



T.C.
TOKAT GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

**VERGİ CEZALARININ YAPTIRIM GÜCÜNÜ ETKİLEYEN
FAKTÖRLERE YÖNELİK NİTEL BİR ARAŞTIRMA: VERGİ
CEZALARINA İLİŞKİN ÖNERİLER**

DOKTORA TEZİ

Serhat KURT

Danışman: Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN

TOKAT- 2024

ETİK SÖZLEŞME

Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre, Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN danışmanlığında hazırlamış olduğum “Vergi Cezalarının Yaptırım Gücünü Etkileyen Faktörlere Yönelik Nitel Bir Araştırma: Vergi Cezalarına İlişkin Öneriler” adlı doktora tezinin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun, özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde her türlü yasal yaptırımı kabul edeceğimi beyan ederim.

...../...../.....

Serhat KURT



ÖNSÖZ

Devletlerin vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indirerek vergi gelirlerini artırabilmesi açısından vergi cezalarının yaptırım gücü önemli bir etkidir. Bir tarafta vergi cezalarının yaptırım gücünü artırmaya yönelik çalışmalar yapılırken diğer tarafta ise vergi sistemleri içerisinde cezaların yaptırım gücünü azaltan birçok uygulamaya yer verilmektedir. Çalışmada nitel araştırmalarda görüşme tekniği uygulanarak vergi cezalarının yaptırım gücünü etkileyen faktörler incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda vergi cezalarının yaptırım gücünün ve vergi gelirlerinin artırılabilmesi için çözüm önerileri sunulmuştur.

Çalışmanın planlanması ve hazırlanmasında desteğini esirgemeyen hem yüksek lisans hem de doktora eğitimimde danışmanlığımı yaparak akademik çalışmalarına yön veren hocam sayın Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN'a, tezimin son halini almasında destek olan Selçuk Üniversitesi öğretim üyesi Prof. Dr. Mehmet ZENGİN'e, doktora sürecim boyunca desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen kıymetli eşim Büşra ZENGİN KURT'a ve bugüne kadar her konuda destek olan değerli aileme teşekkür ederim.

ÖZET

VERGİ CEZALARININ YAPTIRIM GÜCÜNÜ ETKİLEYEN FAKTÖRLERE YÖNELİK NİTEL BİR ARAŞTIRMA: VERGİ CEZALARINA İLİŞKİN ÖNERİLER

Kurt, Serhat

Doktora, Maliye Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN

Temmuz 2024, xii + 123 sayfa

Devletlerin ekonomik, mali ve sosyal görev ve sorumlulukları bulunmaktadır. Geçmişten günümüze gelindiğinde devletlerin bu yükümlülüklerinin giderek arttığı görülmektedir. Bu durum kamu harcamalarının da giderek artmasına neden olmaktadır. Devletlerin kamu harcamalarını finanse ettiği en büyük gelir kaynağı ise vergilerdir. Kamu harcamalarının artması sonucunda vergi gelirleri devletler açısından daha önemli bir hâl almıştır. Vergilendirme erkini elinde bulunduran devletler, bir taraftan vergi kapasitelerini artırmaya çalışırken diğer taraftan ise vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele etmektedir. Kamu harcamalarını finanse edebilecek seviyelerde vergi geliri tahsil edebilmek için vergi sistemi ve vergi kanunlarının dönemin şartlarına uygun bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak vergi sistemleri ve vergi kanunları ne kadar etkili olursa olsun devletler günümüzde bazı durumlarda alacaklarının bir kısmından vazgeçmektedir. Bu durum sosyal devlet anlayışının devletlere yüklediği misyonlardan dolayı olabileceği gibi, zamanında tahsil edemediği alacağının bir kısmını kısa vadede tahsil etme amacından da kaynaklanabilmektedir. Vergi affı, cezalarda indirim, uzlaşma, pişmanlık ve ıslah ile etkin pişmanlık müesseseleri bu durumun görüldüğü uygulamalardandır. Söz konusu uygulamalar, tahsil edilemeyen vergi alacağının bir kısmını kısa vadede tahsil etmek, yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyen mükellefleri vergi idaresi ile barışık hale getirerek vergi sistemine tekrar dahil etmek gibi olumlu etkiler sağlasa da beraberinde bir takım olumsuz sonuçlara da sebebiyet vermektedir. Olumsuz sonuçların temelinde ise vergi cezalarının yaptırım gücünün azalması yer almaktadır. Bu müesseselerin sık uygulanması mükellefler tarafından beklentiye sebep olmaktadır. Bu beklenti sonucunda ise vergi borçlarının zamanında ödenmemesi alışkanlık haline gelmekte dolayısıyla da mükelleflerin vergi bilinci olumsuz etkilenmekte ve vergi ahlâkında negatif yönlü sapmalar ortaya çıkmaktadır.

Çalışmada vergi cezalarının yaptırım gücünü azaltan uygulamaları ve etkilerini belirleyebilmek amacıyla nitel araştırmalarda görüşme tekniği uygulanmıştır. Görüşme tekniği vergi müfettişi, mali müşavir ve milletvekili meslek gruplarından oluşan toplam 21 katılımcıya uygulanmıştır. Katılımcılar vergi affı, cezalarda indirim, uzlaşma, pişmanlık ve ıslah ile etkin pişmanlık müesseselerinin vergi cezalarının yaptırım gücünün ve mükelleflerin vergi bilinçlerini azalttığı yönünde görüş bildirmişlerdir. Bu görüşler çerçevesinde de mevcut hukuki normlar kapsamında önerilerde bulunularak sorun teşkil eden hususların bertaraf edilmesi çalışmanın ana hedefidir.

Anahtar Kelimeler: Vergi cezaları, Cezaların yaptırım gücü, Vergi suç ve kabahatleri, Etkin pişmanlık

ABSTRACT

States have economic, financial, and social duties and responsibilities. From the past to the present, it is observed that these obligations of states have been increasing. This situation also causes public expenditures to rise gradually. The largest source of revenue that states use to finance public expenditures is taxes. As public expenditures increase, tax revenues become more important for states. States, which hold the power of taxation, are trying to increase their tax capacities on one hand, while fighting against tax evasion and avoidance on the other. In order to collect tax revenues at levels that can finance public expenditures, the tax system and tax laws need to be arranged in accordance with the conditions of the time. However, no matter how effective tax systems and tax laws are, states sometimes forego part of their receivables today. This may be due to the mission imposed on states by the concept of the welfare state, or it may stem from the aim of collecting part of the receivable that could not be collected on time in the short term. Tax amnesty, reduction of penalties, reconciliation, repentance and reform, and the institution of effective repentance are among the practices where this situation is observed. While these practices have positive effects such as collecting part of the uncollected tax receivable in the short term and reintegrating taxpayers who do not fulfill their obligations on time into the tax system by reconciling them with the tax administration, they also cause some negative consequences. The basis of the negative consequences is the weakening of the deterrent power of tax penalties. Frequent application of these institutions creates expectations among taxpayers. As a result of this expectation, not paying tax debts on time becomes a habit, negatively affecting taxpayers' tax awareness and leading to negative deviations in tax ethics.

In the study, the interview technique was used in qualitative research to determine the applications that reduce the deterrent power of tax penalties and their effects. The interview technique was applied to a total of 21 participants from the professional groups of tax inspectors, financial advisors, and members of parliament. Participants expressed the view that tax amnesty, reduction of penalties, reconciliation, repentance and reform, and the institution of effective repentance reduce the deterrent power of tax penalties and taxpayers' tax awareness. Within the framework of these views, the main objective of the

study is to make suggestions within the scope of existing legal norms to eliminate the problematic issues.

Keywords: Tax penalties, Enforcement power of penalties, Tax crimes and misdemeanors, Effective remorse



İÇİNDEKİLER

	Sayfa
Bilimsel Etik Sayfası	i
Önsöz	ii
Özet	iii
Abstract	v
İçindekiler	vii
Tablolar Listesi	x
Şekiller Listesi	xi
Kısaltmalar	xii
 BÖLÜM 1: VERGİNİN TANIMI VE VERGİYLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR.....	 5
1.1.VERGİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ	5
1.2.VERGİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR	6
1.2.1.Verginin Konusu	7
1.2.2.Vergiye Doğuran Olay	7
1.2.3.Vergi Mükellefi ve Sorumlusu	8
1.2.4.Verginin Alacaklısı.....	8
1.2.5.Verginin Tarh, Tebliğ, Tahakkuk ve Tahsil İlkeleri.....	9
1.2.6.Vergi Muafiyeti ve İstisnası.....	10
1.2.7.Vergi Bilinci ve Vergi Ahlâkı	10
1.2.8.Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma	11
1.2.9.Vergi Maliyeti	12
1.2.10.Vergi Harcamaları ve Vergi Erozyonu	12
1.2.11.Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti	13
1.3.VERGİ GELİRLERİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER.....	13
1.3.1.Kayıt dışı Ekonominin Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi	14
1.3.2. Vergi Psikolojisinin Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi	15
1.3.3.Vergi Bilinci ve Vergi Ahlâkının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi.....	15
1.3.4.Vergiye Gönüllü Uyumun Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi.....	17
1.3.5.Eğitim Durumunun Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi	18
1.3.6.Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi.....	18
1.3.7.Vergi Cezaları ve Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi	19
1.3.8. Mükelleflerin Vergilere Karşı Davranış Şekilleri	20

1.3.8.1.Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma Şeklinde Mükellef Davranışları...	20
1.3.8.2.Vergi Borcunu Geciktirme Şeklinde Mükellef Davranışları.....	21
1.3.8.3.Vergi Yansıması Şeklinde Mükellef Davranışları	21
BÖLÜM 2: GENEL OLARAK VERGİ KABAHATLERİ, SUÇLARI VE CEZALARI ..	22
2.1.KABAHAT, SUÇ VE CEZA	22
2.1.1.Kabahat Kavramı.....	22
2.1.2.Suç Kavramı	23
2.1.3.Ceza Kavramı	23
2.2.VERGİ KABAHAT, SUÇ VE CEZALARI	24
2.2.1.Vergi Kabahat ve Cezaları	25
2.2.1.1.Vergi Ziyat Kabahati ve Cezası.....	26
2.2.1.2.Usulsüzlük Kabahati ve Cezası	28
2.2.1.3.Özel Usulsüzlük Kabahati ve Cezası	31
2.2.2.Vergi Suç ve Cezaları.....	32
2.2.2.1.Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası.....	32
2.2.2.2.Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Cezası	35
2.2.2.3.Mükelleflerin Özel İşlerini Yapmak Suçu ve Cezası.....	36
2.3.VERGİ CEZALARINI SONA ERDİREN DURUMLAR	37
2.3.1.Ödeme	37
2.3.2.Ölüm	38
2.3.3.Zamanaşımı	38
2.3.4.Terkin	39
2.3.5.Af	40
2.4.VERGİ SUÇ VE KABAHATLERİNİ ORTADAN KALDIRAN HALLER	40
2.4.1.Yanılma	41
2.4.2.Mücbir Sebep.....	41
2.4.3.Vergi Hatası	42
BÖLÜM 3: VERGİ CEZALARININ YAPTIRIM GÜCÜNÜ AZALTAN UYGULAMALAR	44
3.1.CEZALARDA İNDİRİM	45
3.2.PİŞMANLIK VE ISLAH.....	46
3.3.UZLAŞMA.....	48
3.3.1.Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	50
3.3.2.Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	51
3.4.VERGİ AFLARI	52

3.4.1. Vergi Affı Uygulamalarını Savunan ve Eleştiren Görüşler.....	53
3.4.2.Dünyada ve Türkiye’de Vergi Affı Uygulamaları.....	54
3.5.ETKİN PİŞMANLIK.....	56
3.5.1.Etkin Pişmanlık ile Pişmanlık ve Islah Müesseselerinin Farklılıkları.....	58
3.5.2. Etkin Pişmanlık Uygulamasının Yol Açtığı Sorunlar	58
BÖLÜM 4: ARAŞTIRMA YÖNTEMİ VE BULGULAR	59
4.1.ARAŞTIRMANIN AMACI VE KAPSAMI	59
4.2.LİTERATÜR TARAMASI	60
4.3.ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEMİ	63
4.4.ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	64
4.4.1.Nitel Araştırma Yöntemleri	64
4.5.ARAŞTIRMA MODELİ	67
4.5.1.Bulgular ve Yorumlar	67
4.5.1.1. Vergi Kaçaklarının Nedenleri Teması.....	69
4.5.1.2.Vergi Kaçaklarına Zemin Hazırlayan Uygulamalar Teması.....	76
4.5.1.3. Vergi Uygulamalarının Dezavantajları Teması.....	82
4.5.1.4.Cezaların Artırılması Teması.....	86
4.5.1.5.Öneriler Teması.....	90
SONUÇ.....	104
KAYNAKLAR	115
EKLER.....	122

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo No.....	Sayfa
Tablo 1: Usulsüzlük Suçları ve Cezaları.....	30
Tablo 2: Mal Müdürlükleri Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonlarına İlişkin Yetki Sınırı	49
Tablo 3: Vergi Dairesi Müdürlüğü Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonlarına İlişkin Yetki Sınırı	49
Tablo 4: Türkiye'de Vergi Affı Uygulamaları	55
Tablo 5: Nicel ve Nitel Araştırma Yöntemlerinin Karşılaştırılması	65
Tablo 6: Katılımcıların Mesleklerine Göre Vergi Kaçaklarının Nedenlerinden Bahsetme Sıklığı	76
Tablo 7: Katılımcıların Mesleklerine Göre Vergi Kaçaklarına Zemin Hazırlayan Uygulamalardan Bahsetme Sıklığı	82
Tablo 8: Katılımcıların Mesleklerine Göre Vergi Uygulamalarının Dezavantajlarından Bahsetme Sıklığı.....	86
Tablo 9: Katılımcıların Mesleklerine Göre Cezaların Artırılmasının Etkilerinden Bahsetme Sıklığı.....	89
Tablo 10: Katılımcıların Mesleklerine Göre Önerilerden Bahsetme Sıklığı	100

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil No	Sayfa
Şekil 1: Vergi Bilicini ve Vergi Ahlakını Etkileyen Faktörler	16
Şekil 2: Nitel Araştırma Süreci	66
Şekil 3: Temalar Gösterimi.....	68
Şekil 4: Vergi Kaçaklarının Nedenleri Temasına Ait Hiyerarşik Kod-Alt Kod Gösterimi	69
Şekil 5: Vergi Kaçaklarına Zemin Hazırlayan Uygulamalar Temasına Ait Hiyerarşik Kod-Alt Kod Gösterimi	77
Şekil 6: Vergi Uygulamalarının Dezavantajları Temasına Ait Hiyerarşik Kod-Alt Kod Gösterimi	82
Şekil 7: Cezaların Artırılması Temasına Ait Hiyerarşik Kod-Alt Kod Gösterimi	87
Şekil 8: Öneriler Temasına Ait Hiyerarşik Kod-Alt Kod Gösterimi	90
Şekil 9: Kod Bulutu	101
Şekil 10: Kod Haritası.....	102

KISALTMALAR

GVK	Gelir Vergisi Kanunu
KK	Kabahatler Kanun
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
TCK	Türk Ceza Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu



GİRİŞ

Devletlerin tarihi süreç içerisinde benimsedikleri yönetim anlayışları gelecekte uygulayacakları muhtemel politikaları şekillendirmektedir. Bu yönetim anlayışları ekonomik, sosyal, askeri ve teknoloji gibi alanlarda farklılıklar göstermektedir. Geçmişten günümüze gelindiğinde bu etkenlerin devletler üzerinde daha baskın olduğu görülmektedir. Bu durum kamu harcamalarının giderek artmasına neden olmakta, bu artışa paralel olarak devletlerin kamu gelirlerine olan ihtiyaçları da artmaktadır. Söz konusu kamu gelirleri içerisindeki en büyük pay ise vergi gelirleridir.

Verginin öneminden dolayı devletler vergi gelirlerini artırmaya yönelik çalışmalar yapmaktadır. Vergi gelirlerini artırmak için yeni vergi kaynakları oluşturarak vergi kapasitesini artırmak gerekmektedir. Ancak devletler vergi kapasitelerini artırsa da mutlaka matrahta aşınmalar yaşanmaktadır. Vergi kapasitesindeki bu aşınma dönemin ekonomik şartları gereği muafiyet, istisna ya da indirim şeklinde olabileceği gibi vergi kaçakları nedeniyle de olabilmektedir. Bu nedenle devletler vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indirebilmek için yoğun şekilde mücadele etmektedirler. Vergi kayıp ve kaçakları ile etkili mücadele edebilmek için vergi sistemi, vergi cezaları ve mükelleflerin vergi uyumları belirleyici olmaktadır. Bu etkenler nedeniyle devletler dönemin şartlarına uygun olacak şekilde vergi sistemlerini ve vergi cezalarını işlevsel bir yapıda güncel tutmak zorundadırlar.

Vergi sistemleri ne kadar etkili olursa olsun dönemin ekonomik konjonktürü gereği bazı mükellef gruplarını veya sektörleri korumak ya da desteklemek amacıyla muafiyet, istisna ve indirim gibi uygulamalara başvurabilmektedir. Bu uygulamalar devletlerin vergi alacağının bir kısmından vazgeçmesi, diğer bir deyişle vergi harcaması anlamına gelmektedir. Vergi harcamalarının olumlu ve olumsuz birçok etkisi bulunmaktadır. Olumsuz etkilerinin temelinde ise vergilemede adalet ilkesini zedelemesi ve dolayısıyla da mükelleflerin vergi uyumunu azaltması yer almaktadır. Vergi sistemi içerisinde muafiyet, istisna ve indirimin haricinde vergi cezalarının caydırıcılığını azaltan birçok uygulama da mevcuttur.

Cezalarda indirim, uzlaşma, vergi affı, pişmanlık ve ıslah ile etkin pişmanlık müesseseleri devletlerin sık başvurduğu uygulamalardandır. Devletlerin bu uygulamalara başvurarak mükelleflere birtakım kolaylıklar tanımasının birçok nedeni bulunmaktadır. Bu nedenler; vergi alacağını kısa vadede tahsil etmek ve vergi yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getirmeyen mükelleflerin vergi uyumlarını artırarak vergi sistemine dahil etmek şeklinde gösterilmektedir. Uygulamaların hepsi aynı amaca yönelik olsa da uygulanma safhaları ve sonuçları itibarıyla farklılıklar göstermektedir.

Vergi Usul Kanunu (VUK)'un 376. maddesinde düzenlenen cezalarda indirim, mükellefler veya vergi sorumluları adına kesilen vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları üzerinde belirli oranlarda indirimi kapsamaktadır. Mükellefler cezalarda indirimden yararlanabilmek için vergi borçlarının tamamını ve cezanın indirim sonrası kalan kısımlarını kanuni süreler içerisinde ödemek zorundadır. Bu bakımdan vergi borcunu zamanında ödemeyen ve vergi cezası kesilen mükellefler açısından cezalarda indirim önemli bir müessesedir. Vergi cezalarında indirim uygulanan mükellefler açısından bu durum olumlu karşılanırken, vergi yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getiren mükellefler açısından ise tepkiye yol açmaktadır. Bu nedenle cezalarda indirim uygulaması kısa vadede vergi alacağını tahsil etme imkânı sağlasa da uzun vadede vergi uyumunu olumsuz etkilemektedir.

Uzlaşma, mükellef ile vergi idaresi arasında yaşanan sorunları yargıya taşınmadan karşılıklı anlaşarak çözüme kavuşturulmasıdır. Sorunların yargıya taşınmadan çözülmesi yargının iş yükünü hafifletmektedir. Yükümlülüğünü zamanında yerine getirmeyen mükellef açısından ise vergi suçunu yargıya taşınmadan idare ile çözmesi olumlu karşılanmaktadır. Ancak uzlaşma müessesesinin varlığı mükellefler açısından vergi uyumunu olumsuz etkilemektedir. Vergi suçları karşılığında verilen cezalara uzlaşma aşamasında kolaylık sağlanabilmesi mükelleflerin vergi borçlarını zamanında ödemelerine engel olmaktadır.

Vergi afları da diğer uygulamalarda olduğu gibi vergi cezalarının tamamını ya da bir kısmını sona erdirmektedir. Uzun yıllardır dünya genelinde sık başvuru alan bir uygulama olan vergi afları, devletlerin birikmiş vergi alacaklarını kısa vadede tahsil etmesine olanak sağlamaktadır. Ancak vergi aflarının uygulanma nedeni her zaman

ekonomik ihtiyaçlar olmamaktadır. Genellikle devleti yöneten hkmetlerin seçim dönemlerinde görev sürelerini uzatmak için vergi aflarına başvurdukları da görülmektedir. Vergi aflarının bu kadar sık uygulanması mükellefi vergi yükümlülüklerini yerine getirme hususunda tembellie alıştırırken vergi uyumunu da olumsuz etkileyebilmektedir.

Beyana dayalı vergilerde vergi ziyaı cezası gerektiren fiilleri işleyen mükelleflere uygulanan pişmanlık ve ıslah müessesesinin uygulanma şekil ve esasları VUK’un 371. maddesinde açıklanmaktadır. Buna göre hakkında herhangi bir ihbar bulunmayan mükelleflerin kendi işledikleri vergi ziyaı cezasını gerektiren fiillerini kendiliğinden haber vermeleri ile pişmanlık ve ıslah müessesesinden faydalanabilmektedirler. Bu uygulama da diğerk uygulamalarda olduğu gibi, mükelleflerin vergi sistemine dahil edilmesi ve vergi uyumlarının artırılması açısından olumlu etkiler oluşturmaktadır. Ancak mükellefleri genel çerçevede değerlendirdiğimizde bu tarz uygulamaların olumsuz etkilerinin daha belirgin olduğu görülebilmektedir.

Türk vergi sistemi içerisinde uygulanan cezalarda indirim, uzlaşma, vergi affı, pişmanlık ve ıslah uygulamaları sonrasında etkin pişmanlık müessesesi vergi sisteminde uygulanmaya başlamıştır. 08.04.2022 tarih ve 7394 sayılı “Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile yürürlüğe giren etkin pişmanlık VUK’un 359. maddesinde belirtilen vergi kaçakçılık suçlarına uygulanmaktadır. Etkin pişmanlığın kaçakçılık suçlarına uygulanması, birçok olumsuz etkiyi de beraberinde getirmektedir. Cezaların daha caydırıcı bir hale getirilmeye çalışıldığı durumda etkin pişmanlık uygulaması ile VUK’un 359. maddesinde belirtilen ceza maddeleri etkisiz hale getirildiğini ne sürmek mümkündür. 7394 sayılı kanun ile hem vergi kaçakçılığı suçlarının hapis cezalarının st limitleri artırılmış hem de etkin pişmanlık uygulamaları getirilerek vergi kaçakçılığına uygulanan cezaların caydırıcılığı azaltılmıştır. Mükelleflerin vergi uyumlarını azaltan bu durum sonrasında mükellefler gözünde vergi cezalarının yaptırım gücünün azaldığı söylenebilmektedir.

Vergi cezalarını azaltan ya da sona erdiren bu uygulamaların etkilerine bakıldığında genellikle olumsuz etkilerinin daha ağır bastığı görülmektedir. İlgili uygulamalar ile vergiyle alakalı yükümlülüklerini yerine getirmeyen her matrah düzeyindeki mükellef kendi lehine bir sonuç yaratmaktadır. Cezalarda indirim, uzlaşma, vergi affı, pişmanlık ve ıslah uygulamalarına sık başvurulması vergi cezalarının caydırıcılığını azaltırken, mükelleflerin beklentiye girmesine ve dolayısıyla da vergi yükümlülüklerini zamanında yerine getirmemelerine sebep olmaktadır. 7394 sayılı kanunla 2022 yılında yürürlüğe giren etkin pişmanlık müessesesi ise VUK'un 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanacak cezaların caydırıcılığını azaltmaktadır.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, verginin tanımı, vergi ile ilgili temel kavramlar ve vergi gelirlerini etkileyen faktörler, ikinci bölümde vergi kabahatleri, suçları ve cezaları, üçüncü bölümde vergi cezalarının yaptırım gücünü azaltan uygulamalar açıklanacaktır. Dördüncü bölümde nitel araştırma yöntemlerinde görüşme tekniği uygulanarak vergi cezalarının caydırıcılığını azaltan etkenler incelenmiştir. Vergi müfettişi, mali müşavir ve milletvekili meslek gruplarından oluşan 21 katılımcıya uygulanan görüşme tekniği sonucunda elde edilen veriler MAXQDA niteliksel veri analiz programı ile analiz edilmiştir. Bu örneklem oluşturulurken Hazine ve Maliye Bakanlığının merkezi sisteminde yer alan ve görüşleri önem arz eden vergi müfettişleri yine Hazine ve Maliye Bakanlığının belirlediği vergi esaslarını uygulayan meslek mensubu olarak adlandırılan mali müşavirler ve yasama organında vergi ile ilgili kanun ve benzeri düzenlemeleri yapmakla yükümlü olan milletvekilleri tercih edilmiştir. Analiz sonucunda ortaya çıkan bulgular değerlendirilmiş ve vergi cezalarının yaptırım gücünün artırılabilmesi için gerekli önerilerde bulunulmuştur.

BÖLÜM 1: VERGİNİN TANIMI VE VERGİYLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

Vergiler devletlerin egemenlik erkinin nihai bir sonucudur. Kamu gelirleri içerisinde önemli bir paya sahip olan vergilerin doğru şekilde anlaşılması vergiyle alakalı temel kavramların bilinmesine dayanmaktadır. Dolayısıyla bu bölümde verginin tanımı ve özelliklerinden bahsettikten sonra vergi ile ilgili temel kavramlar ve vergi gelirlerini etkileyen faktörlerden bahsedilecektir.

1.1.VERGİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

Günümüzde devletler ekonomik ve sosyal açıdan birçok görev ve sorumluluğa sahiptir. Bu görev ve sorumlulukları yerine getirebilmeleri için de kamu gelirlerine ihtiyaç duymaktadırlar. Devletlerin ihtiyaç duyduğu kamu gelirleri içerisinde en önemli yere sahip olan gelir türü vergilerdir. Ülkelerin mali sistemleri siyasi ve iktisadi yapılarına göre farklılıklar gösterse de piyasa ekonomisine dayalı toplumlarda vergi gelirlerinin toplam devlet gelirlerine oranı %70'i aşmakta, sanayileşmiş batı ülkelerinde ise bu oranın %90'lara ulaştığı görülmektedir (Turhan, 2020, s. 23).

Vergi ile alakalı kabul görmüş birçok tanım bulunmaktadır. Genel anlamda vergi, kamu hizmetlerinin karşılanması için devletin egemenlik hakkına dayanarak birey ya da kurumlardan sağladıkları hizmetlerle eşdeğer olmayacak şekilde, ödeme güçlerine göre, kanunla alınan ödemelerdir (Edizdoğan vd., 2020, s. 114). Vergi ile alakalı tanımlar yapılırken aslında verginin özelliklerinden bahsedilmektedir. Bu özelliklerin büyük kısmı anayasal hükümler içerisinde doğmaktadır. Genel olarak; kanunla alınması, zora dayanması, kamu hizmetinin karşılığı olması, ödeme gücüne göre alınması ve karşılıksız olması verginin temel özelliklerindendir.

Verginin kanunla alınması ifadesi ile vergilerin sadece kanunlarla konulacağı ve kanunsuz vergi alınamayacağı ifade edilmektedir. Bu durum 1982 Anayasasının 73/3 maddesinde “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” şeklinde açıklanmaktadır. Vergi kanunları içerisinde verginin amacı, kapsamı, mükellefi vb. vergiyle alakalı tüm detaylar belirtilmek zorundadır.

Verginin zora dayanması; herkesin mali gücüne göre vergi vermek zorunda olduğunu belirtmektedir. Bu nedenle, vergi ile alakalı sorumluluklarını yerine getirmeyen mükelleflere karşı kamu otoritesinin kanunların kendisine tanıdığı haklar çerçevesinde zora başvuracağını ifade etmektedir.

Kamu hizmetlerinin karşılığı olması ifadesinin anlamı; vergilerin sadece kamu harcamalarının finansmanını amacıyla tahsil edilebileceğidir. Bu durum, kişilerden ancak kamu gideri gerektirdikçe vergi alınabilmesi ve alınan vergilerin sadece kamu giderleri için harcanabilmesi anlamına gelmektedir (Karakoç, 2015, s. 420). 1982 Anayasasının 73/1 maddesinde yer alan “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*” ifadesiyle de vergilerin sadece kamu giderlerini karşılamak amacıyla alınacağı açıkça belirtilmektedir.

Verginin mali güce göre alınması ile vergilemede adalet ilkesi yakın anlamlar taşısa da farklılıklar mevcuttur. Kanun koyucunun vergi ile ilgili düzenlemeleri yaparken adalet ve temel vergi ilkelerini göz önünde bulundurarak bireylerin mali güçlerine göre vergilendirilmesinin gerektiği ifade edilmektedir (Koyuncu, 2016, s. 129).

Verginin Karşılıksız olması; mükelleflerin ödedikleri vergiler dolayısıyla devletten özel bir karşılık beklentilerinin olmayacağını ifade etmektedir (Akdoğan, 2019, s. 139). Mükellefler, vergi kanunlarında belirtilen iş ve işlemlerinden dolayı tarh etmiş olan vergi borçlarını ödeme güçlerine göre karşılıksız olarak ödemektedirler. Devletler tahsil ettikleri vergi gelirlerini genel olarak kamu harcamalarının tamamını finanse etmek üzere kullanmaktadır. Bu nedenle, mükelleflerin ödedikleri vergiler ile yararlandıkları kamu hizmetleri arasında özel bir ilişki bulunmamaktadır. Başka bir ifadeyle devletler devlet olmanın gereği için vergi alırlar. Karşılığında hizmet verme zorunluluğu yoktur.

1.2.VERGİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

Devletlerin en önemli gelir kaynaklarından biri olan vergi gelirlerinin istenilen seviyelerde elde edilebilmesi için iyi bir vergi sistemine ihtiyaç duyulmaktadır. Vergi sistemlerinin dönemin şartlarına uyum sağlayabilmesi ve mükelleflerin vergi ile alakalı konularda bilinçli olabilmesi açısından verginin temelini oluşturan kavramlar önemlidir. Bu

kavramlardan başlıcaları; verginin konusu, vergiyi doğuran olay, vergi mükellefi ve sorumlusu, verginin alacaklısı, verginin tarhi, verginin tebliği, verginin tahakkuku, verginin tahsili, vergi muafiyeti ve istisnası, vergi bilinci, vergi ahlakı, vergiden kaçınma, vergi kaçırma, vergi kapasitesi, vergi maliyeti, vergi harcamaları, vergi erozyonu ve vergi gayretidir. İlerleyen bölümde bu kavramlar açıklanacaktır.

1.2.1.Verginin Konusu

Vergiler oluşturulurken üzerine konulan nesne ya da değer üzerinden konusu belirlenmektedir. Verginin konusu; verginin üzerine konulduğu, doğrudan ya da dolaylı olarak kaynağını oluşturan iktisadi unsurdur (Akdoğan, 2019, s. 144). Vergiler oluşturulurken verginin konusu kanunlarla açıkça belirtilmektedir. Vergi kanunlarının ilk maddelerinde verginin tanımı ve içeriği hakkında açıklama yapılarak verginin konusundan bahsedilmektedir.

Örneğin; Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK) gelirin tanımının yapıldığı 1. maddesinde “*Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır*” ifadesiyle gelir vergisinin konusundan bahsedilmektedir. Benzer şekilde Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK) ise kurumlar vergisinin konusu “*Kanunun 1 inci maddesinde sayılan kurumlarca elde edilen kurum kazancıdır.*” şeklinde ifade edilmektedir.

1.2.2.Vergiye Doğuran Olay

Vergiye doğuran olay, vergi kanunlarında belirtilen verginin konusunu oluşturan olayların gerçekleşmesi sonucunda ortaya çıkmaktadır. Bu durum, VUK' un vergiyi doğuran olay başlıklı 19. maddesinde “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.*” şeklinde açıklanmaktadır.

Vergilerin konusunda bahsedilen vergi alacağının ortaya çıkması için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekmektedir. Örneğin; gelir ve kurumlar vergisinde

vergiyi doğuran olay kanunda bahsedilen gelirin elde edilmesi iken katma değer vergisinde ise malın teslimi ve hizmetin gerçekleştirilmesidir.

1.2.3.Vergi Mükellefi ve Sorumlusu

Vergiye doğuran olayın gerçekleşmesi sonucunda vergi idaresi tarafından vergi alacağı ortaya çıkmaktadır. Vergi alacağı, doğrudan verginin mükellefi tarafından ödenebileceği gibi mükellef adına vergi sorumluları tarafından da ödenebilmektedir.

Vergi mükellefi, VUK'un 8. maddesinde "*Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir.*" şeklinde açıklanmaktadır. Verginin türü, farklı durum ve eylemlere göre mükellefiyetlerinde değişiklikler göstermektedir. Mükellef; GVK'na göre gerçek kişiler, KVK'na göre ticaret şirketleri ve kurumlar, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununa göre adına motorlu taşıt tescil edilmiş gerçek ya da tüzel kişiler, Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa göre veraset yoluyla ya da karşılıksız mal edinen kişilerdir (Edizdoğan vd., 2020, s. 155)

Vergi sorumlusu ise, vergiyi doğuran olayla ilgisi olmamasına rağmen başkalarının vergi borçları ile alakalı olarak maddi veya şekli ödevler altına konulan kişi olarak tanımlanabilmektedir (Taşkan, 2020, s. 108). Vergi sorumlusu, VUK'un 8. maddesinde "*Verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir*" şeklinde ifade edilmektedir.

1.2.4.Verginin Alacaklısı

Vergiler, kamu harcamalarının finansmanı için devletler tarafından tahsil edilmektedir. Günümüzde mevcut vergilerin kapsamı genişletilmekte ve dönemin ekonomik yapısına uygun şekilde yeni vergi kanunları yürürlüğe girmektedir. Vergiyle alakalı işlemler arttıkça vergiyi tahsil eden devletlerin yükümlülükleri de artmaktadır.

Türk vergi sistemi içerisinde yer alan vergilerin tamamı Maliye Bakanlığı tarafından tahsil edilmemektedir. Özellikleri itibarıyla bazı vergiler merkezden bazı vergiler ise devletin vergilendirme yetkisini devrettiği kamu tüzel kişileri tarafından tahsil

edilmektedir. Örneğin; gelir vergisi Maliye Bakanlığı tarafından tahsil edilirken, emlak vergisi, çevre ve temizlik vergisi, reklam vergisi belediyeler tarafından tahsil edilmektedir. Sonuç itibarıyla mükellefler mükellefiyetlerine konu olan vergi borçlarını ödemek üzere karşılarından bir kamu tüzel kişiliği bulmaktadırlar.

1.2.5.Verginin Tarh, Tebliğ, Tahakkuk ve Tahsil İlkeleri

Vergi kanunları içerisinde vergiyi doğuran olaydan başlayarak vergi borcunun sona ermesine kadar geçen tüm aşamalar detaylı şekilde belirtilmektedir. Vergi borcunun doğmasıyla beraber sırasıyla verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleri gerçekleşmektedir.

Verginin tarhı; VUK'un 20. maddesinde *“Vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi idaresi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir.”* şeklinde ifade edilmektedir. Verginin tarhı, mükellefin beyanı üzerine olabileceği gibi beyanın olmadığı durumlarda ise re'sen veya ikmalen tarh şeklinde de gerçekleştirilmektedir.

Re'sen vergi tarhı; *“vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır.”* (VUK, m.30).

İkmalen vergi tarhı ise, daha önceden tarh edilmiş bir vergi üzerinde ortaya çıkan durumlar nedeniyle ikinci bir tarh işleminin yapılmasıdır. İkmalen vergi tarhı; *“Her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.”* (VUK, m.29)

Verginin tebliği, tarh edilen verginin mükelleflere bildirilmesidir. VUK'un 21. maddesinde tebliğ, *“Vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili*

makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.” şeklinde açıklanmaktadır. Mükellefe tebliğ edilmeyen vergi alacağı yasal süreler dolduğunda zamanaşımına uğramaktadır. Bu nedenle, verginin eksiksiz şekilde tarh edilmesi ne kadar önemliyse mükellefe tebliği de o kadar önemlidir. Verginin tebliği genellikle yazılı olarak çeşitli şekillerde yapılmaktadır. Bunlar; posta yoluyla ihbarname göndererek, memur aracılığıyla, dairede, elektronik yolla veya ilan yoluyla tebliğ şeklinde yapılmaktadır (Edizdoğan vd., 2020, s. 169).

Verginin tahakkuku, tarh ve mükellefe tebliğ edilen verginin kesinleşerek ödenebilir safhaya getirilmesidir (Akdoğan, 2019, s. 163). Verginin tahsili ise, vergi borcunun kanunlarda belirtilen şekilde ödenmesidir.

1.2.6.Vergi Muafiyeti ve İstisnası

Vergilemenin genellik ilkesinde de belirtildiği üzere hiçbir fark gözetmeksizin bir ülkede yaşamlarını sürdüren bireyler elde ettikleri gelirleri ve malları üzerinden vergi ödemek zorundadır. Ancak, devletlerin stratejilerini oluşturan siyasi, iktisadi, sosyal ve kültürel politikaları nedeniyle bazı durumlarda vergi muafılığı ya da istisnası yoluyla vergi gelirlerinden vazgeçtiği görülmektedir. Muafiyet ve istisnalar genel olarak; bazı sektörleri teşvik etmek, desteklemek ya da kaybolmak üzere olan meslekleri korumak amacıyla uygulanabilmektedir.

Vergi muafiyeti, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken kişilerin, vergi istisnası ise vergi konularının aynı veya başka kanunlarla kısmen ya da tamamen vergi dışı bırakılmasıdır (Akdoğan, 2019, s. 159).

1.2.7.Vergi Bilinci ve Vergi Ahlâkı

Devletler ekonomik, mali ve sosyal görevlerini yerine getirebilmeleri için ihtiyaç duydukları finansman kaynakların büyük bir çoğunluğunu vergilerden elde etmektedir. Ancak, devletlerin vergi gelirlerinde kayıp ve kaçakların yaşanmasından dolayı istenilen seviyelerde gelir elde edilmemektedir. Vergi gelirlerinde yaşanan bu kayıp tüm devletlerde görülmektedir. Vergi gelirlerinde kayıp ve kaçakların oranı devletlerin

gelişmişlik düzeylerine göre farklılık göstermektedir. Genel olarak gelişmiş devletlerin vergi gelirlerinde daha az kayıp yaşanmaktadır. Bunun nedenlerinden biri mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu gösterilmektedir. Vergiye gönüllü uyum; mükelleflerin vergi ile alakalı ödevlerini tam ve zamanında yerine getirmeleridir (Yurdadoğ vd., 2016, s. 806). Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının istenilen seviyelerde olması için ise vergi bilinci ve vergi ahlâkının hedeflenen yüksek seviyelerde olması gerekmektedir.

Vergi bilinci, kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin önemini bilen toplum bireylerinin, vergi ile alakalı sorumluluklarını yerine getirmedeki isteklilik düzeyidir (Akdoğan, 2019, s. 192). Vergi bilincine sahip mükellefler vergilerin amacını ve kamu hizmetlerinin devamı için gerekli olduğunu bilmektedirler. Bu nedenle mükellefler ödedikleri vergilerin kendilerine kamu hizmeti olarak geri döneceğinin de bilincindedirler. Ancak, vergi bilinci seviyeleri ülkeden ülkeye farklılıklar göstermektedir. Bu farklılıkların nedeni ise ülkelerin gelişmişlik düzeyleri, vergi ve eğitim sistemlerinden kaynaklanmaktadır.

Kamu harcamalarının finansmanını sağlayacak seviyede vergi geliri elde edebilmek için toplum üzerinde vergi bilincinin yanı sıra vergi ahlâkı da son derece önemlidir. Vergi ahlâkı, vergiye ilişkin sorumlulukların yasalara uygun olarak, zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi konusundaki içsel motivasyon olarak tanımlanmaktadır (Organ ve Yegen, 2013, s. 243).

1.2.8.Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma

Devletlerin bir vergilendirme dönemi içerisinde tahsil edebileceği maksimum vergi gelirine vergi kapasitesi denir. Ancak, her devletin ilgili dönemde tahsil ettiği toplam vergi gelirleri ile vergi kapasiteleri arasında farklar görünmektedir. Bunun başlıca nedeni vergi kayıp ve kaçaklarıdır. Mükellefler vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma yollarına başvurarak devletin tahsil etmeyi planladığı vergi gelirlerinde kayıplara neden olabilmektedirler.

Vergi gelirlerinde azalma nedenlerine bakıldığında vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eylemleri karşımıza çıkmaktadır. Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma vergi

gelirlerinde oluşturdıkları kayıp bakımından aynı eyleymiş gibi görünse de anlam bakımından farklıdır. Vergiden kaçınma; vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanarak kanuni yollardan vergi ödemelerini azaltmak ya da vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermemeye şeklinde gerçekleşmektedir (Çiçek ve Sabbağ, 2016, s. 44). Vergi kaçırma ise; vergi kanunlarına aykırı davranarak kanunları uygulamakla görevli idarenin almış olduğu önlemlere karşı gelmek suretiyle vergi ödememek ya da ödenmesi gerekenden daha az tutarda vergi ödeme şeklinde olmaktadır (Edizdoğan vd., 2020, s. 204).

Vergiden kaçınma ve vergiyi kaçırma eylemlerinin ikisi de vergiyi ödememe düşüncesinden ortaya çıkmaktadır. Ancak, vergiden kaçınma verginin doğmasına sebebiyet veren eylemleri gerçekleştirilerek verginin hiç doğmamasına neden olurken, vergiyi kaçırma ise vergi borcunun ortaya çıkmasından sonra ödememe şeklinde olmaktadır. Bu nedenle, vergi kaçırma vergiden kaçınmanın aksine suç olarak nitelendirilmektedir. Vergi kaçırma suçuna engel olunabilmesi için vergi cezaları uygulanmaktadır.

1.2.9.Vergi Maliyeti

Vergi maliyeti, vergi uygulamaları nedeniyle ortaya çıkan maliyet türleridir. Vergi maliyeti, vergi idaresi tarafından katlanılan açık maliyetler ve mükellefler tarafından katlanılan gizli maliyetler olmak üzere iki şekilde oluşmaktadır.

Verginin açık maliyeti, gelir idaresinin faaliyetlerini sürdürdüğü binaların alımı, kiralanması, yapımı ile personel giderleri, demirbaş, mobilya, kırtasiye vb. giderleri ifade ederken, verginin gizli maliyeti ise mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirirken katlandıkları maliyetlerdir (Edizdoğan vd., 2020, s. 228).

1.2.10.Vergi Harcamaları ve Vergi Erozyonu

Devletler benimsedikleri yönetim anlayışına göre görev ve sorumluluklarını yerine getirirken tüketim, yatırım ve transfer harcamaları yapmaktadırlar. Yapılan bu kamu harcamalarının büyük çoğunluğu ise bilindiği üzere vergi gelirleriyle finanse

edilmektedir. Ancak devletler bazı ekonomik ya da sosyal nedenlerden dolayı vergi alacağından vazgeçmektedirler. Bu durum vergi harcaması olarak tanımlanmaktadır. Vergi harcamaları; devletin ekonomik, mali ve sosyal amaçlarla tahsil edeceği vergilerin tahsilinden kısmen ya da tamamen vazgeçmesidir (Saraç, 2010, s. 263). Vergi harcamaları; vergi muafiyeti, istisna ve indirim şeklinde gerçekleşmektedir.

Vergi harcamaları nedeniyle devletin toplam vergi gelirinde azalmalar yaşanmaktadır. Matrahta aşınmaya neden olan bu durum vergi erozyonu olarak tanımlanmaktadır. Vergi erozyonu; vergi sistemi içerisinde yer alan vergi harcamaları, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmalar nedeniyle vergi gelirlerinde meydana gelen aşınmalar sonucunda yaşanan azalmadır (Buhur, 2019, s. 69).

1.2.11.Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti

Vergi kapasitesi, belirli bir dönemde vergilendirilebilecek toplam vergi hasılatını ifade etmektedir. Başka bir deyişle, toplumun kamu giderlerini karşılamak üzere vergiye dayanma gücünün sınırlarını ifade eden vergi kapasitesi, mükelleflerin kendilerinin ve ailelerinin yaşamlarını sürdürmeye yetecek finansal gücün üzerindeki kısmı göstermektedir (Akdoğan, 2019, s. 187).

Ancak devletlerin vergi kapasitesi ile tahsil ettikleri vergi gelirlerinin aynı tutarda olmadığı görülmektedir. Bunun nedenleri arasında muafiyet, istisna, indirim gibi uygulamalar ile vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eylemleri söylenebilir. Bu sebeple vergi kapasitesi ile elde edilen vergi hasılatı arasında farklar oluşmaktadır. Vergi kapasitesi ile tahsil edilebilen vergi hasılatının birbirine oranı ise vergi gayretini göstermektedir. Dolayısıyla vergi gayreti, mevcut vergi kapasitesinin ne kadarının tahsil edilebildiğini göstermektedir.

1.3.VERGİ GELİRLERİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Devletler açısından son derece önemli olan vergi gelirlerini olumlu ve olumsuz anlamda etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Bunlardan vergi gelirleri üzerinde olumlu olanları teşvik edilirken, olumsuz olanlarını ise ortadan kaldırmak amacıyla küresel

boyutta yoğun şekilde mücadele verilmektedir. Olumsuz etkenlerin temelinde mükellef davranışları bulunmaktadır.

Vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilerek vergi gelirlerinin artırılabilmesi için olumsuz mükellef davranışlarının azaltılması gerekmektedir. Mükelleflerin devletin lehine davranışlarda bulunması için vergi uyumlarını artırmak, mükellef haklarını geliştirmek ve vergi bilincini artırmaya yönelik çalışmaların yapılması gerekmektedir. Bu etkenleri pekiştirmek için ise vergi cezalarının daha caydırıcı bir yapıda oluşturulması gerekmektedir.

1.3.1.Kayıt dışı Ekonominin Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi

Kayıt dışı ekonomi, genel anlamıyla gelir yaratan ve yaratılan gelirlerin kamu otoritesinden gizlendiği faaliyetler olarak tanımlanmaktadır (Aslanoğlu, 2008, s. 199). Özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde daha yaygın şekilde görülen kayıt dışı ekonomi devletlerin elde etmeyi planladığı kamu gelirleri açısından olumsuz etkilere yol açmaktadır. Kayıt dışı ekonomilerin birçok belirleyici faktörü bulunmaktadır. Bu faktörler; başta vergiler olmak üzere, yasaların yaptırım gücü, vergi sisteminin uygulanabilirliği, kamu harcama düzeyleri ve kişi başı gayrisafi yurt içi harcama miktarı olarak sıralanabilir (Elgin, 2012, s. 239).

Kayıt dışı ekonomilerin oluşmasında öne sürülen gerekçeler içinde en büyük paylardan birisini vergilerin mükellefler üzerindeki olumsuz etkileri oluşturmaktadır. Vergi borçlusu olmamak amacıyla oluşturulan kayıt dışı ekonomiler devletlerin vergi gelirlerinde kayıp yaşamasına neden olmaktadır. Kayıt dışı ekonomilerin oluşturduğu vergi kaybı, tüm ekonominin kayıt altına alındığı düşüncesiyle oluşturulan potansiyel vergi gelirleri ile fiili olarak tahsil edilen vergi gelirleri arasında oluşan fark olarak tespit edilmektedir (Önder, 2001, s. 247).

Allingham & Sandmo Modeli'ne göre riskli bir hisse senedine yapılan yatırımla eşdeğer olarak görülen vergi kaçakçılığının boyutu, vergi yükümlüsünün karşılaşacağı ceza miktarı, yapılan denetleme sıklığı ve yakalanma riskine göre değişmektedir (Aktan, 2012, s. 169). Bu nedenle; kayıt dışı ekonomilerin kayıt altına alınabilmesi için bu

durumu cazip kılan faktörlerin ortadan kaldırılması ya da mevcut şartların iyileştirilmesi gerekmektedir. Kayıt dışı ekonomiyi cazip kılan faktörlerin en önemlisi ceza sisteminin caydırıcı olmamasıdır. Bu nedenle caydırıcı bir ceza sistemi oluşturulmalı ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz yönde etkileyen faktörlerin ortadan kaldırılması gerekmektedir.

1.3.2. Vergi Psikolojisinin Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi

Psikoloji, birçok disiplin üzerinde olduğu gibi maliye biliminde de etkili olmaktadır. Mükellef davranışları açısından vergi psikolojisi belirleyici olmaktadır. Kamu maliyesi alt disiplinleri içerisinde ortaya çıktığı günden bugüne kadar en az gelişme gösteren alanlardan birisi olan vergi psikolojisi, mali olayların insanların tutum ve davranışları üzerindeki etkilerini inceleyen bir alan olarak tanımlanabilmektedir (Aktan, 2012, s. 167). Vergi psikolojisi genellikle bireylerin kişisel özellikleri ile alakalı bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Mükelleflerin vergi psikolojileri üzerinde belirleyici olan etkenlerden bazıları eğitim durumu ve vergi bilinci seviyeleridir. Bunların yanı sıra vergi psikolojisi, bireylerin kendi çıkarlarını ön planda tuttuğu fayda maksimizasyonu ve mükellef üzerinde oluşturulan cezalandırılma korkusunun seviyesi olarak da gösterilebilmektedir.

Mükelleflerin vergi psikolojisi üzerinde etkili olan ve sonucunda da vergi gelir kaybına yol açan unsurların ortadan kaldırılmasına yönelik çalışmaların yapılmasıyla birlikte, vergi gelirlerinde yaşanan kayıp ve kaçakların azalarak kamu otoritesinin hedeflediği gelirleri elde edebilmesi sağlanabilecektir.

1.3.3. Vergi Bilinci ve Vergi Ahlâkının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi

Mükelleflerin sahip oldukları vergi bilinci ve vergi ahlâkı seviyeleri vergi gelirleri üzerinde belirleyici güce sahip, mükellef davranışlarını şekillendiren önemli unsurlardandır. Vergi bilini ve vergi ahlakına sahip mükelleflerin diğer mükelleflere göre daha yüksek vergi uyumu göstermelerinden dolayı bu kavramlar maliye disiplini üzerinde önemle durulan kavramlar olurken, bunların bireysel ve çevresel birçok faktörden etkilendiği de tespit edilmiştir (Organ ve Yegen, 2013, s. 242).

Vergi bilinci kişilerin eğitim durumu, gelir seviyesi, devlete ve vergiye bakış açısı gibi etkenler nedeniyle farklı seviyelerde görülmektedir. Bundan dolayı, vergiye karşı bakış ve vergiyi algılama seviyeleri mükellefin sosyo-psikolojik özelliklerine göre değişiklik göstermektedir. Vergi bilinci ve vergi ahlakının her bireyde aynı seviyelerde görülmemesinin öncelikli nedeni kişisel özelliklerden kaynaklanırken, bunların haricinde etkileyen birçok faktör de bulunmaktadır.

Şekil 1’de vergi bilinci ve vergi ahlakını etkileyen faktörler belirtilmektedir. Buna göre mükellefler üzerinde etkili olarak vergi bilinci ve vergi ahlaklarını etkileyen faktörler; mükelleflerin vergiyi algılama şekilleri, vergi afları, sosyo-demografik faktörler, vergi kanunlarının karmaşık yapısı, vergi idaresinin etkinliği, mükelleflerin eğitim seviyesi ile gelişmişlik düzeyleri olarak gösterilmektedir.



Şekil 1: Vergi Bilincini ve Vergi Ahlakını Etkileyen Faktörler

Kaynak: Teyyare ve Kumbaşlı, 2016, s. 6

Şekil 1’de yer alan faktörlerin tamamı mükelleflerin davranışları üzerinde belirleyici olmaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin davranışlarını devletlerin menfaatlerine uygun olacak şekilde yönlendirmek vergi gelirleri açısından önemlidir.

Vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilerek vergi gelirlerinin artırılabilmesi için mükelleflerin vergi bilinci ve vergi ahlakını olumsuz etkileyen faktörlerin ortadan kaldırılması ve mevcut sistemlerin iyileştirilmesi gerekmektedir. Bu sayede mükelleflerin vergiye gönüllü uyumları artırılırken, devlet ile mükellef arasındaki uyum da sağlanmış

olacaktır. Sonuç olarak vergi kayıp ve kaçakları azalırken, vergi gelirlerinde artışlar görülecektir.

1.3.4.Vergiye Gönüllü Uyumun Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi

Vergi uyumu, vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uyma derecesi şeklinde tanımlanırken, vergiye gönüllü uyum ise vergi ödeyenlerin vergi ödeme konusundaki çabaları şeklinde ifade edilmektedir (Tabakan ve Avcı, 2021, s. 543). Ancak bu çaba her mükellef üzerinde aynı şekilde görülmemektedir. Bunun başlıca nedenleri ise mükelleflerin düşünce yapısı ile demografik özelliklerinde görülen farklılıklar olarak gösterilebilmektedir.

Devletlerin vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indirilebilmesi için müdahalede bulunduğu alanlar genellikle mükelleflerin vergiye uyumlarını olumsuz yönde etkileyen unsurlardan oluşmaktadır. Bunun nedeni ise, vergiye gönüllü uyumun düşük olduğu toplumlarda vergi kayıp ve kaçaklarının görülmesinden kaynaklanmaktadır. Vergi kayıp ve kaçaklarının daha çok görüldüğü az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde vergiye gönüllü uyumunda düşük olduğu yapılan çalışmalarda görülmektedir. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı ile mücadele ve vergi uyumunu artırmaya yönelik çalışmalar birbirine paralellik oluşturmaktadır.

Görüldüğü üzere; vergiye gönüllü uyum, vergi gelirleri üzerinde olumlu etkisi olan önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle, devletlerin vergi sistemleri, ceza yapıları, vergi kanunları ve uyguladığı vergi politikalarının vergiye gönüllü uyumu artmaya yönelik olması gerekmektedir. Ancak, özellikle günümüzde devletlere yüklenen sosyal devlet olgusunun da getirdiği görev ve sorumluluklar nedeniyle vergi afları, cezalarda indirim ile muafiyet ve istisna gibi uygulamalarla gerçekleştirilen vergi harcamaları mükelleflerin vergiye gönüllü uyumları üzerinde olumsuz sonuçlara neden olmaktadır.

1.3.5.Eğitim Durumunun Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi

Devletler; ekonomik, mali ve sosyal hedeflerini gerçekleştirebilmek ve istenilen gelişmişlik seviyesine ulaşabilmek için ekonomilerinin güçlü olmasının gerektiğinin farkındadırlar. Güçlü ekonomilerin en önemli unsurunu ise kamu gelirlerinin büyük çoğunluğunu oluşturan vergi gelirleri oluşturmaktadır. Hedeflenen vergi gelirini elde edilebilme konusunda belirleyici olan unsurlardan birisi de mükelleflerin eğitim durumudur. Eğitim durumu, her alanda olduğu gibi vergi konusunda da belirleyici güce sahip olan bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. Devletlerin hedefledikleri gelişmişlik seviyesine ulaşabilmeleri ve mevcut vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indirebilmeleri için toplumun eğitilmiş bireylerden oluşması gerekmektedir.

Devletlerin eğitim ile alakalı uygulamalarına bakıldığında genellikle kendi fikir ve anlayışlarını yansıtacak politikaları uyguladıkları görülmektedir. Vergi konusunda da bu durum devletlerin gelişmişlik düzeyleri ve vergiye bakışlarına göre değişiklik göstermektedir. Devletlerin vergi uygulamaları ve vergi eğitimleri sonucunda mükelleflerin vergi ile alakalı farkındalık seviyesini gösteren vergi bilinci olumlu ya da olumsuz yönde etkileyebilir (Demir ve Cığerci, 2016, s. 128).

Planlı bir eğitim politikası sonucunda bireyler vergi okuryazarlığı konusunda istenilen seviyelere getirilerek vergi bilinci yüksek mükelleflerin oluşması sağlanabilecektir. Vergi okuryazarlığı; genel olarak mükelleflerin gelirlerinin nasıl vergilendirildiği ve vergi ile alakalı beyan, zaman ve ödeme gibi konularda gerekli bilgilere sahip olması şeklinde tanımlanmaktadır (Yelman, 2021, s. 292).

1.3.6.Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi

Devletler geçmişten günümüze kadar mali, ekonomik ve sosyal anlamda birçok görev ve sorumluluklara sahiptir. Özellikle günümüzde sosyal devlet olgusunun da getirdiği anlayış sonucunda sosyal anlamda yeni görev ve sorumluluklar üstlenilmektedir. Bu durum, kamu harcamalarının ve dolayısıyla da vergi gelirlerine olan ihtiyacın artmasına neden olmaktadır. Diğer taraftan ise devletlerin ekonomik ve sosyal nedenlerden dolayı bazı vergi gelirlerinin tahsilinden vazgeçtiği görülmektedir.

Devletlerin hedefledikleri sosyo-ekonomik amaçları doğrultusunda tahsilinden vazgeçtikleri vergiler, vergi harcaması olarak tanımlanmaktadır (Saraç, 2010, s. 262).

Vergi harcamaları; vergi muafiyeti, vergi istisnası, vergi kredisi, indirim ve vergi alacağının ertelenmesi şeklinde gerçekleşmektedir (Kayalidere ve Mastar Özcan, 2012, s. 344). Tüm bu yöntemlerin tamamı da ilgili dönemde tahsilinden vazgeçilen kamu geliri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bir başka ifadeyle, vergi harcamaları kamu harcamalarının yerine ikame görevinde kullanılarak devletin ekonomik ve sosyal görevlerini gerçekleştirmenin bir başka metodu olarak görülmektedir (Giray, 2002, s. 33).

Görüldüğü üzere, gerçekleştirilen vergi harcamaları ilgili dönemde tahsil edilmesi planlanan vergi gelirleri üzerinde negatif bir etki oluşturmaktadır. Vergi harcamalarının vergi gelirleri üzerinde yarattığı bir diğer etki ise vergiye gönüllü uyumu yüksek mükelleflerin üzerinde oluşturduğu olumsuz etkilerdir. Bu durum, vergi harcaması kapsamında bulunan mükellefler tarafından olumlu karşılanırken, bu kapsam dışında kalan mükellef grupları üzerinde ise olumsuz etki meydana getirmektedir.

1.3.7.Vergi Cezaları ve Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi

Genel tanımıyla ceza, kanunlarla suç olarak belirlenmiş davranışlara karşılık uygulanan yaptırımlardır. Vergi cezaları ise, VUK'un 331. maddesinde "*Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyat cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.*" şeklinde tanımlanmaktadır. Vergi cezalarının çeşitleri ve uygulanma şekilleri VUK'un ceza hükümleri başlığıyla 331. maddesinden başlayarak açıklanmaktadır. Vergi cezalarının uygulanma amacı, kamu otoritesinin mükellefler üzerindeki yaptırım gücünü güçlendirerek vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilmesi olarak gösterilmektedir. Bu bakımdan caydırıcılığı yüksek ve uygulanabilir vergi cezaları sonucunda vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilerek hedeflenen vergi gelirlerinin tahsil edilmesi sağlanabilmektedir.

Vergi cezalarıyla oluşturulan caydırıcılık ile hedeflenen vergi gelirini elde etme amacıyla olan devletler bazı dönemlerde ekonomik, mali, sosyal ve siyasi nedenlerden kaynaklı olmak üzere vergi affı gibi uygulamalara başvurabilmektedir. Ancak, vergi affı

uygulaması devlet ve vatandaşlar üzerinde olumlu ve olumsuz etkiler oluşturmaktadır. Vergi aflarının oluşturduğu olumlu etkiler; kısa vadede kamu geliri elde edilmesi, vergi idaresi ve yargının iş yükünün azaltılması, kanunlara aykırı hareketlerinden dolayı vergi cezası kesilen mükelleflere gelecekte vergiye uyumlu birer mükellef olma fırsatının verilmesidir. Olumsuz etkileri ise; vergiyle alakalı sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz yerine getiren mükelleflerin vergiye bakışı üzerinde olumsuz anlamda etkili olurken vergi kaçırın ya da vergiyle alakalı sorumluluklarını zamanında yerine getirmeyen mükellefler için ise cezaların caydırıcılığını azaltıcı etkisinin olduğu görülmektedir (Doğan ve Besen, 2008, s. 33-34). Genel olarak vergi aflarının sonuçlarına bakıldığında kısa vadede elde edilen vergi geliri olarak görülebilirken, afların sürekli tekrarlanması durumunda ise olumsuz etkileri sonucunda vergi gelirlerinde geniş çapta ve etkisinin uzun dönemler hissedileceği düşüşler görülebilecektir.

1.3.8. Mükelleflerin Vergilere Karşı Davranış Şekilleri

Mükellefler vergilere karşı çeşitli davranış şekilleri göstermektedir. Bu davranış şekilleri mükelleflerin vergi uyumlarına, dönemin ekonomik yapısına ve vergi uygulamalarına göre değişiklik göstermektedir. Mükelleflerin vergilere karşı gösterdikleri davranış şekilleri genellikle vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma, vergi borcunu geciktirme ve verginin yansımaları şeklinde olduğu görülmektedir.

1.3.8.1. Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma Şeklinde Mükellef Davranışları

Devletler vergi alacağının tamamını tahsil etmek amacıyla vergi kanunları ve uygulamaları ile etkinliği sağlamaya çalışsa da bazı mükellefler vergi kaçakçılığı ya da vergiden kaçınma eylemlerine başvurmaktadır. Vergi kaçakçılığı, vergi ziyaı suçu aranmaksızın objektif olarak kasıtlı işlenebileceği kanunda yazılı fiillerle, devletin vergi alanında koymuş olduğu kamu düzenini ve hukuk düzeninin kabul etmediği fiiller olarak ifade edilmektedir (Güngör, 2020, s.275). Vergiden kaçınma ise, kişinin vergi sorumluluğunu hukuki sınırlar çerçevesinde azaltmak için yapılandırma anlamına gelmektedir (Öztürk ve Ülger, 2016, s. 249).

Vergi kaçakçılığına sebebiyet veren fiilleri işleyen ya da vergiden kaçınarak vergiye sebebiyet verecek fiili gerçekleştirmeyen mükellefler devletlerin vergi gelir kaybı

yaşamısına neden olmaktadır. Etkileri itibarıyla vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmanın vergi sistemi açısından önemli mükellef davranışlarından olduğu görülmektedir.

1.3.8.2. Vergi Borcunu Geciktirme Şeklinde Mükellef Davranışları

Devletler kamu harcamalarının zamanında finanse edilerek kamu hizmetinin aksamaması amacıyla vergi alacağını en kısa vadede tahsil etmek istemektedirler. Ancak mükelleflerin vergi borcunu geciktirmesi nedeniyle vergi alacağının bir kısmı zamanında tahsil edilememektedir.

Mükelleflerin vergi borcunu geciktirmesi devletlerin vergi tahsilat oranını azaltmaktadır. Vergi cezalarının yaptırım gücünün yetersiz olması mükelleflerin vergi borcunu geciktirmeye yönelik davranışlarda bulunmasına olanak sağlamaktadır. Özellikle enflasyonist dönemlerde vergi alacaklarının gecikmesi paranın değer kaybetmesi nedeniyle vergi tahsilatının etkisini azalttığı görülmektedir.

1.3.8.3. Vergi Yansıması Şeklinde Mükellef Davranışları

Verginin yansıması, ödenmiş olan verginin kısmen ya da tamamen fiyat mekanizması aracılığıyla başka kişilere aktarılmasıdır (Keskin, 2018, s.70). Mükellefler kendilerinin ödemeleri gereken vergi yüklerini başkalarına aktarmak için çaba içerisine girmektedir. Verginin yansıması özellikleri itibarıyla önemli bir vergi sorunu olarak ifade edilmektedir.

Verginin yansıması devletlerin vergi politikalarına ve dönemin ekonomik yapısına göre değişiklik göstermektedir. Yansıma vergi oranlarının yüksek olmasından kaynaklanmaktadır. Vergi oranlarının yüksekliği nedeniyle oluşan vergi yükü mükelleflerin vergiyi yansıtmaya çabalarına girmesine neden olmaktadır. Bu durum verginin mükellefi yerine yerleştiği, son yansıdığı kişide kalmasına neden olmaktadır.

BÖLÜM 2: GENEL OLARAK VERGİ KABAHAHLERİ, SUÇLARI VE CEZALARI

Devlet düzeni ve toplum huzuru için bazı eylemler kanunlarla yasaklanmaktadır. Vergi düzenini oluşturmak için de bazı eylemler vergi suçu, suça göre daha hafif olanları ise vergi kabahatı olarak kabul edilmektedir. Vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indirebilmek için vergi kabahat ve suçlarını doğru tespit etmek ve ceza yapısının mükellef üzerinde caydırıcı olacak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla bu bölümde vergi kabahat, suç ve cezalarından bahsedilecektir.

2.1.KABAHAHAT, SUÇ VE CEZA

Devletler görev ve sorumluluklarını yerine getirirken gerekli düzeni sağlayabilmek amacıyla vatandaşlarına kanunlarla desteklediği cezai yaptırımlar uygulamaktadır. Bu yaptırımlar idari para cezaları ve hürriyeti bağlayıcı cezalar olarak iki ayrılmaktadır. Söz konusu yaptırımlar vasıtasıyla vatandaşlar devletlerin belirlediği kurallara eksiksiz uymak noktasında daha titiz davranmaktadır.

Türk ceza sisteminde kurallara aykırı davranışlar kabahat ve suç şeklinde ayrılmaktadır. Kabahat ve suç teşkil eden davranışlar ise kanunlarda belirtildiği şekilde cezalandırılmaktadır.

2.1.1.Kabahat Kavramı

Kabahatler genel olarak suç ile karşılaştırıldığında daha hafif olduğu kabul edilen ve idari yaptırımlar ile cezalandırılan eylemler olarak ifade edilmektedir. Bu özelliği itibarıyla kabahatler suç kavramından ayrılarak farklı değerlendirmeye tabi tutulmuştur. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK) ile cürüm ile kabahat ayrımı ortadan kaldırılarak 765 sayılı TCK'da yer alan kabahatlerin bazıları suç olarak düzenlenmiş, bazıları ise 5326 sayılı Kabahatler Kanununda (KK) kabahat olarak yer almıştır (Bekar, 2011, s. 1034).

Kabahatler karşısında uygulanacak yaptırımları belirten KK'ye göre kabahat, kanunun karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık şeklinde

açıklanmaktadır (KK, m.2). KK; toplum düzenini, genel ahlâkı, genel sağlığı, çevreyi ve ekonomik düzeni korumak amacıyla belirlenen esaslar doğrultusunda çeşitli kabahatleri tanımlamaktadır (KK, m.1).

2.1.2.Suç Kavramı

Genel anlamıyla suç kavramı, kanunlar tarafından yasaklanan ve yapılmaması için cezalarla caydırıcı hale getirilen davranışlardır. Tarihin her döneminde var olan suç olgusu karşısında uygulanacak yaptırımlar devlet anlayışlarına ve dönemin şartlarına göre farklılıklar göstermektedir. Bazı dönemlerde ya da bazı devletlerde suç kabul edilen unsurlar, başka dönemde ya da diğer devletlerde suç kapsamına girmemektedir. Bu nedenle devletlerin kendilerine has suç kapsamı ve suçlara karşı uyguladıkları farklı cezalar bulunmaktadır.

Suç olarak kabul edilen eylemler devlet iradesine, toplum huzuruna ve devlet geleneğine zarar vermektedir. Suç kapsamına giren davranışlar devletlerin işleyişinde aksaklıklara neden olan önemli bir problemdir (Burkay, 2008, s. 2). Tarihin her döneminde karşılığında bir ceza ve yaptırımı olan bu eylemler günümüzde devletler tarafından ceza kanunları ile düzenlenmektedir.

Türkiye’de suç kabul edilen eylemler ve karşılığında uygulanacak cezalar Türk Ceza Kanunu içerisinde düzenlenmiştir. Suç unsurları, genel olarak düzenlendiği TCK esas alınarak farklı alanlarda farklı kanunlar içerisinde de yer almaktadır. Örneğin VUK içerisinde vergi suçları ve karşılığında uygulanacak cezalar açıkça belirtilmektedir.

2.1.3.Ceza Kavramı

Ceza kavramı genellikle suç olarak kabul edilen davranışları gerçekleştirenlere uygulanan yaptırımlar olarak tanımlanabilmektedir. Ceza sistemi hem devletlerin kendi iç işleyişlerinde hem de uluslararası alanda önemli bir yaptırım olarak uygulanmaktadır. Türkiye’de ceza sisteminin açıklandığı TCK’da kanunun amacı, ilkeleri, uygulamadaki usul ve esasları belirtilmektedir.

Ceza kanununun amacı TCK'nın 1. maddesinde *“Kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzen ve güvenliğini, hukuk devletini, kamu sağlığını ve çevreyi, toplum barışını korumak, suç işlenmesini önlemektir.”* şeklinde açıklanmaktadır. TCK 1. maddesinde belirtilen hususlarda suç işlenmesini önlemek için suçun niteliğine göre farklı yaptırımlar belirtilmiştir. Bunun yanı sıra, TCK'da suç ve cezalara yönelik belirtilen ilkelerle birlikte kanunların yaptırım gücü artırılmaya çalışılmaktadır. Bu ilkeler suçta ve cezada kanunilik, adalet ve kanun önünde eşitlik ile kanunun bağlayıcılığıdır.

TCK'nın 2. maddesinde yer alan suçta ve cezada kanunilik ilkesine göre, *“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.”*

TCK'nın 3. maddesinde adalet ve kanun önünde eşitlik ilkesine göre, *“Suç işleyen kişi hakkında işlenen fiilin ağırlığıyla orantılı ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunur. 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 ayırım yapılamaz ve hiçbir kimseye ayrıcalık tanınamaz.”*

TCK'nın 4. maddesinde kanunun bağlayıcılığı ilkesine göre, *“Ceza kanunlarını bilmemek mazeret sayılmaz.”* şeklinde açıklanmaktadır.

2.2.VERGİ KABAHAHAT, SUÇ VE CEZALARI

Ceza sistemi içerisinde genel olarak yapılan fiilin durumuna göre suç ve kabahat olarak ayırım yapılmaktadır. Türkiye'de de kabul edilen hukuk sistemi içerisinde toplumsal düzeni daha ağır şekilde bozduğu kabul edilen davranışlar suç olarak nitelendirilerek hürriyeti bağlayıcı ya da adli para cezaları ile cezalandırılması öngörülürken, suça göre daha hafif hukuka aykırı davranışlar olarak isimlendirilen kabahatler ise genellikle idari para cezası ya da idari yaptırımlarla cezalandırılmaktadır (Taşkan, 2020, s. 277).

Vergi kanunları, devletin anayasadan aldığı yetki ile kamu gücüne dayanarak kamu gelirlerinin finansmanında uyulması gereken kuralları ifade etmektedir. Vergi kanunları ile ilgili verginin kapsamı, mükelleflerin maddi ve şekli ödevleri belirtilirken bunlara uyulmaması durumunda ise uygulanacak ceza ve yaptırımlar ifade edilmektedir.

Vergi kanunlarına aykırı davranışlarda bulunan mükelleflere uygulanacak yaptırımlar, ceza hukuku içerisinde vergi kabahatleri ve vergi cezaları olarak ayrılmaktadır. VUK'un ceza hükümlerinin açıklandığı 331. maddesinde cezalar "*Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.*" şeklinde açıklanmaktadır. Burada belirtilen vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları vergi kabahatlerine, diğer cezalar ise vergi suçlarına uygulanacak cezaları ifade etmektedir. Vergi kabahatleri, parasal ceza gerektiren idari kabahat niteliğindeki davranışlardan oluşurken, vergi cezaları ise ceza hukuku açısından suç teşkil eden ve hürriyet bağlayıcı ceza gerektiren davranışları içermektedir (Taşkan, 2020, s. 279). Genel olarak; para cezası gerektiren eylemleri oluşturan vergi kabahatleri cezaları vergi idaresi tarafından verilirken, sonucunda adli işlem gerektiren vergi suçlarına yönelik cezalar ise mahkemeler tarafından verilmektedir.

2.2.1.Vergi Kabahat ve Cezaları

Vergi kabahati, şekli ve maddi vergilendirme ödevlerinin mükellef tarafından ihlal edilerek işlenen ve kanunlara uygun şekilde idari yaptırım gerektiren eylemlerdir (Kılıç, 2014, s. 312). Vergi kabahatleri sonucunda oluşan cezalar idari yaptırımlar ile uygulanacağından, mahkemeler tarafından verilen vergi cezaları kapsamına girmemektedir. VUK'un ceza hükümleri içerisinde açıklanan vergi kabahatleri, suçun türü ve boyutuna göre farklı şekillerde cezalandırılmaktadır. Vergi kabahatleri, vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezası olarak üç farklı şekilde uygulanmaktadır.

2.2.1.1. Vergi Ziyai Kabahati ve Cezası

Vergi kabahati olarak isimlendirilen ve sonucunda vergi kayıplarının ortaya çıktığı, mükellefler tarafından işlenen birçok eylem bulunmaktadır. Vergi kayıplarına neden olan bu eylemler ve uygulanacak cezalar VUK'da düzenlenmektedir. Vergi kabahati olarak kabul edilen suçlardan birisi vergi ziyai kabahatidir. Vergi ziyai kabahatinin tanımı VUK'un 341. maddesinde açıklanırken, ceza hükümleri ise 344. maddesinde açıklanmaktadır.

Vergi ziyai, VUK'un 341. maddesinde *“Mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.”* şeklinde açıklanmaktadır. VUK içerisinde vergi ziyasına sebebiyet veren unsurlar ve bunların ortaya çıkma sebepleri açıkça belirtilmektedir. Vergi ziyasının ortaya çıkmasına ve dolayısıyla vergi kaybının oluşmasına neden olan unsurlar şu şekilde belirtilmektedir (Edizdoğan vd., 2007, s. 85);

- Vergileme ile ilgili yükümlülüklerin zamanında yerine getirilmemesi ya da eksik yerine getirilmesi,
- Verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi ya da eksik tahakkuk ettirilmesi,
- Doğrudan vergi kaybına neden olan eylemlerdir.

Yukarıda belirtilen vergi ziyai suçunun oluşmasına sebep olan fiilleri işleyenlere üç farklı tarifede vergi ziyai cezası uygulanmaktadır. Bu tarifeler fiilin şiddetine göre ağır, hafif ve orta nitelikli fiiller olarak sınıflandırılmaktadır. Ağır ve hafif nitelikli fiillerin kapsamına giren eylemler açıkça belirtilirken, bunların haricinde kalan fiiller ise orta nitelikli fiil olarak sınıflandırılmaktadır (Şenyüz, 2022, s. 119).

Üç kat ceza gerektiren ağır nitelikli fiiller şunlardır (Şenyüz, 2022, s. 93);

- Hesap ve muhasebe hileleri yapmak,
- Gerçekte olmayan kişiler adına hesaplar açmak,
- Çift defter kullanmak,

- Defter kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek,
- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak,
- Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek,
- Defter sayfalarını yok etmek,
- Sahte belge düzenlemek veya kullanmak,
- Anlaşmasız matbaalar tarafından basılan belgeleri kullanmak,
- Ödeme kaydedici cihazları kanuna aykırı müdahale ederek kullanmaktır.

1/2 veya 1/5 oranında ceza gerektiren hafif nitelikli fiiller şunlardır (Şenyüz, 2022, s. 117);

- Beyannamenin kendiliğinden geç verilmesi,
- Örtülü kazanç dağıtımı,
- Beyannamenin izaha davet kapsamında verilmesidir.

Bu cezalar VUK'un 344. maddesinde detaylı bir şekilde açıklanmaktadır. Normal vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında uygulanmaktadır. Vergi ziyasına 359. maddede belirtilen fiillerle sebebiyet verenlere üç katı, bu fiillere iştirak edenlere bir katı uygulanırken, vergi incelemesinin başlamasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere kanuni süresi dışında verilen vergi beyannameleri için ise ceza yüzde elli oranında hesaplanmaktadır (Edizdoğan vd., 2007, s. 105).

Bir kat tutarında uygulanacak olan vergi ziyai cezası, *“341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir.”* şeklinde açıklanmaktadır (VUK, 344/1).

Üç kat tutarında uygulanacak olan vergi ziyai cezası ise, *“Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.”* şeklinde açıklanmaktadır (VUK, 344/2). İlgili maddede atıf yapılan VUK'un 359. madde, vergi ile alakalı kaçakçılık suçları ve cezalarını belirtmektedir. Burada belirtilen kaçakçılık suçları (VUK, 359);

- Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapanlar,
- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler ve gizleyenler ile yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,
- Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya yerine başka yaprak koyanlar,
- Sahte ya da yanıltıcı belge basanlar veya kullananlardır.

Vergi ziyanına sebebiyet veren fiiller için uygulanan bir başka ceza türü de vergi ziyanına uğratılan tutarın yüzde elli oranında uygulanmasıdır. Bu durum VUK 344. maddesinde, *“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 açıklanmaktadır. Burada önemli olan husus, vergiye konu olan işlem üzerinde herhangi bir vergi incelemesine başlanılmaması veya takdir komisyonuna sevk edilmemesidir. Aksi durumda, vergi ziyanına sebebiyet verilen fiilin durumuna göre bir kat ya da üç kat oranında ceza uygulanmaktadır. Yüzde elli oranında ceza uygulanabilmesi için sadece zamanında verilmeyen vergi beyannamesinin vergi idaresi tarafından işleme alınmadan önce bildirilmesi gerekmektedir.

2.2.1.2. Usulsüzlük Kabahati ve Cezası

Usulsüzlük suçu, VUK’un 351. maddesinde *“Vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesidir.”* şeklinde açıklanmaktadır. Vergi ziyanından farklı olarak usulsüzlük suçu, vergi kanunlarında belirtilen usullere uyulmamasından kaynaklanmaktadır. Vergi ziyayı suçunda devletin yaşayacağı bir vergi kaybı üzerinde durulurken, usulsüzlük suçunda vergi kaybı söz konusu olmayarak sadece usule aykırı davranışlar cezalandırılmaktadır (Bozdoğan, 2017, s. 156). Genel olarak bakıldığında, usulsüzlük cezasının kesilebilmesi için vergi kanunlarında belirtilen şekil ve usule ilişkin hükümlere uyulmaması yeterli olup, ayrıca yapılan fiilde vergi ziyayı ya da kasıt aranmamaktadır (Edizdoğan vd., 2007, s. 108).

Vergi ziyanından farklı olarak sadece şekil ve usule uyulmaması durumunda oluşan usulsüzlük suçu tek başına oluşabileceği gibi aynı fiil üzerinde vergi ziyayı ile birlikte de

görülebilmektedir. Bu durum VUK'un 336. maddesinde *“Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir.”* şeklinde açıklanmaktadır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise; usulsüzlük cezası kesilen fiilde vergi ziyasına sebebiyet verildiği sonradan anlaşılması durumunda, bu cezanın ziyasına uğratılan vergi nedeniyle kesilmesi gereken vergi ziyası cezası ile usulsüzlük cezası mukayese edilerek eksik olduğu belirlenen ceza tutarı kesilmektedir (VUK, 336).

Usulsüzlük suçları, suçların ağırlığına göre birinci derece usulsüzlük ve ikinci derece usulsüzlük olmak üzere iki ayrı şekilde değerlendirilmektedir. Birinci derece usulsüzlük suçları ikinci derece usulsüzlük suçlarına göre daha ağır suçlardan oluşmaktadır.

Birinci derece usulsüzlük suçları VUK'un 352. maddesinde şu şekilde açıklanmaktadır;

- Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması,
- Tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması,
- Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması,
- İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi,
- Tasdiki mecburi olan defterlerden birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması birinci derece usulsüzlük suçlarıdır.

İkinci derece usulsüzlük suçları ise;

- Veraset ve intikal Vergisi Beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak VUK'un 342. maddenin 1 inci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması,
- Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması,
- Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç),

- Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması,
- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması şeklinde açıklanmaktadır (VUK, 352).

Usulsüzlük suçlarında cezalar suç olarak kabul edilen fiile oransal olarak uygulanmamaktadır. Usulsüzlük suçlarında cezalar her yıl Resmî Gazetede yayımlanan tutarlar üzerinden uygulanmaktadır. Tablo 1’de 2024 yılında uygulanacak usulsüzlük suçları ve cezaları belirtilmektedir.

Tablo 1: Usulsüzlük Suçları ve Cezaları

Birinci Derece Usulsüzlükler ve Cezaları	2024 Yılında Uygulanacak Tutar (TL)
Sermaye şirketleri	1100
Sermaye şirketi dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı	660
İkinci sınıf tüccarlar	330
Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	150
Kazancı basit usulde tespit edilenler	87
Gelir vergisinden muaf esnaf	40
İkinci Derece Usulsüzlükler ve Cezaları	
Sermaye şirketleri	580
Sermaye şirketi dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı	330
İkinci sınıf tüccarlar	150
Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	87
Kazancı basit usulde tespit edilenler	40
Gelir vergisinden muaf esnaf	23

Kaynak: 30.12.2023 Tarihli ve 32415 (2. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete

Tablo 1’e göre birinci derece usulsüzlük suçlarına uygulanacak cezalarda en üst cezanın 1100 TL, ikinci derece usulsüzlük suçlarına uygulanacak cezada ise en üst cezanın 580 TL olduğu görülmektedir. Dolayısıyla 2024 yılında usulsüzlük suçlarına uygulanacak ceza rakamlarının günümüz ekonomik şartları ile uyuşmadığı görülmektedir. Bu durum usulsüzlük suçlarına uygulanan cezaların yaptırım gücünü oldukça azaltmaktadır.

2.2.1.3.Özel Usulsüzlük Kabahati ve Cezası

Özel usulsüzlükler, vergi usul kanununda belirtilen genel usulsüzlüklerden ayrı olarak bazı fiillerin gerçekleşmesi sonucunda ortaya çıkmaktadır. Özel usulsüzlükler, genel usulsüzlüklere göre ihlal derecesi ve yaptırımları daha ağır, kamu düzenini daha çok ihlal etme ihtimallerinin olduğu fiillerden oluşmaktadır (Kaplan Dönmez, 2020, s. 980). Özel usulsüzlük cezası olarak kabul edilen bu fiiller VUK içerisinde 353. ve 355. maddelerinde yer almaktadır. Özel usulsüzlük cezaları genel olarak daha başarılı bir vergileme sürecinin sağlanabilmesi için önemli olan fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu ve diğer belgelerin verilmemesi veya alınmaması ile alakalıdır (Çiçek ve Herek, 2012, s. 319).

Geniş kapsamda bakıldığında özel usulsüzlük suçları belge düzeni ile şekil ve usul hükümlerine uyulmamasından kaynaklanmaktadır. Belge düzeni ile alakalı oluşan özel usulsüzlük cezaları;

- Belge alınmaması veya verilmemesi,
- Belge düzenlenmemesi ve kullanılmaması,
- Tüketicilerin belge almamasıdır (Edizdoğan vd., 2007, s. 127-134).

Şekil ve usule ilişkin hükümlere uyulmaması üzerine oluşan özel usulsüzlük cezaları ise;

- Günlük defterlerin bulundurulmaması ve ibraz edilmemesi,
- Levha bulundurma ve asma zorunluluğuna uyulmaması,
- Muhasebe standartlarına uyulmaması,
- Vergi numarası alma yükümlülüğüne uyulmaması,
- Belge basımı ile alakalı bildirim yükümlülüğüne uyulmaması,
- Vergi numaralı işlemleri bildirmemek,
- Özel yetkili yoklama elemanlarının ikazına uyulmaması,
- Bilgi verme ve ibraz zorunluluğuna uyulmaması,

- Tahsilat ve ödemelerin geçerli belgelere bağlanmamasıdır (Edizdoğan vd., 2007, s. 135-143).

2.2.2.Vergi Suç ve Cezaları

Devletler varlıklarını devam ettirebilmek için ihtiyaç duydukları kamu gelirlerinin büyük çoğunluğunu vergilerden elde ederken bu gelirler anayasa ve kanunlarla garanti altına alınmaktadır. Mükelleflerin vergi ile alakalı görev ve sorumlulukları kanunlarla belirtilmektedir. Maddi ve şekli ödevlerin mükellefler tarafından yerine getirilmemesi durumunda vergi suçları ortaya çıkmaktadır. Vergi suçu; genel olarak vergi kanunlarıyla belirlenen görev ve sorumluluklara karşı mükellefler veya sorumlular tarafından cezayı gerektirecek şekilde aykırı hareket edilmesidir (Türkal vd., 2010, s. 48). Vergi suçları VUK'un 331. maddesinde ise *“Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar”* şeklinde açıklanmaktadır.

Vergi yükümlülüklerine aykırı hareket olarak nitelendirilen ve sonucunda kamu düzenin bozulduğu, vergi güvenliğinin tehlikeye girdiği ve vergi kayıplarının yaşandığı vergi suçları genellikle vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükelleflerin özel işlerini yapma fiillerinden kaynaklı ortaya çıkmaktadır (Koşar, 2020, s. 245).

2.2.2.1.Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası

Vergi kayıplarının başlıca nedenlerinden birisi olan vergi kaçakçılığı çok geniş anlamları içerisinde barındırmaktadır. Geniş anlamda vergi kaçakçılığına bakıldığında; vergiden kaçınmayı da içerisine alarak vergi ile alakalı yükümlülüklerin yerine getirmemek amacıyla suç kapsamına giren fiillerin yanı sıra vergiden kaçınma yollarını aramak, vergiyi ödememek adına baskı yapmak gibi birçok fiil vergi kaçakçılığı adı altında sıralanabilmektedir (Edizdoğan vd., 2007, s. 89). Görüldüğü üzere vergi kaçakçılığına geniş anlamda bakıldığında vergi kaçırma, vergiden kaçınma, vergi grevi gibi davranışlar da dahil edilmektedir. Dar anlamda vergi kaçakçılığı ise; yasal olmayan yollara başvurarak vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmemesidir. Bir başka deyişle,

elde edilen fakat vergi otoritesine beyan edilmeyen gelirlerin tamamıdır (Kapusuzoğlu, 2008, s. 124).

Kaçakçılık suçları ve cezaları VUK'un 359. maddesinde düzenlenmektedir. 08.04.2022 tarih ve 7394 sayılı "Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile VUK içerisinde yer alan kaçakçılık suçlarına uygulanacak cezalar artırılmıştır. Cezaların yeni durumu hakkında doğru değerlendirme yapılabilmesi açısından 7394 sayılı kanunda yapılan değişiklik öncesi ve sonrası ceza durumlarını belirtmek faydalı olacaktır. Buna göre vergi kaçakçılığına uygulanacak cezalar VUK'un 359. maddesinin (a) bendinde yer alan üç yıl 5 yıla, (b), (c) ve (ç) bendinde yer alan beş yıl ise sekiz yıla artırılarak güncel halini almıştır.

a) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler ile defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

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

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

ç) Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

7394 sayılı kanun ile hapis cezalarının üst sınırlarının artırılmasının haricinde VUK'un 359. maddesine cezalarda indirim hükümleri de eklenmiştir. Buna göre VUK'un 359. maddesine eklenen indirim hükümleri şu şekildedir;

“Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığıının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir.

Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir.”

VUK'un 359. maddesinde yapılan son ekleme ise tekrarlanan vergi suçlarının TCK'da yer alan zincirleme suç hükümlerine tabi tutulmasıdır. Bu durum VUK'un 359. maddesinde şu şekilde ifade edilmektedir;

“Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanunu’nun 43. maddesi uygulanır.”

VUK’un 359. maddesinde yapılan düzenleme ile suçların tekrarlanması sonucunda TCK’nın zincirleme suç kapsamına gireceği belirtilmektedir. Zincirleme suç TCK’nın 43. maddesinde şu şekilde ifade edilmektedir;

“Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır.”

2.2.2.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Cezası

Vergi suçlarından bir diğeri olan vergi mahremiyetinin ihlali suçu VUK’un 362. maddesinde *“Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanunu’nun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır”* şeklinde açıklanmaktadır. Burada belirtilen vergi mahremiyetine uymak zorunda olanlar VUK’un 5. maddesinde belirtilmektedir. Buna göre vergi mahremiyetine uymak zorunda olanlar; vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler ile vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerdir (VUK, 5).

Yukarıda sayılan vergi mahremiyetine uymak zorunda olanların vergi mahremiyetinin ihlali sayılan iş ve eylemleri ise *“mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar.”* şeklinde açıklanmaktadır (VUK, 5).

2.2.2.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapmak Suçu ve Cezası

Mükelleflerin özel işlerini yapmak suçu VUK'un 363. maddesinde açıklanmaktadır. Buna göre; *"Bu Kanunun 6'ncı maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanunu'nun 257nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır. Bu hareketlerle vergi ziyasına neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344'üncü maddesine göre vergi ziyai cezası kesilir."* Yalan yere yemin eden kişilere uygulanacak TCK'nın 275. maddesi ise bu durumu *"Hukuk davalarında yalan yere yemin eden davacı veya davalıya bir yıldan beş yıla kadar hapis cezası verilir."* şeklinde ifade etmektedir.

VUK'un 6. maddesinde yetkili kişilerin hangi mükelleflerin işlemlerini yaptıkları takdirde mükelleflerin özel işlerini yapmak suçu kapsamına girdiği belirtilmektedir. Buna göre;

-Kendilerine, nişanlılarına ve boşanmış olsalar bile eşlerine;

-Kan veya sıhri usul ve fîruuna, evlatlığına veya kendisini evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü (Bu derece dahil), sıhri hısımlıkta, bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile, üçüncü (Bu derece dahil) dereceye kadar olan civar hısımlarına;

-Kanuni temsilcisi veya vekili bulundukları kimselere;

Ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamazlar (VUK, 6).

Mükelleflerin özel işlerini yapmanın karşılığında uygulanan cezaların boyutu önemlidir. Cezaların caydırıcı olması yetkili kişiler mükelleflerin özel işlerini yapma girişiminde bulunamamasını sağlarken mükelleflerin vergi idaresine olan güvenini de artırmaktadır.

2.3.VERGİ CEZALARINI SONA ERDİREN DURUMLAR

Devletler görev ve sorumluluklarını yerine getirirken yaptıkları kamu harcamalarını finanse edebilmek için kamu gelirlerini eksiksiz tahsil etme çabasıdadırlar. Bu nedenle en önemli kamu geliri olan vergilerde kayıp yaşamamak için kanunlarla güçlendirilmiş vergi cezalarıyla mükellefler üzerinde caydırıcılık oluşturmaktadırlar. Mükelleflerin maddi ve şekli ödevlerine uymadıkları taktirde uygulanan vergi cezaları her zaman tahsil ile sona ermemektedir.

Türk vergi sistemi içerisinde vergi cezalarını ortadan kaldıran birçok uygulama bulunmaktadır. Bu uygulamalar arasında kamu geliri açısından en tercih edileni ödemedir. Ödeme haricinde ise; ölüm, zamanaşımı, terkin ve af gibi uygulamalarla da vergi cezaları sona ermektedir.

2.3.1.Ödeme

Vergi cezalarının zamanında ve eksiksiz ödenmesi, cezaları sona erdiren durumlar arasında en doğal ve kamu yararı açısından en çok istenilen yöntemdir. Vergi cezalarının hangi zaman aralığında ödenmesi gerektiği vergi cezalarının ödenme zamanı başlığıyla VUK'un 368. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir. İlgili kanuna göre;

Vergi cezaları:

-Cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten;

-Cezaya karşı dava açılmışsa, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir.

Vergi borcunun ödeme ile sona ermesi kamu gelirleri açısından son derece önemlidir. Ödeme sonrasında kamu harcamalarını finanse edebilecek düzeyde istenilen kamu gelirlerinin elde edilebilmesi için ödeme aşaması öncesinde vergi borçlarının doğru hesaplanması ve beyanların eksiksiz yapılmasının sağlanması gerekmektedir. Devletler

ödeme safhasında tahsil ettikleri gelirleri artırmaya yönelik çalışmalar yapmaktadır. Mükellef beyanlarının eksiksiz olmasını sağlamak için ise vergi cezalarının daha caydırıcı bir hale getirilmesi faydalı olacaktır.

2.3.2.Ölüm

Vergi cezalarını sona erdiren durumlardan birisi de mükellefin ölümüdür. Kanunlara göre ölen kişinin vergiye ilişkin tüm borçları mirasçılara devredilirken, ölen kişi adına kesilmiş olan vergi cezaları kişinin ölümüyle birlikte sona ermektedir (Taşkan, 2020, s. 314). Ölüm halinde vergi cezalarının durumunun ne olacağı VUK'un ölüm başlıklı 372. maddesinde “*Ölüm halinde vergi cezası düşer.*” şeklinde belirtilmektedir.

Ölüm sonrasında devlet, kanunlar gereği tahsil edeceği alacağının bir kısmından vazgeçmektedir. Cezaların şahsiliği nedeniyle vergi borcuna uygulanmış cezaların mükellefin ölümü halinde sona ermesi devletin alacağının sona ermesi anlamına gelmektedir. Bir diğer alacağını tahsil edememe durumu ise mirasçıların mükelleften kalan mirası reddi miras etmesidir. Reddi miras sonrası mükelleften kalan vergi borçları, ödeyecek mirasçısı kalmaması nedeniyle sona ermektedir.

2.3.3.Zamanaşımı

Özel hukuk ve kamu hukuku içerisinde bulunan zamanaşımı, bir hakkın kazanılması ya da kaybedilmesinde kanunların kabul ettiği sürenin sona ermesi olarak tanımlanmaktadır (Havutçu, 2010, s. 581). Bu nedenle zamanaşımı hem borçlar hukuku hem de ceza hukuku içerisinde yer almaktadır. Burada önemli olan husus kamu yararı gözetilerek zamanaşımı süresi içerisinde borcun tahsil edilmesidir. Zamanaşımının gerçekleşmesi ile cezalar, yükümlünün bu konuda başvurusunun olup olmadığına bakılmadan ortadan kalkmakta olup, bu süre sonrasında kendi isteğiyle yapılan ödemeler kanunen kabul edilmektedir (Edizdoğan vd., 2007, s. 216).

Vergi hukukunda zamanaşımı, VUK'un 114. maddesinde “*Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar*” şeklinde belirtilmektedir.

Vergi cezaları ile alakalı durumda ise kanunda belirtilen süreler geçtikten sonra zamanaşımının gerçekleşeceği ve vergi cezasının kesilemeyeceği ifade edilmektedir. Vergi cezası kesme konusunda zamanaşımı, VUK'un 374. maddesinde şu şekilde belirtilmektedir;

-Vergi ziyai cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353 ve mükerrer 355 inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl,

-Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl şeklindedir.

Ayrıca, yukarıda bahsedilen zamanaşımı süreleri içerisinde ceza ihbarnamesinin yükümlüye tebliğ edilmesiyle birlikte zamanaşımı kesilmiş olmaktadır (VUK, 374).

2.3.4.Terkin

Terkin, doğal afet gibi olağanüstü olaylar sonrasında zor durumda kalan mükelleflere destek olabilmek amacıyla devlet tarafından vergi alacağının silinmesi anlamına gelmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013, s. 112). Vergi konusunda vergi alacağının ve vergi cezasının hangi durumlarda terkin edileceği VUK'un 115. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir;

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

1-Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları;

-Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları;

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

Doğal afetler hem vatandaşlar açısından hem de devletler açısından büyük ekonomik kayıplara neden olmaktadır. Özellikle devletler açısından afetin büyüklüğü önemli ekonomik sorunlara yol açabilmektedir. Devlet terkin uygulayarak afet bölgesindeki vergi alacağından vazgeçerken, afetin yol açtığı yıkımı onarmak için de bölgeye büyük ekonomik kaynak aktarmak zorunda kalmaktadır.

2.3.5.Af

Vergi affı, mükelleflerin geçmişte vergi kanunlarına aykırı hareketleri sonucunda toplanamayan vergi gelirlerinin tahsil edilmesi ve kayıt dışı kalan mükelleflerin kayıt altına alınabilmesi için başvuru alan uygulamalardan birisidir (Kargı, 2011, s. 103). VUK içerisinde hiçbir hüküm bulunmayan af, vergi cezalarını kısmen ya da tamamen sona erdiren nedenlerden biridir (Edizdoğan vd., 2007, s. 217).

Vergi afları genellikle vergi cezalarını ortadan kaldırarak asıl vergi borcunun tahsil edilmesini sağlayan bir uygulamadır. Ancak vergi aflarının vergi alacağının tahsili gibi olumlu etkilerinin aksine olumsuz birçok etkisi de bulunmaktadır. Olumsuz etkilerinin temelinde ise mükelleflerde af beklentisi oluşturmaları ve dolayısıyla vergi uyumuna zarar vermesi gösterilmektedir. Vergi afları ile ilgili olarak tekerrüre düşmemek adına üçüncü bölümde daha detaylı bilgi verilecektir.

2.4.VERGİ SUÇ VE KABAHAHLERİNİ ORTADAN KALDIRAN HALLER

Mükellefler bilinçli olarak ya da ellerinde olmayan sebeplerden ötürü vergi kayıp ve kaçaklarına sebebiyet vermektedirler. Mükelleflerin inisiyatifi dışında gerçekleşen bazı olaylar sonrasında oluşan vergi suç ve kabahatleri nedeniyle vergi cezası kesilmemektedir. Bu bölümde vergi suç ve kabahatlerini ortadan kaldıran yanlışlar, mücbir sebep ve vergi hatası kavramları açıklanacaktır.

2.4.1.Yanılma

Vergi suç ve kabahatlerini ortadan kaldıran hallerden olan yanılma hali VUK içerisinde açıklanmaktadır. VUK'un 369. maddesi yanılma halini “*Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.*” şeklinde açıklamaktadır.

İlgili kanun maddesinden de anlaşıldığı üzere yanılma, mükelleflerin kendi inisiyatifleri dışında gerçekleşmektedir. Yetkili makamların kendilerine verdikleri yazı ya da genel yayınlanmış izahat sonrası yapılan vergi işlemlerinde ceza gerektirecek bir durumun oluşmasında mükellefin herhangi bir suçu bulunmamaktadır. Dolayısıyla yetkili makamlar nedeniyle oluşan yanılma halinde vergi cezası kesilmemektedir.

2.4.2.Mücbir Sebep

Mücbir sebep, beklenmedik anda aniden gelişen ve müdahale etme şansının bulunmadığı durumları ifade etmektedir. Mücbir sebep olarak kabul edilen olaylardan birinin gerçekleştiği durumlarda genellikle insanlar ellerinde olmayan sebeplerden ötürü bazı yükümlülüklerini yerine getiremeyeceği durumlarla karşılaşmaktadır. Hayatın her alanından olabilen bu yükümlülükler vergisel anlamda da olabilmektedir.

Türk vergi hukukunda mücbir sebepler VUK'un 373. maddesinde “*Bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez.*” şeklinde izah edilmektedir. İlgili maddede belirtilen “*Bu kanun*” ibaresi VUK'u ifade etmektedir. Mücbir sebepler VUK'un 13. maddesinde şu şekildedir belirtilmektedir;

- Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk hali,
- Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler,
- Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaygubetler,

- Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunmasıdır.

Kanunda belirtilen mücbir sebeplerden herhangi birinin gerçekleşmesi durumunda vergi cezası kesilmemesi yönündeki karar vergi suç ve kabahatlerini ortadan kaldırmaktadır. Ayrıca VUK, mücbir sebepleri vergi cezasının kesilmemesi haricinde yasal süreleri durdurması bakımından da değerlendirmektedir. Mücbir sebebe neden olan olay sona erene kadar yasal süreler işlememektedir. Bu durum VUK'un 15. maddesinde *“13 üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep oradan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu taktirde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar.”* şeklinde ifade edilmektedir.

2.4.3.Vergi Hatası

Vergi hatasının tanımı, hata türleri ve hataların meydana çıkartılması VUK'un “Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat” başlıklı üçüncü bölümünde açıklanmaktadır. Vergi hatası VUK'un 116. maddesinde *“Vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.”* şeklinde ifade edilmektedir.

Vergi hataları, hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere iki farklı şekilde gerçekleşmektedir. Hesap hataları VUK'un 117. maddesine göre şu şekilde açıklanmaktadır;

- Matrah hataları,
- Vergi miktarında hatalar,
- Verginin mükerrer olmasıdır.

Vergilendirme hataları ise VUK'un 118. maddesinde şu şekilde açıklanmaktadır;

- Mükellefin şahsında hata,
- Mükellefiyette hata,
- Mevzuda hata,

- Vergilendirme veya muafiyet dönemindeki hatadır.

Vergi hataları mükellefin kendi talebi doğrultusunda düzeltilebildiği gibi, vergi idaresi tarafından re'sen de düzeltilebilmektedir. Sonuç olarak vergi hatasının, vergi idaresinden kaynaklı olması nedeniyle mükellef açısından herhangi bir vergi suçu ya da kabahati cezasına neden olmamaktadır.



BÖLÜM 3: VERGİ CEZALARININ YAPTIRIM GÜCÜNÜ AZALTAN UYGULAMALAR

Devletler ihtiyaç duydukları vergi gelirlerini kanunlarla koyduğu cezai yaptırımlar ile garanti altına almaktadır. Bu kapsamda ortaya çıkan cezaların mükellefler üzerinde oluşturduğu yaptırım gücü sayesinde vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi amaçlanmaktadır (Çiftçi, 2020, s. 95). Ancak, her ne kadar cezalarla yaptırım gücü oluşturulmaya çalışılsa da devletler vergi kayıp ve kaçağı ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu nedenle, bir taraftan vergi usul kanununda vergi kaybına yol açan kanuna aykırı fiillere gerekli cezalar uygulanırken diğer taraftan ise kayba uğratılan verginin en kısa zamanda ve en az kayıpla tahsil edilmesini sağlamak amacıyla kabul edilen bazı uygulamalar bulunmaktadır (Karakoç, 2014, s. 3637). Bu uygulamalar genel olarak cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah, uzlaşma ve vergi afları olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu uygulamaların gerekçelerine bakıldığında mükellef ve vergi idaresi açısından iki farklı şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir. Kamu otoritesi olarak devlet, kayıp yaşadığı vergi gelirlerini en kısa zamanda tahsil etme amacıyla bu tarz uygulamalara başvurmaktadır. Vergiyle alakalı yükümlülüklerini yerine getirmediği için cezalandırılan mükellefler ise bu uygulamaların kendilerine tanıdığı fırsatı ile gerekli ödemeleri yaparak cezalardan kurtulmaktadırlar.

Bu durum vergi kaçakçılığına konu olan vergi gelirlerini tahsil eden vergi idaresi ve bundan yararlanan mükellefler açısından olumlu sonuçlansa da vergiye uyumu yüksek mükellefler üzerinde bazı olumsuz etkileri bulunmaktadır. Bunun temel nedeni ise; vergi cezalarında esneklik yaratan bu uygulamaların vergi ile alakalı görev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz yerine getiren mükelleflerin vergiye gönüllü uyumları üzerinde olumsuz etki oluşturmalarıdır. Bu nedenle; cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah, uzlaşma, vergi afları ve etkin pişmanlık gibi uygulamalar vergi cezalarının caydırıcılığını azaltan unsurlar olarak vergi sistemi içerisinde yer almaktadır.

3.1.CEZALARDA İNDİRİM

Devletler kamu harcamalarını finanse edebilmek amacıyla ihtiyaç duydukları kamu gelirlerini zamanında ve eksiksiz tahsil etmek amacındadırlar. Ancak, vergi kanunlarına aykırı davranışlar sonucunda kamu alacağının zamanında tahsil edilememesi ve özellikle enflasyonist dönemlerde vergi tutarının değer kaybetmesi sonucunda kamu hizmetleri vergi gelirleri ile zamanında yerine getirilememektedir (Karakoç, 2014, s. 3637). Bundan dolayı en kısa sürede vergi alacağını tahsil etmenin yolları aranmaktadır. Cezalarda indirim de bu uygulamalardan biridir. Vergi ile alakalı sorumluluklarını zamanında yerine getirmeyen mükelleflere kesilen vergi cezalarında indirim uygulanarak vergi alacağının hızlı bir şekilde tahsili amaçlanmaktadır. Vergi cezalarında indirim VUK'un 376. maddesinde şu şekilde açıklanmaktadır;

“Mükellef veya vergi sorumlusu;

İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı,

Uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi cezalarının %75'ini, bu Kanunun ek 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılan cezanın %25'i, indirilir.”

Vergi cezasında indirimden faydalananacak mükellefler kanunda belirtildiği şekilde vergi borçlarının tamamı ile vergi cezalarının indirimli tutarlarını ödemek zorundadırlar. Bu durum sonucunda vergi idaresi zamanında tahsil edemediği vergi alacağını mümkün olan en kısa zamanda tahsil ederken, mükellef ise vergi borcu ve cezasına yönelik yükümlülüklerini yargıya taşınmadan yerine getirmektedir. Cezalarda indirim uygulamasının olumsuz etkisi ise cezaların caydırıcılığını azaltmasıdır. Mükellefler ilerde

cezalarında indirimden faydalanabileceklerini bildikleri için vergiyle alakalı yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getirmemeye başlamaktadır.

3.2. PİŞMANLIK VE ISLAH

Beyana dayalı vergilerde vergi kayıplarının önlenmesi ve verimliliğin artırılması, vergiyi doğuran olay ile ilgili işlemlerin gerçekleşmesi, belgelerin kanunlara uygun şekilde düzenlenmesi, hesaplanacak vergi matrahının kanunlarda belirtilen zamanlarda beyan edilmesiyle mümkün hale gelmektedir (Bozdoğan, 2017, s. 164). Mükelleflerin kanuni süreler içerisinde beyannamelerini vermedikleri takdirde vergi ziyai cezası kesilmektedir. Beyannamelerini zamanında vermeyen mükelleflerin düştüğü bu ceza durumundan kurtulabilmeleri amacıyla pişmanlık ve ıslah müessesesi uygulanmaktadır. Türk vergi hukukunda 1950 yılından itibaren uygulanan ve mükelleflere tanınan özel bir hak olan pişmanlık ve ıslah uygulaması hem vergi idaresine hem de ceza durumuna düşen mükelleflere süresinde beyan edilmeyen vergilerin beyanı konusunda kolaylık sağlamaktadır (Türkay, 2016, s. 1). Pişmanlık ve ıslahın uygulanma şekli ve şartları, VUK'un 371. maddesinde şu şekilde açıklanmaktadır;

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

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

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

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

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

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

Pişmanlık ve ıslah hükümleri her vergi mükellefiyetine uygulanamamaktadır. Mükellefin beyanı üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilere uygulanan pişmanlık ve ıslah müessesesinin istisnaları bulunmaktadır. Emlak vergisi ile VUK kapsamı dışında olan gümrük ve tekel idareleri tarafından tahsil edilen vergiler pişmanlık ve ıslah kapsamı dışında bırakılmıştır (Edizdoğan vd., 2007, s. 187). Pişmanlık ıslah hükümlerinin uygulanabildiği vergiler şunlardır (Edizdoğan vd., 2007, s. 186);

- Gelir vergisi,
- Kurumlar vergisi,
- Katma değer vergisi,
- Banka ve sigorta muameleleri vergisi,
- Damga vergisi,
- Veraset ve intikal vergisi,
- Vergi sorumluluğu kapsamında muhtasar beyanname ile beyan edilen vergiler.

Buradan da görüldüğü gibi pek çok verginin pişmanlık ve ıslah müessesesine tabi olduğu açıktır. Bu durum mükellefleri her ne kadar rahatlatan bir husus olarak görülse de istismara açıktır. Dolayısıyla pişmanlık ve ıslah müessesesinin kanuni sınırlarının tekrar ele alınarak gözden geçirilmesi önem arz etmektedir.

3.3.UZLAŞMA

Uzlaşma, VUK içerisindeki düzenlemeler sonucunda uzun yıllardır Türk vergi hukukunda uygulanan, vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında oluşan vergi veya cezaya ilişkin uyuşmazlıkları yargıya taşınmadan anlaşılarak çözmelerine olanak tanıyan bir uygulamadır (Başaran Yavaşlar, 2008, s. 309). Vergi idaresi ile mükellef arasında oluşan uyumsuzlukların yargı yoluna taşınması durumunda yargının iş yükü artarken devletin de tahsil edeceği vergi tahsilatında gecikmeler yaşanmaktadır. Özellikle enflasyonist bir ortamın mevcut olması halinde yargı yoluna taşınan vergi alacağının tahsil süresinin uzaması vergi gelirlerinde azaltıcı bir etki oluşturmaktadır. Bu nedenle; Ülkemizde vergi uyuşmazlıklarının en önemli çözüm yollarından birisi olan uzlaşma, yargı yolunun uzun ve masraflı olmasının da göz önünde bulundurulduğunda mükellef ile vergi idaresi arasındaki sorunu hızlı ve etkili çözüme kavuşturan bir müessesedir (Hocaoğlu, 2015, s. 491).

Uzlaşmanın konusu ve kapsamı VUK'un ek 1 maddesinde açıklanmaktadır. Buna göre mükellef tarafından ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları ile belirlenen güncel tutarları aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda kanunda belirtilen şekil ve esaslara uygun olarak uzlaşma yoluna gidilebilmektedir (VUK, ek madde 1).

Mal Müdürlükleri tarafından oluşturulan uzlaşma komisyonlarının güncel yetki sınırları Resmî Gazetede yayımlanmaktadır. Son olarak; 22.07.2022 tarihli ve 31901 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan, amaç ve kapsamının 1. maddesinde *“4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 1 inci maddesinde yer alan yetkiye istinaden uzlaşma komisyonlarının uzlaşma konusu yapabilecekleri vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının miktarlarını belirlemek bu Tebliğin amaç ve kapsamını teşkil etmektedir.”* şeklinde açıklanan VUK Genel Tebliği ile uzlaşma komisyonlarının güncel yetki sınırları açıklanmıştır.

Tablo 2’de mal müdürlükleri bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonlarına ilişkin yetki sınırları gösterilmektedir.

Tablo 2: Mal Müdürlükleri Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonlarına İlişkin Yetki Sınırı

Bağlı Bulunulan Vergi Dairesi Başkanlığı / Defterdarlıklar	Yetki (TL)
Ankara, İzmir Vergi Dairesi Başkanlıkları	15.000
Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin Vergi Dairesi Başkanlıkları	12.500
Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlıkları	10.000
Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak Vergi Dairesi Başkanlıkları	7.500
Defterdarlıklar	7.500

Kaynak: 23.07.2022 tarihli ve 31901 sayılı Resmî Gazete

Tablo 2’de yetki sınırlarının vergi dairesi başkanlıklarının bulundukları şehirlerin iş hacimlerine ve defterdarlıklara göre farklı tutarlarda belirlendiği görülmektedir. Buna göre en üst uzlaşma yetki sınırı 15.000 TL ile Ankara ve İzmir Vergi Dairesi Başkanlıklarında olurken diğer vergi dairesi başkanlıklarına göre yetki sınırının 7.500 TL’ye kadar azalarak verildiği görülmektedir.

Tablo 3’te vergi dairesi müdürlükleri bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonlarına ilişkin yetki sınırları gösterilmektedir.

Tablo 3: Vergi Dairesi Müdürlüğü Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonlarına İlişkin Yetki Sınırı

Bağlı Bulunulan Vergi Dairesi Başkanlığı / Defterdarlıklar	Yetki (TL)
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	70.000
Ankara, İzmir Vergi Dairesi Başkanlıkları	60.000
Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin Vergi Dairesi Başkanlıkları	50.000
Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlıkları	40.000
Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak Vergi Dairesi Başkanlıkları	30.000
Defterdarlıklar	30.000

Kaynak: 23.07.2022 tarihli ve 31901 sayılı Resmî Gazete

Tablo 3’e göre, 70.000 TL ile en üst yetki sınırı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığına verilirken, Ankara ve İzmir Vergi Dairesi Başkanlıklarına 60.000 TL olarak belirlenmiştir. Diğer vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıklarda ise yetki sınırının 30.000 TL’ye kadar azalarak verildiği görülmektedir.

Türk vergi sisteminde 1963 yılında uygulanmaya başlayan uzlaşma müessesesi, ilk halinde sadece tarhiyat sonrası uzlaşma olarak yer alırken daha sonra 1985 yılında yapılan

kanun değişikliği ile tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu da Türk vergi sistemine dahil olmuştur (Hocaoğlu, 2015, s. 493).

3.3.1.Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

1985 yılında yapılan değişiklik sonrası uygulanmaya başlayan tarhiyat öncesi uzlaşma, adından da anlaşıldığı üzere vergi borcu tarh edilmeden önce mükelleflere uzlaşma fırsatı vermektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın amaç, kapsam ve esasları, 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ile belirlenmiştir. Yönetmeliğin kapsamı 2. maddede şu şekilde belirtilmektedir;

“Bu yönetmeliğin kapsamına, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyaı cezası (Bu Yönetmeliğin kapsamına, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyaı cezası (Mülga ibare:RG-7/4/2021-31447) (Kanunun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyaı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) girer.”

Vergiye yönelik cezaların türleri bakımından bakıldığından her ceza türü tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına alınmamıştır. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına girerken, kapsam dışında bırakılarak uzlaşmaya konu edilemeyen cezalar ise şu şekilde belirtilmektedir (Edizdoğan vd., 2007, s. 231);

- Takdir komisyonları tarafından takdir edilen matrahlar üzerinden kesilen cezalar,
- Pişmanlık şartının ihlali nedeniyle kesilecek cezalar,
- Yoklamalar sırasında kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları,

- Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında yer alan vergilere ilişkin kesilen cezalar,
- Vergi tarhını veya ceza kesilmesini gerektirmeyen tespitler,
- İnceleme yetkisine sahip inceleme elemanlarının düzenlemiş oldukları inceleme raporlarıdır.

3.3.2.Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliği ile yürürlüğe girmiştir. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı yönetmeliğin 2. maddesinde *“İkmalen, re’sen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar girer.”* şeklinde belirtilmektedir. Yönetmeliğin ilgili maddesi haricinde mükellefler tarafından yasal süresi geçtikten sonra verilen beyannameler ile VUK’un 371. maddesine göre pişmanlık talepli olarak kabul edilen ancak şartları ihlal edilerek kanuni süresi sonrasında verilen beyannameler üzerinden tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin vergi ziyai cezaları da uzlaşma kapsamına alınmaktadır (Tekin ve Avşar, 2019, s. 512).

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulabilmesi için vergi dairesi tarafından vergi tarh edilmiş, ceza kesilmiş ve yükümlüye tebliğ edilmiş olması gerekmektedir (Tekin ve Avşar, 2019, s. 513). Hangi durumlarda tarhiyat sonrası uzlaşma hükümlerinin geçerli olacağı VUK Ek-1. maddesinde şu şekilde açıklanmaktadır;

“...vergi ziyayına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369’uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118’inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir.”

3.4.VERGİ AFLARI

Vergi afları, vergi cezalarının bir kısmını ya da tamamını sona erdiren bir uygulamadır. Vergi gelirin devletlerin en önemli gelir kaynağı olması nedeniyle bu geliri kısa vadede tahsil edebilmek için bazı durumlarda vergi aflarına başvurulduğu görülmektedir. Genel olarak vergi afları; durgunluk ve finansal kriz dönemlerinde ya da yatırım amacıyla nakit ihtiyacı nedeniyle kısa vadede ek gelir sağlayan, gelirin haricinde mükelleflerin vergi uyumlarını iyileştirerek vergi sistemine dahil edilmesini sağlayan bir uygulamadır (Le Borgne ve Baer, 2008, s. 1).

Vergi aflarının uygulanma nedenlerine bakıldığında ekonomik, siyasi ve sosyal birçok faktörün etkili olduğu görülmektedir. Bu durum devletlerin gelişmişlik düzeylerine, siyasi yapılarına, seçim dönemlerine veya ekonomik yapılarına göre farklılıklar göstermektedir. Yani her devletin vergi affı uygulaması başka nedenlere dayandırılabilir. Ancak genel olarak vergi affı gerekçelerine bakıldığında vergi gelirlerini artırmak, vergiyle alakalı yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefleri vergi sistemine dahil etmek ve beyan edilmeyen gelirleri beyan ettirmek olarak ifade edilebilir (Gerger, 2012, s. 108).

Dünya genelinde olduğu gibi Türkiye’de vergi aflarına sık başvuran ülkelerden biridir. Ancak 1982 Anayasası ve VUK içerisinde herhangi bir hüküm bulunmayan vergi afları, ihtiyaç halinde farklı zamanlarda çıkartılan kanunlarla uygulanmaktadır. (Edizdoğan ve Gümüş, 2013, s. 102).

Vergi afları, sonuçları itibarıyla mükellefler üzerinde olumlu ve olumsuz etkilere neden olmaktadır. Genel olarak hakkında vergi cezası uygulanan mükellef vergi affını olumlu karşılarken, vergiyle alakalı yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getiren mükelleflerin vergiye uyumlarında olumsuz sonuçlara yol açmaktadır. Bu nedenle vergi afları uygulamaları sonrasında hem olumlu hem de olumsuz sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Vergi aflarının olumlu etkileri ve ortaya çıkan maliyetleri şu şekilde açıklanmaktadır (Savaşan, 2006, s. 45);

Vergi aflarının olumlu etkileri; kısa vadede vergi gelirlerinde artış görülmesi, vergi yönetimi maliyetlerinde ve yargının iş yükünde azalma, vergiyle alakalı yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyen mükelleflerin vergi uyumlarını artırarak vergi sistemine dahil etmek olarak gösterilebilmektedir. Vergi aflarının olumsuz etkileri ya da maliyeti ise; kısa dönemde artan vergi gelirlerinin uzun dönemde azalması, vergi uyumu yüksek mükelleflerin af uygulamaları sonrasında oluşan tepkileri nedeniyle uyumlarında azalmaların görülmesi ve vergi kaçırmanın oluşturduğu suç konusunda mükellefler tarafından rahatlamaya neden olması olarak gösterilebilmektedir.

3.4.1. Vergi Affı Uygulamalarını Savunan ve Eleştiren Görüşler

Vergi aflarının yol açtığı olumlu ve olumsuz etkilerden dolayı vergi aflarını savunanlar ve eleştirenler olmak üzere iki farklı görüş ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle vergi aflarının lehinde ve aleyhinde birçok görüş oluşmaktadır. Bu görüşler (Yurdadoğ ve Karadağ, 2017, s. 138);

Vergi aflarını savunanların görüşleri;

- Siyasi, ekonomik ve mali kriz dönemlerinden sonra affın gerekli olması,
- Vergi suçlarının diğer suçlara göre toplumda daha az tehlike oluşturması,
- Vergi denetimi yetersizliklerinin yol açtığı olumsuzlukları giderme,
- Vergi affının gelir sağlamanın bir parçası olması,
- Mükelleflerin vergi uyumlarının sağlanmasında bir araç olarak kullanılması,
- Vergi idaresi ve yargının iş yükünün azalması,
- Kayıt dışı ve kaçakçılıkla mücadelede affın gerekliliğidir.

Vergi aflarını eleştirenlerin görüşleri ise;

- Adalet ve eşitlik ilkelerini olumsuz yönde etkilemesi,
- Vergi yasalarına olan itaati azaltması,
- Vergi suçlarının tasarlanarak işlenir hale getirmesi,
- Vergi uyumunu artırmak yerine azaltması,
- Vergi idaresi ve vergi yargısının iş yükünü azaltmak yerine artırması,

- Vergi denetimini olumsuz etkilemesidir.

3.4.2.Dünyada ve Türkiye’de Vergi Affı Uygulamaları

Geçmişten günümüze bakıldığında dünya genelinde hemen her devletin vergi aflarına sık başvurduğu görülmektedir. Yoğun şekilde uygulanan vergi affına yönelik ilk belgeler M.Ö 200 yıllarında Mısır’da görülürken, Roma İmparatorluğu’nda M.S 401 ve 458 yılları arasında başlayarak günümüzdeki uygulama sıklığına ulaşmıştır (Keskin ve Mastar Özcan, 2021, s. 146). Devletlerin vergi affına başvurma nedenlerine bakıldığında gelişmişlik seviyesine, ekonomik ve siyasi yapılarına göre değişiklik göstermektedir.

Vergi aflarının uygulandığı ülkelere bakıldığında gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde vergi aflarına başvurulduğu görülmektedir. ABD’de 1980’li yıllarda başlayan vergi affı uygulamaları günümüze kadar devam ederken, Almanya’da 1914’lü yıllarda, Fransa’da 1980’li yıllarda, İtalya’da 1900’lü yıllarda, İsviçre’de 1917, Rusya’da 1990-2000’li yıllar arasında, Endonezya’da 1964- 2016 yılları arasında sıklıkla başvurulduğu görülmektedir (Keskin ve Mastar Özcan, 2021, s. 147-153).

Türkiye’nin vergi affı geçmişine baktığımızda dünya genelinde olduğu gibi vergi affına sıklıkla başvurulduğu görülmektedir. Türkiye’de 1920’lerde uygulanmaya başlayan vergi afları günümüze kadar sıklıkla uygulanmıştır. Tablo 4’de Türkiye’de uygulanan vergi afları tarihi sıralamasıyla gösterilmektedir.

Tablo 4: Türkiye'de vergi affı uygulamaları

Tarih	İlgili Kanunlar
02.07.1922	Elviyei Selâsede Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun
15.03.1944	4530 sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun
12.07.1934	2566 sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun
28.10.1960	113 sayılı Af Kanunu
28.02.1961	281 sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun
23.02.1963	218 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
13.06.1963	252 sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun
03.08.1966	780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
28.02.1970	1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'yla Getirilen Af
15.05.1974	1803 sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
22.02.1983	2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsil Hakkında Kanun
04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanun'un Geçici 4. Maddesi
06.02.2001	414 sayılı Tahsilat Genel Tebliği
07.03.2002	4746 (4748) sayılı Kanun ile Emlak Vergisi ile İlgili Af Düzenlemesi
27.02.2003	4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu
22.11.2008	5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
25.02.2011	6111 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
29.05.2013	6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı)
10.09.2014	6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
03.08.2016	6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
27.05.2017	7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
18.05.2018	7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun
19.07.2019	7186 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
12.03.2023	7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun

Kaynak: Yazar tarafından Resmi Gazete ve çeşitli kaynaklardan alınarak oluşturulmuştur.

Tablo 4’de gösterilen vergi affı uygulamalarına bakıldığında tarihi süreçte vergi aflarına sık başvurulduğu görülmektedir. 1922 yılında uygulanmaya başlayan vergi afları günümüze kadar uygulanma alanı bulmuştur. Af uygulamalarının benzer gerekçeleri olsa da dönemin şartları gereği özel gerekçeleri de bulunabilmektedir. Sonuç olarak vergi cezalarının yaptırım gücünü etkileyen faktörlerden biri olan vergi affı uygulamasına sık başvurulması olumsuz etkileri de beraberinde getirmektedir. Tablo 4’e göre afların sıklığı değerlendirildiğinde söz konusu afların seçim kaygısı, bütçeye gelir sağlama, mükelleflerin vergiye uyumu gibi faktörlerin etkili olduğu söylenebilir.

3.5.ETKİN PİŞMANLIK

Etkin pişmanlık, suçun işlenmesinden sonra ortaya çıkan ve suçun zararlı sonuçlarının ortadan kaldırılması ya da en aza indirilmesi için bir çaba içine girilmesini ifade etmektedir (Şişman ve Sarsıkoğlu, 2022, s. 1594). Etkin pişmanlık düzenlemesi bazı suçların cezalandırılmamasını sağlarken bazı suçlarda ise cezalarda indirim sağlamaktadır. Sadece TCK içerisinde yer alan etkin pişmanlık 2022 yılı itibarıyla 08.04.2022 tarih ve 7394 sayılı “Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile VUK’un kaçakçılık suçları ve cezaları başlıklı 359. maddesinde yer alan vergi suçlarına da uygulanmaya başlanmıştır.

Vergi suçlarında uygulanmaya başlayan etkin pişmanlık, öncesinde sadece TCK içerisinde düzenlenmektedir. Etkin pişmanlık TCK’nın 168. maddesinde şu şekilde düzenlenmektedir;

“Hırsızlık, mala zarar verme, güveni kötüye kullanma, dolandırıcılık, hileli iflas, taksirli iflas suçları tamamlandıktan sonra ve fakat bu nedenle hakkında kovuşturma başlamadan önce, failin, azmettirenin veya yardım edenin bizzat pişmanlık göstererek mağdurun uğradığı zararı aynen geri verme veya tazmin suretiyle tamamen gidermesi halinde, verilecek cezanın üçte ikisine kadar indirilir.

Etkin pişmanlığın kovuşturma başladıktan sonra ve fakat hüküm verilmezden önce gösterilmesi halinde, verilecek cezanın yarısına kadarı indirilir.

Yağma suçundan dolayı etkin pişmanlık gösteren kişiye verilecek cezanın, birinci fıkraya giren hallerde yarısına, ikinci fıkraya giren hallerde üçte birine kadarı indirilir.”

Etkin pişmanlık müessesesinin vergi suçlarına da uygulanma düşüncesi 08.04.2022 tarih ve 7394 sayılı “Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve

Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile yasalaşmıştır. Vergi suçlarında etkin pişmanlık ilgili kanunun 6. maddesinde şu şekilde ifade edilmektedir;

“Haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aşamasında olanlar, 359 uncu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını, bu maddeyi ihdas eden kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde Hazineye ödedikleri takdirde 359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden kanunla soruşturma evresi için yapılan etkin pişmanlık düzenlemesinden faydalanabilir. Bu fıkra da belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.”

7394 sayılı kanunun yürürlüğe girmesi sonucunda etkin pişmanlık, vergi cezalarına karşı uygulanmaya başlamıştır. VUK’un 359. maddesinde vergi kaçakçılığı suçu için belirtilen cezanın indirilmesini sağlayan etkin pişmanlık, VUK’un 371. maddesinde yer alan pişmanlık ve ıslah müessesesi ile sonuçları itibarıyla benzerlik göstermektedir (Şişman ve Sarsıkoğlu, 2022, s. 1598). Ancak sonuçları benzerlik gösterse de etkin pişmanlık ile pişmanlık ve ıslah müesseselerinin uygulandıkları süreçlere dair farklılıklar mevcuttur. Bu farklılıklar uygulama sonrasında sıkıntılı süreçlerin oluşmasına neden olmaktadır.

Vergi cezalarının mükellefler üzerinde daha caydırıcı olması için 7394 sayılı yasa ile hapis cezalarının üst sınırları artırılarak VUK’un 359. maddesinin daha etkili bir yapıda olması amaçlanmıştır. Ancak etkin pişmanlık uygulaması sonucunda cezaların artırılması hükmü olumsuz etkilenmiştir.

3.5.1.Etkin Pişmanlık ile Pişmanlık ve İslah Müesseselerinin Farklılıkları

Pişmanlık ve ıslah müessesesi VUK'un 371. maddesinde belirtilen fiilleri gerçekleştiren mükelleflere uygulanmaktadır. TCK'da düzenlenen etkin pişmanlık ise 7394 sayılı kanun ile vergi cezalarında da uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. İki uygulamada da mükellefin pişmanlığı söz konusu olmasına rağmen uygulama safhalarında farklılıklar vardır. Pişmanlık ve ıslah müessesesi, haklarında herhangi bir işlem yapılmamış mükelleflerin ilgili makamlara kendiliğinden haber vermeleri halinde uygulanırken etkin pişmanlık ise vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle haklarında işlem başlatılan mükelleflere uygulanmaktadır.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi mükellefe ceza kesilmeden önceki safhalarda vergi alacağının tahsil edilmesini sağlamaktadır. Bu özelliğiyle kısa vadede vergi alacağının tahsilini sağlarken vergi idaresi ve yargı organlarının da iş yüklerini hafiflettiği söylenebilmektedir. Etkin pişmanlık ise VUK'un 359. maddesinde belirtilen kaçakçılık suçlarını işleyen mükelleflere uygulanmaktadır.

3.5.2. Etkin Pişmanlık Uygulamasının Yol Açtığı Sorunlar

Etkin pişmanlık uygulamasının VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarına uygulanması sonucunda birçok sorun ortaya çıkmaktadır. Bu sorunlar; vergi cezalarının caydırıcılığını azaltması, adaletli bir ceza sisteminin oluşturulamaması, vergi uyumunu olumsuz etkilemesi ve dava açma hakkından vazgeçilmesinin anayasa ile uyumsuzluğu olarak gösterilmektedir (Şişman ve Sarsıkoğlu, 2022, s. 1607-1614).

Etkin pişmanlığın yol açtığı birçok sorun olsa da temelinde vergi cezalarının caydırıcılığını azaltması yer almaktadır. Etkin pişmanlık uygulaması sonucunda VUK'un 359. maddesinin yaptırım gücü azalmıştır. Mükelleflerin çekindiği vergi kaçakçılığı suçlarının, etkin pişmanlık müessesesinin uygulanmaya başlaması ile caydırıcılığını yitirdiği görülmektedir. Cezaların caydırıcılığının azalması sonucu ceza almaktan çekinmeyen mükelleflerin vergi uyumları da olumsuz etkilenmektedir.

BÖLÜM 4: ARAŞTIRMA YÖNTEMİ VE BULGULAR

Bu bölümde çalışmanın amacı, literatür taraması, evreni, örnekleme, yöntemi ve modeli açıklanacaktır. Vergi cezalarının yaptırım gücünü azaltan faktörleri belirleyebilmek amacıyla yapılan nitel araştırmalarda görüşme tekniği uygulaması sonucunda elde edilen veriler analiz edilmiştir. Analiz sonucunda ortaya çıkan bulgular değerlendirilecektir.

4.1.ARAŞTIRMANIN AMACI VE KAPSAMI

Araştırma; Türk vergi sistemi içerisinde yer alan vergi cezalarının etkinliğini ve caydırıcılığını azaltan faktörlerin etkisini belirlemek amacıyla yapılmıştır. Bu amaçla çalışma; vergi alanında uzman milletvekilleri, vergi müfettişleri ve mali müşavirler olmak üzere üç farklı meslek grubuna nitel araştırmalarda görüşme tekniği uygulanarak gerçekleştirilmiştir. Araştırmada ilgili meslek gruplarının seçilmelerinin temel nedeni verginin ortaya çıkmasından sona ermesine kadar geçen tüm aşamalarda etkin rol oynamalarıdır. Mesleki olarak vergi alanında uzman milletvekilleri Türkiye Büyük Millet Meclisi içerisinde vergi yasa ve uygulamalarının görüşüldüğü ve karara bağlandığı komisyonlar içerisinde bulunmaktadır. Vergi müfettişleri, vergi idaresi adına mükellefleri denetleyerek başta vergi kayıp ve kaçakları olmak üzere birçok vergi sorununun en aza indirilebilmesi için mücadele ederken, mali müşavirler ise mükelleflerin vergiyle alakalı yükümlülüklerini yerine getirme hususunda mükelleflerin temsilcisi olarak çalışmaktadır.

Araştırmanın amacı; milletvekili, vergi müfettişi ve mali müşavir meslek gruplarının vergi ile alakalı bilgilerinden yararlanılarak Türk vergi sisteminin ceza yapısının ve vergi cezalarının yaptırım gücünü etkileyen faktörlerin değerlendirilmesidir. Değerlendirmeler sonrasında Türk vergi sistemi içerisinde vergi cezalarının yaptırım gücünü azaltan uygulamalara karşı alınacak çözüm önerilerinden bahsedilecektir.

4.2.LİTERATÜR TARAMASI

Dünya genelinde vergi cezalarının caydırıcılığını azaltan uygulamalar devlet tarafından sıklıkla kullanılmaktadır. Bu uygulamaların başında da çalışmada belirtildiği üzere cezalarda indirim, uzlaşma, vergi affı, pişmanlık ve ıslah ile etkin pişmanlık müesseseleri gelmektedir. Bu uygulamaların kullanım sıklıkları devletlerin anlayışlarına, gelişmişlik düzeylerine ve ekonomik yapılarına göre farklılıklar göstermektedir. Ancak hangi amaçla uygulanırsa uygulansın vergi cezalarının caydırıcılığını büyük ölçüde azalttığı görülmektedir.

Çiftçi (2020), “*Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesinin Vergi Cezalarının Caydırıcılığı Üzerine Etkisi Hakkında Bir Değerlendirme*” adlı çalışmasında uzlaşmanın mükellefler üzerinde oluşturduğu etkilerden bahsetmektedir. Çalışmada, uzlaşma sonucunda vergi cezalarının kısmen ya da tamamen ortadan kalkmasının mümkün olduğu, bu nedenle de vergi cezalarının caydırıcılığını ve vergi tahsilinde etkinliği önemli ölçüde azalttığı belirtilmektedir.

Savaşan ve Odabaş (2005)’in “*Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma*” adlı çalışmasında SMMM ve denetim elemanlarına yapılan anket çalışmasının analizi sonucunda vergi kayıp ve kaçaklarının nedenlerinden bahsetmektedir. Çalışmada, yapılan analiz sonrasında vergi yükünün (%86), istisna ve muafiyetlerin (%78), vergi sistemindeki adaletsizlik (%72), verginin tabana yayılmaması (%78), vergi ahlâkı ve bilincinin eksikliği (%85 ve %82) oranında vergi kayıp ve kaçaklarına yol açtığı ifade edilmektedir. Çalışmanın sonuç kısmında ise denetimlerde etkinsizlik ve cezaların caydırıcı olmaması ile vergi kayıp ve kaçakları arasında bağlantı olduğu belirtilmektedir.

Şişman ve Sarsıkoğlu (2022)’nin “*Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık*” adlı çalışmalarında, etkin pişmanlığın vergi cezaları üzerindeki etkisinden bahsedilmektedir. Çalışmada, etkin pişmanlık müessesesinin vergi suçları için öngörülen yaptırımları olumsuz etkilediği ve kaçakçılığı önlemek için cezaların yaptırımlarını azalttığı belirtilmektedir.

Yücel ve Bozdoğanoglu (2022)'nin “*Vergi Usul Kanunu 359. Maddede Yer Alan Kaçakçılık Suçlarına Getirilen Etkin Pişmanlık Düzenlemesinin Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesine Etkileri*” adlı çalışmalarında etkin pişmanlık düzenlemesinin vergi ceza yapısına etkilerinden bahsedilmektedir. Çalışmada, etkin pişmanlık uygulamasının vergi ceza yapısının işleyişini etkilediği ifade edilmektedir. Etkin pişmanlık müessesesinden yararlanmak için mükelleflerin kanun yolundan vazgeçtiği, etkin pişmanlık sonucunda ilerleyen süreçte kanun yoluna başvurmanın etkisiz hale geleceği düşünülmektedir.

Ergür ve Akkaş (2024)'ün “*Etkin Pişmanlığın Vergi Kaçakçılığı Suçundaki Görünümü*” adlı çalışmalarında 7394 sayılı kanun ile yürürlüğe giren etkin pişmanlık müessesesinin vergi cezaları üzerindeki etkilerinden bahsedilmektedir. Çalışmada, etkin pişmanlığın yararlanan mükellefler tarafından olumlu karşılanmasına rağmen cezaların caydırıcılığının ve adil olma özelliğinin zarar gördüğü ifade edilmektedir.

Çetin (2007)'nin “*Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi*” adlı çalışmasında vergi aflarının mükellef ve vergi sistemi üzerindeki etkilerinden bahsedilmektedir. Çalışmada, vergi aflarının mükellefler arasında eşitsizliğe neden olduğu, mükellef tutum ve davranışlarını olumsuz etkilediği, mükelleflerinin vergi adaleti konusundaki inançlarını azalttığı belirtilmektedir. Dolayısıyla vergi aflarının mükellefler üzerinde oluşturduğu bu olumsuz etkilerin vergi cezalarının caydırıcılığını da azalttığı ifade edilmektedir.

Edizdoğan ve Gümüş (2013)'ün “*Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi*” adlı çalışmalarında vergi aflarının olumsuz etkilerinden bahsedilmektedir. Çalışmada, sık uygulanan vergi aflarının vergi ödeme bilincinin yok olmasına, cezaların caydırıcılık özelliğini kaybetmesine ve kayıt dışı ekonomiyi destekleyerek vergi ahlâkının bozulmasına neden olduğu belirtilmektedir.

Karakoç (2014)'ün “*Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi*” adlı çalışmasında cezalarda indirim uygulamasının olumlu ve olumsuz etkilerinden bahsedilmektedir. Çalışmada, cezalarda indirim müessesesinin her ne kadar olumlu etkileri olsa da bu imkandan sürekli olarak

yararlanılabilmesinin uygulamada iyi niyetin kötüye kullanılmasına ve cezaların etkinliğini azaltmasına neden olduğu belirtilmektedir.

Sanchez Villalba (2017)'nin “*On The Effects of Repeated Tax Amnesties*” adlı çalışmasında vergi affı uygulamalarının uzun vadede oluşturduğu olumsuz etkilerden bahsedilmektedir. Çalışmada, Arjantin'in Tucuman eyaletinde elde edilen verilerin değerlendirilmesi sonucunda vergi aflarının cezaları azalttığı ve kaçakçılığı daha kârlı hale getirdiği, kısa vadede gelir artışı sağlamasına rağmen uzun vadede gelirleri etkilemediği belirtilmektedir.

Gupta ve Mookherjee (1995)'in “*Tax Amnesties in India: an Empirical Evaluation*” adlı çalışmalarında Hindistan'da 1965 ve 1993 yılları arasında uygulanan vergi aflarının sonuçları değerlendirilmektedir. Çalışmada, vergi aflarının geçmiş vergi kaçakçılığıyla biriken varlıkların aklanmasına yaradığı ifade edilmektedir. Afların olumlu etkisinin ihmal edilebilir düzeyde küçük olduğu, mükelleflerin uyumlarının bozulduğu ve ceza sistemlerinde düşüşlerin yaşandığı belirtilmektedir.

Riasning vd., (2021)'in “*The Effect of Repeat Tax Amnesty and Tax Penalty on Taxpayer Compliance*” adlı çalışmalarında Faculty Economic and Business Warradewa University'de 119 öğrenciyi kullanarak yaptıkları analiz sonucunda vergi aflarının hem mükellef uyumları üzerinde hem de ceza yapılarında etkili olduğu belirtilmektedir.

Wadesango (2020)'nin “*The impact of Tax Amnesty on Tax Compliance and Tax Evasion Behavior Among SMES*” adlı çalışmasında Zimbabwe hükümetinin uyguladığı vergi aflarının gerekçe ve sonuçları değerlendirilmektedir. Çalışmada Zimbabwe hükümetinin vergi açığındaki büyük artışları ve mükelleflerin işlerini düzenleme ihtiyacı nedeniyle 2014 ve 2018 yıllarında uyguladığı vergi afları sonrasında gelen süreçte vergi hasılatının düştüğünü bu nedenle vergi sistemini ve vergi uyumunu olumsuz etkilememek için vergi affı programlarının dikkatli bir şekilde planlanması gerektiği ifade edilmektedir.

Leech (2018)'in “*Deter or Catch and Release: Are Financial Penalties an Effective Way to Penalise Deliberate Tax Evaders?*” adlı çalışmasında vergi

cezalarının öneminden bahsedilmektedir. Çalışmada, vergi sistemi için önemli olan vergi cezalarının göz ardı edildiğini, uyumsuzluktan caydırmak ve vergi sisteminin adil olduğunu mükelleflere inandırmak için ceza yapısının önemli bir rol oynadığı belirtilmektedir.

Sinnasamy ve Bidin (2017)'nin "*The Relationship between Tax Rate, Penalty Rate, Tax Fairness and Excise Duty Non-compliance*" adlı çalışmasında vergi mükelleflerinin vergi uyumlarının azalmasının dünya çapında birçok vergi otoritesinin başlıca endişesi haline geldiği ifade edilmektedir. Çalışmada, mükelleflerin vergi uyumsuzluğunun vergi oranı, ceza oranı ve vergi adaleti ile ilişkisi olduğu belirtilmektedir.

Faridy vd., (2016)'nın "*They are a Tax Fearing People: Deterrent Effect – Penalties, Audit and Corruption in a Developing Country*" adlı çalışmalarında bir ülkenin vergi gelirlerinde mükellef uyumunun hayati öneme sahip olduğu ifade edilmektedir. Çalışmada uyumlu mükellefler üzerinde vergi cezalarının daha caydırıcı olduğu, denetim ve cezaların artırılarak alınacak caydırıcı önlemler sonucunda mükelleflerin çoğunluğunun vergi uyumunu artırmanın sağlanabileceği belirtilmektedir.

4.3.ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEMİ

Araştırmanın evrenini vergi müfettişleri, mali müşavirler ve vergi alanında uzman milletvekilleri oluşturmaktadır. Bu kapsamda araştırmanın evreninin 600 milletvekili, 7448 vergi müfettişi (VDK Başkanlığı, 2022: 10) ve 119.367 mali müşavir (TÜRMOB, 2023) olmak üzere toplam 127.415 kişiden oluşmaktadır. Çalışmanın örnekleminde amaçlı örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Amaçlı örnekleme yöntemi, sınırlı kaynakların en etkin şekilde kullanılabilmesi amacıyla bilgi bakımından en zengin vakaların seçilmesi için nitel araştırmalarda yaygın olarak kullanılan bir tekniktir (Yağar ve Dökme, 2018, s. 4). Amaçlı örnekleme zengin bilgiye sahip olduğu düşünülen durumların derinlemesine çalışılmasına olanak verirken, pek çok durumda olgu ve olayların keşfedilmesinde ve açıklanmasında yararlı olmaktadır (Yıldırım ve Şimşek 2018, s. 118).

Nitel çalışmalarda nicel çalışmalarda olduğu gibi yeterli bir örneklem sayısı bulunmamakla beraber bu durum sorulan sorulara, toplanan verilere, analize ve çalışmayı besleyen kaynaklara göre değişiklik göstermektedir (Merriam, 2018, s. 79). Lincoln ve Guba (1985)'nın örneklem arasından doygunluk ve aşırılık seviyesine ulaşınca kadar seçmeyi tavsiye ettiği gibi amaçlı örnekleme kabul görmüş genel anlayış araştırmanın yeni bilgiler edinilene kadar devam etmesi ve yeni bilgi edinilemeyeceği durumda son bulmasıdır (Merriam, 2018, s. 79). Bu bağlamda nitel araştırmalarda görüşme tekniği uygulanan araştırma 21 katılımcıdan oluşmaktadır. Bu örneklem oluşturulurken Hazine ve Maliye Bakanlığının merkezi sisteminde yer alan ve görüşleri önem arz eden vergi müfettişleri yine Hazine ve Maliye Bakanlığının belirlediği vergi esaslarını uygulayan meslek mensubu olarak adlandırılan mali müşavirler ve yasama organında vergi ile ilgili kanun ve benzeri düzenlemeleri yapmakla yükümlü olan milletvekilleri tercih edilmiştir

Katılımcıların meslek grup dağılımları 11 vergi müfettişi, 8 mali müşavir ve 2 milletvekili şeklindedir. Katılımcıların meslek dağılımlarının bu şekilde oluşmasında amaçlı örnekleme yönteminde belirttiği gibi ulaşılabilen örneklemelerden en zengin vakaların seçilmesi belirleyici olmuştur. Görüşme tekniği uygulaması 2023 yılı Ocak ayında başlayıp 2023 yılı Aralık ayında son bulmuştur.

4.4.ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırma kapsamında vergi cezalarının yaptırım gücünü etkileyen faktörlerin değerlendirilebilmesi amacıyla vergi müfettişi, mali müşavir ve milletvekillerine nitel araştırma yöntemlerinden görüşme tekniği uygulanmıştır.

4.4.1.Nitel Araştırma Yöntemleri

Nitel araştırmaya yönelik genel kabul görmüş bir tanım bulunmamakla birlikte genellikle özelliklerini içeren çeşitli tanımlar yapılmıştır. Nitel araştırmalar; gözlem, görüşme ve bunların analizi gibi nitel veri toplama tekniklerinin kullanıldığı, algıların ve olayların doğal ortamda gerçekçi ve bütüncül bir biçimde ortaya konulmasına yönelik nitel bir sürecin izlendiği araştırma olarak ifade edilebilmektedir (Karataş, 2015, s. 63). Nitel araştırmalar dünyadaki gözlemcilerin yerini tespit ederek konumlandıran ve

dünyayı görünür hale getiren bir dizi yorumlayıcı materyal uygulamalarından oluşan bir aktivitedir (Creswell, 2020, s. 44).

Nitel araştırma yöntemleri özellikleri itibarıyla nicel araştırma yöntemlerine göre farklılıklar oluşturmaktadır. Nicel araştırma “Ne kadar? Ne miktarda? Ne kadar sık?” sorularına cevap ararken, nitel araştırma ise “Niçin? Nasıl? Ne şekilde?” sorularına odaklanmaktadır (Akarsu ve Akarsu, 2019, s. 27).

Nicel ve nitel araştırma yöntemlerinin karşılaştırılması Tablo 5’de gösterilmektedir. Tablo 5’de nicel ve nitel araştırma yöntemleri varsayım, amaç, yaklaşım ve araştırmacının rolü bakımından karşılaştırılmaktadır.

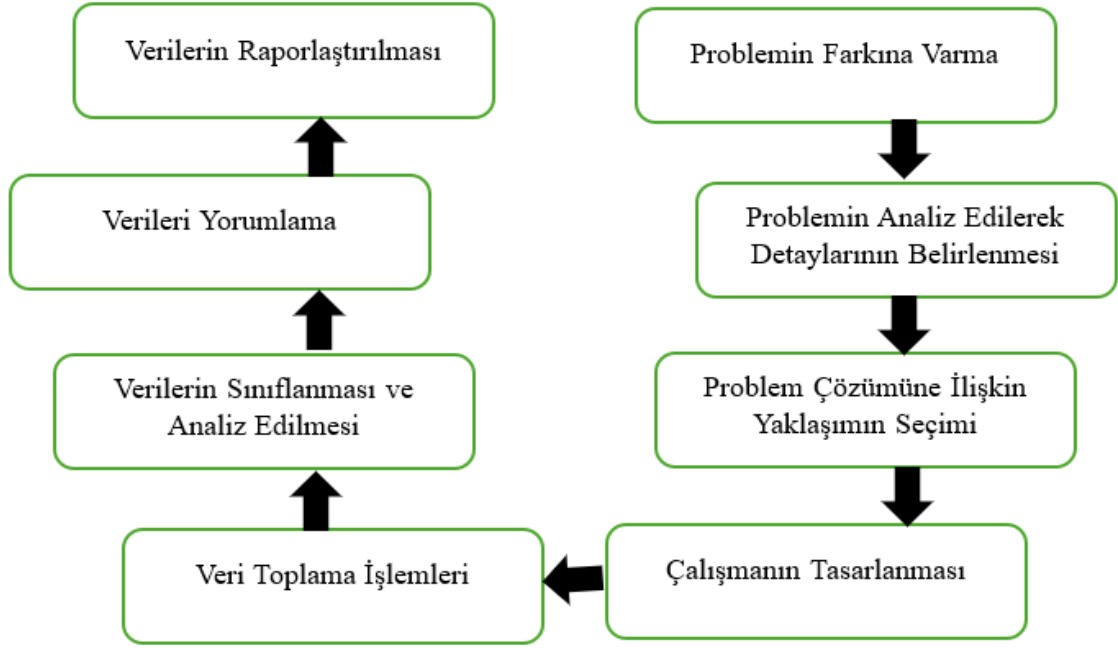
Tablo 5: Nicel ve Nitel Araştırma Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Nicel Araştırma	Nitel Araştırma
Varsayım	
Gerçeklik nesneldir	Gerçeklik oluşturulur
Asıl olan yöntemdir	Asıl olan çalışılan durumdur
Değişkenler kesin sınırlarıyla saptanabilir ve bunlar arasındaki ilişkiler ölçülebilir	Değişkenler karmaşık ve iç içe geçmiştir. Bunlar arasındaki ilişkileri ölçmek zordur
Araştırmacı olaylara dışardan bakar ve nesnel bir tavır geliştirir	Araştırmacı olayları yakından izler ve katılımcı bir tavır geliştirir
Amaç	
Genelleme	Derinlemesine betimleme
Tahmin	Yorumlama
Nedensellik ilişkisini açıklama	Aktörlerin bakış açılarını anlama
Yaklaşım	
Kuram ve denence ile başlar	Kuram ve denence ile son bulur
Deney, manipülasyon ve kontrol	Kendi bütünlüğü içinde ve doğal
Standardize edilmiş veri toplama araçları kullanma	Araştırmacının kendisinin veri toplama aracı olması
Uzlaşma ve norm arayışı	Çokluluk ve farklılık arayışı
Verinin sayısal göstergelere indirgenmesi	Verinin, derinliği ve zenginliği içinde betimlenmesi
Araştırmacı Rolü	
Olay ve olguların dışında, yansız ve nesnel	Olay ve olgulara dahil, öznel bakış açısı olan ve empatik

Kaynak: Yıldırım ve Şimşek, 2018: 49

Tablo 5’de görüldüğü üzere, nitel araştırma yöntemlerinin özellikleri itibarıyla nicel araştırma yöntemlerinden farklılıkları bulunmaktadır. Bu farklılıkların oluşmasında nitel araştırma yöntemlerinin katılımcıya aktif rol vermesi, verileri yorumlaması ve olayları derinlemesine aktarması özellikleri belirleyici olmaktadır.

Şekil 2’de nitel araştırma sürecinde gerçekleştirilen işlemler sırasıyla verilmektedir. Problemin tespit edilerek çalışma konusu yapılmasıyla başlayan süreç, problemle alakalı verilerin toplanması, analiz edilmesi ve yorumlanmasıyla raporlaştırılmaktadır.



Şekil 2: Nitel Araştırma Süreci

Kaynak: Baltacı, 2019, s. 372

Şekil 2’de belirtilen işlem sırasında da görüldüğü üzere nitel araştırmalar uzun ve zahmetli bir süreçten geçmektedir. Nitel araştırmalarda problemin tespiti sonrasında çalışmanın seyri açısından önemli bir aşama da veri toplama işlemidir. Veri toplama faaliyetleri; mekanın veya kişinin belirlenmesi, erişimin sağlanması, amaçlı örneklemenin belirlenmesi, veri toplama, verilerin kaydı, alan sorularının çözümü ve verilerin saklanması aşamalarından oluşmaktadır (Creswell, 2020, s. 148). Nitel araştırmalarda genellikle gözlem, yapılandırılmış ya da yarı yapılandırılmış görüşme ya da mülakat, odak grup görüşmesi, söylev ve metin analizi gibi veri toplama yöntemleri kullanılmaktadır (Baltacı, 2019, s. 374).

Vergi cezalarının yaptırım gücünü etkileyen faktörlerin tespit edilmesi amacıyla yapılan nitel araştırma yöntemlerinde görüşme tekniğinin aşamaları şu şekilde gerçekleşmiştir;

- Çalışma alanı “Vergi cezalarının yaptırım gücünü etkileyen faktörler” olarak belirlenmiştir.
- Katılımcıların vergiye bakışı, vergi uyumlarının ölçülebilmesi ve sonunda ise vergi cezalarının yaptırım gücünü etkileyen faktörleri tespit edebilmek amacıyla görüşme formu soruları hazırlanmıştır.
- Katılımcılarla görüşme zamanları ayarlanarak hepsiyle tek tek görüşmeler gerçekleşmiştir.
- Görüşmeler sonucunda elde edilen veriler, MAXQDA niteliksek veri analiz programı ile analiz edilmiştir.

Analiz modeli ve analiz sonucunda elde edilen bulguların değerlendirilmesi sonraki bölümlerde yapılmaktadır.

4.5.ARAŞTIRMA MODELİ

Çalışmada vergi cezalarının yaptırım gücünü etkileyen faktörler değerlendirilmekte ve çözüm önerileri ortaya koyulmaktadır. Bu bağlamda vergi cezalarının yaptırım gücünü etkileyen vergi affı, cezalarda indirim, uzlaşma, etkin pişmanlık ile pişmanlık ve ıslah gibi vergi uygulamalarının mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını azalttığı görülmektedir. Dolayısıyla bu uygulamaların vergi kayıp ve kaçakları üzerindeki etkilerini belirleyebilmek amacıyla milletvekili, vergi müfettişi ve mali müşavir meslek gruplarına nitel araştırmalarda görüşme tekniği uygulanmıştır. Bu doğrultuda çalışmanın analiz kısmında nitel araştırma yöntemiyle yapılan araştırma modeline yer yerilmektedir.

4.5.1.Bulgular ve Yorumlar

Araştırmaya konu olan probleme açıklık getirilmesi amacıyla yapılan görüşmeler sonucunda cezalarda indirim, uzlaşma, vergi affı, pişmanlık ve ıslah ile etkin pişmanlık

gibi vergi uygulamalarının mükelleflerin vergiye gönüllü uyumları üzerinde olumsuz etkilerinin olduğu ve bundan dolayı da vergi idaresinin vergi kayıp ve kaçakları ile vermiş olduğu mücadeleye zarar verdiği görüşü öne çıkmaktadır.

Çalışmada 21 katılımcı ile yapılan görüşmelerden elde edilen bulgular ve yorumları bu başlık altında sunulmaktadır. Çalışmada elde edilen görüşme verileri katılımcıları temsilen K1-K21 olarak kodlanmıştır. Bulgular üzerinde katılımcıların yorumları kod numaraları ile belirtilecektir.

Çalışma şekil 3’te görüldüğü üzere 5 tema altında toplanmıştır. Bu temalar; vergi kaçakçılığına zemin hazırlayan uygulamalar, vergi kaçaklarının nedenleri, vergi uygulamalarının dezavantajları, cezaların artırılması ve önerilerdir.



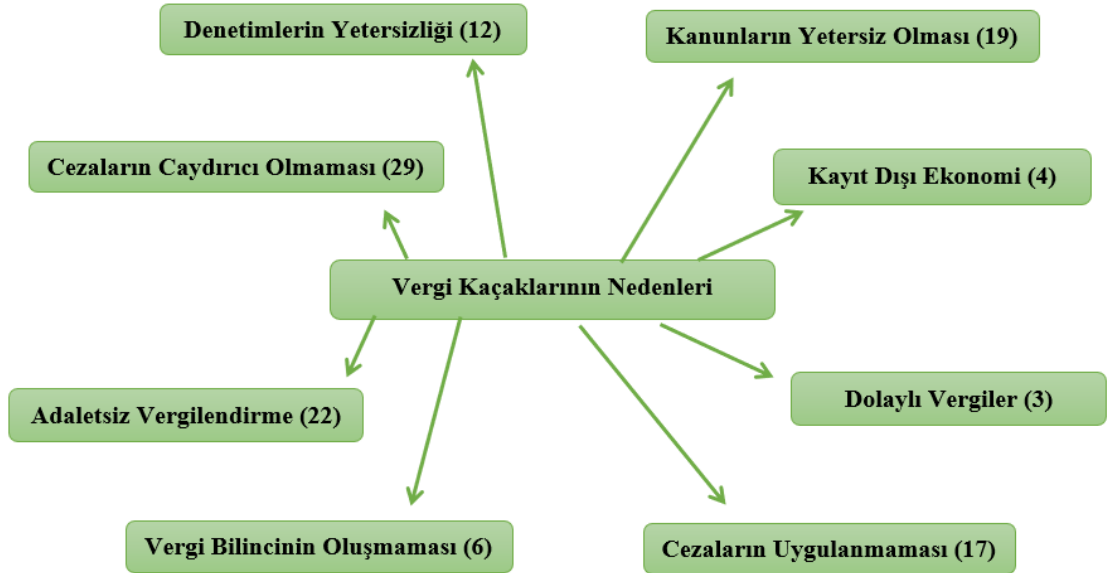
Şekil 3: Temalar gösterimi

Şekil 3’te vergi cezalarının yaptırım gücünü etkileyen faktörleri belirlemek amacıyla yapılan çalışma analizleri sonucunda 5 ayrı temanın ortaya çıktığı görülmektedir. Temaların oluşmasında katılımcıların konulardan bahsetme sıklıkları belirleyici olmuştur. Bu bağlamda Katılımcıların temalarda belirtilen hususlardan sık bahsetme nedeni ise; Türk vergi sistemi içerisinde vergi kaçaklarına zemin hazırlayan uygulamaların yoğun şekilde görülmesidir. Üç temanın vergi kaçakları üzerinde yoğunlaştığı görülürken, diğer temalardan birisi yine sık bahsedilen cezaların artırılması teması, diğeri ise bu sorunlara katılımcılar tarafından çözüm önerileri verildiği için

öneriler teması olarak ortaya çıkmıştır. Temalara ait hiyerarşik kod – alt kod gösterimleri ileride detaylı şekilde açıklanacaktır.

4.5.1.1. Vergi Kaçaklarının Nedenleri Teması

Araştırma kapsamında ele alınan temalardan biri de “Vergi kaçaklarının nedenleri” temasıdır. Vergi kaçaklarının nedenleri temasına ait 8 kod oluşturulmuştur. Bu temaya ait oluşturulan 8 kod şekil 4’de gösterilmektedir.



Şekil 4: Vergi Kaçaklarının Nedenleri Temasına Ait Hiyerarşik Kod-Alt Kod Gösterimi

Şekil 4’de gösterilen “Vergi kaçaklarının nedenleri” temasına ait 8 kod şu şekilde sıralanmaktadır; cezaların caydırıcılığının olmaması, adaletsiz vergilendirme, kanunların yetersiz olması, cezaların uygulanmaması, denetimlerin yetersizliği, vergi bilincinin oluşmaması, kayıt dışı ekonomi ve dolaylı vergilerdir.

“Vergi Kaçaklarının Nedenleri” temasında katılımcılar cezaların caydırıcılığının olmaması ile ilgili yoğun olarak görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar vergi kaçırmanın cezalandırılma biçimlerinin vergi kaçırmayı engellemediğini ve cezaların caydırıcı olmadığını dile getirmişlerdir. Bu konuda K1, K4 ve K9 kodlu katılımcılar aşağıdaki hususlara değinmiştir:

“Ceza gerektiren herhangi bir olayda para cezası ile hapis cezasının yaptırım gücünü kıyaslayamayız. Diğer cezalarda olduğu gibi vergi cezalarında da para cezasının hapis cezası kadar caydırıcılığı yoktur. Para cezalarını istisnasız şekilde uygulayabildiğiniz zaman etkinlikten bahsedebilirsiniz. Ancak af, uzlaşma vb. uygulamalardan dolayı bu etkinliği sağlamak mümkün değildir. O nedenle para cezalarının etkisi kaybolmaktadır.” (K1)

"Vergi cezaları caydırıcılık bakımından yetersiz durumdadır. Özellikle uzlaşma müessesesinin tekrar gözden geçirilmesi gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı fiillerinin kapsamdan tamamen çıkartılması, vergi ziyaına sebebiyet veren fiilleri alışkanlık haline getiren mükelleflerin uzlaşma müessesesinden yararlanmasının önüne geçilmesi, mükerrer anlamda bu fiillere sebep olan mükelleflere hürriyet bağlayıcı cezaların uygulanması şarttır." (K4)

“Para cezalarında kesinlikle caydırıcılık yoktur. Para cezalarının aksine hapis cezaları caydırıcıdır. Bu durum kaçakçılık yönünden cesaret edemeyenleri engellemektedir. Ancak para cezalarını insanlar ödemek istemiyor. Mükelleflerde cezai durumu mahkeme yoluyla ya da af yoluyla çözüme kavuşturma beklentisi oluşmaktadır. Mahkeme yolu süreci uzatır ödeme emrini geciktirir. Bu nedenle de caydırıcılık yönü yoktur.” (K9)

“Vergi Kaçaklarının Nedenleri” temasında katılımcılar adaletsiz vergilendirme ile ilgili yoğun görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar genel olarak adaletsiz bir vergi dağılımının olduğunu dile getirmişlerdir. Bu konuda K2, K6 ve K21 kodlu katılımcılar aşağıdaki hususlara değinmiştir:

“Devletine en büyük gelir kaynağı vergidir. Bundan dolayı vergiyi uygulayan kamu otoritesinin adil şekilde vergilendirmesi, verginin mükellefin de eksiksiz ödemesi gerekmektedir. Ancak hem vergi oranları çok yükseldi hem de birçok mükellefin vergi borcu çeşitli uygulamalar sonucunda siliniyor. Burada konu yine vergi adaletine geliyor. Bu tarz durumlar vergi adaletine zarar vermektedir. Mesela etkin pişmanlık uygulaması vergi borcunu ödemeyen mükellefi ödüllendiren bir sistemdir. Bunun gibi durumlar vergi adaletine zarar verdiği için

vergisini ödeyen, vergi uyumu yüksek mükellef üzerinde olumsuz etki etmektedir.”
(K2)

“Ülkemizde hem coğrafya bazında hem de mükellef bazında vergi adaleti yönünden sıkıntılar vardır. Doğusu ile batısı arasında ya da mükellefler arasında vergisel olarak bazı ayrılıklar olmaktadır. Vergilemede adaleti düşünecek olursak; doğusundan batısına, kuzeyinden güneyine tüm mükellefler üzerinde adaletli bir sistem gelirse kayıp ve kaçakların azalacağını düşünmekteyim. Ancak hem bölgesel hem de mükellef bazında farklı vergi uygulamalarının yapılması nedeniyle vergide adaletin sağlanamadığından ister istemez vergi kaçaklığı olmaktadır.” (K6)

“Vergi kaçaklarına engel olabilmek için nasıl bir ceza sistemi gelmelidir sorunuza cevabım “Adaletli bir vergi sisteminin oluşturulması ile mümkün olabileceği” şeklinde olur. Şu anda vergide adaletsizlik çok büyük ve bu durum vergi uyumunu bozmaktadır. Genelde toplumda karşılaştığımız durumda insanlar “Çok geliri olanlar vergi vermiyor ancak devlet bizden eksiksiz şekilde vergiyi tahsil ediyor.” şeklinde tepki vermektedir. Vatandaşlar devletini çok seviyor ancak adaletsiz vergilendirme vergi uyumu gibi hususlar bu sevgiyi de olumsuz etkilemektedir. Bundan dolayı vergi adaletinin sağlanmasını temenni etmekteyiz.”
(K21)

“Vergi Kaçaklarının Nedenleri” temasında katılımcılar kanunların yetersiz olması ile ilgili yoğun görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar vergi mevzuatlarının yetersiz olduğunu bu durumda vergi kaçırmaya engel olabilme konusunda başarısız olduğunu dile getirmişlerdir. Bu konuda K3, K10 ve K17 kodlu katılımcılar aşağıdaki hususlara değinmiştir:

“Türk vergi sistemi içerisinde ceza yapısı yeterli değildir. Eğer kanunlar dolayısıyla da cezalar yeterli olsaydı vergi kaçağı ve kayıt dışılık bu seviyelerde olmazdı. Ceza yapısını güçlendiren etkili kanunlarımız da var. Ancak yeterli olanları da indirim, af vb. uygulamalarla delmekteyiz. Bu nedenle kanunların

vergi kaçakçılığının önüne geçebilecek şekilde yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.” (K3)

“Vergi mevzuatında sıkça değişikliğe gidilmesi, geriye dönük değişikliklerin yapılması, vergi suçuna karşı uygulanan yaptırımların değiştirilmesi mükelleflerin vergi idaresine olan güvenini sarsmaktadır. Ayrıca bu durum mevzuatın karmaşık bir yapıya dönüşmesinden doğan hukuki boşlukların kötüye kullanılmasına neden olmaktadır.” (K10)

“Kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığının yüksek düzeyde olduğu ülkemizde mükelleflere yönelik cezaların artırılması etkili bir yöntem olsa da fiiliyatta söz konusu cezalardan mükelleflerin ne kadar etkilendiği, cezaların ne kadar uygulandığı ve açılan davaların genelde mükellef lehine sonuçlanması doğrudan etkili olmaktadır. Vergi davalarının çoğu mükellef lehine sonuçlanmaktadır bu da devlet açısından vergi gelir kaybı anlamına gelmektedir. Yani sadece ceza düzenlemelerinin yeterli olacağını söyleyemeyiz. Sonuç olarak diyebilirim ki kanunların günümüz sorunlarına uygun şekilde düzenlenmesi ve istisnasız uygulanması gerekmektedir.” (K17)

“Vergi Kaçaklarının Nedenleri” temasında katılımcılar cezaların uygulanmaması ile ilgili yoğun görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar cezaların uygulanmasında yetersiz kaldığını dile getirmişlerdir. Bu konuda K9, K12 ve K20 kodlu katılımcılar aşağıdaki hususlara değinmiştir:

“2022 yılında vergi cezalarında düzenleme yapıldı. 3 yıl olan hapis cezası 5 yıla çıkartıldı. Devlet açısından bunun avantajı nedir? Cezayı gerektiren suçu işleyen mükellef hapis yatmadan çıkamıyor. 5 yıl olan ceza da 8 yıla çıkartıldı. Aslında bu cezalar çok ağır ancak tam anlamıyla uygulanmıyor. Mahkemeler genelde mükellef lehine kararlar veriyor. Burada bir değişiklik de etkin pişmanlık getirilerek yapıldı. Üç kat olan vergi ziyai cezası normalde uzlaşma ve af kapsamına girmemektedir. Ancak etkin pişmanlık diye bir hüküm getirilerek ben pişmanım diyen kişilere bir kat ceza uygulanmasının önü açılmıştır.” (K9)

“Söz konusu katılımcı para cezalarının hapis cezası kadar etkili olmadığını önceki soruda da belirtmiştir. Şu anda öyle uygulamalarımız var ki vergi yönünden ceza sistemimizi işlemez hale getirmektedir. Öyle ki, ceza alınması gereken durumlarda bile yasalarımız suçluyu korur vaziyettedir. Bundan dolayı da cezaların uygulanmasında yetersiz kalındığını söyleyebilirim.” (K12)

“Ülkemizde cezaların uygulanması yönünde büyük sorunlar mevcuttur. Hem ülkemizdeki yasalar vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde yeterli değildir hem de mevcut yasaların tespit edilen vergi kayıp ve kaçaklarında uygulanış şeklinde yetersizlik ve tutarsızlıklar vardır.” (K20)

“Vergi Kaçaklarının Nedenleri” temasında katılımcılar denetimlerin yetersizliği ile ilgili yoğun görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar vergi kaçakları konusunda denetimlerin yetersiz olduğunu dile getirmişlerdir. Bu konuda K4, K18 ve K20 kodlu katılımcılar aşağıdaki hususlara değinmiştir:

“Hali hazırda günümüzde devletin büyümesi ve finans ihtiyaçlarının artması nedeniyle vergi gelirleri önemli bir konumdadır. Ancak vergi idaresi kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almaya çalışırken gerek uygulanan vergi denetimler gerekse de kanunlar yetersiz kalmaktadır.” (K4)

“Türk vergi sisteminde gelir ve harcama vergilerinin fazla sayıda olması mükelleflerin faaliyet alanları ve vergi türleri yönünden ayrı ayrı vergi kaçırabildiği alanları ortaya çıkarabilmektedir. Aslında bu unsurlar tespit edildiğinde uygulandığı taktirde cezaların yeterli olduğunu söyleyebilirim. Ancak vergi kaçaklarının denetimle tespit edilebilmesi için beşeri gücün olmadığını görmekteyiz. Sahada denetim yapacak beşeri gücün yetersiz olması nedeniyle denetimler de yetersiz olmaktadır.” (K18)

“Ülkemizde vergi kaçağının çoğu cari yıl içerisinde tespit edilememektedir. Vergi kaçakları yaklaşık 3-4 yıl sonra yapılan inceleme ve denetlemelerle tespit edilebilmektedir. Bu durum da ülkedeki enflasyonist yapıyı göz önüne alındığında devlet açısından gelir kaybı oluşturmaktadır. Bu olumsuz durum vergi

denetimlerinin cari yıl içerisinde sıklıkla yapılmasıyla ortadan kaldırılabilir.”
(K20)

“Vergi Kaçaklarının Nedenleri” temasında katılımcılar vergi bilincinin oluşmaması ile ilgili yoğun görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar ülke genelinde vergi bilincinin istenilen seviyelerde olmadığını ve dolayısıyla da vergi uyumunun oluşturulamadığını dile getirmişlerdir. Bu konuda K8, K13 ve K19 kodlu katılımcılar aşağıdaki hususlara değinmiştir:

“Türkiye’de vergi bilinci seviyesi eğitim seviyesinin çok altında kalmaktadır. İstenilen vergi bilinci oluşturulamamaktadır. Vergi bilincinin istenilen seviyelerde olmamasının temel nedenleri ise dolaysız vergilerin çok olması, cezalarda indirim, uzlaşma ve af gibi uygulamaların varlığı, denetimlerin az olması gibi etkenler gösterilmektedir.” (K8)

“Türkiye’de vergi bilinci oluşmamıştır. Mesela devlet adına tahsil ettiği KDV’yi kendi parası gibi harcıyor. Daha sonra KDV’yi devlete ödeme zamanı geldiğinde ya zorlanıyor ya da vergi kaçırmanın yollarını arıyor. Vergi ile ilgili her durumda bunun gibi örneklerle karşılaşabiliyoruz. Bunun çözümü ise vergi bilincinin oluşmasıdır. Vergi bilinci oluşturulmazsa vergi kayıp ve kaçakları ile baş edilemez.” (K13)

“Türkiye’nin vergi bilinci seviyesi ile diğer ülkelerin vergi bilinçleri aynı değildir. Aynı zamanda Türkiye’de para cezaları hapis cezaları kadar caydırıcı da değildir. Hem cezaların caydırıcı olmaması hem de vergi bilincinin oluşmadığı durumlarda vergi gelir kaybı yaşanmaktadır. Bu sorunun temel çözümü ise vergi bilincinin artırılmasıdır.” (K19)

“Vergi Kaçaklarının Nedenleri” temasında katılımcılar kayıt dışı ekonomi ile ilgili yoğun görüş bildirmiş olup, kayıt dışı ekonominin varlığından bahsederken devletler açısından önemli bir vergi gelir kaybına neden olduğunu ifade etmişlerdir. Bu konuda K4, K17 ve K18 kodlu katılımcılar aşağıdaki hususlara değinmiştir:

“Ülkemizde gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerin oranlarını birçok ülkeninkinden daha yüksek olmasına rağmen gelir ve kazanç üzerinden elde edilen vergi gelirlerinin düşük kalmasının temel nedeni mükellefler tarafından gelirin tam olarak beyan edilmemesi ve kayıt dışılığın varlığıdır. Bu durum bir yandan bazı makroekonomik hedeflerimize ulaştırmayı zorlaştırırken diğer yandan vergi yükünün adaletsiz dağıtılması sonucunu doğurmaktadır.” (K4)

“Diğer sorularda da cevapladığım gibi cezalarımız yeteri kadar caydırıcı değil. Özellikle para cezasının caydırıcılığı tahmin edildiğinden çok daha düşük seviyelerdedir. Bu durum da kayıt dışılığı artırmaktadır. Eğer cezalarımız yeteri kadar caydırıcı olsaydı kayıt dışı ekonomi bu seviyelerde yaşanmazdı. Kayıt dışı ekonomiye engel olabilmek için ceza yapısının caydırıcı olacak şekilde yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.” (K17)

“Bilindiği gibi Türkiye’de kayıt dışı ekonomi oranı kayıtlı ekonomi oranıyla yıllar geçtikçe daha da yarışır hale gelmiştir. Kayıt dışı ekonominin vergi mevzuatı kullanılarak önlenmesi etkin bir araç olarak düşünülebilir. Ancak her kamu kurumunun denetim biriminde olduğu gibi denetim yapacak beşeri unsurda eksiklikler bulunmaktadır. Gerçekçi olmak gerekirse kayıt dışı ekonomiye engel olabilmek için vergi denetimlerinin daha etkin ve verimli olarak yapılması gerekmektedir.” (K18)

“Vergi Kaçaklarının Nedenleri” temasında katılımcılar dolaylı vergiler ile ilgili yoğun görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar vergi sistemimiz içerisinde dolaylı vergilerin fazla olmasının vergi kaçaklarına neden olduğunu dile getirmişlerdir. Bu konuda K8 ve K14 kodlu katılımcılar aşağıdaki hususlara değinmiştir:

“Vergi kayıp ve kaçaklarının tek başına vergi kanunlarında yapılacak düzenlemelerle önlenmesi mümkün değildir. Vergi sistemimiz içerisinde birçok sorun bulunmaktadır. Dolaylı vergiler de bu sorunların başında gelmektedir. Vergilerin daha çok dolaysız vergiler üzerinden alınması hem vergilemede adaleti hem de mükelleflerin vergi uyumlarının artırılmasını sağlayacaktır.” (K8)

“Türkiye’de kamu harcamalarının büyük çoğunluğu vergilerle finanse edilmektedir. Vergi sisteminde tahsil edilen vergilerin türüne bakıldığında ise dolaylı vergilerin dolaysız vergilerden çok daha fazla olduğu görülmektedir. Dolaylı vergilerin fazla olması mükelleflerin vergi yükünün artmasına ve adaletsiz vergilendirmeye neden olmaktadır.” (K14)

Tablo 6’da katılımcıların mesleklerine göre vergi kaçaklarının nedenlerinden bahsetme sıklığı gösterilmektedir.

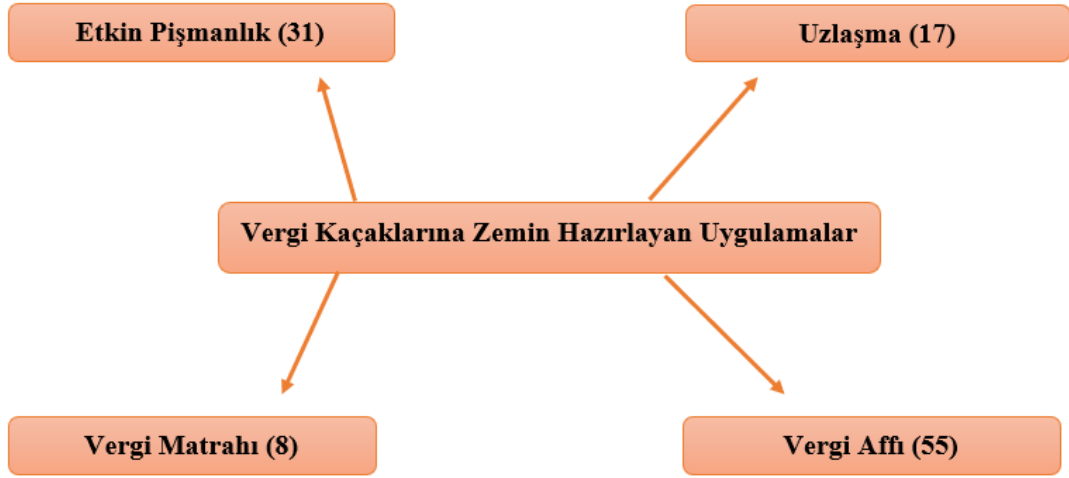
Tablo 6: Katılımcıların Mesleklerine Göre Vergi Kaçaklarının Nedenlerinden Bahsetme Sıklığı

Vergi kaçaklarının Nedenleri	Mali Müşavir	Milletvekili	Vergi Müfettişi	Toplam
Cezaların caydırıcılığının olmaması	16	1	12	29
Adaletsiz vergilendirme	13	2	7	22
Kanunların yetersiz olması	7	1	11	19
Cezaların uygulanmaması	8	3	6	17
Denetimlerin yetersizliği	3	1	8	12
Vergi bilincinin oluşmaması	3	-	3	6
Kayıt dışı ekonomi	-	1	3	4
Dolaylı vergiler	-	-	3	3
Toplam	50	9	53	112
Belgeler / Konuşmacılar	8(38,1%)	2(9,5%)	11(%52,4)	21(100%)

Tablo 6’da katılımcıların vergi kaçaklarının nedenlerinin bahsetme sıklıkları, mesleki dağılımları ve bunların oran bilgilerine yer verilmiştir. Buna göre katılımcılarla yapılan görüşmelerde toplamda 112 kere vergi kaçaklarının nedenlerinden bahsedilmektedir. Bunların 50’sinin mali müşavirler, 9’unun milletvekilleri ve 53’ünün ise vergi müfettişleri tarafından bahsedildiği görülmektedir. Vergi kaçaklarının nedenlerinden bahsedildiğinde mali müşavirler cezaların caydırıcılığının olmaması ve adaletsiz vergilendirme üzerine, vergi müfettişleri ise denetimlerin yetersizliği, kanunların yetersiz olması ve cezaların caydırıcılığının olmaması kodları üzerine yoğunlaştıkları görülmektedir.

4.5.1.2.Vergi Kaçaklarına Zemin Hazırlayan Uygulamalar Teması

Araştırma kapsamında ele alınan temalardan biri “Vergi kaçaklarına zemin hazırlayan uygulamalar” temasıdır. Vergi kaçaklarına zemin hazırlayan uygulamalar temasına ait 4 kod oluşturulmuştur. Bu temaya ait oluşturulan kodlar şekil 5’de gösterilmektedir.



Şekil 5: Vergi Kaçaklarına Zemin Hazırlayan Uygulamalar Temasına Ait Hiyerarşik Kod-Alt Kod Gösterimi

Şekil 5’de gösterilen “Vergi kaçaklarına zemin hazırlayan uygulamalar” temasına ait kodlar; etkin pişmanlık, vergi matrahı, uzlaşma ve vergi affıdır. Katılımcıların görüşme sırasında vergi kaçaklarının nedenlerinden en çok bu uygulamalardan bahsettikleri görülmektedir.

“Vergi Kaçaklarına Zemin Hazırlayan Uygulamalar” temasında katılımcılar vergi matrahı ile ilgili yoğun olarak görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar vergi matrahı artırımının cezaların caydırıcılığını azalttığını ve vergi kaçaklarına zemin hazırladığını dile getirmişlerdir. Bu konuda K2, K10 ve K11 kodlu katılımcılar aşağıdaki hususlara değinmiştir:

“Bilmeden hata yapan mükellef ile bunu alışkanlık haline getiren mükelleflerin vergi idaresi tarafından ayırt edilmesi gerekmektedir. Örneğin, bir fatura var firma gerçekten parasını ödemiş ve malı almış ama aldığı firmada sıkıntılı durumlar var. Bunun gibi olaylarda suçsuz mükellefleri korumamız gerekmektedir. Matrah artırım uygulaması da aynı şekildedir. Bunu alışkanlık haline getiren mükelleflere matrah artırımına izin verilmemesi gerekmektedir. Bir süre sonra matrah artırımını kasko gibi görüyor, kendini güvende hissetmeye başlıyor. Nasılsa matrah artırım var diyerek vergiyle alakalı yükümlülüklerini

zamanında yerine getirmiyor. Bu nedenle matrah artırımının da bu kadar sık uygulanması doğru değildir.” (K2)

“Ülkemizde vergi cezalarının etkinliği üzerinde doğrudan belirleyici olan uygulamalar bulunmaktadır. Vergi cezalarını ortadan kaldıran ya da mükellefleri vergi incelemesinden kurtaran bu uygulamalar; sık yapılan düzenlemelerle vergi cezalarının indirilmesi veya tamamen silinmesi, matrah artırımları, işletme kayıtlarının düzeltilmesidir. Bu uygulamalar vergi cezalarının caydırıcılığını azaltırken mükellefleri vergi kaçakları yönünden cesaretlendirmektedir. Son yıllarda özellikle matrah artırımı vb. yollarla mükelleflere tanınan kolaylıklar vergi sistemine zarar vermektedir.” (K10)

“Bana sorulduğunda ben cezaların yeterli olduğunu söylemekteyim. Ancak cezaların yeterli olmasına rağmen vergi kayıp ve kaçığının bu kadar yoğun yaşanmasının nedeni nedir? Ülkemizde cezalarda sorun yok, uygulamalarımızda sorun var. Af ya da matrah artırımı gibi uygulamalar cezaların caydırıcılığını ortadan kaldırıyor. Ülke olarak ne kadar iyi ceza sistemi oluşturursan oluştur bu tarz uygulamalar sisteme zarar vermektedir. Sonuç olarak cezalar gayet yeterlidir ancak af ya da matrah artırımı gibi uygulamalara dikkat edilerek sonuçlarının iyi analiz edilerek uygulanması gerekmektedir. (K11)

“Vergi Kaçaklarına Zemin Hazırlayan Uygulamalar” temasında katılımcılar uzlaşma ile ilgili yoğun olarak görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar mükelleflerin uzlaşma beklentilerinin hem vergilerini ödeme motivasyonlarını azalttığını hem de vergi gelirinde azalmaya neden olduğunu dile getirmişlerdir. Bu konuda K4, K6 ve K7 kodlu katılımcılar aşağıdaki hususlara değinmiştir:

“Ülkemizde vergi cezaları caydırıcılık bakımından yetersizdir. Bu nedenle özellikle uzlaşma gibi müesseselerin tekrar gözden geçirilmesi gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı fiillerinin kapsamdan tamamen çıkartılması, vergi ziyaına sebebiyet veren fiilleri alışkanlık haline getiren mükelleflerin uzlaşma müessesesinden yararlanmalarının önüne geçilmesi gerekmektedir. Uzlaşma müessesesinin bu haliyle yürürlükte kalması durumunda para cezalarının hiçbir

caydırıcılığı olmayacaktır. Bu da vergi kaçaklarında artışa neden olabilecektir. Buna ek olarak da mükerrer anlamda bu fiillere sebep olan mükelleflere hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanması şarttır.” (K4)

“Uzlaşma vergi sistemimiz içerisinde mutlaka uygulanması gerekmektedir. Gerçekten hataya düşen ve mağdur olan mükelleflerimiz oluyor. Bu mükellefler açısından uzlaşma çok faydalı bir uygulamadır. Ancak bir de bunu art niyete çeviren mükellefler var. Nasıl olsa uzlaşmaya gider cezayı ve faizi düşürürüz diyerek vergisel sorumluluklarını bilerek yerine getirmeyen mükellefler var. Burada bir kriterin gelmesi lazım. Bu olayı alışkanlık haline getiren ile gerçekten hata yapan mükellefleri ayırt etmemiz gerekmektedir. Sonucuna bakarsak uzlaşma müessesesi hem vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet verilmesine teşvik ediyor hem de devlet vergi alacağını uzun zaman sonra uzlaşma neticesinde tahsil edebiliyor. Bu enflasyonist ortamda da devlet zararlı, mükellef ise oldukça kârlı olmaktadır.” (K6)

“Uzlaşma, cezalarda indirim, af gibi uygulamalar para cezasının etkinliğini ortadan kaldırıyor. Bu durum da vergi kaçaklarının artmasına devletin vergi gelir kaybı yaşamasına neden olmaktadır. Mükellefler sürekli af ve uzlaşma sormakta ve beklemektedir. Mesela bilerek vergi borcunu ödemiyor uzlaşmayı bekliyor. Bugün ödemesi gereken tutarı enflasyonist ortamda aylar sonra daha düşük şekilde ödemektedir. Bu nedenle para cezasının günümüzde bir önemi kalmamıştır. Çözüm olarak uzlaşma, af gibi müesseselerin yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Para cezalarını etkin hale getirmek ve hapis cezalarını da katı bir şekilde uygulamak gerekmektedir.” (K7)

“Vergi Kaçaklarına Zemin Hazırlayan Uygulamalar” temasında katılımcılar etkin pişmanlık ile ilgili yoğun olarak görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar etkin pişmanlık yasasının mükellefler tarafından kötüye kullanıldığını ve vergiye uyumu olumsuz etkilediğini söylemektedirler. Bu konuda K7, K9 ve K11 kodlu katılımcılar Aşağıdaki hususlara değinmiştir:

“Cezaları artırmak mükellef üzerinde caydırıcılık oluşturmaktadır. Ama bu caydırıcılık hangi mükellefler üzerinde oluşur? Vergisini düzenli ödeyen ancak bazı dönemlerde ödemelerini aksatan mükellefler artan cezalardan olumlu etkilenecek gecikmelere son verir. Vergi borcunu ödememeyi alışkanlık haline getiren mükellefler için cezalar ne kadar artarsa artsın aynı alışkanlıklarına devam etmektedirler. Durum böyleyken bir de etkin pişmanlık müessesesi getirildi. Etkin pişmanlık mükellef açısından bir defaya mahsus uygulanacaksa güzel bir uygulama. Ancak Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde yer alan cezalarda mükelleflerin etkin pişmanlık gibi bir uygulamadan yararlanması vergi sistemi açısından olumsuz bir durumdur. Sonuç olarak etkin pişmanlık faydalı bir uygulama gibi görünse de her mükellefe ya da her suça uygulanmaması gerekmektedir.” (K7)

“Etkin pişmanlığın hem olumlu hem de olumsuz etkileri bulunmaktadır. Mesela vatandaş etkin pişmanlıktan yararlanıyor ama yine vergi kaçırmaya yönelik eylemlerine devam ediyor. Yakalanırsam nasılsa yanlışlıkla yaptım ya da pişmanım diyerek vergi idaresinin kendisine tanıdığı kolaylıklardan faydalaniyor. Normalde vergi kanunlarının herkes tarafından bilindiği kabul edilir. Vatandaş zaten bilmediğini öne sürerek pişmanlıktan yararlanıyor. Bir daha yapıyorsa bilerek yapıyor demektir. Bu nedenle etkin pişmanlığın düzenlenmesi gerekmektedir.” (K9)

“Etkin pişmanlık uygulaması cezaların caydırıcılığını çok azaltıyor. Özellikle VUK 359. maddede bahsedilen cezalarda etkin pişmanlık gibi bir uygulamanın varlığı iyi bir şey değildir. Ben etkin pişmanlığa kesinlikle karşıyım.” (K11)

“Vergi Kaçaklarına Zemin Hazırlayan Uygulamalar” temasında katılımcılar vergi affı ile ilgili yoğun olarak görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar vergi aflarının vergi uyumunu azalttığını dile getirmişlerdir. Bu konuda K2, K6 ve K11 kodlu katılımcılar aşağıdaki hususlara değinmiştir:

“Vergi kayıp ve kaçakları konusunda Türkiye’yi değerlendirdiğimizde çok ciddi bir vergi kayıp ve kaçağı vardır. Bunun da temelinde vergi uyumunun istenilen

seviyelerde oluşturulmaması yer almaktadır. Vergi uyumu konusunda ciddi sıkıntılar var. Bunların da başında vergi afları gelmektedir. Özellikle büyük mükelleflerin vergi borçlarının ya da cezalarının vergi aflarıyla silinmesi hem vergi gelir kaybına yol açarken hem de diğer mükellefler üzerinde olumsuz etkiler oluşturmaktadır. Vergi afları vergi uyumuna sahip mükellefleri vergi kaçırmaya yönlendirmektedir.” (K2)

“Normal şartlarda vergi cezalarının yaptırımları güzeldir. Yani ağır cezalarımız vardır. Ama neredeyse her iki yılda bir çıkartılan vergi afları ya da matrah artırımları cezaların bu yaptırımını ortadan kaldırmaktadır. Cezaların %50’si ya da %75’inin silinmesi olayı artık mükelleflerde bir rahatlık getirmiştir. Mükellefler nasılsa ceza uygulansa da bir ya da iki yıl içerisinde af çıkacak demektedir. Zaten enflasyon var şimdi 100 Bin TL cezayı ödeyeceğime iki yıl sonra 25 Bin TL olarak öderim hem de bu geçen sürede yapacağım ticaretimle bu parayı fazlasıyla katlarım görüşü hakim olmuştur. Vergi aflarının olmasına karşı değiliz ama bu kadar sık uygulanmamalıdır. En azından aradan 4-5 yıl zaman zarfı geçsin ki insanlarda nasılsa vergi affı çıkacak beklentisi olmasın. Ben bu af ile cezamı daha düşük öderim ya da ben bunu ödemeyip ticarete kullanayım nasılsa af çıkacak düşüncesi olmamalıdır.” (K6)

“Af beklentisi nedeniyle mükellefler çok rahat davranıyor. Hem bizim denetlediklerimiz hem de denetlenmeyen mükelleflerde çok fazla af beklentisi var. Af beklentisi nedeniyle oluşan rahatlık sonrasında hem devlet korkusu hem de cezaların caydırıcılığı azalmaktadır. Devlet korkusu azaldığında devlet bilinci de azalıyor demektir. Bu da devletin vergi alamayacağı bir ortama zemin hazırlamaktadır. Bu nedenle af uygulaması sınırlandırılmalıdır. Bana soracak olursanız hiç uygulanmamalıdır.” (K11)

Tablo 7’de katılımcıların mesleklerine göre vergi kaçaklarına zemin hazırlayan uygulamalardan bahsetme sıklığı gösterilmektedir.

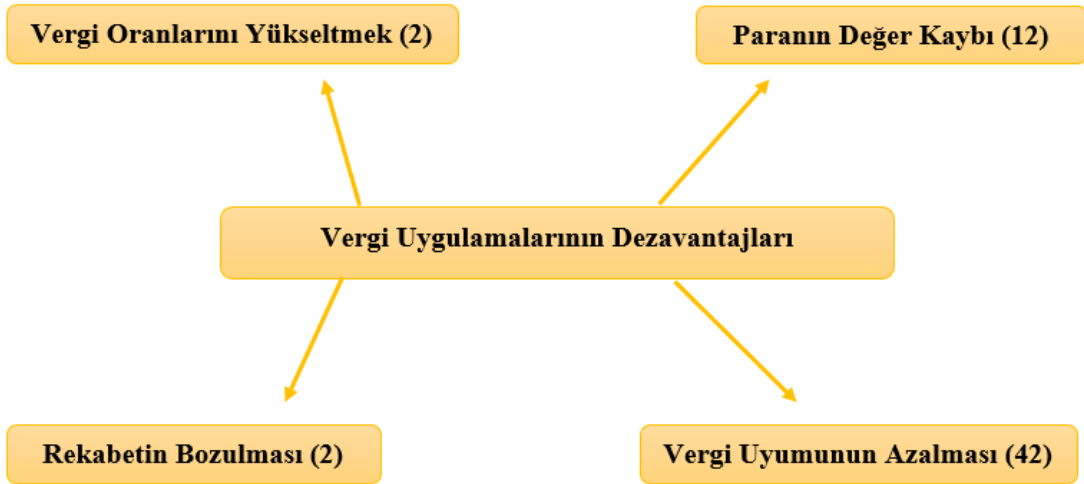
Tablo 7: Katılımcıların Mesleklerine Göre Vergi Kaçaklarına Zemin Hazırlayan Uygulamalardan Bahsetme Sıklığı

Vergi kaçaklarına zemin hazırlayan uygulamalar	Mali Müşavir	Milletvekili	Vergi Müfettişi	Toplam
Vergi matrahı	3	3	2	8
Uzlaşma	3	5	9	17
Etkin Pişmanlık	12	6	13	31
Vergi Affı	25	7	23	55
Toplam	43	21	47	111
Belgeler / Konuşmacılar	8(38,1%)	2(9,5%)	11(52,4%)	21(100%)

Tablo 7’ye göre, yapılan görüşmelerde toplamda 111 kere vergi kaçaklarına neden olan uygulamalardan bahsedilmektedir. Bunların 43’ünün mali müşavirler, 21’inin milletvekilleri ve 47’sinin vergi müfettişleri tarafından bahsedildiği görülmektedir. Üç meslek grubu da vergi kaçaklarına zemin hazırlayan uygulamalardan vergi matrahı, uzlaşma, etkin pişmanlık ve vergi affından bahsettiği görülmektedir. Bu uygulamalar içerisinde ise etkin pişmanlık ve vergi affı kodları üzerine yoğunlaştıkları görülmektedir.

4.5.1.3. Vergi Uygulamalarının Dezavantajları Teması

Araştırma kapsamında ele alınan temalardan biri de “Vergi uygulamalarının dezavantajları” temasıdır. Vergi uygulamalarının dezavantajları temasına ait 4 kod oluşturulmuştur. Bu temaya ait oluşturulan kodlar şekil 6’da gösterilmektedir.



Şekil 6: Vergi Uygulamalarının Dezavantajları Temasına Ait Hiyerarşik Kod-Alt Kod Gösterimi

Şekil 6’da gösterilen “Vergi uygulamalarının Dezavantajları” temasına ait kodlar; vergi oranlarını yükseltmek, rekabetin bozulması, vergi uyumunun azalması ve paranın değer kaybıdır. Katılımcıların görüşme sırasında vergi uygulamalarının dezavantajları konusunda en çok bu kodlardan bahsettikleri görülmektedir.

Vergi Uygulamalarının Dezavantajları temasında katılımcılar rekabetin bozulması ile ilgili yoğun olarak görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar vergi affı, etkin pişmanlık gibi uygulamaların mükellefler arasındaki adaleti ve dolayısıyla da rekabeti bozduğunu dile getirmişlerdir. Bu konuda K3 ve K10 kodlu katılımcılar aşağıdaki hususlara değinmiştir:

“Af beklentisi nedeniyle mükellefler vergiyle alakalı yükümlülüklerini yerine getirmemektedirler. Bu durumun tek çözüm yolu vardır o da affın uygulanmamasıdır. Af beklentisi ya da af uygulamaları mükelleflerin vergiye yönelik isteklilik düzeylerini olumsuz etkiler. Vergi borcunu düzenli ödeyen ve peşin ödeyen mükelleflere indirim gibi kolaylıklar sağlanıyor. Bunların yapılması faydalıdır. Ancak vergi aflarının olmaması lazım. Bu durum rekabeti bozmaktadır.” (K3)

“Ülkemizde vergi cezalarının etkinliğini doğrudan etkileyen en önemli hususlardan biri vergi cezalarını ortadan kaldıran, mükellefleri vergi incelemelerinden kurtaran düzenlemelerdir. Sık sık yapılan düzenlemelerle vergi cezalarının indirilmesi veya tümüyle silinmesi, matrah ve vergi artırımı, işletme kayıtlarının düzeltilmesi gibi uygulamalarla vergi incelemelerinden kurtulma imkanı verilmesi vergi cezalarının caydırıcılığını ortadan kaldırmaktadır. Bu düzenlemeler; vergi cezalarının önleyici işlevini azaltmakta, vergi adaletini ve vergi barışını bozmaktadır. Dolayısıyla vergi rekabetini olumsuz yönde etkilemektedir.” (K10)

Vergi Uygulamalarının Dezavantajları temasında katılımcılar vergi uyumunun azalması ile ilgili yoğun görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar birtakım vergi uygulamalarının vergi uyumunu olumsuz etkilediğini, vergi uyumlu mükelleflerin dahi

vergi uyumlarının azaldığını dile getirmişlerdir. Bu konuda K2, K10 ve K20 kodlu katılımcılar aşağıdaki hususlara değinmiştir:

“Vergi kayıp ve kaçakları konusunda Türkiye’yi değerlendirdiğimizde çok ciddi bir vergi kayıp ve kaçağı vardır. Burada da sıkıntı şudur; büyük mükelleflerin, firmaların vergi borçlarının silinme durumu var. Bu durumlar hem vergi gelir kaybına neden olurken hem de diğer mükelleflerin vergi uyumlarının azalmasına neden olarak vergi kaçırmaya yönlendirmektedir.” (K2)

“Ülkemizde uygulanan birçok uygulama vergi sistemimize zarar vermektedir. Vergi faiz ve cezalarının silinmesi, matrah ve vergi artırımı, işletme kayıtlarının düzeltilmesi, vergi mevzuatında sıkça değişikliğe gidilmesi, geriye dönük değişiklikler yapılması gibi uygulamalar vergi idaresine olan güveni sarsarken vergisini düzenli ödeyen mükellefleri adeta cezalandırmaktadır. Sonuç olarak da tüm bunlar vergi uyumunun azalmasına neden olmaktadır.” (K10)

“Vergi affı, cezalarda indirim, uzlaşma müesseselerinin vergi sistemine faydadan çok zarar getirdiğini, pişmanlık ve ıslah müessesesinin ise bir nebze fayda getirdiğini düşünmekteyim. Bu uygulamaların varlığının vergi cezalarının caydırıcılığını azalttığını, bazı yerlerde ise caydırıcılığını tamamen bitirmektedir. Bu tür uygulamalar aynı zamanda vergisini zamanında ödeyenlere ve vergisel yükümlülüklerinin yerine getirenlere bir haksızlık duygusunu yüklediğini ve zamanla bu tür kişilerin de yükümlülüklerini yerine getirmelerindeki hassasiyetlerini azalttığını düşünmekteyim. Bu da vergi uyumunu aşırı derecede bozmaktadır.” (K20)

Vergi Uygulamalarının Dezavantajları temasında katılımcılar paranın değer kaybı ile ilgili yoğun görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar enflasyonist dönemlerde vergi alacağının gecikmeye uğraması sonucunda tahsil edilmesi gereken tutarın değer kaybına uğradığını dile getirmişlerdir. Bu konuda K6, K9 ve K20 kodlu katılımcılar aşağıdaki hususlara değinmiştir:

“Normalde Vergi Usul Kanunun 359. maddesinde yazılan cezalarda hiçbir türlü af, indirim ve uzlaşmanın olmaması lazım. Ama etkin pişmanlık bu durumu deliyor. Etkin pişmanlığa girildiği zaman devletin tahsil edeceği tutar pul olup gidiyor. Mükellefe tebligat geldiğinde uzlaşma talebinde bulunuyor. Bu tür uygulamalar nedeniyle devletin vergi alacağı aylarca gecikiyor. Enflasyonist bir dönemde ise bu vergi alacağı büyük kayba uğruyor.” (K6)

“Vergi affı gibi uygulamalar insanları olumsuz etkilemektedir. Sürekli çıktığı için af beklentisi vergi borcunu ödeyen insanları da caydırmaktadır. Bu da vergi gelirlerini azaltmaktadır. Mesela devlet geçici vergi koyuyor, vergi alacağını enflasyona ezdirmemek için önceden tahsil ediyor ama af çıkartarak bu duruma engel oluyor. Zaten vergi borcunu ödemeyen mükellef af sonucunda bir de taksitlendiriyor. Enflasyon ortamında ise devletin alacağı eriyip gidiyor.” (K9)

“Ülkemizde çoğu zaman vergi kaçırmalar cari yıllarda tespit edilememektedir. Vergi kaçırıldıktan yaklaşık üç dört yıl sonra yapılan inceleme ve araştırmalar ile tespit edildiği göz önüne alındığında ülkedeki enflasyonist etkiler ve paranın değer kaybetmesi de dikkate alındığında cezaların tutarları çok düşük rakamlara tekabül etmektedir. Bu da hem cezaların caydırıcılığının azalmasına hem de paranın değer kaybetmesine neden olmaktadır.” (K20)

Vergi Uygulamalarının Dezavantajları temasında katılımcılar vergi oranlarını yükseltmekle ilgili olarak yoğun görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar vergi oranlarının yüksek olmasının vergi kaçaklarına neden olduğunu dile getirmişlerdir. Bu konuda K3 ve K8 kodlu katılımcılar aşağıdaki hususlara değinmiştir:

“Türkiye’de vergi kaçağı ve kayıt dışılık çok fazladır. Bu nedenle de çok fazla vergi kaybı yaşanmaktadır. Devlet vergi alacağının tamamını tahsil edemediği için yüksek vergi oranları ile bu açığı telafi etmektedir. Bu nedenle bu kaybın önüne geçilirse vergi oranları düşürülebilir. Devletin ihtiyaç duyduğu vergi geliri daha düşük oranlarla sağlanabilir. Bu açıdan bakıldığında vergi kayıp ve kaçağı ile yaptığımız mücadele önemlidir.” (K3)

“Devletler açısından vergi oranlarının yüksek olması önemli bir sorundur. Vergi oranlarının yüksek olması vergi kaçaklarının artmasına neden olmaktadır. Bunun önüne geçilebilmesi için denetimlerin sıklaştırılması ve vergi oranlarının daha düşük seviyelerde ancak yeterli olacak şekilde tahsil edilmesi gerekmektedir.”
(K8)

Tablo 8’de katılımcıların mesleklerine göre vergi uygulamalarının dezavantajlarından bahsetme sıklığı gösterilmektedir.

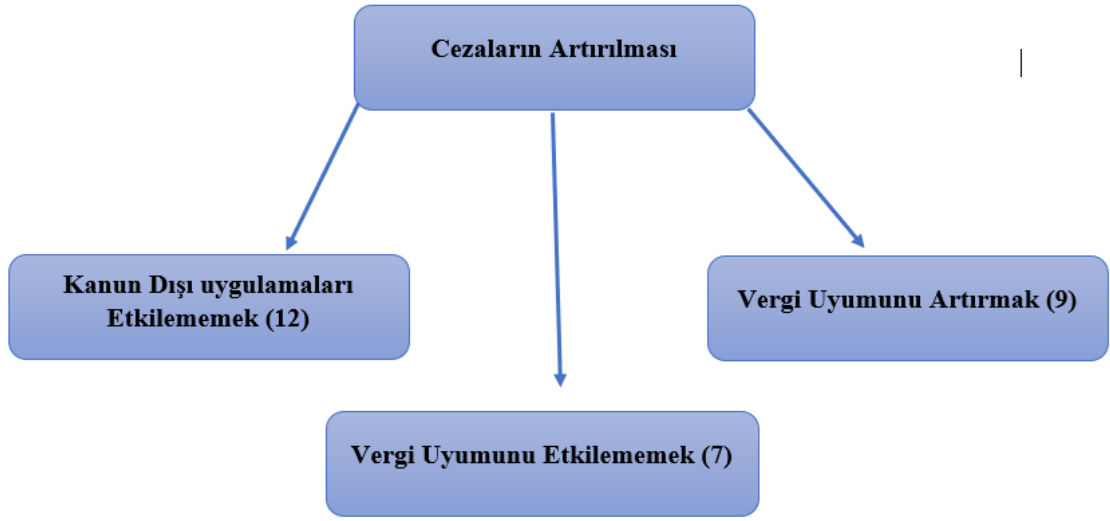
Tablo 8: Katılımcıların Mesleklerine Göre Vergi Uygulamalarının Dezavantajlarından Bahsetme Sıklığı

Vergi uygulamalarının dezavantajları	Mali Müşavir	Milletvekili	Vergi Müfettişi	Toplam
Rekabetin bozulması	-	1	1	2
Vergi uyumunun azalması	19	5	18	42
Paranın değer kaybı	9	1	2	12
Vergi oranlarını yükseltmek	-	-	2	2
Toplam	28	7	23	58
Belgeler / Konuşmacılar	8(38,1%)	2(9,5%)	11(52,4%)	21(100,0%)

Tablo 8’e göre, yapılan görüşmelerde toplamda 58 kere vergi uygulamalarının dezavantajlarından bahsedilmektedir. Bunların 28’inin mali müşavirler, 7’sinin milletvekilleri ve 23’ünün de vergi müfettişleri tarafından bahsedildiği görülmektedir. Bunların içerisinde ise vergi uyumunun azalması ve paranın değer kaybı kodları üzerine yoğunlaştıkları görülmektedir.

4.5.1.4.Cezaların Artırılması Teması

Araştırma kapsamında ele alınan temalardan biri de “Cezaların Artırılması” temasıdır. Cezaların artırılması temasına ait 3 kod oluşturulmuştur. Bu temaya ait oluşturulan kodlar şekil 7’de gösterilmektedir.



Şekil 7: Cezaların Artırılması Temasına Ait Hiyerarşik Kod-Alt Kod Gösterimi

Şekil 7’de gösterilen “Cezalarının artırılması” temasına ait kodlar; kanun dışı uygulamaları etkilememek, vergi uyumunu artırmak ve vergi uyumunu etkilememektir. Katılımcıların görüşme sırasında cezaların artırılması konusunda en çok bu kodlardan bahsettikleri görülmektedir.

Cezaların artırılması temasında katılımcılar kanun dışı uygulamaları etkilememek ile ilgili yoğun olarak görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar cezaların artırılmasının kanun dışı uygulamaları azaltmadığını, aksi yönde bazı durumlarda artırabildiğini dile getirmişlerdir. Bu konuda K7, K12 ve K15 kodlu katılımcılar aşağıdaki hususlara değinmiştir:

“Cezaların artırılması tabi ki bir caydırıcılık oluşturmaktadır. Ancak hangi mükellef grubu üzerinde oluşturur? Vergisini zamanında ödeyen, bazı dönemlerde ödemelerini aksatan mükellefler artan cezalardan olumlu etkilenecek gecikmelere son verir. Vergi borcunu ödememeyi alışkanlık haline getirmiş mükellefler ise cezalar ne kadar artarsa artsın aynı alışkanlıklarına devam ederler. Bu durumda cezaların artırılmasının kanun dışı uygulamaları etkilemediği görülmektedir.”
(K7)

“Türk vergi sistemi içerisinde ceza yapısı ve cezaların uygulanması yeterli değildir. Cezaların artırılması bu soruna çözüm olur mu bilmiyorum. Maalesef

şöyle bir sistemimiz var. Cezaları ne kadar artırırsak karşınızdaki muhataplar bunun açığını o kadar bulma çabasına girmektedirler. Bu nedenle cezaları kanun dışı uygulamaları azaltmak amacıyla artırdığımız zaman aksine olumsuz sonuçlarla karşılaşabiliriz.” (K12)

“Vergi cezalarının artırılması mükellefin üzerinde baskı oluşturup vergi kaçırmasını engelleme açısından önemli bir araçtır. Ancak bu her mükellef için geçerli değildir. Cezaların artırılması bazı mükelleflerin vergiyle alakalı sorumluluklarını zamanında yerine getirmesini sağlarken, vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan mükellefler açısından ise olumlu etkisi görülmemektedir. Bu nedenle cezaları artırırken olumlu ve olumsuz etkilerinin iyi analiz edilmesi gerekmektedir.” (K15)

Cezaların artırılması temasında katılımcılar vergi uyumunu artırma ile ilgili yoğun olarak görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar vergiye yönelik cezaların artırılmasıyla belli seviyede vergi uyumuna sahip mükelleflerin vergi uyumlarının artırılabilceğini dile getirmişlerdir. Bu konuda K3, K11 ve K17 kodlu katılımcılar aşağıdaki hususlara değinmiştir:

“Vergi cezalarının artırılması mükelleflerin vergi uyumlarında olumlu etki yaratır. Hem adli hem de para cezalarında gerçekleşecek artışlar olumlu etki yaratmaktadır. Eskiden olduğu gibi yurtdışı çıkış yasağı tekrar getirilebilir, hapis cezaları net şekilde uygulanabilir. Bu şekilde zorunlu da olsa vergi uyumları artabilecektir.” (K3)

“Vergi cezalarının artırılması bazı mükellef grupları üzerinde olumlu sonuçlar verir. Olumsuz bir etkiye neden olmaz. Zaten yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellef için cezaların türü ya da şiddeti önemli değildir. Ancak cezalardan korkan mükellefler üzerinde baskı daha da artar bu da vergi uyumlarını zorunlu olsa da artırır. Korkan mükellef vergiye uyumlu davranmak zorunda kalır. İnsanlar cezalardan korkmuyor. Dolayısıyla cezaların artırılması vergi uyumunu artırmaktadır.” (K11)

“Önceki sorularda da belirttiğim gibi önce vergi bilincini oluşturmali daha sonra da cezaların artmasıyla istenilen vergi uyumu seviyelerini yakalanmalıdır. Vergi bilinci oluşturulmadan cezaları artırırsak belli bir seviyeye kadar vergi uyumunu artırabiliriz. Ancak cezaların artmasıyla özellikle cezalardan korkan mükelleflerin vergi uyumları artacaktır.” (K17)

Cezaların artırılması temasında katılımcılar vergi uyumunu etkilememek ile ilgili olarak yoğun görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar cezaların artırılmasının bazı mükelleflerin vergi uyumlarını artırmayacağını dile getirmişlerdir. Bu konuda K7 ve K13 kodlu katılımcılar aşağıdaki hususlara değinmiştir:

“Vergi cezalarının artması bazı mükelleflerin vergi uyumları üzerinde olumlu etkiler oluştururken bazı mükellefler üzerinde ise etkili olmamaktadır. Vergi kaçıran, vergi borcunu ödemeyen mükelleflerin büyük çoğunluğu cezalar ne olursa olsun kanunların suç kabul ettiği davranışları sergilemeye devam etmektedirler. Bu kişilere vergi oranları yüksek geliyor ve bu nedenle vergi vermek istemiyorlar. Cezalardan korkuları da olmadığı için cezaların artırılmasının bu kişiler üzerinde bir etkisi olmamaktadır.” (K7)

“Mevcut vergi cezalarının artırılmasının mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri üzerinde etkili olacağını düşünmüyorum. Çünkü vergi kaçırma eğilimi olan mükellefler şartlar ne olursa olsun vergisini kaçırmaya devam etmektedir. Bu tür kişiler özelinde baktığımızda cezaların artırılması bir çözüm değildir.” (K13)

Tablo 9’da katılımcıların mesleklerine göre cezaların artırılmasının etkilerinden bahsetme sıklığı gösterilmektedir.

Tablo 9: Katılımcıların Mesleklerine Göre Cezaların Artırılmasının Etkilerinden Bahsetme Sıklığı

Cezaların artırılması	Mali Müşavir	Milletvekili	Vergi Müfettişi	Toplam
Kanun dışı uygulamaları etkilememek	9	1	2	12
Vergi uyumunu artırmak	3	-	6	9
Vergi uyumunu etkilememek	2	1	-	3
Toplam	14	2	8	24
Belgeler / Konuşmacılar	8(38%)	2(9,5%)	11(52,4%)	21(100,0%)

Tablo 9’da katılımcıların cezaların artırılmasının etkilerinden bahsetme sıklığı gösterilmektedir. Buna göre yapılan görüşmelerde 24 kere cezaların artırılmasının etkilerinden bahsedilmektedir. Bunların 14’ünün mali müşavirler, 2’sinin milletvekilleri ve 8’inin de vergi müfettişleri tarafından bahsedildiği görülmektedir. Bunların içerisinde mali müşavirler cezaların artırılmasının kanun dışı uygulamaları etkilemediği yönünde, vergi müfettişleri ise cezaların artırılmasının bazı mükelleflerinin vergi uyumlarını artıracak yönünde yoğunlaşmışlardır.

4.5.1.5.Öneriler Teması

Araştırma kapsamında ele alınan temalardan biri de “Öneriler” temasıdır. Öneriler temasına ait 11 kod oluşturulmuştur. Bu temaya ait oluşturulan kodlar şekil 8’de gösterilmektedir.



Şekil 8: Öneriler Temasına Ait Hiyerarşik Kod-Alt Kod Gösterimi

Şekil 8’de gösterilen öneriler temasına ait kodlar; adli cezaların artırılması, denetim birimleri geliştirmek, vergi bilincinin artırılması, idari cezaların artırılması, suçlu / suçsuz ayrımı yapmak, elektronik sistemlerin uygulanması, vergi yasalarında düzenleme yapmak, SGK benzeri bir sistem oluşturmak, kayıt dışılığın önüne geçmek, vergi oranlarını düşürmek ve geliri nereden buldun yasasıdır.

Öneriler temasında katılımcılar adli cezaların artırılması ile ilgili olarak yoğun görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar vergi ile alakalı suç sayılan eylemleri gerçekleştiren mükelleflere yönelik adli cezaların artırılması gerektiğini dile getirmişlerdir. Bu konuda K4, K10 ve K11 kodlu katılımcılar aşağıdaki hususlara değinmiştir:

“Vergi cezalarının artırılması vergi suçlarının azaltılması açısından önemlidir. Adli cezalar ise daha etkili olmaktadır. Özellikle hürriyeti bağlayıcı cezalarda hükmün açıklanmasının geriye bırakılması müessesesinin dışında kalacak şekilde alt sınırlar belirlenmesinin vergi kaçırma caydırıcılık açısından etkili olacağını düşünmekteyim.” (K4)

“Hukuk sisteminde ceza hükümlerinin önemli amaçlarından biri kişileri suç işlemekten caydırmaktır. Her cezanın ağırlığına göre mutlaka caydırıcı bir boyutu vardır ve vergi hukukunda en ağır müeyyide hileli işlem, sahte belge ve muhteviyatı yanıltıcı belge düzenlenmesi gibi ağır suçlar için öngörülen hapis cezalarıdır. Ancak, etkin pişmanlık gibi uygulamalar cezaların caydırıcılık özelliğini azaltmaktadır. Vergi cezalarının özellikle de adli cezaların mükellefleri vergi suçu işlemekten alıkoyacak nitelikte ve hakkaniyete uygun şekilde artırılması büyük önem arz etmektedir.” (K10)

“Vergi Usul Kanunun 359. maddesinde artan cezalar yeterlidir. Hapis cezası mükellef üzerinde çok caydırıcı etki bırakıyor. Çoğu mükellef hapis cezasıyla sonuçlanan eylemlerden kaçınıyor. Normal hayatımızdaki eylemlerimizde de aslında bu böyledir. Ancak buna alışkın olanlar yine de her türlü suçu işlemekten kaçınmıyor. Bu nedenle adli cezaların istisnasız uygulanacak şekilde artırılması uygun olacaktır.” (K11)

Öneriler temasında katılımcılar denetim birimleri geliştirmek ile ilgili olarak yoğun görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar denetim birimlerinin geliştirilerek denetimlerin artırılması gerektiğini dile getirmişlerdir. Bu konuda K5, K7 ve K20 kodlu katılımcılar aşağıdaki hususlara değinmiştir:

“Mevcut vergi cezalarının artırılması mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri üzerinde etkili olmaktadır. Fakat önemli olan hususlardan biri bu cezaların uygulanma oranı ve sıklığını artırmaktır. Cezaların etkinliğini sağlayabilmek için kesintisiz uygulamak gerekir. Bunun için de sıkı denetim için denetim birimlerini geliştirmek gerekmektedir.” (K5)

“Vergi kaçırmanın karşılığında uygulanan cezaların bazıları yeterlidir bazıları ise güncellenerek yeterli hale getirilmelidir. Ancak denetimleri sıkı tutmadıktan sonra cezaların pek caydırıcılığı olmuyor. Bu nedenle denetimleri sıkılaştırmak gerekmektedir. Maliyenin yeterli denetim elemanı olmadığı için sıkı denetimler gerçekleşmiyor. Bu nedenle denetim eleman sayısının artırılması ve denetim birimlerinin işler hale getirilmesi gerekmektedir.” (K7)

“Türk vergi sisteminde yer alan cezaların miktarlarının yeterince caydırıcı olabileceğini ancak bu ceza yapısının tespit edilmesi ve cezaların tatbik edilmesi için denetim sisteminin yeterli düzeye getirilmesi gerektiğini düşünüyorum. Ayrıca Türk vergi sistemi içerisinde yer alan vergi affı, uzlaşma, cezada indirim vb. uygulamaların terk edilmesi ve vergi denetimlerinin etkin hale getirilmesi gerektiğini söyleyebilirim.” (K20)

Öneriler temasında katılımcılar vergi bilincinin artırılması ile ilgili olarak yoğun görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar verginin öneminin anlaşılması ve vergi uyumunun artırılması için her vatandaşta vergi bilincinin oluşturulması gerektiğini dile getirmişlerdir. Bu konuda K1, K5 ve K8 kodlu katılımcılar aşağıdaki hususlara değinmiştir:

“Vergi kaçırma eğilimlerini önlemek için gelir kaynaklarına göre ayrı uzmanlaşmış ihtisas alanlarına sahip denetim birimleri oluşturulabilir. Vergi bilincinin artırılması için bölge ve il bazlı çalışmalar yapılmalı, eğitim müfredatına vergi ile alakalı seçmeli veya zorunlu dersler konulmalıdır. Vergi bilincinin daha ilkokul sıralarından başlayarak anlatıldığı bir eğitim sistemiyle vergi kaçırmaya yönelik eğilimleri bertaraf ederek sıkıntısız bir vergi sistemi oluşturulabilir.” (K1)

“Türkiye’de maalesef vergi kayıp ve kaçağı vardır. Türkiye vergi kayıp ve kaçağı ile kanunları ve bunların uygulayıcısı olan personelleri ile yoğun şekilde mücadele vermektedir. Bu mücadeleye toplumun vergi bilincinin oluşturulmasıyla destek verilmelidir. Türk vergi sistemi içerisinde ceza yapısı yeterlidir. Önemli olan mükelleflerdeki vergi bilincinin oluşturarak vergiye gönüllü uyumun sağlanmasıdır. Yani tek başına ceza sistemi işe yaramaz. Ceza sistemini işler hale getirmekle birlikte mükelleflerin vergi bilincinin de artırılması gerekmektedir.”

(K5)

“Vergi kayıp ve kaçağının tek başına vergi kanunlarında yapılacak düzenlemelerle önlenmesi mümkün değildir. Vergi bilincinin yeterli seviyede olmaması ve vergilerin daha çok dolaysız vergilerden oluşması vergi kayıp ve kaçağı ile yapılan mücadeleyi zorlaştırmaktadır. Bu mücadeleyi etkin hale getirebilmek için denetimler sıkılaştırılmalı ve toplumun vergi bilinci oluşturulmalıdır.” (K8)

Öneriler temasında katılımcılar idari cezaların artırılması ile ilgili olarak yoğun görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar idari cezaların artırılarak adli cezalar kadar caydırıcı hale getirilmesi gerektiğini dile getirmişlerdir. Bu konuda K6, K14 ve K19 kodlu katılımcılar aşağıdaki hususlara değinmiştir:

“Mevcut vergi cezaları artırılsa tabi ki mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri üzerinde etkili olacağını düşünüyorum. Özellikle idari cezaların adli cezalar kadar caydırıcı hale getirilmesi gerekmektedir. Ancak sıkça uygulanan vergi afları cezaların caydırıcılığını ortadan kaldırmaktadır. Bu tür caydırıcılığı azaltan uygulamalara son vererek idari cezaları artırırsak mükellefler üzerinde bir korkuya sebep olacaktır. Bu da vergi kayıp ve kaçaklarında azalmayı sağlayacaktır.” (K6)

“Öncelikle Vergi Usul Kanununun 359. maddesi için yapılan düzenleme vergi kanunlarının Türk Ceza Kanunu ile uyumunu artırmıştır. Devlet, imkanları dahilinde her yolu denemeye muktedirdir. Devlet bir yöntemi uygulamiyorsa ya imkanları el vermiyordur ya da menfaatine uymuyordur. Bu nedenle gerektiğinde

cezalar artırılmalıdır. Adli cezalar kadar idari cezaların da artırılmasının mükellef üzerinde mutlaka olumlu etkisi olacaktır. Vergi cezalarının artırılması her zaman iyi sonuç vermiştir. Zaten düzenli vergi kaçırın mükellefe cezalar etki etmiyor, bunları engellemek için sıkı denetim gereklidir. Ancak vergisini bazen ödeyen bazen de kaçırın mükellefler üzerinde cezaların artırılması etkili olacaktır. Adli cezaların genelde daha caydırıcı olduğunu düşündüğümüzde idari cezaların da daha etkili bir yapıya getirilmesi gerekmektedir.” (K14)

“Türk vergi sistemindeki ceza yapısı incelendiğinde aslında yeterli görünmesine rağmen bence bazı eksiklikler var. Bu eksikliklerden bir tanesi ceza miktarlarının düşük olmasıdır. Ceza tutarları yeterli olmadığı için de vatandaş cezalardan korkmuyor. Ceza yapısında vergi ziyat, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarımız var. Usulsüzlük cezaları zaten bildirimlerle alakalı cezalar ve miktarları çok düşüktür. Bu ceza miktarlarının artırılarak mükellefin sorumluluklarını zamanında yerine getirmesi sağlanabilir.” (K19)

Öneriler temasında katılımcılar suçlu / suçsuz ayrımı yapmak ile ilgili olarak yoğun görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar iyi niyetli ve kötü niyetli mükelleflerin ayırt edilerek farklı şekillerde cezalandırılması gerektiğini dile getirmişlerdir. Bu konuda K2, K18 ve K21 kodlu katılımcılar aşağıdaki hususlara değinmiştir:

“Vergi sistemi içerisinde bilmeyerek hata yapan ve bilerek vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler vardır. Bunu vergi denetçilerinin ayırt etmesi gerekmektedir. Örneğin; bir fatura var vatandaş gerçekten parasını ödemiş ve malı almış ancak karşı firmada sıkıntılar ortaya çıkmaktadır. Bu tarzda suçsuz olan mükellefleri suçlulardan ayırt etmek gerekmektedir. Bu nedenle vergi affı, uzlaşma gibi uygulamalar bu tarz suçsuz mükellefler açısından faydalıdır. Ancak bu durumları alışkanlık haline getiren yani suçlu sayılan mükelleflerin bu uygulamalardan faydalanması sisteme zarar vermektedir.” (K2)

“Vergi affı, cezalarda indirim, uzlaşma gibi uygulamalar idare ile mükellef arasındaki katı ilişkinin yumuşatılmasına yardımcı olmaktadır. Mükelleflerin hata veya kasıt ile mevzuata aykırı eylemlerine karşı idare ayırım yapmadan

mükelleflere ikinci bir şans vereceği mekanizmalar kurmaktadır. Ancak iletişimin tek taraflı bir olgu olmadığından mükelleflerin vergiye uyum düşüncesi bu konuda daha fazla odaklanması gereken bir unsurdur. Yukarıda bahsettiğim uygulamalar bazı durumlarda vergi uyumunu olumsuz etkilemektedir. Buna engel olabilmek için suçlu ve suçsuz mükellef ayrımını yapabilmemiz gerekmektedir. Bu ayrımı yaptıktan sonra suçsuz olarak nitelendirilen mükelleflerin yararlandığı uygulamalar vergi uyumunu çok da olumsuz etkilemeyecektir.” (K18)

“Cezaları sınıflandırmamız gerekmektedir. Sınıflandırmayı yaparken suçsuz mükelleflere kolaylıklar tanıyarak suçlulardan ayrılması vergi sistemi açısından faydalı olacaktır. Örneğin suçsuz şekilde hata sonucunda belge eksikliğinden bir ceza verilmişse düzeltilmesi durumunda cezayı kaldırabiliriz. Ancak kötü niyetli mükellefi suçsuzlardan ayırarak bu tarz uygulamaların dışında tutmalıyız. Sonuç olarak suçlu ile suçsuz mükellefin ayrımını yapmalı yani vergi idaresi adamına göre muamelede bulunmamalıdır. (K21)

Öneriler temasında katılımcılar elektronik sistemlerin uygulanması ile ilgili olarak yoğun görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar dijitalleşme sonucunda geliştirilecek elektronik sistemler ile vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilebileceğini dil getirmişlerdir. Bu konuda K10, K15 ve K21 kodlu katılımcılar aşağıdaki hususlara değinmiştir:

“Gelir idaresinin kurumsal kapasitesi artırılarak kayıt dışı ekonomiyle yaygın ve yoğun vergi denetimleri yapılarak mücadele etkin bir şekilde sürdürülmelidir. E-Fatura ve E-Defter uygulamaları sistemsel olarak geliştirilerek sahte belgeyle daha etkin mücadele edilmelidir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının vergi kaçakçılığıyla etkin mücadele vermesi ve vergi incelemelerinde sektörel, fonksiyonel ve elektronik sistemlerle uzmanlaşması sağlanmalıdır.” (K10)

“Türkiye vergi kayıp ve kaçaklarının görüldüğü bir ülkedir. Ancak günümüzde mükellefiyet oluşturan işlemlerin genelde dijital ortamda yapılmasından dolayı vergi kayıp ve kaçaklarının eskiye göre giderek azaldığını söyleyebiliriz. Vergi sistemi ve kanunlarda yapılacak değişiklikler ile elektronik gelişmelerin olumlu yönde desteklenmesi gerekmektedir.” (K15)

“Önceki cümlelerimde de bahsettiğim gibi devlet asıl alacağından asla vazgeçmez. Sadece bazı dönemlerde gecikme faizlerini veya cezalarını yapılandırır. Ancak şimdilerde yeni elektronik sistemlerle mükellef üzerinde daha etkili olunmaktadır. Örneğin E-haciz uygulamasıyla mükelleflerin banka hesaplarına, taşınmazlarına ve araçlarına haciz koyarak bunları bir şekilde tahsil etme yoluna gitmektedir.” (K21)

Öneriler temasında katılımcılar vergi yasalarında düzenleme yapmak ile ilgili olarak yoğun görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar ceza sisteminin yetersiz olduğunu ve düzenleme yapılması gerektiğini dile getirmişlerdir. Bu konuda K1, K4 ve K16 kodlu katılımcılar aşağıdaki hususlara değinmiştir:

“Türk vergi sistemi içerisinde ceza yapısının yeterliliği konusunda sıkıntılar vardır. Tüm mükellef gruplarının düşünülerek il bazlı odalar marifetiyle, muhasebe birlikleriyle bir araya gelip uygulanabilir bir ceza sisteminin, müstakil bir ceza yargısının oluşturulması gerekmektedir. Dağınık vaziyette olan ceza hükümlerinin bir araya getirilerek karmaşıklıkların giderilmesinin uygun olacağını düşünmekteyim. Vergi usul kanunundaki ceza maddeleri, bankacılık kanunundaki ceza hükümleri, Türk ceza kanunundaki bunlara ilişkin yaptırımların hepsinin müstakil bir kanunla düzenlenip daha derli toplu olmasında fayda olacağını düşünüyorum.” (K1)

“Türk vergi sistemi içerisindeki ceza yapısının gözden geçirilmesi ve aksayan yönlerin düzenlenmesi gerekmektedir. Özellikle parasal cezaların uygulanmasında af, uzlaşma gibi müesseselerin yalnızca bu fiilleri alışkanlık haline getirmeyen mükelleflerin yararlanacağı şekilde düzenlenmesi, diğer mükelleflerin ise yararlanmasının engelleneceği bir ceza sisteminin oluşturulması faydalı olacaktır.” (K4)

“Türk vergi sisteminde ceza yapısı yeterli değildir. Ceza tutarlarını artırmakla beraber, denetimlerinde artırılması ve hukuki düzenlemelerin yapılarak daha güçlü bir ceza sisteminin oluşturulabileceğini düşünüyorum.” (K16)

Öneriler temasında katılımcılar SGK benzeri bir sistem oluşturmak ile ilgili olarak yoğun görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar SGK'nın uyguladığı gibi etkin bir sistemin oluşturulmasıyla vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmesi gerektiğini dile getirmişlerdir. Bu konuda K2, K12 ve K19 kodlu katılımcılar aşağıdaki hususlara değinmiştir:

“Vergi oranları çok yüksek bir hale geldi. Bu bir esnafın %50 ortağı devlet demektir. Bu durumda ne yaparsanız yapın ceza sistemi yeterli olmasına rağmen başarı sağlanamaz. SGK hem teşvik hem de ceza sisteminde daha başarılıdır. Bu nedenle mükellef SGK ödemelerini zamanında yapmaktadır. Ancak aynı mükellef maliyeye olan ödemelerinde bu şekilde hassas davranmıyor. Bu nedenle SGK'nın yakaladığı başarılı sistemi vergi sistemine entegre etmek gerekmektedir.” (K2)

“Vergi cezalarının artırılması bazı mükelleflerin vergi idaresine karşı olumsuz davranışlar sergilemesine neden olmaktadır. Ancak cezaların artmasının bir diğer mükellef grubunun bir sonraki dönemde kurallara uymasını sağlayabilir. Ama bu durum vergi uyumlarını doğrudan artırmayacaktır. Vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkinin bozulduğu durumda vergi uyumu zarar görmektedir. SGK'nın cezaları ağır diye insanlar oranın ödemelerini zamanında yapıyor ancak Maliye Bakanlığındaki cezalar ağır olmadığı için öteliyorlar. Nasıl bir ceza sistemi olmalıdır? Kesinlikle yurtdışı çıkış yasağı ve hapis cezası olmalıdır. Kısa süre de olsa suç işleyen mükellef hapis cezasına çarptırılmalıdır.” (K12)

“Ben vergi kaçırmanın karşılığında uygulanan cezaları caydırıcı bulmuyorum. Şöyle örneklendireyim; bir SGK mevzuatındaki kayıt dışı işçi çalıştırmanın cezası ile vergi ziyai cezasının karşılaştırdığımızda çok komik rakamlarla karşılaşmaktayız. SGK'nın cezaları daha ağır ve daha baskındır. İnsanlar korktuklarından dolayı ilk SGK'nın borcunu ödüyor ama sıra vergi borcuna geldiğinde ödemiyor.” (K19)

Öneriler temasında katılımcılar kayıt dışılığın önüne geçmek ile ilgili olarak yoğun görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar vergi gelirlerinin istenilen seviyelere

artırılabilmesi için kayıt dışı ekonomiye engel olunması gerektiğini dile getirmişlerdir. Bu konuda K8, K10 ve K21 kodlu katılımcılar aşağıdaki hususlara değinmiştir:

“Türkiye kayıt dışı ekonomi ile yoğun bir şekilde mücadele etmektedir. Ancak yıllar itibarıyla kayıt dışı ekonomiye ilişkin elde edilen verilerden anlaşılacağı üzere vergi kayıp ve kaçaklarının azalmadığı görülmektedir. Kayıt dışı ekonominin azalması için vergi kaçakçılığı suç ve cezalarının düzenlendiği 359. maddesinde yer alan hapis cezalarının artırılması ve etkin pişmanlık gibi uygulamaların vergi uyumunu artıracak şekilde yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.” (K8)

“Haksız rekabete yol açan kayıt dışı ekonomi ile mücadelede daha etkili yöntemler benimsenmelidir. Hem kayıt dışılığın önlenmesine hem de kayıtlı ekonomiye geçişin özendirilmesine yönelik tedbirler bir arada uyulamaya konulmalıdır.” (K10)

“Vergi kayıp ve kaçakları Türkiye’nin maalesef bugünkü en büyük sorunlarından birisidir. Kayıt dışılığın %70 %80’leri bulduğu bir ülkede eğer kayıt dışılığın önüne geçilirse Türkiye dünya ekonomisi arasında ilk 10’a çok rahat girebilir. Vergi kayıp ve kaçığının önüne geçilmesinin ülke kalkınmasında da çok büyük etkisi olacaktır.” (K21)

Öneriler temasında katılımcılar vergi oranlarını düşürmek ile ilgili olarak yoğun görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar vergi oranlarının düşürülmesinin vergi uyumunu artıracığı ve vergi kayıplarının azalacağını dile getirmişlerdir. Bu konuda K4, K11 ve K14 kodlu katılımcılar aşağıdaki hususlara değinmiştir:

“Vergi cezalarının artırılması mükellef üzerinde ve vergi hasılatında olumlu etki oluşturmaktadır. Vergi oranları ise mükellef üzerinde vergi cezalarından daha fazla etkili olmaktadır. Vergi oranlarının artırılması mükelleflerin vergi uyumları üzerinde olumsuz etki yaratacağını düşünmekteyim. Bu nedenle sağlıklı bir vergi sisteminin oluşturulması için vergi oranları tekrar gözden geçirilmeli ve maksimum vergi hasılatı elde edilecek oranlar belirlenmelidir.” (K4)

“Vergi sorunlarını azaltacak ceza önerilerim nelerdir? Öncelikle mutlaka yakın dönemler incelenmelidir. Az önce de bahsettiğim gibi 5 yıl önceki konuyu şu an denetlemek uygun olmuyor. Kısa sürede incelenmesi gerekir. İncelemeler hem kısa sürede yapılmalı hem de yaygınlaşmalıdır. Ceza dışında çözüm önerim ise vergi oranlarının düşürülmesidir. Oranlar kesinlikle azaltılmalıdır. Vergi oranı düşük olduğunda büyük bir mükellef grubu vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet vermeyecektir.” (K11)

“Devletin öncelikli amacı bireylerin mutluluğu ve refahını sağlamaktır. Bu amaçla yapılan harcamaların büyük çoğunluğu ise vergilerle finanse edilmektedir. Ancak devletler öncelikle yer altı ve yer üstü kaynaklarından elde edeceği gelirleri kullanmalı en son vergiye başvurmalıdır. Bu nedenle vergi oranları da düşük tutulabilir. Ancak kaynaklarını verimli kullanmayan devletler yüksek vergi tahsil etmeye muhtaçtır. Bu da beraberinde birçok sorunu getirmektedir. Sorunların çözümü ise vergi oranlarının düşürülmesidir.” (K14)

Öneriler temasında katılımcılar geliri nereden buldun yasası ile ilgili olarak yoğun görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar geliri nereden buldun yasasının geri getirilmesi sonucunda vergi kaçakçılığının önüne geçileceğini dile getirmişlerdir. Bu konuda K3 ve K14 kodlu katılımcılar aşağıdaki hususlardan bahsetmiştir:

“Vergi kayıp ve kaçığı azaltmak için vergi denetimlerinin sıkı tutulması gerekmektedir. Özellikle nereden buldun sorusu her mükellefle sorulması gerekmektedir. Bu soruya cevabı olmayan bireylerde mutlaka kayıp ve kaçık tespit edilecektir.” (K3)

“Vergi kaybının etkin bir şekilde önüne geçilmesi için mükellefe “Nereden buldun?” diye sorulması çözüm olabilir. Örneğin, 15 bin TL vergi ödemiş bir mükellefin 15 milyon TL değerinde bir mal varlığı varsa bu paranın kaynağını açıklaması ve beyan ile kaynak arasındaki farkın adalet duygusunu zedelemeyen vergilendirilmesi gerekmektedir.” (K14)

Vergi cezalarının yaptırım gücünü etkileyen faktörleri ortadan kaldırabilmek için katılımcılar tarafından 11 öneriden bahsedilmektedir. Tablo 10'da katılımcıların mesleklerine göre önerilerden bahsetme sıklığı gösterilmektedir.

Tablo 10: Katılımcıların Mesleklerine Göre Önerilerden Bahsetme Sıklığı

Öneriler	Mali Müşavir	Milletvekili	Vergi Müfettişi	Toplam
Adli cezaların artırılması	11	2	17	30
Denetim birimleri geliştirmek	3	4	15	22
Vergi bilincinin artırılması	2	-	20	22
İdari cezaların artırılması	7	3	9	19
Suçlu / suçsuz ayrımı yapmak	4	1	5	10
Elektronik sistemlerin uygulanması	4	1	-	5
Vergi yasalarında düzenleme yapmak	1	-	4	5
SGK benzeri bir sistem oluşturmak	4	-	1	5
Kayıt dışılığın önüne geçmek	1	2	2	5
Vergi oranlarını düşürmek	1	-	3	4
Geliri nereden buldun yasası	-	-	2	2
Toplam	38	13	78	129
Belgeler / Konuşmacılar	8(38,1%)	2(9,5%)	11(52,4%)	21(100,0%)

Tablo 10'a göre yapılan görüşmelerde 129 kere önerilerden bahsedilmektedir. Bunların 38'inin mali müşavirler, 13'ünün milletvekilleri ve 78'inin vergi müfettişleri tarafından bahsedildiği görülmektedir. Bunların içerisinde mali müşavirler adli cezaların artırılması ve idari cezaların artırılması yönünde, vergi müfettişleri ise vergi bilincinin artırılması, denetim birimleri geliştirmek ve adli cezaların artırılması yönünde yoğunlaşmışlardır.

Şekil 9'da çalışmanın kod bulutu gösterilmektedir. Katılımcıların görüşleri sonrasında yapılan analizlerde çıkan kelimeler kod bulutu haline getirilmiştir. Kod bulutunda daha büyük puntolu olarak gösterilen kodlar daha yoğun olarak kullanılan ifadeleri gösterirken, daha küçük puntolu olan ifadeler ise kodların daha az yoğun olarak kullanıldığını göstermektedir.

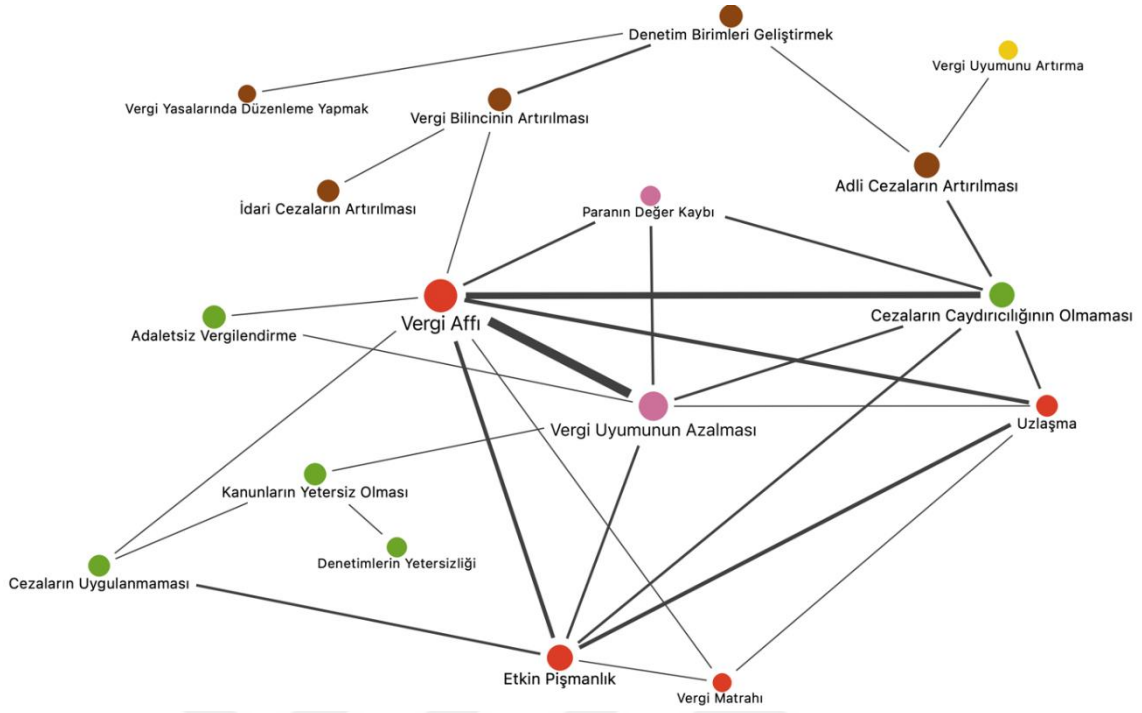


Şekil 9: Kod Bulutu

Şekil 9’da gösterilen kod bulutunda diğer kelimelerden farklı olarak daha büyük puntolu yazılan kelimelere bakıldığında çalışmanın amacı ve veri analizi sonucunda elde edilen bulguların birbiriyle uygun sonuçlar verdiğini görülmektedir. Katılımcıların ifadelerinde sık bahsedilen kelimeler; vergi affı, vergi uyumunun azalması, vergi bilincinin artırılması, cezaların caydırıcılığının olmaması, etkin pişmanlık, adli cezaların artırılması, uzlaşma, denetim birimleri geliştirmek ve adaletsiz vergilendirme.

Vergi cezalarının yaptırım gücünü etkileyen faktörleri tespit edebilmek amacıyla yapılan çalışma sonucunda oluşan kod bulutunda büyük punto ile gösterilen kelimeler haricinde yine katılımcıların ifadelerinde belirtilen, diğer kelimelere göre daha az bahsedilen başka kelimeler de bulunmaktadır. Küçük punto ile yazılan bu kelimeler de vergi sistemi açısından birbirinden farklı önem arz etmektedir. Bu kelimeler; kayıt dışı ekonomi, vergi oranlarını düşürmek, vergi yasalarında düzenleme yapmak ve vergi uyumunu etkilememek olarak ifade edilebilir.

Şekil 10’da çalışmanın kod haritası gösterilmektedir. Kod haritasında analiz sonucunda elde edilen verilerin birbirleriyle ilişki durumları gösterilmektedir.



Şekil 10: Kod Haritası

Şekil 10’da gösterilen kod haritasında belirtilen kelimeler üzerlerinde yuvarlak şekiller yer almaktadır. Kelimelerin bahsetme sıklıklarına göre üzerindeki yuvarlak şekiller küçükten büyüğe doğru sıralanmaktadır. Bunun haricinde katılımcıların ifadelerinde yer alan kodlar arasında çizgiler bulunmaktadır. Kodların birlikte kullanım sıklıklarına göre çizgiler inceden kalına doğru değişmektedir. Birlikte daha sık bahsedilen kodların ilişkisini yansıtmak için çizgilerin daha kalınlaştırıldığı görülmektedir.

Çalışmada; vergi affı, etkin pişmanlık, uzlaşma, vergi uyumunun azalması ve cezaların caydırıcılığının olmaması kodlarının diğer kodlara göre daha yoğun bahsedildiği görülmektedir. Bu kodlardan bahseden katılımcılar aynı zamanda adaletsiz vergilendirme, vergi bilincinin artması, vergi affı, cezaların uygulanmaması, etkin pişmanlık, vergi matrahı, vergi uyumunun azalması, paranın değer kaybı, cezaların caydırıcılığının olmaması, adli cezaların artırılması ve uzlaşma kodlarından da bahsetmişlerdir.

Kod haritasına göre katılımcıların en sık bahsettiği kelime vergi affıdır. Katılımcılar vergi affı kodu ile diğer kodlardan da bahsetmişlerdir. Vergi affı kodundan

bahseden katılımcılar; cezaların caydırıcılığının olmaması, vergi uyumunun azalması, uzlaşma, etkin pişmanlık, vergi bilincinin artırılması, paranın değer kaybı, adaletsiz vergilendirme, cezaların uygulanmaması ve vergi matrahı kodlarından da bahsetmişlerdir.

Sık bahsedilen bir diğer kod vergi uyumunun azalmasıdır. Vergi uyumunun azalması kodundan bahseden katılımcılar; vergi affı, paranın değer kaybı, cezaların caydırıcılığının olmaması, uzlaşma, etkin pişmanlık ve kanunların yetersiz olması kodlarından da bahsetmişlerdir. Etkin pişmanlık kodundan bahseden katılımcılar ise; cezaların uygulanmaması, vergi affı, vergi uyumunun azalması, cezaların caydırıcılığının olmaması, uzlaşma ve vergi matrahı kodlarından söz etmişlerdir.

SONUÇ

Vergi, devletlerin kamu harcamalarını finanse edebilmek amacıyla mali güce göre ve karşılıksız olarak tahsil ettiği en önemli gelir türüdür. Bu özelliğiyle vergi, tarihin her döneminde devletler açısından vazgeçilmez nitelikte bir kamu geliri olmuştur. Bu nedenle bir taraftan vergi gelirlerini artırmaya yönelik çalışmalar yapılırken, diğer taraftan da vergi kayıp ve kaçakları ile yoğun mücadele verilmektedir. Devletler her ne kadar vergi gelirlerini artırmaya yönelik çalışmalar yapsalar da vergi alacağından vazgeçtiği bazı durumlar da ortaya çıkmaktadır. Dönemin ekonomik yapısı gereği bazı mükellef gruplarını ya da sektörleri korumak veya teşvik etmek amacıyla vergi muafiyeti, istisnası ve indirimi uygulamaları gerçekleştirilmektedir.

Devletler kendi kararları gereği muafiyet, istisna ve indirim uygulamalarına başvurarak vergi alacağından vazgeçmektedirler. Vergi gelirlerinin azalmasına neden olan bu durum, vergi harcaması olarak ifade edilmektedir. Vergi harcamalarının haricinde vergi kayıp ve kaçakları da vergi gelirlerini önemli ölçüde azaltmaktadır. Vergi kayıp ve kaçakları, vergi harcamalarının aksine devletlerin iradesi dışında gerçekleşmektedir. Vergi kayıp ve kaçakları devletlerin gelişmişlik seviyelerine, vergi sistemlerine, vergi sistemlerinde yer alan vergi cezalarını ve bu cezaların uygulanabilirlik düzeyine, vergi kanunlarının yapılarına ve mükelleflerin vergi uyumlarına göre değişiklik göstermektedir. Bu etkenler nedeniyle gelişmiş devletlerin diğer devletlere kıyasla daha az vergi kaçağına maruz kaldığı görülmektedir. Etkisi ne kadar olursa olsun vergi kaçağına maruz kalan devletlerin tamamı bu durumla yoğun bir şekilde mücadele etmektedirler.

Vergi kayıp ve kaçakları ile etkili mücadele edebilmek için vergi cezalarının yaptırım gücünün artırılması, vergi sistemlerinin aksayan yönlerinin düzenlenmesi ve mükelleflerin vergi uyumlarının artırılmasına yönelik çalışmalar yapılmaktadır. Ancak devletlerin bazı dönemlerde yaptığı uygulamalar özellikle vergi kanunlarının ve dolayısıyla vergi cezalarının yaptırım gücünü azaltmaktadır. Vergi cezalarının yaptırım gücünü azaltan bu uygulamalar; cezalarda indirim, vergi affı, uzlaşma, pişmanlık ve ıslah ile 2022 yılı itibarıyla uygulanma alanı bulan etkin pişmanlık müesseseleridir. Bu

uygulamalar birbirinden farklı özelliklere sahip olsalar da etkileri bakımından benzer sonuçlar ortaya çıkarmaktadırlar.

Cezalarda indirim, suç işleyen şahısların iyi hallerinin göz önünde bulundurularak cezalarında indirim uygulanmasıdır. Bu indirim hem idari para cezalarında hem de adli cezalarda söz konusu olabilmektedir. Vergi cezalarında indirim VUK'un 376. maddesinde açıklanmaktadır. Buna göre, mükellefler vergi cezalarında indirimden faydalanabilmeleri için kanunda belirtilen şekilde vergi borçlarının tamamını ve vergi cezalarının indirimli tutarlarını ödemek zorundadır. Kanunda belirtilen şartları sağladığı takdirde vergi cezalarında indirim uygulamasından yararlanabileceğini bilen mükelleflerin, vergi yükümlülüklerini yerine getirme konusundaki isteklilik düzeyleri azalmaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin vergi uyumları ve vergi cezalarının yaptırım gücü de zayıflamaktadır.

Yine vergi cezalarının yaptırım gücünü azaltan hususlardan bir de vergi aflarıdır. Vergi affı uygulamasının vergi kanunlarında herhangi bir karşılığı bulunmamaktadır. Adli cezalara uygulanan af uygulamaları ilgili kanunlarda yer alırken vergi afları ise bazı torba yasalar içerisine dahil edilerek yasalaşmıştır. Dünyada ve Türkiye’de sık başvuru alan vergi aflarının uygulanma nedenleri dönemin ekonomik yapısına, devletlerin gelişmişlik düzeylerine ve siyasi faktörlere göre değişiklik göstermektedir. Genel olarak vergi aflarının uygulanma nedenleri; devletlerin kısa vadede gelir ihtiyacını sağlamak ya da vergi yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyen mükellefleri vergi idaresi ile barışık hale getirerek vergi sistemine dahil etmek şeklinde ifade edilmektedir. Hangi amaçla uygulanırsa uygulansın vergi afları mükellefler üzerinde yeni af beklentilerine neden olmaktadır. Af beklentisi, vergi cezalarının yaptırım gücünü azaltarak vergi borçlarının zamanında ödenmemesine neden olmaktadır. Dolayısıyla da devletler açısından vergi gelir kaybı oluşmaktadır. Nihayetinde vergi tahsilat oranlarının düştüğü görülmektedir.

Uzlaşma, vergi idaresi ile mükellef arasında çıkan vergi uyuşmazlıklarını yargıya taşınmadan çözüme kavuşturan bir uygulamadır. VUK'un Ek 1’de düzenlenen uzlaşma müessesesi, Türk vergi sistemi içerisinde uzun yıllardır yer almaktadır. Uzlaşma, zamanında tahsil edilemeyen vergi alacaklarının en kısa sürede tahsil edebilmesi açısından önemlidir. Özellikle paranın değer kaybının yaşandığı enflasyonist dönemlerde

vergi tahsil süresinin uzaması nedeniyle devletler vergi gelir kaybı yaşamaktadır. Bu özelliğiyle uzlaşma müessesesinin vergi sistemleri açısından olumlu etkileri olmaktadır. Ancak olumlu etkisi kadar olumsuz etkilerinin de ortaya çıktığı görülmektedir. Mükelleflerin zamanında ödemedikleri vergi borçları ile cezalarını uzlaşma müessesesinden faydalanarak yargıya taşınmadan çözebileceklerini bilmeleri, vergi yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getirme konusunda isteklilik düzeylerini azaltmaktadır. Sonuç olarak, uzlaşma müessesesinin mükelleflerin vergi uyumlarını ve vergi cezalarının yaptırım gücünü azaltıcı etkileri olduğu görülmektedir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi de diğer uygulamalara benzer şekilde uzun yıllardır Türk vergi sistemi içerisinde uygulanmaktadır. Pişmanlık ve ıslah, VUK'un 371. maddesinde açıklanmaktadır. Buna göre, beyana dayalı vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerin kanunlara aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden haber vermeleri halinde pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabileceği ifade edilmektedir. Vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indirerek vergi gelirlerini artırmak için özellikle beyana dayalı vergilerin beyanname süreleri içerisinde ve eksiksiz şekilde beyan edilmesi önemlidir. Ancak pişmanlık ve ıslah müessesesi zamanında beyan edilmeyen vergiler konusunda mükelleflere kolaylık sağlamaktadır.

Etkin pişmanlık, 08.04.2022 tarih ve 7394 sayılı “Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile yürürlüğe girmiştir. Türk vergi sisteminde yeni uygulanmaya başlayan etkin pişmanlık uygulandığı safha itibarıyla diğer uygulamalardan ayrılmaktadır. Etkin pişmanlık müessesesi VUK'un 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılık suçlarına uygulanmaktadır. Etkin pişmanlığın yürürlüğe girdiği 7394 sayılı kanun içerisinde ayrıca VUK'un 359. maddesinde yer alan hapis cezalarının üst sınırları artırılmıştır. Bu durumun VUK'un 359. maddesinde yaptırım gücünü artırmak amacıyla yapılmış bir hamle olduğu söylenebilir. Ancak etkin pişmanlık müessesesinin VUK'un 359. maddesinde belirtilen kaçakçılık suçlarına karşı uygulanması cezaların yaptırım gücünü azaltmaktadır.

Cezalarda indirim, vergi affı, uzlaşma, pişmanlık ve ıslah ile etkin pişmanlık müesseselerinin hepsinin VUK içerisinde farklı uygulama ve etkilerinin olduğu görülmektedir. Ancak bu uygulamaların tamamının ortak bir etkisi vardır ki bu da vergi cezalarının yaptırım gücünün azalmasıdır.

Bu çalışmada vergi alanında uzman milletvekili, vergi müfettişi ve mali müşavir meslek gruplarından oluşan 21 katılımcıya nitel araştırmalarda görüşme tekniği uygulanmıştır. Amaçlı örnekleme yöntemiyle yapılan görüşmelerde elde edilen veriler MAXQDA niteliksel veri analiz programı ile analiz edilmiştir. Elde edilen bulgular sonucunda katılımcıların cezalarda indirim, uzlaşma, vergi affı, pişmanlık ve ıslah ile etkin pişmanlık müesseselerinin vergi cezalarının yaptırım gücünü azalttığı söylenebilir.

Çalışmada yapılan nitel araştırma sonuçlarına göre;

- Katılımcıların cezalarda indirim uygulamasının vergi cezalarının yaptırım gücü üzerinde oluşturduğu olumsuz etkilerden bahsettikleri görülmektedir. Katılımcılar bu konuda genel olarak; cezalarda indirim uygulamasının para cezalarının etkinliğini ortadan kaldırdığını, vergi sistemine zararının faydasından çok olduğunu ve idare ile mükellef arasındaki ilişkiyi yumuşatmış olsa da vergi tahsili açısından olumsuz etkilerin ortaya çıktığını söylemişlerdir.
- Katılımcıların uzlaşma müessesesinin vergi cezalarının yaptırım gücü ve dolayısıyla vergi tahsili üzerinde oluşturduğu etkilerden bahsettikleri görülmektedir. Katılımcılar bu konuda genel olarak; uzlaşma müessesesinin mükellefleri vergi yükümlülüklerini yerine getirmeme konusunda cesaretlendirdiği, dolayısıyla vergi bilinci ve vergi uyumunu olumsuz etkilediğini söylemişlerdir. Bu nedenle de uzlaşmanın gerçekten hataya düşen mükelleflere uygulanmasının faydalı olacağı ancak vergi ziyana sebebiyet veren filleri alışkanlık haline getiren mükelleflerin uzlaşma müessesesinden yararlanamaması gerektiğini yönünde görüş bildirmişlerdir.

- Vergi affi uygulamalarının vergi cezalarının yaptırım gücü ve vergi uyumu üzerinde olumsuz etkilerden bahsettikleri görülmektedir. Katılımcılar bu konuda genel olarak; vergi affi beklentisi nedeniyle mükelleflerin vergi borçlarını zamanında ödemedikleri için vergi gelirlerini azalttığını, vergi affi uygulamalarının vergi yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükelleflerin tepkisine yol açtığını ve dolayısıyla da vergi borcunu ödememe konusunda mükellefleri teşvik ettiği yönünde görüş bildirmişlerdir.
- Pişmanlık ve ıslah müessesesinin vergi cezalarının yaptırım gücünü azalttığından bahsettikleri görülmektedir. Katılımcılar bu konuda genel olarak; pişmanlık ve ıslah müessesesinin bir nebze faydası olsa da genellikle vergi cezalarının yaptırım gücünü azalttığı, bazı hususlarda ise yaptırım gücünü tamamen bitirdiği yönünde görüş bildirmişlerdir. Ayrıca pişmanlık ve ıslah uygulamalarının vergi yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getiren mükelleflere haksızlık duygusu yüklediği, zamanla bu mükelleflerin de vergi konusundaki hassasiyetlerinin azaldığı söylenmiştir.
- Etkin pişmanlık müessesesinin vergi cezalarının yaptırım gücünü oldukça azalttığı yönünde görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar; etkin pişmanlık müessesesini vergi cezalarının yaptırım gücünü azaltan diğer uygulamaların üstüne 2022 yılında yürürlüğe giren ve daha ağır etkilere yol açan bir uygulama olarak ifade etmektedir. Etkin pişmanlık müessesesinin, vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanacak cezaların açıklandığı VUK'un 359. maddesindeki ceza hükümlerini hafiflettiği, mükellef gözünde vergi cezalarının yaptırım gücünü oldukça azalttığı ve dolayısıyla da vergi uyumunu bozduğu yönünde görüş bildirmişlerdir.

Çalışmada elde edilen verilere yapılan analiz sonucunda ortaya çıkan bulgular vergi cezalarının yaptırım gücünü artırabilmek için öneriler sunmaktadır. Çalışma sonucunda elde edilen vergi cezalarının yaptırım gücünü artıracak öneriler şu şekildedir;

- Vergi cezalarının yaptırım gücünü artırabilmek için adli cezaların artırılması gerekmektedir. Mükelleflerin para cezalarına kıyasla hapis cezalarından daha çok çekindiği görülmektedir. Bu nedenle vergi suçlarına yönelik adli cezalarda üst sınırların cezaların caydırıcı bir yapıya kavuşturacak düzeyde artırılması gerekmektedir. Ancak; 7394 sayılı kanunda hem VUK'un 359. maddesinde vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanacak hapis cezalarının üst limitleri artırılmış hem de aynı kanun içerisinde yürürlüğe giren etkin pişmanlık müessesesi ile VUK'un 359. maddesinin caydırıcılığı azaltılmıştır. Vergi cezalarının yaptırım gücünü artırabilmek için adli cezaların artırılması tek başına yetmemektedir. Ceza hükümlerini kaldıracak ya da azaltacak etkin pişmanlık gibi uygulamaları vergi sistemi içerisindeki uygulama alanlarını daraltmak gerekmektedir.
- Vergi cezalarının yaptırım gücünü artırabilmek için idari cezaların artırılması gerekmektedir. İdari cezaların yapısı vergi cezalarının yaptırım gücü üzerinde belirleyici olan etkenlerden biridir. Ancak adli nitelikte olmayan ve daha hafif nitelikte olan suçlara uygulanan idari cezaların günümüzdeki parasal değeri oldukça düşük kalmaktadır. Örneğin, 2024 yılında usulsüzlük suçlarına uygulanan para cezaları üst limiti 1.100 TL olarak belirlenmiştir. Günümüz ekonomik koşulları ile uyumlayan bu durum idari cezaların caydırıcılığını azaltmaktadır. Dolayısıyla vergi cezalarının yaptırım gücünü artırabilmek için daha hafif nitelikteki suçlara uygulanan, miktarı itibarıyla da mükellefler tarafından göz ardı edilebilen idari ceza miktarlarının caydırıcı olacak şekilde yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.
- Vergi cezalarının yaptırım gücünü ve vergi gelirlerini artırabilmek için vergi bilincinin artırılması gerekmektedir. Vergi bilincinin yüksek olduğu devletlerde vergi kayıp ve kaçaklarının daha az yaşandığı görülmektedir. Vergi bilincine sahip mükellefler vergi uyumlarının da yüksek olması nedeniyle vergiyle alakalı yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getirmektedir. Bu nedenle devletler mükelleflerin vergi bilincini artırmaya yönelik çalışmalar yapmaktadır.

Dolayısıyla vergi cezalarının yaptırım gücünü artırmak isteyen devletlerin vergi bilincine sahip bireyler yetiştirmesi gerekmektedir.

- Vergi cezalarının yaptırım gücünü artırabilmek için kayıt dışılığın önüne geçilmesi gerekmektedir. Kayıt dışı ekonomi dünya genelinde gelirin önemli bir kısmını kapsayan büyük bir sorundur. Bu nedenle kayıt dışı ekonomi ile küresel boyutta mücadele verilmektedir. Kayıt dışı ekonominin en büyük sorunu belgelendirilmeyen para transferleridir. Özellikle günümüzde fiş veya fatura kesilmeden yapılan satışlar kayıt dışılık ile verilen mücadeleye zarar vermektedir. Bu nedenle kayıt dışı ekonomi ile verilen mücadelede vergi cezalarının yaptırım gücünün artırılması önemli bir araçtır. Vergi cezalarının yaptırım gücünden çekinmeyen mükellefler kayıt dışı olarak tanımlanan eylemlerine devam etmektedir. Nakit satışlarının bazılarında fiş veya faturanın kesilmediği, kesilen bazı fişlerde ise KDV hileleri yapıldığı görülmektedir. Dolayısıyla kayıt dışı ekonomiyle verilen mücadelede başarılı olabilmek için vergi cezalarının artırılması gerekmektedir. Vergi cezalarının artırılmasının kayıt dışı ekonomiye sebebiyet veren bazı mükellefler üzerinde caydırıcı etkisi olacaktır. Nihayetinde kayıt dışı ekonomi azaldıkça vergi cezalarının yaptırım gücü daha da artacaktır.
- Vergi cezalarının yaptırım gücünü artırmak ve vergi gelir kayıplarına engel olabilmek amacıyla denetim birimlerini geliştirmek ve denetimleri artırmak gerekmektedir. Denetim, mükellefler üzerinde baskı ve çekince oluşturan önemli bir unsurdur. Ancak yeterli denetim elemanının bulunmaması, denetimlerin olağan şekilde sıklıkla gerçekleştirilmemesi ve vergi cezalarının daha etkin kullanılamaması nedeniyle yaptırım gücünü etkilemektedir. Denetimler sonucu vergi kayıp ve kaçakları açığa çıkartılmadıkça vergi ceza yapısı ne kadar başarılı olursa olsun istenilen sonuçlar elde edilemeyecektir. Dolayısıyla denetimlerin sıklaştırılması mükellefler üzerinde baskı oluşturacak ve bu durum vergi cezalarının yaptırım gücünün artmasına olanak sağlayacaktır.

- Elektronik sistemlerin uygulanması, vergi cezalarının yaptırım gücünü artırmak için yapılan çalışmalara olumlu katkı sağlamaktadır. Devletler teknolojik gelişmelere uyum sağlayarak vergi sistemlerini bu gelişmelere uygun şekilde güncellemektedir. Bu doğrultuda e-beyan, e-tebligat ve e-haciz gibi birçok uygulama Türk vergi sistemi içerisindeki yerini almıştır. Örneğin, e-haciz uygulaması, devlete karşı ödenmemiş borçlar nedeniyle elektronik platformlar üzerinde uygulanan bir haciz sistemidir. Vergi borcu nedeniyle banka hesaplarına haciz konulması mükellefleri vergi idaresi karşısında çaresiz bırakan bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Elektronik uygulamaların başarısı iyi bir e-denetim sisteminin oluşturulmasıyla sağlamlaştırılabilir. Denetimlerin elektronik ortamda sıkı bir şekilde yapılması, mükellefler üzerinde denetimleri caydırıcı hale getirebilir. Başarılı bir e-denetim sistemi mükellefler gözünde yakalanma korkusuyla vergi cezalarının yaptırım gücünü de artıracaktır.
- Vergi cezalarının yaptırım gücü üzerinde belirleyici olan etkenlerin başında mükellef davranışları gelmektedir. Bu nedenle mükellefler arasında suçlu suçsuz ayrımı yapmak vergi idaresi ile mükellefler arasındaki uyuşmazlıkları çözerken vergi cezalarının daha etkili olmasına katkı sağlayacaktır. Suçlu suçsuz ayırımından kastedilen, bilmeden bir kereye mahsus vergi suçu işleyen mükellef ile vergi yükümlülüklerini bilerek yerine getirmeyen ve bunu alışkanlık haline getiren mükellefleri ayrı değerlendirmektir. Mesela vergi affı, etkin pişmanlık, uzlaşma gibi uygulamalardan suçsuz mükellef faydalanırken, suçlu olarak nitelendirilen mükellefin birden çok kere yararlanması sınırlandırılmalıdır. Vergi yükümlülüklerini bilerek yerine getirmeyen mükelleflerin bu tarz uygulamalardan sık bir şekilde faydalanabilmesi vergi cezalarının yaptırım gücünü olumsuz etkilemektedir. Dolayısıyla mükellefler arasında suçlu suçsuz ayrımı yapmak mükellef davranışlarını ve vergi cezalarının yaptırım gücünü olumlu etkileyecektir.
- Vergi cezalarının yaptırım gücünü artırmak için SGK benzeri bir sistem oluşturmak gerekmektedir. Yapılan çalışmalarda SGK'nın Maliye Bakanlığına

göre daha etkili ceza ve teşvik sisteminin olduğu görülmektedir. SGK hem güçlü ceza yapısıyla hem de etkili teşvik sistemiyle üyelerinin yükümlülüklerini zamanında yerine getirmesini sağlamaktadır. Vatandaş teşvik sisteminden faydalanmak ve yüksek SGK cezalarına maruz kalmamak için öncelikle SGK'ya olan ödemelerini yapmaktadır. Vergi idaresine olan vergi borçlarını ise mevcut uygulamalardan güç bularak geciktirmektedir. Cezalarda indirim, uzlaşma, vergi affı, pişmanlık ve ıslah ile etkin pişmanlık gibi uygulamalar mükelleflerin çekinmeden vergi yükümlülüklerini yerine getirmemelerine olanak sağlamaktadır. Dolayısıyla vergi sistemi içerisinde hem teşvik hem de ceza bakımından SGK benzeri bir sistem oluşturmak mükellefler üzerinde olumlu etki yaratırken vergi cezalarının yaptırım gücünü de artıracaktır.

- Vergi cezalarının yaptırım gücünün artırılması ve mükellef davranışlarının devlet lehine oluşmasını sağlayabilmek için “Nereden buldun yasası” benzeri bir uygulamanın yürürlüğe girmesinin olumlu etkileri olabilecektir. Nereden buldun yasası; mükelleflerin beyan ettikleri gelirler ile aynı dönemde edindikleri mal ve nakit durumlarının kıyaslanması, arada farkın oluşması durumunda ise mükellefe “Nerede buldun?” sorusu sorularak gelirin izahı istenmektedir. Nerede buldun yasası 09.01.2003 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır. Günümüzde nereden buldun yasasına benzer bir uygulamanın yürürlüğe girmesi mükelleflerin gelirlerini doğru beyanda bulunmalarına olanak sağlayacaktır. Dolayısıyla beyanların sorgulanması mükelleflerin vergi cezalarından çekinmesine de olanak sağlayacaktır. Sonuç itibarıyla beyanların doğru yapılmasını sağlayan bu durum vergi cezalarının yaptırım gücünü de artırmış olacaktır.
- Vergi cezalarının yaptırım gücünün artırılması için vergi yasalarında düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Türk vergi sistemi içerisinde vergi yasaları dağınık yapıdadır. Vergi yasalarının bu dağınık yapısı nedeniyle günümüz ekonomik şartlarıyla uyuşmayan hususlar ortaya çıkmaktadır. Bu hususlar vergi yasalarına yapılan ek maddeler ya da torba yasalar ile düzenlenmektedir. Bu nedenle vergi yasalarının hem işlerliğini artırmak hem de

vergi cezalarının yaptırım gücünü artırmak için günümüzün ekonomik yapısına uygun olacak şekilde tek kanun çatısı altında düzenlenmesi gerekmektedir.

- Vergi cezalarının yaptırım gücünü artıran bir diğer uygulama ise yurt dışına çıkış yasağıdır. ABD ve Almanya başta olmak üzere birçok ülkede vergi borcu olan kişilere yurt dışına çıkış yasağı uygulanmaktadır. Vergi borcu olan mükelleflere yurt dışı çıkış yasağı verilmesi sonuçları itibarıyla etkili bir uygulamadır. Türkiye’de de bir dönem uygulanan yurt dışı çıkış yasağı, seyahat özgürlüğünü kısıtlamış ve dolayısıyla anayasaya aykırı bulunduğu gerekçesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Vergi borcunu ödemeyen mükellefler üzerinde caydırıcı bir etkisi olan yurt dışına çıkış yasağı yürürlükten kaldırıldığı tarih itibarıyla vergi idaresinin tahsil edemediği vergi alacağında artışlar görülmektedir. Dolayısıyla vergi cezalarının yaptırım gücünü artırmak için yurt dışına çıkış yasağı uygulamasının anayasaya ve insan haklarına aykırı olmayacak şekilde düzenlenerek tekrar yürürlüğe girmesi faydalı olacaktır.

Sonuç olarak, Türk vergi sistemi içerisinde yer alan VUK’un 359. maddesi başta olmak üzere vergi cezalarının birçoğunun aslında etkili bir yapıda olduğu ancak cezalarda indirim, uzlaşma, vergi affı, pişmanlık ve ıslah ile etkin pişmanlık müesseselerinin uygulanması vergi cezalarının yaptırım gücünü azalttığı görülmektedir. Vergi cezalarının yaptırım gücünü artırmak için; bu müesseselerin uygulanma sıklığını azaltmak etkili olacaktır. Bu müesseselere sık başvurulması mükellefler üzerinde vergi uyumunu azaltıcı etkiler oluşturmaktadır. Bu olumsuz etkileri azaltmak; için mükelleflerin cezalarda indirim, uzlaşma, vergi affı, pişmanlık ve ıslah ile etkin pişmanlık gibi vergi cezalarının yaptırım gücünü azaltan uygulamaların kullanım sıklığını azaltmak gerekmektedir. Bu müesseselere bir kere başvuran mükellefin ilerleyen vergi dönemlerinde tekrar yararlanabilmesi için belirli bir süre vergi uyumu aranması etkili olacaktır. Uygulamaların adından da anlaşıldığı üzere af, uzlaşma, pişmanlık gibi ifadeler bir kereye mahsus olup tekrarlanması durumunda eylemlerin artık kasıtlı yapıldığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla bu uygulamalardan yararlanan mükelleflerin artık vergi yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getirmesi gerekmektedir. Nihayetinde ilgili müesseselerden tekrar yararlanmak için başvuruda bulunan mükelleflerin belli bir vergi döneminde

vergiyle alakalı cezai durum gerektiren herhangi bir davranışta bulunmaması gerekmektedir. Bu çalışma ileride yapılacak olası bir mükelleflerin vergiye uyum, vergi bilinci ve vergi tahsilat oranlarını artıran faktörlerin belirlenmesi gibi çalışmalarda öncü bir nitelik taşıması noktasında önem arz etmektedir. Bu çalışma Hazine ve Maliye Bakanlığı özelinde gerçekleştirilebilecek mevzuat düzenlemelerine ışık tutacaktır.



KAYNAKLAR

- Akarsu B. ve Akarsu B. (2019). *Bilimsel Araştırma Tasarımı*. Cinius Yayınları.
- Akdoğan, A. (2019). *Kamu Maliyesi* (19. Baskı). Gazi Kitabevi
- Aktan, C. C. (2012). *Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı*. Aktan, C. C., Kesik, A., ve Dileyici, D (Ed.), *Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler* (s. 167-181). Hermes Matbaacılık.
- Aslanoğlu, S. (2008). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Kayıt Dışı Ekonomiyi Azaltmaya Yönelik Çözüm Önerileri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (39): 199-211.
- Baltacı, A. (2019). Nitel Araştırma Süreci: Nitel Bir Araştırma Nasıl Yapılır? *Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5 (2): 368-388.
- Bekar, E. (2011). Kabahatler Kanununun Genel Hükümlerinin Değerlendirilmesi. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 69(1-2): 1033- 1050.
- Bozdoğan, D. (2017). Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Vergi Cezalarının Yaptırım Gücü Üzerine Etkisi. *Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 12(1): 153-168.
- Buhur, S. (2019). Vergi Harcaması Kavramı ve Türkiye’deki Durumunun Analizi. *Vergi Dünyası*, 38(453): 68-75.
- Burkay, S. (2008). Teorik Çerçeve ve Suç. *ETHOS: Felsefe ve Toplumsal Bilimlerde Diyaloglar*, 2-4: 1-15.
- Creswell, J, W. (2020). *Nitel Araştırma Yöntemleri* (M. Bütün ve Ş. Demir, Çev.), Siyasal Kitabevi.
- Çetin, G. (2007). *Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi*. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 14(2): 171- 187.

- Çiçek, H. ve Herek, H. (2012). Türkiye'deki Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 32(1): 311-342.
- Çiçek, S. ve Sabbağ, J. (2016). Mükelleflerin Vergiden Kaçınma Algısı ve Demografik Belirleyicileri Üzerine Bir Araştırma: Isparta Örneği. *Sosyoekonomi Dergisi*, 24(28): 43-64.
- Çiftçi, T. E. (2020). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesinin Vergi Cezalarının Caydırıcılığı Üzerine Etkisi Hakkında Bir Değerlendirme. *Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(2): 94-106.
- Das-Gupta, A. ve Mookherjee, D. (1995). *Tax Amnesties In India: An Empirical Evaluation*. Boston University, Institute for Economic Development.
- Demir, İ. C. ve Ciğerci, İ. (2016). Vergi Bilincinin Oluşumunda Eğitimin Rolü: İlköğretim Öğrencileriyle Ampirik Bir Çalışma. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 23(1): 127-143.
- Doğan, Z. ve Besen, R. (2008). Vergi Aflarının Nedenleri ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 1(1): 23-39.
- Edizdoğan N. ve Gümüş, E. (2013). Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 164: 99-119.
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö., ve Gümüş, E. (2020). *Kamu Maliyesi* (11. Baskı). Ekin Yayınevi
- Edizdoğan, N., Taş, M. ve Çelikkaya, A. (2007). *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku* (1. Baskı). Ekin Yayınevi
- Elgin, C. (2012). Vergiler ve Kayıt Dışı Ekonomi: Bir Değerlendirme ve Türkiye Örneği. *ODTÜ Gelişim Dergisi*, 39: 237-258.
- Ergür, O. K. ve Akkaş, A. H. (2024). *Etkin Pişmanlığın Vergi Kaçakçılığı Suçundaki Görünümü*. Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 34(2): 879: 894.

- Faridy, N., Freudenberg, B. ve Sarker, T. (2016). *They Are a Tax Fearing People: Deterrent Effect-Penalties, Audit And Corruption In a Developing Counrty*. *Curtin Law and Taxation Review*, 3:1-50.
- Gerger, G. C. (2012). *Tax Amnesties And Tax Compliance in Turkey*. *International Journal of Multidisciplinary Thought*, 2(3): 107- 113.
- Giray, F. (2002). Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(1): 27-52.
- Gökçay, Ş.E. (2017). Türk Vergi Sisteminde Vergi Ödeme Gücüne Ulaşma Teknikleri. *Journal of Life Economics*, 4(3): 113-133.
- Güngör, M. (2020). Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (44), 269-300.
- Havutçu, A. (2010). Haksız Fiil Sorumluluğunda Zamanaşımı Sürelerinin Başlangıcı. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12: 579-605.
- Hocaoğlu, C. (2015). Vergi Hukukunda Uzlaşma. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 5: 491-515.
- <https://www.turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a86386e403bfdf0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu--sm-smmm-> (Erişim Tarihi: 12.01.2024).
- Kaplan Dönmez, N. F. (2020). Türk Vergi Hukukunda Anayasal İlkeler Çerçevesinde Özel Usulsüzlük Kabahatleri. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 19: 974-996.
- Kapusuzoğlu, A. (2008). Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Kaçakçılığının Oluşumundaki Rolü. *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(1): 124-142.
- Karakoç, Y. (2014). Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16: 3637-3739.
- Karakoç, Y. (2015). Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 21(2): 413-456.

- Karataş, Z. (2015). Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri. *Manevi Temelli Sosyal Hizmet Araştırmaları Dergisi*, 1(1): 62-80.
- Kargı, V. (2011). Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 7(13): 101-115.
- Kayalıdere, G. ve Mastar Özcan, P. (2012). Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının Analizi: Türkiye ve Bazı OECD Ülke Örnekleri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(1): 341-366.
- Keskin, E. ve Özcan, P. M. (2021). Vergi Affı Uygulamaları: Türkiye ve Seçilmiş Ülkeler Açısından Bir Değerlendirme. *International Journal of Public Finance*, 6(1): 137-158.
- Keskin, N. (2018). Vergiye Yönelik Mükellef Tutum ve Tepkileri. *Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 2(3), 60-75.
- Kılıç, A. (2014). Kabahatler Kanunu’nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (18): 299-348.
- Koşar, M. (2020). Vergi Suçları, Cezaları ve SMMM’in Sorumluluğu (I). *Mali Çözüm Dergisi*, 30: 243-264.
- Koyuncu, C. (2016). *Anayasal Vergilendirme İlkeleri* (1. Baskı). Ekin Yayınevi.
- Le Borgne, M.E. ve Baer, M. K. (2008). *Tax Amnesties: Theory, Trends and Some Alternatives*. International Monetary Fund.
- Leech, C. (2018). *Detect and Deter or Catch and Release: Are Financial Penalties an Effective Way To Penalise Deliberate Tax Evaders?* Tax and Transfer Policy Institute Working Paper, 6.
- Merriam, S, B. (2018). *Nitel Araştırma Desen ve Uygulama İçin Bir Rehber* (S. Turan, Çev.), Nobel Yayınevi.
- Organ, İ. ve Yegen, 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.

- Önder, İ. (2001). Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergileme. *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 23-24: 241-254.
- Öztürk, S., ve Ülger, Ö. (2016). Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1), 237-254.
- Riasning, N. P., Amlayasa, A. A. B. ve Datrini, L. K. (2021). *The Effect of Repeat Tax Amnesty and Tax Penalty Policy on Taxpayer Compliance*. International Journal of Research and Review.
- Sanchez Villalba, M. A. (2017). *On The Effects of Repeated Tax Amnesties*. Journal Economics and Political Economy, 4(3): 285- 301.
- Saraç, Ö. (2010). Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri. *Maliye Dergisi*, 159: 262-277.
- Savaşan, F. ve Odabaş, H. (2005). *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma*. Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 5(10): 1-28.
- Sinnasamy, P. ve Bidin, Z. (2017). *The Relationship Between Tax Rate, Penalty Rate, Tax Fairness and Excise Duty Non-Compliance*. In SHS Web of Conferences, 34-11001, EDP Sciences.
- Şenyüz, D. (2022). *Vergi Ceza Hukuku* (12. Baskı). Ekin Kitabevi.
- Şişman, G ve Sarsıkoğlu, Ş. (2022). Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 30 (3): 1591-1623.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2022). Faaliyet Raporu.
- Tabakan, G. ve Orçun, A. (2021). Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörlerin Lojistik Regresyon Analizi ile Belirlenmesi. *Sosyoekonomi Dergisi*, 29(48): 541-561.
- Taşkan, Y, Z. (2020). *Vergi Hukuku* (3. Baskı). Adalet Yayınevi
- Tekin, A. ve Avşar, G. C. (2019). *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi*. Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 6(5): 506- 518.

- Teyyare, E. ve Kumbaşı, E. (2016). Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakının Gelişmesinde Maliye Bölümü Eğitiminin Rolü. *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(4): 1-30.
- Turhan, S. (2020). *Vergi Teorisi ve Politikası* (7. Baskı). Filiz Kitabevi
- Türkal, H. M., Ekici, S. ve Mahmut, İ. (2010). Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri ve Cezaları. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18(1), 45-83.
- Türkay, İ. (2016). Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi. *Yaklaşım Dergisi*, 1, 23.
- Wadesango, N., Bizah, S. ve Nyamwanza, L. (2020). *The Impact of Tax Amnesty on Tax Compliance and Tax Evasion Behavior Among Smes*. *Academy of Entrepreneurship Journal*, 26(3): 1-10.
- Yağar, F. ve Dökme, S. (2018). Niteliksel Araştırmaların Planlanması: Araştırma Soruları, Örneklem Seçimi, Geçerlik ve Güvenirlik. *Gazi Sağlık Bilimleri Dergisi*, 3(3): 1-9.
- Yavaşlar, F. (2008). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 25(2): 309-337.
- Yelman, E. (2021). Vergi Okuryazarlığı Üzerine Yazılan Bilimsel Çalışmaların Bibliyometrik Analizi. *Uluslararası Batı Karadeniz Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 5(2): 289-310.
- Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2018). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri* (11. Baskı). Seçkin Yayınevi.
- Yurdadoğ, V. ve Karadağ, C. N. (2017). Türkiye’de Yapılan Ampirik Çalışmalar Işığında Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Eurasian Academy of Sciences Eurasian Business & Economics Journal*, 8: 134- 164.
- Yurdadoğ, V., Gökbunar, R. ve Tunçay, B. (2016). Vergi Uyumunu Belirleyen Faktörlere Genel Bir Bakış. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 23(3): 805-816.

Yücel, A. ve Bozdoğanoglu, B. (2022). Vergi Usul Kanunu 359. Maddede Yer Alan Kaçakçılık Suçlarına Getirilen Etkin Pişmanlık Düzenlemesinin Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesine Etkileri. *Mali Hukuk Dergisi*, 18 (210): 1235- 1258.

04.01.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu

08.04.2022 tarih ve 7394 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

26.09.2004 tarih ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu

31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

EKLER

Ek1: Görüşme Formu

	“Vergi Cezalarının Yaptırım Gücünü Etkileyen Faktörlerin İrdelenmesi: Yeni Bir Vergi Ceza Sistemi Önerisi” Başlıklı Doktora Tez Çalışmasında Uygulanacak Görüşme Tekniği Soruları
1	Vergiye nasıl tanımlarsınız? Devletlerin görev ve sorumluluklarını yerine getirmesinde vergilerin önemi nedir?
2	Vergi kayıp ve kaçakları açısından Türkiye’yi nasıl değerlendirirsiniz?
3	Vergi kaçırmanın karşılığında uygulanan cezaları nasıl buluyorsunuz? Cezaların caydırıcılığı konusunda ne düşünüyorsunuz?
4	Vergi cezalarında para cezasının hapis cezası kadar caydırıcılığı var mıdır?
5	Mevcut vergi cezalarının artırılmasının mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri üzerinde etkili olacağını düşünüyor musunuz?
6	Vergi affı, cezalarda indirim, uzlaşma, pişmanlık ve ıslah ile etkin pişmanlık müesseseleri hakkında ne düşünüyorsunuz? Bu uygulamaların vergi cezalarının caydırıcılığı üzerindeki etkileri ne şekilde olmaktadır?
7	Af beklentisi mükelleflerin vergiyle alakalı sorumluluklarını yerine getirme konusundaki isteklilik düzeyini ne şekilde etkilemektedir?
8	Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde 2022 yılında yapılan değişikliklerle artırılan cezalar yeterli midir? Yine aynı düzenlemeyle gelen etkin pişmanlık indirimini nasıl değerlendiriyorsunuz?
9	Türk Vergi Sistemi içerisindeki ceza yapısının yeterliliği konusunda ne düşünüyorsunuz?
10	Vergi cezalarının artırılması mükelleflerin vergi uyumlarında nasıl bir etkiye neden olur? Nasıl bir ceza sistemi ortaya konmalıdır?