu Bölgesi ve Doğu Anadolu Bölgesinde faaliyet gösteren mükellefler arasında ortaya çıkmıştır. Akdeniz Bölgesindeki vergi mükelleflerinin İç Anadolu Bölgesindeki vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.3291, Güneydoğu Anadolu Bölgesindeki vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.6088, Doğu Anadolu Bölgesindeki vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.6055'tir ve bu farklar %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlıdır. Akdeniz Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algıları İç Anadolu, Güneydoğu Anadolu ve Doğu Anadolu Bölgelerinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinden daha fazladır.

Son anlamlı farklılık Karadeniz Bölgesinde faaliyet gösteren mükellefler ile İç Anadolu Bölgesi, Güneydoğu Anadolu Bölgesi ve Doğu Anadolu Bölgesinde faaliyet gösteren mükellefler arasında ortaya çıkmıştır. Karadeniz Bölgesindeki vergi mükelleflerinin İç Anadolu Bölgesindeki vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.3819, Güneydoğu Anadolu Bölgesindeki vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.6616, Doğu Anadolu Bölgesindeki vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.6683'tür ve bu farklar %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlıdır. Karadeniz Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algıları İç Anadolu, Güneydoğu Anadolu ve Doğu Anadolu Bölgelerinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinden daha fazladır.

3.10.2.2.Vergi Cezalarının Caydırıcılık Etkisi ile İlgili Hipotezlerin Test Edilmesi

H2: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algıları, vergi ceza deneyimi bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algılarının vergi ceza deneyimine göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 83'te yer almaktadır.

Tablo 83: Vergi Ceza Deneyimi Bakımından Caydırıcılık Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Bulgular

Değişken		N	Ortalama	Standart Sapma	Df	t istatistiği	Olasılık Değeri (P)
Vergi Ceza Deneyimi	Evet	167	3,0981	0,69015	500	-3,928	0,000*
	Hayır	335	3,3410	0,63385			

*p<0,001

Tablo 83'teki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algılarına ilişkin vergi ceza deneyimi olan vergi

mükelleflerinin ortalaması 3.0981, vergi ceza deneyimi olmayan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.3410'dur. Bağımsız örneklem t testi sonucunda test istatistiği değeri -3.928 ve olasılık değeri 0.000 olarak elde edilmiştir. Dolayısıyla, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algıları, vergi ceza deneyimine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir. Vergi ceza deneyimi olmayanların ortalamasının (x=3,3410), vergi ceza deneyimi olanların ortalamasından (x=3,0981) daha yüksek olduğu görülmüştür. H2 hipotezi kabul edilmiştir

H2a: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algıları, cinsiyete göre farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algılarının, cinsiyete göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 84'te yer almaktadır.

Tablo 84: Cinsiyet Farkı Bakımından Caydırıcılık Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Bulgular

Değişken		N	Ortalama	Standart Sapma	Df	t istatistiği	Olasılık Değeri (P)
Cinsiyet	Kadın	108	3.3044	0.60717	500	0.782	0.434
	Erkek	394	3.2481	0.67700			

Tablo 84'teki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algılarına ilişkin kadınların ortalaması 3.3044 ve erkeklerin ortalaması 3.2481'dir. Bağımsız örneklem t testi sonucunda test istatistiği değeri 0.782 ve olasılık değeri 0.434 (p>0.05) olarak bulunmuştur. Bu sonuçlara göre, vergi mükelleflerinin vergi cezalarının etkileri ölçeğinin caydırıcılık etkisi alt boyutuna ilişkin algıları cinsiyete göre %5 önem seviyesinde anlamlı bir farklılık göstermemektedir. H2a hipotezi reddedilmiştir.

H2b: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algıları, eğitim bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algılarının, eğitim düzeyine göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 85'te yer almaktadır.

Tablo 85: Eğitim Düzeyi Bakımından Caydırıcılık Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Değişken		**Ortalama**		**Levene İstatistiği (Varyansların Homojenliği Testi)**	**F istatistiği (Brown-Forsythe)**
Eğitim Düzeyi	İlkokul	3.0350	Test istatistiği	2.177	1.891
	Ortaokul	3.0595	p	0.05	0.105
	Lise	3.3320	df1	5	5
	Üniversite	3.2897	df2	496	79.795
	Yüksek Lisans	3.1450			
	Doktora	2.8333			

Tablo 85'teki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algılarına ilişkin ilkokul mezunu vergi mükelleflerinin ortalaması 3.0350, ortaokul mezunu vergi mükelleflerinin ortalaması 3.0595, lise mezunu vergi mükelleflerinin ortalaması 3.3320, üniversite mezunu vergi mükelleflerinin ortalaması 3.2897, yüksek lisans mezunu vergi mükelleflerinin ortalaması 3.1450 ve doktora mezunu vergi mükelleflerinin ortalaması 2.8333'tür. ANOVA analizi sonucunda varyansların homojenliği testine ilişkin Levene istatistiği değeri 2.177' olasılık değeri 0.05 olarak bulunmuştur. Bu sonuca göre, varyansların homojenliği varsayımı geçerli değildir. Bu nedenle, Brown-Forsythe testine bakılmış, F istatistiği değeri 1.891 ve buna ilişkin olasılık değeri 0.105 ($p>0.05$) olarak bulunmuştur. Bu sonuca göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algıları, eğitim düzeyine göre %5 önem seviyesine anlamlı bir farklılık göstermemektedir. H2b hipotezi reddedilmiştir.

H2c: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algıları, yaş bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algılarının, yaşa göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 86'da yer almaktadır.

Tablo 86: Yaş Bakımından Caydırıcılık Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Değişken		Ortalama		Levene İstatistiği (Varyansların Homojenliği Testi)		Kareler Toplamı	df	F istatistiği
Yaş	21-30	3.6140	Test istatistiği	0.746	Gruplar arası	5.597	4	3.246
	31-40	3.2789	df1	4	Grup içi	214.241	497	
	41-50	3.2659	df2	497	Toplam	219.838	501	
	51-60	3.1824	p	0.561			p	0.012*
	61 ve üzeri	3.1667						

*p<0.05

Tablo 86'daki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algılarına ilişkin 21 ile 30 yaş aralığındaki vergi mükelleflerinin ortalaması 3.6140, 31 ile 40 yaş aralığındaki vergi mükelleflerinin ortalaması 3.2789, 41 ile 50 yaş aralığındaki vergi mükelleflerinin ortalaması 3.2659, 51 ile 60 yaş aralığındaki vergi mükelleflerinin ortalaması 3.1824 ve 61 yaş ve üzeri vergi mükelleflerinin ortalaması 3.1667'dir. Varyansların homojenliğine ilişkin Levene istatistiği 0.746 ve olasılık değeri 0.561 olarak bulunduğundan, varyansların homojenliği varsayımı sağlanmaktadır. ANOVA analizi sonucunda elde edilen F istatistiği değeri 3.246 ve olasılık değeri ise 0.012'dir. Bu sonuca göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algıları, yaşa göre anlamlı bir farklılık göstermektedir. H2c hipotezi kabul edilmiştir.

Bu farklılığın hangi yaş grubundan kaynaklandığını belirlemek amacıyla Post-Hoc testi uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 87'de yer almaktadır.

Tablo 87: Yaş Bakımından Caydırıcılık Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Farklılığı Gösteren Post-Hoc Analizi Sonucu

(I) yaş	(J) yaş	Ortalama Farkı (I-J)	Standart Sapma	p	95% Güven Aralığı	
					Alt Sınır	Üst Sınır
21-30	31-40	,33505*	,12608	,008	,0873	,5828
	41-50	,34803*	,12479	,005	,1029	,5932
	51-60	,43159*	,12733	,001	,1814	,6818
	61 ve üzeri	,44730*	,13972	,001	,1728	,7218
31-40	21-30	-,33505*	,12608	,008	-,5828	-,0873
	41-50	,01298	,07817	,868	-,1406	,1666
	51-60	,09654	,08216	,241	-,0649	,2580
	61 ve üzeri	,11225	,10030	,264	-,0848	,3093
41-50	21-30	-,34803*	,12479	,005	-,5932	-,1029
	31-40	-,01298	,07817	,868	-,1666	,1406
	51-60	,08356	,08017	,298	-,0739	,2411
	61 ve üzeri	,09927	,09867	,315	-,0946	,2931
51-60	21-30	-,43159*	,12733	,001	-,6818	-,1814
	31-40	-,09654	,08216	,241	-,2580	,0649
	41-50	-,08356	,08017	,298	-,2411	,0739
	61 ve üzeri	,01571	,10186	,877	-,1844	,2158
61 ve üzeri	21-30	-,44730*	,13972	,001	-,7218	-,1728
	31-40	-,11225	,10030	,264	-,3093	,0848
	41-50	-,09927	,09867	,315	-,2931	,0946
	51-60	-,01571	,10186	,877	-,2158	,1844

*p<0,05

Tablo 87'ye göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algılarında anlamlı farklılık, 21-30 yaş arasında olan vergi mükellefleri ile 31-40, 41-50, 51-60 ve 61 ve üzeri yaş arasındaki vergi mükellefleri arasında çıkmıştır. 21 ile 30 yaş arasında olan vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algıları, yaşı 31 ile 40 arasında olan, 41 ile 50 arasında olan, 51 ile 60 arasında olan ve 61 ve üzeri olan vergi mükelleflerinden daha fazladır. Yaşı 21 ile 30 arasında olan vergi mükelleflerin yaşı 31 ile 40 arasında olan vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.3350,

yaşı 41 ile 50 arasında olan vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.3480, yaşı 51 ile 60 arasında olan vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.4315, yaşı 61 ve üzeri olan vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.4473'tür ve bu farklar %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığı gösterir. Bu sonuca göre 21-30 yaş arasındaki vergi mükellefleri vergi cezalarını diğer yaş gruplarından daha caydırıcı bulmaktadır.

H2d: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algıları, gelir düzeyi bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algılarının, gelir düzeyine göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 88'de yer almaktadır.

Tablo 88: Gelir Düzeyi Bakımından Caydırıcılık Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Değişken		**Ortalama**		**Levene İstatistiği (Varyansların Homojenliği Testi)**	**F istatistiği (Brown-Forsythe)**
Gelir Düzeyi	0-5000 TL	3.1228	Test istatistiği	2.430	0.893
	5001-10000 TL	3.3049	p	0.047	0.468
	10001-15000 TL	3.2900	df1	4	4
	15001-20000 TL	3.2158	df2	497	331.945
	20001 TL ve üstü	3.2759			

Tablo 88'deki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algılarına ilişkin gelir düzeyi 0 ile 5000 TL arasında olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.1228, gelir düzeyi 5001 ile 10000 TL arasında olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.3049, gelir düzeyi 10001 ile 15000 arasında olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.29, gelir düzeyi 15001 ile 20000 TL arasında

olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.2158 ve gelir düzeyi 20001 TL ve üzerinde olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.2759'dur. ANOVA sonucunda Levene istatistiği değeri 2.430 ve olasılık değeri 0.047 olarak bulunduğundan, varyansların homojenliği varsayımı geçerli değildir. Bu nedenle, dirençli sonuçlar veren Brown-Forsythe testine bakılmaktadır. Bu test sonucunda, F istatistiği 0.893 ve olasılık değeri 0.468 ($p>0.05$) olarak elde edilmiştir. Bu sonuca göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algıları, gelir düzeyine göre %5 önem seviyesinde anlamlı bir farklılık göstermemektedir. H2d hipotezi reddedilmiştir.

H2e: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algıları, faaliyet gösterilen sektör bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algılarının, faaliyet gösterilen sektör bakımından farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 89'da yer almaktadır.

Tablo 89: Faaliyet Gösterilen Sektör Bakımından Caydırıcılık Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Değişken		**Ortalama**		**Levene İstatistiği (Varyansların Homojenliği Testi)**	**F istatistiği (Brown-Forsythe)**
Sektör	İmalat	3.1455	Test istatistiği	4.053	1.290
	Tekstil	3.4044	p	0.001	0.270
	İnşaat	3.2656	df1	6	6
	Hizmet	3.2167	df2	495	84.987
	Gıda	3.4110			
	Petrol ve Madeni Yağ	3.2500			
	Diğer	3.2378			

Tablo 89'daki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algılarına ilişkin imalat sektöründeki vergi mükelleflerinin ortalaması 3.1455, tekstil sektöründeki vergi mükelleflerinin

ortalaması 3.4044, inşaat sektöründeki vergi mükelleflerinin ortalaması 3.2656, hizmet sektöründeki vergi mükelleflerinin ortalaması 3.2167, gıda sektöründeki vergi mükelleflerinin ortalaması 3.4110, petrol ve madeni yağ sektöründeki vergi mükelleflerinin ortalaması 3.25 ve diğer sektörlerdeki vergi mükelleflerinin ortalaması 3.2378'dir. ANOVA analizi sonucunda Levene istatistiği değeri 4.053 ve olasılık değeri 0.001 olarak bulunduğundan, varyansların homojenliği varsayımı geçerli değildir. Bu durumda, Brown-Forsythe istatistiğine bakılmaktadır. Buna göre, F istatistiği 1.290 olarak elde edilmiştir. F istatistiğine ilişkin olasılık değeri ise 0.270'tir ($p>0.05$). Bu sonuca göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algıları, faaliyet gösterilen sektör bakımından %5 önem seviyesinde anlamlı bir farklılık göstermemektedir. H2e hipotezi reddedilmiştir.

H2f: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algıları, mükellefiyet süresi bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algılarının, mükellefiyet süresi bakımından farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 90'da yer almaktadır.

Tablo 90: Mükellefiyet Süresi Bakımından Caydırıcılık Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Değişken		Ortalama		Levene İstatistiği (Varyansların Homojenliği Testi)	F istatistiği (Brown-Forsythe)
Mükellefiyet	1-5 yıl	3.2956	Test istatistiği	3.038	1.065
	6-10 yıl	3.3007	p	0.017	0.373
	11-15 yıl	3.3484	df1	4	4
	16-20 yıl	3.2208	df2	497	432.200
	21 yıl ve üzeri	3.1867			

Tablo 90'daki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algılarına ilişkin mükellefiyet süresi 1 ile 5 yıl arasında olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.2956, mükellefiyet süresi 6 ile 10 yıl arasında olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.3007, mükellefiyet süresi 11 ile 15 yıl

arasında olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.3484, mükellefiyet süresi 16 ile 20 yıl arasında olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.2208 ve mükellefiyet süresi 21 yıl ve üzerinde olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.1867'dir. ANOVA analizi sonucunda Levene istatistiği 3.038 ve olasılık değeri 0.017 olarak bulunduğundan, varyansların homojenliği varsayımı geçerli değildir. Brown-Forsythe testi sonucunda, F istatistiği 1.065 olarak hesaplanmıştır. F istatistiğine ilişkin olasılık değeri ise 0.373'tür (p>0.05). Bu sonuca göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algıları, mükellefiyet süresi bakımından %5 önem seviyesinde anlamlı bir farklılık göstermemektedir. H2f hipotezi reddedilmiştir.

H2g: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algıları, mükellefiyet türü bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algılarının, mükellefiyet türüne göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 91'de yer almaktadır.

Tablo 91: Mükellefiyet Türü Bakımından Caydırıcılık Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Bulgular

Değişken		N	Ortalama	Standart Sapma	Df	t istatistiği	Olasılık Değeri (p)
Mükellefiyet Türü	Gelir Vergisi	347	3.2707	0,66967	500	0.607	0.544
	Kurumlar Vergisi	128	3.2295	0,64233			

Tablo 91'deki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algılarına ilişkin mükellefiyet türü gelir vergisi olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.2707, mükellefiyet türü kurumlar vergisi olan vergi mükelleflerinin caydırıcılık etki düzeyi ortalaması 3.2295'tir. Bağımsız örneklem t testi sonucunda elde edilen test istatistiği değeri 0.607 ve olasılık değeri 0.544'tür (p>0.05). Bu sonuca göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu

olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algıları, mükellefiyet türü bakımından %5 önem seviyesinde anlamlı bir farklılık göstermemektedir. H2g hipotezi reddedilmiştir.

H2h: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algıları, kazanç grubu bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algılarının, kazanç grubu bakımından farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 92'de yer almaktadır.

Tablo 92: Kazanç Grubu Bakımından Caydırıcılık Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Değişken		Ortalama		Levene İstatistiği (Varyansların Homojenliği Testi)		Kareler Toplamı	df	F istatistiği
Kazanç Grubu	Ticari Kazanç	3.3111	Test istatistiği	0.873	Gruplar arası	1.615	3	1.228
	Zirai Kazanç	3.4583	df1	3	Grup içi	218.224	498	
	Serbest Meslek Kazancı	3.1914	df2	498	Toplam	219.838	501	
	Kurum Kazancı	3.2123	p	0.455			p	0.299

Tablo 92'deki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algılarına ilişkin ticari kazanç grubunda olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.311, zirai kazanç grubunda olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.4583, serbest meslek kazancı grubunda olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.1914 ve kurum kazancı grubunda olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.2123'tür. Levene istatistiği değerine 0.873 ve olasılık değeri 0.455 olarak bulunduğundan, varyansların homojenliği varsayımı geçerlidir. ANOVA analizi sonucunda F istatistiği 1.228 ve olasılık değeri 0.299 ($p>0.05$) olarak bulunmuştur. Bu sonuca göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algıları, kazanç grubu bakımından %5 önem seviyesinde anlamlı bir farklılık göstermemektedir. H2h hipotezi reddedilmiştir.

H2i: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algıları, faaliyet bölgesi bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algılarının, faaliyet bölgesi bakımından farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 93'te yer almaktadır.

Tablo 93: Faaliyet Bölgesi Bakımından Caydırıcılık Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Değişken		Ortalama		Levene İstatistiği (Varyansların Homojenliği Testi)	F istatistiği (Brown-Forsythe)
Faaliyet Bölgesi	Ege	3.6594	Test istatistiği	7.763	2.273
	Marmara	3.7152	p	0.017	0.039*
	Akdeniz	3.5778	df1	6	6
	Karadeniz	3.6306	df2	495	175.236
	İç Anadolu	3.2486			
	Güneydoğu Anadolu	2.9689			
	Doğu Anadolu	2.9722			

*p<0.05

Tablo 93'teki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algılarına ilişkin Ege Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 3.6594, Marmara Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 3.7152, Akdeniz Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 3.5778, Karadeniz Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 3.6306, İç Anadolu Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 3.2486, Güneydoğu Anadolu Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 2.9689 ve Doğu Anadolu Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 2.9722'dir. ANOVA analizi sonucunda, Levene istatistiği 7.763 ve olasılık değeri 0.017 olarak bulunmuştur. Bundan dolayı, varyansların homojenliği varsayımı geçerli değildir. Bu durumda, Brown-Forsythe istatistiğine bakılmış, F istatistiği değeri 2.273 ve olasılık değeri 0.039 olarak elde edilmiştir. Bu sonuca göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu

olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algıları, faaliyet bölgesi bakımından anlamlı bir farklılık göstermektedir. H2i hipotezi kabul edilmiştir.

Söz konusu farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek amacıyla Post-Hoc testi uygulanmıştır. İlgili sonuçlara Tablo 94'te yer verilmiştir.

Tablo 94: Faaliyet Bölgesi Bakımından Caydırıcılık Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Farklılığı Gösteren Post-Hoc Analizi Sonucu

(I) bölge	(J) bölge	Ortalama Farkı (I-J)	Standart Sapma	p	%95 Güven Aralığı	
					Alt Sınır	Üst Sınır
Ege Bölgesi	Marmara Bölgesi	-,05585	,12079	,644	-,2932	,1815
	Akdeniz Bölgesi	,08158	,15933	,609	-,2315	,3946
	Karadeniz Bölgesi	,02880	,17580	,870	-,3166	,3742
	İç Anadolu Bölgesi	,41075*	,14416	,005	,1275	,6940
	Güneydoğu Anadolu Bölgesi	,69047*	,20750	,001	,2828	1,0982
	Doğu Anadolu Bölgesi	,68713*	,22618	,003	,2427	1,1315
Marmara Bölgesi	Ege Bölgesi	,05585	,12079	,644	-,1815	,2932
	Akdeniz Bölgesi	,13743	,13660	,315	-,1309	,4058
	Karadeniz Bölgesi	,08465	,15550	,586	-,2209	,3902
	İç Anadolu Bölgesi	,46660*	,11856	,000	,2337	,6995
	Güneydoğu Anadolu Bölgesi	,74632*	,19061	,000	,3718	1,1208
	Doğu Anadolu Bölgesi	,74299*	,21079	,000	,3288	1,1571
Akdeniz Bölgesi	Ege Bölgesi	-,08158	,15933	,609	-,3946	,2315
	Marmara Bölgesi	-,13743	,13660	,315	-,4058	,1309
	Karadeniz Bölgesi	-,05278	,18702	,778	-,4202	,3147
	İç Anadolu Bölgesi	,32917*	,15764	,037	,0194	,6389
	Güneydoğu Anadolu Bölgesi	,60889*	,21709	,005	,1824	1,0354
	Doğu Anadolu Bölgesi	,60556*	,23500	,010	,1438	1,0673
Karadeniz Bölgesi	Ege Bölgesi	-,02880	,17580	,870	-,3742	,3166
	Marmara Bölgesi	-,08465	,15550	,586	-,3902	,2209
	Akdeniz Bölgesi	,05278	,18702	,778	-,3147	,4202
	İç Anadolu Bölgesi	,38194*	,17428	,029	,0395	,7244
	Güneydoğu Anadolu Bölgesi	,66167*	,22945	,004	,2108	1,1125
	Doğu Anadolu Bölgesi	,65833*	,24647	,008	,1741	1,1426
İç Anadolu Bölgesi	Ege Bölgesi	-,41075*	,14416	,005	-,6940	-,1275
	Marmara Bölgesi	-,46660*	,11856	,000	-,6995	-,2337
	Akdeniz Bölgesi	-,32917*	,15764	,037	-,6389	-,0194
	Karadeniz Bölgesi	-,38194*	,17428	,029	-,7244	-,0395
	Güneydoğu Anadolu Bölgesi	,27972	,20621	,176	-,1254	,6849
	Doğu Anadolu Bölgesi	,27639	,22500	,220	-,1657	,7185
Güneydoğu Anadolu Bölgesi	Ege Bölgesi	-,69047*	,20750	,001	-1,0982	-,2828
	Marmara Bölgesi	-,74632*	,19061	,000	-1,1208	-,3718
	Akdeniz Bölgesi	-,60889*	,21709	,005	-1,0354	-,1824
	Karadeniz Bölgesi	-,66167*	,22945	,004	-1,1125	-,2108
	İç Anadolu Bölgesi	-,27972	,20621	,176	-,6849	,1254
	Doğu Anadolu Bölgesi	-,00333	,27000	,990	-,5338	,5271
Doğu Anadolu Bölgesi	Ege Bölgesi	-,68713*	,22618	,003	-1,1315	-,2427
	Marmara Bölgesi	-,74299*	,21079	,000	-1,1571	-,3288
	Akdeniz Bölgesi	-,60556*	,23500	,010	-1,0673	-,1438
	Karadeniz Bölgesi	-,65833*	,24647	,008	-1,1426	-,1741
	İç Anadolu Bölgesi	-,27639	,22500	,220	-,7185	,1657
	Güneydoğu Anadolu Bölgesi	,00333	,27000	,990	-,5271	,5338

*p<0.05

Tablo 94'e göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisi boyutuna göre algılarında anlamlı farklılık; ilk olarak Ege Bölgesinde faaliyet gösteren mükellefler ile İç Anadolu Bölgesi, Güneydoğu Anadolu Bölgesi ve Doğu Anadolu Bölgesinde faaliyet gösteren mükellefler arasında ortaya çıkmıştır. Ege Bölgesindeki vergi mükelleflerinin İç Anadolu Bölgesindeki vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.4107, Güneydoğu Anadolu Bölgesindeki vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.6904, Doğu Anadolu Bölgesindeki vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.6871'dir ve bu farklar %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlıdır. Ege Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisine ilişkin algıları; İç Anadolu, Güneydoğu Anadolu ve Doğu Anadolu Bölgelerinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinden daha fazladır.

Diğer anlamlı farklılık; Marmara Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükellefleri ile İç Anadolu Bölgesi, Güneydoğu Anadolu Bölgesi ve Doğu Anadolu Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükellefleri arasında ortaya çıkmıştır. Marmara Bölgesindeki vergi mükelleflerinin İç Anadolu Bölgesindeki vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.4666, Güneydoğu Anadolu Bölgesindeki vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.7463, Doğu Anadolu Bölgesindeki vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.7429'dur ve bu farklar %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlıdır. Marmara Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisine ilişkin algıları; İç Anadolu, Güneydoğu Anadolu ve Doğu Anadolu Bölgelerinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinden daha fazladır.

Bir diğer anlamlı farklılık; Akdeniz Bölgesinde faaliyet gösteren mükellefler ile İç Anadolu Bölgesi, Güneydoğu Anadolu Bölgesi ve Doğu Anadolu Bölgesinde faaliyet gösteren mükellefler arasında ortaya çıkmıştır. Akdeniz Bölgesindeki vergi mükelleflerinin İç Anadolu Bölgesindeki vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.3291, Güneydoğu Anadolu Bölgesindeki vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.6088, Doğu Anadolu Bölgesindeki vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.6055'tir ve bu farklar %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlıdır. Akdeniz Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etkisine ilişkin algıları; İç Anadolu, Güneydoğu

Anadolu ve Doğu Anadolu Bölgelerinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinden daha fazladır.

Son anlamlı farklılık Karadeniz Bölgesinde faaliyet gösteren mükellefler ile İç Anadolu Bölgesi, Güneydoğu Anadolu Bölgesi ve Doğu Anadolu Bölgesinde faaliyet gösteren mükellefler arasında ortaya çıkmıştır. Karadeniz Bölgesindeki vergi mükelleflerinin İç Anadolu Bölgesindeki vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.3819, Güneydoğu Anadolu Bölgesindeki vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.6616, Doğu Anadolu Bölgesindeki vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.6683'tür ve bu farklar %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlıdır. Karadeniz Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan caydırıcılık etki düzeyi; İç Anadolu, Güneydoğu Anadolu ve Doğu Anadolu Bölgelerinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinden daha fazladır.

3.10.2.3.Vergi Cezalarının Vergi Adaletine Etkisi ile İlgili Hipotezlerin Test Edilmesi

H3: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algıları, vergi ceza deneyimi bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algılarının, vergi ceza deneyimine göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 95'te yer almaktadır.

Tablo 95: Vergi Ceza Deneyimi Bakımından Vergi Adaletine Etki Alt Boyutuna İlişkin Bulgular

Değişken		N	Ortalama	Standart Sapma	Df	t istatistiği	Olasılık Değeri (P)
Vergi Ceza Deneyimi	Evet	167	3.6485	0,65894	500	-2.909	0.04*
	Hayır	335	3.8355	0,68833			

*p<0.05

Tablo 95'teki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algılarına ilişkin vergi ceza deneyimi olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.6485, vergi ceza deneyimi olmayan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.8355'tir. Bağımsız örneklem t testi sonucunda test istatistiği değeri -2.909 ve olasılık değeri 0.04 olarak bulunmuştur. Dolayısıyla, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algıları, vergi ceza deneyimine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir. Vergi ceza deneyimi olmayanların ortalamasının (x=3.8355), vergi ceza deneyimi olanların ortalamasından (x=3.6485) daha yüksek olduğu görülmüştür. H3 hipotezi kabul edilmiştir.

H3a: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algıları, cinsiyet bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algılarının, cinsiyete göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 96'da yer almaktadır.

Tablo 96: Cinsiyet Farkı Bakımından Vergi Adaletine Etki Alt Boyutuna İlişkin Bulgular

Değişken		N	Ortalama	Standart Sapma	Df	t istatistiği	Olasılık Değeri (P)
Cinsiyet	Kadın	108	3.8972	0.65317	500	2.133	0.033*
	Erkek	394	3.7393	0.68881			

*p<0.05

Tablo 96'daki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algılarına ilişkin kadın vergi mükelleflerinin ortalaması 3.8972 ve erkek vergi mükelleflerinin ortalaması 3.7393'tür. Bağımsız örneklem t testi sonucunda test istatistiği değeri 2.133 ve olasılık değeri 0.033 olarak hesaplanmıştır. Bu sonuçlara göre, vergi mükelleflerinin vergi cezalarının etkileri ölçeğinin vergi adaletine etki alt boyutuna ilişkin algıları cinsiyete göre anlamlı bir farklılık

göstermektedir. Kadın vergi mükelleflerinin vergi cezalarına ilişkin uygulamaların vergi adaletini bozduğu yönündeki algılarının ortalaması (x=3.8972), erkek mükelleflerin ortalamasından (x=3.7393) daha yüksektir. H3a hipotezi kabul edilmiştir.

H3b: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algıları, eğitim düzeyi bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algılarının, eğitim düzeyine göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 97'de yer almaktadır.

Tablo 97: Eğitim Düzeyi Bakımından Vergi Adaletine Etki Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Değişken		**Ortalama**		**Levene İstatistiği (Varyansların Homojenliği Testi)**		**Kareler Toplamı**	**df**	**F istatistiği**
Eğitim Düzeyi	İlkokul	3.7560	Test istatistiği	1.647	Gruplar arası	6.841	5	2.985
	Ortaokul	3.3619	df1	5	Grup içi	227.381	496	
	Lise	3.6808	df2	496	Toplam	234.222	501	
	Üniversite	3.8546	p	0.146			p	0.011 *
	Yüksek Lisans	3.8440						
	Doktora	3.6500						

*p<0.05

Tablo 97'deki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algılarına ilişkin ilkokul mezunu vergi mükelleflerinin ortalaması 3.756, ortaokul mezunu vergi mükelleflerinin ortalaması 3.3619, lise mezunu vergi mükelleflerinin ortalaması 3.6808, üniversite mezunu vergi mükelleflerinin ortalaması 3.8546, yüksek lisans vergi mükelleflerinin ortalaması 3.8440 ve doktora mezunu vergi mükelleflerinin ortalaması 3.65'tir. Levene istatistiği değeri 1.647 ve olasılık değeri 0.146 bulunmuştur. Buna göre, varyansların homojenliği varsayımı sağlanmaktadır. ANOVA sonucunda F istatistiği değeri 2.985

ve buna ilişkin olasılık değeri 0.011 olarak bulunmuştur. Bu sonuca göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algıları, eğitim düzeyine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir. H3b hipotezi kabul edilmiştir.

Söz konusu farklılığın hangi eğitim düzeyinden kaynaklandığını belirlemek amacıyla Post-Hoc analizi uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 98'de gösterilmektedir.

Tablo 98: Eğitim Düzeyi Bakımından Vergi Adaletine Etki Alt Boyutuna İlişkin Farklılığı Gösteren Post-Hoc Analizi Sonucu

(I) eğitim	(J) eğitim	Ortalama Farkı (I-J)	Standart Sapma	p	%95 Güven Aralığı	
					Alt Sınır	Üst Sınır
İlkokul	Ortaokul	,39410	,20042	,060	,0003	,7879
	Lise	,07521	,14620	,607	-,2120	,3624
	Üniversite	-,09862	,14205	,488	-,3777	,1805
	Yüksek Lisans	-,08800	,16585	,596	-,4139	,2379
	Doktora	,10600	,30780	,731	-,4988	,7108
Ortaokul	İlkokul	-,39410	,20042	,060	-,7879	-,0003
	Lise	-,31889*	,15769	,044	-,6287	-,0091
	Üniversite	-,49271*	,15385	,001	-,7950	-,1904
	Yüksek Lisans	-,48210*	,17606	,006	-,8280	-,1362
	Doktora	-,28810	,31342	,358	-,9039	,3277
Lise	İlkokul	-,07521	,14620	,607	-,3624	,2120
	Ortaokul	,31889*	,15769	,044	,0091	,6287
	Üniversite	-,17382*	,06984	,013	-,3110	-,0366
	Yüksek Lisans	-,16321	,11047	,140	-,3803	,0538
	Doktora	,03079	,28185	,913	-,5230	,5846
Üniversite	İlkokul	,09862	,14205	,488	-,1805	,3777
	Ortaokul	,49271*	,15385	,001	,1904	,7950
	Lise	,17382*	,06984	,013	,0366	,3110
	Yüksek Lisans	,01062	,10493	,919	-,1955	,2168
	Doktora	,20462	,27972	,465	-,3450	,7542
Yüksek Lisans	İlkokul	,08800	,16585	,596	-,2379	,4139
	Ortaokul	,48210*	,17606	,006	,1362	,8280
	Lise	,16321	,11047	,140	-,0538	,3803
	Üniversite	-,01062	,10493	,919	-,2168	,1955
	Doktora	,19400	,29253	,508	-,3807	,7687
Doktora	İlkokul	-,10600	,30780	,731	-,7108	,4988
	Ortaokul	,28810	,31342	,358	-,3277	,9039
	Lise	-,03079	,28185	,913	-,5846	,5230
	Üniversite	-,20462	,27972	,465	-,7542	,3450
	Yüksek Lisans	-,19400	,29253	,508	-,7687	,3807

*p<0.05

Tablo 98'e göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algılarında anlamlı farklılık ilk olarak ortaokul mezunu vergi mükellefleri ile lise, üniversite ve yüksek lisans mezunu vergi mükellefleri arasında ortaya çıkmıştır. Ortaokul mezunu vergi mükelleflerinin lise mezunu vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.3188, üniversite mezunu

vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.4927 ve yüksek lisans mezunu vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.481'dir bu farklar %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlıdır. Ortaokul mezunu vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algıları lise, üniversite ve yüksek lisans mezunu vergi mükelleflerinden daha düşüktür. Yani ortaokul mezunu mükellefler vergi cezaları ile ilgili uygulamaların vergi adaletini bozduğu algısını daha az taşımaktadır.

Bir diğer anlamlı farklılık ise lise mezunu mükellefler ile üniversite mezunu mükellefler arasında ortaya çıkmıştır. Aralarındaki ortalama farkı 0.1738'dir ve %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamdır. Lise mezunu vergi mükellefler vergi cezaları ile ilgili uygulamaların vergi adaletini bozduğu algısını üniversite mezunu vergi mükellefinden daha az taşımaktadır.

H3c: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algıları, yaş bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algılarının, eğitim düzeyine göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 99'da yer almaktadır.

Tablo 99: Yaş Bakımından Vergi Adaletine Etki Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Değişken		Ortalama		Levene İstatistiği (Varyansların Homojenliği Testi)	F istatistiği (Brown-Forsythe)
Yaş	21-30 yaş	3.9235	Test istatistiği	2.437	5.670
	31-40 yaş	3.5888	p	0.046	0.000*
	41-50 yaş	3.8020	df1	4	4
	51-60 yaş	3.7770	df2	497	387.663
	61 yaş ve üzeri	4.0095			

*p<0.001

Tablo 99'daki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algılarına ilişkin 21 ile 30 yaş arasındaki vergi mükelleflerinin ortalaması 3.9235, 31 ile 40 yaş arasındaki vergi mükelleflerinin

ortalaması 3.5888, 41 ile 50 yaş arasındaki vergi mükelleflerinin ortalaması 3.8020, 51 ile 60 yaş arasındaki vergi mükelleflerinin ortalaması 3.7770 ve 61 yaş ve üzerindeki vergi mükelleflerinin ortalaması 4.0095'tir. ANOVA sonucunda, Levene istatistiği değeri 2.437 ve olasılık değeri 0.046 olarak elde edilmiştir. Buna göre, varyansların homojenliği varsayımı geçerli değildir. Brownn-Forsythe testi sonucunda F istatistiği değeri 5.670 ve olasılık değeri 0.000 olarak bulunmuştur. Dolayısıyla, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algıları, yaşa göre anlamlı bir farklılık göstermektedir. H3c hipotezi kabul edilmiştir.

Bu farklılığın hangi yaş grubundan kaynaklandığını belirlemek amacıyla Post-Hoc testi uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 100'de yer almaktadır.

Tablo 100: Yaş Bakımından Vergi Adaletine Etki Alt Boyutuna İlişkin Farklılığı Gösteren Post-Hoc Analizi Sonucu

(I) yaş	(J) yaş	Ortalama Farkı (I-J)	Standart Sapma	p	%95 Güven Aralığı	
					Alt Sınır	Üst Sınır
21-30	31-40	,33472*	,12928	,010	,0807	,5887
	41-50	,12152	,12795	,343	-,1299	,3729
	51-60	,14648	,13056	,262	-,1100	,4030
	61 ve üzeri	-,08599	,14326	,549	-,3675	,1955
31-40	21-30	-,33472*	,12928	,010	-,5887	-,0807
	41-50	-,21321*	,08015	,008	-,3707	-,0557
	51-60	-,18824*	,08425	,026	-,3538	-,0227
	61 ve üzeri	-,42072*	,10284	,000	-,6228	-,2187
41-50	21-30	-,12152	,12795	,343	-,3729	,1299
	31-40	,21321*	,08015	,008	,0557	,3707
	51-60	,02496	,08220	,761	-,1365	,1865
	61 ve üzeri	-,20751*	,10117	,041	-,4063	-,0087
51-60	21-30	-,14648	,13056	,262	-,4030	,1100
	31-40	,18824*	,08425	,026	,0227	,3538
	41-50	-,02496	,08220	,761	-,1865	,1365
	61 ve üzeri	-,23247*	,10445	,026	-,4377	-,0273
61 ve üzeri	21-30	,08599	,14326	,549	-,1955	,3675
	31-40	,42072*	,10284	,000	,2187	,6228
	41-50	,20751*	,10117	,041	,0087	,4063
	51-60	,23247*	,10445	,026	,0273	,4377

*p<0.05

Tablo 100'e göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algılarında anlamlı farklılık, 31-40 yaş arasında olan mükellefler ile 21-30, 41-50, 51-60 ve 61 ve üzeri yaş grupları arasında çıkmıştır. Yaşı

31-40 arasında olan vergi mükellefleri ile yaşı 21-30 arasında olan vergi mükellefleri arasındaki ortalama farkı 0.3347, yaşı 41-50 arasında olan vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.2132, yaşı 51-60 arasında olan vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.1882 ve yaşı 61 ve üzeri olan vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.4207'dir ve %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlıdır. 31 ile 40 yaş aralığındaki vergi mükelleflerinin vergi cezalarının vergi adaletine etki algısı düzeyi ilgili diğer yaş gruplarındaki vergi mükelleflerinden daha düşüktür.

Bir diğer anlamlı farklılık ise yaşı 41 ile 50 arasında olan vergi mükellefleri ile 61 ve üzeri olan vergi mükellefleri arasında çıkmıştır. Aralarındaki ortalama farkı 0.2324'tür ve bu farklılık %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlıdır. 41-50 yaş arası vergi mükelleflerinin vergi cezalarının vergi adaletine etki algısı düzeyi yaşı 61 ve üzerinde olan vergi mükelleflerinden daha düşüktür.

H3d: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algıları, gelir düzeyi bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algılarının, gelir düzeyine göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 101'de yer almaktadır.

Tablo 101: Gelir Düzeyi Bakımından Vergi Adaletine Etki Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Değişken		Ortalama		Levene İstatistiği (Varyansların Homojenliği Testi)		Kareler Toplamı	df	F istatistiği
Gelir Düzeyi	0-5.000 TL	3.5862	Test istatistiği	1.942	Gruplar arası	2.333	5	1.250
	5.001-10.000 TL	3.7926	df1	4	Grup içi	231.889	497	
	10.001-15.000 TL	3.7888	df2	497	Toplam	234.222	501	
	15001-20.000 TL	3.8048	p	0.146			p	0.289
	20.001 TL ve üstü	3.8126						

Tablo 101'deki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algılarına ilişkin gelir düzeyi 0 ile 5.000 TL arasında olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.5862, gelir düzeyi 5.001 ile 10.000 TL arasında olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.7926, gelir düzeyi 10.001 ile 15.000 TL arasında olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.8048 ve gelir düzeyi 20.001 TL ve üzerinde olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.8216'dır. Levene istatitiği değeri 1.942 ve olasılık değeri 0.146 olarak elde edildiğinden, varyansların homojenliği varsayımı geçerlidir. ANOVA sonucunda F istatistiği değeri 1.250 ve olasılık değeri 0.289 ($p>0.05$) olarak elde edilmiştir. Bu sonuca göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algıları, gelir düzeyine göre %5 önem seviyesinde anlamlı bir farklılık göstermemektedir. H3d hipotezi reddedilmiştir.

H3e: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algıları, faaliyet gösterilen sektör bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algılarının, faaliyet gösterilen sektör bakımından farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 102'de yer almaktadır.

Tablo 102: Faaliyet Gösterilen Sektör Bakımından Vergi Adaletine Etki Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Değişken		**Ortalama**		**Levene İstatistiği (Varyansların Homojenliği Testi)**	**F istatistiği (Brown-Forsythe)**
Sektör	İmalat	3.6704	Test istatistiği	5.415	2.376
	Tekstil	3.6922	p	0.000	0.029*
	İnşaat	3.6187	df1	6	6
	Hizmet	3.8623	df2	495	350.250
	Gıda	3.8153			
	Petrol ve Madeni Yağ	3.9900			
	Diğer	3.8571			

*p<0.05

Tablo 102'deki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algılarına ilişkin imalat sektöründe faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 3.6704, tekstil sektöründe faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 3.6922, inşaat sektöründe faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 3.6187, hizmet sektöründe faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 3.8623, gıda sektöründe faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 3.8153, petrol ve madeni yağ sektöründe faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 3.9900 ve diğer sektörlerde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 3.8571'dir. ANOVA sonucunda Levene istatistiği değeri 5.415 ve olasılık değeri 0.000 olarak hesaplandığından, varyansların homojenliği varsayımı geçerli değildir. Brown-Forsyythe testinden elde edilen F istatistiği değeri 2.376 ve olasılık değeri 0.029'dur. Bu sonuca göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları

ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algıları, faaliyet gösterilen sektör bakımından anlamlı bir farklılık göstermektedir. H3e hipotezi kabul edilmiştir.

Söz konusu farklılığın hangi sektörden kaynaklandığını belirlemek amacıyla Post-Hoc analizi gerçekleştirilmiştir. Sonuçlara Tablo 103'te yer verilmiştir.

Tablo 103: Faaliyet Gösterilen Sektör Bakımından Vergi Adaletine Etki Alt Boyutuna İlişkin Farklılığı Gösteren Post-Hoc Analizi Sonucu

(I) sektör	(J) sektör	Ortalama Farkı (I-J)	Standart Sapma	p	%95 Güven Aralığı	
					Alt Sınır	Üst Sınır
İmalat	Tekstil	,17014	,12921	,189	-,0837	,4240
	İnşaat	,24355	,14864	,102	-,0485	,5356
	Hizmet	,19192	,10506	,068	-,0145	,3983
	Gıda	,04704	,12435	,705	-,1973	,2914
	Petrol ve Madeni Yağ	-,12770	,23233	,583	-,5842	,3288
	Diğer	-,18677*	,10302	,020	-,1973	,2076
Tekstil	İmalat	-,17014	,12921	,189	-,4240	,0837
	İnşaat	,07341	,15357	,633	-,2283	,3751
	Hizmet	,02179	,11193	,846	-,1981	,2417
	Gıda	-,12310	,13020	,345	-,3789	,1327
	Petrol ve Madeni Yağ	-,29784	,23551	,207	-,7606	,1649
	Diğer	-,16499	,11002	,134	-,3811	,0512
İnşaat	İmalat	-,24355	,14864	,102	-,5356	,0485
	Tekstil	-,07341	,15357	,633	-,3751	,2283
	Hizmet	-,05162	,13389	,700	-,3147	,2114
	Gıda	-,19650	,14951	,189	-,4902	,0972
	Petrol ve Madeni Yağ	-,37125	,24671	,133	-,8560	,1135
	Diğer	-,23839	,13230	,072	-,4983	,0215
Hizmet	İmalat	-,19192	,10506	,068	-,3983	,0145
	Tekstil	-,02179	,11193	,846	-,2417	,1981
	İnşaat	,05162	,13389	,700	-,2114	,3147
	Gıda	-,14488	,10628	,173	-,3537	,0639
	Petrol ve Madeni Yağ	-,31963	,22318	,153	-,7581	,1189
	Diğer	,00515	,08029	,960	-,3445	-,0290
Gıda	İmalat	-,04704	,12435	,705	-,2914	,1973
	Tekstil	,12310	,13020	,345	-,1327	,3789
	İnşaat	,19650	,14951	,189	-,0972	,4902
	Hizmet	,14488	,10628	,173	-,0639	,3537
	Petrol ve Madeni Yağ	-,17475	,23288	,453	-,6323	,2828
	Diğer	-,04189	,10427	,688	-,2467	,1630
Petrol ve Madeni Yağ	İmalat	,12770	,23233	,583	-,3288	,5842
	Tekstil	,29784	,23551	,207	-,1649	,7606
	İnşaat	,37125	,24671	,133	-,1135	,8560
	Hizmet	,31963	,22318	,153	-,1189	,7581
	Gıda	,17475	,23288	,453	-,2828	,6323
	Diğer	,13286	,22223	,550	-,3038	,5695
Diğer	İmalat	,18677*	,10302	,020	-,2076	,1973
	Tekstil	,16499	,11002	,134	-,0512	,3811
	İnşaat	,23839	,13230	,072	-,0215	,4983
	Hizmet	-,00515	,08029	,960	,0290	,3445
	Gıda	,04189	,10427	,688	-,1630	,2467
	Petrol ve Madeni Yağ	-,13286	,22223	,550	-,5695	,3038

*p<0.05

Tablo 103'e göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algıları, imalat sektöründe faaliyet gösteren vergi mükelleflerinde diğer sektörlerde faaliyet gösteren mükelleflere göre daha düşüktür. Aralarındaki ortalama farkı 0.1867'dir ve bu fark %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlıdır.

H3f: ***Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algıları, mükellefiyet süresi bakımından farklılık göstermektedir.***

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algılarının, mükellefiyet süresi bakımından farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 104'te yer almaktadır.

Tablo 104: Mükellefiyet Süresi Bakımından Vergi Adaletine Etki Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Değişken		Ortalama		Levene İstatistiği (Varyansların Homojenliği Testi)		Kareler Toplamı	df	F istatistiği
Mükellefiyet Süresi	1-5 yıl	3.7000	Test istatistiği	1.546	Gruplar arası	3.718	4	2.004
	6-10 yıl	3.7009	df1	4	Grup içi	230.504	497	
	11-15 yıl	3.7025	df2	497	Toplam	234.222	501	
	16-20 yıl	3.7831	p	0.188			p	0.093
	21 yıl ve üstü	3.8955						

Tablo 104'teki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algılarına ilişkin mükellefiyet süresi 1 ile 5 yıl arasında olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.70, mükellefiyet süresi 6 ile 10 yıl arasında olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.7009, mükellefiyet süresi 11 ile 15 yıl arasında olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.7025, mükellefiyet süresi 16 ile 20 yıl arasında olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.7831 ve mükellefiyet süresi 21 yıl ve üstünde

olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.8955'tir. Levene istatistiği 1.546 ve olasılık değeri 0.188 olarak bulunmuştur. Dolayısıyla, varyansların homojenliği varsayımı geçerlidir. ANOVA analizi F istatistiği değeri 2.004 ve olasılık değeri 0.093 (p>0.05) olarak hesaplanmıştır. Bu sonuca göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algıları, mükellefiyet süresi bakımından %5 önem seviyesinde anlamlı bir farklılık göstermemektedir. H3f hipotezi reddedilmiştir.

H3g: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algıları, mükellefiyet türü bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algılarının, mükellefiyet türüne göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 105'te yer almaktadır.

Tablo 105: Mükellefiyet Türü Bakımından Vergi Adaletine Etki Alt Boyutuna İlişkin Bulgular

Değişken		N	Ortalama	Standart Sapma	Df	t istatistiği	Olasılık Değeri (p)
Mükellefiyet Türü	Gelir Vergisi	347	3.8053	0,70966	500	1.799	0.073
	Kurumlar Vergisi	128	3.6797	0,59438			

Tablo 105'teki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algılarına ilişkin mükellefiyet türü gelir vergisi olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.8053, mükellefiyet türü kurumlar vergisi olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.6797'dir. Bağımsız örneklem t testi sonucunda test istatistiği değeri 1.799 ve olasılık değeri 0.073 (p>0.05) olarak elde edilmiştir. Bu sonuca göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algıları, mükellefiyet türü bakımından %5 önem seviyesinde anlamlı bir farklılık göstermemektedir. H3g hipotezi reddedilmiştir.

H3h: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algıları, kazanç grubu bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algılarının, kazanç grubu bakımından farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 106'da yer almaktadır.

Tablo 106: Kazanç Grubu Bakımından Vergi Adaletine Etki Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Değişken		**Ortalama**		**Levene İstatistiği (Varyansların Homojenliği Testi)**	**F istatistiği (Brown-Forsythe)**
Kazanç Grubu	Ticari Kazanç	3.7896	Test istatistiği	3.882	1.533
	Zirai Kazanç	3.8000	p	0.009	0.232
	Serbest Meslek Kazancı	3.8504	df1	3	3
	Kurum Kazancı	3.6698	df2	498	23.861

Tablo 106'daki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algılarına ilişkin kazanç grubu ticari kazanç olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.7896, zirai kazanç olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.80, serbest meslek kazancı olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.854 ve kurum kazancı olan vergi mükelleflerinin ortalaması 3.6698'dir. Varyansların homojenliğini test eden Levene istatistiği değeri 3.882 ve olasılık değeri 0.009 olarak bulunmuştur. Dolayısıyla, varyansların homojenliği varsayımı geçerli değildir. Bu nedenle dirençli sonuçlar veren Brown-Forsythe istatistiğine bakılmaktadır. Bu değer 1.533 ve olasılık değeri 0.232'dir ($p>0.05$). Bu sonuca göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algıları, kazanç grubu bakımından %5 önem seviyesinde anlamlı bir farklılık göstermemektedir. H3h hipotezi reddedilmiştir.

H3i: **Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algıları, faaliyet bölgesi bakımından farklılık göstermektedir.**

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algılarının, faaliyet bölgesi bakımından farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 107'de yer almaktadır.

Tablo 107: Faaliyet Bölgesi Bakımından Vergi Adaletine Etki Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Değişken		**Ortalama**		**Levene İstatistiği (Varyansların Homojenliği Testi)**	**F istatistiği (Brown-Forsythe)**
Faaliyet Bölgesi	Ege	3.7408	Test istatistiği	2.498	1.628
	Marmara	3.7447	p	0.022	0.141
	Akdeniz	3.9236	df1	6	6
	Karadeniz	3.8050	df2	495	202.208
	İç Anadolu	3.7425			
	Güneydoğu Anadolu	3.5760			
	Doğu Anadolu	4.0850			

Tablo 107'deki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algılarına ilişkin Ege Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 3.7408, Marmara Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 3.7447, Akdeniz Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 3.9236, Karadeniz Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 3.8050, İç Anadolu Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 3.7425, Güneydoğu Anadolu Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 3.5760 ve Doğu Anadolu Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 4.0850'dir. Levene istatistiği değeri 2.498 ve olasılık değeri 0.022 olarak bulunduğundan, varyansların homojenliği varsayımı geçerli değildir. Brown-Forsythe testi sonucunda F istatistiği değeri 1.628 ve olasılık değeri 0.141 ($p>0.05$) olarak elde edilmiştir. Bu sonuca göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algıları,

faaliyet bölgesi bakımından %5 önem seviyesinde anlamlı bir farklılık göstermemektedir. H3i hipotezi reddedilmiştir.

3.10.2.4.Vergi Cezalarının Vergi Sistemine Güven Üzerine Etkisi ile İlgili Hipotezlerin Test Edilmesi

H4: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algıları, vergi ceza deneyimi bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algılarının, vergi ceza deneyimine göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 108'de yer almaktadır.

Tablo 108: Vergi Ceza Deneyimi Bakımından Vergi Sistemine Güven Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Bulgular

Değişken		N	Ortalama	Standart Sapma	Df	t istatistiği	Olasılık Değeri (P)
Vergi Ceza Deneyimi	Evet	167	2.2096	0.73199	500	-1.159	0.129
	Hayır	335	2.3194	0.77834			

Tablo 108'deki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algılarına ilişkin vergi ceza deneyimi olan vergi mükelleflerinin ortalaması 2.2096 ve vergi ceza deneyimi olmayan vergi mükelleflerinin vergi sistemine güven algısına ilişkin ortalaması 2.3194'tür. Bağımsız örneklem t testi sonucunda test istatistiği değeri -1.519 ve olasılık değeri 0.129 ($p>0.05$) olarak bulunmuştur. Dolayısıyla, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algıları, vergi ceza deneyimine göre %5 önem seviyesinde anlamlı bir farklılık göstermemektedir. H4 hipotezi reddedilmiştir.

H4a: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algıları, cinsiyet bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algılarının, cinsiyete göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 109'da yer almaktadır.

Tablo 109: Cinsiyet Farkı Bakımından Vergi Sistemine Güven Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Bulgular

Değişken		N	Ortalama	Standart Sapma	Df	t istatistiği	Olasılık Değeri (P)
Cinsiyet	Kadın	108	2.3778	0.70636	500	1.458	0.145
	Erkek	394	2.2569	0.77821			

Tablo 109'daki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algılarına ilişkin kadın vergi mükelleflerinin ortalaması 2.3777 ve erkek vergi mükelleflerinin ortalaması 2.2569'dur. Bağımsız örneklem t testi sonucunda test istatistiği değeri 1.458 ve olasılık değeri 0.145 ($p>0.05$) olarak hesaplanmıştır. Dolayısıyla, vergi mükelleflerinin vergi cezalarının etkileri ölçeğinin vergi sistemine güven etkisi alt boyutuna ilişkin algıları, cinsiyete göre %5 önem seviyesinde anlamlı bir farklılık göstermemektedir. H4a hipotezi reddedilmiştir.

H4b: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algıları, eğitim düzeyi bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algılarının, eğitim düzeyine göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 110'da yer almaktadır.

Tablo 110: Eğitim Düzeyi Bakımından Vergi Sistemine Güven Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Değişken		Ortalama		Levene İstatistiği (Varyansların Homojenliği Testi)		Kareler Toplamı	df	F istatistiği
Eğitim Düzeyi	İlkokul	1.8960	Test istatistiği	1.617	Gruplar arası	5.440	5	1.879
	Ortaokul	2.4190	df1	5	Grup içi	287.193	496	
	Lise	2.2490	df2	496	Toplam	292.633	501	
	Üniversite	2.3406	p	0.154			p	0.096
	Yüksek Lisans	2.2600						
	Doktora	2.0667						

Tablo 110'a göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algılarına ilişkin ilkokul mezunu vergi mükelleflerinin ortalaması 1.8960, ortaokul mezunu vergi mükelleflerinin ortalaması 2.4190, lise mezunu vergi mükelleflerinin ortalaması 2.2490, üniversite mezunu vergi mükelleflerinin ortalaması 2.3406, yüksek lisans mezunu vergi mükelleflerinin ortalaması 2.2600, doktora mezunu vergi mükelleflerinin ortalaması 2.0667'dir. Levene istatistiği değeri 1.617 ve olasılık değeri 0.154 olarak bulunduğundan, varyansların homojenliği varsayımı geçerlidir. ANOVA analizi sonucunda F istatistiği değeri 1.879 ve olasılık değeri 0.096 ($p>0.05$) olarak hesaplanmıştır. Bu sonuca göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algıları, eğitim düzeyine göre %5 önem seviyesinde anlamlı bir farklılık göstermemektedir. H4b hipotezi reddedilmiştir.

H4c: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algıları, yaş bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan psikolojik etki boyutuna göre algılarının, eğitim düzeyine göre farklılık gösterip göstermediğini

belirlemek amacıyla tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 111'de yer almaktadır.

Tablo 111: Yaş Bakımından Vergi Sistemine Güven Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Değişken		Ortalama		Levene İstatistiği (Varyansların Homojenliği Testi)		Kareler Toplamı	df	F istatistiği
Yaş	21-30 yaş	2.6647	Test istatistiği	0.389	Gruplar arası	5.585	5	2.418
	31-40 yaş	2.2418	df1	4	Grup içi	287.047	496	
	41-50 yaş	2.2376	df2	497	Toplam	292.633	501	
	51-60 yaş	2.2951	P	0.817			p	0.048*
	61 yaş ve üzeri	2.2476						

*p<0.05

Tablo 111'deki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algılarına ilişkin 21 ile 30 yaş arasındaki vergi mükelleflerinin ortalaması 2.6647, 31 ile 40 yaş arasındaki vergi mükelleflerinin ortalaması 2.2418, 41 ile 50 yaş arasındaki vergi mükelleflerinin ortalaması 2.2376, 51 ile 60 yaş arasındaki vergi mükelleflerinin ortalaması 2.2951, 61 yaş ve üzerindeki vergi mükelleflerinin ortalaması 2.2476'dir. Levene istatistiği değeri 0.389 ve olasılık değeri 0.817 olarak bulunduğundan, varyansların homojenliği varsayımı geçerlidir. ANOVA sonucunda F istatistiği 2.418 ve olasılık değeri 0.048 olarak hesaplanmıştır. Bu sonuca göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algıları, yaşa göre anlamlı bir farklılık göstermektedir. H4c hipotezi kabul edilmiştir.

Söz konusu farklılığın hangi yaş grubundan kaynaklandığını belirlemek için Post-Hoc analizi uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 112'de yer almaktadır.

Tablo 112: Yaş Bakımından Vergi Sistemine Güven Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Farklılığı Gösteren Post-Hoc Analizi Sonucu

(I) yaş	(J) yaş	Ortalama Farkı (I-J)	Standart Sapma	p	%95 Güven Aralığı	
					Alt Sınır	Üst Sınır
21-30	31-40	,42291*	,14594	,004	,1362	,7096
	41-50	,42712*	,14444	,003	,1433	,7109
	51-60	,36962*	,14738	,012	,0801	,6592
	61 ve üzeri	,41709*	,16172	,010	,0993	,7348
31-40	21-30	-,42291*	,14594	,004	-,7096	-,1362
	41-50	,00421	,09048	,963	-,1736	,1820
	51-60	-,05329	,09510	,575	-,2401	,1336
	61 ve üzeri	-,00583	,11609	,960	-,2339	,2223
41-50	21-30	-,42712*	,14444	,003	-,7109	-,1433
	31-40	-,00421	,09048	,963	-,1820	,1736
	51-60	-,05750	,09279	,536	-,2398	,1248
	61 ve üzeri	-,01004	,11421	,930	-,2344	,2144
51-60	21-30	-,36962*	,14738	,012	-,6592	-,0801
	31-40	,05329	,09510	,575	-,1336	,2401
	41-50	,05750	,09279	,536	-,1248	,2398
	61 ve üzeri	,04746	,11791	,687	-,1842	,2791
61 ve üzeri	21-30	-,41709*	,16172	,010	-,7348	-,0993
	31-40	,00583	,11609	,960	-,2223	,2339
	41-50	,01004	,11421	,930	-,2144	,2344
	51-60	-,04746	,11791	,687	-,2791	,1842

*p<0.05

Tablo 112'ye göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algılarında anlamlı farklılık, 21-30 yaş arasında olan mükellefler ile 31-40, 41-50, 51-60 ve 61 ve üzeri yaş grupları arasında çıkmıştır. Yaşları 21 ile 30 arasında olan vergi mükelleflerinin yaşı 31 ille 40 arasında olan vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.4229, yaşı 41 ile 50 arasında olan vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.4271, yaşı 51 ile 60 arasında olan vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.3696, yaşı 61 ve üzerinde olan vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.4170'tir ve bu farklar

%5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlıdır. Yaşı 21 ile 30 arasında olan vergi mükelleflerinin vergi ceza uygulamalarına ilişkin vergi sistemine güven algıları; yaşları 31 ile 40, 41 ile 50, 51 ile 60 ve 61 ve üzerinde olan vergi mükelleflerinden daha fazladır.

H4d: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algıları, gelir düzeyi bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algılarının, gelir düzeyine göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 113'te yer almaktadır.

Tablo 113: Gelir Düzeyi Bakımından Vergi Sistemine Güven Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Değişken		**Ortalama**		**Levene İstatistiği (Varyansların Homojenliği Testi)**	**F istatistiği (Brown-Forsythe)**
Gelir Düzeyi	0-5000 TL	2.5172	Test istatistiği	3.068	5.292
	5001-10000 TL	2.4284	p	0.016	0.000*
	10001-15000 TL	2.2560	df1	4	4
	15001-20000 TL	2.1190	df2	497	342.469
	20001 TL ve üstü	2.0759			

*p<0.001

Tablo 113'teki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algılarına ilişkin gelir düzeyi 0 ile 5.000 TL arasında olan vergi mükelleflerinin ortalaması 2.5172, gelir düzeyi 5.001 ile 10.000 TL arasında olan vergi mükelleflerinin ortalaması 2.4284, gelir düzeyi 10.001 ile 15.000 TL arasında olan vergi mükelleflerinin ortalaması 2.2560, gelir düzeyi 15.001

ile 20.000 TL arasında olan vergi mükelleflerinin ortalaması 2.1190 ve gelir düzeyi 20001 TL ve üstünde olan vergi mükelleflerinin ortalaması 2.0759'dur. Levene istatistiği değerine 3.068 ve olasılık değeri 0.016 bulunduğundan, varyansların homojenliği varsayımı geçerli değildir. Brown-Forsythe testine göre F istatistiği değeri 5.292 ve olasılık değeri 0.000'dır. Bu sonuca göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algıları, gelir düzeyine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir. H4d hipotezi kabul edilmiştir.

Söz konusu farklılığın hangi gelir grubundan kaynaklandığını belirlemek amacıyla Post-Hoc analizi uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 114'te yer almaktadır

Tablo 114: Gelir Düzeyi Bakımından Vergi Sistemine Güven Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Farklılığı Gösteren Post-Hoc Analizi Sonucu

(I) gelir	(J) gelir	Ortalama Farkı (I-J)	Standart Sapma	p	%95 Güven Aralığı	
					Alt Sınır	Üst Sınır
0 - 5.000 TL	5.001 - 10.000 TL	,08886	,11633	,445	-,1397	,3174
	10.001 - 15.000 TL	,26124*	,11930	,029	,0268	,4956
	15.001 - 20.000 TL	,39819*	,12820	,002	,1463	,6501
	20.001 TL ve üstü	,44138*	,12729	,001	,1913	,6915
5.001 - 10.000 TL	0 - 5.000 TL	-,08886	,11633	,445	-,3174	,1397
	10.001 - 15.000 TL	,17238	,09122	,059	-,0068	,3516
	15.001 - 20.000 TL	,30933*	,10258	,003	,1078	,5109
	20.001 TL ve üstü	,35252*	,10144	,001	,1532	,5518
10.001 - 15.000 TL	0 - 5.000 TL	-,26124*	,11930	,029	-,4956	-,0268
	5.001 - 10.000 TL	-,17238	,09122	,059	-,3516	,0068
	15.001 - 20.000 TL	,13695	,10594	,197	-,0712	,3451
	20.001 TL ve üstü	,18014	,10484	,086	-,0259	,3861
15.001 - 20.000 TL	0 - 5.000 TL	-,39819*	,12820	,002	-,6501	-,1463
	5.001 - 10.000 TL	-,30933*	,10258	,003	-,5109	-,1078
	10.001 - 15.000 TL	-,13695	,10594	,197	-,3451	,0712
	20.001 TL ve üstü	,04319	,11486	,707	-,1825	,2689
20.001 TL ve üstü	0 - 5.000 TL	-,44138*	,12729	,001	-,6915	-,1913
	5.001 - 10.000 TL	-,35252*	,10144	,001	-,5518	-,1532
	10.001 - 15.000 TL	-,18014	,10484	,086	-,3861	,0259
	15.001 - 20.000 TL	-,04319	,11486	,707	-,2689	,1825

*p<0.05

Tablo 114'e göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algılarında ilk anlamlı farklılık, 0-5.000 TL gelir elde eden mükellefler ile 10.001-15.000 TL, 15.001-20.000 TL ve 21.001 TL ve üzeri gelir elde eden mükellefler arasında ortaya çıkmıştır. Gelir düzeyi 0 ile 5.000 TL arasında olan vergi mükelleflerinin gelir düzeyi 10.001 ile 15.000 TL arasında olan vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.2612, gelir düzeyi 15.001 ile 20.000 TL arasında olan vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.3981, gelir düzeyi 20.001 TL ve üstünde olan vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.4413'tür ve bu farklar %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlıdır. Gelir düzeyi 0 ile 5000 TL arasında olan vergi mükelleflerinin vergi sistemine güven algısı gelir düzeyleri 10.001 ile 15.000 TL arasında, 15.001 ile 20000 TL arasında ve 20.001 TL ve üstünde olan vergi mükelleflerinden daha fazladır.

Bir diğer anlamlı ilişki gelir düzeyi 5.001-10.000 TL arasına olan vergi mükellefleri ile 15.001-20.000 TL ve 20.001 TL ve üstünde olanlar arasında çıkmıştır. Gelir düzeyi 5001 ille 10000 TL arasında olan vergi mükelleflerinin gelir düzeyi 15.001 ile 20.000 TL arasında olan vergi mükellefleri arasındaki ortalama farkı 0.3093, gelir düzeyi 20.001 TL ve üstünde olan vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.3525'tir ve bu farklar %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlıdır. Gelir düzeyi 5.001-10.000 TL arasına olan vergi mükelleflerinin vergi sistemine güven algısı, gelir düzeyleri 15.001-20.000 TL arasında ve 20.001 TL ve üstünde olan vergi mükelleflerinden daha fazladır.

H4e: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algıları, faaliyet gösterilen sektör bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algılarının, faaliyet gösterilen sektör bakımından farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 115'te yer almaktadır.

Tablo 115: Faaliyet Gösterilen Sektör Bakımından Vergi Sistemine Güven Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Değişken		Ortalama		Levene İstatistiği (Varyansların Homojenliği Testi)		Kareler Toplamı	df	F istatitiği
Sektör	İmalat	1.9803	Test istatistiği	0.928	Gruplar arası	11.499	6	3.374
	Tekstil	2.0549	df1	6	Grup içi	281.134	495	
	İnşaat	2.2750	df2	495	Toplam	292.633	501	
	Hizmet	2.3778	p	0.474			p	0.003*
	Gıda	2.4000						
	Petrol ve Madeni Yağ	2.1200						
	Diğer	2.3623						

*p<0.05

Tablo 115'teki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algılarına ilişkin imalat sektöründe faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 1.9803, tekstil sektöründe faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 2.0549, inşaat sektöründe faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 2.2750, hizmet sektöründe faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 2.3778, gıda sektöründe faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 2.40, petrol ve madeni yağ sektöründe faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 2.12 ve diğer sektörlerde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 2.3623'dür. Levene istatistiği değeri 0.928 ve olasılık değeri 0.474 olarak bulunduğundan, varyansların homojenliği varsayımı geçerlidir. ANOVA analizi sonucunda F istatistiği değeri 3.374 ve olasılık değeri 0.003 olarak hesaplanmıştır. Bu sonuca göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algıları, faaliyet gösterilen sektör bakımından anlamlı bir farklılık göstermektedir. H4e hipotezi kabul edilmiştir.

Söz konusu farklılığın hangi sektörden kaynaklandığını belirlemek amacıyla Post-Hoc analizi gerçekleştirilmiş ve ilgili sonuca Tablo 116'da yer verilmiştir.

Tablo 116: Faaliyet Gösterilen Sektör Bakımından Vergi Sistemine Güven Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Farklılığı Gösteren Post-Hoc Analizi Sonucu

(I) sektör	(J) sektör	Ortalama Farkı (I-J)	Standart Sapma	P	%95 Güven Aralığı	
					Alt Sınır	Üst Sınır
İmalat	Tekstil	-,07457	,14299	,602	-,3555	,2064
	İnşaat	-,29467	,16450	,074	-,6179	,0285
	Hizmet	-,39745*	,11627	,001	-,6259	-,1690
	Gıda	-,41967*	,13761	,002	-,6900	-,1493
	Petrol ve Madeni Yağ	-,13967	,25711	,587	-,6448	,3655
	Diğer	-,38201*	,11401	,001	-,6060	-,1580
Tekstil	İmalat	,07457	,14299	,602	-,2064	,3555
	İnşaat	-,22010	,16995	,196	-,5540	,1138
	Hizmet	-,32288	,12387	,069	-,5662	-,0795
	Gıda	-,34510	,14409	,077	-,6282	-,0620
	Petrol ve Madeni Yağ	-,06510	,26064	,803	-,5772	,4470
	Diğer	-,30744	,12175	,062	-,5467	-,0682
İnşaat	İmalat	,29467	,16450	,074	-,0285	,6179
	Tekstil	,22010	,16995	,196	-,1138	,5540
	Hizmet	-,10278	,14817	,488	-,3939	,1883
	Gıda	-,12500	,16545	,450	-,4501	,2001
	Petrol ve Madeni Yağ	,15500	,27303	,570	-,3814	,6914
	Diğer	-,08734	,14641	,551	-,3750	,2003
Hizmet	İmalat	,39745*	,11627	,001	,1690	,6259
	Tekstil	,32288	,12387	,069	,0795	,5662
	İnşaat	,10278	,14817	,488	-,1883	,3939
	Gıda	-,02222	,11761	,850	-,2533	,2089
	Petrol ve Madeni Yağ	,25778	,24699	,297	-,2275	,7430
	Diğer	,01544	,08885	,862	-,1591	,1900
Gıda	İmalat	,41967*	,13761	,002	,1493	,6900
	Tekstil	,34510	,14409	,077	,0620	,6282
	İnşaat	,12500	,16545	,450	-,2001	,4501
	Hizmet	,02222	,11761	,850	-,2089	,2533
	Petrol ve Madeni Yağ	,28000	,25772	,278	-,2264	,7864
	Diğer	,03766	,11539	,744	-,1890	,2644
Petrol ve Madeni Yağ	İmalat	,13967	,25711	,587	-,3655	,6448
	Tekstil	,06510	,26064	,803	-,4470	,5772
	İnşaat	-,15500	,27303	,570	-,6914	,3814
	Hizmet	-,25778	,24699	,297	-,7430	,2275
	Gıda	-,28000	,25772	,278	-,7864	,2264
	Diğer	-,24234	,24593	,325	-,7255	,2409
Diğer	İmalat	,38201*	,11401	,001	,1580	,6060
	Tekstil	,30744	,12175	,062	,0682	,5467
	İnşaat	,08734	,14641	,551	-,2003	,3750
	Hizmet	-,01544	,08885	,862	-,1900	,1591
	Gıda	-,03766	,11539	,744	-,2644	,1890
	Petrol ve Madeni Yağ	,24234	,24593	,325	-,2409	,7255

*p<0.05

Tablo 116'ya göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algılarına ilişkin anlamlı farklılık imalat sektöründe faaliyet gösteren vergi mükellefleri ile hizmet, gıda ve diğer sektörlerde faaliyet gösteren mükellefler arasında ortaya çıkmıştır. İmalat sektöründeki faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin hizmet sektöründe faaliyet gösteren vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.2946, gıda sektöründe faaliyet gösteren vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.4196, diğer sektörlerde faaliyet gösteren vergi mükellefleri ile arasındaki ortalama farkı 0.3820'dir ve bu farklar %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlıdır. İmalat sektöründe faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin vergi cezalarına ilişkin vergi sistemine güven algısı hizmet sektöründe, gıda sektöründe ve diğer sektörlerde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinden daha azdır.

H4f: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algıları, mükellefiyet süresi bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algılarının, mükellefiyet süresi bakımından farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 117'de yer almaktadır.

Tablo 117: Mükellefiyet Süresi Bakımından Vergi Sistemine Güven Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Değişken		Ortalama		Levene İstatistiği (Varyansların Homojenliği Testi)	F istatistiği (Brown-Forsythe)
Mükellefiyet Süresi	1-5 yıl	2.4024	Test istatistiği	2.746	1.074
	6-10 yıl	2.2208	p	0.016	0.369
	11-15 yıl	2.3300	df1	4	4
	16-20 yıl	2.1792	df2	497	401.404
	21 yıl ve üstü	2.2870			

Tablo 117'deki sonuçlara göre, vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algılarına ilişkin mükellefiyet süresi 1 ile 5 yıl

arasında olan vergi mükelleflerinin ortalaması 2.4024, 6 ile 10 yıl arasında olan vergi mükelleflerinin ortalaması 2.2208, 11 ile 15 yıl arasında olan vergi mükelleflerinin ortalaması 2.33, 16 ile 20 yıl arasında olan vergi mükelleflerinin ortalaması 2.1792 ve 21 yıl ve üstünde olan vergi mükelleflerinin ortalaması 2.2870'tir. Levene istatistiği değeri 2.746 ve olasılık değeri 0.016 olarak elde edilmiştir. Buna göre, varyansların homojenliği varsayımı geçerli değildir. Brown-Forsythe testi sonucunda F istatistiği değeri 1.074 ve olasılık değeri 0.369 (p>0.05) olarak hesaplanmıştır. Bu sonuca göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algıları, mükellefiyet süresi bakımından %5 önem seviyesinde anlamlı bir farklılık göstermemektedir. H4f hipotezi reddedilmiştir.

H4g: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algıları, mükellefiyet türü bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algılarının, mükellefiyet türüne göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 118'de yer almaktadır.

Tablo 118: Mükellefiyet Türü Bakımından Vergi Sistemine Güven Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Bulgular

Değişken		N	Ortalama	Standart Sapma	Df	t istatistiği	Olasılık Değeri (p)
Mükellefiyet Türü	Gelir Vergisi	347	2.3225	0.80460	283,390	2.256	0.525
	Kurumlar Vergisi	128	2.1672	0.62028			

Tablo 118'deki sonuçlara göre, vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algılarına ilişkin mükellefiyet türü gelir vergisi olan vergi mükelleflerinin ortalaması 2.3225, mükellefiyet türü kurumlar vergisi olan vergi mükelleflerinin ortalaması 2.1672'dir. Bağımsız örneklem t testi sonucunda test istatistiği değeri 2.256 ve olasılık

değeri 0.525 (p>0.05) olarak hesaplanmıştır. Bu sonuca göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algıları, mükellefiyet türü bakımından %5 önem seviyesinde anlamlı bir farklılık göstermemektedir. H4g hipotezi reddedilmiştir.

H4h: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algıları, kazanç grubu bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi adaletine etki boyutuna göre algılarının, kazanç grubu bakımından farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 119'da yer almaktadır.

Tablo 119: Kazanç Grubu Bakımından Vergi Sistemine Güven Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Değişken		**Ortalama**		**Levene İstatistiği (Varyansların Homojenliği Testi)**	**F istatistiği (Brown-Forsythe)**
Kazanç Grubu	Ticari Kazanç	2.2985	Test istatistiği	4.248	2.571
	Zirai Kazanç	2.3333	p	0.006	0.069
	Serbest Meslek Kazancı	2.3947	df1	3	3
	Kurum Kazancı	2.1492	df2	498	36.117

Tablo 119'daki sonuçlara göre, vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algılarına ilişkin ticari kazanç sahibi vergi mükelleflerinin ortalaması 2.2985, zirai kazanç sahibi vergi mükelleflerinin ortalaması 2.3333, serbest meslek kazancı sahibi vergi mükelleflerinin ortalaması 2.3947 ve kurum kazancı elde eden vergi mükelleflerinin ortalaması 2.1492'dir. Levene istatistiği değerine 4.248 ve olasılık değeri 0.006 bulunduğundan, varyansların homojenliği varsayımı geçerli değildir. Brown-Forsythe testi sonucunda F istatistiği değeri 2.571 ve olasılık değeri 0.069 (p>0.05) olarak elde edilmiştir. Bu sonuca göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları

ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algıları, kazanç grubu bakımından %5 önem seviyesinde anlamlı bir farklılık göstermemektedir. H4h hipotezi reddedilmiştir.

H4i: Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algıları, faaliyet bölgesi bakımından farklılık göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algılarının, faaliyet bölgesi bakımından farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 120'de yer almaktadır.

Tablo 120: Faaliyet Bölgesi Bakımından Vergi Sistemine Güven Etkisi Alt Boyutuna İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Değişken		Ortalama		Levene İstatistiği (Varyansların Homojenliği Testi)	F istatistiği (Brown-Forsythe)
Faaliyet Bölgesi	Ege	2.3447	Test istatistiği	9.045	1.404
	Marmara	2.3272	p	0.000	0.217
	Akdeniz	2.4182	df1	6	6
	Karadeniz	2.2750	df2	495	146.436
	İç Anadolu	2.0575			
	Güneydoğu Anadolu	2.2000			
	Doğu Anadolu	2.2400			

Tablo 120'deki sonuçlara göre, vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algılarına ilişkin Ege Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 2.3447, Marmara Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 2.3272, Akdeniz Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 2.4182, Karadeniz Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 2.2750, İç Anadolu Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 2.0575, Güneydoğu Anadolu Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması 2.20 ve Doğu Anadolu Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin ortalaması

2.24’dür. Levene istatistiği değerine 9.045 ve olasılık değeri 0.000 bulunduğundan, varyansların homojenliği varsayımı geçerli değildir. Brown-Forsythe testi sonucunda elde edilen F istatistiği değeri 1.404 ve olasılık değeri 0.217’dir ($p>0.05$). Bu sonuca göre, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre algıları, faaliyet bölgesi bakımından %5 önem seviyesinde anlamlı bir farklılık göstermemektedir. H4i hipotezi reddedilmiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Devletler için vazgeçilmez nitelikte olan kamu gelirlerinin başında vergi gelirleri yer almaktadır. Bir toplumun gelişmesini ve kalkınmasını sağlayarak dışa bağımlı olmamasını mümkün kılmanın koşullarından birisi de, bu gelir kaynağının doğru bir şekilde yönetilerek eksiksiz bir şekilde hazineye intikalinin gerçekleştirilmesidir. Ancak mükellefler açısından bakıldığında vergi ödemek maddi bir yükümlülük olduğundan gelirleri üzerinde bir azalmaya sebep olmaktadır. Bunun doğal sonucu olarak da kimi mükellefler vergi ödemeye direnç göstermekte ve vergiden kaçınma yahut kaçırma gibi kanuni olan yahut kanuni olmayan yollara sapmak suretiyle ödeyeceği vergi miktarını azaltmaya/ortadan kaldırmaya çalışmaktadır. Bu noktada devreye vergi ceza sistemi girmektedir. Bu çalışma ülkemizde vergi suç ve kabahatlerine uygulanan cezai yaptırımların mükellefler üzerindeki etkilerine geçerli bir yanıt aramıştır. Literatürde vergi cezalarına ilişkin çeşitli çalışma örneklerine rastlamak mümkündür. Ancak söz konusu çalışmaların tüm Türkiye'yi kapsar nitelikte olmaması ve vergi cezalarının yalnızca caydırıcılık özelliğini araştırmaya ilişkin yapılmış çalışmalar olduğu görülmektedir. Bu bağlamda vergi cezalarının mükellefler üzerindeki psikolojik etkisi, caydırıcılık gücü, vergi adaletine güven algısı ve vergi sistemine güven algısı üzerindeki etkilerine yönelik toplu bir araştırmanın olmaması bu çalışmanın önemini perçinlemektedir. Ayrıca, ülkemizde vergi cezalarının caydırıcılık etkisini araştıran çalışmalar, tek il bazında sınırlandırılmış birkaç çalışmadan ibarettir. Diğer devletlerde olduğu gibi, ülkemiz açısından da çok önemli bir yere sahip olan vergi cezalarının ulusal çapta farklı boyutlar üzerindeki etkilerini araştıran herhangi bir ölçekli çalışma yoktur. Bu çalışma, geçerliliği ve güvenilirliği sağlanmış bir ölçek geliştirilmesi suretiyle literatüre önemli bir katkı yapacak olması açısından da büyük önem arz etmektedir.

Çalışmadaki vergi cezalarının etkileri ölçeğine ilişkin sonuçlara bakıldığında; araştırmaya katılan 502 vergi mükellefinin psikolojik etki boyutuna ilişkin ifadelerimize verdikleri yanıtlar çerçevesinde vergi cezalarından psikolojik olarak etkilendikleri tespit edilmiştir. Caydırıcılık etkisi boyutunda ilgili ifadelerimize verdikleri yanıtlara göre, vergi cezalarının caydırıcı olup olmadığı hususunda mükelleflerin kafalarının karışık olduğu görülmektedir. Vergi adaletine etki boyutuna ilişkin ifadelerimize verdikleri yanıtlar neticesinde mükellefler, vergi cezalarına ilişkin ülkemizdeki uygulamaların vergi adaletini bozduğuna katılmaktadır. Son olarak vergi

sistemine güven etkisi boyutuna ilişkin ifadelerimize verdikleri yanıtlar mükelleflerin, vergi cezalarına ilişkin ülkemizdeki uygulamalar sebebiyle vergi sistemine güvenmeye ilişkin düşüncelerinin olumsuz olduğunu, diğer bir deyişle cezalara ilişkin vergi sistemine güvenmediklerini ortaya koymuştur.

Hipotez testlerimiz sonucunda bu araştırmadan alt boyutlar bazında da elde ettiğimiz bulgular mevcuttur. Buna göre ilk olarak vergi ceza deneyimine göre, mükelleflerin vergi cezalarından psikolojik olarak etkilenmeleri yönündeki algıları farklılık göstermektedir. Buna doğrultuda vergi ceza deneyimi olmayan mükelleflerin, vergi ceza deneyimi olan mükelleflerden psikolojik olarak vergi ceza düşüncesinden daha çok etkilendikleri sonucuna ulaşılmıştır. Keza aynı şekilde caydırıcılık etkisi boyutuna göre, vergi ceza deneyimi olmayan mükelleflerin, olanlara nazaran vergi cezalarının daha caydırıcı olduğu algısına kapıldıkları gözlemlenmiştir. Vergi ceza deneyimi olan mükelleflerin psikolojik olarak cezalardan daha az etkilenmesi ve cezayı daha az caydırıcı bulmasının nedeni ise; daha önce ceza deneyimini yaşamış olan bu mükelleflerin, af, indirim, uzlaşma yahut dava yoluyla, vergi cezalarından kurtulabilme ihtimallerini biliyor olmalarından kaynaklandığı düşünülmektedir. Bir diğer boyut olan vergi adaletine etki boyutuna ilişkin algının, ceza deneyimine göre farklılaşıp farklılaşmadığına ilişkin analizimizin sonuçları da bu durumu destekler niteliktedir. Mükelleflere vergi adaletinin bozulduğuna yönelik ifadelere verdikleri yanıtlar neticesinde; hiç vergi cezasına maruz kalmayan vergi mükelleflerinin, vergi sistemimizde vergi cezalarına ilişkin yer alan uygulamalar neticesinde vergi adaletinin bozulduğu yönündeki algıları, daha önce vergi cezası deneyimine hasıl olmuş vergi mükellefine göre daha yüksek çıkmıştır. Söz konusu uygulamalar nedeniyle vergi cezası alan mükelleflerin cezadan kurtuluyor olmaları, ceza deneyimi olmayan mükelleflerin kendi aleyhinde vergi adaletinin bozulduğunu düşünmelerine sebep olmuştur. Bununla birlikte son boyut olan vergi sistemine güven etkisi algısında, herhangi bir anlamlı farklılığa rastlanmamıştır. Araştırmaya katılan ve vergi ceza deneyimine sahip olan / olmayan tüm vergi mükellefleri, vergi ceza uygulamalarına ilişkin olarak vergi sistemine karşı olan "güvensizlik" duygularını, işaretledikleri şıklarla ve şıklardaki yoğunluk düzeyleriyle ölçek sonuçlarına yansımıştır.

Cinsiyete göre farklılıklara bakıldığında, kadınlar ile erkeklerin psikolojik olarak vergi cezalarından daha çok ya da daha az bir şekilde etkilenmedikleri görülmüştür. Caydırıcılık etkisi boyutuna göre de vergi mükelleflerinin algıları; ne

kadınlar ne de erkekler için vergi cezalarının farklı bir biçimde algılanmadığını ve caydırıcı bir özelliğe sahip olmadığını göstermektedir. Diğer bir boyut olan vergi adaletine etki boyutuna göre; kadın mükellefler, vergi idaresinin ayrımcılık yaptığına, yukarıda sayılan af, uzlaşma, cezalarda indirim vb. uygulamalar ve vergi cezalarındaki yetersizlikten kaynaklı olarak vergi adaletinin bozulduğuna, erkek mükelleflerden daha çok inanmaktadır. Bu sonuç; literatürde yapılan birçok çalışmanın sonuçlarının ortaya koymuş olduğu kadın vergi mükelleflerinin vergi ahlakının, erkek mükelleflere göre daha yüksek olması payının bu çalışmaya da yansıması olarak yorumlanmıştır. Bunun yanı sıra bu sonuçta, gerçekleştirilen anketler esnasında erkek katılımcıların verdikleri cevap ve yorumlarından ortaya çıkan; bir nebze de olsa kendilerinin, diğer erkek katılımcıların ve/veya tanıdıklarının, söz konusu uygulamalardan kendi menfaatleri doğrultusunda faydalanmaya çalışmalarının da payının olduğu tarafımızca düşünülmektedir. Cinsiyete göre son olarak vergi mükelleflerinin vergi sistemine güven etkisi boyutuna ilişkin algıları incelenmiş; hem kadın hem de erkek vergi mükelleflerinin, vergi sistemine güven duymaları konusunda farklı görüşlere sahip olmadıkları anlaşılmıştır.

Eğitim düzeyine göre farklılıklara bakıldığında, ilkokul mezunu vergi mükelleflerinin vergi cezalarından diğer eğitim düzeylerine göre psikolojik olarak en az etkilenen grup olduğu ortaya çıkmıştır. Bu durum, eğitim noktasındaki farkın mükellef algısında da ne kadar önemli farklılıklar yarattığının bir neticesi olarak tarafımızca yorumlanmıştır. Keza yapılan anketlerdeki birebir görüşmeler esnasında da, söz konusu katılımcıların halk arasında "cahil cesareti" olarak adlandırılan bir üslup ve tavır içerisinde oldukları gözlemlendiğinden, ulaştığımız bulguların ne kadar doğru bir sonucu yansıttığı yadsınamayacak bir gerçek olarak vurgulanmalıdır. Caydırıcılık etkisi boyutuna göre mükelleflerin algıları, eğitim düzeyleri bakımından anlamlı bir farklılık göstermemiştir. Ülkemizde mevcut durumdaki vergi ceza uygulamaları, vergi mükelleflerimiz üzerinde hangi eğitim düzeyinde olurlarsa olsunlar caydırıcı olarak algılanmamış; tüm eğitim düzeyindeki mükellefler büyük çoğunlukla "kararsız" olduklarını beyan etmişlerdir. Fakat, vergi adaletine etki boyutuna bakıldığında eğitim düzeyleri arasındaki farklılık bariz bir şekilde ortaya çıkmıştır. Söz konusu ilk anlamlı farklılık; ortaokul mezunu mükelleflerin, vergi cezaları ile ilgili uygulamaların vergi adaletini bozduğu algısını lise, üniversite ve yüksek lisans mezunu vergi mükelleflerinden daha az taşıdıkları yönündedir. Bir diğer

anlamlı farklılık ise; lise mezunu vergi mükelleflerinin, vergi cezaları ile ilgili uygulamaların vergi adaletini bozduğu algısını üniversite mezunu vergi mükellefinden daha az taşıdıkları yönündedir. Tüm bu eğitim düzeyleri arasındaki anlamlı farklılıkların yarattığı çarpıcı sonuç ise; eğitim düzeyi düştükçe vergi ceza uygulamaları ile ilgili vergi adaletinin bozulabileceğine yönelik adaletsizlik algısının zayıflaması, herhangi bir endişe yaratmamasıdır. Bunun yanı sıra, söz konusu farklılığın bir diğer nedeninin, mükelleflerin eğitim seviyesi düştükçe, ilgili mevzuatlara hâkim olmamasından ve vergi adaletini bozan söz konusu uygulamalardan haberdar olmamasından kaynaklı olduğu tarafımızca düşünülmektedir. Keza, birebirde yapılan anket çalışmalarında vergi adaletinin bozulmasına ilişkin ifadelere yönelik olarak düşük eğitim seviyesindeki mükellef grubunun tarafımıza yöneltmiş olduğu sorular ve yapmış oldukları yorumlar bu düşüncemizin oluşmasını destekler niteliktedir. Son boyut olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre de söz konusu mükelleflerin algıları, eğitim düzeyine göre anlamlı bir farklılık göstermemiştir. Aslında birbirilerinden farklı eğitim seviyelerine sahip ve bunun doğal bir getirisi olarak da farklı düşünce tarzlarına hâkim olmalarına karşın, katılımcılar vergi sistemine karşı eğitim seviyesindeki farklılığa göre değişkenlik göstermeyen bir güven sorunu yaşandıklarının sinyalini vermişlerdir.

Yaş gruplarına göre, psikolojik olarak mükelleflerin cezaya ilişkin algıları, anlamlı bir farklılık göstermemektedir. Bu durum, vergi cezalarının yaş farkı gözetmeksizin, mükellefleri psikolojik olarak benzer oranda etkilendiklerini ortaya koymaktadır. Keza toplumsal yaptırımların bir yansıması olarak; ayıplanmak, damgalanma, imajlarının zedelenmesi gibi duyguların tüm yaş gruplarında benzer şekilde utanma duygusu ile neticelendiği, yanı sıra ekonomik anlamda da ceza alma düşüncesinin mükellefleri yaş gruplarında ayrım olmaksızın psikolojik olarak etkilediği ortaya çıkmıştır. Buna karşın, aynı katılımcıların caydırıcılık etkisi boyutuna göre algıları, yaşa göre anlamlı bir farklılık göstermiştir. 21 ile 30 yaş arasında olan vergi mükelleflerinin caydırıcılık etkisi boyutuna göre algıları; yaşı 31 ile 40 arasında olan, 41 ile 50 arasında olan, 51 ile 60 arasında olan ve 61 ve üzeri olan vergi mükelleflerinden daha fazladır. Her ne kadar psikolojik olarak en genç katılımcı grubunu temsil eden 21-30 yaş grubu mükellefler, diğer büyük yaş grupları ile benzer düzeyde vergi cezalarından psikolojik olarak etkilenseler de, yaptığımız ölçek uygulaması ve sonuçlarının analizinde, vergi sistemi içerisinde ticari faaliyetlerini

uzun yıllar sürdürecek olmalarının da etkisiyle büyük yaş gruplarından farklı bir şekilde, vergi cezalarını diğer yaş gruplarından daha caydırıcı bulmakta olduklarının mesajını vermiştir. 21-30 yaş grubu mükellefler, deneyimsizlik, ceza ile karşılaşmama ve ticari itibarlarını da düşünerek aslında temkinli olduklarını anket sonuçlarıyla tarafımıza aktarmışlardır. Vergi adaletine etki boyutuna bakıldığında da, yaşa göre anlamlı bir farklılık ortaya çıkmıştır. 31 ile 40 yaş aralığındaki vergi mükelleflerinin vergi adaletine etki algısı düzeyi, ilgili diğer yaş gruplarındaki vergi mükelleflerinden daha düşüktür. Diğer bir deyişle, 31-40 arası yaş grubundakilerin diğer yaş grubundakilere göre vergi ceza uygulamalarındaki adaletsizlikler yüzünden vergi adaletinin bozulduğu kanısına, diğer yaş gruplarına nazaran daha az sahip oldukları ortaya çıkmıştır. Söz konusu katılımcılar ticari hayatın içinde daha aktif olduklarından, vergi ceza uygulamaları nedeniyle ortaya çıkan adaletsizliği diğer yaş gruplarına nazaran daha az önemsemekte, riski göze almaktadırlar. Böylesine bir durum da, vergi cezalarına yönelik herhangi bir caydırıcılığın olmamasının vergi adaletine etkisinin bu yaş gruplarında sorgulanmayacağına ilişkin yorumlama yapmamıza yol açmıştır. Zira, bir diğer anlamlı farklılık da yaşı 41-50 yaş grubunda olan vergi mükellefleri ile 61 ve üzeri olan vergi mükellefleri arasında ortaya çıkmıştır. 41-50 yaş arası vergi mükelleflerinin vergi cezalarının vergi adaletine etki algısı düzeyinin, yaşı 61 ve üzerinde olan vergi mükelleflerinden daha düşük olması; yani kendilerinden daha büyük yaş grubunda olan mükelleflere nazaran vergi cezası uygulamalarındaki olumsuzlukların, vergi adaletini bozabilecek olmasının bilincinden uzak olmaları ve anket esnasındaki diyaloglarıyla daha hırslı bir görünüm sergilemeleri, 31-40 yaş grubunda edindiğimiz bilgi ve görüşleri de destekler niteliktedir. Aynı şekilde, vergi sistemine güven etkisi boyutundaki algıda da yaşa göre anlamlı bir farklılık ortaya çıkmıştır. Yaşı 21 ile 30 arasında olan vergi mükelleflerinin vergi ceza uygulamalarına ilişkin vergi sistemine güven algıları, yaşları 31 ila 61 ve üzerinde olan vergi mükelleflerinden daha fazladır. Genç nesil olarak niteleyebileceğimiz bir yaş grubunu temsil eden bu katılımcılar, bir nevi büyük yaş gruplarına oranla mevcut vergi sistemine duydukları güvenle birlikte aslında geleceğe dair vergi sistemine olan güven beklentilerini de anket ifadelerini cevaplandırma esnasında ortaya koymaya çalışmışlar ve bu beklentilerine kayıtsız kalamayarak belki de iyimser bir tablo çizmişlerdir. Çünkü bu yaş grubundaki katılımcılar, diğer yaş gruplarına nazaran vergi ceza uygulamalarıyla aynı yoğunlukta karşı karşıya kalmamışlardır.

Gelir düzeyine göre, mükelleflerin psikolojik etki boyutuna göre algıları anlamlı bir farklılık göstermektedir. 15.001-20.000 TL gelir elde eden, daha açık bir ifadeyle, araştırmaya katılmış olan yüksek gelirli vergi mükellefi grubu, 0-5.000 TL, 5.000-10.000 TL ve 10.001-15.000 TL gelir elde eden mükelleflere nazaran vergi cezalarından psikolojik olarak en az etkilenen gruptur. Nitekim, yapılan araştırma esnasında ikili görüşmelerde, şahısların doğrudan yaptıkları bilgi paylaşımları ve edinilen izlenimler doğrultusunda da yaş, eğitim vb. diğer tüm demografik unsurlar gözetilmeksizin, söz konusu gelir düzeyine ulaşmış mükelleflerin neredeyse çok büyük bir çoğunluğu, vergi cezalarına ilişkin uygulamalara yönelik olarak hapis cezası dışında para ile çözümlenebilecek vergiye yönelik cezai bir işlemde af, indirim, uzlaşma vb. beklentilerin iç güdüsüyle hareket ettiklerini ve vergiye ilişkin herhangi bir cezai uygulamanın psikolojik olarak asla kendilerini olumsuz etkileyemeyeceğini açıkça beyan etmişlerdir. Bunun yanı sıra, ekonomik olarak parasal bir vergi cezasının yüksek gelir grubundaki kişileri daha az etkileyecek olmasının doğal bir sonucu olarak, düşük gelir grubundaki mükelleflere nazaran psikolojik olarak etkilenme olasılıkları da düşmektedir. Caydırıcılık etkisi boyutuna göre de katılımcılarımızın algıları anlamlı bir farklılık göstermemiş ve tüm gelir düzeylerinde araştırmaya katılan vergi mükelleflerinin gözünde vergiye ilişkin cezai uygulamaların caydırıcı bir etkisinin olduğu noktasında kararsızlık görüşü hâkim olmuştur. Ayrıca, vergi adaletine etki boyutuna göre de vergi mükelleflerinin algıları, gelir düzeyine göre anlamlı bir farklılık göstermemiştir. Fakat, vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre mükelleflerin algıları, gelir düzeyine göre anlamlı bir farklılık göstermiştir. Buna göre ilk anlamlı farklılık; gelir düzeyi 0-5.000 TL arasında olan bu en düşük düzeydeki gelire sahip olan vergi mükelleflerinin vergi sistemine güven algısının 10.001-15.000 TL, 15.001-20.000 TL ve 21.001 TL ve üzeri gelir elde eden vergi mükelleflerine nazaran daha fazla olmasıdır. Bir diğer anlamlı farklılık ise; gelir düzeyi 5.001-10000 TL arasına olan vergi mükelleflerinin, 15.001-20.000 TL ve 20.001 TL ve üstünde olan daha yüksek gelir grubundaki mükelleflere nazaran vergi sistemine güvensizliklerinin daha az olduğu yönündedir. Dar gelirli olmasına karşın vergiye ilişkin hususlarda devletiyle zıt kutuplarda yer almamaya çalışan bu mükellef grubunun, gerçekleştirdiğimiz anket çalışması sırasında da geri bildirim olarak sunmuş olduğu bilgiler doğrultusunda vergi sistemine güven etkisi boyutunda, diğer gelir

gruplarına göre devletin gerçekleştirdiği vergi ceza uygulamalarına ilişkin güvenen ve savunan bir tutum sergilediği tespit edilmiştir.

Faaliyet gösterilen sektörlere göre, psikolojik etki boyutuna ilişkin vergi mükelleflerinin algıları anlamlı bir farklılık göstermiştir. Bu sonuca göre imalat sektöründe faaliyet gösteren vergi mükellefleri vergi cezalarından; tekstil, inşaat, hizmet, gıda ve petrol-madeni yağ ve diğer sektörlerde faaliyet gösteren mükelleflere göre psikolojik olarak en az etkilenen grup olmuştur. İmalat sektöründe kârlılık oranlarının diğer sektörlere göre daha yüksek olması, böyle bir sonucun ortaya çıkmasını anlamlı kılmaktadır. Diğer taraftan caydırıcılık etkisi boyutuna göre vergi mükelleflerinin algıları, faaliyet gösterilen sektörler bakımından anlamlı bir farklılık göstermemiştir. Bununla birlikte, vergi adaletine etki boyutuna göre mükelleflerin algıları, faaliyet gösterilen sektör bakımından anlamlı bir farklılık göstermiştir. Bu sonuca göre yine imalat sektöründe faaliyet gösteren mükelleflerin, vergi ceza uygulamalarının vergi adaletini bozmaya yönelik bir etki oluşturduğu kanısına diğer sektördeki mükelleflere nazaran daha az ihtimal verdiği görüşü ortaya çıkmıştır. Son olarak vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre vergi mükelleflerinin algıları, faaliyet gösterilen sektör bakımından anlamlı bir farklılık göstermiştir. Bu sonuca göre, imalat sektöründe faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin vergi cezalarına ilişkin vergi sistemine güven algısı hizmet sektöründe, gıda sektöründe ve diğer sektörlerde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinden daha azdır.

Mükellefiyet süresi, mükellefiyet türü ve kazanç grubu değişkenleri bazında; psikolojik etki, caydırıcılık etkisi, vergi adaletine etki ve vergi sistemine güven etkisi algılarında mükellefler arasında anlamlı bir farklılık ortaya çıkmamıştır.

Faaliyet bölgesine göre, psikolojik etki boyutuna göre vergi mükelleflerimizin algıları, anlamlı bir farklılık göstermiştir. Söz konusu farklılık ilk olarak, Ege Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin vergi cezalarından; İç Anadolu, Güneydoğu Anadolu ve Doğu Anadolu Bölgelerinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinden daha fazla etkilendiği yönündedir. Anket esnasında sağlanmış olan iletişim sırasında da söz konusu bölgede yaşayan mükellefler, vergi ceza uygulamalarından psikolojik olarak daha fazla etkilendiklerini ve bu tip bir cezai uygulamayla karşılaşmalarının hayatlarında önemli derecede olumsuz bir etki oluşturacağını ifade etmiştirler. Aynı şekilde, diğer bir anlamlı farklılık, Marmara Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin vergi cezalarından; İç Anadolu,

Güneydoğu Anadolu ve Doğu Anadolu Bölgelerinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinden daha fazla etkilendiği yönündedir. Bir diğer anlamlı farklılık ise, Akdeniz Bölgesinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin vergi cezalarından; İç Anadolu, Güneydoğu Anadolu ve Doğu Anadolu Bölgelerinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinden daha fazla etkilendikleri yönündedir. Son anlamlı farklılık, Karadeniz Bölgesinin vergi mükelleflerinin de vergi cezalarından; İç Anadolu, Güneydoğu Anadolu ve Doğu Anadolu Bölgelerinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinden psikolojik olarak daha büyük oranlarda olumsuz bir şekilde etkilendikleri yönündedir. Keza, yaptığımız araştırma esnasında 502 katılımcı ile gerçekleştirdiğimiz anket etkileşimi sırasında söz konusu İç Anadolu, Doğu Anadolu ve Güneydoğu Anadolu Bölgesindeki vergi mükellefleri, bahsi geçen diğer dört bölgemizin dördündeki mükelleflerden psikolojik olarak daha az etkilendiklerini beyan etmiş, vergi cezalarındaki uygulamalara karşı daha rahat ve ruhani olarak vergi ödememeye yönelik hissiyatlarında kendilerini haklı hissettiklerini göstermiş, vergilerin devlet tarafından tahsil edilmesi için vergi ceza uygulamalarına gidilerek ısrarcı olunmaya çalışmasının ne denli gereksiz olduğunu beyan etmiş ve de en önemlisi bunu her yıl zekatlarını ödemeleri unsuruna bağlayarak, "mallarının vergisi olan zekatlarını ödedikleri için vergi tahsilatının bu ülkede ısrarla niye yapılmaya çalışıldığını anlamadıklarını" ifade etmişlerdir. Analiz sonuçları neticesinde caydırıcılık etkisi boyutunda ise yine, faaliyet bölgesi bakımından anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. İlgili farklılıklar yine psikolojik etki boyutundaki bölgeler bazında ortaya çıkmıştır. Ege Bölgesi, Marmara Bölgesi, Akdeniz Bölgesi ve Karadeniz Bölgesinde faaliyet gösteren mükelleflerin; İç Anadolu Bölgesi, Güneydoğu Anadolu Bölgesi ve Doğu Anadolu Bölgesinde faaliyet gösteren mükelleflere nazaran vergi cezalarını daha caydırıcı buldukları sonucuna ulaşılmıştır. Bu farklılıkların ortaya çıkma nedeninin ise; özellikle Marmara, Ege, Akdeniz ve Karadeniz Bölgelerindeki sanayileşme ve ekonomiye katkısı büyük olan mükellef gruplarının vergi cezalarına daha fazla maruz kalmaları olduğu tarafımızca düşünülmektedir. Diğer üç bölgedeki denetimlerin çeşitli nedenlerle yetersizliği, bu bölgelerdeki mükellef grubunun vergi cezalarının caydırıcılık etkisine bakış açısını şekillendirmiştir. Ancak; faaliyet bölgesine göre, diğer alt boyutlar olan gerek vergi adaletine etki ve gerekse de vergi sistemine güven etkisi boyutlarına ilişkin mükelleflerin algıları farklılık göstermemiştir. Daha açık bir ifadeyle, ülkemizin yedi ayrı bölgesinden bu çalışmaya

katılım göstermiş olan mükelleflerin genel kanısı, vergi cezaları aracılığıyla gerçekleştirilen uygulamaların aslında vergi adaletini bozucu bir etki yarattığı düşüncesidir. Bununla beraber, vergi mükelleflerinin vergi cezaları ölçeğinin alt boyutu olan vergi sistemine güven etkisi boyutuna göre, Türkiye'nin hangi bölgesinde faaliyet gösterirlerse göstersinler algıları anlamlı bir farklılık göstermemiş; dolayısıyla günümüzde mevcut olan vergi ceza uygulamalarının vergi sistemine olan güveni olumsuz etkilediğini görüşü ortaya konmuştur.

Araştırma bulgularına ilişkin öneriler:

Çalışmanın bulguları bize Türkiye'de vergi mükelleflerinin vergi cezalarından psikolojik olarak etkilendiklerini, vergi ceza sistemi ile ilgili çeşitli uygulamaların vergi adaletini bozduğunu ve yine vergi ceza uygulamalarına ilişkin olarak vergi sistemine güven duymadıklarını göstermiştir. Bununla birlikte, vergi cezalarının caydırıcı olup olmadığı noktasında kararsızlık yaşadıkları çalışmanın sonuçları arasında yer almıştır. İlgili sonuçların bu şekilde çıkması, geliştirdiğimiz ölçek neticesinde mükelleflere yönelttiğimiz ifadelere verdikleri yanıtlar ile ilintilidir. Dolayısıyla bu ifadelere verilen cevaplar ve hipotez testlerimizin sonuçları ışığında ilgili çözüm önerilerimiz aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır:

- Mükelleflerimiz psikolojik etki boyutuna yönelik, ekonomik olarak etkilenecekleri ve ticari hayattaki beklentilerini olumsuz yönde etkileyeceğini düşündükleri için vergi cezası almaktan çekindikleri ifadelerimize "katılmışlardır". Ayrıca vergi cezası almanın kendilerini korkutacağı, utandıracağı, rahatsız edeceği, imajlarının zedeleneceğini düşündüğü, diğer insanların vergi cezası aldıklarını bilemelerinden rahatsızlık duyacağı gibi ifadelerimize de "katıldıklarını" beyan etmişlerdir. Dolayısıyla psikolojik olarak mükellefleri etkileyen unsur yalnızca ekonomik bir zarar endişesi değil, toplumsal yaptırımlar neticesinde damgalanma düşüncesidir. Bu bakımdan, vergi cezalarına maruz kalan mükelleflerin, yükümlülüklerini eksiksiz yerine getiren mükelleflere duyurulması (Gelir İdaresi internet siteleri, yazılı ve görsel basın aracılığıyla) bu mükelleflerin vergi cezalarından psikolojik olarak etkilenme düzeyini arttıracaktır. Bu bakımdan ilgili duyuruların

yapılması mükellefler üzerinde baskı oluşturarak vergi cezalarının caydırıcılık etkisini de olumlu yönde etkileyecektir. Özellikle de, çalışmanın sonuçlarında bulunduğu üzere daha büyük yaş gruplarında, mükellefiyet süresi daha uzun olan gruplarda ve özellikle gelir düzeyi çok yüksek olan gruplarda; yaşlarından, deneyimlerinden ve finansal güçlerinden kaynaklı olarak vergi ceza uygulamalarının caydırıcılıktan çok uzakta olduğu tespit edildiğinden, maddiyata dayalı cezaların dışında toplum içerisindeki yerini zedeleyici türde bu tip uygulamaların gündeme alınması gerekmektedir.

- Bireylerde vergi ceza uygulamaları caydırıcı bir unsur olarak algılanması isteniyorsa; parasal cezaların yanı sıra, (varsa) araç kullanma ehliyetleri, avlanma ruhsatları, silah ruhsatlarının ve hatta pasaportları gibi sosyal yaşamlarının bir parçası olan unsurların belirli süreliğine kullanım kısıtlamasına uğraması şeklinde uygulamaların hayata geçirebileceği de düşünülmelidir. Keza, analiz sonuçlarımızda ortaya çıkan cinsiyete göre etki farklılıkları dikkate alındığında, erkek mükelleflerin kadın mükelleflere göre vergi cezalarından her açıdan daha az etkileniyor olmaları nedeniyle, yaşamlarında kimliklerinin bir parçası olan bu tip hak mahrumiyetlerine uğramaları vergi cezalarına ilişkin caydırıcılık boyutunu arttıracaktır. Dolayısıyla bu tip uygulamalara da yer verilebileceği dikkate alınabilir.
- Vergi cezalarının caydırıcılığının arttırılması için eskiden uygulanmakta olan "işyeri kapatma" cezasının tekrar uygulamaya konulması düşünülmelidir. Mükelleflerin cezai uygulamayla karşılaşmasının akabinde işyerlerinin kapatılması ve görünür şekilde Maliye Bakanlığı'nın şeritleri ile işyerinin sarılarak bunun toplum tarafından görünürlüğünün de sağlanması halinde, mükellef hem kınanma endişesi nedeniyle psikolojik olarak cezadan etkilenecek, hem de işyerinin kapalı olduğu süre içerisinde ekonomik kayıp yaşayacaktır. Böylelikle karşı karşıya kalacağı maddi ve manevi prestij kaybı hem cezanın caydırıcılık etkisini, hem de sisteme olan güven düzeyini arttırabilecektir.

- Vergi suç ve kabahatlerini önlemede vergi cezalarının caydırıcılığını arttırmak için, vergi kayıp kaçağına sebebiyet veren mükelleflere uygulanan hak mahrumiyeti ve para cezalarının arttırılması gerekmektedir.
- Tekrarlanan suç ve kabahatlere ilişkin tekerrür hükümlerinin mevcut sistemdekinden daha fazla arttırılarak uygulanması, vergi cezalarının caydırıcılık etkisinin artmasını sağlayacaktır. Tekerrür hükümleri mevcut sistemde olduğu üzere yalnızca vergi ziyaı ve genel usulsüzlük kabahatlerini kapsamamalı ve özel usulsüzlük kabahatlerini de içine alacak şekilde genişletilmelidir. Böylece cezaların caydırıcılık etkisinin artması sağlanabilecektir.
- Ülkemizde vergi kanunlarını ihlal edenlerin işledikleri fiilin cezasını tam olarak çekmemeleri, kabahatlere ilişkin vergi cezasına karşı dava açan mükelleflerin genellikle bu davaları kazanmaları vergi adaletinin dürüst mükellefler aleyhine bozulduğu düşüncesine yol açtığından, dava konusu fiillerin ve yaptırımlarının tekrar gözden geçirilerek yoruma açık olmayacak şekilde düzenlenmesi sağlanmalıdır. Mükellef, işlediği bir vergi suçu yahut kabahatinin neticesinde, ilgili yasal yaptırımla yüzleşeceğini tartışmaya açık olmayacak şekilde bilmelidir.
- Vergi denetimleri neticesinde, vergi kabahati işleyen mükelleflerin yaptırımlarının da denetim elemanlarının inisiyatifine bırakılmayacak şekilde uyumluluk göstermesi sağlanmalıdır. Bu standardizasyonun sağlanması neticesinde, vergi idaresinin ceza uygulamalarındaki söz konusu tutumu mükelleflerin vergi adaletine olan güvenini de yükseltecektir.
- Ülkemizde uzlaşma müessesesi en az %80 oranında vergi cezalarının ortadan kalkmasını sağladığından, vergi adaletini bozduğu ve caydırıcılığı azalttığı kaçınılmaz bir gerçektir. Bununla birlikte son düzenlemeler neticesinde, uzlaşılan cezalar üzerinden bir de cezalarda indirim müessesesinden yararlanılmaktadır. Bu durum vergi adaletini ciddi şekilde bozmakta ve mükelleflerin ceza çekincesini ortadan kaldırmakta olduğundan, uzlaşma oranları yükseltilerek, caydırıcılık ve adalet tesis edilmelidir. Ayrıca uzlaşılan cezalar, cezalarda indirim

uygulamasından tekrar faydalanabilme kapsamından çıkarılmalıdır. Bu da vergi ceza sisteminin güvenilirliğini arttıracaktır.

- Cezalarda indirim müessesesinde son dönemde yapılan değişiklikle cezadan her seferinde tekrara bakılmaksızın yarısı oranında vazgeçildiği görülmektedir. Bu durumun ya sınırlandırılarak mükellefin bu haktan tek seferliğine yararlanmasına izin verilmesi ve/veya söz konusu %50 oranının daha aşağıya çekilmesi gerekmektedir. Böylelikle vergi cezasına yönelik çekincenin yükselme olasılığı sağlanabilecektir.
- Ülkemizde vergi cezalarına kriz dönemleri dışında da sık sık af gelmesi, vergi adaletini bozduğu gibi, vergi tahsilatını da ötelemektedir. Çünkü sık sık af çıkması, mükelleflerde "nasılsa af çıkar öderim" beklentisini oluşturmakta ve cezaların caydırıcılığını ciddi boyutta etkilemektedir. Dolayısıyla, vergi afları yükümlüklerini tam yerine getiren mükellefler aleyhine sonuç oluşturmakta ve sık sık uygulanması politikasından vazgeçilmelidir.
- Ülkemizde vergi inceleme ve denetimlerin tabana yayılarak arttırılması sağlanmalıdır. Denetimlerin sıklaştırılması ve cezaların kati surette uygulanması ile mükellefler bakımından cezaların sorgulanırlığı ortadan kaldırılmalıdır.
- Ülkemizde gerek vergi gerekse vergi ceza uygulamalarıyla ilgili yasal mevzuat yeterince açık ve anlaşılır değildir. Bununla birlikte, günün şartlarına göre sık sık mevzuat değişikliğine gidilmesi, hem vergi hem de ceza uygulamaları bakımından mükellefin mevzuat takibini zorlaştırıp, mükelleflerin ticari faaliyetlerinin işlevselliğini de bozmaktadır. Dolayısıyla gerek vergi, gerekse vergi ceza mevzuatımızın yapısal reformlarla işlevsel bir hale getirilerek, sürekli değişikliğe ihtiyaç duyulmayacak şekilde uzun süreli uygulanacak bir zemine oturtulması gerekmektedir. Ayrıca mükelleflerin belli dönemlerde eğitime tabii tutularak, mevzuatı kavramaları sağlanmalıdır.
- Vergi bilinci ve ahlakının yılda bir kez gündeme gelen vergi haftası ile sağlanamadığı ortadadır. Vergi kavramı ve öneminin eğitimin her

seviyesinde müfredata eklenmesi sağlanmalı, sadece üniversitelerin ilgili bölümlerinde eğitim gören kişilerin bu eğitimi alması ile yetinilmeyerek, eğitimin ilk basamaklarından itibaren vergiye dayalı kalkınma ve gelişme bilincinin oluşturulması için eğitim müfredatı güncellenmelidir. Böylelikle küçük yaşlardan itibaren kişilerin vergi ahlakı ve bilincini kavramasına katkı sağlanabilecektir. Bu durum, bu çalışmanın sonuçlarında ortaya çıkan bölgesel bakış açısı farklılıklarının da ortadan kaldırılması için özellikle önem arz etmektedir.

- Son olarak, dürüst bir vergi mükellefi olmanın da daha fazla desteklenmesi gerekmektedir. Ülkemiz vergi sisteminde, vergisini düzenli ödeyen mükelleflere ilişkin gelir ve kurumlar vergisinde %5 oranında bir indirim uygulaması bulunmaktadır. Ancak çıkarılan af kanunları ve uzlaşma müessesesi sayesinde vergisini düzenli ödemeyen mükelleflere sağlanan haklar göz önünde bulundurulduğunda, %5 oranının teşvik edicilik noktasında yetersiz bir oran olduğu son derece açıktır. Dolayısıyla mükelleflerin düzenli vergi ödeyen mükellefler grubunda yer alması için, uygulanan vergi indirimi oranının yükseltilerek daha cazip hale getirilmesi gerekmektedir.

Çalışmanın nihai sonucu olarak, ülkemizde vergi ceza uygulamalarının vergi adaletini bozduğu, mükelleflerin vergi sistemine güvenini zedelediği, mükelleflerin vergi cezalarından psikolojik olarak etkilenmelerine rağmen cezaları tam olarak caydırıcı bulmadıkları tespit edilmiştir. Dolayısıyla vergi cezalarının etkin olarak uygulanmasını sağlamak için yukarıdaki önerilerimiz çerçevesinde düzenlemelerin yapılması büyük bir önem arz etmektedir. Böylelikle ülkemizde uygulanan vergi cezaları caydırıcı bir güce sahip olmakla birlikte, ceza sistemine karşı duyulan güven tesis edilerek dürüst mükellefler lehine vergi adaleti sağlanmış olacaktır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Alpar, R. (2014). *Spor, Sağlık ve Eğitim Bilimlerinden Örneklerle Uygulamalı İstatistik ve Geçerlilik-Güvenilirlik SPSS'de Çözümleme Adımları ile Birlikte*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Ağar, S. (2016). *Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu*. 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Akbulut, B. (2011). *Türk Ceza Kanunu ile Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Yaptırım Hükümleri Dışında Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi*. Ankara: Adalet Yayınevi.

Akdoğan, A. (2001). *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*. Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Üçüncü Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, A. (2009). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Dokuzuncu Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, Ankara.

Akdoğan, A. (a) (2011). *Kamu Maliyesi*. Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 14. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, A. (b) (2011). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Onuncu Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

Aktan, C.C. (2006). *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*. (Ed. Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici ve İstiklal Y. Vural), Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Akyol, M.E., Küçük, M. (2003). *Bütün Yönleriyle Geçici Vergi*. 1. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Alacakaptan, U. (1975). *Suçun Unsurları*. No: 372, Ankara: Ankara Hukuk Fakültesi Yayınları.

Arslan, Ç., Kayançiçek, M. (2009). *Suçta Tekerrür.* Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Arslaner, H. (2017). *Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Artuk, M.E., Gökcen, A. ve Yenidünya, A.C. (2008). *Ceza Hukuku Özel Hükümler*. Gözden Geçirilmiş Yenilenmiş 9. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.

Atar, Y. (1994). *Vergi Hukuku Genel Esasları*, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Konya: Mimoza Yayınevi.

Aslan, M. (2008). *Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Bilici, N. (2015). *Vergi Hukuku Cilt: 1*. Güncelleştirilmiş 35. Baskı, Ankara: Savaş Yayınevi.

Biyan, Ö. (a) (2018). *Vergi Hukuku – Ön Lisans Öğrenimi İçin.* 1. Baskı, Bursa: Dora Basım Yayın.

Biyan, Ö. (b) (2018). *Vergi Hukuku –Lisans Öğrenimi İçin*. 1. Baskı, Bursa: Dora Basım Yayın.

Büyüköztürk Ş. (2011) *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı*. 15. Baskı, Ankara: Pegem Akademi.

Can, A. (2013). *SPSS ile Bilimsel Araştırma Sürecinde Nicel Veri Analizi*. Ankara: Pegem Akademi.

Candan, T. (2010). *Vergi Suçları ve Cezaları*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Cengiz, A., Kılıç, Ö. (2017). *Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Suçları*. İstanbul: Vedat Kitapçılık.

Centel, N., Zafer, H. ve Çakmut, Ö. (2008). *Türk Ceza Hukukuna Giriş*. 5. Baskı, İstanbul: Beta Yayım Dağıtım.

Çavuş, A. (2016). *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*. 1. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.

Çelebi, A.K. (2003). *Liberal Ekonomik Düşüncede Kamu Kesiminin Büyüklüğü Sorunu*. 2. Baskı. Manisa: Emek Matbaacılık Yayıncılık.

Çokluk, Ö., Şekercioğlu, G. ve Büyüköztürk, Ş. (2018). *Sosyal Bilimler İçin Çok Değişkenli İstatistik SPSS ve LISREL Uygulamaları*. Ankara: Pegem Akademi.

Donay, S. (1972). *Para Cezaları*, İstanbul.

Dönmezer, S., Erman S. (1985). *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt: III*, 10. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Dönmezer, S., Erman S. (1986). *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt: II*. 9. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Dönmezer, S., Erman S. (1987). *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt: I*. 10. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Edizdoğan, N., Taş, M. ve Çelikkaya, A. (2007). *Vergi Ceza Hukuku ve Yargılama Hukuku*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Ercan, İ. (2008). *Ceza Hukuku (Genel Hükümler – Özel Hükümler)*. 2007 ve 2008 Değişikliklerine Göre Yenilenmiş 4. Baskı, İkinci Sayfa Basım Yayın Dağıtım.

Erman, S. (1988). *Vergi Suçları*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Atölyesi.

Gerçek, Adnan, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, 1. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, Ocak, 2010.

Göktürk, N., Özgenç, İ. ve Üzülmez, İ. (2012). *Ceza Hukukuna Giriş*. (Ed. İzzet Özgenç, İlhan Üzülmez), 1. Baskı, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2476, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1447, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi WEB Ofset.

Gürbüz, S., Şahin, F. (2017). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri / Felsefe-Yöntem-Analiz.* Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Harrington D. (2009). *Assessing Confirmatory Factor Analysis Model Fit and Model Revision, Confirmatory Factor Analysis*, Edition 1, New York: Oxford University.

Hekimoğlu, M.F. (2001). *Uygulamalı – İçtihatlı Ceza İnfaz Hukuku ve Cezaevi İdaresi*. Ankara: Adalet Yayınevi.

Hızlı, Y. (1984). *Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu*, Ankara: Kazancı Hukuk Yayınları.

İslamoğlu, A.H., Alnıaçık, Ü. (2014). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Beta Yayınları.

Kalaycı, Ş. (2006). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. Ankara: Asil Yayıncılık.

Karakoç, Y., Şenyüz, D. ve Bayraklı, H.H. (2016). *Vergi Ceza Hukuku*. (Ed. Yusuf Karakoç, Mustafa Erkan Üyümez), 2. Baskı, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 3173, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 2065, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi WEB Ofset.

Karakoç, Y. (2016). *Vergi Ceza Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.

Karakoç, Y. (2011). *Genel Vergi Hukuku*. Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları.

Kırbaş, S. (2012). *Vergi Hukuku – Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar.* Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 19. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi.

Kızılot Ş., Kızılot Z. (2009). *Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Kline R.B. (2005). *Principles and Practice of Structural Equation Modeling. New York:* Guilford Press.

Lorcu, F. (2015). *Örneklerle Veri Analizi SPSS Uygulamalı*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Meydan, C.H., Şeşen, H. (2015). *Yapısal Eşitlik Modellemesi AMOS Uygulamaları*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Munro BH. (2005). *Statistical Methods For Health Care Research*. Fifth Editon, Philadelphia: Lippincott Williams&Wilkins.

Mutluer, K. (1979). *Vergi Ceza Hukuku*. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticarî İlimler Akademisi Yayınları: 214.

Mutluer, K. (2007). *Vergi Hukuku Genel Özel Hükümler*. 3. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.

Noyan, E. (2007). *Ceza Davası.* 2. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi.

Ok, N., Gündel, A. (2002). *Açıklamalı – İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları.* Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Oktar, S.A. (2010). *Vergi Hukuku*, 5. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Oktar, S.A. (2017). *Vergi Hukuku*. Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 12. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Öncel, M., Çağan, N. ve Kumrulu, A. (2011). *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 20. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.

Öner, E. (2015). *Vergi Hukuku*. Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 5. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Öz, E. (2004). *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Özgenç, İ. (2006). *Türk Ceza Kanunu Şerhi (Genel Hükümler)*. 3. Baskı, Ankara: T.C. Adalet Bakanlığı Eğitim Dairesi Başkanlığı.

Pallant J. (2017). *SPSS Kullanma Kılavuzu-SPSS ile Adım Adım Veri Analizi*, Çev. Sibel Balcı, Berat Ahi, 2. Baskı, Ankara: Anı Yayıncılık.

Parlar, A., Hatipoğlu, M. (2007). *5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Yorumu*, Cilt:1, Ankara: Yayın Matbaacılık.

Pehlivan, O. (2009). *Vergi Hukuku,* Trabzon: Derya Kitabevi.

Rahimov, İ. (2014). *Suç ve Ceza Felsefesi (a)*. Birinci Baskı, Ankara: Eko Avrasya Yayınları.

Rahimov, İ. (2014). *Suç ve Ceza (b)*, İstanbul: Türkiye Barolar Birliği Yayınları 261.

Schumacker R.E., Lomax R.G. (2010). *A Beginner's Guide to Structural Equation Modeling,* New York: Taylor & Francis Group.

Sekaran, U. (2000). *Research Methods for Business: A Skill-Building Approach*. 3. Baskı. UK: Wiley, John & Sons, Incorporate.

Seçer, İ. (2015). *SPSS ve LISREL ile Pratik Veri Analizi*. 2. Baskı, Ankara: Anı Yayıncılık.

Seyidoğlu H. (1992). *Ekonomik Terimler: Ansiklopedik Sözlük*. Ankara: Güzem Yayınları.

Soydan, B. (2015). *Vergi Denetimi Mevzuatı*. İSMMMMO Yayınları: 158, Mevzuat Serisi: 12, İstanbul.

Shao, A. T. (2002). *Marketing Research: An Aid to Decision Making*. Ohaio: Cincinnati, South-Western/Thomson Learning.

Şahin, A., Atılgan, K. Ö. (2011). *Önekleme Süreci ve Uygulanması Pazarlama Araştırması*. (Ed. Ayşe Şahin ve Burak Kartal), İstanbul: Lisans Yayıncılık.

Şeker, H., Gençdoğan, B. (2014). *Psikolojide ve Eğitimde Ölçme Aracı Geliştirme*. 2. Baskı, Ankara: Nobel Yayıncılık.

Şencan, H. (2005). *Sosyal ve Davranışsal Ölçümlerde Güvenirlik ve Geçerlilik*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Şenyüz, D. (2008). *Vergi Ceza Hukuku*. Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi.

Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2013). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler).* 4. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayım Dağıtım.

Şimşek, Ö.F. (2007). *Yapısal Eşitlik Modellemesine Giriş Temel İlkeler ve LISREL Uygulamaları*. Ankara: Ekinoks Yayıncılık.

Şimşek, M. (2016). *Anayasal İlkeler Karşısında Vergi Kabahat ve Yaptırımları*. Ankara: Adalet Yayınevi.

Tabachnick, B.G., Fidell, L.S. (2013). *Using Multivariate Statistics*. 6 Illustrated, Boston: Pearson Education.

Taşdelen, A. (2010). *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri.* Ankara: Turhan Kitabevi.

Taştan, M. (2015). *Vergi Kaçakçılığı Suçları: Açıklamalı – İçtihatlı*. 2. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi.

Tekin, F., Çelikkaya A. (2007). *Vergi Denetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Tezcan, D., Erdem, M.R. ve Önok, R.M. (2008). *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*, 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Thompson, B. (2014). *Exploratory and Confirmatory Factor Analysis: Understanding Concepts and Applications*. Washington DC: American Psychological Association.

Torgler B. (2007). *Tax Compliance and Tax Morale A Theoretical and Emprical Analysis*. England: Edward Elgar Publishing.

Toroslu, N. (2005). *Ceza Hukuku Genel Kısım*. Ankara: Savaş Yayınevi.

Toroslu, N. (2014). *Ceza Hukuku*. (Editör: Ozan Ercan Taşkın), 4. Baskı, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2283, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1280, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi WEB Ofset.

Tosuner, M., Arıkan, Z. (2012). *Vergi Usul Hukuku.* Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Bası, İzmir: Kanyılmaz Matbaacılık.

Tosuner, M., Arıkan, Z. (2016). *Türk Vergi Sistemi*, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Yirmi Birinci Baskı, İzmir: Kanyılmaz Matbaacılık.

Tuncer, S. (2003). *Vergi Hukuku ve Uygulaması*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Ural, A., Kılıç, İ. (2011). *Bilimsel Araştırma Süreci ve SPSS ile Veri Analizi*. 3. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.

Usta, Y. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. 1. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

Ünsal, H. (2014). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. 4. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.

Waltz C.F., Strcikland O.L. and Lenz E.R. (2010) *Measurement in Nursing and Health Research*. New York: Springer Publishing Company.

Yazıcıoğlu, Y., Erdoğan, S. (2014). *SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Yıldız, H. (2017). *Vergi Ceza Hukuku*, İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi, Maliye Uzaktan Eğitim Lisans Programı Ders Kitabı.

Yılmaz, K. (2007). *Türk Vergi Hukuku*. Değiştirilmiş 6. Baskı, Ankara: Ce-Ka Yayınları.

Yılmaz V,, Çelik H,E. (2009). *LISREL ile Yapısal Eşitlik Modellemesi-I*. Ankara: Pegem Akademi.

Yiğit, U. (2004). *Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar, Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*. İstanbul: Beta Basım Yayım.

Yurtcan, E. (2017). *Yargıtay Kararları Işığında Kabahatler Kanunu ve Yorumu*. 2. Baskı, Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları- 317.

Zikmund, W.G. (2003). *Business Research Model Methods*. 7th Edition, Ohaio: Thomson/South-Western Publishing.

Tezler

Akman, İ.S. (2012). *Vergi Mahremiyetini İhlâl*. (Doktora Tezi). Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Ceran M. (2019). *Vergi Denetiminde İşletmeler Açısından Vergi Cezalarının Yeri*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çiçek, B. (2015). *Deneyimsel Pazarlama ve Satın Alma Karar Sürecine Etkisi: Termal Turizm Sektöründe Bir Uygulama*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Yozgat: Bozok Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Demir, İ.C. (2008). *Vergi Ahlâkı ve Belirleyenleri Ege Bölgesi Örneği*. (Doktora Tezi). İzmir: T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Demirdizen, Ö. (2010). *Türkiye'de Vergi Ceza Sisteminin Etkinliğine İlişkin Algılamalar (Manisa Örneği)*. (Yüksek Lisans Tezi). Manisa: T.C. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Doğan, F.K. (2009). *Cezanın Amacı ve Hapis Cezası*. (Doktora Tezi). İstanbul: T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Durnaoğlu C. (2020). *Mükelleflere Uygulanan Vergi Cezalarının Caydırıcılığı: Afyonkarahisar İli Örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). Afyonkarahisar: T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Hatipoğlu M. (2007). *Türkiye'de Vergi Suç ve Cezalarının Algılanması Üzerine Ampirik Bir Çalışma (Uşak İli Uygulama Sonuçları).* (Yüksek Lisans Tezi). Afyonkarahisar: Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

İlhan M. (2015). *Vergi Mükelleflerinin Vergi Suç ve Cezaları ile Temel Vergilendirme İlkelerine Bakış Açısının Analizi (Afyonkarahisar Örneği).* (Yüksek Lisans Tezi). Uşak: Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kaşıkçı, M. (1999). *Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları*. (Doktora Tezi). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Korkmaz, H. (1999). *Türkiye'de Vergi Denetiminin Vergi Potansiyeli ve Kayıpları Üzerinden Etkinliği.* (Doktora Tezi). Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Pehlivan, A. (2011). *Kabahatler Hukukunun Genel Esasları*. (Doktora Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Pekşen F. (2009). *Türk Vergi Ceza Sisteminin Etkinliği ve Bir Uygulama*. (Yüksek Lisans Tezi). Tokat: T.C. Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Taş, F. (2007). *Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Değerlendirilmesi*. (Doktora Tezi), Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Üyümez, M.E. (2004). *Türkiye'de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisi*. (Doktora Tezi). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yayman, D. (1999). *Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanması. (Doktora Tezi)*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yılmaz, E. (2011). *Türkiye'de Vergi Cezalarının Etkinlik Açısından Karşılaştırmalı Analizi*. (Yüksek Lisans Tezi). Sakarya: T.C. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Araştırma Makalesi ve Bildiriler

Abdioğlu, H. (2007). Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (36): 161-172.

Acar, İ.A., Merter, M.E. (2004). Türkiye'de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu. *Maliye Dergisi*. (147): 5-27.

Ağar, S. (2005). Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. (58): 273-301.

Ağar, S (2006). Vergi Davalarının Hukuki Niteliği. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. (62): 262-298.

Akbey, F. (2014). Türkiye'de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi*, 29(1): 63-103.

Akalan, A.R. (2007). Emre Aykırılık Kabahati. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 11(1-2): 369-387.

Akdeniz, D. (2018). Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevi Unsur. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 5(1): 90-105.

Akkaya, M. (2000). Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararları Üzerine Bir İnceleme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 49(1): 85-96.

Aktaş, B. (2015). Kabahatler Kanununda Düzenlenen Kast, Taksir ve Hata Halleri Üzerine Bir İnceleme. *Terazi Hukuk Dergisi*. (105): 26-35.

Aktaş, S. (2009). Cezalandırmanın Amacı Üzerine. *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 13(1–2): 1-25.

Allingham, M.G., Sandmo, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*. 1(3-4): 323-338.

Alm, J., Jackson, B.R. and Mckee, M. (1992). Estimating the Determinants of Taxpayer Compliance with Experimental Data. *National Tax Journal*. 45(1): 107-114.

Alm, J., Torgler, B. (2006). Culture Differences and Tax Morale in the United States and in Europe. *Journal of Economic Psychology*. 27(2): 224-246.

Alm, J., Vazquez, J.M. and Wallace, S. (2009). Do Tax Amnesties Work? The Revenue Effects of Tax Amnesties During the Transition in the Russian Federation. *Economic Analysis and Policy*. 39(2): 235-253.

Alpaslan, M., Sakal, M. (2005). Vergi Usul Kanunu Uygulamasında Ceza İndirimi Müessesesi ve Ceza Davasına Etkisi. Mali Pusula Dergisi. (12): 28-31.

Altundiş, M., (2007). Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Suç ve Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu'nun Bu Suçlara Etkisi. *Ankara Barosu Dergisi*. (1): 168-179.

Altundiş, M. (2008). Hukuki Güvenlik İlkesi. Yasama Dergisi. (10): 60-94.

Anderson J.C., Gerbing D.W. (1984). The Effect of Sampling Error on Convergence, Improper Solutions, and Goodness-Of-Fit Indices for Maximum Likelihood Confirmatory Factor Analysis. *Psychometrika*. 49(2): 155–173.

Andreoni, J. (1991). The Desirability of A Permanent Tax Amnesty. *Journal of Public Economics*. (45): 143-159.

Apak, S. (2020). Özel Usulsüzlük Kabahati ve Cezasına Ait Değerlendirmeler. *Mali Çözüm Dergisi*. (157): 25-30.

Arık, F.Ş. (1995). Eski Türk Ceza Hukukuna Ait Notlar I – Suçlar ve Cezalar. *Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Tarih Bölümü Tarih Araştırmaları Dergisi*. 17(28): 1-50.

Arıkan, Z. (1995). Vergi Kaçağının Nedenleri ve Çözüm Yolları. *İktisat, İşletme ve Finans Dergisi*. 10(108): 56-60.

Arıkan, Z., Yurtsever, H. (2004). Türkiye' de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçlar-I. *Yaklaşım Dergisi*. (136): 59-64.

Arslaner, H., Özdemir, T. (2017). Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözüm Sürecinde Etkinlik Sorunu; Aydın İli Özelinde Bir Çalışma. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 4(3): 322-334.

Arslanpınar, Y.B. (2009). Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür-I (a). *Yaklaşım Dergisi*. (193):271-273.

Arslanpınar, Y.B. (2009), "Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür-II (b). *Yaklaşım Dergisi*. (194): 289-291.

Aslan, Y. (2010). Türk Hukukunda Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu. *Ankara Barosu Dergisi*. 68(2): 233-246.

Ateşoğlu, E. (2010). Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde Yer Alan Pişmanlık ve Islah Kurumu Üzerine Genel Bir Değerlendirme. Vergi Dünyası Dergisi. (343): 183-199.

Atçı, M. (2007). Pişmanlık ve Islah Uygulamasındaki Özellikli Hususlar. *Vergi Sorunları Dergisi*. (231): 120-131.

Aydın, H. (2012). Bir Güvenlik Tedbiri Olarak TBMM Üyeliğinden Yoksun Bırakma. İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 3(1): 339-364.

Aykın, H. (2009). Vergi Cezalarında Caydırıcılık Sorunu. *Yaklaşım Dergisi.* (202): 33-37.

Aylar F., Evci N. (2017). Ölçek Geliştirme Çalışmalarında Doğrulayıcı Faktör Analizinin Kullanımı. Sosyal Bilimler Dergisi. 4(10): 389-412.

Ayrangöl, Z., Tekdere, M. (2013). Potansiyel Etkileri ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 sayılı Kanunun İrdelenmesi. *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 6(2): 249-270.

Aytaç M., Öngen B. (2012). Doğrulayıcı Faktör Analizi ile Yeni Çevresel Paradigma Ölçeğinin Yapı Geçerliliğinin İncelenmesi. *İstatistikçiler Dergisi*. (5): 14-22.

Ayyıldız, Y. (2014). Vergi Mükelleflerinin Suç ve Ceza Algısı: Türkiye Alan Araştırması. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi*. 51(598): 19-43.

Batur, N. (2019). Vergi Suç ve Cezalarının Etkinliği. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. (142):181-210.

Bacaksız, P. (2014) Cezalandırma ve Topluma Yeniden Kazandırma. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 16(Özel Sayı, Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ' e Armağan): 4917-4941.

Balcıoğlu, İ., Memetali, S. ve Rozant, R. (2008). Psikiyatrik Hastanın Suç İşlemesi: Ne Yapmalıyız?. *Türkiye'de Sık Karşılaşılan Psikiyatrik Hastalıklar Sempozyum Dizisi*. (62):269-274.

Bay H., İnneci, A. (2017). Vergi Adaleti Açısından Türkiye'de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi. *International Journal of Public Finance*. 2(2): 197-219.

Bayer, A. (2011). Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu. *Fasikül Hukuk Dergisi*. 3(16): 37-43.

Baykara, B. (2005). İdari Vergi Suçunun Unsurları. *Yaklaşım Dergisi*. (146): 231-238.

Bayraklı, H.H. (2016). Vergi Kaçakçılık Suçunda Gönüllü Vazgeçme. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi,* 7(27): 1-16.

Bayraklı, H.H. (2017). Vergi Kaçakçılığı Suçuna Katılma (İştirak) ve Mali Müşavirlerin Adli Ceza Sorumluluğu. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 7(29): 1-22.

Bayraklı, H.H. (2019). Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi.* 10(37): 1-23.

Bayraklı, H.H., Bozdağ, A. (2008). Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür (Afyonkarahisar Örneği). *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*. 10(2): 375-396.

Bayraklı, H.H., Bozdağ, A. (2010). Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*. (158): 15-34.

Bayraktar, K. (1984). Ceza Hukukunda Suç Olmaktan Çıkarma Akımı. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası. 50(1-4): 197-212.

Bekar, E. (2011). Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Değerlendirilmesi. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*. 69(1-2): 1033-1050.

Benli, Abdülkadir, "Muhasebe Hilesi Nedir, Ne Olmalıdır? 6111 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirmeler", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 360, Ağustos 2011, ss.120-125.

Beron, K.J., Tauchen, H.V. and Witte, A.D. (1998). A Structural Equation Model for a Tax Compliance and Auditing. *NBER Working Papers*. (2556): 1-39.

Biniş, M. (2012). Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 17(2): 485-508.

Blank, J.D. (2014). Collateral Compliance. *University of Pennsylvania Law Review and American Law Register*. 162(4): 719-800.

Browne M.W., Cudeck R. (1992). Alternative Ways of Assessing Model Fit. *Sociological Methods & Research.* 21(2): 230-258.

Budak, A. (2007). Vergi Suçlarında Fail Meselesi. *Vergi Dünyası Dergisi*. (315): 97-101.

Budak, Y. (2010). Uzlaşmanın Yozlaştırılması. *Vergi Dünyası Dergisi*. (346): 20-24.

Bulut, M., Çalışkan, M.S. ve Bulut, A. (2008). Vergi Afları ve Vergiye Gönüllü Uyum. *Vergi Dünyası Dergisi*. (327): 29-35.

Buyrukoğlu, S., Erasa İ. (2012). Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi. *Vergi Dünyası*. (375): 116-127.

Büyükbaş, İ. (2010). Türk Ceza Kanunu'nda İşkence Suçu. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 12(Özel S.): 1443-1485.

Can, S. (2017). İdari Para Cezası. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 7(29): 407-429.

Canbay T., Çetin, G. (2007). Vergiye Uyumu Belirleyen Bir Faktör Olarak Vergi Kültürü. *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 5(1): 52-64.

Candan, T. (1999). Uzlaşma-I. *Maliye Postası*. 13(271): 61-63.

Cansız, H. (2006). Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*. 8(2): 115-138.

Centel, N. (2016). Ceza Hukukunda Tüzel Kişilerin Sorumluluğu -Şirketler Hakkında Yaptırım Uygulanması-. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 65(4): 3313-3326.

Chan, Y. H. (2003). Biostatistics 101: Data Presentation. *Singapore Medical Journal.* 44(6):280-285.

Coan, R.W. (1959). A Comparison of Oblique and Orthogonal Factor Solutions. *The Journal of Experimental Education*. 27(3): 151-166.

Costello, A.B., Osborne, J.W. (2005). Best Practices in Exploratory Factor Analysis: Four Recommendations for Getting the Most from Your Analysis. *Practical Assessment Research & Evaluation.* 10(7): 1-9.

Çağan, N. (1972). Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 29(1): 111-122.

Çağan, N. (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 37(1): 129-151.

Çakar Pürsünlerli, E., Saraçoğlu, F. (2014). Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*. 7(1): 415-423.

Çapık, C. (2014). Geçerlik ve Güvenirlik Çalışmalarında Doğrulayıcı Faktör Analizinin Kullanılması. *Anadolu Hemşirelik ve Sağlık Bilimleri Dergisi*. 17(3): 196-205.

Çetin, G. (2007). Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*. 14(2): 171-187.

Çiftcioğlu, C.T. (2013). Türk Ceza Kanunu'nda Taksir. *Ankara Barosu Dergisi*. 71(3): 317-338.

Demir, A. (2018). 7103 sayılı Kanunla Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesinde Getirilen Yenilikler. *Yaklaşım Dergisi*. (312): 109-111.

Demirbaş, T. (2001). Af Tartışmaları ve 4616 Sayılı Kanun <23 Nisan 1999 Tarihine Kadar İşlenen Suçlardan Dolayı Şartlı Salıverilmeye, Dava ve Cezaların Ertelenmesine Dair Kanun>. *Anayasa Yargısı Dergisi*. (18): 78-98.

Demirci, A. (2006). Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Zamanaşımı Sürelerinin Yeni Türk Ceza Kanunu ile Uyumu. *Vergi Dünyası Dergisi*. (297): 28-36.

Demirci, A. (2011). Vergi İncelemelerinde Tespit Edilen Kaçakçılık Suçlarının ve Diğer Suçların İlgili Makamlara Bildirilmesi II. *Yaklaşım Dergisi*. (217): 94-98.

Demirkol, S. (1998). İptal Davasında İdari İşlemin Beş Unsuru. *Sayıştay Dergisi*. 9(29): 65-89.

Dilberoğlu, V. (2016). Cezalar ve Güvenlik Tedbirlerinin Amacı ve Niteliği. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 65(4): 1517-1544.

Doğrusöz, M.E. (2007). Vergi Hukukunda Terkin-II. *Yaklaşım Dergisi*. (173): 271.

Doğrusöz, M.E. (2009). Bazı Vergi Suçlarının Ceza Mahkemesinde Görülmesinde Şarta Bağlılık Hali. *Yaklaşım Dergisi*. (199): 247-253.

Dönmez, R. (1997). Vergi Yönetiminin İşlevleri Açısından Vadesi Geldiği Halde Ödenmemiş Vergi Borçlarının Tahsiline İlişkin Bazı Sorunlar ve Öneriler. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi.* 13(1): 393-402.

Dubin J.A., Louis L.W. (1988). An Empirical Analysis of Federal İncome Tax Auditing and Compliance. *Nationol Tax Journal*. 41(1): 61-74.

Dubin J.A., Michael J.G. and Louis L.W. (1990). The Effect of Audit Rates on The Federal İndivudual İncome Tax, 1977-1986. *Nationol Tax Journal*. 43(4): 395-409.

Dursun, H. (2009). Türk Ceza Hukukunda Tekerrür. *Yargıtay Dergisi*. 35(4): 493-562.

Dülger, M.V. (2005). 5237 Sayılı YTCK' da Kastın Unsurları ve Türleri-Özellikle Olası Kastın Değerlendirilmesi. *Hukuk ve Adalet Eleştirel Hukuk Dergisi*. 2(5): 65-111.

Edizdoğan, N., Gümüş, E. (2013). Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*. (164): 99-119.

Elvan, D. (2010). Ormanlarda Otlatma Kabahatinin Hukuki Açıdan İncelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi*. (2): 37-58.

Eminağaoğlu, Ö.F. (1991). Ceza Hukuku'nda İsnat Yeteneği ve Yaş Küçüklüğü. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. (2): 214-245.

Epözdemir, R. (2018). Gönüllü Vazgeçme. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. (138): 79-106.

Erdem, T. (2009). Rakamların Diliyle Uzlaşma. *Vergi Sorunları Dergisi*. (252): 30-34.

Erdinç, B. (2012). İdari Yaptırımların Kavramsal Çerçevesi ve Cezai Yaptırımlarla Karşılaştırılması. *Ankara Barosu Dergisi*. (2): 241-276.

Erem, F. (1968). Suçun Konusu ve Hümanist Doktrin. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 25(1): 11-33.

Erkorkmaz, Ü., Etikan, İ., Demir, O., Özdamar, K. ve Sanisoğlu, S.Y. (2013). Doğrulayıcı Faktör Analizi ve Uyum İndeksleri. *Türkiye Klinikleri*. 33(1): 210-223.

Erkuş, A., Fındıklı, M.A. (2013). Psikolojik Sermayenin İş Tatmini, İş Performansı ve İşten Ayrılma Niyeti Üzerindeki Etkisine Yönelik Bir Araştırma. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*. 42(2): 302-318.

Eroğlu, O. (2013). Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunîlik İlkesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*. 8(3): 157- 179.

Erol, A. (2007). Uzlaşma Komisyonlarının Tutarsal Uzlaşma Sınırı. *Yaklaşım Dergisi*. (179): 26-30.

Erol, A. (2012). Pişmanlık ve Islah-I. *Yaklaşım Dergisi*. (236): 22-25.

Erol, A. (2012). Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler ve Sonuçları. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. (103): 199-222.

Eşitli Aygün, E. (2013). Suçların ve Cezaların Kanuniliği İlkesi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. (104): 225-246.

Evren, Ç.C. (2011). Kabahatlerde Kanunilik İlkesi. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*. 69(1-2): 967-1001.

Gamage, D., Shanske, D. (2011). Three Essays On Tax Salience: Market Salience And Political Salience. *Tax Law Review*. 65(21): 6- 33.

Geçer, A.E. (2016). Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 65(2): 315-348.

Gişi, S. (2017). Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Kabahatler Kanunu. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 8(1): 129-152.

Gordon, R.K. (1996). Law of Tax Administration and Procedure. *Tax Law Design Drafting*. 110-115.

Gökpınar, M. (2008). Ceza Sorumluluğunun Temeli: Kast. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. (79): 198-234.

Göktaş, K. (2019). Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Cezalarda İndirim ile (VUK 376. Md.) İlişkisi. *Yaklaşım Dergisi*. (317): 61-69.

Gölcüklü, F. (1963). İdari Ceza Müeyyideleri ve Bunlara Karşı Kanun Yolları. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*. 18(3): 189-215.

Gören, Ö. (2013). Vergi Ceza Hukukunda İştirak. *Ankara Barosu Dergisi*, 71(2): 359-368.

Grasmick H.G., Bursik J.R. (1990). Conscience, Significant Others, and Rational Choice: Exteding The Deterrence Model. *Law & Society Review*. 24(3): 837-862.

Güllü, İ. (2014). Suç Olgusuna Teorik ve Eleştirel Bir Yaklaşım. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 16 (Özel Sayı I): 104-107.

Gündüz, D. (2008). Cezaların Şahsiliği İlkesi Çerçevesinde Spor Ceza Hukukunda Yönetici, Sporcu ve Taraftarların İşlemiş Olduğu Suçlardan Kaynaklı Spor Kulüplerinin Cezai Sorumluluğu. *İstanbul Barosu Dergisi*. 92(3): 274-289.

Güner, S. (2014). Belgede Sahteciliğin 213, 4208, 5237 ve 5607 Sayılı Kanunlar Yönünden İrdelenmesi. *Gümrük ve Ticaret Dergisi.* (4): 38-52.

Güngör, D. (2007). Ceza Hukukunda Kural Üzerinde Hata. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. (68): 135-160.

Güngör, D., Okuyucu Ergün, G. (2016). Hükmün Açıklanmasının Geriye Bırakılması. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 65(4): 1951-1965.

Gürdal, T., Ekeryılmaz, Ş. (2018). Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi. 13(2): 205-226.

Hasseldine, J.D., Bebbington, J.K. (1991). Blending Economic Deterrence and Fiscal Psychology Models in The Design of Responses to Tax Evasion: The NewZealand Experience. *Journal of Economic Psychology*. 12(2): 299–324.

Hinkin, T.R. (1995). A Review of Scale Development Practices in the Study of Organizations. *Journal of Management*. 21(5): 967-988.

Hooper D., Coughlan, J. and Mullen, M.R. (2008). Structural Equation Modelling: Guidelines for Determining Model Fit. *The Electronic Journal of Business Research Methods*. 6(1): 53-60.

Işık, N., Acar, M. (2003). Kayıtdışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. (21): 117-136.

Işık, E. (2009). Vergi Usul Kanunu'nda Tekerrür. *Vergi Sorunları Dergisi*. (245): 17-30.

Işık, İ., Topaç, S. (2006). Pişmanlık ve Islah Kurumu'ndan Yararlanmanın Koşulları - II. *Yaklaşım Dergisi*. (164): 72-80.

İçel, K. (1984). İdari Ceza Hukuku ve Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*. 50(4): 117-131.

İçel, K. (2016). Çağdaş Ceza Hukukunun Evrensel İlkelerinin Kabahat Türünden Eylemler Alanındaki Boyutları. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi.* 11(7): 621-635.

James, S., Alley, C. (2002). Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration. *Journal of Finance and Management in Public Services*. 2(2): 27-42.

İlhan, M., Çetin, B. (2014). ISREL ve AMOS Programları Kullanılarak Gerçekleştirilen Yapısal Eşitlik Modeli (YEM) Analizlerine İlişkin Sonuçların

Karşılaştırılması. *Eğitimde ve Psikolojide Ölçme ve Değerlendirme Dergisi.* 5(2): 26-42.

Kanste, O., Miettunen, J., ve Kyngas, H. (2006). Psychometric Properties of the Multifactor Leadership Questionnaire Among Nurses. *Journal of Advanced Nursing*. 57(2): 201-212.

Kara, S. (2017). Vergi Mahremiyeti Kapsamına Giren Hususların Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 8(32): 269-281.

Karabulut, M. (2006). İdari Yaptırımların Hukuki Niteliği ve Anayasa Mahkemesinin Kabahatler Kanunu Hakkındaki Kararı. *Terazi Hukuk Dergisi*. (3): 63-68.

Karakehya, H. (2007). Ceza Hukukunda Doğrudan Kast. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 15(1): 117-138.

Karakehya, H. (2008). Modern Cezalandırma Sistemlerinin Büyük Anlatıları. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*. 66(1): 87-108.

Karakoç, Y. (2014). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 15(Özel S.): 1259-1308.

Karakoç, Y. (2004). Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama). *19. Türkiye Maliye Sempozyumu Kitabı.* (ss.99-26), Düzenleyen T.C. Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü. Antalya. 10-14 Mayıs 2004.

Keçelioğlu, E. (2010). Kusurluluğu Ortadan Kaldıran Sebeplerle Hukuka Uygunluk Sebepleri Arasındaki Ayrımın TCK'nın Uygulanması Bakımından Pratik Sonuçları. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. (87): 299-321.

Kıdıl, F. (2018). Cezalandırmanın Amacı ve "Umut Hakkı" Bağlamında Koşullu Salıverilme Yasakları. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. (138): 48-49.

Kıldiş, Y. (2018). Son Değişiklikler Işığında Vergide Uzlaşma Müessesesi. *Yaklaşım Dergisi*, (306): 9-11.

Kılıç, A. (2014). Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 5(18): 299-348.

Kızılyar Ayatar, S. (2013). Ceza Yaptırımı ile İdari Yaptırım Ayrımı. Journal of Yaşar University. 8 (Özel): 1637-1667.

Kızmaz, Z. (2005). Ceza veya Kriminal Yaptırımın Suç Oranları Üzerindeki Caydırıcı Etkisi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 7(2): 211-231.

Koban, E., Fırat, Z. (2007). Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Sosyal Güvenlik Açısından Denetim Olgusu İş, Güç. *Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*. 9(1): 48-184.

Kul, S. (2014). İstatistik Sonuçlarının Yorumu: P Değeri ve Güven Aralığı Nedir?. *Plevra Bülteni*. (Ocak Sayısı): 11-13.

Kurt, H. (2014). İdari Yaptırımlara Karşı Güvenceler. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 18(1): 131-178.

Küçükkaya, M. (2015). Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 19(1): 191-218.

Küçüktaşdemir, Ö. (2014). Aydınlanma ve Ceza Hukuku. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. (113): 57-98.

Lerman, A.H. (1986). Tax Amnesty: The Federal Perspective. *National Tax Journal*. 38(3): 325-332.

Mahmutoğlu, F.S. (2009). Suç-Kabahat Ayrımı— İdari Ceza Hukukunun Temelleri. İdari Ceza Hukuku Sempozyumu Kitabı (ss.27-42), Düzenleyen İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi.

Marufoğlu, A., Gökbunar, R. (2021). Başbaki Kulluğu'ndan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na Vergi Denetim Müesseseleri, Günümüz Sorunları ve Çözüm Önerileri. Yönetim ve Ekonomi Dergisi. 28(1): 1-22.

Moğol, T., Üyümez, M.E. (2004). Vergi Suç ve Cezalarının Ekonomisi. *19. Türkiye Maliye Sempozyumu Kitabı.* (ss.573-599), Düzenleyen T.C. Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü. Antalya. 10-14 Mayıs 2004.

Mumford, A. (2015). Tax Complexity, Tax Salience and Tax Politics. *Social & Legal Studies*. 24(2): 185-201.

Murphy, K., Helmer, I. (2013). Testing The Importance of Forgiveness for Reducing Repeat Offending. *Australian & New Zealand Journal of Criminology*. 46(1): 138-156.

Narter, R., Sarıcaoğlu, E. (2013). Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima. *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 17(1-2): 73-99.

Nas, A. (2010). Vergi Borcunu Ortadan Kaldıran veya Azaltan Bir Neden Olarak Terkin Kurumu. *Legal Mali Hukuk Dergisi*. 6(72): 2683-2693.

Okay, S. (1952). Tekerrürün Mahiyeti Hakkında Başlıca Nazariyeler ve Tatbikata Tesirleri. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 9(1-2): .331-346.

Oktar, S.A. (2000). Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler. *Vergi Sorunları Dergisi*. (144):75-93.

Organ, İ., Çevikcan, F., Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür ve Aksayan Yönleri. *Vergi Raporu*. (141): 54-66.

Organ İ., Yeğen, B. (2013). Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi,* 27(4): 241-271.

Osmanoğlu, K. (2010). Ceza Hukukunda Geriye Yürüme Yasağı. *EÜHFD*. 16(3–4): 89-116.

Ömercioğlu, A. (2017). Vergi Mahkemesinin Vergi Kabahatleri Bakımından Kısmi Kabul İçeren İdari İşlem Niteliğindeki Kararları. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. (128): 187-202.

Ömercioğlu, A., Dayıoğlu, M.R. ve Arslan, C.B. (2018). Vergi Suçlarının Türkiye'de Adli Görünümü. *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi (KÜSBD)*. 8(1): 51-70.

Ömeroğlu, Ö. (2012). Suç Korkusu, Cezanın Caydırıcılığı ve Küçük Suçlar. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 16(4): 329-370.

Öz, E., Armağan, A. (2018). Yargı Organları Kararlarına Göre Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Önlemede Adli Vergi Cezalarının Rolü. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 9(33): 1-38.

Özçelik, Ş.B. (2016). Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'na Göre Mücbir Sebepler ve Sonuçları. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. (123): 303-324.

Pehlivan, O. (1991). Vergi Dairesince Kesilecek Cezalarda Ceza Kesme Zamanaşımı. *Vergi Dünyası Dergisi*. (119): 64-67.

Richardson, G. (2006). Taxation Determinants of Fiscal Corruption: Evidence Across Countries. *Journal of Financial Crime*. 13(3): 323–338.

Saraçoğlu, F., Ejder H. (2002). Kamu Mali Yönetiminin Açıklık ve Samimilik İlkeleri Açısından Analizi. *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*. (27): 39–53.

Sarılı, M. A. (2002). Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler. *Bankacılar Dergisi*. (41): 32-50.

Savaşan, F., Odabaş, H. (2005). Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 5(10): 1-28.

Saydam, M., Öztürk, N. (2015). Türk Ceza Kanunu Bakımından Taksir. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 6(23): 135-157.

Seçkin, S., Üstün, G. (2015). İdari İşlemlerde Takdir Yetkisi ve Gerekçe İlkesi. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*. 21(2): 509-533.

Sevinç, F. (1997). Türk Vergi Sisteminin Mükelleflerin Karar Süreçleri Üzerindeki Etkisi. *Yaklaşım Dergisi.* (49): 29-44.

Shevlin, M., Miles, J.N.V. and Lewis, C.A. (2000). Reassessing The Fit of The Confirmatory Factor Analysis of The Multidimensional Students Life Satisfaction Scale: Comments on 'Confirmatory Factor Analysis Of The Multidimensional Students' Life Satisfaction Scale. *Personality and Individual Differences*. (28): 181-185.

Sırma, Ö. (2012). Ceza Hukukunda Hukuka Aykırılık. *Fasikül Hukuk Dergisi*. (29): 15-21.

Silahşör, M. (2013). Vergi Hukukunda Tekerrür Kurumu. *Ankara Barosu Dergisi*. 71(2): 279-288.

Simon, D., Kriston, L., Loh, A., Spies, C., Scheibler, F., Wills, C. and Harter, M. (2010). Confirmatory Factor Analysis and Recommendations for Improvement of the Autonomy-Preference-Index (API). *Health Expectations*. 13(3): 221-330.

Snow, A., Warren, R. (2005). Tax Evasion Under Random Audits With Uncertain Detection. *Economics Letters*. 88(1): 97-100.

Somuncu, A. (2014). Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. (43): 133-173.

Söyler, Y. (2009). Kabahatler Kanununa İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine Bir Değerlendirme. Yasama Dergisi. (12): 136-167.

Sümer, N. (2000). Yapısal Eşitlik Modelleri: Temel Kavramlar ve Örnek Uygulamalar. Türk *Psikoloji Yazıları*. 3(6): 50-74.

Sürmen, Y. (1992). Vergi Bilincinin Geliştirilmesinde Muhasebecinin Rolü. Sayıştay Dergisi. 3(7): 25-29.

Şahin, İ. (2009). Eğitsel İnternet Kullanım Özyeterliği İnançları Ölçeğinin Geçerliği ve Güvenirliği. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. (21): 461-471.

Şanver, C. (2017). Türk Vergi Sisteminde Vergi Kabahat ve Suçlarına Uygulanan Yaptırımların Caydırıcılığı Araştırması. *Yönetim Bilimleri Dergisi*. 15(29): 91-106.

Şen, E. (2010). Kabahatler Kanunu'nun Ceza Muhakemesi Kanunu Hükümleri ile İlişkisi. *Ceza Hukuku Dergisi*. (12): 11-17.

Taneri, G. (2016). Temel Cezanın Belirlenmesi. *Ankara Barosu Dergisi*. 74(3): 129-161.

Tanzi, V., Shome, P. (1993). A Primer on Tax Evasion. *IMF Staff Papers*, 40(4): 807-828.

Torgler, B. (2003). Tax Morale, Rule Governed Behaviour and Trust. *Constitutional Political Economy*. (14): 119-140.

Torunoğlu, T. (2010). Vergi Ziyaı Kabahati. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*.12(Özel Sayı): 477-544.

Tosuner, M., Demir, İ.C. (2009). Vergi Ahlâkının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 14(1): 1-15.

Tuay, E., Güvenç, İ. (2007). Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı. *Gelir İdaresi Başkanlığı Yayınları*. (51): 1-147.

Tunçer, M. (2002). Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*. 57(3): 108-128.

Turabi, S. (2012). Kusurluluk ve Kusurluluğu Etkileyen Haller. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. (101): 267-292.

Türkmen, M. (2017). Cezaya Alternatif Bakışlar ve Yeni Bir Disiplin Olarak Ceza Sosyolojisinin İmkânlılığı. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 10(52): 703-720.

Ufuk, M.T. (2003). Vergi Hukukunda Terkin. *Yaklaşım Dergisi*, (122): 72-75.

Ümit, C. (2021). Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*. 11(1):357-393.

Ünsal, H. (2003). Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 8(3): 27-48.

Üstün, Ü.S. (2001). Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 9(3-4): .293-323.

Üstün, Ü.S., Ünsal, H. (2008). Vergi Cezaları Konusunda 5728 sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler ve Değerlendirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi.* 16(2): 111-126.

Üstün, Ü.S., Şişman, G. (2009). Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Adli Vergi Suçlarının Görünüm Şekilleri. *Vergi Dünyası Dergisi*. (339): 143-154.

Villemin, D.A. (2017). Ceza Kavramı, Nitelikleri, Amacı ve Sınıflandırılması. *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. (2-1): 149-162.

Yaman, S., Tekin, S. (2010). Öğretmenler İçin Hizmet-İçi Eğitime Yönelik Tutum Ölçeği Geliştirilmesi. *Bayburt Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi.* 5(1-2): 76-88.

Yapar Kuzucu, B. (2021). Bir Suç Olarak Vergi Mahremiyetinin İhlali. *Maliye Çalışmaları Dergisi*. (65): 71-89.

Yaşlıoğlu, M.M. (2017). Sosyal Bilimlerde Faktör Analizi ve Geçerlik: Keşfedici ve Doğrulayıcı Faktör Analizlerinin Kullanılması. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*. (Özel Sayı: 46): 74-85.

Yarsuvat, D. (1996). Ceza ve Yeni İçtimai Müdafaa Doktrini. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*. 32(1): 79-100.

Yavaşlar Başaran, F. (2006). İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları. *Vergi Dünyası Dergisi*. (299): 131-178.

Yavaşlar Başaran, F. (2008). Vergi Ceza Hukukundaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri. *Vergi Sorunları Dergisi*. (233): 72-93.

Yavaşlar Başaran, F. (2016). Vergi Yaptırım Hukukuna Farklı Bir Yaklaşım: Dekriminalizasyon. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. (1-2): 317-324.

Yelman, E. (2017). Türkiye'de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 Sayılı Kanun'un Mali Yönden İncelenmesi. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*. 7(15): 67-84.

Yereli, A.B. (2001). Adli Yargının Görev Alanına Giren Vergi Suç ve Cezaları. Vergi Dünyası Dergisi. (237): 113-116.

Yılmazoğlu, Y.E. (2016). Vergi Yargısı Uygulamasında Kabahatler Kanunu'na Alternatif Bir Bakış ve Vergi Ziyaı Doğuran Fiillere İştirake İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararına Dair Bir İrdeleme. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. (124): 323-356.

Yurteri, İ. (2012). Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetim. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi.* (100): 255-270.

Yurtsever, H. (2013). Vergi Hukukunda İradi Temsil. Electronic Journal of Vocational Colleges. 3(3): 113-120.

Yücesoy, A.A. (2018). Vergi Hukukunda Arama ve Arama Sürecindeki İşlemlerde Kamu Yararı Kavramı. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. (135): 151-184.

Zanobini, G. (1963). İdari Ceza Hukukunda Kıstas Meselesi. (Çev: Yılmaz Günal). *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*. 18(23): 301-318.

İnternet Kaynakları

Alpaslan, G. (14 Kasım 2019). Danıştay'ca Verilen Bozma Kararları ve Ödeme, https://vergialgi.net/danistay-ca-verilen-bozma-kararlari-ve-odeme, (Erişim: 01.03.2022).

Ak, R. (13.12.2019). Vergi İçin 1,5 Yıl Beklentisi. *Habertürk*. https://www.haberturk.com/vergi-affi-2546385-ekonomi, (Erişim, 15.02.2022).

Alparslan, M. (01 Ekim 2018). 213 Sayılı VUK Açısından Çift Defter Kullanımı. https://www.hukukihaber.net/213-sayili-vuk-acisindan-cift-defter-kullanimi-makale,6119.html, (Erişim: 11.05.2021).

Aygül, E. (20 Aralık 2021). Yılında Açılacak Vergi Davalarında İstinaf Yolu ve Verilen İstinaf Kararlarını Temyiz Etme Tutar Hadleri. https://www.alomaliye.com/2021/12/20/2022-istinaf-ve-temyiz-basvurularinda-dikkate-alinacak-hadler/, (Erişim: 27.02.2022).

Aykın, H. (20 Aralık 2021). Hesap ve Muhasebe Hilesi Nedir? Ne Değildir? Değerlendirmeler" https://vergidosyasi.com/2018/01/17/hesap-ve-muhasebe-hilesi-nedir-ne-degildir-degerlendirmeler/, (Erişim: 07.05.2021).

Bilici, N., Öden Dilemre, B. (24 Mart 2018). A'ya 1, B'ye 3 Kat Ceza = Ayrımcı Vergilendirme. *Dünya Gazetesi*. https://www.dunya.com/kose-yazisi/aya-1-bye-3-kat-ceza-ayrimci-vergilendirme/408595, (Erişim Tarihi: 26.12.2021).

Çakmakcı, A. (2019) "Vergi Hukukunda Kaçakçılık Fiillerinin Kapsamı ve Cezadan Kurtulma Yolları", 2019, <https://www.adenymm.com.tr/vergi-hukukunda-kacakcilik-fiillerinin-kapsami-ve-cezadan-kurtulma-yollari-ali-cakmaic-ymm> (Erişim: 18.05.2021).

Çavuş, A. (Nisan 2004). Vergi Kaçakçılığı Suçunun Faili", *E-Yaklaşım*, https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4370&arananKey=Vergi%20Ka%C3%A7ak%C3%A7%C4%B1l%C4%B1%C4%9F%C4%B1%20Su%C3%A7unun%20Faili, (Erişim: 10.08.2021)

Doğrusöz, B. (07.01.2021). Vergi Yargısında 2021'in Ölçütleri. *Dünya Gazetesi*. https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-yargisinda-2021in-olcutleri/606163, (Erişim: 28.09.2021).

Dura, İ.H., Vergi Ehliyeti Olan Otomobil Sürebilir mi?. Vergi Sorunları Dergisi, (http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi_yazdir/39) (Erişim: 18.04.2020).

Ergin, N.E. (10 Aralık 2020). Vergide Uzlaşma Müessesi ve Yapılandırmadaki Uzlaşma Haksızlığı. *Dünya Gazetesi*. https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergide-uzlasma-muessesi-ve-yapilandirmadaki-uzlasma-haksizligi/603079, (Erişim, 28.09.2021).

Frey, B.S., Feld, L.P. (August 2002). Deterrence and Morale in Taxation: An Empirical Analysis. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstractid=341380 (Erişim Tarihi: 26.12.2021).

Kabinga, M. (2006). Principles of Taxation. https://www.taxjustice-and-poverty.org/fileadmin/Dateien/Taxjustice_and_Poverty/Introduction/05_Principles.pdf, (Erişim: 12.09.2021).

Kara, M.S. (Aralık 2016). Adım Adım Vergi İncelemesi. https://vergialgi.net/adim-adim-vergi-incelemesi, (Erişim: 10.02.2020).

Karnıyarık, Ç. (12.01.2021). Vergi Yargısında 2022 Yılında Uygulanacak Parasal Sınırlar. http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/caglarkarniyarik/012/, (Erişim: 27.02.2022).

Kaşıkara, M.S. (2012). Ceza Adaleti Açısından Hukuk Felsefesinin Yeri: Neyi Koruyoruz? Nasıl Koruyoruz?. http://www.umut.org.tr/UserFiles/Files/Document/document_11%20Ekim-III-3.pdf, (Erişim: 03.05.2019).

Kırbaş, S. (Nisan 2012). Türk Vergi Mevzuatında Karmaşa ve Yarattığı Sorunlar", E-Yaklaşım Dergisi, https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13842 (Erişim: 02.11.2021).

Maciejovsky, B., Kirchler, E. And Scwarzenberger, H. (March 2001). Mental Accounting and The Impact of Tax Penalty and Audit Frequency on The Declaration of Income: An Experimental Analysis. http://edoc.hu-berlin.de/series/sfb-373-papers/2001-16/PDF/16.pdf, (Erişim Tarihi 01.09.2021).

Mahmutoğlu, F.S. (6 Ocak 2017). Suç-Kabahat Ayrımı-İdari Ceza Hukukunun Temelleri. http://fsmahmutoglu.av.tr/pdf/e347388642006e588cf2c697c444aa95c3fa57d77818090242.pdf, (Erişim: 28.05.2018).

Orhan, H. (2016). Vergi İhtilaflarının Barışçıl Yollarla Çözümü. https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-hakan-orhan.pdf, (Erişim: 03.01.2022).

Oruç, R., Konaçoğlu, S. (Ekim 2020). Vergi İnceleme Süreci Aşamaları. https://level-tax.com/wp-content/uploads/2020/10/2020.-10.-16-VERGI-INCELEME-SURECI-ASAMALARI.pdf, (Erişim: 08.12.2021).

Özkök, C. (9 Aralık 2019). 7194 sayılı Kanunla Yapılan Yeni Düzenlemeler -1 (Kanun Yolundan Vazgeçme). http://www.alomaliye.com/2019/12/09/kanun-yolundan-vazgecme/, (Erişim: 16.04.2020).

Seviğ, V. (25.02.2020). Kanun Yolundan Vazgeçme. https://www.muhasebedr.com/kanun-yolundan-vazgecme-, (Erişim: 10.02.2020).

Yaşin, M. (Temmuz 2016) “Vergi Yargısında Yeni Dönem: İstinaf Mahkemeleri (Bölge İdare Mahkemeleri) Bu Ay Göreve Başlıyor. E-Yaklaşım Dergisi, https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28771, (Erişim:16.04.2019).

Yavaşlar Başaran, F. (24 Mart 2018). Vergi İdaresinin Ayrımcı Uygulamaları: Anayasa Mahkemesi’nin İhlal Kararı. Dünya Gazetesi, https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-idaresinin-ayrimci-uygulamalari-anayasa-mahkemesinin-ihlal-karari/408601, (Erişim:26.12.2021).

Yavuz, H. (12.04.2021). Türkiye Ekonomisinin Kanayan Yarası: Vergi Kaçakçılığı. https://sesam.sakarya.edu.tr/tr/duyuru/goster/100592/turkiye-ekonomisinin-kanayan-yarasi-vergi-kacakciligi, (Erişim: 10.02.2022).

Yenidünya, C. (2019). Ceza Kavramı, Cezanın Amacı, Nitelikleri ve Çeşitleri. 2019, https://caneryenidunya.com/ceza-kavrami-cezanin-amaci-nitelikleri-ve-cesitleri/, (Erişim: 04.05.2019).

Yılmaz, M. (1 Nisan 2020). Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi, https://vergialgi.net/kanun-yolundan-vazgecme-muessesesi, (Erişim: 10.02.2020).

Raporlar

Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, “Adli İstatistikler 2016”, T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/27820191126572016.pdf.

Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, “Adli İstatistikler 2017”, T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2682019155449istatistik2017.pdf.

Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, “Adli İstatistikler 2018”, T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019153842istatistik2018.pdf.

Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, “Adli İstatistikler 2019”, T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/22420211427211062020170359HizmeteOzel-2019-bask%C4%B1-%C4%B0SA.pdf.

Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, “Adli İstatistikler 2020”, T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/501202216013122420211449082020H%C4%B0ZMETE%C3%96ZELK%C4%B0TAP.pdf.

Gelir İdaresi Başkanlığı, “2014 Yılı Faaliyet Raporu”, Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 199, Şubat, 2015, ss.1-162, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf.

Gelir İdaresi Başkanlığı, “2015 Yılı Faaliyet Raporu”, Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 216, Şubat, 2016, ss.1-154, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015_faaliyet_raporu.pdf.

Gelir İdaresi Başkanlığı, “2016 Yılı Faaliyet Raporu”, Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 247, Şubat, 2017, ss.1-196, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016_faaliyet_raporu.pdf.

Gelir İdaresi Başkanlığı, “2017 Yılı Faaliyet Raporu”, Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 276, Şubat, 2018, ss.1-192, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2017/2017_faaliyet_raporu.pdf.

Gelir İdaresi Başkanlığı, “2018 Yılı Faaliyet Raporu”, Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 314, Şubat, 2019, ss.1-172, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2018/2018_faaliyet_raporu.pdf.

Gelir İdaresi Başkanlığı, “2019 Yılı Faaliyet Raporu”, Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 349, Şubat, 2020, ss.1-148, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2019/2019_faaliyet_raporu.pdf.

Gelir İdaresi Başkanlığı, “2020 Yılı Faaliyet Raporu”, Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 387, Şubat, 2021, ss.1-159, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2020/2020_faaliyet_raporu.pdf.

Gelir İdaresi Başkanlığı, “2021 Yılı Faaliyet Raporu”, Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 429, Şubat, 2022, ss.1-189, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2021/2021_faaliyet_raporu_4.pdf.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, “2016 Yılı Faaliyet Raporu”, ss.1-157, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2018/10/Maliye-Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1-2016-Y%C4%B1l%C4%B1-Faaliyet-Raporu.pdf.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, “2018 Yılı Faaliyet Raporu”, ss.1-187, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/05/Hazine-ve-Maliye-Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1-2018-Y%C4%B1l%C4%B1-Faaliyet-Raporu.pdf.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, “2021 Yılı Faaliyet Raporu”, ss.1-176, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/03/Hazine-ve-Maliye-Bakanligi-2021-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, “Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri”, https://muhasebat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, “2014 Yılı Faaliyet Raporu”, No: 33, ss.1-113, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK_2014_Y%C4%B1l%C4%B1_Faaliyet_Raporu_1102.pdf.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, “2015 Yılı Faaliyet Raporu”, ss.1-123, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/FaaliyetRaporu_2015.pdf.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, “2016 Yılı Faaliyet Raporu”, ss.1-102, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK_2016_Faaliyet_Raporu_22.05.17.pdf.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, “2017 Yılı Faaliyet Raporu”, ss.1-103, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK_Faaliyet_Raporu_2017.pdf.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, “2018 Yılı Faaliyet Raporu”, ss.1-109, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, “2019 Yılı Faaliyet Raporu”, No: 33, ss.1-103, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/04/VDK-2019-Birim-Faaliyet-Raporu.pdf.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, “2020 Yılı Faaliyet Raporu”, ss.1-87, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/04/VDK-2020-Yili-Birim-Faaliyet-Raporu.pdf.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, “2021 Yılı Faaliyet Raporu”, ss.1-87, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/04/VDK-2021-Birim-Faaliyet-Raporu.pdf.

EKLER

Ek 1: Ölçek Formu

ANKET FORMU

Sayın Katılımcı;
Yapılan bu anket "Türkiye'de Vergi Suç ve Kabahatlerine Uygulanan Cezai Yaptırımların Etkileri" adlı doktora tez çalışmasının uygulama kısmına yöneliktir. Yapılan bu anket ile vergi cezalarının çeşitli etkilerinin ölçülmesi ve analiz edilmesi amaçlanmaktadır. Ankette yer alan ifadelerin doğru ya da yanlış cevabı bulunmamaktadır ve siz vergi mükelleflerinin yer alan ifadeleri samimiyetle cevaplamanız çalışmanın güvenirliğini artıracaktır. Anketin ilk kısmı sadece demografik amaçlı olarak hazırlanmıştır, lütfen kendinize uygun olan seçeneği (X) işareti ile işaretleyiniz. İkinci kısımda ise lütfen her ifadeyi dikkatle okuyunuz ve belirtilen ifadeye tamamen katılıyorsanız "Kesinlikle Katılıyorum", ifadeye katılıyorsanız "Katılıyorum", ifadenin düşüncenize uygun olup olmadığı konusunda tereddütlü iseniz "Kararsızım", ifadeye katılmıyorsanız "Katılmıyorum", ifadeye hiçbir şekilde katılmıyorsanız "Kesinlikle Katılmıyorum" bölümüne (X) işareti koyunuz. Anketten elde edilen veriler tamamen bilimsel amaçla kullanılacak olup bu konuda üçüncü kişilerle kesinlikle paylaşım yapılmayacaktır. Değerli vaktinizi ayırarak bilimsel bir araştırmaya katkıda bulunduğunuz için teşekkür ederim.

Öğr. Gör. Gökçe Kafkas
Manisa Celal Bayar Üniversitesi SBE
Maliye Anabilim Dalı

DEMOGRAFİK BİLGİLER:
(Lütfen kendinize uygun boşluğu "X" işareti ile işaretleyiniz.)

1. Cinsiyetiniz?

Kadın ( ) Erkek ( )

2. Eğitim düzeyiniz?

İlkokul ( ) Ortaokul ( ) Lise ( ) Üniversite ( ) Yüksek Lisans ( ) Doktora ( )

3.Yaşınız?

21 - 30 ( ) 31 - 40 ( ) 41 - 50 ( ) 51 - 60 ( ) 61 ve üzeri ( )

4. Gelir düzeyiniz?

0 – 5.000 TL ( ) 5.001 – 10.000 TL ( ) 10.001 – 15.000 TL ( ) 15.001 – 20.000 TL ( )
20.001 TL ve üstü ( )

5. Hangi sektörde faaliyet gösteriyorsunuz?

İmalat ( ) Tekstil ( ) İnşaat ( ) Hizmet ( ) Gıda ( )
Petrol ve Madeni Yağ ( ) Diğer ( )

6. Kaç yıldır kayıtlı vergi mükellefisiniz?

1-5 ( ) 6-10 ( ) 11-15 ( ) 16 - 20 ( ) 21 ve üstü ( )

7. Mükellefiyet türünüz nedir?

Gelir Vergisi ( ) Kurumlar Vergisi ( )

8.Hangi kazanç grubuna dâhilsiniz?

Ticari Kazanç ( ) Zirai Kazanç ( ) Serbest Meslek Kazancı ( ) Kurum Kazancı ( )

9.Türkiye'nin hangi bölgesinde faaliyet göstermektesiniz?

Ege Bölgesi ( ) Marmara Bölgesi ( ) Akdeniz Bölgesi ( ) Karadeniz Bölgesi ( )
İç Anadolu Bölgesi ( ) Güneydoğu Anadolu Bölgesi ( ) Doğu Anadolu Bölgesi ( )

10. Daha önce hiç vergi cezası aldınız mı?

Evet ( ) Hayır ( )

VERGİ CEZALARININ ETKİLERİ ÖLÇEĞİ

	AŞAĞIDAKİ SORULARI DİKKATLİCE OKUYARAK SİZE EN UYGUN OLAN KISMI (X) İŞARETİ İLE İŞARETLEYİNİZ.	Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1	İş hayatımda hakkımda vergi cezası kesilmesi beni korkutur.					
2	Vergi cezasına çarptırılmış olsam bu beni utandırır.					
3	Vergi cezası alırsam bu beni mutsuz eder.					
4	Hakkımda vergi cezası kesildiğinde bunu diğer insanların bilmesi beni rahatsız eder.					
5	Vergi cezası almak imajımı zedeleyeceği için ceza alma düşüncesi beni psikolojik olarak etkiler.					
6	Vergi cezası almak ekonomik olarak beni etkileyeceği için bu beni psikolojik olarak rahatsız eder.					
7	Vergi cezası almanın ticari hayattaki beklentilerimi olumsuz etkileyeceğini düşünürüm.					
8	Hakkında vergi cezası kesildiğini bildiğim bir mükellefle ticari ilişkiye girmek istemem.					
9	Toplumsal yaptırımlar olan ayıplama ve damgalamadan çekindiğim için vergi cezası almaktan korkarım.					
10	Vergi suç ve kabahatlerini önlemede vergi cezaları gereklidir.					
11	Ülkemizde vergi kaçıran bireylere hapis cezasının uygulanması, kaçakçılık suçunu önlemektedir.					
12	Ülkemizde usulsüzlük cezalarının her yıl arttırılması, usulsüzlük kabahatlerinin işlenmesini önlemektedir.					
13	Tekrarlanan suç ve kabahatlere ilişkin verilen cezaların arttırılarak uygulanmasının daha caydırıcı olduğunu düşünüyorum.					
14	Ülkemizde vergi kayıp ve kaçaklarına ilişkin hapis cezası gerektiren cezaların caydırıcılığı, parasal ceza gerektiren cezalara kıyasla daha fazladır.					
15	Ülkemizde vergi incelemesi sonucunda yapılan tarhiyat ve kesilen cezaların mükellefin kaybına sebebiyet verdiği tutardan daha fazla olması, vergi cezalarının caydırıcılığını arttırır.					
16	Yürürlükteki vergi cezaları ağır olmasına rağmen, mükelleflerin yeterli bilgisi olmadığından caydırıcılık etkisi düşüktür.					
17	Ülkemizde uygulanan vergi cezaları verginin tahsil edilmesini olumlu yönde etkilemektedir.					
18	Ülkemizde vergi kanunlarını ihlal edenlerin işledikleri fiilin cezasını tam olarak çekmedikleri kanaatindeyim.					
19	Vergi idaresi ceza uygulamalarında ayrımcılık yapmaktadır.					
20	Ülkemizde vergi cezalarının uzlaşma müessesesi sayesinde büyük oranda kaldırılması, vergisini düzenli ödeyen mükellefler aleyhine vergi adaletini bozmaktadır.					
21	Ülkemizde vergi cezalarına kriz dönemleri dışında da sık sık af gelmesi, vergisini düzenli ödeyen mükellefler aleyhine vergi adaletini bozmaktadır.					
22	Ülkemizde vergi cezalarının cezalarda indirim müessesesi sayesinde düşürülmesi, vergisini düzenli ödeyen mükellefler aleyhine vergi adaletini bozmaktadır.					
23	Ülkemizde vergi cezasına karşı dava açan mükelleflerin genellikle bu davaları kazanması, vergisini düzenli ödeyen mükellefler aleyhine vergi adaletini bozmaktadır.					
24	Ülkemizde vergi denetimlerindeki yetersizlikler nedeniyle vergisini zamanında ödemeyen mükelleflerin yakalanarak vergi cezasına çarptırılma ihtimali azdır.					
25	Ülkemizde vergi kaçıran bir mükellefin hapis cezasına çarptırılma olasılığı düşüktür.					
26	Ülkemizde vergilerin zamanında tahsil edilebilmesi için vergi cezalarının kullanılması gerekmektedir.					
27	Ülkemizde vergilerin eksiksiz tahsil edilebilmesi için vergi cezalarının kullanılması gerekmektedir.					
28	Ülkemizde vergi ceza uygulamalarıyla ilgili yasal mevzuatın yeterince açık ve anlaşılır olduğunu düşünüyorum.					
29	Vergi ceza sistemimizdeki değişiklikleri kolayca takip edebiliyorum.					
30	Nelerin vergi suçu ve kabahati olduğu ile bunlara uygulanacak cezaların neler olduğunu biliyorum.					
31	Ülkemizde vergi cezaları adaletli olarak uygulanmaktadır.					
32	Vergi cezaları konusunda yasalarımıza ve idareye güvenirim.					