

**TÜRKİYE'DE  
VERGİ CEZA SİSTEMİNİN  
VERGİ SUÇLARINI  
ÖNLEMEDEKİ ETKİSİ**

**M. Erkan ÜYÜMEZ**

**Doktora Tezi**

**Eskişehir 2004**

**TÜRKİYE'DE VERGİ CEZA SİSTEMİNİN VERGİ SUÇLARINI  
ÖNLEMEDEKİ ETKİSİ**

**M. Erkan ÜYÜMEZ**

**DOKTORA TEZİ  
Maliye Anabilim Dalı  
Danışman: Prof. Dr. Fethi HEPER**

**Eskişehir  
Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Eylül 2004**

## DOKTORA TEZ ÖZÜ

### TÜRKİYE'DE VERGİ CEZA SİSTEMİNİN VERGİ SUÇLARINI ÖNLEMEDEKİ ETKİSİ

**M. Erkan ÜYÜMEZ**

**Maliye Anabilim Dalı**

**Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eylül 2004**

**Danışman: Prof. Dr. Fethi HEPER**

Çoğu gelişmiş ve gelişmekte olan ülkede olduğu gibi, Türkiye’de de vergi kanunlarına aykırı eylemleri ve devletin vergi kaybı nedeniyle uğradığı ve uğraması muhtemel kayıplarını önlemek için vergi ceza sistemi oluşturulmuştur. Vergi cezalarının temel amacı, vergi kanunlarına uyulmasını sağlamaktır. Vergi cezaları bunu başardığı ölçüde, devlet hazinesinin zarar görmesi önlenebilir ve dürüst vergi mükelleflerinin hakları korunabilir. Bu bakımdan, bir vergi ceza sisteminin vergi suçlarını önlemede etkili olması beklenir. Vergi ceza sisteminin etkili olabilmesi için, vergi cezaları, mükellefleri korkutacak kadar şiddetli olmalıdır. Hukuka aykırılık tespit edildiğinde ise cezanın kesinlikle uygulanması gereklidir. Bunun yanı sıra, hızlı bir şekilde cezalandırma gerçekleştirilmelidir. Ayrıca, aynı hukuka aykırılıklar için aynı cezalar verilmeli ve eşit bir uygulama olmalıdır. Vergi ceza sisteminin etkili olabilmesi vergi idaresinin etkinliği, vergi denetim oranları, vergi bilinci ve ahlakı, mahkemelerin ve toplumun vergi ve vergi cezalarına karşı tutumları gibi faktörlere de bağlıdır. Bu çalışmada Türkiye’de vergi ceza sisteminin vergi suçlarını önlemedeki etkisi çeşitli yönleriyle ele alınmıştır. İlk bölümde vergi cezalarının teorik temelleri ele alınmış, ikinci bölümde karşılaştırmalı hukukta ve Türkiye’ de vergi suç ve cezaları incelenmiştir. Üçüncü bölümde ise Türkiye’de vergi ceza sisteminin vergi suçlarını önlemede etkili olup olmadığı tartışılmıştır. Sonuç kısmında ise çalışmanın bir değerlendirmesi yapılarak, önerilerde bulunulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Ceza Hukuku, Vergi Suç ve Cezaları, Vergi Uyumunu, Vergi Cezalarının Caydırıcılığı, Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi

**ABSTRACT****THE INFLUENCE OF TAX PENAL SYSTEM ON PREVENTION OF TAX  
CRIMES IN TURKEY****M. Erkan ÜYÜMEZ****Public Finance Major Branch****Graduate School of Social Sciences, Anadolu University September 2004.****Advisor: Prof. Dr. Fethi Heper**

In Turkey, as in most developed and under-developed countries, a tax penal system was established so that it prevents actions against tax laws and lost which are faced or almost faced by government because of tax lost. Major aim of tax penalties is providing to comply with tax law. In the extent of its succession level, treasury's damage could be diminished and honest tax payers' rights could be saved. From this view point, one expects that a tax penal system should affect to prevent tax crimes. Tax penalties have to be as to be frightening tax payers as severe so that Tax penalties have to be as severe as possible to frighten tax payers so that tax penal system could affect. A penalty has to execute certainly when a contradiction to law is assigned. Besides, punishment must be executed urgently. In addition, the same contradictions must be subject to the same penalties and the application must be fair for everyone. Effectiveness of a tax penal system also depends on some factors like efficiency of tax administration, tax auditing rates, tax conscience and tax moral, attitudes of courts and society with respect to tax and tax penalties. In this dissertation, the influence of Turkey's tax penal system on prevention of tax crimes deals with by various aspects. Section 1 studies theoretical pedestals of tax penalties; Section 2 analyzes tax crimes and punishments in comparative law and Turkey. Section 3 discusses whether Turkey's tax penal system has been affected to prevent tax crimes or not. In the conclusion part, proposals are mentioned by evaluating the study .

**Key Words:** Tax Penal Law, Tax Crimes and Penalties, Tax Compliance, Deterrent Effects of Penalties, Tax Administration and Tax Audit

## JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

**Erkan ÜYÜMEZ**'in "Türkiye'de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını **Önlemedeki Etkisi**" başlıklı tezi **05 Kasım 2004** tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, **Maliye (Mali Hukuk)** Anabilim Dalında Doktora tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

**İmza** \_\_\_\_\_

Üye (Tez Danışmanı) : **Prof.Dr.Fethi HEPER**


Üye : **Prof.Dr.Fazıl TEKİN**

Üye : **Prof.Dr.Hasan Hüseyin BAYRAKLI**

Üye : **Doç.Dr.Recai DÖNMEZ**

Üye : **Doç.Dr.Nurten ERDOĞAN**

**Prof.Dr. Nurlan AYDIN**  
**Anadolu Üniversitesi**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü**



## İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	ii
ABSTRACT .....	iii
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	iv
ÖZGEÇMİŞ.....	v
TABLolar LİSTESİ .....	xviii
KISALTMALAR DİZİNİ .....	x x
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ CEZALARININ KURAMSAL TEMELLERİ

#### 1. VERGİ CEZALARININ VARLIK NEDENİ: VERGİYE KARŞI

#### TEPKİLER ..... 3

1.1.Vergi Karşısında Mükellef Davranışlarını Etkileyen Faktörler ve Davranış Biçimleri .....	3
1.2.Vergiye Karşı Tepki Türleri .....	7
1.2.1.Kamu Kuvvetlerine Baskı .....	7
1.2.2. Vergiden Kaçınma.....	8
1.2.3. Vergiye Karşı Toplu Direniş .....	10
1.2.4. Vergi Kaçakçılığı.....	11
1.3. Vergi Suçlarının Nedenleri.....	14
1.3.1. Kişisel ve Toplumsal Nedenler .....	16
1.3.1.1. Kişisel Nedenler .....	16
1.3.1.2. Toplumsal Nedenler .....	18
1.3.2. Sistemden Kaynaklanan Nedenler.....	19
1.3.2.1. Vergi Kanunlarının Sık Sık Değişmesi ve Kanunların Karmaşıklığı .....	19
1.3.2.2. İstisna ve Muafiyetler.....	20

1.3.2.3. Vergi Yüğü ve Oranları.....	20
1.3.2.4. Vergi İdaresinin Yapısı ve Denetim.....	20
1.3.2.5. Ceza Sisteminin Yetersizliğı .....	21
1.3.2.6. Vergi Cezalarının Sık Sık Affedilmesi.....	21
1.4. Vergi Suçlarının Etkileri.....	22
1.4.1. Mali Sonuçlar .....	22
1.4.2. Ekonomik Sonuçlar .....	22
1.4.3. Sosyal Sonuçları .....	23
<b>2.VERGİYE UYUM.....</b>	<b>24</b>
2.1.Vergiye Uyumunun Tanımlanması .....	24
2.2. Vergi Uyumuna İlişkin Görüşler.....	25
2.2.1.Ekonomik Görüşler.....	26
2.2.2.Psikolojik Görüşler .....	26
2.2.3.Sosyolojik Görüşler .....	28
2.3.Vergi Uyumunu Konusunda Yapılan Araştırmalar .....	29
2.3.1.Vergi Uyumunun Geleneksel Modeli .....	30
2.3.2.Vergi Uyum Çalışmalarında Dikkate Alınması Gereken	
Diğer Konular .....	31
2.3.2.1.Dürüstlük.....	31
2.3.2.2.Suçluluk ve Utanç .....	33
2.3.2.3.Adalet .....	33
2.3.2.4.Kamu Harcamaları .....	34
2.4.Mükelleflerin Vergiye Uyum Sağlamaları İçin Öngörülen Yöntemler .....	35
2.4.1. Mükellefleri Bilgilendirme Programları .....	36
2.4.2.Uyumsuzluğun Tespiti.....	36
2.4.3.Uyumsuzların Cezalandırılması .....	37
2.4.4. Yasal Düzenlemelerde Değişiklikler .....	37
2.4.5.Mükelleflerin Ahlak Kuralları ile Uyuma Yönlendirilmesi .....	38

<b>3. VERGİ CEZA HUKUKUNDA SUÇ .....</b>	<b>39</b>
3.1. Suç .....	40
3.1.1. Suç Kavramı .....	40
3.1.2. Suçun Konusu .....	41
3.1.3. Suç Çeşitleri ve Sınıflandırılması .....	42
3.2. Ekonomik Suç .....	43
3.2.1. Ekonomik Suçu Açıklamaya Çalışan Görüşler, (Beyaz Yaka Suçları, Meslek Suçları, Nüfuzlu Suçları) .....	44
3.2.2. Ekonomik Suç Kavramı.....	47
3.2.3. Ekonomik Suçun Etkileri.....	50
3.3. Vergi Suçu .....	51
3.3.1. Vergi Suçu Kavramı .....	51
3.3.2. Vergi Suçlarının Unsurları .....	53
3.3.3. Ekonomik Suç/ Beyaz Yaka Suçu Bağlamında Vergi Suçu .....	56
3.3.4. Vergi Bilinci ve Ahlakı ile Vergi Suçu İlişkisi .....	60
3.3.5. Vergi Suçlarının Özellikleri .....	62
3.3.6. Vergi Suçlarının Sınıflandırılması .....	63
 <b>4. VERGİ CEZA HUKUKUNDA CEZA .....</b>	 <b>64</b>
4.1. Ceza Kavramı .....	64
4.1.1. Cezada Bulunması Gereken Nitelik ve Özellikler.....	65
4.1.2. Cezaların Çeşitleri ve Sınıflandırılması .....	67
4.2. Vergi Cezası Kavramı .....	68
4.3. Cezanın Amacı .....	69
4.3.1. Mutlak Teoriler .....	70
4.3.2. Nisbi Teoriler.....	71
4.3.2.1. Faydacı Teori .....	71
4.3.2.2. Özel Önleme Teorisi .....	72
4.3.2.3. Genel Önleme Teorisi .....	73
4.3.2.4. Karma Teori .....	75
4.3.3. Türk Hukukunda Cezanın Amacı .....	76

4.3.3.1. Mahkeme Kararları .....	78
4.3.3.2. Bilimsel Görüşler .....	79
4.3.4. Değerlendirme.....	81
4.4. Cezanın Etkinliği.....	83
4.5. Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği .....	86
4.5.1. Vergi Cezalarının Hukuki Niteliğine İlişkin Görüşler .....	87
4.5.1.1. İdari Ceza Görüşü ve Bu Görüşün Eleştirisi .....	87
4.5.1.2. Vergi Cezalarının Ceza Hukuku Anlamında Ceza Olduğuna İlişkin Görüşler ve Bu Görüşün Eleştirisi .....	88
4.5.1.3. Karma Görüş ve Bu Görüşün Eleştirisi .....	89
4.5.2. Vergi Cezalarının Hukuki Niteliğinin Belirlenmesi .....	90
4.5.2.1. Ceza Hukuku Anlamında Vergi Cezaları .....	91
4.5.2.2. İdari Nitelikli Vergi Cezaları.....	91
4.5.2.2.1. Yasallık İlkesi .....	92
4.5.2.2.2. Yasallık İlkesi Çerçevesinde İdarenin Suç ve Ceza Koyma Yetkisi .....	93
4.5.2.2.3. Kişisellik İlkesi Karşısında İdari Yaptırımlar .....	97
4.5.2.2.4. “Ne Bis İn İdem” (Çifte Cezalandırılmama -Ve Yargılanmama-) Kuralı Karşısında İdari Yaptırımlar .....	98
4.5.2.2.5. Usul Hükümleri ve Diğer Kıstaslar .....	100
4.5.2.2.6. Vergi Cezalarının Hukuki Niteliğinin Değerlendirilmesi .....	101
√ 4.5.3. Vergi Suçlarının Cezalandırılmasında Uygulanması Gereken Cezanın Türü Konusundaki Tartışmalar .....	104
4.5.3.1. Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar .....	105
4.5.3.1.1. Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların Faydaları .....	106
4.5.3.1.2. Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların Sakıncaları .....	107
4.5.3.2. Mali Nitelikte Yaptırımlar .....	108
4.5.3.2.1. Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi .....	109

4.5.3.2.2. Ekonomik Suça Ekonomik Ceza Yaklaşımı .....	110
4.5.3.2.3. Para Cezalarının Fayda ve Sakıncaları .....	112
4.5.3.3. Vergi Suçlarına Uygulanması Gereken Yaptırım Niteliğinin Değerlendirilmesi .....	114

## **5. VERGİ SUÇ VE CEZALARINA EKONOMİK YAKLAŞIM..... 118**

5.1. Vergi Kanunlarına Uyuma ya da Uymama Konusunda Mükelleflerin Karar Alma Mekanizması.....	119
5.2. Vergi Uyumunu Sağlamaya Yönelik Politikalar Bakımından Siyasi Otoritenin Karar Alma Mekanizması .....	124
5.3. Vergi Uyumunu Sağlamada Vergi Cezalarının Optimal Büyüklüğü ve Mükelleflerin Denetlenme Olasılığı.....	127
5.4. Vergi Uyumunu Sağlamaya Yönelik Politikaların Belirlenmesinde Siyasi Otoritenin Karşılaştığı Sorunlar .....	129

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTA VE TÜRK HUKUKUNDA**

### **VERGİ SUÇ VE CEZALARI**

## **1. KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTA VERGİ SUÇ VE CEZALARI..... 131**

1.1. Kara Avrupası Hukukunda Vergi Suç ve Cezaları .....	132
1.1.1. Almanya .....	132
1.1.2. Belçika .....	136
1.1.3. Çek Cumhuriyeti .....	138
1.1.4. Fransa .....	139
1.1.5. Hollanda .....	144
1.1.6. İspanya .....	146
1.1.7. İsveç .....	148

1.1.8. İtalya .....	150
1.1.9. Lüksemburg .....	154
1.1.10. Macaristan .....	155
1.2. Anglo- Sakson (Amerikan) Hukukunda Vergi Suç ve Cezaları .....	156
1.2.1. Amerika Birleşik Devletleri .....	156
1.2.2. İngiltere .....	158
1.2.3. İrlanda .....	163
1.2.4. Kanada .....	165
1.2.5. Yeni Zelanda .....	166
1.3. Diğer Seçilmiş Ülke Hukuklarında Vergi Suç ve Cezaları .....	169
1.3.1. Arjantin .....	169
1.3.2. Çin Halk Cumhuriyeti .....	170
1.3.3. Japonya .....	171
1.3.4. Rusya Federasyonu .....	173
1.4. Uluslararası Hukuk Açısından Vergi Suçlarının Önlenmesi Çalışmaları ..	174
<b>2. TÜRK HUKUK SİSTEMİNDE VERGİ SUÇ VE CEZALARI .....</b>	<b>180</b>
2.1. İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları .....	180
2.1.1. Vergi Kaybı Oluşturan İdari Nitelikli Suçlar ve Cezaları .....	180
2.1.1.1. Vergi Ziyayı (Kaybı) Kavramı .....	181
2.1.1.2. Vergi Ziyayı Suçu ve Cezası .....	181
2.1.1.3. Vergi Kaybına Bağlı Olarak 1.1.1999 Tarihinden Önce	
Uygulanan İdari Nitelikli Suç ve Cezalar .....	184
2.1.1.3.1. Vergi Kaybına Bağlı Olarak 1.1.1995 Tarihinden Önce	
Uygulanan İdari Nitelikli Suç ve Cezalar .....	184
2.1.1.3.1.1. Kaçakçılık Suçu ve Cezası .....	185
2.1.1.3.1.2. Ağır Kusur Cezası .....	185
2.1.1.3.1.3. Kusur Cezası .....	186
2.1.1.3.2. Vergi Kaybına Bağlı Olarak 11.1.1995 - 31.12.1998	
Tarihleri Arasında Uygulanan İdari Nitelikli	
Suç ve Cezalar .....	186

2.1.1.3.2.1. Kaçakçılık Suçu ve Cezası .....	186
2.1.1.3.2.2. Ağır Kusur Cezası .....	187
2.1.1.3.2.3. Kusur Cezası .....	188
2.1.2. Usulsüzlük Fiilleri ve Cezası .....	188
2.1.2.1. Genel Usulsüzlük .....	189
2.1.2.1.1. Birinci Derece Usulsüzlük Fiilleri .....	189
2.1.2.1.2. İkinci Derece Usulsüzlük Fiilleri .....	189
2.1.2.1.3. Usulsüzlükte Ceza Uygulaması .....	190
2.1.2.2. Özel Usulsüzlük Fiilleri ve Cezaları .....	190
2.1.2.2.1. Belge Düzenine Uyulmamasına İlişkin Özel Usulsüzlük Cezaları .....	191
2.1.2.2.2. Bilgi Verme ve İbrahim Zorunluluğuna Uyulmamasına İlişkin Özel Usulsüzlük Cezaları .....	193
2.1.3. İşyeri Kapatma Cezası .....	194
2.1.4. İdari Nitelikli Vergi Cezalarının Uygulanması .....	197
2.2. Ceza Hukuku Anlamında Vergi Suçları ve Cezaları .....	197
2.2.1. Kaçakçılık Suçları ve Cezaları .....	198
2.2.2. Kaçakçılık Suçları ve Cezalarının 1.1.1999 Tarihinden Önceki Yapısı .....	199
2.2.3. Vergi Mahremiyetinin İhlali .....	200
2.2.4. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapan Memurlar .....	200
2.2.5. Hapis Cezalarını Gerektiren Suçlarda İzlenecek Prosedür .....	201
2.3. Vergi Suç ve Cezalarına İlişkin Genel Esaslar .....	201
2.3.1. Tek Fiille Muhtelif Vergi Kaybına Sebebiyet Verilmesi .....	201
2.3.2. Tek Fiilin Muhtelif Cezayı Gerektirmesi .....	202
2.3.3. Fiil Aynılığı .....	202
2.3.4. Tekerrür .....	202
2.3.5. İştirak .....	202
2.3.6. Suçlarda Birleşme.....	203
2.3.7. Küçüklerin ve Kısıtlıların ve Tüzel Kişilerin Ceza Sorumlulukları .....	203
2.4. Vergi Suçluluğunun ve Vergi Cezalarının Kalkması .....	203

2.4.1. Vergi Suçluluğunu Kaldıran Nedenler .....	204
2.4.1.1. Yanılma .....	204
2.4.1.2. Pişmanlık ve Islah .....	204
2.4.1.3. Mücbir Sebepler .....	205
2.4.2. Vergi Cezalarını Sona Erdiren Nedenler .....	206
2.4.2.1. Vergi Cezalarının Ödenmesi .....	206
2.4.2.2. Ölüm .....	207
2.4.2.3. Zamaşımı .....	207
2.4.2.4. Vergi Cezalarında Hata Düzeltme .....	207
2.4.2.5. Vergi Cezalarında İndirim .....	208
2.4.2.6. Uzlaşma .....	208
2.4.2.7. Verginin Terkini ve Tahakkuktan Vazgeçme .....	211
2.4.2.8. Af .....	211

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE VERGİ CEZA SİSTEMİNİN VERGİ SUÇLARININ ÖNLENMESİNDEKİ ETKİSİ

<b>1. CEZA SİSTEMİNİN RASYONELLİĞİ.....</b>	<b>213</b>
1.1.Etkinlik Kavramı .....	215
1.2. Hukuk Kurallarının Etkinliği .....	214
1.3. Cezanın Amacı .....	217
1.3.1. İdari Cezaların Amaçları .....	218
1.3.2.Vergi Cezalarının Amaçları .....	219
<b>2. VERGİ CEZA SİSTEMİNİN VERGİ UYUMUNU SAĞLAMAYA YÖNELİK UNSURLARI .....</b>	<b>221</b>
<b>3. VERGİ SUÇLARININ ÖNLENMESİNDE VERGİ İDARESİ .....</b>	<b>227</b>
3.1. Vergi İdaresinin Sorunları .....	230

3.2. Vergi İdaresinde Teknoloji ve Bilgi Sistemleri .....	233
3.2.1. Yabancı Ülke Uygulamaları .....	234
3.2.2. Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi .....	235
3.3. Vergi Kimlik Numarası Uygulaması .....	237
3.4. Verginin Toplanma Maliyeti .....	238
<b>4. VERGİ SUÇLARININ ÖNLENMESİNDE VERGİ DENETİMİ .....</b>	<b>239</b>
4.1. Vergi Denetiminin Etkinliği .....	241
4.2. Yabancı Ülkelerde Vergi Denetimi .....	242
4.2.1. ABD' de Vergi Denetimi .....	242
4.2.2. İngiltere' de Vergi Denetimi .....	243
4.2.3. Fransa' da Vergi Denetimi .....	244
4.2.4. Almanya' da Vergi Denetimi .....	245
4.3. Türkiye' de Vergi Denetim Uygulamalarının Görünümü .....	246
<b>5. VERGİ CEZALARININ ANALİZİ .....</b>	<b>252</b>
5.1. Vergi Ziyat Cezası .....	253
5.1.1. Vergi Ziyat Cezasının Şiddeti .....	253
5.1.2. Gecikme Faizi .....	256
5.1.3. Vergi Ziyat Cezasının Eleştirisi .....	260
5.2. Usulsüzlük Cezaları .....	263
5.2.1. Usulsüzlük Cezalarının Şiddeti .....	263
5.2.2. VUK md. 353/2' deki Düzenlemeye İlişkin Danıştay Kararları ve Değerlendirilmesi .....	267
5.2.3. Bilgi Vermekten Çekinenlere İlişkin Düzenlemenin Değerlendirilmesi .....	269
5.3. İşyeri Kapatma Cezasının Değerlendirilmesi .....	272
5.4. Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezaları .....	275
5.4.1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarına İlişkin Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların Şiddeti .....	275

5.4.2. Belgeler Üzerinde İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçları İçin Öngörülen Diğer Düzenlemeler .....	277
5.4.3. Kaçakçılık Suçlarında Kastın Aranmaması .....	278
5.4.4. Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi veya Kullanması .....	279
5.4.5. Defter veya Vesikaları Yok Etmek veya Gizlemek .....	281
5.5. Diğer Suçlara İlişkin Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar .....	282
5.5.1. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu .....	282
5.5.2. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu .....	283
5.6. 4369 Sayılı Yasa İle Kaldırılan Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar .....	284
5.7. Vergi Suçlarına İştirak Edenlerin Cezalandırılması .....	285
5.8. Tüzel Kişilerde Sorumlu Gerçek Kişinin de Cezalandırılması Gereği ve Ceza Muhatabı Sorunu .....	285
5.9. Vergi Suç ve Cezalarının Nitelikleri İtibariyle Derecelendirme Sorunu.....	288

## **6. VERGİ CEZALARININ CAYDIRICILIĞINI ETKİLEYEN**

### **KURUMLAR ..... 289**

6.1. Tekerrür .....	290
6.2. Pişmanlık ve Islah .....	291
6.3. Vergi Cezalarında İndirim .....	296
6.4. Kanuni Süre Geçtikten Sonra Beyanname Verilmesi Halinde Vergi Ziyayı Cezalarında İndirim .....	298
6.5. Uzlaşma .....	298
6.6. Zamanaşımı Sorunu .....	305
6.7. Vergi Afları .....	306
6.8. Tecil .....	313

## **7. İDARİ VERGİ CEZALARININ TAHSİLİ ..... 314**

### 7.1. Vergi ve Vergi Cezalarından Doğan Alacağı

Korumaya Yönelik Önlemler .....	315
7.1.1. Teminat .....	315
7.1.2. İhtiyati Haciz .....	316
7.1.3. İhtiyati Tahakkuk.....	317
7.1.4. Yurt Dışına Çıkış Yasağı .....	318
7.2. Değerlendirme .....	319

## **8. HÜRRİYETİ BAĞLAYICI CEZALARIN BELİRLENMESİ VE İNFAZI SIRASINDA CEZAYI ETKİLEYEN KURUMLAR ..... 320**

8.1. Cezanın Belirlenmesi .....	320
8.1.1. Takdiri Hafifletici Nedenler.....	321
8.1.2 Tekerrür .....	321
8.1.3. Hapis Cezasının Para Cezasına Çevrilmesi .....	322
8.1.3.1 Hapis Cezasının Paraya Çevrilmesi Hakkındaki Anayasa Mahkemesi Kararı ve Değerlendirilmesi .....	322
8.1.4. Para Cezasının Taksitlendirilmesi .....	324
8.1.5. Erteleme .....	324
8.2. İnfaz Sırasında Cezayı Etkileyen Kurum: Şartla Salıverme .....	326
8.3. Vergi Kaçakçılığı Suçu Bakımından Hükmedilebilecek Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ve Çekilebilecek Cezanın Süresi .....	327

## **9. VERGİ SUÇLARINI CEZALANDIRMA SÜRECİNDE MAHKEMELERİN DAVALARI SONUÇLANDIRMA SÜRELERİ, YARGILAMA SONUÇLARI VE KARARLARIN BİRBİRLERİNE ETKİLERİ ..... 329**

9.1. Vergi Suçlarını Cezalandırma Sürecinde Mahkemelerin Davaları Sonuçlandırma Süreleri .....	331
9.1.1. Vergi Yargısında Davaları Sonuçlandırma Süreleri .....	332
9.1.2. Adli Yargıda Dava Açılması ve Davaları Sonuçlandırma Süreleri.....	333

9.1.2.1. Adli Yargıda Dava Açılması Sorunu .....	333
9.1.2.2. Adli Yargıda Davaları Sonuçlandırma Süreleri .....	335
9.1.3. Mahkemelerin Davaları Sonuçlandırma Sürelerinin Değerlendirilmesi .....	335
9.2. Vergi Uyuşmazlıkları ve Suçlarının Yargı Aşamasındaki Sonuçları ....	335
9.2.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yargı Aşamasındaki Sonuçları .....	335
9.2.2. Vergi Suçlarının Adli Yargı Aşamasındaki Sonuçları .....	339
9.3. Vergi Mahkemeleri ile Adli Mahkeme Kararlarının Birbirine Etkisi ...	343
<b>10. VERGİ CEZA SİSTEMİ KARŞISINDA TOPLUMSAL VE KİŞİSEL BİLİNÇ .....</b>	<b>343</b>
10. 1. Vergi Bilinci .....	343
10.2. Vergi Ahlakı .....	345
10.3. Toplumsal Yaptırımlardan Ayıplama ve Damgalama .....	348
10.4. Vergi Suçlarının İlanı .....	350
10.5. Vergi Cezalarının Özel Yasada Düzenlenmiş Olması Sorunu .....	351
10.6. Değerlendirme .....	353
<b>11. TÜRK VERGİ CEZA SİSTEMİ KARŞISINDA RASYONEL DÜŞÜNEN MÜKELLEFLERİN KARAR MEKANİZMALARINA YÖNELİK YAPILMIŞ ÇALIŞMALAR VE BİR DEĞERLENDİRME .....</b>	<b>354</b>
<b>SONUÇ .....</b>	<b>357</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>375</b>

## TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1	Vergi denetim kadroları .....	246
Tablo 2	Vergi inceleme sonuçları (1998-2000 Yılları Toplamı -Milyon TL) ...	246
Tablo 3	2001 ve 2002 Vergi İnceleme Sonuçları .....	247
Tablo 4	1999 öncesi vergi kaybına uygulanacak ceza oranları .....	254 ✓
Tablo 5	1999 sonrası vergi kaybına uygulanacak ceza oranları .....	254
Tablo 6	Gecikme faizi ve zammının diğer gösterge ve oranlarla karşılaştırılması.....	258
Tablo 7	Birinci Derece Usulsüzlük Cezaları .....	263 ✓
Tablo 8	İkinci Derece Usulsüzlük Cezaları .....	264 ✓
Tablo 9	Özel Usulsüzlük Cezaları (01.01.2004'ten İtibaren).....	265 ✓
Tablo 10	Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu almamak veya vermemek eylemine ilişkin yıllar itibariyle öngörülen özel usulsüzlük cezaları .....	266 ✓
Tablo 11	Bilgi vermekten çekinenlere ve ibraz ödevini yerine getirmeyenlere yıllar itibariyle kesilecek özel usulsüzlük cezaları (1.000 TL) .....	266 ✓
Tablo 12	1.1.1999 dan itibaren uygulanmakta olan hürriyeti bağlayıcı cezalar ..	276 ✓
Tablo 13	4369 sayılı yasa ile kaçakçılık suçlarında yapılan değişiklikler .....	277
Tablo 14	4369 sayılı yasa ile kaldırılan hürriyeti bağlayıcı cezalar .....	284
Tablo 15	Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları Faaliyetleri .....	301
Tablo 16	Yıllar itibariyle Hesap Uzmanları Kurulunun T.Ö.U. Sonuçları .....	302
Tablo 17	Yıllar ve İller İtibariyle Mahalli Denetim Elemanları T. Ö. U. Sonuçları .....	302
Tablo 18	2002 Yılı İller İtibariyle Mahalli Denetim Elemanları T. Ö. U. Sonuçlar .....	303
Tablo 19	2001 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının Faaliyetleri.....	303
Tablo 20	2002 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının Faaliyetleri.....	303
Tablo 21	Eskişehir İli T.Ö.U. ve T.S.U. Sonuçları(Milyon TL) .....	304
Tablo 22	Yargıya intikal eden uyuşmazlıkların vergi idaresi aleyhine gerçekleşme oranları.....	336

Tablo 23	Eskişehir’de Yargıya intikal eden uyuşmazlıkların sonuçları.....	337
Tablo 24	Danıştay 4. dairesinin 1999 yılında karar bağlanan vergi inceleme raporlarına ilişkin sonuçlar.....	339
Tablo 25	Kaçakçılık suçuna ilişkin adli yargı sonuçları .....	340
Tablo 26	Ceza mahkemelerinde V.U.K.’na muhalefet iddiası ile açılan davalar .....	340
Tablo 27	Ceza mahkemelerinin Vergi Usul Kanunu'na muhalefet iddiası ile açılan davalarda verdikleri kararlar.....	341
Tablo 28	Ceza mahkemelerinde sanıklar hakkında verilen kararların oransal dağılımının VUK’na muhalefet davalarındaki kararların oransal dağılımı ile karşılaştırılması.....	341
Tablo 29	213 sayılı VUK’na muhalefet edenlerin Cezaevlerindeki aylar itibariyle mevcutları.....	342

## KISALTMALAR DİZİNİ

AATUHK	: Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AİHAS	: Avrupa İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
APC	: Yönetim Usulü Kanunu
BİM	: Bölge İdare Mahkemesine
CGI	: Genel Vergiler Kanunu (Code General des Impôts)
CIR	: Gelir Vergisi Kanununu (Code of Income Tax)
CİK	: Ceza İnfazı Hakkında Kanun
CPA	: Bağımsız Denetim Kuruluşları (Certified Public Accountants)
EBTİS	: Elektronik Bilgi Transfer ve İletim Sistemi
FOIA	: Bilgi Hürriyeti Kanunu
IRC	: Amerikan Gelir Kanunu (Internal Revenue Code)
İİK	: İcra İflas Kanunu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
LDGC	: Mükellef Hakları ve Garantileri Kanunu (Ley Derechos y Garantias de Los Contribuyentes)
LGT	: Genel Vergi Kanununu (Ley General Tributaria)
OECD	: Avrupa Konseyi Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
PWC	: (Price Waterhouse Coopers)
RD	: Kraliyet Kararnamesi (Royal Decreto)
SK	: İsveç Kronu
T.Ö.U	: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma
T.S.U	: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TEFE	: Toptan Eşya Fiyat Endeksi
TESEV	: Türkiye Ekonomik Sosyal Etüdler Vakfı
TÜFE	: Tüketici Fiyat Endeksi
VUK	: Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Devletler toplumsal yaşamı düzenlemek amacıyla yasalar çıkartır ve bu yasaların uygulanabilmesi için gerekli tedbirleri alır, cezalandırma yetkisini kullanırlar. Devletlerin cezalandırma yetkisini kullandıkları alanlardan birisi de vergi hukukudur. Egemen devlet, vatandaşları üzerine idari ya da mali bir külfet yüklediği zaman, bu yükümlülüğe uymalarını sağlamak için yaptırım gücüne gereksinim duyar. Vergi de mali bir yükümlülüktür. Bu yükümlülüğün gereği gibi yerine getirilmesini sağlamak için bir ceza sisteminin oluşturulması gerekmektedir. Çoğu gelişmiş ve gelişmekte olan ülkede olduğu gibi, Türkiye’de de vergi kanunlarına aykırı eylemleri ve devletin vergi kaybı nedeniyle uğradığı ve uğraması muhtemel kayıplarını önlemek için vergi ceza sistemi oluşturulmuştur. Vergi ceza sistemi, vergi kanunlarına uyulmasını, yükümlülüklerin yerine getirilmesini sağlayabilmeli, vergi suçlarını önleyebilmelidir. Bu amaç gerçekleştirildiği ölçüde, devlet hazinesinin, dürüst vergi mükelleflerinin zarar görmesi engellenebilir.

Vergi suçlarının önlenmesinde, vergi ceza sistemi büyük önem taşımaktadır. Kişilerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemeleri durumunda “bir takım haklarının ortadan kalkacağı”na inandıkları bir vergi ceza sistemi, vergi suçlarının önlenmesinde etkili bir rol oynayabilecektir. Çalışmada Türkiye’ de vergi ceza sisteminin vergi suçlarını önlemedeki etkisi incelenmiştir. Etkili bir ceza sistemi için gereken koşullar ortaya konmuştur. Türkiye’deki vergi ceza sisteminin sorunları tespit edilmeye çalışılmış, tespit edilen sorunları gidermeye yönelik önerilerde bulunulmuştur.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde vergi cezalarının kuramsal temelleri ele alınmıştır. Bu çerçevede vergi cezalarına neden gereksinim duyulduğu, mükelleflerin vergiye neden uyum göstermedikleri ve ne şekilde uyum gösterebilecekleri kuramsal olarak incelenmiştir. Vergi suç ve cezasının genel teorisi, vergi suçları, ekonomik suçlar, vergi cezaları, vergi cezalarının amaçları, vergi cezalarının hukuki niteliği gibi konulara da değinilmiştir. Vergi suçlarının cezalandırılmasında uygulanacak yaptırımın türü konusundaki tartışmalar ele alındıktan sonra vergi suç ve cezasının ekonomik teorisi incelenmiştir.

İkinci bölümde karşılaştırmalı hukukta ve Türk hukukunda vergi cezaları ele alınmıştır. İkinci bölümün ilk kısmı karşılaştırmalı hukuka ayrılmış ve bu çerçevede Kara Avrupası hukukuna tabi Avrupa ülkelerinin, Anglo Sakson hukukuna tabi

Ülkelerin ve Asya, Uzakdoğu ve Latin Amerika lkeleri içinden seçilmiş ülkelerin hukuklarında yer alan vergi suç ve cezaları incelenmiştir. Daha sonra uluslararası hukuk açısından vergi suçlarının önlenmesi çalışmalarına değinilmiştir. İkinci bölümün ikinci kısmı ise tamamen Türk hukuk sistemindeki vergi suç ve cezalarına ayrılmıştır. Bu erevede Türk vergi ceza sistemi ayrıntılı olarak incelenmiştir. İdari nitelikte vergi suç ve cezaları, ceza hukuku anlamındaki vergi suç ve cezaları yasal düzenlemeler çerçevesinde ele alınmıştır. Ceza sisteminin genel esaslarına değinildikten sonra suçluluğu ve cezayı kaldıran sebeplere de yer verilmiştir.

nc bölümde ise rasyonel bir ceza sisteminin taşıması gereken nitelikler ele alınmış, vergi cezalarının amaçları gibi konulara da değinilmiştir. Daha sonra vergi ceza sisteminin vergiye uyumu sağlamaya yönelik unsurları açıklanmaya çalışılmıştır. Bölümün devamında vergi cezalarının etkili olabilmesinde vergi idaresi ve vergi denetimlerinin rolleri incelenmiştir. Vergi cezalarının analizi yapılarak, vergi cezalarının caydırıcılığını etkileyen kurumlara da değinilmiştir. İdari vergi cezalarının tahsilinin vergi cezalarının caydırıcılığına nasıl etki ettiği ele alınmıştır. Bölümün bu noktasında hürriyeti bağlayıcı cezaların mahkeme aşamasında ne şekilde belirlendiği incelenmiş ve cezanın infazı sırasında cezayı etkileyen kurumlara yer verilmiştir. Daha sonra vergi suçlarını cezalandırma sürecinde, mahkemelerin davaları sonuçlandırma süreleri ve yargılamalardan çıkan sonuçların bir analizi yapılmıştır. Bölümün son kısımlarında ise toplumsal yaptırımlar konusuna değinilerek, vergi kanunlarına uyma konusunda vergi bilinci ve ahlakının önemi vurgulanmıştır. Rasyonel düşünen mükelleflerin vergi cezaları karşısındaki karar mekanizmalarına da değinilerek bölüm, sona erdirilmiştir.

Sonuç kısmında ise çalışmanın bir değerlendirilmesi yapılmış ve önerilerde bulunulmuştur.

# BİRİNCİ BÖLÜM

## VERGİ CEZALARININ KURAMSAL TEMELLERİ

### 1. VERGİ CEZALARININ VARLIK NEDENİ: VERGİYE KARŞI TEPKİLER

Devlet kamu hizmetlerini gerçekleştirebilmek için, egemenlik gücüne dayanarak, cebren ve karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerden almış olduğu iktisadi değerler olarak tanımlanan vergilere<sup>1</sup> karşı vergi yükümlüleri ve sorumluları bu zorunlu ödemelerden mümkün olduğunca kurtulmak adına çeşitli nedenlerle tepkiler gösterebilmektedirler. Topluluk duygusu ve milli duygularla vergi istenerek ödense bile vergi ödemenin genelde isteksizce yapıldığı kabul edilmektedir.<sup>2</sup> “Hayatta, vergi ve ölümden başka kesin bir şey yoktur”<sup>3</sup> deyiimiyle verginin kaçınılmazlığından söz edilse de, bireysel olarak açık bir karşılığı bulunmadığından ödenen vergi kadar kamu hizmetlerinden yararlanılmadığı, haksızlığa uğrandığı, vergi yükünün eşit dağıtılmadığı, kendilerine pahalıya mal olduğu gibi gerekçelerle vergiye karşı tepki gösterilmektedir.<sup>4</sup> Bu durum vergi gelirlerinde azalmaya yol açmakta, mali, toplumsal, ekonomik sonuçlar doğurmaktadır. Vergi suçlarını cezalandırma sistemini daha iyi değerlendirebilmek için vergiye karşı gösterilen tepkilerin nedenlerini ve bunun şekillerini incelemek gereklidir.

#### 1.1. Vergi Karşısında Mükellef Davranışlarını Etkileyen Faktörler ve Davranış Biçimleri

Mükelleflerin vergiye karşı davranışlarını belirleyen bir takım faktörler vardır. Vergilerin konulmasında ve tahsilinde tepki doğurmayacak ya da daha az tepki doğuracak yollar izlenmelidir. İşte bu noktada mükelleflerin vergiye karşı davranışlarını etkileyen faktörlerin belirlenmesi gerekmektedir.<sup>5</sup> Bu davranışları etkileyen faktörleri ise kısaca şu şekilde özetlemek mümkündür:

<sup>1</sup> Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, ( 5. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999),s. 3

<sup>2</sup> Alan Lewis, **The Psychology of Taxation**, (Oxford: Martin Robertson, 1982), s.10

<sup>3</sup> Jack Ochs, **Public Finance**, (New York: Harper and Row Publishers, 1974), s.xi

<sup>4</sup> Henry Laufenburger, **Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi**, Çev: İ. H. Ülkmen, (5.B., Ankara: Sevinç Matbaası, 1967), s.275

<sup>5</sup> Mükelleflerin vergiye karşı davranışları, vergi ile ilgili bulunan bireysel ve toplumsal bütün psikolojik olayları inceleyen vergi psikolojisinin konusudur. Vergi psikolojisi, vergi olayının ve vergilemenin çeşitli yönleri ile gerek fert, gerek toplum üzerindeki baskı ve etkilerinin yarattığı tepki ve direnişlerin psikolojik, sosyolojik ve mali sonuçlarını ele almaktadır. Doğan Şenyüz, **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**, (Bursa: 1995), s. 3-14

i- Yükümlüler ödeme gücüne göre vergilendirilmediği, ödeme güçlerinden daha fazla bir fedakarlık beklendiği takdirde vergiye karşı tepkiler artabilmektedir.<sup>6</sup>

ii- Yükümlünün vergiye karşı nasıl tepki vereceği ailede kişi başına düşen gelirle de ilgilidir. Kişilerin bakmak zorunda oldukları kişilerin bulunup bulunmamasına göre, vergiyi hissetmesi de farklılıklar göstermektedir. Bu bakımdan vergi hissedilmeye başlandığında vergiye karşı tepkiyi de beklemek gerekir.<sup>7</sup>

iii-Vergi ahlakı ve eğitim düzeyi de verginin kabullenilmesini kolaylaştırmak ve vergiye karşı tepkileri azaltmak bakımından önem verilmesi gereken konulardandır.Vergi ahlakının ve eğitimin düşük olduğu bir ortamda verginin mükelleflerce kabullenilmesinin, devletin yükümlüden beklediği dürüstlüğü temin edilmesinin zor olduğu söylenebilir.<sup>8</sup>

iv- Yükümlülerin devletin meşru varlığını kabul etmeleri, temelde devletin hizmetlerinden yeterince yararlanmalarına bağlıdır. Hizmetlerden yeterince yararlanılmadığına, fazla vergi ödendiğine inanılması halinde vergiye karşı tepkiler doğabilmektedir.<sup>9</sup>

v- Siyasal iktidarın desteklenmediği durumlarda, siyasal iktidarın kendilerini temsil etmediği düşüncesinden hareketle vergilere karşı tepkili olunmaktadır. Buna karşın destekleyenlerin ise bir noktaya kadar vergiye karşı ılımlı olabileceği söylenebilir.<sup>10</sup>

vi- Kamu hizmetlerinin yükümlünün tercihlerine uymaması halinde, kamu gelirlerinin etkin kullanılmadığı inancı doğmuşsa bu hallerde de vergiye karşı tepki beklenmelidir.<sup>11</sup>

vii-Yükümlülerin kendileriyle aynı sosyo-ekonomik grupta olanların kendilerine göre düşük vergi ödediklerini görmesi, hissettikleri verginin artmasına ve buna bağlı olarak vergiye karşı tepkilerinin sertleşmesine neden olabilmektedir.<sup>12</sup>

viii-Mesleklere göre vergilerin yükleri, meslekler arasındaki gelir yaratma esnekliği, gelirin elde edilme koşulları, net gelirin hesabında dikkate alınan indirimler nedeniyle farklılıklar gösterebilir. Gelir yaratma esnekliği düşük, çalışma koşulları zor olduğunda,

<sup>6</sup> Poujade hareketinin altında yatan en önemli iktisadi neden, küçük esnaf ve zanaatkarların içinde buldukları fakirliktir.Bkz. Şenyüz, a.g.e., s. 28

<sup>7</sup> Aynı, s. 31

<sup>8</sup> Aynı, s. 32-34

<sup>9</sup> Aynı, s. 37

<sup>10</sup> Aynı, s. 40

<sup>11</sup> Aynı, s. 41-42

<sup>12</sup> Aynı, s. 40

net gelir hesabında dikkate alınacak giderler dar tutulduğunda vergi yükü daha fazla hissedilmektedir. Bu noktada ise vergiye karşı tepkiler doğmaktadır.<sup>13</sup>

ix- Vergiye karşı tepkiler yükümlülerin mensup oldukları ırklarla ya da milliyetlerle de açıklanmaktadır. Buna göre bazı ırk ya da milliyet mensupları vergiye ılımlı yaklaşırken, örneğin Fransızlar vergiye tepkisel yaklaşmaktadır.<sup>14</sup> Irksal bozulmanın artması nedeniyle bu yaklaşım artık eleştirilmektedir.<sup>15</sup>

x- Yaş ve din gibi özellikler de vergiye karşı tepkiyi açıklamakta kullanılabilir. Örneğin genç yaşta daha yüksek hayat standardına ulaşmak istedikleri için vergiye karşı tepkiliyken, ileri yaşta hayat standartlarını yükseltme konusunda ısrarlı olmadıkları görülmektedir.<sup>16</sup>

xi- Vergiye karşı tepki bakımından vergi yönetiminden kaynaklanan nedenler de vardır. Yükümlüye yakın olmayan, yükümlüyü vergiye alıştıracak bir psikoloji yaratacak şekilde hareket etmeyen ve vergi kanunlarının uygulamasında iyi işlemeyen bir vergi yönetimi vergiye karşı tepki doğmasına neden olmaktadır.<sup>17</sup>

xii- Vergi sistemleri de vergiye karşı tepki doğmasına neden olabilecek bir yapıya sahip olabilir. Vergi adaletinin gerçekleştirilememesi; kolay uygulanabilir, kolay anlaşılabilir olmayan yasaların varlığı; sık sık değişen vergi yasalarının olması, sayısal anlamda bir çok verginin olması, vergi bürokrasisinin ağır işlemesi vergiye karşı tepki nedenlerine örnek olarak verilebilir.<sup>18</sup>

xiii- Ekonomik konjonktürden kaynaklanan tepkilerde vardır. Örneğin, refah dönemlerinde elde edilen gelirlerin vergilerini daralma dönemlerinde ödemek çok zor olduğu söylenebilir. Ayrıca enflasyonun artan oranlı tarifelerde yaptığı tahribat nedeniyle, daha önce alt dilimlerde vergilendirilen gelirin, enflasyona uyarlanmayan bir tarife söz konusu olduğunda, daha üst dilimlerden vergilendirmesinin söz konusu olması halinde gösterilen tepkiler bir başka örnek olabilmektedir.<sup>19</sup>

xiv- Siyasal yapıdan kaynaklanan vergiye karşı tepki nedenleri de vardır. Vergi politikasının belirlenmesine halkın katılımı sağlandığı siyasal sistemlerde vergiye

<sup>13</sup> Aynı, s. 45

<sup>14</sup> P. L. Reynoud, **Vergi Karşısında Mükellefin Ruh Hali**, Çev. Celal Erçoklu, (Ankara: Maliye Vekaleti, Maliye Tetkik Kurulu Yayını, 1955), s.10

<sup>15</sup> Şenyüz, a.g.e., s. 46

<sup>16</sup> Aynı, s. 47

<sup>17</sup> Aynı, s. 50

<sup>18</sup> Aynı, s. 59-74

<sup>19</sup> Aynı, s. 80

gönüllü katılım kolaylaşmaktadır. Buna karşın otoriter devletlerde bu şekilde bir katılım sağlanamamaktadır. Bunun yanında verginin alındığı dönemde olağanüstü hal söz konusu olmadığında vergide yapılan artırımlar karşılıksız bir yük olarak algılanmakta ve bunlara tepki gösterilmektedir.<sup>20</sup>

Vergiye karşı tepkiye neden olabilecek durumlardan sonra yükümlülerin vergi karşısındaki davranışlarını kısaca ifade etmek gerekirse şunlar söylenebilir. Yükümlülerin vergi karşısındaki davranışlarını iki şekilde ele almak mümkündür. Dar anlamda yükümlü, işinde uyanık, iktisadi muhakeme gücü ve kazanç hirsına sahip bir ekonomik insan olarak ele alınmakta ve yükümlü davranışlarının rasyonel olduğu kabul edilmektedir.<sup>21</sup>

Geniş açıdan vergiye karşı yükümlü davranışları incelendiğinde yükümlünün sadece ekonomik düşünceyle hareket etmeyecekleri söylenmekte, davranış biçimleri üç grupta ele alınmaktadır.<sup>22</sup>

i- Rasyonel davranan yükümlü vergiye karşı tepkilerini iktisadi düşünce kurallarına göre ayarlamakta, bu nedenle de tepki önceden tahmin edilebilmektedir.

ii- Rasyonel davranmayan yükümlü davranışları ekonomik kurallara göre değildir. Genelde bu gruptaki yükümlülerin vergi hakkında sağlıklı bilgileri yoktur. Verginin dış görünüşünden dolayı etkilenirler. Bu yükümlülerin tepkilerini tahmin etmek pek mümkün olmamaktadır.

iii- Kısmen rasyonel davranan yükümlüler ise çoğunluk grubunu oluşturmakta ve her iki grubun davranışlarını da gösterebilmektedirler. Muhakeme, basiret, değişik oranlarda birbiriyle uyumaktadır.

Vergi karşısında yükümlü tepkileri incelenirken genelde rasyonellik varsayımı kabul edilmekte, rasyonel olmayan yükümlü tepkileri istatistiki yöntemlerle saptanmaktadır.<sup>23</sup>

<sup>20</sup> Aynı, s. 82

<sup>21</sup> P. L. Reynoud , a.g.e., s.3

<sup>22</sup> Aynı, s.12-14

<sup>23</sup> S. Yenal Öncel, **Vergiye Karşı Tepkiler ve Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı**, (Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, İÜİF, 1974), s.13-14

## 1.2. Vergiye Karşı Tepki Türleri

Vergiye karşı tepkiler kamu kuvvetlerine baskı yapmak, vergiden kaçınmak, vergi kaçakçılığı ve vergiye karşı toplu direniş olmak üzere dörtlü bir sınıflamaya tabi tutulabilir.<sup>24</sup>

### 1.2.1. Kamu Kuvvetlerine Baskı

Mükellefler baskı grupları aracılığı ile yasaları etkileyerek vergiden kurtulmaya çalışırlar. Baskı grupları belli amaçlar doğrultusunda sürekli olarak belli bir organizasyon yapısı içinde hareket ederek, karar alma sürecini etkileyebilmekte ve alınan kararlarda çeşitli şekillerde çıkar sağlayabilmektedirler. Bu çıkarlardan en önemlisi ekonomik çıkarlardır. Vergilerin ödenmemesi ya da az ödenmesi yolu ile de ekonomik açıdan çıkar sağlandığı düşünüldüğünde, vergi mevzuatı baskı gruplarının hedefi olmaktadır. Baskı grupları kendi çıkarlarına uygun düzenlemeler yapılmasını, çıkarlarını zedeleyecek hükümlerin yasalaşmamasını sağlamaya yönelik çalışabileceklerdir. Baskı grupları yasama sürecinde<sup>25</sup> etkin rol oynayabildikleri gibi kamuoyu da yaratabilmektedirler. Kamuoyunu etkileyebilmek için baskı grupları, dergi, broşür yayımlamak, seminerler, paneller düzenlemek, rapor, proje hazırlamak ya da

<sup>24</sup> Vergiye karşı tepkiler farklı şekillerde sınıflandırılabilir. Örneğin bu tepkiler geniş olarak şu şekilde de sınıflanmaktadır: Oy kayması (Vergi politikaları beğenilmeyen siyasi partiden desteğin çekilerek bir başka partiye yönlendirilmesi). Baskı gruplarının harekete geçirme. Vergiden kaçınma. Vergi kaçakçılığı, Vergi borcunun geciktirilmesi (Yasalara aykırı bir durum değildir. Buna karşın Verginin geciktirilmesi kredi faiz oranları ile gecikme zammı oranı arasındaki farka bağlı olarak artabilmektedir. Buna göre mükellef alacağı kredi faiz tutarını, vergiyi geç ödemekle karşı karşıya kalacağı gecikme zammı tutarından fazla bulduğu takdirde, tahakkuk ettirdiği vergiyi ödememe, geciktirme yoluna gidebilir.) Vergi grevi (Vergi grevi kolektif özelliğe sahiptir. Belirli bir kişi yerine grubu oluşturan kişilerin vergi karşısındaki ortak davranışlarını ifade etmektedir.), Yansıma (Ödenen vergilerin kısmen ya da tamamen, fiyat mekanizması aracılığı ile bir ya da birkaç aşamada başkalarına, ileriye veya geriye aktarılmasını ifade etmektedir.) Göç (Vergilerin ağır bulunması halinde mükellefler, kendilerini veya vergiye konu olan unsurlarını, daha az vergi ödeyecekleri bir sektör, bölge ya da ülkeye aktarabilirler.) Bkz. Şenyüz, **a.g.e.**, s. 88-113; Farklı sınıflamalar için bkz. F. Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler**, (3. Baskı, İstanbul: İÜİF Yayını, İsmail Akgün Matbaası, 1950), s.78-83; Laufenburger, **a.g.e.**, s. 276-289; Marcel-Francis Capet, **Vergi Kaçakçılığı**, Çev: C.Erçoklu, (Ankara: 1954), s. 3; Öztekin Tosun, **Hileli Vergi Suçları**, (İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 191, Baha Matbaası, 1962), s. 24-29.

<sup>25</sup> Yasama sürecinde yapılan baskılar; Vergi yasa tasarısı veya yasa teklifi sürecinde, vergi yasa tasarısının komisyonlarda görüşülmesi sürecinde, Vergi yasa tasarısının genel kurulda görüşülmesi sırasında oluşturulan baskılar olarak ayrıma tabi tutulabilir. Baskı grupları vergi yasalarının yürürlüğe girmesinden sonra da baskı oluşturabilmektedirler. Hakan Ay, "Baskı Gruplarının Türk Vergi Sistemi Üzerine Etkileri", **Prof. Dr. Nezihe Sönmez'e Armağan**, (İzmir: D.E.Ü.İ.İ.B.F., Maliye Bölümü Yayınları, 1997), s.132

daha eylemsel olarak grev, lokavt, gösteri yapmak gibi araçlar kullanılabilir. <sup>26</sup> 1998 yılında Fransız Hükümeti yeni vergi planıyla gazetecilere 1934 yılından beri uygulanan vergi istisnasını kaldırmak istemiş, buna karşın Fransız basını 30.11.1998 günü bir günlük greve gitmiştir. Buna benzer bir örnek olarak İtalya’ da 1980’ de yaşanmıştır. İtalyan hükümeti gelirlerinin üçte birini beyan eden restoran ve otel işletmelerini hedef alarak restoran ve otel işletmelerinin vergi denetimlerini düzenleyen bir yasa yürürlüğe koymuştur. Ancak restoran sahipleri karşı çıkmışlar ve bir günlük grev yapmışlardır. <sup>27</sup>

### 1.2.2. Vergiden Kaçınma

Vergiden kaçınma, vergiyi doğuran olaya neden olmadan vergi yükümlülüğü dışında kalma olarak tanımlanabilir. <sup>28</sup> Vergi yükümlülüğünden kurtulma ve hazineyi vergi kaybına uğratma yasaya karşı fiillerden doğmadığından suç oluşmamaktadır. Kaçınma, vergi yasalarının yapısından ortaya çıkan bir olaydır. Vergi yasalarında yer alan bağışıklık veya ayrıcalıklardan yararlanmak, vergi yasalarında saptanan vergi konusunun veya yükümlülük alanının sınırları dışına çıkmak, vergiyi doğuran olaya neden olmamak ve son olarak da vergi yasalarındaki boşluklardan yararlanmak suretiyle kişi vergiden kaçınma yoluna gidilebilmektedir. <sup>29</sup>

Vergi yükünün ağırlığından dolayı yükün daha az olduğu bir başka faaliyetin yapılmaya başlanması ya da daha az vergi yükünün olduğu ülkelere gidilmesi de vergiden kaçınma olarak kabul edilebilmektedir. <sup>30</sup> Buna karşın uluslararası kuruluşların tanımlamaları <sup>31</sup> vergiden kaçınmanın bazı şekillerinin meşru olmadığını ortaya

<sup>26</sup> Bkz. Fevzi Devrim, Vergi Bilinci ve Vergiye Karşı Direniş Sorunu, (Ege Üniversitesi, İktisadi ve Ticari Bilimler Fakültesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir, 1974), s. 236; Ay, “Baskı Gruplarının..., a.g.m., s. 132.

<sup>27</sup> Osman Altuğ, **Kayıt Dışı Ekonomi**, (2. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1999), s. 262-264.

<sup>28</sup> Aykut Herekman, **Kamu Maliyesi, C.II**, (2. Bası, Ankara: Sevinç Matbaası, 1989), s. 158.

<sup>29</sup> Aynı, s. 158

<sup>30</sup> Aynı, s. 158

<sup>31</sup> 1984 tarihli B.M. raporunda tam mükelleflerin başvurdukları başlıca vergiden kaçınma yolları belirlenmiştir. Buna göre; Gelirin servete veya servetin gelire dönüştürülmesi, Mal veya hizmet karşılığı ödemelerin vadesiz veya faizsiz borç olarak gösterilmesi, Gelir veya varlıkların yasal sahipliğinin bağlı şirketlere aktarılması, Örtülü sermaye yatırımları ile vergisel yarar sağlanması, karın düşük vergili ülkelerde bulunan bağlı şirket veya şubelerde toplanmasını sağlayacak işlemler yapılması, vergiden kaçınma yolları olarak belirtilmektedir. Bkz. “United Nations, **International Cooperation in Tax Matters**, Guidelines for International Cooperation Against the Evasion and Avoidance of Taxes (with special reference to Taxes on Income, Profits, Capital and Capital Gains), DECOSOC, Doc.No. ST/ESA/142, New York, 1984, s.12” Saygın Eyyüpgiller, “Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi”, **Yaklaşım**, Y. 10, S. 113, (Mayıs 2002), s.152 deki alıntı; OECD ( Milletlerarası İktisadi İşbirliği ve

koymaktadır. Vergi kaçakçılığının yasaya aykırı, vergiden kaçınmanın ise yasaya uygun olması kriterine bağlı olarak yapılan ayırım, gelişmiş ülkelerin ulusal vergi hukuku düzenlemelerine bakıldığında önemini kaybetmektedir. Bazı devletler yasanın özüne aykırı işlemleri de kaçakçılık çerçevesinde ele almakta ve kaçırma ile kaçınma arasında bir ayırım yapmamaktadır.<sup>32</sup> Vergiden kaçırma ile vergiden kaçınma arasında belli belirsiz bir ayırım olduğu söylenmektedir.<sup>33</sup>

Uluslararası planda vergiden kaçınma olarak adlandırılan durum, Türk vergi hukukunda “peçeleme işlemi”<sup>34</sup> olarak ifade edilebilmektedir.<sup>35</sup> Bu çerçeveden bakıldığında vergiden kaçınmanın meşru ve meşru olmayan şekillerinin olduğu söylenebilecektir. Vergiden kaçınmanın meşru sayılması için yasalarla açıkça yasaklanmamış faaliyetler söz konusu olmalıdır. Vergi yükümlülüğünü zamanında ve gereğince yerine getiren mükellef vergiden tasarruf etmesi halinde vergiden kaçınma meşru sayılmaktadır. Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanarak vergi planlaması yapılması da meşruluğun göstergelerindedir. Buna karşın vergi idaresi vergi planlamalarına ilişkin düzenlemeleri inceleyebilir ve mükelleften bu düzenlemelere ilişkin açıklama isteyebilir.<sup>36</sup>

Meşru olmayan vergiden kaçınmayı tespit ederken mükelleflerin hakkı kötüye kullanıp kullanmadıkları tespit edilmelidir. Bir vergi mükellefinin, ekonomik teamüllere, şartlara uygun olmayan veya gerekçesi açıklanamayan kanuni düzenlemeleri seçmesi halinde hakkın kötüye kullanımı ortaya çıkmaktadır. Hakkın kötüye kullanılmasından bahsedebilmek için vergiden kaçınmak dışında makul baskın sebeplerin görülmemesi ve vergiden kaçınma niyetinin seçilmiş olan hukuki

---

Kalkınma Teşkilatı) nin raporuna göre en yaygın vergiden kaçınma halleri şunlardır; yabancı bir yatırımdan elde edilen gelirlerin çok düşük oranda vergi ödeyen veya hiç ödemeyen bir ara işletmede toplanması, karların, vergi mükellefiyeti doğurmayacak veya çok düşük vergi yükümlülüğü yaratacak şekilde, başka unsurlara dönüştürülmesi, suni gider tahakkukları, vergi anlaşmalarının sağladığı yararları azamiye çıkarmak için değişik kaynaklardan elde edilen yabancı gelirleri toplamak üzere yabancı şirketler kurulması. Bkz. “OECD, **International Tax Avoidance and Evasion: Four Related Issues**, Issues in International Taxation, No:1 Paris 1987, s. 13”, Eyyüpgiller, **a.g.m.**, s.153 deki alıntı.

<sup>32</sup> Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, (İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 1995), s.288-291

<sup>33</sup> Doreen McBarnet, “Whiter Than White Collar Crime: Tax, Fraud Insurance And Management of Stigma”, ed. David Nelken, **White Collar Crime**, (USA-Vermont: Dartmouth Publishing Company,1994), s. 598

<sup>34</sup> Vergi yükümlüleri ve sorumluları özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma amacı güdülüyorsa bu amaca yönelik sözleşmelere “peçeleme sözleşmesi” denmektedir. Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.26

<sup>35</sup> Eyyüpgiller, **a.g.m.**, s.149

<sup>36</sup> Aynı, s.151

düzenlemeye esas teşkil etmesi gerekir. Ancak işlemin ekonomik özü veya ticari gerekçesi olmadan yapılan muvazaalı veya hakkın kötüye kullanılması tanımına giren işlemler açıkça belirlenmediği takdirde gereksiz ihtilaflara meydan verileceğinden bunun tanımlanması gereği ortaya çıkmaktadır. Uluslararası kurumların yapmış oldukları tanımlamalar dikkate alınarak iç hukuk düzenlemelerinin yapılması gerekmektedir.<sup>37</sup>

### 1.2.3. Vergiye Karşı Toplu Direniş

Vergiye karşı bu tepki bazen o kadar sert olmaktadır ki mevcut bir verginin kaldırılması, yani verginin reddedilmesi gibi marjinal sonuçlar yaratabilmektedir.<sup>38</sup> Vergilemenin reddine ilişkin en önemli örnek 1953’ de Fransa’da gelişen “Poujade” hareketi gösterilmektedir.<sup>39</sup> Bu hareketin ekonomik nedeni olarak küçük esnafın içinde bulunduğu ekonomik durumdur. Mali nedeni ise perakendeci tüccara, ek vergi getirilmesidir. Bu hareketin politik nedeni ise şu şekilde özetlenebilir; savaş sonrası yıllarda artan kamu harcamalarının finansmanı zorunluluğu ile vergi yükü oldukça artmıştır. Bu yükten kurtulmak için çeşitli baskı grupları politik baskı araçlarıyla vergi yükünü hafifletebilmek için bazı girişimlerde bulunurken, küçük esnaf bu haktan yoksun kalmış ve gelen ek vergi yükü bu grubun üzerinde kalmıştır. Başlangıçta kişisel düzeyde ortaya çıkan tepkiler, daha sonra hızla toplumsal bir eyleme dönüşmüştür. Bu tepkiler sonucunda bu vergi kaldırılmıştır.<sup>40</sup> Bir başka toplu direniş örneği de 1980 ‘li yılların sonunda İngiltere’de görülmüştür. 1987 yılında muhafazakar parti oy verecek yaştaki her yetişkinden belli bir vergi alınmasını öngören vergiyi uygulamaya karar vermesi, toplu bir reaksiyon süreci başlatmış ve sonunda 1993’ten itibaren kamu oyunun baş vergisi adını verdiği bu verginin kaldırılması kararlaştırılmıştır.<sup>41</sup> Bu çerçevede vergi idaresinin yükümlüler ile olan ilişkilerinde yükümlü psikolojisi dikkate alınmalıdır.

<sup>37</sup> Aynı, s.156

<sup>38</sup> Capet, a.g.e., s. 3.

<sup>39</sup> F. Devrim, a.g.t., s. 236; S. Yenil Öncel, a.g.e., s. 49.

<sup>40</sup> F. Devrim, a.g.t., s. 237.

<sup>41</sup> Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, (8.B., İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1992), s. 292.

#### 1.2.4. Vergi Kaçakçılığı

Vergiye karşı gösterilen tepkilerden en önemlisi vergi kaçakçılığıdır.<sup>42</sup> Yaklaşımlara göre vergi kaçakçılığı farklı şekillerde incelenebilmektedir. Geniş bir bakış açısıyla vergi kaçakçılığı vergiye karşı koyma olarak nitelendirilmekte ve kaçınmayı da yani hukuki yoldan az vergi ödemeyi veya hiç ödememeyi de kapsamaktadır.<sup>43</sup> Bazı yazarlar ise mükellefin vergi matrahını küçültmesi, yok etmesi biçimindeki tepkilerin hepsini vergiden kaçınma olarak tanımlamakta, konuyu kanunların imkan verdiği yöntemler kullanılarak matrahın küçültülüp yok edilmesi ve kanundışı yollardan vergi kaçırılması şeklinde incelemektedirler.<sup>44</sup>

Geniş anlamda vergi kaçakçılığı, vergi kaçırma olarak ifade edilmekte, verginin hileli yollardan azaltılması yanında, kanunların öngördüğü şekli görevlere ihmal ya da bilgisizlik sonucu uyulmaması nedeniyle ortaya çıkan vergi kaybını da kapsamaktadır.<sup>45</sup> Burada önemli olan vergi kaybının olmasıdır. Kast aranmamaktadır.

Dar anlamda vergi kaçakçılığı, vergi ödememek ya da daha az ödemek amacıyla vergi kanunlarına aykırı hareket etmek, diğer bir deyişle yasal olmayan yollara başvurarak vergiden kurtulmak veya kurtulma girişiminde bulunmaktır.<sup>46</sup> Bir başka tanıma göre vergi kaçakçılığı, vergi borcu doğmuş olduğu halde, vergi kanunlarına aykırı düşen hareketlerle, verginin hiç ödenmemesidir.<sup>47</sup> Başka bir tanıma göre ise vergi kaçakçılığı genelde vergilendirilebilir bir gelir veya serveti vergi idaresinin bilgisi dışında bırakma veya vergi matrahının gizlenmesi amacı ile hileli işlemlere başvurma gibi yollarla vergi yasalarına açıkça aykırı davranmayı niteleyen bir terimdir.<sup>48</sup>

<sup>42</sup> Vergiye karşı tepkileri hukuka aykırılık yönünden ve ekonomiye etkileri bakımından ikiye ayırmak mümkün olmaktadır. Hukuka aykırılık bakımından vergiye karşı tepkiler ele alındığında vergiden kaçınma meşru, yasal, vergi kaçakçılığı ise gayri meşru ya da verginin yasal yollardan reddi olarak ele alınmaktadır. Bkz. Serhai Richupan, "Vergi Kaçakçılığının Ölçülmesi", Çev. Emin Taylan, **Vergi Dünyası**, Yıl 4, S. 44, (Nisan 1985), s. 30; Neumark, **a.g.e.**, s. 78-83; Vergiye karşı tepkilerin ekonomik açıdan ele alındığı görüş vergiden kaçınma ve kaçakçılık arasındaki ayrıma önem vermemektedir. Bunların devlet gelirleri, yükümlülerin vergilendirilmiş kazançları ve mali adalet üzerindeki etkileri aynı olduğu ve yüksek vergi oranlarından kurtulmak için birbirinin alternatifi olarak kullanılacakları düşünülmektedir. Vergiye karşı tepkiler bu anlamda ayrıma tabi tutulmaksızın kaçınma ya da kaçakçılık olarak nitelendirilmektedir. Bkz. Richupan, **a.g.m.**, s. 30.

<sup>43</sup> Halit Ek, **Fransa'da Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden kaçınma, Mali Polis Teşkilatı ve Vergi Denetim Organları İle İlişkileri**, (Ankara: 1976), s.1-11.

<sup>44</sup> Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, (2. B., Ankara: S Yayınları, basım tarihi yok), s.1-11.

<sup>45</sup> S. Yenal Öncel, **a.g.e.**, s.46.

<sup>46</sup> Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.288.

<sup>47</sup> Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, (14. B., Ankara: Savaş Yayınları, 1992), s.124.

<sup>48</sup> Soydan, **a.g.e.**, s.288-289.

Birleşmiş Milletler tarafından oluşturulan “ Vergi Sorunları Üzerine Uluslararası İşbirliği Uzmanlar Ad Hoc Grubu”, 1981 yılında vergiden kaçınma ve vergi kaçırma olaylarını incelemiştir. Bu uzmanlar grubunca, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma kavramları arasında belirgin bir sınır çizilmesinin kamu oyu, yargı, parlamento ve hükümetlerin çeşitli ülkelerde olaya karşı farklı tavır alması nedeniyle güç olduğu belirtilerek, kesin bir tanım yapılmasına gerek görülmemiş ve ana hatları ile, vergi yükümlülüğünü azaltmaya yönelik yasa dışı yöntemlere başvurulması vergi kaçırma, vergi sorumluluğunun aslında yasal olmakla beraber yasanın amacına aykırı olarak azaltılması ise vergiden kaçınma olarak tanımlanmıştır.<sup>49</sup> Vergi kaçakçılığının yasaya aykırı, vergiden kaçınmanın yasaya uygun olması ölçütüne bağlı olarak yapılan ayırımın, bazı devletlerin ulusal düzenlemelerine bakıldığında eski önemini yitirdiği söylenmektedir. Bazı devletlerin yasanın özüne aykırı işlemleri de kaçakçılık çerçevesinde ele aldıkları, kaçınma ile kaçakçılık arasında bir ayırım yapmayarak, vergiden kaçınmaya ayrı bir hukuksal durum olarak yaklaşmadıkları ifade edilmektedir.<sup>50</sup>

Vergi kaçakçılığı teriminin cezai anlamda suçları ve idari nitelikteki suçları birlikte kapsayıp kapsamadığı bir metodolojik sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi kaçakçılığının geniş ya da dar yorumuna göre terimin kapsamı da farklılık göstermektedir. Vergi kaçakçılığı geniş ele alındığında, terim hem idari nitelikteki hem de cezai anlamdaki suçları kapsamakta, dar ele alındığında ise ceza mahkemelerinde yargılanan suçlar olarak kabul edilmektedir.

Türk Vergi Hukukunda kaçakçılık terimi ilk olarak idari para cezasını gerektiren eylemler bakımından 213 sayılı Vergi Usul Kanunundan önce yürürlükte olan 7.6.1949 tarihli 5432 sayılı VUK’ nun<sup>51</sup> 324. maddesinde kullanılmıştır. 5432 sayılı VUK da 18.7.1951 tarihli ve 5815 sayılı kanun<sup>52</sup> ile yapılan değişiklik ile ilk kez vergi ödevine ilişkin aykırılıklar karşılığı hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmüş ve ceza mahkemelerinde yargılanacak eylemler “Hileli Vergi Suçu” olarak adlandırılmıştır. 5432 sayılı VUK, 213 sayılı VUK<sup>53</sup> ile yürürlükten kaldırılmıştır. Getirdiği ceza sistemi

<sup>49</sup>M. Erol Karsan, **Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma ile Mücadelede Uluslararası İşbirliği**, (İstanbul: Maliye ve Gümrük Bakanlığı, APK Yayını, 1984), s.34-35.

<sup>50</sup> Soydan, **a.g.e.**, s.288-291

<sup>51</sup> R.G., 15.6.1949, S. 7233

<sup>52</sup> R.G., 24.7.1951, S. 7866

<sup>53</sup> R.G.,10-11-12.1.1961, S. 10703-10704 -10705

birçok kez değişikliklere uğramasına rağmen 213 sayılı VUK, günümüzde de yürürlükte bulunmaktadır. 213 sayılı VUK, 2365 sayılı yasa<sup>54</sup> ile değişikliğe uğramış, bu değişiklik ile “hileli vergi suçu” 344. maddede “ kaçakçılık suçu” olarak düzenlenmiştir. Bu maddede ayrıca idari para cezaları gerektirecek bazı eylemler için de kaçakçılık terimi kullanılmaktadır. 4369 sayılı yasa<sup>55</sup> ile 213 sayılı VUK’da ciddi değişiklikler yapılmıştır. Buna göre VUK’nun son halinde 359. madde “ Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlığını taşımakta, buna karşın artık idari para cezalarını gerektiren bazı eylemler için VUK md. 344’ de “Vergi Ziyayı Suçu ve Cezası” terimleri kullanılmaya başlanmıştır. Bu çerçevede yasa koyucu, hürriyeti bağlayıcı cezaları gerektirecek eylemler bakımından vergi kaçakçılığı terimini, idari para cezalarını gerektiren eylemler bakımından kaçakçılık terimini değil vergi ziyayı terimini benimsemiştir.

Vergi kaçakçılığı kavramı, yasa koyucu tarafından dar yorumlanmasına karşın, uluslararası kurumlar ve bazı ülkelerin düzenlemelerinde peçeleme işlemlerinin bile kaçakçılık kavramı içinde ele alınarak olabildiğince geniş bir yoruma gidildiği görülmektedir.

Vergi kaçakçılığının boyutları ülkeden ülkeye değişmekle birlikte, her ülke için önemli bir problem olmaktadır. Vergi kayıpları nedeniyle, yeterli ölçüde vergi geliri sağlayamayan devlet ya harcamalarını kısmak zorunda kalacak ya da yeni gelir kaynakları bulmaya çalışacaktır. Harcamalarının kısılması günümüzde pek mümkün olmayan bir durumdur. Vergi gelirlerinin yetersizliği, emisyon yoluna başvurulmasını gerektirebilir. Bu da enflasyonist baskılara neden olabilmekte, ödemeler bilançosu ve gelir dağılımını olumsuz etkilemektedir. Emisyon yerine borçlanma yoluna gitmek de bir çok sakınca taşımaktadır. Vergi kaçakçılığı ayrıca, vergi önünde eşitliğin ve gelir dağılımının bozulması, ekonomide rekabet şartlarının kötüleşmesi, kaynak tahsisinin verimsiz alanlara yönelmesi, mükelleflerde kanuna karşı gelme alışkanlığının doğması gibi bir çok ekonomik sosyal sonuçlar doğurmaktadır.<sup>56</sup> Bu nedenle vergi kaçakçılığının boyutları da incelenmesi gereken bir konu olmaktadır. Kaçakçılığın boyutlarının saptanmasında bir çok yöntem kullanılmaktadır. Kayıt dışı ekonominin<sup>57</sup> bir alt bölümü

<sup>54</sup> R.G., 31.12.1980, S.17207

<sup>55</sup> R.G., 29.7.1998, S. mük. 23417

<sup>56</sup> İsmail Aktürk, “Vergi Kaybı Sorunu ve Alınabilecek Önlemler”, **DEÜ İİBF Dergisi**, C.III, S.2, (1988), s.137

<sup>57</sup> Kayıt dışı ekonomi kavramı için vergilenmeyen ekonomi, kara ekonomi, nakit ekonomisi, kaydedilmeyen ekonomi, marjinal ekonomi, gözlenemeyen ekonomi, resmi olmayan ekonomi, yer altı

olarak değerlendirilebilen vergi kaçacağını kesin verilerle tespit etmek mümkün görünmemektedir. Ancak belli ölçülerle bir fikir edinebilmek mümkün olabilmektedir. Türkiye uygulamasında vergi kaçakçılığına ilişkin bir takım fiiller, 4208 sayılı<sup>59</sup> Kararın Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanununun ile kara para mevzuatına dahil edilmiştir. Bunun temel nedeni vergi kaçakçılığının yaygın olmasının doğurduğu ekonomik ve mali problemlerdir.

Buraya kadar ele alınan vergiye karşı tepki şekillerinin hepsi, sonuç olarak vergi gelirlerini azaltıcı yönde etki göstermektedir.

### 1.3. Vergi Suçlarının Nedenleri

Vergi suçlarının nedenleri çeşitli ve karmaşıktır. Ancak vergi suçlarıyla mücadele edebilmek, cezalandırmanın etkinliğini sağlamak için bu nedenlerin neler olduğu konusuna eğilmek gerekmektedir. Suçlu davranışını açıklamaya çalışan bir çok teori ileri sürülmüş ancak hiç biri tek başına yeterli olamamakla birlikte hepsinin de doğruluk payı vardır.<sup>60</sup> Bu durum ekonomik suç ve vergi suçları içinde geçerlidir.<sup>61</sup> Vergi suçlarının nedenleri çeşitli şekillerde sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırmalar tam bir kesinlik göstermemektedir. Vergi suçlarının nedenlerine ilişkin görüşler tarihsel

---

ekonomisi terimleri kullanılabilir. Vergi idaresi açısından bakıldığında, kayıt dışı ekonomi, vergi kaçırmak amacıyla vergi idaresinin bilgisi dışına çıkarılan tüm faaliyetler olarak, daha geniş açıdan ise milli gelir hesaplarını elde etmede kullanılan bilinen istatistik yöntemlerine göre tahmin edilemeyen, gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümü olarak tanımlanabilmektedir. Türkmen Derdiyok, "Türkiye'nin Kayıt Dışı Ekonomisinin Tahmini", *Türkiye İktisat*, Y. 5, S. 14, (Mayıs 1993), s. 54; Faaliyetin yasal olup olmadığına göre yapılan ayırmda her vergi kaçırma dar anlamda kayıt dışı ekonomi kapsamına girmediği söylenmektedir. Vergi kaçırma amacıyla, elde edilen kazançların vergi idaresinden gizlenmesi kayıt dışı ekonominin yasal faaliyetler alt bölümünü oluşturmaktadır. Burada yasal olan gelir getirici mal ve hizmet üretiminin yasal olmasından bahsedilmektedir. Bu yönü ile vergi kaçırma yer altı ekonomisinin bir parçası değildir. Naci Ağbal, "Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Kara Para İlişkisi", *Yaklaşım*, Y. 8, S. 89, (Mayıs 2000), s. 88.

<sup>58</sup> Belçika'da 1977 yılında vergilenebilir gelirin 1/6 sının beyan edilmediği hesaplanmıştır. Norveç'te % 5 ile %15 arasında eksik beyan olduğu tahmin edilmiştir. A. Lewis, *a.g.e.*, s. 125; İtalya'da 1980' de vergilenebilir gelirin % 50 si beyan edildiği tespit edilmiştir.; Altuğ, *a.g.e.*, s.262 .

<sup>59</sup> 19 Kasım 1996 tarihli Resmi Gazete

<sup>60</sup> Sokullu, *a.g.e.*, s. 37.

<sup>61</sup> Kriminolojinin suçun nedenlerini açıklama konusundaki yetersizliğinin ekonomik suçlara da yansıdığı ifade edilmektedir. Evrensel ekonomik sistemin hangi ölçüler içinde suçluluğu ürettiği konusu cevaplanabilmiş değildir. Kriminoloji bilimi ekonomik suçluluk konusunda henüz yeterli açıklamalar yapabilmiş değildir. Bkz. M. Klaus Tiedemann, "Phenomenology of Economic Crime", *Criminological Aspects of Economic Crime*, (Council of Europe, Strasbourg, 1977), s. 58; Suç ve ekonomi arasındaki bağlantıyı araştırma çabaları Platon, Aristo gibi düşünürlere kadar uzanmaktadır. Bu düşünürler suç, yoksulluğun bir sonucu olarak ele almışlardır. Bu düşünüş, suç sosyolojik sebepler ve teorilerle açıklamak isteyen yazarlara temel teşkil etmiştir. Daha sonra yine temellerini antik çağdan alan, suç biyolojik nedenlerle açıklamaya çalışan görüşler türemiştir. Nihayet suç psikolojik teorilerle açıklanmaya çalışılmıştır. Ancak bu teorilerin temel yanlılığı suç tek bir nedene bağlama yaklaşımlarıdır. Bu teoriler tek başlarına suç ve nedenlerini açıklayamamaktadır. Bkz. Sokullu, *a.g.e.*, s. 38

gelişim içinde farklılıklar göstermektedir. Yapılan sınıflandırmalarda bir birlik görülmemektedir. Vergi suçlarının nedenlerinin sosyo-psikolojik yönden de ele alınması gereklidir.<sup>62</sup> İnceleme kolaylığının ve sistematüğın sağlanması bakımından bir sınıflama yapmak gerekirse vergi suçlarının nedenlerini kişisel ve toplumsal nedenler ile

<sup>62</sup> Scialpi ve Lerouge vergi kaçakçılığının toplumsal ve bireysel nedenlerden kaynaklandığını belirtmekte, Scialpi ayrıca bu sebepler yanında iktisadi sebepler (vergi oranının yüksekliğı), maliye politikasının yanlışlıkları (bazı sınıfların vergi yükünün ağır olması), soyaçekim ve psikolojik sebepleri de vergi suçunun nedeni olarak incelemektedir. Bkz. Tosun, **a.g.e.**, s. 9 vd.; Capet ise vergi kaçakçılığı suçunun sebeplerini bireysel ve ortak sebepler başlıkları altında incelemektedir. Bireysel sebepler; kaçakçılığa eğilim, paranın nihai faydası ( bireyin bozuk ekonomik durumu), harici ve maddi sebepler (genel ekonomik durum), psikolojik ve ahlaki etkiler olarak belirlenmiştir. Ortak sebepler; mevzuatın sadeliğı, kamunun etkisi, vergi idaresi, mevzuatın değışkenliğı olarak belirlenmiştir. Bkz. Capet, **a.g.e.**, s. 3; Margairaz ise üçlü bir ayırım yapmaktadır. Buna göre vergi suçunun nedenlerini idarenin yapısını ve denetimin yetersizliğini incelediğı temel nedenler, mükellefin kişiliğinden kaynaklanan nedenler ve ekonomik ve politik nedenler olarak ele almaktadır. Gaudemet- Molinier ise dörtlü bir ayırım yapmaktadır. Bunlar ahlaki sebepler (vergi bilincinin denetim ve yasal düzenlemelerin de etkisiyle azaldığı savunulmakta), ekonomik sebepler (ekonomik dalgalanmalar, ve bireyin vergiden kaçarak kar etme isteğı ele alınmakta), politik sebepler (vergi yasalarının, onu yapan siyasi iktidarın çıkarlarına yönelik olduğu ortaya konmaktadır), teknik sebepler (vergi sisteminin karışıklığı, denetim mekanizmasının yeteri kadar çalışmaması ele alınmaktadır). Houchon ise vergi suçlarının sosyo-psikolojik boyutlarına dikkati çekmektedir. Bireysel neden olarak belirtilenlerin aslında sosyolojik nedenler olduğunu ifade etmektedir. Ekonomik nedenlerin ise sosyolojik boyutunun bulunduğunu, toplumun kültürel ve ekonomik yapısı ile eğitimin toplumsal psikolojiyi dolayısıyla da vergi bilincini şekillendirdiğini ifade etmektedir. Hukukumuzda da vergi suçlarının nedenlerini irdeleyen yazarlar olmuştur. Tosun' a göre toplumsal ve bireysel nedenler şeklinde bir ayırım hatalıdır. Tosun tüm nedenlerin sosyolojik boyutunun olduğunu ifade etmiştir. Ancak daha iyi bir ayırım bulamadığını belirterek yine de toplumsal ve bireysel ayırım yapma yoluna gitmiştir. Yazara göre toplumsal nedenler; tarihi gelenekler, vergi kanunlarındaki aksaklıklar, kontrol mekanizmasının yetersizliğı, halka vergi terbiyesinin verilmemiş olması, ırki sebepler, yaptırımların yetersizliğıdir. Bireysel sebepler ise; gelirin devlete değıl onu kazanana ait olduğu düşüncesi, verilen vergi kadar devletten bir yarar elde edilmediğı düşüncesi, haksızlığa uğrandığı düşüncesi, kazancını beyanla kendisine bir zarar geleceğı düşüncesi, şahsi çıkar kaygısı, vergi kaçırmaı bir beceriklilik kabul etme düşünceleridir. Bkz. Tosun, **a.g.e.**, s. 9 vd.; Edizdoğan-Taş ise Tosun' a benzer açıklama yapmış ancak üst başlıklarda toplamak yerine belirtilen nedenleri sayma yoluna gitmişlerdir. Nihat Edizdoğan, Metin Taş, **Vergi Ceza Hukuku**, (Bursa: Ekin Kitabevi), 1993; Seviğ ise vergi sisteminin adaletsizlikleri üzerinde durmuştur. Veysi Seviğ, "Vergi Reform Tasarısı Üzerine Düşünceler", **Ekonomide Durum Dergisi**, Türk-iş Araştırma Merkezi Yayınları, (Bahar 1998), s.122-141; Vergi sistemindeki aksaklıklar vergi suçunun nedenlerinden olduğu düşünüldüğünde yapılan tespitler oldukça önemli olmaktadır. Seviğ'e göre vergi sistemi verginin mali güçle orantılı olması ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtım gibi Anayasa md. 73' de ifadesini bulan ilkeleri yansıtmamaktadır. Verginin yasallığı ilkesi ve anayasal prensipler için Bkz. Güneş, **a.g.e.**, s. 10 vd. ; Oyan ise vergi yükün dağılımının adaletsiz olmasını ve maliye politikalarında yapılan yanlışlıkları vergi sisteminin aksaklıkları olarak belirlemektedir. Farklı bir düşünce olarak vergi oranlarının yüksek olmadığını savunarak vergi sisteminin bir aksaklığı olmadığını ileri sürmüştür. Oranların bir çok gelişmiş dünya ülkesi ile aynı seviye de olduğunu ve bunun aksaklık nedeni olamayacağını ifade etmiştir. Oğuz Oyan, "Vergi Tasarısının Emek Kesimi Açısından Genel Eleştirisi", **Ekonomide Durum Dergisi**, Türk-iş Araştırma Merkezi Yayınları, (Bahar 1998), s. 81-106.; 4369 sayılı yasanın genel gerekçesinde vergi sisteminin aksaklıklarından bahsedilmiştir. Bunlar ise vergi suçlarının nedeni olabilecek niteliktedirler. Genel Gerekçeye göre vergi oranlarının yüksekliğı, gerçekte kazanılmayan gelirlerin vergilendirilmesi, vergi sisteminin enflasyon nedeniyle ortaya çıkan aşınmaları gidermede yetersiz kalması, rant gelirlerinin vergilendirilmemesi, vergi sisteminin tarafsızlığını yitirmesi, vergi sisteminin karmaşıklaşması vergi sisteminin aksaklıkları olarak görülmektedir. **Vergi Reformu (Eski Kanun-Yeni Kanun-Gereke)**, (Ankara: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, 1998), s.1-3; Bunlar vergi suçlarının doğmasına neden olabilecek aksaklıklardır. Bir anlamda vergi suçlarının nedenleri de demek mümkündür.

sistemden kaynaklanan sebepler olarak üçe ayırmak mümkündür.<sup>63</sup> Ancak kişisel nedenler ile toplumsal nedenler aynı başlık altında incelemek ve ikinci ana başlık olarak da sistemden kaynaklanan nedenleri ifade etmek mümkündür. Vergi ilişkisinin tarafları dikkate alındığında vergiyi ödeyen ve vergiyi toplayan taraflardan kaynaklanan nedenler olarak tasnif yapmak mümkün olabilecektir. Bu nedenle kişisel ve toplumsal nedenler aynı başlık altında, sistemden kaynaklanan nedenler de ikinci başlık olarak ele almakta bir sakınca görülmemektedir.

### 1.3.1. Kişisel ve Toplumsal Nedenler

Bu ayırımında kişisel nedenler ve toplumsal nedenler aynı üst başlık altında ifade edilse de bu nedenler “kişisel nedenler” ve “toplumsal nedenler” adlarındaki alt başlıklarda ele alınacaktır.

#### 1.3.1.1. Kişisel Nedenler

Kişisel nedenler daha çok vergi suçu işleyen kişinin yapısından ve psikolojik etkenlerden kaynaklanan nedenlerdir. Bir çoğunun temelinde, vergi bilincinin yeterince gelişmemiş olması yatar.

Birçok yükümlü kamu hizmetlerini doğal olarak kabul etmekte, verginin kamu hizmetleri açısından taşıdığı önemi dikkate almadan vergi konusu olan gelirin devlete değil kendisine ait olduğunu düşünmektedir.<sup>64</sup>

<sup>63</sup> Kaşıkçı farklı bir sınıflama önermektedir. Yazara göre sınıflandırmada nitelik değil nicelik farkı yani suçun ve suçluluğun oluşumuna katkısı esas alınmalı, hangi faktörlerin diğerlerine oranla öncelikli ve şekillendirici olduğu ortaya konmalıdır. Vergi suçluluğunun temel nedenini “Tarihi geleneklerin de etkisi ile oluşan kültür ve eğitim eksikliği, kötü ekonomik koşullar ve bunların şekillendirdiği toplumsal vergi bilincinin düşüklüğüdür. Toplumsal vergi bilinci düşüklüğü birey psikolojisine de yansımaktadır. Bu temel nedenler dışında kalanlar ise ikinci derecede etki eden nedenlerdir. Bu ikinci derecede etki eden sebepler ise; politik nedenler (Vergilendirme politikasından bahsedilmektedir.), yasalardan kaynaklanan nedenler (Vergi yükünün adaletsiz olduğu ve vergi sisteminin tarafsızlığını yitirmesinden bahsedilmektedir. Ancak bunların politik nedenlerle de benzeşmesinden dolayı gerçek anlamda yasadan kaynaklanan nedenlerin başında yasaların sık değiştirilmesi olduğu ifade edilmiştir.), vergi idaresinin denetim eksikliği (bu nedende eleman yetersizliği, mevzuatın karışıklığı, idarenin teknik imkanlarının eksikliği olarak bölümlenmektedir.), teknolojik ve gelişmelerden kaynaklanan nedenler. Bkz. Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi S.B.E., 1999), s. 31-36. Kaşıkçı’ nın niceliksel sınıflamasına katılmamaktayız. Hangi nedenin ilk derecede hangisinin ikinci derecede önemli olduğunun tespiti için istatistik verilerin olması gerektiğini düşünmekteyiz. Aksi halde yapılan niceliksel sınıflamanın sübjektif değerlendirmelerden öteye gitmeyeceğini düşünmekteyiz. Bunun yanı sıra değişen koşullara göre niceliksel sınıflandırma anlamını da yitirebilecektir. Günümüzde ilk derece de önemli olan bir suç nedeni değişen koşullar sonucunda ikincil bir değere sahip hale gelebilecektir. Bu nedenle niceliksel sınıflandırma yerine niteliksel sınıflamanın bütün sınıflandırma zorluklarına karşın en azından daha tutarlı olduğu söylenebilir.

<sup>64</sup> Ernest G. Jenny, G. Niedermeyer, **Muhasebede Hileler**, Çev. M.Erdinç, (2.B. İstanbul: 1949), s. 82.

Kişiler vergi öderken ödedikleri vergilerle faydalı işler yapılıp yapılmadığını düşünmekte, ayrıca ödedikleri vergi oranında kamu hizmetlerinden yararlanmak istemektedirler. Yükümlü ödediği vergi kadar kamu hizmetinden yararlanamadığını düşündüğünde, vergi kaçırma eğiliminde olabilecektir.<sup>65</sup> Örneğin 1980 de İskoçya'da yapılan ankette, %60 dan fazla mükellefin vergi gelirlerinin plansız harcandığını düşündüğü anlaşılmıştır.<sup>66</sup>

Suç işleme bakımından fail üzerinde etki yapabilen, suç doğurucu bir etken olarak kabul edilen haksızlığa uğramış olma düşüncesi vergi suçları bakımından da önemli bir yer tutmaktadır. Bazen bilgisizlik, bazen sübjektif düşünceler, çeşitli gruplara tanınan vergiden bağışıklıklar, istisnalar, yükümlüde haksızlığa uğradığı düşüncesi uyandırmakta ve kendini meşru müdafaa durumunda sayarak vergi kaçırma yoluna gitmektedir.<sup>67</sup> Vergi yükümlülüğüne uyma, vergi sisteminin adilliği hakkındaki algılamadan da etkilenmektedir. Vergi sisteminde eşitsizlik bulunduğu dair bir algılama, kişileri, bu eşitsizliği vergi kaçırma yolu ile düzeltmeye itecektir. Yükümlü vergi sisteminin eşitsizliği nedeniyle haksızlığa uğradığını düşündüğü ölçüde kaçıracağı vergi miktarını arttıracak, lehine avantaj sağladığını düşündüğü ölçüde de bunu azaltma eğilimi gösterecektir. Vergi adaletsizliklerinden etkilendiğini hissedenler vergi kaçırma yoluna gideceklerdir.<sup>68</sup> Örneğin, İngiltere'de yayınlanan bir raporda, İrlandalıların daha fazla vergi ödediklerinin belirtilmesi, haksızlığa uğradıkları düşüncesiyle İrlandalıları vergi kaçırmaya yöneltmiştir.<sup>69</sup>

Yükümlüler gerçek mali durumlarının başkalarının öğrenilmesinden rahatsızlık duyabilmektedirler. Ticari alanda faaliyet gösteren kişiler çeşitli nedenlerle gerçek mali durumlarını saklama alışkanlığı edinmişlerdir. Bu gizleme alışkanlığı da vergi gizlemenin nedenleri arasında sayılmaktadır.<sup>70</sup>

<sup>65</sup> Keith Snavely, "Governmental Policies to Reduce Tax Evasion; Coerced Behavior Versus Services and Values Development", *Policy Sciences*, Vol.XXIII, No. 1, (February 1990), s. 62; P.L. Reynoud, *a.g.e.*, s.129,149.

<sup>66</sup> A. Lewis, *a.g.e.*, s. 10.

<sup>67</sup> Tosun, *a.g.e.*, s. 20; Laufenburger, *a.g.e.*, s.275-276.

<sup>68</sup> M. W. Spicer, L.A Becker., "Fiscal Inequity and Tax Evasion: an Experimental Aproach", *National Tax Journal*, Vol. XXXIII, No.2, (June 1980), s. 172.

<sup>69</sup> Nihat Edizdoğan, *Türkiye'de Vergi Suç ve Cezaları*, (Bursa: Örnek Kitabevi, 1986), s.56, dipnot: 128

<sup>70</sup> Tosun, *a.g.e.*, s.21

### 1.3.1.2. Toplumsal Nedenler

Vergi kaçakçılığının toplumsal nedenleri, toplumun yapısındaki bazı etkenlerden ortaya çıkmaktadır. Gelenekler ve toplumsal çevre vergi suçlarının toplumsal nedenlerindedir. Vergi çok eski zamanlardan beri alınmakta ancak anlam ve kapsamında değişikliklerin olmasına rağmen o zamanlardan kalan alışkanlık ve vergiye karşı yaklaşımların halen devam ede geldiği görülmektedir. İtalya, Belçika gibi ülkelerde vergiye karşı duyulan düşmanlık, bu ülkelerin uzun süre yabancı ülke egemenliği altında bulunması ve vergilerin de onlara verilmesine dayanmaktadır.<sup>71</sup> Hatta Katolik mezhebine çok bağlı olan İtalya'da kilisenin vergi kaçırmayı günah saymaması vergi suçlarının artışında etkili olmuştur.<sup>72</sup> Vergiye karşı alınacak tavır, toplumsal bir gelenek olarak ortaya çıkabilmektedir. Bu gelenekte tarihi, siyasi ve ırka bağlı faktörler etkili olabilmektedir.

Kişinin yaşam çevresinden de etkilendiği söylenmektedir. Çevrede ve aile bireyleri arasında, toplumda saygın yeri olanların ya da örnek olabilecek durumda olanların arasında vergi kaçırınlar varsa , kişinin vergiye itaati zayıflamakta ve vergi suçu işleme ihtimali artmaktadır.<sup>73</sup>

Vergi kaçakçılığının ırka bağlı nedenlerden de kaynaklandığı ve bunun sonucunda, kültür ve ekonomik gelişmişlik seviyesi bakımından birbirine çok yakın ülkelerde yükümlülerin vergi ahlakı hususunda çok farklı davranışlar içinde bulunabileceği kabul edilmektedir.<sup>74</sup> İtalya, Fransa gibi Latin kökenli ülkelerde vergi kaçakçılığını olağan karşılamalarına karşın, İngiltere' de vergi kaçakçılığının hoş olmayan bir davranış olarak görüldüğü ifade edilmektedir.<sup>75</sup>

Ancak vergi suçlarının yoğunluğu bakımından ırki nedenlerle bir sınıflama yapılması mümkün olsa da vergi suçunun nedenini tam anlamıyla açıklaması da söz konusu değildir. Vergiye karşı tepkilerde, vergilerin ne zamandan beri uygulandığı, vergi oranlarının yüksek olup olmadığı, idare ve yükümlü ilişkileri, ekonomik gelişmişlik farklılıkları gibi nedenlerde bu bağlamda önem taşımaktadır.

<sup>71</sup> Aynı, s. 22.

<sup>72</sup> Aynı, s.18.

<sup>73</sup> S.E. Kaplan, P.M.J. Reckers, "A Study of Tax Evasion Judgements", *National Tax Journal*, Vol. XXXVIII, No.1, (March 1985), s. 98.

<sup>74</sup> Nadaroğlu, a.g.e., s.297.

<sup>75</sup> Vito Tanzi, *The Individual Income Tax and Economic Growth: An International Comparison*, (Baltimore: The John Hopkins Press, 1969), s.81; ayrıca Bkz. Edizdoğan, a.g.e., s.56; G. Schmolders, *Genel Vergi Teorisi*, Çev. Salih Turhan, (4. B., İstanbul: İÜİF Yayını, Fakülteler Matbaası, 1976), s. 113.

Ekonominin içinde bulunduğu koşullar, vergi suçlarının yoğunluğunu etkileyebilmektedir. Deflasyonist bir ortamda talep daralması nedeniyle satışları azalan firmalar, ayakta kalabilmek için vergi kaçırmaya yönelebilmektedir. Enflasyonunda firmaları etkilediği bilinmekte ve kar üzerindeki bu olumsuz etkilerinden bir anlamda kurtulabilmek ve kar maksimizasyonu sağlamak bakımından vergi kaçırma yoluna gidilebilmektedir.<sup>76</sup> Ayrıca muhasebe sisteminin, belge düzeninin yerleşmişliği ile vergi suçları arasında ilgi kurmak da mümkündür.

### **1.3.2. Sistemden Kaynaklanan Nedenler**

Sistemden kaynaklanan vergi suçu nedenleri olarak vergi kanunlarının sık sık değişmesini ve kanunların karmaşıklığını, istisna ve muafiyetleri, vergi yükü ve oranlarını, vergi idaresinin yapısı ve denetimini, ceza sisteminin yetersizliğini, vergi cezalarının sık sık affedilmesini söylemek mümkündür.

#### **1.3.2.1. Vergi Kanunlarının Sık Sık Değişmesi ve Kanunların Karmaşıklığı**

Alışılmış eski vergiye, yeni bir vergiye nazaran daha çok tahammül edilebildiği kabul edilmektedir. Yeniliğe karşı direnme klasik bir insani davranıştır. Uzun zaman uygulanan bir vergi, içtihatlar ve idari uygulamaların istikrara kavuşmasıyla büyük ölçüde belirlilik kazanarak zaman içinde direnme tepkilerini yok etmektedir. Buna karşılık karmaşık ve sık sık değişen bir vergi sisteminin sakıncaları vardır. Vergi kanunlarında sık sık değişiklik yapılması, vergi mevzuatı hakkında bilgi almada zorluk doğurmaktadır. İdareyi uygulamada tereddütlere sevk etmekte, bu ise keyfilik yaratmakta, yükümlüleri de vergi uzmanlarına başvurmaya zorlayarak masrafları arttırmaktadır. Bu durum yükümlülerin vergiye uyumunu güçleştirmekte, vergi kaçırmayı teşvik etmektedir. İdarenin de bu yeni vergilerin kontrolünü sağlaması bakımından yetersiz olabileceğinin yükümlülerce düşünülmesinin de vergi suçu işleme bakımından daha rahat hareket alanı sağlayabilmektedir.<sup>77</sup> Vergi kanunlarının istikrarsızlığı ve karmaşıklığı istemeden de, vergi kayıpları doğurabilmektedir.

<sup>76</sup> Enflasyonla vergi kaçakçılığı arasındaki ilişki, yapılan araştırmalarla da ortaya konmuştur. ABD için yapılan bir araştırmada, 1947-1981 dönemi arasında, gelir vergisi kaçakçılığı enflasyon oranı ile ilişkili bulunmuştur. Bkz. S.E. Crane, F. Nourzad, "Inflation and Tax Evasion; an Emprical Analysis", *Review of Economics and Statistics*, Vol. LXVIII, (1986), s. 217-223.

<sup>77</sup> Capet, *a.g.e.*, s. 14-15; P.L. Reynoud, *a.g.e.*, s. 17.

Yükümlüler yeni kanun hükümlerini tam olarak bilmediklerinden bilinçsiz olarak vergi suçu işleyebildikleri gibi, yeni kanunun sağladığı menfaatleri tam olarak bilemediklerinden bu kaybettikleri menfaati bilinçli olarak vergi kaçırmak suretiyle telafi ettikleri söylenebilmektedir. Vergi kanunlarının sık sık değişmesi ve karmaşıklığı yapılan kontrollerin etkinliğini de azaltmakta, vergi sistemini idare etmek zorlaşmaktadır.<sup>78</sup>

### 1.3.2.2. İstisna ve Muafiyetler

Vergi kanunlarında istisna ve muafiyetlere yer vermek verginin idari etkinliğini azaltmakta, ve çeşitli açılardan vergi kaybına neden olmaktadır. Gerçekte bu muafiyet ve istisnalardan yararlanılamayacağı halde, yanlış beyanlarla bu muafiyet ve istisnalara tabi olunmaktadır.<sup>79</sup> Diğer taraftan belirli yükümlü gruplarına muaflik tanınması, bundan yararlanamayan yükümlüleri rahatsız ederek vergi kanunlarına uyumu güçleştirmektedir.<sup>80</sup>

### 1.3.2.3. Vergi Yükü ve Oranları

Vergi yükümlülüğüne aykırı davranışların nedenlerinden biri de, vergilerin ağırlığı ve vergi oranlarının yüksekliğidir. Vergilerin artan oranlı olması ve enflasyon nedeniyle gelirlerin daha yüksek oranlarda vergilendirilmesi, vergi suçlarını teşvik edicidir.<sup>81</sup>

### 1.3.2.4. Vergi İdaresinin Yapısı ve Denetim

Vergi idaresinin yapısı, personel ve teknik imkanlar bakımından sahip olduğu olanaklar, vergi kanunlarının etkin bir şekilde uygulanması bakımından büyük önem taşımaktadır. Vergi denetimi ise vergiye uyumu sağlama, dürüst yükümlülerin vergi kaçıranların yerine ödeme yapmalarını engelleyerek adaleti sağlama ve haksız rekabeti önlenmesi bakımından önem arz etmektedir. Vergi idaresinin yapısı ve vergi denetimleri gerektiği gibi olmadığında yükümlülerde vergiye uyum konusunda itaatsizlik başlamakta ve vergi suçları doğabilmektedir.

<sup>78</sup> Capet, a.g.e., s. 281

<sup>79</sup>Hüsnü Kızılyallı, **Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi**, (Ankara: AÜSBF Yayını,Sevinç Matbaası, 1969), s. 238.

<sup>80</sup> Tosun, a.g.e., s. 13.

<sup>81</sup> Kızılyallı, a.g.e., s. 235-236.

### 1.3.2.5. Ceza Sisteminin Yetersizliği

Vergi suçlarını önlemede vergi cezalarının etkinliğinin belirlenebilmesi için rasyonel bir vergi yükümlüsünün davranışlarının kriter olarak ele alınması gereklidir. Bu açıdan bakıldığında vergi yükümlüsü , vergi kaçırma nedeniyle maruz kalacağı muhtemel cezalar ve psikolojik zararlarla, vergi kaçırarak elde edebileceği kazançları mukayese edecektir. Bu mukayese sonucunda, muhtemel kazançlar muhtemel kayıplardan fazla olduğu sürece vergi kaçırma yoluna gidecektir. Bu nedenle, vergi suçu işlemenin maliyetinin daha ağır hale getirilmesi vergi kaçırma azaltıcı yönde etkide bulunabilecektir. Bu durumda vergi suçu işleyen kişi için yakalanma ihtimali ve cezaların ağırlığı önem arz etmektedir.<sup>82</sup>

Vergi suçu saptandığında verilen cezalar yetersiz kalırsa, bu durum, vergi suçlarıyla mücadelede etkinliği kaybettirici ve vergi kaçırma teşvik edici olmaktadır. Eğer cezalar düşük algılanırsa, yükümlüler yakalanma ihtimali yüksek olsa bile, vergi kaçırmanın kendileri için kazançlı olacağını hesaplamaktadırlar. Eğer cezalar yüksekse, bu kez yükümlüler denetim ve idari işlemler sonucu yakalanma ihtimalini dikkate almaktadırlar. Cezaların ağır olmasına rağmen yakalanma ihtimali zayıfsa, bu durum, vergi yükümlülüğüne uymamayı teşvik etmektedir.<sup>83</sup>

### 1.3.2.6. Vergi Cezalarının Sık Sık Affedilmesi

Vergi cezalarının sık sık affedilmesi, kamu oyunda bu afların belirli aralıklarla devam edeceği beklentisinin yerleşmesine yol açmaktadır. Sıklıkla yinelenen vergi afları yalnızca yürürlükteki vergi affına katılımı engellemekle kalmaz, aynı zamanda vergi kaçakçılığının yaygınlaşmasına da yol açabilir. Affın ne zaman uygulanacağı yükümlülerce önceden tahmin edilememelidir. Aksi halde bu durum vergi suçlarını ekonomik açıdan teşvik edici olur ve yükümlü davranışını olumsuz yönde etkileyebilir.<sup>84</sup> Geçmişte vergisini yasal düzenlemelere uygun bir şekilde ödeyen yükümlülerin sürekli mağdur duruma düşmesi, vergide eşitlik ilkesini zedeleyerek vergi adaletini bozucu bir etki yaratmaktadır. Vergi suçu işleyen, vergiye uyum sağlayan yükümlülere göre bir avantaj elde etmiş olmakta, bir tür düşük faizli devlet kredisi

<sup>82</sup>Louis Kaplow, "Optimal Taxation with Costly Enforcement and Evasion", *Journal of Public Economics*, Vol.XXXIII, (March 1990), s. 234.

<sup>83</sup> Snavely, *a.g.m.*, s. 58-64.

<sup>84</sup> Recai Dönmez, *Teoride ve Uygulamada Vergi Affı*, (Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 557, 1992), s. 55.

kullanmış olmaktadır. Buna karşın, vergiye uyum sağlayan yükümlülere ise vergi yasalarını ihlale yöneltici etki yapabilmektedir.<sup>85</sup>

#### **1.4. Vergi Suçlarının Etkileri**

Vergi suçları bir takım sonuçlar doğurmaktadır. Vergi suçlarının etkisiyle ortaya çıkan sonuçlar mali, ekonomik ve sosyal sonuçlar olarak gruplandırılabilir.

##### **1.4.1. Mali Sonuçlar**

Vergi suçları vergi gelirlerinin azalmasına neden olduğundan, bütçe gelirlerinin azalmasına ve tahmin edilen vergi gelirlerinin elde edilememesi de bütçe açıklarına neden olmaktadır. Bu durumda Bütçe açığını kapatmak için vergi gelirlerinin artırılması amacıyla vergi oranlarının artırılması, yeni vergilerin yürürlüğe konulmasına neden olmaktadır. Vergi suçlarının devlete maliyeti, sadece vergi kaybından ibaret değildir. Vergi kaybının azaltılabilmesi amacıyla denetim örgütünün etkinliğinin sağlanması bakımından ek masraflar da ortaya çıkmaktadır.<sup>86</sup>

##### **1.4.2. Ekonomik Sonuçlar**

Vergi kaçakçılığının çeşitli teşebbüsler arasında eşit olmayan bir şekilde gerçekleştirilmesi, rekabet şartlarını bozmaktadır. Vergi kaçırıcılar fiyatlarını daha düşük tutabildiklerinden, rekabet açısından avantajlı duruma geçmektedirler. Vergi gelirlerinin azalması nedeniyle oranlar artırıldığında ise, kaçakçılık yapmayanların yükleri daha da ağırlaşmaktadır. Bu da vergi suçu işlemeyecek firmaların piyasadan çekilmesine veya dürüst yükümlülerinde vergi suçu işleme yoluna gitmelerine neden olmaktadır. Vergi kaçakçılığı imkanının yüksek olduğu alanlar, kişisel karlılığın da yüksek bulunduğu alanlar olduğundan, üretim faktörleri bu alanlara doğru kaymaya başlamaktadır. Faaliyet alanının sosyal faydası yüksek olsa dahi, vergi kaçırma imkanı sınırlı ise cazibesini yitirmektedir. Bu doğrultuda az verimli alanlar cazibe

<sup>85</sup> Murat Özden, **Mali Af**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1992), s. 244; Sacit Önen, “Af Kavramı, Vergi Cezaları Affının Teorik Yapısı ve Uygulanması”, **Mali Hukuk**, S.17, (Eylül-Ekim, 1988), s. 17.

<sup>86</sup> Mehmet Özbudak, **Türk Vergi Sisteminde Vergi Cezaları**, (Yayınlanmamış Bilim Raporu, Rapor Sayısı LXI-9/33-27, İzmir, 1984), s. 35.

kazanmaktadır, bu nedenle de üretim faktörlerinin ekonomideki optimal dağılımını bozucu etkiler doğmaktadır.<sup>87</sup>

Vergi kaçakçılığının yarattığı gelir kaybını telafi etmek için vergi oranlarının yükseltilmesi ise ekonomiyi kayıt dışı ekonomik faaliyetlere yöneltilmektedir. Vergi kaçakçılığı nedeniyle vergiler gelirdeki artışlar yeterince takip edemeyerek otomatik stabilizatör rolünü kaybetmekte, bu da ekonomide istikrarın sağlanmasını zorlaştırmaktadır. Vergi kaçakçılığının varlığı ekonomik istatistikleri de anlamsız hale getirmektedir. Bir vergide yapılan kaçakçılık diğer vergileri de etkileyebilmektedir. Bir yükümlünün kaçakçılık yapması diğer yükümlülerin de kaçakçılık yapmasına neden olabilmektedir.

### 1.4.3. Sosyal Sonuçlar

Vergi suçlarının da dahil olduğu ekonomik suçlar, günümüzde daha dikkat çekici bir hale gelmiştir. Ekonomik suçların, belirli ve somut zararlar yanında ülkede geçerli ekonomi ahlakının temellerini tahrip edici etkileri de vardır. Vergi suçları da yükümlülerin kanunlara karşı gelmek, kamu gücünü önemsememek alışkanlığını yaratmaktadır. Bazı yükümlülerin kanuna aykırı davranışları başkalarınca da örnek alınabilmektedir. Çünkü vergi suçları onlara tehlikesiz görünmekte veya başkaları vergi ödemezken kendilerinin ödemesini adaletsiz bulmaktadırlar.<sup>88</sup>

Sosyal çevrede vergi suçlarını işleyenlerin varlığı, toplumda saygı duyulan kişilerin bu suçu işlemeleri, bu davranışın normal davranış olarak algılanmasını kolaylaştırmakta, kanuna uymama bulaşıcı bir hal almakta, mali alanda başlayan bu hareket zamanla bütün alanlara yayılmakta, kanun hakimiyetini zedelemektedir.<sup>89</sup> Vergi yükümlüleri arasında vergi kaçırma fırsatı farklı olacağı ve bütün vergi yükümlüleri vergi kaçıramayacağından, vergi kaçırma gelir dağılımının bozulmasına ve vergi önünde eşitlik ilkesinin çiğnenmesine yol açmaktadır. Gelirin dürüst yükümlüden alınarak dürüst olmayanlara dağıtılması sonucu ortaya çıkmaktadır.<sup>90</sup>

<sup>87</sup> Kızılyallı, a.g.e., s. 237.

<sup>88</sup> Sulhi Dönmezer, "Ekonomik Suçlar", Metin N. Gürol' a Armağan, E.Ü.İ.İ.B.F.D., s.20-21; Celal Erçoklu, "Vergi Kaçakçılığı", İktisat ve Maliye, C.1, S.7, (Ekim 1954), s. 15.

<sup>89</sup> M. W. Spicer, S. B. Lundstedt, "Understanding Tax Evasion", Public Finance, Vol. XXXI, No.2, (1976), s.297.

<sup>90</sup> Nadaroğlu, a.g.e., s.288.

Vergisini dürüst bir şekilde ödeyenler, vergi kaçırma nedeniyle ya daha yüksek vergi ödemek zorunda kalacaklar ya da bir kısım kamu hizmetlerinden mahrum olacaklardır. Çünkü vergi kaçakçılığı nedeniyle kamu gelirleri azalacak, bu ya vergi oranlarının artmasına ve yeni vergi konmasına ya da bazı kamu hizmetlerinin aksamasına neden olacaktır.<sup>91</sup> Vergi kaçakçılığını sadece yükümlülerin vergi ahlakı konusundaki anlayışlarının farklı oluşu ile açıklamak mümkün değildir. Bazı vergilerde verginin tekniği gereği vergi kaçırma imkanı varken bazılarında ise bu mümkün olmamaktadır. Bu durum ise olumsuz anlamda vergi eşitliği ilkesini zedelemektedir.<sup>92</sup>

## 2.VERGİYE UYUM

Bütün devletler, kamu gelirlerinin azalmasından, bireyin adalet duygusunun zedelenmesine kadar pek çok olumsuz etkisi olan vergi uyumsuzluğu ile mücadele etmek ve vergi uyumunu artırabilmek için çeşitli çalışmalar yapmaktadır.

Vergi uyumu ya da uyumsuzluğu; vergi oranları, denetim olasılığı (audit probability), para ve hapis cezaları, vergi ahlakı, vergi yönetiminin etkinliği ve vergi afları gibi bir dizi faktör tarafından belirlenmektedir. Bu faktörler üzerinde değişiklikler yapılarak vergi uyumsuzluğu ve buna bağlı olarak vergi uyumsuzluğundan kaynaklanan etkisizlikler azaltılabilir.

### 2.1.Vergiye Uyumunun Tanımlanması

Vergi mükelleflerinin uyumundan bahsedebilmek için vergilenebilir gelirin doğru bir şekilde beyan edilmesi, indirim ve giderlerin doğru bir şekilde düşülmesi, vergi sorumluluğunun doğru bir şekilde hesaplanması, beyannamelerin zamanında verilmesi gerekmektedir. Bu görevlerin yerine getirilmesi için okuma, matematik, muhakeme gibi yetenekler gerekir. Ancak bir çok vergi mükellefi bu yeteneklere sahip değildir. Bu nedenle vergi ödevlerini yerine getirmeme ya da vergi kanunlarına uyumsuzluk bazen kasıtlı olarak yapılsa da, dikkatsizlik, hata, yanlış anlama gibi nedenlerle de meydana gelebilmektedir. Roth' a göre "Vergiye uyum, vergi mükelleflerinin gerekli tüm beyanları uygun zamanında yapması ve yasal düzenlemelere ve mahkeme kararlarına uygun olarak vergi yükümlülüklerinin doğru bir şekilde beyan edilmesidir." Bu tanımlama vergiye uyum ile uyumsuzluk arasındaki sınırları belirlemektedir. Vergi

<sup>91</sup> Aynı, s. 290.

<sup>92</sup> Aynı, s. 290.

uyumu kavramı şu şekilde tanımlanmaktadır: Vergi uyumu (tax compliance, taxpayer compliance); beyannamenin verildiği zamanda uygulanan vergi yasaları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun olarak vergi yükümlülüklerinin tam olarak yerine getirilmesi ve beyannamenin zamanında ilgili yerlere verilmesidir.<sup>93</sup>

Bu tanımlamanın karşısında vergi uyumsuzluğu (tax noncompliance, taxpayer noncompliance) ise; vergi yükümlülüğünün hem düşük gösterilmesini (underreporting) hem de yüksek gösterilmesini (overreporting) içerir. Vergi uyumsuzluğu; vergi yükümlülüğünün, cezai yaptırımlara da konu olan bilerek düşük gösterilmesini kapsadığı gibi, yanlış bilgilendirme, yanlış anlama, dalgınlık veya benzer diğer nedenlerden kaynaklanan düşük gösterilmesini de kapsar. Bir kişinin hukuksal yöntemlerle vergisini azaltması, yasa koyucu bu amacı öngörmemiş olsa bile vergi uyumsuzluğu kapsamında değildir. Bununla birlikte vergiye uyma halinin belirsiz olduğu ve açık bir yasal düzenlemenin bulunmadığı durumlarda da vergi uyumsuzluğu söz konusu değildir.<sup>94</sup>

Vergi mükellefi beyannameyi doldururken hile içermeyen bir hata ile ya da vergi kaçırma niyeti ile uyum göstermeyebilir. Hile içermeyen bir hata yapmak ya da kasıtlı olarak ihmalkarlık göstermek aynı sonucu doğurmaktadır. Teoride, vergi kaçakçılığı vergi yükümlülüğünü azaltma amacını güden, vergi uyumsuzluğunun kasıtlı bir davranıştır. Buna karşın, beyan gereklerine uymama, hata, bilgisizlik, yasal düzenlemeleri anlamamak, ihmalkarlık nedenleri ile de ortaya çıkabilir. Bu farklıklar nedeniyle ve yasada açık bir uyumsuzluk tanımı yapılmadığı için çoğu şüpheli durumda taraflar arasında anlaşmazlıklar çıkmaktadır. Uyumsuzluk, eğer kasıtlı olarak vergi yükümlülüğünün azaltılmasından kaynaklanıyorsa, vergi kaçakçılığı oluşmaktadır.

## 2.2. Vergi Uyumuna İlişkin Görüşler

Vergi kaçakçılığını önlemeye yönelik stratejiler geliştirmeden önce, insanların öncelikle neden vergi hileleri yaptıklarını araştırmak gereklidir. Vergi kaçakçılığı konusunda teorik ve ampirik olarak bir çok çalışma yapılmış, buna karşın bu çalışmaların çoğunda inandırıcı sonuçlara ulaşılamamış ve çalışmaların sonuçları şüphe ile karşılanmıştır. Bununla beraber, sosyal bilimciler bu sorunun cevabını verebilme

<sup>93</sup> J. A. Roth, J. T. Scholz, A. D. Witte, **Taxpayer Compliance: V:1, An Agenda For Research, Panel on Taxpayer Compliance Research** (Philadelphia: University of Pennsylvania Press,1989), s. 2

<sup>94</sup> Aynı, s. 2

gayreti ile çalışmalarına devam etmişlerdir. Araştırmaların temelini ekonomik, psikolojik ve sosyolojik teoriler oluşturmaktadır. Vergi uyumu incelenirken bu temel teorilerin incelenmesi gereklidir.

### 2.2.1. Ekonomik Görüşler

Ekonomistler, insanlar vergi yasalarına neden uyum sağlamıyorlar sorusuna, insanların ekonomi karşısındaki davranışlarını temel alarak yani bireylerin, genellikle fayda maliyet değerlendirmesi yaparak rasyonel davrandıkları varsayımıyla oluşturdukları teori ile yaklaşmakta ve cevap aramaktadırlar. Bu şekilde, vergi kaçırıp kaçırılmama kararı ile karşı karşıya kalan bireylerin tercihleri modellenmektedir. Temel model, insanların, kaçakçılık fiillerinden beklenen faydanın, fiillerin beklenen zararını aşması halinde kaçakçılık yapabileceğini varsaymaktadır. Bu nedenle mükellefler, bu rasyonel hesaplamayı etkileyecek bütün sıra dışı bağımsız değişkenleri incelerler. Özellikle, verginin kaçırılmasıyla sağlanacak yarar belirlemede vergi oranları, vergi kaçırmanın beklenen maliyeti olarak ceza yapısı, yakalanma ve cezalandırılma olasılığı mükelleflerin incelediği konulardır.

Ekonomistler, vergi mükelleflerinin davranışları hakkında, vergi mükelleflerinin yürürlükteki vergi kanunları ne olursa olsun pasif davranarak davranışlarını optimize ettiğini varsayan basit modellere göre, çok daha kompleks çeşitli teorik modeller geliştirmişlerdir. Örneğin, vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında önemli bir etkileşim olması nedeniyle, bazı ekonomistler vergi kaçırma kararını oyun teorisi çerçevesinde modelleştirmektedirler. Bazı ekonomistler ise standart risk altında tercih modelleri teorilerinde göz ardı edilen kaçakçı ve kaçakçı olmayan sektörlerde üretilen tüketim mal ve hizmetlerinin yerine konulabilirlik dereceleri gibi faktörleri dikkate alarak kısmi ve genel eşitlik modellerini kullanmaktadırlar.<sup>95</sup>

### 2.2.2. Psikolojik Görüşler

Birçok uzman, insan davranışlarına ilişkin ekonomik modellerin, insan yapısını çok basit bir bakışla ele aldığını ve ekonomik modellerin günlük yaşamda geçerli bir değeri olmadığını ileri sürmektedir. Ekonomistler gibi psikologlarda insan

<sup>95</sup> Neil Brooks, **Key Issues in Income Tax: Challenges of Tax Administration and Compliance**, 2001 Tax Conference, (Japan, Tokyo: Asian Development Bank, September 2001), s.19-25

davranışlarını çeşitli açılardan bireylerle ilişkilendirerek açıklama eğilimindedirler. Buna karşın psikologlar insan davranışları modelini, ekonomistlere göre daha kompleks kavramlarla oluşturma çabasındadırlar. Ekonomistlerden farklı olarak, vergi mükelleflerini tamamen ahlak dışı, risk almayan, fayda maksimizasyonunu düşünen kişiler olarak modelleştirmeyi düşünmemişlerdir. Bunun yerine anahtar olarak vergi kaçırma kararında, vergi kaçırma hakkında bireylerin ahlaki inanışları, tavırları gibi faktörlerle ilgilenmektedirler. Yine ekonomistlerden farklı olarak psikologlar, bireylerin kendi değerleri ve fikirleri ile ahlakı oluşturduklarını ve birey kararlarını, bu oluşturulan ahlakın yönettiğini ve bireylerin kendi tepkilerinin bu ahlaki çerçeveden etkilendiğini ve süzüldüğünü varsayma eğilimindedirler. Bundan başka, bireyler denetlenme olasılığı gibi çeşitli durumları dikkate almaktadırlar. Cezaların şiddeti ve bununla bağlantılı durumların algılanması bireysel tutumları belirlemektedir.

Vergi uyumunu açıklamaya çalışan ekonomik teorilerinin ilk varsayımı “vergi uyumsuzluğunun vergi mükelleflerinin bilinçli ve düşünülmüş bir kararı olduğu” yargısıdır. Ancak bu varsayım psikologlarca tam anlamıyla kabul edilmemekte, hatta bu yargının ilk varsayım olmasından da rahatsız olmaktadır.

İlk olarak varsayım, davranışların sebebini açıklamada, alışkanlıkların önemli gücünü gözden kaçırmaktadır. Bir çok durumda vergi uyumu ya da uyumsuzluğu, belki de en kolayını yapma ya da aldırma gibi alışkanlıkların bir sonucudur. Vergi uyumu konusunda çalışan psikologlar, vergi mükelleflerinin eylemsizlikten aktif olarak karar verme eylemliliğine ve tekrar eylemsizliğe dönme hareketlerine etki eden faktörleri tespit etmek istemektedirler. Vergi konuları bireyin ilgisini nasıl çekmektedir? Bireylerin, davranışlarını değiştirme konusunda düşünmeye başlamalarını etkileyen sebepler nelerdir? Bireyler alışkanlıklarını nasıl şekillendirirler?

İkinci olarak, vergi mükelleflerinin vergi kaçırmanın fayda ve maliyetlerinin rasyonel hesaplamasını yaptığı varsayımı, karar vermenin zaten kaçınılmaz bir süreç olduğu gerçeğini gözden kaçırmaktadır. Bunun gibi, çoğu insan, vergi ödemeye ya da ödememeye, basitçe verilen bir karar olarak bakmamaktadır. Daha ziyade mükellefler sonuçları vergi uyumu ya da uyumsuzluğu sonucunu doğuran bir takım işlemleri yaparlar ya da yapmazlar. Örneğin, bütün gelirlerinin kayıtlarını tutmak ve bunları korumak, belirli harcamaları yüksek göstermek, hukukun, yasanın ne tür imkanlar tanıdığına dair tahminler yapmak, bu işlemlerdendir. Bunlar, insanların, vergi uyumu ile

uyumsuzluğu arasında karar verebilmeyi sağlayabileceğini bile hesaba katmadan yapabilecekleri ayrı ayrı işlem ve kararlardır.

Son olarak, psikologlar, mükelleflerin sübjektif değer yargıları ile kararlarını belirlediğini ileri sürmektedirler. Örnek olarak, ampirik çalışmaların ileri sürdüğü gibi tipik olarak karar verme durumunda olan bireyler, işlemlerinden sonraki net mal varlığından ziyade, bazı ilk ya da tarafsız referans noktalarından hareketle, kayıp ve kazançlarını belirleyerek tercihlerini oluşturmaktadırlar.<sup>96</sup>

### 2.2.3. Sosyolojik Görüşler

Sosyologlar, insan davranışındaki değişikliklerin nedeni olarak sosyal sistemi görme eğilimindedirler. Böylece, insanların davranışlarını, sosyal sistem içinde bulunan pozisyonlar üzerinde etkili olan güçlerin incelenmesi ile açıklamaktadırlar. Bunun anlamı, hukukun sadece cezalandırma ya da ödüllendirmenin kaynağı olmadığı yaklaşımı ile temel suç kontrolü ekonomik modelinin genişletildiğidir. Vergi mükellefleri toplumda yaşamakta ve çalışmaktadırlar. Ceza ve ödüllendirmeye kaynaklık eden kişinin ailesi, arkadaşları, iş arkadaşları vardır. Bu sosyal güçler, en az devlet tarafından oluşturulan ceza ve ödül sistemi kadar etkili biçimde davranışları şekillendirebilmektedir. Sosyologlar, insan davranışları bakımından yukarıda belirtilen temel yaklaşımlar yanında, mükellef davranışlarına, vergi idaresi yönünden de bakmaktadırlar. Vergi yasalarının yaptırım gücü ve vergi sisteminin adilliği hakkındaki görüşleri ile vergi idaresi ve demografik özellikler arasında bağlantı kurmaktadırlar.

Hemen hemen bütün sosyal bilim disiplinlerine mensup sosyal bilimciler, vergi kaçırmaya, sosyal bir olağan dışılık olarak dikkatlerini vermektedirler. Ancak araştırmalardan bir teori üretilmemiştir. Bununla beraber, bu araştırmalardan, gelecekteki vergi uyumu için kullanılacak politika araçlarına biçim verme bakımından faydalı bir takım veriler elde etmek mümkündür.

Ampirik araştırmalardan başka, fırsatları olduğunda herkesin vergi kaçırabileceği durumlara uygulanacak makul uyum stratejileri oluşturulmalıdır. Böylece vergi kaçırma fırsatlarının minimize edilmesi, vergi idaresinin öncelikli amacı haline gelir. Bu amaç, kısmen fırsat verildiğinde bir çok insanın vergi kaçırabileceği düşüncesini temel almaktadır. Fakat bu yaklaşım aynı zamanda, önemli miktarda

<sup>96</sup> Aynı, s.19-25

insanın vergi ödeme bakımından, içtenlikle istekli olduğunu da kabul etmektedir. Bütün iyi niyete rağmen, açık bir imkan verildiğinde vergi kaçırma konusunda, insanlar baştan çıkabilmektedir. Bu nedenle tercih edilen vergi kaçırılmamaktır. Dolayısı ile insanlara, vergi kaçırma fırsatlarını reddettiren ve önceliklerini vergi ödemeye yönlendiren bir vergi sistemi kabul edilmelidir.<sup>97</sup>

### 2.3.Vergi Uyumu Konusunda Yapılan Araştırmalar

Mali çıkarlar, sosyal yaptırımlar ve ahlaki yapı vergi uyumuna etki edebilmektedir. Ancak bu faktörlerin birbiriyle olan ilişkileri, vergi uyumuna olan etkilerinin ölçülmesi ve bu faktörlerin tek başlarına vergi uyumuna nasıl etki edebildiklerine ilişkin araştırmalardan çıkan sonuçların onaylanmaya gereksinimi vardır.

Vergi uyumsuzluğunun tespit edilme olasılığı, uyumsuzluk için öngörülmuş cezalar, vergi oranı yapısı ve gelir düzeyi gibi mali çıkar faktörlerinin vergi uyumuna nasıl etki ettiği üzerinde çalışılmıştır. Bu çalışmalar sonucunda elde edilen bilgiler şu şekilde özetlenebilir.

Vergi idaresi tarafından tespiti kolay olan gelirler, diğer gelirlere nazaran daha çok ve tam olarak beyan edilmektedir.

Gelecekteki vergi uyumunu sağlamak için, beyan edilmeyen bütün vergilerin tespit edilmesi ve vergi mükellefleri denetim sonuçlarının adaletli olduğuna inanmalarına kadar denetim yavaş yavaş arttırılmalıdır. Belirli bir coğrafi bölgede, bazı vergi türlerinin mükelleflerine yoğun denetim uygulanması, diğer vergi türü mükellefleri üzerinde denetim tehdidine maruz kalabilecekleri endişesi yaratmakta ve böylece vergiye uyum yavaş yavaş artmaktadır. Vergi idaresi denetimleri, farkında olmadan oluşan bir dalgalanma etkisi ya da bir caydırıcılık etkisi yaratmaktadır. Bu nedenle vergi idaresi en az vergi uyumu gösteren vergi mükellefleri üzerine denetimlerini yoğunlaştırmalıdır.<sup>98</sup>

<sup>97</sup> Aynı s.19-25

<sup>98</sup> Bu tespitler bazı çalışmalarda şüpheli bulunmaktadır. Bulguların geçmiş yıllara ait birey davranışlarına ilişkin verilere dayandığı, bu nedenle vergi denetimine ilişkin prosedürlerde yapılan düzenlemeler ve denetim için yeni kaynak tahsislerinin vergi uyumuna nasıl etki ettiğini göstermediği, vergi mükelleflerinin sahip oldukları bilgi ile denetlenme riskini nasıl değerlendirdikleri bilinmediği ileri sürülmektedir. Bkz. Brooks, a.g.e., s.19-25

Bir çok çalışma yüksek ceza oranlarının vergi uyumunu özendirdiğini gösterememiştir. Çok az çalışma, cezalandırma olasılığının minimum algılama düzeyini aşması halinde etkisi olabileceğini ileri sürmektedir. Algılama düzeyi ile uyum göstermeyenler için şiddetli cezaların uygulanabilme olasılıklarının karşılaştırılması konusunda araştırma yapılması gerekmektedir. Yapılacak çalışmalar için, cezalardaki artışlar, cezaların vergi uyumuna nasıl etki ettiğine dair yeni açılımlar verebilir.

Bazı çalışmalarda düşük vergi oranlarının, vergi kaçakçılığı nedeniyle elde edilecek faydayı azalttığı için, vergiye uyumu arttırdığı ileri sürülmektedir. Buna karşın diğer araştırmalarda böyle bir etkinin olmadığı ve bu sonuçların şüpheli olduğu ileri sürülmektedir. Vergi oranı ile gelir düzeyi arasında bir bağ kurulduğundan, vergi oranının etkisinin, gelir etkisinden ayırmak zordur.

Ne teorik nede ampirik araştırmalara göre gerçek gelir ile vergi uyumu arasında açık bir ilişki bulunamamıştır.

Vergi uyumunun mikro ekonomik modeli, vergi taraflarının, vergiye uymanın farklı maliyetlerinin, vergi uyumsuzluğu karşısında yakalanma ve cezalandırılma risklerinin çoklu rollerini kapsamaktadır. Bu özellikleri taşıyan model, geliri elde etme ve vergi ödeme zamanlamasının ve vergiye uyma ya da vergi uyumsuzluğunun çeşitli maliyetlerinin, vergiye uyumu nasıl etkilediğini açıklamaya çalışmaktadır..

Arkadaş ya da tanıdıkların onay vermemesi gibi sosyal yaptırımlar, vergi uyumsuzluğuna yönelik davranışlar açısından mükellefin cesaretini kırabilmektedir. Bu sosyal yaptırımlar, bazı vergi mükellefleri için yasal yaptırımlar kadar etkili olabilmektedir. Bu sonuçların anket sonuçları olması nedeniyle, vergi uyumuna ilişkin gerçek bilgileri vermediğinden, bu önermenin yeterli olmadığı söylenmektedir. Değişik gruplara tabi olan kişilerin, neden diğer kişilerin vergiye uyumsuzluklarını onayladıkları ya da onaylamadıkları araştırılarak, sosyal yaptırımların etkilerinin ortaya çıkartılması gerekmektedir<sup>99</sup>.

### 2.3.1. Vergi Uyumunun Geleneksel Modeli

Ekonomik modelde bireylerin vergilerini beyan ederken sergiledikleri davranışlar, vergi sisteminden doğrudan etkilenmektedir. Vergi mükellefi, ne kadar gelir beyan edeceğine, faydasını maksimize edecek şekilde karar vermektedir. Bu

<sup>99</sup> Roth, Scholz, Witte, a.g.e., s. 1-16, 16-40

nedenle ne kadar gelir beyan edeceğine karar vermesi, ne kadar kumar oynayacağına ilişkin tercihe benzemektedir. Vergi mükellefi bu noktada gelirini beyan etmeyerek, ne kadar vergiden tasarruf edeceği ile yine bu uyumsuz davranış sonucunda karşı karşıya kalacağı denetim ve cezalandırılma riski arasında karar vermek durumundadır. Denetim ve cezalandırma tehdidi bireylerin uyumunu etkileyebilmektedir. Bu teori Becker'in suç ekonomisi çalışmasından esinlenerek ortaya konmuştur. Allingham ve Sandmo modeli ile de bu teori vergi uyumuna uygulanmıştır. Ancak daha sonra yapılan çalışmalar, bireylerin vergiye uyum kararlarındaki farklılıkların, denetim olasılığı ve cezalarla bağlantılı beklenen fayda ve kayıplar (expected gains and loses) tarafından tek başına açıklanamadığını ortaya koymuştur. Bu anlamda denetim olasılığı ve cezaların yanında vergi oranları, vergi ahlakı, vergi yönetiminin etkinliği ve vergi afları gibi bir dizi ekonomik ve sosyo-psikolojik faktör de mükelleflerin vergi uyumu ile ilgili davranışlarının belirlenmesinde incelenmeye başlanmıştır.<sup>100</sup>

### **2.3.2. Vergi Uyum Çalışmalarında Dikkate Alınması Gereken Diğer Konular**

Yitzaki, Allingham-Sandmo modelini, beyan edilmeyen gelirin aksine, verginin az gösterilmesine ceza uygulaması öngörerek geliştirmiştir. Bu durumda, model çerçevesinde yapılan teorik tahmine göre, vergi oranları azaltıldığında, kaçakçılık artacaktır. Buna karşın bir çok araştırmaya göre, kaçakçılık ile vergi oranları arasında pozitif bir ilişki vardır. Allingham-Sandmo modelinin vergiye uyum konusunda yeterli olmadığı ortaya çıkınca, modele bir takım faktörler eklenmiştir. Bu noktada bu faktörlere kısaca değinelim.

#### **2.3.2.1. Dürüstlük**

Yaptırım, ceza, fiyatlar, gelir ve yerleşik düzenlemelerin sınırları, bireylerin ekonomideki olasılıklarını belirler. North' a göre yerleşik düzenlemeler; insani olarak tasarlanan insan etkileşimini biçimlendiren kısıtlamalardır. Yerleşik düzenlemeler, anayasa, yazılı hukuk kuralları, ya da diğer yasal düzenlemeler gibi resmi olabileceği

<sup>100</sup> Delia L. Sour, **An Analysis of Tax Compliance For The Mexican Case: Experimental Evidence**, A Dissertation Submitted To The Faculty of The Irving B. Harris School of Public Policy in Candidacy For The Degree of Doctor of Philosophy, (Chicago, Illinois: October, 2001), s. 5-13

gibi oto kontrole ilişkin davranış kuralları, sosyal kurallar, toplumsal kurallar gibi gayri resmi de olabilir.<sup>101</sup>

Bireyler, belirli bir grup içindeki insanların yapabilecekleri ya da yapamayacakları şeylerin, davranışların sınırlarını belirlemek için düzenlemeler oluştururlar. Genel olarak bu düzenlemeler, cezalandırma ve yaptırımların kriterlerini belirler. Bireyler, toplumun nasıl ve ne dereceye kadar yasalara uyduğuna ilişkin toplumsal davranışlar hakkında tahminlerde bulunurlar. Bu tahminler çerçevesinde, bireyler stratejik tercihlerini yapacaklardır. Geleneksel vergi uyum modelinde, sosyal yapı dikkatten kaçmakta, sadece dışsal yaptırımlar uyumu düzenlemektedir. Modelde gayri resmi düzenlemelerin uyuma etki edebildiği dışlanmaktadır. Dışsal yaptırım tehdidinin önemli olduğu doğru ise de, davranış kuralları ve dürüstlük gibi gayri resmi düzenlemelerin de insanların tercihinde etkin olabildiği de önemli bir doğrudur. Kinsey, sosyal normların ve kişisel davranışların vergisel davranışları nasıl etkilediği üzerinde durarak, uyumu, sosyolojik, psikolojik ve yasal açılardan analiz etmiştir. Örneğin suçun ahlaki değerlendirilmesi, yasal yaptırımların caydırıcılık derecesini etkilemektedir. Yasal yaptırımlar, ahlaka aykırı suçlar üzerinde daha yüksek caydırıcılık etkisi yapabilir, çünkü yaptırımlar, bireylerin ahlaki kuralları ile desteklenmektedir. Bazen bireyler, cezadan kurtulabilecek olsalar bile davranış kuralları ile kısıtlanmaktadır.<sup>102</sup>

Alm, McClelland ve Schulze, yakalanma ihtimali olmadığı durumlarda bile vergiye uyumun gerçekleştiğini tespit etmişlerdir. Mükellefler, kaçakçılık için imkanları olmasına rağmen kaçakçılık yapmıyorlarsa, dışsal cezalandırılmadan başka vergi suçu işlemeyi engelleyen başka şeylerin varlığı söz konusudur. Gordon, modelinde bu sonucu, vergi mükelleflerinin çıkarları çerçevesinde, kaçakçılığın parasal olmayan maliyetini kapsayacak bir şekilde kullanmıştır. Vergi kaçırma eylemi, vergi mükelleflerinde endişeye veya toplum içinde olumsuz imaja neden olabilir. Bu psikolojik ve damgalanma maliyetleri, bu tür dürtüyü makul hale getirmektedir. Ancak bunlar ekzojendir (dış kaynaklı), bireyler ya da sosyal gruplar arasındaki dürüstlüğün farklı düzeylerini açıklayamamaktadır.<sup>103</sup>

<sup>101</sup> North, Douglass C., *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, (London: Cambridge

University Press, 1990), s. 3

<sup>102</sup> Delia L. Sour, a.g.e., s. 5-13

<sup>103</sup> Aym, s. 5-13

### 2.3.2.2. Suçluluk ve Utanç

Denetime tabi tutulma süreci, aile fertleri, arkadaşlar ve meslektaşlar arasında saygınlığın kaybedilmesi gibi sosyal riskler taşımaktadır. Denetim, vergi mükellefinin işini kaybetme riskine bile sokabilmektedir. İnsanlar genel olarak vergileri ile ilgili konularda aile fertleri arasında ya da işyerlerinde konuşup tartışmaktadırlar. Grasmick ve Bursik, insanların vergi kaçırdıklarında hissettikleri suçluluk ve kaybedilen saygınlığın kişisel maliyetler olduğunu ve bu maliyetlerin uyumsuzluk olasılığını azaltmakta olduğunu bulmuşlardır. Adı geçen yazarlar suçluluk hissetme ile utanç duyma arasında fark gözetmektedirler. Suçluluk hissetme, bireylerin kişisel olarak hissettikleridir, diğer kişilerin düşüncelerine bağlı değildir. Utanç duyma ise aileden ve diğer önem verilen kişilerden gelen baskıları da içermektedir. Genelde bireyler baskı ve sosyal yaptırımlardan etkilenmektedir. Hem vicdan hem de aile, arkadaş gibi önem verilen kişiler cezalandırma kaynağıdır. (Devlet tarafından öngörülen yasal yaptırımların kesinliğinden sertliğine kadar olan değişik tipleri gibi.)

Erard-Feinstein, psikoloji temelli teorileri, hile yaparak elde edilen kazancın azalmasına neden olan vergi mükelleflerinin utanç ve suçluluk duygularını, yarar fonksiyonu içine sokmaktadır. Bu yaklaşımın problemi, vergi mükellefleri mahcup olmayı, eğer düşüncelerine değer verdikleri kişiler suçlarını fark edemezlerse bir tehdit olarak görmeyecektir. Böylece, değer verilen kişilerin durumu fark etme olasılıkları yeteri kadar caydırıcılık işlevi görebilmektedir.<sup>104</sup>

### 2.3.2.3. Adalet

Uyumu etkileyebilen diğer bir faktör adalettir. Adaleti anlamada iki anahtar faktör vardır. İlki vergi mükellefinin vergi yükünü diğerlerinin yükü ile karşılaştırılması ile ilgilidir. Spicer ve Becker yaptıkları çalışmada, insanlar, vergi yüklerinin diğerlerinin yüklerinden daha ağır olduğuna inanmaya başladıklarında, kaçırılan vergi miktarının arttığını tespit etmişlerdir. Webley, eşitsizlik ile vergiye uyum arasında bir ilişki bulamamıştır. Adalet hakkında yapılmış ampirik çalışmaların sonuçları bakımından bir uzlaşma yoktur. İkinci faktör toplumdaki uyumun algılanışıdır: ne kadar çok insan vergisini öderse, o kadar çok insan vergilerini ödemenin adil olacağını düşüneceklerdir. Cowell, bireylerin algılamaları ve davranışları ile vergi uyumu arasında bir ilişki tespit

<sup>104</sup> Aym, s. 5-13

etmiştir. Naylor' un tespitlerine göre ise bireyler, vergi yasalarına dürüst bir şekilde uyum gösterdiklerinde fayda elde etmektedirler. Fakat bu model sosyal kuralların nasıl oluşturulduğunu ya da bireyler arasında nasıl bir yaptırım uyguladığını açıklayamamıştır. Bordingnon ise mali sistemin adilliği üzerinde durmuştur. Ahlaki kuralları, vergi sistemine, kamu mallarının arzına ve diğer vergi mükelleflerinin bilinen davranışlarına bağlı olarak açıklamıştır. Vergi mükelleflerinin vergi ödeme konusundaki istekliliğini, sistemin adil olup olmadığı hakkındaki düşünceleri belirlemektedir. Yüksek vergi yükü ve bireylerin ahlaki değer yargılarına aykırı olarak kullanılan kamu malları, mükelleflerin vergi ödeme isteğini azaltmaktadır. Bordington, vergi kaçırmak için özendirici şeyler olsa dahi halkın belirli bir oranının kaçakçılık yapmayacağını bulmuştur. Bununla birlikte model, sosyal kuralların ne zaman ve ne şekilde işlediğini açıklayamamaktadır.<sup>105</sup>

#### 2.3.2.4. Kamu Harcamaları

Diğer bir yaklaşım devlet ile vergi mükellefi arasında bir ilişkinin varlığını kabul etmektedir. Bu çerçevede devletin kamu mallarına yönelik politikaları, devletin yaptığı kamu harcamalarının etkisi ve vergi mükelleflerinin kişisel dürtüleri vergiye uyum kararlarını etkilemektedir. Spicer ve Lundstedt' e göre, vergi mükellefleri, devletin kendi paralarını boş yere harcadığını düşünürse, vergi vermekten kaçınacaklardır. Webley' de devlet performansı ile uyum arasında pozitif bir ilişki bulmuştur. "

Cowell ve Gordon, kamu hizmetleri karşısında vergi mükelleflerinin memnuniyetine bakarak bir sonuca ulaşmışlardır. Ampirik kanıtların aksine, vergi oranları arttığında kaçakçılığın azaldığını tespit etmişlerdir. Modellerinin genel sonucu, vergi kaçakçılığı, sadece kamu gelirleri ve denetim sistemine değil kamu harcamalarına da bağlıdır. Diğer bir deyişle insanların vergi ödeme nedeni olarak devlet tarafından sağlanan kamu mallarını kullanıyor olmaları ve ödedikleri vergilerin, bu malların finansmanı bakımından önemli olduğunu düşünmeleri gösterilmektedir. Araştırma, vergi uyumunun, vergi gelirlerinin kullanım şekline de dayandığı fikrini kısmen desteklemektedir.

---

<sup>105</sup> Aynı, s. 5-13

Bazı çalışmalar kamu mallarına gönüllü katkıları incelemektedir. Örneğin, Alm, Jackson ve McKee, bireyler, vergi gelirleri ile finanse edilen kamu malından bir fayda elde ettiklerini algıladıklarında, daha yüksek oranda uyum göstermektedirler.

Frey, vergi mükelleflerinin uyuma ilişkin dürtülerinin, iç ve dış faktörlere bağlı olduğunu ifade etmektedir. Sıkı denetim ve yüksek cezalar, vergi mükelleflerinin moral yapılarını olumsuz etkileyebilmektedir. Çünkü bu durum idarenin vergi mükelleflerine inanmadığına dair göstergedir. Bu nedenle uyumu teşvik etmek için pozitif güdülemeler kullanılmalıdır.<sup>106</sup>

Sonuç olarak ekonomistler geleneksel bir şekilde uyum problemini belirsizlik içinde rasyonel bir tercih yapmak olarak görürler. Vergide hile yapmak kumar oynamak gibidir, ya düşük vergi ödenir ya da ceza ile karşı karşıya kalınır. Bu durumda uyumsuzluk, vergi kaçırma eylemi karşısında yakalanma ve cezalandırılma olasılıkları ile cezaların şiddetindeki değişikliklerden etkilenir. Bununla beraber, diğer alanlardaki sosyal bilimciler, devlet ile birey arasındaki ilişkileri, kamu mallarının temin edilmesini ve pozitif dürtüleri, uyumu etkileyen önemli faktörler olarak kabul etmektedirler. Sonuç olarak çoğu çalışmada, vergi uyumu açısından, vatandaş, devlet ve aralarındaki ilişkiler incelenmişse de, devlet davranışlarının analizi başarılamamıştır. Diğer taraftan kendiliğinden vergiye uyum gösterilmesinin nedenlerini açıklayan çok az kanıt vardır. Pozitif teşvikler, insanların vergiye uyumunu sağlama bakımından, geleneksel caydırıcılık faktörlerinden daha etkilidir. Dürüstlük oluşturmak, cezalandırmaktan daha etkilidir. Uyumu arttıracak şekilde uyuma eğilimli olanlar devlet tarafından ödüllendirildiğinde sayısız fayda sağlanabilmektedir. Pozitif ödüllendirmeler dürüstlüğü arttırdığında, toplumun büyük kısmı da uyum sağlamaktadır.

#### **2.4. Mükelleflerin Vergiye Uyum Sağlamaları İçin Öngörülen Yöntemler**

Mükelleflerin vergiye uyumu sağlamaları için bir takım yöntemler öngörülmektedir. Vergi mükelleflerini bilgilendirme programları, vergiye uyum göstermeyenlerin tespit edilmesi, vergiye uyum göstermeyenlerin cezalandırılması, yasalarda değişiklikler yapılması, ahlaki kuralların etkin kılınması bu yöntemlerdendir. Bu yöntemler aşağıda sırasıyla ele alınacaktır.

---

<sup>106</sup> Aynı, s. 5-13

### 2.4.1. Mükellefleri Bilgilendirme Programları

Uyumsuzluk, bilinçsizce, şaşkınlıkla ya da elverişli fırsatları kendi çıkarları için bilinçli olarak kullanmak ile ortaya çıkmaktadır. Vergi yasalarındaki karışıklığın artması, kasti olmayan uyumsuzluğun, vergi kaçırmak için fırsatların ve uyumsuzluğun hesaplanan şekillerinin artmasına neden olmaktadır. Bu iki farklı uyumsuzluk örnekleri karşısında idareciler bir ikilem ile karşı karşıya kalmaktadır. Bilinçsizlik ve bilgisizlik nedeniyle uyumsuzluk halinde vergi yasaları olabildiğince açık, basit ve korkutmayan bir biçimde düzenlenmelidir. Düzenlemelerin ve yönetmeliklerin basitleştirilmesi, yasal gereklerin yerine getirilmesi bakımından halkın eğitimi için basın yayının yoğun bir şekilde kullanılması, mükelleflerin sorularının cevaplanması ve beyanname düzenlerken etkin yardımların sağlanması için geniş servis merkezleri ağının kurulması gereklidir. Uyumun çerçevesi ve bu çerçevenin aşılması halindeki cezalar dikkatlice belirlenmelidir. Gelir idaresinin tedbirli ve korkutucu olduğu imajı yaratılmalıdır.<sup>107</sup>

### 2.4.2. Uyumsuzluğun Tespiti

Mevcut denetleme teknikleri yanında, bilgisayar teknolojilerinin yardımıyla beyanlardaki biçim hataları tespit edilebilmekte, kişiler ve işletmeler beyan konusundaki yanlışları denetlenebilmektedir. Vergi idaresinin elinde geniş denetleme araçlarının olmasına rağmen, kısıtlı kaynaklar, hangi yaptırım aracının hangi durumda ve hangi metotla gereksinim duyulacağı stratejik tercihi konusunda idareyi sınırlandırmaktadır. Denetlenmesi gereken alan denetim birimlerinin kapasitesinin üstünde olduğundan, en fazla vergi vermeme olasılığı olan alanlar hedef olarak seçilmektedir.

Denetim, gelecekteki olası uyumsuzluğu caydırmakta ya da diğer vergi mükelleflerinin davranışlarına etki etmekte ya da her ikisini de gerçekleştirmektedir. Spesifik caydırıcılık etkisi sağlamak için belirlenen denetim stratejileri, çok vahim olmasa bile ısrarla uyumsuzluk gösteren kişi ve işletmeleri denetim için seçer. Bu denetim stratejisi kısa dönemde caydırıcılık etkisi sağlayabilmektedir. Kendi deneyimlerini başkalarına aktaran, diğer mükelleflerle iletişim halinde bulunan mükellefler üzerinde yapılan denetimler, genel caydırıcılığı sağlayabilmektedir. Derin

<sup>107</sup> S. Klepper, D. Nagin, "The Criminal Deterrence Literature: Implications for Research on Taxpayer Compliance" J. A. Roth, J. T. Scholz, A. D. Witte, **Taxpayer Compliance: V:2 Social Science Perspectives**(Philadelphia: University of Pennsylvania Press,1989), s. 128- 133.

veya yüzeysel denetimler söz konusu olabilir. Derin denetimlerle uyumsuzluk tespit edilebilir. Burada bir çok denetim metodu ve tekniği uygulanmaktadır. Yüzeysel denetimlerle ise denetim oranları artırılabilir. Yüzeysel denetimlerle her ne kadar derin denetimler gibi her uyumsuzluğu tespit etmek mümkün değilse de, bir takım veriler elde edildiğinde tekrar denetim yapma imkanı doğabilmektedir. Bu durumda mükellefler, derin denetime tabi tutulmaktadır.<sup>108</sup>

### 2.4.3. Uyumsuzların Cezalandırılması

Uyumsuz olanlara karşı basit para cezalarından, hapis cezalarına kadar değişik şiddette, bir çok cezalandırma yöntemi kullanılabilir. Cezaların seçimi, yasa koyucunun düşüncesi, uyumsuz davranışlara ilişkin varsayımlar ve doğrudan ıslah etme isteği gibi faktörler tarafından etkilenmektedir.

Bir çok kişiyi etkileyecek sonuçlar doğuran bir ceza olarak hapis cezaları gösterilebilir. İbret verici bir cezanın uygulanmasıyla, davranışların önemli ölçüde etkilendiğine inanılmaktadır. Kanuni yollara başvurunun hedefi olmanın ağır maliyetleri vardır. Bu maliyetler, sadece vergi yasalarının ciddi ihlali sonucu olarak uygulanacak ceza değildir. Aynı zamanda prestij ve ekonomik ve sosyal açıdan güven kaybına neden olan damgalanmada bir maliyet olarak ortaya çıkmaktadır. İbret verici cezanın önemi, vergi mahremiyeti nedeniyle büyütülebilir. Ağır cezai yaptırımlar ile karşı karşıya kalıncaya kadar vergi uyumsuzluğuna ilişkin konular gizli kalmaktadır. İbret verici ceza uygulaması, vergi idaresinin gizliliği ortadan kaldırmasına neden olmakta ve kamuoyuna uyumsuzluğun potansiyel ciddi maliyetleri hakkında açıklama yapma fırsatı vermektedir.

Uyumsuzluğa verilen bu ibret verici cezanın etkililiği, bu cezalandırma işlemine ilişkin haberlerin toplum arasında nasıl yayıldığına bağlıdır. Cezalandırma ile ulaşılmak istenen hedef çok dağınıksa, ibret verici ceza ile iletilmesi istenilen mesaj hedefe ulaştırılamayabilir.<sup>109</sup>

### 2.4.4. Yasal Düzenlemelerde Değişiklikler

Vergi uyumu sağlanmaya yönelik bir başka araç da yasalarda yapılan değişikliklerdir. Uymamanın maliyetlerini arttırmak için bir yol olarak kabul

<sup>108</sup> Aym, s. 128- 133

<sup>109</sup> Aym, s. 128- 133

edilmektedir. Cezaların arttırılması ya da uyumsuzluğa ilişkin fırsatların ve dürtülerin (vergi oranlarının düşürülmesi) azaltılması gibi yeni düzenlemelerle uyumsuzluğun maliyetleri arttırılabilmektedir.

#### 2.4.5. Mükelleflerin Ahlak Kuralları ile Uyuma Yönlendirilmesi

Uyumsuzluk davranışını azaltmak için yaptırımları kullanan geleneksel yaklaşım caydırıcılık teorisine dayanmaktadır. Sonuç olarak, vergi mükelleflerinin uyumsuzluğunun denetlenmesi ceza tehdidi ile sağlanmaktadır. Bununla birlikte, vergi cezalarının arttırılması, vergi kaçışını azaltmamıştır. Kısacası, uyumsuzluğu minimize etmek bakımından en uygun strateji olan para cezası gibi caydırıcı yöntemlere özel bir güven duymak doğru değildir. Amerikan Barolar Birliği komisyonu da aynı yönde uyarılarda bulunmuştur. Alm'a göre de optimal bir vergi sistemi için, vergi mükelleflerini dürüstlüğe sevk etmek zorunluluğu vardır. Ahlaka başvuru vergiye uyum bakımından uygulanabilir bir politika aracıdır.<sup>110</sup>

Caydırıcılığa ilişkin sosyolojik teoriler, insanların yasalara uyma nedenlerinden birisinin toplum tarafından ayıplanma (kınanma) korkusu olduğunu ileri sürmektedir. Psikologlar, yasalara uyma davranışını açıklamaya yönelik bir başka önemli sebebin de suçluluk duygusu olduğunu ileri sürmektedirler. Bu nedenle insanların, vergi kaçırmaya karşı ahlaken onay göstermeme tavırlarının arttırılması sonucu ortaya çıkan toplumsal yaptırımlar ve damgalama ile kişisel ahlaki görevlerin hatırlatılması çabası sonucu ortaya çıkan suçluluk duygusu teoride, yasalara uymanın arttırılması için etkili bir strateji olarak görünmektedir. Bu teoriler ciddi sayıda ampirik çalışmalara dayanmaktadır. Bu ampirik çalışmalarda kurallara olan ahlaki bağlılığın yasalara uyma bakımından önemli bir kaynak olduğu tespit edilmiş ve vergi uyumunun arttırılması bakımından ahlaki inancın önemli bir politika aracı olabileceği konusunda önemli kanıtlar elde edilmiştir. Sigara kullanımı ve alkollü araç kullanmak gibi endişe verici alanlarda, devlet ve birey işbirliği sayesinde, kamusal tutumların değişimi ile bu tür istenmeyen davranışlarda uyumlu bir azalmanın sağlanmış olması, devletin, vergi uyumunu arttırmak için ahlaki inançlar üzerinde çaba göstermesi gerektiğini ileri sürenlere önemli dayanaklar vermektedir. Vergi kaçırma eylemlerine karşı toplum

<sup>110</sup> Peggy A. Hite, "An Investigation of Moral Suasion and Vertical Equity Arguments on Intended Taxpayer Noncompliance", **Law and Policy**, January 1997, s.1-8

tarafından yeterli derecede damgalama yapılmaması halinde, vergi kanunlarının çiğnenmesi durumunda damgalanma düzeyinin artırılması özellikle önem taşır. Ahlaki inanç, uyumun artırılması bakımından, yakalanma ve cezalandırılma tehdidi kadar etkili olmasa da, çok ucuz bir politika aracı olması nedeniyle, devletin, bazı kaynaklarını bu araca yönlendirmesi gereklidir. Vergi kanunlarına karşı ahlaki sorumlulukları arttırmaya yönelik devlet destekli programların ters etki yapmamasına özen gösterilmesi gerekli ve dikkatlice tasarlanmalıdır. Örneğin devletin, uyumu artırmak için ahlaka başvurması, halkın dürüstlüğüne güvenmekten başka bir yolu kalmadığına dair bir işaret olarak da yorumlanabilir. Caydırıcılığa ilişkin iyi bilinen bir çalışmada görülmüştür ki, sınavda kopya çekme sorununa karşı ahlaki yöntemlere başvurmak, sınavda kopya çekme fiillerini arttırmıştır. Yazarlar, ahlaka başvurunun, sınavda hile yapmayanlar bakımından da, öğretmenlerin hileyi tespit edemediklerine dair bir işaret olarak görüldüğünü tahmin etmektedirler. Sonuç olarak, sınavda hiç kopya çekmeyecek olanlardan bazıları kopya çekmeye başlamışlardır.

Bütün bu nedenlerle etkili olarak ahlaka başvuru, dürüstlükten vazgeçmeyi engellemeli, vergi kaçakçılarının, ahlaki suçluluklarını ortadan kaldırma yollarını önlemeli, vergi hilesi yapmanın, hile yapmayanları istismar ettiğini ortaya çıkarmalıdır.<sup>111</sup>

Grasmic ve Scott, yasal yaptırımları, sosyal damgalamayı ve suçluluk duygularını incelemişler ve vergi yasalarına uymayı sağlayan en etkili stratejinin, kamunun uyma konusundaki ahlaki görev duygusunu artırma politikası olabileceğini ifade etmişlerdir. Buna karşın, yoğun olarak ahlaka başvurulduğunda bunun ters etki yapabileceği hakkında uyarıda da bulunmuşlardır. Çünkü bu durum, diğer insanlara hilenin uygulanabilir bir alternatif olduğu konusunda bilgi de vermektedir.<sup>112</sup>

### 3. VERGİ CEZA HUKUKUNDA SUÇ

Devletlerin cezai yaptırımlarını uyguladıkları sahalardan biri de vergi hukukudur. Vergi hukukunun vergi suç ve cezaları ile ilgili alt dalına vergi ceza hukuku adı verilmektedir. Vergi ceza hukuku, her ne kadar kendine özgü kavramları ile bağımsız bir hukuk dalı olarak ortaya çıksa da, ceza hukukundan tamamen bağımsız değildir. Egemen devlet, idari ya da mali bir yükümlülük getirdiği zaman bu

<sup>111</sup> Brooks, a.g.e., s.19-25

<sup>112</sup> Hite, "An Investigation.. , a.g.m., s.1-8

yükümlülüğe uyumu sağlama açısından yaptırım gücünü de kullanması kaçınılmazdır. Vergi de mali bir yükümlülüktür ve bu yükümlülüğe uyumun sağlanabilmesi için yaptırım sisteminin de oluşturulması gerekmektedir. Vergi ceza hukuku, ceza hukuku, vergi hukuku ve idare hukuku ilkeleri doğrultusunda düzenlenmiştir.

### 3.1. Suç

Suç, kavramsal olarak ne olduğu ele alındıktan sonra suçun konusu, suç çeşitleri ve sınıflandırılmaları ele alınacaktır.

#### 3.1.1. Suç Kavramı

Suç, ceza hukukunun temel kavramlarından biridir. Suçu, topluma zararı dokunan ve cezalandırılması muhtemel olan, yasa koyucu tarafından tanımlanmış sapkın bir davranış olarak nitelemek mümkündür.<sup>113</sup> Hukuki, kriminolojik ve sosyolojik niteliklere sahip olmasından dolayı da bu çerçevelerde de tanımlanmıştır. Durkheim' in yapmış olduğu sosyolojik tarife göre “suç, kollektif bilincin kuvvetli ve belirlenmiş tutumlarını ihlal eden fiillerdir.” Sosyal psikoloji yönünden konuyu ele alan Thomas ve Znanieck suçu “kişinin kendisini mensubu saydığı grupta, varlığı toplum dayanışması ile çelişki gösteren fiil” olarak tanımlamaktadırlar. Jhering'e göre ise suç “ toplum halinde yaşama şartlarına yönelmiş her türlü saldırılardır”. Sutherland ise bütün bir grubun ya da yasal bakımdan önemli küçük grubun takdir ettiği değeri, yine toplumun küçük bir kısmınca takdir edilmemesini suç olarak tanımlamaktadır. Sosyo- kültürel bilimler günümüzde suç teşkil eden insan davranışını, toplumda yürürlükte olan sosyal normlardan bir nevi sapıcı eylem olarak tanımlamaktadır. Teknik hukuki tanımlamalar haricinde bir kavram olarak suç topluma zarar verdiği ya da tehlikeli olduğu kanun koyucu tarafından kabul edilen ve belirtilen eylemlerdir.<sup>114</sup>

Ceza hukuku açısından önemli olan ise hukuki teknik tanımlamalardır. Fakat her yazar mensup olduğu felsefi yaklaşıma uygun olarak suçu tanımlamış olduklarından birçok tanımlama ile karşılaşılmaktadır.<sup>115</sup> Ancak hukuksal açıdan suç “sorumlu bir

<sup>113</sup> Jack P. Friedman, *Dictionary of Business Terms*, (USA: Barron's, 1987), s. 137

<sup>114</sup> Sulhi Dönmezer, *Kriminoloji*, (8. bası, İstanbul: Beta B.Y.D.,1994), s.45-48; Timur Demirbaş, *Kriminoloji*, (1. bası, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2001), s.39

<sup>115</sup> Manzini, Battagliani gibi teknik hukuk okuluna bağlı yazarlara göre “kanunun cezalandırdığı fiil suçtur” demektedirler. Mutlak adalet teorisinden yana olanlar, suçu “ ahlak ve adalete aykırı olan her türlü fiil ve hareket” olarak tarif etmekte, Pozitivistler ise “ belirli bir zamanda belirli bir halkın, ortalama ahlak

kimse tarafından, olumlu ya da olumsuz bir hareketle meydana getirilen ve ceza tehdidini taşıyan, bir kanunda yer alan tarife uygun bulunan, hukuka aykırı bir fiil olarak tanımlanabilir.<sup>116</sup> Suç sırf biçimsel açıdan hukuk düzeni tarafından ceza ve emniyet tedbiri yaptırımına bağlanmış kanuni tiptir. Fakat suçun yapısında hukuka aykırılık ve kusurluluk nitelikleri de bulunmaktadır. Ayrıca suçun bir özelliğinin daha olduğu, bunun da meydana getirilen zararın veya tehlikenin belirli bir ağırlıkta olması gerektiği söylenmektedir.<sup>117</sup> O halde bu söylenenler çerçevesinde suçu tanımlama girişiminde bulunursak tanım şu şekilde olmalıdır; suç, özel bir ağırlığı bulunan, hukuka aykırı olan, kanunda yer alan tipe uygun, kusurluluk sorumluluğu yüklenebilen bir eylemdir.

### 3.1.2. Suçun Konusu

Suç ile suç olmayan hukuka aykırı fiillerin ayırt edilmesi gereklidir. Bu nedenle suça verilen ceza ile diğer hukuka aykırı fiillere uygulanan ceza dışındaki yaptırımlar bir ayırım kıstası olsa da yeterli kabul edilememektedir. Bu nedenle literatürde yapısal kriterler bulma çabasına girilmiş, bu çerçevede suçun konusu tartışılmıştır. Suçun konusu maddi ve hukuki bakımlardan irdelenmektedir. Maddi bakımdan suçun konusu, suçun cismini teşkil eden insan ya da şeydir. Suçun hukuki konusu ise ceza normu ile belirli bir fiilin suç haline getirilmesiyle korunmak istenen hak ve menfaattir. Suçun hukuki konusunu teşkil eden bu hak ve menfaatin, “sosyal hayatın yüksek ahlaki değerleri”, “devlete ait hak ve menfaatler” oldukları ileri sürülse de esas olarak suçun hukuki konusu belirli bir suçun yaratılmasındaki amaçtır. Bu çerçevede suçun hukuki konusu genel ve özel olmak üzere iki açıdan ele alınmaktadır.<sup>118</sup>

Suçun hukuki konusu genel açıdan irdelendiğinde sosyal disiplini, bunu bozanları bir takım yoksunluklara uğratmak yoluyla koruma konusundaki kamu yararı olduğu görülmektedir. Suçun özel konusu ise, her bir suçun yaratılmasındaki özel

---

anlayışına aykırı hareketler” olarak suçu tanımlamaktadırlar.Bkz. Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Genel Kısım, C.1**, (11. Bası, İstanbul: Beta BYD, 1994), s.311, dipnot 31.

<sup>116</sup> Aynı, s.311

<sup>117</sup>“Tipe uygunluk, hukuka aykırılık, ve kusurluluk da suçun niteliği sayılırsa, özel ağırlıkta olma suçun niceliğidir. Ancak niceliksiz nitelik olmaz Bu iki farklı cephe suçta yeterlilik sınırını ifade etmektedir. Suçun oluşabilmesi için bu yeterlilik sınırına ulaşılabilmesi şarttır. Yeterlilik sınırının altında faile ceza verilemez. Yeterlilik sınırının üstüne çıkılması durumunda ise, tek suçu karakterize eden bağımsız bütün aşılmış olur ve suçların çokluğu alanına girilir.” Kayıhan İçel ve diğerleri, **Suç Teorisi, 2. Kitap**, (1. Bası, İstanbul: Sebat Yayıncılık, 1999), s.16

<sup>118</sup> Dönmezer, Erman, **a.g.e., C.1**, s. 333-334

amaçtır. Belirli suçlar bazen sadece kamuyu ilgilendiren bir yararı korumak amacını güderler, bazen de kamuya yararlarla birlikte, kişisel bir menfaati de korumak amacını hedef almaktadır. Suçun genel konusu, suç olanla suç olmayanı ayırmaya, suçun özel konusu ise, belirli suçları gruplandırmaya, bir gruba giren suçları diğer zümrelerden ayırt etmeye yaramaktadır.<sup>119</sup>

### 3.1.3. Suç Çeşitleri ve Sınıflandırılması

Suç yapısı itibariyle parçalara bölünebildiği gibi türlere ve kategorilere de ayrılabilen genel bir kavramdır. Suçlar değişik kriterlere göre sınıflandırılmaktadır. Suçun unsurlarına göre tasnifler yapılabildiği gibi fail ve mağdurların vasıfları ve suçun hukuki konusu gibi kriterlerden yararlanarak da sınıflandırma yoluna gidilmektedir. Ceza hukuku sistemlerinde suçların ağırlıklarına veya uygulanacak yaptırımların türleri bakımından bir sınıflandırma göze çarpmaktadır.<sup>120</sup> Bu çerçevede ikili, üçlü hatta dördümlü ayrımların yapıldığı bilinmektedir.<sup>121</sup>

Ancak genel olarak suçlar cürüm ve kabahatler olarak iki büyük gruba ayrılmaktadır. Suçların iki büyük gruba ayrılmasını çeşitli şekillerde açıklayan yazarlar vardır.<sup>122</sup> Esas itibariyle bir eylemin cürüm veya kabahat sayılması Devletin suç ve ceza politikasına göre değişmektedir. Eylemin tehlikelilik ölçüsü ve korunan değer önemi, eylemin cürüm ya da kabahat şeklinde düzenlenmesi bakımından etkili olmaktadır. Bu nedenle, cürümler ile kabahatler arasında bulunan farklar gerçekte yapısal farklar olmayıp, ceza kanunlarının yarattığı işlem farklılıklarıdır.<sup>123</sup> Ceza hukuku sistemimiz yönünden, bir eylemin cürüm ya da kabahat olduğunun tespiti için öngörülen cezaya bakmak yeterli olmaktadır. Buna göre ağır hapis, ağır para cezası,

<sup>119</sup> Aynı, s. 333-334

<sup>120</sup> Buna karşın suçları ağırlıkları bakımından herhangi bir derecelendirmeye tabi tutmayan fakat bütün suçları eş değer kabul eden sistemlere de tarih içinde örneğin 1926 Rusya'sında rastlamak mümkündür. Bkz. Ayhan Önder, *Ceza Hukuku, Genel Hükümler, C. II*, (İstanbul: 1989), s. 132; Dönmezer, Erman, *a.g.e., C.1*, s. 490

<sup>121</sup> Bkz. Fatih Selami Mahmutoğlu, *Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi*, (İstanbul: Kazancı Kitap Ticaret A.Ş., 1995), s. 8-11

<sup>122</sup> Cürümlerin doğal haklara yönelik eylemler olmalarına karşılık, kabahatler sonradan elde edilen haklara ilişkin olduğunu ileri sürerler bulunduğu gibi, toplumu güvenliği- toplumun gelişmesi, subjektif hakkın ihlali- ihlal tehlikesinin meydana gelmesi, Devletin idari çıkarının ağır – hafif şekilde ihlal edilmesi farkları nedeniyle ikili ayırım taraftarlığı yapılmaktadır. Ayrıca cürüm türündeki suçlarda kastın veya taksirin bulunması gerekli iken kabahatlerde yapılan hareketin iradi olması yeterli bulunmaktadır. Bu nedenle ikili ayırımın olması gerektiği ileri sürülmektedir. Bkz. Dönmezer, Erman, *a.g.e., C.1*, s. 344

<sup>123</sup> İçel ve diğerleri, *a.g.e., 2. Kitap*, s. 21; aynı görüş için Bkz. Dönmezer, Erman, *a.g.e., C.1*, s. 358

kamu hizmetlerinden yoksunluk cezalarından biri söz konusu ise suç bir cürümdür. Hafif hapis, hafif para cezası, belirli bir meslek ya da sanatın icrasının tatili cezası olduğu hallerde ise eylem kabahat türünden bir suçtur.<sup>124</sup>

20 yüzyılın başlarından itibaren ceza kanunu tasarılarında kabahat türünden suçları ceza kanunundan çıkarıp, idari ceza hukuku kapsamına sokma eğilimi de görülmektedir.<sup>125</sup>

5237 sayılı yeni TCK ile suçlar arasında cürüm ve kabahat ayrımı kaldırılmıştır. Suçun karşılığı olarak yaptırımlar ise ceza ve güvenlik tedbirleri olarak belirlenmiştir. Cezalar hapis ve adli para cezası olarak düzenlenmiştir. Hapis cezaları da eylemin ağırlığına göre, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası, müebbet hapis cezası ve süreli hapis cezası şeklinde bölümlendirilmiştir. Yeni ceza kanunu ile 19. yüzyıl ceza hukuku anlayışının bir ürünü olan ve yaptırımların sadece ceza olarak mütalaa edildiği ve bunun sonucunda cezaların asli ve fer'i ceza olarak belirlendiği sitem terk edilmiştir.

### 3.2. Ekonomik Suç

Değişik şekillerde karşımıza çıkan ekonomik suçun genel kabul görmüş bir tanımı yoktur. Bu kavram daha çok kriminologlar tarafından kullanılmaktadır. Ülkemizde ekonomik suç kavramı bakımından terminolojik bir birlik yoktur. Ticari, mali ve ekonomik suç terimleri aynı ya da farklı anlamlarda kullanılmaktadır. Ceza hukuku alanında kavramı ifade etmek için önceleri daha çok ticari suç deyimi kullanılmaktayken günümüzde bu kavramın yerine ağırlıklı olarak ekonomik suç kavramı kullanılmaya çalışılmaktadır.<sup>126</sup>

XX. yüzyılın ilk yarısında, özellikle 1930 sonrasında, gelişen ekonomi ve artan ekonomik suçluluk nedeniyle ekonomi hukuku, ekonomik suç ve ekonomik ceza

<sup>124</sup> İçel ve diğerleri, **a.g.e., 2. Kitap**, s. 21

<sup>125</sup> Bkz. Mahmutoğlu, **a.g.e.**, s. 14 vd.; İçel ve diğerleri, **a.g.e., 2. Kitap**, s. 22-23

<sup>126</sup> Erman' a göre problem hukuki bir mesele olarak ele alındığında ticari suç, kriminolojik olay olarak ele alındığında ise ekonomik suç terimleri kullanılmalıdır. Bkz. Erman, **Ticari..., a.g.e.**, s.4; Reşat Tesal ise **Ceza Hukukunun ve Ceza Muhakemesinin Esasları ve İktisadi, Ticari, Mali Suçlar** (İstanbul: 1966) adlı eserinde Bu kavramlar ayrı ayrı kullanılmaktadır; 1987 yılında yapılan Ekonomik Suçlar ve Ceza Kanunu Ön Tasarısı Sempozyumu' nda, ticaret, sanayi ve ekonomiye ilişkin suçlar başlığı olmasına karşın, ekonomik suç kavramı sempozyuma hakim olmuştur. Bkz. **Ekonomik Suçlar ve Ceza Kanunu Öntasarısı Sempozyumu**, 17-18. Nisan 1987, (İstanbul: İTO Y.no:1987-19,1987); Son dönemlerde artık ekonomik suç terimi etkin kullanım alanı bulabilmektedir. Ekonomik suç terimi, kendine özgü anlamının yanı sıra ticari ve mali suçlar terimlerini de kapsamaktadır. Bu nedenle ticari ya da mali bir suçta, ekonomik suç denilebilir. Bkz. Fatih Selami Mahmutoğlu, "Bankacılık Suçları Bağlamında Çıkar Amaçlı Suç Örgütleri", **Avrupa Birliğine Uyum Süreci Bağlamında Organize Suçlulukla Mücadele Paneli**, 5.10.2001, (İstanbul: İ.Ü.H.F. Ceza Hukuku ve Kriminoloji Araştırma ve Uygulama Merkezi, 2002), s. 95

hukukundan bahsedilmeye başlanmıştır. Yeni bir hukuk disiplini olarak ekonomi hukuku, ekonomiye yön veren üretim, tüketim, bölüşüm ve planlamayı gözeten hukuksal düzenlemelerin bir bütünüdür. Bir başka deyişle ülke ekonomisinin idaresini genel olarak kurula bağlayan hukuk, ekonomi hukukudur. Ekonomik ceza hukuku ise ekonomi hukuku kapsamına giren kuralların ihlaline cezai yaptırım öngören kurallar bütünüdür.<sup>127</sup> Ekonomik suçu belirginleştirmek bakımından bu tanımlamalar yararlı olacaktır. 1930' lardan beri ekonomik suç çeşitli şekillerde açıklanmaya çalışılmıştır. Bu noktada ekonomik suçu açıklamaya çalışan görüşlerden bahsedilecek, daha sonra ekonomik suç kavramı ele alınacak ve ekonomik suçun etkileri incelenecektir.

### 3.2.1. Ekonomik Suçu Açıklamaya Çalışan Görüşler (Beyaz Yaka Suçları, Meslek Suçları, Nüfuzlu Suçları)

1930' lardan sonra artan, 2. Dünya savaşından sonra daha çok ivme kazanan ekonomik suçlar nedeniyle kriminologlar ekonomik suçları anlamaya çalışmışlar ve ekonomik suçları ve ekonomik suçluluğu açıklamak için çeşitli görüşler ileri sürmüşlerdir. Bu görüşler beyaz yaka suçları, meslek suçları olarak ifade edilebilir. Bu görüşler saygınlık ve meslek ölçüleri ile ekonomik suçların fail tipini göstermişlerdir. Şimdi kısaca bu görüşlere değinelim.

Beyaz yaka suçları (White collar crimes)<sup>128</sup> konusu üzerinde çalışan ilk sosyolog-kriminolog Edwin H. Sutherland'dir.<sup>129</sup> Sutherland, beyaz yaka suçu "yüksek sosyal statü ve saygınlığı olan kimselerin mesleklerini yaparlarken, toplum tarafından kendilerine gösterilen güvenin ihlal edilmesiyle işledikleri suçlar" olarak tanımlamıştır. Bu suçların özellikleri bakımından ilk olarak şu söylenebilir. Failler, sosyal itibara, yüksek sosyal statüye sahip, iş ve mesleki faaliyetleri olan kişilerdir. Beyaz yaka

<sup>127</sup> Mahmutoğlu, Bankacılık Suçları , a.g.m., s. 93

<sup>128</sup> Beyaz Yaka Suçları ( White Collar Crime) yanında başka yaka suçları da vardır. Mavi Yaka Suçları (Blue Collar Crime) bunlardan biridir. Bu suçlara sokak suçları da denmektedir. Bu suçun türleri;1. Gençlerin işlediği suçlar, 2. İnsanlara Karşı İşlenen Suçlar: Şiddet veya insanları şiddetle tehdit etme, cinayet ve kasten adam öldürme, zorla ırza geçme, hırsızlık ve saldırganlık gibi suçları kapsar. 3. Mala Karşı İşlenen Suçlar: Hırsızlık, Gasp, motorlu taşıtların çalınması ve kundakçılık gibi suçlar.4.Mağduru olmayan suçlar: Fahişelik, kumar ve uyuşturucu kullanma dır. <http://hosting.uaa.alaska.edu/afewv/crime.htm>, Erişim 3.6.2001; Bunun yanında Siyah Yaka Suçları (Black Collar Crime) da vardır. Ancak bu suç rahipler tarafından işlenen bütün suçları ifade etmek için kullanılmaktadır. Bkz. [www.metroactive.com/papers/metro/05.18.00/priests-0020.html](http://www.metroactive.com/papers/metro/05.18.00/priests-0020.html), Erişim 16.6.2001Bu internet adresinde bir rahibin işlediği tecavüz suçundan bahsedilmektedir.

<sup>129</sup> Beyaz Yaka Suçluluğu (White Collar Criminality) isimli makalesi 1940 yılında American Sociological Rewiew de yayınlanması ile ilk kez tartışılmaya başlanmıştır. Bkz. Edwin Sutherland, "White-Collar Criminality", *American Sociological Rewiew*, (5 February 1940), s. 12.

suçları, bu kişilerin işleri dolayısıyla gerçekleştirdikleri hileli eylemlerden ortaya çıkmaktadır. İkinci olarak, failerin eylemlerinin açık veya örtülü olarak toplumun veya bireylerin kendilerine gösterdiği güvenin kötüye kullanılması ve mesleki faaliyetleri düzenleyen kuralların ihlali şeklinde ortaya çıkmaktadır.<sup>130</sup> Sutherland' e göre bu suçların bir takım toplumsal etkileri vardır. Bu tür suçlar genellikle varlıklı ve toplumun üst tabakasındaki kişiler tarafından işlendiğinden yargıçlar kendilerini baskı altında hissedebilmektedir. İkinci olarak bu suçlar diğer suçları da tetikleyebilmektedir. Bu suçlar diğer genel suçların faileri için mazeret ve kendilerince meşru sebepler üretmelerine yol açmaktadır. Üçüncü olarak ekonomik durumları iyi olan beyaz yaka suçlarının faileri, kendilerini daha iyi avukatlarla savunmaları ve hukuki inceliklerden yararlanmaları söz konusu olmaktadır. Son olarak da bu suçlarda mahkumiyet oranı düşük olması nedeniyle suçlar istatistiklere yansımamaktadır.<sup>131</sup>

Sutherland' in beyaz yaka suçluluğu çalışmasının önderliğinde kriminolojik-sosyolojik bakış açısı ile suçlar incelenmeye başlanmıştır. Fakat Sutherland' in görüşleri eleştirilmiştir. Örneğin Nelken' e göre Sutherland' in çalışmalarında ifade ettiği tanımlama yeterli değildir. Bu tanım bireyleri daha çok dikkate almakta buna karşın işletmeler önemsenmemektedir. İşletme adına ya da işletmenin faaliyetleri yararına işlenen suçlar, işletmelerin diğer işletmelere karşı işledikleri suçlar ve bu suçlar arasındaki ayrımlar dikkate alınmamıştır.<sup>132</sup>

Bununla birlikte beyaz yaka suçları teorisi bir çok eleştiriye uğramasından sonra bir başka görüş ileri sürülmüştür. Fransız kriminologlarının öncülüğünde meslek suçu (Occupational crime- Professional crime) görüşü ortaya atılmıştır. Bu görüşe göre ekonomik suçlar sadece varlıklı ve ayrıcalıklı sınıfa özgü bir kavram değildir. Daha az varlıklı olan meslek mensupları tarafından da ekonomik suç işlenebilmektedir. Meslek suçu, beyaz yaka suçundan bu noktada ayrılmaktadır. Ekonomik suçu işleyenlerin mutlaka varlıklı olması gerekmemektedir. Bu görüşteki Kellens' e göre beyaz yaka suçu kavramının anlamı gelişmiş ve genişlemiştir. Ekonomik suçlar sadece ayrıcalıklı ve çok

<sup>130</sup> "Edwin Sutherland, "White-Collar Criminality", *American Sociological Review*, (5 February 1940), s. 12." Eds: G.Geis, R. Meier , **White-Collar Crime**, (USA: The Free Press, 1977), s. 39

<sup>131</sup> **Aynı**, s. 39

<sup>132</sup> David Nelken , **White Collar Crime**,(USA-Vermont: Dartmouth Publishing Company,1994), s.79; F. G. Vito, M. R. Holmes, **Criminology, Theory, Research and Policy**, (Belmont, California: Wadsworth Pub. Co., 1994), s. 386

varlıklı bir sınıf tarafından işlenmemektedir. Bu yaklaşımla birlikte artık ekonomik suçun genel olarak mesleki faaliyetler sonucunda da ortaya çıktığı ifade edilmektedir.<sup>133</sup>

Ekonomik suçu açıklamaya girişen bu iki görüşün kapsamı esasen zaman içerisinde hem gelişmiş hem de genişlemiştir. Son dönem kriminoloji alanındaki eserlere bakıldığında yaklaşımların biraz daha oturduğu gözlemlenmektedir.<sup>134</sup> Failin durumuna göre ekonomik suç açıklanmaya çalışılırken daha belirgin bir sınıflamayı Vito/Holmes'in eserlerinde görmek mümkündür.

Vito/Holmes' in eserlerinde yapmış oldukları sınıflama ile nüfuzlu kişilerin işledikleri suçları bir bütün olarak görmek mümkün olmaktadır. Nüfuzlu suçları (crimes of the powerful)<sup>135</sup> toplumda etkili kişi ya da grupların işledikleri suçlardır. Bu suçları organize suçlar (Organized crimes-mafya) ve beyaz yakalı suçlar olarak ikiye ayırmak mümkündür. Genel olarak hırsızlık, adam öldürme, tecavüz suçları; sokak suçları (crimes of the street) olarak ifade edilmektedir. Buna karşın oda (daire) suçları (crime in the suites)<sup>136</sup> olarak da adlandırılabilir beyaz yaka suçları karşımıza çıkmaktadır. Beyaz yaka suçları da meslek suçları (Occupational crime) ve işletme suçları (Corporate crime) olarak ikiye ayrılabilir.<sup>137</sup> Mesleki suç, meşru olan bir mesleğin yürütülmesi sırasında yaratılan fırsatlar sayesinde işlenen ve kanunlarca cezalandırılabilir herhangi bir davranış olarak tanımlanmaktadır.<sup>138</sup> Mesleki suçu dört temel biçime ayırmak mümkündür; Bu tiplerden ilki işletmenin kullanılması suretiyle kazanç elde etmek için işlenen suçlar (organizational crimes)<sup>139</sup> ya da bir başka deyişle örgütsel suçlardır, ikinci tip ise devlet otoritesinin kullanılmasıyla işlenen suçlardır<sup>140</sup>,

<sup>133</sup> George Kellens, **Sociological And Psychological Aspects (of Economic Crime), Criminological Aspects of Economic Crime**, Council of Europe, (Strasbourg: 1977), s.75

<sup>134</sup> Bkz. Vito, Holmes, **a.g.e.**, s. 373

<sup>135</sup> Toplumda etkili olan, saygınlıkları olan, elit sosyal sınıflara tabi olan ya da bürokraside etkin olan kişileri belirlemek için geniş bir kapsamı olan nüfuzlu terimi tercih edilmiştir. Ayrıca yapılan gruplandırma için Bkz. Vito, Holmes, **a.g.e.**, s. 373

<sup>136</sup> Aynı, s. 374

<sup>137</sup> "R. C. Kramer, "Corporate Criminality: the Development of An Idea", In E. Hochstedler (ed.), **Corporations as Criminals**, (Beverly Hills, CA: Sage), s. 13-38; Aynı yönde Bkz. M. B. Clinard, R. Quinney, **Criminal Behavior Systems: A Typology**, (Newyork: Holt,Rinehart, Winston, 1973)

<sup>138</sup> G. S. Green, **Occupational Crime**, (Chicago:Nelson-Hall,1990),s.12-13

<sup>139</sup> Bu suç tipinde işveren ya da iş sahibi tarafından işlenebilmektedir. Oto sigortası kaçakçılığı, sağlıksız mal satmak, yanlış reklam, işçilerin çalışma güvenliğini sağlamamak bu suç tipinin örnekleridir. Bkz. Vito, Holmes, **a.g.e.**, s. 386; Soroka, Bıyjak, **Social Problems, A World at Risk**, (Allyn and Bacon: 1995), s. 277; İşletmenin çevre kirliliği yaratması bu suç tipi içinde değerlendirilmektedir.Bkz. G. S. Green, **a.g.e.**, s.135

<sup>140</sup> Bu suç tipini kamusal idare gücüne sahip kişilerce işlenebildiği ifade edilmektedir. Bu suça örnek olarak polisin vahşice davranması, insan hakkı ihlalleri, rüşvet, silah kaçakçılığı gösterilebilir. Bkz. Soroka, Bıyjak, **a.g.e.**, s. 277

üçüncü tip ise serbest meslek sahiplerinin daha doğru bir ifadeyle işinde uzman olan kişilerin işledikleri suçlardır (professional crimes)<sup>141</sup>, dördüncü ve son suç tipi ise bireysel suçlardır (individual crimes).<sup>142</sup> Beyaz yaka suçlarının ikinci tipi işletme suçları ise işletme adına işlenmektedir.<sup>143</sup>

Toplumdaki sosyal prestij ve bununla bağlı olarak suç ile meslek ilişkisini de kriter alan ve üst seviyedeki bu kişileri istatistiklere yansımayan asıl failler olarak gören beyaz yaka suçu ve mesleki suç görüşleri ekonomik düzene yönelik eylemleri, meydana gelen haksızlığın içeriğini açıklamakta yetersiz kaldığı gerekçeleri ile eleştirilmiştir.<sup>144</sup> Nüfuzlu suçları ise bu görüşlere nazaran daha kapsamlı ve anlaşılır bir portre çizmektedir.

### 3.2.2. Ekonomik Suç Kavramı

Anglo- Amerikan ve Alman anlayışında ekonomik suçlar, daha çok bir iş ya da mesleğin yapılması sırasında işlenen suçlardır. Bunlara göre her iş / meslek, bu iş/meslekleri icra edenlerde bir mesleki bozukluk yaratmakta, ve iş/mesleğinde başarılı olmak , ya da daha çok kazanç elde etmek isteyen kişi ticaret/meslek kurallarına ya da ilgili düzenlemelere aykırı davranmakta, suç işlemektedir. Bu anlayışta ekonomik rejim ne olursa olsun bir toplumda ekonomik ilişkilerde güven ve itimat unsurunu ihlal eden eylemler ekonomik suç olarak tanımlanmaktadır. Suç bu durumda ekonomik hayatta gerekli güven unsurunun kötüye kullanılmasından kaynaklanmaktadır. Fransız anlayışında ise iş ve ticaret hayatında geçerli işlemlerle ilgili olarak işlenen bütün suçlar

<sup>141</sup> Bu suç tipinde uzmanlar, uzmanlık alanlarını kullanarak suç işlemektedirler. Doktorlar, avukatlar, eczacılar, muhasebeciler gibi yüksek eğitim düzeyine sahip işlerinde uzman olan kişilerce ancak işleriyle ilgili olarak işledikleri suçlardır. Bkz. Vito, Holmes, **a.g.e.**, s. 387

<sup>142</sup> Bu suç tipinde ise bireyler kişisel kazanç elde etmek için bu suçu işlemektedirler. Çalışanları tarafından işverenin iş yapılırken soyulması, öğlen yemeği arasını uzatarak çalışma saatinden çalmak, vergi kaçakçılığı bu suç tipinin örnekleridir. Bkz. Soroka, Bıyjak, **a.g.e.**, s. 278

<sup>143</sup> Bu suç tipinde işletmeden karar alma mekanizması içinde etkin yere sahip kişi tarafından işletme adına, işletmenin kazanç elde etmesi amacıyla karar alınmaktadır. Bu karar işletmeye kazanç sağlayacaktır. Ancak bu karar ve sonuçları suçu oluşturmaktadır. Buna örnek olarak Ford Pinto skandalı örnek olarak verilebilir. Mother Jones dergisinde çıkan bir makale ile kamu oyunun dikkatine sunulan skandal da Ford Motor şirketinin Ford otomobilinin Pinto modelinde yapılan testler neticesinde benzin depolarının kolayca patladığı anlaşılmış ve buna rağmen güvenlik önlemleri alınmamıştır. Daha sonra bu maliyetten kaçış bir çok insanın hayatına mal olmuştur. Bu olaydan ötürü Ford Motor yargılanmıştır. Bkz. Vito, Holmes, **a.g.e.**, s. 388

<sup>144</sup> Ekonomik suçları ceza yargılaması kuralları açısından ele alan ve ihtisaslaşmayı ön plana çıkaran bir görüş de vardır. Ancak bu görüş suç fiili ile ortaya çıkan haksızlığın içeriğini belirlememekte, ekonomik suç kavramını açıklamaktan ziyade uygulamada bu suçları kovuşturanlarda olması gereken sıfatlardan bahsetmektedir. Bu yaklaşım suç ve ceza politikası bakımından dikkate alınması gerekirse de ekonomik suç kavramını açıklayamamaktadır. Bkz. Mahmutoğlu, Bankacılık Suçları , **a.g.m.**, s. 93

ekonomik suç sayılmaktadır.<sup>145</sup> Bu tanımlamalar da Anglo-Amerikan yaklaşımında bir mesleğin ifası nedeniyle ya da ticari işletmenin işlerinin görülmesi sırasında işlenen suçlar ekonomik suç olarak tanımlanırken, ekonomik suç dar kavranmakta, Fransız yaklaşımında ise genel olarak ekonomik ve ticari ilişkiler içinde haksız menfaat sağlanması amacına dönük fiiller ekonomik suç olarak tanımlanmakta, genişçe bir çerçeve belirlenmektedir.

Dönmezer' e göre ekonomik suç ülkede geçerli ekonomi alt sisteminin kuralları çerçevesinde işlenmesini engelleyen yani toplumun korunması gereken ekonomik yararlarına zarar veren veya bunları tehlikeye sokan ve bu sebeple yasaklanan eylemlerdir.<sup>146</sup>

Ekonomik suçlar konusunda Uluslararası hukukta da ekonomik suçlar üzerinde önemle durulmaktadır.<sup>147</sup> Yapılan çalışmalarda bir tanım yapılmak yerine çerçeve çizilmeye çalışılmaktadır.

Literatürdeki tartışmalara<sup>148</sup> rağmen, ekonomik suç korunan hukuksal yarar açısından ele alındığında, bu yaklaşımla ekonomik suç daha doğru incelenebilmektedir. Bu noktada dar ve geniş anlamlarda ekonomik suçlar olarak ikili bir ayrımla karşılaşılmaktadır. Dar anlamda ekonomik suçlar, tüm ekonomik düzenin işleyişine bütünlüğüne yönelik eylemleri kapsamaktadır. Bu özelliğinden dolayı korunan hukuksal yarar bireysel olmayıp, kamusaldır. Bu tanımlama çerçevesinde bütün ekonomik yapıyı düzenleyen vergi, gümrük, kaçakçılık, sigorta, borsa, patent, rekabet mevzuatlarında yer alan ceza hukuku, idari yaptırımlar hukuku (düzene aykırılıklar hukuku) anlamındaki hukuka aykırı eylemler dar anlamda ekonomik suçlara verilecek örneklerdir.

Geniş anlamda ekonomik suçlar ise dar anlamda ekonomik suçların yanı sıra suçların işlenmesindeki yoğunluk ve bu yoğunluğun tüm ekonomik düzen açısından

<sup>145</sup> Sulhi Dönmezer, "Ön Tasarı Hakkında Genel Bilgi", **Ekonomik Suçlar ve Ceza Kanunu Öntasarısı Sempozyumu**, 17-18. Nisan 1987, (İstanbul: İTO Y.no:1987-19, 1987), s. 19-20

<sup>146</sup> Bu kavram çerçevesinde iç ve dış ticarete, döviz düzenine, ambargolara, piyasa ve fiyat oluşumuna, rekabeti ihlal edici eylemlere, hileli vergiye, muafiyetlerden hileli olarak yararlanmaya vb.' e ilişkin suçlar ekonomik suç kapsamına girmektedir. Dönmezer, *Ön Tasarı...*, a.g.e., s. 20

<sup>147</sup> 1977 yılında Avrupa konseyinin uzmanlar komisyonu ekonomik suçlar konusunda bir inceleme yapmıştır. 1981 yılında komisyonun sunduğu raporda ekonomik suç tanımlanmamış buna karşın muhtemel ekonomik suçlarla ilgili bir örnek liste hazırlamıştır. Bu listeye göre 16 suç tipi belirlenmiştir. Yaptığımız çalışma ile ilgili olarak şu suçlara rastlanmaktadır; Hayali şirketler teşkili, Bilançoların tahrifi, uydurulması, muhasebe tutulması yükümünün ihlali, mali suçlar ve teşebbüslerin sosyal yükümlülerinden kaçınmaları, Gümrük suçları. Dönmezer, *Ön Tasarı...*, a.g.e., s. 20 s. 20

<sup>148</sup> Bkz. Mahmutoğlu, *Bankacılık Suçları*, a.g.m., s. 94, dipnot 4' de yapılan atıflar. Daha çok Alman literatüründe bu konuda tartışmalara rastlanmaktadır.

gösterdiği tehlikeler de gözetilerek, bireysel mal varlığına yönelik suçları da kapsamaktadır. Bu tanıma örnek olarak dar tanım için verilen örnekler yanında mal varlığına yönelik suçlar verilebilir. Gerçektende korunan hukuksal yararın esas alınarak, meydana gelen haksızlığın nitelendirilmesi ekonomik suçu açıklamada kullanılması doğru bir yaklaşımdır. Ülkedeki tüm ekonomik yapının işleyişini, bütünlüğünü korumayı hedefleyen kuralların ihlal edilip edilmediği bu bakımdan esas alınmalıdır.<sup>149</sup>

Ekonomik suçların gruplandırılması mümkündür. Ancak ekonomik suçun yapısından ötürü, bir çok üst başlığa uygun olması gruplandırmayı zorlaştırmaktadır. Aslında kavram tam oturmadığından belli bir ekonomik suç tipinden değil, ekonomik suç sayılan fakat ihlal ettikleri hukuki değer bakımından değişiklikler arz eden pek çok farklı nitelikteki suçtan söz edilebilir. Bu noktada bütün zorluğa rağmen Sancar, ekonomik suçların sistematik tasnif denemesine girişmiştir; Mali sektörle bağlantılı (vergi, gümrük, sübvansiyon gibi) suçları, ekonomik düzenin bütününe veya münferit alanlarına ilişkin (rekabet, kredi gibi) suçları, bireysel ekonomik faaliyetlerden kaynaklanan (iflas, sırların ifşası gibi) suçları, doğrudan kamuya ve tüketicilere yönelik (çevre, yatırım yolsuzlukları gibi) suçlar. Bunlardan da anlaşılacağı gibi ekonomik suç kavramı altında ele alınan fiillerin çok çeşitli alanlarda, farklı hedef ve saiklerle ortaya çıkabilmektedir.<sup>150</sup>

Ekonomik suçun mağdurları, geniş anlamda kamu kesimi (devlet), failin ortakları veya rakipleri, bu suçlardan zarar gören üçüncü kişilerdir.<sup>151</sup> Demokratik veya liberal rejimlerde ekonomik suçlar çok mağdurlu suçlar olarak nitelenmektedir. Ekonomik suçlar konusunda korunmak istenen yarar; Kamu maliyesinin, devlet hazinesinin zarar görmemesi, tüketicinin korunması, ekonomik rekabetin korunması gibi yararlarıdır.<sup>152</sup> Ekonomik suçlar, toplum için, en az sokak suçları kadar tehlikeli ve zararlıdır.<sup>153</sup>

<sup>149</sup> Mahmutoğlu, Bankacılık Suçları, a.g.m., s. 94

<sup>150</sup> Türkan Sancar, “Ekonomik Suç Gerekliliği Karşısında “Ekonomik Suça Ekonomik Ceza” Söylemi”, **Çekler Hakkındaki 3167 Kanunla İlgili Adalet Bakanlığı Taslağı ve Karşı Görüşler Sempozyumu**, 12.01.2002, Ankara, (Ankara: A. Ü. Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2002), s. 5

<sup>151</sup> Vito, Holmes, a.g.e., s. 383

<sup>152</sup> Adnan Tezel, “Şirket ve Kooperatif Hakkında Yanlış Bilgi Arttırma ve Eksiltmelere İlişkin Suçlar Kamu Taahhütlerinde Aile” **Ekonomik Suçlar ve Ceza Kanunu Öntasarısı Sempozyumu**, 17-18. Nisan 1987, (İstanbul: İTO Y.no:1987-19, 1987), s. 51-52

<sup>153</sup> Bu suçların verdikleri zararlar çok büyüktür. Son tahminlere göre A.B.D. için 2021 yılına kadar bu suçlarla mücadelenin vergi mükelleflerine, ya da devlet bütçesine maliyeti 500 milyar dolardan fazladır. Bkz. Vito, Holmes, a.g.e., s. 383

### 3.2.3. Ekonomik Suçun Etkileri

Geleneksel suçlara gösterilen ilgi en az onlar kadar ciddi ve ekonomik yoğunluğu çok olan suçlara gösterilmemektedir. “Suçun kendisine yararı yoktur” atasözünün geçerliliğini yitirdiğini söylemek zor değildir. Artık suçun kendisine yararı vardır. Bu yarar modern toplumların ekonomik faaliyetlerini çeşitlendirdiği, kazanç kaynaklarını arttırdığı, ancak ahlak, disiplin, din, eğitim gibi kendi sosyal denetim sistemini zayıflattığı oranda da artmaktadır. Pek çok çatışmanın, sapmanın ve suçun temelinde boyutları tam olarak bilinemeyen ekonomik suçların yarattığı olumsuz şartlar vardır.<sup>154</sup> Ekonomik suçların hukuksal, sosyal ve siyasal düzende yarattığı kırımlar ve toplumdaki memnuniyetsizliğin yaygınlığını arttırmadaki rolü önemli boyuttadır. Ekonomik suçlar başka suçların işlenmesini yaygınlaştırmada, suç salgını yaratmada, suçu toplumun gözünde meşrulaştırmada büyük etkileri vardır. Bunlar; ağır ekonomik suçlar sonrası devletlerin içine girdikleri ekonomik krizler, krizin doğal sonucu olarak ortaya çıkan işsizlik, açlık ve dayanma noktalarının aşılmasıyla birlikte bireysel ve toplumsal patlamalar olabilir.<sup>155</sup> Geleneksel suçlara toplum tarafından verilen duygusal ve sembolik önem, ekonomik suçlara, bu suçların ekonomik ve sosyal sonuçlarının bilinmesine rağmen verilmemektedir.<sup>156</sup> Ekonomik suç ve suçluluk yaklaşımı geleneksel olarak bilinen suçluluğun alt sınıflara ait olduğu kanısını yıkmakla birlikte üst sınıfların ekonomik alanda mali boyutları çok büyük olan suçlar işleyebildiklerini ortaya koymuştur. Üst sınıflar işledikleri suçları örtme çabası gösterirken bürokrasiyi, kamu yönetimini de aksatmaktadırlar. Hatta suç işlerken kullanılan zekice yöntemler toplumsal kınama bir tarafa, toplumsal hayranlık da doğurabilmektedir. Yasal olan hedeflere ulaşmak için kullanılan yöntemler toplumda hoş görü ile karşılanırsa da bu yöntemlerin hukuk düzenini bozma eğilimleri görülmesi halinde artık ceza hukukunun alanına girilebilmektedir. Hukuki otoritenin ve denetim organlarının da ekonomik suç karşısında toplumdaki farklı bir davranış sergilememesi ilginç bir tespittir.<sup>157</sup>

Hukuk gücünün sıradan güç karşısında giderek zayıflamasıyla birlikte “kanunların üstündeki suçlular” sorunu doğmaktadır. Böylece her türlü resmi kayıttan

<sup>154</sup> “David Gordon, **Kapitalizm, Sınıf ve Suç**”, Musataf T. Yücel, **Kriminoloji** , “Suç ve Ceza”, (Ankara: 1986), s.135’ deki alıntı.

<sup>155</sup> Sulhi Dönmezer, **Kriminoloji**, (8. Bası, İstanbul :Beta A.Ş., 1994), s. 67

<sup>156</sup> Yücel, **a.g.e.**, s.140

<sup>157</sup> Kısmi bir hoşgörü de diyebileceğimiz bilmez görünme, fiillerin üzerine zamanında gidememe, ekonomik suçlar karşısında hukuk otoritelerinin ve denetim organlarının davranış biçimi olarak belirmektedir. Bkz. G. Picca, **Kriminoloji**, Cep Üniversitesi, Çev: Ebru Erbaş, s. 63 vd.

kaçan, suçluluğun kara rakamlarında yer alan, hiç ceza görmeden topluma zarar veren bir “altın suçluluk” oluşmuştur. Bu suçluluğun sujesi siyasi güç sahipleridir.<sup>158</sup> Hoşgörü artıkça suçluluk sıradanlaşmakta, bu da hukukun zararına olmaktadır. Ekonomik suçların yarattığı toplam genel zarar, büyük ve yaygın olmasına karşın bireyler uğranılan zararların farkında değildirler ya da sorunu önemsememekte, umursamamaktadırlar.<sup>159</sup>

### 3.3. Vergi Suçu

Vergi ceza hukukunda suç, bir çok bilim dalıyla ilgili olduğundan yapılan tanımlamalar birbirini tutmamaktadır. Vergi suçu, ceza hukukçularınca ceza hukuku anlamında ele almakta, Maliye bilimi ile uğraşanlarca daha geniş kavranmaktadır. Nihayet idare hukukçuları da idare hukuku açısından konuya bakmaktadırlar. Bu başlık altında vergi suçu kavramı, vergi suçlarının unsurları, ekonomik suç/ beyaz yaka suçu bağlamında vergi suçu, vergi bilinci ve ahlakı ile vergi suçu ilişkisi, vergi suçlarının özellikleri, vergi suçlarının sınıflandırılması konuları ele alınacaktır.

#### 3.3.1. Vergi Suçu Kavramı

Vergi suçu kavramı, yapısı gereği hem maliye bilimini dolayısıyla idare hukukunu, hem de ceza hukukunu ve hatta idari ceza hukukunu ilgilendirmesinden dolayı karmaşık bir yapıdadır. Bu nedenle vergi suçu kavramının tanımlanmasında bariz güçlükler vardır.

Mutluer'e göre bazı vergi suçlarının sadece vergi kaybına neden olma ya da vergi kanunlarının öngördüğü biçimsel düzenlere uymama, bazılarının ise aynı zamanda kamu düzenini de bozma biçiminde işlendiğinden, hareket unsuruna göre bu suçların nitelikleri farklı olmaktadır. Mutluer vergi suçunu geniş ve dar anlamda olmak üzere iki şekilde tanımlamaktadır; Geniş anlamda vergi suçu, vergi kaybına neden olma, vergi kanunlarının öngördüğü biçimsel kurallara uymama ve sahtekarlığı kapsamaktadır. Dar

<sup>158</sup> G. Picca, a.g.e. s. 48

<sup>159</sup> Cesare Beccaria, **Suçlar ve Cezalar**, Çev: Muhiddin Göklü, (İstanbul: 1964), s.258; Hatta az gelişmiş ülkelerde ekonomik suçlar iş hayatının normal bir parçası olduğu düşünülmektedir. Bkz. “D. Weisburd, S. Wheeler, E. Waring, N. Bode, **Crimes of the Middle Classes: White-Collar Offenders in the Federal Courts**, (New Haven/ London: Yale University Press, 1991)”, Nelken (ed.), a.g.e., s. 81'deki alıntı.

anlamda vergi suçu ise sadece vergi kaybına neden olma durumunda söz konusu olmaktadır.<sup>160</sup>

Çağan/ Öncel/ Kumrulu'ya göre vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardır. Bazı fiillerin vergi suçu olarak kabulünde ihlal edilen menfaati hazine yararı oluşturmaktadır. Hazine yararı burada kamu yararı ile örtüşmektedir. Ceza hukuku alanındaki bölümlenmelere paralel olarak vergi suçlarından bir kısmı zarar suçu, bir kısmı ise tehlike suçudur.<sup>161</sup>

Edizdoğan, Yereli ve Akkaya'ya göre vergi suçu, vergi ödevlilerinin<sup>162</sup> vergi yasalarında uymaları öngörülen kurallara aykırı davranışlarıyla ortaya çıkmaktadır.<sup>163</sup> Bu tanımlama V.U.K.' nun 331. md.' sine de uygun bir tanım olarak görünmektedir. Fakat yine de vergi ceza sisteminde bulunan bütün suçları açıkça kapsamadığı düşünülebilir. Vergi ceza sisteminde teknik anlamda vergi suçu olarak nitelendirilmesi güç olan ancak vergi suçları kapsamında incelenen vergi mahremiyetini ihlal suçu (V.U.K. md.5), mükelleflerin özel işlerini yapma suçu (V.U.K. md.6) gibi suçlarda vardır. Mutluer' in geniş tanımı, bu suçları kapsayıp kapsamadığı yönünde tereddütlere yol açabilecek niteliktedir. Bu nedenle teknik anlamda vergi suçu olmamalarına karşın, fakat vergi suçları kapsamında incelenmelerinden dolayı, bu suçları da açıkça kapsayacak bir tanıma gereksinim vardır. Bu gereksinimi karşılayacak geniş bir tanımlama Bayraklı tarafından yapılmıştır. Bizimde katıldığımız tanımlamaya göre; Vergi suçu, vergi mükellefi veya vergi sorumlusu ya da vergilendirme işlerinde görevli olanların, vergi kanunlarında uymaları öngörülen maddi veya biçimsel yükümlülüklerle ve ödevlere aykırı davranışlarla, hazine menfaatlerini ihlal eden, kamu düzenini bozan fiilleridir.<sup>164</sup>

Vergi suçunu, hukuki dayanağını VUK md.364, md.365 f.1, ve md.367'de bulan ayrım gereğince iki ayrı grupta ele almak mümkündür. Vergi suçları idari (mali)

<sup>160</sup> Kamil Mutluer, **Vergi Ceza Hukuku**, (Eskişehir: E.İ.T.İ.A. Yayınları No:214, 1979), s. 38

<sup>161</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, (8. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2000), s.209

<sup>162</sup> Akkaya, vergi suçlarını sadece vergi yükümlü ve sorumlularının işleyebileceği düşünülür ise de, bu sıfatlara sahip olmayanların da vergi suçlarına fail, şerik gibi sıfatlarla işlemelerinin veya katılmalarının mümkün olmasından ötürü "vergi ödevlisi" kavramını önermektedir. Bkz. Mustafa Akkaya, "Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme" **A.H.F.D.**, C.49, S.1-4, (Ankara: 2000), s. 85, dpnt:1

<sup>163</sup> Edizdoğan, s. 5; Ahmet Burçin Yereli, "Adli Yargının Görev Alanına giren Vergi Suç ve Cezaları," **Vergi Dünyası**, S. 237, (Mayıs 2001),s.113; Akkaya, **a.g.m.**, s. 85

<sup>164</sup> Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, (2. Bası, Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayın No:21, 1999), s. 73.

nitelikli suçlar ve ceza hukuku anlamında suçlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.<sup>165</sup> Ceza hukuku anlamındaki vergi suç ve cezalarına ceza hukukunun temel prensipleri ve VUK'ndaki hükümler yanında ceza kanununun ilgili hükümlerinin uygulanması genel kabul görmektedir.<sup>166</sup> Bu nedenle bu tür suçlarda ceza hukukunun suç unsurları teorisi geçerlilik kazanacaktır. Bu şekilde suçun işlenmiş olduğunu kabul edebilmek için suçun kurucu unsurlarının varlığı aranacaktır. Buna karşın idari nitelikli vergi suçların hangi esaslar çerçevesinde inceleneceğine dair bir açıklık yoktur. Ceza hukuku esasları uygulanacak olursa suç unsurları teorisi çerçevesinde bir değerlendirme yapmak gerekecek, bir suçtan bahsedebilmek için suçun kurucu unsurları aranacaktır. İdare hukukunun bu konuda egemen olduğu düşünüldüğünde ise artık idari yaptırımdan söz açılacak ve incelemenin de idari işlemin unsurları çerçevesinde yapılması gerekecektir. Bu çalışmada vergi suçu kavramı en geniş şekli ile ele alınacaktır

### 3.3.2. Vergi Suçlarının Unsurları

Vergi suçlarının unsurları ceza hukukunun suç unsurları teorisi çerçevesinde değerlendirilmekte ve açıklanmaya çalışılmaktadır. Bu bakımdan ele alındığında ceza hukuku anlamındaki vergi suçları için suç unsurları teorisinin geçerliliği tartışmasız kabul edilmekte, bununla birlikte idari nitelikli suçlar bakımından da aynı çözümleme yapılmaktadır. Genel olarak suçun unsurları, suçun varlığı için gerekli şartları belirlemektedir. Bu açıdan bakıldığında vergi suçlarının unsurları da genel ceza hukuku içerisindeki bölümlenmeye paralel olarak ele alınmaktadır. Suçun genel ve özel olmak üzere iki çeşit unsuru vardır. Genel unsurlar suçların yapısal ve ortak özelliklerini gösterirken, suçların özel unsurları ise suç tanımında genel unsurlar yanında sadece o suç için belirtilen ve suçun oluşabilmesi için gereken unsurlardır. Bundan başka suçun genel ve özel unsurlarının kapsamına girmeyen diğer bazı olgulara da suçu düzenleyen

<sup>165</sup> Doktrinde bu konuda bir terim birliği yoktur. Selim Kaneti, idari nitelikli vergi suçu terimini kullanırken Bkz. (Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, (2. B. ,İstanbul: 1989),s. 229), Öncel ve arkadaşları mali nitelikli vergi suçu terimi kullanmaktadırlar. Bkz. Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.211; Başaran, Alman hukukundan esinlenerek vergisel aykırılıklar terimini önermektedir. Bkz. Funda Başaran, "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının Tabi Olduğu Hukuki Rejim", **Mükellefin Dergisi**, S. 87, (Mart 2000), s.119; Akkaya ise, parasal yaptırım gerektiren vergi suçları terimini kullanmaktadır.Bkz. Akkaya,**a.g.m.**, s. 85; Buna karşın ceza hukuku anlamında suçlar için ise hürriyeti bağlayıcı cezaları gerektiren suçlar Bkz. (Akkaya,**a.g.m.**, s s. 86), ceza mahkemelerinde yargılanacak suçlar (Kaneti, **a.g.e.**, s. 245), diğer suçlar (Mutluer, **a.g.e.**, s. 115), terimleri kullanılabilirlerdir.

<sup>166</sup> Sahir Erman, **Vergi Suçları, Ticari Ceza Hukuku VI**, (İstanbul: 1988), s.10; Kaneti, **a.g.e.**, s. 230; Yılmaz Hızlı, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, (Ankara: Kazancı Hukuk Yayınları, 1984), s.34.

maddelerde rastlamak mümkündür. “Objektif cezalandırılabilirlik koşulları”, “Ön koşullar” ve “ Kovuşturma koşulları” olarak isimlendirilen bu kavramların da suçun unsurlarından ayrılması gereklidir.<sup>167</sup>

Suçun genel unsurları olan kanuni unsur, maddi unsur, hukuka aykırılık, manevi unsur olarak sınıflandırılabilir. <sup>168</sup>

Tipiklik<sup>169</sup> ya da kanuni unsur<sup>170</sup> olarak adlandırılan unsura göre bir suçun varlığı için, suçta kanunilik ilkesinin bir sonucu olarak, işlenen fiilin kanunda ya da ceza hukukuna kaynak olabileme şartlarını taşıyan yazılı metinde gösterilen tarife uygun olması gerekmektedir. Uygunluk bulunmazsa eylem ve sonucunun suç olarak nitelenmesi mümkün olamayacaktır. Bir fiilin suç olarak nitelendirilebilmesi için bu fiilin açıkça cezalandırılması gerekmektedir. Bu nedenle yasak edilmiş ancak ceza öngörülmemiş fiiller suç olarak kabul edilemeyecektir. <sup>171</sup> Vergi suçları bakımından da kanunilik unsuru çok önemli bir yer tutmaktadır. Türk hukukunda vergi suçlarına ilişkin tarifler büyük bir kısım olarak Vergi Usul Kanununda yer almaktadır. <sup>172</sup>

Suçun ikinci unsuru her ne çeşitte olursa olsun bir fiilin bulunmasıdır. Bu fiil ile hukuk düzeninin ihlal edilmesi ya da ihlal tehlikesinin yaratılması gerekmektedir. Bu unsura fiil, eylem, hareket denildiği gibi maddi unsur<sup>173</sup> da denmektedir. Bu unsur üç kısımda ele alınmaktadır. Maddi unsurun hareket ögesi bakımından vergi suçlarının bazılarında suç hareketleri sayılmamakla beraber bazılarında sayılmış yapma ya da yapmama şeklinde ortaya konulmuştur. Sonuç ögesi ise yani dış alemde meydana getirilen değişiklik, zarar, tehlike veya hukuki bir ihlal şeklinde olabilmekte ve vergi suçları bakımından ya vergi kaybı ya da genel olarak kamu düzeninin bozulması

<sup>167</sup> Kayıhan İçel ve diğerleri, **a.g.e., 2. Kitap**, s.18

<sup>168</sup> Suçun genel unsurları konusunda literatürde bir birlik yoktur. Yazarlar suçun genel unsurlarını hem sayısal olarak hem de nitelik itibariyle farklı şekillerde tasnif etmişlerdir. Alman doktrin ve uygulamasında klasikleşmiş yaklaşıma paralel olarak İçel ve arkadaşları suçun genel ya da asli unsurlarını tipe uygun eylem, hukuka aykırılık, ve kusurluluk olmak üzere üçe ayırmaktadır. Kayıhan İçel ve diğerleri, **a.g.e., 2. Kitap**, s.18, 53-295; Dönmezer ve Erman ise suçun genel unsurlarını dörde bölerek incelemektedir. Suçun genel unsurları buna uygun olarak dörde bölünerek ele alındığında unsurlar; kanuni unsur, maddi unsur, hukuka aykırılık unsuru ve manevi unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Dönmezer, Erman, **a.g.e., C.1**, s. 310

<sup>169</sup> Nurullah Kunter, **Suçun Kanuni Unsurları Nazariyesi**, ( İstanbul: 1949), s. 39.

<sup>170</sup> Dönmezer, Erman, **a.g.e., C.1**, s. 310.

<sup>171</sup> Dönmezer, Erman, **a.g.e., C.1**, s. 310.

<sup>172</sup> Bayraklı, **a.g.e.**, s. 74

<sup>173</sup> Dönmezer, Erman, **a.g.e., C.1**, s. 310.

şeklinde ortaya çıktığı görülmektedir.<sup>174</sup> Nedensellik bağı ögesi bakımından ise şu söylenebilir; Vergi suçu bakımından kişinin yaptığı fiiller ile ortaya çıkan netice arasında bir ilişki kurulması gereklidir. Bu ilişki kurulmadığı anda kişi vergi suçu işlemekle suçlanamaz.<sup>175</sup>

Üçüncü unsur olan hukuka aykırılık, yapılan ve kanundaki tipe uygun bulunan fiilin, bütün hukuk düzeni tarafından kabul edilmemesidir.<sup>176</sup> Vergilemenin biçimsel ve maddi yükümlülüklerin yerine getirilmemesi eylemi, hukuk düzeni tarafından hukuka aykırı olarak kabul edilmemesi halinde vergi suçundan bahsetmek mümkün olacaktır.

Manevi unsur ise vergi suçunu doğuran fiillerin, fiilleri işleyen kişiye isnat edilebilmesini ifade etmektedir.<sup>177</sup> İsnat yeteneğine sahip olmayan küçük ve kısıtlılar vergi yükümlüsü olabilmelerine karşın VUK.md 332 gereğince vergi cezalarından sorumlu tutulmamaktadırlar. İsnat yeteneği bakımından VUK da tüzel kişiler için ceza hukuku ilkelerinden farklı hükümlere<sup>178</sup> yer verilmiş ve tüzel kişilerin isnat yeteneğine sahip olduğu kabul edilmiştir. Kusurluluk açısından bakıldığında ise idari nitelikli suçlar bakımından kusurluluk ilkesi kabul edilmemektedir. Buna karşın ceza hukuku anlamındaki suçlar bakımından kusurluluk (özel olarak kast) unsurunun varlığı aranmaktadır.<sup>179</sup>

<sup>174</sup> Bazı suçların neticesi kanunda gösterilmekte, bazılarının ise gösterilmemektedir. Sonuç kanunda gösterilmemişse bu suçlara neticesi harekete bitişik suçlar denilmektedir. Netice harekettten ayrı ise, suçun tamam olması için harekettten ayrı olarak neticenin de gerçekleşmesi beklenmektedir. Neticenin durumuna göre mütemadi suçlar, müteselsil suçlar, mürekkep suçlar oluşabilmektedir. Neticenin gerçekleşip gerçekleşmemesine göre de suçlar ayrıma tabi tutulmaktadır. Netice gerçekleşmişse tamamlanmış suç söz konusu olmakta, netice gerçekleşmemişse suça teşebbüs söz konusu olmaktadır. Harekete başlanmakla beraber irade dışında hareket tamamlanamadığında eksik teşebbüs söz konusu olacaktır. Dönmezer, Erman, **a.g.e., C.1**, s. 310.

<sup>175</sup> Hızlı, **a.g.e.**, s.56; Bayraklı, **a.g.e.**, s. 75-77; Dönmezer, Erman, **a.g.e., C.1**, s. 310.

<sup>176</sup> Hukuka aykırılık unsurunu ortadan kaldıran ve fiili, ceza kuralının amacına ters olmaktan kurtaran sebeplere hukuka uygunluk sebepleri denmektedir. Kanunda yer alan hukuka uygunluk sebepleri kanun hükmünü yerine getirme, yetkili makamın emrini yerine getirme, meşru müdafaa, ıztırar halidir, bunun yanında kanunda yer almayan hukuka uygunluk sebepleri ise hakkın icrası ve mağdurun rızasıdır. Dönmezer, Erman, **a.g.e., C.1**, s. 310.; Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Genel Kısım, C.II**, (11. Bası, İstanbul: Beta BYD, 1994), s. 665

<sup>177</sup> İsnat yeteneği anlama ve isteme yeteneği olarak tanımlanmaktadır. Yani kusurlu davranma yeteneğine sahip bir irade ile ve somut olayda kusurlu davranışla hareket edilmesi gereklidir. Dönmezer, Erman, **a.g.e., C.1**, s. 310; Dönmezer, Erman, **a.g.e., C.II**, s. 143; Hızlı, **a.g.e.**, s.82

<sup>178</sup> Ceza hukukunda tüzel kişilerin ceza sorumluluğu yönünde yeni eğilimler gelişmektedir. 1997 Ceza Kanunu ön tasarısında tüzel kişilerin sorumluluğu konusunda hükümlere rastlanmaktadır. Bu konu ve konuya ilişkin karşı görüşler için Bkz. Duygun Yarsuvat, "Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu", **Prof. Dr. Sahir Erman'a Armağan**, (İstanbul: İ. Ü. H. F. Eğ.Öğr. Yrd. Vakfı, Yayın No:8, 1999), s.889-918

<sup>179</sup> R. Ün, "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı belge Kullanımında Kaçakçılık Suçunun Oluşumu İçin Kast Unsurunun Varlığı Gerekmemektedir", **Yaklaşım**, Y. 9, S. 106, (Ekim 2001), s. 75

Bir fiilin suç olabilmesi için kısaca açıklanmış olan dört yapısal unsurun yani kanuni unsur, maddi unsur, hukuka aykırılık unsuru ve manevi unsurun tamamının bulunuyor olması gerekmekte, bulunmaması halinde fiilin suç oluşturmadığını kabul etmek gerekmektedir.

### 3.3.3. Ekonomik Suç/ Beyaz Yaka Suçu<sup>180</sup> Bağlamında Vergi Suçu

Bütün çalışanların vergi (kaçakçılığı) suçu işleme ihtimali vardır.<sup>181</sup> Bir çok beyaz yakalı suçlara ilişkin federal yargılama vergi suçlarına ilişkindir.<sup>182</sup> Vergi (kaçakçılığı) suçlarında, diğer beyaz yaka suçlarında - ekonomik suçlarda olduğu gibi, polisiye önlemlerin alınması çok zordur, suçun tespit edilememesi ihtimali de söz konusudur. Bu nedenle de cezalandırma nadir olarak görülmektedir. Amerikan Gelir İdaresi (IRC) tüm vergi beyanlarının ancak %1' ini denetleyebilmektedir. Bu nedenle vergi kaçakçılığı nedeniyle yılda birkaç bin dava açılabilir.<sup>183</sup> Amerika'da bir yılda açılan tüm davaların sadece % 6' sını vergi kaçakçılığı suçları oluşturmaktadır.<sup>184</sup> Vergi kaçırma eylemlerinin orta ve üst düzey gelir gruplarında özellikle işadamları ve hukukçular arasında yoğunlaştığı tespit edilmiştir. Amerikan Gelir İdaresi (IRC) nin açtığı vergi davalarında, çoğunlukla yüksek sosyal tabakaların davalı olduğu görülmektedir. Bunun bir nedeni gelir idaresinin daha fazla gelir elde etmek için yüksek gelir gruplarını daha fazla denetlemeleri de olabilir. Yine de çoğu uzman, yüksek gelir gruplarının vergi kaçırma bakımından çok daha fazla elverişli durumlarının olduğuna inanmaktadır. Vergi kaçırma elverişlilik işletmeden işletmeye sektörden sektöre farklılık göstermektedir.<sup>185</sup>

Vergi sistemi temelde suç ve suçlu oluşturmak istememektedir. Literatürde ve kamu otoritesinde vergi ihlallerini suç dışında tutma bakımından eğilimler vardır. Bu bakımdan tercih edilen, vergi uyuşmazlıklarını, idari yollardan çözmek ya da cezai

<sup>180</sup> Bu arada şunu da belirtmek gerekir ki beyaz yaka suçu ile ekonomik suçlar kastedilmekte, zaman zaman ekonomik suç yerine beyaz yaka suçları terimi kullanılmaktadır. Bkz. Erman, Ticari..., a.g.e., s. 5.

<sup>181</sup> Son zamanlarda Amerikalılar bilimsel araştırma anketi yapan sivil anketörlere yasa dışı faaliyetlerini itiraf etme konusunda temkinli yaklaşırlarken, buna karşın 1940' da aynı tarz anketlerde erkeklerin % 57'si, kadınların % 40'ı çeşitli şekillerde vergi kaçırdıkları tespit edilmiştir. Bkz. W. J. Coleman, *The Criminal Elite, Understanding White-Collar Crime*, (4.th ed., New York: St. Martin's Press, 1998), s. 29

<sup>182</sup> Vergi suçlarından kast edilen vergi kaçakçılığı, vergi beyanında hata yapmak ve vergi kaçırmak için hile yapmaktır. ([http://www.gotttrouble.com/legal/criminal/white\\_collar/taxes.html](http://www.gotttrouble.com/legal/criminal/white_collar/taxes.html), Erişim: 7.6.2001)

<sup>183</sup> W. J. Coleman, a.g.e., s. 30

<sup>184</sup> "Doreen McBarnet, a.g.m.," ed. David Nelken, a.g.e., s. 601

<sup>185</sup> W. J. Coleman, a.g.e., s. 29

nitelikte olmayan cezalar kullanmaktır. Dee Cook' da çalışmasında vergisel alanda hukuka aykırı faaliyetlerin ceza hukukunca cezalandırılmaması için çeşitli ceza politikaları önermektedir.<sup>186</sup> Fakat bunun yanında vergi mükellefleri ve onların mali danışmanları da eylemlerinin suç oluşturmaması için büyük çabalar göstermektedir. Vergi mükellefleri sadece istatistiki veriler elde etmek için ya da buna benzer bir gerekçe ile incelemeye tabi tutulmazlar, aynı zamanda yaptırım prosedürü de işletilmeye başlanır. İncelemeler sırasında suç oluşturacak faaliyetler tespit edildiğinde ise suçlu yakalanmıştır. Bu nedenle mükelleflerde inceleme nedenlerini azaltmak, kovuşturma sürecine dahil olmamak ve suçlanmamak için, suçlu etiketinden uzak durmak için faaliyetlerini yasal zemine oturtmak ve faaliyetlerine ilişkin bilgileri beyan etmek için uğraşırlar.<sup>187</sup>

Vergi kaçakçılığının iki yönü vardır. İlki çıkar sağlamak için dokümanlarda tahrifat yapmak gibi yasadışı faaliyetleri içerir. Bu sahtekarlık olarak da nitelendirilebilir. Ya da tamamen yasal gelir getirici faaliyetlerde bulunulur fakat elde edilen gelir vergi idaresine bildirilmez. Faaliyet değil ama gelirin beyan edilmemesi suç oluşturmaktadır. Bu noktada beyan etmemek planlanmış bir suçun sonucu mu yoksa iyi niyetli bir hata mı olduğu sorusu ortaya çıkmaktadır. Faaliyete ilişkin bilgileri beyan etmemek ya da isteksiz davranmak faaliyetin vergi kaçakçılığı olup olmadığı hakkında bir fikir verebilmektedir. Bu noktada beyan hatalarının devamı suça niyet bakımından karine (prima facie evidence) olmaktadır. Bundan dolayı mükellefin cezalandırılma olasılığı artmaktadır. Keith Komisyonunun raporu, vergi mükelleflerinin vergi idaresinden bilgileri, maddi gerçekleri saklamaya başlaması durumunda, eylemin artık vergiden kaçınma sınırlarını aşarak vergi kaçakçılığını oluşturduğunu ifade etmektedir.<sup>188</sup>

Bununla birlikte vergi kaçakçılığı suçu işleyenler, cezalandırılmaları yanında vergiden kaçınmanın aksine olarak suçluluk lekesi de taşımaktadır. Zaman zaman bazı

<sup>186</sup> D. Cook, **Rich Law, Poor Law**, (Milton Keynes, Open University Press, 1989), s. 7

<sup>187</sup> "Doreen McBarnet, **a.g.m.**," ed. David Nelken , **a.g.e.**, s. 615-616

<sup>188</sup> Bir çok yasada vergi mükelleflerinin beyanının önemi vurgulanmaktadır. Muhasebeci mesleğini düzenleyen yasalarda vergi kaçakçılığını kaçınmadan ayırmada beyanın önemi vurgulanmaktadır. Uzman Muhasebeciler Kurumu, üyelerini vergiyle ilgili gerekli bilgileri vergi idaresinden saklamamaları konusunda uyarılmaktadır. Benzere kurallar IRC' nin çalışmasını düzenleyen yasada da vardır. Buna göre tam beyan yoksa kaçakçılık söz konusudur. Gelirin herhangi bir parçasını gizlemek ciddi bir suçtur. Genelde Amerikan vergi hukuku kitaplarında vergi kaçakçılığı ile kaçınma arasındaki farkı belirlemek bakımından "gizleme" (concealment) ve "açıklama" (disclosure) anahtar kelimeleri kullanılmaktadır. Hukukta kaçakçılığı aldatma ve gizleme kavramları karakterize eder. Kaçınmada ise dürüst beyan söz konudur. Bkz "Doreen McBarnet, **a.g.m.**," ed. David Nelken , **a.g.e.**,s. 598-600

vergi davaları kamuoyunun dikkatini çekmektedir. Dürüst vatandaşlar vergi kaçakçılığını bir tür hırsızlık olarak nitelermektedir. Büyük şirketler, vergi kaçakçılığı davalarının kamuya açık olmasından rahatsızlık duymaktadır. Hatta vergiden kaçınmanın gri alanlarında<sup>189</sup> olanlar bile kamuya açıklıktan rahatsızlık duymaktadırlar.<sup>190</sup>

Vergi mükelleflerinin hem vergi incelemelerinden hem de bu incelemeden suçlu çıkmamak için bir çok yöntem geliştirdiği görülmektedir. Burada mükelleflerin, mali danışmanların, vergiden kaçarken kullanılan yolların yasal olmasını sağlamadaki aktif rolü vurgulanmaktadır. Bu noktada Damgalanma Teorisi (Labeling Theory)<sup>191</sup> bakımından da konu irdelenebilir. Damgalama teorisi, beyaz yaka suçları bakımından bireylerin ya da işletmelerin toplum tarafından suçlu ya da sapkın olarak tanımlanmalarıyla ilgilenmemektedir. Fakat bireyler damgalama sürecini damga ya da lekeden (stigma) kurtulmak için kullanmaktadır. Bu bağlamda aklama teknikleri birey ya da işletmelerin suçlu kimliğini değiştirmemekte, onları suçsuz kılmamakta buna karşın kamu oyunda aklayabilmektedir. Buna karşın Sutherland beyaz yaka suçlarında sosyal zararın önemini vurgulamaktadır. Bireylerin, işletmelerin yaptıkları faaliyet ceza hukukunca cezalandırılmasa, bireyler, işletmeler özel yollarla suçlu olup olmadıklarını anlaşılabilir hale getirirler ve suçluluk lekesinden, damgasından kurtulsalar bile sosyal zarar doğmaktadır.<sup>192</sup> Bu nedenle seçkin tabakaların meşru zeminde kalarak yasal kontrolden nasıl kaçabildikleri ve bu şekilde beyaz yaka suçlarından daha beyaz (whiter than white collar crime) bir statüde nasıl kalındığı araştırmaya değer bir

<sup>189</sup> Vergiden kaçınmanın gri alanlarından kast edilen vergiden kaçınırken kullanılan yöntemlerin yasallığından şüphe duyulmasıdır.

<sup>190</sup> "Doreen McBarnet, a.g.m.," ed. David Nelken , a.g.e.s.601

<sup>191</sup> Damgalanma teorisine göre toplum tüm ve alt sosyal sistemlerden oluşur. Toplum oluşturulan alt sosyal gruplar değişik görüş ve idraklere sahiptirler. Toplumda egemen siyasi,ekonomik sosyal statüleri işgal eden gruplar, her alanında toplumdaki sapıcı ve sapıcı sayılmayan eylemleri belirler. Bu sapıcı hareketlerden cezayla karşılaşan suçları da bu egemen grupların inanç ve istekleri belirlemiş olmaktadır. Bu noktada sapıcı eylemlerde bulunan kişiler toplumda egemen gruplarca damgalanmaktadır. Damgalama, daha önceki bir mahkumiyet sonucunda yerleşebildiği gibi ilk defa suç işlemeye, sapmaya hizmet eden bir süreç şeklinde de işleyebilmektedir. Ancak her suçlu da damgalanmamaktadır. Damgalama, suç işleyebilecek klişe tipleri de yaratan bir tür araçtır. Suç işleyebilecek klişe tip, toplumun aşağı sosyal tabakalarına bağlı, kendine özgü karakteristiklere sahip bir kişilik olarak ortaya çıkmaktadır. Toplumun orta ve üst sosyal sınıfları bu klişe tipi yansıtmadıkları için çeşitli yollarla kendilerini resmi sosyal kontrol organlarından koruyabilmektedirler. Bunun yanında örneğin yargıçlar, kendilerinin de içinden çıktıkları sosyal sınıfları koruma eğilimini göstermektedirler. Bundan da anlaşılacağı üzere üst sınıflar kendi içlerinden çıkan suçluları damgalama konusunda pek istekli olmamaktadır. Bkz. Dönmezer, **Kriminoloji**, s. 351-358; Füsün Sokullu-Akıncı, **Kriminoloji**, (İstanbul: Beta A.Ş., 1999), s. 199

<sup>192</sup> "D.Sutherland, "Is " White Collar Crime" Crime?", **American Sociological Review**, Vol.10, (1945), s. 132" Eds: G.Geis, R. Meier , a.g.e., s. 260

konudur. Seçkin tabakaların, büyük işletmelerin faaliyetlerinin yasallığının kontrolü başarısız olmaktadır. Sutherland' inde savunduğu gibi düşünceleri suçun ötesine dek genişletmek gereklidir. Seçkin tabakanın hukuk kurumları, hukuk politikaları, ve metotlarını aktif olarak kullanarak yasal kontrollerden korunmayı nasıl sağladığı incelenmesi gereken bir konudur.<sup>193</sup>

Bu genel suçu anlamak bakımından evrensel insan hırsından başka şeylere de bakmak gereklidir. Bir tespit olarak Amerikan gelir vergisi hukuku, yükümlüleri suça eğilimleri varsa yasaya uymama bakımından çok teşvik edici niteliktedir. Kanunların çok kompleks ve karışık olmasından ötürü, vergi borçlarını ödemeye istekli olanlar ne kadar vergi borcu olduğunu hesaplayamamaktadır. Aynı gelire sahip olanlardan vergi kanunlarını çok iyi bilenler düşük vergi ödemeyi kolayca başarabilmektedir. Bu durum adil değildir. Bu nedenle vergi sistemi toplum nezdinde saygınlığını yitirmektedir. Vergi ödemenin, birinin kazandığı ya da kaybettiği bir oyunda duyulan sorumluluk hissinden daha fazla bir sorumluluk gerektirmediği görüşü toplumda ağırlık kazanmaktadır.<sup>194</sup>

Vergi hukuku vergi avantajları, muafiyet ve istisnalar ve politik etkilerle getirilmiş mükellefe vergiden kaçınmaya yararlı olacak unsurlarla doludur. Bütün beyannamelerin denetlenmesi mümkün değildir. Bu nedenle vergi idaresi mükellefe güvenmek zorundadır. Buna rağmen vergi sistemi yükümlülerden beklenen dürüstlüğü talep edemeyecek kadar kendisi mükellefler arasında kayıncılık yapmaktadır.<sup>195</sup>

Bütün işletmeler vergiden kaçınmak istemektedir. Ancak büyük işletmelerin, yasal olarak vergiden kaçınmak için özel sektörel bağımsızlıkları, muafiyetleri elde etme güçleri, vergiyi azaltmak için yeni stratejiler geliştirme yetenekleri vardır. Bu noktada bir örnek vermek gerekirse son 40 yıldır Amerika' da, büyük işletmelerde vergi yükünün istikrarlı olarak azaldığı görülmektedir. Büyük işletmeler bütün vergi gelirleri içinde 1950' de % 25' lik bir paya sahipken, günümüzde %7' lik bir paya sahiptirler. Bütün bunlara rağmen Amerikan Gelir İdaresi güçlü, saygın kurumlar vergisi mükelleflerinin yasa dışılıklarını yakalama bakımından elinden geleni yapamamaktadır.<sup>196</sup>

<sup>193</sup> "Doreen McBarnet, a.g.m.,"Ed. David Nelken , a.g.e., s.616

<sup>194</sup> W. J. Coleman, a.g.e., s. 30

<sup>195</sup> Aym, s. 30

<sup>196</sup> Aym, s. 30.

### 3.3.4. Vergi Bilinci ve Ahlakı ile Vergi Suçu İlişkisi

Vergi bilinci, mükelleflerin ödedikleri vergileri bütünüyle kamu hizmetlerinin karşılığı olarak görebilmeleri ve bu nedenle de vergilendirme işlemlerine karşı daha anlayışlı olmaları olarak belirtilebilir. Mükelleflerin vergi ödemede istekli hale gelmeleri ve ödedikleri vergilerin boşa giden ödemeler olmadığını kabul edebilmek için, ödemelerin karşılığını açık seçik görmeleri gerekir. Bu açıdan vergi bilincinin gelişmesindeki temel nokta, vergilerin aslında bir karşılığının bulunduğu mükelleflere benimsetilmesidir.<sup>197</sup> Vergilerin harcandığı yerlerin mükelleflerce kontrolü ve denetimi vergi bilincinin oluşturulmasında önemli bir noktadır. Bilincin geliştirilmesindeki gereklilik, mükellefleri vergi kaçırmaya yönelten vergi gelirlerinin füzuli harcamalarla tüketildiği inancı gibi nedenleri ortadan kaldırılmasında şekillenmektedir.<sup>198</sup>

Vergiye karşı davranışları belirleyen bir unsur olarak vergi ahlakı genel ahaktan farklı bir kavramdır. Vergi ahlakı, vergiye ilişkin vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesi derecesi olarak tanımlanabilir. Genel ahlakı yüksek olan bir kişinin vergi ahlakı düşük olması söz konusu olabilir. Vergi ahlakı düşük olduğunda vergi suçları da normal kabul edilebilir. Vergi ahlakı yüksek olduğunda vergi ödevlerinde bir aksama söz konusu olmayacaktır. Vergi ahlakının yüksek olduğu durumlarda , vergi suçunu doğuran fiiller ayrıca kamu vicdanında yargılanmaktadır. Vergisel hilelerin az olduğu bir vergi sistemi için yüksek vergi ahlakı gereklidir. Vergi ahlakının yüksek olması, vergiye karşı psikolojik direnmenin en az olduğu noktada mümkün olabilmektedir.<sup>199</sup>

Vergilenebilir kapasitenin belirlenmesinde dikkate alınan psikolojik esasa göre vergilemenin ölçüsü vergilerin yükümlülerin davranışlarında vergilemenin mali verimliliğini azaltmayacak bir nokta olmalıdır. Vergilenebilir kapasitenin psikolojik sınırını etkileyen faktörler, vergi ahlakını, verginin alınma amacını, vergilendirme

<sup>197</sup> Doğan Şenyüz, “Vergi Bilincinin Oluşturulmasında Fayda İlkesinin Gözetilmesi”, **Bülten**, Türk Demokrasi Vakfı Yayın Organı, S.17, (Mart 1994), s. 83

<sup>198</sup> Vergi bilincinin gelişmişliğine bir örnek olarak ünlü mafya babası Al Capone ‘u hapishaneye gönderen davanın hangi suç bakımından açılması gerektiği tartışması gösterilebilir. Al Capone’a bir çok kanıt olmasına rağmen içki kaçakçılığında değil, fakat gelir vergisi kaçakçılığında dava açılmıştır. Al Capone’ un peşinde olan savcılık iki suç arasında bir tercih yapmak zorunda kalmıştı. O dönemde ahlaki çöküntü yaşayan ABD’ de insanların kendilerine içki sağlayan bir adamın yargılanmasından hoşlanmayacağı düşünülürdü, çünkü jüri ABD vatandaşının düşünüş tarzını yansıtacaktı, fakat vergi kaçakçılığı bakımından toplum çok duyarlıydı. Savcılık haklı çıktı. Eğer içki kaçakçılığında bir dava açılmış olsaydı Al Capone beraat edecekti. Fakat Al Capone, vergi kaçakçılığında dolayı açılan dava sonucunda mahkum edilebilmişti. Elliot Ness, **Real Untouchables**, Discovery Channel, (12.4.2002)

<sup>199</sup> Laufenburger, a.g.e. s. 290; Şenyüz, a.g.e., s.33

teknikleri, gelir dağılımı gibi özellikleri içermektedir. Vergi ahlakı bütün yükümlüler için aynı düzeyde değildir. Vergi ahlakının bazı kişilerde düşük olması bütün sistemi etkileyebilmektedir. Piyasanın bir kısmında başlayan ticari ahlaksızlık ve vergi ahlaksızlığı tüm kesimlere yayılabilmektedir.<sup>200</sup>

Vergi ahlakının ve kültürel seviyenin düşüklüğü, bilerek ya da bilmeyerek vergi suçuna eğilimi artırıcı bir etkidir. Vergi kaçırmanın vergi ahlakına bağlı bir olay olduğu söylenebilir. Vergi ahlakı yüksek olduğunda, vergi suçları, toplumda kınanan bir fiil olarak benimsenir ve suç işleyen yükümlüler saygınlıklarını kaybetme durumu ile karşılaşabilirler.<sup>201</sup> Vergi kaçakçılığı suçu işleyenler suçluluk lekesi de taşımaktadır. Kamuoyu, zaman zaman bazı vergi davalarını dikkatlice takip etmektedir. Dürüst vatandaşlar vergi kaçakçılığını bir tür hırsızlık olarak nitelermektedir. Bu nedenlerle büyük şirketler, vergi kaçakçılığı davalarının kamuya açık olmasından rahatsızlık duymaktadır.<sup>202</sup>

Vergi ahlakı düşük olduğunda ise vergi kaçırma yaygınlaşmaktadır. Vergi kaçırmanın doğal bir davranış olarak düşünüldüğü toplumlarda vergi suçları artacaktır.<sup>203</sup> Bunun yanında toplum vergi ahlaksızlığına karşı Hükümetin icraatının beğenilmemesi, yasaların adil olmaması, herkesin vergi kaçırdığının ifade edilmesi gibi psikolojik savunma mekanizmaları geliştirebilmektedir. Vergi ahlakı, vergi yasalarına uygun davranmaya zorlamak bakımından yakalanma ve cezalandırılma korkusundan daha etkili güdüleyici bir unsur değildir.<sup>204</sup> Buna karşın vergi ahlakının toplumun kendi oto kontrolünü sağlaması bakımından da yadsınamayacak önemi vardır. Vergi suçlarının önlenmesinde cezai ve idari yaptırımlar yanında, vergi ahlakının yükseltilmesi, vergi bilincinin eğitim faaliyetleriyle yerleştirilmesi ile toplumun oto kontrolünün sağlanması bu yaptırımları destekleyici bir nitelik taşıyacaktır. Bu durum ise ihmal edilemeyecek fayda sağlayacaktır.<sup>205</sup>

Vergi kaçırma bir başarı sayıldıkça, mükellef, kaçırdığı vergiyi kendisinin daha iyi değerlendirebileceğini düşündükçe, ödeyeceği verginin, ülkesi için kaçınılmaz bir

<sup>200</sup> Şenyüz, a.g.e., s.96

<sup>201</sup> Aynı, s.96

<sup>202</sup> "Doreen McBarnet, a.g.m.,"Ed. David Nelken , a.g.e.s.601

<sup>203</sup> Şenyüz, a.g.e., s.96

<sup>204</sup> Recai Dönmez, "Nihai Tüketicilere Yönelik Özel Usulsüzlük Cezasının Vergi Ceza Hukuku, Ceza Politikası ve Vergi Ahlakı Açıklarından İncelenmesi", **Vergi Sorunları**, S.84, (Eylül 1995), s.90

<sup>205</sup> Benzer yaklaşım için Bkz. Şenyüz, a.g.e., s.96

görev ve sorumluluk olduğu bilincine ulaşmadıkça, bir başka deyişle vergi bilinci ve ahlakı yerleşmedikçe vergi kaçakçılığı devam edecektir.

### 3.3.5. Vergi Suçlarının Özellikleri

Vergi suçlarının bir takım özelliklerinden bahsetmek mümkündür. Ancak burada teknik ve hukuki yapısı dışındaki göze çarpan özellikleri itibariyle genel olarak ele alınacaktır.

Vergi suçlarının cezalandırılmasındaki amacın, Devletin yüksek ekonomik çıkarlarının, Devletin vergilendirme yetkisinin ve vergisel düzenin korunması dikkate alındığında, bu suçların ekonomik suç olduğu söylenebilir.

Ekonomik suçlar ile mesleki faaliyet arasında ilgi kurabilmek mümkündür. Bu bakımdan ekonomik suçlar, mesleki bir suçtur denebilir. Fakat bu düşünce tüm vergi suçları için geçerli değildir. Çünkü bir mesleki ilgi olmadan da vergi suçu işlenebilmektedir. Örneğin veraset ve intikal vergisini kaçırmayı bir meslek suçu olarak değerlendirmek mümkün değildir. Buna karşın bir meslek suçu özelliğini gösteren eylem tipleri de vardır. Örneğin mükellefin özel işlerini yapan memurların eylemleri, ya da çalıştığı işletmenin daha fazla kar elde etmesini sağlamak için vergi sahtekarlıkları yaparak vergi kaçıran bir çalışanın eylemleri bu açıdan değerlendirilebilir. Ayrıca ekonomik suçların varlıklı ya da toplumun üst sınıflarına ait bir suç olduğu söylenebileceği de bununda vergi suçları bakımından tam anlamıyla doğru olamayacağını da ifade etmek mümkündür.

Ekonomik suç yaklaşımı vergi ceza sistemimizde kendini göstermektedir. İdari nitelikli vergi suçlarında ekonomik ceza öngörülmüş, sahte belge düzenlemek, defterleri yok etmek gibi fiiller dışındaki ceza hukuku anlamında suçlar bakımından da paraya çevrilebilecek hapis cezaları öngörülmüştür. 4369 Sayılı Yasa'nın gerekçelerinde, Maliye Bakanının Plan Bütçe Komisyonunda, Meclis Genel Kurulunda yasaya ilişkin açıklamalarında çoğu kez ekonomik suç ve ekonomik ceza kavramlarına yer verilmiştir.<sup>206</sup> Vergi suçları, vergisel aykırılıklar farklı türde cezalarla karşılanmaktadır. Paraya çevrilebilecek ve çevrilemeyecek hapis cezaları, para cezaları, işyeri kapatma cezaları sistemdeki yaptırım yelpazesini oluşturmaktadır.

<sup>206</sup> **Bir Reformun Anatomisi**, Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti, (Ankara: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 1998), s.55-100.

Bir ekonomik suç olarak idari nitelikli ya da ceza hukuku anlamındaki vergi suçları, adi suçlara, ya da idari aykırılıklara nazaran daha az cezalandırılabilirdiği söylenebilir. Bunun nedeni olarak işlenen vergi suçlarının idarenin ya da adli makamların bilgisi dışında kalmaları gösterilebilir. Çünkü vergi suçlarının tespiti için ayrıntılı incelemeler gereklidir. Ayrıca bu suçlara ilişkin ihbarlar adi suçlara nazaran nadiren yapılmaktadır. Vergi denetimleri, incelemeler zaman ve yer itibarıyla aralıklı yapıldığından suçların hepsinin tespiti mümkün olamamaktadır. Bununla birlikte vergi sisteminin ve bu arada vergi hukukunun çok teknik ve karmaşık bir alan olması da suçların tespitini güçleştirmektedir.<sup>207</sup>

Bu suçların mağdurları bakımından da farklı bir özellik göze çarpmaktadır. Adi suçlarda mağdurların sayısı nispeten az olduğu halde, ekonomik bir suç olan vergi suçlarında muhtemel mağdurların sayısı oldukça yüksektir. Vergi kaçırmak için karın az gösterildiği bir durumda bir ortaklık söz konusu ise ortaklar az kar alacakları için zarar görürler. Eşit durumdaki mükelleflere göre az vergi ödendiği için dürüst vergi mükellefleri de bundan zarar göreceklerdir. Bununla birlikte rekabet eşitsizliği de ortaya çıkmaktadır. Bunların yanında Devlet Hazinesi de az vergi geliri elde ettiğinden Hazine de zarar görecektir. Hazinenin zarar görmesi ise tüm toplumun zarar görmesi anlamına gelecektir.<sup>208</sup> Vergi suçlarında mağdurların çokluğu yanında maddi anlamda verilen zarar da büyüktür. Buna karşın mağdurların çokluğuna, verilen zararın büyüklüğüne rağmen kamu vicdanında vergi suçları, suç olarak algılanmamaktadır.<sup>209</sup>

### 3.3.6. Vergi Suçlarının Sınıflandırılması

Vergi suçlarını değişik kriterlere göre sınıflamak mümkündür. İhlal edilen hak ve menfaate göre, suçu işleyen kişilere göre ya da suçun niteliğine göre tasnif imkanları mümkündür.

İhlal edilen hak ve menfaate göre bir sınıflama yapıldığında vergi kaybına neden olan vergi suçları, vergi kaybına neden olma tehlikesi taşıyan vergi suçları ve vergi güvenliğini bozucu vergi suçları olarak ayrılabilir. Bunlara örnek olarak ilkine vergi

<sup>207</sup> Sahir Erman, *Ticari Ceza Hukuku, I- Genel Kısım*, (3. bası, İstanbul: 1992), s. 4.

<sup>208</sup> Erman, *Ticari..., a.g.e.*, s. 5.

<sup>209</sup> Bir Reformun Anatomisi, *a.g.e.*, s.89.

ziyayı, ikincisine usulsüzlük, üçüncüsüne ise vergi memurlarının işledikleri vergi suçlarını gösterebiliriz.<sup>210</sup>

Suç fiilini işleyen kişilere göre bir tasnif yapıldığında ise vergi mükellefi, vergi sorumlusu tarafından işlenen suçlar ve vergilendirme işlemlerinde görevli bulunanların işledikleri vergi suçları ortaya çıkmaktadır.<sup>211</sup>

Bu sınıflamalar yanında vergi suçları nitelikleri bakımından da bir sınıflamaya tabi tutmak mümkündür. Bu sınıflamaya göre vergi suçları, idari vergi suçları ve ceza hukuku anlamında vergi suçları olarak ikiye ayrılmaktadır.<sup>212</sup>

#### 4.VERGİ CEZA HUKUKUNDA CEZA

Bentham cezanın kendisinin kötü bir şey olduğunu ve ancak daha büyük bir kötülüğü yok etmek için kullanılabileceğini belirtmektedir.<sup>213</sup> Bu ceza kavramı, vergi cezası kavramı, cezanın amaçları, cezanın etkinliği, vergi cezalarının hukuki niteliği konuları ele alınacaktır.

##### 4.1. Ceza Kavramı

Suçun tüm yapısal unsurlarını taşıyan bir eylem söz konusu olduğunda artık bir ceza yaptırımını söz konusu olmaktadır. Bu aşamada ceza yaptırımının tanımlanması gerekmektedir. Cezanın diğer hukuka aykırı eylem ve hareketlerin yaptırımlarından ayırmaya yarayacak özellikler taşıyan bir tanımın yapılması gerektiği görüşüyle bu amaca uygun olarak şu tanım verilmektedir: “ Ceza, topluma büyük ölçüde zarar veren fiiller karşılığı olarak devletin kanun ile yarattığı ve izlediği diğer amaçlar yanında, özellikle suçu işleyeni bazı yoksunluklara tabi kılmak ve böylece toplumun işlenen fiili tasvip etmeme duygusunu belirtmek üzere bir yargı kararı ve sorumluluk derecesi ile orantılı olarak uygulanan korkutucu bir müessesedir.”<sup>214</sup>

Ceza tanımlanırken genelde cezanın elem, ızdırap çektirmesi özelliği belirtilmekte, cezanın bu özelliğinin olumlu ve yapıcı amaçların elde edilmesine yönelmesi aranmaktadır.<sup>215</sup> Günümüzde ise artık ceza tanımlarında acı, ızdırap ve

<sup>210</sup> Aynı, s. 82

<sup>211</sup> Aynı, s. 83

<sup>212</sup> Aynı, s. 39-40

<sup>213</sup> Jeremy Bentham, *The Principles of Morals And Legislation*, ( New York: 1948) s. 170

<sup>214</sup> Dönmezer, Erman, a.g.e., C.II, s. 544; Benzer tanım için bkz. Süheyl Donay, , *Para Cezaları*, (İstanbul: Kervan Yayınları, 1972), s. 9

<sup>215</sup> Dönmezer, Erman, a.g.e., C.II, s. 545-546

elemi yer almaması gerektiği söylenmektedir.<sup>216</sup> Bu çerçevede ceza; yasalarda suç olarak belirlenmiş eylemlere karşı yine yasalarda öngörülen, kişiyi bazı yoksunluklara sokan, suçluyu ıslah etme, topluma yeniden kazandırma ve korkutuculuk özelliğinden dolayı suç işlenmesini önleme amaçlarına yönelik bir yaptırımdır.<sup>217</sup>

#### 4.1.1. Cezada Bulunması Gereken Nitelik ve Özellikler

Cezanın yapılan tanımlamaları çerçevesinde cezanın niteliklerini ve özelliklerini belirlemek mümkündür.

i- Ceza, kanun tarafından belirlenmektedir. Suçta kanunilik ilkesi paralelinde cezada da kanunilik ilkesi esastır. Ceza da kanunilik ilkesi nedeniyle bulunan dar ve sert yapı af, tecil, erteleme, seçimlik ceza gibi kurumlarla yumuşamış olsa da cezada kanunilik ilkesi kamu hukukunun temel bir ilkesi olarak çok önemli bir yer işgal etmektedir.<sup>218</sup> Ceza faili bazı yoksunluklara sokmaktadır. Fakat burada bu yoksunluklar cezanın yapıcı amaçlarına yönelmelidir. Bu amaç çerçevesinde ceza, hukuken korunan bazı değerlerden suçlunun yararlanmasını azaltmakta ya da engellemektedir.<sup>219</sup> Bu noktada cezada bulunması gereken bir ilkedен söz açılabilir. Cezalar ahlaki ve insan onuru ile bağdaşabilir olmalıdır.<sup>220</sup> Bu nitelik iki sonuç doğurmaktadır. İlki, pozitif hukuk metinlerindeki işkence, eziyet ve diğer insanlık dışı ceza türlerinin kaldırılması, ikincisi ise kanun koyucuların bu konudaki kısıtlamaları kabul ettiklerinin açıklanmasıdır.<sup>221</sup>

ii- Ceza neticeleri itibariyle tamiri ve geri alınması mümkün olmalıdır. Buna karşın cezanın adli hata nedeniyle hüküm altına alınmış olması halinde tamamıyla düzeltilmesi mümkün değildir. Haksız yere mahkum edilen kişinin uğradığı zarar mutlak olarak giderilmesi mümkün değildir, ancak mali bir tazminat ile uğranılan zarar

<sup>216</sup> Faruk Erem, *Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku, C. I, Genel Hükümler*, (8. Bası, Ankara: seçkin Yayınevi, 1997) s. 720

<sup>217</sup> Kayıhan İçel ve diğerleri, *Yaptırım Teorisi, 3. Kitap*, ( 1.bası, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2000), s.4

<sup>218</sup> İçel ve diğerleri, *a.g.e., 3. Kitap* s.5, 11

<sup>219</sup> Dönmezer, Erman, *a.g.e., C.II*, s. 566

<sup>220</sup> İçel ve diğerleri, *a.g.e., 3. Kitap*, s.20

<sup>221</sup> Cezaların ahlaki ve insan onuru ile bağdaşması ilkesi, Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi' nin 5. md sinde, Avrupa İnsan Haklarını ve ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin 3. md. sinde ve nihayet 1982 Türkiye Cumhuriyeti Anayasası' nın 17. md.sinin 3. bendinde hukuk düzeninde yer bulmaktadır.

karşılabilir.<sup>222</sup> Bu yaklaşım haksız yere ceza alınması halinde uğranılan haksızlığın giderilmesine yöneliktir.

iii- Ceza suçlu bakımından etkili olmalıdır. Suç işlemeyenler üzerinde etkili olmamalıdır. Cezanın , failin sorumluluk derecesi ile orantılı uygulanan bir yaptırım olması, sadece ve münhasıran suçun faili hakkında uygulanmasını gerektirir. Bu esas cezaların bireyselliği ilkesi olarak adlandırılmaktadır. Buna karşın ceza yaptırımını aile fertlerini de etkileyebilmektedir. İşte bu noktada kanun koyucu cezaların etkilerini doğal içerikleri çerçevesinden taşırmamak için gereken tedbirleri almak zorundadır. Bu çerçevede çağdaş ceza hukuku hükmedilen cezanın aileye dolayısıyla olan etkilerini yok etmeye yönelik mahkumun cezaevinde çalıştırılması, kısa süreli hürriyeti bağlayıcı cezaların başka tedbirlere çevrilmesi gibi tedbirler öngörmektedir.<sup>223</sup>

iv- Ceza, bir fiilin ağırlığı ve suçlunun sorumluluk derecesi ile orantılı olarak oluşturulur ve uygulanır. Ceza, her suçlunun özelliklerine göre bireyselleştirilmesi gerekir.<sup>224</sup> Cezanın suç ile orantılı olmasının iki yönü bulunmaktadır. Bunlardan ilki, kanunda suç tipi olarak belirlenmiş olan eylem ile buna karşılık verilecek ceza arasındaki oran, ikincisi ise benzer hukuki menfaatleri korumaya yönelik suçlar için öngörülen cezalar arasındaki orandır.<sup>225</sup> Her iki açıdan da orantılılık beklenmektedir.

v- Cezanın, korkutucu, caydırıcı, önleyici, tasfiye edici, ıslah edici olması gerekmektedir.<sup>226</sup> Bu amaçları elde etmeye yönelik bir ceza yaptırımını faydacı yaklaşımın bir sonucudur. Ceza yaptırımlarının sadece suçlunun suç kurbanında yol açtığı mağduriyeti ödetmesi tek başına yeterli olmadığı gibi çağdaş bir yaklaşım değildir. Bir ceza yaptırımını gelecekteki suçluluğu hem fail hem de olası failer açısından önlemelidir.

vi- Son olarak da ceza, bağımsız yargı organları tarafından karara bağlanmalıdır.<sup>227</sup>

<sup>222</sup> Dönmezer, Erman, **a.g.e., C.II**, s. 567

<sup>223</sup> **Aynı**, s. 554

<sup>224</sup> Bireyselleştirmenin kapsamında cezanın alt ve üst sınırları arasında temel cezanın belirlenmesi yanında hafifletici, ağırlaştırıcı sebeplerin uygulanması, akıl durumu, içtima, tekerrür gibi haller dikkate alınmaktadır., Dönmezer, Erman, **a.g.e., C.II**, s. 552; İçel ve diğerleri, **a.g.e., 3. Kitap**, s. 26

<sup>225</sup> İçel ve diğerleri, **a.g.e., 3. Kitap**, s. 27

<sup>226</sup> Dönmezer, Erman, **a.g.e., C.II**, s. 566

<sup>227</sup> **Aynı**, s. 566

#### 4.1.2. Cezaların Çeşitleri ve Sınıflandırılması

Ceza sistemlerinde cezadan beklenen yarar ve ceza ile elde edilmesi istenen amaçlar göz önünde tutularak farklı cezalar öngörülebilmektedir. Bu çerçevede cezaların farklı yönlerden sınıflandırılması mümkün olabilmektedir.

*Hukuki nitelikleri bakımından cezalar:* Bu sınıflandırmada kanun koyucunun takdiri ön plana alınmıştır. Kanun koyucu oluşturduğu suç sistemini karşılamak üzere ve bunlara vermiş olduğu öneme göre bir ayırım yapılmaktadır. Bu noktada da üçlü bir ayırım yapılabilmektedir.

Bu çerçevede bu ayırımın ilki suçların ağırlıklarına göre cezaların da ağırlığı dikkate alınarak bir sınıflama yapılmaktadır. 765 sayılı TCK'nu da bu sistemi benimsemiştir. 765 sayılı TCK md. 11' de de gösterildiği gibi cürümlere ölüm, ağır hapis, hapis, ağır para cezası ve kamu hizmetlerinden yoksunluk cezaları öngörülmüştür. Kabahatler de ise hafif hapis, hafif para cezası ve bir meslek veya sanatın tatili cezaları öngörülmüştür.

Bu ayırımın ikincisinde ise Kanun koyucu kabul ettiği cezalara ayrı ayrı değer vermekte ve bu noktada asli, ferî ve mütemmim cezalar olmak üzere bir ayırım yapılmaktadır.

Üçüncü ayırımda ise suçların nitelikleri bakımından yani siyasi suçlar ve genel suçlar gibi bir tasnif söz konusu olmaktadır.<sup>228</sup>

*Konuları ve nitelikleri bakımından cezalar:* Bu sınıflandırma cezaların ihlal ettikleri hak ve yararların nitelikleri ile ilgilidir. Bu bakımdan cezalar bir takım kısımlara ayrılmaktadır; Bedeni cezalar, hürriyeti bağlayıcı cezalar, hürriyeti kısıtlayan cezalar, hakları kaldıran ya da kısıtlayan cezalar, mala ilişkin cezalar, haysiyet kırıcı, tahkir edici cezalar.<sup>229</sup>

*Süreleri veya ağırlıkları bakımından cezalar:* Ceza süre veya ağırlığı bakımından tasnif edildiğinde karşımıza müebbet ya da geçici olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bu açıdan bakıldığında ise bu tasnif ancak hürriyeti ve hakları bağlayan cezalar bakımından söz konusu olabilmektedir.<sup>230</sup>

<sup>228</sup> Dönmezer, Erman, a.g.e., C.II, s. 589

<sup>229</sup> Aynı, s. 593

<sup>230</sup> Aynı, s. 593

*Bilimsel açıdan cezalar:* Bu tasnif cezalardan beklenen amaçların çokluğuna dayanır ve cezaların bireyselleştirilmesi ile ilgilidir. Bu açıdan cezalar şu şekilde tasnif edilmektedir:

- a- Korkutucu, uyarıcı cezalar,
- b- Uslandırıcı cezalar,
- c- Tasfiye edici cezalar.<sup>231</sup>

*Yeni ceza sisteminde cezalar:* 5237 sayılı yeni TCK'nu yaptırımlar sisteminde çok önemli değişiklikler gerçekleştirmiştir. Yaptırımların sadece ceza olarak mütalaa edildiği ve bunun sonucu olarak da cezaların asli ceza ve fer'i ceza olarak belirlenen sistem terk edilmiştir. Yeni ceza sistemi, suçun karşılığında öngörülen yaptırımları ceza ve güvenlik tedbirleri olarak belirlemiştir. Yeni düzenlemeler ile hapis, adli para cezaları ve güvenlik tedbirleri, yaptırımlar sistemini oluşturmaktadır. Hapis cezaları; ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası, müebbet hapis cezası, süreli hapis cezası ve bir yıl ve daha az süreli hapis cezalarını kapsayan kısa süreli hapis cezası olarak belirlenmiştir. Kısa süreli hapis cezalarına seçenek yaptırımlar da düzenlenmiştir. 647 sayılı CİK'nda düzenlenen seçenek yaptırımlar korunmakla birlikte, kamuya yararlı bir işte çalıştırma, bir eğitim kurumunda eğitim aldırma, ehliyet ve ruhsat belgelerinin geri alınması, belli bir meslek veya sanatı yapmaktan yasaklanmak gibi seçenek yaptırımlar da getirilmiştir. Adli para cezaları ise gün para cezası sistemi şeklinde, klasik para cezası sisteminden farklı bir anlayışla düzenlenmiştir. Güvenlik tedbirleri ise; belli hakları kullanmaktan yoksun bırakılma, eşye müsaderesi ve kazanç müsaderesi başlıkları altında düzenlenmiştir.

#### **4.2. Vergi Cezası Kavramı**

Genel ceza hukukunda olduğu gibi vergi ceza hukukunda da bir suçun varlığından söz edilebilmesi için eylemin vergi kanunlarının mükellef veya vergi sorumlusu ya da diğer kişilere yüklemiş olduğu hükümlere aykırı olması ve aynı zamanda cezayı da gerektirmesi gereklidir.

Vergi cezaları mali bir başka deyişle idari nitelikli cezalar<sup>232</sup> ve ceza hukuku anlamında cezalar olarak iki ayrı grupta ele alınmaktadır. Vergi cezası kavramını şu

---

<sup>231</sup> Aynı, s. 593

şekilde tanımlamak mümkündür; Vergi cezaları “Hazinenin çıkarlarına gayri meşru yollarla zarar veren bir vergi yükümlüsü ya da, kanunun belirttiği bir hususu yapmağa zorunlu kılınan bir kimsenin davranışını yaptırıma bağlamaktan ibaret bulunan bir takım önlemlerdir”.<sup>233</sup> Her iki grubu da kapsayacak şekilde yapılacak bir tanıma göre ise vergi cezaları, devletin kanunlarla koyduğu maddi ve biçimsel yükümlülükleri yerine getirmeyerek vergi suçu işleyen kişilere uygulanan ve onları bazı yoksunluklara sokan yaptırımlardır.<sup>234</sup>

Vergi cezaları, vergi suçlarının farklılaşmasına paralel olarak farklı karakter göstermektedir. Buna göre vergi cezaları kavramı cezai nitelikteki cezaları ve idari nitelikteki cezaları kapsamaktadır. Vergi kanunlarında aksine bir hüküm olmadıkça, ceza hukuku anlamındaki vergi cezalarına, ceza hukukundaki temel ilke ve esasların ve Ceza Kanunu’nun ilgili hükümlerinin uygulanması kabul edilmektedir. Buna karşın idari nitelikli vergi cezalarının tabi olduğu hukuki rejim tartışmalı bir alandır.<sup>235</sup>

#### 4.3. Cezanın Amacı

Ceza, suç işleyen kişiye devletçe uygulanan yaptırım niteliğini taşır. Cezanın özünde suç işleyene elem verilmesi, ıstırap çektirilmesi fikrinde bulunduğu söylenebilir. Ancak herhangi bir eylemin ya da ıstırapın ceza olduğu söylenemez. Cezalandırma devlet tekeli altındadır. Cezanın özünde elem ve ıstırap unsuru bulunmakla birlikte cezanın suç işleyende mutlaka ıstırapa neden olması gerekmez. Cezanın normal bir insan bakımından ıstırapa sebep olacak nitelikte olması yeterlidir. Sosyolojik yaklaşımlara göre cezalandırma sosyal ve hukuki bir zorunluluğa dayanmaktadır. Ceza uygulaması olmaksızın hukuk düzenini ve sosyal hayatta huzuru ve güvenliği sağlamak mümkün değildir. Devlet, toplumu zarar verici fiillerden korumakla yükümlüdür. Suçların cezalandırılmasında onların toplum için tehlikelilik durumları dikkate alınmalıdır. Toplum hayatının insanlar bakımından bir zorunluluk olduğu gerçeği, toplum hayatını korumak için bazı tedbirler alınmasını haklı gösterir. Ceza da devletin toplum hayatını korumak için aldığı tedbirler arasında görülür. Bu yaklaşıma göre,

<sup>232</sup> Daha önce de değinildiği gibi bu konuda terim birliği yoktur. İdari nitelikli cezalar, idari cezalar, mali nitelikli cezalar, idari yaptırım terimleri kullanılabilir. Bkz. Kaneti, **a.g.e.**, s. 210, Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.210

<sup>233</sup> Marcel Waline, , “Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği”, Çev: Tahsin Yağmurlu, **Danıştay Dergisi**, Y. 8, S. 28-29, (1978), s.76

<sup>234</sup> Bayraklı, **a.g.e.**, s. 70

<sup>235</sup> Mutluer, **a.g.e.**, s.41

cezanın temeli faydalılıkta ve yerindelikte aranmamalıdır. Ceza, cezalandırmanın zorunlu olmasına dayanır. Çünkü cezalandırma olmaksızın hukuk düzeninin sürmesi mümkün olmaz

Cezanın amaçları çeşitli şekillerde açıklanmaya çalışılmış, bir çok teori ileri sürülmüştür. Çalışmamız bakımından cezanın amacının belirlenmesi özel önem göstermektedir. Çünkü cezaların etkin olup olmadığının araştırılması sırasında cezanın amaçları bilinmelidir ki bu amaçlara ulaşıp ulaşılmadığı noktasında bir değerlendirme yapılabilir. Bu nedenle cezanın amaçlarını açıklamaya çalışan görüşlere değinmek yerinde olacaktır. Öncelikle mutlak teoriler başlığı altında kefarete ve adalet teorileri incelenecek, daha sonra nispi teori olarak da ifade edilebilen önleme teorileri ele alınacaktır. Ancak önleme teorilerine geçmeden önce bu teorilerle paralellik gösteren faydacılık teorisi ele alınacaktır. Daha sonra Türk hukukunda cezanın amacı, bu konudaki mahkeme kararları ve bilimsel görüşlerle ele alınarak bir değerlendirme yapılacaktır.

#### 4.3.1. Mutlak Teoriler

Cezanın uygulanmasını başlı başına amaç olarak gören teorilere mutlak teoriler denilmektedir. Bu teorilere göre ceza gelecek için değil, toplumun düzeni bozulduğu için uygulanır ve cezanın verilmesi ile birlikte amacının da gerçekleştiği kabul edilir. Mutlak teoriler kefarete ve adalet teorileridir.

Cezanın kefarete olduğu düşüncesi cezanın amacı konusundaki en eski yaklaşımdır. Bu teorinin esası, göze göz, dişe diş anlayışıdır. Kötülük yapan bunun karşılığını ödemelidir. Bu bakımdan ceza, geçmişe yöneliktir. Failin kusuru ancak ceza uygulanmasıyla telafi edilebilir. Kefarete suçlunun cezasını çekerek günahından arınması, toplumla arasındaki hesabın kapatılması anlamını taşımaktadır. Bu anlayış cezaya sırf ahlak açısından bakmaktadır. Kefaretle birlikte ele alınabilecek olan cezanın ölç alma ve ödette olduğu düşüncesi de suçun işlenmesiyle bozulan ahlak dengesini yerine getirmeyi amaçlamakta, ancak suçlunun ahlaki yönden temizlenmesini değil, suçların önlenmesini ön planda tutmaktadır.<sup>236</sup>

Adalet teorisine göre ceza verilmesi bir amaca yönelik değildir. Sadece adalet düşüncesinin gerçekleştirilmesi istenmektedir. Adaletin yerini bulması için ceza

<sup>236</sup> Nur Centel, "Cezanın Amacı ve Belirlenmesi", Prof. Dr. Turhan Tufan Yüce' ye Armağan, ( İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, 2001), s. 344, 345

verilmesi gerekir. Kant'a göre devlet ve toplum sona erse bile, toplum dağılmadan önce cezaevindeki son katilde asılmalıdır. Hegel'e göre ise ceza, hukukun inkarının inkarıdır. İhlal edilen hakkı tekrar tesis edecek olan cezanın çekilmesiyle kefaret ödenmiş olur. Hegel, cezanın sadece caydırıcı olmasının veya yalnızca suçluyu ıslah edici olmasının savunulamayacağı fikrindedir. Ona göre ceza başlı başına mutlak bir amaçtır. Hegel'in teorisine göre cezanın fonksiyonu, mutlak adalet değildir. Fakat ihlal edilen bir hakkın yerine getirilmesi, tamir edilmesidir yani onarılmasıdır.<sup>237</sup>

Mutlak teoriler, cezanın bir amacı olduğu anlayışından yola çıkmaz, cezanın uygulanmasının bizzat amaç olduğunu kabul ederler. Adaletin yerini bulması, ölç duygularının tatmin edilmesi için suç işleyen cezalandırılacaktır. Ceza da ileriye dönük bir amaç aramamak gerekir. Mutlak teorilerin dayanak noktası kusurdur. Faile kusuruyla orantılı ceza verilmelidir.

Bu görüşler cezalandırılabilirliğin koşullarını açıklayamaması ve sağlam temeller oluşturmadığı için çok eleştirilmiştir, bu nedenlerle de günümüzde de bir geçerliliği kalmamıştır.

#### **4.3.2. Nisbi Teoriler**

Bu teorilere göre ceza gelecek için verilir. Cezanın amacı suçu önlemektir. Ancak suçun ne şekilde ödeneceği konusunda görüş birliği yoktur. Bu noktada genel ve özel önleme teorileri ortaya çıkmıştır.

##### **4.3.2.1. Faydacı Teori**

Faydacı teori ile önleme teorisi arasında bir paralellik bulunmaktadır. Bu yaklaşıma göre haz özü bakımından iyi, ıstırap ve elem ise özü bakımından kötüdür. Şu halde cezalandırma toplumda hazzı çoğaltmak, hiç olmazsa haz-elem dengesi korumak amacına yönelmelidir.

Bu anlayışa göre, hukukun pozitif ve negatif olmak üzere iki temel ödevi vardır. Hukukun pozitif ödevi, toplumun mutluluğu için gerekli şartların sağlanmasını ve imkanların yaratılmasını öngörür. Hukukun negatif ödevi, insanların zararlı davranışlarını önlemek yoluyla topluma ıstırap veren etkileri azaltmaktır. Toplumu

---

<sup>237</sup> Aynı, s. 344, 345

oluşturan insanların mutluluğu asıl hedef olduğuna göre ceza vermek yoluna zorunluluk olmadıkça başvurmamak gerekir.

Bir suçun meydana getirdiği sonuçlar birinci derecede ve ikinci derecede sonuçlar olmak üzere ikiye ayrılabilir. Suç dolayısıyla zarara uğrayan kişinin uğradığı zarar, birinci derecede sonuç kavramı içinde değerlendirmek gerekir. İkinci derecedeki sonuçlar ise suç işlenmesinden dolayısıyla toplumun uğradığı zararları içinde alır. Suçların cezalandırılmasında sadece suçtan zarar gören ve yakınların uğradıkları zarar değil, aynı zamanda toplumun uğradığı zararda göz önünde tutulmak gerekir.

Faydacı teori suç ile ceza arasında bir orantının bulunması üzerinde durur. Bu konuda üç ayrı kural savunulmuştur:

- Ceza, suçun suçluya saptığı faydadan daha büyük bir zararı içermelidir.
- Suçun doğurduğu zarar büyük olduğu takdirde verilecek zararda büyük olmalıdır.
- Cezanın doğurduğu ıstırap suçun suçluya sağladığı hazzı mümkün olduğu kadar az aşmalıdır.

Ceza hukukunun sosyal fayda kavramına dayandırma girişimi eleştirilmiş ve bu teorinin ceza hukukunda adaletin gerçekleşmesini engelleyebileceği ileri sürülmüştür. Bununla birlikte cezalandırma hakkını sosyal faydaya dayandırmak yanlış değildir. Çünkü toplumun kendi varlığını savunmaya ve sosyal hayat için zararlı davranışları cezalandırmaya hakkı olmalıdır. Toplum hayatının kararlılık içinde sürmesi buna bağlıdır.

Faydacı yaklaşımın çağdaş temsilcileri cezalandırmada tercih ilkesinin rol oynaması gerektiği üzerinde durmaktadırlar. Bu yaklaşıma göre, ağır suçun daha hafifine göre daha ağır cezalandırılması konusunda tereddüt etmemek gerekir.<sup>238</sup>

#### 4.3.2.2. Özel Önleme Teorisi

Kefaret teorisinin karşıtı olan bu teoriye göre, cezanın amacı geleceğe yöneliktir. Bu da faili gelecekteki suçlardan alıkoymaktan ibarettir. Ceza suçtan korunma aracıdır. Cezanın amacı sadece önlemedir. Suç cezanın nedeni değil, cezalandırmanın vesilesidir. Fail kusuru oranında değil, yeniden sosyalleşmesi için gerekli olan miktarda ceza alır. Cezanın türünü ve ölçüsünü kusurlu haksızlık değil, önleme amacı belirler.

<sup>238</sup> Adnan Güriz, **Hukuk Başlangıcı**, (8. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2001), s. 207, 208.

Özel önleme teorisi çok eski bir teoridir. Seneca tüm önleme teorilerinin klasik özdeyişini şu şekilde ifade etmektedir: “akıllı insan suç işlendiği için değil, suç işlenmemesi için cezalandırılır”(nemo prudens punit quia peccatum est, sed ne peccetur) Grotius buna ek olarak şu ilaveyi yapmıştır: “geçmiş bir durumun tekrar iadesine olanak yoktur, belki ancak gelecektekinin önüne geçilebilir” (revocari emin prateria non possunt, futura prohibentur)<sup>239</sup>

Cezanın amacı hakkında ileri sürülen bu görüşler özel önleme teorisi kurulması sonucunu doğurmuş ve bu da kefarete teorisinin önemini kaybetmesine neden olmuştur. Sosyolojik ceza hukuku okulunun sözcüsü Liszt'e göre, özel önleme üç şekilde olur: faileri tecrit ederek toplumu faile karşı güvenceleme, faili ceza yoluyla başka suçlar işlemekten ürkütme, faili ıslah ederek tekerrürden koruma. Bu görüşler çerçevesinde fail tiplerine göre farklı işlemlerden söz edilmektedir: ıslahı mümkün olan ve ıslaha gereksinimi bulunanları ıslah etme, tesadüfi suçluları ürkütme, ürkmesi ve ıslahı mümkün olmayan itiyadi suçluları zararsız hale getirme.

Alman Anayasa Mahkemesi bir kararında devletin bireyi ıslah etme görevinin bulunmadığını belirtmektedir. Uluslararası suç siyasetinde 1975'den beri yeniden sosyalleştirme düşüncesinden vazgeçerek kefarete teorisi ile genel önlemeye geri dönme eğilimi görülmektedir. Diğer taraftan kefarette cezanın başlı başına amaç teşkil etmesi ve herhangi bir başarının gerekmemesine karşın, özel önlemenin amacı olan yeniden sosyalleştirmede başarı elde edilmesi doğal bir sonuç olmaktadır. Özel önleme teorisi, ceza verme hakkının savunulmasına elverişli bir teori değildir. Çünkü şartlarını ve sonuçlarını sınırlandıramamakta, tekrarlanma tehlikesi olmayan eylemlerin cezalandırılmasını açıklayamamakta ve ceza yoluyla cebri biçimde sosyal uyumu gerçekleştirme düşüncesinin meşruluğunu içermemektedir.<sup>240</sup>

#### 4.3.2.3. Genel Önleme Teorisi

Bu teoriye göre, cezanın amacı ne kefarete ve ne de faile etki düşüncesindedir. Cezanın amacı, korumadır, ancak koruma faile değil, topluma yöneliktir. Suç karşılığında ceza verileceğini bilmek ve suç işleyenlere ceza verildiğini görmek toplumu suçtan korur. Bir çok birey yasaları ihlal etme eğilim ve güdülerini, bu

<sup>239</sup> R.Honig, “Ceza Gayeleri Nazariyesinin Tarihine Dair”, *İHFM*, II, S. 7-8 (1936), s.419.

<sup>240</sup> Centel, *a.g.e.*, s. 344, 345

arzularını yasaları ihlal ederek tatmin edenlerin ödedikleri ağır bedelleri görmekle bastırır.<sup>241</sup>

Genel önlemenin amacı potansiyel suçluları korkutmak olduğundan, bu anlayışın gerektirdiği cezalar ağır ve şiddetlidir.<sup>242</sup> Genel önlemenin olumlu ve olumsuz yönleri vardır. Olumsuz genel önleme kendini, korkutma kavramıyla benzer suçları işleme tehlikesi bulunanları sınırlandırmasında gösterir. Genel önlemenin bu yönünü vurgulayan, teoriyi psikolojik cebir teorisinden geliştiren Feuerbach'tır. Kuşkusuz suç işleme eğilimde olanların sadece bir kısmının "korkutma" dan etkilenecek kadar düşünüp taşınarak suça yöneldiği ve muhtemel failleri aslında cezanın yüksekliğinin değil, yakalanma riskinin korkuttuğu da bugün artık bilinen bir gerçektir. Bu nedenle sosyal siyaset açısından kamuoyunda sürekli istendiği gibi cezaların ağırlaştırılması değil, polisin daha iyi eğitilmesi suretiyle ceza soruşturmalarının yoğunlaştırılması genel önlemeyi başarılı kılar.<sup>243</sup>

Genel önlemenin olumlu yönü ise, hukuk düzeninin varlığına ve nüfuzuna güveni devam ettirmesi ve güçlendirmesidir. Cezanın şu görevi vardır: Topluma hukuk düzenin parçalanmazlığını kanıtlamak ve toplumun hukuka güvenini güçlendirmek. Günümüzde genel önlemenin bu yönü korkutma etkisinden daha önemli görünmektedir. Bu teori suçu önlemeyi amaçladığı için kefarete teorisinden farklı olarak ceza hukukunun koruma görevine önem verir ve özel önlemeyi onaylamakla anlamını yitirmez. Çünkü cezanın sadece suç işleyenlere etki etmesi yeterli değildir. Sosyal siyaset açısından suç işlenmesi genel olarak ve baştan itibaren önlenmek istenir. Genel önlemenin amacında budur.<sup>244</sup>

Teori daima faile değil, topluma yöneldiği için bu durum en çok olumsuz genel önleme açısından söz konusudur. Sadece vatandaşların ürkmesini hedefleyen bir infaz sistemi tekerrürü önlemekten ziyade teşvik eder ve suçla mücadeleye yarardan çok zarar getirir.

Cezanın genel önleme etkisi bir çok suç ve suçlu gruplarında bugüne kadar ispatlanabilmiş değildir. Özel önleme düşüncesinde olduğu gibi burada da sosyal terapi işleminin sınırlanamaması ve münferit olaydaki ölçüsünün özgürlükçü bir hukuk

<sup>241</sup> Aynı, s. 345

<sup>242</sup> Gölüklü, s.18-19

<sup>243</sup> Centel, a.g.e., 345

<sup>244</sup> Aynı, s. 345

düzeninde savunulabilecek olanı aşması endişesi vardır. Genel önlemenin devlet terörüne yöneltme tehlikesi vardır. Çünkü cezayla korkutmak isteyen, mümkün olduğu kadar sert cezalandırarak bunun etkisini güçlendirme eğilimindedir.<sup>245</sup>

Bir başka düşünceye göre, mutlak teorilerin aksine, genel önleme teorisi cezanın genel korkutuculuk dolayısıyla suçu önlemeye elverişli olduğu şeklindeki fiili amaca uygunluğa dayanmaktadır. Küçük yaşlardan itibaren cezanın tanındığı ve davranışların da buna göre belirlendiği bir durumda, toplumunda böyle bir ciddi tehdit yoluyla suçtan korunması akla yatkındır. Ancak bu düşünceye göre başkaları suç işlemesin diye fail cezalandırılmakta, yani insan, amacın aracı olmaktadır. Bu durum cezanın haklı gösterilmesinin nedeni olamaz. Psikolojik açıdan da bugün korkutma teorisi reddedilecektir. Cezanın şiddetlenmesi veya arttırılmasıyla suçluluğun da ortadan kalkacağı ya da ciddi biçimde azalacağı düşüncesi yanıltıcıdır. Genellikle suç işleme kararını cezanın yüksekliği değil, yakalanma tehlikesinin yüksekliği etkiler. Ancak sadece bu nedenlerle cezaların genel önleme anlayışını reddetmek söz konusu olmaz.<sup>246</sup>

Bu teori cezaların ağır olması sonucunu doğurur. Ancak, suçtan kaçınmada cezanın ağır ya da hafif olması rol oynamaz. Önemli olan yakalanıp yakalanmama ihtimalidir. Fiilin ya da failin gizli kalıp kalmayacağıdır. Suçu tamamen önlemek imkansızdır. Çünkü suç işleyen daima yakalanmamayı düşünür ve bir çok suç da gerçekten karanlıkta kalır. Ancak cezanın toplumda genel önleme etkisi araştırılırken verilen cezalara bakmamalı, cezalar kaldırılırdı neler olabilirdi sorusuna cevap aranmalıdır. O zaman ne kadar suçun ceza var olduğu için önlendiği tasavvur edilebilir.<sup>247</sup>

#### 4.3.2.4. Karma Teori

Karma teori ya da bağdaştırıcı teori, cezanın amacının kefarete ile genel ve özel önleme olduğunu kabul eder. Ceza hem geçmişe ve geleceğe yöneliktir ve hem de toplumu suçtan korumayı hedefler. Cezanın kusurla orantılı olması kefarete düşüncesinin bir gereğidir. Failin ıslah amacı, faili tekrar suç işlemekten korumaya yöneliktir. Cezanın başkalarına ibret teşkil etme özelliği ise genel önleme amacının gerçekleştirilmesi anlamındadır. Karma teoride cezanın kefarete teşkil etme, özel ve

<sup>245</sup> Aynı, s. 346

<sup>246</sup> Aynı, s. 347

<sup>247</sup> Aynı, s. 347

genel önlemeyi sağlama özelliklerinden birinin diğerlerine oranla daha fazla önem kazanması söz konusu olabilir. Bu günde önleyici amaçların cezanın kefarete amacına dokunmaması ve kefarete ile çizilen çerçevede kalınması durumunda gerçek bir karma teoriden söz edilebileceği vurgulanmaktadır. Karma teoride yeni anlayış biçimleri ise, kefarete ile özel ve genel önlemenin daha çok eşit düzeyde ceza amaçları olarak görülmesidir. Cezanın amacının ne olduğunun yasal olarak belirlenmediği sistemlerde ihtiyaca göre şu ya da bu ceza amacı ön plana alınabilmektedir. Alman anayasa mahkemesine göre, “toplumsal yaşamın temel değerlerini koruma ceza hukukunun genel görevi olarak nitelendirilebilir. Kusurun denkleştirilmesi, önleme, failin yeniden sosyalleştirilmesi, yapılan haksızlık için kefarete teşkil etme ceza yaptırımının çeşitli yönleri olarak nitelendirilebilir.” Mahkemenin bir başka kararına göre “ceza, ürkütme ve yeniden sosyalleştirme amaçları saklı olmak koşuluyla, yapılan haksızlık için bir kefarettir”.<sup>248</sup>

Karma teori, ne kefarete teorisinin ne de önleyici teorilerin tek başına cezanın içeriğini ve sınırını adil biçimde belirleyemeyeceği düşüncesine dayanmaktadır.

#### 4.3.3. Türk Hukukunda Cezanın Amacı

765 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda cezanın amacının ne olduğu açıklanmamıştır. Cezaların İnfazı Hakkındaki Kanunda da infazın amacının ne olduğu gösterilmemiştir. Ancak 1965’te Türk Ceza Kanunundaki infaz sistemini değiştiren bu yasanın gerekçesinde cezanın infazında, failin ıslahının, topluma tekrar kazandırılması amacının ön plana çıktığı görülmektedir.<sup>249</sup> 5237 sayılı TCK md. 1 de ceza kanununun amacı hüküm altına alınmıştır. Buna göre ceza kanununun amacı, kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzen ve güvenliğini, hukuk devletini, kamu sağlığını ve çevreyi, toplum barışını kourmak, suç işlenmesini önlemek olarak belirlenmiştir.<sup>250</sup>

Karşılaştırmalı hukukta infazın amacını açıklayan yasalara rastlanmaktadır. Örneğin Alman hukukunda hürriyeti bağlayıcı cezanın infazı ile hükümlünün ileride sosyal sorumluluk içerisinde suç işlemekten yaşamını sürdürmesini sağlamanın amaçlandığı ve infazın aynı zamanda toplumun daha sonra işlenecek suçlardan korunmasına hizmet edeceği belirtilmektedir. (Alman Cezaların İnfazı Hakkında Kanun

<sup>248</sup> Aynı, s. 347-348

<sup>249</sup> 13.7.1965 gün ve 647 sayılı yasa RG.16.7.1965 no: 12050

<sup>250</sup> RG. 12.10.2004, No:25611

md.2) 1996 tarihli Rusya Federasyonu Ceza Kanunu'nda ise cezanın amacının, sosyal adaletin yeniden tesisi, hükümlünün ıslahı ve yeni suçlar işlenmesinin önlenmesi olduğu belirtilmektedir.(m 43/2)<sup>251</sup>

Türk hukukunda cezalar sistemine ilişkin olarak öğretilerde şu değerlendirmelerin yapıldığı görülmektedir.

765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun cezalandırma konusundaki sisteminin bariz özelliği şiddetli ceza sisteminin tercih edilmiş olmasıdır. Bu durum yasa koyucunun suçları, korkutma yoluyla önlemek istediğini göstermektedir.<sup>252</sup>

765 sayılı Türk Ceza Kanunu, ceza açısından geleneksel denilebilecek bir anlayışın eseridir. Yapılan değişiklikler yeni görüşleri yansıtmamış, cezanın amacı açısından daha da gerilere götürmüştür. Denilebilir ki ceza kanunumuza göre cezaların, biri korkutma olarak genel, diğeri kusur derecesine uygun surette cezalandırma, yani fenalık verme olarak iki amacı vardır. Cezaların kişileştirilmesi ikinci plana atılmıştır. Yasa koyucu yaptırımın suçluya değil, suça uydurulması esasından hareket etmiştir. Cezayı suçluların bir daha suç işlememesi için alınan tretman tedbiri olarak görmedikçe ve cezalara bu gayeyi sağlayacak nitelik vermedikçe, suçluların hatta cezalarını çekmelerine rağmen tekrar suç işlemelerine şaşmamak gerekir.<sup>253</sup> 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun kaynağı olan 1889 İtalyan Ceza yasası neoklasik öğretilerden etkilenmiştir. Neoklasik okula göre cezanın amacı, suçlunun ıslahı yoluyla toplumu suçtan korumaktır; bu ise sadece bireyleri korkutarak değil, mahkumun ıslahı ve yeniden sosyalleştirilmesi ile elde edilebilir. Türk Ceza Kanunu'nun 1926'da yürürlüğe giren ilk metni, suç işlemeyi düşünenleri ceza ile korkutup bundan vazgeçirmeyi ve mahkumun tekrar suç işlemesini engellemeyi hedeflemekteydi. Dolayısıyla suçu, genel ve özel önleme yoluyla engellemek istiyor ve kefarete önem vermiyordu. Ancak daha sonra özgürlüğü bağlayıcı cezalar ağırlaştırılmakla genel önleme ve mağdurun yakınlarının intikam duygularını tatmin etme- ödetme düşüncesi ön plana çıkartıldı. Uygulamada ise yasa koyucunun izlediği bu amaçlar kısmen gerçekleştirilebildi, yasanın infaz için öngörüldüğü gelişmiş sistem, cezaevleri ve personel yetersizliği nedeniyle, failin ıslahı konusunda başarılı olamadı.<sup>254</sup>

<sup>251</sup> Centel, a.g.e., 349

<sup>252</sup> Gölcüklü, a.g.e., s. 22

<sup>253</sup> Nurullah Kunter, "Türkiye'de Mükerrerliğin Amilleri", Muammer Raşit Seviğ' e Armağan, (İstanbul: 1956), s. 149

<sup>254</sup> Centel, a.g.e., 349-350

#### 4.3.3.1. Mahkeme Kararları

Mahkeme kararlarında cezanın özel önleme amacına önem verildiği görülmektedir. Gerçekten anayasa mahkemesine göre, “cezaların yerine getirilmesinde, toplumun ölç alma duygularını doyumayı ve ceza yaptırımlarının etkili bir ibret olması esasını benimseyen eski ceza hukuku anlayışı, toplumların uygarlık düzeyinin büyük ölçüde geliştiği ve insan haysiyetinin daha çok gözetildiği zamanımızda hemen hemen tüm olarak terk edilerek, yerine suç işleyenleri kişiliklerine uygun eğitim, öğretim ve çalıştırma yolları ile düzeltme ve kendilerini topluma tekrar yararlı bireyler haline getirme gibi hem insanca hem de toplumsal ilke ve amaçlara dayanan yeni bir sistem, bütün batı ülkelerince öngörülmüş bulunmaktadır. Cezaevlerinden çıktıktan sonra pişman olmuş ve artık düzelmiş bulunan hükümlü kişilerin toplum içinde, yeniden suç işlemelerine engel olunması yönünden izlenmeleri ve hatta bir bakıma suçluluğa karşı korunmaları da bu yeni insan haysiyetine daha uygun düşen çağdaş yerine getirme sisteminin kapsamı içine girmektedir.<sup>255</sup>

Çağdaş ceza hukukunda ceza yaptırımlarının konulmasındaki esas amaca uygun olarak bu yaptırımların yerine getirilmesinde de temel ilke ceza hükümlülerinin iç varlığına ve dünyasına girerek esasta onu düzeltme, yeniden suç işlemesinin ve toplum için sürekli bir tehlike olmasının önüne bu yolla geçmek ve dolayısıyla topluma tekrar yararlı birey haline getirdikten sonra toplum içine serbest bırakmak olması gerektiğine göre, böyle bir düzeltme yoluna yönelmede hükümlünün kendi istek ve bilinci ile duyacağı gereksinmenin ortaklığını sağlamak başarı için önde gelen koşulları oluşturmaktadır. Böyle bir başarılı sonuç ise çağımızın bütün uygar ülkelerinde gittikçe artan bir ölçüde uygulanan yerine getirmenin yumuşatılması, hükümlülerin ceza yaptırımlarının yerine getirilmesi süresince çeşitli yönlerden topluma yaklaştırılması ve tekrar kazandırılması yolu ile elde edilebilir.<sup>256</sup>

Çağdaş ceza ve infaz hukuku alanında eski katı cezalandırma düzeninden uzaklaşma ve bir yandan adalet duygusunu doyurucu, suçluyu gerçekten ıslah edici ve tekrar suç işlemekten alıkoyucu bir yandan da toplumu suça ve suçlulara karşı gereği gibi koruyucu sonuçlara varabilmek üzere suçlunun kişiliğinde ve suçun işleniş biçimindeki ince ayrımları değerlendirmeye elverişli daha esnek ve yumuşak bir düzene

<sup>255</sup> Aynı, s. 350

<sup>256</sup> Aynı, s. 350

yönelme eğilimi ve girişimi bir zorunluluk olarak hele son yıllarda önem ve yoğunluk kazanmıştır.<sup>257</sup>

Yargıtayın ise çeşitli kararlarında vurguladığı düşünce şudur: “cezanın gayesi suç işleyen bir kimsenin bir daha ileride suç işlemesini önlemek üzere uslandırılmasıdır”<sup>258</sup>

Yargıtay cezanın amacının faili ıslah etmek ve böylece tekerrürden korumak olduğunu benimsemektedir. Bundan dolayı mahkeme kararlarında cezanın özel önleme amacının ön plana çıkarıldığı söylenebilir.

#### 4.3.3.2. Bilimsel Görüşler

Türk ceza hukuku yazınında cezanın amacı konusundaki eğilimler ise şu şekilde özetlenebilir;

Taner’e göre ceza bir amaç değil araçtır. Cezada öç alma düşüncesi bulunmamalıdır. Cezada adaletin sağlanması amacına yer verilmelidir. Adalet suçun ağırlığı ile orantılı olarak suç failinin sorumluluğu için olduğu gibi, kamu vicdanını tatmin yönünden de ihmal edilmeyecek bir keyfiyettir. Ceza toplum açısından da genel önlemeyi amaçlar, suç işleyenlere ceza verileceği tehdidi çok kişiyi korkutarak harekete geçmekten alıkoyar. Diğer taraftan ceza özel önleme tedbiridir. Suçluya ceza ceiktirmekle ileride yeniden suç işlenmesinin önüne geçilmek istenir.<sup>259</sup>

Erem/Danışman/Artuk’a göre cezanın tek açıklaması ıslahta toplanır. İntikam, mağduru tatmin, kefarete, genel önleme ve benzeri düşünceler devletin ıslah etme hak ve görevine yabancısıdır. Toplumdan uzaklaştırıcı cezalar meşru değildir.<sup>260</sup>

Yüce’ye göre, cezanın çok önemli amaçlarından biri suçu önlemedir. Suçu önlemek, ya suçu işleyen kişinin bir daha suç işlememesini sağlamak (özel önleme), ya da toplumda suç işlemek eğilimini gösterenleri korkutmak ve bu yolla bu gibi kişileri suç işlemekten alıkoyarak (genel önleme) demektir. Modern infaz hukukunun karakteri en başta terbiye edici olması ile ifade edilmektedir.<sup>261</sup>

<sup>257</sup> Bkz. AYM., 9.3.1971 - 4230, RG. 23.11.1971 No:14021, A.M.K.D, S. 9, (Ankara: 1972), s. 358 vd.

<sup>258</sup> Y1CD,8.4.1969-1030/1010; Y1CD, 13.1.1970-3539/109; Y1CD, 1.2.1972-5012/290; Y1CD, 14.4.1970-902/254; A.P.Gözübüyük,, **Türk Ceza Kanunu Şerhi 1**, (1980), s.371 vd.

<sup>259</sup> T. Taner, **Ceza Hukuku, Umumi Kısım**, (İstanbul: 1953), s.568

<sup>260</sup> Faruk Erem, Ahmet Danışman, Emin Artuk, **Ceza Hukuku, Genel Hükümler**, (14. Bası, Ankara: 1997),s. 694-695

<sup>261</sup> T.Tufan Yüce, “Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ve Suçlunun Terbiyesi Meselesi”, *Adalet Dergisi*, C. LII, S. 9-10, (1961), s. 927-928.

Önder'e göre cezanın amacı konusunda karma teori kabul edilmelidir. Cezanın kefaret amacı, ceza ne kadar insancillaştırılırsa da terk edilemeyecek bir niteliktir. Ancak kefarettten anlaşılın kusurla uyumlu ve kusurla ölçülü bir cezanın verilmesidir. Ceza özel önleme işlevini ve genel önleme işlevlerini de gerçekleştirir.<sup>262</sup>

Hafizoğulları' na göre, ceza önleyici bir toplumsal savunma aracıdır. Ceza uygulama anında bastırır. Ancak bastırma amaç değildir. Ceza icrası anında ödetmedir. Ancak ödetme de bir amaç değildir. Ödetme cezanın amacı değil, cezanın esasıdır. Cezanın amacı ölç almanın tamamen ötesindedir. Cezanın asıl görevi kuşkusuz bastırır ama bastırmanın doğal sonucu da önlemedir. Cezanın yerine getirilmesi bir yandan suçla meydana gelen ihlali bertaraf ederken, bir yandan da ileride meydana gelebilecek suçları önlemektedir. Ceza geçmişte etkilerini sürdürürken geleceği de etkilemektedir. Bundan çıkan sonuç bastırma ve önleme düşüncesinin birbirine karşı olmamasıdır, çünkü devlet işlenmiş olan suçları bastırmakla gelecekte suçların işlenmesini önlemektedir.<sup>263</sup>

Yarsuvat' a göre suçun cezalandırılmasında intikam fikri tamamen terk edilmiştir. Cezanın amacı toplumu korumak ve aynı zamanda suçluyu himaye ve ıslah etmektir.<sup>264</sup>

İçel ve Donay'a göre ceza hukukunun toplumsal yaşantı yönünden en önemli değerleri özel biçimde korumak işlevi, bir yandan ceza yaptırımının korkutucu niteliği sayesinde suç işlenmesini önlemek (genel önleme), diğer yandan suçluyu uslandırarak, onun yeniden sosyalleşmesini sağlamak(özel önleme) amaçları içinde gerçekleşmelidir.<sup>265</sup>

Sokulu-Akıncıya göre, cezanın amacı, toplumsal bilincin devamının sağlanmasıdır. Cezanın sonuçları ise suçluya ve diğer kişilere toplumun, toplumsal bilincini ihlallere karşı korumadaki kararlılığını göstermek ve suçluların ıslahını sağlamaktır. Caydırma sadece suç işlememiş kişiler bakımından neyin yasaklanmış olduğunu öğretmek şeklinde olur. Suçlu kişi zaten kanuna aykırı eylemi ve neticeyi, sonuçlarını bilerek gerçekleştirmektedir. Caydırma, suç işlememiş ya da eyleminin

<sup>262</sup> Ayhan Önder, **Ceza Hukuku, Genel hükümler**, (İstanbul: 1992), s. 523,524

<sup>263</sup> Zeki Hafizoğulları, **Ceza Normu, Normatif Bir Yapı Olarak Ceza Hukuku Düzeni**, (Ankara: 1996), s.181 vd.

<sup>264</sup> Duygun Yarsuvat, "Ceza ve Yeni İctimai Müdafaa Doktrini", **İHFİM**. C: XXXII, 1(1996), s.79-99

<sup>265</sup> K. İçel , S. Donay, **Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku**, (İstanbul: 1987), s. 13 vd.

toplumsal bilinci ihlal edeceğini öğrendikten sonra bundan vazgeçenler bakımından söz konusudur.<sup>266</sup>

#### 4.3.4. Değerlendirme

Türk hukukunda, şartla salıverme kurumunun ve diğer ülkelere oranla sıkça çıkarılan af yasalarının uygulanması suretiyle fiilen çektirilmese bile, 765 sayılı TCK' ve diğer yasalarda öngörülen soyut cezalar ağırdır. Bu durum Türk yasa koyucusunun cezanın genel önleme amacının ön plana alındığını göstermektedir. Yapılan değişikliklerde, genellikle suçla etkili mücadele gerekçesiyle cezaların ağırlaştırılması yolu tercih edilmiştir.

765 sayılı Türk Ceza Kanununda değişiklik yapan yasaların en kapsamlılarından biri olan 9.7.1953 gün ve 6123 sayılı yasayla, o dönemde arttığı belirtilen suçlarla ve suçlulukla mücadele amacıyla, en çok işlenmekte olan suçların cezaları geniş ölçüde arttırıldığı ve özgürlüğü bağlayıcı cezaların infaz sistemi değiştirilerek şiddetlendirdiği gibi, kırk yıl sonra 21.11.1990 gün ve 3679 sayılı yasaya ait tasarinın genel gerekçesinde de suçlarla daha etkin mücadele edebilmek için cezaların arttırmak amacıyla tasarinın hazırlandığı belirtilmektedir.<sup>267</sup> Türk kültürünün, ödüllendirmeden çok cezalandırmaya dayanan bir sosyalleştirme sistemi içermesinin ceza hukuku alanına yansımaları olarak değerlendirilebilir.<sup>268</sup> Ancak bu yaklaşımın suçların artmasını önleyici etkisi bulunmamaktadır.

6123 sayılı yasayla, o dönemde arttığı belirtilen suçlarla ve suçlulukla mücadele amacıyla, en çok işlenmekte olan suçların cezaları geniş ölçüde arttırılmış ve özgürlüğü bağlayıcı cezaların infaz sistemi değiştirilerek şiddetlendirilmiş ancak bunun bir etkisi olmamış ve bu nedenle bu değişiklikler o dönemde şu şekilde eleştirilmiştir; cezaların arttırılması ne genel önleme ne de özel önleme açısından suçluluğun artmasına engel olacak tek ve etkili bir önlem değildir. Özellikle adi suçlardan dolayı sık sık afların ilan edilmiş olması, suç işleyenlerin, işlemek eğiliminde bulunanların ceza korkusunu esaslı biçimde zayıflatmıştır. Ayrıca, suç ile ceza arasında adil bir oran bulunmazsa, hakimlerin bu oranı aşan çok şiddetli cezaları hükmetmektense beraat kararı vermeyi

<sup>266</sup> İçel ve diğerleri, a.g.e., 3. Kitap, s. 40

<sup>267</sup> TBMM, *Tutanak Dergisi*, C. 51

<sup>268</sup> Sulhi Dönmezer, "Türk Toplumunda Sosyal Kontrol Aracı Olarak Ceza ve Ödüllendirme", *İHFM*, C.XLVIII-XLIX, S.1-4, (1983), s. 297 vd.

tercih edeceklerini ve suç faillerini korkutacak durumun cezanın ağırlığı değil, suç işlese mutlaka çekeceği ve bundan kurtulamayacağı hususu olduğunu unutmamak gerekir.”<sup>269</sup>

Buna karşılık 1965 tarihli infaz sistemi, failin ıslahını, topluma tekrar kazandırılması amacını ön plana almıştır. Türk yasa koyucusunun soyut cezalarda genel önleme amacını, somut cezanın infazı sırasında ise özel önleme amacını ön plana aldığını, ancak çeşitli olanaksızlıklar nedeniyle bu amaca da ulaşamadığını söylemek mümkündür.

Öğretide ise cezanın amacı konusunda genellikle karma teorisinin benimsendiği görülmektedir. Taner, Dönmezer/Erman, Yüce, Önder, Yarsuvat ve İçel/Donay tarafından cezanın amacının genel ve özel önleme olduğu vurgulanmakta, kısmen kefarete amacına da değinilmektedir. Buna karşılık Erem/ Danışman/Artuk cezanın tek açıklamasının ıslahta toplandığını, Hafızoğulları, cezanın bizzat kendisinin ödetme, işlevinin ise önleme olduğunu, Sokulu-Akıncı ise cezanın amacının toplumsal bilincin devamının sağlanması olduğunu, genel ve özel önlemenin ise cezanın sonuçları olarak ortaya çıktığını belirtmektedir.

Genel önlemede, cezanın toplumu suçtan korumak, potansiyel suçluları caydırmak amacıyla verildiği benimsenmektedir. Bu cezaların ağır olması sonucunu doğurur. Ancak cezanın bu işlevi sadece bir varsayımdan ibarettir. Potansiyel suçluları ilgilendiren konunun öncelikle cezanın değil, suçun gizli kalması ihtimalinin yüksekliği olduğu bilinmektedir. Suçluların yakalanıp cezalandırılma düşüncesi bireylere güven duygusu da vermektedir.

Uygulamada bazı suçlar cezasız kalmakta (siyah sayılar), bazı suçlara teşebbüs eylemleri cezalandırılmamakta, bazı suçların cezalandırılması mağdurun şikayet etmesine bağlı kılınmakta ve nihayet erteleme, zamanaşımı gibi kurumlar da cezanın çektirilmesini engellemektedir.

5237 sayılı yeni TCK ile çok önemli yenilikler getirilmiştir. Yeni TCK’nda bireylerin sahip bulunduğu hukuki değerlerle, hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınması, ceza kanununun amacı olarak belirlenmiştir. Böylece kanunun özgürlükçü karakteri vurgulanmıştır.. Bireyin, bir hukuk toplumunda yaşama hakkının bir gereği

<sup>269</sup> T. Taner, “Türk Ceza Kanununun 9.7.1953 tarihli ve 6123 sayılı Kanunla Değiştirilen Hükümleri”, İHFM, C.XIX, S.3-4, (1953), s.524-525

olarak, kamu düzeni ve güvenliğinin korunması ile suç işlenmesinin önlenmesi, yeni ceza kanununun temel amaçları arasında sayılmıştır.

Cezanın amacı konusunda karma teoriyi benimsemek uygun görünmektedir. Cezanın faili ıslah etmek, yeniden sosyalleştirmek amacı yanında, toplumu suçtan korumak ve potansiyel suçluları caydırmak amacı da vardır. Ceza, yasaların ihlal edilmesinin ne gibi sonuçlar doğuracağına bir ifadesidir. Ceza aynı zamanda kefarete amacını da içerir. Kusurla orantılı ceza bu amacı gerçekleştirmeye yöneliktir. İşlenen suçlara ceza verildiğini bilmek toplumda güven duygusunu, hukuka bağlılığı ve hukuk bilincini güçlendirir.

#### 4.4. Cezanın Etkinliği

Cezadan beklenen faydaya yani cezanın amacına ulaşıp ulaşılmadığının tespiti bir başka deyişle cezanın beklenen faydaya ya da amaca ulaşmada etkin olup olmadığı bu noktada önem kazanmaktadır.

Suçluluğu açıklayan bir çok teori, Marksist teorisyenlerin yaklaşımdan farklı olarak suçsuz bir toplumun ütöpik bir düşünce olduğunu kabul etmektedir. Her toplumda suçlulukta kaçınılmaz bir kısmın olduğu kabul edilmekte, bununla birlikte suçun ihlallerinin ya da suçun belirli görünüş şekillerinin azaltılması mümkün görünmektedir. Suçun önlenmesi daha önce değindiğimiz özel ve genel önleme yolları ile mümkün olabilmektedir. Özel önleme yolu ile toplumdaki her birey ve fail suç işlemekten uzak tutulmaya çalışılır. Genel önleme yolu ile de toplumda suç işlemeyi düşünen grupları suçtan uzak tutma amaçlanmaktadır. Negatif genel önleme ile potansiyel failin korkutulması, pozitif genel önleme ile hukuka sadakatin muhafazası ve kuvvetlendirilmesi ile hukuk düzenine güvenin sağlanması amaçlanmaktadır. Negatif özel önleme, birey olarak bir kişiyi suçu tekrür etmemesi için korkutmaktır. Buna karşılık pozitif özel önlemeden, failin yeniden sosyalleşmesinin sağlanması anlaşılmaktadır.<sup>270</sup>

Kriminoloji alanında ceza uygulamasının etkinliğini ölçmek hususunda çalışmalar yapılmıştır ancak bunlar yeterli nitelikte değildir.<sup>271</sup> Ceza yaptırımları yolu

<sup>270</sup> Demirbaş, a.g.e., s. 315

<sup>271</sup> Ülkemizde çeşitli konular üzerinde etkinlik çalışmaları son dönemlerde artış göstermiştir. Ceza hukuku bakımından yapılmış olan bir etkinlik çalışması ceza adalet sisteminin etkinliğini konu almıştır. TESEV desteğinde yapılan Ceza Adalet Sisteminin Etkinliği çalışmasının iki hedefi bulunmaktadır; Bu hedefler sistemin işleyişi ile ilgili olarak mümkün olduğu kadar ayrıntılı bilgi edinmek,

ile toplumun suçtan korunup korunamayacağı, cezaların korkutucu etki yaparak potansiyel suçluları suç işlemekten uzak tutup tutamayacağı önemli bir konudur. Cezanın genel önleme fonksiyonu yani potansiyel suçluları suçtan caydırma fonksiyonunu ölçme bakımından sonuçlar veren araştırmalar yapılmamıştır. Fakat cezanın özel önleme etkisini ölçme bakımından çalışmalar yapılmıştır. Bunlar genellikle hürriyeti bağlayıcı cezalara ilişkindir. Etkinliği ölçme bakımından temel ölçüt tekerrürdür. Çeşitli sebeplerle cezaevini terk ettikten sonra hükümlülerin yüzde kaç oranında yeniden suç işleyerek mükerrir duruma düştüklerinin tespiti suretiyle cezanın etkinliği hususunda değerlendirme yapılmaktadır.<sup>272</sup> Alman ceza hukuku bakımından cezaların özel önleme etkisinin çok sınırlı olduğu tespit edilmiştir. 1991 tarihi itibariyle Batı Almanya' da hükümlülerin %53,9' u cezasını çektikten sonra tekrar suç işlemektedir. Hükümlülerin tahliyeden sonra ilk suçları ile tekrar suç işleme arasındaki süreç değişiklik gösterse de yaşam süreleri boyunca hükümlülerin %80'i mükerrir olmaktadır.<sup>273</sup> Bu veriden de anlaşılacağı gibi ceza infazının ve ceza hukukunun ölçülebilir özel önleyici etkisinin çok sınırlı olduğu ortaya çıkmaktadır.

Suç davranışının kanuni yaptırımlarla önlenme imkanının olup olmadığına dair 60'lı yıllardan itibaren çok sayıda araştırma yapılmış ve kanuni yaptırımların suçluluğu önlemede büyük bir role sahip olmadığı anlaşılmıştır.<sup>274</sup> Ceza hukuku vasıtasıyla suçluluğun tamamen önüne geçilmeyeceği kabul edilen bir gerçektir. Belirli ölçüde suçların engellenmesi mümkün olsa da bütün mümkün olabilecek yaptırımlar uygulansa bile, hatta şiddetli cezalar uygulansa da suçun tamamen ortadan kaldırılması mümkün olamamaktadır.

Suçun maliyetlerini azaltmaya yönelik kamu politikalarını gerçekleştirmek bakımından iki teori ileri sürülmektedir. Birincisi caydırıcılık teorisi (Deterrence Hypothesis) olarak adlandırılabilen, ceza politikası sisteminin etkili bir şekilde caydırıcılığı sağlamasını öngören teoridir. Bu teori kabul edildiğinde toplum tüm kaynaklarını tutuklama, suçluları mahkum etme ve suçluların cezalandırılmasına yöneltecektir. İkinci teori ise ceza politikasının çeşitli cezalandırma yöntemleri ile ve

---

bu veriler ışığında ise sistemin daha etkin hale getirilmesinin çarelerini üretmek olarak belirlenmiştir. Anlaşılacağı üzere bu çalışma daha çok ceza yargılamasının aşamalarını ve bu yargılama sürecinin etkinliği ele almıştır. Bkz. Sulhi Dönmezer, Feridun Yenisey, **Ceza Adalet Sisteminin Etkinliği**, (İstanbul: TESEV, 2000).

<sup>272</sup> Dönmezer, Erman, **a.g.e., C.II**, s. 568

<sup>273</sup> Demirbaş, **a.g.e.**, s. 315

<sup>274</sup> **Aynı**, s. 315

cezaların sert ve kesinliği ile caydırıcı olacağını kabul etmemektedir. Bu teoriye göre suçun nedenleri sosyo- ekonomik ve biyolojiktir. Bu varsayım kabul edildiğinde ise kamu kaynakları bu nedenlere yöneltilmelidir. Suçun sosyolojik, ekonomik ve biyolojik nedenlerini ortadan kaldırmaya yönelik çalışmalara ağırlık verilmelidir. Örneğin bireyin gelirinin iyileştirilmesi, kendine uygun bir iş yapmasının sağlanması, ailevi sorunların ortadan kaldırılması, ruhsal tedavi gibi konulara eğilerek, suçun bu sosyo-ekonomik ve biyolojik nedenlerini ortadan kaldırmaya yönelik çalışmaların yapılması gerektiği savunulmaktadır. Her iki teori de yanlış değildir. Etkin bir ceza sistemi için her iki teorinin de olumlu yanları uygulanmalıdır.<sup>275</sup>

Bir ceza politikası sisteminin caydırıcı etkisi üç unsurun varlığını gerektirir. Birincisi, failin hangi davranış biçimlerinin cezalandırılabilir olduğunu ve eyleminin karşılığı olarak alabileceği cezayı bilmesini gerektirmektedir. İkinci unsur, cezanın gerçekten verilebileceğine olan inancın büyük olmasıdır. Bu durumda cezanın caydırıcılık etkisi de büyük olacaktır. Üçüncü unsur ise fiilin cezalandırılmasının süratle sonuçlandırılmasıdır. Ne kadar süratle cezalandırılırsa caydırıcılık etkisi de büyük olacaktır.<sup>276</sup>

Yapılan bir çok araştırmadan<sup>277</sup> anlaşıldığı üzere tutuklanma, mahkum olma ve cezalandırılma ihtimallerinin artması, cezaların daha çok sertleşmesi toplumun büyük kesiminde ve suç işleme ihtimali olan toplumun küçük parçalarında caydırıcılık etkisi göstermiştir. Ancak bu gelişme iş gücü piyasasında suç ortalamalarına bir etki yapmamıştır. Bu nedenle iş çevrelerinde gelecekte işlenebilecek suçlar bakımından ceza sisteminin sertleştirilmesine rağmen cezaların bir caydırıcılık sağlayacağı düşünülmemektedir. Buna karşın iş gücü piyasasında ilk kez suç işleyecekler ve acemiler bakımından bir caydırıcılıktan söz etmek mümkündür. Caydırıcılık teorisini savunan kriminologlar, bir ekonomik model ortaya atmışlardır. Bu teoriye göre her suçlunun fiilinden önce, suçun ona hangi kazancı sağlayıp, hangi zararı vereceği hesapladığı faraziyesinden hareket edilir.<sup>278</sup> Suç oranları, beklenen cezaya göre bir

<sup>275</sup> Robert Cooter, Thomas Ulen, **Law and Economics**, (London: Scot, Foresman and Company, 1988), s. 523-524

<sup>276</sup> Demirbaş, **a.g.e.**, s. 316

<sup>277</sup> Yapılan araştırmalar için bkz. Cooter, Ulen, **a.g.e.**, s. 525-529

<sup>278</sup> Aksi fikirde olan yazarlar da vardır. Suçun işlenmesinde failin duygusal durumunun daha etkin bir rol oynadığı, ekonomik düşüncenin suç işlerken hesaba hiç katılmadığı ya da çok az etkin olduğu düşünülmektedir. Bkz. "Josef Kürzinger, **Kriminologie**, (2. Auflage, Stuttgart: 1996), s.322 vd." Demirbaş, **a.g.e.**, s. 316' daki alıntı.

başka deyişle fiile verilebileceği düşünölen cezanın büyüklüğü ve sertliğine göre değişmektedir.<sup>279</sup>

Sonuç olarak caydırıcılık teorisine ilişkin ampirik araştırmalar kesin sonuçlar ortaya koymasa da cezanın etkin olabilmesi için fikir vermektedir. Cezanın etkin olması ile ceza sisteminden beklenen faydanın elde edilmesi mümkün olabilmektedir.

#### 4.5. Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği

Vergi cezalarının hukuki niteliğinin belirlenmesi, cezaların tabi olduğu hukuki esasları da ortaya çıkaracağından önemli bir konudur. Kabul edilecek hukuki rejimlerin birbirlerinden farklı sonuçlar doğurması, tespitin gerekliliğini pekiştirmektedir. İdari nitelikteki vergi cezalarına, ceza hukuku esasları uygulanırsa incelemeler ceza hukukunun ilkeleri, buna karşın idare hukuku esasları uygulanırsa idare hukuku ilkeleri çerçevesinde değerlendirme yapmak gerekecektir. Bir başka olasılık ise bağımsız bir vergi ceza hukukunun varlığı kabul edilip, incelemeyi de bu alana özgü ilke ve esaslar çerçevesinde yapmaktır. V.U.K. md. 331 gereğince, vergi kanunlarına aykırı hareket edenler V.U.K.' da yazılı vergi cezaları ile cezalandırılacaklardır. Buna karşın V.U.K.' da ayrıntılı düzenleme bulunmayan hallerde hangi kuralların uygulanacağı sorunu, cezaların hukuki niteliğinin belirlenmesi gereğini ortaya koymaktadır. Yaptırımın niteliği üzerinde önemle durulmasının önemli bir nedeni de Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin yaklaşımıdır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi iç hukukta idari yaptırım olarak adlandırılırsa da, yapacağı inceleme üzerine, ceza yaptırımını yanının ağır bastığı kararına vardığı bazı para yaptırımları için Avrupa İnsan Hakları sözleşmesinin adil ya da dürüst yargılanmayı içeren 6. maddesini devreye sokmaktadır. Bu çerçevede bir yaptırımını ceza yaptırımını olarak adlandırdığımızda, savunma hakkı, adil, tarafsız ve bağımsız bir hakim önünde itiraz etme hakkı tanınması (AİHS md. 6), suç ve cezada yasallık ilkesine özen gösterilmesi (AİHS md 7), cezaların geriye yürümemesi kuralları mutlaka geçerli olmalıdır. Bunların yanında ne bis in idem ve orantılılık ilkesine uyulmalıdır.<sup>280</sup>

İdari nitelikli vergi cezalarının hukuki niteliğine ilişkin görüşler ileri sürölmüş ve hukuki nitelik saptanmaya çalışılmıştır.

<sup>279</sup> Cooter, Ulen, a.g.e., s. 530-531

<sup>280</sup> Turgut Tan, Şeref Gözübüyük, **İdare Hukuku Genel Esasları**, (Ankara: 1998), s. 494; Durmuş Tercan, "İdari Cezalar Reformu", **Yeni Türkiye**, (Ekim 1996), s. 754

#### 4.5.1. Vergi Cezalarının Hukuki Niteliğine İlişkin Görüşler

İdari nitelikli vergi cezalarının hukuki niteliğine ilişkin tartışmaları üçe ayırmak mümkündür. Bunlardan ilki bu cezaları ceza hukuku anlamında olmayan cezalar olarak kabul ederken, diğeri ceza hukuku anlamında cezalar olduğunu ileri sürmekte, sonuncusu ise karma nitelikli ceza olduğunu ifade etmektedir. Vergi cezalarının ceza hukuku anlamında ceza olmadığına ilişkin görüşler de vergi zammı<sup>281</sup>, tazminat<sup>282</sup> ve idari ceza olduğu hakkında görüşler olarak üçe ayrılarak incelenmektedir. Vergi zammı ve tazminat görüşleri günümüzde geçerliliklerini yitirmiş görüşlerdir.<sup>283</sup> Bu nedenle idari ceza görüşü, ceza hukuku anlamında ceza görüşü ve cezanın karma nitelikte olduğuna ilişkin görüşlere değinilecektir.

##### 4.5.1.1. İdari Ceza Görüşü ve Bu Görüşün Eleştirisi

İdari cezalar, kanunda açıkça görünen düzenlemelere uymamaya ilişkin olarak verilecek para cezası uygulama yetkisinin, idareye tanındığı cezalardır diye

<sup>281</sup> İdari nitelikli vergi cezalarının vergi zammı olduğuna dair görüş mali yaptırım esasına dayanmaktadır. Vergi yasalarına uyulmaması halinde bir mali yaptırım uygulanmakta, ancak bu yaptırım ceza niteliğinde değil bir vergi zammı olduğundan doğrudan doğruya vergi niteliği taşımaktadır. Burada ayrıca dikkati çeken durum vergi cezası da kamu giderlerinin finansmanını amaçlamaktadır. Vergi zammı görüşü eleştirilmiştir. Buna göre vergi cezalarının vergi zammı olduğu görüşü vergi cezalarının niteliğini açıklamak bakımından yetersizdir. Bir cezanın vergi gibi düşünülmesine zaten olanak yoktur. Vergilemenin kendine özgü bir yapısı ve ilkeleri vardır. Bu çerçevede düşünüldüğünde ceza hiçbir zaman bu yapıya uygunluk sağlayamayacaktır. Yapılan eleştiriler de bu yönlü olmuş ve vergileme ilkeleri ve amaçları ile kıyaslama yoluna gidilmiş ve cezanın bu ilkeler anlamında ve amaç bakımından bir vergi olamayacağı kanısına varılmıştır. Bkz. Mutluer, *a.g.e.*, s.42, 47-50

<sup>282</sup> Tazminat niteliğindeki ceza, hazineye verilen zarar karşılığı olarak düşünülmektedir. Hangi para cezalarının tazmin niteliğinde olduğunun saptanması yönünden iki dayanak olduğu görülmektedir. Bunlardan ilki hukuka aykırı davranışlarla devlete zarar verme durumunun ortaya çıkmasıdır. İkinci olarak verilen zarar üzerinde idarenin uyuşma hakkı vardır. Tazminat türündeki para cezaları hakkında iki görüş ileri sürülmektedir. İlk görüşe göre bu cezalar, ceza niteliğini kaybetmeksizin hazineye verilen zararın giderilmesini amaçlamaktadır. Bu nedenle de cezaya sadece ceza mahkemeleri tarafından hükmedilebilir. Bu cezalar sabit ve verilen zararlar orantılı değildir. Bu açıdan gerçek bir ceza olduğu düşünülmektedir. Fakat hukuki tazminde verilen zararlar bir eşdeğerlilik aranmaktadır. İlkine göre daha ağır bir yer işgal eden ikinci görüşe göre ise bu tür cezalar, sadece bir ceza değil, aynı zamanda bir tazminattır. Burada tazminat tutarı zarardan az ancak genellikle de çok olabilmektedir. Vergi cezaları da bu tazminat niteliğindeki para cezalarına kendilerine bağlanan hukuki sonuçlar bağlamında benzetilmektedir. Bu benzetişlere örnek olarak şunlar gösterilebilir; Tazminat türündeki para cezaları ve vergi cezaları ertelenemez, takdiri hafifletici nedenlerden dolayı tazminat türü para cezaları ile vergi cezalarında indirim yapmak mümkün değildir, idare ile uzlaşma yapmak mümkündür. Bu benzetişler nedeniyle vergi cezalarının tazminat niteliğinde olduğu ileri sürülmüştür. Bkz. Donay, *a.g.e.*, s. 124, 130-132. Bu görüş de eleştirilmiştir. Tazminatın bir özel hukuk kurumu olması nedeniyle cezalandırmanın kamusal alanıyla bir bağlantı kurulmasının mümkün olmadığı ileri sürülmektedir. Tazminat ve vergi cezaları çok farklı hukuk alanlarıyla ilgili olduğundan ne kavramsal nede uygulama ilkeleri bakımından bir uyumluluk söz konusudur. Bkz. İ.H. Ülkmen, "Vergi Usul Kanununa Göre Vergi Cezasının Hukuki Mahiyeti", *İktisat ve Maliye Mecmuası*, C.II, S.2, (İstanbul: 1956), s. 68-69

<sup>283</sup> Mutluer, *a.g.e.*, s.55

tanımlanabilir. İdari cezayı kesmeye yetkili kılınanlar, organik anlamda idarenin bir parçasını oluşturmaktadırlar. Bu nedenle idari cezaları diğer cezalardan ayırmada organik ölçü kullanılabilir. <sup>284</sup> Vergi cezalarının hukuki nitelikleri itibariyle idari ceza olduğu şu gerekçelerle savunulmaktadır;

Kamusal cezalar, ceza mahkemeleri tarafından ve kendine özgü usul kuralları çerçevesinde karara bağlanırken, vergi cezaları idari organlarca verilmektedir. Kamusal para cezaları, toplum düzenini önemli derecede bozan, yasalara uymamaların karşılığıdır. Vergi cezaları ise daha çok önleyici niteliği olan cezalardır. Yani vergi cezalarını gerektiren fiiller, kamusal para cezalarını gerektiren fiiller kadar toplum için önemli sayılmamış, uğranılan zarar kısa yoldan giderilmek istenmiştir. Vergi cezalarının kayba uğratılan vergiden fazla olması, bunları kamusal ceza sınıfına sokmamaktadır. Vergi cezasının amacı hem kaybolan vergiyi yükümlüden almak, hem de kayba uğratana yaptırım uygulamaktır. <sup>285</sup>

Bu görüş de eleştirilmiştir. Vergi cezaları diğer cezalara oranla daha az öneme sahip olduğu iddiası doğru değildir. Bir cezanın önemi toplumun yapısına, yer ve zamana göre değişebilmektedir. Verilen ceza fiilin neden olduğu zarardan çok olduğu zaman, bu tür cezalara gerçek ceza gözüyle bakılmaktadır. Vergi cezaları da çoğu kez kayba uğratılan verginin üzerindedir. Vergi cezalarının idari para cezası olduğu görüşünü savunanlar, vergi cezalarını uğranılan vergi kaybının giderimi olarak düşündüklerinden bir anlamda cezanın bir tazminat olduğu görüşüne yaklaşmaktadırlar. <sup>286</sup>

#### **4.5.1.2. Vergi Cezalarının Ceza Hukuku Anlamında Ceza Olduğuna İlişkin Görüşler ve Bu Görüşün Eleştirisi**

Ceza hukuku anlamında para cezası, kanunlarda öngörülen ve topluma belirli ölçüde zarar veren fiiller karşılığı olarak suçluyu belirli tutardaki parayı ödemeye zorlayan bir cezadır. Bu ceza failin kusuruna ve ekonomik durumuna orantılı olarak yargısal bir kararla hükmedilir. Ceza hukuku anlamında para cezasını açıklamaya çalışan başlıca iki teori vardır. Bu teorilerden ilki devleti alacaklı, suçu işleyeni de borçlu olarak kabul etmektedir. Borç teorisi de denilen bu teoriyi savunanlardan bir

<sup>284</sup> Donay, a.g.e., s.157

<sup>285</sup> Aynı, s.157-160

<sup>286</sup> Tosun, a.g.e., s. 35.

kısmı borcun özel hukuktan diğer kısım ise kamu hukukundan doğduğunu iddia etmektedir. İkinci teori ise para cezalarını tam anlamıyla ceza olarak görmektedirler.<sup>287</sup>

Vergi cezalarının da ceza hukuku anlamında para cezası olduğunu iddia edenler, iddialarını şu gerekçelere dayandırmaktadırlar: Ceza hukuku anlamında para cezaları gibi vergi cezaları da ölümle düşmektedir. Hazine zarara uğramamış olsa bile ceza verilebilmektedir. Vergi ceza verilen zararlar orantılı değildir. Ceza hukuku anlamında cezalarda olduğu gibi vergi cezası verilebilmesi için de açık bir kanun hükmü olmalıdır. Ceza hukuku anlamında cezalarda olduğu gibi vergi cezalarında da cezanın “önemli” olması söz konusudur. Vergi cezalarının da amacı vergi suçu işleyen bireyi uslandırmak, korkutmak, topluma karşı sorumlu kılmaktır. Bir çok ülkede vergi cezalarına ilişkin hükümler ceza kanunlarından esinlenerek hazırlanmıştır. Vergi cezalarında bu sebeple ceza hukuku anlamında cezalarda görülen kavramlar kullanılmaktadır.<sup>288</sup>

Bu görüş de eleştirilmiştir. Vergi cezalarının ceza hukuku anlamında ceza olmadığını ileri sürenler ise şu gerekçelere dayanmaktadırlar: Ceza hukuku anlamında ceza verilmesine neden olan suçlara karşı toplumsal tepkiler ile vergi suçlarına verilen toplumsal tepki çok farklıdır. Vergi cezasının asıl amacı devletin vergi alacağını tahsil edilmesini sağlamaktır. Ceza hukuku anlamında cezaların amacı ise bu değildir. Vergi cezalarının çok ya da az olması kayba uğratılan verginin büyüklüğü ile orantılı olmasına karşın Ceza hukuku anlamında cezalarda ise neden olunan zararlar bir orantılılık kurulamaz. Vergi cezalarının ceza hukuku anlamında olmadığına ilişkin daha bir çok gerekçe ileri sürülmüştür.<sup>289</sup>

#### 4.5.1.3. Karma Görüş ve Bu Görüşün Eleştirisi

Vergi cezalarının hem devletin zararını tazmin, hem de kamu düzenini sağlama ve böylece caydırıcı amaçlı oldukları, bu nedenle de karma nitelikli oldukları söylenmektedir. Bir başka deyişle vergi cezaları ne cezai anlamda ne de bir hukuki tazmin anlamında bir cezadır. Bu görüşte de vergi cezalarının ceza hukuku anlamında ceza olmadığına dair gerekçeler gösterilmiştir. Bu gerekçeler şöyle özetlenebilir; vergi cezalarında bir ceza hukuku kurumu olan kişisel ilkesi uygulanmamaktadır. Ceza

<sup>287</sup> Donay, a.g.e., s.68-70

<sup>288</sup> Mutluer, a.g.e., s.46

<sup>289</sup> Mutluer, a.g.e., s.52-53

yargılaması ile idari nitelikteki cezalandırma birbirinden bağımsız gerçekleşmektedir, birbirini etkilememektedir. İdareyle uyuşmazlık konusu olan tutar bakımından uzlaşılması mümkünken, ceza hukuku anlamında cezada bu mümkün değildir. Bu sebeplerle vergi cezaları ceza hukuku cezalarından ayrılmaktadır. Buna karşın tazmin niteliği taşıdığı da söylenemez.<sup>290</sup> Vergi cezalarına ilişkin cezalar açıklanmaya çalışılırken ceza hukuku esasları da dikkate alınmaktadır. Bu bakımdan bir örnek vermek gerekirse kanunda aksi belirtilmedikçe cezaya ilişkin bir hükmün değiştirilmesi halinde lehe olan hüküm uygulanacaktır. Bu duruma dair yargı kararlarına da rastlanmaktadır.<sup>291</sup>

Karma görüş de eleştirilebilir. Waline, karma görüşü ortaya atarken yaşadığı dönemin ve ülkenin mevcut yasal düzenlemelerden yola çıkmaktadır. İdari nitelikli vergi cezalarına mahkemece karar verilmesi nedeniyle hukuki nitelik bakımından tartışma doğmaktadır. Eğer vergi cezaları bir idari müeyyide olarak ortaya konsaydı farkın açıklanması çok kolay olacağını ifade etmektedir.<sup>292</sup> Bu nedenle Waline' in yapmış olduğu açıklamalar dönemin koşulları da dikkate alınarak ele alınmalıdır. Karma görüşe, idari cezalar görüşüne ve ceza hukuku anlamında ceza görüşlerine yöneltilen eleştirileri de yöneltmek mümkündür. Örneğin Hızlı, hukuki güvenlik açısından idari para cezalarının da gerçek anlamda ceza olduğunu ve temel ceza hukuku prensiplerinin bu cezalar açısından da uygulanması gerektiğini ileri sürmektedir. Bu nedenle mevzuatta buna yönelik değişiklikler yapılması gerekliliği üzerinde durmaktadır. Örneğin idari para cezası gerektiren eylemler ile ceza hukuku anlamındaki eylemler için aynı yargı organlarıncı yargılamanın yapılmasını ve bu eylemlerin aynı maddede birleştirilmesini önermektedir.<sup>293</sup>

#### 4.5.2. Vergi Cezalarının Hukuki Niteliğinin Belirlenmesi

Vergi cezalarının hukuki nitelikleri bakımından tartışmalarda bir fikir birliğine varılamamıştır. Vergi cezalarının kamusal cezalara yaklaştığı ve genel ceza hukukunun

<sup>290</sup>Waline, a.g.e., s. 77 vd.

<sup>291</sup>Dan. 4. D., 13.12.1982 gün, E.82/17056, K. 82/4520, 4.D., 22.10.1980 gün, E. 82/58, K. 82/ 3817 Bkz. İspir, Yağmurlu, Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları**, (Ankara: 1985), No: 308-309,s. 391-392; aynı şekilde 4. D. 25.10.1983 gün, E. 83/15636, K. 83/8367 Bkz. Şükrü Kızılot, **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler**, C. 2, (Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1994) V.U.K. md. 353/2, s. 2836.

<sup>292</sup>Waline, a.g.e., s. 81

<sup>293</sup>Hızlı, a.g.e., s. 45

bir çok ilkesini bünyesi içinde topladığı görülmektedir. Buna karşın vergi cezaları tam anlamıyla da bir kamusal ceza niteliğinde değildir. Vergi cezaları kendine özgü nitelikleri bulunan bir kamu cezası olarak da görülebilir. Vergi cezalarını ceza hukuku anlamında vergi cezaları ve idari nitelikli vergi cezaları şeklinde ikiye ayırarak incelemek mümkündür.

#### **4.5.2.1. Ceza Hukuku Anlamında Vergi Cezaları**

V.U.K.' nda hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülen suçların yasada tarif edilmiş bulunması, yargılamanın ceza mahkemelerince ve yargılama usullerince gerçekleştirilmesi, cezanın şahsileştirilebilmesi için gereken tedbirlere başvurulabilmesi, bu yaptırımların ceza hukuku anlamında ceza olduğunu göstermektedir. Bir başka deyişle yaptırımın, hürriyeti bağlayıcı ceza niteliği taşıması ve ceza yargılama mercilerince, ceza yargılama usulü uygulanarak verilmesi halinde vergi cezalarının teknik anlamda ceza olduğu kabul edilmektedir.<sup>294</sup>

#### **4.5.2.2. İdari Nitelikli Vergi Cezaları**

Yasa koyucunun idari nitelikli cezalar öngördüğü ve bunun vergi idaresi tarafından idari usullerle ve yargı kararı gerekmeksizin uygulayabildiği durumlarda görüş birliğine varılamamaktadır. Bir başka ifadeyle tartışmaya konu olan, vergi idaresinin bir yargı kararı olmaksızın kendiliğinden uyguladığı idari cezalarıdır. Vergi cezalarının büyük bir kısmı vergi idaresinin doğrudan uyguladığı para cezaları olduğundan organik kıstasa dayanarak, bunlara idari yaptırımlar denebilir. İdari nitelikli vergi suçlarının tespiti ve cezanın kesilmesi işlemi, yargısal anlamda muhakemeye dayanmamakta ve idarenin bir işlemi ile gerçekleşmektedir. İdari nitelikli vergi suç ve cezalarını tespit eden ve kesen organ, organik anlamda idarenin bir parçasıdır. Ancak sadece organik kıstasla cezanın niteliğini belirlemek hatalı sonuçlara götürebilir. Bunun nedeni idarenin her tasarrufu idari tasarruf olmadığı gibi, bazı yargı organı tasarruflarının da yargısal niteliğinin tartışılabilmesidir. Bu nedenle vergi cezalarının hukuki niteliklerini belirlemek için bir takım kıstaslara başvurmak gerekmektedir.

---

<sup>294</sup> Mutluer, a.g.e., s.41

#### 4.5.2.2.1. Yasallık İlkesi

Yasallık ilkesi, bazı normların yalnızca yasa ile düzenlenebilmesini ifade etmektedir. Cezanın yasallığı, ceza yaptırımının yasama organınca açıkça düzenlenmesini, vergide yasallık ilkesi ise, vergilere ilişkin düzenlemelerin yasayla yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Hukuki temellerini Anayasa'nın md. 38. ve 765 sayılı T.C.K.'nun md.1. den ve 5237 sayılı TCK'nun md. 2. den alan "Kanunsuz suç ve ceza olmaz" ilkesi, suç oluşturan fiili gerçekleştiren kişiye uygulanacak yaptırımın cinsinin, miktarının, cezanın alt ve üst sınırlarının yasa ile belirlenmesini zorunlu kılmaktadır. Yasallık ilkesi idari yaptırımlar alanına da etkili bir ilkedir.<sup>295</sup> İdarenin gerek eylemi nitelendirme, gerekse uygulanacak yaptırımı takdir etme ve saptama konularındaki yetkisinin geniş olmasına dayanarak ceza yaptırımlarındaki kadar katı olmasa da bu ilke gereklidir.<sup>296</sup> Ceza yaptırımlarına göre daha yumuşak uygulanmalarının nedenleri arasında ceza yaptırımları kadar ağır olmadıklarından hakimin meşgul edilmemesi, yaptırım muhatabının idareyle ilişkili bir kişi olması sayılmıştır.<sup>297</sup> Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesinin idari yaptırımlara ilişkin 91(1) sayılı tavsiye kararında da, ilk ilke olarak, idari yaptırımları gerektiren koşul ve hallerin açık bir şekilde belirlenmesi gerektiği üzerinde durulmuştur.<sup>298</sup> İdari yaptırımlarda kural işlemlere dayanma ve önceden yayınlanmış olma şartı aranmaktadır. Evrensel insan hakları bildirisinin 11. md sinde de yer alan uluslararası bir kural niteliğinde olan failin durumunu ağırlaştırıcı ceza yasaları geçmişe yürür olmaması yasallık ilkesinin bir görünümüdür. Lehe olan cezaların uygulanması söz konusu olacaktır. Yasallık ilkesi, ceza hukukunda kıyasın yasaklanması ve dar yorum esasının benimsenmesini de gerekli kılmaktadır. İdari yaptırımlarda ise bu derece sert bir uygulama yapılmamaktadır.

Vergi idaresince uygulanan idari nitelikli cezaların da yasa ile düzenlenmesi anayasal bir zorunluluktur. Nitekim Anayasa'nın 73. md. si uyarınca vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır. Bu açıdan teknik olarak ceza hukuku anlamındaki cezalardan bir farkı yoktur. Ceza yaptırımları

<sup>295</sup> Guido Zanobini, "İdari Ceza Hukukunda Kıstas Meselesi", Çev: Yılmaz Günel, A.Ü.S.B.F.D., C.XVIII, (Eylül-Aralık 1963), No:3-4, s.309

<sup>296</sup> Doğan Soyaslan, *Yürütme Organının Suç ve Ceza Koyma Yetkisi*, (Ankara: Kazancı Hukuk Yayınları, 1990), s.145

<sup>297</sup> Tan, Gözübüyük, a.g.e., s.496

<sup>298</sup> Conseil de L'Europe, "Relative Aux Sanctions Administratives", Recommandation No R (91)1, Recommendations Du Comité Ministres Dans Les Domaines des Droits Civil, Commercial, Public et International ( Volume 1983-1994), Volume II, (Strasbourg:1995), İlke 1, s. 2

için geçerli olan geçmişe yürümezlik ilkesi vergi cezalarında da geçerlidir. Dar yorum ve kıyas yasağı da vergi cezalarında, ceza hukukundaki katılıkla uygulanmaktadır.<sup>299</sup> İdare ve yargı, vergi yasalarının anlamını belirlerken genişletici yoruma ve kıyas yoluna başvuramamaktadır. V.U.K.' nda hangi eylemin idari nitelikli vergi suçu olduğu ve hangi eyleme hangi cezanın uygulanacağı açıkça belirtilmiştir. Ayrıca VUK geçici md. 6 ve geçici md. 21 de ifade edildiği gibi vergi cezaları bakımından genel kural suçun işlendiği tarihteki yasa hükümlerinin dikkate alınmasıdır. Vergi yasası değişikliklerinde ise teknik anlamda cezalarda olduğu gibi, failin lehine olan yasa hükmünün geçmişe yürürlü olacağı kuralı vergi cezalarında da uygulanmaktadır. İdari nitelikli vergi cezalarında yasallık ilkesinin önceden cezadan haberdar olunmasını ve suç sayılan eylemin sınırlarının belirlenmesiyle hukuk güvenliğini sağlamayı amaçladığı görülmektedir.

#### **4.5.2.2.2. Yasallık İlkesi Çerçevesinde İdarenin Suç ve Ceza Koyma Yetkisi**

Yasama organı gelişen durumlar karşısında gerekli düzenlemeler yapma bakımından ağır kalabilmektedir. Buna karşın yürütme organı gelişmeler karşısında daha seri bir şekilde karar alabilmektedir. Yasamanın bir kısım yetkilerinin, kısmen yürütme ya da idareye devredilmesi gerekliliği ortaya çıkmakta, siyasal, ekonomik, teknik ve sosyal nedenler de bu gereği desteklemektedir. Güçlü yürütme organıyla, kamu yararı ve sosyal adaletin sağlanması amaçlanmaktadır.<sup>300</sup> İdarenin bu şekilde yetkilendirilmesinin nedeni değişen koşullara göre, idarenin yeniden ele alarak düzenleyeceği yaptırımların, kamu düzenini sağlamada daha etkin rol oynayacağı düşüncesidir.<sup>301</sup> Dönemler itibariyle idari yaptırımlar bakımından farklı görüşler ileri sürülmüştür. Örneğin 1971 ve 1982 öncesi idari yaptırımların kişi hak ve özgürlükleri için bir tehdit ve tehlike oluşturduğu gerekçesiyle idari yaptırımlar mümkün olduğunca

<sup>299</sup>Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, (Ankara: 1981), s. 100; Hızlı, a.g.e., s. 40

<sup>300</sup> İl Han Özay, **İdari Yaptırımlar**, (İstanbul: İ.Ü. Yayın No: 3326, H.F. Yayın No: 691, 1985), s.88; Muammer Oytan, "Fransa, Almanya ve Türkiye' de Yasama Yetkisinin Devredilmesi ve Yürütme Organının Kanun Hükmünde Kararname Çıkarma Yetkisi", **ONAR Armağanı**, (İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1977), s. 545.

<sup>301</sup> R. Cengiz Derdiman, "Belediyelerin Kolluk Fonksiyonlarına İlişkin Bir Deneme", **Çağdaş Yerel Yönetimler**, C. 6, S. 3, (Temmuz 1997), s. 117.

sınırlı tutulması gerektiği iddia edilmiştir.<sup>302</sup> Ancak 1961 Anayasası döneminde, idari yaptırımların gerekliliği ve bu alanda yürütmeye daha fazla yetki verilmesi gerektiği ifade edilmiştir.<sup>303</sup> Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesinin idari yaptırımlar hakkındaki tavsiye kararında da belirttiği üzere, devlet idaresinin büyümesi ve belirli eylemlerin suç olmaktan çıkarılması yönündeki eğilim (decriminalisation), idari otoritelere belirli yaptırımlar konusunda tasarrufta bulunabilme yetkisinin tanınması sonucunu doğurmuştur.<sup>304</sup> Dünyadaki eğilime paralel olarak ülkemizde de yürütmenin güçlendirilmesi eğilimi kabul görmüş, hukuk devleti ilkesi sınırları zorlanmadan, idareye, idarenin etkin olmasını sağlayacak yetkilerin tanınması bir gereklilik haline gelmiştir.<sup>305</sup>

Buna rağmen idari yaptırımlar bakımından idarenin yetkisi sınırsız değildir. İdare, Anayasa ve diğer yasalarla sınırlandırılmış yetkiler çerçevesinde bireylerin subjektif haklarını ve özgürlüklerini etkileyen düzenlemeleri yapabilecektir. İdarenin bu noktada bağlı bir yetkisi vardır.<sup>306</sup> İdare, kişilerin özgürlüklerine ve diğer haklarına ancak yasaların izin verdiği ölçüde girebilir. İdare, Hukuk devleti anlayışı ile temel hak ve özgürlüklere bağlılığın sonucu olarak, yalnızca yasayla izin verilmiş olmak şartıyla bu yasanın belirlediği durum, koşul ve ölçüler çerçevesinde yetkili olmaktadır.<sup>307</sup> İdarenin bir idari yaptırım öngörürken KHK, Tüzük ve yönetmelikleri kullanmakta, karar, tebliğ ve sirküler gibi araçlara da başvurabilmektedir.<sup>308</sup> İdari düzeni bozan fiiller, idari ihlaller yasalarla belirlenmektedir. İdarenin buradaki yetkisi, yasanın çizdiği

<sup>302</sup> Ülkemizde bu görüşler için Bkz. Feyyaz Gölcüklü, “İdari Ceza Müeyyidesi ve Bunlara Karşı Kanun Yolları”, **A.Ü.S.B.F.D.**, C. 18, (Eylül - Aralık 1963), s.215; İdari yaptırımların sınırlı tutulmasına ilişkin Anayasa mahkemesinin bir kararına da rastlanmaktadır. Bkz. AYM., 6.1.1970 gün, E. 1969/46, K. 1970/2, **AMKD.**, S. 8, s.173 .

<sup>303</sup> Yücel Oğurlu, **İdari Yaptırımlar Karşısında Yargısal Korunma, İdari Ceza hukuku ve İdari Cezalara Karşı Başvuru Yolları**, (Ankara: Seçkin Yayınevi), , 2000, s. 69 .

<sup>304</sup> Conseil de L’Europe, “**Relative Aux Sanctions Administratives**”, s. 179; Oğurlu, **a.g.e.**, s.14; Aynı görüşler Viyana 14. Uluslararası Ceza Kongresi kararlarının giriş bölümünde de ifade edilmiştir. Bkz. Viyana 14. Uluslararası Ceza Kongresi Kararları (1-7.10.1989 Viyana), Çev. Nur Centel, **Argumentum**, Y.1, S.1, s. 6-7

<sup>305</sup> Oğurlu, **a.g.e.**, s.69

<sup>306</sup> AYM., 13.6.1985, E. 1984/14, K.1985/7, **AMKD.**, S.20, s. 153

<sup>307</sup> Yavuz Nazaroğlu, “Genel Olarak İdari Para Cezalarının Para Cezaları İçindeki Yeri ve Nitelikleri”, **Danıştay Dergisi**, S.14 –15, (1974), s. 102; AYM., 11.2.1987, E.1986/12, K.1987/4, **AMKD.** S.23, s.43; AYM., 23.10.1996, E.1996/48, K.1996/41, **AMKD.**, S.33, C.1, 1998, s.182; Danıştay I.D., 13.9.1989, E. 1989/130, K.1989/112, **Danıştay Dergisi**, S.78-79, s.17

<sup>308</sup> Feyyaz Gölcüklü, “İdari Ceza Hukuku ve Anlamı”, **A.Ü.S.B.F.D.**, C. 18, (Eylül-Aralık 1963), s.122, dnt. 6; Özay, **a.g.e.**, s.81-86; Metin Günday, **İdare Hukuku**, (Ankara: 1997), s.162; Bu konudaki yetkinin sadece yönetmelik ve tüzükle sınırlı olduğuna dair aksi görüş için Bkz. Sulhi Dönmezer, “İcranın Tazim Tasarrufları ile Suç İhdası, Anayasa Aykırılık İddiası Halinde Verilmesi İcap Eden Karar”, **İÜHF.M.**, C. XXVIII, No. 1, (1962), s. 243-244

sınırlar içerisinde ve kendisine verilen yetkinin amacına uygun olarak gereken düzenlemeleri yapmasıyla sınırlı kalmaktadır. İdari ihlallere uygulanacak yaptırım düzenlemeleri KHK, Tüzük ve yönetmelik, bunların yanında karar, tebliğ ve sirküler araçları ile yapabilecek ancak Anayasa ve yasalarla çizilen sınırlar içerisinde kalacaktır. Sonuç olarak idareye, idari yaptırım uygulamasında çizilen sınırın yasalardaki çerçeve, temel hak ve özgürlükler ile sübjektif haklar olduğu söylenebilir.<sup>309</sup>

Bir eylemin idari suç olarak idari yaptırıma tabi tutulabilmesi ya yasanın açık tanımlanmasıyla ya da yasanın çizdiği sınırlar içinde idari bir mercie bırakılması ile olabilmektedir.<sup>310</sup>

Bilindiği gibi Anayasanın 73./III md. sinde verginin yasallığı ilkesi düzenlenmiştir. Bu düzenleme ele alındığında vergi suç ve cezalarının da kanunla konulması gerektiği anlaşılabilir.<sup>311</sup> Ancak Anayasa 73./III md. sinde yer alan temel ilkenin bir istisnası olarak Anayasanın 73./IV' md. sinde yürütme organına belirli koşullara bağlı olarak verilebilecek düzenleyici işlem yapma yetkisinden söz edilmektedir. Ancak bu istisnanın vergi suç ve cezaları ile ilişkilendirmek zor görünmektedir. Çünkü burada Anayasa'nın 38. md. sinde düzenlenmiş bulunan "suç ve cezaların kanuniliği" ilkesi de göz önünde tutulmalıdır. Bu maddenin 3. fıkrası hükmüne göre " ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur" denmektedir. Aynı md.'nin birinci fıkrası ise "kimse işlediği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zamanda o suç için konulmuş cezadan daha ağır bir ceza verilemez." demektedir. Bu hükümler de göz önünde tutulduğunda vergi suç ve cezalarının idari düzenlemeler ile konulmasının mümkün olmadığı söylenebilir. Düzenleyici işlemler bakımından konu ele alındığında tüzük ve yönetmeliklerle yeni bir vergi kuralı koymak mümkün değildir. Bunun yanısıra mevcut vergi yasalarını değiştirme ve kaldırma bakımından da uygun

<sup>309</sup> Oğurlu, a.g.e., s. 77

<sup>310</sup> Anayasa mahkemesi bir kararında, idarenin, yasal bir belirleme ve dayanak olmaksızın herhangi bir davranışın yaptırım gerektirdiğini takdir edip, bu konuda kural koyamayacağını, idarenin kendiliğinden suç ve ceza yaratamayacağını belirtmektedir. Bkz. AYM, 19.4.1988 gün, E. 1987/16, K. 1988/8; Danıştay'da yönetmelikle idari suç ve idari yaptırım ihdas edilemeyeceği yönünde karar vermiştir. Bkz. Danıştay 8.D., 20.11.1997 gün, E.1995/4503, K. 1997/ 3471

<sup>311</sup> Anayasanın ikinci kısmında düzenlenen temel hak ve hürriyetlerle vergi cezaları arasında ilgi kurmak mümkündür. Anayasanın 35. maddesinde düzenlenen "Mülkiyet Hakkı", 48. md. de düzenlenen "Çalışma Hürriyeti", 49. md. de düzenlenen "Çalışma Hakkı ve Ödevi" ile vergi cezaları yakından ilgilidir. Anayasanın 13. maddesinde düzenlenen temel hak ve hürriyetlerin ancak kanunla sınırlandırılabilceği hükmü idari nitelikli vergi suç ve cezalarının kanunla düzenlenmesi gereğini ortaya koymaktadır.

araç olmamaları nedeniyle vergi uygulamalarında dolaylı biçimde katkı sağlayabilmektedirler.<sup>312</sup>

KHK' ler için iki farklı durum söz konusu olabilmektedir. Prensip olarak vergi ödevi bakımından KHK çıkarılmamaktadır.<sup>313</sup> Ancak bu kuralın ayrık durumlarına rastlamak mümkündür. Olağanüstü hallerde çıkarılan KHK' ler Anayasanın 73/IV de yer alan sınırlamalara tabi olmamaktadır. Olağan dönemlerde ise An. Md. 91 de yer alan yasak ve An. md. 73/4 de bu yetkinin sınırlı bir çerçevede sadece Bakanlar Kuruluna tanınması nedeniyle KHK' ler ile vergilemeye ilişkin düzenleme yapılamayacağı düşünülebilir. Buna karşın An. 91. md.'sindeki sınırlamanın An. md. 73/IV açısından geçerli olmadığı ifade edilmektedir.<sup>314</sup> O halde An. md. 73/IV' deki sınırlamalara bağlı kalınmak kaydı ile KHK ler çıkartılabilecektir. Anayasanın 73/IV' de yer alan açık hüküm nedeniyle Bakanlar Kurulu Kararları ile düzenleme yetkisi kullanılabilir. "Koşullu- değiştirici düzenleme yetkisi"<sup>315</sup> olarak da nitelenebilen bu yetki ile yasa da bir koşul olarak gösterilen alt ve üst sınırlar arasında, değiştirici nitelikte olan değişiklik yapma imkanı Bakanlar Kuruluna tanınmaktadır. Ayrıca V.U.K.' nda yer alan maktu tutar ve cezalara ilişkin olarak Bakanlar Kuruluna düzenleme yetkisi tanınmıştır. V.U.K.md. 414' e göre, zaten yine aynı madde hükmü gereğince her yıl yeniden değerlendirme oranında arttırılan maktu tutar ve cezaların, arttırılmış hali üzerinden arttırılması ve indirilmesi konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.<sup>316</sup> Sonuç itibariye olağan dönemlerde KHK' ler ile ve özellikle Bakanlar Kurulu Kararı ile alt ve üst sınırları belirlenmiş vergi cezalarının miktarları üzerinde değişikliğe gitmek mümkün olabilmektedir. Olağanüstü dönemlerde ise bir sınırlama görülmemektedir.

<sup>312</sup> Aksoy, a.g.e., s. 15 vd.

<sup>313</sup> Anayasa 91. Madde

<sup>314</sup> An. md. 91 de yer alan düzenlemenin amacı, siyasal hak ve ödevlerin bu çerçevede vergi ödevinin KHK' ler ile düzenlenmemesi yolu ile bireyi korumaktır. KHK' ler meclisin bilgi ve onayını gerektirmeleri nedeniyle olağan Bakanlar Kurulu kararlarına göre, bireye daha fazla bir koruma sağlayacağı açıktır. vergi ödevine ilişkin KHK çıkarılsa bile, düzenleme yasanın çizdiği sınırlar çerçevesinde kalmak ve istisna, indirim, muafiyet ve oranlara ilişkin olmak zorundadır. Gülşen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, (İstanbul: 1998), s. 157

<sup>315</sup> Güneş, a.g.e., s. 157

<sup>316</sup> Bu şekilde bir yetkilendirme, yeniden değerlendirme işleminin zaten ekonomik gelişmelere uyumu sağlama amacını gerçekleştirdiği, ayrıca Bakanlar Kuruluna bunun üstünde yetki verilmesi eleştirilmiştir. Bkz. Aykut M. Kellecioğlu, "Vergi Kanunları İle Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkilerin Vergilemede Kanunilik ve Belirlilik İlkeleri Çerçevesinde İrdelenmesi", **Yaklaşım**, Y. 9, S. 105, (Eylül 2000), s. 165; Aynı yönde Yusuf Z. Taşkan, **Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri ve Yargısal Denetim**, (Tokat: 2001), s. 40

#### 4.5.2.2.3. Kişisellik İlkesi Karşısında İdari Yaptırımlar

Anayasa' nın 38. maddesi ile hüküm altına alınan “ ceza sorumluluğunun kişiselliği ilkesi ceza muhatabının sadece suçu işleyenle sınırlı olduğunu, suç işleyenin sadece işlediği suça öngörülen ceza ile cezalandırılması gerektiğini ifade etmektedir. İdare hukukunda ve idari yaptırımlar alanında kişisellik ilkesi ceza hukukundaki mutlak anlamıyla uygulanmamakta, sui generis (kendine özgü) bir yapıya sahip olduğu söylenmektedir.<sup>317</sup> Ancak idari yaptırımlar alanı içinde idari para cezaları için kişisellik ilkesi geçerli olduğu kabul edilmektedir.<sup>318</sup> Danıştay'ın bir çok kararı da bu görüşü desteklemektedir.<sup>319</sup>

Cezaların kişiselliği (bireyselliği)<sup>320</sup> ilkesi, suç ile ceza arasında bir oranın bulunması ile de ilgilidir. Cezanın suç ile orantılı olmasının sağlanması ceza yaptırımının kişileştirilmesi ile gerçekleştirilmektedir.<sup>321</sup> Örneğin tecil gibi kurumların uygulanmasında, ya da cezaların alt sınırları ile üst sınırları arasında bir ceza hükmedilirken kişisel özellikler değerlendirilmektedir.<sup>322</sup> Ayrıca cezaların kişiselliği ilkesi ile cezanın suçlu dışındaki kişileri en az etkileyecek düzeyde tutulması sağlanmaktadır.<sup>323</sup>

Cezanın sadece yasada suç olarak tanımlanan fiili işleyen kusurlu kişiye uygulanacağı kuralı vergi cezaları için de geçerlidir. Burada da ölüm halinde vergi

<sup>317</sup>Kişisellik ilkesi ceza hukukundaki gibi salt kişisel anlamda uygulandığına ilişkin yargı kararlar yanında aralarında ilişki bulunduğu varsayılan kişilerden birinin eylemi nedeniyle diğerine yaptırım uygulanmasını uygun bulan, ya da özel hukuktaki kullanıcının sorumluluğuna benzer bir ölçüt uygulayarak eylemle fiili bir ilişkisi bulunmayan kimselerin doğrudan etkileneceği biçimde yaptırımlar uygulanmasını onaylayan kararlar vardır. İlk duruma ilişkin örnek olarak “antrene ettiği atta doping maddesi bulunan antrenöre verilecek ceza yerinde” bulunduğuna ilişkin Danıştay (12. D.30.6. 1965 tarihli E. 1965/2572, K. 1965/5900) kararı, ikinci duruma örnek olarak “ seyis tarafından yapılan dopingden dolayı antrenöre ceza verilebileceği” hakkında Danıştay (12.D. 29.4.1968, E.1967/2491, K. 1968/1003) kararı, üçüncü duruma örnek olarak “ müşteriye karşı suç işlenen pavyonun kapatılmasının mevzuata aykırı olmadığı” hakkında Danıştay (12. D. 16.5.1967, E.1967/246, K. 1967/829) kararı verilebilir. Bkz. Özay, a.g.e., s.61-62 dipnot no: 147,148,149; Vergi cezalarına ilişkin ayırık durumlar için ise tüzel kişilere verilen cezalar ile 3568 Sayılı Kanun' un 12. maddesi uyarınca yeminli mali müşavirlerin, yaptıkları tasdikini doğru olmaması halinde, tasdikini kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olunması hali örnek olarak vermek mümkündür.

<sup>318</sup>Siddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları, C. 1**, (İstanbul: 1960), s. 1036

<sup>319</sup> Danıştay 6. D., 30.6.1973, E. 1973/149, K. 1973/2814, **Altıncı Daire Kararları**, (Ankara: 1979), s. 106; D. 6. Danıştay 6. D.13.6.1979, E. 1978/7976, K. 1979/1603, **İdari Yargı, S. 9**, Ağustos-Eylül, 1979, s. 3; Danıştay 6. D. 14.3.1979, E. 1978/1030, K.1979/592, **İdari Yargı, S. 9**, Ağustos- Eylül, 1979,s.20

<sup>320</sup> Kişiselleştirme yerine bireyselleştirme ya da ferdileştirme kavramı da kullanılabilir. Bkz. Özay, a.g.e., s. 30; Erem, Danışman, Artuk, a.g.e., s.760

<sup>321</sup> Hızlı, a.g.e., s.32; Özay, a.g.e.,s.30

<sup>322</sup> Özay, a.g.e., s.30; Erem, Danışman, Artuk, a.g.e., s.764

<sup>323</sup> Özay, a.g.e., s. 29,30

cezası düşmekte, cezalandırılabilmek için cezai ehliyet aranmaktadır. Buna karşılık vergi cezalarında tüzel kişiler de cezalandırılabilmekte, bu nedenle cezaların kişiselliği ilkesinden sapılma görüldüğü ifade edilmektedir. Ancak tüzel kişilerin de yapılarına uygun bir ceza sorumluluğu altında bulundurulmalarında bir zorunluluk vardır.<sup>324</sup> Ayrıca, vergi kanunlarında suçu işleyip işlemediğine bakılmaksızın, kurtuluş beyyinesi imkanı da olmaksızın bazı kimselerin idari nitelikli vergi cezalarından sorumlu tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Nitekim 3568 sayılı kanun' un 12. maddesi uyarınca yeminli mali müşavirler; yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar.

#### 4.5.2.2.4. “Ne Bis İn İdem” (Çifte Cezalandırılmama-ve Yargılanmama) Kuralı Karşısında İdari Yaptırımlar

“Ne Bis İn İdem”, aynı eylem ve konudan dolayı mükerrer yargılama ve cezaya çarpturmaya izin verilmemesi anlamına gelen bir ceza hukuku ilkesidir. TCK’ nu md. 79’ da yer alan düzenlemeye göre “ İşlediği bir fiil ile kanunun muhtelif ahkâmını ihlal eden kimse o ahkâmdan en şedit cezayı tazammun eden maddeye göre cezalandırılır”. Ancak, aynı suç için, ceza yaptırım yanında idari yaptırım da uygulanabilecektir.<sup>325</sup> İdari ihlal, ceza hukukunda da suç sayılabilir. Bu durumda , idari yaptırım yanında ceza yaptırımının uygulanmasına bir engel yoktur. Bu iki yaptırım türü, sebep, sonuç, hukuksal dayanak, amaç ve usul açılarından farklıdırlar. Bu farklılıklar nedeniyle bu kural idari yaptırımlar alanında sınırlı bir geçerliliğe sahiptir.

İlkenin idari yaptırımlarda geçerli olmaması, ceza mahkemesi kararı ile idarenin karar verdiği yaptırımın birbirini etkilememesi sonucunu doğurmaktadır. İdare ile ceza mahkemesi, aynı olay hakkında birbirinden bağımsız olarak farklı sonuçlara ulaşabilmektedir. İdarenin kendi işlev ve amaçlarına uygun yetkiye sahip olması gereğinden dolayı, idari yaptırımlar, idarenin kendi işlevine uygun olarak, değişik alanlarda değişik amaçlara yöneliktir.<sup>326</sup> Bu nedenle idare bir kimseye farklı nitelikleri ve durumunu göz önüne alarak aynı eylemden ötürü birden fazla yaptırım

<sup>324</sup> Hızlı, a.g.e., s.43

<sup>325</sup> Günday, a.g.e., s.162; Hızlı, a.g.e., s. 32; Özay, a.g.e., s. 62-64; Lütfi, Duran, **İdare Hukuku Meseleleri**, (İstanbul: 1964), s. 610

<sup>326</sup> Gölçüklü, “İdari Ceza Hukuku ...”, a.g.m., s. 215; Özay, a.g.e., s. 63

uygulayabilmektedir. Bu durumda, aynı kişiye biri idari biri yargısal iki ayrı yaptırım uygulanabileceği gibi birden çok idari yaptırımda uygulanabilir.<sup>327</sup>

Bununla beraber 14. Uluslararası Viyana Ceza Kongresinde “Muhakemeye İlişkin Esaslar” başlığı altında alınan kararlar arasında idari yaptırımla karşılaşan bireyin aynı eylem ya da davranışı nedeniyle bir yandan idari yaptırıma diğer yandan ceza yaptırımına çarptırılmasının yapılan yasal düzenlemelerle engellenmesi ve idari para cezasının yargısal kararlarla verilen para cezasından mahsup edilmesi gerektiği belirtilmiştir.<sup>328</sup> Bunun anlamı idari yaptırımlarda ne bis in idem kuralına uyulmasının beklendiğidir.

V.U.K. md. 367’ de, VUK md. 359 ve 360 uyarınca uygulanan hapis cezalarının, idari vergi cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği hüküm altına alınmıştır. VUK md. 340’a göre idari nitelikli cezalar ile ceza hukuku anlamındaki cezalar, içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilememektedir. VUK md. 367 gereğince de ceza mahkemeleri kararları ile idarenin kararlarının birbirlerini etkilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

“Ne bis in idem” kuralı idari yaptırımlar için geçerli değildir. Bu açıdan bakıldığında ceza mahkemelerince ceza verilmiş olsa bile idarece ayrıca bir ceza uygulaması mümkündür. Bu noktada idari nitelikli vergi cezalarının teknik anlamda bir ceza olmadığı , aslında bir idari yaptırım olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.<sup>329</sup> VUK md. 336, 353, 354 hükümlerine göre ise tek bir fiil ile vergi ziyayı cezası ile usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilecektir. Buna karşın, özel usulsüzlük ve iş yeri kapatma cezalarını gerektiren fiiller söz konusu olduğunda diğer bahsedilen cezaların kesilmesinde bir engel yoktur.<sup>330</sup>

<sup>327</sup> Ceza hukukçuları idari yaptırımla birlikte ceza yaptırımını uygulamasının ne bis in idem ilkesine aykırı ve kabul edilemez bulmaktadırlar. Ersan Şen, **Çevre Ceza Hukuku**, (İstanbul: Kazancı Yayınları, 1994), s. 243; Yargıtay’ın her iki görüşü de destekleyen kararları vardır. Ne bis in idem kuralına uyulması gerektiğine dair Yargıtay kararları; Y.2.C.D., 3.12.1992, E. 1992/7632, K. 1992/ 48, **Yargıtay Kararları Dergisi**, C.19, S.2, (1993), s. 269-270, Y.2.C.D., 4.5.1993, E. 1993/4731, K.1993/6024, **Yargıtay Kararları Dergisi**, C.20, S.2, (1994), s. 292-293; Aksi yöndeki kararlar için Bkz.; Y.7.C.D., 5.3.1992, E. 1991/11419, K. 1992/1782, **Yargıtay Kararları Dergisi**, C.19, S. 4, (1993), s.624-625; Y.2.C.D., 19.4.1993, E. 1993/12, K. 1993/ 4836, **Yargıtay Kararları Dergisi**, C.19, S.6, (1993), s. 932-934

<sup>328</sup> Viyana 14. Uluslararası ..., s. 6-7.

<sup>329</sup> Hızlı, **a.g.e.**, s. 43

<sup>330</sup> Danıştay kararlarında da idari yaptırımlar bakımından “ ne bis in idem” ilkesinin geçerli olmadığı ifade edilmektedir. Danıştay Mürettep D., 30.3.1979 gün, E.1979/253, K.1979/187 Bkz. Hakan Ay, Ömer Çakıcı, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının Tabi Olduğu hukuki Rejim”, **Vergi Dünyası**, S. 242, (Ekim 2001), s. 159

Bu kriterler çerçevesinde sonuç olarak, idari nitelikli vergi cezalarında yasallık ilkesi ve kişisellik ilkelerinin daha farklı görünümde uygulandığı, “ne bis in idem” kuralının ise istisna haricinde uygulanmadığı söylenebilir. Kişisellik ilkesi, Ceza Hukukundaki kadar katı değilken, yasallık ilkesi tam anlamıyla hayata geçirilmeye çalışılmaktadır.

#### 4.5.2.2.5. Usul Hükümleri ve Diğer Kısıtlar

Devletin uyguladığı bir yaptırımın ceza sayılabilmesi için sadece bir yargı organınca verilmesi yetmemekte, aynı zamanda yargı organınca uygulanan usul hükümlerinin de ceza yargılama usulü olması gerekmektedir.<sup>331</sup> Bu bakımdan cezayı uygulayan makam ve usul hükümleri açısından önemli farklılıklar söz konusudur. İdari nitelikli vergi suçlarını izleme, saptama ve yaptırıma karar verme ve uygulama idarenin yetkisindedir. İdari yaptırımlar ceza yaptırımlarının aksine, mahkeme kararına gerek olmaksızın idarece doğrudan doğruya uygulanabilirler. Ceza yaptırımlarının uygulanabilmesi için ise bir mahkeme kararına gereksinim duyulur.<sup>332</sup> İdarenin uyguladığı bir ceza söz konusu olduğunda bir yargı kararından ve bir ceza yargılama usulünden bahsetmek olanaksızdır.<sup>333</sup> Ayrıca eylem ya da davranışın nitelendirilmesinde idari nitelikli vergi suçunu tespit edecek ve cezayı kesecek olan idare geniş bir takdir yetkisine sahipken ceza yargıçı açısından böyle bir takdir yetkisi yoktur. Bu kısıtlar yaptırımın özüne ilişkin olmamakla beraber ceza ve idari yaptırımların ayırımında kullanılabilirler.<sup>334</sup>

Ceza hukuku anlamında para cezalarının yasalara uymamanın karşılığını oluşturduğu, vergi cezalarının ise önleyici nitelik taşıdığı, vergi cezalarında amacın failin cezalandırılmasından çok devletin vergi alacağıının bir an önce tahsiline yönelik

<sup>331</sup> “Ceza mahkemesinin incelemesi ile idari soruşturma sırasında yapılan incelemelerin farklı şeyler” olduğu görüşünde olan Danıştay, işlemlerin usullerindeki farklılığı dile getirmektedir. Bkz. D. 12.D. 28.4.1977 gün, E. 1971/859, K. 1977/1202, Bkz. Ay, Çakıcı, **a.g.m.**, s. 153 vd.

<sup>332</sup> Konuyla ilgili olarak Anayasa Mahkemesinin bir kararına göre; “İdari nitelikli bir yaptırımın idarece uygulanması söz konusudur. Bundan ötürü, olayda genel anlamda ceza yasalarına aykırı davranmış olan bir kişinin ceza yasalarınca öngörülen bir cezaya çarptırılması söz konusu olmadığı için yargı yetkisinin kullanılmasından artık söz edilemez... Burada, yaptırıma temel olan hukuka yakırı davranış, yalnızca kolluk işleri sınırı içinde ve uygulanan yaptırım ise idari nitelikli bulunduğundan, yasanın böyle bir yaptırımın idarece uygulanmasını öngörmüş olması yargı yetkisinin kullanılması olarak nitelendirilemez... Görülen iş, bir yargı yetkisinin kullanılması değil başka deyimle idari bir yasağa aykırı davranan kişiye karşı idari bir yaptırımın uygulanmasıdır.” AYM., 6.1.1970 gün, E. 1969/46, K. 1970/2, Bkz. Ay, Çakıcı, **a.g.m.**, s. 153 vd.

<sup>333</sup> Hızlı, **a.g.e.**, s.44

<sup>334</sup> Aynı, s.33

olduğu, ceza hukuku anlamında ceza uygulamasında fail ile anlaşarak ceza yargılaması ortadan kaldırılamazken, vergi cezalarında bunun mümkün olduğu ileri sürülmektedir.<sup>335</sup>

#### 4.5.2.2.6. Vergi Cezalarının Hukuki Niteliğinin Değerlendirilmesi

Doktrinde “Vergi Ceza Hukuku” alanının varlığı kabul edilmekte ve bu alanın “ idari nitelikli vergi suç ve cezaları” ile “ ceza hukuku anlamında vergi suç ve cezalarından oluştuğu belirtilmektedir. Ancak idari nitelikli vergi cezalarında VUK’ nda hüküm bulunmayan hallerde hangi hukuk düzenine ilişkin kuralların uygulanacağı problemi doğmaktadır. Vergi cezalarının caydırıcı ve önleyici amaçlı olduğunu düşünenlere göre ceza hukuku anlamında bir ceza, sadece hazinenin zararını karşılama ve devletin vergi alacağını teminat altına alma amaçlı olduğunu düşünenlere göre ise idari nitelikli bir müeyyide söz konusu olacaktır.<sup>336</sup> Bir başka görüş ise vergi cezalarının hem devletin zararını tazmin, hemde kamu düzenini sağlama ve böylece caydırıcı amaçlı olduğunu, bu nedenle de karma bir nitelik gösterdiklerini ileri sürmektedir. Bu konuda hakim görüş vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ceza hukuku ilke ve esaslarını uygulama yönünde olduğunu söylemek mümkündür.<sup>337</sup> VUK’ nunda vergi cezalarıyla ilgili konularda genel ceza hukukuna paralel düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. Danıştay kararlarına bakıldığında da idari nitelikli vergi suçları bakımından ceza hukuku esaslarının uygulanmasını kabul ettiği ifade edilebilir.<sup>338</sup>

<sup>335</sup> Aynı,s.33

<sup>336</sup> Vergi cezalarının idari bir yaptırım olduğuna ilişkin Anayasa Mahkemesinin kararına göre “... Vergi idarelerine verilen para cezalarının, teknik anlamda ceza niteliğinde olmadığı, idari birer yaptırım niteliğinde olduğu hususundaki düşünceler de gözetildiğinde belge düzenine ilişkin idari düzenlemelere aykırı davranış suç değil, birer disiplin suçu, hatta bir tür mali kolluk önlemi olarak değerlendirilebilir.” Bkz. AYM., 15.10.1991 gün, E. 90/29, K.91/37, **AMKD.**, C.27/93-2, (1993), s. 609 vd.

<sup>337</sup> Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, (14. Bası, Ankara: 1990), s.15; Kaneti, **a.g.e.**, s. 230-234; Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, (Ankara: 1995), s. 32-33.

<sup>338</sup> Danıştay idari nitelikli vergi suçlarına ilişkin yerleşik içtihatlarında idari cezalar için de geçerli olan cezayı gerektiren eylemin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılmayacağı yolundaki genel ceza hukuku ilkesinin varsayım ya da kıyas yolu ile ceza tayinine olanak tanımadığını kabul etmektedir. Bkz. Dan. 4. D., 16.10.1991, E. 88/4946, K. 91/3139; 4.D., 12.11.1990, E. 90/2104, K. 90/3138; 4.D., 28.9.1990 E. 68/351, K. 90/2448 Bkz. Kızılot, **Vergi Uyuşmazlıklarıyla... C.2, a.g.e.**, VUK. Md.353/1-2, s. 2805-2830; Yine Danıştay pek çok kararında ceza hukukunda olduğu gibi kanunda aksi belirtilmedikçe cezaya ilişkin bir hükmün değiştirilmesi halinde mükellef lehine olan düzenlemenin uygulanması gerektiğini ifade etmektedir. Dan. 4. D., 13.12.1982, E. 82/17056, K. 82/4520, 4.D., 22.10.1980, E. 82/58, K. 82/3817 Bkz. İspir, Yağmurlu, Özbalcı No: 308-309, s. 391-392; Aynı şekilde 4. D. T. 25.10.1983, E. 83/15636, K. 83/8367 Bkz. Kızılot, **Vergi Uyuşmazlıklarıyla... C.2, a.g.e.**, V.U.K. md. 353/2, s. 2836

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi adil yargılanma hakkı<sup>339</sup> temelinde yaptığı incelemelerde, idari yaptırım ile ceza hukuku anlamında yaptırım ayrımını kabul etmekte, ancak ilgili müeyyidenin niteliğini belirlerken tamamen kendi geliştirmiş olduğu kriterleri kullanmaktadır.<sup>340</sup> Buna göre suçun ulusal hukuktaki sınıflandırılması, suçun niteliği ve cezanın niteliği ve ağırlığı kriterlerine göre müeyyidenin niteliği belirlenmektedir.<sup>341</sup> Bu kriterlere göre AİHM' nin vermiş olduğu kararlar dikkate alındığında idari nitelikli vergi cezaları ve ceza hukuku anlamında vergi cezaları şeklinde yapılan sınıflamanın AİHAS ( Avrupa İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi)' nde yer alan adil yargılanma hakkından faydalanma bakımından önemini kaybettiği söylenmektedir. Bu bakımdan Hukukumuzdaki vergi ziyai cezası adil yargılanma hakkına ilişkin düzenlemenin koruması altında olduğu ifade edilmektedir.<sup>342</sup> Yani AİHM' nin kriterleri ve örnek kararlarından vergi ziyai cezasının idari yaptırım değil ceza hukuku anlamında bir ceza olarak nitelendirilebileceği söylenebilir.

Vergi cezalarının idari nitelikli ve ceza hukuku anlamında cezalar olarak sınıflandırılmasının bağlı oldukları hukuki rejimi belirleme bakımından önemlidir, doğal olarak bunun da hukuksal sonuçları vardır. Cezanın kişiselliği, ceza üzerinde uzlaşmama gibi ceza hukuku ilkeleri idari nitelikli cezalar bakımından uygulama alanı bulamamaktadır. VUK md. 333/1 gereği idari nitelikli vergi cezaları tüzel kişilere verilebileceği gibi, şartları olması halinde tüzel kişinin kanuni temsilcisine de ceza

<sup>339</sup> Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi iç hukukta idari yaptırım olarak adlandırılrsa da, yapacağı inceleme üzerine, ceza yaptırımının yanının ağır bastığı kararına vardığı bazı para yaptırımları için Avrupa İnsan Hakları sözleşmesinin adil ya da dürüst yargılanmayı içeren 6. maddesini devreye sokmaktadır. Bu çerçevede bir yaptırımı ceza yaptırımı olarak adlandırdığımızda, savunma hakkı, adil, tarafsız ve bağımsız bir hakim önünde itiraz etme hakkı tanınması (AİHS md. 6), suç ve cezada yasallık ilkesine özen gösterilmesi (AİHS md 7), cezaların geriye yürümemesi kuralları mutlaka geçerli olmalıdır. Bunların yanında ne bis in idem ve orantılılık ilkesine uyulmalıdır. Bkz. Tan, Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 494; Tercan, **a.g.m.**, s. 754

<sup>340</sup> A.İ.H.M. öncelikle isnad konusu fiilin iç hukukta ceza hukuku mu ya da disiplin hukukunda mı düzenlendiğine bakmakta, ikinci olarak fiilin gerçek niteliğini araştırarak, bu fiilin cezai niteliğe sahip olup olmadığını tespit etmekte ve son olarak da cezanın ağırlık derecesine bakmaktadır. Bkz. Billur Yaltı Soydan, "İnsan Hakları Açısından Adil Yargılanma Hakkı", **Vergi Sorunları**, S. 143, (Ağustos 2000), s. 161.

<sup>341</sup> AİHM., Bendenoun-Fransa kararında yargılamaya temel olan iç hukuk hükümleri belli bir gruba değil de vergi mükellefi olan herkese uygulanabilir olduğundan, verilen cezanın hazinenin zararını gidermeye yönelik tazminat olmayıp yeniden suç işlemeyi önlemek üzere caydırmayı amaçladığından, para cezalarının dayandığı genel kuralın amacı caydırmak ve cezalandırmak olduğundan, verilen cezalar önemli miktarda olup ödenmemesi halinde faile hapis cezası öngörüldüğünden iç hukukta idari olarak nitelendirilen davanın gerçekte cezai dava olduğuna karar vermiştir. Bkz. Osman Doğru, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararları Rehberi (1960-1994)**, (İstanbul: İstanbul Barosu Yayınları, 1999), s. 412; Funda Başaran, **a.g.m.**, s.112 dipnot 15.

<sup>342</sup> Soydan, **a.g.m.**, s. 167

verilebilecektir. VUK Ek md. 1/1 gereğince vergi ziyai cezası üzerinde uzlaşma imkanı tanınmıştır. Bunların yanında VUK md 367/son' a göre ceza mahkemeleri kararları idari nitelikli vergi cezalarını uygulayacak makamların kararları üzerinde etkili olamayacaktır.<sup>343</sup>

İdari ceza hukukunun<sup>344</sup> üç temel ilkesi olduğu kabul edilmektedir. Bunlar yasallık ilkesi, kusur ilkesi ve yargı yolunun açık olması ilkesidir. Bu ilkeler çerçevesinde idari nitelikli suçlara baktığımızda şunlar söylenebilir. Anayasa md. 73/3 de yer alan yasallık esasına göre idare kanunda öngörülmemiş bir suç tipi yaratamamakta, cezayı da tayin edememektedir. İdare yine Anayasa md. 73/3 deki sınırlamalar çerçevesinde düzenleyici işlemler yapabilmektedir. Yasallık esas, bu nedenlerden dolayı idari nitelikli vergi suç ve cezaları bakımından geçerlidir. Kusurluluk ilkesi ise idari nitelikli vergi suç ve cezaları bakımında kabul edilmiş değildir. Ne usulsüzlük<sup>345</sup> cezaları için ne de vergi ziyai cezası bakımından kusur aranmamaktadır.<sup>346</sup> İdari nitelikli vergi cezaları idari işlem olduğundan bu işleme karşı yargı yoluna gidilebilmektedir.<sup>347</sup> İdari ceza hukuku açısından idari nitelikli vergi cezalarına bakıldığında yargı yolunun açık olması ilkesi ile kanunilik ilkesi bakımından bir farklılık görülmemektedir. Buna karşın kusurluluk konusunda farklılıklar göze çarpmaktadır. İdari nitelikli vergi suç ve cezalarında kusur aranmamaktadır. İdari nitelikli vergi cezaları nitelikleri gereğince idari ceza hukuku alanına da girmektedir. Bu nedenle, Başaran'a göre vergi kanunlarında özel düzenleme bulunmayan hallerde idari

<sup>343</sup> Başaran' a göre VUK md.367/son hükmü idari vergi suçları ile ceza hukuku anlamında vergi suçları için kullanılacak kriterlerin birbirinden farklı olduğunu göstermektedir. Bkz. Başaran, **a.g.m.**, s. 115

<sup>344</sup> İdari ceza hukuku, idarenin özel kolluk yetkilerinin genişlemesine bağlı olarak idarenin yaptırım uygulama yetkisinin de genişlemesi, 18. yy' ın ikinci yarısından itibaren tüm dünyada yaşanmaya başlayan kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimi çerçevesinde doğup gelişmiştir. Ceza hukukunun caydırıcılık gücünü korumak ve ceza yargılamasının işlevini kolaylaştırmak, ancak bunu yaparken bazı toplumsal ihlallere yaptırım uygulanmasını sağlamak amacıyla, bazı kabahatleri suç olmaktan çıkarılmaktadır. Fakat ilgili eylem suç olmaktan çıkarılmakla birlikte hukuka aykırılığı devam ettirildiği için, bu hukuka aykırılığın ceza hukuku alanı dışındaki başka bir kamusal yaptırımla karşılanması kabul edilmektedir. Bkz. Mahmutoğlu, **a.g.e.**, s. 13, 54.

<sup>345</sup> Danıştay, kararlarında usulsüzlük suçunun kusurlu olarak işlenip işlenmediğine bakmamakta, fiilin gerçekleştirilmiş olmasını yeterli görmektedir. Dan. 3.D. 22.3.1995 gün, E. 94/722, K. 95/921, **Danıştay Dergisi**, S. 91, (1997), s. 337.

<sup>346</sup> Vergi ziyai cezasından önce uygulanmakta olan idari nitelikli kaçakçılık, ağır kusur, kusur suçlarından kaçakçılık için kast aranmış, ağır kusur için taksir aranmıştır. Buna karşın kast ya da kusur ispat edilemezse kusur cezası kesilecektir. Bkz. Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, (Ankara: 1998), s. 822

<sup>347</sup> Suç tespitine ilişkin işlemler örneğin yoklama veya inceleme esnasında suçun varlığının tespiti halinde yoklama fişi veya inceleme tutanağı idarenin bir iç işlemi olduğundan, icrai bir nitelik taşıyamamakta. bunlara karşı yargı yoluna gidilememektedir. Birel idari işlem niteliğindeki ceza kesme işlemine karşı dava açabilecektir. Bkz. Başaran, **a.g.m.**, s.118.

ceza hukukunun ilke ve esasları<sup>348</sup> uygulama alanı bulması gerektiğini kabul etmek gereklidir.<sup>349</sup>

Ceza hukuku anlamındaki vergi cezaları bakımından herhangi bir tereddüde yer kalmaksızın ceza hukuku ilkeleri uygulama alanı bulmaktadır. Bu cezalar tamamıyla cezai niteliklidir. Buna karşın idari nitelikli vergi cezalarının niteliklerini tespit etmek kolay olmamaktadır. İdari nitelikli vergi cezaları vergi hukuku, idare hukuku, idari ceza hukuku, genel ceza hukuku alanlarıyla ilgili ceza türüdür. Bu açıdan hangi esasların uygulanması gerektiği konusu tartışılmaktadır. Bu cezaların yasadaki düzenlemelerine ve burada kullanılan ilke ve esaslara bakıldığında ilgili oldukları hukuk alanlarındaki bir kısım ilke ve esasların kullanıldığı ancak bir kısmının ise uygulanmadığı görülmektedir. Mevcut düzenlemelere bakıldığında idari nitelikli vergi cezaları bakımından kendine özgü bir hukuk alanı yaratıldığı görülmektedir. Örneğin ceza hukuku alanındaki “ne bis in idem” kuralına uygun olmadığı gibi idari ceza hukuku alanındaki kusur ilkesi bakımından da uygunluk göstermemektedir. Mevcut düzenlemeler baz alındığında idari nitelikli vergi suç ve cezalarında kendine özgü bir yapılanma görülmekle birlikte, bu suç ve cezaların tamamen bütün esaslarına uygunluk gösterecek şekilde bir hukuk disiplinin içinde olması isteniyorsa mevcut yasal düzenlemelerde yeniden yapılanmaya gitmek gerekecektir. Ancak şu haliyle ceza hukuku, idare hukuku, idare ceza hukuku, vergi hukuku esaslarının kullanıldığı bir yaptırım düzeni için kendine özgü bir yapısı vardır demek doğru olacaktır. Bu nedenle de gereken hallerde ceza hukukunun ilke ve esasları gereken yerlerde ise idari ceza hukukunun ilke ve esasları dikkate alınması gerekecektir. Bu arada uluslararası hukuktaki nitelendirmeler de cezanın niteliğinin belirlenmesinde dikkate alınmalıdır.

#### **4.5.3. Vergi Suçlarının Cezalandırılmasında Uygulanması Gereken Cezanın Türü Konusundaki Tartışmalar**

Vergi suçlarına uygulanacak yaptırım ile vergi alacağının bir an önce tahsil edilmesi, uygulanan yaptırımın buna engel olmaması, hatta mümkün ise bunu

<sup>348</sup> Ülkemizde Alman Hukuku'ndakine benzer bir “Düzene Aykırılıklar Kanunu ( Gesetz über Ordnungswidrigkeiten)” bulunmadığından bu alanın temel ilke ve esasları oluşturma görevi yargıya ve doktrine düşmektedir. İdare ceza hukuku, ceza hukukundan farklı bir alan olduğundan, ceza hukukuna özgü kavramlardan kaçınılması ve ilke ve esaslarla birlikte bu alana özgü kavramların kullanılmaya başlanması gerekmektedir. Bkz Kayıhan İçel, “İdari Ceza Hukuku ve Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi”, İÜHFİM, C.50, sayı 1-4, (İstanbul: 1984), s. 130 vd.; Mahmutoğlu, a.g.e., s. 99 vd.

<sup>349</sup> Başaran, a.g.m., s. 118.

kolaylaştırması; hiç suç işlememiş kişileri suç işlemekten, faili de yeniden suç işlemekten alıkoyması; kamu vicdanını verilen yaptırım sonucunda rahatlatması amaçlanmaktadır. Bu çerçevede cezanın amacının belirlenmesi bakımından doktrinde çeşitli teoriler ortaya çıkmış ve bir görüş birliği de sağlanamamıştır.<sup>350</sup> Buna karşın modern infaz hukukunda suçun önlenmesinin ve suçlunun terbiye edilmesinin cezanın temel amaçları arasında yer aldığı konusunda görüş birliği vardır.<sup>351</sup>

Ceza ve ceza infaz hukukunda asıl önemli olan suç ile ona ilişkin yaptırım arasında kabul edilebilecek bir orantı kurmak ve öngörülmüş bulunan yaptırımı da mutlaka uygulamaktır. Başka bir ifade ile cezalandırmada temel amaç hukuk devletinin ulaştığı boyutların ışığı altında çağdaş ceza hukukunun amaç ve ilkelerine uygun, suç ile orantılı ve kabul edilebilir, mağdurun, kamunun ve hatta failin vicdanını rahatsız etmeyen yaptırımların öngörülmesi ve bunların da mutlaka uygulanması olmalıdır.

Vergi suçlarına ilişkin olarak uygulanan yaptırımların hukuki niteliği konusunda doktrinde ve uygulamada çeşitli görüşler ileri sürülmüştür. Bu görüşler yukarıda açıklanmıştı. Bu noktada vergi suçlarına uygulanması gereken yaptırımın ne olması gerektiği tartışılacaktır. Bu çerçevede hürriyeti bağlayıcı cezalar ve mali cezalar, bunların fayda ve sakıncaları, ekonomik suça ekonomik ceza yaklaşımı ve kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimi ele alınacaktır.

#### 4.5.3.1. Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar

Vergi suçlarına hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanması gerektiği görüşü ileri sürülmektedir. Vergi suçlarında vergi kaybı söz konusu olduğu durumlarda devlet gelir kaybına uğramakta, kamu düzeni ciddi ve ağır bir şekilde bozulmakta, devlet itibarı zedelenmektedir. Bu bakımdan vergi suçlarına hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmalı ve ceza hukukunun genel ilke ve kurallarına tabi tutulmalıdır. Mali cezalar tek başına vergi suçlarının işlenmesini önleyecek nitelik ve etkide değildir; hürriyeti bağlayıcı cezalar da vergi suçlarını cezalandırma sistemi içinde bulunması bir zorunluluktur.<sup>352</sup> Vergileme

<sup>350</sup>Tufan Yüce ,” Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ve Suçlunun Terbiyesi Meselesi”, *Adalet Dergisi*, Yıl:52, Sayı: 9-10, (Eylül-Ekim 1961), s. 928.

<sup>351</sup> Dönmezer, Erman, *a.g.e.*, **C.II**, s. 560-567

<sup>352</sup>Veli Yalçın, “Ceza Mahkemelerince Yargılanması Gereken Vergi Kaçakçılığı veya Kaçakçılığa Teşebbüs Suçları ile İlgili Olarak Düzenlenen Raporlara Karşı Cumhuriyet Savcılığının Takipsizlik Kararı Verebilmesi ve Bu Karara Karşı Başvuru Yolu”, *Yaklaşım*, Yıl: 2, Sayı: 21, (Eylül 1994), s.103

amaçlarının gerçekleşmesine engel olacak vergi ödevlerinin gerektiği gibi ya da hiç yerine getirilmemesi durumunda ağır yaptırımlar söz konusu olmalıdır.<sup>353</sup> Çağdaş ülkelerdeki gelişim ve eğilim de vergi suçlarına ekonomik nitelikteki yaptırımlar yerine veya bunlarla beraber hürriyeti bağlayıcı ceza uygulaması yönündedir.<sup>354</sup> Bu görüş çerçevesinde yasalarda öngörülmüş bulunan hürriyeti bağlayıcı cezalar mutlaka uygulanmalı, infaz hukukunda bu yönde düzenlemeler yapılmalıdır.<sup>355</sup> Bu noktada hürriyeti bağlayıcı cezaların faydalarına bir başka deyişle hürriyeti bağlayıcı cezaların niçin uygulanması gerektiğine ilişkin düşünceleri ifade etmek yerinde olacaktır.

#### 4.5.3.1.1. Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların Faydaları

Hürriyeti bağlayıcı cezaların yararlarından bahsedilmekte ve bu yararları nedeniyle en etkin yaptırım türü olduğu ifade edilmektedir. Hürriyeti bağlayıcı cezalar konusunda yasalarda yapılan ayrıntılı düzenlemelerle failin kusuruna orantılı olarak ceza belirlenebilmektedir.<sup>356</sup> Cezanın amaçlarından öç alma da hapis cezasında bulunmaktadır. Hürriyeti bağlayıcı cezalar mali cezalarla karşılaştırıldığında vergi suçlarını daha etkin biçimde önlemekte, caydırıcılık özelliği daha belirgin olmaktadır.<sup>357</sup> Hapis cezasının mali nitelikli cezalara göre psikolojik bir üstünlüğü vardır.<sup>358</sup> Failin hapis cezası ile özgürlüklerinden yoksun kalması, bu nedenle acı, ızdırap çekmesi, cezaevine düşme korkusunu doğurduğundan cezanın caydırma fonksiyonunu yerine getirmektedir.<sup>359</sup> Fakat bu noktada cezanın paraya çevrilmesi konusu eleştirilmiş ve bunun caydırıcılığı ortadan kaldırdığı ileri sürülmüştür.<sup>360</sup> Diğer taraftan suçlu toplum için tehlikelidir ve tekrar suç işleme olasılığı vardır. Toplumdan soyutlanıp tekrar ceza evine konulması bu tehlikeyi ortadan kaldıracaktır. Ancak tüm suçluların toplum için

<sup>353</sup> Altan Tufan, **Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkisi Paneli**, 25 Mart 1991, (Ankara: Gelirler Genel Müdürlüğü, Mine Ofset, 1991), s.167; Mustafa Özdi, **Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkisi Paneli**, s. 185

<sup>354</sup> Öcal Gözükar, "İngiliz Vergi Sisteminde Vergi Cezaları-1", **Vergi Dünyası**, S. 129, (Mayıs 1992), s. 45.

<sup>355</sup> Kazım Yılmaz, "Vergi Toplamının Temel Koşulları", **Ankara S.M.M.O. Bülteni**, Yıl 6, (Temmuz 1996), s. 6; Şinasi Aydemir, "Vergi Konusunda Uzlaşabilmek İçin", **Yaklaşım**, Yıl: 3, S. 30, (Haziran 1995), s. 101.

<sup>356</sup> Ayhan Önder, **Ceza Hukuku Dersleri**, (İstanbul: 1992), s. 498.

<sup>357</sup> Tufan Yüce, "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ve Suçlunun Terbiyesi Meselesi", **Adalet Dergisi**, Yıl: 52, Sayı: 9-10, (Eylül-Ekim 1961), s. 928.

<sup>358</sup> Şenyüz, **a.g.e.**, s. 99.

<sup>359</sup> İçel ve diğerleri, **a.g.e.**, 3. Kitap, s. 80

<sup>360</sup> Faruk Yöndem, **Vergi Hukukunda Gelişmeler**, (Ankara: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, 7-10 Ekim 1991, Marmaris), s. 106- 108.

tehlikeli olduğunu söylemek mümkün değildir.<sup>361</sup> Hapis cezasının önemli bir fonksiyonu da cezanın ıslah amacına en uygun yaptırım türü olmasıdır. Hapis cezası ile suçluya toplum kurallarına uygun hareket edebilme bilinci kazandırılmaya çalışılır.<sup>362</sup> Kısa süreli hürriyeti bağlayıcı cezaların yararlarından ayrıca söz etmek uygundur. Kısa süreli hürriyeti bağlayıcı cezaların<sup>363</sup> yararları bakımından şunlar söylenmektedir; Kısa süreli hapis cezalarının fail üzerinde yaptığı etki ile onun tekrar suç işlemesini önlediği, onu ve toplumun diğer üyelerini korkuttuğu, suçun kefaretinin hissettirmesi nedeniyle hem faile etki yaptığı, hem de öç alma duygularını tatmin ettiği söylenmektedir. Bu tür cezaların kısa ve keskin şok etkisi yaptığı ifade edilmektedir.<sup>364</sup> Uzun süreli hürriyeti bağlayıcı cezaların eleştirildiği bir nokta olan infazdan sonra topluma uyum sağlayamama hendikapı bu tür cezada görülmemektedir. Kısa süreli hürriyeti bağlayıcı cezalar nedeniyle infaz kurumlarında uzun süre kalınmamasının topluma daha kolay uyum sağlanmasında etkili olduğu da söylenmektedir.<sup>365</sup>

#### 4.5.3.1.2. Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların Sakıncaları

Hürriyeti bağlayıcı cezaların bir takım sakıncaları da vardır. Bu cezaların en acı ve sıkıntı veren tarafı özgürlüğün kaybedilmesidir. Hapis cezası bireyi toplum dışına itmektir. Bu nedenle hapis cezası sadece özgürlüklerden mahrum kalınmasını sonuçlamamakta bunun yanında yan etkiler de görülmektedir.<sup>366</sup> Hapis cezalarının genel olarak bu tür sakıncaları olmalarına karşın kısa süreli hapis cezalarının sakıncalarından da ayrıca söz etmek yerinde olacaktır.<sup>367</sup> Kısa süreli hapis cezalarının yararlarından çok zararlarının olduğu, günümüzde çok iyi bilinmektedir.<sup>368</sup> Hapis cezasından beklenen yararın elde edilmesi için hükümlü belirli bir süre cezaevinde kalmalı ve kendisine özel uslandırma ve ıslah rejimi uygulanmalıdır. Kısa süreli hapis cezası bunun için yeterli

<sup>361</sup> İçel ve diğerleri, **a.g.e.**, **3. Kitap**, s. 80

<sup>362</sup> **Aynı**, s. 80

<sup>363</sup> Kısa süreli hürriyeti bağlayıcı cezalar CİK md. 3' e göre bir yıl ve daha az süreli hürriyeti bağlayıcı cezalar olarak tanımlanmaktadır.

<sup>364</sup> Elmer Hubert Johnson, **Crime, Correction and Society**, (Illinois: 1974), s. 384

<sup>365</sup> İçel ve diğerleri, **a.g.e.**, **3. Kitap**, s. 80

<sup>366</sup> Bir araştırmaya göre hapis cezası evlilikleri sona erdirici bir etkiye sahiptir. Bkz. Johnson, **a.g.e.**, s. 464

<sup>367</sup> Kısa süreli hapis cezaları 1 yıl ve daha az olarak tanımlansa da vergi suçları için öngörülen ceza süresinin uzun olduğu söylenemez. VUK'nda en az iki ay, en fazla üç yıl hapis cezası olduğu görülmektedir. Üç yıllık süreyi de suçlu üzerindeki etkileri bakımından uzun bir süre olarak görmemek gerekir.

<sup>368</sup> İçel ve diğerleri, **a.g.e.**, **3. Kitap**, s. 80.

olmamaktadır.<sup>369</sup> Bu tür cezalar cezaevlerinin daha da kalabalıklaşmasına neden olmaktadır.<sup>370</sup> Bu da hem mahkumların ıslahını zorlaştırır hem de devletin mali yükünü arttırır.<sup>371</sup> Hükümlü kısa bir süre cezaevine girdiği için cezaevine alışır, tekrar suç işlemekten çekinmez.<sup>372</sup> Tekerrür oranı cezaevine girmiş olanların oranı girmemiş olanlara oranla daha fazladır.<sup>373</sup> Bunun yanında cezaevleri bazı mahkumlar için tehlikeli yerlerdir. Bu nedenle ülkemizde kısa süreli hapis cezasına mahkum olanların cezaları diğer hükümlülerden ayrı yerde infaz edilmektedir.<sup>374</sup> Cezaevine girme başlıbaşına bir damgalanma nedenidir. Mahkum olan kişi toplumun istenmeyen bir üyesi olmaktadır.<sup>375</sup> Cezaevine girme aile ilişkilerini olumsuz etkileyebilmektedir. Mahkum ayrıca işini ve kazanç kaynaklarını kaybetme durumuyla da karşılaşabilecektir. Bu sakıncalardan dolayı kısa süreli hapis cezası yerine başka tedbirler ya da infaz şekilleri öngörülmüştür.<sup>376</sup>

#### 4.5.3.2. Mali Nitelikte Yaptırımlar

Vergi suçlarına mali nitelikteki yaptırımlar uygulanması gerektiği ileri sürülmektedir. Buna göre vergi suçları bakımından en etkin ve ideal cezanın mali nitelikte cezalar olduğu iddia edilmektedir. Vergi kaçırıcılara uygulanan parasal cezalar, tekrar vergi kaçırmak isteyenlerin sayısını azaltabilmektedir. Buna karşın vergi suçlarının önlenmesi bakımından ağır vergi cezalarının etkin olmadığı da söylenmektedir.<sup>377</sup> Vergi suçları ekonomik nitelikte suçlar olduğundan, ekonomik nitelikteki suçlara da ekonomik yaptırımların uygulanması gerektiği iddia edilmektedir.<sup>378</sup> Hapis cezası yükümlü üzerinde çok büyük sosyal ve ekonomik kayba neden olmakta, suç ile ceza arasındaki orantılığın cezanın ağırlığı nedeni ile ihlal edilmemesi gerektiği de söylenmektedir.<sup>379</sup> Vergi suçları doğal suçlar olarak

<sup>369</sup> Dönmezer, Erman, **a.g.e., C.II**, s. 1445.

<sup>370</sup> Hyman Gross, **A Theory of Criminal Justice**, (New York: 1977), s. 98.

<sup>371</sup> Dönmezer, Erman, **a.g.e., C.II**, s.1445.

<sup>372</sup> Bu tür suçlulara "ısrarlı suçlular denmektedir"; Önder, **Ceza Hukuku Dersleri, a.g.e.**, s. 502.

<sup>373</sup> İçel ve diğerleri, **a.g.e., 3. Kitap**, s. 84.

<sup>374</sup> Ceza İnfaz Kurumları ile Tevkif Evlerinin Yönetimine ve Cezaların İnfazına Dair Tüzük Md. 79.

<sup>375</sup> İçel ve diğerleri, **a.g.e., 3. Kitap**, s. 85

<sup>376</sup> 647 sayılı CİK.' nun md. 4 gereği kısa süreli hapis cezasının suçlunun kişiliği, suçun işlenmesindeki özelliklere göre başka ceza ya da tedbire çevrilebilmektedir.

<sup>377</sup> Erdoğan Alkin, "Vergi Kaçakçılığı Önlenebilir mi?", **Vergi Sorunları**, S. 74 (Eylül - Ekim 1994), s. 7.

<sup>378</sup> Malatyalı, **Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkisi Paneli**, s.124

<sup>379</sup> Şenyüz, **a.g.e.**, s. 99.

adlandırılan adam öldürme, ırza geçme, sahtekarlık, dolandırıcılık suçları ile karşılaştırıldığında toplum için daha az tehlike oluşturmaktadır.<sup>380</sup> Yasa koyucu da bazı vergi suçlarını diğer suçlar kadar tehlikeli görmediğinden belli vergi suçlarına ilişkin yaptırımlar yargı mercileri yerine idare tarafından verilmektedir.<sup>381</sup> Bu gibi nedenlerle vergi suçlarına karşı mali nitelikli yaptırımlar uygulanması gerektiği ifade edilmektedir.

Vergi suçlarına karşı mali nitelikteki yaptırımlar uygulanması görüşüne dayanak oluşturabilecek bazı konulara değinmek yerinde olacaktır. Bu bakımdan kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimi, ekonomik suça ekonomik ceza yaklaşımı ve para cezalarının fayda ve sakıncalarından söz edilecektir.

#### 4.5.3.2.1. Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi

Özellikle Almanya'da 20. yüzyılın başından itibaren hazırlanan ceza kanunu tasarılarında kabahat türünden suçları ceza kanunundan çıkarıp, idari ceza hukukunun<sup>382</sup> kapsamına sokma eğilimi görülmektedir. Ceza hukukunun caydırıcılık gücünü korumak ve ceza yargılamasının işlevini kolaylaştırmak, ancak bunu yaparken bazı toplumsal ihlallere yaptırım uygulanmasını sağlamak amacıyla, bazı kabahatler suç olmaktan çıkarılmaktadır. İlgili eylem suç olmaktan çıkarılmakla birlikte hukuka aykırılığı devam ettirildiği için, bu hukuka aykırılığın ceza hukuku alanı dışındaki başka bir kamusal yaptırımla karşılanması kabul edilmiştir.<sup>383</sup> Ceza hukuku alanı dışındaki bu kamusal alana "Düzene Aykırılıklar Hukuku"<sup>384</sup> denmektedir. Düzene Aykırılıklar Hukuku kriminal içerik taşımayan ve dolayısıyla ceza tehdidi içermeyen, ancak bununla beraber idari ihlal eylemi şeklinde ortaya çıkan hukuki ihlalleri ve karşılığında uygulanabilen yaptırımları konu edinen hukuk dalı olarak tanımlanmaktadır.<sup>385</sup> DAH' ın temel

<sup>380</sup> Vural Arıkan, "Vergi Cezalarının Affı", *İ.S.O. Dergisi*, C. III, (1974), s. 7.

<sup>381</sup> Başaran, *a.g.m.*, s. 114

<sup>382</sup> Viyana 14. Uluslararası Ceza Kongresi kararlarında idari yaptırımlar ve bu alandaki ihlalleri ifade etmekte kullanılan kavram ve terimlerin suç ve cezalardan ayırt edici olacak şekilde kendine özgü olması gerektiğine yasama organlarının dikkatini çekmiştir. Bkz. Viyana 14. Uluslararası..., *a.g.e.*, s. 7; Bu nedenle idari yaptırımları idari ceza olarak adlandırmanın doğru olmadığı ifade edilmektedir. Bkz. İçel, *a.g.m.*, s. 130; Bu durumda artık İdari Ceza Hukuku'ndan da bahsetmek doğru olmayacaktır. Ancak İdari Ceza Hukuku tamlaması yerine ikame edilebilecek bir tamlama olmadığından bu kavramın kullanılmasına devam etmek gerekmektedir. Bkz. Ogur, *a.g.e.*, s. 30

<sup>383</sup> Mahmutoglu, *a.g.e.*, s. 13.

<sup>384</sup> Ordnungswidrikeitrecht, tamlaması Düzene Aykırılıklar Hukuku olarak çevrilebilmekte ve İdari Ceza Hukukunun bir parçası olarak düşünülmektedir. Bkz, Hans J. Wolff.- Otto Bachoff , *Verwaltungsrecht III*, (4. Auflage, 1978), s. 373; Mahmutoglu, *a.g.e.*, s. 101.

<sup>385</sup> Ogur, *a.g.e.*, s. 29.

yaptırımını idari para cezalarıdır.<sup>386</sup> Bu noktada idari yaptırıma bağlanan hukuka aykırılıkların, ceza hukuku anlamındaki suçlara oranla çok daha önemsiz olduğunu da belirtmek gerekir.<sup>387</sup>

Hangi eylemin hukuka aykırı olduğunu ve bu hukuka aykırılığın ceza hukuku anlamında bir suç mu, yoksa idari kabahat mi olacağı konusunda takdir yetkisi kanun koyucuya aittir. Kanun koyucu bu konuda karara verirken, sosyal ve ahlaki bir değerlendirme yapmaktadır. Bu nedenle Türk vergi hukukunda yasa koyucu kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal, ve mükellefin özel işlerini yapma hallerinde, sosyal ve etik açıdan önemli bir hukuka aykırılık bulunduğu düşüncesiyle bunları ceza hukuku anlamında suç kabul etmiş, buna karşın vergi ziyayı ve usulsüzlük hallerini, ya etik açıdan önemsiz gördüğü veya bu suçların çok da tehlikeli olmadıklarını ya da bu suçlarla korunan hukuki yararın fazla bir anlamı olmadığını düşündüğü için bunları basit toplumsal düzene aykırılıklar şeklinde düzenlemiştir.<sup>388</sup>

Sonuç olarak kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimleri neticesinde mali yaptırımların önemi artmıştır. Bu çerçevede de kabahatler suç olmaktan çıkartılmakta, ayrı bir kanun kapsamında düzenlenmektedir.<sup>389</sup>

#### 4.5.3.2.2. Ekonomik Suça Ekonomik Ceza Yaklaşımı

Vergi suçlarının ekonomik suç olduğu kabul edildiğinde ekonomik suçlara ekonomik ceza uygulanması konusundaki tartışmalara da değinmek gereklidir.

Ekonomik suçları önlemek amacıyla her şey suç sayılırsa, devletin bu suçları takip etmesi mümkün olmamakta, suç işlenmeden faaliyet yapılamazmış gibi bir durum ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle ceza, ölçülü ve basiretli bir biçimde kullanılacak bir müeyyidedir.

Ekonomik suçlara uygulanan yaptırımlar cezai ve idari olmak üzere iki yönlü olabilmektedir. Yaptırımlar konusunda çeşitli görüşler vardır. Kazanç amacına yönelik ekonomik suçlarda hürriyeti bağlayıcı cezalara değil, idari nitelikli cezalara ve para

<sup>386</sup> İdari para cezası dışındaki yaptırımlar Düzene Aykırılıklar Hukuku'na dahil edilmemektedir. Bkz. Mahmutoglu, *a.g.e.*, s. 123.

<sup>387</sup> Başaran, *a.g.m.*, s. 113.

<sup>388</sup> Aynı, s.114.

<sup>389</sup> Örneğin Alman Hukuku'nda "Düzene Aykırılıklar Kanunu – Gesetz über Ordnungswidrigkeiten" 1952 de yürürlüğe girmiştir. 19 şubat 1987 tarihli ve aynı adlı kanunda ayrıntılı düzenlemeler yapmıştır. Bkz. İçel ve diğerleri, *a.g.e.*, **2. Kitap**, s. 22; 1986 Türk Ceza Kanunu Öntasarısının da ise bu eğilime kısmen rastlanmaktadır. Bkz. TCK' nun Öntasarısının Gerekeşi, (Ankara: 1987), s. 30.

cezalarına önem verilmesi önerilmektedir. Bu düşüncenin temelinde para cezalarının hürriyeti bağlayıcı cezalardan daha etkin olacağı yatmaktadır. Buna karşılık bir başka görüşe göre kademeli bir yaklaşım öngörülmektedir. Buna göre ülke ekonomisine ve bireylerin ekonomik haklarına büyük zarar veren fiillerin cezai nitelikte yaptırımlarla karşılanırken, diğerleri idari nitelikli cezalarla karşılanmalıdır.<sup>390</sup>

Ceza kanunu tasarılarında, ekonomik suça ekonomik ceza uygulanması prensip olarak kabul edilmektedir. Bu ceza politikasının temelinde “ekonomik bir menfaat temin etmek için bir suç işlendiğinde onun karşılığı da para cezası olmalıdır” yaklaşımı yatmaktadır. Ancak Avrupa Konseyi, ekonomik suçlarla mücadelede prensip olarak ekonomik cezalara başvurulmasını kabul etmekle beraber, hürriyeti bağlayıcı cezalardan vazgeçilmesinin mümkün olmadığını, hatta gereken durumlarda bu cezanın daha etkin olabileceğini çeşitli çalışmalarında vurgulamıştır.<sup>391</sup>

Ekonomik suç işleyen suçluların yakalanması çok güçtür. Bu tip suçlular yargılanmanın çeşitli aşamalarında, yargılandıktan sonra çarptırıldıkları hürriyeti bağlayıcı cezaları çekerken ayırıcı muamele gördükleri söylenmektedir. Uzun süreli hürriyeti bağlayıcı cezaları gerektiren bir fiil söz konusu olduğunda yargıç ve savcılar mahkumiyetten kaçınmaktadırlar. Bu nedenle kısa süreli hürriyeti bağlayıcı cezaların ve para cezalarının daha etkin olduğu ileri sürülmektedir.<sup>392</sup>

Yaptırım konusunda tüm ekonomik suçları kapsayacak bir öneri getirmek oldukça zordur. Her ekonomik suçun ihlal ettiği hukuki değer farklı olduğu gibi yarattığı zararda farklıdır. Ekonomik suç işleyen faile sadece ekonomik ceza vererek, faili, suç işleyerek elde ettiği kazançtan mahrum bırakmak, failin kafasında bu paranın daha sonraki hukuka aykırı faaliyetlerle giderilmesi gereken bir zarar olduğu fikrini yaratıp, cesaret kazanmasına bile yol açabilir.<sup>393</sup> Bu noktada kanun koyucu insanların hareket alanlarını daraltmadan, fakat çok da açık kapı bırakmadan ve yürütme organına

<sup>390</sup> Tezel, **a.g.m.**, s. 52

<sup>391</sup> Sulhi Dönmezer, “Genel Değerlendirme”, **Ekonomik Suçlar ve Ceza Kanunu Öntasarısı Sempozyumu**, 17-18. Nisan 1987, İTO Y.no:1987-19, (İstanbul: 1987), s. 135; Bazı suçlar bakımından ekonomik cezaya karşı bir görüş: “ “batık banka sorumluları”, bankaları hortumlayanlar, bu sürece göz yuman siyasetçi ve bürokratlar bakımından ”Ekonomik suça ekonomik ceza” mantığına sığılmaya çalışılırsa, hem toplum vicdanı sızlar, hem de, “bir tepsi baklava çalanlara, cezalarını bir tepsi baklavayı, dilim dilim geri vermekle sınırlamadınız” diye adama sorarlar... ” Bkz. Algan Hacaloğlu, **CHP İnsan Hakları Masası**, <http://www.chp.org.tr>, Erişim, 7.11.2001; Ekonomik ceza yaklaşımında olan bir görüş: Vergi Kanunu hükümlerinde kasıtlı suç işlenmedikçe ekonomik suça ekonomik ceza uygulanmalıdır , “Bir paket de MHP’den”, **Radikal**, 17.7.1999.

<sup>392</sup> Bu görüşler için Bkz. Yücel, **a.g.e.**, s. 146.

<sup>393</sup> Sancar, **a.g.e.**, s. 18; G. Picca, **a.g.e.** s. 34

cezalandırma yetkisini devrederken çok cömert davranmadan bir ceza politikası belirlemelidir.<sup>394</sup>

Her suçun yaptırımının etkili, yeterli, ve önleyici olması gerekmektedir.<sup>395</sup> Bu noktada ekonomik suçun yaptırımı suçun özelliklerine, ihlal edilen menfaatin niteliğine göre ceza politikasınca, hürriyeti bağlayıcı cezalar, para cezaları ve idari nitelikte yaptırımlar arasından belirlenmelidir.<sup>396</sup> Ancak tekrar edelim ki, ekonomik suçta ekonomik cezadan anlaşılması gereken şey ekonomik suçlara para ya da idari nitelikli cezalar verilsin demek değildir<sup>397</sup>, gereken durumlarda hürriyeti bağlayıcı cezalar da verilebilmelidir.

#### 4.5.3.2.3. Para Cezalarının Fayda ve Sakıncaları

Hapis cezasının, özellikle kısa süreli hapis cezasının sakıncaları göz önünde tutulduğunda, para cezaları en uygun seçenek olarak görülmektedir.<sup>398</sup> Para cezalarının bir takım avantajları vardır. Para cezasının avantajlarından birisi bölünebilir olmasıdır. Yani ceza faildeki kusura ve suçun ağırlığına göre belirlenebilmektedir. Bunun sonucu olarak bu tip ceza kişiselleştirmeye çok uygundur.<sup>399</sup> Bölünebilirlik, infaz açısından da söz konusudur; Para cezaları taksitlere bağlanabilir, fail için ödeme kolaylığı sağlanır ve bu süre içinde fail cezanın korkutucu etkisini sürekli olarak

<sup>394</sup> Sancar, a.g.e., s. 18.

<sup>395</sup> Yalçın Karayalçın, **Çekler Hakkındaki 3167 Kanunla İlgili Adalet Bakanlığı Taslağı ve Karşı Görüşler Sempozyumu**, 12.01.2002, Ankara, (Ankara: A. Ü. Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2002), s. 33.

<sup>396</sup> Ekonomik suçta sadece ekonomik ceza verilmesi yaklaşımından sadece para cezalarının anlaşılması, bundan menfaati olanlarca konun istismar edilmiş olmasındandır. Bkz. Karayalçın, a.g.e., s.33; Ekonomik ceza kavramı hürriyeti bağlayıcı cezalar dışındaki tüm yaptırımları kapsamaktadır. Yani hem cezai anlamda para cezaları hem de idari yaptırımları kapsamaktadır. Bkz. Ali Bozer, **Çekler Hakkındaki 3167 Kanunla İlgili Adalet Bakanlığı Taslağı ve Karşı Görüşler Sempozyumu**, 12.01.2002, Ankara, (Ankara: A. Ü. Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2002), s.28; Ekonomik suçta ekonomik ceza verilmesinin tutarsız olduğu da ileri sürülmüştür. Ceza hukukunda kazanç elde etmek amacıyla suç işlenmesi halinde hürriyeti bağlayıcı cezalar yanında, suçtan elde edilen kazancın da geri alınması prensibi vardır. Ekonomik suçta ekonomik cezadan kast edilen konu bu olmalıdır. Ancak İdari yaptırımlar alanı için durum elbette ki farklıdır. Bkz. Zeki Hafızoğulları, **Çekler Hakkındaki 3167 Kanunla İlgili Adalet Bakanlığı Taslağı ve Karşı Görüşler Sempozyumu**, 12.01.2002, Ankara, (Ankara: A. Ü. Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2002), s. 77.

<sup>397</sup> Kamuoyu medyanın da etkisiyle muhtemelen sadece para cezalarını ve idari cezaları anlamaktadır.

<sup>398</sup> Baumann 1968 yılında yazmış olduğu bir eserde “ Nasıl ki 16. asırdan itibaren barbarca bedeni cezalar hürriyeti bağlayıcı cezalar la kaldırılmışsa, günün birinde hürriyeti bağlayıcı cezalar yerine neden para cezaları olmasın”demektedir. Bu eğilimin günümüzde arttığı söylenebilir., “Jüregn Baumann, **Strafrecht**, (1968), s.45” Donay, a.g.e., s. 53 den yapılan alıntı.

<sup>399</sup> Örneğin İngiltere’ de suçlu yoksul ise ya da ağır mali yük altındaysa cezanın alt sınırına inilmektedir. Nigel Walker, **Punishment, Danger and Stigma- The Morality of Criminal Justice**, (Oxford: 1980), s. 120.

hatırlar.<sup>400</sup> Günümüz ekonomisinde ve sosyal yaşamda para çok etkili ve önemlidir. Bu durum para cezalarının etkili bir yaptırım olmasına yol açmıştır. Cezanın taşınması gereken önemli bir özelliği suçluyu çeşitli yoksunluklara maruz bırakılmasıdır. Paranın da tüm gereksinimleri karşıladığı düşünüldüğünde paraya önem verenler için para cezalarının etkili bir ceza olduğu söylenebilir.<sup>401</sup> Hapis cezasına alışılabilmesi mümkündür. Fakat her para cezasına mahkumiyette belirli bir miktar para malvarlığından çıkacağı için faili maddi sıkıntıya sokacaktır. Bu ise cezanın hem caydırma hem de önleme fonksiyonu ile bağdaşır. Kazanç saiki ile işlenen suçlarda fail malvarlığını artırma çabasındadır. Para bu tür kişilere suç işletebildiğine göre, bunlar için çok değerlidir. Bu nedenle bu kişiler için para cezaları çok etkilidir.<sup>402</sup> Para cezasının ekonomik yanının ağır basması, devlete gelir de sağlaması, buna karşın hapis cezasının Devlete maliyetinin yüksek olması<sup>403</sup> nedeniyle, para cezaları devlet açısından da en uygun yaptırımdır.<sup>404</sup> Para cezalarının en önemli yararı adli hatalardan geri dönebilmenin mümkün olmasıdır.<sup>405</sup>

Para cezalarının sakıncaları da vardır. Ancak bu sakıncaların giderilebileceği ileri sürülmektedir. Bu tür cezaların eşitlik ilkesine aykırı olduğu ileri sürülmektedir.<sup>406</sup> Aynı suçu işleyen ve aynı para cezasına mahkum olan kişilerden biri zengin diğeri yoksulsa, para cezasının ikisi üzerindeki etkisi farklı olacaktır.<sup>407</sup> Buna karşın para cezası kişiselleştirmeye uygun olmasından dolayı, hükümlünün durumuna en uygun bir miktarda belirlenmesi mümkündür. Para cezasının, cezaların kişiselliği ilkesine aykırı olduğu ileri sürülmektedir.<sup>408</sup> Failinin malvarlığından eksilen para, failin ailesini de etkilediği ileri sürülmekte ise de diğer tüm cezalarda da ailenin etkilenmesi söz konusu olabilmektedir. Para cezasının ahlaki olmadığı, suçların satın alınmasına yol açtığı söylenmektedir.<sup>409</sup> Para cezasına suçun fiyatı olarak bakılması halinde fiyatı pahalı hale

<sup>400</sup> Önder, *Ceza Hukuku Dersleri*, a.g.e., s.512-513

<sup>401</sup> İçel ve diğerleri, a.g.e., 3. Kitap, s.110

<sup>402</sup> Donay, a.g.e., s.43-44

<sup>403</sup> ABD' de hapis cezasının maliyetinin 50 milyar dolar olduğu ifade edilmektedir. Bkz. *Law and Economics- Topics in the Economics of Crime and Punishment*, [http://www.econ.ilstu.edu/Econ\\_Web\\_Pages/Lon\\_Carlson/220webpage/outlines/220ch12.htm](http://www.econ.ilstu.edu/Econ_Web_Pages/Lon_Carlson/220webpage/outlines/220ch12.htm), Erişim 18.2.2001

<sup>404</sup> Gary S. Becker, *An Economic Approach to Crime and Punishment*, C.III, in: *Radzinowicz-Wolfgang*. (New York: 1977), s.128

<sup>405</sup> İçel ve diğerleri, a.g.e., 3. Kitap, s.111

<sup>406</sup> Dönmezer, Erman, a.g.e., C.II, s.677

<sup>407</sup> Donay, a.g.e., s. 47; Önder, *Ceza Hukuku Dersleri*, a.g.e., s.513

<sup>408</sup> Dönmezer, Erman, a.g.e., C.II, s.677

<sup>409</sup> Aksi görüşte olan İçel' e göre para cezası suçun bir fiyatı olarak düşünülmemelidir. Hapis cezaları ile para cezaları arasındaki sadece birim farkıdır. Bkz. İçel ve diğerleri, a.g.e., 3. Kitap, s.111

getirmek bir çözüm olabilir. Para değerindeki düşüşlerde para cezalarının etkinliğini azaltmaktadır.<sup>410</sup> Para cezalarının en önemli sakıncalarında birisi cezanın ıslah amacına hizmet etmemesidir. Suçlu cezayı ödedikten sonra, rehabilitasyon ve resosyalizasyon sağlayacak uygulamalar yapılamaktadır. Ancak bu sakıncanın da giderilmesi için para cezasına ek olarak belirli rehabilitasyon kurumlarına devam etme bir yasal yükümlülük olarak düzenlenebilir.<sup>411</sup>

#### **4.5.3.3. Vergi Suçlarına Uygulanması Gereken Yaptırım Niteliğinin Değerlendirilmesi**

Vergi suçlarına uygulanacak yaptırımın nitelik ve nicelik açısından belirlenmesi gereklidir. En uygun yaptırımın uygulanması vergi suçluluğunu önleyebileceği gibi, kamu vicdanını da rahatlatacaktır. Belirlenen yaptırım bir yandan da vergi borcunun bir an önce tahsiline engel olmamalı hatta kolaylaştırmalıdır. Vergi alacağının tahsilini imkansız hale getirmemeli veya geciktirmemelidir. Bu amaçları gerçekleştirmek bakımından uygulanması gereken cezanın türü konusunda farklı görüşler ileriye sürülmüştür. Temelde hürriyeti bağlayıcı cezalar ile mali nitelikteki cezalar konusunda fikirler ileriye sürülmüştür.

Ceza hukuku, yapısı yönünden toplumun kültürel uygarlık düzeyi, sosyal ve ekonomik yaşantısı ile yakından ilgili bulunması ve ancak yasa koyucu tarafından konulabilir ve biçimlendirilebilir olması nedenleri ile siyasal bir nitelik taşıyan bir hukuk dalıdır.<sup>412</sup> Ceza belirleme yetkisi yasa koyucunun takdirindedir. Ancak yasa koyucunun bu yetkisi sınırsız değildir. Anayasanın konuya ilişkin hükümleri ve hukukun genel ilke ve kuralları ile sınırlandırılmıştır. Bu bağlamda ceza kanunları, ceza hukukunun temel ilkeleri ve anayasanın konuya ilişkin kuralları, ülkenin genel durumu, sosyal ve ekonomik hayatın gereksinimleri göz önüne alınarak saptanacak ceza politikasına göre düzenlenir.<sup>413</sup> Ceza verme hakkının esasını, adaletle sınırlandırılmış toplumsal yarar düşüncesi oluşturur. Bu nedenle yasa koyucu bir düzenlemeye giderken kamu yararını, kişi yararı kadar düşünmek durumundadır. Kamu yararının takdiri ise yasa koyucuya aittir. Ancak kamu yararı gerekçe gösterilerek eylemlere istenildiği

<sup>410</sup> Dönmezer, Erman, **a.g.e., C.II**, s.677

<sup>411</sup> İçel ve diğerleri, **a.g.e., 3. Kitap**, s.111

<sup>412</sup> AYM. E.1980/63, K.1980/68, 11.12.1980, **AMKD.**, S. 18, s.392

<sup>413</sup> AYM. E.1993/16, K.1993/24, 6.7.1993, **AMKD**, S.29/1 s. 319; E.1980/1, K.1980/25, 29.4.1980, **AMKD**, S. 18, s. 162 ; AYM., E.1977/19, K.1977/82, 24.5.1977, **AMKD.**, S. 15, s. 387

kadar ceza saptanamaz, kişiye Anayasa ile tanınan ve güvence altına alınan hakların özüne de dokunulamaz.<sup>414</sup> Günümüz ceza hukukları suç ile bozulan toplum düzenini yeniden eski haline getirmek bakımından cezalarda şiddet eğiliminde değildir, yapıcı unsurlara daha çok önem vermektedir.<sup>415</sup> Hatta kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimleri de görülmektedir. Almanya örneğinde kabahatler ayrı bir kanunda düzenlenmiştir. Bu şekilde bazı fiillerin ceza hukukunun alanından çıkarıldığı görülmektedir. Bu yolla da idari nitelikli yaptırımlarla hukuka aykırı fiiller karşılanmaktadır.<sup>416</sup>

Esas itibariyle hangi suçların toplum için daha tehlikeli olduğuna ilişkin hüküm ve görüş bir değer yargısından ibarettir ve bunun da objektif bir geçerliliği yoktur. Ancak kamu hizmetlerinin finansmanı açısından zorunlu bir araç olan vergilere ilişkin çeşitli yükümlülüklerin yerine getirilmemesi ve yasaklara uyulmaması sonucunda ortaya çıkan vergi suçlarının, tüm toplumun temel ve ortak gereksinimleri için zorunlu olan kaynakları azalttığı veya bunların azaltılması tehlikesini ortaya çıkardığı, mağdurun her zaman devlet ve dolayısıyla tüm toplum bireyleri olduğu düşünüldüğünde vergi suçlarının diğer suçlardan daha az tehlikeli olduğu söylenemez. Diğer suçlar somut, belirgin sonuçlar doğurması, mağdurun gerçek kişi olması nedeniyle daha tehlikeli görünebilirler. Vergi suçlarının doğurduğu sonuç çoğu kez somut değildir ve çoğu zaman uzun vadede anlaşılır, mağduru da devlettir. Fakat uzun dönemde vergi suçlarının devlet yaşamını ve fonksiyonlarını bozucu ve yıkıcı etkileri daha net anlaşılabilir.

Vergi cezaları kamu gelirleri içerisinde yer alsa da, bunların asıl amacı kamu hizmetlerinin finansmanı için gelir sağlamak değil, vergi suçu nedeniyle bozulan toplum düzeninin yeniden tesisidir. Vergi cezaları ile korunan yarar kamu yararadır. Bu noktada devlete olan itaatsizlik, hazinenin zarara uğratılması yanında, dürüst vergi mükelleflerinin de zarar görmesinden dolayı cezalandırma gereği ortaya çıkmaktadır. Yaptırım caydırıcılık fonksiyonunu da gerçekleştirmelidir yani diğer kişileri suç işlemekten, faili ise bir kez daha aynı nitelikte bir suç işlemekten alıkoymalıdır.<sup>417</sup> Yaptırım, suç olarak öngörülen fiil ile orantılı olmalıdır. Uygulanan ağır yaptırımlar

<sup>414</sup> AYM. E.1979/37, K.1980/26, 29.4.1980, AMKD, S. 18, s. 174

<sup>415</sup> Erem, Danışman, Artuk, a.g.e., s. 40-41

<sup>416</sup> Bkz. Mahmutoğlu, a.g.e., s. 123

<sup>417</sup> Gözükar, a.g.e., s.44

sosyal barış ve sükunun sağlanmasına olumlu katkı sağlayamamaktadır.<sup>418</sup> Fiil ile ceza arasında adil bir oran bulunmadığı takdirde, şiddetli ceza, ceza hukuku anlamındaki cezalar bakımından genellikle yargıcı beraat hükmü vermeye sevk eder.<sup>419</sup> Buna karşın idari nitelikli cezalarda idarenin takdir yetkisi yoktur. Şiddetli cezalar ve ağır yaptırımlar başlangıçta bir şok etkisi yaratabilir ve suçluluğu önlemede olumlu bir araç olarak görülebilir. Ancak fiille orantılı olmayan, şiddetli ceza zamanla suçlunun işlediği fiili ve kusurunu unutturur ve suçluyu mağdur durumuna sokar.<sup>420</sup> Uygulanması çok güç ya da olanaksız nitelikteki yaptırımların öngörülmesinin pratik bir değerinin olmaması yanında bu yaptırımlar devlete ve onun ceza sistemine olan güveni azaltabilir. Cezaların miktarının saptanmasının, hiçbir ölçüt getirilmeden tamamen yargıcın takdirine bırakılması, hataları arttıracak gibi, kişisel takdirler sonucu aynı suç için çelişkili sonuçlar doğabilecektir. Buna karşılık, aynı suçu işleyenler için değişmez cezaların öngörülmesi, suçun işleniş şekil ve şartlarını, suçlunun kişiliğini, onu suça iten etkenleri göz önüne alma olanağı vermeyeceğinden yargıcı sadece maddede yazılı cezayı bildiren bir konuma sokarak cezanın kişileştirilmesi olanağını önleyecektir.<sup>421</sup> İdari nitelikli suçlar bakımından ise idarenin bağlı bir yetkisi olduğu için ceza miktarının saptanması diye bir şey söz konusu olamayacaktır.

Vergi kaçakçılığı suçunda yükümlü çoğunlukla yakalanması ve bu durumun ortaya çıkması halinde karşılaşacağı yaptırımı değil, elde edeceği iktisadi menfaati düşünmektedir. Yükümlüler vergi yasalarına uyup uymama konusundaki kararlarını, ödeyecekleri vergi ile bu verginin ödenmemesi halinde taşıyacakları riski karşılaştırmak sureti ile verirler.<sup>422</sup>

Bir çok ülkede vergi kaçakçılığı suçu topluma karşı işlenmiş bir suç olarak kabul edilmekte ve hapis cezası etkili bir şekilde uygulanmaktadır.<sup>423</sup> Cezadan beklenen amaç, kişiyi topluma kazandırmaktır. Cezanın caydırıcılığı ve suçlunun toplumla uyum sağlayabilmesi, topluma yeniden kazandırılması, ceza politikasının temel ilkelerinden birini oluşturmaktadır. Cezanın infazı da suçlunun topluma yeniden kazandırılmasını amaçlamalıdır.

<sup>418</sup> Dönmezer, Erman, **a.g.e., C.I**, s.102

<sup>419</sup> Yöndem, **a.g.e.**, s. 106- 108

<sup>420</sup> Dönmezer, Erman, **a.g.e., C.I**, s.103

<sup>421</sup> AYM., E.1994/92, K.1995/14, 20.6.1995, **RG. 5.8.1997, S.23071**

<sup>422</sup> Alkin, **a.g.m.**, s.7, Şenyüz, **a.g.e.**,s. 99

<sup>423</sup> Şinasi Aydemir, "Kaçakçılıkta Hapis Cezası ve Kayıt Dışı Ekonomi", **Yaklaşım**, Yıl.3, S.26 (Şubat 1995), s. 83

Hapis cezalarının yararları olduğu gibi sakıncaları da söz konusudur. Hapis cezası bireyi toplum dışına itmektedir. Hapis cezasından beklenen bazı faydalar kısa süreli hapis cezalarından elde edilememektedir. Bir kere süre kısa olduğundan ıslah gerçekleşmemektedir. Ayrıca kısa süreli hapis cezasının devlete önemli maliyeti olmaktadır. Buna karşın ceza hukuku alanında kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimleri vardır. Bu nedenle bazı kabahat olarak nitelendirilen suçlar, suç kapsamından çıkartılarak idari yaptırımlarla karşılanması düzenlenmektedir.

Bu eğilimin vergi suçları bakımından da neticeleri olacaktır. Vergi suçlarının doğal suç olarak ifade edilen suçlar kadar ağırlığı olmadığı düşünüldüğünde bunlara karşı idari yaptırım uygulanması, suçların mali yaptırımlarla karşılanması söz konusu olacaktır. Bununla birlikte ekonomik suçlara ekonomik cezalar uygulanması yaklaşımı da belirleyici bir nokta olabilmektedir. Bu yaklaşıma göre ekonomik suçta ekonomik ceza uygulanması gerektiği, ancak bununla sınırlı olmaksızın gereken hallerde hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanması gerektiği de ifade edilmektedir. Bu yaklaşımda genelde ekonomik suçta ekonomik cezanın, mali yaptırımların uygulanması söz konusu olduğundan vergi suçlarının da ekonomik suç olarak düşünmek mümkün olacağından bu suçlar için ekonomik cezaların uygulanması söz konusudur.

Para cezalarının kısa süreli hürriyeti bağlayıcı cezalara olan üstünlükleri de dikkate alınmalıdır. Her ne kadar kısa süreli hürriyeti bağlayıcı cezaların yasal tanımına göre bazı vergi cezaları kısa süreli hapis cezası olmasa da süresi bakımından kısa olduğunu söylemek mümkündür. Kısa süreli hapis cezalarının olumsuz noktaları düşünüldüğünde para cezaları tercih edilebilecektir. Buna karşın kısa süreli hapis cezası yerine daha uzun süreli hapis cezası uygulamak da hem hapis cezasından beklenen yararları sağlayabilecek hem de kısa süreli hapis cezalarının olumsuz noktalarını taşımayacaktır. Bununla birlikte idari nitelikli vergi cezalarının hem kabahatleri suç olmaktan çıkarmaya olan eğilim, hem ekonomik suçlara ekonomik cezanın uygulanması yönünde oluşan kamuoyu baskısı ve ekonomik cezaların ya da para cezalarının faydalarından dolayı uygulanması gereklidir.

Vergi suçlarına uygulanacak yaptırımlar tek başlarına suçları önlemek ve sayılarını azaltmak için yeterli değildir. Asıl yapılması gereken kriminolojik, teknik ve ekonomik araştırmalar yolu ile vergi suçluluğunu doğuran faktörleri bulmak ve bunları

uygun araç ve yöntemlerle ortadan kaldırmaktır. Bu noktada da hukuk sosyolojisi de yararlı olacaktır.

## 5. VERGİ SUÇ VE CEZALARINA EKONOMİK YAKLAŞIM<sup>424</sup>

Son dönemlerde, “suça ekonomik yaklaşım” eğilimi güçlenmeye başlamıştır.<sup>425</sup> Suçun ekonomik analizi şu yaklaşıma dayanmaktadır: Bireysel ve organize suçlular rasyonel kişi ya da kurumlardır. İspatlanmamış ancak, varsayılan duruma göre, insanlar diğer suçlara göre göreceli olarak, ekonomik suçlar bakımından daha çok rasyonel düşünmektedirler ve insanların gelir düzeyi arttıkça bu rasyonel düşünüş de artmaktadır. Suçlu, kendisi açısından cazip bir alternatif olduğu için suç işlemektedir. Bu nedenle, suç işlemeyi, kişilerin alternatif maliyet ve fayda arasındaki bir seçimi olarak ele almak mümkündür. “Suç ekonomisi”, piyasa yapısı içinde ve dışında insan davranışı ve kaynak tahsisi seçimini açıklamak amacıyla kullanılan bir ekonomik analiz yaklaşımıdır. Ekonomik yaklaşımın temelinde, toplumdaki fiili suç düzeyinin, özel ve kamu kaynaklarının yasal yaptırımlar ve diğer suç önleme düzenlemelerine yönelik tahsisinden etkilendiği varsayımı bulunmaktadır. Ekonomik yaklaşımın amacı, marjinal düzeyde potansiyel suçluların davranışını değiştirmektir. Teorik açıdan, denge suç düzeyinin, suçlu ve yasal yaptırım uygulayan otorite arasındaki karşılıklı etkileşime bağlı olduğu kabul edilmektedir. Teorik yaklaşımların en

<sup>424</sup> “İktisadi analiz hukukun hakkaniyete bakışını iki şekilde etkiler. İlk olarak, hakkaniyet ve etkinlik birbirleriyle yarışan hedefler olarak düşünülebilir ve bir noktada dengelenmeye çalışılır. İkinci olarak, davranışların iktisadi analizi adalet ve hakkaniyet kavramlarına bakışımızı etkileyebilir.” “İktisadi kavramlar ve modeller hukuk kuralları ile hukuki kurumların açıklanmasında kullanışlı bir araç olabilir. Mikro iktisadın analiz yöntemlerini hukuk kuralları ve kurumları alanında uygulamak suretiyle iktisadi verimliliğin ve kıt kaynakların etkin kullanımının hukuk alanında da gerçekleştirilmesi mümkün olabilecektir.” Farklılıklarına rağmen her iki disiplinde aynı sonuçlara ulaşabilmektedir. “Hukuki bir sorunun iktisadi analiz yöntemleriyle çözümlenmesinde ilk adım, bireylerin ya da kurumların kararlarını verirken açıkça tanımlanmış ve iyi bilinen iktisadi amaçlarını maksimize edecek biçimde hareket ettiklerini varsaymaktır. İkinci adım, Birbirleriyle ilintili bütün karar sahipleri arasındaki karşılıklı etkileşimin, iktisatçıların denge noktası dedikleri bir durumda kararlılık kazandığını ve bu durumun kendiliğinden değişmediğini göstermektedir. Üçüncü adım ise denge noktasını iktisadi etkinlik ölçütüne dayanarak değerlendirmektir.” Son adım ise mantıksal tutarlılık gösteren iktisadi bir analize ilişkin öngörülerin olgular karşısında sınanmasıdır. Bkz. Recai Dönmez, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarına ‘Hukuk ve İktisat’ Teorisi Açısından Yaklaşım”, **Yaklaşım**, Y. 8, S. 91, (Temmuz 2000), s. 82-83

<sup>425</sup> “Temel hukuk sorunlarına mikro iktisadın perspektifinden bakmak hukuk sùjelerinin alternatif uyuşmazlık çözüm yolları arasında yapabileceği tercihleri anlamamız bağlamında oldukça ilginç katkılar sağlayabilmektedir. Hukuk sùjelerinin davranış biçimlerinin öngörülebilmesi yasa koyucunun düzenleyici faaliyetlerine ışık tutması açısından çok önemlidir.” Bkz. Dönmez, Vergi Uyuşmazlıklarının, **a.g.m.**, s.92

önemli özelliği, suçluların rolü, zarar görenler, yaptırım ve önleme ile genel ekonomik denge arasındaki ilişkileri bir bütün olarak ortaya koymaya yönelik olmalarıdır.<sup>426</sup>

Vergi kanunlarına uyulmamasına ilişkin cezalar, söz konusu kanunlara yaygın biçimde uyulmasının beklendiği her vergi kanunu sisteminin zorunlu bir bileşenidir. Vergi kanunlarına uyulmamasına yönelik cezalar, bu kanunlardan gerçekleşen özel sapmaları cezalandırmak için olduğu kadar, başlı başına vergi kanunları tarafından oluşturulacak olan davranış standardını oluşturmak ve bunu geçerli kılmak amacına da yöneliktir. Ayrıca özel durumlarda örnek niteliğinde gerçekleşen cezai uygulamalar, halen bu kanunlara uyanların vergi kanunlarına uymak yönünde gösterdikleri davranışın devam etmesini destekleyecek niteliktedir. Vergi kanunları, cezai müeyyide bulunmaması halinde en fazla önerilen bir davranış biçimini ifade eder. Bu tür bir davranış biçimini kabul etmeyen kişi ise herhangi bir yaptırım söz konusu olmaksızın kanuna aykırı hareket edebilir. İdeal olan, vergi cezalarının belirli amaçları gerçekleştirmeye yönelik olarak oluşturulmasıdır. Vergi cezaları, kanunlara gönüllü uyumu teşvik etmeli, adil işleyen bir yapılanmaya sahip olmalı, istenmeyen davranışları caydırmalı, kanun hükümlerinin, idari düzenlemelerin idare tarafından etkin biçimde uygulanmasını sağlayacak şekilde düzenlenmelidir.<sup>427</sup>

### **5.1. Vergi Kanunlarına Uyma ya da Uymama Konusunda Mükelleflerin Karar Alma Mekanizması**

Ekonomistler, vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uyma ya da uymama yönündeki kararlarını, elde etmeyi bekledikleri faydayı maksimize etmek amacıyla yaptıkları rasyonel bir tercih olarak görürler. Bu çerçevede vergi mükellefi, vergi kaçırma ve vergi kanunlarına uygun hareket etme arasındaki bir noktada belli bir kanuna uyma seviyesi tespit etmektedir. Tercih edilen kanunlara uygun davranma düzeyi, kişinin beklenen net faydasını en yükseğe çıkaran maksimize eden uyum seviyesidir. Vergi mükellefinin bu konuda yapacağı tercih, kanunlara uygun hareket etmek karşısında, vergi kaçırmanın getireceği fayda ve maliyetleri etkileyen çeşitli

<sup>426</sup>Nazım Ekren, **Ekonomik Suç, Ekonomik Ceza**, [http://www.activefinans.com/activeline/sayi9/suc\\_ceza.html](http://www.activefinans.com/activeline/sayi9/suc_ceza.html), erişim 15.11.2001

<sup>427</sup> **Study of Present-Law Penalty and Interest Provisions as Required By Section 3801 of The Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act Of 1998** (Including Provisions Relating to Corporate Tax Shelters, Volume I, Prepared By The Staff of The Joint Committee on Taxation July 22, 1999 U.S. Government Printing Office Washington: 1999), s. 31

faktörlere bağlıdır. Bu kararı etkileyecek olan söz konusu faktörler arasında vergi denetimleri yolu ile vergi kaçırmanın açığa çıkarılması olasılığı, vergi oranları, gecikme nedeniyle faiz uygulaması, vergi kaçırıldığıının saptanması üzerine uygulanacak olan idari ve ceza hukuku anlamındaki cezalar, mükellefin ahlak yapısı ya da dürüstlük düzeyi, vergi kaçırma eyleminin saptanması halinde söz konusu mükellefin itibarının zedelenmesi, mükellefin risk alma konusundaki istek düzeyi, başarılı bir kaçakçılık eyleminden doğacak olan fayda düzeyi olarak sayılabilir.<sup>428</sup>

Maliyet yönünden konuyu ele alırsak vergi denetimi olasılığı ve cezalar vergi kaçırmanın beklenen maliyetlerini belirleyen temel unsurlardır. Sonucu her ne olursa olsun bir denetim geçirmenin doğuracağı fiili zararlar da vergi kaçırmanın beklenen maliyetini arttırabilir. Şayet yapılan incelemeler mükellefin gerçekte sahtecilik yapıp yapmadığına bağlı olmaksızın onun bir denetim geçirmesini mümkün kılacak şekilde büyük ölçüde tesadüfi olarak gerçekleştiriliyorsa, bu durumda söz konusu denetlemeye tabi tutulmanın getireceği maliyetler vergi kaçırma maliyetlerini etkilemeyecektir. Mükellefin bir denetim geçirmesi olasılığının daha fazla olması halinde ise denetlenmeden doğacak maliyetlerin kanunlara uygun hareket edip etmeme kararının verilmesinde dikkate alınması gerekecektir.

Bir diğer maliyet unsuru vergi kaçırmanın ardından bu eylemin yapılması nedeniyle hissedilebilecek olan suçluluk duygusudur. Oysa suçluluk ya da daha geniş bir anlatımla vergisini ödemeyen kişinin ahlaki yönden hissettiği duygular, insan davranışını etkileyen bir faktör olmasına karşın, vergi kaçırma'yı açıklayan ekonomik analize genellikle dahil edilmemektedir. Mükellefin vergi kaçırdığı için suçluluk duygusu hissetmesinin beklenmesi söz konusu ise onun bu eylemi gerçekleştirmesi daha küçük bir olasılıktır. Vergi kaçırma'ya ilişkin idari ve ceza hukuku anlamında cezalarda gerçekleştirilen artış ya da denetleme oranlarının artması nedeniyle vergi kaçırıldığıının saptanması olasılığının yükselmesi gibi bu eylemin beklenen maliyetlerinde artış

---

<sup>428</sup> Teorik açıdan, kişisel net fayda, vergi kaçırma eyleminin, vergi kaçırma mükellefin yararlandığı kamu mal ve hizmetlerinin sağlanması üzerindeki etkisini de içermesi gerekmektedir. Ancak çok sayıda mükellefin oluşturduğu bir toplulukta tek bir mükellefin sadece kendi ödediği vergiden doğrudan doğruya doğacak olan marjinal kişisel fayda, kamu mallarının yayılma niteliği taşıyan bir fayda olgusuna sahip olması nedeniyle, muhtemelen önemli bir değere sahip olmayacaktır. Bu yüzden çok sayıda mükellef içinde potansiyel bir vergi kaçakçısının gerçekleştirdiği bu vergi kaçırma eyleminin, vergi kaçırma mükellefin yararlandığı kamu mal ve hizmetlerinden sağladığı fayda üzerinde ortaya çıkarabileceği etkiyi bertaraf edebilir.

yaratacak olan herhangi bir faktörün olası vergi kaçakçılığı eylemlerini genellikle azaltması beklenmektedir.<sup>429</sup>

Vergi kaçırmanın getireceği fayda, öncelikle kişinin vergi sonrası gelirinde vergi kaçırmanın bir sonucu olarak ortaya çıkan ilave artış ve aynı zamanda vergi kanunlarına uymanın getireceği maliyetlerden kaçınmayı da içermektedir.<sup>430</sup> Elde edilen gelirin düşük gösterilmesi ya da vergiden düşülen giderlerin olduğundan yüksek beyan edilmesi şeklinde gerçekleştirilen vergi kaçırmanın parasal yararı, vergi oranlarının düzeyine bağlıdır. Örneğin beyan edilmeyen gelirin her bir birimi için, gelirin o söz konusu birim için ödenecek olan verginin miktarı kadar (ki bu miktar marjinal vergi oranı ile o söz konusu birimin çarpımına eşittir) fayda sağlamaktadır. Bu yüzden diğer faktörlerin sabit olduğu varsayıldığında, görece yüksek vergi oranlarının kaçırılan vergide artış yaratacağı teşvik edeceği beklenmektedir. Ancak bu teşvik edici unsur daha yüksek marjinal vergi dilimlerinde, denetlenme olasılığının da artmasıyla dengelenebilecektir. Vergi denetim oranı ile görece yüksek vergi oranları arasında bir bağlantı söz konusu ise, bu durumda daha yüksek vergi dilimlerindeki kişilerin vergi kaçırma olasılıkları da bulunmamaktadır. Yinelemek gerekirse bir mükellefin, beklenen net faydasını maksimize edecek olan belirli bir kanuna uyum seviyesini rasyonel şekilde saptamadan önce, vergi kaçırmanın fayda sağlayan ve maliyet yükleyen yönlerini değerlendirmesi gerekmektedir.

Ayrıca mükellefin risk almaya istekli olma ya da risk almaktan hoşlanmama düzeyini ifade eden bir risk isteksizlik derecesi söz konusudur.<sup>431</sup> Mükellefler, risk

<sup>429</sup> **Study Of Present-Law...**, a.g.e., s.32, siyasi otoritenin vergi kaçırabilecek durumdaki bir mükellefin hissedeceği suçluluk duygusu üzerinde belki de son derece sınırlı bir kontrol yeteneği söz konusudur. Cezaların suçluluk duygusunu arttırabilmesi ise olasılık dahilinde olup, cezalar nedeniyle suçtan kaçınmak yönündeki davranış biçimini benimseyen mükelleflerin sayısı da çoğalabilecektir.

<sup>430</sup> Vergiye uyumun, mükellefin vergi kanunlarına uygun hareket edip etmediğine bakılmaksızın kayıt altında tutulma gibi belirli maliyetleri varken, yine de tek başına vergi kanunlarına uygun şekilde davranmanın da önemli maliyetler içermesi söz konusudur. Bu konuda bkz. Joel Slemrod, Nikki Sorum, "The Compliance Cost of the US Individual Income Tax System, **National Tax Journal**, V: XXXVII, N:4, (December 1984)

<sup>431</sup> Risk almak konusunda isteksiz olan birey, elde etmeyi beklediği değerın sıfır olması halinde, kumar oynamayı kabul etmeyen kişidir. Örneğin % 50 olasılıkla sıfır veya % 50 olasılıkla 1 milyon TL kazanılacak bir kumar oynanıyorsa, beklenen değer 500.000 TL olacaktır. Şayet kumar oynamak için katlanmak durumunda olduğu maliyet de 500.000 TL ise, bu durumda söz konusu oyunda beklenen değer sıfır olacaktır. Risk almak istemeyen bir mükellef bu oyunu oynamak için 500.000 TL ya da daha fazla miktarda ödeme yapmak istemez. Risk almaya istekli olan kişi ise, bu oyun için 500.000 TL daha fazlasını ödemeye razıdır. 500.000 TL üzerindeki bir fiyat düzeyinde oyunun beklenen değeri sıfır olmasına rağmen 1 milyon TL kazanma düşüncesi, riski seven kişiyi motive edecektir. Bireyin 500.000 TL nin ne kadar üzerinde bir parayı ödemeye istekli olacağı – her ne kadar en fazla 1 milyon TL kazanma

almaya yönelik benimsedikleri davranışlar bakımından birbirlerinden farklılık göstermektedirler. Bir kısmı vergi kaçırmayı tercih ederken, diğerleri kanunlara uygun hareket etmeyi seçmekte, oysa her iki gruptaki mükellefler, zıt kutuplardaki bu iki farklı kararı vergi kaçırmanın potansiyel fayda ya da maliyetlerini değerlendirerek almaktadır. Risk almaya istekli bir mükellefin, vergi kaçırmanın getireceği faydaları elde etmek ve vergi sonrası gelirinde artış yaratmak için vergi kaçakçılığında doğacak riskleri üstlenmesi daha büyük olasılıktır. Esasen mükellefin vergi kaçırıp kaçırılmama kararını verirken yaptığı fayda ve maliyet kıyaslamasındaki son bağlantı noktasında, siyasi otoritenin, sahteciliğin getireceği fayda ve maliyetleri etkileyebilecek olmasına karşın, temelde mükellefin risk üstlenmeye ilişkin tavrı üzerinde kontrol sağlayamadığı bilinmektedir. Özetle bu temel model, mükellefin kaçakçılıktan ortaya çıkacak faydaları, bu faydaların elde edilme olasılığı ölçüsünde belirleyeceğini ve kaçakçılığın getireceği yakalanma ve vergi cezası gibi maliyetleri, bu maliyetlerin gerçekleşme olasılığına göre değerlendireceğini ifade etmektedir.<sup>432</sup> Beklenen faydaların beklenen maliyetlerden fazla olması halinde, risk üstlenme konusunda istekli olan bir mükellef vergi kaçırma eylemini gerçekleştirmeyi tercih etmektedir. Risk alma konusunda istekli olmayan bir mükellef ise aynı senaryo çerçevesinde yani beklenen fayda beklenen maliyetten fazla olduğunda, elde edeceği faydalardan çok daha fazla katlanacağı maliyetlere önem verdiği için tercihini vergi kaçırılmama yönünde kullanmaktadır. Bu nedenle cezaların ve incelemeye tabi tutulma olasılığının artması ve böylece vergi kaçırmanın getireceği maliyetlerin yükselmesi, artan ölçüde kanunlara uygun hareket edilmesi sonucunu doğurmaktadır.

İnsanlar mevcut senaryoda, başka şekillerde davranarak hala rasyonel olabilirler. Çünkü onların farklı tercihleri olabileceği gibi farklı kişisel faydaları da olabilir. Bireylerin kişisel fayda fonksiyonu kısmı, toplumsal yaptırım kuralları gibi geçerliliği olan belirli yaptırımlarla ya da bireylerin tüm kanunlara ya da belli bazı kanunlara uyma konusundaki tercihleriyle ilişkilendirilemeyebilir. Buna karşın yasal yaptırımların etkilerine bakıldığında, bir bireyin kişisel fayda fonksiyonu diğer bireyden farklı olabilmektedir. Bir başka deyişle benzer etkiyi sağlamak bakımından, caydırıcılık,

---

olasılığı söz konusu olduğundan, 1 milyon TL den fazla ödeme yapmaya razı olmayacaksa da- onun risk almayı ne kadar istediğine bağlı olarak değişir.

<sup>432</sup> **Study Of Present-Law...**, age,..s. 33 , Suçluluk duygusunun getirdiği maliyetler gibi bir takım bedellerin üstlenilmesi için yakalanmak gerekmez, ancak suçluluk hisseden kişiler için bu duygu %100 lük bir olasılıkla kanunlara uygun davranmayı gerektiren bir faktördür

bireyden bireye kesinlikle farklılık göstermektedir, çünkü bireysel fayda fonksiyonu farklılaşmaktadır. Fayda fonksiyonlarının farklı olmasının nedenleri, göreceli olarak daha çok objektif veya daha çok subjektif olabilir. Örneğin bazı vergi mükellefleri, fakir veya müsrif olabilir ve yine göreceli olarak para cezalarına karşı umursamaz olabilir çünkü aciz halinde bulunabilir, mal varlığı bulunmayabilir. Eğer bir yaptırımın uygulanması kesin ise ve maliyet daha önce elde edilmiş kazanımlardan fazla ise, bazı mükellefler hala vergi kaçırmayı tercih edebilecek ve hala rasyonel davranmış olabilecektir. Çünkü bu durumda birey o anda rastlantısal olarak bir karar vermiş ve böyle bir yaşamı tercih etmiştir.

Buna karşın, sosyal damgalamanın olmadığı bir toplumsal grup içinde bulunan vergi mükellefleri, diğer toplumsal gruplar içinde yer alan mükelleflere nazaran para cezalarına karşı daha dikkatli davranmaktadır, çünkü sosyal damgalamanın olmadığı durumlarda hapis cezası önemsenmemektedir.

Bireylerin fayda fonksiyonlarının birbirlerinden farklı olmasına karşın, temel rasyonel tercih teorisine göre, eğer yaptırımların caydırıcılığı olabilmesi için, yaptırımlar yeteri kadar şiddetli olmalı ve uygulama olanağı da muhtemel olmalıdır. Yine yaptırımlar, mükelleflerin kanunlara uymama nedeniyle elde edecekleri faydaları önemli ölçüde aşacak derecede maliyet yüklemelidir. Bunların doğal sonucu olarak yakalanma ve cezalandırılma olasılıklarının artması, cezaların da caydırıcılık etkisinin artmasına neden olmaktadır.<sup>433</sup>

Cezalar nedeniyle hissedilecek acının algılanma olasılığı bir takım faktörlere dayanmaktadır. Bu faktörlerden ilki gerçek risktir. Gerçek risk ise : 1. Uyumsuzluğun kolayca tespit edilmesi, 2. Kolayca ispatlanması ve 3. İdarenin denetimde ve ispattaki performansına bağlı bir faktördür. ABD’ de yapılan çalışmalarda da hileli eylemlerin gerçekleştirilmesi ve hilenin gizlenmesinin kolay olduğu sürece hileli eylemlerde bir artış gözlemlenmiştir.<sup>434</sup>

<sup>433</sup> Bu durum ABD’ de genel kanunlara uyuma ilişkin olarak yapılan çalışmalarda gözlemlenmiştir. ABD’ de yapılan çalışmalarla ilgili olarak bkz. Scott H. Decker, Carol W. Kohfeld, “Certainty, Severity, and the Probability of Crime: A Logistic Analysis”, *Policy Studies Journal*, (1990), s.2, 3-6; Aynı durum vergi uyum çalışmalarında da gözlemlenmiştir. Yapılan çalışmalarla ilgili olarak bkz. Robert Mason, Lyle D. Calvin, “A Study Admitted Income Tax Evasion”, *Law and Society Review*, (1978) s 73,85,87; Harold G. Grasmic, Donald E. Green, “Legal Punishment, Social Disapproval and Internalization as Inhibitors of Illegal Behavior”, *Journal of Crime Law and Criminology*, (1980), s. 325, 327

<sup>434</sup> Steven Klepper, Daniel Nagin, “The Anatomy of Tax Evasion”, *Journal of Law, Economics and Organization*, (1989), s. 1

Algılanan risk, muhtemel gerçek riskten farklıdır ve bu farklılıklar objektif ve sübjektif faktörlerden kaynaklanmaktadır. Objektif faktörler gerçek riskin topluma ne kadar iyi anlatıldığı, aktarıldığı gibi faktörlerdir. Sübjektif faktörler ise riskin mükellef tarafından ne kadar iyi özümsemiği gibi faktörlerdir. Yapılan çalışmalar göstermiştir ki yüksek oranda yasal yaptırımlara maruz kalma olasılığını algılayan mükelleflerin, vergiye uyum sağlama ihtimalleri artmaktadır.<sup>435</sup>

Bazı araştırmacılara göre yakalanma olasılıkları az olan mükellefler, daha çok hile yapabilmektedirler. Rasyonel tercih teorisine göre, tespit etme ve cezalandırma olasılıklarının azalması durumunda oluşan durum, cezaların çeşitliliğinin artırılması ile telafi edilebilmektedir, çünkü insanlar çok çeşitli cezalar karşısında olasılıkları analiz etmede iyi değillerdir. Mükelleflerin yakalanma olasılıklarını algılamaları, mükelleflerin vergi yasalarına uyum göstermeye başlamaları için yeteri derecede etkilidir. Bununla birlikte mükelleflerin cezalandırılmanın kesinliğinin algılayışlarının artması gibi diğer faktörlerle de uyumdaki artışlar etkilenebilmektedir. Caydırma tezi, vergi mükelleflerinin cezalandırılma olasılığının farkında olmasına da dayanmaktadır, sadece gerçek cezalandırılma olasılığına bağlı değildir.<sup>436</sup>

## **5.2. Vergi Uyumunu Sağlamaya Yönelik Politikalar Bakımından Siyasi Otoritenin Karar Alma Mekanizması**

Buraya kadar yapılan tartışmaların önemli kısmı, mükellefin kişisel faydasını maksimize eden tercihleri üzerine odaklanmıştır. Konunun diğer tarafı siyasi otoritenin yürürlüğe koyduğu politikalardaki amaç “sosyal refahın” maksimize edilmesidir. Vergiler açısından sosyal refahın maksimizasyonu amacı, kamuoyunun uygulanacak politikalara yönelik olası tepkisi de dikkate alınarak, adil ve etkin bir yöntem dahilinde, elde edilmesi istenen vergi hasılatı miktarını arttıracak bir vergi sisteminin düzenlenmesidir. Siyasi otoritenin, vergi denetimlerine ayrılacak kaynaklar ile idari ve ceza hukuku anlamındaki cezalar gibi politikanın uygulanmasına ilişkin parametrelerin oluşturulmasında seçim yapması söz konusudur. Tıpkı rasyonel bir mükellef gibi, rasyonel bir siyasi otorite de yapacağı tercihlerin sonucu olarak ortaya çıkacak olan fayda ve maliyetleri hesaba katarak, bu politika parametrelerini belirlemelidir. Ancak hükümet mükellefin bireysel olarak yaptığından farklı olarak, uygulayacağı politikaların

<sup>435</sup> Roth, Scholz, Witte, a.g.e., s. 16-40

<sup>436</sup> Study Of Present-Law..., age., s. 33

bundan etkilenecek olan çok sayıda mükellef üzerinde yaratacağı fayda ve maliyetleri de dikkate almalıdır.

Yürütmeye ilişkin parametreler açısından görece katı bir politika uygulamasının siyasi otoriteye, sağlayacağı fayda birkaç farklı yöntemle elde edilecektir. İlk olarak denetim oranlarının yükseltilmesi şeklinde görece daha katı bir politikanın uygulanması, kaçırılan verginin tahsil edilmesi, faiz ve cezaların toplanmasını mümkün kılarak ve daha fazla sayıda vergi borcunu ödemekten kaçınanların belirlenmesini sağlayarak vergi gelirlerini arttırmaktadır. Benzer şekilde, parasal cezaların yükseltilmesi biçiminde görece katı bir politikanın uygulanması da, vergisini ödemekten kaçındığı saptanan her bir mükelleften daha fazla miktarda gelir elde edilmesi sonucunu doğurmaktadır. İkinci olarak yürütmeye ilişkin parametrelerin ağırlaştırılması, mükellef açısından kaçakçılığın beklenen maliyetlerini yükselteceği için, daha yaygın olarak vergiye uyum sağlanmakta ve dolayısıyla vergi gelirlerinin yükselmesi sonucu doğmaktadır. Ayrıca diğer mükelleflerin yaygın şekilde kanunlara uyum gösterdiğine inanan bir mükellefin, bireysel olarak kanunlara uygun hareket etme olasılığı daha yüksektir. Böyle bir mükellef, yukarıda belirtilen bireysel fayda /maliyet analizinden çok vergi ödemeye yönelik kolektif sorumluluk yoluyla daha fazla motive edilebilir, güdülenebilir ve diğerlerinin de aynı şekilde davranması koşuluyla yükümlü olduğu vergiyi kendi isteğiyle ödeyebilir. Ancak vergi ödemekten kaçınmanın yaygınlık kazanması halinde mükellefler, mevcut vergi sisteminin vergisini ödeyenler için adaletsiz olduğunu düşünebilirler.<sup>437</sup>

Siyasi otoritenin, makul bir vergi ödeme düzeyini elde edememesi halinde, bir mükellefin vergi ödemeye devam etme kararında etkili olabilen ahlaki değerlerin aşınması söz konusu olabilir. Bu tür mükellefler vergi kaçırmayı mantıklı bir davranış biçimi olarak görmeye başlayabilirler.<sup>438</sup> Bu mükellefler için yürütmeye ilişkin parametrelerin arttırılması, sahteciliğin sonuçlarına ilişkin korkuların dışında, doğrudan doğruya onları vergi ödemeye sevk etmeyebilir. Ancak genellikle vergi ödeyen

<sup>437</sup> Aynı, s. 34

<sup>438</sup> Bireylerin kanunlara riayet etme kararını verirken göz önünde bulundurduğu bu ve benzeri sosyal ve ahlaki (etik) faktörlerin bir değerlendirilmesi için bkz. James Gordon, "Individual Moralty and Reputation Costs as Deterrents to Tax Evasion", *European Economic Review*, V: 33, No:4, (1989), s.795-805, Michael Spicer, Lee Becker, "Fiscal Inequity and Tax Evasion: An Experimental Approach", *National Tax Journal*, V:33,N:2, 1980, ,s. 171-175, Joel Slemrod," On Voluntary Compliance, Voluntary Taxes and Social Capital", *National Tax Journal*, Vol. LI, No: 3, (September 1998), 485-491

mükellefler, diğer mükelleflerin motivasyonlarını değiştirebilmelerini sağlayarak, vergi ödemeyenleri kanunlara uyma noktasına getirebilir.

Kanunların uygulanmasına ilişkin olarak sarf edilen çabaların artırılması, beraberinde bazı maliyetler de getirmektedir. Bunlar içinde doğrudan doğruya ortaya çıkan ilk maliyet unsuru, denetim faaliyetlerine ayrılması zorunlu olan kaynaklardır. Söz konusu olan kaynaklar içine denetim yapan kişinin zamanı da dahildir, ancak kanunlara uyduğu halde denetlenen mükellefin zamanı da bu kapsamda değerlendirilmesi gereken bir maliyet unsurudur. Dava açılmasını gerektiren durumlarda söz konusu olan ek maliyetler ise hem siyasi otorite hem de mükellef için davaya hazırlanmak için gerekli olan kaynakları içerir. Son olarak hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanması söz konusu olduğunda, bireyin hapsedilmesi nedeniyle katlanılacak maliyetler de dikkate alınmalıdır. Ayrıca yürütmeye ilişkin olarak aşırı şekilde çaba harcanması ya da gereksiz düzeyde şiddetli cezaların getirilmesi – bu tür önlemlerin idare ile mükellef arasında karşıt bir ilişkiye yol açması durumunda- vergi kanunlarına uyumu zayıflatabilir. Bu muhalif ilişki, vergi kanunlarını dikkate almama, hiçe sayma olgusunu güçlendirebilir ve mükelleflerin vergi kaçırmak yoluyla adeta hükümetten öç almalarına (siyasi otoriteyi cezalandırmalarına) yol açabilir. Oldukça katı veya keyfi şekilde yürütülen politika uygulamaları da muhtemelen vergi kanunlarına uyumun artırılması amacının elde edilmesine hizmet etmeyecektir. Kanunların ihlali (suç) ve ceza arasındaki bağlantı yeterince açık olmadığı için mükellefin ceza rejimine verdiği tepki, rasyonel olmayabilir. Siyasi otoritenin, en etkin şekilde vergi toplama amacını gerçekleştirmek üzere oluşturacağı uygulamaya ve cezai düzenlemelere ilişkin politikaları belirlerken, bu fayda ve maliyet dengelemesi ihtiyacı içinde olduğu şüphesizdir.

Cezaların caydırıcı unsurlarına ek olarak, önemli mali unsurları da vardır. Hapis cezası harcamaları artırırken, para cezaları gelirleri arttırabilir. Para cezalarının miktarı belirlenirken, idarenin denetim faaliyetleri ile nihai olarak vergiyi tahsil aşamasına kadar yapmış olduğu harcamalar dikkate alınabilir. Para cezaları ayrıca idare ile mükellef arasındaki uyuşmazlıkların erken çözümünü teşvik etmesi nedeniyle idarenin maliyetlerini azaltır. Kaynakları kısıtlı olan ülkelerde cezalandırma politikasının mali yönü özellikle önem taşımaktadır. Buna karşın, cezaların caydırma ve diğer amaçları bir arada bulundurması oldukça zor olmaktadır.

### 5.3. Vergi Uyumunu Sağlamada Vergi Cezalarının Optimal Büyüklüğü ve Mükelleflerin Denetlenme Olasılığı

Yapılan iktisadi araştırmaların çoğu mükellefin vergi kanunlarına uyumunun, uygulanan cezaların düzeyi ve denetim olasılığı ile birlikte arttığını ortaya koymaktadır. Bu tespit mükelleflerin basit iktisadi mantığından hareketle, teorik olarak hükümetin, yeterince yüksek denetim oranları ve cezaların belirlenmesi noktasında uygun tercihler yaparak, vergi kaçakçılığını ortadan kaldırdığı ifade etmektedir. Kanunların ihlal edildiği tüm durumların denetim yoluyla saptanmasının mümkün olabileceği hallerde, %100 lük bir denetim oranı vergi kaçakçılığının tümüyle engellenmesi için yeterli olacaktır. Böyle bir durumda, kaçakçılık suçuna ilişkin cezanın en azından ödenmesi gereken vergi ile faiz yükümlülüğünden oluştuğunu varsayarsak, mükellefin vergi kaçırdığının saptanması halinde kaçakçılık yaparak daha avantajlı bir konumda bulunması söz konusu olmamaktadır.<sup>439</sup> Bununla birlikte böyle bir yaklaşımın iktisadi maliyeti katlanılabılır düzeyde değildir. Denetleme oranının %100 olması halinde, denetim faaliyetine ayrılan kaynakların, gerek hükümet ve gerekse mükellef üzerinde oldukça önemli bir yük oluşturması söz konusudur. Ayrıca daha düşük denetim oranları ile daha yüksek düzeyde cezaların mevcut olduğu bir sisteme nazaran, bu tür maliyetler mükelleflerin kanunlara uyma düzeyi ile oransal olmayan bir şekilde azalmaktadır. Yani kanunlara uyma düzeyi daha çok artarken, maliyetler aynı oranda azalmamaktadır.

Bir diğer alternatif, hükümetin denetim için daha düşük miktarda kaynak ayırması ancak vergi kaçırdığı saptanan mükelleflere yönelik olarak şiddetli cezalar uygulamasıdır. Risk alma konusunda istekli olmayıp, fayda maksimizasyonunu hedefleyen bir mükellefin yakalanma olasılığı söz konusu olduğu sürece, vergi kaçırmamasını tamamen caydıracak bir ceza seviyesinin saptanabilmesi mümkündür. Ekonomik model, risk almak istemeyen mükellefin, vergi kaçakçılığından elde etmeyi beklediği değer sıfırın altında olduğu sürece, vergi kaçırmayacağını ileri sürmektedir. Vergi kaçakçılığından elde edilecek kazanç yeterince yüksek bir ceza uygulanması yoluyla istenilen düzeyde tutulabileceği için, vergi kaçırmadan beklenen değer daima sıfırdan daha düşük düzeyde kalması sağlanabilir. Bu bakımdan teorik olarak vergi kaçakçılığının tamamen önlenmesi ve caydırılması başarılabılır.

<sup>439</sup> Study Of Present-Law..., age,, s.35

Örneğin 1 Milyon TL tutarında eksik vergi ödeme yapmasını sağlayacak şekilde gelir beyan etmeyi tercih eden bir mükellefi ele alalım. Yakalandığı takdirde yükümlü olduğu vergi ile birlikte cezayı da ödeyeceğini varsayalım. Bu durum, mükellefin oynadığı bir kumar olarak düşünülebilir. Denetlenme oranının %1 olması durumunda , mükellef bu kumarı %99'luk bir olasılıkla kazanacaktır. Ancak bu oyunun (kumarın) beklenen değeri, yakalandığı takdirde ödenmesi gereken cezaya bağlı olacaktır.

Formülü şu şekilde ifade etmek mümkündür;

$$(1-p) * 1 \text{ Milyon TL} + (p*x)$$

p: denetime tabi tutulma olasılığı

x: yakalanması halinde verilecek ceza

Bu örnekte p: %1 ve beklenen değer de,

$$(1-0.01)* 1 \text{ Milyon TL} + (0.01*x)$$

0.99\*1 Milyon TL+ 0.01x olur.

$$990.000 \text{ TL} + 0.01x$$

$$x = 990.000 / 0.01$$

x= 99 Milyon TL dir.

Bu yüzden vergi kaçırmanın beklenen değerinin sıfır TL ya da daha az olması için cezanın 99 Milyon TL ya da daha fazla olması gerekecektir.

Cezanın yüksek düzeyde belirlenmesinin sağladığı bir avantaj, görece zayıf bir denetim rejiminin uygulanmasına imkan vermesidir ki, bu durum, yönetsel açıdan etkinliğin sağlanmasına hizmet eder. Böylece hesapların denetlenmesine yönelik faaliyetler için daha az miktarda kaynak ayrılacak ve uygulamanın yürütülmesine ilişkin olarak oluşturulan rejimin giderlerinden önemli bir kısmı vergiden kaçınıp ceza uygulamasına konu olan mükellefler tarafından karşılanacaktır. Ancak bu tür yüksek düzeyde ceza içeren rejimlerin getirilen cezanın suça uygun olmaması halinde adaletsiz oldukları düşünülebilir. Cezanın adil olmadığı yöneticiler tarafından görülür ve bu yüzden uygulanmasından fiilen vazgeçilirse cezanın caydırıcı etkileri ortaya çıkmayacaktır.<sup>440</sup>

---

<sup>440</sup> Aynı, s. 36

#### 5.4. Vergi Uyumunu Sağlamaya Yönelik Politikaların Belirlenmesinde Siyasi Otoritenin Karşılaştığı Sorunlar

Siyasi otorite, yürütmeye ilişkin politikaların belirlenmesi noktasında çeşitli güçlüklerle karşılaşmaktadır. Ekonomi teorisi, bu politikaların olası etkilerini ortaya koymaktadır, ancak genellikle istatistiki verilerin yetersizliği kanunlara uygun şekilde vergi ödemeyen mükellefin yapısı ile -uygulanmakta olan vergi rejiminin değişmesi halinde- mükellefin bireysel olarak gösterebileceği davranış değişikliğine ilişkin bilgilerin eksikliği siyasi otoritenin, politikaların uygulanmasına yönelik karar alırken karşılaştığı olumsuzluklardır. Bununla birlikte optimal bir politikanın bile etkinliğinin ortaya çıkması uzun zaman alabilir. Örneğin daha sıkı bir yürütme politikası seviyesi, kısa dönemde sadece kanunlara aykırı hareket eden bireylerin yakalanması ve kanunlara uyum noktasına getirilmesi yoluyla – bu miktarda mükellefin vergi yükümlülüklerini gereğince yerine getirmesi amacını gerçekleştirebilir. Oysa uzun dönemde uygulamaya yönelik olarak artan çabaların, sıkı politikaların yaygınlaşması kadar yakalanma ve cezalandırılma olasılığının yükseldiğinin anlaşılması da vergi kaçırın mükellefler arasında kanunlara uyum gösterenlerin sayısının artmasını sağlayacaklardır. Bu yüzden bir politikanın uzun dönemli etkileri açısından söz konusu politikanın doğru isabetli olduğunun anlaşılmasına rağmen kısa dönemli etkileri açısından maliyetli ve etkin olmayan bir politika olarak görülebilmesi mümkündür. Bu bakımdan belli bir politikanın saptanması sırasında uzun dönemde olumlu etkiler yaratacak uygun politikaların kabul edilmesi kolay olmayabilir.

Benzer şekilde mükelleflerin genel olarak kanunlara riayet eder hale gelmeleriyle birlikte yürütmeye ilişkin politikaların azalan seviyesi aynı politikanın kısa dönemde de etkin bir politika olarak görülmesini sağlayacaktır. Bu nedenle hükümet uygulamaya aynı ciddiyetle devam edileceği yönünde bir intiba oluşturduğu sürece politikanın yürütülmesi için yapılan harcamaları azaltabilir. Ancak bu tür çabaların zayıfladığına ilişkin olarak yaygın bir inanışın oluşması yeni mükellefleri sahtecilik yapmaya teşvik edebilecektir. Bütçe kısıtlarının söz konusu olması halinde ise bu tür harcamaların azaltılmasına yönelik bir eğilimin oluşması olasıdır ki, böyle bir durumda uygulamanın gevşetilmesi nedeniyle beklenen olumsuz etkiler ilk birkaç yıl için hissedilmeyebilir.<sup>441</sup>

<sup>441</sup> Aynı, s. 36

Politik açıdan karar alıcıların karşılaşacağı tepkiler –uygulanan politikalar yerinde olsa da olmasa da büyük ihtimalle mükelleflerin hoşnutsuz olduklarına ilişkin olacak ve kanunlara uygun şekilde vergi ödeyen mükelleflerden, sahtecilik yapabilen diğer mükelleflerin durumlarında önemli bir değişik olmadığı yönünde izlenimler alınacaktır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTA VE TÜRK HUKUKUNDA

#### VERGİ SUÇ VE CEZALARI

##### 1. KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTA VERGİ SUÇ VE CEZALARI

Vergi suçluluğunun nedenleri olarak tarihi gelenekler, eğitim ve kültür düzeyinin düşüklüğü, ekonomik koşulların kötülüğü, devletin ve idari sistemin iyi işlemeyişi, kanuni düzenlemelerin yetersiz ya da karmaşık oluşu, ve bunlar nedeniyle şekillenen bireylerin vergi bilincinin yeterli olmaması sayılabilir. Bu faktörler ülkeden ülkeye ve hatta aynı ülke sınırları dahilinde yöresel olarak farklılıklar gösterebilmektedir. Houchon' da vergi hilelerini, suç tekniklerini, ulusal özellikler ve vergi konusundaki yurttaşlık geleneklerinin şekillendirdiğini ve önleyici tedbirlerin yoğunluğunun da bunlara bağlı olarak değişebildiğini belirtmektedir. Bu farklılıklar temelde idari yapıların şekillenmesine, önlemlerin, denetim şekillerinin ve cezaların yoğunluğuna etki etmektedir. Bu bağlamda vergi bilincinin düşük ve vergi suçlarının yaygın olduğu ülkelerde ceza sistemleri sert bir yapıda oluşturulmakta, ancak vergi bilincinin yüksek olduğu ve vergi suçlarının oranının az olduğu ülkelerde bu tür suçlar çoğunlukla daha hafif yaptırımlar ile karşılanmaktadır.

Vergi suçlarının ülkesel ve yöresel özelliklerine ve yaptırımın ağırlığındaki farklılıklara rağmen suçların işleniş şekilleri birbirlerine benzemektedir. Bu bakımdan da yerel kanunlarda yer alan suç tipleri arasında benzerlikler bulunmaktadır. İncelenen hukuk sistemlerine bütünsel olarak bakıldığında idari nitelikli suçlar ile ceza hukuku anlamındaki suçlar ayrımının yapıldığı görülmektedir. Buna karşın vergi ceza sistemlerinin birbirlerine benzerliği yanında ilginç ayrıntıların da söz konusu olduğu söylenebilir. Vergi ceza sistemlerinin Dünya üzerinde düzenlenme şeklini kavramak bakımından geniş bir çevre belirleyerek konuyu ele aldığımızda ülkeleri sınıflandırma gereği ortaya çıkmaktadır. Globalleşen dünyada hukuk sistemleri birbirinden etkilenerken benzeşir duruma gelmişlerdir. Yine de hukuk sistemi denildiğinde iki önemli hukuk sistemi ile karşılaşılmaktadır. Bunlar Kıta (Kara) Avrupası hukuk sistemi ve Anglo – Sakson (Amerikan) hukuk sistemidir. Bu nedenle incelenen ülkeler bu kritere göre sınıflandırılacak ancak bu sistemler içine dahil olmayan birkaç

ülke de diğer ülkeler başlığı altında ele alınacaktır. Ülke sistemlerinin incelenmesinden sonra ise uluslar arası hukukta vergi suçlarıyla ilgili çalışmalar ele alınacaktır.

### 1.1. Kara Avrupası Hukukunda Vergi Suç ve Cezaları

Bu kısımda Avrupa kıtasında yer alan ve hem Avrupa Birliğine üye ülkelerin vergi ceza sistemlerini hem de Kara Avrupası hukuk sistemini uygulayan ülkelerin vergi ceza sistemlerini geniş bir perspektiften algılamaya yönelik olarak Almanya, Belçika, Çek Cumhuriyeti, Fransa, İspanya, İsveç, İtalya, Hollanda, Lüksembourg, Macaristan ülkeleri ele alınacaktır.

#### 1.1.1. Almanya

Almanya'da vergi cezaları Vergi Düzenine Aykırılıklar Kanunu ya da Genel Vergi Kanunu diyebileceğimiz "Abgabenordnung"<sup>442</sup> ile düzenlenmiştir.<sup>443</sup> Adı geçen kanun on bölümden oluşmaktadır. Kanunun 8. bölümünde ceza hükümleri yer almaktadır (369-412). Bu bölüm 4 kısımdan oluşmaktadır. 8. bölümün ilk kısmında (369-376) ceza maddeleri yer almakta, ikinci kısmında (377-384) para cezalarını içeren hükümlere yer verilmekte, üçüncü kısımda (385-408) ceza usullerine yer verilmektedir. Dördüncü kısımda ise (409-412) para cezalarının uygulanma usulleri yer almaktadır.

Almanya'da kanunilik ilkesi geçerli olduğundan, vergi cezaları kanunla konulmakta ve uygulanabilmektedir. İdari düzenlemeler ile vergi cezası konması mümkün değildir. Cezalar açısından geçmişe yürüme yasağı söz konusudur. Bu nedenle yeni kanun, yürürlüğe girmeden önce işlenen fiillere uygulanmamaktadır. Bununla beraber yeni kanunda lehe olan bir hüküm var ise bu hüküm uygulanmaktadır. Alman

<sup>442</sup> Çeşitli yazarlarca "Abgabenordnung", Vergi Düzenine Aykırılıklar Kanunu olarak çevrilmektedirler, ancak bu terim sadece Vergi Kanunu olarak da çevrilebilir. Buna karşın kanunun içeriğine bakıldığında adı geçen kanuna vergi düzenine aykırılıklar kanunu denmesi kanunun kapsamını yeteri kadar açıklayamadığı görülecektir. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu denmesi belki daha doğru olacaktır. Çünkü kanunun maddelerine bakıldığında sadece vergisel aykırılıklar hüküm altına alınmış değildir. Vergi idaresinin ve mükelleflerin hak ve ödevleri geniş olarak kanunda yer aldığından Genel Vergi Kanunu ya da Vergi Usul Kanunu denmesi daha uygundur. Çalışmamızda bizde Genel Vergi Kanunu olarak ifade etmeyi uygun görmekteyiz.

<sup>443</sup> <http://www.steuernetz.de/gesetze/ao/20010626/volltext.html>, Erişim: 20-8-2003;

"Abgabenordnung" 1977 tarihinde yürürlüğe girmiş ve en son değişiklik 26.06.2001 tarihli BGBI. I 2001 S. 1310 kanun ile yapılmıştır.

vergi hukuk sisteminin özelliği, fertlerin vergi bilincinin gelişmiş olmasına karşın yaptırımların bununla ters orantılı bir şekilde çok yüksek olmasıdır<sup>444</sup>.

Almanya’da (Abgabenordnung) Genel Vergi Kanunu ile belirlenen çerçevenin sınırları içinde kalmak kaydı ile belirtmek gerekirse idare tarafından cezalandırılan vergisel aykırılıklar<sup>445</sup>, idari nitelikteki para cezaları ile cezalandırılmakta ve buna ek olarak vergi aslına gecikme zammı ile faiz uygulanmaktadır. Vergisel aykırılıklar, kanunda genel olarak “yükümlü ya da mali danışmanın kusurlu eylemleri neticesinde vergi miktarının azaltılmasını ya da yasal olmayan bazı avantajlar elde etmesini sonuçlayan eylemler” şeklinde tanımlanmaktadır. Bu eylemler karşılığında 50.000 Euro’ya kadar para cezası öngörülmüştür.<sup>446</sup> Bunun yanı sıra kanun bir takım özel vergisel aykırılıklar da belirlemiştir. Bu özel vergisel aykırılıklar: a) Doğru olmayan belgeler kullanmak sureti ile vergi ziyana sebebiyet vermek, b) İdarece istenilen bilgilere geç cevap vermek, c) İdarece istenilen bilgilere eksik cevap vermek ve fiktif veya gerçeği yansıtmayan hesap operasyonlarına başvurmak, d) Bir gelir kaynağını belirtmemek ya da bunu vergi matrahına yansıtmamak gibi eylemlerdir. Bu özel vergisel aykırılıklar ise “genel vergisel aykırılık kapsamına” girmediği takdirde 5.000 Euro’ya<sup>447</sup> kadar para cezası ile cezalandırılacaktır.

Almanya’da vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili hükümler (Abgabenordnung) Genel Vergi Kanunu’nun 370. vd. maddelerinde yer almaktadır.<sup>448</sup> 370. maddede vergi kaçakçılığı suçu; “Failin kasten vergilendirme ile ilgili bilgileri idareye vermemesi ya da eksik veya gerçeğe aykırı bilgi vermesi şeklindeki eylemler ile kendisine ya da bir başkasına vergi avantajları sağlaması (mali çıkarı sonuçlayacak) veyahut vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet vermesi” şeklinde tanımlanmıştır. Bu eylemlerin yaptırımını ise para cezası veya üç aydan beş yıla kadar hapis cezasıdır. Aynı maddede bazı ağırlaştırıcı sebeplere de yer verilmiş ve bu ağırlaştırıcı sebeplerin varlığı

<sup>444</sup> Piergiorgio Valente, “Europe’s Tax Penalties Compared” **International Tax Review**. (London: Jul/Aug 1998. Vol. 9, Iss. 7), s. 47

<sup>445</sup> Almanya’da idari nitelikteki para cezasını gerektiren eylemler “vergisel aykırılıklar” olarak adlandırılmaktadır.

<sup>446</sup> Avrupa birliği para sistemine uyum çerçevesinde 9.12.2000 tarihinde BGBl. I 2000 S. 1790 ile çıkartılan Steuer-Euroglättungsgesetz, (StEuglG) yani Euro’ya Uyuma İlişkin Vergi Yasası ile Alman Markı üzerinden alınan para cezaları, 1.1.2002 tarihinden itibaren Euro üzerinden alınacağı hükmüne bağlanmıştır. Ancak 31.12.2001 tarihine kadar ise para cezaları Alman Markı üzerinden hesaplanacaktır. Bu nedenle 50.000 Euro olan para cezası, 31.12.2001’ e kadar 100.000 DM olarak tespit edilmiştir.

<sup>447</sup> Euro’ya Uyuma İlişkin Vergi Yasasından önce bu ceza 10.000 DM olarak belirlenmişti.

<sup>448</sup> Ayrıca bkz: Hızlı, a.g.e, s:20-21.

durumunda hürriyeti bağlayıcı cezanın altı aydan on yıla kadar olabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu sebepler; Suçun tahrif edilmiş veya sahte olarak düzenlenmiş belgeler kullanılarak işlenmesi; suça vergi idaresi görevlilerinin katılması ve nihayet suçun konusunun belirli bazı vergiler olmasıdır.

Kanunda vergi suçları açısından failin belirli koşullar altında eyleminden vazgeçmesi, durumu ilgili makamlara bildirmesi ve idarenin kanuni takibe başlamasından önce pişman olunması halinde ceza uygulanmayacağı belirtilmektedir.

Genel Vergi Kanunu (Abgabenordnung) 'un özelliklerinden birisi de gümrük vergileri ve tekel idaresi tarafından tahsil edilen vergilerin, Avrupa Birliği sınırları içerisinde yapılan vergi doğurucu işlemlerden doğan vergiler ve bunlara ilişkin aykırılık ve suçların da bu yasada düzenlenmiş olmasıdır. Alman Genel Vergi Kanunu'nda vergi düzenine ilişkin bazı özel suç tipleri de yer almaktadır. Bunlardan ilki, gümrük vergisine ilişkin bir düzenleme olup, yasalarda öngörülen şekillerde gümrük idarelerine bildirimde bulunmaksızın ticari malların ithal, ihraç ve transit geçirilmesi eylemidir ki bu hallerde de vergi kaçakçılığı için öngörülmüş olan cezalar uygulanacaktır. Diğer iki suç tipi ise yine gümrük vergilerine ilişkin olup toplu kaçakçılık ya da gümrük mevzuatına aykırı bir şekilde eşya satın alınması, satılması ya da aracılık edilmesi eylemleridir. Bunlardan toplu kaçakçılık cezası üç aydan beş yıla kadar hapis, gümrük mevzuatına aykırılık sonucunda ortaya çıkan eşyanın satın alınması, satılması ya da bunlara aracılık edilmesi hallerinde ise asli maddi failin cezası ile aynı cezadır.

Vergi yükümü ile ilgili diğer suçlar ise, üç aydan başlayan hapis cezasını gerektiren damga pullarında sahtecilik ve üst sınırı altı ay olan hapis cezasını gerektiren vergi mahremiyetini ihlal suçudur. Bunlardan başka yasanın 375. maddesinde, belirli şartlar altında, belirli suç tiplerini işleyenlerden en az bir yıl hapis cezası alanlar bu cezadan başka seçme ve seçilme haklarını da kaybetmektedirler. Yine aynı maddede işlenen fiilin gümrük suçları ile diğer özel suç tiplerine ilişkin olması ve hapis cezasının da en az bir yıl olması koşulu ile suçta kullanılan araçların ve vergiye tabi malların müsadere edilebileceği hükme bağlanmıştır.

Kanunun 369. maddesi ile vergi suçları ile ilgili özel düzenleme bulunmayan hallerde ceza kanunu hükümlerinin uygulanacağını belirtmektedir. Bununla birlikte kanunun ilgili maddelerinde ceza kanununun hangi hükümlerine atıfta bulunulduğu da

belirtilmektedir. Genel Vergi Kanunu (Abgabenordnung) ile idareye suçları takip etmek ve araştırmak konularında geniş yetkilerde verilmiştir. Bu yetkiler arasında hazırlık soruşturmasında savcıya ait olan soruşturma, bilirkişiden yararlanma, dosyayı gerektiğinde bakana aktarma gibi geniş yetkiler bulunmaktadır. İdari cezalar sadece para cezalarıdır. Bunların miktarı, ihlal edilen hükmün önemine, borcu ödemeyenin sorumluluğuna ve mükelleflerin ekonomik durumlarına (bu durum hukuka aykırılığın çok ciddi olduğu durumlarda dikkate alınmaktadır.) göre değişmektedir. Buna karşın idari ihlallerde, para cezaları 50.000 Euro'yu aşmamaktadır.<sup>449</sup>

Gelir, kurumlar ve KDV için ceza uygulanması usulleri oldukça benzerdir. Tekerrür eden hukuka aykırılıklarda ceza miktarı ağırlaştırılmaktadır. Tek bir fiille birden fazla kanun hükmünün ihlal edilmesi durumunda tek bir ceza uygulanacaktır, ancak ceza miktarı ihlal edilen hükümlerden hangisi daha ağır yaptırımlar içeriyorsa o hükme ilişkin ceza uygulanacaktır.

Kişisel sorumluluk açasından düzenlemeler ele alındığında şu verilere ulaşmak mümkündür; Genel olarak tüzel kişilik ya da ortaklık, cezaya muhatap olabilmektedir. Temsilciler, tüzel kişilik ya da ortaklık adına yaptıkları işlemler nedeniyle hukuka aykırılık doğmuşsa ya da yasal temsilcilerin hukuka aykırı işlemleri nedeniyle tüzel kişilik ya da ortaklık bir fayda elde etmişse, ya da fayda elde etmeyi düşünmüşse, bu hallerde ilkin tüzel kişilik ya da ortaklık cezalandırılacak, ikinci olarak ise tüzel kişilik ya da ortaklık lehine hukuka aykırı fiil işlemiş bireye cezai yaptırım uygulanacaktır. Cezalar ayrı ayrı ve bağımsız olarak uygulanmaktadır. Eğer bir kişi cezayı ödese bile diğer ceza ödemekten kurtulamaz.

Tüzel kişiliklerde ve ortaklıklarda ceza miktarı temsilcinin sorumluluğuna, ekonomik duruma ve hukuka aykırılığın ciddiyetine göre hesaplanmaktadır. Bunda dolayı temsilciye uygulanan ceza ile tüzel kişiliğe ya da ortaklığa uygulanan cezalar farklı olabilir.

Almanya'da vergi cezalarına ilişkin sorumluluk sigorta kapsamında olması pek alişılmış bir uygulama değildir. Ancak bu politikanın yasal olarak kabul edilebilirliği sorgulanabilir.

---

<sup>449</sup> Euro'ya Uyuma İlişkin Vergi Yasasından önce idari para cezaları 100000 markı aşmamaktadır.

Alman kanunlarına göre cezalandırılmayan durumları şu şekilde özetlemek mümkündür: İdari cezaların uygulanması için gereken temel şey, hukuka aykırılığın kasten işlenip işlenmediğinin tespit edilmesidir. Eğer hukuka aykırılık sadece ihmalkarlıktan kaynaklanıyorsa, herhangi bir ceza öngörülmemektedir. Eğer vergi borçlusu, hukuka aykırı fiili işlerken, kanunun cezayı gerektirdiği konusundaki bilgisizliğini ispat etmesi halinde, sadece ihmalkarlıktan dolayı ortaya çıkan hukuka aykırı durum nedeniyle para cezası ile cezalandırılacaktır, aksi halde herhangi bir ceza ile sorumlu tutulmayacaktır. Ancak ihmalkarlığın tespiti sırasında, vergi formlarının yeteri kadar açık olup olmadığı da dikkate alınacak ve ihmalkarlığın olup olmadığı bu şekilde değerlendirilecektir. Mirasçılar murisin vergi cezalarından dolayı genellikle sorumlu tutulmamaktadırlar.<sup>450</sup>

### 1.1.2. Belçika

Belçika vergi ceza sisteminin temel özelliği, tüm vergiler açısından ortak prensipler ve yaptırımlar belirleyen bir yasal düzenlemenin olmamasıdır. Her verginin kendine ait kanununda o kanun hükümlerine uyulmaması halinde ne şekilde ve ne tür yaptırımlar uygulanacağı düzenlenmiştir.<sup>451</sup>

Belçika'da her vergi kanununda idari ve cezai yaptırımlar hüküm altına alınmıştır.<sup>452</sup> Bu şekilde bir düzenlemeye gidilmiş olmasına karşın ceza hükümlerinde ciddi farklılıklar yoktur. Örneğin Gelir Vergisi Kanunu ile Katma Değer Vergisi Kanunlarında yer alan cezai hükümler ve yaptırımlar neredeyse aynıdır.<sup>453</sup> Bu nedenle Gelir Vergisi Kanununda (Code of income tax 92, CIR 92) yer alan ceza hükümleri ele alındığında Belçika vergi ceza sistemi hakkında bir fikir edinmek mümkün olmaktadır. Belçika gelir vergisine ilişkin vergi cezaları Gelir Vergisi Kanununun 7. Başlığının 10. Bölümünde iki kısım olarak ele alınmaktadır. Gelir vergisi için kabul edilmiş idari cezalar; vergisel yükümlülüklerin belirli oranlarda artırımı, idari para cezaları ve

<sup>450</sup> Valente, *a.g.m.*, s. 47

<sup>451</sup> <http://minfin.fgov.be/>, Erişim: 15.9.2003; Bu ülkedeki vergi örgütünün yapısı da vergi çeşitlerine göre belirlenmiştir. Belçika'da vergi teşkilatı; Doğrudan vergiler ile ilgili bölüm, kadastro ile ilgili bölüm, özel denetleme bölümü ve sadece koordinasyon ve organizasyon görevi olan idari işlerle ilgilenen bölüm şeklinde bölümlere ayrılmıştır.

<sup>452</sup> [http://minfin.fgov.be](http://minfin.fgov.be/), Erişim: 15.9.2003

<sup>453</sup> KDV kanununda 70. madde ile mükerrer 74. madde arasında ceza hükümleri düzenlenmiştir. Burada öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezalar ve öngörülen para cezaları Gelir Vergisi Kanununun da düzenlenen ve öngörülen cezalar ile aynı tutar ve sürededirler. <http://www.fisconet.fgov.be/fr/?frame.dll&root=C:/EDITIES.1/&versie=04&type=vrb03!FNbtw.htm&>, Erişim: 15.9.2003

yükümlüleri temsil etme hakkından yoksunluk şeklinde üçe ayrılmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 444. maddesinde yer alan vergisel yükümlülüklerin belirli oranda artırım cezasına göre vergi matrahının eksik beyan edilmesi ya da geç beyanda bulunulması ile beyannamede eksikliklerinin varlığı durumunda ödenmesi gereken vergi %10'dan %200'e kadar artırılabilir. Ancak bu artırım da üst sınır beyan edilmeyen gelir miktarını aşmamaktadır.<sup>454</sup>

Belçika'da idari para cezaları mükelleflerin vergi kanunları ile kendilerine yüklenen bazı ödevlerini yerine getirmemeleri halinde uygulanmakta olan cezalardır. Bu cezalar Gelir Vergisi Kanunu md. 445 de düzenlenmiştir ve ceza tutarı 50 Euro dan 1250 Euro ya kadar değişmektedir.<sup>455</sup>

İskat cezası ise Gelir Vergisi Kanununun 446. maddesinde düzenlenmiştir. Bu ceza Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir cezadır. Bu ceza gerçek veya tüzel kişilerin vergisel konularda temsil yetkisinin 5 yıla kadar ellerinden alınması şeklinde uygulanmaktadır ancak bu ceza avukatlar ya da noterler veya kanunen seçilmiş organlar hakkında uygulanmamaktadır.<sup>456</sup>

KDV Kanunu'nda (TVA) yer alan idari cezalara örnek olarak md 70 gösterilebilir. Bu düzenlemeye göre, kanunda belirlenen ödevlerin yerine getirilmemesi halinde 25 Euro'dan 2500 Euroya kadar para cezasına hükmedilebilmektedir.<sup>457</sup>

Ceza hukuku anlamında cezalar ise ikinci kısımda md 449-463 . maddeler arasında düzenlenmiştir. Ceza mahkemelerinde yargılanacak bu suçlar yüksek miktarda para cezası ve / veya hürriyeti bağlayıcı ceza ile yaptırıma bağlanmıştır<sup>458</sup>.

Gelir Vergisi Kanunu md. 449 da içerik itibarı ile gerçeğe aykırı belge düzenlemek ya da kullanmak suçu düzenlenmiş ve bu suçun karşılığında 8 günden 2 yıla kadar hapis cezası ve/ veya 250 Eurodan 12500 Euro'ya kadar para cezasına hükmedilmesi öngörülmektedir

<sup>454</sup> <http://www.fisconet.fgov.be/fr/?frame.dll&root=C:/EDITIES.1/&versie=04&type=vrb03!FNbtw.htm> &, Erişim: 15.9.2003

<sup>455</sup> Aynı

<sup>456</sup> Aynı

<sup>457</sup> Code of the VAT version 2003,

<http://www.fisconet.fgov.be/fr/?frame.dll&root=C:/EDITIES.1/&versie=04&type=vrb03!FNbtw.htm> &, Erişim: 15.9.2003

<sup>458</sup> Vergi kanunlarındaki cezai hükümlere bakıldığında yargıcın her iki cezaya da hükmedebilme yetkisinin olduğu görülecektir.

Kanuna uygun olmayan avantajlar elde etmeye yönelik hileli eylemlerde bulunma suçu işlenmesi halinde de 449. md. de öngörülen cezalar burada da geçerli olacaktır.

Bir başka ceza hukuku anlamında suç da vergi alanında sahtecilik suçudur. Bu suçu oluşturan eylemler ise, sahte belgeler düzenlemek, sahte fatura düzenlemek ve vergi idaresi tarafından istenen bilgiler konusunda yalan beyanda bulunmak eylemleridir. Bu suçun karşılığı olarak bir aydan beş yıla kadar hapis ve 250 Euro'dan 12500 Euro'ya kadar para cezasına hükmedilmesi söz konusu olabilmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 455. maddesine göre vergi uzmanları, muhasebeciler, mali danışmanlar ya da diğer profesyoneller, mükellefe vergi kanunlarını çığnemedede yardımcı oldukları takdirde, bu kişiler 3 aydan 5 yıla kadar bu sıfatlarını doğrudan ya da dolaylı olarak kullanmaları yasaklanmaktadır. Bu yasaklama mahkeme kararının kesinleştiği günü takip eden günden itibaren hüküm ifade etmektedir.

Belçika vergi kanunlarında ceza kanununa da atıfta bulunulduğu durumlar söz konusudur. Örneğin: Gelir Vergisi Kanunu'nun 451. maddesinde Vergi denetmenleri, inceleme elemanları kasten sahte delillerle bir kişiyi suçlarsa, bu durumda adı geçen memurlar ceza kanunu hükümlerince cezalandırılmaktadır. Mesleki gizliliğin ihlali halinde yine ceza kanununa atıfta bulunulmuş ve ceza kanunu hükümlerince cezalandırılmaları öngörülmüştür.

### 1.1.3. Çek Cumhuriyeti

Çek cumhuriyetinde vergi beyannamesinin verilmemesi ya da hatalı verilmesi halinde vergi miktarının % 10 u tutarında vergi cezası öngörülmektedir. Beyannamenin geç verilmesi ya da verginin geç ödenmesi halinde günlük verginin % 0.3 ü tutarında bir ceza söz konusudur.

Vergi idaresinin belirlediği sürelerle uyulmadığı takdirde 2 milyon Kron'a<sup>459</sup> kadar para cezası öngörülebilmektedir. Aynı miktardaki para cezaları idarenin bilgi taleplerine uyulmaması halinde de söz konusudur.

Vergilenebilir gelirin doğru beyan edilmemesi halinde, giderlerin yüksek gösterilmesi halinde altı aydan üç yıla kadar hapis cezası veya para cezası öngörülmektedir. Mükellef, iki kişiyle birlikte önemli miktarda vergi kaybına neden

<sup>459</sup> 35 Crown = 1 US Dolar

olurlarsa, ya da idare tarafından mühürleme işlemini geçersiz kılacak eylemlerde bulunurlarsa bir yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaları öngörülmektedir. Eğer çok büyük miktarda<sup>460</sup> vergi kaybına neden olunursa beş yıldan yirmi yıla kadar hapis cezası söz konusu olabilmektedir.

Mükellef, kasti eylemleriyle vergi idaresinin vergi tahakkuk ettirememesine ya da az miktarda vergi tahakkuk ettirmesine neden olduğunda, bu eylemlerinden dolayı öncelikli olarak cezalandırılmaktadır.<sup>461</sup>

#### 1.1.4. Fransa

Fransa da vergi yükünün düşük, vergi cezalarının caydırıcılık etkisinin yüksek olduğu ülkelerden biri olduğu söylenmektedir.

Fransa ceza sisteminde kanunilik ilkesi geçerlidir. Cezalar sadece kanunla konulmakta, kaldırılmakta ve verilmektedir. Cezalar geçmişe yürürlü olarak uygulanamamaktadır. Eğer yeni yasa geçmişe yönelik bir hüküm içeriyorsa, yeni yasanın yürürlüğe girmesinden önce verilen cezalar için gecikme faizi uygulanmaz. 1996 dan beri, mahkemenin kesin hükmü vermemesi şartıyla, sanığın lehine olan kurallar yeni kanunun uygulamaya geçmesinden önce işlenen bütün hukuka aykırılıklar için uygulanmaktadır.

Vergi cezaları Fransa da Code général des impôts<sup>462</sup> (Genel Vergiler Kanunu) ile düzenlenmiştir. Vergi cezaları adı geçen kanunun Recouvrement de l'impôt bölümünde (Vergi Toplama), Cezalar kısmında 1725 ila 1840 S maddeleri arasında düzenlenmiştir. 1725 ila 1740 maddeleri arasında idari cezalar düzenlenirken, 1741 ila 1753 bis B maddeleri arasında ise ceza hukuku anlamında hükümlere yer verilmiş ve bu maddelerde zaman zaman Fransız Ceza Kanununa da atıfta bulunulmuştur. 1755 ila 1756 maddelerinde ise diğer ceza ve tedbirlere yer verilmiştir. 1757 ila 1840 S maddeleri arasında ise özel hükümlere yer verilmiştir. Fransa'da vergi cezaları iki büyük gruba ayrılmaktadır; idari cezalar ve ceza hukuku anlamında cezalar.

<sup>460</sup> Çok büyük miktarda vergi kaybindan kast edilen 1 milyon Kronu aşan miktarda bir vergi kaybının söz konusu olmasıdır.

<sup>461</sup> Study Of Present-Law..., age, s. 256

<sup>462</sup> [http://www.minefi.gouv.fr/minefi/minefi\\_ang/services/index.htm](http://www.minefi.gouv.fr/minefi/minefi_ang/services/index.htm), Erişim: 21.8.2003

İdari cezalar daha çok parasal cezalardır. Para cezalarının yanında ek cezalar da vermek söz konusu olabilmektedir. Bunlar belirli bazı kurulların üyesi olunmasının engellenmesi, alım sözleşmelerini onaylamamak gibi cezalar olabilmektedir.

Ceza hukuku anlamında cezalar ise hürriyeti bağlayıcı cezalar, meslek ve sanatın tatili, medeni hakları<sup>463</sup> geçici olarak sınırlamak, sürücü ehliyetini geçici olarak iptal etmek gibi cezalardır.

İdari cezalara ek olarak, uygulanan cezalara bakılmaksızın gecikme faizi uygulanmaktadır. Gecikme faizi bir ceza olarak öngörülmemekte, fakat basitçe hazinenin uğramış olduğu zararları tazmin etmeyi amaçlamaktadır. Vergi borcunun ödenmemesi halinde aylık %0,75 gecikme faizi uygulanır.

Genel olarak vergi cezaları üç durumda uygulanmaktadır; Verginin geç ödenmesi, beyanname verilmemesi veya bir kişinin vergilenebilir gelirinin beyan edilmemesi ve vergi hilelerine başvurulması.

Fransa'da vergi kaçakçılığı suçu Genel Vergiler Kanununun (CGI)<sup>464</sup> 1741. maddesinde düzenlenmiştir<sup>465</sup>. Bu maddeye göre vergi kaçakçılığı suçu; "... yasalarda öngörülen sürelerde kasıtlı olarak beyanname vermemek, vergiye tabi gelirlerinin bir bölümünü gizlemek, kendini kasıtlı olarak vergi ödemekten aciz hale düşürmek ya da diğer hileli hareketler ile verginin tahsilini engellemek sureti ile failin tamamen ya da kısmen hileli olarak vergi kaçırmaya ya da vergi kaçırmaya teşebbüs etmesi" şeklinde tanımlanmıştır. 1742. maddede ise iştirakle ilgili düzenlemelere yer verilmiş ve iştirak halinde iştirak edenlerin yani şeriklerin de aynen vergi kaçırmaya yönelik hileli hareketleri gerçekleştiren asıl fail gibi cezalandırılacakları öngörülmüştür. Vergi kaçakçılığı suçunun cezası ise kanunun 1741, 1745, 1750 ve 1753. maddelerinde düzenlenmiş bulunmaktadır. 1741. maddede vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillerin cezasının beş yıla kadar hapis ve 37.500 Euro para cezası öngörülmüş, yine aynı maddede verilen mahkumiyet hükmünün resmi gazetede ve mahkemece karar verilecek diğer gazetelerde, ve buna ilaveten üç ay süre ile hükümlünün ikametgahı ya da genel olarak resmi ilanlara ayrılmış yerlerde ya da hükümlünün işyeri ya da evinin kapısında

<sup>463</sup> Medeni haklar kavramından kast edilen Seçme ve seçilme, kamu hizmetlerinde, kamu görevlerinde bulunabilme, jüri üyesi olabilmek, silah taşıma, veli ve vasi olmak, bilirkişilik yapmak, tanıklık yapmak gibi haklardır. İşte bu hakların kullanılması geçici olarak engellenilmektedir.

<sup>464</sup> Code General des Impôts (CGI). Hızlı, a.g.e., s:17-19.

<sup>465</sup> 1948 tarihinde yürürlüğe giren CGI bir çok kez değişikliğe uğramıştır. Örneğin en son değişiklik 21 Temmuz 2003 de 2003-660 sayılı kanunla yapılmıştır.

ilan edileceği kuralına yer verilmiştir. 1753. maddede tamamlayıcı bir ceza olarak üç yıla kadar meslek ve sanatın tatili ya da sürücü belgesinin iptali cezasına veyahut beş yıldan on yıla kadar medeni haklardan yoksun bırakılma cezasına hükmedilebileceği öngörülmüştür.1745. madde ise suça iştirak eden ve mahkum olan üçüncü kişilerin verginin ve para cezasının ödenmesi konusunda müteselsil sorumlu olduklarına karar verilebileceği hükme bağlanmıştır.

(CGI) cezanın uygulanması konusunda hakime geniş bir takdir yetkisi tanımış ve hapis cezasının yerine hapis cezasına eşit bir sürede mesleki veya sosyal bir faaliyetten men edilmesi ya da hükümlünün sürücü belgesinin iptali cezalarının uygulanabileceğini belirtmiştir. Yine aynı kanun 1741. md. hükümlerine göre vergi kaçakçılığı suçunun ağırlaştırıcı sebepleri şu şekilde saymak mümkündür: Failin faturasız mal alması ya da satması, sahte fatura tanzimi ve kullanımı ve Devletten haksız ödemeler elde etmek amacı ile hareket edilmiş olmasıdır. Bu durumlarda 5 yıl hapis cezası ve 75.000 Euro para cezası olarak belirlenmiştir. Tekerrür halinde uygulanacak ceza ise, on yıla kadar hapis ve 100.000 Euro kadar para cezasıdır. Aynı kanunun 1743. maddesi hükmüne göre yevmiye ve envanter defterine veya diğer kayıt ortamlarına kaydı gereken hususların kaydedilmemesi veya bu tür belgelere gerçeğe aykırı kayıtlar yaptırılması ya da yapılması eylemlerinin de suç olduğu ve bu eylemler hakkında vergi kaçakçılığı cezasının aynen uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Genel Vergiler Kanununa göre vergi kaçakçılığı suçuna ek olarak yükümlünün eksik beyanda bulunması halinde 1772/1-2. maddeyle beş yıla kadar hapis ve 4.500 Euro ya kadar para cezası öngörülmektedir. Mahkeme bu durumda idarenin talebi ile hükmün ilanına da karar verebilir. Suç tekerrür ederse uygulanacak ceza on yıla kadar hapis ve 45.000 Euro ya kadar para cezasıdır.

Gerçeğe aykırı biçimde gider indirimine gidilmesi halinde 1172/1-4. maddeyle beş yıla kadar hapis ve 4.500 Euro ya kadar para cezasıdır öngörülmektedir. Suçunun tekerrürü halinde ceza ağırlaştırılmaktadır.

Yükümlülerin hesaplarını tutan mali danışmanların sahte bilanço veya belge düzenlemesi ya da yükümlüye bu konuda yardımcı olması veyahut bu eylemlerin yükümlüye hizmet sözleşmesi ile bağlı olanlar tarafından gerçekleştirilmesi halinde 1772/1-2. maddeyle beş yıla kadar hapis ve 4.500 Euro ya kadar para cezasıdır öngörülmektedir. Tekerrür ve suçların içtiması halinde uygulanacak cezalar mesleki

faaliyetten yasaklanma, vergi konseyi üyesi olamama, muhasebecilikten yasaklanma gibi cezalardır, suçun hizmet sözleşmesi ile yükümlüye bağlı olan kişiler tarafından işlenmesi halinde uygulanacak ceza ise iki yıla kadar hapis ve 18.000 Euro ya kadar para cezasıdır.

Stopaj yapmak durumunda olan vergi sorumlularının kasten stopaj yapmamaları ya da eksik stopaj yapmaları halinde, 1783. maddeye göre bir yıla kadar hapis ve 3750 Euro ya kadar para cezası öngörülmektedir. Tekerrür halinde uygulanacak ceza ise, bir yıldan iki yıla kadar hapis ve 7500 Euro ya kadar para cezasıdır.

CGİ'nin öngördüğü idari cezalar, verginin tarihine ve vergi idaresinin denetimine ilişkin aykırılıklara yöneliktir. CGİ uyarınca, 3.75 Euro, 15 Euro, 750 Euro gibi çeşitli miktarlarda para cezaları verilebilmektedir.

İdari para cezaları, verginin türüne, kaçırılan verginin miktarına, hukuka aykırılığın boyutlarına göre farklılıklar göstermektedir. Ortada ciddi bir ihlal olup olmadığını belirlemede yararlanılan temel kriterleri is şu şekilde ifade etmek mümkündür: İyi niyet, kötü niyet, ve hileli fiiller.<sup>466</sup>

İdari suçların tekerrür etmesi halinde cezalarda otomatik bir arttırım söz konusu değildir. Buna karşın idari suçun tekerrür etmesi, mükellefin iyi niyetli mi, kötü niyetli mi , yoksa hileli davranışlar içinde mi olduğuna dair ipuçları vermektedir. Mükellefin kötü niyetli ya da hileli davranışlar içinde olduğu anlaşılırsa, daha ağır cezalar vermek mümkündür.

Verginin tarihine ilişkin idari aykırılıklardan ilki, hiç beyanda bulunmamak ya da geç beyanda bulunmaktır. İkincisi ise, vergilendirmenin ya da vergi miktarının eksik , yanlış ya da yetersiz gerçekleştirilmesini sonuçlayacak beyanda bulunmak ya da yükümlülüğe ilişkin yanlış beyanda bulunmaktır. Yasada bu ikinci halde vergi aslının miktarına ve hileli hareketin var olup olmamasına göre farklı para cezaları öngörülmüştür.

Vergi idaresinin denetimine ilişkin aykırılıklar ise yükümlüler ya da üçüncü kişiler tarafından gerçekleştirilen aykırılıklardır. Bunlar yükümlünün belgeleri gerektiği gibi muhafaza etmemesi, belgeleri eksik ya da yanlış muhafaza etmesi; üçüncü kişilerin fiili mukavemet gibi yollarla, vergi denetimlerini engellemeleri ve menkul sermaye

---

<sup>466</sup> Valente, **a.g.m.**, s. 47

iratları ile ilgili beyanda bulunması gereken finans kurumlarının eksik ya da hiç beyanda bulunmaması halleridir.

Fransa vergi ceza sisteminde kişisel sorumluluk halleri ise şu şekilde düzenlenmiştir. Tüzel kişilikler cezalardan tamamen sorumludur. İdari cezalar bakımından tüzel kişilik tek başına sorumludur. Kasten vergi kaçırma söz konusu ise yasal temsilcilerin kişisel olarak da ceza hukuku anlamında cezai sorumlulukları vardır. Müdürler, yasal temsilciler, idareciler ve diğerleri, alıcının kimliği açık olmadığı hallerde vergi kesintilerinin(stopajların) ödenmemesi durumunda, vergi idaresinin vergi ve cezaların toplamasını sürekli engellenmesi hallerinde tüzel kişilikle birlikte müteselsilen sorumludurlar. Ancak vergi idaresinin vergi ve cezaların toplamasını sürekli engellenmesi durumunda sorumluluk cezaların toplanması aşaması ile ilgili olarak doğmaktadır. Kendi başına bir hukuka aykırılık teşkil etmemektedir, bu nedenle uygulamada, bu hallerde kişilere değil ancak tüzel kişiliğe ceza verilmektedir. Fransa'da vergi sorumluluğuna karşı bir sigorta politikası bulunmamaktadır. Sigorta kapsamına yasal olarak izin verilip verilmeyeceği sorgulanabilir bir durumdur.<sup>467</sup>

Fransız vergi ceza sisteminde cezalandırılmayan durumlar ise şöyle özetlenebilir: Beyan edilen gelir ile tekrar hesap edilen gelir arasındaki menfi fark % 5 ile % 10 luk bir fark içeriyorsa ve mükellef iyi niyetli ise, Mükellef gelirini beyan etmemişse, beyannamede sebeplerini de açıkça göstermişse ve yine mükellef iyi niyetli ise, Mükellefin vergi idaresinin kabul ettiği ve yayınladığı yorumlara dayanarak iyi niyetle işlem yapmışsa. İşte bu durumlarda mükellefler cezalandırılmamaktadır.<sup>468</sup>

Vergi borcunu güvence altına almak için vergi idaresi vergi borcuna karşı, bir mükellefin mallarının haczini isteyebilir, mükellefin üçüncü kişilere devredilen mallarına veya üçüncü kişilerin mükellefe olan borçlarına mahkeme kararı ile el koyabilir<sup>469</sup>.

Vergi idaresinin cezalar üzerinde takdir yetkisi vardır işsizlik, doğal afetler halinde ödeme süresi uzatılır.

<sup>467</sup> Valente, a.g.m., s. 47

<sup>468</sup> Aym, s. 47

<sup>469</sup> Study Of Present-Law..., age, s. 256

### 1.1.5. Hollanda

Hollanda halkı vergi bilinci gelişmiş halklardandır. Vergi ödeme konusunda çok istekli oldukları söylenebilir. Halkın % 92' si beyannamelerini zamanında vermekte ve vergilerini ödemektedirler. Hollanda Vergi ve Gümrük İdaresi vergi tahsili ve bir çok yöntemle mükelleflerin vergi ödemesini sağlamaya yönelik işlemler yapabilme yetkisine sahiptir. Mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmeleri için bir çok yöneme başvurabilmektedir. Temel kural mükelleflerin gönüllü olarak vergi ödev ve yükümlülükleri yerine getirmelerinin sağlanmasıdır. Para cezaları ve ceza hukuku anlamındaki cezalar en son bir tedbir olarak kullanılmaktadır. İdari vergi suçları karşılığında uygulanacak cezalar konusunda idareye geniş takdir yetkileri verilmiştir. Bunun yanında vergi aslının %10'unu aşmayan idari para cezalarında itiraz yolu kapatılmıştır.

Vergi ve Gümrük İdaresi çeşitli kriterlere göre incelenecek mükellefleri seçmektedir. İnceleme için seçilen mükelleflerin sahtekarlık yaptıkları tespit edilirse, vergi aslı tahsil edilmekte bunun yanında para cezası verebilmektedir. Bu para cezası vergi aslının % 100 'üne kadar olabilmektedir. Bazı durumlarda vergi idaresi mükellefe anlaşma teklif edebilir. Bu durumda mükellef belirli bir miktarda ödemede bulunursa, bu durumda mükelleflerin aleyhlerine dava açılmamaktadır. Ancak mükellef vergi idaresinin önerdiği anlaşma teklifini kabul etmezse bu durumda mükelleflerin haklarında dava açılabilir.

Hollanda vergi idaresinin hileli eylemlerde bulunun mükelleflerin vergi borçlarını, buna ilişkin faiz ve cezaları resmi gazetede ya da herhangi bir yolla yayınlama, vergi suçu işleyen bu mükellefleri kamuoyuna duyurma yetkileri yoktur.

Hollanda Anayasasınının 104. maddesine göre vergilemede kanunilik ilkesi geçerlidir. Bu nedenle vergi kanunla konulup kaldırılmakta, cezalar da ancak kanuni düzenlemelerde öngörülmüş ise uygulanabilmektedir. Genel Vergi Kanunu (1959) vergilerin tahsiline ilişkin genel ilkeler içeren bir kanundur. Bu kanun vergi kanunlarının uygulamasını sağlamaya yönelik genel bir kaynaktır. Bu kanun aynı zamanda genel usule ilişkin kuralları içerdiği gibi vergi suç ve cezaları da düzenlemektedir. Hüküm bulunmayan hallerde Genel İdare Hukuku Kanunu uygulanmaktadır. Genel Vergi Kanununun 9. bölümünde vergi suçları ve cezaları düzenlenmiştir ve yine hüküm bulunmayan hallerde Ceza Kanununun uygulanacağına

dair bir atıfta da bulunmaktadır.<sup>470</sup> Örneğin sahte belge düzenlemek suçu işlendiğinde Genel Ceza Kanunu'nun ilgili hükümleri de uygulanmaktadır.

Hollanda hukukunda vergi müfettişlerinin önemli yetkileri vardır. Mükellefler ve diğer ilgili 3. şahıslardan talep ettikleri bilgiler verilmezse, mükellefler idari ve cezai yaptırımlarla karşı karşıya kalabilmektedir.

Ceza sistemi Avrupa İnsan Hakları Konvansiyonunun 6. direktifi çerçevesinde son dönemde değişikliğe uğramıştır. İdari cezalar ceza hukuku anlamında para cezaları olarak düşünülmektedir.

Genel Vergi Kanunu para cezalarının maksimum tutarlarını hüküm altına almıştır, vergi müfettişleri de uygun cezayı bu çerçevede belirlemektedir. Para cezalarının uygulanmasına yönelik bir yönerge söz konusu ise de bu kuralların sadece müfettişler için bağlayıcılığı vardır.

Vergi ve Gümrük İdaresi basit ve ciddi ihlallere karşı para cezası uygulamaktadır. Sırasıyla bunlara ihmali para cezası ve kabahat para cezası da denebilir. İhmali para cezalarının uygulanması için kastın ispatına gerek yoktur. Buna karşın mükellefi suçlayacak hiç bir şey yoksa ceza bu takdirde uygulanmamaktadır. Maksimum ihmali ceza 4538' Euro' dur.

Verginin hesaplanıp tahakkuk ettirilmesi için gereken beyannamenin verilmemesi ya da geç verilmesi halinde maktu ceza tutarları belirlenmiştir. İlk eylemde 113 Euro, 2.sinde 340 Euro, 3. sünde 567 Euro, 4.sünde 794 Euro, 5. ve daha fazlasında 1134 Euro para cezası öngörülmektedir.

Beyanname üzerinde mükellefçe hesaplanması gereken vergilere ilişkin beyannamenin verilmemesi ya da geç verilmesi halinde ilkinde ceza öngörülmemiş, 2.sinde 57 Euro , 3. ve daha fazlasında ise 113 Euro para cezası öngörülmüştür.

Verginin zamanında ödenmemesi halinde ise birincisinde üst sınırı 1134 Euro olmak üzere ödenmeyen verginin %1' i, ikincisinde üst sınırı 2268 Euro olmak üzere ödenmeyen verginin %5'i kadar para cezası söz konusudur.

Verginin tamamen ya da kısmen ödenmemesi halinde ise üst sınırı 1134 Euro olmak üzere ödenmeyen verginin %1'i, ikincisinde üst sınırı 2268 Euro olmak üzere

---

<sup>470</sup> Vervaele, Klip **European Cooperation Between Tax, Customs and Judicial Authorities** (Kluwer Law International 2002) s. 53

ödenmeyen verginin %5'i , üçüncüsünde ise üst sınırı 4537 Euro olmak üzere ödenmeyen verginin % 10' u kadar para cezası söz konusudur.

Müfettişler %100 oranında cezayı ancak ciddi bir hukuka aykırılık söz konusu olduğunda uygulayabilmekte, herhangi bir aykırılık bulamazlarsa uygulayamamaktadırlar. Bunun yanında kabahat cezaları, vergi müfettişlerine kasten ya da büyük ihmalle yanlış ya da eksik bilgi verilmesi halinde uygulanmaktadır. Kasten beyannameyi vermemek, beyannamede gerçeğe aykırı ya da eksik bilgi bulunması hallerinde gerçek verginin % 50' si tutarında ceza öngörülmektedir. Kasten ya da büyük ihmalle eksik vergi tahakkuk edilmesine neden olunması halinde ya da eksik vergi ödenmişse verginin % 50' si, bu eylemler büyük ihmalle yapılmışsa verginin % 25'i tutarında ceza öngörülmektedir.

Ceza hukuku anlamında para cezası ve hapis cezasının öngörüldüğü eylemler ise şu şekilde özetlenebilir: Vergi beyannamelerinin verilmemesi ya da zamanında verilmemesi, Beyannamelerin eksik ya da hatalı olması, Mükelleflerden talep edilen bilgi ve kayıtların sağlanmaması, bu yöndeki idari yönergelere uyulmaması, ya da talep edilen bilgilerin ve belgelerin eksik ya da gerçeğe aykırı olması, Muhasebe kayıtlarının doğru bir şekilde tutulmaması, muhafaza edilmemesi, Fatura, belgelerin gerçeğe aykırı bilgi içermesi, eksik düzenlenmesi. Bu eylemler neticesinde 45378 Euro' ya kadar para cezası ya da 6 yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir.

Hollanda vergi sisteminin bir özelliği de vergisel uyumsuzluklar konusunda özel yetkili mahkemelerin bulunmasıdır.

Ödeme güclüğü çeken mükelleflere indirim yapılmakta veya borcu taksitlere bağlanmaktadır. Vergi borcuna karşılık olarak vergi idaresi, mükelleflerin mallarının haczini isteyebilmekte, mükellefin üçünü kişilerde olan mallarına mahkeme kararı ile el koyabilmekte veya mükellefin borcuna karşı garanti isteyebilmektedir.<sup>471</sup>

### 1.1.6. İspanya

İspanyol hukuk sisteminde vergi ceza sistemine ilişkin düzenlemelerin birden fazla kanunla oluşturulduğu görülmektedir. İspanyol Hazinesi vergi alacaklarına ilişkin haklarını iki şekilde koruyabilmektedir; Ceza hukuku anlamında cezalar ve buna ilişkin ceza mahkemelerinde yargılamaya başvurularak, ya da idari nitelikli yaptırımlar yoluyla

<sup>471</sup> Consultation Paper on a Fiscal Prosecutor and a Revenue Court (LRC CP 24 – 2003, IRELAND The Law Reform Commission, Ballsbridge, Dublin: 2003), s. 247-256

vergisel suçlar cezalandırılmaktadır. Vergi suçları, “Ley General Tributaria”<sup>472</sup> (LGT) yani Genel Vergi Kanununun 77’inci ve 89’uncu maddelerinde düzenlenmiştir. “Ley Derechos y Garantias de Los Contribuyentes”<sup>473</sup> (LDGC) Mükellef Hakları ve Garantileri Kanunu ile önemli haklar ve garantiler sağlanmıştır.

LGT md. 77/1’ e göre “vergi suçları, kanunca sınıflandırılan ve cezalandırılan eylemler veya ihmallerdir. Vergi suçları, sadece dikkatsizlik biçiminde olsalar bile cezalandırılabilirler.”

İspanyol hukuk sistemi vergi suçlarını basit ve ciddi vergi suçları olarak ikiye ayırmaktadır. Duruma bağlı olarak, LGT md. 80/1’e göre, sabit veya belli bir oranda para cezası veya LGT md. 80/2,3,4’e göre, 5 yıla kadar devlet indirimleri veya yardımları elde etme imkanının ve vergi teşviklerinden yararlanma hakkının kaybı; yine 5 yıla kadar Devlet veya diğer kamu kurumları ile sözleşmeler yapmanın yasaklanması; bir yıla kadar resmi işlerin yürütülmesinin, kamu görevinin veya memuriyetinin askıya alınması gibi para cezası dışındaki cezalar söz konusu olabilmektedir. LGT md. 82’ de cezaları ağırlaştırıcı sebepler ve hafifletici sebepler düzenlenmiştir. Ayrıca, md. 77/4’te hukuka uygunluk sebeplerine yer verilmiştir.

Basit suçlar, LGT madde 78’de ve Royal Decreto 1930 (RD)<sup>474</sup> md.7’de düzenlenmiştir. Basit suç eylemlerinde kişilerin vergi mükellefi olup olmadığına bakılmamaktadır. Vergi ödev ve yükümlülüklerin yerine getirilmemesi ciddi bir suç oluşturmadığı ve bu eylemde cezayı arttıran bir sebebin olmaması halinde basit suç söz konusu olmaktadır. Basit suç oluştururan eylemler şu şekilde özetlenebilir; Vergiye tabi gelirleri beyan edememe veya matrahı gerçekdışı, kusurlu ya da hatalı beyan etme. LGT md 111 ve 112’ de düzenlenen bilgi sağlama görevini yerine getirmeme. Muhasebe, tescil ve envanterleştirme görevlerini yerine getirmeme. Fatura ve makbuz ve benzeri belgeleri düzenleme, verme ve saklama ile ilgili görevleri yerine getirmeme. Vergi kimlik numarasını bildirme ve kullanma ile ilgili görevlerin yerine getirilmemesi. Denetim, inceleme ve belge toplama aşamalarında, vergi idaresinin çalışmalarına direnç gösterme, bahane gösterme veya bunları geri çevirme. Bu sayılan eylemler basit suç oluşturmaktadır.

<sup>472</sup> Ley General Tributaria (Genel Vergi Kanunu) 28 Aralık 1963 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

<sup>473</sup> Ley Derechos y Garantias de Los Contribuyentes (Mükellef Hakları ve Garantileri Kanunu) 6 Şubat 1998 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

<sup>474</sup> “Royal Decreto 1930” 11 Eylül 1998 de yürürlüğe girmiş bir Kraliyet Kararnamesidir.

Genellikle, basit suçlar, istisnai durumlar hariç, 1000 pesetadan 150.000 pesetaya kadar para cezası ile cezalandırılmaktadır. Öte yandan, ciddi suçlar LGT md. 79'da tanımlanmış ve bu suçlara karşılık gelen cezalar, LGT md. 87' de düzenlenmiştir. İlk olarak, kanunun öngördüğü sürelerde, vergi borcunun tümünün veya bir bölümünün ödenmemesi eylemi ciddi bir vergi suçu olarak görülür. İkinci olarak, vergi takdirini yapmak için vergi idaresinin talep ettiği belgeleri vermeme veya vergiye tabi geliri beyan etmeme, gerçeğe aykırı ya da süresinde beyan etmeme, vergi teşviklerinden, muafiyetlerden, yardımlardan ve vergi iadelerinden haksız yere yararlanma ciddi vergi suçlarıdır. Son olarak, mali şeffaflık gereği şirketlerin ortaklarına yüklediği bazı yükümlülüklerin örneğin vergi matrahının yanlış belirlenmesi ve bunun yanlış beyan edilmesi ciddi suçlar olarak görülmektedir.

LGT md 87' ye göre bu gibi ciddi suçlar vade tarihinden itibaren işlemeye başlayan bir gecikme faizi ile birlikte vergi borcunun %50 ila %150'si arasında para cezası ile cezalandırılır ve eksik ödenen vergi de vergi idaresinin takdir edeceği verginin de ödenmesi gerekir.

LDGC, cezaların uygulama usulüne ilişkin bazı önemli yenilikler getirmiştir. Birincisi, LDGC md.33'e göre vergi idaresi, kural olarak vergi mükellefinin iyi niyetli olduğunu varsaymaktadır, bu nedenle de vergi suçunu işleyen kişinin suçlanmasına ilişkin ispat yükü vergi idaresine yüklenmiştir. İkinci olarak, LDGC md.34 cezaların, mükellef hakkındaki inceleme raporlardan ayrı ve bağımsız olan ve ilgili taraflara her zaman dinlenilme hakkının sağlanacağı duruşma raporlarına göre verileceğine hükmetmektedir. Son olarak, LDGC md. 35'e göre vergi cezalarının infazı, teminat vermeye gerek duyulmadan, bu cezalara karşı şikayette bulunulması halinde veya üst yargı yoluna başvurulması halinde otomatik olarak ertelenebilir; bu durumda, idari mahkemeler tarafından verilecek son karara kadar cezalar infaz edilemez.<sup>475</sup>

### 1.1.7. İsveç

İsveç hukukunda üç tip vergi suçu söz konusudur. Bu vergi suç tipleri Beyannamenin geç verilmesi, eksik ve yanlış bilgi verilmesi ve vergi kaçakçılığıdır. İlk iki kategoride bulunan beyannamenin geç verilmesi ve eksik ya da yanlış bilgi verme eylemleri idari ve para cezaları ile cezalandırılmakta buna karşın vergi kaçakçılığı

<sup>475</sup> Maria Teresa Soler Roch, *Tax Law in Spain*, (Kluwer Law International, New York, 2002), s. 26-28

eylemleri ise özel ceza kanunu, yani “Skattebrottslagen<sup>476</sup> - Tax Violation Law” denilen Vergi Ceza Kanununca cezalandırılmaktadır.

Belirlenen özel süreler içinde beyanname verilmez ise beyannamenin geç verilmesi suçu oluşmaktadır. Bu durumda tüzel kişiler 1000 İsveç Kronu (SK- 120 US Dolar), bireyler 500 İsveç Kronu (SK- 60 US Dolar) ile cezalandırılmaktadır. Eğer beyanname 1 Ağustosa kadar yine verilmemişse söz konusu cezalar dört katı olarak uygulanmaktadır.

Mükellef ya da kanuni temsilcisi yanlış ya da eksik bilgi verme eylemlerini işlediklerinde ise ceza olarak matrahlarına göre hesaplanan ek vergileri ödemeleri öngörülmektedir. Yanlış bilgiler örneğin gelir unsurlarının beyannameye gösterilmemesi ya da geliri düşük miktarda göstermek ya da harcamaları yüksek miktarda göstermek eylemleri olabilmektedir. Bu durumlarda öngörülen ceza gerçek matraha göre tespit edilen verginin %40 ‘ı oranında olmaktadır. Eğer yanlış bilgiler daha makul bir yanlış ise örneğin gelir vergisi beyannameyi geçmiş yıla aitse bu durumda uygulanacak ceza verginin %20’si tutarındadır. Buna karşın mükellefin beyan ettiği yanlış bilgiler kolayca düzeltilebiliyor gerçek durum anlaşılabilirse bu durumda ek vergi hesaplanmamakta, ceza verilmemektedir. Vergi kanunlarında, ek vergi olarak hesaplanan cezaları belirlerken, mükellefin yaşına, sağlık durumuna, deneyimine ya da diğer faktörlere göre yapılan hatanın kabul edilip edilmediğini de dikkate alarak bir değerlendirme yapılmasına ilişkin düzenlemeler de vardır.<sup>477</sup>

Vergi kaçakçılığı suçu ise Vergi Ceza Kanunundaki (Skattebrottslagen) düzenlemelere tabidir. Bu kanuna göre hileli vergi suçları ve büyük ihmaller cezalandırılmaktadır. Bu suçlara uygulanacak cezalar para cezaları ve mükellefin eylemdeki kasti tutumuna ya da vergi miktarına göre belirlenebilen üst sınırı altı yıl olan hapis cezalarıdır. Eğer sadece ciddi ihmal söz konusu ise hapis cezasının üst sınırı bir yıldır.

İsveç hukukuna göre idari cezalar ve ceza hukuku anlamındaki cezalar ayrı ayrı uygulanabilmektedir. Ek vergi cezalarının uygulanması ceza hukuku anlamındaki kuralların bir başka deyişle Vergi Ceza Kanundaki cezaların uygulanmasına engel teşkil

<sup>476</sup> Taxes in Sweden 2001 An Summary of the Tax Statistical Yearbook of Sweden 2001, <http://www.rsv.se/>, Erişim: 10.9.2003

<sup>477</sup> Study Of Present-Law..., age, s. 266

etmemektedir. Yani aynı anda hem idari prosedüre göre hem de cezai prosedüre göre cezalandırılma söz konusu olabilmektedir.

Şirketler, ve şirket adına çalışan bireyler, yapılan hukuka aykırı işlemlerin kimin lehine yapıldığına bakılmaksızın idari cezalardan birlikte sorumlu olurlar. Ancak bu halde şirket adına işlem yapan birey idari prosedür içinde cezalandırılması gerekmez fakat mahkemede yargılanabilir.

İsveç' de vergi cezaları için bir sigorta politikası mevcut değildir. Buna karşın vergi uyuşmazlıklarına ilişkin yargılamalar esnasında doğacak harçlar bakımından sigorta yaptırmak mümkündür

Bazı durumlarda idari vergi cezaları uygulanmamaktadır. Mükellef tarafından düzeltilebilen ve yanlış yazıldığı veya yanlış hesaplandığı açıkça belli olan hallerde, değer düşülmesi veya aynen ya da mal şeklinde ödeme hallerinde değer hesaplanarak yazılması sırasında bir yanlışlık söz konusu olduğunda, yanlış beyanın gönüllü olarak idarenin denetiminden önce mükellef tarafından düzeltilmesi durumunda idari vergi cezaları uygulanmamaktadır.

Mirasçılar murisin idari vergi cezalarından genellikle sorumlu değildir. İsveç kanunlarına göre şirketlerin cezai sorumlulukları bakımından birleşme, ayrılma, şekil değiştirme gibi konularda spesifik düzenlemeler yoktur.<sup>478</sup>

### 1.1.8. İtalya

İtalya'da vergi ceza hukukunun çıkışı 1928 tarihine dayanmaktadır. İlk kez 1928 tarihinde İtalyan yasa koyucu vergilere ilişkin bir düzenleme yapmıştır. 1929 yılında ise daha geniş bir düzenlemeyle mali suçlara ilişkin kurallar geliştirilmiştir. 1982 tarihine dek temel olarak bu düzenlemeler esas alınmıştır. 1928 ile 1982 arasında yapılan vergi suçlarına ilişkin ceza yargılamaları 1982 reformunun temelini oluşturmuştur. Ancak İtalya' da reformlar devam etmiş ve nihayet 1998 de bir reform yapılmıştır.<sup>479</sup> İtalyan vergi ceza sistemi şu şekilde özetlenebilir.

İtalyan hukuk sisteminde vergi hukuku ihlalleri idari ve ceza hukuku anlamındaki yaptırımlarla karşılanmaktadır.

<sup>478</sup> Valente.,age, pg. 470

<sup>479</sup> Andrea Perini, **Repressione Penale Dell'Evasione Fiscale Nella Legislazione Italiana**, [http://www.odc.torino.it/ita/area\\_praticanti/2002/pdf/Damico1/Relazione.pdf](http://www.odc.torino.it/ita/area_praticanti/2002/pdf/Damico1/Relazione.pdf), Erişim: 20.9.2003

İtalya' da idari vergi cezalarıyla ilgili bir reform yapılmış ve bu düzenlemeler 1 Nisan 1998' de yürürlüğe girmiştir. İdari vergi cezalarına genel olarak bakıldığında, yeni kuralların İtalyan Ceza Kanunundan<sup>480</sup> büyük ölçüde etkilendiği anlaşılmaktadır. İdari vergi cezalarının kanunla düzenlenmesi temel kural olarak göze çarpmaktadır. Basit idari düzenlemelerle idari vergi cezası konması mümkün değildir. İdari vergi cezaları konuldukları tarihten itibaren geriye dönük hüküm ifade etmemektedir, yani geçmişe yürüme yasağının idari vergi cezaları bakımından da geçerli olduğu söylenebilir. Bir başka temel prensibe göre, yeni kanun suçun işlenmesinden sonra yürürlüğe girmişse, eski kural ve yeni kural mukayese edilerek lehe olan kural uygulanacaktır.<sup>481</sup>

1998 'de yapılan reformdan önceki sisteme göre ceza sisteminde para cezaları, verginin belirli bir oranında para cezası ve hapis cezaları vardı. Yapılan reformdan sonra ise para cezaları ile verginin belirli bir oranında hesap edilen cezalar arasındaki ayırım kaldırılmıştır. Yeni düzenlemeye göre suç işleyen kişinin davranışına ve işlenen suçun ciddiyetine göre asgari ve azami miktarları belirlenen tek bir para cezası öngörülmüştür. Cezalara faiz uygulaması söz konusu değildir. Bu miktarlar her üç yılda bir enflasyona göre uyarlanmaktadır. Ek olarak, belirli faaliyetleri veya mesleki faaliyetleri geçici olarak yasaklama cezası da uygulanabilmektedir. Eski düzenlemeye göre cezalar vergi mükelleflerine örneğin şirketlere uygulanabilirken, şirket sorumlularına bu hukuka aykırı fiillerinden ötürü ceza uygulanamamaktaydı. Yeni uygulamaya göre ise suçu kim işlediyse, ya da suça kim iştirak ettiyse o cezalandırılmaktadır. Müdür, sorumlu veya personel olan bireyin suç işlemesi halinde bu suçtan dolayı sorumluluk bireye ait olmakta ve bireysel ceza bu kişilere uygulanmaktadır. Buna karşın, tüzel kişiliğe bu sorumluluğu üzerine alarak cezayı ödeyebilme imkanı tanınmakta, bununla birlikte tüzel kişilik bireye rücu edebilme hakkına da sahip olmaktadır. Bu sorumluluk bireylere sorumlulukları oranında yüklenebilmektedir.<sup>482</sup>

<sup>480</sup> **Italian Penal Code**, (The American Series of Foreign Penal Codes, Translated by Edward M. Wise, Fred B. Rothman and Co. Littleton, Colorado: 1978); <http://www.penale.it/legislaz/index.htm>, Erişim: 11.9.2003

<sup>481</sup> Valente, **a.g.e.**, s. 47

<sup>482</sup> Valente, **a.g.e.**, s. 47; [http://www.giustizia.it/sito\\_trad\\_inglese/bcg/bibliing.htm](http://www.giustizia.it/sito_trad_inglese/bcg/bibliing.htm) Erişim: 11.9.2003; <http://www.italyemb.org.sg/commerciale/tax%20system.html>, Erişim: 11.9.2003

İtalyan vergi ceza sisteminde öngörülen cezalar kısaca şu şekilde özetlenebilir: Bireylerin vergi yasalarına aykırı davranışları basit bir ihmalden kaynaklanıyorsa, bireylere verilecek ceza, bireylerin her yasaya aykırı fiilleri bakımından 100 milyon liret para cezası ile sınırlandırılmıştır. 100 milyon lireti aşan cezalar ise bireylerin adına işlem yaptıkları şirkete yüklenebilir. Bütün bunlarla birlikte şirket, hukuka aykırı fiillerden dolayı doğan tüm sorumluluğu üzerine alabilme ve bireylerin sorumluluklarını tamamen karşılayabilme olasılıkları da söz konusu olabilmektedir. Ancak ciddi bir hukuka aykırılık ya da kötü niyet söz konusu olduğunda, 100 milyon liretlik bir sınır söz konusu olmamaktadır. Ayrıca şirketlerin sorumluluğu üzerlerine alma olasılığı da söz konusu olmamaktadır. Bireyler bu noktada tamamen sorumlu tutulmaktadırlar.

Bilanço kayıtlarını bilerek gerçeğe aykırı doldurarak bunları düzeltmeksizin beyanname verilmesi halinde 6 aya kadar hapis cezası ve para cezası verilebilmektedir. Vergi mükellefleri tarafından mahkeme safhasında yalan yere yemin edilmesi halinde 6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir. Ancak mahkeme tarafından kesin hüküm kurulmadan önce mükellef gerçeği ifade ederse ceza uygulanmamaktadır. Mükellef, tahakkuk eden vergiyi ödememe nedeni olarak ekonomik imkansızlığı gösterdiği ve bunu ispatladığı takdirde ceza uygulanmamaktadır.

Vergi kaçırmak kastıyla, gerçek olmayan giderler hileli eylemlerle gerçekmiş gibi gösterilmesi ve bunların indirilmesi halinde 6 aya kadar hapis ve para cezası verilebilmektedir. Yine bilançoda ve diğer kayıt ortamlarında gerçek dışı kayıtlar olduğu bilinmesine rağmen bu kayıtlar düzeltilmeden beyanname verilmesi halinde de aynı ceza verilmektedir. Kaçırılan vergi miktarı oldukça küçükse, bu durumda sadece para cezası uygulanmakta ancak hapis cezası uygulanmamaktadır.<sup>483</sup>

Vergi kaçakçılığı suçunda hürriyeti bağlayıcı cezalar belirli tutarların aşılıp aşılmadığı kriterine göre de ağırlaştırılabilmektedir. Eğer kaçakçılığa konu olan matrah 300 milyon lireti (154.479,92 Euro) aşmıyorsa 6 aydan 2 yıla kadar hapis cezası söz

---

<sup>483</sup> Charles K. Cobb, Jr., Francesco Forte, **Taxation in Italy**, (World Tax Series, Harvard Law School, International Program in Taxation, Commerce Clearing House, Inc. Chicago: 1964), s. 689-699; <http://www.italian-finance.com> Erişim: 11.9.2003; <http://www.finanze.gov.it/index.htm>, Erişim: 11.9.2003

konusu iken, eğer bu tutar aşıyorsa bu durumda 18 aydan 6 yıla kadar hapis cezası söz konusu olabilmektedir.<sup>484</sup>

Vergi kaçakçılığı sahtecilik yapmak suretiyle işlenmişse bu durumda mahkeme duruşma yapmaya gerek duymaksızın mükellefi cezalandırabilmektedir. Böyle bir eylemin varlığı halinde kaçırılan vergi 50 milyon lireti (25.746,5 Euro) aşarsa ya da sahte belgeler düzenlenerek matrahta % 5 oranını aşan tutarda bir fark oluşturulması halinde veya her koşulda matrah farkının 3 milyar lireti (1.544.799,18 Euro) aşması halinde 18 aydan 6 yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir.<sup>485</sup>

Ciddi ihlallere verilen para cezaları, mükellefin ekonomik durumu göz önüne alındığında etkili olmayacağı kanaatine varılırsa bu para cezası, cezanın üç katına kadar uygulanabilmektedir. Hapis cezaları, para cezalarına ek olarak ya da para cezalarına alternatif olarak uygulanabilmektedir.

Toplantılarda, gösterilerde ya da vergi mükellefleri arasında anlaşmalar yaparak ya da propaganda yoluyla vergi ödemeye karşı toplumu kışkırtmak, vatandaşların vergi ödemelerini geciktirmesini sağlamaya yönelik çalışmalarda bulunulmak 6 aydan 5 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır. Vergi toplama işlerini diğer şekillerde aksamasına neden olunması halinde ise 3 aydan iki yıla kadar hapis cezası öngörülebilmektedir.

Cezaların ödenmesinin sigorta edilmesi kesin ve açık bir uygulama değildir. Maliye Bakanlığı, belirli bazı risklerin sigorta edilebilir olduğunu ifade etse de, Sigorta Şirketleri Merkez Enstitüsü bu durumu kabul etmemekte ve vergi cezalarının sigorta kapsamında olmadığını ileri sürmektedir.

İtalya'da vergi cezaları, ihmalkarlık olmadan meydana gelen hatalardan kaynaklanan bir hukuka aykırılık söz konusu olduğunda uygulanmamaktadır. Vergi düzenlemelerini içeren yasaların belirsiz olduğu ve yasanın iyi bir şekilde uygulanmasının mümkün olmadığı, mükelleflerin vergi yasalarını açık ve net olarak anlayamadığı durumlarda meydana gelen hukuka aykırı hallerde ceza uygulanmamaktadır. Vergi beyan formlarının açık olmadığı durumlarda da ceza verilmemektedir.

<sup>484</sup> Gianfranco Gaffuri, "Lesico Tributario Nelle norme Incriminatrici" diretti da Vittorio E. Falsitta, **Dritto Penale Tributario**, (Del Centro Studi e Ricerca Di Dritto Penale Dell'Economia, Milano, Giuffrè: 2000), s. 6

<sup>485</sup> **Aynı**, s.10,11

Mirasçılar, murisin idari cezalarından sorumlu tutulmamaktadırlar. Birden fazla birey yasayı ihlal etmesi halinde her birey bireysel olarak kendi fiillerinden dolayı sorumlu tutulmaktadır. Vergi borcunun yerine getirilmemesi suçu işlenmişse, birden fazla kişi de bundan sorumlu olsa bile, sadece tek ceza uygulanacaktır.

Tek bir fiille birden fazla suç işlenirse ya da birden fazla fiille aynı suç işlenirse, tek bir ceza ancak yüksek olan ceza uygulanacaktır.<sup>486</sup>

### 1.1.9. Lüksemburg

Lüksemburg vergi kanunlarının, çoğunlukla AB üyesi ülkelerin vergi sistemlerinden ve özellikle Fransa ile Almanya vergi sistemlerinden esinlenilerek hazırlandığı görülmektedir. Cezalar ise Fransız modeli örnek alınarak saptanmıştır.

Lüksembourg idari vergi suçları; beyan eksiklikleri, geç beyanda bulunmak ve bilgi verme yükümlüğü başta olmak üzere diğer yükümlülüklerle aykırı eylemlerden oluşmaktadır. Lüksembourg hukuk sisteminde idari vergi suçları karşılığında öngörülen cezalar ise verginin türüne göre farklılık göstermektedir. Doğrudan vergiler konusunda vergi aslının %100'üne kadar para cezası, Veraset vergisinde vergi aslının %10'undan %50' sine kadar varan para cezası ve dolaylı vergiler konusunda para cezası ile birlikte ürüne el konulmasına varan cezalar öngörülmüştür.

Lüksembourg hukuk sisteminde ceza mahkemesinde yargılanacak suçlar ise; vergi kaçakçılığı suçları ve vergi düzenine aykırılık suçudur. Vergi kaçakçılığı suçları iki farklı şekilde ele alınmaktadır: Bunlardan ilki, basit kaçakçılık olarak adlandırılmakta, mükellefin, sorumlunun ya da bunların mali danışmanlarının taksirli eylemleri ile vergi matrahının azaltılmasına ya da hukuksal olmayan avantajlar elde edilmesine sebebiyet verilmesine neden olunmaktadır. Bu tür eylemlerin yaptırımı ise aykırılığın ağırlığına göre 25.000 Euro' ya kadar para cezasıdır. İkincisi ise kasten vergi kaçakçılığı suçu işlenmesidir. Bu ikinci suç tipi için ise miktarı yasa tarafından değil idarece belirlenecek olan üst sınırı olmayan para cezası, bunun yanı sıra mahkemenin takdirine bağlı olarak iki yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir. Hapis cezasının üç aydan fazla olması halinde failin medeni ve siyasi haklarından mahrum bırakılması cezası da verilmektedir.

<sup>486</sup> Valente, age, s. 47; <http://www.finanze.gov.it/index.htm> , Erişim: 11.9.2003

Bu ülkede ikinci suç tipi ise vergisel yükümlere aykırılık suçudur. Bu suç diğer suç tiplerinin maddi unsuru oluşturmayan ve vergi düzenine ilişkin olarak kanun ya da idare tarafından belirlenen yükümlülükler kasten ya da taksirli olarak uymamak suçudur. Bu suçun yaptırımını ise 2.500 Euro' ya kadar para cezasıdır.

### 1.1.10. Macaristan

Macaristan' da vergi düzenine gönüllü uyumu sağlamak için vergi sistemi sert bir ceza sistemi belirlemiştir. Çok ciddi hukuka aykırılıklar ile çok daha hafif nitelikli olanlar arasında küçük farklılıklar söz konusudur. Mükelleflerin yaptıkları hataları kendilerinin düzeltmesi mekanizması oluşturulmuştur. Bu sistemde beyanname doldururken yaptığı hataları ya da vergi ödemede yaptığı hataları düzeltmek isterse ek bir harç ödemek suretiyle gerekli düzeltmeleri yapabilmektedir.

Eksik vergi ödenmesi söz konusu olduğunda bu eyleme ilişkin ceza eksik ödenen miktarın % 50 'si tutarında olmaktadır.

İşveren tarafından ödenecek vergiye ilişkin yanlış düzenlenmiş belgeler nedeniyle eksik vergi ödemesi söz konusu olduğunda vergi cezası söz konusu değildir.

Belirli bazı olaylara münhasıran vergi mükellefi ya da kanuni temsilcisi kendilerinden beklenen dikkati gösterdiklerini ispat ettikleri takdirde ya da bunun açıkça belli olduğu durumlarda, ceza oranları azaltılabilmektedir.

Vergi ödevlerinin geç yerine getirilmesi veya hiç yerine getirilmemesi halinde belirli para cezaları uygulamaktadır. Bu vergi ödevlerine örnek olarak mükellefiyet kaydının yaptırılmaması, bilanço ya da gelir tablosunun düzenlenmemesi, muhasebe kayıtlarının tutulmaması, fatura düzenine uymamak, beyannameyi zamanında vermemek, doğru bilgiler içeren beyanname vermemek gösterilebilir. Beyannameye ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesi halinde ödenmeyen vergi tutarının % 5'i ile %100 ü arasında değişen miktarlarda para cezaları öngörülmektedir.

Vergi aslının, buna bağlı ceza ve faizlerin ödenmesi halinde mükellefin ya da birlikte yaşadığı aile bireylerinin yaşam şartlarını ciddi derecede olumsuz hale getirecek ise veya ödemelerin ekonomik faaliyetlerin sürdürülmesini imkansız hale getirmesi söz

konusu ise vergi idaresi ödenecek miktarı indirebilmekte ya da tamamen ortadan kaldıracaktır.<sup>487</sup>

## 1.2. Anglo- Sakson (Amerikan) Hukukunda Vergi Suç ve Cezaları

Bu kısımda ABD, İngiltere, İrlanda, Kanada, Yeni Zelanda gibi anglo amerikan hukukunu benimsemiş ülkeler alınacaktır.

### 1.2.1. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletleri vergi yapısına ilişkin bilimsel çalışmalarda Amerikan halkının vergi bilincinin yüksek olduğu konusunda yaygın bir kanı ve gözlem bulunmaktadır. Örneğin Margiraz ABD’de vergi suçları karşılığında öngörülen cezaların yükümlüleri vergi kaçağından uzak tuttuğunu belirtmiştir. Aksi görüşte olan Laure, Fransız ile Amerika Birleşik Devletleri sistemlerinin , vergi ile ilgili sistematik araştırmalar ve mücadelelerin istatistiksel sonuçları itibarı ile karşılaştırarak, ülkeler arasında vergi bilinci ve vergi kaçakçılığı konularında çok farklılık bulunmadığı sonucuna ulaşmıştır.<sup>488</sup> ABD’de vergi suçları karşılığında öngörülen cezaların halkın gelişmiş bir vergi bilincine sahip olmasına rağmen yüksek olduğu yolundaki görüş günümüzde de geçerliliğini sürdürmektedir.<sup>489</sup>

Amerika Birleşik Devletleri’nde vergi suçları ve cezaları 1959 tarihli Federal Gelir Kanunu “Internal Revenue Code<sup>490</sup>” ile düzenlenmiştir. Bu kanun çeşitli tarihlerde çıkartılan yasalarla değişikliklere uğramıştır<sup>491</sup>. 9722 maddeden oluşan IRC’nin Usul ve İdare isimli F alt başlığı altında vergi suç ve cezaları ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Bu alt başlık altındaki 67. bölümde uygulanacak faize ilişkin hükümler düzenlenmiştir.Yine F alt başlığı altındaki 68. Bölüm 6651 ila 6724. maddelerinden oluşmaktadır ve bu bölümde vergi düzenlemelerine aykırı filler söz konusu olduğunda vergilere ek olarak uygulanacak para cezalarına ve oransal cezalara yer verilmektedir.

<sup>487</sup> Study Of Present-Law..., age,s. 261

<sup>488</sup> Laure Maurice, *Les Distorsions Économiques Ongine Fiscale, Congrès de Eiénne*, (Sémtembre 1957, XIIIÉme Séssion, Institut International des Finances Publiques; Établissements Emile Bruylant, Bruxelles: 1958), s:149 vd.

<sup>489</sup> Klein J.Edgar, *Federal Taxation*, (Mc.Graw Hill Book Company, New York: 1994), s.14, 73 vd.

<sup>490</sup> 1959 Tarihli Yasa’nın cezalar sisteminde çeşitli tarihlerde değişiklikler yapılmış ancak en kapsamlı değişiklik hatta reform olarak da ifade edilen düzenlemeler 1986 tarihinde yapılmıştır. <http://www.irs.gov/efile/index.html>, Erişim: 9.9.2003

<sup>491</sup> Gaa J.Charles, *Federal Income Taxation*, (San Francisco, 1975), s. 15 vd.; “*Doing Business in the United States*”, (Price Waterhous: 1988); <http://www.fourmilab.ch/ustax/www/t26.html>, Erişim: 9.9.2003.

Bunlarla birlikte yine aynı alt başlık altında düzenlenmiş olan 75. Bölüm ise 7200 ile 7344. maddelerinden oluşmaktadır. Bu bölümde vergi suçlarına ve cezalarına ayrıntılı olarak yer verilmektedir.<sup>492</sup>

7201. maddede vergi kaçakçılığına ilişkin düzenleme yapılmıştır. Bu maddeye göre mükellef kasten vergi kaçırma suçu işlerse, cürüm (ağır suç-felony) ile suçlanmaktadır. Bu durumda diğer cezalarla birlikte, 100.000 ABD Dolarından fazla olmamak üzere para cezası (şirketlerde bu üst sınır 500.000 ABD Doları olarak belirlenmiştir.) ve/veya 5 yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir. Ayrıca mükellefe mahkeme masrafları da yükletilecektir. 7203. maddede ise kasıtlı olarak beyanname doldurulmaması, talep edilen bilgilerin verilmemesi, yasal olarak tutulması gereken kayıtların tutulmaması halinde uygulanacak cezalar düzenlenmiştir. Burada mükellef ağır olmayan suç (misdemeanor) ile suçlanmaktadır. Bu durumda diğer cezalar yanında, 25.000 ABD Dolarına kadar para cezası (şirketlerde bu üst sınır 100.000 ABD Doları olarak belirlenmiştir.), ve/veya 1 yıla kadar da hapis cezası öngörülmektedir. Bunlarla birlikte mükellefe mahkeme masrafları da ödetilecektir.<sup>493</sup>

7206. madde ile “yükümlünün hileli eylemler ya da gerçeğe uymayan beyanlar sureti ile vergi ziyana sebebiyet vermesi ya da sahte belge düzenlemesi”, 7207. madde ile de “üçüncü şahıslarca düzenlenen sahte belgelerin yükümlü tarafından kullanılması” eylemleri suç olarak düzenlenmiştir. Sahte belge düzenlemek ya da hileli hareketlerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi eylemlerinin yaptırımını beş yıla kadar hapis ve 10.000 ABD Dolarına kadar para cezasıdır. Başkaları tarafından düzenlenen sahte belgelerin kullanılması durumunda uygulanacak ceza ise bir yıla kadar hapis ve 1.000 ABD Dolarına kadar para cezasıdır. Ayrıca bu durumlarda somut olayın özelliklerini ve failin kişiliğini dikkate alarak cezalardan yalnızca birini uygulamak yetkisi de tanınmıştır<sup>494</sup>.

IRC, 7210. md. ile Vergi incelemesine yetkili elemanların tanıklık yapma konusundaki çağrılarına uymayanlar ve istenilen belgeleri vermeyenler, 7211. md. ile de vergi dairesine yalan beyanda bulunanlar hakkında hürriyeti bağlayıcı ceza öngörmüştür. 7215. md ile de kamu görevlilerinin vergi kaçakçılığı suçuna iştirak etmeleri hali bir ağırlatıcı sebep olarak kabul edilip bunların kamu görevinden çıkarılmalarına da karar verilebileceği hükme bağlanmıştır. Bunlarla birlikte 6501. md

<sup>492</sup> <http://www.fourmilab.ch/ustax/www/t26.html> Erişim: 9.9.2003

<sup>493</sup> Aynı

<sup>494</sup> <http://www.fourmilab.ch/ustax/www/t26.html>, Erişim: 9.9.2003; Gaa, a.g.e., s.16; Hızlı, a.g.e., s:22.

ile failin vergi kaçırma kastı ile hareket ettiği ve sahte ya da içerik itibarı ile yanıltıcı belgelerin söz konusu olduğu durumlarda cezalar için öngörülmüş olan üç yıllık zaman aşımının işlemeyeceği ifade edilmiştir<sup>495</sup>.

ABD’de idari para cezasını gerektiren eylemlerde de failin kasten ya da taksirle hareket edip etmemesine göre farklı yaptırımlara bağlanmıştır. ABD’de idari aykırılıklar karşılığında uygulanacak para cezaları ise; ihmali neticesinde vergi ziyasına sebebiyet veren fail için uğratılan vergi ziyasının %25’i, kasten vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde ise %75’ine kadar ulaşmaktadır<sup>496</sup>.

ABD’deki tam mükelleflerle yapılan işlemlerin beyan edilmemesi durumunda 1.000.000 ABD Dolarını aşmamak koşuluyla her eksik beyan için 50 ABD Doları para cezası, yıllık beyanname düzenleme ve verme ödevini yerine getirmeyen mükellefler beyan edilmesi gereken miktarın %5’i oranında para cezası, gecikme söz konusu olduğunda beyan edilmesi gereken miktarın toplamda en fazla %25’i olmak üzere, aylık %5’i oranında para cezası ile cezalandırılır. Hesaplanan verginin ödenmemiş kısmının faizi oranında da, ödenmeyen vergi nedeniyle para cezası uygulanabilmektedir.<sup>497</sup>

ABD’de değişik durumlar için değişik tarhiyat zamanaşımı süreleri bulunmaktadır. Genel tarh zamanaşımı süresi üç yıldır. Verginin önemli ölçüde beyan dışı bırakılması durumunda zamanaşımı süresi dört yıl olarak belirlenmiştir. Verginin önemli ölçüde beyan dışı bırakılmasının ölçüsü beyanname, beyan edilen brüt gelirin %25’inden fazla tutarındaki gelirin beyan dışı bırakılması olarak tanımlanmaktadır.<sup>498</sup> Kasıtlı olarak yapılan vergi kaçakçılığında da uzlaşma söz konusu değildir.<sup>499</sup>

### 1.2.2. İngiltere

Yapılan istatistiksel araştırmalara göre İngiltere’de halkın gelişkin bir vergi bilincine sahip olduğu ve %90’ı ücretli olan İngiliz halkının ancak %10’unun vergi kaçırıldığı ifade edilmektedir. Birçok ülkenin aksine vergi ceza hükümleri uygulanabilirlik kabiliyetinin yüksek olmasına özen gösterilerek hazırlanmıştır.

<sup>495</sup> <http://www.irs.gov> , Erişim: 9.9.2003; Hızlı, **a.g.e.**, s:22-23.

<sup>496</sup> [www.taxanalysts.com](http://www.taxanalysts.com), Erişim: 9.9.2003; Klein, **a.g.e.**, s. 24-25; Ayrıca bkz: Bir Reformun Anatomisi, **a.g.e.**, s.69

<sup>497</sup> <http://www.fairtax.org>, Erişim: 9.9.2003; <http://www.fourmilab.ch/ustax/www/t26.html>, Erişim: 9.9.2003; Saygılıoğlu, **a.g.e.**, s.177-185.

<sup>498</sup> <http://www.fourmilab.ch/ustax/www/t26.html> , Erişim: 9.9.2003; Yılmaz, **a.g.m.**, s.29-31-33.

<sup>499</sup> Hüseyin Aksoy, “Amerikan Federal Vergileme Sisteminde Uzlaşma Müessesesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, (Haziran, 1996), S:178, s.40-41.

İngiltere’de cezalar kanunla konulmaktadır. İdari para cezası gerektiren aykırılıklar 1970 tarihli “Taxes Management Act” ile düzenlenmiştir.<sup>500</sup> Uygulanan cezalar sadece para cezalarıdır. Ancak hileli işlem yapanlar söz konusu olduğunda parasal olmayan cezalarda uygulanabilmektedir. Para cezaları hem kişilere hem de tüzel kişilere uygulanabilmektedir. Cezalar cari yıldan 20 yıl öncesine kadar olmuş bütün olaylara uygulanabilir.

İngiltere vergi ceza sisteminin kabul ettiği başlıca suçlar, kanuni süreleri içinde mükellefin vergiye tabi olan işlemlerini bildirmemesi, kanuni süresi içinde vergi beyannamesinin verilmemesi ya da hiç verilmemesi, hileli ya da ihmalkar eylemlerle gerçeğe aykırı beyanlarda bulunulmasıdır. Bu aykırılıklar idari nitelikteki para cezası ile yaptırıma bağlanmıştır.<sup>501</sup> İngiltere’de cezayı gelir idaresi belirlemektedir, ancak ceza tutarı bağımsız mahkemelere dava edilebilmektedir. Vergi borcunun ödenmemesi halinde devletin vergi kaybını karşılamak amacı ile %3 oranında gecikme faizi uygulanmaktadır.<sup>502</sup>

İngiltere’de hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanmasını gerektiren vergi suçlarının bir bölümü “Prejury Act”<sup>503</sup>ta yer almaktadır. Bu kanunda yalan tanıklık ve yalan yere yemin etmek eylemleri düzenlenmiş ve bu düzenleme ile bilerek ve isteyerek gerçeğe aykırı beyanda bulunulması eylemleri de kabahat olarak yaptırıma bağlanmıştır. İngiltere’de, Fransa’da olduğu gibi vergi yükümlüsünün kayıtları ile ilgilenen muhasebeci ve mali müşavirlerin durumu özel olarak ele alınmıştır. Müşterisine haksız menfaat sağlamak amacı ile vergi kaçakçılığı suçuna iştirak eden bir muhasebeci ve mali müşavir de mükellef ile aynı cezaya çarptırılmaktadır<sup>504</sup>. Diğer bir suç tipi ise 1988 tarihli “Income and Cooperation Act” ta yer almakta ve gerçeğe uymayan beyanlar ile haksız yere vergi iadesi alanların hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacakları belirtilmektedir.

<sup>500</sup> Bu ülkede önceleri farklı yasalarda yer alan gelir ve kurumlar vergisine ilişkin hükümler bugün için 1988 tarihli “Income and Cooperation Act” (Gelir ve Kurumlar Vergisi Yasası) ve KDV ise 1994 tarihli “Value-Added Tax Act ile düzenlenmiştir. Bu bireysel kanunlara aykırılık oluşturan eylemlerin yaptırımı ise “Taxes Management Act” ile düzenlenmiştir. **Powers To Combat Serious Tax Fraud**, Inland

Revenue Information Centre, [www.inlandrevenue.gov.uk](http://www.inlandrevenue.gov.uk), Erişim: 20.9.2003.

<sup>501</sup> İdari aykırılıkların yaptırımı vergi aşımın tutarına kadar ulaşmaktadır.

<sup>502</sup> Hızlı, **a.g.e.**, s:20.

<sup>503</sup> Aynı, s:20.

<sup>504</sup> Hızlı, **a.g.e.**, s:20.

Ceza, hukuka aykırılığın ciddiyeti, vergi borçlarını ödemeyen kişinin gelir idaresi ile işbirliği derecesi gibi çeşitli koşullara göre azalabilir. Örneğin ceza uygulamasından önce, mükellefin kendi isteği ile doğru beyanda bulunması halinde ceza indirimi yapılır.

Cezalar gelir idaresi ile vergi borçlarını ödemeyen kimse arasında borçlarını ödemeyen kişinin miktarla ilgili önerisi çerçevesinde sözde bir sözleşme ile belirlenebilmektedir. Vergi borcunu ödemeyen mükellefin ödemesi gereken vergi miktarı konusunda gönüllü olarak beyan da bulunulup bulunulmadığı, hukuka aykırı fiilin ciddiyeti, vergi borcunu ödemeyen kişinin gelir idaresinin soruşturmasına yardımcı olup olmadığı konuları cezanın miktarını belirlemede kriter olarak kullanılmaktadır.<sup>505</sup>

Belirlenen ceza haricinde ek herhangi bir ceza yoktur. Gelir idaresinin mükelleflere, meslekten men, faaliyetlerinin durdurulması veya çalışma sertifikalarının iptali gibi yaptırım uygulama yetkisi yoktur. Ancak mali danışmanların müşterilerine danışmanlık hizmetleri verdikleri sırada yaptıkları hata veya işledikleri hukuka aykırı fiillerden dolayı sorumlu tutulmayacakları anlamına da gelmemektedir.

İngiliz vergi ceza sisteminin hukuka yakını eylemler karşılığında öngördüğü cezaları şu şekilde özetlemek mümkündür; İlgili hesap yılının sonundan itibaren bir yıl içinde gelir vergisi yükümlüsünün bildirim görevini yerine getirmemesi ve/veya gelirin altında bildirimde bulunması hallerinde 100 Pound' a kadar, yükümlünün kendisine yapılan bildirim veya ihtarnamelere uymaması halinde 50 Pound' a kadar ve mahkemenin uygun görmesi halinde suçun devam ettiği her gün için 10 Pound' a kadar para cezası verilmektedir. Yükümlünün aynı kusuru tekrerrür ederse 50 Pound'u aşmamak üzere cezalandırılır.<sup>506</sup> Kazancın eksik hesaplanmasına neden olacak bir şekilde kazanç tespitinde veya sonuç hesaplarında yanlış veya yanıltıcı kayıtlar tespit edilirse ve bu durum yükümlünün ihmalden kaynaklanmışsa 50 Pound' u aşmamak üzere para cezasına hükmedilir ve ziyaa uğratılan vergi ile birlikte tahsil olunur. Eğer aynı sonuç yükümlünün kasıtlı ve hileli davranışından doğmuşsa 50 Pound' u aşmamak üzere para cezasına hükmedilir ve bu ceza ziyaa uğratılan verginin iki katı ile birlikte tahsil olunur.

<sup>505</sup> Valente, a.g.e. pg. 47

<sup>506</sup> Gözükara, a.g.m., s.47.

Vergi kaybı suçuna iştirak halinde 500 Pound' u aşmamak üzere para cezası verilmektedir.<sup>507</sup>

Sistem içinde en ağır ceza uygulaması vergi kaybını doğuracak davranışın bilinçli yapılması halinde öngörülmüş; aynı sonuca ihmalkarlıkla sebebiyet verilmesi halinde ise daha hafif bir ceza düşünülmüştür.

Mükellefin ihmalkar davranışları neticesinde vergi kaybına sebebiyet vermesi halinde 50 Pound' u aşmayan usulsüzlük cezasının yanı sıra, ödenmesi gereken gerçek vergi miktarı ile ödenen vergi miktarı arasındaki farkın tahsili ile yetinilmekte kasıtlı davranışlarda ise, usulsüzlük cezası dışında ziyaa uğratılan vergi aslının yanı sıra bir katı tutarında da ilave ceza öngörülmektedir. Öte yandan kendisine ihtarname gönderilerek uyarılan bir yükümlünün kasti davranışları tekerrür ederse geçmiş yıllar gelir eğilimlerine bakılarak hesaplanan tahmini gelirin vergisi de tahsil olunabilmektedir.<sup>508</sup>

Tekerrür halinde daha ağır ceza verilmekte ancak bu ceza ödenmesi gereken verginin %100 ünü aşmamaktadır. Tekerrür eden hukuka aykırılık ciddi ise, gelir idaresi vergi kaçakçılığı ile ilgili daha ağır yaptırımlar içeren ceza hukuku anlamında süreçleri işletebilir.

Müdür ya da sorumlu kişi tüzel kişiliğin cezasına şirkete ek olarak ve onunla birlikte sorumlu değillerdir. Ancak yanlış vergi beyannamesinin hazırlanmasına iştirak etmişlerse yüksek para cezası ile sorumlu olurlar. Profesyonel danışmanlar, hukuka aykırı fiillere katılmışlarsa, gelir idaresi daha sonraki hukuka aykırılıklara katılmamalarını sağlamak amacıyla da olsa onları cezalandırmaktadır. Bir vergi mükellefinin cezayı gerektirir yanlış beyanda bulunması söz konusu olduğunda, eğer o yanlış vergi beyanının hazırlanmasında mali danışmanın yönlendirmesiyle hukuka aykırılık doğdu ise, cezai sorumluluk artık mali danışmanın olacaktır.

İngiltere'de ceza zamanaşımı süresi cezanın kesinleştiği hesap yılını takip eden yıldan itibaren altı yıldır. Ceza zamanaşımı süresi, cezaya maruz kaldıktan sonra ölen kişinin şahsi temsilcisini de kapsamaktadır. İngiltere'de mirasçılar idari vergi cezalarından dolayı sorumlu tutulmamaktadırlar. Buna karşın murisin mal varlığı, mirasçuları ya da kayyum tarafından idare edildiği durumlarda, muris tarafından işlenen

<sup>507</sup> İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, a.g.e. , s.45.

<sup>508</sup> Gözükara, a.g.m., s. 50.

vergisel aykırılıklara ilişkin cezalardan dolayı ihlaller ölümden sonra tespit edilmiş olsa bile sorumlulukları vardır.<sup>509</sup>

İdari ya da ceza hukuku anlamındaki cezalar için herhangi bir sigorta uygulaması söz konusu değildir. Cezai sorumluluklar için herhangi bir politika yoktur. Ancak vergi incelemesi sırasında herhangi bir harç doğarsa bunlar sigorta kapsamına alınmaktadır, buna karşılık eğer hatalı beyanname söz konusuysa ve bu durum ispatlanmışsa yine sigorta kapsamına alınmamaktadır.

İngiltere’de cezalandırılmayan durumlar bakımından şunlar söylenebilir; beyannamede yer alan yanlışlıklar ihmalkar ya da hileli davranışlardan kaynaklanmıyorsa, düzeltilebilecek bir hata ya da eksiklikten kaynaklanıyorsa, ceza verilmesi söz konusu değildir. Buna karşın, mükellef bu küçük hataları tekrar tekrar yapıyorsa, bu halde ihmalkarlık nedeniyle cezalandırılması söz konusu olacaktır. Bir diğer cezalandırılmayan durum ise sorumlu kişinin rızası olmadan hatalı beyannamenin verilmiş olmasıdır. Bu durumda sorumlu kişinin cezai sorumluluğu yoktur.<sup>510</sup>

İngiltere vergi hukukunda bir çok gri alan mevcuttur. Mükellef çözemediği vergi sorunlarını vergi müfettişlerine bildirebilmektedir. Bu anlaşılamayan karmaşık kurallar nedeniyle mükellefin hatalı beyanda bulunduğu ve hatalı tahakkuka neden olduğu müfettiş incelemesinde ortaya çıksa da mükellefe ceza kesilmemektedir.<sup>511</sup>

İngiltere’de vergisel aykırılıkların ortaya çıkartılmasında denetim mekanizması ve ihbarlar önemli yer tutmaktadır. Mükellefin pişmanlık müessesinden yararlanmak için itirafta bulunur ise bu durumda sadece vergi aslı alınmakta, ceza ve yargısal takip yoluna gidilmemektedir. İngiltere’de vergi idaresinin önemli özelliği çok sıkı bir denetim mekanizmasının olmasıdır. İngiliz hukuk sisteminde Kara Avrupası hukuk anlayışının aksine caydırıcılık ceza ile değil sıkı vergi denetimiyle sağlanmaktadır. Kraliçeye bağlı kontrolörlerin çeşitli yöntemlerle sıkı denetimler yaptığı, farklı vergilerle ilgili servisler ile işbirliği içinde oldukları belirtilmektedir<sup>512</sup>. İngiltere’de kişilerin vergisel aykırılıklara ilişkin yazılı ya da sözlü ihbarları çok ciddiye alınmaktadır. Bu ihbarların halkın vergi bilincinin bir göstergesi ve vergi kanunlarına

<sup>509</sup> Valente, *a.g.e.*, s.47

<sup>510</sup> *Study Of Present-Law...*, age, s. 269

<sup>511</sup> Valente, *a.g.m.*, s. 47

<sup>512</sup> Huges Percy, *Staples and Back Duty*, (London: 1981), s. 37-38.

olan saygısının doğal bir sonucu olduğu ve sistem açısından büyük bir önem taşıdığı ifade edilmektedir.<sup>513</sup>

### 1.2.3. İrlanda

İrlanda'da vergisel aykırılıklar ağırlıklı olarak "1967 Finans Kanunu" (Finance Act 1967)<sup>514</sup> ile düzenlenmiş bulunmaktadır. Ancak 1993' de "Waiver Of Certain Tax, Interest And Penalties Act"<sup>515</sup> kanunu ile ceza hükümlerinde düzenlemeye gidilmiştir. Bunlarla birlikte cezalara ilişkin çeşitli düzenlemeler genel olarak çıkartılan Finans Kanunları ile düzenlenmektedir. Bu kanunlar ile yeni düzenlemelere gidilebilmekte ya da mevcut düzenlemelerde değişiklikler öngörülmektedir.

Finans Kanunu 1983 de vergi suçu işleyen mükelleflerin kamu oyuna duyurulması usulleri hüküm altına alınmıştır. Bir liste yayınlanmakta, bu listede, para cezaları, ödenmesi gereken vergiler ile faizleri ve mükelleflerin isimleri yer almaktadır. Listeler Iris Oifigiúil<sup>516</sup> de yayınlanmak zorundadır. Gelir idaresi vergi suçlularını kendi internet sitesinde de yayınlamaya başlamıştır. Ayrıca The Irish Times, The Irish Independent ve The Iris Examiner gazetelerinde de vergi suçu işleyen mükellefler yayınlanmaktadır. İrlanda bu konuya çok önem vermekte, kamuoyu da bu cezalandırma biçiminden ciddi anlamda etkilenmektedir. Bu yaptırımın olumlu etkileri gözlenmektedir.<sup>517</sup>

İrlanda'da idari vergi suçları beyannameyi geç vermek, eksik beyanda bulunmak, idareye bilgi ve belge vermemek, işe başlanıldığının bildirilmemek, vergi komisyonlarının önüne çıkmamak ya da vergi komisyonunun sorularını cevaplandırmamak ve gelir komisyonu görevlilerinin inceleme faaliyetlerine mukavemet etmek eylemleri olarak sayılabilmektedir. Bu suçlar neticesinde para cezaları öngörülmektedir.

<sup>513</sup> Aynı, s. 38.

<sup>514</sup> Finance Act 1967

<sup>515</sup> Uzun ismi "An Act To Waive Certain Tax And Interest And Penalties On Certain Tax, To Amend The Provisions Of The Income Tax Act, 1967, By Amending Section 512 And Schedule 15 To That Act And By Substituting A New Provision For Section 516 Of That Act, To Provide For The Furnishing Of Certain Information By Financial Institutions To Inspectors Of The Revenue Commissioners And To Provide For Connected Matters.[14th July, 1993]" olan Waiver Of Certain Tax, Interest And Penalties Act kanunla Finance Act 1967 de değişiklikler yapılmıştır.

<sup>516</sup> Iris Oifigiúil artık internet ortamında yayınlanmaktadır, <http://www.irisoifigiuil.ie/>, Erişim: 12.6.2003

<sup>517</sup> Consultation Paper., a.g.e., s. 46

İrlanda'da ceza hukuku anlamında suçlar ise hileli vergi suçu ile vergisel düzene ilişkin diğer suçlar olarak iki ana başlıkta ele alınmaktadır. Hileli vergi suçu, her türlü hileli harekette bulunarak kasten vergi ziyanına sebebiyet vermek olarak tanımlanmaktadır. Hileli vergi suçu işlenmesi halinde, hem para cezası hem de hürriyeti bağlayıcı cezalar uygulanabilmektedir. Bu cezalar vergi aslının üç katına kadar varan para cezası ile 8 yıla kadar varan hapis cezasıdır. Hileli vergi suçuna iştirak edilmesi halinde cezalar aynıdır. Vergi düzenine ilişkin diğer suçlar ise yanıltıcı belge kullanmak, vergi denetimlerine karşı koymak ve yasal belgeleri düzenlememek ya da muhafaza etmemek suçları olarak sayılabilir.

İrlanda'da cezalar, tespit edilen matrah farkı tutarı arttıkça ağırlaşmaktadır. Mükelleflerin bilerek ve kasten yanlış beyanda bulunması, bu yanlış beyanlarla gerçek dışı vergi iadesinden, gider ve indirimlerden yararlanması halinde öngörülen cezalar matrah farkına göre değişmektedir. Matrahta 1200 Sterlin tutarına kadar bir fark tespit edildiyse, bu farkın en fazla %25 i tutarında para cezası ve/veya 12 ay hapis cezası öngörülmüştür. 1200 Sterlin tutarına eş ya da daha fazla bir fark söz konusu olduğunda ise para cezası 1200 Sterlini aşmamakta ve /veya hapis cezası ise 12 aya kadar hükmedilebilmektedir.<sup>518</sup>

Mükelleflerin kasten ve hileli davranışlarla yanlış beyanda bulunması, vergiden yasa dışı olarak kaçınmak maksadıyla elde edilen gelirlerin beyan edilmemesi hallerinde mükellef ve mükellefin fiillerine iştirak edenler ağır bir şekilde cezalandırılmaktadır. Burada da matrah farkı arttıkça cezalar da ağırlaşmaktadır. 5.000 Sterlinden az matrah farkı söz konusu olduğunda bu farkın %25'i tutarına kadar para cezası ve/veya 2 yıla kadar hapis cezası, 5.000 Sterlin ile 10.000 Sterlin arasında bir fark söz konusu ise bu farkın % 50 si tutarında para cezası ve/veya 3 yıl hapis cezası, 10.000 Sterlin ile 25.000 sterlin arasında bir fark söz konusu ise 25.000 Sterline kadar para cezası ve / veya 4 yıl hapis cezası, 25.000 sterlin ile 100.000 Sterlin arası fark söz konusu ise matrah farkının iki katı tutarında para cezası ve 8 yıla kadar hapis cezası, 100.000 Sterlinden fazla bir matrah farkı söz konusu ise matrah farkının iki katı tutarında para cezası ve 8 yıla kadar hapis cezası söz konusu olacaktır.<sup>519</sup>

Bunlarla birlikte örneğin tüketim vergilerine ilişkin cezai düzenlemeler Finance Act 2001 ve Finance Act 2002 kanunları ile güncellenmiştir. Satış vergileri ile ilgili

<sup>518</sup> <http://www.bailii.org>, Erişim: 12.9.2003, Waiver Of Certain Tax, Interest And Penalties Act

<sup>519</sup> Aynı

yanlış beyanda bulunulması halinde 1900 Euro para cezası öngörülmüş, satış vergilerinde vergi kaybına neden olunduğu takdirde 1500 sterlin para cezası ve / veya 12 ay hapis cezası öngörülmüştür. Buna karşılık bu vergide hileli davranışlarla vergi kaybına neden olunmuşsa, satış vergisine konu olan değer üç katı tutarında para cezası ya da 10.000 Sterlin para cezası ve/ veya 5 yıl hapis cezası öngörülmektedir.<sup>520</sup>

İrlanda sisteminin bir diğer özelliği yapılacak olan ceza kovuşturmalarının idarenin düzenleyeceği bir vergi suçu raporuna, yani bir kovuşturma şartına bağlı tutulmuş olmasıdır. İrlanda hukuk sisteminde kovuşturma şartı dikkate alınarak özel bir dava zamanaşımı da öngörülmüş ve bu dava zamanaşımının süresi on yıl olarak belirlenmiştir. İrlanda'da vergi aslının geç ödenmesi ya da eksik ödenmesi durumunda aylık %1,5 oranında gecikme faizi uygulanacağı öngörülmüştür.<sup>521</sup>

#### 1.2.4. Kanada

Kanada hukuk sistemine göre vergi cezaları mükellefin siciline göre değişiklik gösterebilmektedir. Hatalı vergi beyannamesi verilmesi ya da beyannamenin geç verilmesi hallerinde verilecek para cezaları mükellefin daha önceki eylemlerine göre farklılaşabilmektedir. İlk kez bu alanda vergisel suç işlendiğinde ceza verginin % 5'i tutarındadır. Bununla birlikte 12 aylık süreye kadar her ay için % 1 lik ek ceza da söz konusudur. Böylece maksimum ceza oranı % 17' ye ulaşmaktadır. Ancak geçmiş üç yıl içinde mükellef beyannameyi geç vermektan dolayı cezalandırılmış ise yani mükellefin eylemi tekerrür etmişse bu durumda verginin % 10'u tutarında para cezası söz konusu olmakta, bununla birlikte aylık %2 'i oranında ek ceza öngörülmektedir. Bu durumda maksimum ceza oranı % 34 olmaktadır.

Tahakkuk etmiş verginin gecikme faizi 1000 doları aşarsa, mükellef ödemelerini taksite bağlaması da söz konusu değilse bu durumda tahakkuk eden faizin % 25' i tutarında bir ceza öngörülmektedir. Bu cezanın maksimum tutarı faizin %50 si olabilmektedir.

Beyannamede gereken bilgilerin gösterilmemesi halinde 100 dolar para cezası öngörülmektedir.

<sup>520</sup> [http://www.bailii.org/cgi-bin/markup.cgi?doc=/ie/legis/num\\_act/2001](http://www.bailii.org/cgi-bin/markup.cgi?doc=/ie/legis/num_act/2001), Erişim 2.9.2003;

[http://www.bailii.org/cgi-bin/markup.cgi?doc=/ie/legis/num\\_act/2002](http://www.bailii.org/cgi-bin/markup.cgi?doc=/ie/legis/num_act/2002), Erişim 2.9.2003

<sup>521</sup> <http://www.bailii.org>, Erişim 2.9.2003

Bilgi beyannamelerinin tüzel kişilerde ortaklık beyannameleri dahil olmak üzere verilmemesi halinde 100 dolar para cezası, geciken her gün için ek olarak 25 dolar para cezası öngörülmektedir. Bu eylemde maksimum öngörülen ceza 2600 doları aşmamaktadır. Bu eylemin 3 yıl içinde tekrürü halinde her ay için ve her ortak için 100 dolar para cezası öngörülmektedir. Burada her ortak için maksimum ceza 2400 dolardır.

Dar mükelleflerle yapılan işlemlere ilişkin bilgileri içeren beyannamelerin verilmemesi halinde geciken her ay için 1000 dolar para cezası öngörülmektedir. Maksimum ceza ise 24000 dolardır.

Mükellef vergiye tabi gelirini bilmeyerek, ya da büyük bir ihmâl<sup>522</sup> söz konusu olmadan beyannamede belirtmeyi unutmuşsa herhangi bir ceza söz konusu değildir. Ancak 3 yıl içerisinde eylemi tekrür ederse beyannameye dahil etmediği gelirin % 10' u tutarında para cezası ile cezalandırılması öngörülmüştür.

Bilerek ya da büyük ihmalle gelirini beyannameye dahil etmeyen mükellef, 100 dolardan aşağı olmamak üzere dahil etmediği gelir tutarının % 50' si oranında para cezası ile cezalandırılması söz konusudur.

Vergisel aykırılıklar nedeniyle doğabilecek cezalar bakımından hukuka uygunluk nedenleri olarak şunlar söylenebilir: Doğal afetler, ya da üçüncü kişilerden kaynaklanan zararlar, posta grevi gibi toplumsal karmaşa ya da aksamalar, ciddi hastalıklar veya kaza, yakın akrabaların vefatları nedeniyle ciddi duygusal travmalar, mükellefin dışında gelişen olaylar nedeniyle ödeme zorluğu (örneğin işten çıkarılma nedeniyle yaşanan mali zorluklar). Bu nedenlerin varlığı halinde vergi cezaları uygulanmamaktadır.<sup>523</sup>

### 1.2.5. Yeni Zelanda

Yeni Zelanda Gelir İdaresi (Inland Revenue), Yeni Zelanda'nın vergi sisteminin idaresinden sorumludur. 1994 Vergi İdare Kanunu'nun (Tax Administration Act) 6 ve 6A bölümleri, Vergi İdaresinin yetki ve görevlerini düzenlemektedir. Gelir İdaresi, kendi vergi mükelleflerini inceleme sistemi yanında, şikayet sistemini de geliştirmişlerdir. Böylelikle gelen ihbarlar değerlendirilerek işlemler yapılabilmektedir.

<sup>522</sup> Büyük ihmalden kast edilen mükellefin küçük bir dikkatle gelirini beyannameye dahil etmediğini bileceği ya da bilmesi gerektiği bir durumdur.

<sup>523</sup> Study Of Present-Law..., age, s. 254-255

Vergi kanunlarına riayet edilmemesi halinde yaptırımlar uygulanmaktadır. Gelir İdaresi, ceza hukuku anlamında suçlar için vergi mükellefleri aleyhine yasal yollara başvurabilmekte, idari cezalar verebilmekte ve mahkemeler kanalıyla mükellefin vergi borçlarını tahsil edebilmektedir.

Hapis cezası gerektiren suçlar, İdarenin talep ettiği bilgileri vermeme suçu, kaçakçılık suçları ve kaçakçılığa yardım, teşvik, iştirak suçu olarak öngörülmüştür. Suçlamalar, 1994 Vergi İdare Kanunu hükümleri çerçevesinde yapılabilmektedir. Bu suçlara karşı Gelir İdaresi tarafından dava açılmaktadır. Ceza hukuku anlamında cezalar bakımından 1961 Ceza Kanunu hükümlerine atıfta bulunulmuştur. En sık rastlanan eylem tipi sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması eylemleridir. 1961 Ceza Kanunu çerçevesinde yapılacak takip gelir beyanında yapılan sahtecilik halleriyle sınırlandırılmıştır. Bu suçlara ilişkin olarak ceza mahkemelerine dava açmaya Gelir İdaresi ve sahtecilik suçlarıyla ilgilenen büro ya da mali polis yetkilidir. İşlenen suçun ciddiyetine göre taraflar duruşmaya çağrılabilir ya da dava dosya üzerinden yürütülür. Gelir beyanına ilişkin sahtecilik suçları diğer hapis cezası gerektiren suçlarla aynı şekilde ele alınır.

Ancak, mahkemenin önemli gördüğü durumlarda yargılama aşamasında vergi uzmanlarından yardım alınmaktadır. 1990'larda idari vergi cezalarının düzenlenmesinden sonra basit hukuk ihlallerine ilişkin davaların sayısında azalma görülmüştür. Beyanname vermeme gibi görece olarak daha basit olan ihlaller için yaptırım uygulamalarının önemi sürmekte ise de, Gelir İdaresi denetimlerini ve yaptırım uygulamalarını daha ciddi olan hileli eylemlere yönelik olarak arttırma eğilimindedir. Sahtecilik suçlarıyla ilgilenen büro ve mali polis ile birlikte, Gelir İdaresi, eşgüdümlü bir şekilde sahtecilik eylemlerine karşı çalışabilmektedirler. Ciddi sahtecilik suçları için dört yıla kadar hapis cezaları verilebilmektedir. Bu, Yeni Zelanda'da şiddet içermeyen suçlar için görece olarak ağır bir cezadır. Çünkü Ceza Yargılama Kanunu (Criminal Justice Act), şiddet suçları için hapis cezası lehine bir eğilim oluştururken, şiddet içermeyen suçlar için hapis cezasına karşı bir eğilimdedir. Hapis cezası gerektiren vergi suçlarını işleyen vergi mükellefleri, Yeni Zelanda Gazetesi (New Zealand Gazette) vasıtasıyla kamuoyuna duyurulur.

Yeni Zelanda'da verilen idari cezaları, kanunun ihlali nedeniyle eksik ödenen verginin bir yüzdesi olarak hesaplanan ek bir ödeme şeklinde olacaktır. Örneğin doğru

beyanda bulunmak için gereken makul derecede bir özen gösterilmemesi halinde öngörülen %20'den, vergi kaçakçılığı için öngörülen %150'ye kadar değişik oranlarda cezalar söz konusudur. Ceza, mükellefin kendi isteği ile itirafta bulunması halinde azaltılabilmekte veya vergi incelemesi sırasında engellemelerde bulunulması halinde arttırılabilmektedir.

Beyannamenin geç verilmesi halinde eski düzenlemeye göre Vergi İdaresi için mevcut tek seçenek dava açmaktır ve bu zaman kaybı ve pahalı bir prosedürdür. Şu anda geçerli olan düzenlemelere göre standart cezalar belirlenmiştir. Beyannamenin geç verilmesi halinde standart ceza, 50 dolardır. Bu ceza, net gelir 100.000 doları aşılırsa 250 dolara ve net gelir 1.000.000 doları aşılırsa 500 dolara yükselir. Peşin ödemeye ilişkin beyan geç yapılırsa, 250 dolarlık bir ceza uygulanmaktadır. Ceza, Gelir İdaresinin beyanın geç yapıldığına dair ihtarından hemen sonra uygulanır.

Verginin geç ödenmesi halinde ise, %5 oranında bir ceza uygulanmaktadır. Bunun yanında verginin vade tarihinden itibaren aylık %2 oranında artan bir ceza da söz konusu olmaktadır.

Vergi yükümlülüklerini yerine getirilmesinde vergi mükelleflerinden beklenen makul düzeyde bir özendir. Bu nedenle gereken makul özenin<sup>524</sup> gösterilmemesi, kabul edilmeyen bir yorumla işlem yapma<sup>525</sup>, büyük dikkatsizlik, hukuka aykırı bir şekilde kaçınma ve vergi kaçakçılığı eylemleri temel olarak belirlenmiş makul düzeyde özen görevinin ihlali olduğundan ağırlıklarına göre farklı büyüklüklerdeki cezalar ile yaptırıma tabi tutulmaktadırlar. Suçun ciddiyetine ve vergi kaybı tutarına göre ceza oranı belirlenmektedir. Makul özenin gösterilmemesi halinde vergi kaybının %20'si, kabul edilmeyen bir yorumla vergi kaybına neden olunması halinde vergi kaybının %20'si, büyük dikkatsizlik yapılmışsa vergi kaybının %40'ı, hukuka aykırı bir şekilde kaçınma söz konusu ise vergi kaybının %100'ü, vergi kaçakçılığı eylemlerinde ise vergi kaybının %150'si oranlarında cezalar söz konusu olmaktadır. Ceza oranları denetimlerin engellenmesi halinde artmakta, mükellefin kendi isteği ile durumu idareye bildirmesi halinde ise azalmaktadır.

<sup>524</sup> Makul özen tüm mükelleflerden vergi ödevlerini yerine getirilerken beklenen temel kriterdir. Makul özen kavramı kanunda tanımlanmamıştır. Ancak makul özenden kast edilen basiretli bir iş adamının yapması gereken eylemler anlaşılmaktadır.

<sup>525</sup> Vergi kaybı 10.000 doları aşılırsa ya da kayba uğratılan verginin beyanname tutarına göre %1' i aşması halinde veya 200.000 doları aşması halinde -ki bu durumda % 1' lik şart aranmamaktadır- kabul edilmeyen bir yorumla işlem yapma eyleminden bahsedilebilmektedir.

### 1.3. Diğer Seçilmiş Ülke Hukuklarında Vergi Suç ve Cezaları

Bu kısımda dünyanın çeşitli yerlerinden seçilmiş ülkeler ele alınacaktır. Latin Amerika'dan Arjantin, sosyalist hukuk sistemini sürdüren Çin Halk Cumhuriyeti, geleneklerine sıkı sıkıya bağlı olduğu bilinen Japonya, eskiden sosyalist hukuk anlayışında olan ancak günümüzde batı standartlarında bir hukuk sistemine yaklaşmaya çalışan Rusya Federasyonu bu kısımda ele alınacak ülkelerdir.

#### 1.3.1. Arjantin

Arjantin'de vergi idaresi mükelleflerin vergi beyannamelerini doğru bir şekilde doldurup doldurmadıklarını, yeni bir beyanın gerekip gerekmediğini, yeni bilgilere ihtiyaç duyulup duyulmadığını denetlemektedir. Eğer mükellef beyanname vermemişse ya da doğru bir şekilde vermemişse vergi idaresi vergilenebilir geliri tespit etmekte ve vergiyi hesaplamaktadır. Ancak bu durumda tarh ve tahakkuk ettirilen vergiyle birlikte para cezası ve gecikme faizi de tahsil edilmektedir. Vergi idaresi ödenecek miktarın taksitle ödenmesine izin verebilmektedir.

Arjantin vergi sisteminde, gecikme faizi aylık %3 dür. Ancak Hazine ödenmeyen vergiler hakkında dava açılmasını isterse bu takdirde davanın açılmasını takiben aylık % 4 cezalandırıcı bir faiz işlemektedir.

Vergi idaresinin talep ettiği şekilde verilmeyen ya da hukuka aykırı bir şekilde verilen beyanname söz konusu olduğunda bireyler 168.82 Peso<sup>526</sup> şirketler ve diğer kurumlar ise 338.13 Peso tutarında para cezası ile cezalandırılmaktadır.

Beyanname vermeyerek ya da yanlış bilgilerle beyanname doldurarak vergi ödenmemesi ya da eksik vergi ödenmesi halinde verginin %50 ila %100 arasında para cezası öngörülmektedir. Diğer vergi yükümlülüklerinin, ödevlerinin yerine getirilmemesi halinde 150 Peso ile 2500 Peso arasında değişen tutarlarda para cezası öngörülmektedir. Daha ciddi anlamdaki yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde para cezaları daha da ağırlaşmakta, 2500 Peso ile 45.000 Peso arasında değişen para cezaları söz konusu olabilmektedir. Mükellef tebligat tarihinden itibaren 15 gün içinde ödemede bulunursa ceza tutarlarında indirimde gidilebilmektedir.

---

<sup>526</sup> 1 Peso = 1 Dolar

Hileli eylemlerle vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde, hileli eylemlerle vergi kaçırma söz konusu olduğunda vergi tutarının iki katı ila on katı arasında değişen miktarlarda para cezasına ve hapis cezasına hükmedilebilmektedir.<sup>527</sup>

### 1.3.2. Çin Halk Cumhuriyeti

Çin Halk Cumhuriyeti hukuk sistemi vergi suçlarına karşı hiç de esnek kurallara sahip değildir. Çin vergi idaresi vergi tahsili konusunda çok ciddi uygulamalar yapmakta hukuka aykırı eylemleri de çok sert bir şekilde cezalandırmaktadır. Kanunu bilmemek ya da deneyimsizlik mazeret sayılmamaktadır. Çin Halk Cumhuriyetinin Ulusal Halk Kongresi 28 Nisan 2001 tarihinde yeni bir vergi yasası kabul etmiş ve vergi ceza sisteminde önemli değişiklikler yapmıştır.<sup>528</sup> Yeni kanun ile vergi sisteminde yapısal ve politika değişikliklerine gidilmiştir. Ceza hükümlerinde yapılan değişikliklerde politika değişiklikleri başlığı altında değerlendirilmektedir.

Vergi idaresi verginin geç ödenmesi durumunda günlük %0.05 oranında gecikme cezası almaktadır.

Mükellefler, vergi sicil sertifikalarını kullanma kurallarını ihlal ederlerse veya bu sertifikalarını ödünç verilerse, değiştirirlerse, tahrif ederlerse, satarlarsa ya da sahte vergi sicil sertifikası düzenlerlerse, bu eylemlerin hafif ihlal teşkil ettiği hallerde RMB 2,000' den RMB10,000' e kadar, ağır ihlal teşkil ettiği hallerde ise RMB10,000' den RMB 50,000' ye kadar para cezası ile cezalandırılmaktadırlar.

Mükelleflerin mükellefiyet kaydını yaptırmaması, değişikliklerin bildiriminde gecikmesi, mükellefiyet kaydının silinmesinde gecikilmesi, gelir vergisi beyannamelerinin kanuni süresi içinde verilmemesi hallerinde de RMB 2000' e kadar para cezası öngörülmektedir. Vergi idaresi yeni bir süre belirledikten sonra bu süreye de uyulmaması halinde ya da bu fiillerin tekerrür etmesi halinde RMB 10.000 kadar para cezası öngörülmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçlarında ise vergi idaresi beyan edilmeyen verginin 0.5 katından 5 katına kadar para cezası uygulayabilmektedir.

<sup>527</sup> Study Of Present-Law..., age., s. 252

<sup>528</sup> 1 Mayıs 2001 de yürürlüğe giren yeni yasa "Tax Collection and Administration Law" ya da Vergi Tahsili ve İdaresi Kanunu olarak adlandırılmaktadır. Alan Tsoi, Joy Li , "New PRC Tax Collection and Administration Law : Major Changes", **China Tax Advisor**, Issue 003, July 2001

Hileli ihracat faaliyetlerine ilişkin olarak vergi iadesi alınmış ise vergi idaresi bu iadeleri geri isteyebilir, ayrıca vergi iadesinin bir katından beş katı tutarına kadar da para cezası uygulayabilir. Bununla birlikte vergi idaresi mükellefin belirli bir süre vergi iadesi taleplerini durdurabilir. Bu eylemler nedeniyle ceza hukuku anlamında yaptırımlar da uygulanabilmektedir.

Stopaj yapmakla yükümlü olanlar, buna ilişkin vergiyi ödememeleri halinde ödenmeyen verginin 0.5 katından 3 katına kadar para cezası ile cezalandırılabilir.

Gerekli bilgilerin gizlenmesi, bilgiler üzerinde tahrifat yapmak, hileli eylemlerle vergi kaçakçılığı söz konusu olduğunda verginin 5 katı tutarında para cezası öngörülmektedir. Buna ek olarak cezai anlamda özel sorumluluklar da yüklenebilmektedir. Çok açık bir şekilde vergi kaçakçılığı yapıldığında işletmelerin ruhsatları iptal edilmekte, ve mallarına da el konmaktadır.<sup>529</sup> Vergilenebilir gelir, gelirin % 10' u ile %30 u oranları arasında veya RMB 100.000 tutarına kadar olan miktarda gizlenmişse 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası söz konusudur. Eğer gizlenen miktar RMB 100.000'den fazla ise 3 yıldan 7 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Daha ciddi durumlarda 10 yıla kadar hapis cezası söz konusu olabilmektedir. Çok istisnai durumlarda ise hileli eylemlerle vergi kaçırma suçu işleyenler idam edilebilmektedir.<sup>530</sup> Bu gibi ciddi eylemler söz konusu olduğunda mükellefler halk mahkemelerinde yargılanmaktadırlar.<sup>531</sup>

### 1.3.3. Japonya

Japonya hukuk sisteminde faizler faiz vergisi ya da suçlu vergisi olarak tahsil edilmekte, cezalar da ek vergi ya da cezai vergisi şeklinde idari bir ceza olarak uygulanmaktadır. Faizler ve idari cezalar vergi idaresi tarafından tahsil edilmektedir. Vergi kaçakçılığına karşı uygulanan ceza hukuku anlamındaki cezalar ise hürriyeti bağlayıcı cezalar ve para cezaları bağlamında bağımsız mahkemeler tarafından uygulanmaktadır.

<sup>529</sup> <http://www.chinastrategic.com/chinabusiness/200102a.pdf>, Erişim: 19.9.2003

<sup>530</sup> **Guide Book for the National Exam for Certified Public Accountant**, (Chinese Fiscal and Economic Press, May 2002 Edition).

[http://www.cgguangzhou.org/pages/EA/Market%20Sector%20Reports/c\\_taxsurvey.html#PENALTIES](http://www.cgguangzhou.org/pages/EA/Market%20Sector%20Reports/c_taxsurvey.html#PENALTIES), Erişim: 19.9.2003

<sup>531</sup> <http://www.chinabig.com/en/market/investment/taxation03.htm>, Erişim: 19.9.2003

Verginin ödenmemesi halinde yıllık % 14.6 gecikme faizi uygulanmaktadır. ödenmeyen vergi vade tarihinden itibaren iki ay içinde ödenirse yıllık gecikme faizi % 7.3 oranında uygulanmaktadır.

Cezalar, ek vergi ya da cezai vergi şeklinde idari ceza olarak uygulanmaktadır. Beyannamede gelirin eksik gösterilmesi söz konusu olduğunda uygulanacak cezai vergi, beyannamenin kanuni süresinden önce verilmiş olması şartıyla gerçek gelir üzerinden hesaplanan verginin %10 ila %15'i arasındaki bir oranda belirlenmektedir. Beyannamenin zamanında verilmemesi nedeniyle uygulanan cezai vergi ise vergi idaresince belirlenmiş, ya da mükellefçe düzeltilmiş gelir üzerinden hesaplanan verginin %15 'i tutarındadır. Vergi stopajına ilişkin beyannamenin (muhtasar) zamanında verilmemesi halinde vergi idaresince belirlenen gelir üzerinden hesaplanan verginin %10 u tutarında cezai vergi öngörülmektedir.

Beyannamede gelirin eksik gösterilmesi ya da stopaja ilişkin beyannamenin zamanında verilmemesi eylemleri vergi kaçırmak amacıyla hileli eylemlerle yapılırsa bu durumda verginin % 35'i oranında ağır cezai vergi öngörülmektedir. Bununla birlikte vergi kaçırmak amacıyla hileli eylemlerde bulunarak beyanname verilmezse bu durumda verginin %40' ı oranında ağır cezai vergi öngörülmektedir.

Japon hukuk sistemine göre ikinci tür cezalar ceza hukuku anlamındaki cezalardan oluşmaktadır. Geçerli bir sebebe dayanmaksızın vergi mükellefinin, ihmalle vergi beyanname vermemek, vergilenebilir gelirlerini beyannamede göstermeyerek hatalı bir beyanname düzenlememek gibi vergisel yükümlülükleri yerine getirmemesi halinde ceza hukuku anlamındaki yaptırımlarla cezalandırılması öngörülmektedir.

Vergi kaçırmak amacıyla malları ya da evrakları gizlemek ya da imha etmek eylemlerinin gerçekleşmesi halinde 5 yıla kadar hapis cezası, 5 milyon Yen' e kadar da para cezası öngörülmektedir.

Beyanname verilmemesi halinde bir yıla kadar hapis, 200.000 Yen'e kadar da para cezası öngörülmektedir.

Vergi denetim-inceleme elemanlarına yanlış bilgiler verilmesi halinde ise yine bir yıla kadar hapis, 200.000 Yen'e kadar da para cezası öngörülmektedir.<sup>532</sup>

<sup>532</sup> Study Of Present-Law..., age, s. 265

### 1.3.4. Rusya Federasyonu

Rusya Federasyonu Ocak 1999 tarihinde yürürlüğe soktuğu Vergi Kanunu ile vergi sisteminde önemli reformlar yapmıştır. Vergilerin listesinin de bulunduğu vergi sisteminin temel ilkeleri, vergi idaresinin ve vergi mükelleflerinin hak ve yükümlülükleri, genel tanımlamalar, vergi idaresi yapılanması ve idari usul hakkındaki düzenlemeler bu kanunda hüküm altına alınmıştır. 1999 tarihli Vergi Kanunu yürürlüğe girmeden önce Rusya'da vergi denetimi çok zayıf bir uygulamaya sahipti. Ek olarak vergi cezaları oldukça yüksekti. Örneğin kazanç vergisinde eksik beyan edilen gelire ilişkin ceza, eksik beyan edilen kısma el konulması yanında bu miktarın %100 'ü oranında ek para cezasıydı. Bunlarla birlikte mükelleflerin vergisel aykırılıkları işlerken kasten mi ya da bir hata yaparak mı işlediklerine bakılmaksızın vergi cezaları uygulanmaktaydı. Bunun sonucu olarak dürüst vergi mükellefleri de kasıtlı vergi kaçakçılığı suçu işleyen vergi kaçakçıları gibi bir muameleye tabi tutulmaktaydı. 1999 Vergi Kanunu ile bu açılardan aksayan sistem önemli bir oranda reforme edilmiştir.<sup>533</sup>

1999 tarihli Vergi Kanununun 15. bölümünde vergi cezaları ile ilgili hükümler bulunmaktadır. Yeni kanun hükümlerinin öngördüğü cezalar, eskisine göre önemli ölçüde düşük oluşturulmuş ve batı standartlarına yaklaşılmıştır.

Verginin geç ödenmesi halinde bir gecikme faizi söz konusu olmakta ve merkez bankasının belirlediği günlük 1/300 oranına eş bir oranda gecikme faizi uygulanmaktadır.

Vergi mükellefiyetinin kanuni süresinde tesis ettirilmemesi halinde mükellefiyetin tesisi ettirilmediği dönemde elde edilen gelirin %10 'u tutarında para cezası öngörülmektedir. Ancak bu ceza 20.000 Ruble den az olamamaktadır. Kanuni süresinden sonraki 90 gün içinde de mükellefiyet tesis edilmez ise para cezası yine bu dönemde elde edilen gelirin % 20'si tutarında olacaktır.

Verginin ödenmemesi halinde ya da eksik ödenmesi halinde ödenmeyen verginin % 20 si oranında para cezası öngörülmektedir. Eğer fiil kasten gerçekleştirilmiş ise bu durumda % 40 oranında bir para cezası söz konusu olmaktadır.

Vergi beyannamesinin zamanında verilmemesi halinde geciktirilen her ay için aylık olarak vergi tutarının % 5' i tutarında para cezası öngörülmekte, ancak bu ceza

<sup>533</sup> Alexander Chmelev, *Tax Controversies in Russia*, [www.bakerinfo.com/.../Chmelev+-+Tax+Controversies+Oct+2002](http://www.bakerinfo.com/.../Chmelev+-+Tax+Controversies+Oct+2002), Erişim: 20.9.2003

toplam vergi miktarının %30' unu aşmamaktadır. Eğer beyannameyi vermeme süresi 180 günü aşarsa 181. günde itibaren hesaplanan % 30 luk cezaya ek olarak yine geciken her ay için bu kez %10 luk bir ceza öngörülmektedir.

Gelirin, harcamaların vergi matrahını düşüren miktarların hesaplanmasında uyulması gereken kurallara uyulmaması halinde, ödenmeyen verginin % 10 u tutarında fakat 15000 rubleden az olmamak kaydıyla para cezası öngörülmektedir.

Muhasebe kayıtlarının, yapılan işlemlere ilişkin kayıtların doğru bir şekilde ve zamanında yapılmaması ve evrakların tamamlanmaması halinde yine bir takım para cezaları söz konusu olmaktadır. Eğer bu hukuka aykırı eylemler bir vergi dönemi içinde yapılmış ise 5000 ruble, eğer birden fazla dönem söz konusu ise 15000 ruble para cezası öngörülmektedir. Stopaj yapılmaması halinde ise stopaj miktarının %20 'si oranında para cezası söz konusudur. Kanunen muhafazası gerekli evrakların muhafaza edilmemesi halinde kayıp her evrak için 50 ruble para cezası öngörülmektedir.

İdari para cezalarına ek olarak Rusya Ceza Kanununun 198. maddesine göre ihlalin ciddiyetine göre değişik tutarlarda para cezası ve hapis cezası da öngörülmektedir. Buna karşın çok az kişiye hapis cezası uygulanmaktadır. Ceza kanununda da buna yönelik bir hüküm konmuştur. Eğer suç ilk kez işleniyorsa, suçlu Rusya idari makamlarına soruşturma sırasında yardımcı olurlarsa ve ödenmeyen vergiler ödenirse ceza hukuku anlamında herhangi bir sorumluluk kalmamaktadır.<sup>534</sup>

#### **1.4. Uluslararası Hukuk Açısından Vergi Suçlarının Önlenmesi Çalışmaları**

Uluslararası alanda vergi kaçakçılığının artış göstermesi, önleme tedbirlerinin yetersiz kalması nedeniyle uluslararası hukuk ağırlıklı olarak vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma konuları üzerinde durmaktadır AB'nde de vergi kaçakçılığı sorunu sürekli olarak artış göstermektedir. Vergi kaçakçılığı AB'nde işçiler üzerindeki vergi yükünün artmasında önemli bir faktör olmuştur. KDV alanında da yaşanan vergi kaçakçılığı AB'nin vergi gelirlerini önemli ölçüde olumsuz etkilemektedir. Vergideki bu olumsuz etki de doğal olarak AB'nin tüm ticari etkinliklerinin önemli ölçüde olumsuz yönde etkilenmesine sebebiyet vermektedir. Sigara ve alkollü içecekler alanında yaşanan vergi kaçakçılığı AB'ndeki vergi kaçakçılığı içerisinde önemli bir

<sup>534</sup> [http://www.icsti.su/rbd/coach/tax/tax\\_adm.html](http://www.icsti.su/rbd/coach/tax/tax_adm.html), Erişim: 20.9.2003

rakama ulaşmıştır. Bu rakam 1996 yılındaki verilere göre 4.8 milyar EURO değerindedir.

Vergi kaçakçılığı BM tarafından yapılan tanımlamalarda genellikle vergilendirilebilir gelir veya servetin vergi idaresinin bilgisi dışında bırakılması veya vergi matrahının gizlenmesi amacı ile hileli yöntemler kullanılması yolu ile vergi kanunlarına açıkça aykırı davranılması olarak tanımlanmaktadır. Vergiden kaçınma ise genel olarak kanuna uygun, ancak özüne aykırı yollar ile vergi yükümlülüğünün azaltılması veya ortadan kaldırılması olarak tanımlanmaktadır.<sup>535</sup> Avrupa Konseyi Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ve Birleşmiş Milletler (BM) tarafından yapılan çalışmalarda; vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma eylemlerinin farklı olduğu kabul edilmektedir.<sup>536</sup> Bununla birlikte vergiden kaçınma ile vergi kaçakçılığı arasında bir ayırım gözetilmeden kaçınma ve kaçakçılığa ilişkin eylemler sayma sureti ile saptanmaya çalışılmıştır.<sup>537</sup>

BM vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma eylemlerini tam ve dar yükümlüler açısından ayırım yaparak belirlemeye çalışmaktadır.<sup>538</sup> Tam ve dar yükümlüler tarafından başvuru en yaygın vergi kaçakçılığı yolları olarak; Vergilendirme ile bağlantılı işlem ve gelirlerin vergi idaresinin bilgisi dışında tutulması, gelir unsurlarının yanlış nitelendirilerek bildirilmesi suretiyle tam veya kısmi vergi istisnası sağlanması, stokların, ithal ve ihraç edilen malların gizlenmesi, çift defter kullanılması, faturalarda hile yapılması, kişisel harcamaların şirket hesabına kaydedilmesi, faturasız satış yapılması, mal satmadan faturanın kesilmesi, hesap ve kayıtlarda sahte giderler göstermek, mükellefin vergi ödemedi ve vergi karşılığı olarak bir teminat bırakmaksızın bir başka ülkeye kaçılması gösterilmektedir.

Buna karşılık tam mükelleflerin başvurduğu en yaygın vergiden kaçınma yolları olarak: Gelirin servete veya servetin gelire dönüştürülmesi, mal ve hizmet karşılığı ödemelerin vadesiz veya faizsiz borç olarak gösterilmesi, gelir veya varlıkların kanuni sahipliğinin (düşük vergili ülkelerde kurulan paravan şirketlere aktarılması gibi) bağlı kişilere aktarılması, örtülü sermaye yatırımları ile vergi avantajı sağlanması, karın,

<sup>535</sup> UN International Cooperation Income Tax Matters, (Guidelines for International Cooperation Against the Evasion and Avoidance of Taxes, New York: 1984), s. 11-12; Soydan, a.g.e., s. 288.

<sup>536</sup> UN International s. 12.

<sup>537</sup> Erol Karsan, Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma ile Mücadelede Uluslararası İşbirliği, (Ankara: 1984), s.42 vd.; Soydan, a.g.e., s. 288.

<sup>538</sup> UN International s: 15-20. Ayrıca bkz: Soydan, a.g.e., s. 290-291.

düşük vergi oranının geçerli olduğu ülkelerde bulunan paravan şirket veya şubelerde toplanmasını sağlayacak şekilde işlemler yapılması gösterilmektedir.

Dar yükümlüler açısından en yaygın vergi kaçakçılığı ya da kaçınma yolları olarak ise; gerçek miktarından fazla gösterilen merkez veya ana şirket giderlerinin şube veya paravan şirketlere aktarılması, teknik yardım veya uzmanlık hizmetleri karşılığında ödenen bedellerin gerçek tutarlarının üzerinde gösterilmesi, vergi teşviklerinin kötüye kullanılması, hizmet ve gider karşılıklarının bağlı şirketlerden alınmaması ve vergi anlaşmalarının “anlaşma alışverişi” yolu ile kötüye kullanılması gösterilmektedir.

OECD ise vergi kaçakçılığını oluşturan eylemleri; Yabancı bir yatırımdan elde edilen gelirlerin çok düşük oranda vergi ödeyen ya da hiç ödemeyen bir işletmede toplanması, karların vergi yükümlülüğü doğurmayacak veya düşük vergi yükümlülüğü yaratacak şekilde, başka unsurlara dönüştürülmesi, gerçek olmayan gider tahakkukları, vergi anlaşmalarının sağladığı yararları azamiye çıkarmak için, değişik kaynaklardan elde edilen yabancı gelirleri toplamak üzere yabancı şirketler kurulması olarak saymaktadır.<sup>539</sup>

BM ve OECD tarafından belirlenen eylemlerin genelde ülkelerin hukuk sistemlerinde de belirlenen eylemlerdir.<sup>540</sup> Bununla birlikte vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı ayırımı yapılmaksızın belirlenen eylemler ülke hukuk sistemlerinde ceza normlarına aykırılık oluşturdukları takdirde cezalandırılabilir. Belirlenen eylemlerin ulusal düzeyde önlenmesi ülkelerin kanuni düzenlemelerinin de bu yönde olmasına bağlıdır. Bununla birlikte ulusal düzeyde alınacak olan önlemlerin etkinliği, ülke idareleri arasındaki işbirliği ve yardımlaşma ile vergi anlaşmalarına önleme hükümlerinin yerleştirilmesi yoluyla sağlanabilir.<sup>541</sup>

Gelişen teknoloji, uluslararası ticaret ve uluslararası yatırımların hacmindeki genişleme, günümüzde vergi kaçakçılığı sorununun ülke sınırlarını aşip uluslararası bir boyut kazanmasına sebebiyet vermiştir. Vergi mükelleflerinin vergi oranları, kullanılan hukuki kavramlar, idari yapılanmalar ve ticari işletmelerin gizliliğine ilişkin konularda, ulusal hukuklar arasında ortaya çıkan farklılıklardan faydalanma eğilimleri

<sup>539</sup> Council of Europe, *International Tax Avoidance and Evasion, Issues in International Taxation*, (No:1, Paris: 1987), s. 13. Ayrıca bkz: Soydan, a.g.e., s. 291.

<sup>540</sup> Soydan, a.g.e., s. 290

<sup>541</sup> Aynı, s. 290

artmaktadır.<sup>542</sup> Bir ülkedeki vergi sistemi, yatırımları ve ticari işlemleri ciddi anlamda etkileyen bir unsur haline gelmiştir<sup>543</sup>. Bunlarla birlikte bazı devletlerin izlediği ekonomik politikalar da uluslararası planda vergi suçlarının artmasına neden olmaktadır. Ekonomik liberalizm uluslararası sermaye hareketlerini hızlandırmakta ve çok uluslu şirketlerin bu alandaki kanuni boşluklardan da yararlanarak vergi kaçırma yoluyla önemli faydalar elde etmelerine neden olmaktadır.<sup>544</sup> Uluslararası vergi kaçakçılığı ile ilgili çalışmalar özellikle Avrupa Birliğinin kuruluşundan sonra yoğunlaşmıştır.<sup>545</sup> Bu alandaki ilk çalışmalardan biri 28-30 Ekim 1977 tarihleri arasında BM tarafından Roma’da düzenlenen “Ticari Suçlar Hakkında Sosyal Savunma Birinci Avrupa Günleri” adlı konferansta ele alınmış ve bu konferansta çift defter ya da sahte fatura kullanmak gibi hileli eylemlerin, vergi ziyanına sebebiyet vermeseler dahi en az beş yıl hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmaları gerektiği ifade edilmiştir. Yine aynı konferansta suçluların geri verilmesi ve adli yardım konularının uluslararası planda vergi suçlarını da kapsayacak şekilde yeniden ele alınması gerektiği de bildirilmiştir<sup>546</sup>.

Vergi suçlarını önlemeye yönelik uluslararası anlaşmaların işlerlik kazanabilmesi ülkelerin kararlılığına bağlıdır. Bu nedenle ülkelerin vergi anlaşmalarına bağlı kalmayı ve uygulamayı istemeleri gereklidir. Bunun yanı sıra ülkelerin vergi idareleri karşılıklı dayanışma içinde olmaları bir başka gerekliliktir.<sup>547</sup> Vergi idareleri arasındaki yardımlaşma genel olarak karşılıklı bilgi değişimi, vergilerin tahsili için ortak çaba harcanması, yargı kararlarının uygulanabilirliği için karşılıklı dayanışma şeklinde olabilir<sup>548</sup>. Bu amaçla önce 1977 Yılında Avrupa Konseyi bünyesinde bir anlaşma daha sonra 1988 yılında “Vergi Konusunda Karşılıklı İdari Dayanışmaya İlişkin Sözleşme” imzalanmıştır.<sup>549</sup> Sözleşmenin konusu; yargı kararları ve zorunluluk hallerini de

<sup>542</sup> Aynı, s.288

<sup>543</sup> Aynı, s.288

<sup>544</sup> Erman, **İktisadi Suçlar..a.g.e.,s. 106.**; Esra Ekmekçi, **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**, (Kazancı Yayınları, İstanbul: 1994), s. 149

<sup>545</sup> Hızlı, age, s:23.

<sup>546</sup> Erman, **İktisadi Suçlar....**, s:109-110; Hızlı, **a.g.e.**, s. 23.

<sup>547</sup> Tixier, Gilbert, **Driot Fiscal International**, (Paris: 1995), s.117.

<sup>548</sup> Tixier, age, p:117. Yazar ayrıca dayanışmaya ilişkin anlaşmaların ülkeler vergi idareleri tarafından farklı uygulandığını, ülkelerin yorum ve yaklaşımları arasında farklılık bulunduğunu da belirtmiştir.

<sup>549</sup> “Convention Concérnant Assistance Administrative Mutuelle en Matiere Fiscale”, Convention Ouverte a la Signature le 25 Janvier 1988. Bu anlaşmaya ilişkin açıklayıcı rapor için Bkz. Conseil del’ Europe (OECD), Raport Explicatif Relatif a la Convetion Concérnant 1’ Assistance Mutuelle en Matiere Fiscale, Strasbourg 1989 (Anlaşma Metni s. 82-101). Doktrinde bu anlaşmanın uluslararası vergi kaçakçılığı ve genel olarak kaçınmayı önlenmesi konusunda önemli bir adım olduğu belirtilmektedir. Celal Sofuoğlu, “Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Yolları” **Vergi Dünyası**, S.191, (Temmuz 1997), s. 132-142

kapsayacak şekilde vergi idareleri arasındaki karşılıklı yardımlaşmadır. Sözleşmeye göre taraf ülkelerin vergi idareleri arasındaki yardımlaşmanın kapsamı yabancı ülkelerde yapılan denetimlere katılma ve eşzamanlı kontrolleri de içeren karşılıklı bilgi değişimi, verginin tahsili konusunda yapılacak yardımlaşma ve belgelerin değişimini oluşturmaktadır.

Vergisel konularda karşılıklı yardımlaşma anlaşmalarının uygulanması neticesinde bireylerin, hukuka aykırı işlemlerden dolayı zarara uğraması durumunda, hatalı bilgi veren vergi idarelerinin Devletleri dava etme hakkında sahip oldukları ve Devletlerin bu uygulamalardan dolayı sorumluluklarının söz konusu olabileceği yargı kararları ile kabul edilmektedir<sup>550</sup>.

AB vergi kaçakçılığı alanında yaşanan sorunların ortadan kaldırılması amacıyla AB üyesi ülkeler bir uyum içerisinde çalışmaya ve özellikle vergi sektöründe çalışan işçilerin eğitilmesini gerçekleştirerek vergi alanındaki etkin oluşumun sağlanmasına çalışmaktadırlar. AB Parlâmentosu ve Konseyinin 888/98/EC sayılı kararı uyarınca dolaylı vergi sisteminin Tek Pazara en iyi şekilde uyumunun sağlanması için çok yönlü çalışmanın kaçınılmaz bir gereksinim olduğunu ortaya koymuştur. Bu karar uyarınca AB üyesi ülkelerdeki vergi memurları vergi kanunlarının uygulanması alanında çok iyi bir işbirliği kuracaklar ve bu işbirliği doğrultusunda tüm AB üyesi ülkelerde daha etkin bir vergi sisteminin yaygınlaştırılmasını sağlayacaklardır.

Vergi kaçakçılığının azaltılması amacıyla AB Maliye Bakanları Konseyi'nin 19 Mayıs 1998 tarihli kararında şu önlemlerin uygulanmasına karar verilmiştir; Vergi sisteminin çalıştırılmasında bilgisayar kullanımının yaygınlaştırılması, Ürün hareketlerinin takibinin çok daha yakından sağlanması, Ürünlerin tutulduğu ambarlarda görevli memurların daha etkin otoriteye sahip olmalarının sağlanması, Üye ülkeler ile üretici firmalar arasında işbirliğini geliştirici protokollerin imzalanması, böylece ülke yönetimleri ile üretici firmalar arasındaki güvenin artırılması. AB vergi otoriteleri vergi toplama konusundaki etkinliklerini artırmak amacıyla son teknolojiyi kullanma konusunda çok titiz davranmaktadır. AB vergi otoritelerinin vergi toplamadaki etkinlik konusunda son dönemde en çok üzerinde durdukları olay, vergi mükelleflerinin vergi

<sup>550</sup> Fransa'da İdare Mahkemeleri 1990 tarihinde, "hukuka aykırı uygulamalarla bireylerin zarar gördüğü hallerde, bilgi verme ile zarar arasındaki nedensellik bağı bulunması kaydı ile, yanlış bilgi veren idarenin bağılı bulunduğu Devletin sorumluluğunun ülke olarak söz konusu olabileceğini" belirtmiştir. Bkz. Tixier, age, s. 117.

ödemekle ilgili tüm aktivitelerini internet aracılığı ile yapmalarıdır. Avrupa Birliğine üye ülkelerde ve bu ülkeler arası ticarete KDV kaçakçılığının boyutu, önleyici bir mücadele stratejisinin önemini Birlik düzleminde ele alınması gereken bir sorun haline getirmiştir. Konunun sadece caydırıcı bir mevzuatın oluşturulması ve bunun uygulanmasının yeterli olmadığı düşünülünce yeni tedbirler hakkında çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Üye ülkeler bu amaçla yeni mücadele araç ve yöntemlerini, daha etkin bir koordinasyon ve işbirliği olanaklarını geliştirmeye çalışmakta, “özel istihbarat birimleri”, “teftiş ve soruşturma birimleri” kurulmasını ve varolanların daha etkin çalışması yönünde önlemler almaktadırlar. Uluslararası işbirliği, mükellef olanlar ve olması gerekenler itibariyle yasadışı faaliyet ve işlemleri izleme, kaçakçılığı yapılmadan önce caydırmaya yönelik “bilgi” ve “istihbarat” toplama, bu bilgiyi ve istihbaratı zamanında işleme ve “ilgili” birimlerin kullanımına uygun bir formatta sunma ve konuyla ilgili “en iyi ilkeleri” ortaya çıkarma konularında çalışmalar yapmaktadırlar.

Sadece caydırıcı kanunların sorunu çözmeye yetmeyeceği düşüncesi ile kaçakçılık yapılan sektörler ve mükellef gruplarıyla ilgili risk analizi yapılmasının, mükellefleri gönüllü uyuma sevk edecek politikalar oluşturulmasının, sürekli enformasyon ve istihbarat akışı sağlayacak mekanizmalar oluşturulmasının gerekliliği üzerinde durmaktadırlar. Bu bağlamda kaçakçılık ve organize suçlarla mücadelede aktif rol üstlenmiş istihbarat ve soruşturma birimleri kurmakta ve kurmayan üyeleri ve aday ülkeleri kurmaya teşvik etmektedirler. Genel olarak bir soruşturmanın etkinliği, suçla ilişkin evrak, bilgi ve delillere suçlulardan önce ulaşabilmeye bağlıdır. Bu bir hız sorunudur. Etkin bir mücadele önünde, şahısların ve şirketlerin iş ve işlemlerine ilişkin bilgilerin paylaşımını ve ifşasını kısıtlayan “mahremiyet” ve “gizliliğe” itibar eden yasal düzenlemeler ve pratikte “güvenilirlik imajının zedelenmesi kaygıları” engel teşkil edebilmektedir.

KDV kaçakçılığıyla ve genel olarak mali suçlarla mücadelede Maliye Bakanlıkları bünyesinde yeterli donanım ve kapasitede istihbarat ve soruşturma birimlerinin kurulması, bu birimlerin kendi aralarında ve konuyla ilgili kamu kurumlarıyla bir işbirliği ve eşgüdüm içinde çalışmaları ve özellikle istihbarat paylaşımı; bu kurumların görev, yetki ve sorumlulukların iyi tanımlanması, iyi koordinasyon ve uluslararası işbirliği bu idarelerin etkinliği ve sorunların çözümü için

gerekli bir durumdur.<sup>551</sup>

## 2. TÜRK HUKUK SİSTEMİNDE VERGİ SUÇ VE CEZALARI

Ceza hukuku maddi bir hukuk dalı olmakla birlikte, ülkemiz uygulamasında vergiye ilişkin ceza hükümleri ayrı bir ceza kanunuyla düzenlenmemiştir. Vergiye ilişkin ceza hükümlerine, şekli bir hukuk dalı olan Vergi Usul Kanunu'nda (V.U.K.) yer verilmiştir. Anılan Kanunun dördüncü kitabı, vergi suçları ile bunlara uygulanacak ceza hükümlerini içermektedir. Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, burada belirtilen vergi cezaları ve diğer cezalarla cezalandırılmaktadır.

4369 sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu'nun ceza hükümlerinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu kapsamda, vergi kaybına bağlı olarak kesilen kusur, ağır kusur ve kaçakçılık cezaları kaldırılmıştır. Kaldırılan bu cezaların yerine, vergi kaybına sebebiyet verilmesi kriterine dayalı "Vergi Ziyayı Cezası" getirilmiştir.

Bu çerçevede vergi cezalarını, İdari nitelikli vergi suç ve cezaları ile ceza hukuku anlamında vergi suç ve cezaları olarak iki kategoriye ayırmak mümkündür. Bu kısımda öncelikle idari vergi suç ve cezaları, ceza hukuku anlamında vergi suç ve cezaları ele alınacak daha sonra vergi suç ve cezalarına ilişkin genel kurallara değinilecek son olarak da vergi suçluluğunun ve vergi cezalarının kalkması konuları ele alınacaktır.

### 2.1. İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları

İdari nitelikteki vergi suç ve cezalarını ilk bakışta vergi kaybı oluşturan vergi suçları ve vergi kaybı oluşturmeyen vergi suçları olarak ikiye ayırmak mümkündür.

#### 2.1.1. Vergi Kaybı Oluşturan İdari Nitelikli Suçlar ve Cezaları

Vergi kaybı oluşturan idari nitelikli suçlar ve bunlara ilişkin cezaları incelerken öncelikle vergi ziyayı (kayıbı) kavramı ele alınacak daha sonra vergi ziyayı suçu ve buna ilişkin cezalar incelenecek daha sonra ise dönemler itibariyle vergi kaybına neden olan fiiller ve bunlara ilişkin öngörölmüş cezaların geçirdiği evrimi ele alacağız.

<sup>551</sup> Bkz. Sabahattin Benlikol, Muhsin Akgür, *Avrupa Birliğinde Kayıtdışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetimi*, (İstanbul : İTO, YN:2002/14, 2002)

### 2.1.1.1. Vergi Ziyayı (Kaybı) Kavramı

Vergi ziyayı (kayıbı), VUK md. 341' de tanımlanmıştır. Buna göre mükellef veya sorumlu tarafından vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi nedeniyle, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi anlamına gelmektedir. Kişisel, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile diğer şekillerde verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine neden olunması da vergi kaybı olarak kabul edilmektedir. Bu gibi hallerde, verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması yahut haksız yere yapılan iadenin geriye alınması hukuka uygunluk sebepleri olmadığından ve vergi ziyayı hali var sayıldığından söz konusu hukuka aykırı eylemler cezalandırılacaktır.

Vergi kaybı, tahakkuk<sup>552</sup> işlemine bağlanmıştır. Vergi tam olarak zamanında tahakkuk etmiş ise, söz konusu verginin zamanında ödenmemesi, eksik ödenmesi veya hiç ödenmemesi halinde vergi kaybından söz edilemez. Vadesinde ödenmeyen vergi için, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanmaktadır.

### 2.1.1.2. Vergi Ziyayı Suçu ve Cezası

Vergi Usul Kanununun 344. md.' si<sup>553</sup> ile tek vergi suçu ve bu suça kesilecek tek bir ceza ilkesi benimsenmiştir. Vergi ziyayı suçu, mükellef veya sorumlu tarafından 341. maddede yazılı hallerle vergi kaybına sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmıştır. Bu durumda, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi yahut haksız yere geri verilmesine neden olunması sonucunda vergi kaybına sebebiyet verilmesi, vergi ziyayı suçunu oluşturmaktadır. Bu suçu işleyenlere, vergi kaybına bağlı olarak "Vergi Ziyayı Cezası" kesilmesi yoluna başvurulacaktır.

<sup>552</sup> Vergi Usul Kanununun 22. maddesine göre, verginin tahakkuku; tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir. Vergi Usul Kanununun 25. maddesinin 2. fıkrasında ise, beyan üzerinden alınan vergilerde, tahakkuk fişi tanzim olunabilmesi, beyannamenin vergi dairesine tevdi edilmesine bağlıdır. Beyanname tevdi edilmedikçe, tahakkuk işlemi yapılamaz. Bu bakımdan, beyannamenin vergi dairesine ilgili vergi kanununda belirtilen süre içerisinde tevdi edilmemesi, verginin tahakkukuna yani ödenmesi gereken safhaya gelmesine engel olur.

<sup>553</sup> 4369 sayılı Kanunla yapılan yeni düzenleme.

Vergi ziyai cezası VUK md.344' e göre kayba uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, VUK' nun 112 nci maddesine göre kayba uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin<sup>554</sup> yarısının eklenmesi suretiyle hesaplanacaktır. Vergi ziyai suçu cezasının hesaplanması konusunda açıklama yapan 280 no'lu VUK Genel tebliği'ne göre<sup>555</sup> 344. md. de vergi ziyai cezasının hesaplanması cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlenme tarihine bağlanması nedeniyle, ihbarname düzenlenmesindeki gecikme, kesilecek vergi ziyai cezasının miktar itibariyle artmasına neden olacak, dolayısıyla mükellef aleyhine bir sonuç yaratacaktır. Bu yüzden takdir komisyonu kararı ya da inceleme raporu üzerine kesilecek cezalarda, ihbarnamenin düzenlenmesinin gecikmesi halinde, idareden kaynaklanan bu gecikme nedeniyle mükelleflerin mağdur olmamaları için, vergi ziyai cezasının hesaplanmasında takdir komisyonu kararı veya inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih alınacaktır.<sup>556</sup>

Vergi ziyai nedeniyle verilecek ceza, ihtilaf konusu verginin beyan edilmesi gereken dönem ile ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarih<sup>557</sup> arasında kalan sürecin uzunluğuna veya kısalığına göre değişme gösterecektir. Bu sürecin uzun olması halinde kesilecek ceza artacak, kısa olması halinde ise azalacaktır. Diğer bir ifadeyle, aynı dönemlere ilişkin olarak aynı tutarda vergi kaybına sebebiyet veren iki mükelleften birisinin durumunun daha erken tespit edilmesi halinde daha az, geç tespit edilene ise daha fazla ceza kesilecektir. Bu şekilde, enflasyon karşısında aşınan cezaların gerçek değerinin korunmak istendiği anlaşılmaktadır.

Nitelikli olarak değerlendirilebilecek VUK md. 359'da hüküm altına alınan bir takım fiillerin işlenmesi halinde vergi kaybının doğup doğmadığına bakılmaksızın hapis cezalarının uygulanmasına olanak sağlayacak yönde bir düzenleme yapılmıştır. Bu nitelikli fiillerle vergi kaybına da sebebiyet verilmesi halinde, hapis cezasının yanısıra vergi ziyai cezasının da üç kat olarak verilmesi öngörülmektedir. Bu fiillere iştirak

<sup>554</sup> Gecikme faizinin uygulanmasında ay kesirleri hesaplamaya dahil edilmeyecektir.

<sup>555</sup> Tebliğ 7.12.1999 tarihli 23899 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

<sup>556</sup> Vergi ziyai cezasının hesaplanması formüle edildiğinde  $C = ( V + ( V \times F \times S / 2 ) )$  gibi bir formülü kullanmak olasıdır. Bu formülde, C vergi ziyai cezasını, V kayba uğratılan vergiyi, F gecikme faizi oranını, S ise verginin normal vade tarihinden ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarihe kadar olan ay sayısını göstermektedir.

<sup>557</sup> Bu tarih 280 no' lu genel tebliğe göre takdir komisyonu kararı veya inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih olarak kabul edilmektedir.

edenlere ise, bu ceza bir kat olarak uygulanmaktadır. VUK md. 359' da yer alan fiiller şunlardır:

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen, saklanma ve ibraz zorunluluğu bulunan;

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması, sahte isimlere hesap açılması veya işlemlerin matrahı azaltacak şekilde başka kayıt ortamlarına aktarılması,
- Defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi veya gizlenmesi, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bunların kullanılması,
- Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi veya değiştirilmesi, sahte belge düzenlenmesi veya bunların kullanılması,
- Maliye Bakanlığı ile anlaşma yapılmaksızın belge basılması, sahte belge basılması veya bunların kullanılması.

VUK md. 344/3' e göre vergi kaybına bu fiillerle sebebiyet verilmesi halinde, vergi ziyayı cezası üç kat olarak uygulanmaktadır.

VUK md. 344/4' e göre Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden önce verilmek şartıyla, kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilen vergi beyannameleri<sup>558</sup> için vergi ziyayı cezası yüzde elli oranında uygulanacaktır.

Pişmanlık talebi ile kabul edilen beyanname üzerinden tahakkuk eden vergi ile hesaplanan pişmanlık zammının ödeme süresi içinde ödenmemesi suretiyle pişmanlık hükmünün ihlal edilmesi halinde bu beyannamenin kendiliğinden verilen beyanname olarak işleme tabi olacaktır. Bu durumda kesilecek vergi ziyayı cezasının hesaplanmasında beyannamenin verildiği tarih esas alınacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinin 1-6 numaralı bentlerinde sayılan gelir unsurları ile ilişkilendirilemeyen ve elde edildiği dönemin tespit edilememesi nedeniyle aynı Kanunun 80/4. maddesi uyarınca bir önceki yılın geliri olarak vergilendirilecek olan diğer kazanç ve iratlar üzerinden tarh edilecek vergilere<sup>559</sup> ilişkin

<sup>558</sup> Kanuni süresinde verilmeyen beyannameler, kanuni süresinde verilmekle beraber noksan tahakkuk ettirilen verginin tamamlanmasına ilişkin olarak verilen ek beyannameler ile kanuni süresinde verilen beyannameye istinaden haksız yere iadesine sebebiyet verilen düzeltme beyannameleri bu kapsamda değerlendirilmektedir.

<sup>559</sup> Gelir Vergisi Kanunu'nda, 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerle, gelir vergisinin konusu yeniden tespit edilmiş, gelirin tespitinde kaynak teorisinden net artış teorisine geçilmiş ve kaynağı ne olursa olsun bütün gelirler gelir vergisi kapsamına alınmıştır. Böylece, vergilendirilecek gelirin tanımı, istisnalar haricinde tüm gelir unsurlarını kavrayacak şekilde genişletilmiştir. Buna bağlı olarak, harcama

bir vergi kaybı ya da usulsüzlük söz konusu olduğunda 2003 yılı sonuna kadar vergi ziyayı cezası ile usulsüzlük cezası uygulanmayacaktır.<sup>560</sup>

### **2.1.1.3. Vergi Kaybına Bağlı Olarak 1.1.1999 Tarihinden Önce Uygulanan İdari Nitelikli Suç ve Cezalar**

4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler öncesinde Vergi Usul Kanunu'nda; vergi kaybına bağlı olarak kesilmesi söz konusu olan kusur, ağır kusur ve kaçakçılık olmak üzere derece derece ağırlaşan üç tür vergi cezası bulunmaktaydı.

4369 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nda yapılan düzenlemelerle; kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları kaldırılmış ve kaldırılan bu cezaların yerine olmak üzere vergi ziyayı cezası getirilmiştir. Ancak, Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 21. madde uyarınca, bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş fiiller hakkında kesilecek cezalarda, bu fiillerin işlendiği tarihte VUK' nun yürürlükte bulunan vergi cezalarına ait hükümleri esas alınacaktır. Bu durumda, vergi ziyayı cezası 1.1.1999 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak uygulanabilecektir. Bu tarihten önceki dönemlere ilişkin olarak yapılacak tarhiyatlara ilişkin kesilecek cezalarda ise, ilgili vergilendirme döneminde yürürlükte bulunan kusur, ağır kusur ve kaçakçılık cezalarının kesilmesine devam edilecektir.

### **2.1.1.3.1. Vergi Kaybına Bağlı Olarak 1.1.1995 Tarihinden Önce Uygulanan İdari Nitelikli Suç ve Cezalar**

Bu dönemde vergi kaybı söz konusu olduğunda farklı ağırlıklarda üç çeşit cezanın olduğu görülmektedir. Bunlar kaçakçılık suçu, ağır kusur ve kusurdu.

---

veya tasarrufların vergiye tabi bir gelir unsuru veya vergiye tabi olmayan gelir unsurlarıyla açıklanamaması halinde, açıklanamayan kısım gelir vergisinin konusunu oluşturması söz konusudur. Açıklanamayan bu gelirler, kaynağı ne olursa olsun diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilecektir. Ancak, bu madde hükmüne göre vergilendirme yapabilmek için bir takvim yılı içinde elde edilen diğer kazanç ve iratlar kapsamındaki gelirin, 103'üncü maddede yazılı tarifenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşması gerekmektedir. Bu madde kapsamındaki kazanç ve iratların elde edildiği yılın tespit edilememesi veya mükellef tarafından ispat edilememesi halinde ise, harcamanın yapıldığı veya tasarrufun varlığının tespit edildiği yıldan bir önceki yılın geliri sayılacaktır. Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan bu düzenlemelere paralel olarak, 4369 sayılı Kanununla, re'sen vergi tarhiyatını düzenleyen V.U.K.'nun 30'uncu maddesinin 7 numaralı bendinde de değişiklik yapılmıştır. Buna göre, harcama ve tasarrufların, vergiye tabi tutulmuş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağlandığı kanıtlanamayan kısmı, harcama ve tasarrufun mevcudiyetinin tespit edildiği dönemden bir önceki dönemde elde edilmiş ve vergisi ödenmemiş kazanç olarak ilgili dönem matrahının takdirinde dikkate alınacaktır.

<sup>560</sup> GVK Geçici Md. 46/2

### 2.1.1.3.1.1. Kaçakçılık Suçu ve Cezası

Kaçakçılık suçu, mükellef veya vergi sorumlusunun kanunda sayılmış fiillerden herhangi birisi ile vergi kaybına sebebiyet vermesi olarak tanımlanmıştır. Buna göre, kaçakçılık fiilinin oluşması için, bu fiiller ile vergi kaybının doğması gerekmektedir.<sup>561</sup> Bu fiilleri şu şekilde özetlemek mümkündür: Çift defter tutulması, Sahte belge düzenlenmesi veya bunların bilerek kullanılması, Belgelerin tahrif edilmesi, asıllarına uygun olmayan belge ve suretler düzenlenmesi veya kullanılması, Defter kayıtlarının tahrif edilmesi, her türlü hesap ve muhasebe hilelerinin yapılması, defterlerin sayfalarının yok edilerek yerlerine başka yapraklar konulması veya hiç yaprak konulmaması, Defter veya belgelerin yok edilmesi veya gizlenmesi, Faaliyetlerin vergi dairesinin bilgisi dışında bırakılması, Belirli bir tutar ve oranda vergi matrahının eksik bildirilmesi<sup>562</sup>, Belirli bir tutarda verginin haksız yere iadesine sebebiyet verilmesi ya da noksan hesaplanması<sup>563</sup>, Bütün bunlardan başka fiillerle kasten vergi kaybına sebebiyet verilmesi<sup>564</sup>

Kaçakçılık suçu olarak tanımlanan bu fiillerle vergi kaybına sebebiyet verilmesi halinde, mükellef veya sorumlulara kayba uğratılan verginin üç katı oranında ceza verilmektedir.<sup>565</sup> kesilir.

### 2.1.1.3.1.2. Ağır Kusur Cezası

Ağır kusur, mükellef veya vergi sorumlusunun kanunda sayılmış fiillerden herhangi birisi ile vergi kaybına sebebiyet vermesi olarak tanımlanmıştır.<sup>566</sup> Bu fiiller belirli bir tutar ve oranda vergi matrahının eksik bildirilmesi<sup>567</sup>, v ergilendirme dönemi

<sup>561</sup> VUK'nun 2365 sayılı Kanunla değişik 344. maddesindeki düzenleme.

<sup>562</sup> Vergi matrahının eksik bildirilmesi halinde vergi kaybının doğduğunu kabul etmek için bazı tutar ve oranların aşılması gereklidir. Buna göre münferit ve özel beyannameler dahil olmak üzere yıllık beyannamelerde, beyanname üzerinden tespit edilebilenler hariç olmak üzere, toplamı (1.1.1994 tarihinden itibaren) 45.000.000.- lira, diğer beyannamelerde toplamı (1.1.1994 tarihinden itibaren) 9.000.000.- liradan az olmamak üzere, beyanname yazılı vergi matrahının % 10' unu geçen bir miktarın noksan bildirilmesi.

<sup>563</sup> Burada bir takım tutarların aşılması gerekmektedir. Münferit ve özel beyannameler dahil olmak üzere yıllık olarak verilmesi gereken beyannamelerde, toplamı (1.1.1994 tarihinden itibaren) 7.500.000.- lira, diğer beyannamelerde toplamı (1.1.1994 tarihinden itibaren) 1.500.000.- lirayı geçen verginin haksız yere iadesine sebebiyet verilmesi veya bu miktarlarda vergi mahsupları veya indirimler nedeniyle ödenmesi gereken verginin noksan hesaplanması halinde suç doğmaktadır.

<sup>564</sup> Vergi idaresinin, kastın bulunduğunu ispat etmesi gerekir.

<sup>565</sup> VUK'nun, 2365 sayılı Kanunla değişik md. 345

<sup>566</sup> VUK'nun, 4008 sayılı Kanunla yapılan değişikikten önceki mükerrer md. 347

<sup>567</sup> Vergi matrahının eksik bildirilmesine ilişkin bir takım şartlar söz konusudur. Bu şartlara göre münferit ve özel beyannameler dahil olmak üzere yıllık olarak verilmesi gereken beyannamelerde, beyanname

ve tarh zamanı, beyanname verme süresi geçtiği halde, mükelleflerin ilgili faaliyetlerini vergi dairesinin bilgisi dışında bırakmaları, beyanname vermemeleri, ödenmesi gereken verginin noksan hesaplanmasıdır.<sup>568</sup>

Ağır kusur sayılan yukarıda sıralanan fiillerle vergi kaybına sebebiyet verilmesi halinde, mükellef veya sorumlulara kayba uğratan verginin bir katı kadar ceza kesilir.<sup>569</sup>

### 2.1.1.3.1.3. Kusur Cezası

Kusur, kaçakçılık veya ağır kusur sayılan fiiller haricinde herhangi bir suretle vergi kaybına sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmıştır.<sup>570</sup> Kusur işleyen mükellef veya sorumlulara, kayba uğratan verginin % 50'si tutarında vergi cezası kesilir.<sup>571</sup>

### 2.1.1.3.2. Vergi Kaybına Bağlı Olarak 11.1.1995 - 31.12.1998 Tarihleri Arasında Uygulanan İdari Nitelikli Suç ve Cezalar

Bu dönemler arasında da vergi kaybına neden olan fiiller ve cezaları niteliklerine ve ağırlıklarına göre üçe ayrılmaktadır.

#### 2.1.1.3.2.1. Kaçakçılık Suçu ve Cezası

Kaçakçılık suçu, mükellef veya vergi sorumlusunun kasıtlı olarak vergi kaybına sebebiyet vermesi şeklinde tanımlanmıştır. Kastın varlığının bulunup bulunmadığının ispatı ise, iddiayı yapan tarafa düşmektedir. Ancak, kanunda sayılı durumlardan herhangi birisi ile vergi kaybına neden olunması halinde, kastın varlığının bulunduğu kabul edilmektedir.<sup>572</sup>

Çift defter tutulması, Sahte belge düzenlenmesi veya bunların bilerek kullanılması, Belgelerin tahrif edilmesi, asıllarına uygun olmayan belge ve suretler düzenlenmesi veya kullanılması, Defter kayıtlarının tahrif edilmesi, her türlü hesap ve

---

üzerinden tespit edilebilenler hariç olmak üzere, toplamı (1.1.1994 tarihinden itibaren) 15.000.000.- lira, diğer beyannamelerde toplamı (1.1.1994 tarihinden itibaren) 3.000.000.- liradan az olmamak üzere, beyanname yazılı vergi matrahının % 10'unu geçen bir miktarın noksan bildirilmesi.

<sup>568</sup> Burada bir takım tutarların aşılması gerekmektedir. Münferit ve özel beyannameler dahil olmak üzere yıllık olarak verilmesi gereken beyannamelerde, toplamı (1.1.1994 tarihinden itibaren) 4.500.000.- lira, diğer beyannamelerde toplamı (1.1.1994 tarihinden itibaren) 900.000.- lirayı geçen verginin haksız yere iadesine sebebiyet verilmesi veya bu miktarlarda vergi mahsupları veya indirimler nedeniyle ödenmesi gereken verginin noksan hesaplanması halinde suç doğmaktadır.

<sup>569</sup> VUK'nun, 2365 sayılı Kanunla değişik md. 349

<sup>570</sup> VUK'nun, 2365 sayılı Kanunla değişik md. 348

<sup>571</sup> VUK'nun, 2365 sayılı Kanunla değişik mükerrer md. 349

<sup>572</sup> VUK'nun, 4008 sayılı Kanunla değişik md. 344

muhasebe hilelerinin yapılması, defterlerin sayfalarının yok edilerek yerlerine başka yapraklar konulması veya hiç yaprak konulmaması, Defter veya belgelerin yok edilmesi hallerinde ispata gerek olmaksızın kastın varlığı kabul edilmektedir.

Kaçakçılık suçu ile vergi kaybına neden olan mükellef veya sorumlulara, kayba uğratılan verginin üç katı kadar ceza kesilmektedir.<sup>573</sup>

### 2.1.1.3.2.2. Ağır Kusur Cezası

4008 sayılı Kanununun 14. maddesi ile 01.01.1995 tarihinden geçerli olmak üzere mükerrer md. 347 ile Ağır kusur yeniden düzenlenmiştir. Yapılan düzenleme uyarınca, ağır kusur cezasının kesilebilmesi için matrah farkı ve vergi farkı olmak üzere iki ayrı ölçütün esas alınması söz konusudur.

Matrah farkı ölçüsüne göre, vergi beyannamelerinde toplamı 100 milyon liradan<sup>574</sup> az olmamak üzere, beyanname yazılı vergi matrahının % 10'unu geçen bir miktarın noksan bildirilmesi halinde ağır kusur cezası kesilecektir.

Vergi farkı ölçüsüne göre ceza nevinin belirlenmesinde ise, ziyaa uğratılan vergi miktarından hareket edilmektedir. Beyan dışı bırakılan matrah veya yersiz mahsup ve indirimler sonucunda ödenmesi gereken verginin 40 milyon liradan<sup>575</sup> az olmamak üzere eksik hesaplanması halinde, ağır kusur cezası kesilmesi gerekmektedir. Vergi farkı ölçüsüne göre ceza nevinin tayininde, matrahın eksik beyan edilmesi ve yersiz mahsup nedenleriyle ortaya çıkan vergi ziyayı tutarı topluca dikkate alınacaktır. Yapılan düzenlemeye göre, matrah farkı ve vergi farkı ölçüleri birlikte uygulanmaktadır. Bu hadlerden herhangi birisinin aşılması ağır kusur cezasının kesilmesi için yeterli olmaktadır.

Ancak, beyanname üzerinden tespit edilebilecek durumda olan noksan beyanlar ile katma değer vergisinin beyan edilmesi gereken dönemden bir dönem önce veya sonra beyan edilmesi durumunda ağır kusur cezası uygulanmaz, bu gibi durumlarda kusur cezası uygulanmaktadır.

Bunlarla birlikte mükellef veya vergi sorumlusunun kanunda sayılan fiillerden herhangi birisi ile vergi kaybına sebebiyet vermesi de ağır kusur olarak

<sup>573</sup> VUK'nun, 2365 sayılı Kanunla değişik md. 345

<sup>574</sup> Matrah farkına ilişkin bu rakam 1996' da 200.000.000 TL, 1997' de 345.600.000 TL ve 1998'de 630.000.000 TL olarak belirlenmiştir.

<sup>575</sup> Vergi farkına ilişkin bu rakam 1996' da 80.000.000 TL, 1997' de 138.240.000 TL ve 1998'de 250.000.000 TL olarak belirlenmiştir.

tanımlanmıştır.<sup>576</sup> Bu fiiller mükelleflerin faaliyetlerini vergi dairesinin bilgisi dışında bırakmaları veya bu faaliyetleri vergi dairesine bildirmekle beraber, beyanname verme süresi geçtiği halde beyannamenin verilmemesi olarak özetlenebilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 349. maddesinde 4008 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, ağır kusur cezası kayba uğratılan verginin iki katına çıkarılmıştır. Buna göre, 1.1.1995 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerinde işlenen ve ağır kusur cezasını gerektiren fiiller için kayba uğratılan verginin iki katı tutarında ceza öngörülmektedir.

### 2.1.1.3.2.3. Kusur Cezası

4008 ve 4108 sayılı Kanunlarla, kusur cezasına ilişkin olarak herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Dolayısıyla, 1.1.1995 öncesinde yürürlükte olan düzenleme, bu tarihten sonra da uygulanmaya devam edilecektir. Buna göre kusur, kaçakçılık veya ağır kusur sayılan fiiller haricinde herhangi bir suretle vergi kaybına sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmıştır.<sup>577</sup> Kusur işleyen mükellef veya sorumlulara, kayba uğratılan verginin % 50'si tutarında vergi cezası kesilecektir.<sup>578</sup>

### 2.1.2. Usulsüzlük Fiilleri ve Cezası

Vergi kanunlarında yer alan, vergilendirmeye ilgili ödevlerin yerine getirilmesi sırasında dikkate alınması gereken şekle ve usule ilişkin bir takım kurallar bulunmaktadır. Bu kurallara uyulmaması usulsüzlük cezalarını gerektirmektedir.

Usulsüzlük cezasının verilebilmesi vergi kaybının bulunup bulunmadığına bağlı değildir. İşlenen usulsüzlük fiili ile vergi kaybına sebebiyet verilmese bile usulsüzlük cezası verilebilir. Ancak, usulsüzlük cezasını gerektiren bir fiille, aynı zamanda vergi kaybına da sebebiyet verilmesi halinde, cezalardan sadece miktar itibarıyla daha ağır olanı kesileceği hüküm altına alınmıştır. Usulsüzlük fiilleri genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük olarak ikiye ayrılmaktadır.

<sup>576</sup> VUK'nun, 4008 sayılı Kanunla değişik mükerrer md. 347

<sup>577</sup> VUK' nun, 2365 sayılı Kanunla değişik md. 348

<sup>578</sup> VUK' nun, 2365 sayılı Kanunla değişik mükerrer md. 349

### 2.1.2.1.Genel Usulsüzlük

Genel usulsüzlük cezasını gerektiren fiiller, işlenen fiilin ağırlık durumuna göre iki ayrı gruba ayrılmıştır. Daha ağır nitelikte görülen fiiller "Birinci Derece" usulsüzlük cezasını gerektirirken, "İkinci Derece" usulsüzlükler ise, daha hafif nitelikte görülen fiillerden oluşmaktadır.

#### 2.1.2.1.1. Birinci Derece Usulsüzlük Fiilleri

Birinci derece usulsüzlük fiillerini<sup>579</sup> şu şekilde sıralamak mümkündür: Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması, VUK' na göre tutulması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması, Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili belgelerin doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması, Çiftçiler tarafından, VUK'nun 245. madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete süresinde icabet edilmemesi, VUK'nun kayıt nizamına ait hükümlerine<sup>580</sup>uyulmamış olması<sup>581</sup>, İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi, Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birisinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması<sup>582</sup>, Diğer ücretler üzerinden salınan gelir vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması, Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin, VUK'nun 342. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması.

#### 2.1.2.1.2. İkinci Derece Usulsüzlük Fiilleri

İkinci derece usulsüzlük fiillerini ise şu şekilde ifade etmek mümkündür: Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak VUK'nun 342. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması (Emlak Vergisinde beyannamenin, VUK'nun 27. maddesinde yazılı ek süre içinde verilmiş olması), Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri içermeksizin doğru bir şekilde yapılmaması, Vergi kanunlarında işe başlamayı bildirmek hariç yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması, Vergi karnesinin

<sup>579</sup> VUK Md. 352

<sup>580</sup> Madde 215-219

<sup>581</sup> Kayıt nizamının ihlali durumunda her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılmaktadır.

<sup>582</sup> Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler tasdik ettirilmemiş sayılmaktadır.

süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması, Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birisinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması, Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve belgelerin kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması, Hesap ve muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve belgelerin bulunmaması veya ibraz edilmemesi.

### **2.1.2.1.3. Usulsüzlükte Ceza Uygulaması**

Usulsüzlük fiillerini işleyenlere, usulsüzlüğün derecesine ve mükellefiyet şekline göre farklılaştırılmış tutarlarda usulsüzlük cezası kesilir. Kesilecek bu cezalara, Kanuna bağlı cetvelde yer verilmiştir.

Ceza tutarları, kanuni miktar olarak belirlenmiştir. Ceza tutarları her yıl bir önceki yılın yeniden değerlendirme oranına göre artırılabacaktır. Ancak, yeniden değerlendirme oranına göre belirlenen tutarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye yahut kanuni seviyesine getirmeye ilişkin olarak Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. İşlenen usulsüzlük fiilinin, aynı zamanda vergi matrahının re'sen takdirini de gerektirmesi halinde, usulsüzlük cezaları iki kat olarak kesilecektir.

### **2.1.2.2. Özel Usulsüzlük Fiilleri ve Cezaları**

Özel usulsüzlük cezasını gerektiren fiiller ile bunların işlenmesi halinde uygulanacak cezalara, Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinde yer verilmektedir. Özel usulsüzlük sonucunda vergi kaybı da meydana geldiği takdirde, vergi kaybına bağlı vergi cezaları ayrıca kesilmektedir. Özel usulsüzlük cezaları hakkında VUK md. 336 hükmü uygulanmamaktadır. Yani, özel usulsüzlük fiili ile vergi kaybına da neden olduğunda hem özel usulsüzlük cezası, hem de vergi kaybına bağlı olarak vergi ziyai cezası verilmektedir. Özel usulsüzlük cezaları iki başlık altında ele alınabilir. Belge düzenine uyulmamasına ilişkin özel usulsüzlük cezaları ile bilgi verme ve ibraz zorunluluğuna uyulmamasına ilişkin özel usulsüzlük cezaları. Şimdi bu başlıklar altında özel usulsüzlük suçlarını inceleyelim.

### 2.1.2.2.1. Belge Düzenine Uyulmamasına İlişkin Özel Usulsüzlük Cezaları

Verilmesi ve alınması gereken fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 107.000.000 liradan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u oranında özel usulsüzlük cezası kesilir. Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 50.000.000.000 lirayı geçemez.

Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığı'nca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için 107.000.000 lira özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 5.000.000.000 lirayı, bir takvim yılı içinde ise 50.000.000.000 lirayı aşamaz.

Doğrudan tüketicilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespit edilmesi halinde bunlara 353. maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu cezanın kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespit vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılması şarttır. Bu hükmün uygulanmasında belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayana verilen örneği ceza ihbarnamesi yerine geçer. Bu cezanın 7 gün içinde ödenmesi gerekir. Tespit tutanağının düzenlendiği gün ödenmesi halinde, söz konusu cezanın yarısı indirilir. Yedi gün içinde ödenmeyen cezalar ise iki kat olarak alınır.

Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri<sup>583</sup> ile Maliye Bakanlığı'nca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; iş yerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe

<sup>583</sup> 4369 sayılı Kanunla, 1.1.1999 tarihinden itibaren tutulma zorunlulukları kaldırılmıştır

deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her tespit için 107.000.000 lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

VUK' nun mükerrer 354. maddesine göre işyerleri için kapatma kararı verilen ve işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflere; bir takvim yılı içinde ilk uygulama için 190.000.000 lira, ikinci uygulama için 380.000.000lira, üçüncü ve daha sonraki her uygulama için ise 770.000.000lira özel usulsüzlük cezası kesilir. Bilanço usulü esasına göre defter tutan mükellefler ile serbest meslek erbabı için bu cezalar bir kat artırılarak uygulanır.

Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara 2.500.000.000 lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

Tek vergi numarası kullanılması zorunluluğuna uymaksızın işlem yapanlara, her bir işlem için 128.000.000 lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

Belge basımı ile ilgili bildirim görevini kısmen veya tamamen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine 380.000.000 lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

4358 sayılı Kanun uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği standartlarda, araçlarla (yazı, manyetik ortam, disket, mikrofilm, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirmeyenler hakkında 500.000.000 lira özel usulsüzlük cezası kesilir. Kendilerine ceza kesilenler, ödedikleri ceza için fiilleri ile ceza kesilmesine neden olan kişilere rücu edebilirler.

VUK' nun 127. maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına 380.000.000 lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

### 2.1.2.2.2. Bilgi Verme ve İbraz Zorunluluğuna Uyulmamasına İlişkin Özel Usulsüzlük Cezaları

Zirai kazançlar il ve merkez komisyonları, kamu idare ve müesseseleri ile Devlet ekonomi kurumlarından ve görevlerinin gerektirdiği sair gerçek ve tüzel kişilerden her türlü bilgiyi isteyebilir.<sup>584</sup>

Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye zorunludur.<sup>585</sup>

Maliye Bakanlığı veya vergi daireleri tarafından yazı ile istenecek bilgilerin devamlı olarak verilmesi zorunluluğunun bulunmasının yanısıra, belirli şahısların öğrendikleri ölüm vakaları ile intikalleri vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir.<sup>586</sup>

Bunun yanında, defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz zorunluluğu ile mükelleflerin yerine getirmek zorunda oldukları diğer bazı ödevler bulunmaktadır.<sup>587</sup>

Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil olmak üzere, yukarıda açıklanan zorunluluklara uymayanlardan; Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.070.000.000 lira, İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 500.000.000 lira, bunlar dışında kalanlar hakkında 250.000.000 lira, özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması yoluna gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır.

Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır.

<sup>584</sup> VUK Md. 86

<sup>585</sup> VUK Md. 148

<sup>586</sup> VUK Md. 149 ve 150

<sup>587</sup> VUK Md. 256, 257 ve Mük. Md. 257

### 2.1.3. İşyeri Kapatma Cezası

Vergi Usul Kanunu'nun md. 353/ 1-2' de yazılı belgeleri, bir takvim yılı içinde üç defa kullanmadığı ve bulundurmadığı saptanan mükelleflerin işyerleri, Maliye Bakanlığı kararı ile bir haftaya kadar kapatılabilmektedir.<sup>588</sup>

VUK md. 353/1-2' de kullanılmaması ve bulundurulmaması halinde işyerinin kapatılmasına neden olacak belgeler olarak fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış vesikaları<sup>589</sup>, sevk irsaliyesi, yolcu listesi, taşıma irsaliyesi ve günlük müşteri listesi gösterilmiştir. Bu belgeler VUK' nun öngördüğü bilgileri taşımaları<sup>590</sup>, bununla birlikte kullanılan belgelerin notere tasdik ettirilmesi veya konuya ilişkin düzenlemelere göre hazırlanması gerekmektedir. Bu şartları taşımayan belgeler, hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır.

İşyeri kapatma cezasının uygulanabilmesi için belirtilen belgelerin kullanılmadığının veya bulundurulmadığının ikinci defa tespiti üzerine, mükelleflerin bir yazıyla uyarılması ve bu durumun tekrarı halinde işyeri kapatma cezasının uygulanacağını bildirilmesi gerekmektedir. İşyerinin kapatılmasını gerektiren fiiller, aynı zamanda özel usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektiren fiillerden oluşmaktadır. Ayrıca, olayda vergi kaybının da bulunması halinde, vergi ziyası cezası da verilebilir. İşyeri kapatma cezasının uygulanmış olması, belirtilen diğer cezaların uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

İşyeri kapatma cezasının uygulanmasına ilişkin usulü<sup>591</sup> şu şekilde özetlemek mümkündür; İnceleme elemanları veya yoklamaya yetkili olanlarca yapılan inceleme ve yoklamalarda, mükelleflerin kanunda belirtilen belgeleri kullanmadıklarına veya yanlarında bulundurmadıklarına ilişkin ayrı ayrı iki tespit yapıldığı takdirde, mükellefe ilgili vergi dairesi müdürlüğünce<sup>592</sup> bir "Uyarı Yazısı" gönderilecektir.<sup>593</sup> Uyarı yazısında; bu yazının tebliğinden önceki tespitlere ilişkin yapılan işlemler belirtilerek bunlara ilişkin belge örnekleri uyarı yazısına eklenmesi gerekmektedir. Bu yazının

<sup>588</sup> VUK Mük. Md. 354

<sup>589</sup> Perakende satış vesikaları ile kast edilen belgeler perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazlarla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma biletidir.

<sup>590</sup> Aksi yönde yargı kararları da vardır.

<sup>591</sup> İşyeri kapatma cezasının uygulanması ile kapatma yetkisinin yerel birimlere devrine ilişkin usul ve esasları belirlemeye dair Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Bakanlık bu yetkisini 181 seri numaralı V.U.K. Genel Tebliği ile kullanarak usul ve esasları belirlemiştir.

<sup>592</sup> Bağlı vergi dairelerinde Malmüdürlüğünce uyarı yazısı gönderilmektedir.

<sup>593</sup> Mükelleflerce gönderilecek olan uyarı yazısı, VUK hükümlerine göre memur eliyle tebliğ edilmesi gerekmektedir.

tebliğinden sonra üçüncü bir tespitin yapılması halinde, işyerinin VUK hükümleri uyarınca kapatılacağı Uyarı Yazısında açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Bu uyarı yazısından sonra, mükellefin kullanmak veya bulundurmamak zorunda olduğu belgelerden herhangi birisini kullanmadığının veya bulundurmadığının üçüncü defa tespit edilmesi halinde, işyeri için kapatma cezası uygulanabilecektir. Buna karşın ikinci tespitten sonra kendilerine uyarı yazısı gönderilmemiş olan mükellefler hakkında ise, işyeri kapatma cezası uygulanmamaktadır. İşyerleri, ilgili vergi dairesi müdürünün yazısı, defterdarın önerisi ve valinin onayı ile kapatılacaktır.<sup>594</sup>

İşyeri kapatma cezası 1 gün süre ile işyeri kapatılarak uygulanmaktadır. Bir takvim yılı içerisinde ikinci uygulama söz konusu olursa 3 gün ve üçüncü uygulama söz konusu ise 5 gün süre ile işyerleri kapatılmaktadır. Aynı takvim yılı içerisinde dördüncü veya daha fazla kapatma cezasını gerektiren durum söz konusu ise işyeri valiliğin önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca 7 gün süre ile kapatılmaktadır.<sup>595</sup>

İşyerleri kapatılan mükellefler, bir yazıyla bağlı oldukları kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına da bildirilecektir. Kapatılan işyeri mührünün yetkililer dışında

<sup>594</sup> İşyeri kapatmaya ilişkin usul şu şekilde işlemektedir: Defterdarlığa gönderilecek yazıyla, mükellef hakkında yapılan işlemler ve işyerinin kapatılmasını gerektiren nedenler açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Ayrıca, bu yazıya konu ile ilgili tutanaklar ve uyarı yazısı eklenmesi zorunludur. Valilikçe verilen kapatma kararı, bir yazı ile ilgili vergi dairesine bildirilmelidir. Kapatma kararına ilişkin yazı, vergi dairesi tarafından mükellefe memur eliyle tebliğ edilebilmektedir. Bu yazının tebliğini izleyen 3 gün içinde, söz konusu işyeri kapatılacaktır. Valilikçe kapatılmasına karar verilen işyerleri ilgili vergi dairesi müdürünün başkanlığında iki vergi dairesi memurundan oluşan bir ekip tarafından kapatılmaktadır. Mükellef veya temsilcisi de kapatma sırasında hazır bulunabilir. İşyerlerinin bütün girişleri, giriş ve çıkışı engelleyecek şekilde vergi dairesi müdürlüğü mührü ile mühür mumu kullanılmak suretiyle mühürlenmektedir. İşyerinin satış bölümleri dışında depo, imalathane gibi bağımsız bölümlerin bulunması halinde, yalnızca satış bölümü kapatılacak, diğer bölümler kapatılmamaktadır. Ancak, satış bölümü ile diğer bölümlerin bir arada bulunması nedeniyle bölümlerin birbirinden ayrılamaması halinde, işyerinin tümü satış bölümü olarak kabul edilerek kapatılmaktadır. Gerek şehirlerarası yolcu taşıma işi ile uğraşan taşıtlarda, gerekse ücret karşılığı eşya nakleden taşıtlarda işyeri kapatma cezası, yalnızca tespitlerin yapıldığı taşıta uygulanmaktadır. Valilikçe verilecek kapatma kararına ilişkin yazının mükellefe tebliğinden sonraki üç günün bitiminde ve taşıtın bulunduğu yerin yetki alanı itibarıyla bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından oluşturulacak bir ekip tarafından taşıtın kapıları mühürlenmek suretiyle kapatılmaktadır. Kapatma ile ilgili olarak düzenlenecek tutanak, kapatmada hazır bulunanlar tarafından imzalanması gerekmektedir. Mükellef veya temsilcisinin kapatma sırasında hazır bulunmaması halinde işyeri, diğer hazır bulunanlarca kapatılabilmektedir. Kapatılmış olan işyerleri kapatma cezasının son gününü takip eden günün mesai saati başlangıcında, kapatma işlemi yapan ekip tarafından mühür bozularak açılacaktır. İşyerinin açılması ve mührün bozulması bir tutanakla tespit edilecek ve bu tutanak hazır bulunanlar tarafından imzalanacaktır. İşyerinin kapatılmasına veya açılmasına ilişkin tutanaklar en az üç örnek olarak düzenlenecek ve tutanakların birer örneği mükellef veya temsilcisine verilecektir. Tutanakların düzenlenmesi sırasında, mükellefin veya temsilcisinin hazır bulunmaması veya tutanakların imzadan imtina etmesi halinde, bu durum tutanakta belirtilecek ve bu tutanakların birer örneği mükellefin bilinen adresine yedi gün içinde postayla gönderilecektir.

<sup>595</sup> Valilik tarafından Bakanlığa gönderilecek öneri yazısı ekinde daha önce uygulanan kapatma cezaları ile ilgili tüm belgeler yer alması gerekmektedir. Bakanlıkça verilen kapatma kararı bir yazı ile ilgili valiliğe bildirilmektedir.

bozularak açılması halinde, işyeri sahibi hakkında Türk Ceza Kanunu'nun hükümleri uyarınca cezai işlem yapılması için Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulabilir.

Haklarında işyeri kapatma cezası uygulanan mükelleflerin, işyerlerinin görünür bir yerine "Belge düzenine uyulmadığı için bu iş yeri Maliye Bakanlığınca. . . gün süre ile kapatılmıştır" ibaresini taşıyan ve bir levha<sup>596</sup> asılacaktır. Kapatma levhasında işyerinin kaçınıcı defa kapatıldığı belirtilecektir. Kapatılan işyerine asılan, kapatmaya ilişkin levhanın görünmesinin engellenmesi veya başka bir levhanın veya duyurunun işyerinin herhangi bir yerine asılması halinde uygulanmakta olan kapatma cezası, bu cezanın süresi kadar artırılarak uygulanır.

İşyeri kapatma cezasının para cezasına çevrilmesi söz konusu olabilmektedir.<sup>597</sup> İşyeri kapatma cezasına ilişkin kararın uygulanmasından önce, mükelleflerin yazılı olarak istemeleri halinde, kapatma cezası para cezasına çevrilebilmektedir. Ancak, mükellefler bu uygulamadan bir takvim yılı içinde sadece bir defa yararlanabilmektedirler. Başka bir deyişle işyeri kapatma cezasının para cezasına çevrilmesinden sonra, aynı takvim yılı içerisinde işlenen fiiller nedeniyle uygulanacak safhaya gelen işyeri kapatma cezaları bu defa para cezasına çevrilememektedir. Para cezası, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için belirlenen ve kapatma kararına ilişkin yazının mükellefe tebliğ edildiği tarihte yürürlükte bulunan asgari ücretin bir yıllık tutarından az olmamak üzere, mükelleflerin bir önceki yıl gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde yer alan dönem kazancının yüzde beşi olarak hesaplanmaktadır. Hesaplanan para cezası, mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gün içerisinde tamamen ödenmediği takdirde, işyeri kapatma cezası uygulanmaktadır.<sup>598</sup>

<sup>596</sup> Levha 50 x 100 cm. ölçülerinde olmalıdır. Ancak, şartların zorunlu kıldığı hallerde bu levhanın ebadı, kapatmayı yapacak ekibin uygun göreceği ölçülerde değiştirilebilmektedir. Birden fazla cephesi olan işyerlerinde, levha her bir cepheye ayrı ayrı asılacaktır. Bu levhanın işyerinin içine asılması halinde herhangi bir köşesi, dışarıya asılması halinde de dört ucu vergi dairesi müdürlüğü mührü ile mühür mumu kullanılmak suretiyle mühürlenecektir. Söz konusu levhanın yetkili olmayan kişilerce mührünün bozulmaksızın yırtılması veya sökülmesi, mührün bozulması sayılarak işyeri sahibi hakkında Türk Ceza Kanunu'nun ilgili hükümleri uyarınca cezai işlem yapılması için Cumhuriyet Savcılığına duyuruda bulunulacaktır. İşyerinin pasaj veya iş hanı içerisinde bulunması halinde, kapatmaya ilişkin levha, pasaj veya iş hanının giriş cephesinin herkes tarafından görülecek bir yerine de asılacaktır. Ancak bu levhada, hangi işyerinin kapatıldığı açıkça yer alacaktır.

<sup>597</sup> 4008 sayılı kanun ile değişik VUK mükerrer md.354.

<sup>598</sup> 229 no'lu V.U.K. Genel Tebliği ile işyeri kapatma cezasının para cezasına çevrilmesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Vergi dairesince, kapatma kararına ilişkin yazının mükellefe tebliğini izleyen 3 günün bitimine kadar beklenilmekte, mükellefler tarafından bu süre içinde kapatma cezasının para cezasına çevrilmesi için yazılı talepte bulunulmaması halinde, izleyen günden başlamak üzere işyeri

31.7.2004 tarih ve 25539 sayılı resmi gazete ile yayınlanmış olan 5228 sayılı kanunun md. 60/1-b işyerleri için kapatma kararı verilenlere uygulanacak özel usulsüzlük cezasına ilişkin VUK md. 353/5, md. 60/1-c ile de işyeri kapatma cezasına ilişkin VUK mük. 354 yayım tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır. Bu düzenleme ile vergi ceza sisteminde işyeri kapatma cezası ve işyeri kapatma cezasına bağlı diğer yaptırımlar uygulanmayacaktır.

#### **2.1.4. İdari Nitelikli Vergi Cezalarının Uygulanması**

Vergi cezalarını gerektiren olaylar; vergi dairesi veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit olunur. Yoklama ve vergi incelemesi sırasında rastlanan vergi cezası kesilmesini gerektiren olayların, raporlarda gösterilmesi gerekir. Delillerin kaybolma ihtimalinin bulunduğu durumlarda, cezayı gerektiren hususların tutanakla saptanması zorunludur. Vergi cezaları, cezanın kesilmesini gerektiren vergi açısından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesilir. Kesilen vergi cezaları, ilgililere ceza ihbarnamesi ile tebliğ olunur. Cezayı gerektiren olayın saptanmasına ilişkin tutanak ile inceleme raporunun birer örneğinin de, ceza ihbarnamesine eklenerek ilgiliye verilmesi gerekir.

#### **2.2. Ceza Hukuku Anlamında Vergi Suçları ve Cezaları**

4369 sayılı Kanunla yapılan geniş kapsamlı değişiklikler sonucunda; kaçakçılığa teşebbüs suçlarını tanımlayan 358'inci madde kaldırılmış olup, 360'ıncı madde hükmünde kaçakçılığa teşebbüs halinde uygulanması söz konusu olan cezalar da kaldırılmış ve bu madde kaldırılan 338, 346 ve 347'inci maddelerde yer alan iştirak, teşvik ve yardım ile ilgili hükümleri kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmiş, 344'üncü

---

kapatma cezası uygulanmaktadır. İşyeri kapatma cezasının para cezasına çevrilmesine ilişkin dilekçe verilmesi halinde, bu dilekçenin verildiği günü izleyen günden başlamak üzere en geç 7 gün içerisinde, vergi dairesince para cezası tutarı hesaplanmakta ve hesaplanan para cezası tutarının bildirimine ilişkin yazı memur eliyle mükellefe tebliğ edilmektedir. İşyeri kapatma cezasının para cezasına çevrilmesine ilişkin işlemler, kapatmaya ilişkin valilik onayını alan vergi dairesince yürütülmektedir. Para cezasının hesaplanmasında, beyannameye yer alan ve hakkında kapatma kararı alınan işletme ile ilgili olmayan kazanç ve iratlar dikkate alınmamaktadır. Aynı işletmenin birden fazla işyerinin bulunması halinde, işyeri kapatma cezasının para cezasına çevrilmesinde, kapatılacak işyerine isabet eden kazanç tutarı esas alınması gerekmektedir. Ancak, kapatma cezası verilen işyerinin kazancının beyanname ve eklerinden işyerleri itibarıyla ayrılmasının mümkün olmaması halinde, dönem kazancının tamamı üzerinden para cezası hesaplanmaktadır. Yeni işe başlayan mükelleflerde ise, kesilecek para cezası asgari ücretin bir yıllık brüt tutarı esas alınmak suretiyle hesaplanmaktadır.

maddede yapılan değişikliklere uygunluğu sağlamak üzere kaçakçılık suçları ve cezalarını ele alan 359'uncu maddede de değişiklikler yapılmıştır.

### 2.2.1. Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

Hapis cezasını gerektirir kaçakçılık suçları ve bunlara uygulanacak cezalar, ağırlıklarına göre iki gruba ayrılabilir. İlk grup fiiller nedeniyle öngörülen hapis cezaları paraya çevrilebilirken ikinci grup fiiller nedeniyle öngörülen hapis cezaları daha ağır niteliktedir ve paraya çevrilememektedir.<sup>599</sup>

İlk grup fiilleri şu şekilde özetlemek mümkündür: Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması, Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgili bulunmayan kişiler adına hesap açılması, Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi, Defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi veya gizlenmesi<sup>600</sup>, Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı<sup>601</sup> belge düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması, halinde altı aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir. Hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için hüküm tarihinde yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenemez.

İkinci grup fiilleri ise şu şekilde özetlemek mümkündür: Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi, Defter sayfalarının yok edilerek yerine başka yapraklar koyulması veya hiç yaprak koyulmaması, Belgelerin asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması<sup>602</sup>, Belgelerin Maliye Bakanlığı ile anlaşma olmadığı halde basılması ile sahte olarak basılması veya bu belgelerin kullanılması halinde on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası

<sup>599</sup> VUK' nun, 4369 sayılı Kanununla değişik md. 359

<sup>600</sup> Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir

<sup>601</sup> Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.

<sup>602</sup> Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.

öngörülmektedir. Bu fiillerde, suçun hem maddi unsurlarının, hem de manevi unsurlarının oluştuğu kabul edilmektedir.

Yapılan düzenlemeye göre, bu fiillerin oluşması halinde, fiillerin vergi kaybına yol açılıp açılmadığına bakılmaksızın, adli takibata başlanacaktır. Bir başka deyişle VUK md. 359' da yer alan fiiller nedeniyle vergi kaybının da bulunması halinde, söz konusu vergi ziyasına VUK md. 344' e göre vergi ziyası cezası 3 kat olarak uygulanacak, ayrıca adli yargılama sonucuna göre de hapis cezası uygulaması söz konusu olabilecektir.

Bunlarla birlikte VUK md. 371'e göre pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında VUK md. 359' da öngörülen hapis cezalarının uygulanması söz konusu olmayacaktır.

### **2.2.2. Kaçakçılık Suçları ve Cezalarının 1.1.1999 Tarihinden Önceki Yapısı**

V.U.K.'nun, 4369 sayılı kanunla değiştirilmeden önceki 359'uncu maddesinin uygulamasında, hapis cezalarının uygulanabilmesi için, işlenen fiiller sonucunda kasten vergi kaybına sebebiyet verilmesi şartı aranıyordu. Vergi kaybının bulunmaması halinde, kaçakçılık suçuna bağlı olarak hapis cezasının uygulanması söz konusu değildi. Eski düzenlemeye göre hapis cezasını gerektiren fiiller ile uygulanacak cezaları şu şekilde özetlemek mümkündür: Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde bu defterler yerine kısmen veya tamamen başka defter ve kayıtlara kaydedilmesi veya diğer kayıt ortamlarında izlenmesi, defter kayıtlarının tahrif edilmesi veya bu defterlerde gerçekte olmayan isimler adına hesap açılması yahut her türlü hesap ve muhasebe hilelerinin yapılması, defterlerin sayfalarının yok edilerek yerlerine başka yapraklar konulması veya hiç yaprak konulmaması, defter veya belgelerin yok edilmesi veya gizlenmesi suçlarının işlenmesi halinde altı aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir. Hapis cezasının paraya çevrilmesi mümkündür. Bu durumda hapis cezasının her bir günü için sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için belirlenen yürürlükteki asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınarak hapis cezası para cezasına çevrilebilmektedir.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bunların bilerek kullanılması, belgelerin tahrif edilmesi, asıllarına uygun olmayan belge ve

suretler düzenlenmesi veya tahrif edilmiş belgelerle asıllarına uygun olmayarak düzenlenmiş belge ve suretlerinin bilerek kullanılması daha ağır nitelikte fiillerdir. Bu suçları işleyenler hakkında üç yıldan beş yıla kadar ağır hapis cezası öngörülmüştür.

Bununla beraber fiillerin tekerrür etmesi halinde verilecek cezaların bir kat artırılacağı öngörülmekteydi. Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında hapis cezalarının uygulanması, diğer vergi cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği de hüküm altına alınmıştı.

4369 sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 21. maddeye göre, bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş fiillere ilişkin olarak adli yargı mercileri tarafından hükmolunacak cezalar hakkında, bu fiillerin işlendiği tarihte yürürlükte bulunan hükümler ile yeni düzenlemelerden hangisi mükellef veya suçu işleyen lehine ise o hüküm uygulanacaktır. Ancak, yeni kanunun yürürlüğe girmesinden önce kesinleşmiş mahkumiyet kararları hakkında yeni kanun hükümleri uygulanmayacaktır.

### 2.2.3. Vergi Mahremiyetinin İhlali

Vergi işlemleri ve incelemeleriyle uğraşan memurlar, Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılanlar, vergi işlemlerinde yararlanan bilirkişiler vergi mahremiyetine uyma mecburiyetindedirler. Bu mecburiyeti ihlal edenler, 765 sayılı TCK'nun 198. maddesinde yazılı olan cezanın iki katı ceza ile cezalandırılacaktır, ancak bu ceza iki aydan az 6 aydan çok olamayacaktır. Suçları tekerrür edenler ise, bir daha devlet hizmetinde kullanılmazlar.<sup>603</sup> Diğer taraftan, açıklanan bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez. Aksine hareket edenler hakkında, 765 sayılı TCK'nun Türk 480, 481 ve 482. maddelerinde yer verilen cezalar üç katı olarak uygulanmaktadır.<sup>604</sup>

### 2.2.4. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapan Memurlar

Vergi işlemleri ile uğraşan memur, bilirkişi, komisyon üyeleri ve vergi yargı kuruluşlarında görevli olanların VUK'nun 6. maddesinde sayılan yakınlarına, kanuni

<sup>603</sup> VUK Md. 362; 5237 sayılı TCK, 1.4.2005 tarihinde yürürlüğe girecektir. Bu durumda, bu tarihten sonra VUK ile 765 sayılı TCK'nuna yapılan atıflar geçersiz olacağından bu konuda VUK'nda düzenlemeler yapılması gerekmektedir.

<sup>604</sup> VUK Md. 5

temsilci ya da vekili buldukları kimselere ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamazlar. Vergi işlemleri ve incelemeleri ile vergi yargı kuruluşlarında görevli olanların, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin hesap, yazı ve sair işlerini ücretsiz de olsa yapmaları yasaklanmıştır. Bu yasaklara uymayanlar 765 sayılı TCK' nun 240. maddesine göre 6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar. Bu hareketler kaçakçılık suçu cezasını gerektiren bir fiile iştirak mahiyetinde olduğu takdirde, bunlara ayrıca bir kat vergi ziyai cezası verilebilir.<sup>605</sup>

### **2.2.5. Hapis Cezalarını Gerektiren Suçlarda İzlenecek Prosedür**

Yapılan incelemeler sırasında, hapis cezasını gerektiren kaçakçılık ve iştirak suçlarının işlendiğinin saptanması halinde, sözkonusu durumun yetkili Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesi zorunludur. Bu bildirim, merkezi denetim elemanları tarafından doğrudan doğruya yapılır. Vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar ise, bildirim için ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu Defterdarlığın veya Gelirler Bölge Müdürlüğünün mütalaasını almaları gerekmektedir.

Cumhuriyet savcılığının, kaçakçılık suçunun işlendiğine ilişkin olarak diğer vasıtalarla bilgi alması halinde, hemen ilgili vergi dairesini bilgilendirerek inceleme yapılmasını talep eder. Kamu davasının açılması, inceleme sonucunun savcılığa bildirilmesine bağlıdır. Ceza mahkemesi tarafından verilecek kararlar, vergi cezalarını uygulayacak vergi idaresini bağlamayacağı gibi, idare tarafından verilecek kararlar da ceza yargıcını bağlamaz.

## **2.3. Vergi Suç ve Cezalarına İlişkin Genel Esaslar**

Vergi suç ve cezalarına ilişkin genel ilke ve esaslar bu başlık altında ele alınacaktır.

### **2.3.1. Tek Fiille Muhtelif Vergi Kaybına Sebebiyet Verilmesi**

Vergi ziyai cezasında, cezayı gerektiren tek bir fiille aynı anda birden fazla vergi türünde vergi kaybına sebebiyet verilirse, her vergi açısından ayrı ayrı ceza verilmektedir.

<sup>605</sup> 5237 sayılı TCK, 1.4.2005 tarihinde yürürlüğe girecektir. Bu durumda, bu tarihten sonra VUK ile 765 sayılı TCK'nuna yapılan atıflar geçersiz olacağından bu konuda VUK'nda düzenlemeler yapılması gerekmektedir

### 2.3.2. Tek Fiilin Muhtelif Cezayı Gerektirmesi

Cezayı gerektiren tek bir fiille, vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa, bunlara ilişkin cezalardan sadece miktar itibariyle ağır olan ceza uygulanmaktadır.

Diğer taraftan, usulsüzlük cezası kesilen bir fiille vergi kaybına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, daha önceden usulsüzlük cezasının kesilmiş olması, vergi ziyayı nedeniyle, yerine göre vergi ziyayı cezası kesilmesine engel değildir, ancak başta kesilen usulsüzlük cezası sonradan kesilen cezadan indirilir.

### 2.3.3. Fiil Ayrılığı

Aynı ayrı fiillerle vergi ziyayı suç veya usulsüzlük suç işlenmişse bu ayrı fiillere ayrı ceza verilmektedir. Ancak, 352. maddede yer alan usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde, birden fazlasının herbiri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir. Aynı nevi usulsüzlük kavramından, bu fiillerin md. 352 maddede belirtilen fıkralar itibariyle birbirine uygun olması gerektiği anlaşılmaktadır. Bu nedenle fiillerin sadece usulsüzlük olması yetmemekte ayrıca maddede belirlenen fiillere birebir uygunluğu da aranmaktadır.

### 2.3.4. Tekerrür

Vergi kaybına sebebiyet vermektense veya usulsüzlükten dolayı ceza verilmiş ise ve verilen cezanın kesinleşmesi şartıyla, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyayında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar vergi kaybına neden olunması ya da usulsüzlük suç işlenmesi durumunda, vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle ağırlaştırılmış ceza uygulanmaktadır.

### 2.3.5. İştirak

Vergi Usul Kanunu'nun, 4369 sayılı Kanunla değiştirilen 360. maddesine göre "Birden fazla kişi 359 uncu maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolünür. Bu fiillere

maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunur.”

Bu durumda, 359'uncu maddede sayılan hapis cezasını gerektirir fiillere iştirak edenler ile azmettirenler, bu fiilleri işleyenlerle aynı hapis cezalarına çarptırılacaklardır. Ancak, bu fiillerin işlenmesine iştirak edenlerin, fiili işleyenlerle aynı cezaya çarptırılabilmesi için, bunların ayrı ayrı maddi menfaat gözetmeleri şarttır. Aksi takdirde, fiilin işlenmesine iştirak edenlere, fiile ilişkin hapis cezasının dörtte biri hükmolunur. Diğer taraftan, söz konusu fiillere iştirak edenlere, hükmolunacak hapis cezalarının yanı sıra, ayrıca bir kat vergi ziyai cezası kesilecektir.<sup>606</sup>

### **2.3.6. Suçlarda Birleşme**

Vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar, içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.

Vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmamaktadır.

### **2.3.7. Küçüklerin ve Kısıtlıların ve Tüzel Kişilerin Ceza Sorumlulukları**

Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma verilmiş bulunanlar; veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezalandırılmamakta, bu hallerde veli, vasi veya kayyım cezalandırılmaktadır.

Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hareketlerden doğacak vergi cezaları tüzel kişi adına kesilir. Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin, vergi sorumluluğu hakkındaki VUK'nun 10. maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır. Kaçakçılık suçları ile bu suçlara iştirak edilmesi halinde uygulanacak olan hapis cezaları, bu fiilleri işleyenler adına hükmolunur.

## **2.4. Vergi Suçluluğunun ve Vergi Cezalarının Kalkması**

Bu başlık altında vergi suçluluğunu kaldıran nedenleri ve vergi cezalarını sona erdiren nedenleri ele alacağız.

<sup>606</sup> VUK'nun, 4369 sayılı Kanunla değişik 344/3

### 2.4.1. Vergi Suçluluğunu Kaldıran Nedenler

Vergi suçluluğunu kaldıran nedenler olarak yanılma, pişmanlık ve ıslah ve mücbir sebepler gösterilmektedir.

#### 2.4.1.1. Yanılma

Yanılma, vergi kanunlarının oldukça karmaşık olması ve yetkili kuruluşların yanlış bilgi vermesi ya da görüş değiştirmesi sonucunda doğmaktadır.<sup>607</sup> Bu durumda kanun koyucu mükellefi cezalandırmama yoluna gitmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesine göre, iki durumda mükellefler yanılmış olduğu kabul edilmiştir. Bunlardan ilki yetkili makamların mükellefe yazı ile yanlış izahat vermiş olmasıdır. Buna göre, cezayı gerektiren bir fiilden dolayı ceza kesilmesinden vazgeçilmesi için, mükellefin yetkili makamdan yazılı açıklama istemesi ve buna ilişkin olarak da yetkili makamın yazılı olarak yanlış açıklama yapmış olması gerekmektedir.<sup>608</sup> Bilgi vermeye yetkili makam, merkezde Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, illerde Defterdarlık Gelir Müdürlüğüdür. Vergi dairesinin mükteza verme yetkisi yoktur. Ancak, vergi dairesi tarafından yazılı olarak yanlış bilgi verilmesi durumunda da yanılma durumunun varolduğu kabul edilmeli ve ceza kesilmemelidir.<sup>609</sup>

İkinci olarak bir hükmün uygulanma tarzı konusunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükmeye ait bir içtihadın değişmiş olmasıdır. Buna göre, vergi kanunu hükümlerinin nasıl uygulanacağını gösteren tebliğ ve tamimler de daha önce yapılmış açıklamaların değiştirilmesi durumu ile yargı organlarının içtihatlarındaki değişiklikler olması durumlarında daha önceki görüş ve içtihatlarla uygun hareket eden mükelleflere vergi cezası kesilmez. Böyle durumlarda, sadece vergi aslının alınması ile yetinilmektedir.<sup>610</sup>

#### 2.4.1.2. Pişmanlık ve Islah

Mükellefler, beyana dayalı vergilerde, işlemiş oldukları vergi kaybı sonucunu doğuran suçlardan pişmanlık duymaları halinde ve belli şartlar altında, kesilecek

<sup>607</sup> Erman, **Vergi Suçları, a.g.e.**, s.15.

<sup>608</sup> Ahmet Özdemir, "Yanılma Hali", **Maliye Postası**, Sayı:216, (1 Eylül 1989), s.53.

<sup>609</sup> Turgut Candan, "Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Vergi Suç ve Cezaları – XIX", **Maliye Postası**, Sayı:213, (15 Temmuz 1989), s.39.; Gerçek usulde gelir vergisi mükellefi personeline götürü gelir vergisi karnesi verilmişse vergi cezası kesilemez. Danıştay, 11.Daire, 8.10.1980, 974/3807 sayılı karar.

<sup>610</sup> Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu**, Sevinç Matbaası, Ankara 1989, s.696

cezalardan kurtulabilirler. Pişmanlık ve ıslah ile hem ziyaa uğratılan vergi bir an önce tahsil edilmekte, hem de vergi uyuşmazlıkları idari aşamada çözülmüş olmaktadır.<sup>611</sup> Ayrıca, bu kurum ile mükellefleri kanunun katı hükümleri karşısında güç ve yardımsız bir durumda bırakmamak, belirli bir hoşgörü ile hareket edilerek mükellefi yönetime yaklaştırmak ve vergi duygusunun yerleşmesini sağlamak amaçlanmaktadır.<sup>612</sup>

Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasının kesilmesini gerektiren kanuna aykırı hareketlerini<sup>613</sup>, ilgili makamlara kendiliğinden yazılı olarak bildiren mükelleflere vergi ziyai cezası kesilmemekte hapis cezaları da uygulanmamaktadır.<sup>614</sup> Ancak, bu uygulamadan yararlanabilmek için, mükellefin durumu bildirdiği tarihten önce, mükellef hakkında herhangi bir şekilde ihbarda bulunulmamış olması, mükellef nezdinde bir vergi incelemesine başlanmamış olması veya olayın takdir komisyonuna gönderilmemiş olması<sup>615</sup> gereklidir. Bu durumda mükellefin, vermediği beyannameleri, başvuru dilekçesinden itibaren 15 gün içinde vermesi, eksik veya yanlış yaptığı beyanı, bildirim tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlaması veya düzeltmesi<sup>616</sup> gerekmektedir. Mükellefin dilekçe ile bildirdiği bu ödeme süresi geçmiş vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için hesaplanan gecikme zammının bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi gereklidir.<sup>617</sup> Bu şartların tamamının yerine getirilmesi zorunludur. Aksi halde, pişmanlık hükümlerinden yararlanılması mümkün değildir.<sup>618</sup>

### 2.4.1.3. Mücbir Sebepler

VUK'nda mücbir sebebin tanımı yapılmamış, buna karşın mücbir sebeplerin neler olduğu dört bent halinde sayılmıştır. Ancak, söz konusu bentlerde belirtilen hallere

<sup>611</sup> Kırbaş, a.g.e., s.174.

<sup>612</sup> Kaneti, a.g.e., s.253-254.

<sup>613</sup> "Pişmanlık yoluyla Usulsüzlük cezalarından kurtulma imkanı yoktur." Maliye Bakanlığı, 10.11.1978 tarih ve 3-24466-371-461/72575 sayılı müktezası.

<sup>614</sup> VUK Md. 371

<sup>615</sup> İşyerinde yoklama tutanağı ile bazı hususların tespiti, Danıştay, 4. Daire, 31.3.1986, 3090/1337 sayılı karar, vergi dairesince beyanname vermeme nedeninin sorulması, Danıştay, 4. Daire 18.4.1984, 4845/1701 sayılı, 17.4.1984, 2634/1678 sayılı kararlar pişmanlıktan yararlanmaya engel değildir.

<sup>616</sup> Pişmanlıkla verilen beyannamede, vergi tarhiyatına esas olacak herhangi bir matrahın beyan edilmemiş olması, pişmanlık hükümlerinin uygulanmasına engel değildir. Danıştay 7. Daire, 4.6.1978, 174/1518, 20.5.1987, 251/1373, sayılı kararları.

<sup>617</sup> Pişmanlık talebiyle verilen ancak pişmanlık hükümlerinin ödeme yönünden ihlal edildiği beyannamelerde, pişmanlık talebinin geçersiz sayılması ve ceza kesilmesi gerekir. Maliye Bakanlığı, 10.11.1987 tarih ve 3-24466-371-465/72578 sayılı müktezası.

<sup>618</sup> Bu hükümler emlak vergisinde uygulanmamaktadır.

tam olarak uymamakla birlikte, mükellefin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmesine gerçekten engel oluşturan bunlara benzeyen durumların da mücbir sebep olarak kabul edilmesine olanak sağlanmıştır.<sup>619</sup>

Mücbir sebeplerden herhangi birisinin meydana geldiği bilinen bir durumsa veya belgelerle ispat edilirse vergi cezası kesilmemektedir.

## 2.4.2. Vergi Cezalarını Sona Erdiren Nedenler

Vergi cezalarını sona erdiren nedenler olarak vergi cezalarının ödenmesi, mükellefin ölümü, zamanaşımı, hataların düzeltilmesi, vergi cezalarında indirim, uzlaşma, verginin terkinini, tahakkuktan vazgeçme ve af gösterilebilir.

### 2.4.2.1. Vergi Cezalarının Ödenmesi

Vergi cezaları cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa, dava açma süresinin bittiği tarihten, cezaya karşı dava açılmış ise, vergi mahkemesinin kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden, başlayarak bir ay içinde ödenir. Ceza indirimi isteniyorsa indirimden sonraki ceza tutarı, vergi aslı ile birlikte 30 gün içinde idareye başvurularak vadesinde ödenmelidir. Bunun dışında 6183 sayılı Kanunda belirtilen çeşitten teminat gösterilirse ödeme süresine 3 ay daha eklenir. Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalarda, uzlaşma olduğunda uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında, ödeme zamanları kısmen ya da tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir.<sup>620</sup> Vergi cezası zamanında ödenmediği takdirde 6183 sayılı Kanun gereğince cebren tahsil edilir.

Dava konusu yapılan vergi ziyai cezasına, dava açma süresinin sonundan yargı kararının idareye tebliğ tarihine kadar geçen süreler için, VUK'nun 112. maddesinde belirtilen usul ve oranda gecikme faizi hesaplanmakta ve cezanın ödeme süresi içinde ödenmektedir.<sup>621</sup> Vergi ziyai cezasına gecikme faizi hesaplanması, ancak söz konusu cezaya dava açılması halinde söz konusu olmaktadır. Bir başka deyişle, kesilen vergi ziyai cezasının mükellef veya sorumlu tarafından dava konusu yapılmaması halinde

<sup>619</sup> VUK Md. 13

<sup>620</sup> Edizdoğan ve Diğerleri, age, s.154.

<sup>621</sup> VUK Md. 368

gecikme faizi hesaplanması söz konusu olmayacaktır. Bu uygulama sadece vergi ziyayı cezaları için geçerli olup, kesilen usulsüzlük cezalarının dava konusu yapılması halinde gecikme faizi hesaplanması söz konusu olmayacaktır.<sup>622</sup>

#### 2.4.2.2. Ölüm

Ölüm halinde vergi cezaları düşmektedir. Ancak, düşen cezalar sadece ölen kişinin kendi fiillerinden doğan cezalarla sınırlıdır. Mirasçılarının kanuna aykırı fiillerine bağlı olarak ceza kesilebilecektir. Ölüm halinde gecikme zammı, gecikme faizi gibi ferî kamu alacakları düşmez,<sup>623</sup> mirasçılara intikal eder.

#### 2.4.2.3. Zamanaşımı

Vergi ziyayı cezasında ve özel usulsüzlük cezalarında, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu ve usulsüzlüğün yapıldığı takvim yılını takip eden yılın ilk gününden başlayarak 5 yıl geçtikten sonra ceza kesilmemektedir. Usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın ilk gününden başlayarak 2 yıl geçtikten sonra ceza kesilmez. Ancak, vergi ziyayı cezası ile usulsüzlüğün tek fiilden doğması nedeniyle birleşmesi halinde, zamanaşımı süresi vergi ziyayı cezası için belirlenen zamanaşımı süresinin sonuna kadar uzar. Belirtilen süreler içinde ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmesi halinde, zamanaşımı kesilmiş olur. Diğer taraftan, vergi dairesi tarafından matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı, komisyon kararının vergi dairesine verildiği günü takip eden günden itibaren işlemeye başlar.

#### 2.4.2.4. Vergi Cezalarında Hata Düzeltme

Vergi Usul Kanunu'nun 375. maddesi, vergi cezalarında yapılan hataların vergi hatalarına ilişkin hükümlere göre düzeltileceğini hükme bağlamıştır. Vergi cezalarında hata, vergi aslına bağlı olarak ortaya çıkabileceği gibi vergi aslına bağlı olmaksızın da ortaya çıkabilmektedir. Vergi cezalarındaki hata mükellef lehine düzeltildiği takdirde, ceza kısmen ya da tamamen sona erecektir.

<sup>622</sup> Bu düzenleme 4369 sayılı Kanunla yapılmıştır. Bu düzenlemenin uygulanmasına 1.1.2003 tarihinde başlanmıştır. Bu nedenle dava konusu yapıp yapılmadığına bakılmaksızın, vergi ziyayı cezalarına 1.1.2003 tarihinden önce gecikme faizi hesaplanması sözkonusu değildir.

<sup>623</sup> Şükrü Kızılot, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Cilt:3, (Savaş Yayınları, Ankara: 1991), s.3462.

#### 2.4.2.5. Vergi Cezalarında İndirim

VUK'nun 376. md.'sine göre, ceza, belirli şartlar içinde ödenirse, cezanın bir bölümü indirilmektedir. Buna göre, mükellef ya da sorumlu, vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde (bir ay) vergi dairesine başvurarak, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve cezanın indirimden sonraki tutarını vadesinde ya da 6183 sayılı Kanuna uygun teminat göstererek<sup>624</sup>, vadesinin bitiminden başlayarak üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse; Vergi ziyayı cezasında kesilen cezanın birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri indirilir. Vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları da bu uygulamadan yararlandırılır. Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

Danıştay'ın içtihadına göre, vergi aslını süresi içinde ödemiş olan mükellefin, VUK.nun 376. maddesinden yararlanmak için yazılı olarak talepte bulunması şart değildir.<sup>625</sup> Bundan başka, tarh edilen verginin bir bölümüne karşı dava açılabilir, dava konusu edilmeyen vergilere ilişkin cezalar bakımından VUK. md. 376 dan yararlanılabilir.<sup>626</sup>

#### 2.4.2.6. Uzlaşma

Mükellefler ile vergi idaresi arasında çıkan uyuşmazlıkların çözülmesi, esas olarak yargı organları tarafından yerine getirilmektedir. Ancak, yargılama sürecinin uzun sürelere yayılması nedeniyle, bu uyuşmazlıkların sürüncemede kalması söz konusudur. Bu durum ise, devletin vergi alacağının tahsilinin gecikmesine yol açtığı gibi, mükellef açısından da sıkıntılı bir durum teşkil eder. Bu nedenle, V.U.K.'na 205 sayılı Kanunla getirilen uzlaşma kurumu ile, mükellef ile idare arasında çıkan uyuşmazlıkların yargı aşamasından önce çözülebilmesine imkan sağlanmıştır.

4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle, uzlaşmanın konusu; ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerin tahakkuk edecek miktarları konusunda olmak üzere,

<sup>624</sup> "Teminat vergi veya cezanın kanuni ödeme vadesine kadar gösterilmiş olması gerekir." Danıştay, 13.Daire, 209, 1973, 2444/266, **Danıştay Dergisi**, Sayı:14/15, s.563.

<sup>625</sup> Danıştay, 4.D. 29.9.1980, 5061/2667, **Danıştay Dergisi**, sayı:42/43, s.125, Danıştay 13. Daire. 16.6.1981, 194/1612, **Danıştay Dergisi**, sayı:44/45, s.572.

<sup>626</sup> Danıştay, 13. Daire, 20.4.1981, 2197/878, **Danıştay Dergisi**, Sayı:44/45, s.570.

mükellef tarafından VUK md. 116, 117 ve 118' de yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu iddia edilmesi veya vergi ziyana sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da VUK md. 369' da yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi halleri olarak belirtilmiştir. Uzlaşma talebi, vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılacaktır.

Yeni düzenlemeler ile mükellefe, matrah ve matrah farkının bir kısmına uzlaşırken diğer bir kısmına ilişkin olarak uzlaşmama imkanı tanınmaktadır, bir başka ifadeyle kısmi uzlaşma yapma imkanı getirilmiştir. Ayrıca, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa, idarenin nihai teklifi yazılarak, mükellefin dava açma süresi içinde vergi dairesine yazılı olarak başvurmak kaydıyla bu teklifi kabul etmesi ve uzlaşmadan yararlanması olanağı getirilmiştir.

Yeni düzenlemeyle, mükellefin bağlı olduğu meslek odası temsilcisi ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliğine bağlı meslek odasından bir meslek mensubu uzlaşma görüşmelerinde bulunabilecektir. Sonuç olarak yeni düzenlemeler ile 1999 tarihinden sonra yapılacak uzlaşmalarda, uzlaşma konusu tarhiyatın dönemi ne olursa olsun; mükellefler kısmi uzlaşma, dava açma süresinin sonuna kadar düşünme ve uzlaşmada gözlemci bulundurma haklarından yararlanacaklardır.

Uzlaşmanın kapsamı, uzlaşma konusu tarhiyatın ilgili olduğu döneme göre değişme göstermektedir. 1.1.1995 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin yapılacak tarhiyatların uzlaşmasında salınan vergiler ile bu vergilere ilişkin kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları ile vergi aslına bağlı usulsüzlük cezaları uzlaşma konusu yapılabilmektedir. Vergi aslına uygulanan gecikme faizi ise uzlaşma kapsamında değildir. 1.1.1995 - 31.12.1998 tarihleri arasında kalan vergilendirme dönemlerine ilişkin yapılacak tarhiyatların uzlaşmasında ise ağır kusur ve kusur cezalı tarhiyatlarda, salınan vergi, kesilen ceza ile vergi aslına bağlı usulsüzlük cezaları uzlaşma konusu yapılabilecektir. Vergi aslından bağımsız olarak kesilen usulsüzlük cezaları ise uzlaşma dışında kalacaktır. Kaçakçılık cezalı tarhiyatlarda, salınan vergi ve ceza uzlaşma

kapsamı dışında bırakılmıştır.<sup>627</sup> Ayrıca, vergi aslına uygulanan gecikme faizi uzlaşma konusu yapılamayacaktır.

1.1.1999 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerinde yapılan tarhiyatlarda uzlaşma ise sadece salınan vergiler ile sınırlandırılmıştır. VUK md. 344' de yer alan "Uzlaşılan vergilerde ceza, uzlaşılan vergi tutarına göre düzeltilir." hükmü göz önünde bulundurulduğunda, kesilen vergi ziyai cezası ile vergi aslına bağlı usulsüzlük cezaları ve diğer vergi cezaları uzlaşma kapsamı dışında bırakılmıştır. Vergi aslına uygulanan gecikme faizi de uzlaşma konusu yapılamamaktadır. Ancak 4444 Sayılı Yasa'nın 14/BI maddesi ile 14.08.1999 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Bu nedenle cezalar tekrar uzlaşma kapsamında değerlendirilecektir.

Eski düzenlemeye göre kaçakçılık suçunu oluşturan eylemlerin ilgili olduğu vergi ve cezalar uzlaşma konusu yapılamazken; yeni düzenleme uyarınca, vergi ziyana 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde, vergi ziyai cezası üç kat olarak belirlenmekte, bu cezanın uzlaşılması mümkün olmamakla birlikte, vergi aslında uzlaşma yapılması söz konusu olabilmektedir.

4369 sayılı yasa ile yapılan düzenlemede vergi cezaları uzlaşma kapsamı dışında bırakılmıştı. Böylece öteden beri olduğu gibi ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler belirli şartların yerine getirilmesine bağlı olarak mükellef ile idare arasında uzlaşma konusu olmaya devam edecek, tarh edilen vergi tutarında uzlaşmaya varılabilmesi halinde ise, Vergi Usul Kanunu'nun 4369 Sayılı Kanun'la değişik 344. maddesinin beşinci fıkrasına göre, ceza, uzlaşılan vergi tutarına göre düzeltilecekti.

Daha sonra 344. maddenin "Uzlaşılan vergilerde ceza, uzlaşılan veya tutarına göre düzeltilir." hükmünü içeren son fıkrası 4444 Sayılı Yasa'nın 14/BI maddesi ile 14.08.1999 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Ayrıca, 4444 Sayılı Kanun'la (16) Vergi Usul Kanunu'na getirilen geçici 23. madde ile; 01.01.1999 tarihi ile geçici 23. maddenin yürürlüğe girdiği 14.08.1999 tarihi arasındaki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak yapılan ve uzlaşma talep edildiği halde henüz uzlaşma süresi verilmemiş veya uzlaşma günü verilmiş ancak uzlaşma görüşmesi yapılmamış veya uzlaşma talep süresi geçmemiş olan vergi ziyai cezalı tarhiyatlarda, vergi ziyai cezası için de uzlaşma talebinde bulunabileceği hükme bağlanmıştır. Böylece 4369 Sayılı Kanun'la yapılan düzenleme kaldırılarak, tekrar eski hale dönmüş

<sup>627</sup> 4008 sayılı Kanunun 22'nci maddesiyle yapılan değişiklik.

bulunmaktadır. Buna göre en son uygulamaya göre VUK md. 359 da yer alan fiiller hariç olmak üzere tarhiyat öncesi uzlaşmada vergi ziyayı cezası, genel ve özel usulsüzlükler, tarhiyat sonrası uzlaşma da ise sadece vergi ziyayı cezası uzlaşma kapsamına girmektedir, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler belirli şartların yerine getirilmesine bağlı olarak mükellef ile idare arasında uzlaşma konusu olmaya devam edecektir.<sup>628</sup>

#### 2.4.2.7. Verginin Terkini ve Tahakkuktan Vazgeçme

Verginin terkini VUK md. 115' de düzenlenmiştir. Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları ile mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat zamanına denk gelen yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları; Maliye Bakanlığı tarafından zararlar uygun olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin edilebilir. Maliye Bakanlığı terkin yetkisini mahalline devredebilir. Zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını mahalli idare heyetleri yaptıracağı tahkikat üzerine tespit eder.<sup>629</sup>

Tahakkuktan vazgeçme VUK mük. Md. 115 de düzenlenmiştir. İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarı 1.000.000 lira<sup>630</sup> dahil aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağını tespiti halinde, Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar dahilinde tahakkuklarından vazgeçilebilir.

#### 2.4.2.8. Af

Vergi cezaları af kanunları ile kısmen veya tamamen sona erebilir. Vergi Usul Kanunu'nda af ile ilgili bir hüküm yoktur. Ancak Türkiye'de zaman zaman çıkan kanunlarla vergi cezaları kısmen veya tamamen affedilmiştir. Af kanunları çoğu kez

<sup>628</sup> VUK Md. 344/5

<sup>629</sup> 4731 sayılı Kanunun 4/D maddesiyle eklenen cümle

<sup>630</sup> 4444 sayılı Kanunun 13/C-3 maddesiyle değiştirilen miktar Yürürlük; 14.8.1999

vergi cezalarını affederken, affı vergi uyşmazlıklarından vazgeçilerek vergi aslının ödenmesini sağlamak veya tahsilatı hızlandırmayı hedeflemektedir.<sup>631</sup>

---

<sup>631</sup> Öncel ve Diğerleri, **a.g.e.**, s.269.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE VERGİ CEZA SİSTEMİNİN VERGİ SUÇLARININ ÖNLENMESİNDEKİ ETKİSİ

#### 1. CEZA SİSTEMİNİN RASYONELLİĞİ

Ceza sisteminin rasyonelliği bir takım unsurların varlığına bağlıdır. Bunlara kısaca değinmek yerinde olacaktır. Ceza sistemine toplumda kabul görmeyen davranışların önlenmesi; önlenemediğinde faillerinin ıslah edilmesi için suç ve ceza politikası

<sup>632</sup> tedbirlerinin fayda ve maliyetleri değerlendirilerek gerekli olduğu ölçüde başvurulmalıdır. Ceza sisteminin etkinliği, yüksek nitelikli bir adaletin gerçekleştirilmesi demektir. Bunun için ise sistemin, işlenen suçların yaptırım ile karşılanmasını sağlaması, bu karşılamanın muhakkak, kesin, eşitliğe uygun, kararlı olması gerekmektedir. Ceza sisteminde yapılan müdahalenin yerindeliği bakımından en temel ölçüt, suçların işlenmesini önlemedeki etkisi, bir başka deyişle genel önleme etkisi yani caydırıcılıktır. Sistemin etkinliğini ölçme bakımından sistemin caydırıcı olması önemli bir özellik teşkil eder. Ceza sistemi, sistemin genel önleme etkisi azaltılmaksızın mümkün olduğunca kişiler için az mahrumiyet ve diğer sosyal maliyetlere neden olabilecek şekilde düzenlenmelidir. Ceza sisteminin etkinliği temelde genel önleme ile değerlendirilirken hükmedilen bireysel cezalar söz konusu olduğunda suçluların ıslah edilmesi gibi yararlı unsurlar da önem kazanmaktadır.<sup>633</sup>

---

<sup>632</sup> Suç politikası, toplumun ve her bireyin korunmasına, suçlulukla mücadele ve suçluluğun engellenmesine yönelik tüm devlet tedbirlerinin bütünü oluşturur. Suçla mücadele ve suçtan korunmaya yönelik ceza hukukunun etkinliği düşüncesi dar anlamda suç politikasının, ceza hukuku dışındaki önleyici tedbirlerin de devreye sokulması geniş anlamda suç politikasının kapsamını oluşturur. Bkz. Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, (Ankara: Seçkin Yayınevi, 2002), s.63; Anayasa Mahkemesi bir kararında suç ve ceza politikasının nasıl olması gerektiğine de değinmiştir. "Çağdaş ceza ve infaz hukuku alanında, eski katı cezalandırma düzeninden uzaklaşma ve bir yandan adalet duygusunu doyurucu, suçluyu gerçekten ıslah edici ve tekrar suç işlemekten alıkoyucu, diğer yandan da toplumu suça ve suçlulara karşı gereği gibi koruyucu sonuçlara varabilmek üzere, suçlunun kişiliğinde ve suçun işleniş biçimindeki ince ayrımları değerlendirmeye elverişli, daha esnek ve yumuşak bir düzene yönelme eğilimi ve girişimi bir zorunluluk olarak hele son yıllarda önem ve yoğunluk kazanmıştır." An. Mhk. 9.3.1971, 42/30, **AMKD** 1972, S. 9, s. 358 ve devamı, Nevzat Toroslu, **Nasıl Bir Ceza Kanunu**, (1. Baskı, V yayınları, Ankara:, 1987), s.103-105

<sup>633</sup> Mustafa Tören Yücel, "Ceza Adaletinde Rasyonellik Bildirisi", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 2 Y:10, (1997), s. 201

Ceza sistemi, failleri mutlaka bulup cezalandıracak mekanizmalara sahip olmalıdır. Suç işlendikten sonra yakalanma ve yaptırıma konu olma ihtimali yüksek derecede bulunmalıdır. Suçların, büyük bir kısmı ihbar edilmemektedir. Özellikle vergi kaçırmak gibi mağdursuz suçlarda, kişisel olarak suçta mağdur hale gelmiş bulunanlar olmadığından ihbar çok aşağı miktarlarda kalmaktadır. Devletin malî nitelikte yararlarını ihlâl eden suçlar çok nadir olarak ihbar edilmektedir. Söz konusu suçların meydana çıkarılması için gözlem ve soruşturmanın ayrıca ve özel biçimde örgütlenmesine ihtiyaç vardır. Avrupa araştırmalarına göre ihbar bakımından kesin olan etmenler mağdurun suçu değerlendirışı ve ihbarda bulunmanın masrafı ve faydalarıdır. Bu alanda yapılmış araştırmalar kişilere karşı işlenen suçların %90'nının, mağdurları tarafından ihbar edildiğini göstermektedir. Buna karşılık, ekonomik suçların meydana çıkarılması, çeşitli stratejilerin ve taktiklerin etkinliğine bağlıdır.<sup>634</sup>

Yargılama açısından bakıldığında adalet makul süre içerisinde yerine getirilmeli, nihaî hükme varılmalıdır. Ceza adaletinin vasfı bakımından hızlı yargılama, süratle yani makûl süre içerisinde olayı çözüme ulaştırma büyük önem taşır. Hiç kuşku yoktur ki, fail, suçu işleyip işlememek arasında seçimini yapar ve karar verirken cezai yaptırımları önemli bir etmen olarak gözönünde bulundurur. Geciken hükümler, ceza sistemine olan güveni azaltabilmektedir. Gecikme, sorumlunun daha geç cezalandırılmasına sebebiyet vermektedir. Böylece cezanın genel ve özel caydırıcı etkisi yok olmaktadır. “Geciken adalet, reddedilen adalet” “justice delayed, justice denied”. Fransızca’da da “justice relative, justice fautive” deyimleri kullanılmaktadır. Gecikme ceza sisteminin itibarını, güvenilirliğini de tahrip etmektedir.<sup>635</sup>

Ceza sistemi meşru olmalıdır. Sistemin bütün aşamaları yasalarla tanımlanmalıdır. Ceza sisteminin adilliği, öncelikle eşitlik, hakkaniyet ve tahmin edilebilirlik ilkelerinin geliştirilmesine katkısı oranında değerlendirilmelidir. Suç oluşturan fiiller ile ceza yaptırımları hukuki temele dayanmalıdır. Kurumlar ve bunların işlevleri önceden ve herkes tarafından bilinmeli, duruma göre değişmemelidir. Ceza tehditleri ve gerçek ceza yaptırımları, manevi unsur ile oranlılık ilkelerine göre belirlenmeli; zarar ve suçluluk derecesine göre makul olmalıdır.<sup>636</sup> Ceza sisteminin

<sup>634</sup> Sulhi Dönmezer, Feridun Yenisey, **Ceza Adalet Sisteminin Etkinliği 1998**, (İstanbul: TESEV, 2000), s.15,16

<sup>635</sup> Aynı, s.21,22

<sup>636</sup> Aynı, s.13

dürüst ve adaleti gerçekleştirecek bir biçimde çalıştığı, bağımsız ve her türlü yolsuzluktan uzak olduğu kanısı yurttaşlar tarafından yaygın bir biçimde paylaşılmalıdır. Bu açıdan bakıldığında, meşruiyetin subjektif yanının ağır bastığı söylenebilir.

Ceza sistemi insan hak ve hürriyetlerine saygılı olmasını sağlamak gerekmektedir. Ceza sisteminin işleyişi insanlık onuru, kişisel hürriyet ve diğer insan haklarını vurgulayan ilkelerle uyum içerisinde olacak şekilde belirlenmelidir. Cezaların hükmedilmesi ve infazında eşitlik ilkesi göz önüne alınmalıdır.<sup>637</sup>

Ceza sistemlerinin rasyonel olması arzulanan bir durumdur. Ceza sistemi etkin, adil ve insani olduğunda rasyonel bir nitelik kazanmaktadır. Ceza sistemi etkin olduğunda varlık ve meşruluk kazanmaktadır. Bununla birlikte sistem adalet ve insanlık ölçütlerini de göz önüne almalıdır.<sup>638</sup>

### 1.1.Etkinlik Kavramı

Etkinlik, bir işletmenin başarısını ve performansını, değerlendirmede kullanılan önemli bir kavramdır. Etkinlik; doğru işleri yapmaktır (doing the right things)<sup>639</sup>. Etkinlik kavramı yönetim bilimciler ve iktisatçılar tarafından iki farklı şekilde tanımlanmaktadır. İlk tanımlamaya göre etkinlik (efficiency), belirli amaçlara veya çıktılara en az maliyetle varmak anlamında kullanılmaktadır.<sup>640</sup> Tanımı formüle ettiğimizde şöyle bir eşitlikle karşılaşmaktayız; “Etkinlik (efficiency) = Veri çıktıyı asgari girdi ile temin etmek.” İkinci tanımlamaya göre ise etkinlik (effectiveness), bir işletmenin veya örgütün tanımlanmış amaçlarına ve stratejik hedeflerine ulaşmak amacıyla gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sonucunda, bu amaç ve hedeflere ulaşma derecesini belirleyen bir performans boyutudur. Bu anlamda etkinlik daha çok amaç ve hedeflerle ilgilidir ve bir işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşıp ulaşmadığını veya ulaşma derecesini gösterir. Bu tanımlamanın formülasyonu ise şu şekilde olabilir; Etkinlik (effectiveness) = Üretimin hedefini tutturma ya da amaca ulaşma. Etkinlik bir

<sup>637</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. M. Tören Yücel, **Türk Ceza Siyaseti ve Kriminoloji**, (Ankara: 1997) s. 94

<sup>638</sup> Dönmezer, Yenisey, **a.g.e.**, s.13

<sup>639</sup> Verimlilik ise, işleri doğru yapmaktır.(doing things right), Joseph Prokopenko, **Verimlilik Yönetimi**, Cev. Olcay Baykal, Nevda Atalay, Erdemir Fidan (Ankara: MPM Yayınları: No:476, 1992), s.7

<sup>640</sup> Başka bir ifade ile etkinlik, üretilen mal ve hizmetler ile bunların üretiminde kullanılan kaynaklar arasındaki ilişkinin etkinlik olarak tanımlandığı durumlarda belli verili bir miktar girdi kaynakları ile azami çıktının üretilmesi veya belli nitelikteki ve nicelikteki mal ve hizmetin asgari girdi ile üretilmesidir. Tülay Arın, “Devlet Hizmetlerinde Etkinlik”, (İstanbul: İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Konferansları, Yayın No: 77), s.170

başka ifadeyle, “arzu edilen sonuçları elde etme kapasitesi” veya “bir genel veya özel amacın gerçekleştirme derecesi” olarak açıklanmaktadır<sup>641</sup>. İkinci etkinlik kavramı özellikle kamu için geçerlidir. Amaç, sadece işi yapmak değil, işi zamanında, istenilen kalitede ve hedeflenen kitleye ulaşarak yapmaktır. Bir faaliyetin “etkin” olarak ifade edilebilmesi için, söz konusu faaliyetin işletmenin, plan, program, amaç ve hedeflerine en iyi derecede yaklaşması gerekir.<sup>642</sup>

## 1.2. Hukuk Kurallarının Etkinliği

Pozitivist hukuk düşüncesine göre, etkinliği ve zorlayıcılığı olmayan doğal hukuk ve ahlak kurallarının hukuk olmasına olanak yoktur. Bir hukuk kuralının eylemsel olarak uygulanabilirliği geçerlilik, etkinlik ve zorlayıcılık koşullarına bağlıdır. Bu koşullar ise devlet iradesi aracılığı ile gerçekleşmektedir. Hukuk kurallarının geçerliliği belli usul ve biçime göre, anayasaya uygun olarak biçimsel yürürlük kazanması demektir. Etkinlik, eylemsel olarak yürürlükte olmasıdır.<sup>643</sup>

Viyana okulu kurucusu neo-kantist hukuk düşünürü Hans Kelsen’ e göre hukuk kuralının etkinliği ise o kuralın devlet otoriteleri tarafından etkin bir biçimde uygulamaya sokulması ve çoğunluk tarafından benimsenmesidir. Etkinlik ölçütünü çoğunluğun onayında arayan Kelsen, hukuku da bir anlamda çoğunluğun iradesine indirgemektedir.<sup>644</sup> Yaptırım olanağından yoksun bir düzenin, hukuksal etkinliğinden söz edilemez.<sup>645</sup> Hukukun toplumsal amacı; karşıt çıkarlar arasında bir denge kurularak bu yoldan yaptırım gücüyle toplumsal birliğin devamının sağlanmasıdır. Hukuk, bu amacın gerçekleşmesine yönelik bir iktidar aracıdır. Hukuk yaptırım gücüyle bireyleri belirli davranış modellerine yöneltip sosyal yaşantıyı uyumsuzlıklardan arındırarak yaptırım işlevini görmektedir.<sup>646</sup>

Düzen kurallarının etkinliği, bunların yaptırım gücüne bağlıdır. Bir düzen kuralının yaptırım gücü ise, amacına uygunluğu oranında etkilidir. Bir toplumun sosyal

<sup>641</sup> Halil Nadaroğlu, “Vergi Sistemimizin Etkinliği”, **Türkiye II. Maliye Eğitimi Sempozyumu**, (Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 234, 1987), s.3.

<sup>642</sup> Ahmet Arslan, “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim”, **Maliye Dergisi**, S:140, (Mayıs-Ağustos 2002), s.6

<sup>643</sup> Niyazi Öktem, Ahmet Ulvi Türkbağ, **Felsefe, Sosyoloji, Hukuk ve Devlet**, (İstanbul: Der Yayınları, No: 316, 2001) s. 384-386

<sup>644</sup> Aynı, s. 401-402

<sup>645</sup> Adil İzveren, **Hukuk Sosyolojisi**, (2.baskı, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dön.Ser. İşl. No:63, 1995) s.88

<sup>646</sup> Aynı, s.98

yaşantısındaki düzensizliklerin tümünün yaptırım gücü - amaca uyum arasındaki dengesizlikten ileri geldiği söylenebilir. Yaptırım gücünden yoksun bir hukuk kuralının hukuksal etkinliğinden söz edilemez.<sup>647</sup>

Buna karşın değişen şiddette cezaların varlığına karşın insanların neden suç işledikleri sorusu güncelliğini koruya gelmektedir. Bu soruya verilen klasik yanıtlar; insanların yakalanmadan suç işleyebilmesi, yakalandıklarında cezadan kurtulabilmeyi tasarlaması, ceza verilse bile, suç işleyerek elde edilen kazancın büyük, kesin, yakın olmasına karşın verilecek cezanın hafif, belirsiz, uzak olması ve suç işlemekte olan kişilerin o güne kadar yakalanmamış olmasının insanları kışkırtması şeklindedir. Bir çok insan neden suç işlemediği sorusuna, suç işlemenin doğru olmadığı veya ayıplanma ve cezalandırılma korkusu ile yani ahlaki ve yaşam biçimi nedeniyle suç işlemediğini ifade etmektedirler.<sup>648</sup>

Bu noktada öncelikle cezaların amacının ne olduğunu ele almak gerekmektedir.

### 1.3. Cezanın Amacı

Cezanın amacı çalışmanın birinci bölümünde ayrıntılı olarak ele alınmıştı. Burada ceza hukuku genelinde cezanın amacı özetlendikten sonra idari yaptırımların amacı ve vergi cezalarının amacı ele alınacaktır.

Ceza sistemlerinin temel amacı olabildiğince çok kişinin Ceza Hukuku kurallarına uymalarını sağlamak, bu yolla suçluluğu azaltmaktır. Devletin ceza yaptırımını uygulamasının iki amacı olmalıdır; İlki genel ve özel önleme yolları ile suçun azaltılmasını, ikincisi ise ceza kanunlarına uyulmasını sağlamaktır. Bu amaçlardan sadece biri gözetilerek ceza yaptırımını uygulanması doğru bir uygulama olmayacaktır.<sup>649</sup> Cezalandırmanın amacı iki yönlüdür. Ceza hem caydırıcı ve suçluluğun azaltılmasını, hem de suçlulara, toplumun çoğunluğunca onaylanan hak ettikleri yaptırımın uygulanmasını amaçlar.<sup>650</sup>

Cezanın amaçları cezadan beklenen faydaya bağlı olarak belirlenmektedir. Sosyal dengeyi sağlamak, suçlunun manevi kusurunu karşılamak, bozulmuş kamuoyunu tatmin etmek, eğitici önleyici fonksiyon gerçekleştirmek, suçlunun yeniden suç

<sup>647</sup> Aynı, s.98

<sup>648</sup> Aynı, s.98

<sup>649</sup> "Herschel Prins, *Criminal Behaviour, An Introduction to Criminology and Penal System*, (London: 1982), s. 120" İçel ve diğerleri, a.g.e., 3. Kitap, s.29' daki alıntı.

<sup>650</sup> İçel ve diğerleri, a.g.e., 3. Kitap, s.31

işlemesini engellemek, diğer kişiler için caydırıcı etki yapmak ve toplumsal bilincin devamını sağlamak, suçluyu toplum ile yeniden bütünleştirmek, bütün bunlar bir sonuç vermezse suçluyu tasfiye etmek cezanın amaçlarıdır. Bu amaçlara ulaşmak için çeşitli ceza türleri oluşturmalı ve cezalar değişik amaçları sağlayacak nitelikte olmalı ve nihayet insancıl olmalıdır.<sup>651</sup>

### 1.3.1. İdari Cezaların Amaçları

Yaptırımların amacı suç ve idari ihlalleri önlemek, toplumun huzurunu sağlamak ve diğer insanları suça katılmaktan caydırmaktır.<sup>652</sup> Yaptırımların toplumun korunmasını sağlayacak “koruyuculuk” özellikleri yanında, “hukuk düzeninin yeniden kurulması” şeklinde “önleyici” nitelikleri de vardır.<sup>653</sup> Yasalara aykırı davranışların yaptırımlarla cezalandırılmasındaki amaç bu davranışların önlenmesidir.<sup>654</sup> Bir başka deyişle, suç eğilimi taşıyanları suçun işlenmesinden önce caydırmaktır. İdari yaptırımlar da idari düzenin ihlalinden önce hukuk aracılığıyla gözdağı vererek idari düzeni koruyucu bir araç olmakta, idari düzenin ihlalinden sonra ise bastırıcı, zorlayıcı niteliğiyle, toplumun korunması ve ihlalden sorumlu kişinin ıslahını da sağlamaktadır.<sup>655</sup>

Ceza yaptırımları, toplum düzenini koruma ve sağlamayı amaçlarken, idari yaptırımlar öncelikle, kişilere idare karşısındaki borç ve yükümlülüklerini yerine getirmelerini hatırlatmayı ve böylece idari düzeni sağlamayı hedeflemektedirler.<sup>656</sup> Bu yaptırımlar, cezalandırmak ya da çektirmekten çok, idari ihlalin kamu yararında neden olduğu “eksilmenin giderilmesini” amaçlamaktadır.<sup>657</sup>

İdari yaptırımlar ile ceza yaptırımları arasında amaç yönünden farklılık göze çarpmaktadır: Ceza hukuku anlamındaki cezalar kefaret, çektirme, caydırma amaçlarına yönelikken, idari yaptırımlar kişiye görev ve yükümlülüklerini hatırlatmayı amaçlar.<sup>658</sup> Bu nedenle idari yaptırımlar, düzeni bozmama yükümlülüğü olan bireye sözü edilen

<sup>651</sup> Dönmezer, Erman, **a.g.e.**, C.II, s. 567

<sup>652</sup> Adolf Caso, **Formative Documents of America's Democracy**, (Boston: 1995), s. 69

<sup>653</sup> İlhan Özay, **İdari Yaptırımlar**, **a.g.e.**, s.55

<sup>654</sup> Edizdoğan, **a.g.e.**, s. 6-7

<sup>655</sup> Oğurlu, **a.g.e.**, s. 37

<sup>656</sup> Günday, **a.g.e.**, s. 162

<sup>657</sup> Özay, **Günüşiğinde Yönetim**, **a.g.e.**, s. 478, dnt.:746

<sup>658</sup> Oğurlu, **a.g.e.**, s. 39

hatırlatmada bulunmayı sağlayan bir ihtar ve ikaz olarak nitelendirilmektedirler.<sup>659</sup> Öncelikle amaçlanan, idari faaliyetlerin, yaptırım tehdidiyle güvence altına alınmasıdır. Korunan değer idari olmasından çok, düzenlemenin içerdiği emir ve yasaklamaların idari nitelik taşıması ve bunun yanında, idari faaliyetlere ve düzene ilişkin olması idari yaptırımların belirleyici bir unsuru olmaktadır. Uyuşmazlık Mahkemesinin bir kararında, idari yaptırımları kamu düzeninin sağlanması ve korunması görev ve yükümlülüklerinin yerine getirilmesini sağlama amacına yönelik yaptırımlar olarak tanımlarken, bu yaptırımların amaçlarını da ortaya koymuştur.<sup>660</sup> Bu genel amaç dışında özel kanunların kendine özgü amaçları da vardır.

İdari yaptırımlar, içerdikleri tehdit ve zorlamayla toplumun özgürlüklerini sağlamayı, etkin bir idarenin gerçekleştirilebilmesi ve kamu düzeninin sağlanmasını amaçlamaktadır.

### 1.3.2. Vergi Cezalarının Amaçları

Vergi cezaları kendine özgü yapıları nedeniyle hukuki nitelikleri bakımından çok tartışılmaktadır. Bu bağlamda vergi cezalarının yöneldiği amaçlar da tartışma konusu yapılmıştır. Vergi cezalarının caydırıcı ve önleyici amaçlı mı yoksa yalnızca hazinenin zararını karşılama ve devletin vergi alacağını teminat altına alınma amaçlı mı oldukları araştırılmıştır. Bir görüşe göre vergi cezalarının amacı devletin zararını tazmin değil caydırıcı ve önleyicidir.<sup>661</sup> Bir başka görüşe göre idari nitelikli vergi cezaları hazinenin zararını tazmin edici amacı olduğu söylenmektedir. Bundan başka karma görüşe göre hem devletin zararını tazmin hem de kamu düzenini sağlama ve böylece caydırıcı amaçlı olduklarını bu nedenle de karma nitelikli olduklarını ileri sürmektedir.<sup>662</sup>

Odd' a göre caydırıcılık vergi cezalarının birincil fonksiyonudur. Para cezaları aynı zamanda hazinenin kaybını da tazminine yönelik bir amaç da taşımaktadır.<sup>663</sup> Danıştay bir kararında "Vergi para cezalarında amaç vergi kanunlarına karşı işlenen

<sup>659</sup> İçel, "İdari Ceza Hukuku..a. g.m., s. 119

<sup>660</sup> Bkz. Uyuşmazlık Mahkemesi Kararı, 8.5.1998 gün, E.1998/10, K. 1998/12, RG.6.6.1998-23364; Uyuşmazlık Mahkemesi Kararı, 12.7.1988 gün, E. 1988/11, K.1988/19, RG. 26.10.1988 -19971

<sup>661</sup> Erginay, a.g.e., s. 15, Kaneti, a.g.e., s. 230

<sup>662</sup> Waline a.g.m., s. 76 vd.

<sup>663</sup> **Problems of Tax Administration in Latin America** : Conference Papers Buenos Aires, Argentina, October, 1961 (Baltimore, Md. : Published for the Joint Tax Program by the Johns Hopkins Press, 1965.) s. 355-356

eylem nedeniyle Devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat ya da zam almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve söz konusu yasaya aykırı eylemleri önlemektir.”<sup>664</sup> demektedir. Arslan’a göre vergi cezalarının amacı bir vergi kaybı olduğunda hazine zararını telafi etmek, vergi kaybı olmayan durumlarda hazinenin ileride doğabilecek zarara karşı korunmasını sağlamaktır.<sup>665</sup> Saban’ a göre vergi suç ve cezaları ile ağırlıklı olarak kamu yararı, hazineyi koruma amaçlanmaktadır. 4369 sayılı yasa vergi ziyayı suçunun hazine yararı gözetir konumunu korumuştur. Ancak kaçakçılık suçlarında vergi ziyayı şartı kaldırıldığı için hazine yararının korunmasının önceliğini kaybettiğine ve vergi cezaları ile sistemin korunmasının hedeflendiği söylenmektedir.<sup>666</sup>

Ceza bir yandan hazine kaybını önlemek ve doğmuş olan vergi ziyasını telafi etmeyi de aşan bir amaç taşırken diğer yandan da kamu düzeninin bozulmasını önlemek ve bozulmuş olan kamu düzeninin tesisini amaçlar. Korunan hukuki menfaatin hazine yararı olduğu suçlar kendi arasında zarar suçu ve tehlike suçu niteliği taşıyabilmektedirler. Zarar suçlarında zarar vergi ziyayı şeklinde ortaya çıkarken, tehlike suçlarında tehlike hazinenin ileride karşılaşılabileceği vergi kaybına neden olma olasılığı şeklinde ortaya çıkmaktadır.<sup>667</sup> Hazine yararını esas alan suçlardan zarar suçlarında devletin gördüğü zarara eşit bir karşılık almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla suçluyu cezalandırmak amaçtır.<sup>668</sup>

Hem idari nitelikli hem de ceza hukuku anlamındaki tüm vergi suç ve cezalarıyla korunan hukuki yarar kamu yararındır. Ancak vergi suçlarının cezalandırılabilirliği sadece devlete karşı bir itaatsizlik olmasından değil, aynı zamanda dürüst vergi mükelleflerinin zarar görmelerinden kaynaklanmaktadır.<sup>669</sup> Çünkü devletin, her mükellefin üzerine düşen vergi yükünü taşımasını sağlayıcı uygun ve gerekli araçlar kullanması, her dürüst vergi ödeyicisinin çıkarıdır. Cezalar, sadece bireyleri uyumsuzluk davranışlarının caydırılması amacıyla değil, aynı zamanda mükelleflerin vergi kanunlarına uyum gösterdiğini, ancak uyum göstermedikleri takdirde

<sup>664</sup> Danıştay, İBK, 12.6.1980,17; **Danıştay Dergisi**, S.40/41, (1981), s. 69

<sup>665</sup> Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, (Bursa: Alfa Yayınları, 2002), s.176

<sup>666</sup> Nihal Saban, “4369’un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız”, **Vergi Sorunları**, S.144 ,(Eylül, 2000), s.95

<sup>667</sup> Öncel, Kumrulu,Çağan, **a.g.e.**, s. 209

<sup>668</sup> Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, (Bursa: Ezgi Kitabevi, 2003), s. 16

<sup>669</sup> Başaran, **a.g.m.**, s.113-114

cezalandırıldıkları konusunda insanların kafasında bir fikir oluşturma amaçlarına da yönelmektedir.<sup>670</sup>

## 2. VERGİ CEZA SİSTEMİNİN VERGİ UYUMUNU SAĞLAMAYA YÖNELİK UNSURLARI

“... İnsanlar güzel söz söyleme yeteneğine ya da pratiğine veya engin yasa deneyimine veya çok sayıda dosta veya çok miktarda paraya sahipse, cezalandırılmaksızın başkalarına kolaylıkla kötülük yapabileceklerini düşünürler.”<sup>671</sup> Aristoteles’ in antik Yunan çağında klasik suçlar için söylemiş olduğu bu söz vergi suçları bakımından da söylemek mümkündür. Vergi suçları da ekonomik suçlardan, beyaz yaka suçları olduğundan bunların cezalandırılması bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

Mükelleflerin uyumunu sağlama bakımından en önemli konulardan biri vergiye uyumu sağlayamayan mükelleflere etkin ve caydırıcı vergi cezalarının uygulanmasıdır.<sup>672</sup> Cezalar yapılan fiilin karşılığını, cezasını vermek ve toplumun bu davranışı ciddi olarak kabul etmediğini gösterme amacıyla olmalıdır.<sup>673</sup> İstenmeyen davranışları caydırma ve arzu edilen davranışları teşvik etme, ciddi ihlalleri de cezalandırma amaçları güdülmelidir. Cezaların caydırıcılığı sağlanması için cezaların kesin olması, yeteri kadar şiddetli olması, hızlı bir şekilde ve bir örnek olarak uygulanması gereklidir.<sup>674</sup>

Ceza sisteminin caydırıcılığı sağlanması için cezalandırmanın kesin olması gereklidir. Cezalar ile vergiye uyum arasındaki ilişkileri çeşitli açılardan ele almak mümkündür. Geçmişte yapılmış vergi ihlalleri ve bunlara uygulanan cezalar, cezaların algılanan uygulanma olasılıkları vergiye uyum sağlanıp sağlanmayacağına karar verilirken düşünülmekte olan konulardır. Cezaların algılanan şiddeti bu kararlarda etkili olmaktadır. Cezalarda eşitlik nicelik ne kadar sağlanırsa sağlansın, bu eşitliğin ancak

<sup>670</sup> J. A. Roth, J. T. Scholz, A.D. Witte, *a.g.e.*, s. 96

<sup>671</sup> Aristoteles, *Retorik*, Çev. M.H.Doğan, (İstanbul: 1995), s. 78

<sup>672</sup> Richard K. Gordon, “Law of Tax Administration and Procedure”, Ed. Victor Thuronyi, *Tax Law Design Drafting*, ( Washington: IMF, 1996), s. 112-114

<sup>673</sup> *Aynı*, s.117-118

<sup>674</sup> David O. Friedrichs, *Trusted Criminals, White Collar Crime in Contemporary Society*, (USA: Wadsworth Publishing Company, 1996), s. 342

görünüşte kalacağı unutulmamalıdır. Her ceza yaptırımının etkisinin algılanışı her kişi için farklıdır.<sup>675</sup>

Cezalar, suç işleyen çoğu kişilerin yakalanması ve yakalanan çoğu kişilerin de cezalandırılması halinde kesinlik kazanabilecektir.<sup>676</sup> Suçluları, cezanın kaçınılmazlığının korkutacağına inanan Beccaria, en etkili cezanın en çabuk uygulanan ceza olduğunu söylemektedir.<sup>677</sup>

Cezaların kesinliği konusunda yapılan çalışmaların ulaştığı sonuçlara göre suç oranları yaptırımların kesinliği ile ters orantılıdır, ancak cezaların şiddeti ile genel bir ilişki kurulamamaktadır. Başka bir deyişle cezaların kesin olmasının caydırıcılık etkisi bulunmasına karşın cezaların şiddetli olmasının caydırıcılık etkisi bulunmamaktadır. Genel kural olarak cezaların kesinliği, cezaların tabiatı ya da şiddetinden daha etkili gözükmektedir. Suçların yüzdesinde beliren değişimlerini cezaların ağırlığından ziyade cezaların kesinliğine yani suçluların yakalanarak cezalandırılması riskinin yüksek olmasına büyük ölçüde bağımlı olduğu kanıtlanmıştır.<sup>678</sup>

Sonraki çalışmalarda ise şu sonuçlara varılmıştır. Suç, aile arkadaş gibi sosyal konumda saygınlığın kaybedilmesi gibi toplumsal yaptırımların şiddeti ile ters orantı içindedir ancak yasal yaptırımların şiddeti ile suç arasında güçlü bir ilişki bulunmamaktadır. Suç tespit edilme kesinliği ile ters bir ilişki içindedir. Diğer suç işleyenlerle ilişki halinde olmak kişileri suç işlemeye motive edebilmektedir. Suç davranışına ilişkin hukukun meşruluğu ve ahlaki tutum hakkındaki inanışlar, suç davranışı bakımından önemli belirleyicilerdir. Hukuku çiğneme halinde az suçluluk

<sup>675</sup> Filippo Gramatica, **Toplumsal Savunma İlkeleri**, Çev: Sami Selçuk, (Ankara: Hatiboğlu Yayınevi, 1988), s. 100

<sup>676</sup> Cezaların kesinliğini ölçmede kullanılan bir takım ölçüler şunlardır:

Genel ölçü:

Cezanın kesinliği = ceza infaz kurumuna girdi sayısı / Rapor edilen suç sayısı

Özel ölçüler:

*Cezanın kesinliği:*

a. Suçların açığa çıkarılma oranı

b. İşlenmiş bir suçta zanlının tutuklanma olasılığı = tutuklanma: suç

c. Tutuklanma üzerine mahkumiyet olasılığı = mahkumiyet: tutuklu

d. İşlenmiş bir suçtaki mahkumiyet olasılığı= mahkumiyet: suç

e. İşlenen suçlara karşılık ceza infaz kurumları nüfuzu

Ayrıntılı bilgi için bkz: F. Gramatica, **a.g.e.**, s. 94

<sup>677</sup> **Aym**, s. 94

<sup>678</sup> S. Klepper, D. Naggin, **a.g.e.**, s.134-135

duyma, hukuka uyma konusunda az ahlaki görev hissetme, ya da hukuku ihlal etmeyi rasyonalize etmede büyük yetenek, kanunu ihlal etme olasılığını arttırmaktadır.<sup>679</sup>

Bazı kriminologlar, vergi kanunlarına uymama gibi ekonomik suçlarda kanuni cezaların şiddetinin küçük bir caydırma etkisi olduğunu, buna karşın toplumsal yaptırımların etkisinin daha büyük olduğunu ifade etmektedirler.<sup>680</sup> Zamanaşımına uğrayan dosyaların olması, kayıt dışı ekonominin büyük boyutlarda olması vergi cezalarının kesinliğini Türkiye bakımından tartışılır hale getirmektedir.<sup>681</sup>

Ceza sisteminin caydırıcılığı sağlaması için cezaların yeteri kadar şiddetli olması gereklidir. Cezaların düzenlenişi ve şiddeti ile caydırılan davranışlar arasında ilişki söz konusudur. Cezaların şiddeti, cezaya muhatap olan kişilerin algılamasına bağlıdır, fakat subjektif olarak ölçmek de mümkün değildir. Ancak durumu genel olarak tespit etmek mümkün olabilir.<sup>682</sup> Bunun yanında cezaların kanunları ihlal edenleri ne kadar zorladığı ve bu nedenle ne kadar uyum gösterildiğinin saptanması çok zordur. Başlangıçta şu söylenebilir, demokratik toplumlarda düşünülenenden daha şiddetli cezalar olmadıkça, sadece ceza korkusu uyum için yeterli olamayacaktır. Bu konuda yapılan ilk çalışmalara göre, cezaların artması nedeniyle vergi kanunlarına uyumda küçük bir miktar artış sağlanmaktadır. Cezanın, caydırmayı sağlayacak sınırlar içinde olması, insanların rasyonel mantığı dışında olması, vergi kanunlarına uyumsuzluk nedeniyle katlanılacak ortalama maliyeti yükseltmesi ve bu yolla da vergi kanunlarına uymama nedeniyle kazanılan ortalama kazançları da aşması beklenmektedir.<sup>683</sup> Yakalanma olasılığının düşük ya da yüksek olması halinde cezaların şiddet düzeyinin ne olması gerektiği bilinmemektedir. Kesinliğin yüksek olması halinde, şiddetin bağımsız bir etkisi görülmekte ise de, bunun hangi aşamada etkili olabileceği konusu suç türü ve failin

<sup>679</sup> Aynı, s. 134-135

<sup>680</sup> Aynı, s. 125

<sup>681</sup> M. T. Yücel, a.g.e., 1997, s.50

<sup>682</sup> Cezaların şiddetini ölçmede kullanılan bir takım ölçüler şunlardır:

Genel ölçü:

Cezanın şiddeti = salıverilen hükümlüllerce çekilen hürriyeti bağlayıcı ceza ortalaması

Özel ölçüler:

*Cezanın şiddeti:*

a.Hükmedilen para cezası ortalaması,

b.Hükmedilen hürriyeti bağlayıcı ceza ortalaması,

c.İnfaz edilen hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmedilme olasılığı

d.Mahkumiyet üzerine ilamın infazı olasılığı = infaz : mahkumiyet

e. İnfaz edilen hürriyeti bağlayıcı ceza ortalaması = (günlük hükümlü ortalaması / yıl içinde giren hükümlü sayısı) x12

Ayrıntılı bilgi için bkz: F. Gramatica, a.g.e., s.94

<sup>683</sup> R. K. Gordon, a.g.e., s. 131

motivasyonuna bağımlı olarak değişmektedir. Uzun süreli hürriyeti bağlayıcı cezaların daha etkili olduğuna dair bulgu yoktur. Ağır para cezalarında şiddet büyük ölçüde suçlunun mali durumuna bağlı olmaktadır.

Cezadan kaynaklanan caydırma etkisinin olabilmesi için mükelleflerce algılanan yakalanma olasılığının yeteri kadar yüksek olması önemlidir, cezaların şiddet düzeyinin vergiye uyumu doğrudan etkilediğine dair çok fazla kanıt yoktur.<sup>684</sup> Bununla birlikte, cezalandırılmanın kesinliğinin artırıldığı bir durumda cezaların şiddetinin de artması, vergi kaçırma eylemlerini etkileyebilmektedir.

Yetersiz olmalarına karşın ampirik kanıtlara göre, cezaların şiddetinin artması, mükelleflerin gerçekten yakalanma korkusunu yaşadıkları dönüm noktasını değiştirmemektedir, bu nedenle de vergiye uyumu sağlama olasılığı yoktur. Buna karşın, cezaların şiddetindeki artışlar, mükellefleri, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma fiilleri işlemeleri halinde cezalandırılmamak için ek tedbirler almaya, suçlarını gizlemek için daha çok çaba sarf etmeye yöneltmektedir.<sup>685</sup> Aslında, cezaların şiddetinin artması, buna karşın cezaların kesinliğinin artmaması durumunda sadece daha fazla vergi kaçırma ya da kaçınma eylemlerinin yapılmasına yönelik zararlı etkileri olabilir. Ayrıca genel bir uyum sağlanamamakta ve belki de bütün ekonominin genel refah düzeyinde de kayıplar söz konusu olabilecektir.<sup>686</sup> Mükelleflerin caydırılabileceği şartlar sağlanmadan cezaların arttırılmasının vergi kaçakçılığını azaltma olasılığı da yoktur. Kanunların uygulanmasının zor olduğu, kaçınma ve kaçakçılık fiillerinin daha çok başarılı olduğu durumlarda, bu durumu telafi etmek ve bu eylemleri önlemeye yönelik olarak uygulamaya konacak büyük cezaların sebep olabileceği risk, sosyal refahta ciddi kayıpların meydana gelme olasılığıdır. Çünkü yüksek cezalar nedeniyle kaçınma ve kaçakçılık davranışlarının artması negatif refah etkisi oluşturabilecektir.<sup>687</sup>

Çok yüksek cezaların ek maliyetleri de vardır. Bu maliyet yüksek cezaların uygulanmasının adil olmamasıdır.<sup>688</sup> Cezalar suçlulara orantısız olarak uygulanırsa bu da adil bir durum olmayacaktır. Vergi suçlularının sadece küçük bir kısmının tespit edilip bunlara ceza uygulanması, yine adil değildir. Çünkü tespit edilemeyen suçlular

<sup>684</sup> S. Klepper, D. Naggin, *a.g.e.*, s.126 -144

<sup>685</sup> R. K. Gordon, *a.g.e.*, s. 132-133

<sup>686</sup> S. Klepper, D. Naggin, *a.g.e.*, s.126 -144

<sup>687</sup> R. K. Gordon, *a.g.e.*, s. 130

<sup>688</sup> Cezaların çok şiddetli olması halinde bunların tamamen uygulanması olasılığının düşük olduğu ifade edilmektedir. Bkz. Vito Tanzi, Parthasarathi Shome, *A Primer on Tax Evasion*, (IMF Staff Papers: 1993), s. 807,812

cezalandırılmamaktadır. Cezaların şiddeti bağlamında pratikte göz önünde tutulması gereken bir sonuçta, oldukça ağır cezaların yasalarda yer alması halinde hakimlerin bu tür yaptırımlara hükmetme olgusunda bir azalma görülmesidir.<sup>689</sup> Bu nedenle cezalar aşırı şiddetli olmamalıdır, eğer cezalar şiddetli ise, deneyimlere göre tamamen uygulanamamaktadır.<sup>690</sup>

Vergi idaresinde rüşvete eğilim olduğu varsayıldığında, gereksiz yere şiddetli olan ancak evrensel olarak uygulaması mümkün olmayan cezalar, vergi memurlarının elinde tehlikeli bir silah olabilmektedir. Bunlarla birlikte vergi idaresi, vergi kanunlarına uyum göstermeyen bir kısım mükelleflere çok şiddetli cezalar uygulandığında, politik motivasyonla yapılan kovuşturmalarda olduğu gibi kanunların keyfi uygulandığına dair bir algılamaya neden olunabilir. Vergi kanunlarının uygulamasının kolay ya da zor olduğuna bakılmaksızın, vergi cezalarının çok şiddetli olmasına gerek yoktur. Makul bir düzeyde oluşturulan vergi cezalarının şiddeti vergi kanunlarına uyum azaldıkça, arttırılmamalıdır. Bunun gibi uyum düzeyi arttıkça da azaltılmamalıdır.<sup>691</sup>

Bütün bunlardan çıkarılacak sonuç, vergi uyumsuzluğuna karşı, orta derecede şiddetli olan cezaların sıklıkla uygulanabilmesi, çok şiddetli cezaların nadiren uygulanmasından daha iyi sonuçlar verebilmektedir.

Vergi suçları ekonomik suç olarak kabul edilebilir. Simpson ve Koper' e göre beyaz yaka suçları (ekonomik suçlar) rasyonel suçlardır.<sup>692</sup> Bu bakımdan insanlar suç faaliyetinden beklenen fayda ve maliyeti analiz edebilecektir. Eğer muhtemel ceza, muhtemel kazanımlardan daha ağır ise, rasyonel insan cezalandırılacak davranışlar içine girmemektedir. İnsanların ölçülebilir ve anlaşılabilir bir şekilde rasyonel olarak davranacaklarını öngörülerek, muhtemel cezanın muhtemel kazançlardan daha ağır olarak belirlenmesi ve düzenlenmesi üzerinde durulmaktadır. Cezalar ile vergiye uyum arasındaki ilişkileri üç noktadan ele almak mümkündür. Buna göre geçmişte yapılmış vergi ihlalleri ve bunlara uygulanan cezalar, cezaların algılanan uygulanma olasılıkları, cezaların algılanan şiddeti vergi uyumu ile cezalar arasındaki ilişkiyi belirlemede kullanılmaktadır. Vergi kanunlarına uyum göstermeyen mükelleflerin bu

<sup>689</sup> J. A. Roth, J. T. Scholz, A.D. Witte, a.g.e., s.92-93

<sup>690</sup> **Problems of Tax Administration in Latin America**, a.g.e., s. 355-356

<sup>691</sup> R. K. Gordon, a.g.e., s. 131

<sup>692</sup> D. O. Friedrichs, a.g.e., s.344

uyumsuzlukları nedeniyle doğacak cezalarını tüzel kişiler gibi üçüncü kişilerin araya girip ödemeleri durumunda, cezaların etkinliği kalmamaktadır.<sup>693</sup>

Cezaların düzenlenişi ve şiddeti ile caydırılan davranışlar arasında ilişki söz konusudur. Cezanın, caydırmayı sağlayacak sınırlar içinde olması, insanların rasyonel mantığı dışında olması, vergi kanunlarına uyumsuzluk nedeniyle katlanılacak ortalama maliyeti yükseltmesi ve bu yolla da vergi kanunlarına uymama nedeniyle kazanılan ortalama kazançları da aşması beklenmektedir.<sup>694</sup>

Vergi kanunlarının ihlal edildiği tespit edildiğinde yeterli bir şekilde ve hemen cezalandırma gerçekleştirilmelidir. Suç ile ceza arasındaki sürenin kısaltılması gerekmektedir. Bu süre ne kadar az olursa, cezasız suç olmaz ilkesi akıllarda o kadar çok yerleşecektir. Gecikme, sorumlunun cezasının yani yaptırımın uygulanmasının ertelenmesine sebebiyet vermektedir. Böylece cezanın genel ve özel caydırıcı etkisi yok olmaktadır.

Cezaların etkinliği ve caydırıcılığı ihlallerin tespit edilip ceza uygulanmasına dayanmaktadır. Vergi uyumunu sağlama bakımından uzun dönemde idarenin vergi cezalarını uygulaması tek başına etkin fonksiyon icra eden bir araç olarak çok ilkel ve yetersiz görünmektedir. Hiçbir ceza sitemi veya diğer caydırıcı önlemler, iyi bir yaptırım mekanizması, yeteri miktarda memur, vergi müfettişi olmadan etkili olamaz.<sup>695</sup> Etkili bir ceza hükmünün sadece kendisinin var olması yeterli değildir, bu ceza hükümlerinin uygulanıp uygulanmadığına, uygulanıyor ise uygulama oranlarına bağlıdır. Cezalar hakkında yapılmış araştırmalarda elde edilen sonuçlara göre mükelleflerin yakalanacakları ve ceza görecekleri konusundaki olasılığın yüksek bulunduğuna inanmadıkları sürece cezalar etkisizdir. Bu nedenle vergi denetimleri önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

Genel caydırma amaçları açısından bakıldığında, mükelleflerce kolayca anlaşılabilir, idare tarafından kolayca uygulanıp belirlenen cezalar, sonuçları bakımından daha kesin olmakta ve mükellefleri de daha çok etkileme olasılıkları söz konusu olmaktadır. Etkili bir ceza sistemi için, kurallar çok olmamalı, basit olmalı, kolayca uygulanabilir olmalı, mükellefler ve memurlar tarafından anlaşılabilir olmalıdır. Genel bir

<sup>693</sup> R. K. Gordon, *a.g.e.*, s. 132,133

<sup>694</sup> Aynı, s. 131

<sup>695</sup> Glenn P. Jenkins, Rup Khadka, *Reengineering Tax System in Low-Income Counties, An Application to Nepal*, (Newyork: Kluwer Law International, 2002), s. 150

prensip olarak, para cezalarının takdire yer bırakmaksızın olabildiğince otomatik olarak uygulanması etkinlik bakımında önem taşımaktadır.<sup>696</sup>

Toplumsal yaptırımların etkinliğinin artması doğrudan yasal yaptırımların etkinliğini de arttıracaktır. Cezaların genel önleme etkisi, ceza yasası hakkındaki bilgidен çok mahkemelerce hükmedilen cezanın ya da idarece verilen cezaların kamuoyunca bilinmesine dayalı bulunmaktadır. Mahkumiyete, cezalandırmaya ilişkin bilgilerin geniş halk kitlelerine ulaşması halinde daha etkili ve caydırıcı olmaktadır.<sup>697</sup>

Cezaların infazı da önemli bir nokta olarak düşünülebilir. İdari cezaların toplanması, vergi toplanması usulleri ile aynıdır. Bu nedenle idari cezaların etkinliği kısmen, ihtiyati haciz, haciz ve diğer vergi toplanmasına ilişkin tedbirlerin uygulanabilmesine bağlıdır.<sup>698</sup> Ceza hukuku anlamındaki cezaların infazı konusundaki uygulamalar da cezaların vergi uyumunu sağlamadaki başarısını doğrudan etkilemektedir.

### 3. VERGİ SUÇLARININ ÖNLENMESİNDE VERGİ İDARESİ

“Vergi Yönetimi, çeşitli vergi yasalarından doğan yükümlülüğün saptanmasından başlayarak, yükümlülüğe aykırı davranışlara gerekli yaptırımların tatbikine kadar, vergileme sürecinde geçen tüm aşamaları içine alan faaliyettir.”<sup>699</sup> Bir başka tanıma göre “Vergi yönetimi, bir vergi sisteminin yürütülmesi ve uygulanmasına ilişkin tüm faaliyet ve kurallardır”<sup>700</sup>. Bu tanımlar çerçevesinde vergi cezalarının da vergi yönetiminin önemli bir aracı olduğunu söylemek mümkündür. Bu bakımdan vergi cezalarını incelerken vergi idaresine de değinmek yerinde olacaktır.

Vergi cezalarının başarısı bir bakıma vergi idaresinin etkinliğine bağlıdır. Vergi idaresinin etkinliğinden söz edebilmek için; vergi tahsilatı işleminden yeterli vergi gelirlerinin sağlanması ve vergi idaresi tarafından tahsilat işleminin en az masrafla

<sup>696</sup> R. K. Gordon, *a.g.e.*, s. 130

<sup>697</sup> S. Klepper, D. Naggin, *a.g.e.*, s.126 -144

<sup>698</sup> *Readings on Income Tax Administration* Ed.: Patrick L. Kelley, Oliver Oldman, (Mineola, N.Y. : Foundation Press, 1973.) S.319

<sup>699</sup> Osman Pehlivan, “Vergi Yönetiminin Kamu Yönetimi İçindeki Yeri”, *Vergi Dünyası*, S. 75, (Kasım 1987), s. 12

<sup>700</sup> M. Burhan Erdem, *Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi*, (Eskişehir: E.İ.T.İ.A.,Y. No:233/154, 1981), s.10.

gerçekleştirilmesi gerekmektedir.<sup>701</sup> Vergi idaresinin etkinliği sözü geçen amaçlara ulaşmak olduğunda bunları sağlamak adına vergi cezalarının da önemi ortaya çıkmaktadır. Bir başka deyişle vergi idaresinin etkinliğini sağlayan araçlardan biri de vergi cezalarıdır. Vergi cezaları etkin olduğunda vergi idaresi de etkin olabilecektir. Bu bağlamda, verginin konusu ya da vergi kanunlarının kapsamı, rasyonel vergileme kriterlerine ve ekonomik yapıya uygunluk, mevzuatın ve vergi tekniğinin basit, anlaşılabilir ve istikrarlı olup olmaması gibi hukuki yapı ile ilgili faktörlerin yanı sıra vergi yasalarını uygulamak durumunda bulunan vergi idaresi ve bu yasaların hukuki denetimini yapan vergi yargısının işlevselliği, vergi sisteminin etkinliğini sağlamada belirleyicidir.

Vergi sisteminin geliştirilmesi bakımından 1930' lu yıllardan beri yapılan çalışmaların önemli bir kısmında vergi sisteminin daha esnek, adil, etkin, basit ve geniş tabanlı bir yapıya kavuşturulması için iyi bir şekilde örgütlenmiş, ekonomik kalkınmanın vergi politika ve uygulamalarının desteği ile sürdürülebileceği bilinciyle hareket eden, gelişmelere seyirci kalmayıp süreçlerin aktif bir tarafı olan, vergi politikalarının belirlenmesinde etkin olabilen, uzun vadeli vergi yönetim stratejileri geliştirebilen, doğru ve gönüllü beyanı sağlayıcı vergi denetim uygulamalarını bünyesinde taşıyan, beyin gücü, enformasyon akışı ve teknik donanımı üst düzeyde ve yaygın halde bulunan, işbirliği ve çözümde ortaklık anlayışına sahip, kalite ve performans yönetimini uygulayan etkin bir vergi idaresine ihtiyaç duyulduğu ortaya konulmuştur. Vergi yönetiminin ekonomik süreçleri takip etmesi, vergiye tabi faaliyetleri kavrayabilmesi, verilen beyanların doğruluğunu araştırarak doğru ve gönüllü beyanı artırması, vergi kaçırancının avantajlarını ortadan kaldırması ve vergi yönetiminin hatalarını tespit ederek yönetim eylem ve planlarını şekillendirmeye katkıda bulunması bakımından vergi denetimine önemle ihtiyaç duyulmaktadır. Bu ihtiyaç, vergi kaçağı ve kayıt dışılığın yoğun olduğu ülkeler bakımından daha şiddetlidir.<sup>702</sup>

Vergi idaresinin; “hizmet kalitesi”, “iş birliği”, “katılım”, “ortak çözüm”, “gönüllü uyum”, “müşteri memnuniyeti”, “etkinlik”, “verimlilik”, “performans

<sup>701</sup> Osman Pehlivan, “Vergi Yönetiminde Etkinlik ve Etkinliğe Tesir Eden Faktörler”, *Yeni İş Dünyası*, S.87, Yıl: 8, (Ocak 1987), s.13.

<sup>702</sup> Vergi Denetmenleri Derneği, *Türk Vergi Yönetiminde Etkinlik Arayışları Kapsamında Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması*, (Ankara; 2003), s. 5-6

yönetimi” gibi işletme biliminin güncel yönelimlerine ilişkin amaçları da bulunmaktadır. Bu çerçevede belirlenen hedefler mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu teşvik etmek, vergilemede mali verimin sağlanmasının yanı sıra yükümlülerin sisteme uyum maliyetlerini azaltmak, vergi idaresi mükellef ilişkilerinin adil ve tarafsız olduğu konusunda güvenilirlik kazanmak, mükelleflere vergileme ile ilgili bilgi ve destek sağlamak, işbirliğini geliştirmek, verilen hizmetin kalite ve verimini ölçmek ve artırmak, müşteri (mükellef) memnuniyeti – çalışan memnuniyeti yaklaşımlarını geliştirmek şeklinde sıralanmaktadır.<sup>703</sup>

Beyan esasının geçerli olduğu bir sistemde, vergi yönetiminin vergi denetimi dışındaki işlevleri, verginin tahakkuk ve tahsili ve gelir bütçesi kalemleri olarak muhasebeleştirilmesi süreçlerini içermektedir ve bu açıdan pasif bir yapıda olduğu söylenebilir. Buna karşın mükellefin ve vergiye tabi faaliyet ve işlemlerinin kavranması amacıyla yürütülen denetim süreçlerinin, vergi kaçacağını önleme, doğru ve gönüllü beyanı sağlama etkisi nedeniyle belirleyici bir görünümü bulunmaktadır. Vergi denetimi iktisadi, ticari ve teknik gerekleri dikkate alan, mevcut durumun vergi hukukuna uygunluğunu yorumlayan, ileri derecede enformasyon ve teknoloji kullanımını gerektiren dinamik bir süreçtir.

OECD üyesi ülkelerdeki vergi idarelerinin örgütlenme modeli mükellef (müşteri) ve hizmet odaklı yönetim anlayışı temelinde şekillendirilmektedir. Bu yapıda; vergi idaresinin başarısı, kurumun iç işlemlerini yerine getirme ve topladıkları gelir ile ölçülmekten çok, mükellef grubunun genel uyumu, müşteri memnuniyeti, çalışan memnuniyeti, sürekli iyileştirme ve verimlilik unsurları ile ölçülmektedir.<sup>704</sup>

Vergi mükelleflerinin sisteme gönüllü olarak uyum sağlaması da gereklidir. Bu bakımdan İdare ile mükellef ilişkilerinin karşılıklı güven temelinde şekillenmesi, mükelleflerin kendilerine adil ve objektif olarak yaklaşıldığına inanmaları gönüllü uyumu artırmaktadır. Benzer şartlara sahip kişi ve kurumlara farklı uygulamalar yapıldığı ya da özellikle vergi denetiminin yaygın olarak uygulanmadığı konularında şüphe taşıyan vergi mükellefleri, idare ile gönüllü işbirliği sağlamak yerine mümkün olduğunca

<sup>703</sup> Aynı, s. 8

<sup>704</sup> Aynı s. 14; Lütfi Tanrıku, Yavuz Gürkan, Şükrü Dilaver, “Almanya’nın Münster Şehrinde 10.7.1994-06.08.1994 Tarihleri Arasında Gerçekleştirilen Seminerler Çerçevesinde Alman Vergi Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi” (Yayınlanmamış Bilim Raporu, H.U.K. İstanbul, 24.10.1994, Sayı: 817/281-9), s. 3-14

denetim süreçleri dışında kalmayı ve hatta faaliyetlerini vergi idaresine bildirmeksizin gerçekleştirmeyi yeğlemektedir.

OECD Stratejik Yönetim-Mali İşler Komitesi, ülkelere Vergi İdarelerinin mükellefler ile ilişkilerinde uyulabilecek bir takım ilkeler önermiştir.<sup>705</sup> Bu ilkeler: Vergi yasalarını adil, güvenilir ve şeffaf biçimde uygulamak; Vergi mükelleflerinin hak ve yükümlülüklerini ve ayrıca mevcut şikayet prosedürleri ile telafi mekanizmalarını belirlemek ve bunları bildirmek; Kalite konusunda sürekli olarak bilgi vermek ve vergi mükelleflerinin soruşturma, talep ve başvurularını zamanında ve doğru bir şekilde ele almak; Mükelleflerin yasal hak ve yükümlülükleri konusunda erişilebilir ve güvenilir bilgi hizmeti sağlamak; Uyum maliyetlerinin, vergi yasaları ile uyumu sağlamak için gerekli olan asgari düzeyde tutulmasını sağlamak; Vergi mükelleflerine, uygun olan yerlerde, idari politika ve prosedürler konusundaki değişimler hakkında yorum yapma fırsatı sunmak; Vergi mükelleflerine ilişkin bilgiyi yalnızca yasanın izin verdiği ölçüde kullanmak; Toplumla iyi ilişkiler geliştirmek ve bunu sürekli kılmak.

Aynı komite, ülkelere Vergi İdarelerinin çalışanlarıyla ilişkilerinde de uyulabilecek bir takım ilkeler dizisi önermiştir.<sup>706</sup> Bu ilkeleri şu şekilde özetlemek mümkündür; Çalışanlarda yüksek ahlaki standartları desteklemek ve aşılacak; Çalışanların kamu görevleri ile özel işleri arasında ortaya çıkan menfaat çatışmalarını tanımlamak ve bunları çözüme kavuşturmak; Çalışanlarını liyakat ve eşit fırsatlar temelinde işe almak ve terfi ettirmek, onları keyfi uygulamalara karşı korumak; Çalışanların, küreselleşmenin beraberinde getirdiği karmaşık vergileme konularına yönelmelerine imkan tanımak için, onlara etkin eğitim fırsatları sağlama yoluyla, yüksek profesyonel standartları desteklemek ve aşılacak; Yetenekli bireyleri çekmeye ve onları işte tutmaya yeterli bir düzeyde çalışanların emeklerinin karşılığını vermek.

### 3.1. Vergi İdaresinin Sorunları

Ülkemizde Gelirler Genel Müdürlüğü'nün yapısı "vergi türleri"ne göre oluşturulmuş iken, vergi daireleri ise vergilendirme "işlemleri"ne yoğunlaşmış durumdadır. Bu nedenle, merkez ve taşra teşkilatı arasında süreçlerin bütünlüğü

<sup>705</sup> Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, **Gelir İdaresinde Etkinlik Arayışları OECD-AB En İyi Uygulamalar**, (Ankara: A.Ü.Basımevi, 2002), s. 93-108

<sup>706</sup> Aynı, s. 93-108

sağlanamamaktadır. Fonksiyonel bütünlüğün bulunmayışının yanı sıra, gelir yönetiminin asıl sahibi durumundaki Gelirler Genel Müdürlüğü'ne bağlı olması gereken vergi dairelerinin yönetsel sorumluluğunun, gelir idaresi dışında yer alan Defterdarlık'lara verilmesi ile örgütsel bütünlük de zedelenmiştir. Vergileme hizmetinin sağlıklı yürütülmesi için merkezde alınan kararların bütün teşkilat tarafından süratle uygulanması gerekir. Bunun için ise hiyerarşi zincirinin kesintisiz kurulması zorunludur. OECD üyesi ülkelerin vergi idarelerinde bölge teşkilatı, bu gereğin bir sonucu olarak doğmuştur<sup>707</sup>. Ülkemizde ise, vergi idaresinde etkinliğin artırılmasına yönelik olarak oluşturulan Gelirler Bölge Müdürlükleri, gerek kendilerine yeterli yetki ve sorumlulukların verilmediği ve gerekse Defterdarlık müessesesinin gelir idaresi içindeki rolü büyük ölçüde muhafaza edildiği için gereği gibi görev yapamaz durumda bırakılmışlardır<sup>708</sup>.

Ayrıca, vergi idaresinin gerek merkez gerekse taşra teşkilatındaki birim ve kişilerin görev, yetki ve sorumluluklarının sınırları açık olarak belirlenmiş değildir. Bu nedenle, Gelirler Genel Müdürlüğü bir çok yetkinin taşra teşkilatına devredilmemesi nedeniyle asli fonksiyonlarını ifa edememekte, daha çok bireysel sorunların çözümü ve taşra teşkilatınca kendisine gönderilen lüzumsuz iş yükü ile uğraşmaktadır. Taşra teşkilatının görev, yetki ve sorumluluklarının net olarak belirlenmemesi nedeniyle ise, taşra teşkilatı inisiyatif kullanmayarak sorumluluk üstlenmekten kaçınmaktadır<sup>709</sup>.

Vergi tahsilatını gerçekleştiren vergi dairesi müdürlüklerinin defterdarlık bünyesinde görev yapmaları nedeniyle siyasi etkilere açık olmaları sonucu, vergi tahsilatı mevcut yasalarda (6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usul Hakkında Kanun) yer alan hükümlere uygun olarak gereğince etkili bir şekilde yerine getirilememektedir. Günümüzde çok önemli fonksiyonları bulunan vergi dairelerimiz, sıkışık, karışık ve dar mekanlarda hizmet vermeye çalışılan bir özellik arz etmekte olup, ihtiyaca cevap vermekten uzaktır.

Price Waterhouse Coopers (PWC) tarafından geliştirilen endekse göre Türkiye, yolsuzluklar ve yolsuzlukların ülke ekonomisine verdiği zarar bakımından 35 ülke

<sup>707</sup> TOBB, **Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, (Ankara: TOBB Yayınları No: 244, 1992), s. 241.

<sup>708</sup> Gelirler Kontrolörleri Derneği, **Gelir İdaresinin ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması**, Gelirler Kontrolörleri Derneği, 2000, <http://www.gkd.org.tr/html/rap.html>, erişim: 21.02.2004, s. 5-6.

<sup>709</sup> Adnan Gerçek, **Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması**, (Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayını No: 13, 2002), s. 115-116.

arasında 4. sırada bulunmaktadır. PWC'nin "Opacity" adlı çalışmasında ülkemizde mükelleflerin, yolsuzluk nedeniyle % 36 oranında fazladan vergi ödemek durumunda kaldığı, devletin gelir kaybı ve kaynak israfı nedeniyle yolsuzlukların gizli bir vergi gibi mali yük oluşturduğu ifade edilmektedir<sup>710</sup>. TESEV'in 1200 işletmeyi kapsayan "2002-İş Dünyası'nın Gözünde Türkiye'de Yolsuzluk Araştırması"nda " İşinizin düştüğü kamu kurumlarında kuraldışı ödeme veya hediye verdiniz mi?" soruna verilen cevaplarda 7. sırada "Vergi Daireleri/Maliyeciler yer almaktadır"<sup>711</sup>.

Mükelleflerin, mükellefiyetle ilgili sorumluluklarını gereği gibi yerine getirip getirmediikleri, tahsilata yetkili vergi daireleri tarafından yapılacak takip ve değerlendirmelerle yakından ilgilidir. Günümüzde vergi dairelerinin yetki alanına giren mükellef sayılarının çokluğu ve tahsil yetkisi bulunan vergi dairelerinin gereksiz birçok iş yüküne boğulmuş olmaları asli görevlerini yapamaz duruma getirmiştir. Ayrıca, vergi dairesi yöneticileri, yürürlükteki mevzuat gereği ağır bir evrak trafiğine boğulmuş olduğundan, planlama, koordinasyon ve izleme gibi temel yöneticilik görevlerini gereği gibi yerine getirememektedirler<sup>712</sup>.

Mükelleflerin beyanname vermek, vergilerini ödemek ve benzeri vergisel mükellefiyetlerini yerine getirmek için sık sık vergi dairelerine gitmek zorunda bırakan yürürlükteki vergi uygulamaları<sup>713</sup> nedeniyle vergi dairesinin fiziki yapısının önemi ortaya çıkmaktadır. Bu fiziki yapı, sadece mükellefler için değil, aynı zamanda vergi dairesi personeli için de çalışma verimliliği ve performansı bakımından önem arz etmektedir. Bir çok vergi dairesinin modernizasyonuna ve fiziki yapısının değiştirilmesine yönelik çalışmalar yapılmış, ancak bu değişimler gerçek bir vergi dairesi modeli dikkate alınarak yapılmamış, bunun yerine daha çok vergi dairesinin tüm birimlerinin bir yerde olması veya birden fazla vergi dairesinin aynı binaya sığdırılması

<sup>710</sup> Price Waterhouse & Coopers, <http://www.pwcglobal.com/gx/eng/ins-sol/spec-int/davos/preview.html> Erişim: 21.02.2004

<sup>711</sup> TESEV, **Türkiye'de Yolsuzluk**, [http://www.tesev.org.tr/projeler/yayin\\_toplumsaluyapi.php](http://www.tesev.org.tr/projeler/yayin_toplumsaluyapi.php), Erişim: 21.02.2004

<sup>712</sup> DPT, **Vergi**, ( Ankara: DPT Yayın No:2454-ÖİK-510, 2001), s.25.

<sup>713</sup> Ankara Ticaret Odasının bir basın açıklamasında: "Türk insanı yılın 128 gününü vergi dairelerinde geçirirken, yılda üç kez gelir/kurumlar vergisi, stopaj primi ödüyor. Mesai saatlerine göre yılın 246 günü çalışıldığı düşünülürse, mükellefler iki günde bir vergi dairelerinin kapısını aşındırıyor...", Basın Açıklaması, "İki Günde Bir Vergi Ödüyoruz", **Finansal Forum**, 3 Aralık 2000; TİSK'in "Vergi ve Bürokrasi Reformları-2002, Raporu"nda "...Ülkemizdeki bürokratik ortamın, çalışmaya ve çalıştırmaya engel olduğu, ekonominin rekabet gücünü azalttığı.... Dünya Ekonomik Forumu'nun verilerine göre 2001 yılı itibariyle Türkiye'nin kırtasiyecilik anlamında devlet bürokrasinin engelleyici etkisi yönünden, 59 ülke içinde 13. sırada olduğu" belirtilmektedir.

amacıyla, mükelleflerin bağlı oldukları bölgeler dikkate alınmadan farklı bir yerde kurulmaktadır. Mükellefler vergi dairelerine gitmek istemedikleri gibi, vergi dairelerinin iç iş yükünü büyük ölçüde arttırması nedeniyle vergi dairesi personelinin rasyonel istihdamı da sağlanamamaktadır.

Vergicilikteki gelişmeleri yakından izlemek durumunda olan vergi idaresi, vergi yasalarını uygulamakla görevlidir. Vergi yasalarının başarı ile uygulanabilmesi ise, teknik ve hukuki yönden yetişmiş personelin varlığı ile mümkün olabilmektedir. Bu nedenle, vergi idaresinin en önemli sorunlarından biri personel konusunda kendisini göstermektedir<sup>714</sup>. Vergi idaresinin personele ilişkin olarak; insan gücü yetersizliği, yetişmiş elemanların başka alanlara kayması, hizmet öncesi ve hizmet içi eğitim eksikliği, ücret sorunu ile mükelleflerle olan ilişkiler, çözümlenmesi gereken başlıca sorunları oluşturmaktadır. Bulunduğu konum ve yaptığı görev itibarıyla en önemli sayılması gereken gelir idaresi personeli bugüne kadar uygulanan yanlış ücret politikaları nedeniyle sürekli sayı ve nitelik kaybına uğramıştır. Gelir idaresi yüksek ve iyi öğrenim görmüş mezunların işe girmek için ilk sıralarda tercih ettikleri bir yer olmaktan çıktığı gibi, işe alınıp meslek içi eğitimden geçirildikten sonra en verimli olması gereken dönemde işi terk ettikleri bir kurum haline gelmiştir<sup>715</sup>.

### 3.2.Vergi İdaresinde Teknoloji ve Bilgi Sistemleri

Gelir idareleri, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini kolay bir şekilde ve düşük maliyetle yerine getirebilmelerini sağlamak, mükelleflerin vergiye uyumunu artırmak, vergi kayıp ve kaçacağını azaltmak, idari işlerin daha etkin ve verimli yapılmasını sağlamak için teknoloji kullanımına önem vermeye başlamışlardır. Günümüzde bilgi teknolojilerinin ulaştığı nokta, özellikle mükellef ilişkileri, birikim yönetim sistemleri ve muhasebe sistemlerinin oluşturulması açısından gelir idarelerine son derece değerli fırsatlar sunmaktadır. Mükellef destek birimlerinin elektronik ortamda oluşturulması ve mükelleflerle işbirliğini sağlayan altyapıların kurulması beyanname verme işlemlerinin elektronik ortamda yapılması, yaygın veri tabanları ve yapay zeka kullanımı ile denetim fonksiyonunun verim ve etkinliğinin artırılması, tahakkuk, tahsilat ve takibat

<sup>714</sup>Tosuner, *age*, s.107.

<sup>715</sup> Gelirler Kontrolörleri Derneği, *Gelir İdaresinin ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması*, 2000, <http://www.gkd.org.tr/html/rap.html>, Erişim: 21.02.2004), s. 5-6.

işlemlerinin elektronik ortamda ve hizmet merkezlerinde gerçekleştirilerek, mükellef açısından işlem maliyetlerinin düşürülmesi, bilgi sistemleri teknolojisinin sunduğu fırsatlardır. Ayrıca, söz konusu işlemlerin dışarıdan hizmet desteği (outsourcing) ile yapılabilmesi olanakları, elektronik ağ kullanımının idare çalışanlarını ofis çalışması zorunluluğundan kurtarması ve personele ihtiyaç duyulan veritabanlarına ulaşma konularında bilgi sistemleri teknolojisinin yarattığı olanaklar, modern gelir idareleri tarafından yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır.

### 3.2.1.Yabancı Ülke Uygulamaları <sup>716</sup>

Avustralya’da vergi beyannamelerinin %98’ini dijital ortamda kabul edilmektedir. Beyanname formları ve yardımcı bilgiler kaset ve cd-rom formatında da sunulmaktadır. Vergi idaresi küçük işletmeler için hazırladığı defter tutma ve vergi planlama programını ücretsiz olarak mükelleflerinin hizmetine sunmaktadır. Vergi idaresi, mükelleflerin bir çok işlemi yapacağı ve bir çok konuda yardım alabileceği gelişmiş bir web sayfasına sahiptir. Vergi idaresi, 3000 üzerindeki saha çalışanına, diledikleri anda yenilenmiş bilgi bankaları ve destek birimlerine diz üstü bilgisayarlarla ulaşım olanağı sağlamaktadır. Vergi idaresi, vergi kaçacağını tespit etmek ve önlemek için, devletin diğer kurumlarındaki ilgili veri bankaları ile kendi veri bankalarını karşılıklı kontrol etme olanağına sahiptir. Vergi idaresi, internet üzerinden mükellef ve idare arasında yapılan bilgi transferlerinin güvenliğini de sağlayabilmektedir.

ABD gelir idaresi, ülkenin en çok aranan ücretsiz (800’lü) telefon bilgi hattına sahiptir. ABD’de Kanada’ da uygulanması olan telefon aracılığı ile gelir idaresine bilgi aktarımı yapmak mümkündür. Kanada ve ABD gelir idaresi çalışanları için uzaktan çalışma imkanı sunmaktadır. ABD’de risk takibi ve analizi için bilgi yönetim sistemleri kullanılmaktadır

Almanya’da vergi mükellefleri, güvenlik kodu ile bilgisayar disketine sunulan bir beyanname yazılımını yaygın olarak kullanmaktadır. Doldurulan beyanlar diskette ya da e-mail aracılığı ile gelir idaresine ulaştırılabilmektedir. Ayrıca yüksek sayıdaki

---

<sup>716</sup>TÜSİAD, “Türk Vergi Sisteminde Yeniden Yapılanma İhtiyacı” konulu konferans notları, İstanbul, 11.06.2002

beyannameler arasında standart olmayanların tespiti için yapay zeka kullanmaktadır. Singapur ve Danimarka’da önceden doldurulmuş elektronik vergi formları, Hollanda’da “easy tax” vergi formu hazırlama yazılımı yaygın olarak kullanılmaktadır. İsveç gelir idaresi’de mükelleflerine interaktif beyanname işlem imkanı sağlamaktadır.

Birçok OECD ülkesinde Vergi İdaresi, istihbarat birimlerinin sunduğu bilgileri anlamlı bir şekilde tasnif etmekte, vergileme ve denetim aşamalarında kullanılmak üzere veri tabanları oluşturmakta, mali ve mesleki kurumlarla bilgi paylaşım ağları kurmaktadır. Bu kuruluşlardan sağlanan bilgileri Vergi İdaresi kayıtları ile karşılaştıran çapraz programların geliştirilmesi yoluyla vergi denetiminin önemli bir kısmı sanal ortamda gerçekleşmekte, bilgiler arasındaki farklılıkların nedeni kısa sürede tespit edilerek düzeltilmektedir. Bu durum vergi kaçağı ihtimaliyle vergi incelemesine alınacak bildirimlerin tespitinde önemli ölçüde isabet kaydedilmesi sonucunu doğurduğundan vergi incelemelerinin etkinliğini artırmaktadır.

### 3.2.2. Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi

Vergi dairesi işlemlerinin tümünün bilgisayarla yapılarak, iş yükünün azaltılması, vergi dairesi çalışmalarında etkinlik ve verimliliğin artırılması, mükellef işlemlerinin kolaylaştırılması, denetim ve takip fonksiyonlarının güçlendirilmesi, vergi idaresi yöneticileri için sağlıklı bir karar destek ve yönetim bilgi sisteminin oluşturulması amacıyla VEDOP uygulamaya başlanmıştır. Motorlu Taşıtlar Vergisi ile ilgili işlemlerin bilgisayar aracılığıyla yürütülmesi amacıyla Nakil Vasıtaları Vergi Dairelerinin Otomasyonu Projesi (MOTOP) başlatılmıştır<sup>717</sup>.

Vergi tahsilat işlemlerinde bankalarca yapılan tahsilatın artması nedeniyle, bankalar aracılığıyla yapılan tahsilatların mükellef hesaplarına manyetik ortamda aktarılmasını hedefleyen Elektronik Bilgi Transfer ve İletim Sistemi (EBTİS)’in hazırlık çalışmaları tamamlanarak VEDOP kapsamında bulunan vergi dairelerinde uygulamaya konulmuştur.

Vergi denetim politikalarının oluşturulması, planlanması ve sonuçlarının izlenmesine yönelik olarak vergi yönetimine karar desteğinin verilmesi, vergi incelemelerinde etkinlik ve verimliliğin artırılması için denetim birimlerine ihtiyaç duydukları bilgilerin hızlı ve güvenilir bir şekilde sağlanması amacıyla Vergi İstihbarat

<sup>717</sup> Gelirler Genel Müdürlüğü, **Faaliyet Raporu 2000**, s. 68-69.

Merkezi'nde Denetim Bilgi Sistemi oluşturulmuştur. Bu sistem sayesinde mükelleflerin vergilemeye yönelik iş ve işlemlerini kavramaya yönelik olarak, mükelleflerden, kamu kurum ve kuruluşlarından, mükellefle ilişkide bulunan kişilerden ve iç kaynaklardan sağlanan bilgilerin değerlendirilmesine ve alınan sonuçların vergi denetimlerinde kullanılmasına başlanmıştır. Denetim Bilgi Sistemi'nin geliştirilmesi ve tüm denetim elemanlarının bu sisteme on-line erişimlerinin sağlanması amacıyla, sistem, donanım, yazılım ve eğitim çalışmalarına devam edilmektedir<sup>718</sup>.

Vergi tahsilatında önemli bir fonksiyon üstlenen vergi daireleri tam otomasyona istenilen anlamda geçememiştir. Teknolojik gelişmelerin getirdiği yenilikler vergi dairelerinde uygulama alanı bulamamış ve verginin tahakkuk, tahsilat, takibat aşamalarını içeren kapsamlı bir bilgi işlem projesi hayata geçirilememiştir. Vergi idareleri bugünkü donanımlarıyla ve geleneksel denetim teknikleriyle sayısallaştırılmış ürünlerin satışlarını kontrol edecek kapasiteye sahip değildir. Vergi dairelerinde uygulanmakta olan Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi'nin (VEDOP) en kısa sürede tüm vergi dairelerinde yaygınlaştırılması ve projede var olan eksikliklerin giderilmesi, bilgisayar donanım eksikliklerinin tamamlanması, VEDOP uygulamasında vergilendirme ile ilgili olarak yüzeysel geçilen bir takım konuların daha ayrıntılı ele alınması gereklidir. Vergi daireleri arasındaki yapılması gereken çapraz denetim ve yazışmaların, karşı incelemelerin yazışmalar yolu ile değil bilgisayar sistemi içerisinde kayıtlara doğrudan girilerek yapılması önemlidir<sup>719</sup>. Vergi dairelerinin (muhasibeyi de kapsayan) tam otomasyonu, yönetsel karar alma sürecinde çok önemli bir fonksiyon üstlenmesine rağmen, bu konuda birkaç pilot uygulamanın ötesine geçilememiştir. Bazı kurum ve kuruluşlar (Bankalar, Noterler, Tapu Sicil Müdürlükleri, Belediyeler, Elektrik Dağıtım Şirketleri, Borsalar ve Meslek Odaları, Emniyet Genel Müdürlüğü, Trafik, v.b.) ile Gelir İdaresi arasında bilgi akışını hızlandıracak çağdaş teknolojik donanıma sahip alt yapının henüz oluşturulamamış olması da gelir idaresinin etkinliğini artırıcı politikaların uygulamaya geçirilmesini engellemektedir<sup>720</sup>.

---

<sup>718</sup> Aynı, s. 74.

<sup>719</sup> Karyağdı, *age*, s.92-93

<sup>720</sup> DPT, *agr*, s.19.

### 3.2. Vergi Kimlik Numarası Uygulaması

Vergi kimlik numarası uygulamasının<sup>721</sup> nihai amacı; vergiyi doğuran olayların ve mükelleflerin zamanında tespit edilmesi suretiyle vergi ziyanının önlenmesi olduğundan, gelecekte bu numaranın uygulama alanının sürekli genişletilerek, tüm vatandaşların ekonomik faaliyetlerinin ve hatta devletle olan tüm ilişkilerinin kontrol altına alınması hedeflenmektedir. Vergi kimlik numarası uygulamasının MERNİS projesiyle entegre edilmesiyle tüm vatandaşları kapsamaya düşünülmektedir<sup>722</sup>. Vergi kimlik numarası uygulamasının etkinliğini sağlamak için Vergi Kimlik Numarası Kanunu md. 5'de cezai yaptırımlar da düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre ilgili kişiler özel kanunlar veya bu kanun hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından getirilen vergi kimlik numarasını tespit etmek, belge, hesap ve kayıtlarda göstermek zorundadırlar. Bu zorunluluğa uymayanlar hakkında kesilecek idari vergi cezalarına ek olarak özel kanunlarında daha ağır bir ceza öngörülmediği takdirde 3 aydan bir yıla kadar hapis cezası söz konusudur.

Kamu idarelerince yapılan işlemlerde bu cezanın muhatabı ilgili mevzuata göre belgeleri düzenlerken, hesap ve kayıtları tutarken vergi kimlik numarasını tespit ve kaydetmekle görevli olanlardır. Bu kanuna aykırı olarak vergi kimlik numaralarını gizleyen, bilerek bu konuda gerçeğe aykırı beyanda bulunan, sahte ve yanıltıcı belgeler ibraz edenler hakkında 3 aydan on aya kadar hapis cezası verilebilmektedir.

Verginin daha sağlıklı toplanabilmesi için vergi daireleri ile bir kısım kamu kuruluşları arasında (Bankalar, gümrük idareleri, tapu, noterler, belediyeler ve mesleki teşekküller gibi) kurulması gereken teknik donanım hala gerçekleştirilememiştir. Şu anki hali ile eski sicil numaralarının değiştirilmesinden başka bir yenilik getirmemiştir. Bu değişikliklerden beklenen faydanın sağlanabilmesi için her gerçek ve tüzel kişiye

<sup>721</sup> Vergi Kimlik Numarası ile ilgili ilk yasal düzenlemeler 4008 ve 4108 Sayılı Kanunlarla Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesine yeni bir fıkra eklenmek suretiyle yapılmış ve uygulanmasına da 3 Temmuz 1995 tarihinde geçilmiştir. İlk aşamada, mevcut vergi mükelleflerine vergi kimlik numarası verilmesi şeklinde başlatılan uygulama, 06.02.1998 tarih ve 23250 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sıra No: 262 ile sermaye şirketi ortakları ile yönetim kurulu başkan ve üyeleri, motorlu taşıt alanlar ve satanlar, gayrimenkul alan ve satanlar, lehine ipotek tesis edilenler ile bina inşa ettiren gerçek ve tüzel kişileri kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Daha sonra, 02.04.1998 tarih ve 23307 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 4358 sayılı Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması Hakkında Kanun ve 19.06.2001 tarih ve 24437 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2 Seri No'lu Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliği ile uygulama kapsamına noterlik, tapu, icra daireleri ve bankacılık işlemleri ile diğer mali işlemler de dahil edilmiştir.

<sup>722</sup> Adnan Gerçek, "Türkiye'de Vergi İdaresinin Modernizasyonu Açısından Vergi Kimlik Numarası Uygulamasının Değerlendirilmesi", *Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, C. XX, S. 1-2, (2001), s. 318-319.

verilecek vergi numarasının tapu idaresi, gümrük idaresi, bankaların yanında mahkemeler ve noterler gibi kuruluşlar tarafından da kullanımının zorunlu hale getirilmesi önemlidir.

### 3.3.Verginin Toplanma Maliyeti

Vergi idaresinde otomasyon uygulamasını en başarılı şekilde uygulayan Amerikan Gelir İdaresi'nde (IRS) birim verginin tahsilat maliyetinin %0.5 gibi düşük bir oran olması, bir taraftan vergi yapısı ile vergi idaresinin organizasyonuna, diğer taraftan da ekonominin ölçeğine bağlıdır. Ancak, bu oran, vergi idaresinin iyi örgütlenmesi ve vergileme işleminde otomasyon uygulamasının yaygınlaşması ile vergi idaresi maliyetlerinin düşürülebileceğini de göstermektedir. Vergi idaresinin maliyetlerinin toplam vergi gelirin oranı incelendiğinde, 100 TL vergi toplamak için genellikle 1,5-2 TL civarında harcama yapıldığı görülmektedir. Vergileme maliyetlerindeki artışlar alt yapıya ilişkin yatırım harcamalarından ve transfer harcamalarındaki artıştan kaynaklanmaktadır. 2002' de ise bu harcamalarda ciddi bir düşüş olduğundan % 0.70'e gerilemiştir. OECD ülkelerinin büyük bir kısmında vergi idaresi maliyetlerinin toplam vergi gelirlerine oranı %1,5-2 civarında olduğu dikkate alınır, Türkiye'de bu kriter açısından vergi tahsilatı işlemindeki performansın iyi olduğu söylenebilir.

Toplam vergileme maliyetleri içinde mükelleflerin uyum maliyetleri vergi idaresi maliyetlerinin çok üzerindedir. Bu nispi yükseklik hemen hemen bütün ülkelerde gözlenmektedir. İngiltere'de yapılan araştırmalar, mükelleflerin uyum maliyetlerinin toplam vergi gelirlerinin %3,8-5.8 arasında değiştiğini, ancak genellikle bu oranın %4 civarında olduğunu ortaya koymaktadır<sup>723</sup>. ABD'de mükelleflerin uyum maliyetleri ise vergi hasılatının %5-%7'sini bulmaktadır. Mükelleflerin uyum maliyetlerinin vergi idaresinin maliyetlerine oranı İsveç'e % 1.2 iken, bu oranın İngiltere'de % 2.2 , Norveç'te % 2.5 , Almanya'da % 4'e kadar çıktığı görülmektedir<sup>724</sup>.

<sup>723</sup> Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, (Bursa: Ekin Kitabevi, 2003, s.221

<sup>724</sup> Joel Slemrod, Nikki Sorum, "The Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax System", **National Tax Journal**, (1984), s.461.

Türkiye’de mükelleflerin uyum maliyetlerinin hesaplanması ile ilgili ayrıntılı bir çalışma mevcut değildir. 2002 yılı itibariyle yapılan kaba bir hesaplama göre mükellef maliyetlerinin toplam vergi gelirlerine oranının %17.7 civarında olduğu ortaya çıkmaktadır<sup>725</sup>. Bu maliyetlerin hesaplanmasına ayrıca yeminli mali müşavir kullanan veya danışman kullanan işletmelerin maliyetleri ile, basit usule tabi olan 739.639 adet mükellefin maliyetleri de katıldığı takdirde bu oran %19 -20'lere çıkmaktadır. Vergi idaresinin ortalama %2 maliyetleri de bu rakamın üzerine eklendiğinde 100 lira vergi toplamak için 21 lira harcama yapıldığı ortaya çıkmaktadır. Bu açıdan bakıldığında vergi yükünün üzerine ayrıca uyum maliyetleri de düşünülduğünde bu durumun mükelleflerin kayıt dışı kalmaya teşvik yönünün bulunduğu söylenebilir.<sup>726</sup>

#### 4. VERGİ SUÇLARININ ÖNLENMESİNDE VERGİ DENETİMİ

Vergi vermeme eğilimi bir çok nedenin yanında vergi kaçırancının denetlenip cezalandırılacaklarına ilişkin inancın az olması nedeninden de kaynaklanabilmektedir. Mükelleflerin gönüllü vergi uyumunun sağlanmasında, vergisel işlemlerin idare tarafından denetlenmesi olasılığının önemli payı olduğu bilinmektedir. Gelir idaresi tüm vergi mükelleflerini vergi sistemi içine dahil etme başarısını gösterse ve beyanname vermeyen ve/veya ödemedede bulunmayan mükelleflerin takibini etkin şekilde gerçekleştirse dahi, vergi kayıp ve kaçaklarına karşı caydırıcı bir vergi denetimi sisteminin bulunmaması halinde genel başarı düzeyi düşük kalacaktır. Bu bakımdan cezaların etkinliğinin sağlanması bakımından vergi denetiminin çok önemli bir işlevi vardır.<sup>727</sup> Bu nedenle, son yıllarda çeşitli ülkelerde vergi idarelerinin modernize edilmelerine yönelik çabaların tamamında vergi denetimine gereken öncelik verilmediği durumlarda, diğer reform önlemleri ile sağlanan etkinlik artışının sınırlı kaldığı, yenileşme ve bilgi işlem teknolojisinin yoğun kullanımı sonucu başlangıçta yüksek seyreden etkinliğin bir süre sonra düşüş gösterdiği izlenmektedir. Vergi denetimi fonksiyonunun izlenen vergi reformunda ön planda tutulmadığı Peru örneğinde başlangıçta sağlanan başarılar izleyen yıllarda azalırken, çok güçlü ve gelişmiş bir vergi

<sup>725</sup> R. Gökbunar, K. Tezcan, A. Utkuseven, **Yeniden Yapılanma veya Yeniden Yapılanma: Vergi İdaresi ve Denetimi İçin: İşte Bütün Mesele Bu**, (Manisa, Adana: 2002), s. 77

<sup>726</sup> Aynı, s. 77

<sup>727</sup> **Denetim İlke ve Esasları**, Cilt I, (İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Acar Matbaası, 1996) s.97

denetimi programı uygulamakta olan Danimarka'da mükelleflerin vergi uyumu dünyada tespit edilmiş en yüksek oran olan % 95'e ulaşmıştır.<sup>728</sup>

Vergi denetimi kavramı, “vergi yükümlülerinin beyanlarının doğruluğunun incelenmesini ve vergi yönetiminin merkez ve taşra örgütünün iç denetime tabi tutulması ile, vergi yönetimi personelinin gerektiğinde soruşturmalarının yapılmasını” kapsamaktadır.<sup>729</sup> Vergi denetiminin dar anlamda, mükellefi doğru bildirimde bulunmaya yöneltmek ve bu suretle vergi kaybını önleyerek ek bir gelir sağlama amacı olduğu söylenebilir.<sup>730</sup> Vergi denetimi, yasalara uymayanlar için ciddi bir risk haline gelmedikçe vergi kayıplarının önüne geçmek imkansızdır. Asıl amaç bu olmakla birlikte vergi denetimi yoluyla, mükellefin eğitilmesi, vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin gerçekleştirilmesi, sosyo ekonomik amaçlara ulaşılması da mümkündür.<sup>731</sup>

Devlet, yükümlülük haline getirdiği vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamak zorundadır. Hukuk devleti olmanın bir sonucu, kanunların vatandaşlar üzerinde eşit şekilde uygulanmasını sağlamaktır. Vergi denetimleri, vergi adaletinin anayasal normlara uygunluğunu sağlamak bakımından önemli bir etken durumundadır. Özellikle, vergi kaçırma suretiyle kendileri için haksız bir istisnai uygulamaya yol açan mükelleflerin bu davranışlarının önlenmesi zorunludur. Aksi takdirde, bazı kişilerin kanunlara aykırı olarak gelir ve mallarından vergi vermemesi ya da kendileriyle aynı durumda olan mükelleflere oranla daha az miktarda vergi vermesi gibi bir durum ortaya çıkabilecektir.<sup>732</sup>

Vergi denetiminin “arayıcı ve bulucu ”işlevi ile “önleyici” işlevinin olduğu bilinmektedir. Vergi denetiminin arayıcı ve bulucu işlevi, yükümlülerin işlemleri ile bu işlemlerle ilgili olarak defter ve belgelerde yapılan hata ve hilelerin araştırılmasını, ortaya çıkarılmasını ve düzeltilmesini hedef almaktadır. Vergi yönetimi, vergi denetimleri aracılığıyla yükümlülerin beyanlarını gerektiği şekilde kontrol edemiyor ve vergi yasalarının hataen veya kasten ihlalini araştırıp bularak ortaya koyamıyorsa, vergi

<sup>728</sup> C. Silvani, Katherine Baer, V. Tanzi, **Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guide Lines**, International Monetary Fund, (March 1997), s.22,23.

<sup>729</sup> Nezih Şeker, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, (İstanbul: Beta Basım A.Ş. 1994) s.1

<sup>730</sup> İlhan Özer, **Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi**, (Ankara: Güneş Matbaası, 1971), s.156

<sup>731</sup> Abdurrahman Akdoğan, **Vergi İncelemesi**, (Ankara: A.Ü.İ.T.A Yayın no:127 1979), s. 5, 54-58

<sup>732</sup> Yılmaz Bodur, **Vergi Yönetimi ve Denetiminde Etkinliğin Artırılması ve H.U.K'nun Rolü**, (Yayımlanmamış Bilim Raporu, İzmir: 20.2.1995, sayı: 610/327-1), s.7

denetiminin vergi hasılatını artıran etkisi ortadan kalkacak ve yaptırımlar uygulanması mümkün olmayacaktır.<sup>733</sup>

#### 4.1. Vergi Denetiminin Etkinliği

Beyan esasının geçerli olduğu sistemlerde vergi yönetiminin etkinliği, önemli ölçüde vergi denetiminin etkinliğine bağlıdır. Vergi denetiminin etkinliği de vergi cezalarının etkinliğini şekillendirmektedir. Bu nedenle vergi cezalarının etkinliğini araştırırken vergi denetimlerinin etkinliğini de bilmek gerekmektedir. Vergi denetimlerinin vergi kaybını önlemekteki başarısı, etkinlik açısından temel veridir. Bu bakımdan, vergi denetimlerinin etkinliğinin ölçümünde kullanılan başlıca parametre, birim zamanda yapılan denetimler sonucu hazineye intikal eden ek vergi gelirleridir. Bunun yanı sıra vergi denetimi için sarf edilen giderler, vergi inceleme elemanlarınca yapılan inceleme sayıları, inceleme süreleri, tarhi öngörülen vergi ve kesilmesi gereken ceza tutarları, önceki dönemleri daha evvel inceleme konusu yapılan mükelleflerin inceleme sonrası dönem beyanlarının doğruluğu, mükelleflerin gönüllü uyumuna ilişkin trend, iç denetime tabi tutulan dairelerde tespit edilen hataların tekrar edip etmediği, vergi denetimlerinin yaygınlığı ve objektifliği konusunda mükelleflerin kanaatleri, inceleme sonucu tarh edilen vergilerin vergi yargısı kararları doğrultusunda iptal edilme oranı gibi kriterler vergi denetiminin etkinliğinin ölçümünde dikkate alınmaktadır.<sup>734</sup>

Vergi kaçağının yoğun olmadığı ülkelerde toplam beyanname sayısının %2-3 kadarının, kaçakçılığın yaygın olduğu ülkelerde ise %7-8 kadarının incelenmesinin yeterli olduğu, ancak %8 lik bir incelemeyi gerektiren ülkelerin vergi örgütlerinin, bu görevi görececek yeterli elemandan yoksun buldukları ileri sürülmektedir.<sup>735</sup> Bu bakımdan gelişmiş ülkelerde vergi inceleme oranları düşük olmakla birlikte, vergi incelemesi öncesinde vergi güvenliğini sağlayıcı bir çok kontrol alanlarının bulunduğu, özellikle bilgi teknolojileri yoluyla vergiyi doğuran olayların gerçekleştiği zaman diliminde vergi idaresince kavranabildiği, bu nedenle vergi incelemesine tabi tutulan beyanlar az olmakla birlikte vergi kaçağı ihtimali yüksek bildirimlerin seçilerek incelenmesinde isabet kaydedildiği görülmektedir.

<sup>733</sup> Mehmet Akbay, “Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi”, 1990 Yılına Girerken Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu, (Ankara: M.G.B. A.P.K.K. Yayın No:1990/308, 1990), s.213,215

<sup>734</sup> Vergi Denetmenleri Derneği, a.g.r., s. 31-32

<sup>735</sup> M. B. Erdem, a.g.e., s. 56-68

Vergi denetiminin etkinliğine etki eden unsurları şu şekilde sayabiliriz; vergi kanunlarının karmaşıklığı, vergi denetiminde bilgi teknolojilerinden ve bilgi kanallarından yararlanılma derecesi, veri tabanlarının oluşturulması ve bilgisayar destekli denetim programlarının geliştirilmesi, siyasi ve hiyerarşik baskılara maruz kalınmadan adil ve bağımsız denetim yapılması, bilanço usulünün yaygınlık derecesi, inceleme prosedürünün genişliği, vergi inceleme raporlarının vergi yargısında gereği gibi savunulup savunulmadığı, incelenen işletmelerin enflasyon etkisinden yeterince arındırılıp arındırılmadığı, belge düzeninin sağlıklı işlemesi, bireylerin vergi bilincinin gelişmişliği, kayıt dışı ekonomik faaliyet ve işlemlerin takibine ve önlenmesine yönelik yasal ve kurumsal tedbirlerin gerektiği kadar olup olmadığı, vergi cezalarının caydırıcılığı, bununla birlikte tüm ceza sisteminin etkinliği, vergiye tabi gelirin tüm gelir unsurlarını kapsayıp kapsamadığı, denetim ilke ve standartlarının ve denetim elemanlarının görev, yetki ve sorumluluklarının açık bir şekilde belirlenmesi, personelin özlük hakları.<sup>736</sup>

## 4.2. Yabancı Ülkelerde Vergi Denetimi

Bu başlık altında ABD, İngiltere Fransa ve Almanya'da vergi denetimlerine kısaca değinilecektir.

### 4.2.1. ABD' de Vergi Denetimi

ABD'de kayıtlı bir ekonomik yapılanma ve etkili bir denetim sistemi bulunmasına karşın yine de vergi kaçağı bulunmaktadır. Bu kaçağın oransal olarak düşük olmasına karşın, nominal olarak ülkemiz dahil birçok ülkenin milli gelirinden fazla olduğunu söylemek mümkündür. A.B.D'nde uygulanan vergi incelemesinin en çarpıcı özelliği, çok sayıda mükellefi incelemek ve genel oranı yüksek tutarak incelemenin caydırıcılık etkisini kurmak yerine; az sayıda mükellefi incelemek, fakat incelemeye değer mükellefleri iyi bir yöntemle ayıklamak suretiyle bu etkiyi yerleştirmektir. Gerçekten de genel inceleme oranı %1-2 gibi, çok düşük bir orandır. Fakat her 100 kişiden sadece 3'ü vergi kaçırdığı halde, incelemeye alınan her 100 mükelleften 75'ine ceza salındığı göz önünde bulundurulursa, bu %1-2 arasındaki

<sup>736</sup> Vergi Denetmenleri Derneği, a.g.r., s. 33

kütlenin ne kadar isabetli seçildiği anlaşılır.<sup>737</sup> Bu durum vergi mükelleflerinin sisteme uyum sağladıklarını göstermektedir. Üstelik bu uyumun toplanan her 1000 dolar vergi için ortalama 4.8 dolar gibi düşük bir harcamayla sağlanması da vergi sisteminin ve vergi denetiminin etkin olduğunun göstergesidir. A.B.D’nde vergi denetimlerini etkin kılan en önemli unsur, toplumdaki vergi bilincinin gelişmiş olmasıdır. Vergi İdaresi mükellef ilişkilerini pozitif yönde geliştiren ve vergi bilincini artıran bilgilendirme çalışmalarına IRS’nin internet aracılığıyla verdiği hizmetleri de eklemek gerekir. Vergi mükelleflerin kamu ile ilgili bilgi ve belgelere ulaşmasına imkan tanıyan yasal düzenlemeler (Yönetim Usulü Kanunu-APC, Bilgi Hürriyeti Kanunu-FOIA), idare ile mükellef ilişkilerinin daha saydam hale gelmesine yol açmaktadır. Son dönemde ortaya çıkan skandallar bir tarafa bırakıldığında; A.B.D’nde bağımsız denetim kuruluşlarının (Certified Public Accountants-CPA) muhasebe düzeninin oluşmasında ve vergi denetiminde önemli işlevler gördüğü söylenebilecektir.<sup>738</sup>

#### 4.2.2. İngiltere’ de Vergi Denetimi

İngiltere’de toplumun namusu olarak nitelendirilen fermanlı muhasepler (Chartered accountants), denetim fonksiyonunun önemli bir kısmını üstlenmişlerdir. Fakat bu durum idarenin vergi denetimi dışında kaldığı anlamında değerlendirilmemelidir. İngiliz vergi denetim uygulaması, vergi kaçacağını önlemek

<sup>737</sup> IRS tarafından incelemeye alınacak olanların saptanmasında başlıca üç teknik kullanılır. Bunlar; tesadüfi seçim, özel hedef seçimi (special target program) ve ayırıcı fonksiyon sistemidir. (Discriminant Function System). Tesadüfi seçimde mükellefin gelir düzeyi, yaptığı indirimler ve mesleği dikkate alınmaz. Özel hedef seçiminde, her yıl belli meslek grupları veya beyan dışı gelir bırakma olasılıkları fazla olan mükellefler hedef olarak saptanır. Yıllık gelir miktarının yüksek olduğu beyanlar ile nakit olarak çalışan serbest meslek erbablarının beyanları IRS’nin ilgi alanındadır. Çeşitli özel programlarla desteklenen ve sonuçta oluşturulan “Ayırıcı işlev” formüllerine (bu formüller kısaltılmış haliyle DIF olarak ifade edilmektedir) dayalı olan ayırıcı fonksiyon sistemi, daha önceden istatistiki olarak saptanmış tutarsızlıklar ve ilişkilere bağlı olarak beyan dışı bırakılmış olma olasılığı yüksek olan gelirleri saptamaktadır. Bu sistem içerisinde beyannameler puanlandırılmaktadır. (Issue Scoring of Returns). DIF formülleri, sistematik olarak seçilen beyannamelerin dikkatle yapılan denetimi sonucu en yüksek denetim gizili taşıyan ortak niteliklerinin saptanmasıyla geliştirilmiş ve bilgisayar programına dönüştürülmüştür. DIF puanı yüksek olan beyanname, yüksek denetim önceliğine sahip demektir. Bu beyannameler incelenmek üzere görevlilere gönderilir. DIF formülleri, mükelleflerin incelenme şanslarını azaltıcı yollara başvurmalarını önlemek için çok gizli bir devlet sırrı gibi saklanmaktadır. Ayrıca DIF puanları ne olursa olsun A.B.D. başkanı ile yardımcısı her yıl incelemeye alınmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Toper Çağlayan, “A.B.D’nde Vergi Beyannamelerinin Kontrolünde ve Vergi İncelemesine Alınacakların Seçiminde Bilgisayar Kullanımı, Vergi İncelemesine Alınma Süreçleri ve Vergi İncelemesi Sonuçları” **Maliye Dergisi**, Sayı:75 (Mayıs-Haziran 1985), s.14

<sup>738</sup> Ömer Tunç, “A.B.D’nde Vergi İncelemesi”, **Maliye Yazıları Dergisi**, Sayı:17-18, (Mart-Haziran 1989) s. 61; ayrıca bkz. Mehmet Arslan, Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği, (Yayınlanmamış Doktora Tezi, İ.Ü. S.B.E.: 1994), s. 121-123

amacıyla hem fermanlı muhasiplere inisiyatif sağlamış, hem de uzmanlaşma esasına dayalı bir örgütlenme gerçekleştirilerek, iç gelirler yönetiminin yürütme ve yönlendirilmesine dayandırılmıştır. Mükelleflerin oldukça düşük bir oranda incelendiği göze çarpmaktadır. (1980-1985 döneminde ortaklık hesaplarının %1,3'ü, diğer işletmelerin ise %2,8'i vergi müfettişlerince incelenmiştir) Ancak beyannamelerin ön kontrolünün yanı sıra vergi kaçakçılığının yoğun olduğu alanlara göre uzmanlaşmış bir örgütlenmenin varlığı, bunun yanı sıra vergi denetim sisteminin bağımsız dış denetime önemli ölçüde dayalı olması, denetimin etkinliğini artırmaktadır. Tüm bu uygulamaların yanı sıra belge ve kayıt düzeninin yerleşmiş olması ve toplumun vergi bilinç düzeyinin gelişmişliği vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmaktadır.<sup>739</sup>

#### 4.2.3. Fransa'da Vergi Denetimi

Fransa'da vergi incelemeleri, Vergiler Genel Müdürlüğünün merkez ve taşra örgütlerince yürütülmektedir. İncelenecek bildirimlerin saptanmasında çoğu genel nitelikte olmak üzere, çeşitli ölçülerden yararlanılmaktadır. Bu ölçülerin başlıcaları; kuruluşların işlemlerinin niteliklerinin göz önünde bulundurulması, muhasebe ve mali analizlerinin yapılması, basın haberlerinin değerlendirilmesi, olağan dışı durumların varlığının saptanması, mükelleflerin yaşam düzeyleri, önemli harcamalarının varlığı ve karşıt inceleme yapılmak durumunda kalınması şeklinde sıralanabilir. A.B.D ve İngiltere'de olduğu gibi Fransa'da da mükelleflerin vergilendirme ile ilgili durumları manyetik kayıt ortamlarında "otomatik bilgi iletişim sistemi" adıyla izlendiğinden, beyanname seçiminde bilgi teknolojilerinden yararlanılmaktadır. Öte yandan vergi incelemelerinde azami randıman elde edebilmek açısından, öncelik sırası, önemli potansiyele sahip firmalara verilmek suretiyle, firmanın hacmi ölçüsünde inceleme sıklığı artmaktadır. Bu ülkede vergi kaçağı bütçenin %20-25'ini bulmaktadır. Fransa'da genel vergi inceleme oranı oldukça düşüktür. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri açısından bu oran %3-4 düzeyindedir. Bildirime dayanan vasıtasız vergilerin güvenliğini sağlayıcı vergi incelemelerinin etkin olduğunu belirtmek güçtür. Dolaylı vergiler açısından da durum farklı değildir. Fransa'da katma değer vergisine yönelik yılda ortalama 40.000 inceleme (işyerinde kontrol) yapılabilmektedir. Bu miktar, gerçek usulde katma değer vergisine tabi olan mükelleflerin %1-2'sine tekabül

<sup>739</sup> Mehmet Arabacı, "İngiltere'de Vergi Denetimi", *Maliye Dergisi*, S.91, (Eylül-Aralık 1988), s. 54, 64

etmektedir. Fransa’da 28 Nisan 2000 tarihinde başlatılan Vergi İdaresi reform çalışmaları, etkinliğin artırılması amacıyla yasal ve kurumsal düzenlemeler yapılmasını öngörmektedir.<sup>740</sup>

#### 4.2.4. Almanya’da Vergi Denetimi

Almanya’da hem Federal Cumhuriyet hem de Eyalet Maliye Bakanlıkları beş ayrı bölümden oluşmaktadır. Bu bölümlerden birisi de denetim bölümüdür. bazı durumlarda merkezi hükümet bünyesindeki Federal Denetim Uzmanları da vergi incelemelerine iştirak edebilmektedir. Bakanlığın koyduğu inceleme kriterleri içerisinde en çok göze çarpanlar “denetim devinimi” ve “öncelikli sektör belirlenmesi” olmaktadır. İncelenecek mükellefler seçilirken cari yıl için %80’i, bir sonraki yılın %60’ı, diğer yılın %40’ı belirlenmektedir. İsteyen mükellefin inceleneceği yılı önceden öğrenme imkanı bulunmaktadır. Seçim esnasında tarh biriminin tespit ettiği ve denetim birimine haber verdiği uyumsuzluklar, Alman denetim sisteminde karşıt ve çapraz ilişkileri ortaya koymakta etkin olarak kullanılan “kontrol bilgi formları” yoluyla uyumsuzluk tespit edilen mükellefler, daha evvel yapılan incelemelerde çıkan farklılıklar nedeniyle inceleme elemanının tekrar incelenmesinde fayda gördüğü işletmeler vb. kriterlerden de yararlanılmaktadır. Her inceleme elemanı yılda ortalama 25 işletme incelemektedir. Orta büyüklükteki işletmelerin ortalama 8-9 yılda bir incelenmesi anlayışı doğrultusunda beyanname seçimi yapılmaktadır. Kasten vergi ziyana sebebiyet verildiğinin tespiti durumunda 10 yıl geriye gidilerek inceleme yapılabilmektedir. Holdinglerde her yıl sürekli incelenme ana ilke olup, inceleme sırasında bir sonraki denetimler için planlamayı içeren formlar da düzenlenmektedir. Almanya’da vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesi oldukça yaygın bir uygulamadır. Her 10 uyuşmazlığın 9’u idari aşamada çözümlenmektedir. Alman denetim sistemine özgü denetimde bilgisayar kullanımının ve halkın gelişmişlik düzeyine paralel olarak vergi idaresine yardımının bir başka ifadeyle vergi bilincinin Alman denetim sisteminin etkinliğini artırdığı saptanmaktadır.<sup>741</sup>

<sup>740</sup> Vergi Denetmenleri Derneği, a.g.r., s. 33

<sup>741</sup> Lütfi Tanrıkulu, Yavuz Gürkan, Şükrü Dilaver, “Almanya’nın Münster Şehrinde 10.7.1994-06.08.1994 Tarihleri Arasında Gerçekleştirilen Seminerler Çerçevesinde Alman Vergi Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi” (Yayımlanmamış Bilim Raporu, İstanbul: H.U.K., 24.10.1994, Sayı: 817/281-9) s. 3-14

### 4.3. Türkiye’de Vergi Denetim Uygulamalarının Görünümü

Türkiye’deki vergi denetimi uygulamalarına ilişkin sonuçları tablolar halinde ele almak mümkündür.

Vergi denetim (inceleme) elemanlarının Ekim 2003 itibariyle mevcut kadro sayıları ve bunların doluluk durumu aşağıda yer almaktadır.

Tablo1. Vergi denetim kadroları

VERGİ DENETİM KADROLARI (1)	DOLU KADRO	BOŞ KADRO	TOPLAM KADRO
<b>BAKANA BAĞLI :</b>	<b>397</b>	<b>1 220</b>	<b>1 617</b>
MALİYE MÜFETTİŞİ (2)	113	354	467
HESAP UZMANI (2)	284	866	1 150
<b>GELİRLER GN. MÜDÜRLÜĞÜNE BAĞLI</b>	<b>2 796</b>	<b>6 053</b>	<b>8 849</b>
MERKEZİ (GELİRLER KONTROLÖRÜ) (2)	349	1 551	1 900
MAHALİ (DEFTERDARLIK EMRİNDE) (VERGİ DENETMENİ) (2)	2 447	4 502	6 949
<b>GENEL TOPLAM :</b>	<b>3 193</b>	<b>7 273</b>	<b>10 466</b>
(1) EKİM 2003 TARİHİ İTİBARIYLA.			
(2) MALİYE MUFETTİŞ YARDIMCILARI, HESAP UZMAN YARDIMCILARI VE STAJYER GELİRLER KONTROLÖRLERİ İLE VERGİ DENETMEN YARDIMCILARI DAHİL			

www.gelirler.gov.tr

Tablo 1’e genel olarak bakıldığında %30 civarında doluluk oranı göze çarpmaktadır. Bir başka deyişle denetim birimlerinin mevcut kadrolarının % 70’ i boş bulunmaktadır.

Tablo 2. Vergi inceleme sonuçları (1998-2000 Yılları Toplamı -Milyon TL)

Unvan	İnceleme sayısı	İncelenen Matrah	Bulunan Matrah Fark	yüzdesi
Maliye Müfettişi	975	65.512.174	152.872.759	%233.5
Hesap Uzmanı	8918	2.209.909.557	1.656.868.246	%75.0
Gelirler Kontrolörü	5817	942.612.912	543.333.238	%57.6
Vergi Denetmeni	164373	3.455.194.778	1.131.623.807	%32.7
Toplam...	180083	6.673.229.421	3.484.698.050	%52.2

www.gelirler.gov.tr yer alan verilerden yararlanarak hesaplanmıştır.

Tablo 3. 2001 ve 2002 Vergi İnceleme Sonuçları

Denetim Birimleri	Yıl	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah (milyar TL.)	Bulunan Matrah Farkı (milyar TL.)	Farkın yüzdesi
Teftiş Kurulu Bşk.	2001	171	20.199	4.713	%23.33
Hesap Uzmanları K.Bşk.	2001	2.559	3.858.514	11.787.796	%305.50
Gelirler Kontrolörleri	2001	2.594	275.498	550.108	%199.6
Vergi Denetmenleri	2001	46.013	2.288.864	958.447	%41.87
Vergi Dairesi Müdürleri	2001	16.795	869.622	178.078	%20.47
<b>TOPLAM</b>	<b>2001</b>	<b>68.132</b>	<b>7.312.697</b>	<b>13.479.142</b>	<b>%184.3</b>
Teftiş Kurulu Bşk.		3.109	106.857	88.630	%82.94
Hesap Uzmanları K.Bşk.	2002	1.709	1.256.001	2.178.526	%173.4
Gelirler Kontrolörleri	2002	3.078	6.806.929	3.065.276	%52.96
Vergi Denetmenleri	2002	56.864	5.216.011	1.803.750	%34.58
Vergi Dairesi Müdürleri	2002	48.484	477.593	295.149	%65.94
<b>TOPLAM</b>	<b>2002</b>	<b>113.244</b>	<b>13.863.392</b>	<b>7.971.331</b>	<b>%57.49</b>

www.gelirler.gov.tr

Türkiye’de 2002 yılı itibariyle vergi incelemelerinin %93 lık kısmı vergi denetmenleri ve vergi dairesi müdürleri tarafından gerçekleştirilmiştir.

Toplam faal vergi mükellef adedi (yıllık gelir vergisi, basit usul ve kurumlar vergisi mükellefleri) açısından vergi inceleme oranı 2001 yılı için %1,63 (51.337/3.142.996), 2002 yılı için %3.6 (113,244 /3.125.+408) olarak hesap edilebilmektedir. Ancak bu tespit uyarınca doğru değerlendirmeler yapmak olanaklı değildir. Zira vergi incelemeleri defter belge düzenini öngören faaliyetleri hedef alan ve muhasebe denetimi özelliği içeren bir denetimdir. Bu bakımdan vergi incelemelerinin ağırlıklı olarak bilanço ve işletme hesabına göre defter tutan mükellefler ile serbest meslek faaliyetinde bulunan mükellefler üzerinde gerçekleştirildiği dikkate alınarak vergi inceleme oranının belirlenmesi isabetli olacaktır. Gelir vergisi beyanname özetlerine göre ticari, zirai ve serbest meslek faaliyetleri nedeniyle beyannameye eklenen bilanço ve işletme hesabı özeti ile serbest meslek bildirimleri toplamının 2001 yılında yaklaşık 1.338.000, 2002 yılında yaklaşık 1.260.000 adet olduğu görülmektedir. Faal kurumlar vergisi mükellef sayısı ise 2001 de 565.000, 2002 de ise 586.000 civarındadır. O halde vergi incelemesi açısından hedef mükellef adedi 2001 de

1.903.000 2002 de ise 1.846.000 olarak hesap edilmektedir. Tablolarda yer alan inceleme sayısının; incelenen mükellef sayısı olarak kabul edilmesi halinde vergi inceleme oranı 2001'de %2,26 (51.337/1.903.000) 2002' de ise % 6 (113.244/1.846.000) olarak tespit edilmektedir. Bu ciddi artış hem mükellef sayısındaki azalmadan hem de denetim sayılarındaki artıştan kaynaklanmaktadır.

2002 yılı itibariyle toplam 5.202.839 adet Gelir, Kurumlar, KDV mükellefi bulunmaktadır. İnceleme rakamlarını bu mükellef sayısı ile oranladığımızda ise % 2' lik bir inceleme oranı ortaya çıkmaktadır. 2001 de ise aynı hesaplama yöntemi ile % 1 lik bir inceleme oranı ortaya çıkmaktadır.

2002 yılı için yapılmış 113.244 adet inceleme sayısı incelenen mükellef sayısını göstermemektedir. Çünkü inceleme elemanlarının keyfiyetine bağlı olarak mükelleflerin hem gelir hem de kurumlar vergisi ile KDV incelemelerine ilişkin raporları aynı raporda gösterilebildiği gibi ayrı ayrı rapor da düzenlenebilmektedir. Bu nedenle incelenen mükellef sayısı inceleme sayısından çok daha azdır. Bu nedenle inceleme oranları hakkında da net bir bilgi bulmak olanaksızdır.

5 yıllık zaman aşımı süresi içinde her mükellefin incelenmesi % 10-15'dir. Mükelleflerin % 85-90'ı fiilen denetim dışıdır<sup>742</sup>. Yine zaman aşımı süresi içinde inceleme sayısını incelenen mükellef sayısı olarak kabul edersek ve 2002 yılı mükellef sayısını temel alırsak mükelleflerin %19.5 'i incelendiğini buna karşın %80' inin denetim dışı kaldığını söylemek olasıdır. İnceleme sayıları dikkate alındığında, bir mükellefin 5 yıllık zaman aşımı süresince hiç incelenmeme olasılığı %85, 1 defa incelenme olasılığı %13, 1'den fazla incelenme olasılığı ise %1'in altında bulunmaktadır.<sup>743</sup> Bu sonuçlar, vergi incelemelerinin yaygın bir şekilde yürütülemediğini ve tekrarlanamadığını göstermektedir. İnceleme sonuçlarına baktığımızda hesap uzmanlarının inceleme sayılarının az olmasına rağmen daha çok matrah farkı tespit ettiklerini, buna karşın vergi denetmenlerinin ve vergi dairesi müdürlerinin incelemelerde % 93 lük bir ağırlığa sahip olmalarına karşın tespit ettikleri matrah farkının çok daha küçük olduğu görülmektedir. Bu sonuçlara göre, vergi

<sup>742</sup> İTO, **Avrupa Birliğinde Kayıtdışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetimi**, (İstanbul: İTO Yay. No:2002-14, 2002), s.29.

<sup>743</sup> Bernoulli yöntemi ile binom olasılık dağılımı hesaplamaları kullanılarak oranlar tespit edilmiştir. Yöntemi uygularken denetlenme olasılığı %3, denetlenenlerde matrah farkı yakalama olasılığı ise % 50 'den fazla olduğu varsayılmaktadır. Bkz. Fikret Sevinç, "Türk Vergi Sisteminin Mükelleflerin karar Süreçleri Üzerindeki Etkisi" **Yaklaşım**, Y.5, S.49, (Ocak 1997), s. 33

denetmenleri ve vergi dairesi müdürlerinin yaptıkları incelemelerle denetim oranlarını yükseltmektedir. Fakat bulunan matrah farklarının diğerlerine göre düşüklüğünü denetimlerin verimsiz yapıldığı şeklinde yorumlanabilirse de mükelleflere “denetimler yapılmaktadır ve piyango bana da çıkabilir” inancının yerleşmesi bakımından olumlu olarak değerlendirmek mümkündür. Ancak eğer yapılan denetimlerde matrah farkının bulunmaması gerçek durumu yansıtmıyorsa yani mükellef matrahını gizlediği halde yapılan denetimlerle bu tespit edilemiyorsa işte bu halde denetimlerin toplumda hiçbir caydırıcı gücü kalmayacaktır.

Boş kadroların sayısının fazlalığı, bir anlamda vergi inceleme elemanlarını zor yetiştirmeleri, eğitimlerinin uzun sürmesi nedeniyle kolay doldurulamadığının bir kanıtı olabilir.

Toplumun ve ilgili kurumların, vergi kaçırmayı ciddi bir suç olarak görmemesi ve etkin yaptırımların uygulanmamasına karşın kayıtsız kalması, vergi vermemeyi meşrulaştırmaktadır.

2002 yılı itibariyle toplam 1.846.000 adet Gelir, Kurumlar, KDV mükellefi, 3.193 adet inceleme elemanı ile denetlenmektedir. Mükellef sayısı ile denetim elemanlarının sayısı arasındaki oransızlık çok açık bir şekilde görülmektedir. Deneyimler göstermiştir ki, başarılı bir vergi kaçakçılığı incelemesi, bu amaçla yetişmiş uzman inceleme elemanları tarafından yapılabilmektedir<sup>744</sup>. ABD’ de (IRS), toplam 116 000 personele sahiptir. Vergi denetim elemanı istihdam oranı IRS’de %29,3’tür IRS’de 116 000 personelden 29 000 personel inceleme, 4 000 personel vergi suçlarının kovuşturulması, 1 000 personel iç denetim işinde çalışmaktadır. Dolayısıyla vergi denetiminde idarenin sloganlaştırdığı “etkin ve yaygın denetim” in gerçekleşmesi mümkün değildir. Vergi inceleme elemanlarının, özellikle taşrada görev yapanlarının, dış etkilere karşı, incelemelerinde tarafsız ve objektif davranmalarını sağlayacak, gerçek anlamda yeterli güvenceye sahip olduklarını söylemek mümkün değildir.

Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde önemli rol oynayan, vergi idaresinin en etkin örgütü olan denetim birimidir. Ülkemizde vergi denetim elemanları nitelikli ancak sayı olarak yetersizlerdir. İnceleme elemanlarının sayılarının yetersizliği yanında inceleme elemanlarının örgüt yapıları arasında koordinasyonsuzluk hatta uyumsuzluk

<sup>744</sup>B. Frank White, **Türkiye’de Vergi İdaresi Konusunda White Heyetinin Raporu**, (Ankara: 1963), s.23.

bulunmaktadır. Bu durum, Türkiye genelinde, toplam mükellefler bazında, sektörler bazında “gelişmiş ülkelerin vergi denetim örgütlerinde yapılan” türden yıllara yayılan ve mutlaka bütün mükelleflerin inceleneceği bir plan ve program yapılamamaktadır.

Türkiye’de vergi denetiminin temel ilke ve stratejileri belirlenmiş değildir. Vergi kaçağı bulunma riski yüksek olan alanların neler olduğu, coğrafik olarak nerelerde yoğunlaştığı, hedeflenen vergi inceleme oranının ne olduğu, belirlenen alanların mevcut inceleme kapasitesi ile hangi sürede vergi incelemesine tabi tutulabileceği, incelemelerin bölgesel dağılımının ne olacağı, incelemelerin hangi sıklıkta tekrarlanacağı gibi hususlarda oluşturulmuş ve kamuoyu ile paylaşılan bir vergi denetim stratejisi bulunmamaktadır. Özellikle ceza yargılamasını gerektiren ekonomik faaliyetlerin yol açtığı vergi kaçakçılığı konusunun takibi ayrı bir uzmanlık gerektirmesine rağmen, gelişmiş bazı ülkelerin aksine, ülkemizde bu konuda görevli uzmanlaşmış bir inceleme birimi bulunmamaktadır. Bu durum, yeterli hukuksal ve teknik güvenlik donanımı bulunmadığı halde, inceleme elemanlarının zaman zaman bir polis gibi çalışmasını ve suç delillerini mahallinde tespit etmesini gerektirmektedir. Ülkemizdeki vergi inceleme elemanları vergiye ilişkin muhasebe düzeni ve vergi hukuku konularında uzmanlaştıkları için, yer altı ekonomisi olarak adlandırılan alanda, vergi incelemesi bakımından yeterli etkinlik gösterememektedirler. Bu açıdan özellikle kentsel rantların, ikrazatçılık işlemlerinin, gerçek dışı dış ticaret işlemlerinin, sahte fatura ve belge basımı ve ticaretinin ve örgütlü olarak gerçekleştirilen diğer kayıt dışı faaliyetlerin incelenmesi sırasında çoğu zaman bilgisine başvurulması gereken kişilere ve suç delillerine ulaşamamakta, incelemeden beklenen verim elde edilememektedir.

Bilginin hızlı, güvenli ve yeterli düzeyde elde edilmesini ve kullanılmasını sağlayacak teknolojik ve kurumsal alt yapı eksikliklerinin bulunması nedeniyle, vergi denetimleri; vergiyi doğuran olayların gerçekleştiği zaman diliminden çok sonra ve sınırlı düzeyde bilgi kullanımıyla yapılabilmektedir.

Türk vergi idaresi, birçok nedenle vergi incelemesine gereken önemi vermemiştir. Seçim yıllarında vergi denetim turneleri genellikle iptal edilmiştir. Vergi mükellefleri, bırakın vergi denetimini, vergi idaresinin fonksiyonlarını ifa etmeye çalışan yerel vergi idaresi yöneticilerinin başka yerlere atanmaları için siyasilere ve hükümet üyelerine yaptıkları baskıların günlük karşılaşılan olaylardan olduğu bilinmektedir. Aynı husus, kriz dönemlerinde de gündeme gelmektedir. Uyuşmazlık

çıkması muhtemel hususların büyük bir bölümü uzlaşma müessesesi ile çözümlenmektedir.

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu yürürlüğe girdikten sonra bir çok kentte mükelleflerle doğrudan irtibat kurularak matrah artırımında bulunmaya davet edilmişler, konuyla ilgili olarak mükelleflere mektuplar gönderilmiş, telefon aracılığı ile iletişim kurulmuştur. Bu mektuplarda ve telefon görüşmelerinde vergi barışı kanununu ile verilen imkanlar hatırlatılmış ve matrah artırım yapıldığı takdirde ilgili dönemlere ilişkin vergi incelemelerinin yapılmayacağı belirtilmiştir. Buna rağmen 4811 sayılı Yasa'dan faydalanmayan mükellefler yine telefonla tek tek aranarak 2002 yılı beyanları hakkında izahat istenmiş, izahatları yeterli görülmeyenlere pişmanlıkla beyanname verme imkanlarının bulunduğu hatırlatılmış, makul bir süre içinde bu imkandan istifade etmemeleri halinde haklarında vergi incelemesine başlanacağı bildirilmiştir. Bu uygulamaya ilişkin haberler hem yazılı hem de görsel basında geniş yer tutmuş, konuyla ilgili olarak eleştiri makaleleri<sup>745</sup> dahi yayınlanmıştır. Vergi Barışı uygulaması ile mükelleflerle kurulan iletişim şeklinin olumlu sonuçlar verdiğini vergi barışından yararlananların sayısı ve sağlanan kaynak miktarı itibariyle söylemek mümkündür. Her ne kadar Maliye Teşkilatı içerisinde telefon ve mektupla mükellefler ile iletişim kuran Maliye çalışanlarına "Tehdit grubu" ismi takılmış olsa da ve yapılan uygulamaların hukukiliği tartışılır ise de ulaşılan başarılı sonuçlar nedeniyle uygulamayı sadece eleştirmek doğru görünmemektedir. Çünkü bu uygulamalar da ispatlamaktadır ki denetim miktarlarının ya da denetim olasılığının artması, vergi idaresinin mükelleflerle doğrudan bir ilişki içerisine girmesi vergiye uyumu ciddi miktarlarda arttırmaktadır. Maliye Bakanlığı da uygulamanın başarısını da gördüğünden olsa gerek uygulamayı devam ettirmektedir. Bu çerçevede 2004 yılı içerisinde vergi idaresi yine mükelleflere bu kez gayrimenkul sermaye iratları ile ilgili olarak mektuplar göndermiş, telefonla iletişim kurmuştur. Bu uygulamanın sonuçlarının da olumlu olduğu Maliye Bakanı tarafından ifade edilmiştir.<sup>746</sup>

<sup>745</sup> Gelirler Genel Müdürlüğü'nün, inceleme yaptırmak yerine mükelleflerin telefonla aratmasını ve mükelleflere inceleneceklerinin hatırlatılmasının hukuki olmadığı ileri sürülmektedir. Ahmet Ozansoy, "Denetim Terörü Nedir?", **Yaklaşım**, Sayı: 3, **e-yaklasim**, www.yaklasim.com.tr, Erişim: 7.8.2003

<sup>746</sup> Maliye Bakanı Kemal Unakıtan'ın demeci, NTV Ana Haber Bülteni, 23.6.2004

## 5. VERGİ CEZALARININ ANALİZİ

Yasalara uyulmamasının sonucunda; bir takım hakların ortadan kalkması söz konusu olabildiği gibi bir takım yaptırımlarla da karşılaşılması mümkündür. Bu bağlamda cezaların, kişilerin hukuk kurallarına uyumlarını sağlama amacını taşıdığını söylemek mümkündür. Diğer hukuk dallarında olduğu gibi, vergi hukukunda da ceza kavramının caydırıcı yönü ağır basmaktadır. Ceza hukukunun kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesinin bir sonucu olarak yasalarda suç olarak tanımlanan fiiller ve bunlara uygulanacak cezaların açık bir biçimde yer alması gerekmektedir. Doktrinde, vergi cezalarının sadece ekonomik cezalarla sınırlı tutulup tutulmayacağı, ekonomik cezaların yanında hürriyeti bağlayıcı vergi cezalarının da uygulanıp uygulanmayacağı hususunda tartışma vardır. Bir görüşü göre; vergi, bir yurttaşlık yükümlülüğü olup bu konuda yasalara aykırı olarak yapılan fiiller doğrudan topluma karşı işlenmiş olarak kabul edilmeli ve karşılığında hürriyeti bağlayıcı cezalar uygulanmalıdır. Diğer görüş ise, “ekonomik suça ekonomik ceza” düşüncesinden hareketle vergisel suçların sadece parasal yaptırımlarla cezalandırılması gerektiğini ileri sürmektedir. Bu görüş farklılığı çok yüzeysel bir tartışma gibi gözükse de aslında vergi sisteminin başarısında dikkate alınması gereken temel esaslar arasında yer almaktadır. Buna göre vergi sisteminin başarısı için yasaların ekonomik gerçekleri dikkate almaları, adil, hukuksal, uygulanabilir olmaları gereklidir. Öte yandan yasalara uyulmamasının yaptırımını kesinlik taşımalı ve yeteri kadar şiddetli olmalıdır. Günümüzde gelişmiş ülkelerin vergi sistemleri incelendiğinde vergisel suçların yaptırımlarının oldukça ağır olduğu, bu sistemi uygulayan vergi idaresinin de çağdaş, etkin ve güvenilir olduğu görülmektedir. Kısaca belirtmek gerekirse günümüz Türkiye’sinin hedefi, “doğru ve zamanında ödenen vergilerin her türlü hakların bir güvencesi olduğu” ilkesini yöneten ve yönetilenler olarak uygulamaya geçirmek ve toplumda bu bilinci oluşturmak olmalıdır.<sup>747</sup> Bu çerçevede de kişilerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemeleri durumunda “bir takım haklarının ortadan kalkacağı”na inandıkları bir vergi ceza sistemi hayata geçirilmelidir.

<sup>747</sup> Nazmi Karyağdı, “Vergi Borcu Nedeniyle Yurtdışında Çıkış Yasağı”, *Finans Dünyası*, (Aralık-2001)

## 5.1. Vergi Ziyai Cezası

Vergi ceza sisteminin en önemli cezalarından biri olan vergi ziyai cezasının şiddeti ele alındıktan sonra bu ceza bakımından çok önemli bir yeri olan gecikme faizi ele alınacak ve daha sonra cezanın eleştirilen noktalarına değineceğiz.

### 5.1.1. Vergi Ziyai Cezasının Şiddeti

4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler öncesinde Vergi Usul Kanunu'nda; vergi kaybına bağlı olarak kesilmesi söz konusu olan kusur, ağır kusur ve kaçakçılık olmak üzere derece derece ağırlaşan üç tür vergi cezası bulunmaktaydı. Bu çerçevede kayba uğratılan verginin; kusur cezasında % 50'si, ağır kusur cezasında iki katı, kaçakçılık cezasında ise üç katı tutarında ceza uygulanmaktaydı. Bu cezalar kayba uğratılan verginin katlarıyla ifade edilmekte olup, ceza kesilmesini gerektiren fiilin işlendiği dönem ile cezanın kesildiği dönem arasındaki geçen süre dikkate alınmamaktaydı. Buna bağlı olarak, beş yıllık zaman aşımı süresinin ilk gününde kesilebilecek ceza tutarı ile son günü arasında kesilebilecek ceza tutarı arasında herhangi bir farklılık bulunmamaktaydı.

4369 sayılı Kanunla, vergi kaybına bağlı olarak kesilen kusur, ağır kusur ve kaçakçılık cezaları kaldırılmıştır. Kaldırılan bu cezaların yerine, vergi kaybına sebebiyet verilmesi kriterine dayalı vergi ziyai cezası getirilmiştir. Kanunlaştırma sürecinde meclise gönderilen metinde olmayan ve alt komisyonun; 344. maddenin, "vergi cezalarının süre bakımından ödemeyi kolaylaştıracak ancak caydırıcılık özelliği taşıyacak şekilde yeniden düzenlenmesi" yolundaki önerisi doğrultusunda sonradan ilave edilen ve genel kuruldan da bu şekilde geçen gecikme faizine endeksli ceza uygulaması başlanmıştır.<sup>748</sup> Vergi ziyai cezası, kayba uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, VUK'nun 112 nci maddesine göre kayba uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle hesaplanmaktadır.

<sup>748</sup> Bir Reformun Anatomisi, a.g.e, s. 61-69

Tablo 4. 1999 öncesi vergi kaybına uygulanacak ceza oranları

1.1.1999 öncesi dönemler						
Süre (ay)	1.1.1994 – 31.12.1994			1.1.1995 - 31.12.1998		
	Kusur	Ağır Kusur	Kaçakçılık	Kusur	Ağır Kusur	Kaçakçılık
0	50	100	300	50	200	300
12	50	100	300	50	200	300
24	50	100	300	50	200	300
36	50	100	300	50	200	300
48	50	100	300	50	200	300
60	50	100	300	50	200	300

Tablo 5. 1999 sonrası vergi kaybına uygulanacak ceza oranları

Süre (Ay)	1.1.1999' dan sonraki dönemler											
	9.7.1998- 20.1.2000 (%12) <sup>749</sup>		21.1.2000- 1.12.2000 (%6) <sup>750</sup>		2.12.2000- 28.3.2001 (%5) <sup>751</sup>		29.3.2001- 30.1.2002 (%10) <sup>752</sup>		31.1.2002- 11.11.2003 (%7) <sup>753</sup>		12.11.2003 den itibaren (%4) <sup>754</sup>	
	Md.	Md.	Md.	Md.	Md.	Md.	Md.	Md.	Md.	Md.	Md.	Md.
	344	559	344	559	344	559	344	559	344	559	344	559
0	100	300	100	300	100	300	100	300	100	300	100	300
12	172	516	136	408	130	390	160	480	142	426	124	372
24	244	732	172	516	160	480	220	660	184	552	148	444
36	316	948	208	624	190	570	280	840	226	678	172	516
48	388	1164	244	732	220	660	340	1020	268	804	196	588
60	460	1380	280	840	250	750	400	1200	310	930	220	660

Dönemler itibariyle kesilmesi gereken cezaların, kayba uğratılan vergilere oranının ne şekilde gerçekleştiği karşılaştırmalı olarak yukarıdaki tablolarda gösterilmiştir. "Ay Sayısı", verginin normal vade tarihinden ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarihe kadar geçen ay sayısını göstermektedir. Sıfır olarak gösterilen ay sayısına ilişkin veriler, verginin normal vade tarihi ile ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarih arasında kalan sürenin bir aydan az olduğu varsayımına dayanmaktadır.

<sup>749</sup> 98/11331 sayılı BKK

<sup>750</sup> 2000/7 sayılı BKK

<sup>751</sup> 2000/1555 sayılı BKK

<sup>752</sup> 2001/2175 sayılı BKK

<sup>753</sup> 2002/3550 sayılı BKK

<sup>754</sup> 2003/6345 sayılı BKK

Vergi ziyai cezasının gecikme faizinin yarısını da içine alacak şekilde hesaplanma biçimi ile cezanın caydırıcılığı artırılmakta ve cezanın parasal zaman değerinin korunması amaçlanmaktadır. Vergi ziyai cezasının hesaplanmasında ziyaa uğratılan vergi tutarına gecikme faizinin yarısının eklenmesi cezayı ağırlaştırmaktadır. Tablolar da da görüleceği gibi 1999 öncesi düzenlemelerde vergi kaybına dayalı olarak öngörülen cezalara göre 1999 sonrası uygulanan vergi kaybına dayalı idari ceza oldukça ağırlaştırılmıştır. 1999 öncesinde fiillerin ağırlığına göre derecelendirilmiş ancak zamana göre değişmeyen sabit cezalar söz konusuydu.

1999 sonrası uygulamaya göre verilecek ceza verginin normal vade tarihinden ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarihe kadar geçen sürenin uzunluğuna veya kısalığına göre değişme göstermektedir. Bu sürecin uzun olması halinde kesilecek ceza artacak, kısa olması halinde ise azalacaktır. Yürürlükteki uygulamaya göre gecikme faizinin değişmesi durumunda da cezanın şiddetinde değişimler olmaktadır. Gecikme süresi ile faiz oranı cezanın şiddetini önemli oranda etkilemektedir.

Şüphesiz para cezalarının şiddeti subjektif bir niteliktedir. Kişilerin mal varlığına göre farklı algılanmaları mümkündür. Ancak 1999 sonrası uygulanan vergi ziyai cezasına baktığımızda gecikme faizi % 12 iken ve 5 yıllık bir süre söz konusu olduğunda VUK md. 359 da yer alan fiillerle vergi kaybına neden olunması halinde, ceza vergi aslının 14 katına yakın olduğu görülmektedir. Bu ceza oranı oldukça şiddetlidir. Fakat enflasyonist ortam düşünüldüğünde bu cezanın aslında o derece de şiddetli olmadığı düşünülebilir. Gerçekten de cezanın artması gecikme faizi oranına ve zamana bağlı olduğundan şiddetin çok da fahiş olmadığı sonucuna varılabilir. Tabii bu varsayım gecikme faizinin enflasyon oranında belirlenmesi halinde söz konusudur. Gecikme faizi enflasyon oranları üzerinde belirlendiğinden cezadaki artış cezanın paranın zamansal değerini korumaktan öte bir anlam taşımaktadır. Bu konudaki ayrıntılı tartışma gecikme faizi başlığı altında yapılacaktır.

Dönemler itibariyle değerlendirirsek 1995-1998 dönemlerinde uygulanan cezalar 1994 döneminde uygulanan cezalara göre daha şiddetlidir. Çünkü ağır kusurun ceza oranı iki katına çıkartılmıştır. 1999 sonrası dönemi öncesine göre kıyasladığımızda kusuru cezasına göre daha şiddetli cezalandırma söz konusu iken ağır kusura göre gecikme faizine de bağlı olarak daha az şiddette cezalar söz konudur. Çünkü örneğin

2003 yılı uygulamasına göre ancak 5 yılda vergi aslının iki katı ceza söz konusu olabilmektedir. Gecikme faizinin çok daha yüksek olduğu 1998 yılında ise ancak iki yıl sonra iki kat cezaya ulaşılabilmektedir. VUK md. 359 da yer alan fiillerle bu suç işlendiğinde ise tartışmasız daha ağır cezalar söz konusudur.

### 5.1.2. Gecikme Faizi

Gecikme faizi tahakkuk eden miktardan daha düşük düzeyde vergi ödenmesi ya da hiç ödenmemesi ile eksik ödenen miktarın tamamlanması ya da hiç ödenmeyen verginin ödenmesi arasında geçen zaman dilimi itibariyle hükümetten alınan bir borç niteliği taşır. Benzer şekilde gereğinden fazla vergi ödenmesi durumunda hükümetin aradaki pozitif farkı geri ödemesi arasında geçen zaman dilimi itibariyle hükümete verilen bir borç anlamına gelmektedir.

Verginin eksik ödenmesi halinde uygulanacak faiz oranlarının mükelleflere haksızlık oluşturmayacak şekilde adil düzeyde belirlenmesi gerekliliği ile belli bazı mükellefleri faiz oranını avantajlı buldukları için bilinçli olarak eksik ödeme yapmaya teşvik etmekten alıkoyma gerekliliği arasında denge oluşturacak şekilde belirlenmesi, bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmaktadır. Eksik ödeme yapılması durumunda daha yüksek faiz oranlarının uygulanması ise vergi yükümlülüklerinin zamanında yerine getirilmesini teşvik etmek amacına yöneliktir. Bireyler açısından eksik ve fazla vergi ödemesi yapılması halinde aynı faiz oranının uygulanması bireylerin her iki durum için eşit düzeyde duyarlılık göstermelerine neden olabilir. Bu nedenle eksik ödeme ya da hiç ödememe durumu için nispeten yüksek faiz oranlarının uygulanması doğru olarak görülebilir.

Türk vergi hukukunda faiz anlamında üç kurum oluşturulmuştur. Bunlar gecikme zammı, gecikme faizi ve tecil faizidir. Gecikme zammı, tahakkuk ettiği ve vadesi dolduğu halde ödenmeyen vergi borçlarına, vadenin dolduğu tarihten itibaren uygulanan bir yaptırımdır. Gecikme zammı uygulaması borçluları borçlarını zamanında ödemeleri konusunda daha titiz davranmaya yöneltir. Genel olarak ceza niteliğindeki kamu alacaklarına gecikme zammı uygulanmamaktadır. Ancak, yasa vergi ziyayı cezasına da gecikme zammının uygulanmasını öngörmüştür. Gecikme faizi ise bir verginin yasada öngörülen normal süre geçtikten sonra tarh edilmiş olmasının bir yaptırımıdır. Bu yönüyle gecikme faizinin, Hazinesinin zararını geriye dönük olarak

gidermek gibi bir işlevi vardır. VUK md. 112 ye göre fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihten itibaren 3 ay içinde iade edilmesi gerekmektedir. Eğer bu süre içinde iade işlemi yapılmaz ise 6183 sayılı kanunun 48. md. si gereğince tecil faizi oranına göre hesaplanacak tutarda mükelleflere faiz ödenecektir. Bununla birlikte tecil faizi oranları gecikme zammı ya da faizinden daha düşük bir miktarda belirlenmektedir. Ayrıca iadeleri geri alabilmek bir çok bürokratik işlem gerektirdiğinden zahmetlidir.

Gecikme zammı amme borcunu geç ödemenin bir yaptırımını olmakla birlikte hukuki niteliği açısından bir ceza olarak değerlendirilemez. Bu nedenle ölüm halinde cezaların düşmesine karşılık, gecikme zammı düşmez. Gecikme zammının ceza mahiyetinde bir amme alacağı olduğu yolunda vergi kanunlarında her hangi bir hüküm yer almamakta ise de, vergi cezası ile gecikme zammının işlev ve amacının aynı olması nedeniyle ceza mahiyetinde bir amme alacağı olarak değerlendirilebilir. Gecikme zammı kamu alacağını vadesinde ödememe fiilinin mali yaptırımıdır. Danıştay gecikme zammı temerrüt faizi hükmünde olduğu, uygulanmasının borçlunun mütemmerrit duruma düşmesi ve dolayısıyla kusurlu olması gerektiğini ifade etmektedir.<sup>755</sup>

Benzer bir yaklaşımla gecikme faizinin doğrudan doğruya vergi cezası olarak kabul edilmesini gerektirecek herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Vergi cezaları için öngörülen ve cezayı ortadan kaldıran hukuki durumların gecikme faizi için de uygulanabileceği yolunda da bir düzenleme bulunmamaktadır.

Anayasa mahkemesi “ ... vergisini ödemek yerine, bu parayı kendi işlerinin finansmanında kullanan veya başkasına ödünç veren veya mevduat olarak bankaya yatıran yükümlü, enflasyon oranı üzerinde veya en az bu orana eşit bir yarar sağlamaktadır. Gecikme faizi ile asıl yapılan, bu yararı paranın asıl sahibi olan devlete geri vermektir. Bu açıdan değerlendirildiğinde gecikme faizini, ek bir mali ceza olarak nitelendirmek de olanaksızdır.” demek suretiyle gecikme faizinin ceza olmadığına hükmetmiştir.<sup>756</sup>

<sup>755</sup> D. İBK., 26.9.1989 tarih, E. 1988/5, K. 1989, Duran Bülbül, **Türk Vergi Sisteminde Gecikme Zammı, Gecikme Faizi, Tecil Faizi**, (Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003), s. 52

<sup>756</sup> Anayasa Mahkemesi' nin 29.07.1988 tarih ve E. 1988/7, K. 1988/27 sayılı kararı, A.M.K.D., S. 24, s.413-424

Bununla birlikte uygulamada gecikme faizi mükellefler için bazı durumlarda vergi cezalarından daha ağır bir yaptırıma dönüşmektedir. Vergi idaresi gecikme faizi oranlarını piyasa faiz hadlerinin çok üzerinde belirlemekte ve gecikme faizini bir ceza olarak algılamaktadır.<sup>757</sup> Aylık % 12 gecikme zammının uygulandığı dönemlerde, 5 yıllık zaman aralığında 100 birimlik vergi için 720 birim gecikme faizi uygulanmasına karşılık, vergi ziyai cezası 460 birim olmaktadır. Aylık gecikme faizi % 4 olduğunda, 240 birim gecikme faizi uygulanırken, 220 birimlik bir vergi ziyai cezası söz konusu olmaktadır. Bunlarla birlikte cezalar yanılma ile kaldırılır, indirimle azaltılır ve uzlaşma konusu yapılabilirken gecikme faizinde bu olanaklardan yararlandırılmaması gecikme faizinin getirdiği yükün büyüklüğünü daha çok arttırmaktadır.

Tablo 6. Gecikme faizi ve zammının diğer gösterge ve oranlarla karşılaştırılması(%)

Yıllar	Yıllık G. Faizi / G. Zammı (%)	Yıllık TEFE Oranı (%) Aylık oranların toplanması yolu ile bulunan rakamlar	TEFE fiyatları ile Yıllık Enflasyon	TÜFE fiyatları ile Yıllık Enflasyon	Yeniden değerlendirme oranı	Ortalama ticari kredi faiz oranları (aralık ayları itibariyle)	Yıllık G. Faizi / G.Zammı ile diğerleri arasında En Çok Fark	Yıllık G. Faizi / G.Zammı ile diğerleri arasında En Az Fark
1998	165	44.2	54.3	69.7	77,8	115,40	120.8	49,6
1999	144	50.1	62.9	68.8	52,1	99,10	93.9	44,9
2000	78	28.7	32.7	39	56,0	105,93	49.3	- 27,93
2001	105	65.8	88.6	68.5	53,2	74,47	39.2	30,53
2002	87	27.3	30,8	29,7	59,0	52,01	59.7	28
2003	78	13,5	13.9	18,4	28,5	34,74	64,5	43,26

Tablo 6' dan da görüleceği üzere gecikme faizi ve zammı paranın zaman değerini korumanın ötesinde bir yaptırım niteliğinde görülmektedir. Çünkü diğer göstergeler ile gecikme faizi arasında en az % 30 luk bir fark vardır. Yıllık enflasyonun % 13 olduğu 2003 yılında ise ortalama ticari kredi faizleri ile arasındaki fark % 43 civarındadır. Yıllık enflasyonun 6 katı oranında bir gecikme faizi oldukça ciddi bir yaptırım olarak görülmektedir.

Gecikme faizi ve zammı hem vergi ziyai cezasının hesaplanmasında dikkate alınmakta hem de vergi aslına uygulanmakta böylece ağırlığı daha da şiddetlenmektedir.

<sup>757</sup> Ali Serdar, "Gecikme Faizinin Yanılma (Kusursuzluk) Halinde Uygulanması", *Vergi Dünyası*, S. 227, (Temmuz, 2000), s.16

Bu çalışma kapsamında görüştüğümüz Maliye teşkilatı yetkililerinin de mükelleflerin vergi aslı ile gecikme zammı ve faizlerini ödemesinin yeterli olduğu ve ayrıca bir cezanın tahsil edilmesinin gerekli olmadığı kanaatlerini taşıdığını tespit etmiş bulunmaktayız. Her ne kadar bu uygulamalar hukuki açıdan cezai nitelik taşımasa da psikolojik olarak bunun bir ceza külfeti taşıdığı da inkar edilmemelidir. Devletin vergi alacağını ödemeyenin daha sonra bunu adi bir borç öder gibi normal faizle ödemesini istemek de hakkaniyete uygun bir durum değildir. Pişmanlık kurumunun vergi sistemimize girdiği dönemde pişmanlık zammı ile ilgili olarak TBMM genel kurulunda yapılan bir takım tartışmalarda pişmanlık zammının bir borç faizi niteliğinde olmadığı ifade edilmiştir. Ayrıca pişmanlık zammının bir ceza olmadığı, fakat bunda ceza faydası da bulunduğu da söylenmiştir.<sup>758</sup>

Gecikme zammı oranının aşırı düzeyde yüksek bir oran olarak saptanması, belli bir noktadan sonra gecikme zammının işlevini tersine çevirebilir. Daha açık bir deyişle, vergi alacaklarının gecikmeksizin tahsilini sağlamak amacıyla getirilmiş gecikme zammı kurumu, özellikle cebri icra sürecinin zafiyet içinde bulunduğu ülkelerde asli vergi borçlarının da ödenmemesine neden olabilir. Bu sonuç, ilk bakışta kendi içinde çelişkili gibi görünebilir. Zira, çok yüksek gecikme zammı oranlarının yürürlükte olduğu bir ülkede, yükümlü rasyonalitesi gecikme zammı işlemlerini durdurmak için bir an önce asli vergi borcunun ödenmesini gerektirir. Ancak, genelde yükümlülerin vergi borçlarını zam ve cezalarla birlikte bir bütün olarak değerlendirme eğilimi içinde olmaları ve cebri icra sürecinin etkin bir şekilde işleyememesi, yükümlülerin büyük boyutlara ulaşmış vergi borçlarını ödemek yerine ödememe eğilimini güçlendirmektedir.<sup>759</sup>

Yükletilen bu külfet ceza olmadığından mükelleflerin cezalandırıldıklarını algılaması söz konusu olmamaktadır. Buna karşın Maliye teşkilatı ise bunun yeterli bir ceza olduğunu düşündüğünden diğer cezai uygulamalara yeteri kadar önem vermemektedir. Uygulamalar her ne kadar hazine yararına olduğu düşünülse de bir başka taraftan cezaları etkinsiz kılmakta caydırıcılığını ortadan kaldırmaktadır. Bir

<sup>758</sup> Komisyon sözcüsü Fehmi Açısöz' ün beyanati, **TBMM. Tutanak Dergisi**, , C. XXIV/1, (1953), s. 26-27, Karakoç, **a.g.e.**, s.21

<sup>759</sup> Recai Dönmez, "Vergi Yönetiminin İşlevleri Açısından Vadesi Geldiği Halde Ödenmemiş Vergi Borçlarının Tahsiline İlişkin Bazı Sorunlar ve Öneriler", **A.Ü.İ.İ.B.F.D.**, C. XIII, S. 1-2, (1997), s. 393-402.

başka açıdan bakıldığında ise mükelleflerin cezalandırılmaları halinde toplumsal kınamaya maruz kalacakken, adı gecikme zammı ya da gecikme faizi olan bir külfetle yükümlendirildiklerinde aynı kınama söz konusu olmayacaktır. Bu nedenlerle paranın zaman değerini koruma maksadını aşan ve aşması da yargı kararlarıyla da makul bulunan gecikme zammı ve faizi uygulamalarında yine de makul bir fazlalıktan ötesi uygulanmamalıdır. Çünkü hem yasayı uygulayıcılar açısından hem de yargı aşamasında mükelleflerin zaten yeteri kadar cezalandırılmışlar inancı doğmakta bu da yasalarda düzenlenmiş cezaların uygulanmaması tehlikesini de beraberinde getirmektedir.

### 5.1.3. Vergi Ziyayı Cezasının Eleştirisi

4369 sayılı Yasayla yapılan değişiklikler ile vergi ceza sisteminin caydırıcılıktan uzak ve karmaşık bir yapıya sahip olduğu noktasından hareketle ceza sisteminin basit ve caydırıcı hale getirilmesi amacı güdülmüştür. Basitleştirilme anlamında vergi ziyaya bağlı cezaların sayısı azaltılmıştır. Bir başka ifade ile vergi ziyaya bağlı kusur, ağır kusur ve kaçakçılık cezaları kaldırılarak yerine vergi ziyayı cezası ikame edilmiştir.

Bu düzenleme ciddi eleştirilerle karşı karşıya kalmıştır. Özellikle geçmişe yönelik olarak yapılan incelemelerde incelemenin dönemine bağlı olarak cezaların daha da ağırlaşmasına neden olmaktadır. Bu durum da, kanunda öngörülen suç tanımına verilecek cezanın önceden belirliliğini ve bilinebilirliğini önlemektedir. Yani mükellef, kanundaki vergi ziyayı suçuna verilecek cezanın ne miktarda olduğunu ancak hesaplandığı zaman görebilmektedir.

Bir başka eleştiri noktası ise VUK' nun 112. maddesinde düzenlenen gecikme faizi ile AATUHK' nun 48. maddesinde düzenlenen gecikme zammı oranlarının Bakanlar Kurulu kararıyla belirlenmesidir. Bu düzenleme ile yasayla konulması gereken ceza idarece belirlenmektedir. İdarenin cezanın miktarının belirlenmesine ilişkin bundan başka düzenlemeler yaptığı da görülmektedir. Nitekim vergi idaresi çıkardığı iç genelge ile vergi ziyayı cezasının hesaplanma biçimi konusunda uygulamaya yön vermek istemiş ve vergilerin ödenmesine ilişkin taksit dönemlerinin dikkate alınmayarak, tahakkuk tarihinden itibaren cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, ziyaya uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının dikkate

alınması gerektiğini belirtmiştir.<sup>760</sup> Anayasa'nın 73. maddesine göre Bakanlar Kurulu'nun vergi cezasının bir unsurunu belirleme yetkisi bulunmamakta bu nedenle vergi ziyai cezasının Anayasaya aykırı bir düzenleme olduğu söylenmektedir.<sup>761</sup> Bu iddiaya dayanak olarak da Anayasa Mahkemesinin bir kararını göstermektedirler. Anayasa Mahkemesi Vergi Usul Yasası'nın 359. maddesinde yer alan ve hapis cezasının paraya çevrilmesi ile ilgili düzenlemede bulunan "hüküm tarihinde" geçerli olan asgari ücrete göre hesaplama yapılmasını öngören hükümden "hüküm tarihinde" ibaresini paraya çevrilmede farklılıklar olacağı gerekçesi ile iptal etmiştir. Çünkü bu hüküm gereği yapılacak hesaplamalarda aynı fiil için hüküm tarihleri farklı farklı olması halinde yine hüküm tarihlerinde farklı asgari ücret geçerli olmasından dolayı değişik miktarlarda para cezası uygulanması hali Anayasa'ya aykırı bulunmuştur. Anayasa Mahkemesi'nin söz konusu kararı dikkate alınarak, vergi ziyai cezasının hesaplanma biçimi de Anayasaya aykırı olduğu söylenmektedir.<sup>762</sup> Gecikme faizi oranı ekonomik koşullara göre sürekli değişebilmektedir. Bu durum vergi ziyai cezasının artmasına veya azalmasına neden olmakta ve aynı zamanda vergi ziyai cezasının belirliliğini ortadan kaldırdığı ileri sürülmektedir.

Vergi Usul Yasası'nın 344. maddesi cezanın miktarı ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarih itibariyle belirlenmesini öngörmektedir. Bu nedenle aynı miktar vergi için değişik miktarlarda vergi ziyai cezası hesaplanması söz konusu olabilecektir. Aynı beyan döneminde aynı miktar eksik matrah beyan eden iki ayrı yükümlüye, idarenin olayı geç incelemeye alması veya incelemenin sonuçlanmasında ortaya çıkan gecikme nedeniyle farklı vergi ziyai cezası uygulanabilecektir.<sup>763</sup> Bu durum eşitlik ilkesine aykırı bir durum ortaya çıkarmaktadır. Cezanın hesaplanması sırasında kullanılan faiz bir ceza olarak kabul edilmemekte, sadece ziyaa uğratılan vergi tutarının değerini korumak

<sup>760</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 2000/6 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi. İç genelge ile belirleme yapıncaya kadar vergi ziyai cezası, söz konusu verginin kanunlarında öngörülen ödeme vadeleri dikkate alınmak suretiyle hesaplanmaktaydı. Şenyüz İç genelge ile yapılan düzenlemeye karşı aksi görüşü savunmaktadır. "Cezanın, tüm taksitlerin ilk taksit düzeyine irca edilmesi nedeniyle, Kanunda öngörülenden fazla kesilmesi kanun koyucunun iradesinin ötesinde bir durumu yansıtmaktadır. Vergi hukukunda geçerli olan kanunilik ilkesi karşısında kesilecek cezanın yorumla artırılması mümkün değildir." Bkz. Doğan Şenyüz, "Vergi Ziyai Suçunun Cezasının Hesaplanmasında, Güncelleştirme Payına İlişkin İdari Yorumların Değerlendirilmesi", **Yaklaşım**, Kasım 2002, www.yaklasim.com.tr

<sup>761</sup> Erdal Sönmez, Garip Ayaz, **Vergi Yargısı**, (Ankara: Oluş Yayıncılık, 1999), s. 138-139

<sup>762</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, T. 07.06.1999, E. No: 199/10, K. No:1999/22, R.G. T. 12.12.2000, S. 24198

<sup>763</sup> Bülent Ak, Fercan Aykutlu, 4369 Sayılı Kanun'la Ana Vergi Kanunlarında Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi, (Ankara: TÜRMOB Yayınları 43, 1998), s. 63

amaçlanmaktadır. Buna karşın uygulama yeniden değerlendirme oranı ile enflasyonun, gecikme faizi oranından düşük olduğu durumlarda paranın değerini koruyacak bir enstrüman olmaktan çıkarıp başlı başına bir ceza haline getirmektedir. Uzlaşmalarda cezaların büyük bir kısmının silinmesinin önemli nedenlerinden biri de budur.

6183 Sayılı Kanun'un 47. maddesine göre; vergi borcu bulunanların yaptıkları ödemelerin, alacak aslı ile fer'ilerinin tamamını karşılamaması halinde, mahsup alacağın asıl ve fer'ilerine orantılı olarak yapılacaktır. Böylece vergi aslının ödenip gecikme faizinin (gecikme faizine gecikme zammı uygulanmadığı için) zaman içinde erimesinin önüne geçilmiştir. İşte gecikme faizine endeksli ceza ve uzlaşma hükümlerini, 6183 Sayılı Kanun'daki belirttiğimiz bu hükümlerle bir arada değerlendirdiğimizde, vergi kaçırmanın maliyetinin son derece yükseltildiği ve caydırıcılığın öne çıktığı daha açık görülür.<sup>764</sup>

Vergi ziyai cezasının karmaşık bir yapıda olduğu söylenmektedir. Çünkü gecikme faizinin yarısına endeksli olan vergi ziyai cezası kendi içinde taşıdığı parametreler nedeniyle basitlikten uzak bir nitelik taşımaktadır. Ceza hesaplanmasında baz alınacak olan gecikme faizinin değişken olması nedeniyle, birden fazla gecikme faizi oranıyla vergi ziyai cezası hesaplanmaya çalışılacaktır. Bu hesaplama biçimi de, cezaların anlaşılabilir, basit olma niteliğini zedelemektedir.

Öte yandan, cezaların caydırıcı olma özelliği dışında iyi niyetli mükellefleri koruyucu fonksiyonun da bulunması gereklidir. Örneğin, verilen beyannamelerde unutulmuş ya da hataen bir tutarın yanlış beyan edilmesi durumu ile hiç beyanname verilmeyerek ya da bir kısım tutarın hiç beyan edilmeyerek iradesiyle vergi kaybına neden olanların durumu elbette aynı değildir. 4369 sayılı Kanunla V.U.K.'un ceza sisteminde değişiklik yapılmadan önceki ağır kusur ve kusur cezalarına ilişkin düzenlemede (Mükerrer 347. madde), "Beyanname dışında ayrıca bir incelemeye ihtiyaç göstermeksizin beyannamede yazılı bilgilere dayanılarak vergi dairesince tespiti mümkün olan noksan bildirimler ile katma değer vergisinin beyan edilmesi gereken dönemden bir dönem önce veya bir dönem sonra beyan edilmesi bu hükmün dışındadır." demek suretiyle, bu fiillere kusur cezası uygulanmaktaydı. 4369 sayılı Kanunla 344. maddenin sonuna eklenen fıkrada "...kanuni süresi geçtikten sonra

<sup>764</sup> Veysi Seviğ, "Vergi Ziyai Cezasının Hesaplanmış Biçimi Anayasa'ya Aykırıdır", *Dünya*,(17.10.2000); Mustafa Özyürek, "Vergi Ceza Sisteminin Anayasaya Aykırılığı İddiası (I)", *Finasal Forum*, (09-01-2001)

verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.” hükmü yer almış ancak, beyanname üzerinde ayrıca bir incelemeye gerek göstermeksizin bulunacak hatalara ilişkin bir hükme yer verilmemiştir.

## 5.2.Usulsüzlük Cezaları

Usulsüzlük fiilleri genel usulsüzlük ve özel usulsüzlükler olarak ikiye ayırmak mümkündür. Genel usulsüzlükler ise derecelendirmeye tabi tutulmuştur. Özel usulsüzlük cezaları ise belge düzenine ve diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmamasına ilişkin cezalar, işyeri kapatma cezası ve bilgi vermekten çekinenlere uygulanman cezalar olarak sınıflanabilir. Bu usulsüzlük fiillerine ilişkin cezaların şiddeti bir bütün olarak ele alınacak ve bilgi vermekten çekinenlere uygulanan cezalar ile işyeri kapatma cezasının değerlendirilmesi yapılacaktır.

### 5.2.1. Usulsüzlük Cezalarının Şiddeti

Usulsüzlük cezaları bilindiği gibi genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük olarak ikiye ayrılmaktadır. Genel usulsüzlük cezaları geçerli oldukları yıl ve usulsüzlüğün derecesine göre aşağıdaki tablolarda gösterildiği gibidir.

Tablo 7. Birinci Derece Usulsüzlük Cezaları<sup>765</sup>

Mükellef Grupları	1.1.1999	1.1.2000	1.1.2001	1.1.2002	1.1.2003	1.1.2004
1. Sermaye şirketleri	12.000.000	18.000.000	20.000.000	30.000.000	47.000.000	60.000.000
2. Sermaye şirketleri dışında kalan I'nci sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı	8.000.000	12.000.000	13.000.000	19.000.000	30.000.000	38.000.000
3. II'nci sınıf tüccarlar <sup>766</sup>	4.000.000	6.000.000	6.500.000	9.900.000	15.000.000	19.000.000
4. Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	2.000.000	3.000.000	3.250.000	4.900.000	7.700.000	9.800.000
5. Kazancı basit usulde vergilendirilenler için	1.000.000	1.500.000	1.700.000	2.600.000	4.000.000	5.000.000
6. Gelir vergisinden muaf esnaf	500.000	760.000	850.000	1.300.000	2.000.000	2.500.000

<sup>765</sup> 1999' a ait cezalar 98/12044 s. B.K.K., 2000'e ait cezalar 281 No.lu Genel Tebliğ, 2001'e ait cezalar 2000/1697 s. B.K.K., 2002' ye ait cezalar 302 No' lu VUK Genel Tebliği, 2003 yılına ait cezalar 311 No' lu VUK Genel Tebliği.

<sup>766</sup> Tapu Harçları, Veraset ve İntikal Vergisi, Taşıt Alım ve Motorlu Taşıtlar Vergisi, Damga Vergisi, Emlak Vergisi, Kamu idare ve müesseseleri, Dernek ve vakıflar (bunlara bağlı iktisadi işletmeler hariç) bu sütuna göre cezalandırılır.

Tablo 8. İkinci Derece Usulsüzlük Cezaları

Mükellef Grupları	1.1.1999	1.1.2000	1.1.2001	1.1.2002	1.1.2003	1.1.2004
1. Sermaye şirketleri	7.000.000	10.600.000	12.000.000	18.000.000	28.000.000	35.000.000
2. Sermaye şirketleri dışında kalan I'nci sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı	4.000.000	6.000.000	6.500.000	9.900.000	15.000.000	19.000.000
3. II'nci sınıf tüccarlar	2.000.000	3.000.000	3.250.000	4.900.000	7.700.000	9.800.000
4. Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	1.000.000	1.500.000	1.700.000	2.600.000	4.000.000	5.000.000
5. Kazancı basit usulde vergilendirilenler için	500.000	760.000	850.000	1.300.000	2.000.000	2.500.000
6. Gelir vergisinden muaf esnaf	250.000	380.000	450.000	680.000	1.080.000	1.380.000

## VUK

Genel usulsüzlük suçunun cezası maktu para cezası olarak düzenlenmiştir. Tablo 7 ve 8 'den de görüleceği üzere cezalar fiillerin dereceleri ve mükellef grupları itibariyle farklılığa tabi tutulmuştur. Yasa koyucu eylemlerin ağırlık derecelerine göre birinci derece ve ikinci derece olmak üzere eylemleri tasnif etmiştir. Her fiil için ayrı bir ceza öngörülmemiş hangi fiil olursa olsun girdiği derece itibariyle cezalandırılması yoluna gidilmiştir. Tablo 7 ve 8'den de anlaşılacağı üzere kanunda ifadesini bulan eylemlerin karşılığı cezalar eylemi işleyen mükellef grubuna göre değişiklik göstermektedir. İkinci derece fiiller, birinci derece fiillere göre kamu düzenini daha az ihlal eden ve vergi ziyana yol açmada daha az tehlikeli fiillerdir. Bu nedenle ikinci derece fiiller için öngörülen cezalar birincilere göre daha az tutulmuştur.

Genel usulsüzlük suçunun aynı takvim yılında aynı neviden fiille birden fazla yapılması halinde VUK md. 337 ye göre birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilmektedir. Yasa aynı neviden sayılma açısından derece ve fıkra uyumunu yeterli görmüş bent uyumunu aramamıştır. Fakat burada maddede düzenlenen hükümlerde hangisinin bent hangisinin fıkra olduğu ise tam anlaşılammış olduğundan bazı yazarlar fıkranın dereceleri gösteren ayırımın olduğunu düşünerek aynı derecede olanların aynı nevi olduğu görüşünderken<sup>767</sup> diğer yazarlar ise fiiller itibariyle aynı neviligi aramaktadır.<sup>768</sup> Çünkü fıkra olarak numaralandırılmış eylemleri ele

<sup>767</sup> Şenyüz, a.g.e., 2003, s.74

<sup>768</sup> Mutluer, a.g.e., s. 96

almaktadırlar. Bizim kanaatimize göre de numaralandırılmış eylemler bakımından aynı nevilik aranmaktadır. Aynı takvim yılında aynı neviden fiil birden fazla yapılması halinde ilkinden sonraki fiillere verilecek cezalar dörtte bir oranında verilecek olması cezanın şiddetini azaltan bir durumdur.

VUK md. 352' ye göre usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirdiğinde, cezalar iki kat olarak kesilecektir. Bunun nedeni diğer fiillerde suçun tespiti daha kolay iken re'sen takdirde biraz daha zor olmasıdır.<sup>769</sup> Gerçekten de genel usulsüzlük fiillerinden bazıları aynı zamanda dönem matrahını re'sen takdirini gerektiren fiillerdir. Buna göre VUK md. 352/ 1,2,3,7,8 de yer alan fiiller nedeniyle usulsüzlük cezası iki kat kesilmesi gereklidir.<sup>770</sup> Re'sen takdiri gerektiren bir durumda ceza iki kat olarak kesilmekte olduğundan re'sen takdirin gerekmesi fiili ağırlaştırmakta ve buna bağlı olarak da ceza şiddetlenmektedir.

Özel usulsüzlüğe ilişkin cezalar ise aşağıdaki tablo 9 ve 10'da gösterildiği gibidir. 2004 yılı için öngörülen özel usulsüzlük cezaları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 9. Özel Usulsüzlük Cezaları (01.01.2004'ten İtibaren)

1	Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu vermeyenlere ve almayanlara (her bir belge n0evi için) 107 milyon TL'den az, bir takvim yılı içinde toplam olarak da 50 milyar TL'den fazla olmamak üzere, bu belgelere yazılması gereken meblağın	% 10'u
2	Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevki irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi düzenlemeyenlere, kullanmayanlara ve bulundurmayanlara (Her bir belge nevi için) Her tespit 5 milyar TL, yıl içinde de 50 milyar TL'yi aşmamak üzere	107.000.000 TL
3	Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti almayan vergi mükellefi olmayan nihai tüketicilere	21.400.000 TL
4	Serbest meslek kazanç defterini günü gününe tutmayanlara	107.000.000 TL
5	Vergi levhası bulundurmayan veya asmayanlara	107.000.000 TL
6	Tekdüzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslara uymayanlara	2.500.000.000 TL
7	<sup>771</sup> İşyeri kapatma cezası verilen işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflere bir takvim yılı içindeki	
	- i. Uygulama için	190.000.000 TL
	- ii. Uygulama için.	380.000.000 TL
	- iii. Ve daha sonraki her uygulama için	770.000.000 TL
	(bilanço usulü esasına göre defter tutan mükellefler ile serbest meslek erbabı için bu cezalar bir kat artırılarak uygulanır.)	
8	Tek vergi numarasının kullanılması ile ilgili mecburiyetlere uyulmaması (Her bir işlem için)	128.000.000 TL
9	Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine	380.000.000 TL
10-	Vergi kimlik numarası ile ilgili bildirim ödevlerini yerine getirmeyenlere	500.000.000 TL
11	MB'nin özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına	380.000.000 TL
12	Bilgi vermektten çekinenler ile VUK 256, 257 ve mük. 257. Madde hükümlerine uymayan	
	- birinci sınıf tüccarlar, serbest meslek erbabı hakkında	1.070.000.000 TL
	- ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler, kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında	500.000.000 TL
	- yukarıda yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında	250.000.000 TL

<sup>769</sup> Bayraklı, a.g.e., s. 327

<sup>770</sup> Candan, a.g.e., 1995 s. 218, Yılmaz Özbacı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, (Ankara: 1999), s. 832

<sup>771</sup> 31.7.2004 T. S.25539 RG. De yayınlanan 5228 sayılı yasa ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Aşağıdaki tablo 10'da ise fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu almamak veya vermemek eylemine ilişkin yıllar itibariyle öngörülen özel usulsüzlük cezaları gösterilmiştir.

Tablo 10 . Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu almamak veya vermemek eylemine ilişkin yıllar itibariyle öngörülen özel usulsüzlük cezaları

98/12044 s. B.K.K. 1.1.1999 (TL)	281 No.lu Genel Tebliğ 1.1.2000 (TL)	2000/1697 s. B.K.K. 1.1.2001 (TL)	302 Seri No' lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (3) 1.1.2002(TL)	311 Seri No' lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (4) 1.1.2003 (TL)	326 Seri No' lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (5) 1.1.2004(TL)
20.000.000	30.000.000	35.000.000	53.000.000	84.000.000	107.000.000

Yukarıda yıllar itibariyle cezaları gösteren tablolara baktığımızda öncelikle yıllar itibariyle cezaların arttırıldığı görülmektedir. Bu durum enflasyonist ortamlarda doğal olan bir durumdur ve cezaların şiddetinin paranın zaman değerine göre güncellenmesinden başka bir şey de değildir. 2004 yılına ilişkin özel usulsüzlükleri gösteren tablo 9'a baktığımızda ayrıntılı olarak eylemlerin belirlendiği görülmektedir. Tablo 9'da yer alan cezaların şiddeti daha önce de değindiğimiz gibi subjektif bir durumdur. Çünkü kişilerin mal varlığı ile ve cezayı algılamaları ile doğrudan bağlantılıdır. Bu nedenle yasa koyucu eylemleri nitelikleri itibariyle derecelendirmiş ve çeşitli şiddetlerde cezalar öngörmüştür.

Aşağıdaki tablo 11'de de bilgi vermekten çekinenlere ve ibraz ödevini yerine getirmeyenlere yıllar itibariyle kesilecek özel usulsüzlük cezaları gösterilmiştir.

Tablo 11. Bilgi vermekten çekinenlere ve ibraz ödevini yerine getirmeyenlere yıllar itibariyle kesilecek özel usulsüzlük cezaları (1.000 TL)

	1.1.1999	1.1.2000	1.1.2001	1.1.2002	1.1.2003	1.1.2004
1	200.000	300.000	350.000	530.000	840.000	1.070.000
2	100.000.	150.000	175.000	260.000	400.000	500.000
3	50.000	76.000	85.000	130.000	200.000	250.000

Tablo 11'de verilen numaralar eylemin failini göstermektedir ve şu şekilde sınıflandırılmaktadır.

1. I.Sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı için
2. II.Sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilen mükellefler için

### 3. Yukarıda sayılanlar dışında kalan mükellefler için

Görüldüğü gibi failin niteliğine göre cezalarda artış söz konusu olmaktadır. Bu fiilleri işleyip de cezalandırılan mükelleflere kanuni gerekleri yerine getirilmesi için süre verilmekte bu süre zarfında yine aynı eylem tekrar işlenirse tabloda görülen cezalar bir kat arttırılarak uygulanmaktadır. Burada mükellefin eylemsizliği cezalandırılmakta ve eylem tekerrür ettiğinde ise ceza ağırlaştırılmaktadır. 4369 sayılı yasa öncesi ile kıyasladığımızda, değişiklikten önce bu eylemler için hapis cezası öngörülmekte olduğu için eylemin cezasının şiddetinde bir azalma olduğu söylenebilir. Ancak kanunda hapis cezası öngörülmüş olsa bile uygulanamayan bir ceza olduğu da dile getirilmekteydi. Her ne kadar uygulanmasında sorun olmuş olsa da 4369 sayılı yasa öncesine kıyasla cezanın şiddetinde bir azalma söz konudur.

#### 5.2.2. VUK md. 353/2' deki Düzenlemeye İlişkin Danıştay Kararları ve Değerlendirilmesi

Danıştay'ın yorumu sonucunda VUK md. 353/2 den yer alan düzenlemenin caydırıcılığının azalmış olduğunu söylemek mümkündür. Artık Danıştay'ın yerleşik bir uygulaması haline gelmiş kararlarına göre ;“... Maddede her bir belge için özel usulsüzlük cezası kesileceği şeklinde yapılan düzenleme belge nev'ini belirlemek için yapılmış olup, aynı nev'i belgenin düzenlenmediğinin tespiti halinde tespit sayısının esas alınması gerekmektedir.... aynı nitelikte birden fazla belgenin düzenlenmemesine ilişkin tek bir tespit bulunduğundan, tespit sayısı esas alınarak sadece bir özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekirken ayrı ayrı özel usulsüzlük cezası kesilmesinde isabet görülmemiştir.”<sup>772</sup> Bu kararlar sonucunda denetim elemanları tarafından yapılan

<sup>772</sup> Dn. 3. D., Karar tarihi:12.6.2001, E. 2003/890, K. 2003/3199, RG. 21.7.2003, S.25175; Danıştay 4. dairesi de benzer bir karar vermiştir. Karara konu olaya göre, bir fırın, üç ayrı müşteriye ekmek satışı nedeniyle yazar kasa fişi vermemiş, bu durum tespit edilince, her bir belge için özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. (olay tarihinde, her bir belge için 30 milyon lira olan ceza,  $30 \times 3 = 90$  milyon TL özel usulsüzlük cezası olarak kesilmiştir.) Ankara 6. Vergi Mahkemesi, düzenlenmeyen her bir belge için değil, her bir belge nev'i için ayrı ayrı özel usulsüzlük cezası kesilebileceği gerekçesiyle, olayda ki tespite bir tek özel usulsüzlük cezası (yani 30 milyon TL) kesilmesi gerektiği yönünde karar vermiştir. Vergi dairesi, Bölge İdare Mahkemesine başvurup, bu karara itiraz etmiş, B. İ. M. de vergi dairesi uygulamasının yerinde olduğu gerekçesiyle, vergi mahkemesi kararını bozmuştur. Bunun üzerine, Danıştay Başsavcısı 2577 sayılı İ. Y. U. K.' nun 51. maddesi uyarınca, kararı kanun yararına temyiz etmiştir. Bunun üzerine Danıştay 4. Dairesi de;“... Maddede her bir belge için özel usulsüzlük cezası kesileceği şeklinde yapılan düzenleme belge nev'ini belirlemek için yapılmış olup, aynı nev'i belgenin düzenlenmediğinin tespiti halinde tespit sayısının esas alınması gerekmektedir. Olayda tek bir tutanakta yer alan bilgilerin her biri ayrı bir tespit sayılıp, bunlar için ayrı ayrı özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. 01.04.2000 tarihli tutanakta üç ayrı nihai tüketiciye yapılan ekmek satışı için ödeme kaydedici cihaz fişi

tespitte, ister 100 adet fiş düzenlenmesin isterse 50 adet sinema bileti, otobüs bileti, irsaliye vs. düzenlenmemiş olsun, olay tek tespit sayılacak ve sadece 107 milyon TL özel usulsüzlük cezası kesilebilecektir. Danıştay bu kararları kanun yararına temyiz edilmesi sonucunda verdiği kanunun kararda belirtilen şekliyle anlaşılması gerektiği ortaya çıkmaktadır. Ancak Danıştay'ın bu kararları eleştirilebilir kararlardır. Danıştay bu içtihatla ulaşmadan önce vergi mahkemeleri de idare de kanunu benzer şekilde yorumlamaktaydılar. Her bir belge için özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği şeklindeki bu yoruma biz de katılmaktayız. Çünkü yasa koyucunun 'her bir belge' derken her bir belge nev'ini kastetmediğini düşünmekteyiz. Böyle düşünceye ulaşabilmek için öncelikle yasada 'her bir belge nev'i' denmesi gerekmektedir. Ayrıca yasanın ilgili fıkrasının devam eden "her bir belge nev'ine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 5 milyar TL. 'yi aşamaz hükmünün Danıştay'ın bu içtihatlarından sonra ne anlama geldiği de sorgulanmalıdır. Çünkü ilgili fıkranın devam eden kısmı ele alındığında 5 milyar TL. sınırının zorlanması için Danıştay kararı doğrultusunda 46 dan fazla belge nev'inin bulunması gerekmektedir. Şöyle ki; 2004 yılı için öngörülen ceza tutarının 107 milyon TL. olduğunu ve her bir tespit için kesilebilecek cezanın üst sınırının 5 milyar olduğunu düşündüğümüzde, 107 milyon TL yi 5 milyar TL ye bölersek 46'dan fazla farklı belge nevinin bulunması gerektiği anlaşılmaktadır. Her ne kadar yasada belge neveleri sınırlandırılmamış olmasına rağmen, yasada sayılmış belge nevelerine baktığımızda bu belge nevelerinin hepsinin aynı işyerinde kullanılmasının mümkün olmadığını da görmekteyiz. Bu açıdan baktığımızda anılan düzenlemenin bir anlamının kalmadığı ortadadır. Kanaatimizce devam eden hükümde bu sınırın her bir tespit için, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek cezalara ilişkin olarak anlaşılması gerekmektedir. Bu durumda her bir tespit örneğin ödeme kaydedici cihaz fişi için ayrı, yolcu taşıma bileti için ayrı ve diğer bütün belgeler için ayrı ayrı 5 milyarlık sınır dikkate alınmalıdır. Danıştay'ın yorumu

---

düzenlenmediği tespit edilmiş, düzenlenmeyen ödeme kaydedici cihaz fişi sayısı dikkate alınarak (30.000.000 x 3) 90.000.000 lira özel usulsüzlük cezası kesildiği anlaşılmıştır. Ancak ortada aynı nitelikte birden fazla belgenin düzenlenmemesine ilişkin tek bir tespit bulunduğundan, tespit sayısı esas alınarak sadece bir özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekirken ayrı ayrı özel usulsüzlük cezası kesilmesinde isabet görülmemiştir. Bu nedenle, Danıştay Başsavcılığı'nın kanun yararına temyiz isteminin kabulü ile Ankara Bölge İdare Mahkemesi kararının; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51. maddesi uyarınca kanun yararına ve hükmün sonuçlarına etkili olmamak üzere bozulmasına, kararın birer örneğinin Adalet Bakanlığı ile Danıştay Başsavcılığı'na gönderilmesine, Resmi Gazete'de yayımlanmasına" oybirliğiyle karar vermiştir. Dn. 4. D., Karar tarihi:14.6.2001, E. 2001/657, K. 2001/1510, RG. T. 14.6.2001, S.24432

öngörülen düzenlemenin şiddetini oldukça hafifletmekte ve düzenlemenin caydırıcılığını da azaltmaktadır.

### **5.2.3. Bilgi Vermekten Çekinenlere İlişkin Düzenlemenin Değerlendirilmesi**

Vergi incelemelerinde bilgiye ulaşmada oldukça zorlanılmaktadır. Bunun için bilgisine başvurulmak istenen kişi ya da kurumların bilgi vermesinin sağlanması, keyfi ya da belli çıkar nedenleriyle bilgi vermekten çekinenlerin bu hallerine son verilebilmesi için caydırıcı önlemlerin alınması gerekmektedir. Bilgi vermemekte ısrar edenler ile eksik, yanlış ya da yanıltıcı bilgi verenlerin caydırılması amacıyla cezalandırılması gerekmektedir. Öte yandan bir an önce tamamlanması gereken incelemeler ile zaman aşımı sınırındaki incelemelerdeki süre sorunu dikkate alındığında, belli süreler içerisinde istenilen bilgilere ulaşılabilmesi bir zorunluluk haline gelmektedir.

Mevcut uygulamada, V.U.K.'un 148. maddesi uyarınca bilgi vermekten çekinenler hakkında aynı Kanunun mükerrer 355. maddesi uyarınca, mükellef kategorisine göre özel usulsüzlük cezasıyla cezalandırılmakta, ceza kesilmesine karşılık bu mecburiyetleri yerine getirmeyenler hakkında özel usulsüzlük cezası bir kat artırılmak suretiyle uygulanmaktadır. Bilgi vermemekte ısrar edenler hakkında para cezası dışında bir yaptırım söz konusu değildir.

VUK'un 4369 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan md. 361' de; aynı Kanun'un 148 ve 150/4' de yazılı bilgi verme mecburiyetlerinin, özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen yine yerine getirilmemesi halinde, yetkili mercilerce yeniden süre belli edilerek bu mecburiyetlerin yerine getirilmesi kendilerine tebliğ olunacağı ve yeniden belli edilen süre içinde bu mecburiyetleri yerine getirmeyenler hakkında bir aydan üç aya kadar hapis cezası hükmolunacağına dair hükümler yer almaktaydı ve bu kişiler hakkında denetim elemanlarınca VUK'un 367. maddesi çerçevesinde yetkili Cumhuriyet Savcılıklarına suç duyurusunda bulunulmaktaydı.

Bu hükümler bilgi verme mecburiyetlerini yerine getirmeyenleri ya da eksik veya yanıltıcı bilgi verenleri doğru ve zamanında bilgi vermelerini sağlamaya yönelik önemli bir caydırıcı güç olmaktadır. Uygulaması pek olmasa da mahkemede

yargılanma ve hüküm giyme korkusu söz konusu kişiler için parasal cezalara kıyasla çok daha caydırıcı etki sağlamaktaydı.

Mevcut durumda ise bu önemli caydırıcı güç olmadığı için bilgi verme mecburiyetlerini yerine getirmeyenlere ya da eksik veya yanıltıcı bilgi verenlere VUK'un mükerrer 355. maddesine göre sadece özel usulsüzlük cezası kesilmekte, özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen, yine bilgi vermemekte direnenlere yeniden süre verilerek, bu mecburiyetini yerine getirmesi kendisine tebliğ olunmaktadır. Verilen sürede, yine bilgi vermeye yanaşmayanlar hakkında ise, özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanmaktadır. Bunun dışında herhangi bir işlem yapılamamaktadır. Hal böyle olunca mükellefler ya da bilgi verme zorunluluğu bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler verecekleri bilgiler neticesinde, haklarında bilgi verdikleri kimselerle mevcut ticari ilişkilerinin bozulacağı ya da verecekleri bilgi sonucunda uğrayacakları maddi kaybı (adlarına doğması muhtemel vergi ve cezalar veya ticari ilişkinin bozulması sonucu uğrayabileceği maddi kayıplar) kıyaslamakta ve bilgi vermemeyi seçebilmektedirler.<sup>773</sup> İlişkisi bulunan mükellefler arasında çıkarlar çatışması yaratılması gerekirken, çıkarlar birliği ortaya çıkmaktadır.<sup>774</sup>

<sup>773</sup> Örneğin konut inşası ve satışı işi ile uğraşan bir müteahhidin inşa edip sattığı konutları rayiç bedelin altında sattığı yönünde kanaate sahip olan bir inceleme elemanının alıcı ifadelerine başvurduğunu ve yazdığı bilgi isteme yazıları ile bu müteahhitten konut alan ve mükellefiyeti bulunmayan normal vatandaşlardan bilgi istediğini ve kendinden bilgi istenen kimselerin gerek birinci ve gerekse ikinci bilgi isteme yazısına rağmen bilgi vermediğini varsayalım. Bu durumda bu kimseye VUK'un mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrasının üçüncü bendine göre 2004 yılı için birinci defada 250.000.000 lira, ikinci defada ise bu tutarın bir katı tutarında 500.000.000 lira olmak üzere toplam kesilebilecek özel usulsüzlük cezası 750.000.000 liradan ibarettir. Aynı kimsenin bu konutu satıcının kanuni defter ve belgelerine göre 5 milyar liraya almış görünürken gerçekte 50 milyar liraya aldığını ve bu şekilde bilgi verdiğini düşündüğümüzde ise, satıcı müteahhit gelir/kurumlar ve katma değer vergisi açısından cezalı tarhiyata muhatap olacaktır. Diğer taraftan satıcı müteahhit, alıcının bilgi vermesi durumunda gelir/kurumlar ve katma değer vergisi açısından muhatap olacağı cezalı tarhiyatın, alıcının bilgi vermemesi durumunda ödeyeceği toplam 750.000.000 liradan ibaret özel usulsüzlük cezasının çok üzerinde olacağını bileceğinden alıcının bilgi vermemesi durumunda ödeyeceği bu cezayı üstlenerek alıcıya bilgi vermemesi yönünde telkinde bulunması dahi mümkün olabilecektir. Ancak, bilgi vermeme durumunda geçmişte uygulanan hapis cezasının şu anda da mevcut olması (kanımızca daha da ağırlaştırılarak) durumunda alıcının bilgi vermekten başka çaresi kalmamaktadır. Aynı örnekteki alıcının bu konutu işyeri olarak kullanmak üzere alan ikinci sınıf tüccar olduğunu varsaydığımızda ise; bu kişi bilgi vermemesi durumunda, VUK'un mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrasının ikinci bendine göre birinci defada 500.000.000 lira, ikinci defada ise bu tutarın bir katı tutarında 1.000.000.000 lira olmak üzere toplam 1.500.000.000 lira özel usulsüzlük cezası ödeyecek, bilgi vermesi durumunda ise VUK'un 353. maddesinin birinci fıkrasına göre almış olduğu eksik fatura tutarı olan 45 milyar (45 milyar-5 milyar) liranın % 10'u nispetinde yani 4,5 milyar lira özel usulsüzlük cezası ödemek durumunda kalacaktır ki, bu halde bilgi verme durumunda ödenecek özel usulsüzlük cezası, bilgi vermeme durumunda ödenecek özel usulsüzlük cezasının çok üstünde olmaktadır. Bkz. A. Murat Yıldız, "Bilgi Vermeye İlişkin Esaslar ve Bilgi Vermeme Durumunda Uygulanacak Ceza" , **Yaklaşım**, (Ocak 2001), [www.yaklasim.com.tr](http://www.yaklasim.com.tr), Erişim: 21.4. 2004

Vergi dairesine mükellefiyet tesisinden sonra bir kısım mükelleflere ulaşılamamakta ve işler sürüncemede kalmaktadır. Bu durumun yaygınlaşması, mali idarenin ve vergi kanunlarında yer alan ceza uygulamasının caydırıcılığını azaltmakta, kötü niyetli kişileri cesaretlendirerek vergi kayıp ve kaçığını teşvik etmektedir. Mükellefiyet tesis ettirerek ortadan kaybolan kişilere ulaşılamadığından bu kişiler hakkında gerekli yasal işlem yapılamamakta, vergi dairesi kayıtlarında görünmekle birlikte faal ve gerçek olmayan pek çok mükellef ve dosya olduğu gibi kalmaktadır. Her ne kadar V.U.K.'un 160.maddesine 4369 sayılı Kanunla 29.7.1998 tarihinden geçerli olmak üzere eklenen fıkra hükmü ile, yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda mükellefin bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bir bilgi edinilememesi halinde mükellefin işi bırakmış sayılacağı ve mükellefiyet kaydının vergi dairesince terkin edileceği belirtilmiş ise de, mükellefiyet kaydının terkin edilmesi, mükellefin işi bırakmasından önceki döneme ilişkin yükümlülüklerini ortadan kaldırmayacaktır. Bu gibi durumlarda merkezi ya da yerel idareden V.U.K.'un 7.maddesi uyarınca, mükelleflere ulaşılabilmesi ya da bilgi alınabilmesi konularında yardım talebinde bulunmaktadır. Ancak V.U.K.'un 148.maddesinin ikinci fıkrasındaki hüküm nedeniyle, mükelleflere kolluk güçleri tarafından ulaşılabilsede dahi bilgi alınmak üzere vergi dairesine getirilememektedir. V.U.K.'un 148.maddesinin ikinci fıkra hükmü aşağıdaki şekildedir. "Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez." Bu hüküm dikkate alındığında, V.U.K.'un 359.maddesindeki kaçakçılık suçlarını işledikleri yönünde belirtiler bulunan kişiler, yerleri bilinmesine ve kendilerine ulaşılmamasına rağmen somut bir şey yapılamamakta, bu kişilerden gerekli bilgiler alınamamaktadır. Bu durum ise, söz konusu fiilleri işleyenlerin tespitini güçleştirmekte ve bu kişileri yüreklendirmektedir.

Mükelleflerin, ilgililerin bilgi istenmek üzere Vergi Dairesine zorla getirilemeyeceği yönündeki VUK'un 148/2. maddesi hükmü, bilgi toplamanın etkinliğini azaltabilen bir hüküm olarak görünmektedir.<sup>775</sup>

<sup>775</sup> Recai Dönmez, "Vergi İncelemede Alıcı İfadeleri", **Yaklaşım**, S:133, (Ocak: 2004), www.yaklaşım.com.tr, Erişim: 6.3.2004

### 5.3. İşyeri Kapatma Cezasının Değerlendirilmesi

İşyeri kapatma cezasını değerlendirirken cezanın şiddetini de ele almak gerekmektedir. Tablo 9'dan da görüleceği üzere işyeri kapatma cezaları için yapılan düzenlemede işyeri kapatma cezasının uygulama sayısına göre şiddetlenen cezalar öngörülmüştür. Özel usulsüzlükler için tekerrür hükümleri uygulanmamaktadır. Ancak işyeri kapatma cezaları için tekerrür hali ayrı bir şekilde özel usulsüzlük cezaları içinde düzenlemiştir. Bu nedenle işyeri kapatma cezalarının tekerrür etmesi durumunda cezalar ağırlaşmaktadır. Ayrıca kişilerin niteliklerine göre de ceza ağırlaşmaktadır. Örneğin bilanço esasına tabi olanlara ceza bir kat arttırılarak uygulanmaktadır. Bundan başka işyerinin kapatılması tekerrür etmesi halinde kapatılan gün sayısında da artış olmaktadır. Kapatma cezasının paraya çevrilmesi durumunda, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için öngörülmüş kapatma kararının mükellefe tebliğ tarihinde yürürlükte bulunan asgari ücretin bir yıllık tutarından az olmamak üzere mükellefin bir önceki yıl gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde yer alan dönem kazancının % 5' i para cezası olarak öngörülmüştür. Ceza paraya çevrilmişse aynı takvim yılı içinde uygulama safhasına gelen işyeri kapatma cezalarının paraya çevrilmesi mümkün değildir. İşyerinin kapatılmasına ilişkin levhaların görünmesinin engellenmesi halinde uygulanmakta olan kapatma cezası bu cezanın süresi kadar arttırılarak uygulanmaktadır. Bu düzenlemelere baktığımızda bir mükellefin iş yerinin kapatılmasını gerektirecek duruma gelmesi çok ciddi yaptırımlarla karşı karşıya kaldığını da göstermektedir. Bir başka deyişle belge düzenini sağlamaya yönelik böyle yaptırım silsilesinin caydırıcılığı yüksek olsa gerektir.

İşyeri kapatma cezası değişik gerekçelerle eleştirilmiştir. Vergi suçları devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardır. Başka bir anlatımla bazı fiillerin vergi suçu olarak kabulünde ihlal edilen menfaati 'hazine yararı' oluşturmaktadır, burada hazine yararı ve korunan hukuki menfaat olarak 'kamu yararı' özdeşleşmektedir. Klasik gayesi kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli parasal araçları sağlamak olan vergi politikasının, bir ceza olarak mükellefin faaliyetini durdurmakla; bu mali amacına ulaşamayacağı, bu amacının yanı sıra üretimi teşvik etmesi ve iktisat politikasının aracı olması yönündeki ikinci amacına uygun davranılmadığı savunulmakta cezalandırılanın mükellef mi, kamu yararı mı yoksa her ikisini de kapsayan ulusal ekonomi mi olduğu

sorgulanmaktadır. Bu cezanın suça ve ulusal ekonomimize uygun olmadığı ileri sürülmektedir.<sup>776</sup>

İşyeri kapatma cezası alan mükelleflerin yargıya gitmeleri durumunda genellikle işyeri kapatma cezaları hakkında önce yürütmeyi durdurma kararı verilmekte, müteakiben de işyeri kapatma kararı iptal edilmektedir. Vergi mahkemeleri tarafından verilen yürütmeyi durdurma kararlarının gerekçelerinde genellikle “telafisi güç veya imkansız zararların doğmasının işyeri kapatmanın tabiatında bulunduğu, işlemin açıkça hukuka aykırı olduğunun ise araştırmayı gerektirdiğinden mahkemece daha sonra karar verileceği”nden bahsedilmektedir. Yargı organları; mükelleflerin işyeri kapatma kararına karşı 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açma hakları olduğu halde idarenin, işyeri kapatma kararı kesinleşmeden 3 gün içerisinde işyerini kapatma yoluna gittiğini, böylece sonradan işlemin iptal edilmesi durumunda mahkeme kararını fiilen hükümsüz kıldığını ileri sürmektedir. İdarenin kesinleşmemiş bir işyeri kapatma kararını uygulaması bir çok problemlere yol açabilmektedir. Mahkeme tarafından işlemin iptal edilmesi halinde işyeri önceden kapatılmış olacağından mahkeme kararı hüküm ifade etmeyecektir. İdarenin ilk derece mahkemesinin kararını beklemesi sorunu çözmez. Çünkü; 2577 Sayılı Kanun’un 52. maddesine göre; temyiz yoluna başvurulması mahkeme kararının yürütülmesini durdurmaz. İlk derece mahkemesinin işyeri kapatma cezasını onaylaması üzerine ceza infaz edildiği zaman, mahkeme kararının temyizde bozulması durumunda mükellef mağdur olabilmektedir.

Vergi Mahkemeleri ve Danıştay’ın genel olarak işyeri kapatma cezasına karşı olduğu ve bu sebeple de söz konusu cezanın iptaline yönelik açılan hemen her davayı kabul ettiğini göstermektedir. Mahkemelerin idareye oranla güçsüz durumda bulunan mükellefler lehinde bir tavır aldığı ileri sürülmektedir. Bu görüşün kabulü halinde yasa hükmünü ihlal eden ve sağlıklı bir belge düzeninin yerleşmesine engel teşkil eden mükelleflerin mahkemelerce korunduğu, yasalara saygılı mükelleflerin dolaylı olarak cezalandırıldığı, kötü niyetli mükelleflerin yasaları ihlale teşvik edildiği sonucuna ulaşılabilir.<sup>777</sup> Buna karşın vergi idaresinin ve personelin de yasal dayanaktan yoksun cezalar kestiği sonucuna da ulaşmak mümkün olabilmektedir.<sup>778</sup> Vergi idaresi aleyhine

<sup>776</sup> Orhan Berber, **Vergi Denetiminde Etkinlik ve İstanbul Örneği**, (İstanbul : 2002), s.106

<sup>777</sup> Ahmet Ozansoy, “Yargı Organlarının, İdarenin Vermiş Olduğu İşyeri Kapatma Cezalarını İptal Gerekçelerinin Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım**, Mart 2003, www.yaklasim.gov.tr, Erişim: 4.4.2004

<sup>778</sup> Özel usulsüzlük cezalarının dava konusu yapılmayarak kesinleşmiş olması, bu cezalara ve aynı zamanda işyeri kapatma cezasına dayanak teşkil eden tesbitlerin hukuka uygun olup olmadıklarının

açılmış davaların yüksek oranda idare aleyhine sonuçlandığını düşündüğümüzde ikinci varsayımın da geçerli olabileceği ileri sürülebilir.

Birçok halde mükellefler, kesilen özel usulsüzlük cezalarının indirim veya uzlaşma yolu kullanılarak oluşturulan tutarlarının dava yoluna gitme halinde yapılacak harcamadan daha düşük veya yakın olması, politika olarak mümkün olduğunca idare ile ihtilaf yaratmaktan kaçınmak istenmesi gibi çeşitli sebepler ile dava konusu yapmamakta, süresinde ödemektedirler.

Özel usulsüzlük cezalarının bir kısmının dava konusu edilmeyerek kesinleşmesi, ihtilafli olanların davasından vazgeçilmesi veya bir kısım davanın reddedilmiş olması, aynı fiiller nedeniyle işyeri kapama cezası uygulanıp uyuşmazlık haline geldiğinde bu suçun unsurları yönünden inceleme yapılmasına engel teşkil etmemektedir. Danıştay özel usulsüzlük cezalarının dava konusu yapılmayarak kesinleşmiş olmasının, bu cezalara ve aynı zamanda işyeri kapama cezasına dayanak teşkil eden tespitlerin (tutanakların), hukuka uygun olup olmadıklarının yeniden denetlenmesine engel oluşturmayacağına hükmetmektedir.<sup>779</sup> Yerleşik içtihatlardan da görüleceği üzere özel usulsüzlük cezaları aleyhine mükelleflerde dava açılmamış olması, bu cezalara esas

---

yeniden denetlenmesine engel oluşturmaz 5.D VDD 6.12.1996 tarih ve E:1996/56 ve K:1996/415 sayılı karar, Şükrü Kızılot' "**Danıştay Kararları ve Özelgeler-4**" s. 1189. "İşyeri kapatma kararına karşı dayanak alınan tutanaklara istinaden kesilen özel usulsüzlük cezalarının biri veya birkaçının dava konusu edilmiş olması halinde, bu tutanıklardan birinin dahi iptal edilmesinin cezayı hükümsüz kılacağından bahisle kesinleşmemiş tutanaklara göre işyeri kapatma cezası verilemeyeceği" Ankara 2 No.lu Vergi Mahkemesi'nin 1998/114 Sayılı Kararı, Ankara 7 No.lu Vergi Mahkemesi'nin 1997/1188 Sayılı Kararı; "Tutanakla, işyeri kapatma cezası için öngörülen kullanılmama veya bulundurulmama fiilinin değil de, faturanın eksik düzenlendiği hususu veya sevk irsaliyesinin tarihinin yazılmadığının tespit edildiği durumlarda bu tutanakların işyeri kapatma cezasına dayanak teşkil edemeyeceği" Ankara 6 No.lu Vergi Mahkemesi'nin 1997/1040 Sayılı Kararı; Satılan emtianın aynı tarihte alıcısına teslim edildiği durumlarda, malın teslim tarihinden itibaren azami 10 günlük fatura düzenleme süresi dolmadan, satışı yapılan emtia için fatura düzenlenmediğinden bahsetmeye olanak bulunmadığından düzenlenen tutanağın geçersizliği Ankara 6 No.lu Vergi Mahkemesi'nin 1997/1040 Sayılı Kararı

<sup>779</sup>Dn. VDDGK'nın, 06.12.1996 tarih ve E. 1996/56, K. 1996/415 sayılı Kararı; Dn. VDDGK'nın, 06.12.1996 tarih ve E. 1996/67, K. 1996/417 sayılı Kararı; Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun bir diğer içtihadıyla da; "işyeri kapama cezasının uygulanmasında, yasada öngörülen belgelerin düzenlenip kullanılmadığının tespiti esas olmakla birlikte, bu tespitlerin yasaya uygun olmasının da gerektiği, yapılan tespitlerin üzerine kesilen özel usulsüzlük cezalarının kesinleşip kesinleşmediğinin aranacağına ilişkin maddede herhangi bir hükme yer verilmediği, tespitler üzerine kesilen özel usulsüzlük cezalarına karşı dava açılmamış olmasının bu tespitlerin hukuka uygun olup olmadıklarının işyeri kapatma cezasına karşı iptali istemiyle açılan dava aşamasında incelenilmesine engel teşkil etmeyeceği, dava açılmayarak özel usulsüzlük cezalarına ait uyuşmazlıkların idari yollardan çözümlenmiş olmasının bunlarla ilgili tespitlerin işyeri kapatma cezası yönünden de kesinleştiğinin kabulünü gerektirmeyeceği"ne hükmetmiştir. Bkz. Dn. VDDGK'nın, 24.01.1997 tarih ve E. 1995/434, K. 1997/84 sayılı Kararı; Dn. VDDGK'nın, 16.01.1998 tarih ve E. 1996/293, K. 1998/5 sayılı Kararı

teşkil eden tutanaklarda yazılı fiillerin hukuka uygunluğunu kabul ettiği anlamını taşımaz. Bu nedenle, tespitlere bağlı özel usulsüzlük cezaları aleyhine dava açmamış olanlar, işyeri kapatma cezasına muhatap olduklarında açacakları davalarda, bu tespitleri yeniden tartışma konusu yaparak yargı denetiminden geçirebilirler. Buna karşın işyeri kapatma cezasının etkinliği de bu noktada tartışılır hale gelmektedir. İşyeri kapatma aşamasına geline her noktada tekrar tekrar geçmiş özel usulsüzlüklerin tartışılır hale gelmesi işyeri kapatma cezasının kolay uygulanabilirliğini de azaltmaktadır.

İşyeri kapatma cezasının ciddi anlamda eleştirilere uğraması yasama organını sonunda harekete geçirmiş ve 5228 sayılı kanunun 60. md. sinin 1 no' lu fıkrasının b bendiyle işyerleri için kapatma kararı verilenlere uygulanacak özel usulsüzlük cezasına ilişkin VUK md. 353/5, c bendiyle de işyeri kapatma cezasına ilişkin VUK mük. Md. 354 5228 sayılı kanunun yayımı tarihi olan 31.7.2004 itibariyle yürürlükten kaldırılmıştır.

#### **5.4. Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezaları**

Bu başlık altında vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin hürriyeti bağlayıcı cezaların şiddeti, belgeler üzerinde işlenen vergi kaçakçılığı suçları için öngörülen diğer düzenlemeler, kaçakçılık suçlarında kastın aranmaması sorunu, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması düzenlemelerinde tartışılan konular ve defter veya vesikaları yok etmek veya gizleme eylemlerindeki sorunlar ele alınacaktır.

##### **5.4.1.Vergi Kaçakçılığı Suçlarına İlişkin Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların Şiddeti**

V.U.K.'un 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçları iki grupta ele almak mümkündür. Birinci grupta yer alan fiiller için altı aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir. Bu fiiller Asliye Ceza Mahkemelerinin görev alanına girdiği için bu mahkemelerde yargılanırlar. Hükmolunan hapis cezası para cezasına çevrilebilmekte, ancak para cezasının ertelenememektedir. Hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için, yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır. İkinci grupta yer alan fiiller için 18 aydan üç yıla

kadar ağır hapis cezası öngörülmektedir. Bu fiiller Ağır Ceza Mahkemelerinde yargılanır. Bu fiiller kayıtlı ekonomiye tahribatı ve vergi ziyanına etkisi hem ahlaki açıdan ve hem de ekonomik açıdan affedilemez suçlardan kabul edilmiştir. Hükmolunacak hapis cezasının para cezasına çevrilmesine yönelik düzenleme de yapılmamıştır. Cezanın, niteliği ve süresi itibariyle para cezasına çevrilmesi ve ertelenmesi mümkün değildir. Öte yandan 647 sayılı Cezaların İnfazı Hakkında Kanunun 4. maddesinde, ağır hapis hariç bir yıl ve daha az süreli hürriyeti bağlayıcı cezaların suçlunun kişiliğine, sair hallerine ve suçun işlenmesindeki özelliklerine göre mahkemece para cezasına çevrilebileceği belirtilmiştir. Aynı Kanunun 6. maddesinde ise, bazı suçlara ilişkin cezaların ertelenemeyeceğine dair özel kanun hükümleri saklı tutulmuştur. Bu hüküm dikkate alındığında, ilk gruba giren kaçakçılık suçunda, kısa süreli hürriyeti bağlayıcı cezalar mahkemece paraya çevrilebilecek ve fakat ertelenemeyecektir. V.U.K.'un 359. maddesinin ikinci gruba giren kaçakçılık suçunda ise, hükmolunacak cezanın bir yıla kadar hapis cezasına indirilmesi halinde bu ceza ertelenebilecek, ancak para cezasına çevrilmeyecektir.<sup>780</sup> 5237 sayılı yeni TCK, buradaki düzenlemeleri de etkilemektedir. Yeni TCK ile birlikte ağır hapis cezası kavramı kalktığından, ağır hapis cezası kavramına bağlanan sonuçlar da uygulanamayacaktır. Bununla birlikte, yeni düzenlemelere göre iki yıla kadar verilen hapis cezaları ertelenebilmektedir.

Tablo 12 . 1.1.1999 dan itibaren uygulanmakta olan hürriyeti bağlayıcı cezalar

Hesap ve muhasebe hilesi yapanlar	6 aydan 3 yıla kadar hapis
Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayanlar adına hesap açanlar	6 aydan 3 yıla kadar hapis
Hesap ve işlemleri başka defter ve ortamlara kaydetmek	6 aydan 3 yıla kadar hapis
Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek	6 aydan 3 yıla kadar hapis
Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak	6 aydan 3 yıla kadar hapis
Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek	18 aydan 3 yıla kadar ağır hapis
Sahte belge düzenlemek veya kullanmak	18 aydan 3 yıla kadar ağır hapis
Belgeleri anlaşması olmadığı halde basmak, sahte olarak basmak veya kullanmak	18 aydan 3 yıla kadar ağır hapis

İştirak ve teşvik söz konusu olduğunda fiile ilişkin cezalar bunlara da verilmekte, yardım edenlere ise fiile ilişkin cezanın dörtte biri öngörülmektedir.

<sup>780</sup> Tugay Yücel, "4369 Sayılı Kanunla Vergi Cezalarında Yapılan Değişikliklerin İrdelenmesi", **Mükellefin Dergisi**, S. 75, (Mart-1999), s. 84

Aşağıdaki tablo 13'te 4369 sayılı yasadan önce yürürlükte bulunan düzenlemelere göre hürriyeti bağlayıcı cezaları gerektiren fiillerin 4369 sayılı yasa ile ne şekilde düzenlendikleri görülmektedir.

Tablo 13. 4369 sayılı yasa ile kaçakçılık suçlarında yapılan değişiklikler

Suç fiili	1999 öncesi	1999 sonrası
Sahte belge düzenleme, kullanma ya da belgeleri tahrif etme, aslına uygun olmayan belge düzenleme ve bunları bilerek kullanma	3 yıldan 5 yıla kadar ağır hapis	18 aydan 3 yıla kadar ağır hapis
Sahte veya izinsiz belge basma	3 aydan 1 yıla kadar hapis	18 aydan 3 yıla kadar ağır hapis
Kaçakçılığa teşebbüs ve bu suça iştirak	3 aydan 1 yıla hapis	kaldırıldı

Tablo 13'e baktığımızda sahte veya izinsiz belge basma suçunun cezası ağırlaştırılmıştır. Sahte belge düzenleme kullanma gibi fiilleri içeren suçun cezasında ise hafifleme söz konusudur. 4369 sayılı Kanun ile kaçakçılığa teşebbüs kaldırılmıştır. Yapılan değişiklikler ile suçun mahiyeti değiştirilmiştir. Vergi kanununa aykırı davranışın "vergi ziyai" şeklinde tanımlanan "sonuç" ögesi kaldırılmıştır. Yani "kaçakçılık suçu" 4369 sayılı kanundan sonra, "neticeli" veya "maddi suç" olmaktan çıkarılmış "şekli suç" haline getirilmiştir. Değişiklikten önceki düzenlemede vergi suçları, teşebbüse elverişli, neticeli suçlardı. Vergi suçunda netice "vergi ziyai" idi. 4369 sayılı kanun ile gerek 358. maddenin kaldırılması, gerekse suçun "şekli suç" haline getirilmesi "vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüs" halini esas itibarıyla ortadan kaldırmıştır. Kaçakçılık suçunun oluşumu için artık "vergi kaybı" beklenmeyecektir. Bunun sonucunda vergi kaçakçılığı suçu, zarar suçu olmaktan çıkarılarak tehlike suçları sınıfına dahil edilmiştir. Böylece bu suç 4369 sayılı kanunun gerekçesinde belirtilenin aksine ağırlaştırılmıştır.

#### 5.4.2. Belgeler Üzerinde İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçları İçin Öngörülen Diğer Düzenlemeler

Belgeler üzerinden işlenen vergi suçları, hem mükellefler ve hem de onların hesap ve işlemlerini tasdik eden meslek mensupları açısından önemli sonuçlar doğurmaktadır. Öte yandan, belgeler üzerinden işlenen vergi kaçakçılığı suçları, sadece vergi kanunları bakımından değil, 4208 Sayılı "Kararın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun" hükümleri bakımından da önem taşımaktadır. Kanun koyucu, 13.11.1996 tarihinde kabul edilen sözkonusu kanun ile, sahte ve muhteviyati

itibarıyla yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi ve bilerek kullanılması, belgelerin tahrif edilmesi, asıllarına uygun olmayan belgeler ve suretler düzenlenmesi veya tahrif edilmiş belgelerle asıllarına uygun olmayarak düzenlenmiş belge ve suretlerin bilerek kullanılması suretiyle elde edilen menfaatleri, karapara olarak kabul etmiştir. Dolayısıyla, vergi incelemeleri sırasında anılan fiillerin tespit edilmesi halinde, konu 4208 Sayılı Kanun hükümleri bakımından da ayrıca soruşturulacaktır. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi ve bilerek kullanılması fiillerinin sonuçları, sadece mükellef veya vergi sorumlularını değil, onlarla birlikte, hesap ve işlemleri tasdik eden meslek mensuplarını da yakından ilgilendirmektedir. Daha açık bir ifade ile, anılan bu tür belgelerin düzenlenmesi veya bilerek kullanılması, meslek mensuplarının da sorumluluğunu gerektirmektedir. 3568 Sayılı Kanun'da, kapsamı oldukça geniş belirlenmiş bir tasdik yetkisinin karşılığında, meslek mensuplarına önemli sorumluluklar yüklenmiştir. Kanun'un 12. maddesinde, tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak bir yönetmelikle belirleneceği ifade edildikten sonra, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdiklerin doğruluğundan sorumlu oldukları, tasdiklerin doğru olmaması halinde tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları açıklanmıştır. Anılan yönetmelikle, meslek mensupları, tasdiklerine tabi mükelleflerin düzenledikleri ve kullandıkları belgelerin gerçek bir işlemi temsil ediyor olmasından sorumlu tutulmuşlardır. Meslek mensuplarının, söz konusu fiiller sebebiyle, yine aynı Kanun'un 47. maddesi hükmüne göre, adli yönden, 48. maddesi hükmüne göre de disiplin yönünden soruşturulması da gerekmektedir.

#### **5.4.3. Kaçakçılık Suçlarında Kastın Aranmaması**

V.U.K'nun hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçlar ve cezaları başlıklı bölümünde Md. 359'da sayılan fiillerin vergi kaybına yol açıp açmadığına ve tarh dönemi içerisinde oluşup oluşmadığına bakılmaksızın yani kast aranmaksızın kesilecek vergi ziyayı cezası yanında kolayca adli yargıya intikalini ve cezalandırılmalarını sağlamaya yönelik düzenlemeler bulunmaktadır. Ceza hukukunda cezayı gerektiren fiillerde aranan temel öğe bu fiillerin kasıt unsuru taşıyıp taşımadığıdır. Kasıt unsuru, fiili cürüm haline çevirir. Kastın söz konusu olmadığı hallerde kabahatten ve kusurdan söz edilebilir. Vergi hukukunda vergi cezası

uygulanabilmesi için temel öge ise verginin kayba uğratılmış olmasıdır. Bazı fiiller doğrudan mali sistemin belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflatılmasına hatta çökertilmesine yönelik, bireysel veya örgütlü suç niteliğinde olabilir. Muhasebe hileleri, defter ve belgelerin gizlenmesi ya da yok edilmesi, denetim ve kontrolden kaçmak amaçlı davranışlar ve sahte veya içerik açısından yanıltıcı belge düzenleyip kullanmak gibi fiiller bu kategoride sayılabilir. Bu fiillerin işlenmesinde kastın aranmaması kaçakçılık suçu yönünden inceleme elemanına yüklenen ispat külfetini ortadan kaldırmaktadır. Bu tür eylemlerde eylemin içeriğinde kast olduğu zaten varsayılmaktadır.<sup>781</sup> Kaçakçılık suçlarında yasanın kastın varlığını kabul etmesi cezalandırmayı kolaylaştırmakta, cezanın caydırıcılığını ve etkinliğini arttırmaktadır.

#### **5.4.4. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi veya Kullanması**

Kişiler vergi suçu işleminin maliyetinin yüksek olduğunu gördükleri takdirde, bu suçu işlemekten vazgeçebilirler. Bu rasyonel bir davranış biçimidir. Cezaların ikinci fonksiyonu ise, suç işleyen ve işlemeyen mükellefler arasında ortaya çıkabilecek haksız rekabeti önlemektir. Suç işleyen ve bunun sonucunda ödemesi gereken vergiyi zamanında ve tam olarak ödemeyen mükelleflerin bundan sağlayacakları yarar cezalandırma yolu ile azaltılmakta, suç işlemeyen mükellefler aleyhine haksız rekabet yaratılmasının önüne geçilmektedir. Cezaların artırılması ile birlikte, vergi suçu işleminin maliyeti artmaktadır. Belgeler üzerinde işlenen sahtecilik suçlarının bir önemli sonucu da vergi mükellefleri arasında haksız rekabete de yol açıyor olmasıdır. Böylesine ayrıntılı hükümlerle düzenlenmesine ve ağır cezalar öngörülmüş olmasına rağmen, belgeler üzerinden işlenen vergi suçları, günümüzde, yaygın bir şekilde varlığını sürdürmektedir.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bunların kullanması da kaçakçılık suçları arasında sayılmıştır.<sup>782</sup> Bu eylemler bakımından da kast

<sup>781</sup> Yargıtay 11. Ceza Dairesi E.1999/6980 K. 1999/8295 sayı ve 1.12.1999 tarihli kararında, "usulüne uygun yapılan tebligata rağmen, yasal defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen sanığın, bu fiilinin, vergi kaybına neden olup olmadığına bakılmaksızın, sübuta eren bu suçtan mahkumiyetine karar verilmesi gerekir"

<sup>782</sup> Maddede sahte belge; gerçek bir muamele ya da durum olmadığı halde, bunlar varmış gibi düzenlenen belge, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ise, gerçek bir muamele ya da duruma dayanmakla birlikte, bu

aranmaması bir takım sorunlar doğurmuştur. 359. md. de sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ise gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı bir şekilde yansıtan belge olarak tanımlanmıştır. Öte yandan, 765 sayılı TCK' nun 45. md.sinde, cürümde kastın bulunmaması halinin cezayı kaldıracağı hükmüne yer verilmiştir.<sup>5237</sup> sayılı TCK' nun 21. md.'sinde kast düzenlenmiştir. Buna göre; faili, fiilin oluşturduğu suçtan sorumlu tutabilmek için kast aranmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi halinde kastın var olduğu kabul edilmektedir. Ancak, gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilmektedir. Bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Karşılaşılan birçok olayda, faturayı düzenleyenin faturada belirtilen işleri yapmadığı ispatlanabildiği halde, faturayı kullananın bunu bilerek mi, yoksa bilmeden mi kullandığı ispatlanamamaktadır. "Bilerek kullanmak" şeklinde tanımlanan kriter her zaman yoruma açıktır ve uygulama zaafı taşımaktadır.<sup>783</sup> Böyle durumlarda denetim elemanları kast aramadan işlem yapmakta, kaçakçılık suçuna ilişkin prosedürü işleterek, mükellefler ceza mahkemelerine sevk edilmektedirler. Bu durum tepki çekince Maliye Bakanlığı bir tebliğ yayınlamak durumunda kalmıştır; "...sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında Cumhuriyet Savcılıkları'na suç duyurularında bulunulmaması icap etmektedir. Diğer taraftan, bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyasına sebebiyet verilmiş olması halinde, 344.

---

muamele ya da durumu mahiyet veya miktar itibarıyla, gerçeğe aykırı bir şekilde yansıtan belge olarak tanımlanmıştır.

<sup>783</sup> Süheyl Donay, "Yeni Yasanın Aksak Yönleri", **Radikal**, (16 Ağustos 1998), s. 9; Bumin Doğrusöz, **Vergi Reformu Yorum ve Açıklamaları**, (İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları, Ağustos 1998), s. 16; Hayrettin Erdem; **4369 Sayılı Kanun'la Vergi Kanunları'nda Yapılan Değişikliklerle İlgili Yorum ve Açıklamalar**, (Ankara: 1998), s. 71; Ekrem Sarısu, "Vergide Yeni Hapis Cezaları", **Posta**, 23.08.1998, s. 6; Şükrü Kızılot, "Fatura Paniği", **Sabah**, "Mali Yaklaşım Köşesi", 22.07.1998, s.11

maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyaı cezası kesilmesi gerekmektedir.”<sup>784</sup>

Tebliğden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin kullanılması halinde hürriyeti bağlayıcı cezalar bakımından kast aranacağı, para cezası için kastın aranmadığı anlaşılmaktadır. Ancak bu tebliğ ile suç vaaz eden hükümlerde ancak denetim elemanlarının yönlendirilebilmesi söz konusudur. Buna karşın mahkemelerin bu tebliğe uygun davranmasını beklemek doğru değildir.

Yasada değişiklikler yapılmadan idari tasarrufla bir eylemin suç olmaktan çıkartılması olarak anlaşılabilir düzenlemenin cezaların etkinliği bakımından olumsuz etkilerde bulunabilecektir. Eylemlerin suç sayılabilmesi bakımından denetim elemanlarına idari takdir yetkilerini kullandırılmasının hukukiliği tartışılır bir durumdur.<sup>785</sup>

#### **5.4.5. Defter veya Vesikaları Yok Etmek veya Gizlemek**

"Vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek “ hükmü de yoruma açıktır. Bilindiği üzere vergi incelemelerinden kurtulabilmek amacıyla, defter ve belgelerin yok edilmesi (yakılması, su bastırılması, çaldırılması vs.) sıkça başvurulan yöntemlerdendir. Bunu yapan mükellefler, bir mahkeme kararı almakta ve olayı belgeye bağlamaktadırlar.<sup>786</sup>

Mahkeme kararlarının tamamına yakını defter veya belgelerin zayi olduğunun tesbitine yöneliktir ve içeriğinde bu belgelerin yok oluşunda mükellefin kastının olup olmadığına ilişkin herhangi bir tesbit yer almamaktadır. Gerçekten defter ve belgeleri kendi iradesi dışında zayi olan mükellefler ile bunları kasten yok eden mükellefler birbirinden ayrılması mümkün olmamaktadır. Uygulamada, ortaya çıkan bu tereddütlü olayları çözmeye yarayacak bir görüş birliğinin de henüz oluşmadığı dikkate

<sup>784</sup> 306 seri no.lu VUK. Genel Tebliği, RG. T. 18.06.2002, S. 24789

<sup>785</sup> A. Bumin Doğrusöz, "Naylon Fatura Olgusu ve Genel Tebliğ Düzenlemesi", *Dünya*, (20.06.2002), s.11; Veysi Seviğ, "Sahte Belge Kullanımında İdari Takdir Yetkisi Olabilir mi?", *Dünya*, (24.06.2002), s.7

<sup>786</sup> Vergi Usul Kanunu'nda çok açık bir şekilde yer alan bu hüküm, 1991/4 sıra no.lu KDV İç Genelgesi'nde de; "Mükelleflerce defter ve belgelerin zayi olduğu hususunda mahkeme kararı ibrazı halinde, VUK'un 373. maddesi uyarınca ceza uygulanmayacaktır." 10.06.1991 tarih ve GEL.KDV:2601079-93/41300 sayılı KDV İç Genelgesi; "Defter ve belgelerin zayi olduğuna dair Ticaret Mahkemesinden alınan "zayi belgesi"nin aksi ispatlanmadıkça geçerli kabul edilerek, bu durumun "mücbir sebep" olarak nitelendirilmesi ve vergi cezası kesilmemesi gerekir. Bu durum gözönüne alınmadan ceza kesilmesi halinde, kesilen cezanın düzeltme yoluyla kaldırılması gerekir." M.B.'nin, 26.07.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.54/5448-15/31447 sayılı Özeldesi, (*Yaklaşım*, Sayı: 56, Ağustos 1997, s. 118)

alandığında, suçun yeterince iyi tanımlanmadığı sonucuna varmak mümkündür.

Sonuç olarak, VUK'un 359. maddesi kavramayı amaçladığı suçlar itibariyle son derece yerinde bir maddedir, ancak bu suçların bağlandığı kriterler subjektif, yoruma açık niteliktedir.<sup>787</sup>

## 5.5. Diğer Suçlara İlişkin Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar

Bu başlık altında vergi mahremiyetini ihlal suçu ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçu ele alınacaktır.

### 5.5.1. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu

Devlet vergilendirme işlemlerini gerçekleştirirken mükelleflerin mali, iktisadi, şahsi ve ailevi hatta sosyal durumları hakkında bilgiler edinmektedir. Öğrenilen bilgilerin vergilendirmeye yönelik olduğu düşünüldüğünde sadece vergilendirmeye esas olarak kullanılması gereklidir. İdarece edinilen bilgilerin vergilendirme amacını aşacak şekilde kullanılmaması gerekir. Diğer bütün vergi suçlarında korunan hukuki yarar hazineyken, bu suçta korunan hukuki yarar mükellefin yararadır. Vergi mahremiyetine ilişkin dava asliye ceza mahkemesinde görülmektedir.

VUK md. 5' e göre vergi cetvellerinin vergi dairesine asılması, vergi levhasının asılması, mükelleflerin beyanları, kesinleşen veya ödenmeyen vergi cezalarının açıklanması, adli soruşturma kapsamında bilgi ve belge istenmesi, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenlerin meslek kuruluşlarına, mali müşavirler birlik ve odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetinin ihlali suçunu oluşturmamaktadır. Bu suçun cezası iki aydan aşağı olmamak üzere 765 sayılı TCK'nun 198. md.sinde öngörülen cezanın iki katıdır. 765 sayılı TCK md. 198, 3 aya kadar hapis cezası öngörmektedir. Ancak alt sınır belirtmediğinden 765 sayılı TCK md. 15 de yer alan düzenleme de dikkate alınacaktır. Buna göre 7 günden 3 aya kadar bir hapis cezası söz konusu olmaktadır. VUK md. 362 ise bu cezanın iki katını öngördüğünden ve alt sınırı 2 ay olarak belirttiğinden 2 aydan 6 aya kadar bir hapis cezası söz konusudur.

<sup>787</sup> Doğrusöz, *Vergi Reformu*, a.g.e., s. 16

Ayrıca 2002 yılı için 175 milyon TL ağır para cezası da söz konusudur. Bu suçun tekrar işlenmesi halinde suçu işleyen bir daha devlet hizmetinde çalıştırılmamaktadır.<sup>788</sup>

### 5.5.2. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu

Vergi işlemleri, vergi incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay da görev yapanlar mükelleflerin özel işlerini yapmaları halinde bu suçu işlemiş olacaklardır. Özel işi yapmak ücretli ya da ücretsiz olması, sürekli ya da arızı olması önemli olmaksızın cezalandırma söz konusu olacaktır. Vergi dairesinde görevli bir memurun kendi dairesine kayıtlı olan veya olamayan mükellefin defterini tutması, beyannamesini doldurması, inceleme elemanının veya yargıcın dava dilekçesi yazması gibi durumlar mükelleflerin özel işlerini yapma olarak değerlendirilmektedir.

Bu suçun cezası VUK md. 363 'de yer alan atıf gereği 765 sayılı TCK md. 240' a göre belirlenmektedir. Buna göre 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası ve ağır para cezası öngörülmüştür. Hafifletici nedenlerin varlığı halinde bu ceza 6 aydan 1 yıla kadar uygulanmaktadır. Bu cezalarla birlikte süreli ya da süresiz memuriyetten men cezası da verilebilmektedir.<sup>789</sup>

Memurların vergi mükelleflerinin özel işlerini görmeleri eşit davranma ve tarafsızlık ilkelerini zedeleyen bir konudur. Böyle bir davranış görevden beklenilenin elde edilememesinin ötesinde görevin kötüye kullanımına da yol açmaktadır. İdarenin ve mükellefin taraf olduğu bir ilişkide, idare adına uygulama yapacak bir memurun çeşitli nedenlerle mükelleflerin özel işlerini yapması memurun mükellefin yanında yer almasına neden olacaktır. Bu durumdan idare zararlı, mükellefler kazançlı çıkacaklardır. Bu suça ait özel bir hukuka uygunluk sebebi VUK md. 413' de bulmak mümkündür. Buna göre mükelleflerin yazı ile istedikleri izahatın yetkili makamlarca cevaplanması halinde, böyle bir izahatı veren fail, kanunun bir hükmünü yerine getirmiş olduğundan bir hukuka uygunluk sebebinden yararlanmış olur.<sup>790</sup>

Yaptığımız araştırma çerçevesinde Maliye Teşkilatı içerisinde yapmış olduğumuz gözlemler neticesinde bu suçun sıklıkla işlendiğini tespit ettik. Ancak bu

<sup>788</sup> 5237 sayılı yeni TCK, 1.4.2005 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir. Bu nedenle VUK' nun ceza kanununa atıfta bulunduğu maddelerde düzenleme yapma gereği vardır.

<sup>789</sup> Aynı

<sup>790</sup> Erman, **Vergi Suçları**, a.g.e., s. 109

suçun tespit edilmesi ve bununda cezalandırılması oldukça güçlükler içermektedir. Çünkü mükelleflerin özel işlerini yapma eylemi yeteri açıklıkta tanımlanmadığını görmekteyiz. Vergi idaresinin yeniden yapılandırılması çalışmalarında üzerinde durulduğu gibi ve gelişmiş ülkelerde de örneklerine rastlanıldığı gibi vergi idaresinin müşteri odaklı hizmet anlayışına geçmesi söz konusudur. Güncel işletmecilik anlayışlarının vergi idaresine yansması durumunda mükelleflerle çok daha sıkı bir ilişki ve iletişim içine girilmesi gerekecektir. Bu durumda hangi durumların mükelleflerin özel işlerini yapmak olduğu tartışması gündeme gelecektir.

Bu suçtan dolayı yargılama sayısının hiç yok denilebilecek kadar az<sup>791</sup> olması da göstermektedir ki bu düzenlemenin uygulaması bulunmamaktadır. Kaldı ki memurların mükelleflerin özel işlerini yapması durumunda bir çıkar elde etmeleri söz konusu ise konuyla ilgili düzenlemeler içeren diğer kanunlarca da cezalandırılmaları mümkündür. Hatta eğer vergi suçu söz konusu ise iştirak, teşvik ve yardım hükümlerince de ciddi anlamda cezalandırılabilirlerdir.

Günümüzde vergi memurları, mükelleflerin vergiye uyum sağlamaları bakımından ellerinden gelen her türlü çabayı ve yardımı göstermeleri gereklidir. Vergi memurlarının çıkar elde etme durumları hariç olmak üzere vergi mükelleflerinin vergiye uyumlarını sağlamaya yardım anlamında vergi memurlarına mükelleflerin özel işlerini yapabilme imkanı da verilmelidir.

### 5.5. 4369 Sayılı Yasa İle Kaldırılan Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar

4369 sayılı yasa ile vergi ceza sisteminde önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu çerçevede daha önceki düzenlemede hapis cezası öngörülen bazı suçlar değişiklikten sonra idari para cezaları ile cezalandırılmaktadır. Aşağıda yer alan tablo 14'te bu değişiklikler görülmektedir.

Tablo 14. 4369 sayılı yasa ile kaldırılan hürriyeti bağlayıcı cezalar

Suç fiili	1999 öncesi	1999 sonrası
Bir yılda en az dört kez fatura düzenlememe	3 aydan bir yıla kadar hapis	Para cezası
Sürücülerin maliye görevlilerinin dur ikazına uymaması	3 aydan 1 yıla kadar hapis	Para cezası
Matbaacının bildirim görevini yerine getirmemesi	3 aydan 1 yıla kadar hapis	Para cezası
İki defa vesikasız mal bulundurma	3 aydan 1 yıla kadar hapis cezası	Para cezası
Bilgi vermekten çekinenler ile 257. md hükmüne uymayanlar	1 aydan 3 aya kadar hapis	Para cezası

<sup>791</sup> 2004 yılında Eskişehir Defterdarlığından edinilen bilgiler.

Suçlar bakımından cezaların şiddetinin azaltıldığı görülmektedir. Dönemin Maliye Bakanı genel kurulda yasanın görüşülmesi sırasında da ifade ettiği gibi vergi ceza sistemine ekonomik suça ekonomik ceza anlayışı hakim kılınmıştır. Yasa koyucu daha önce hapis cezası ile cezalandırdığı fiilleri şimdi ekonomik suç olarak değerlendirerek para cezası ile cezalandırılmalarını öngörmüştür. Maliye bakanının madde hakkındaki açıklamalarında bu düzenlemelerin daha uygulanabilir ve uyulabilir bir ceza sistemi oluşturulduğunu ifade etmektedir. Fiillerin ağırlığını belirlenmesi ve derecelendirilmesi yasa koyucunun takdirinde ise de örneğin bilgi vermekten çekinenlere ilişkin cezanın azaltılması tartışılması gereken bir konudur. Bu konu ileride ele alınacaktır.

### 5.7. Vergi Suçlarına İştirak Edenlerin Cezalandırılması

İştirak suçu işleyenlere vergi ziyai cezası öngörüp öngörmediği o kadar açık değildir. Bazı yazarlara göre yeni düzenleme, iştirak suçu için vergi ziyai cezası öngörmemektedir. Özbacı, vergi ziyai cezası uygulanması konusunda bir boşluk bulunduğu görüşündedir.<sup>792</sup> Yeni iştirak maddesi hükmünde, iştirak suçlarına uygulanacak cezalardan hapis cezası oldukça net bir biçimde belirtilmiş olmasına karşın, vergi ziyai cezası konusunda açık bir ifade ve belirleme bulunmamaktadır. Ancak, iştirak suçunu işleyenlere uygulanacak vergi ziyai cezasını, asli mükellef veya sorumluya uygulanan cezaya bağlı olarak belirleme kanun lafzını aşan bir yorum olacağı da ileri sürülmektedir.<sup>793</sup> Bu bakımdan vergi ziyai cezası uygulamalarının yargı aşamasında "vergi ziyai cezasının kaldırılması" riskini taşıyacağı ifade edilmektedir. Ancak bu konuda Maliye Bakanlığı kanunda herhangi bir boşluk olmadığı düşüncesindedir. Buna göre iştirak suçu işleyenlere, vergi mükellefi tarafından ziyaa uğratılan verginin bir katı kadar vergi ziyai cezası uygulanmasını gerektirmektedir. Ancak burada şu söylenebilir; İştirak edenin elde edeceği menfaat dikkate alınmadan, mükellefe verilecek cezanın üçte biri oranında vergi ziyai cezası söz konusudur.

<sup>792</sup> Özbacı, a.g.e., 1998, s. 830

<sup>793</sup> Kamil Ateş, "4369 Sayılı Kanun Değişikliğinden Sonra İşlenen İştirak Suçlarına Vergi Ziyai Cezası Uygulanması Sorunu", *Yaklaşım*, (Eylül 1999), www.yaklasim.com.tr , Erişim: 16.6.2004

### 5.8. Tüzel Kişilerde Sorumlu Gerçek Kişinin de Cezalandırılması Gereği ve Ceza Muhatabı Sorunu

Vergi kanunlarına uyum göstermeyen mükelleflerin bu uyumsuzlukları nedeniyle doğacak cezalarını tüzel kişiler gibi üçüncü kişilerin araya girip ödemeleri durumunda, cezaların etkinliği kalmamaktadır. Tüzel kişilerin vergisel sorumluluklarını yerine getiren gerçek kişiler, tüzel kişilik ve tüzel kişiliğin sahiplerinin cezalandırılması söz konusu olduğunda gerekli para cezalarına muhatap olmayabilir. Bu nedenle para cezaları sadece tüzel kişilere değil aynı zamanda gerçek kişilere de kesilmelidir. Gerçek kişilerin cezaları tüzel kişi tarafından ya da başkalarınca ödendiği takdirde ceza istenen amacı yerine getiremeyecektir. Sorumlu gerçek kişilerin cezalandırılması halinde caydırma ile ilgili bu açıdan sorunlar çözülebilir. Tüzel kişiliklerde vergi ödevlerini yerine getirme ve ödeme ile sorumlu tutulan kişilerin eylemlerinin cezalandırılmaları gerekir. Ceza sadece gerçek kişileri caydırma amacını gütmemektedir. Aynı zamanda tüzel kişi ödeme sorunu yaşıyorsa, ceza gerçek kişiden tahsil edilerek alacağın güvence altına alınması bakımından da fayda sağlayacaktır.<sup>794</sup>

Cezaların şahsiliği prensibine uygunluğu sağlamak üzere, V.U.K.'un 333. maddesinin 3. fıkrasında yapılan değişiklik sonucunda, aynı kanunun 359 ve 360. maddelerine göre doğacak cezai sorumluluğun fiili işleyene yüklenmekte, kanuni temsilcilerden bahsedilmemektedir.<sup>795</sup> 4369 Sayılı Kanun'la yapılan değişiklik öncesinde hükme yönelik olarak ise genel olarak şu husus eleştiri konusu yapılmaktaydı. Trilyonlarca cirosu olan bir şirkette, kanuni temsilcilerin bilgisi olmaksızın şirket çalışanlarının 359. maddedeki fiillerle çok düşük bir tutarda da olsa vergi ziyana sebebiyet vermeleri halinde, şirketin kanuni temsilcileri sorumlu tutulmaktaydı. Bu çerçevede, 359. maddede yer alan fiillerin işlenmesi halinde, kanuni temsilcilerin sorumlu olup olmadığına bakılmaksızın, fiili kimin işleyip işlemediğine bakılarak karar verileceği, buna bağlı olarak tüzel kişilerde olayla gerçekte ilgisi bulunmayan şahısların veya şirket çalışanlarının sorumluluk altına sokulabileceği dile getirilmiştir. Bu şekilde, tüzel kişilerde kanuni temsilcilerin bu fiilleri bilerek işlediği halde, sorumluluğu başkalarına yükleme olanağının ortaya çıktığı ileri sürülmektedir. Bunun yanında anonim ve limited şirketler ile diğer tüzel kişilerde, hapis cezasının

<sup>794</sup> R. K. Gordon, a.g.e., s. 132,133

<sup>795</sup> Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, **4369 Sayılı Kanun'un Uygulanmasında Ortaya Çıkan Sorunlar Ve Değişiklik Önerileri**, (Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Yayın No:8, 1999)

sorumlusu “fiili işleyen” kişi olmaktadır. Ancak, pratikte fiili işleyenin tespiti pek mümkün değildir. Özellikle çok sayıda çalışanı olan bir firmada, her faturanın ya da diğer belgelerin, kimin tarafından alınacağı veya fatura konusu mal ya da hizmetin alım kararının kimin tarafından verildiğinin tespiti son derece zordur.

Uygulamada özellikle sahte ve yanıltıcı belge kullanımında veya da saklanması ve ibrazı zorunlu defter ve belgelerin incelemeye yetkili elemanlara ibraz edilmemesi halinde, özellikle anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeleri hakkında yasal tatbikat yapılmakta, bu tutum yoğun biçimde eleştiri konusu olmaktadır.<sup>796</sup> Tüzel kişilere düşen ödevler kanuni temsilciler tarafından yerine getirilir. Dolayısıyla, 359. maddede yer alan fiillere ilişkin sorumluluk esas itibarıyla kanuni temsilcilere aittir. Kanuni temsilcilerin haberi ve sorumluluğu olmaksızın bu fiillerin işlenmesi söz konusu değildir. Ancak, kanuni temsilcilere bu temel prensibin aksini ispat etmelerine fırsat tanınması gerekir. Şöyle ki, bazı durumlarda hakikaten kanuni temsilcilerin hapis cezasını gerektirir fiillerden haberi bulunmayabilir.

Olayla doğrudan ilişkisi ve sorumluluğu bulunmayan yönetim kurulu üyesinin, cezai sorumluluğu sözkonusu olamayacağından, tüm yönetim kurulu üyelerinin ceza mahkemesine sevk edilmesi doğru değildir. Nitekim 143 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde de, yönetim kurulu üyelerinin tamamının değil, suçun ayrıntısını bilen ve oluşumunda katkıda bulunan temsilci için işlem yapılacağı belirtilmiştir. Nitekim son zamanlarda yargı kararları bu şekilde verilmeye başlanmıştır. Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin kararına göre, VUK ’nun 359 ve 360. maddelerinde öngörülen cezaların uygulanmasında, cezai sorumluluk suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı ile temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlara göre takdir ve tayin edilecektir.<sup>797</sup>

Diğer yandan, defter ve belgeler incelemeye yetkili elemanlara verilmemekte, bu tür muhafazası ve incelemeye yetkili elemanlara ibrazı zorunlu olan belgeler

<sup>796</sup> “Şirketlerde, görev dağılımı yoluyla hapis cezasından kurtulabilmek mümkündür. Ancak bununla ilgili olarak, öncelikle ana sözleşmede bazı hükümlerin yer alması hemen ardından da, bu yönde bir takım kararların alınıp, görevlendirmelerin yapılması gerekmektedir. Sahte ya da muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması olayı başta olmak üzere, mali anlamda ortaya çıkabilecek çok sayıdaki sorunun, özellikle hürriyeti bağlayıcı ceza yönünden muhatapı olmamak için, şirketi temsil ve idare işlerinin tamamının ya da bir kısmının, yönetim kurulu üyesi olan murahhas üyeye ya da pay sahibi olmaları zorunlu bulunmayan murahhas müdürlere bırakılmasında yarar vardır.” Bkz. Şükrü Kızılot, “Şirketlerde “Görev Dağılımı” Yoluyla Hapis Cezasından Kurtulma”, Hürriyet, (27 Nisan 2004); Veysi Seviğ, “Vergi Hukukunda Suç Ve Suçlu Arasındaki İlliyet Bağı”, **Dünya**, (6.8.2002)

<sup>797</sup> Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin 28.05.2001 tarih ve E. 2001/5066, K. 2001/5853; Yrg. 11. Ceza Dairesi’nin E.2001/10750, K.2002/1592 sayılı Kararı

gizlenmeye çalışılmaktadır. Çoğu kez bu tür olaylarda yükümlüler çeşitli yöntemlerle inceleme dışı kalmaya çalışmakta, bu bağlamda da çeşitli arayışlara yönelebilmektedirler. Oysa defter ve belgelerin incelemeye yetkili elemanlara ibraz edilmemesi fiili, VUK'nun 359/a-1. maddesi hükmü gereği hapis cezasını gerektiren bir suç olarak kabul edilmektedir. Bu tür olaylarda, çoğu kez yönetim kurulu üyeleri, defter ve belgelerin yetkili elemanlar tarafından istendiğinden habersizmişçesine davranmakta ve yargılama aşamasında da kendilerine haksızlık yapıldığını ileri sürerek, kendilerine atılan suçtan kurtulmaya çalışmaktadırlar.

Diğer taraftan, 359. maddedeki fiillerin işlenmesi halinde kanuni temsilcilerin sorumluluğunun yanı sıra, bu fiillerin işlenmesine iştirak edenlerin nasıl cezalandırılacağı esas itibarıyla 360. maddede çok açık bir şekilde belirtilmiştir. Buna göre, bu fiillerin işlenmesinde kanuni temsilciye iştirak veya yardım edenler yahut azmettirenlere hükmolunacak cezalar zaten bellidir. Buradaki hükümlerin uygulanması yeterli olmaktadır.

### **5.8. Vergi Suç ve Cezalarının Nitelikleri İtibarıyla Derecelendirme Sorunu**

4369 sayılı Kanun'un sonrası yapılan düzenlemelerde cezai müeyyideler konusunda kaçakçılık cezası kesilmesini gerektiren fiiller dışında cezalar arasında işlenen fiillerin derece ve niteliğine uygun bir ayrıma gidilmemiştir. Bu şekilde genel bir ayrımın, mükellefler arasında vergi adaletini sağlama noktasında olumlu sonuçlar doğurduğunu söylemek olası değildir. İşlenen fiilin özelliği ve ağırlık derecesine göre gerek mali ve gerekse hükmolunacak ceza konusunda ciddi bir belirlemenin yapılması zarureti ortadadır. Hükmolunacak cezaların uygulanması, mali cezaların uygulanmasına nazaran daha güçtür ve uzun bir süreçtir. Unsurları net olarak ortaya konulamadığı takdirde, başta cezalandırılması gereken eylem sonuçta cezasız kalabilmektedir.

Sistemde olan yani kayıt altında bulunan mükellefler, sistemde olmayan ve bu yolla kazanç ve iratlarını vergi idaresi bilgisi dışında bırakarak gizleyen mükelleflere göre daha şiddetli cezalandırıldıklarını söylemek mümkündür.

Vergi sistemimizde vergiyi doğuran olay ve hukuki durumlarla ilgili her türlü muamelelerin prensip olarak belgeye bağlanması gereklidir. Bu durum, mükellefin vergi idaresine, ortaklarına ya da ilgili üçüncü kişilere ilişkin olarak olayları tevsik etmek

açısından bir zorunluluktur. Ancak usul hükümlerini düzenleyen VUK'nu incelediğimizde, belge düzenine ilişkin zorunluluklara uymayan kayıtlı mükelleflere uygulanan ağır ceza hükümlerine karşılık, kayıt dışı çalışan mükelleflere yönelik yaptırımlar işlenen suça oranla caydırıcı olmaktan uzaktır.

Vergi dairesinin bilgisi dahilinde faaliyette bulunan mükelleflerin faaliyetleri sırasında fatura vb. belge düzenlememesi, alıp-vermemesi ya da düzenlenen bu belgelerde farklı meblağlara yer verilmesi durumları, V.U.K.'un 353. maddesi uyarınca yüksek tutarlı para cezalarını gerektirmektedir. Yine, V.U.K.'un 354.maddesi uyarınca fatura vb belgelerin bir takvim yılı içerisinde üç defa kullanılmadığının ya da bulundurulmadığının tespiti halinde, ikinci tespitten sonra mükellefe yazı ile bildirilmek koşuluyla söz konusu mükelleflerin işyerleri Maliye Bakanlığınca bir haftaya kadar kapatılabilmektedir. Öte yandan, düzenlenen belgelerin de gerçek durumu yansıtması son derece önem arz etmektedir. Eğer gerçek durumu yansıtmıyorsa 6 aydan 3 yıla kadar hapis ya da eylemin niteliğine göre 18 aydan 3 yıla kadar ağır hapis cezası söz konusu olabilmektedir. Ayrıca bu cezalara hükmedilmiş olması, vergi ziyai cezasının uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. Oysa, kasıtlı olsun ya da olmasın mükellefiyet tesis ettirmeyenler ve dolayısıyla vergi dairesinin bilgisi dışında ticari ya da mesleki faaliyette bulunanlar, tespit edildikleri takdirde mükellefiyet tesis ettirilerek ilgili dönem için sadece cezalı tarhiyat (vergi ve vergi ziyai cezası ile usulsüzlük cezası) yapılmaktadır. Üstelik yapılan cezalı tarhiyat, V.U.K.'un 376.madde hükmündeki indirimden ya da V.U.K.'un Ek 1-11.maddelerdeki uzlaşma hükümlerinden yararlanabilmektedir. Hürriyeti bağlayıcı ceza ise suçun kanuni unsuru olmadığından uygulanamayacaktır. Bu durum, mükelleflerin kayıt dışı çalışmalarını adeta teşvik etmektedir. Belge düzenindeki etkinliği sağlamak için, V.U.K.'daki yaptırımlar uygulandıkları takdirde yeterli gibi görünse de, bu önemli çelişkinin giderilmesi için, vergi dairesinin bilgisi dışında faaliyet gösteren mükellefler için uygulanacak cezanın ağırlaştırılması gerekmektedir.

## **6. VERGİ CEZALARININ CAYDIRICILIĞINI ETKİLEYEN KURUMLAR**

Vergi ceza sisteminde yer alan bazı kurumlar cezaların şiddetini ve kesinliğini etkileyebilmektedir. Bu kurumların cezaların caydırıcılığı, önleme etkileri üzerinde

olumsuz tesirleri söz konusudur. Bu çerçevede tekerrür, pişmanlık ve ıslah, vergi cezalarında indirim, uzlaşma, zamanaşımı, vergi afları ve tecil kurumu ele alınacaktır.

### 6.1. Tekerrür

Vergi kanunlarına uymamaya karşı yasal yaptırımlar, bireylerin gelecekte kanunlara uymasını iki mekanizma ile sağlamaktadır. Bunlar özel önleme ve ıslah mekanizmalarıdır. Bir çok çalışmada özel önleme ve ıslahın sanıldığı aksine vergi kanunlarına uyumu sağlamakta yetersiz kaldığı ileri sürülmüştür.

Cezadan beklenen özel önleme niteliğine karşın, suçlarda tekerrür çokça görülmektedir. Tekrarlanan suç söz konusu olduğunda ilk suçu engelleyecek güçlerin harcandığı, vicdanın başarısızlığa uğradığı, kişinin içinde bulunduğu grubun veya çevrenin baskısının anlamını yitirdiği ve cezanın, daha önce çekilen cezadan daha az korkulu olmaya başladığı söylenebilir. Mükerrir suçlular kendileri için uygulanan cezadan etkilenmedikleri gibi gelecek ceza tehdidinden de etkilenmemektedirler. Etkisiz kalan cezanın dozunu arttırmak suretiyle etki yaratmak amacı güdülmektedir. Önleyici tedbirler, doğru ve yanlışla ilişkin standartların vatandaş bilincinde yer etmesi halinde en iyi bir biçimde işlev göreceklerdir. Gerçekte, kişileri suç işlemekten alıkoyan bu kavramlar olmaktadır. Bu bakımdan suçu oluşturan eyleminin doğasında kötülük olduğu bilincinin oluşturulması gereklidir. Cezalandırma sisteminin daha etkili olabilmesi için, cezalar, suçlulara utanç vermeli ve toplumsal yaptırımları tetiklemelidir. Özellikle toplumsal yaşam ve toplumun bütünlüğü bakımından ciddi sorunlara neden olan ekonomik suçlar ve özellikle vergi suçları için toplumsal duyarlılığın yer etmesine çalışılmalıdır. Bununla birlikte cezaların vicdani sorumluluğu davet edici bir niteliğe kavuşturulması da gerekmektedir.<sup>798</sup>

Eskişehir merkezde 35 bine yakın mükellef bulunmaktadır. 1999 – 2003 aralığında 120 binin üzerinde ceza ihbarnamesi düzenlenmiştir.<sup>799</sup> Buna göre mükellef başına 4 ceza ihbarnamesi düşmektedir. Bu rakamlardan vergi suçlarında büyük oranda tekerrür görüldüğü sonucunu çıkarmak mümkündür.

Bu nedenle tekerrür hükümlerinin uygulanıp uygulanmadığı araştırılmış ve yetkililere bu konuda sorular yöneltilmiş ve alınan cevaplara göre bir takım sonuçlara

<sup>798</sup> M. T. Yücel, *a.g.e.*, s.94

<sup>799</sup> Eskişehir Battalgazi, Yunusemre, Taşbaşı Vergi dairelerinden elde edilen bilgilere dayanılarak hesaplanmıştır.

ulaşılmıştır. Öncelikle tekerrür hükümlerinin kesin bir şekilde uygulandığını söylemek mümkün değildir. Bunu gerçekleştirebilmek için ek bir çabanın gerektiği ve bu konuya özel önem verilmesi halinde tekerrür hükümlerinin uygulandığı tespit edilmiştir. Bazı vergi daireleri yetkilileri mükellefe ceza keserken elektronik bilgi işlem sisteminin mükellefin tekerrüre konu olabilecek fiilleri işleyip işlemediği konusunda bir uyarıda bulunmamasını, bu hükümlerin uygulanmamasına gerekçe göstermekte, tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesinin mükellefe ilişkin dosyaların ayrıntılı olarak incelenmesiyle mümkün olabileceğini belirtmektedirler. Mevcut elektronik bilgi işlem sistemi mükelleflere daha önce uygulanmış cezaları kayıt altına aldığı bir başka vergi dairesi yetkilisi tarafından ifade edilmiş ancak bu konudaki dökümlere de altyapı yetersizliğinden dolayı ulaşmak mümkün olmamıştır. Mükelleflerin daha önceki eylemleri hakkında sistemde bilgiler mevcuttur ancak sistemin ağır ya da hiç işlememesi nedeniyle bu bilgilere ulaşılamamaktadır. Bir başka vergi dairesinin uygulamasında ise bu konuda titizlik göstermelerinden kaynaklı olarak mükellefe ait dosyalar arşivlerden temin edilerek tekerrür hükümleri uygulanmaktadır.<sup>800</sup>

Edindiğimiz izlenimlere göre vergi dairesi çalışanları tekerrür hükümlerinin uygulanması konusunu yeterince önemsememektedirler. Yine çalışanların elektronik bilgi işlem sisteminin işlevleri hakkında yeteri kadar bilgileri bulunmamaktadır. Bununla birlikte bu işlevlerin farkında olanlar ise alt yapı sorunları nedeniyle bilgiye ulaşamamaktadırlar. Bu durumda sistemin işlevlerinden faydalanamadığından mekanik olarak dosyaların tek tek incelenmesi halinde tekerrür hükümleri uygulanabilmektedir. Bunun yapılabilmesi ise konunun ciddiyetle ele alınması halinde mümkün olmaktadır. Buna karşın zaten iş yükünün ağır olduğu vergi idaresinde iş yükünü daha da ağırlaştıran bu uygulamayı yapmama eğilimi de doğmaktadır.

Sonuç olarak vergi ceza sisteminde tekerrür hükümlerinin uygulandığı konusunda ciddi şüphelerimiz oluşmuştur. Bu hükümlerin uygulanamaması idarenin bir sorunu olarak görülmektedir.

## 6.2. Pişmanlık ve Islah

Devlet, vergi kanunlarına aykırı davranışların ve uygulanacak ceza hükümlerinin belirlenmesi aşamasında, hem vergi alacaklısı, hem yasa koyucu ve hem de ceza

<sup>800</sup> Bu tespitler çeşitli vergi dairelerinde vergi dairelerinin ihtilafı işler servislerinde çalışan memurlarla ve çeşitli kademelerdeki yetkililerle sadece tekerrür hükümlerine ilişkin olarak yapmış olduğumuz görüşmeler sonucunda elde ettiğimiz bilgilere dayanılarak yapılmıştır.

uygulayıcısı olarak toplumsal ve bireysel çıkarları uzlaştırmak ve dengelemek durumundadır. Pişmanlık ve ıslah kurumu, vergi kanunlarına aykırı hareketleriyle vergi kaybına yol açmak suretiyle suç işleyenlerin duydukları pişmanlığı hukukileştirmekte, vergi suçu işlenmesiyle faille devlet arasında kurulan ceza ilişkisini bütün sonuçlarıyla ortadan kaldırmaktadır.

Kanun koyucunun bu kurumu kabul etmekteki amacı, herhangi bir nedenle vergi kanunlarına aykırı hareket ederek vergi ziyasına sebebiyet veren mükelleflerin, sonradan vicdan muhasebesi yaparak, pişmanlık duymaları halinde, vergi idaresi henüz haberdar olmadan bu durumu kendiliğinden bildirmelerine olanak sağlanarak, kayıt dışı kalan unsurları tekrar sisteme dahil etmek ve bu şekilde vergi kaybını önlemektir. Kanun koyucu suç ve ceza politikası bakımında bu hallerde ceza vermemeyi daha faydalı bulmaktadır.<sup>801</sup> Vergi hukukunda bu kurumun benimsenmesinin temel felsefesi cezalandırmadan ziyade vergilerin tahsil edilmesi işlevine ağırlık verilmesindedir. Bu şekilde hem gizlenmiş suçlar ve dolayısıyla devletin vergi alacağı kendiliğinden ortaya çıkmakta hem de yükümlüleri vergi ahlakı yönünden doğru bir davranışa alıştırma ve yönlendirme fırsatı elde edilmiş olmaktadır. Danıştay, pişmanlık ve ıslahın, mükellefleri kanunun şiddetli hükümleri karşısında güç ve yardımsız bırakmamaya, belirli bir hoşgörü ile hareket edilerek, mükellefi idareye yaklaştırmaya, vergiye karşı direnci kırmaya ve vergi duygusunun yerleşmesini ve köklenmesini sağlamaya yönelik bir kurum olduğunu ifade etmektedir.<sup>802</sup>

Temel prensip olarak vergilemede beyan esasını kabul edilmiş, fakat buna paralel olarak etkin denetim, seri ve adil yargı sistemi kurulamamış olan ülkemizde, pişmanlık ve ıslah, vergi kanunlarının amacına bir ölçüde yardımcı olmaktadır. Çünkü bu yolla vergi idaresinin elinin suça ve suçluya uzanamadığı hallerde suç, iyi niyetli, işlediği suçtan pişman olan yükümlüler tarafından itiraf edilmekte ve yükümlü tarafından haber verilmemiş olması halinde hiç meydana çıkarılmayacak olan gizlenmiş devlet alacağının ortaya çıkması kolaylaştırılmış olmaktadır<sup>803</sup>. Ayrıca bu kurum sayesinde sorunlar bazı şartlarla idari aşamada çözümlenmiş olmaktadır.

<sup>801</sup> Tosun, a.g.e., s.94.95.

<sup>802</sup> Danıştay 7. D. 25.11.1970,1166/2023, **Danıştay Dergisi**, S.3, (1971), s.418-420

<sup>803</sup> Dş. 7. D. 25.11.1970 gün ve E. 1969/ 1166, K.1970/2023 (Dş. Der. S. 3, s. 418-420); Dş. 4. D. 7.11.1974 gün ve E. 1974/854, K. 1974/3810,( Dş. Der. S. 18-19, s. 365-366); Ahmet Yılmaz, "Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık",**Vergi Sorunları**, S.2, (1979), s. 173-179

Pişmanlık kurumu 5432 sayılı VUK ile hukuk sistemimize girmiştir. Kazanç vergisi zamanında benzer bir uygulamaya rastlanmaktadır. Herhangi bir sebeple yanlış beyanda bulunan kimselere bu kurum sayesinde yaptıkları hataları süresinde düzelterek cezadan kurtulma imkanı tanınmıştır. Ancak uygulamaya geçildiğinde vergi gelirlerinde % 75 oranında bir azalma olacağı görüldüğü için ve VUK' nda yer alan yaptırımların etkili olmadığı düşünülmüş ve 5815 sayılı kanunla bu hüküm uygulamadan kaldırılmıştır.

“Vergi kaçırılmasını kolayca göze alınabilen hareketler olmaktan çıkarmayı, devleti aldatanlara müsamahasız davranmayı ve bilhassa müessir ceza tehditleriyle vergi ziyasını intaç edecek kötü hareketleri vukuundan evvel önlemeyi hedef tutan ahkâmın layıkıyla işleyebilmesinin Usul Kanunda yer almış bulunan bu pişmanlık maddesinin ilgasına sıkı sıkıya bağlı olduğu düşünülmüş ve tesis edilmek istenen ceza nizamı yanında o nizamı hiçe indirecek usul ve şeraitin idamesi caiz görülemez, dürüst mükelleflerle suiniyet sahibi kaçakçılar cezasız kalmak mevzuunda aynı hizada tutulamaz denmiştir.<sup>804</sup>

Daha sonra 6094 sayılı kanun ile yarar sağlayacağı düşünülerken kurum tekrar sisteme dahil edilmiştir. Ayrıca aynı kanunla pişmanlık zammı da uygulanır hale gelmiştir. Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilmek için yükümlü tarafından kanunda belirtilen süre içinde vergi aslı ile birlikte pişmanlık zammı adı altında ek bir ödemenin yapılması gerekmekte, ancak bu ödeme vergi cezası<sup>805</sup> ya da gecikme zammı<sup>806</sup> niteliğinde olmayıp daha çok hazineye geç ödenen vergi için yürütülen bir faiz niteliğindedir. Kanunun kabulü esnasında ıslah ve pişmanlık dilekçesi veren ve bu kurumdan yararlanan kimseye hapis cezası, para cezaları verilemeyeceği ifade edilirken zamanında ödenmeyen vergilerin ödetilip ayrıca her ay için pişmanlık zammının alınmasının, ceza verilmemesi uygulaması ile tezat oluşturduğu ileri sürülmektedir.<sup>807</sup> Buna karşın devletin vergi alacağını ödemeyenin daha sonra bunu adi bir borç öder gibi

<sup>804</sup> 21.6.1951 tarihli hükümet gerekçesinden, Necmi Yücel, **Tatbikatta Vergi Cezaları**, (İstanbul: 1955), s. 343-344; İstanbul Tüccar Derneğinin hazırladığı raporda ise pişmanlığın kaldırılması eleştirilerek şöyle denmektedir “Pişmanlık müessesesini, yeni vergicilik zihniyeti için en güzel beşaretlerden biri saymak mümkündür. Bu müessese, bir taraftan mevcut murakebe teşkilatının kapasitesine göre, farkına varılmayacak matrah farklarının kendiliğinden, itirazsız, temyizsiz meydana çıkmasına imkan veriyor, diğer taraftan mükellefleri vergi ahlakı, hayırlı bir terbiye zihniyetine alıştırmaya yarıyordu.” Diyerek pişmanlık kurumunun yeniden canlandırılması gereği savunulmuştur. Bkz. Yücel, **a.g.e.**, s. 345

<sup>805</sup> Dş. 4. D. 22.10.1970 gün ve E. 1969/6535, K. 1970/5303, Hızlı, **a.g.e.**, s.82 dp.100’ deki alıntı

<sup>806</sup> Dş. 4. D. 30.1.1971 gün ve E. 1970/3122, K. 1871/793, **Dş. Der.** S. 4, (1972), s. 232-233

<sup>807</sup> Ferit Melen’in beyanati, **TBMM. Tutanak Dergisi**, C. XXIV/1, (1953), s. 25,28, Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, (İzmir: 1994), s. 21

normal faizle ödemesini istemek de hakkaniyete uygun bir durum değildir. Pişmanlık zammı bir borç faizi niteliğinde değildir. Ancak pişmanlık zammının bir ceza olmadığı, fakat bunda ceza faydası da bulunduğu söylenmektedir.<sup>808</sup>

Bu kurum faal nedamet<sup>809</sup> ve ön ödeme<sup>810</sup> kurumuna benzetilmektedir.<sup>811</sup> Ancak bu kurumu herhangi bir ceza hukuku kurumuna benzetmek yerine kendine özgü bir kurum olarak kabul etmenin daha uygun olacağı da ifade edilmektedir.<sup>812</sup>

Vergi suçları bilinen diğer klasik suçlardan farklı bir yapıdadır. Vergi sisteminin ağırlıklı olarak beyan sistemine dayalı olmasından ötürü, mükellefler bir ticari risk olarak gördüğü vergi cezaları karşısında rasyonel bir düşünüş olarak fayda maliyet kıyaslamasıyla matrahını beyan etmek ile ne kadarını beyan edeceğini değerlendirmek durumunda kalabilmektedirler. Vergi kaçırانların yakalanmaları halinde ise işledikleri fiillerin kanıtlanması bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Bu açıdan bakıldığında mükelleflerin eylemleri hakkında idarenin işlemlere başlamasından önce kendi istekleri ile hukuka aykırı eylemlerini idareye bildirerek vergilerini ve pişmanlık zamlarını öderlerse haklarında işlem yapılmayacak ve denetim sistemiyle tespit edilmeleri mümkün olmayan mükelleflerden idarenin ek bir maliyete katlanmaksızın vergi ve pişmanlık zammı tahsil etmesi söz konusu olacaktır.<sup>813</sup>

Uzun dönemde mükelleflerin yakalanma olasılığının arttığı durumlarda pişmanlık ve ıslah kurumunun avantajlarından yararlanması imkanı mükellefleri

<sup>808</sup> Komisyon sözcüsü Fehmi Açıksöz' ün beyanatu, **TBMM. Tutanak Dergisi**, C. XXIV/1, (1953), s. 26-27, Karakoç, **a.g.e.**, s.21

<sup>809</sup> Faal nedamet bir suçta ilişkin icranın bitmesinden sonra failin neticenin gerçekleşmesine kendi ihtiyarında olan sebeplerle engel olması haline denmektedir. Eski TCK' nda faal nedamet kurumuna genel olarak yer verilmemekteydi. Bu nedenle, fail fiilin icrasını bitirdikten sonra pişman olarak, neticenin gerçekleşmesine kendi isteğiyle engel olsa bile yine tamamlanmış ya da tam teşebbüs halinde kalmış suçun cezasının kendisine verilmesi gerekmektedir. 5237 sayılı yeni TCK md.36' da ise gönüllü vazgeçme kurumu düzenlenmiştir. Buna göre fail, suçun icra hareketlerinden gönüllü vazgeçer veya kendi çabalarıyla suçun tamamlanmasını veya neticenin gerçekleşmesini önlerse, teşebbüsten dolayı cezalandırılmamakta; fakat tamam olan kısım esasen bir suç oluşturuyor ise, bu durumda sadece o suçta ait ceza ile cezalandırılmaktadır. Vergi hukukunda ise belirli koşulların sağlanması şartı ile vergi aslı ve pişmanlık zammı ile birlikte ödendiğinde ceza verilmemektedir.

<sup>810</sup> Ön ödeme kurumunda suç ve ceza olduğu gibi kalmakta sadece yargılama yapılmamaktadır.

<sup>811</sup> Mutluer, **a.g.e.** s. 203; Hızlı, **a.g.e.**, s. 81

<sup>812</sup> Karakoç, **a.g.e.** s.9

<sup>813</sup> Pişmanlık ve ıslah konusunda kuramsal tartışmalar için bkz. Recai Dönmez, "Pişmanlık ve Islah Kurumunun İşlerliğine Yönelik Kuramsal Tartışmalar ve Bu Kurumun Hukuki Niteliği", **Vergi Dünyası**, S. 157, (1994), s.72-80

gerçeğe aykırı beyanda bulunmaya teşvik edebileceğinden bu kurumun vergi gelirlerini arttırması söz konusu olamayacağı<sup>814</sup> bir eleştiri olarak ifade edilmektedir.

Bir başka eleştiriye göre vergi memurları haklarında inceleme yapılacak yükümlüleri önceden uyararak onların inceleme başlamadan pişmanlıkla beyanda bulunmalarını ve yaptırımlardan kurtulmalarını sağlayabilirler. Bu açıdan bakıldığında ise pişmanlık kurumu vergi memurları ile mükellefler arasında bir suç ortaklığı ilişkisi ve rüşvete yol açması mümkündür.<sup>815</sup>

Pişmanlık ve ıslah uygulaması vergi yükümlülüğüne ilişkin ödevlerini tam olarak ve zamanında yerine getiren iyi niyetli, dürüst mükellefler aleyhinde pişmanlıktan yararlananlar lehinde farklılıklar yarattığı da söylenmektedir. Cezadan vazgeçilmesi bu bakımdan adalet ilkesine aykırı bulunmaktadır.<sup>816</sup>

Pişmanlık ve ıslah kurumunun işlerliğe kavuşturabilmesi için vergi kaçakçılığının marjinal maliyetinin arttırılması zorunludur. Yakalanma olasılığı artmadan, topluma yaptırımların şiddetli ve kesin olduğu inancı yerleştirilmeden, mükelleflerin pişmanlıkla suçlarını itiraf etmelerini beklemek gerçekçi bir yaklaşım değildir. Bunun yanı sıra pişmanlıkla beyan kurumundan yararlanılması halinde o güne kadar gizlenebilmiş vergi kaynaklarının bundan sonra gizlenemeyeceğinin algılanması bu kurumun etkinliğini azaltabilecektir. Bunlarla birlikte sık sık af kurumuna başvuruluyor olması pişmanlık kurumuna ilgiyi azaltabilmektedir.<sup>817</sup>

Pişmanlık kurumundan yararlanmak isteyen mükellef bir vergi suçu işlemiştir. Bu açıdan bakıldığında vergi cezalarının önleyici etkisi, caydırıcılığı etkili olamamıştır. Çünkü suç işlenmiştir. Mükellefleri pişmanlıkla beyanda bulunmaya iten nedenin vicdan azabından çok cezalandırma korkusudur. Ancak ceza sistemi aynı kaldığı halde vergi suçunun işlenmesinden sonra mükellefi bu kurumdan yararlanmaya iten denetim olasılıklarının algılanmasındaki farklılıktır. Bir başka açıdan baktığımızda mükellefin rahatlıkla vergi suçu işlemeye yönelmesinin nedenlerinden biri de köprüden önce son çıkış olan pişmanlık kurumunun varlığıdır. Sadece vergi cezaları açısından konuya baktığımızda pişmanlık kurumu vergi cezalarının etkinliğini azaltmaktadır. Bunun

<sup>814</sup> "William R. Spofford, "Chairman's Letter On Voluntary Disclosure Policy", **Readings on Income Tax Administration**, s.537-538" ,Dönmez, "Pişmanlık a.g.m., s.74 deki alıntı

<sup>815</sup> ABD' de bir dönem uygulanan pişmanlığa benzer bir kurum idarede rüşvet ve bunun gibi nedenlerle uygulamadan kaldırılmıştır. Bunun için bkz. Dönmez, "Pişmanlık, a.g.m., s.76., dpnt:7

<sup>816</sup> Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, (İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999), s. 94

<sup>817</sup> Dönmez, Pişmanlık, a.g.m.s.75

yanında pişmanlıktan yararlanılması halinde ceza verilmemekte, re'sen matrah takdirine gidilmemekte sadece beyanname verilmemesi nedeniyle usulsüzlük cezası kesilmekte ve gecikme faizi niteliğinde bir pişmanlık zammı vergi aslı ile birlikte idare tarafından tahsil edilmektedir. Bu durumda mükellef fayda maliyet analizi yaparak vergi suçu işlemeye yönelebilecek ve denetim geçirme olasılığı arttığında ise pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanarak yaptırıma tabi tutulmayacaktır. Bu durum vergi idaresinin de işine gelmektedir çünkü denetim yükünden kurtulmaktadır. Vergi cezalarının mükellef nezdinde etkinliğinin korunması bakımından pişmanlık kurumunun vergiye tam anlamıyla uyum gösterme ile vergi cezalarının uygulanması arasında bir basamak olarak düzenlenmesi gerekir. Çünkü hukuka aykırı bir eylem yapılmıştır, görmezden gelinmemelidir. Ancak pişman da olunmuştur, buna da kayıtsız kalınmamalıdır.

Pişmanlık ve ıslah kurumu hapis ve para cezalarını tamamen ortadan kaldırdığından, bu kurumun işleyişi bakımından mükellefin gerçekten ve dürüstçe pişman olduklarını anlamayı sağlayacak mekanizmaların oluşturulması gerekmektedir. Çünkü aksi halde bu kurum mükellefler bakımında sadece fayda maliyet analizlerinde kullandıkları bir alternatif olmaktan öteye gidemeyeceği gibi cezaların etkinliğini tamamen ortadan kaldırmaktadır.

### 6.3. Vergi Cezalarında İndirim

Vergi hukukunda vergi cezalarının şiddetini, etkinliğini azaltan bir başka kurumda VUK md. 376' da düzenlenen vergi cezalarında indirim kurumudur. Bu imkan ile adlarına salınan vergi ile uygulanan cezayı dava konusu yapmaksızın kabul ederek ve ödemek suretiyle iyi niyetlerini ifade eden mükelleflerin vergi cezalarında, belli koşullar altında indirim yapılması kabul edilmiştir. Cezaların indirimli ödemesine ilişkin uygulama, doğan uyuşmazlık nedeniyle hem idareyi hem de mükellefi vergi yargısının uzun ve zaman alıcı işlemlerden kurtarmak ve verginin bir an önce idareye girmesini sağlamak amacıyla getirilmiştir.<sup>818</sup>

Ceza hukukunda önemli olmayan suçlar için faile kolaylık sağlamak amacıyla bir ön ödeme kurumunun yer almış olduğu görülmektedir.<sup>819</sup> Bu durumlarda devlet,

<sup>818</sup> Mutluer, a.g.e., s. 231

<sup>819</sup> Eski TCK 119. md. de, 5237 sayılı yeni TCK md. 75' de düzenlendiği görülen ön ödeme kurumu kanunlarda belli bir miktarda ceza öngörülen suçlardan birini işleyen kişinin savcı ya da hakim tarafından belirlenen bir parayı belli süre zarfında ödenmesi durumunda, hakkında kamu davası açılmaması, açılmış ise ortadan kaldırılması sonucunu doğuran bir kurumdur. Eski TCK md. 119 gerekçesinde ön ödeme

tamamlanmış suçların cezalandırılmasından vazgeçmektedir. Bu durum suçun işlenmesinden sonra ortaya çıkmakta, suç ve suçluluk bulunmasına karşın, ceza uygulanmasına engel olunmaktadır. Kanun koyucu suç siyaseti bakımından burada ceza vermemeyi, ceza vermeye göre daha yararlı görmektedir.<sup>820</sup> Cezaların indirimi bazı farklılıkları olmasına karşın ceza hukukundaki ön ödemeye benzetilmektedir.<sup>821</sup>

Cezalarda indirim uyuşmazlığı idari aşamada sonuçlandırarak sürüncemede kalmasının önüne geçmekte, mükellef lehine ciddi indirimlere gidilmekte, buna karşın idare de hızlı bir şekilde bir miktar ceza ile birlikte vergi aslını tahsil etmektedir. Bunlarla birlikte hem mükellef açısından hem de idare açısından emek ve zaman kaybının önüne geçilmekte ve bunlara ilişkin bir takım maliyet kalemlerinden kurtulmaktadırlar.<sup>822</sup> Yargı aşamasında daha çok mükellef lehine kararlar çıktığını düşündüğümüzde cezalarda indirim kurumu belki de mükelleften çok idare bakımından iyi bir imkan olarak gözükmemektedir.

Sağlanan indirim vergi ziyayı cezasında birinci defada cezanın yarısı, daha sonra kesilen cezaların üçte biri, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri tutarı kadardır. Bu indirimler sonucunda idare mükellefin dava yoluna gitmesini engellemekte, vergi alacağını bir miktar ceza ile tahsil etmektedir. Bu uygulama öngörülen cezaların şiddetini azalttığı gibi, cezaların kesinliği hakkında da mükellefin aklında şüphe uyandırmaktadır. Bu kurum da vergi yasalarının vergilerin tahsili amacıyla uyum içindedir. Pişmanlık ve ıslah kurumundan farklı olarak burada mükellef yakalanmıştır. Buna karşın yine de mükellefe bir imkan verilmekte dava yoluna gidilmemesi ve belirlenen sürelerde vergi aslı ve bir miktar cezanın ödenmesi halinde cezaların indirilmesi söz konusu olmaktadır. Bu verilen imkanlar bir sıkıntının işaretidir. Bu sıkıntı ise idarenin tespitlerini çoğunlukla ispatlayamamasıdır. Bu nedenle yargı yoluna gidildiğinde genellikle mükellef lehine kararlar çıkmaktadır. Sonuç olarak öngörölmüş cezalarda indirime gidilmesi, cezaların şiddetini azaltan bir durumdur. Bu

---

kurumunun kabul ediliş nedeni şu şekildedir: Ön ödeme mahkemelere intikal eden işlerde önemli ölçüde azalma sağlayacağı ve mahkemelerin diğer işleriyle yeterli şekilde ilgilenmelerine imkan vereceği düşüncesiyle kabul edilmiştir. Ayrıca bkz. İçel ve diğerleri, **a.g.e.**, 3. **Kitap**, s.436; Erem, Danışman, Artuk, **a.g.e.**, s. 1024.

<sup>820</sup> Mutluer, **a.g.e.**, s. 203

<sup>821</sup> Aynı, s. 231, dpnt: 94

<sup>822</sup> Şükrü Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, (6. Bası, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003), s. 159

durum mükellefin algılayışında cezaların kesin olmadığı yargısına kadar ulaşabilir. Bu nedenlerle cezaların etkinliğini olumsuz olarak etkilediğini söylemek mümkündür.

#### **6.4. Kanuni Süre Geçtikten Sonra Beyanname Verilmesi Halinde Vergi Ziyai Cezalarında İndirim**

VUK' nun 344/son md.' sinde vergi incelenmesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilecekler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra beyanname verilmesi halinde, vergi ziyai cezası % 50 oranında uygulanacağına ilişkin bir düzenleme bulunmaktadır. Bu düzenleme pişmanlık ve ıslah hükümleri ile paralellik göstermektedir. Ancak mükellef hakkında bir ihbarda bulunulması halinde VUK md. 344/son hükmünden yararlanabilirken, Pişmanlık uygulamasından yararlanamamaktadır. Ancak pişmanlık hükümlerinden yararlanıldığında hiç ceza verilmeyecek olması, sadece bir dilekçe verilmediğinde ciddi bir ceza ile karşılaşılacak olması, düzenlemeler arasında hakkaniyete uygun bir dereceleme yapılamadığını göstermektedir. Bununla birlikte pişmanlık ve ıslah kurumunun aksine uzlaşma hükümlerinden yararlanabilme imkanı olduğundan bir avantaj sağlanmaktadır. Esasen şartların sağlanması halinde mükellefler, VUK md. 344/son' da yer alan indirim yerine avantajlarından dolayı pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmayı tercih edeceklerdir. Bu bakımdan VUK md. 344/son uygulama alanı çok sınırlıdır. Ancak mükellefler ihbar edildikleri takdirde pişmanlık yerine bu kurumdaki yararlanabileceklerdir. Bununla birlikte VUK. 280 seri no' lu genel tebliği ile pişmanlık ve ıslahtan yararlanan mükellefler, öngörülen ödeme sürelerinde vergi ve pişmanlık zammını ödemedikleri durumda, VUK md. 344/ son' da yer alan indirim kurumundan yararlanabilecekleri açıklanmıştır. Bu durumda bu indirim kurumunun her halukarda cezalarda indirim kurumu gibi son bir imkan olarak düşünmek mümkündür.

#### **6.5. Uzlaşma**

Türk Vergi Sistemine 1963 yılında giren ve vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinde etkin bir rol oynayan "uzlaşma" müessesesiyle belirli koşulların sağlanması şartıyla mükellef ile idarece oluşturulan bir komisyon pazarlık yaparak ödenmesi gereken vergi ve ceza miktarını yargıya gitmeden anlaşmaya

varmaktadır.<sup>823</sup> Uzlaşma kurumundan beklenen, vergi alacağının süratle hazineye aktarımının sağlanması ve vergi yargısının yükünün hafifletilmesi gibi ekonomik yararların elde edilebilmesidir.<sup>824</sup>

Uygulamada hemen bütün uzlaşma taleplerinde sebep olarak “vergi kanunlarına yeterince nüfuz edememek” gösterilmektedir. Gerçekten de vergi kanunları oldukça karmaşık hale gelmiştir ve bunların mutlaka basitleştirilmesi gerekmektedir. Ancak “vergi kanunlarına yeterince nüfuz edememek” gerekçesi suistimal edilebilir nitelikte bir gerekçedir. İdare mükellefin kanunu bilip bilmediğini objektif olarak ispatlama şansına sahip değildir. İdare uzlaşma talep edilirken gösterilen sebebin doğruluğunu da aramamaktadır. İdare uzlaşma talebinin gerekçelerinin doğruluğunu aramış olsaydı mükellefin aynı sebepten farklı zamanlarda yapılacak tarhiyatlara ilişkin uzlaşma taleplerinden sonra yapılan uzlaşma talebini kabul etmemesi gerekirdi.<sup>825</sup> İdarenin böyle bir veri bankası bulunmamaktadır. Kaldı ki mükelleflerin çoğu mali danışmanlarla işlerini yürütmektedir. “Vergi kanunlarına yeterince nüfuz edememek” iddiasının hiçbir değerlendirmeye tabi tutulmaksızın kabulü ile uzlaşma yoluna gitmek vergi cezalarının caydırıcılığını, etkinliğini azaltan bir durum yaratılmaktadır. İhtilaf konusu olayda yargı kararları ile idarenin görüş farklılığının olması sebebin uzlaşma talebi için geçerli sebepler arasına alınması sistemin ciddi zaaflarının bulunduğunu düşündürmektedir. Yargı ile idare arasında herhangi bir konuda görüş ayrılığının bulunması ve bunun görüşlerin birleştirilmesi noktasında çözüm yoluna gidilmemesi kabul edilebilir bir durum değildir. Yasa yapma sürecinin zorluğu mükellefi yargıya gitmeden razı etmeye çalışmanın gerekçesi olmamalıdır.

Uzlaşma müessesesine uyumsuzlukların bir an önce sonuçlandırılarak verginin tahsilini sağlamak amacı ile gerek duyulmuştur. İngiliz Maliye Teşkilatı'nın benimsediği “erken elde edilen vergi, daha geç elde edilecek daha fazla vergiden iyidir” ilkesinin<sup>826</sup> Türk Maliye Teşkilatı tarafından da benimsendiği görülmektedir. Vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözümü her ülkenin başvurduğu bir yoldur ve ciddi faydaları vardır. Ancak ulaşılabilecek idari çözüm eşitlik ilkesine zarar vermemelidir. Ancak vergi aslı bile uzlaşma konusu yapılabilmektedir. Bu durumda idare vergi

<sup>823</sup> Mustafa Çolak, “Uzlaşmada Tartışmalı Birkaç Konu”, *Yaklaşım*, Y. 8, S. 95, (2000), s. 164-169

<sup>824</sup> Uzlaşmanın yarar ve sakıncaları hakkında bkz. Ş. Aksoy, *Vergi Yargısı a.g.e.*, s. 108- 110; Turgut Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, (Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2001), s. 304

<sup>825</sup> Ahmet Ozansoy, “Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği”, *Yaklaşım*, Y: 8, S. 89,( Mayıs 2000),s. 204-210

<sup>826</sup> Yılmaz Aliefendioğlu, “İngiliz Vergi Sistemi'ne Genel Bakış”, *Danıştay Dergisi*, (1973), s. 5

inceleme raporlarıyla ya da diğer yollarla yapılan tarhiyatlarda kanuna aykırı vergi saldığını düşünerek, konuyu yargıya götürmeden “ne alırsam kardır” mantığı ile hareket ettiği düşünülebilir. Kanuna uygun vergi salındığından şüphe duyulmadığı durumda ise bu kez de yargının doğru vergilemeleri bile iptal ettikleri inancıyla hareket edildiği düşünülebilir. Her iki durumda kabul edilebilir bir durum değildir. Çözüm ise vergiden taviz verilmek şeklinde asla olmamalıdır.<sup>827</sup>

Uzlaşma müessesesi eşitlik ilkesine aykırıdır ve haksız rekabet yaratmaktadır. Çünkü vergisini zamanında ödeyen mükellefle, ödeyeceği vergi miktarı konusunda idare ile pazarlık imkanına sahip olan mükellef arasında bir eşitsizlik yaratılmaktadır. Bunun yanında uzlaşılacak miktar için getirilmiş herhangi bir objektif kıstas da yoktur. Aynı durumda olan mükellefler bakımından farklı sonuçlara ulaşmak her zaman mümkündür. Bu yetkiyi kötüye kullananlara karşı getirilmiş özel bir müeyyide de mevcut değildir.<sup>828</sup> Vergi idaresi mükellefle anlaşarak vergi matrahını vergi cezasını belirleyebilmektedir. Vergi idaresi ile vergi mükellefinin uzlaşması idare hukuku anlamında sözleşme değil ancak sözleşme benzeri olarak nitelenebilir. Bu niteleme Anayasanın 73. md.sindeki verginin yasallığı ve 38. md.sindeki suçta ve cezada yasallık ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

4369 Sayılı Yasa ile yapılan değişiklikten önceki düzenlemeye göre uzlaşma hükümleri, uygulamada tarhiyatın türü ve dönemine göre standart hale gelmiş, cezaların büyük ölçüde kaldırıldığı bir uygulama haline dönüşmüştü. Mevcut haliyle uzlaşma genel olarak amacından uzaklaşmış, bir nevi cezada indirim müessesesinin farklı bir boyutu haline dönüşmüştü. 4369 sayılı yasadaki uzlaşılacak vergilerde ceza uzlaşılacak vergi tutarına göre düzeltilir hükmü getirilerek vergi cezaları uzlaşma kapsamında çıkartılmıştı. Ancak 4444 sayılı yasa ile bu düzenleme de kaldırılmış ve cezalar tekrar uzlaşma kapsamına alınmıştır. Buna göre en son uygulamaya göre VUK md. 359 da yer alan fiiller hariç olmak üzere tarhiyat öncesi uzlaşmada vergi ziyayı cezası, genel ve özel usulsüzlükler, tarhiyat sonrası uzlaşma da ise sadece vergi ziyayı cezası uzlaşma kapsamına girmektedir.

<sup>827</sup> Ozansoy, *age.*, s. 204-210

<sup>828</sup> Aynı, S.204-210

Bu şekli ile uzlaşma kurumu cezaların etkinliğini olumsuz yönde etkileyen bir yapıdadır. Mükellefin hukuka aykırı eylemlerini caydırma gibi bir fonksiyonu yoktur. Var olan caydırma mekanizmalarını ise oldukça aksatmaktadır. Mükellefin cezalandırılma korkusu, uzlaşma kurumunun bir imkan olarak sistemde bulunmasından dolayı oluşmamaktadır.

Tablo 15. Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları Faaliyetleri (\*)

2002	Uzlaşma Komisyonları	Uzlaşmaya Konu Olan Rapor/Dosya Sayısı	Uzlaşılın Rapor/Dosya Sayısı	Nispet (%)	Uzlaşma Sonrası Vergi Tutarı (Milyon TL)	Uzlaşma Sonrası Ceza Tutarı (Milyon TL)
Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları	Gelirler Kontrolörleri Grup Başkanlıkları	431	356	83	1.869.114	33.040
	Bölge Müdürlükleri	13.230	11.594	88	21.486.990	2.633.893
	Defterdarlıklar	6.109	5.106	84	9.915.170	2.259.021
	<b>Ara Toplam</b>	<b>19.770</b>	<b>17.056</b>	<b>86</b>	<b>33.271.274</b>	<b>4.925.954</b>
Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları	Merkezi Uzlaşma Komisyonu	90	13	94	49.009.436	92.500
	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları	101.996	92.142	90	18.418.824	5.781.051
	<b>Ara Toplam</b>	<b>102.086</b>	<b>92.155</b>	<b>90</b>	<b>67.428.260</b>	<b>5.873.551</b>
<b>Toplam</b>		<b>121.856</b>	<b>109.211</b>	<b>90</b>	<b>100.699.534</b>	<b>10.799.505</b>

(\*) Teftiş Kurulu Başkanlığı ve Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı bünyesinde oluşturulan tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları faaliyetleri dahil değildir. [www.gelirler.gov.tr](http://www.gelirler.gov.tr)

2002 yılına ilişkin olarak Uzlaşma Komisyonlarının faaliyetlerine baktığımızda T.Ö.U.' da %86, T.S.U.' da ise % 90, toplamda da % 90 oranında uzlaşmanın sağlandığını görmekteyiz. Mükellefler uzlaşma durumunda ciddi faydalar elde ettiklerinden, yüksek oranlarda uzlaşma sağlamaktadırlar. T.Ö.U.'da uzlaşılın cezaların uzlaşılın vergiye oranı %12, T.S.U.' da ise bu oran % 8' de kalmakta, toplamda ise % 10 oranına ulaşılmaktadır. Bu durumda vergi cezalarının oranı uzlaşma faaliyetleri sonucunda % 10 olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak uzlaşma talep edilen ceza miktarına ilişkin veriler olmadığından bu yorum eleştirilebilir. Böyle bir yorum zorlama da olsa vergi cezalarının şiddeti uzlaşma faaliyetleri sonucunda dikkate değer bir oranda düşürüldüğünü söylemek mümkündür.

Hesap Uzmanları tarafından düzenlenen 1999-2003 dönemine ait inceleme raporlarının TÖU sonuçları itibariyle dağılımı aşağıdaki gibidir.

Tablo 16. Yıllar itibariyle Hesap Uzmanları Kurulunun T.Ö.U. Sonuçları

YILLAR	Eleştiri Raporu Sayısı	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma İstenen Rapor Sayısı	T. Ö. Uzlaşma İsteme Oranı %	Tarhiyat Öncesi Uzlaşılan Rapor Sayısı	T. Ö. Uzlaşma Oranı %	Toplam T. Ö. Uzlaşma Oranı %
1999	2.215	1.654	75	1.390	84	63
2000	2.842	2.128	75	1.722	81	61
2001	1.650	1.068	65	855	80	52
2002	1.206	525	44	373	71	31
2003	985	460	47	287	62	29
<b>TOPLAM</b>	<b>8.898</b>	<b>5.835</b>	<b>66</b>	<b>4.627</b>	<b>79</b>	<b>52</b>

www.huk.gov.tr

Son 5 yıllık verilere göre, Hesap Uzmanları tarafından düzenlenen her 100 raporun 66'sı için uzlaşma istenmekte, uzlaşmaya konu her 100 raporun da 79'unda uzlaşma vaki olmakta, sonuç olarak, Hesap Uzmanları Kurulunda düzenlenen her 100 raporun 52'si tarhiyat öncesi uzlaşma ile kesinleşmektedir. Kalan 48 rapor ise yargı, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma veya Merkezi Uzlaşma arasında dağılmakta ya da Tarhiyat Öncesi Uzlaşma (TÖU) görüşmesinde teklif edilen rakamların dava açma süresi içinde mükellef tarafından kabulü sonucu vergi dairesince tahsilat işlemlerine konu edilmektedir. Ancak, önemli bir kısım rapor da mükelleflerin TÖU talep etmemesinden değil, bu raporlarda eleştiri konusu yapılan hususların TÖU'nun kapsamından çıkarılmasından dolayı uzlaşma konusu yapılamamaktadır. Bu raporlar Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesindeki hükümlerden yararlanılarak ödenmekte veya yargıya götürülmektedir.

Tablo 17. Yıllar ve İller İtibariyle Mahalli Denetim Elemanları T. Ö. U. Sonuçları

İller	1999		2000		2001		2002	
	Uzlaşma Talebine Konu Olan Rapor Sayısı	Uzlaşılan Rapor Sayısı	Uzlaşma Talebine Konu Olan Rapor Sayısı	Uzlaşılan Rapor Sayısı	Uzlaşma Talebine Konu Olan Rapor Sayısı	Uzlaşılan Rapor Sayısı	Uzlaşma Talebine Konu Olan Rapor Sayısı	Uzlaşılan Rapor Sayısı
Ankara (*)	1.375	1.319	1.514	1.430	1.089	1.001	1.605	1.425
Eskişehir	130	130	206	190	226	212	184	157
İstanbul	937	865	2.319	2.067	1.828	1.536	1.455	1.090
İzmir (*)	886	714	1.552	1.296	731	581	769	579
<b>Toplam (Türkiye)</b>	<b>14.793</b>	<b>13.288</b>	<b>20.504</b>	<b>18.675</b>	<b>15.437</b>	<b>13.139</b>	<b>19.339</b>	<b>16.700</b>

(\*) Gelirler Bölge Müdürlüklerinde ve Bölge Müdürlüklerine bağlı illerde vergi denetmenliği birimlerinde

oluşturulan tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu çalışmaları sonuçları da tabloda yer almaktadır. www.gelirler.gov.tr

Türkiye genelinde mahalli denetim elemanlarının yapmış oldukları T.Ö. uzlaşmalar % 85 ile % 91 oranları arasında gerçekleşmiştir. İller itibariyle ise örneğin Eskişehir' de bu oran 1999' da % 100' e kadar çıkmıştır.

Tablo 18. 2002 Yılı İller İtibariyle Mahalli Denetim Elemanları T. Ö. U. Sonuçları

İller	Uzlaşma Talebine Konu Olan Rapor Sayısı	Uzlaşılan Rapor Sayısı	Nispet (%)	Uzlaşma Sonrası Vergi Miktarı (Milyon TL)	Uzlaşma Sonrası Ceza Miktarı (Milyon TL)
Ankara (*)	55	54	98	35.019	3.968
Eskişehir	184	157	85	532.520	521.462
İstanbul (*)	1.455	1.090	75	2.228.765	356.313
İzmir (*)	78	74	95	302.932	46.772
<b>Toplam (Türkiye)</b>	<b>6.109</b>	<b>5.106</b>	<b>84</b>	<b>9.915.170</b>	<b>2.259.021</b>

(\*) Vergi dairesi başkanlıklarınca yapılan tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları dahildir.

www.gelirler.gov.tr

Türkiye genelinde 2002 yılı için T.Ö.U. sonuçlarında bakıldığında uzlaşılan vergi ceza miktarı, uzlaşılan vergiye oranı % 22 civarındadır. Bu oran İstanbul ve İzmir için %15'e, Ankara' da %11'e gerilemektedir. Büyük şehirlerin Türkiye ortalamasının altında kalması, büyük şehirlerde cezalarda daha çok indirimle gidildiğini söylemek mümkün olabilir. Bu da uzlaşmalarda herhangi bir objektif kriterin bulunmadığı sonucuna ulaştırır.

Tablo 19. 2001 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının Faaliyetleri

İller	Uzlaşmaya Konu Olan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Nispet (%)	Uzlaşılan Vergi Miktarı (Milyon TL.)	Uzlaşılan Ceza Miktarı (Milyon TL.)
Merkezi Uzlaşma Kom.	23	18	78	3.150.915	184.105
Ankara	3.584	3.341	93	2.326.752	116.802
Eskişehir	2.565	2.071	81	254.905	106.196
İstanbul	8.609	7.645	89	2.914.075	845.569
İzmir	12.055	8.663	72	1.042.069	279.964
<b>Toplam (Türkiye)</b>	<b>87.823</b>	<b>75.423</b>	<b>88</b>	<b>16.117.732</b>	<b>3.385.324</b>

www.gelirler.gov.tr

Tablo 20 . 2002 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının Faaliyetleri

İller	Uzlaşmaya Konu Olan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Nispet (%)	Uzlaşılan Vergi Tutarı (Milyon TL.)	Uzlaşılan Ceza Tutarı (Milyon TL.)
Merkezi Uzlaşma Kom.	90	13	94	49.009.436	92.500
06 Ankara	2.969	2.854	96	1.012.335	117.880
26 Eskişehir	2.832	2.226	79	398.336	214.948
34 İstanbul	13.143	12.205	93	5.528.585	1.539.715
35 İzmir	9.953	7.639	77	992.512	268.908
<b>Toplam</b>	<b>102.188</b>	<b>92.145</b>	<b>93</b>	<b>67.428.260</b>	<b>5.873.551</b>

www.gelirler.gov.tr

T.S.U.' larda Türkiye genelinde uzlaşılan cezanın, uzlaşılan vergiye oranı %21 iken 2002' de bu rakam %8'e düşmüştür. Ancak merkezi uzlaşma komisyonun yapmış olduğu uzlaşmalarda durum daha ilginçtir. 2001'de % 5 olan bu oran, 2002' de ise % 0.5' e düşmüştür. Bu da merkezi komisyonların vergi ve cezalarda uzlaşma söz konusu olduğunda korkusuzca ciddi indirimler yapabildikleri hakkındaki ifadeleri doğrulamaktadır. Ayrıca uzlaşma oranının % 94 gibi yüksek çıkması da bunun kanıtı kabul edilebilir. Türkiye ortalamasının % 93 olması ise yanıltıcıdır çünkü merkezi uzlaşma komisyonunda uzlaşmaya konu olan tutarların büyük olmasından dolayı ortalamayı yukarı çekmiştir.

Tablo 21. Eskişehir İli T.Ö.U. ve T.S.U. Sonuçları(Milyon TL)

2002-2003	T. Ö. U. 2002	T. Ö. U. 2003	T. S. U. 2002	T. S. U. 2003
Komisyonla Gelen Dosya	184	146	1940	1580
Reddedilen Dosya (Süre, Sebep, Yetki)	0	0	41	617
Temin Edilemeyen Uzlaşma	19	7	74	90
Vaki Olmayan Uzlaşma	4	4	42	35
Uzlaşılan Dosya	161	135	1783	847
Uzlaşma Talep Edilen Vergi	532.803	691.905	406.405	4.058.851
Uzlaşılan Vergi	532.520	685.481	356.366	3.256.355
Uzlaşmada İndirilen Vergi	281	6.424	50.038	802.495
Uzlaşma Talep Edilen Ceza	1.139.302	1.456.857	785.505	26.996.753
Uzlaşılan Ceza	521.462	426.246	147.084	3.905.232
Uzlaşmada İndirilen Ceza	617.839	1.030.610	638.421	23.091.521

#### Eskişehir Defterdarlığı

Eskişehir ili 2002, 2003 yıllarına ait T.Ö.U. rakamlarına baktığımızda, 2002' de %87 oranında uzlaşma gerçekleştirilirken, 2003'de % 92 oranına ulaşılabilmektedir. T.S.U. rakamlarına baktığımızda, 2002' de %93 oranında uzlaşma gerçekleştirilirken, 2003'de % 87 oranına ulaşılabilmektedir.

T.Ö.U.' da 2002' de %0.1, 2003'de ise % 1 oranında vergide indirim yapıldığını görmekteyiz. Cezalarda ise 2002'de % 55, 2003' de ise % 70 oranında bir indirim yapılmıştır. T.S.U. 2002' de % 1, 2003'de ise % 2 oranında vergide indirime gidilmiştir. 2002' de % 81 2003' de ise % 85 oranında ceza da indirime gidilmiştir. Bu durumda uzlaşma öncesi talep edilen cezanın olması gereken ceza olduğunu düşündüğümüzde ceza oranı % 19 ile % 15 arasında olduğu söylenebilir.

T.Ö.U 'da 2002 de uzlaşma öncesi ceza verginin iki katı iken, uzlaşma sonrası vergi miktarına yakın bir cezada anlaşılacaktır. 2003' de ise uzlaşma öncesi ceza

verginin yine iki katı iken, uzlaşma sonrası ceza, vergi miktarının % 60' ı tutarında kalmıştır.

T.S.U.' da ise 2002' de uzlaşma öncesi vergi cezası, verginin iki katına yakınken, uzlaşma sonrası ise ceza verginin % 40'ı oranında kalmaktadır. 2003'de ise uzlaşma öncesi vergi cezası verginin 6.5 katı oranında iken, uzlaşma sonrası ise ceza, verginin % 120 si oranında belirlenmiştir. Bu durumda vergi cezalarının vergi aslından en fazla % 20 fazla olarak belirlendiği ancak genelde vergi aslının % 50 sinden az bir tutara anlaşıldığı da söylemek mümkündür. Bu durumda yasada yer alan cezaların uzlaşma kurumu ile oldukça aşındırıldığı söylenebilir. Bu durum yüksek oranlarda uzlaşma sağlanmasının sebebini de açıklayabilir.

### 6.6. Zamanaşımı Sorunu

Denetim örgütlerinin yoğun iş yükü nedeniyle incelemeler ancak tarh ve ceza kesme zamanaşımı sürelerinin sonlarına doğru tamamlanabilmekte, bu aşamada ise hürriyeti bağlayıcı cezalarla ilgili zamanaşımı süresinin özellikle başlangıcının tespiti tartışmaya konu olmaktadır. Konuyla ilgili olarak mevcut yargı kararları dikkate alındığında yargı organlarında, hürriyeti bağlayıcı cezalarla ilgili zamanaşımının Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) 102 ve 104. maddeleri kapsamında ele alındığı görülmektedir. Konuyla ilgili olarak TCK'nın 102. maddesinde ise, farklı hapis cezaları için farklı sürelerin, örneğin 5 yıldan fazla olmamak kaydıyla ağır hapis veya hapis cezasını gerektiren cürümlerde beş senenin geçmesiyle, kamu davasının ortadan kalkacağı belirtilmektedir. Yargı organlarınca verilen kararlarda, vergi ile ilgili hürriyeti bağlayıcı cezalarda zamanaşımı başlangıcının, cezayı gerektiren vergi ile ilgili beyannamenin verilmesi gereken son günü takip eden gün olarak yorumlandığı görülmektedir<sup>829</sup>.

VUK'da yer alan hürriyeti bağlayıcı cezalarla ilgili olarak, zamanaşımının başlangıç tarihi ile zamanaşımı süresinin kanunda belirlenmemiş olması nedeniyle, yargı organları zamanaşımı başlangıç tarihini TCK'nın 102. maddesinden hareketle tespit etmeye çalışmaktadırlar. Farklı esaslara tabi olan vergi aslı ve vergi cezaları ile hürriyeti bağlayıcı cezalardaki zamanaşımı süreleri, vergi aslı ve vergi cezası için işlem yapılabilmesine ancak hürriyeti bağlayıcı cezalar için ceza tatbik edilememesi söz konusu olabilmektedir. Bu durum ise vergi aslı için takibat yapılırken asıldan doğan

<sup>829</sup> Yrg. 10. H.D.'nin 01.03.1999 tarih ve E: 1999/984, K: 1999/2128 sayılı Kararı

ceza için takibat yapılamaması sonucunu doğurabilmektedir. Bahse konu bu sakıncanın giderilebilmesi için, yasal bir düzenlemeye gidilerek VUK'da öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezalarla ilgili zamanaşımı başlangıç tarihi ve süresinin de vergi aslı ve vergi cezaları ile paralel hale getirilmesi gereklidir.<sup>830</sup>

### 6.7. Vergi Afları<sup>831</sup>

Türkiye'de mevcut vergi sistemi tamamen tıkanıldığında vergi afları devreye girmektedir.<sup>832</sup> Devletin finansman ihtiyacını karşılamak için; vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi, vergi denetiminin artırılması, kayıt dışı ekonominin kayıt içine alınması gerekirken bunlar yapılmamakta bunların yerine hükümetlerce gelir temini için sık sık vergi afları çıkartılmaktadır. Ülkemizde sonuncusu 27.02.2003 tarihli 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu olmak üzere 36 kez Af Kanunu çıkarılmıştır.

Vergi aflarının çıkartılması bir takım nedenlere bağlanmaktadır. Hazinesinin yoğun kaynak sıkıntısı çektiği dönemlerde, ekonomik krizler nedeniyle ödenemeyen vergi borçlarının büyük miktarlara ulaşması ve bu konjonktürde bunların ödenmesine veya cebren tahsil edilmesine imkan görülmemesi<sup>833</sup>, belge düzeninin yerleştirilmemiş olması nedeniyle bazı stok malların ve servet unsurlarının kayıt dışı bırakılması nedeniyle mükellefleri rahatlatmak, stok ve servet unsurlarını kayıt altına almak amaçları ve vergi gelirlerinin artırılması ve tahsilatın hızlandırılması vergi aflarının ekonomik ve mali nedenleri olarak ifade edilmektedir.<sup>834</sup> Vergi aflarının siyasi nedenleri olarak şunlardan bahsedilebilir. Yaşanan siyasi ve ekonomik istikrarsızlıklar sonucu toplumda oluşan gerginliğin yumuşatılması, vergi aflarının siyasi bir nedeni olarak karşımıza çıkmaktadır. İktidarın dıştan gelen müdahaleler sonucunda el değiştirmesi

<sup>830</sup> Coşkun Aras, Murat Özgür, "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Hürriyeti Bağlayıcı Cezalarda Dava Zamanaşımı Süreleri", **Yaklaşım**, Sayı: 125 (Mayıs 2003), www.yaklasim.com.tr; İ. Halil Bağdınlı, "Hürriyeti Bağlayıcı Cezalarda Zamanaşımı", **Yaklaşım**, (Ekim 2002), www.yaklasim.com.tr

<sup>831</sup> Vergi hukukunda da uygulaması bulunan af kurumunu ifade etmek bakımından Tuncer "Mali Af" kavramını önermekte, buna karşın Dönmez ise "Vergi Affı" kavramının kullanılmasının uygun olacağını belirtmektedir. Bizde Dönmez' in gerekçelerine katılmakta ve "Vergi Affı" kavramını kullanmayı yeğlemekteyiz. Bu konudaki tartışmalar için bkz. Selahattin Tuncer, "Türk Vergi Sisteminde Terkin Hükümleri", **Yaklaşım**, Sayı: 116, (Ağustos 2002), s. 19-25, Recai Dönmez, Vergi Hukukunda "Vergi Affı" Kavramına Yer Yok Mudur?, **Yaklaşım**, (Eylül 2002), www.yaklasim.com.tr

<sup>832</sup> Yusuf İleri, "Af Yasaları Özel Nitelikli Birer Vergi Yasası Mıdır?" **Dünya Gazetesi**, (07.01.2003)

<sup>833</sup> Adnan Gerçek, "Tahsilatın Hızlandırılması Açısından Tecil Şeklinde Uygulanan 'Vergi Aflarının' Değerlendirilmesi ve Öneriler", Sayı: 240, **Vergi Dünyası**, (Ağustos 2001), s.144; Mehmet E. Palamut, "Vergisel Af ve 3887 sayılı Yasa", **Banka ve Ekonomik Yorumlar**, (Nisan-Mayıs 1992), s.8

<sup>834</sup> EBSO, **Vergi Affı Hakkındaki Görüş ve Öneriler**, Vergi Araştırma Komisyonu Raporu, 03.09.1991, s.3 ; Fikret Sayar, "1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları", **Vergi Dünyası**, Sayı: 73, (Eylül 1987), s.64

durumlarında, vergi afları eski yönetimin mali işlemlerini tasfiye etmenin bir aracı olarak da kullanılmaktadır.<sup>835</sup> Hükümetler; vergi afları yoluyla seçmenleri ile aralarında toplumsal uzlaşmayı sağlamayı hedefleyebilirler. Ayrıca vergi aflarını siyasi bir tasarruf aracı olarak seçmenlerine yönelik olarak da kullanabilmektedirler.<sup>836</sup> Vergi affı yasalarının çıkarılmasında teknik ve idari gerekçeler de önemli rol oynamıştır. Vergi idaresi ve yargısının çok büyük bir iş hacmi altında bulunmasıyla, kamu alacaklarının takip ve tahsili, ihtilaflı kamu alacaklarının vergi yargısından geçerek tahsil aşamasına ulaşması çok uzun süreleri kapsar hale gelmesi de af yasaları gerekçesinde yer almaktadır.<sup>837</sup> Ülkemizde vergi denetimlerinin çok düşük düzeylerde kalması vergi kayıp ve kaçaklarını arttırmıştır. Yapılan denetimlerde önemli oranlarda matrah farkları ortaya çıkarıldığı görülmüştür. Beyannameli mükelleflerin her yıl ancak % 1-2 kadarının incelenmesi vergi denetiminin yeterli olmadığını çok açık bir göstergesidir.<sup>838</sup> İdari açıdan vergi afları birikmiş ve tahsili giderek güçleşen vergi alacaklarının kısmen de olsa tahsiline imkan sağlaması, sonuçlandırılmamış ve sonuçlandırılması fazla zaman alacak vergi işlemlerinin eritilmesi ve idarenin birikmiş iş yükünün azaltılması bakımından fayda sağlamaktadır.<sup>839</sup>

Vergi aflarının bahsettiğimiz gerekçelerle çıkartıldığı ancak beklenen faydadan çok zararının ortaya çıktığı bilinen bir gerçektir. Ancak vergi affı çıkartılmak isteniyorsa ve maksimum fayda elde edilmek isteniyorsa bir takım şartların yerine getirilmesi gerekmektedir. Alm, McKee ve Beck tarafından yapılan çalışmaya göre, mükelleflere yönelik daha etkin hizmet sunulması ve sorumluluklarına ilişkin daha iyi eğitim verilmesi, vergi uygulamasının iyileştirilmesine yönelik daha fazla harcama yapılması ve vergi kaçakçalarına yönelik daha şiddetli cezaların uygulanması gibi önlemlerin dürüst olmanın cezalandırılmadığı bir mekanizma oluşturarak, hukuk, vergi ahlakı, genellik, eşitlik, adalet duygularının tahrip edilmemesine özen göstererek vergi affıyla birlikte yürürlüğe konulması, vergi affıyla birlikte yürürlüğe konulmaması durumuna göre gelecekteki vergi uyumunu daha fazla artırmaktadır. Buna göre, vergi

<sup>835</sup> Dönmez, **Vergi Afları a.g.e.**, s.49

<sup>836</sup> Fikret Sayar, “1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 73, (Eylül 1987), s.72

<sup>837</sup> Yusuf Keleş, “Yine mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 249, (Mayıs 2002), s. 76-77

<sup>838</sup> İSMMMO, **2002 Vergi Raporu**, (İstanbul : İSMMMO Yayını, 2003), s.71

<sup>839</sup> Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, (Ankara: Gazi Kitabevi, 2001), s. 39

affının başarısı bir yönüyle hükümetin alacağı önlemlerin başarısına, bir yönüyle de mükellefin bu önlemleri algılamasına bağlıdır.<sup>840</sup> Hatta iyi düzenlenmiş vergi afları, vergi cezalarının affedilmesi vergi kaçakçılığına yönelik ahlaki düşüncelerde değişiklik olacağı algılamasından dolayı bireyleri vergi kaçakçılığının maliyetlerinin arttığı düşüncesine yöneltebilir. Birey, herhangi bir yaptırıma gerek kalmadan kendisini eskisinden daha çok vergiye uyum göstermek zorunda hissedebilir.<sup>841</sup>

Bütün bunlara karşın bugüne kadar edinilen tecrübelerde vergi aflarının ciddi sorunlara neden olduğu da bilinmektedir. Çıkarılan her af kanunu, cezanın korkutma ve önleme fonksiyonunun azalmasına neden olmaktadır. Suçların siyasi otorite tarafından hoşgörülmesi, görmezden gelinmesi veya affedilmesi suç işleyenlerin artışına veya suç işleme eğilimdeki mevcut potansiyelin daha da genişlemesine sebebiyet vermektedir.<sup>842</sup> Vergisini cezalı ödemek zorunda olanların borcunu af düzenlemeleriyle ödemesi gerekenden daha az veya taksitlendirme yapılmak suretiyle uzun vadede ödeyerek kazançlı hale gelebilmektedir. Ödenmesi gereken verginin zamanında ödenmemesi özellikle enflasyonist ortamlarda bazıları için garantili ve ucuz finansal kaynak sağlama aracı olduğunda ekonomik rekabeti olumsuz yönde etkilemektedir. Vergi aflarının sayısı artıkça mükelleflerin vergiyi zamanında ödememe eğilimi daha da artmaktadır. Vergi aflarına sık sık başvurulması veya bunların önceden tahmin edilmesi vergi suçlarının işlenmesi için ekonomik bir teşvik sağlayacağından mükelleflerin vergiye uyum davranışlarını olumsuz etkileyecek<sup>843</sup>, vergi sisteminin adaletini azaltabilecektir.<sup>844</sup> Malik ve Schwab tarafından yapılan bir çalışmada vergi affı olasılığının artması durumunda bireylerin daha az gelir beyan ettiklerini belirtmişlerdir.<sup>845</sup>

Sürekli tekrarlanan vergi aflarının diğer bir olumsuzluğu da, vergi kaçakçılığı için uygulanan normal işlemin bu olduğu izlenimini uyandırmasına bağlı olarak dürüst

<sup>840</sup> Alm, James; Michael Mckee And William Beck, "Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance", **National Tax Journal**, 43(1), (1990), s.34-36; Herman B. Leonard, Richard J. Zeckhauser, "Amnesty Enforcement and Tax Policy", **Tax Policy and the Economy**, (1987), s.62

<sup>841</sup> Fisher, Ronal C.; John H. Goddeeris And James C. Young, "Participation in Tax Amnesties: The Individual Income Tax", **National Tax Journal**, 42(1), (1989), s.17

<sup>842</sup> Kemal Başlar, *Kriminal ve Kriminolojik Yönden Vergi Kaçakçılığı*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İ.Ü.S.B.E., Eylül 1989), s.43; Faruk Erem, *Suç Bilimi Açısından Adalet Psikolojisi*, (Ankara: Adil Yayınları, 1997), s. 25

<sup>843</sup> Peter Stella, "An Economic Analysis of Tax Amnesties", **Journal of Public Economics**, V. 46, (1991), s.399

<sup>844</sup> James Andreoni, "The Desirability of a Permanent Tax Amnesty", **Journal of Public Economics**, 45 (2),(1991), s.144

<sup>845</sup> Arun S. Malik, Robert M.Schwab, "The Economics of Tax Amnesties" **Journal of Public Economics**, 46, (1991), s.45

mükelleflerin hissedecekleri eşitsizlik algılamasının neden olacağı vergi uyumu azalmasıdır. Buna göre dürüst mükellefler, vergi affını vergi kaçakçıları için bir ödül olarak görüp kendilerinin sömürüldüğü hissiyle vergi uyumlarını azaltabileceklerdir.<sup>846</sup>

Vergi afları için söylenebilecek bir başka olumsuzluk da, vergi aflarının başarılı olup devlete büyük miktarda gelir sağlamasından kaynaklanabilir. Kamuoyunun o zamana kadar tespit edilemeyen vergi kaçakçılığının yaygınlığı hakkında bilgi sahibi olması, mükelleflerin denetim olasılığına ilişkin tahminlerini yeniden gözden geçirmesine neden olacaktır.<sup>847</sup> Böylece vergi afları, toplumun vergi kanunlarına uyulmasının önemine inanmadığı ya da vergi kanunlarının diğer toplumsal kurallar kadar önemli olmadığı mesajını verebilmektedir. Vergi afları ile elde edilecek kısa dönemli gelirler; yasa ve düzenlemelere karşı beslenen saygıda meydana gelecek olan uzun dönemli azalma ile anlamını yitirebilecektir. Uzun dönemli maliyetler kısa dönemli faydaları aşacaktır.<sup>848</sup> Hindistan'da yapılan çalışmalarda birbirini izleyen vergi affı programlarına aynı bireylerin defalarca katıldıkları gözlenmiştir.<sup>849</sup>

Vergi afları bahsettiğimiz nedenlerle vergi cezalarının etkinliğini azaltıcı, vergi suçlarını teşvik edici rol oynamaktadır.

Son dönemlerde Türkiye' de artan kamu finansman açıklarına çözüm amacıyla mali idarenin yasaları aşan uygulamalarla vergi kaynakları yaratma girişimleri mükellefle idare arasındaki ihtilafları artırmış, sorunun vergisel çözümlerle aşılabileceği düşüncesinden hareketle 4369 sayılı Kanunda vergi kanunlarında önemli değişiklikler yapılırken aynı zamanda bir dizi hükümlerle af düzenlemesine gidilmiştir. Ancak düzenlemeler istenilen sonuçları vermemiş, aksine vergi sisteminde çok sayıda olumsuzluklar yaratmıştır. Örneğin, vergi sistemine yeni bir dönemin başlangıcı olduğu iddiası ile getirilen ve ülkeye yurtdışından kayıt dışı sermayenin girişini hedefleyen mali milat uygulaması öngörülenin aksine uygulamanın yarattığı tereddütlerle ülkeden ciddi miktarlarda sermaye çıkışına neden olmuş, kayıt dışı ekonomi önemli boyutlara ulaşmıştır. 4369 sayılı Yasanın yarattığı karmaşa anılan Kanunun birçok maddesinin uygulamasının ertelenmesine yol açmıştır. Bu başarısız sayılabilen bir af girişimi olarak

<sup>846</sup> Alm, Mckee, Beck, **a.g.m.**,1990, s.23-25

<sup>847</sup> Alm, James, Beck, , "Tax Amnesties and Compliance in the Long Run: A Time Series Analysis", **National Tax Journal**, 46(1), (1993) s.53; Fisher, Goddeeris Youn, **a.g.m.**, s. 16

<sup>848</sup> Lerman, Allen H., "Tax Amnesty: The Federal Perspective", **National Tax Journal**, 38(3),1986, s.326

<sup>849</sup> Parle, William M. And Mike W. Hirlinger, "Evaluating the Use of Tax Amnesty by State Governments", **Public Administration Review**, (May-June, 1986), s.247

kabul edilmektedir. Daha sonra Türkiye’ de Kasım 2002’ de yapılan genel seçimlerden sonra vergi affı gündeme gelmiş ve Vergi Barışı<sup>850</sup> adıyla bir vergi affı kanunlaştırılmıştır. Kanun’un genel gerekçesinde; amacın “mükelleflerin kesinleşmiş vergi alacaklarından ödenebilir bir tutarın, ödenebilir bir süre ve taksit sayısı ile tahsili, kesinleşmemiş ya da dava aşamasında bulunan kamu alacaklarının, mükellefle ortak bir noktada uzlaşarak, ihtilafı kamu vicdanını zedelemeksizin sona erdirmek, matrah artımı yoluyla vergi idaresinin geçmişe değil geleceğe odaklanmasını sağlamak” olduğu belirtilmiş; müteakiben yapılacak bir vergi reformu ile vergi kayıp ve kaçığının azaltılmasına, vergi oranlarının yeniden belirlenmesine, mevcut vergi yükünün daha adaletli dağılımına, kayıtdışı ekonominin kayda alınmasına ilişkin düzenlemelerin yapılacağı ifade edilmiştir.<sup>851</sup>

Vergi Barışı Kanunu lehindeki görüşleri şu şekilde özetlemek mümkündür:

Söz konusu düzenleme, vergi affını da kapsayan, vergi ödeme külfeti içerisinde bulunanlarla kamu erki arasında bozulan güveni yeniden sağlamak ve vergide uzlaşmaya varmak olarak değerlendirilebilir. Bu düşüncelerle, vergi borcunu ödeme konusunda sıkıntı içerisinde olan ancak devletle olan sorunlarını da çözme gayreti içerisinde bulunan mükellefleri, içine düştükleri bu sıkıntıdan kurtarmak için bir şans olarak kabul edilebilir.<sup>852</sup>

Vergi Barışı Kanunu ile uygulamaya konan ve bu kapsamdaki mükelleflere önemli avantajlar getiren düzenlemeden yararlanan mükellef sayısının yüksek olması ve uygulamanın kamuya getirisinin önemli rakamlara ulaşması nedeniyle kısa dönem sonuçları olumludur. Vergi Barışı Kanunu ile getirilen matrah artırım süresi kaynak yaratma yönünden iyi bir uygulama olarak görülmektedir. Çünkü vergi mükelleflerinin yaklaşık %1’i denetlenmekte, denetlenemeyen % 99’u ise zamanaşımı süresi dolduğunda denetim dışında kalmaktadır. Matrah artırım uygulaması ile denetim

<sup>850</sup> Kanun’un çıkarılma süreci uzun sürmüştür. Kanun, Başbakanlık tarafından 06.01.2003 tarihinde tasarı olarak TBMM Başkanlığı’na sunulmuş, Meclis tasarısı 16.01.2003 tarihinde kabul etmiştir. Ancak Kanun, Cumhurbaşkanı tarafından 29 Ocak 2003 tarihinde, Anayasa’nın 89. ve 104. maddelerine göre tekrar görüşülmek üzere TBMM’ye geri gönderilmiştir. Nihayet TBMM “**Vergi Barışı Kanunu**” başlığı altında 4811 sayılı Kanunu 25 Şubat 2003 tarihinde kabul etmiş, 27 Şubat 2003 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. Cumhurbaşkanı’nın yasayı TBMM’ ne geri gönderme gerekçesi, Kanun’un özellikle 14. maddesi başta olmak üzere, hem şekil hem de esas yönünden Anayasa’ya aykırı görülmüş olmasıdır.

<sup>851</sup> Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü’nün TBMM Başkanlığı’na hitaben yazdığı 03.01.2003 tarih ve B.02.0.KKG.0.10/101-580/76 sayılı yazısı

<sup>852</sup> Mürsel Ali Kaplan, “Bir Defalık (!) Uygulamaya Konan Ek Vergilerle Vergi Barışı Uygulamasının Düşündürdükleri”, **Yaklaşım**, www.yaklasim.com.tr, Erişim 11.3.2004

dışında kalan mükelleflerden vergi tahsil edilmektedir. Gelir yaratmanın yanında matrah artırımını uygulamasının geçmiş yılları temizleyerek mükellefleri rahatlatması da söz konusu olabilmektedir. Çünkü, vergi incelemesi mükellefler için sıkıntılı ve maliyetli bir durum olarak değerlendirilmektedir. Yasanın getirmiş olduğu bir imkan olarak geçmiş dört yıl için beyan ettikleri matrahları yasada belirtilen oranlarda artırarak, yasada belirlenen oranlarda hesaplanacak vergiyi ödeyen mükelleflerin, vergi incelemesine tabi tutulmayacakları hüküm altına alınmıştır.<sup>853</sup>

Vergi Barışı Kanunu eleştirilere de uğramıştır; Her siyasi iktidar vergi ile ilgili düzenlemeler yapmakta ancak bu düzenlemeler çoğu kez, bir önceki iktidarın yaptıkları düzenlemelerin kaldırılması, değiştirilmesi ya da ertelenmesi şeklinde olmakta, vergi rejiminin yapısal sorunlarının çözümüne yönelik projeler içermemektedir. 4811 sayılı Yasa'da; vergi sistemine ilişkin herhangi bir çözüm önermemekte yalnızca mevcut vergi borçlarının silinmesi, ödemelerin zamana yayılması ya da vergi kaçakçılarının affedilmelerini öngörmektedir. Cumhuriyet tarihi boyunca çıkarılan af kanunu sonucunda yaşanan deneyimler bu kanunların sağlıklı bir vergi sistemi oluşturabilmek adına hiçbir katkı sağlamadıklarını, tersine verginin zorunluluk unsurunu zafiyete uğratarak vergi kaçakçılığını ve kayıt dışılığı özendirildiğini göstermektedir.<sup>854</sup>

2002 Ocak ayından 2002 Kasım ayına kadar tahsilatın tahakkuka oranları giderek artan bir trend göstermektedir. Fakat 2002 Kasım seçimlerinden sonra mükelleflerin af kanunu beklentileriyle birlikte 2002 Aralık'ta % 92 olan tahsilatın tahakkuka oranı 2003 Ocak ayında % 40'a düşmüştür. 2003 Şubat ayında yürürlüğe giren Af Kanunuyla birlikte tahakkuk tahsilat oranı % 97'ye çıkmışken 2003 Mart'a % 79 ve 2003 Nisan'a % 64'e inmiştir. Seçim dönemlerinde af beklentisinden dolayı vergi gelirleri düşmüştür. Bu nedenle de vergi afları bir yandan vergisini ödeyen dürüst mükellefleri cezalandırma sonucunu doğurup bir yandan da yeni bir vergi affının zeminini hazırlamaktadır. Çünkü vergi ödemeyen afla yine ödememenin ödülünü alırken hemen arkasından yeniden vergi ödememe tavrını sürdürmektedir.<sup>855</sup>

Bu tür af yasaları çıkartılırken gerekçe daima vergide yeni bir sayfa açılacağı ve geçmişe yönelik ihtilafların giderilerek gelecekte daha iyi vergi toplanacağı iddiası

<sup>853</sup> Ekrem Sarısu, "Vergi Barışında Matrah Artırımı", **Yaklaşım**, , Sayı: 122, 2003 www.yaklasim.com.tr

<sup>854</sup> A. Ozansoy, D. Alantar, H.H.Gönül, "Vergi Barışı mı, Vergi Karmaşası mı?-II", **Yaklaşım**, Sayı: 124, 2003, www.yaklasim.com.tr, erişim: 24.4.2004

<sup>855</sup> Kazım Yılmaz, "Yeniden Mali Af Yeniden Mali Milat", **Yaklaşım**, Sayı:113, (Mayıs 2002), s.157

olmaktadır. Oysa af yasaları çıkarmak yoluyla bugüne kadar bu sonuca ulaşamadığına göre bu iddianın inandırıcılığı maalesef kalmamıştır. Ayrıca mükellefler böylesi af yasalarının belirli dönemlerde çıkartılacağına inanmakta hatta bundan emin olmakta, böylece aftan sonra da mükelleflerin bundan sonraki vergilerini ödemeleri için zorlayıcı bir neden kalmamaktadır.

Türkiye’de sık sık af yasaları çıkartılarak, beyana dayanan vergi sisteminde cezalandırmanın caydırıcı özelliği yok edilmektedir. Nitekim, Cumhurbaşkanı bir kez daha görüşülmek üzere geri gönderme gerekçesinde “Ülkemizde 1980-2000 yıllarında 11 kez af yasası çıkarılarak ortalama 2 yılda bir vergi affına başvurulması, bu durumu gelenekselleştirmiştir. Bu durum, bir yandan vergi suçlarının işlenmesini özendirilmekte ve vergi cezalarının caydırıcı etkisini azaltmakta; öte yandan da, vergisini zamanında ödeyen yurttaşların adalet duygusunu incitmekte ve güvenini sarsmaktadır.” diyerek bu durumu vurgulamışlardır.<sup>856</sup> Ülkemizde herkes az ya da çok vergi affından bir çıkar elde ettiği için toplumda af kanunlarına karşı yeterli tepki oluşmamaktadır.

Vergi Barışı Kanunu uygulama sonuçları ise şu şekilde özetlenebilir;

Vergi Barışına kesinleşmiş alacaklara ilişkin 2.629.431, henüz kesinleşmemiş dava safhasındaki alacaklara ilişkin 79.812 adet, inceleme ve tarhiyat safhasındaki alacaklara ilişkin 23.972 adet, pişmanlıkla veya kendiliğinden beyana ilişkin 170.395 adet, matrah artırımına ilişkin 530.708 adet dosya olmak üzere toplam 3.475.144 adet dosya için başvuruda bulunulmuş . Toplam başvuru tutarı ise, 7,9 katrilyon TL tutarına ulaşmıştır. KİT, belediye, özel idareler hariç 6,5 katrilyon TL tutarında özel sektör başvurusu yapılmıştır. 6,5 katrilyonun dağılımı ise şu şekildedir: Kesinleşmiş alacaklardan 3,798 katrilyon TL, kesinleşmemiş veya dava safhasındaki alacaklardan 621,248 trilyon TL, inceleme ve tarhiyat safhasındaki alacaklardan 77,774 trilyon TL, pişmanlıkla veya kendiliğinden beyandan 368,240 trilyon TL, matrah artırımından 1,857 katrilyon TL olmak üzere toplam 6,823 katrilyon TL beklenmektedir.<sup>857</sup>

Vergi barışı uygulaması mükelleflerle olan ihtilafları olabildiğince azaltması ve önemli bir miktarda vergi tahsilatının sağlanması bakımından olumlu bir uygulama olarak görülse de, tahsilatın tahakkuka oranlarında görülen dalgalanmaya dikkat

<sup>856</sup> Cumhurbaşkanı tarafından TBMM Başkanlığı’na hitaben bir kez daha görüşülmek üzere geri gönderime ilişkin yazılan 29.01.2003 tarih ve B.01.0.KBB.01-18/A-2-2003-136 sayılı yazı.

<sup>857</sup> Kemal Unakıtan, “Vergi Barışı Ve Kayıtdışı Ekonomi”, **Yaklaşım**, 2003, Sayı: 126, www.yaklasim.com.tr; www.gelirler.gov.tr, Erişim: 3.6.2004

ettiğimizde mükelleflerin uygulamayı bir barış değil bir ateşkes olarak algıladıklarını göstermektedir.

### 6.8. Tecil

Kamu yönetimleri, özellikle vergi yönetimi, kendilerine borçlu bulunanların borcunu ödedikten sonraki ekonomik durumları ile de ilgilenmek zorundadırlar. Bu yüzden vergi kaynağının korunması ve sürekliliğinin sağlanması ilkesi sadece vergi teorisi alanında değil, vergi icra hukuku alanında da etkisini hissettiren temel bir ilkedir. Amme Alacakları Kanununda düzenlenen ve zor duruma düşmüş borçluların borçlarını taksitler halinde ve nispeten elverişli faiz koşullarıyla ödemelerine olanak sağlayan bir “tecil” kurumu oluşturulmuştur. AATUHK md. 48 amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş veya teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; vergi resim, harç, ceza tahkik takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası ve gecikme zammı alacakları iki yılı, bu alacaklar dışında kalan amme alacakları ise beş yılı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir.

Maliye Bakanlığı bu maddeye dayanarak tebliğ çıkartmak suretiyle vadesinde ödenmemiş vergi borç ve cezaları tecil ve taksitlendirmeye tabi tutmaktadır. Örneğin Maliye Bakanlığının 414 no’ lu tahsilat genel tebliği<sup>858</sup> ile mükelleflerin ekonomik ve mali zorluklar nedeniyle vergi borçlarını ödeyemedikleri gerekçe gösterilerek, 31.12.2000 tarihi itibariyle vadesi geldiği halde ödenmeyen VUK kapsamındaki her türlü vergi resim ve harç, fon vergi cezası ve gecikme faizi ile borç asıllarına uygulanan gecikme zammından olan borçları, mükelleflerin talep etmesi halinde tecil ve taksitlendirmeye tabi tutulmuştur. Daha sonra çıkartılan bir çok tebliğ ile bu tebliğden yararlanmaya yönelik olarak süre uzatımlarına gidilmiştir. 5228 sayılı yasanın geçici 6. md.si ile spor klüplerine 30.6.2004 tarihi itibariyle vadesi geldiği halde ödenmemiş vergi ve cezalarının tecil ve taksitlendirilmesine imkan tanınmıştır. Bu çerçevede Maliye Bakanlığı bu düzenleme nedeniyle 432 no’lu tahsilat genel tebliğini yayınlamıştır.<sup>859</sup>

<sup>858</sup> 6.2.2001 tarih ve mük. 24310 no’ lu R.G.

<sup>859</sup> 7.8.2004 tarih ve 25546 no’ lu R.G.

Genel olarak değerlendirdiğimizde Maliye Bakanlığı vergisini ödemeyen mükelleflere zaman zaman çok iyi şartlarla, çok düşük faiz oranları uygulayarak vergilerini ve cezalarını ödeme imkanı tanımaktadır. Bu şekilde sağlanan kolaylıklar vergi aslının ödenmesi bakımından kabul edilebilir. Ancak vergi cezalarının da bu şekilde taksitlendirilmesi cezaların şiddetini azaltmaktadır. Böyle kurumların varlığına karşın vergi mükelleflerinin bunlarla yetinmeyip daha az vergi ödeme adına vergi affı talebinde bulunmaları da dikkate değer bir konudur.

## 7. İDARİ VERGİ CEZALARININ TAHSİLİ

İdari vergi cezalarının etkinliğinin ve caydırıcılığının sağlanabilmesi için bu cezaların tahsilinin de etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Vergi cezalarının tahsil şekli vergilerin tahsil şekli ile aynı olduğundan mükellefleri vergi borçlarını ödemeye zorlayıcı araçlar, vergi cezalarının ödenmesini de zorlayıcı araçlardır.

Vergi ve buna bağlı cezalar vadesinde ödenmemesi durumunda, gecikme zammı işlemeye başlamakta ve ödenmeyen borç için cebri icra takibi yapma imkanı doğmaktadır. Gecikme zammı kamu borcunun vadesinde ödenmemesinin bir yaptırımıdır. Gecikme zammı uygulaması bu yönüyle, borçluları borçlarını zamanında ödemeleri konusunda daha titiz davranmaya yöneltir. Bununla birlikte vadesi dolmasına karşın vergi ve cezalar borçlu tarafından ödenmemişse, alacaklı idare cebri takip yoluyla alacağını tahsil etme yetkisine kavuşmaktadır. Vergi aslı ve cezalarının zorla tahsili haciz, teminatın paraya çevrilmesi ve iflas yöntemleri ile sağlanmaktadır. AATUHK, haciz yolu ile takip ve teminatın paraya çevrilmesi yolu ile takip hakkında ayrıntılı düzenlemeler getirmiştir. Buna karşılık, iflas yolu ile takip İİK. hükümlerine göre yapılmaktadır.<sup>860</sup>

Kamusal alacakların takibine ilişkin A.A.T.U.H.K., ödeme emri, mal bildirimini, menkul ve gayrimenkul malların haczi ve satışı, aciz hali gibi düzenlemeler nedeniyle özel alacakların takibine ilişkin düzenlemeler içeren İİK' na paralellik göstermektedir. Bu paralel düzenlemeler haricinde önemli farklılıklar da söz konusudur. Vergi idaresi hem alacaklı konumunda hem de kendine ait bu alacak için cebri takip usullerini resen uygulama yetkisine sahip durumdadır. Bir başka deyişle devlet kamusal gücünü kendine

<sup>860</sup> Kamil Mutluer, Fethi Heper, Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Ed. Fethi Heper, Recai Dönmez, (Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1536, 2003), s. 232

ait bir alacağın tahsilini sağlamak amacıyla kullanmaktadır. Kamu alacakları için yapılan cebri icra takibi, ilke olarak idari işlemlerle yürütülen bir takip sürecidir. Kamu alacakları özel alacaklarla kıyaslandığında daha ayrıcalıklı ve öncelikli alacaklar olarak göz önüne alınmaktadır. Örneğin ihtiyati haciz hem İİK'nda hem de A.A.T.U.H.K. düzenlenmiş bir kurumdur. Ancak, İİK açısından ihtiyati haciz uygulanabilmesi için bir yargı kararının bulunmasını şart koşarken, A.A.T.U.H.K.' na göre bu konuda idari bir karar yeterlidir. İhtiyati haciz kurumu kamu alacağının korunması açısından daha etkili olarak düzenlenmiştir. Ayrıca, ihtiyati tahakkuk sadece vergi icra hukukuna özgü bir güvence olarak düzenlenmiştir. İhtiyati tahakkuka benzer bir kuruma icra-iflas hukukunda rastlamak mümkün değildir.<sup>861</sup>

Türkiye'de vergi yönetimleri hem tarhiyat işlevini yürütmektedir, aynı zamanda tarh edilen vergilerin tahsil edilmesinden de sorumludur. Tarh ve tahsil işlevlerinin aynı örgüt içinde birleştirilmesi idarenin tahsil işlevini etkin olarak gerçekleştirmesine yardımcı olacak bir durumdur.<sup>862</sup> Tahsil işlemlerinin etkin gerçekleşmesi cezalarında caydırıcılığına katkısı bulunacaktır. Tahsil işlemlerinde zaafiyet gösterilmesi halinde cezaların da tahsili zorlaşacağından cezaların bu anlamda etkinliği ve caydırıcılığı azalacaktır.

## **7.1.Vergi ve Vergi Cezalarından Doğan Alacağı Korumaya Yönelik Önlemler**

Cebri icra sürecinin anlamsız kalmaması için kötü niyetli borçluların mallarını kaçırmalarına karşı bir takım tedbirler öngörülmektedir. Teminat, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve diğer korunma hükümleri ve yurt dışına çıkış yasağı bu tedbirlerdendir.

### **7.1.1. Teminat**

Vergi icra hukuku açısından teminat, kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düştüğü kabul edilen belli sebeplere dayanarak, kamu alacaklısının talebi üzerine, kamu borçlusunca borcuna karşılık olmak üzere yasada öngörülen değerleri güvence olarak göstermesidir. Öyle ki, kamu alacağının ödenmesi gereken miktarı kesinleştiğinde kamu alacaklısı elindeki teminatı paraya çevirmek suretiyle alacağını tahsil edebilecektir. Kamu alacağının tehlikeye düştüğü kabul edilerek kendisinden teminat göstermesi istenen kamu borçlusu, istenen teminatı kendi rızasıyla vermezse, ihtiyati haciz yoluyla

<sup>861</sup> Aynı, s. 233

<sup>862</sup> Aynı, s. 234

bu teminat kendisinden zorla alınır. Teminat istenmesini gerektiren durumlar Amme Alacakları Kanununun 9. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren fiiller ile kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller nedeniyle bir kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanmış olması durumunda söz konusu fiilleri işlediği düşünülen kişiden teminat göstermesi istenebilecektir. Ayrıca Türkiye’de ikametgahının olmayan kamu borçlusunun durumu, kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösterdiği takdirde kamu borçlusundan teminat istenebilir.<sup>863</sup>

### 7.1.2. İhtiyati Haciz

İhtiyati haciz, kamu alacağının ödenmesini ya da tahsilini güvence altına almak için, yasada öngörülen sebeplere dayanarak, kamu borçlusunun bazı mal, alacak ve haklarına önceden idari bir kararla el konulmasıdır.<sup>864</sup> İcra ve iflas hukukunda ihtiyati haciz ancak bir yargıç kararıyla ve icra dairelerince uygulanabildiği halde, vergi icra hukukunda idari bir tasarruf niteliğinde olan icrai bir kararla ve idarenin resen hareket yetkisi çerçevesinde uygulanmaktadır. İhtiyati haciz uygulanabilmesi için ihtiyati haciz sebeplerinin ve buna dayanılarak yetkili organ tarafından alınmış bir ihtiyati haciz kararının bulunması gerekir. Kamu alacağının acilen bir güvenceye kavuşturulmaması durumunda alacağın tahsilinin zorlaşacağı ya da en azından gecikeceği endişesine düşülürse, genel olarak bir ihtiyati haciz nedeni oluşmuş demektir. Bu nedenin oluşmuş sayılması için, ilke olarak, kamu borçlusunun buna yönelik bir kastının ya da cezai müeyyideyi gerektirecek bir fiilinin bulunması gerekmez. Kamu alacaklısı, ihtiyati haczin ilişkin bulunduğu kamu alacağının tahsil edilebilir hale gelmesiyle ihtiyaten haczedilen malların satışını gerçekleştirebilir.

İhtiyati haciz sebepleri 6183 sayılı kanunun 13. maddesinde sayılmıştır. Md. 13/1’ de teminat istenmesini gerektiren hallerin bulunması durumunda ihtiyati haciz uygulanabileceği hüküm altına alınmıştır. Teminatın fiilen istenmiş olması gerekli değildir. Md.13/2’ de düzenlenen borçlunun belli bir ikametgahının olmaması hali sebeplerden ikincisini oluşturmaktadır. Md. 13/3’de borçlunun kaçmış olması veya kaçması mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin olması halinde ihtiyati haciz uygulanabileceği belirtilmektedir. Md. 13/4’ de ise borçludan teminat

<sup>863</sup> Aynı, s. 243

<sup>864</sup> Recai Dönmez, **Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz**, (Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları: No: 1023/112, 1998), s. 13

gösterilmesi istenildiği halde belli sürede teminat veya kefil gösterilmemiş olması ya da şahsi kefalet teklifinin veya gösterilen kefilin kabul edilmemiş olması hallerinde ihtiyati haciz uygulanmasına imkan tanınmıştır. Bu düzenleme ile md 13/1' de yer alan düzenlemenin aynı sonucu doğuran benzer düzenlemeler olduğu ileri sürülmektedir.<sup>865</sup> Buna karşın 1. bent hükmünü teminat istenmesini gerektiren alacaklar dışındaki diğer kamu alacaklarını da içeren daha kapsamlı bir ihtiyati haciz sebebi olarak yorumlanması daha doğru görünmektedir.<sup>866</sup> Md.13/5'deki düzelemeye göre ise kamu borçlusunu 7 gün içinde mal bildiriminde bulunmazsa veya bildirdiği mal borcunu karşılamazsa ihtiyati haciz uygulanabilecektir. Md. 13/6' da ise para cezasını gerektiren bir fiil nedeniyle kamu davası açılmış olması halinde ihtiyati haciz uygulanabileceği hüküm altına alınmıştır. Son olarak md. 13/ 7' de ise belirli şartların varlığı altında iptali istenen işlem ve tasarrufun konusunu teşkil eden mallar elden çıkarılmışsa, elden çıkarmanın diğer mallarına ihtiyati haciz uygulanacağı belirtilmiştir. Bu düzenleme ile kamu alacağına karşılık olabilecek malların korunması amaçlanmaktadır.

### 7.1.3. İhtiyati Tahakkuk

Vergi borcunun tahakkuk etmesi için tarh, tebliğ ve dava yollarından geçmesi gerekir. Bu yönüyle tahakkuk olağan vergilendirme sürecinin önemli bir aşamasını oluşturur. Buna karşılık ihtiyati tahakkuk vergilendirme sürecinin belli aşamalarından geçmeye gerek kalmaksızın, idari bir kararla vergi borcunun önceden tahakkuk ettirilmesini sağlayan bir kurumdur. Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde ihtiyati tahakkuk şöyle tanımlanmıştır: “İleride tahakkuk edecek olan vergi alacağının önceden tahsil güvenliğini sağlamak için yapılan tahakkuka ihtiyati tahakkuk denir”. Teminat ve ihtiyati haciz vergi alacaklarının yanı sıra diğer kamu alacaklarını da koruyan tedbirlerdir. Buna karşılık ihtiyati tahakkuk bütünüyle vergi ve benzeri mali yükümlülükler ile bunların zam ve cezaları için öngörülmüş bir tedbirdir.

İhtiyati tahakkuk sebepleri şu şekilde sıralanabilir; Bazı ihtiyati haciz sebeplerine bağlı olarak ihtiyati tahakkuk uygulanabilmektedir ki bunlar; Kamu borçlusundan teminat istenmesini gerektiren durumların olması, borçlunun belirli bir ikametgahının olmaması, borçlunun kaçmış olması ya da kaçması, mallarını kaçırmaması ihtimalinin bulunması, mal bildiriminde bulunulmamış olması olarak sayılabilir.

<sup>865</sup> Bu konudaki ayrıntılı tartışmalar için bkz. Aynı, s. 22-24

<sup>866</sup> Aynı, s. 25

Bunlarla birlikte vergi alacağının tahsiline engel olmaya yönelik fiiller nedeniyle ceza kovuşturması açılmış olması, teşebbüsün muvazaalı olması ve gerçekte başkasına aidiyeti hakkında deliller bulunması diğer ihtiyati tahakkuk nedenleridir. Bu gibi durumlarda vergi dairesi müdürünün yazılı isteği üzerine defterdar, yükümlünün henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda yazılı emir verebilir.

İhtiyati tahakkuk uygulanan vergiler yasal ödeme süreleri dolmadan tahsil edilemez. Ancak, bunlar için derhal ihtiyati haciz uygulanır. İhtiyati tahakkukun en önemli hukuki sonucunu ihtiyaten tahakkuk ettirilen vergiler hakkında ihtiyati haciz uygulanması oluşturmaktadır. Bu kurumun işlerlik ve etkinliği ihtiyati hacizle birlikte uygulanmasından kaynaklanmaktadır.<sup>867</sup>

Bu kurum vergi cezalarının tahsilini de güvence altına alması bakımından önemli bir işlev görmektedir.

#### **7.1.4. Yurt Dışına Çıkış Yasası**

Kamu alacaklarının korunmasına yönelik bir başka tedbir de kamu borçlusunun yurt dışına çıkışının önlenmesidir. Bunun amacı, kötü niyetli yükümlülerin vergi borçlarını ödememek amacıyla mal varlıklarını elden çıkararak yurt dışına kaçmalarına engel olmaktır. Yurt dışına çıkma yasası Pasaport Kanununda düzenlenmiştir. Adı geçen yasanın “Pasaport ve Vesika Verilmesi Yasak Olan Haller” başlıklı 22. maddesinde, vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere, pasaport veya seyahat vesikası verilmeyeceği, verilmişse geri alınacağı, bu kişilerin yurt dışına çıkışlarının engelleneceği ifade edilmiştir. Uygulamada yurt dışına çıkış yasasının konulabilmesi için vergi borcunun kesinleşmiş olması ve Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarın altında olmaması gerekmektedir. Uyuşmazlıklı olan, tecil edilmiş bulunan, teminata bağlanmış olan alacaklar için bu yasak uygulanmamaktadır. Öte yandan, tedavi amacıyla ya da ticari faaliyetin sürdürülebilmesi bakımından yurt dışına gitmenin zorunlu olduğu durumlarda da bu yasak uygulanmaz.

<sup>867</sup> K. Mutluer, F. Heper, R. Dönmez, *a.g.e.*, s. 246

## 7.2. Değerlendirme

A.A.T.U.H.K. alacaklarını vergi ve cezaların cebri icra usulleriyle tahsil etmeye yönelik vergi yönetimine oldukça önemli yetkiler vermektedir. Ancak, vergi yönetimine verilmiş hukuki donanımın etkili bir şekilde kullanılması, büyük ölçüde yönetimin sahip olduğu yetkileri aktif ve süratli bir biçimde kullanmasına, bir başka ifadeyle, vergi yönetiminin etkinliğine bağlıdır. A.A.T.U.H.K. yeterince sert bir yasa olmasına karşın, Türkiye uygulamasında tahakkuk etmiş ve kesinleşmiş vergi aslı ve cezalarına ilişkin alacaklarının tahsilinde gecikmeler ve sorunlar yaşanmaktadır. Yasal düzenlemelerde cebri icra mekanizmalarının süratli işleyebilmesi için ne kadar isabetli hükümler varolursa olsun, uygulamada cebri icra sürecinin tamamlanması, özellikle ülkemizde uzunca bir süreyi gerektirmektedir. Bu cebri icra araçlarının etkinliğini azaltan bir durum olduğu gibi cezaların tahsilini de geciktirmektedir.<sup>868</sup>

Bundan başka vergilendirme sürecinin tamamlanıp cebri icra sürecine geçilebilmesi için oldukça uzun bir prosedürün izlenmesi de gerekebilmektedir. Bu süre zarfında kötü niyetli mükelleflerin mal kaçırmasını önlemek üzere bir takım önlemler getirilmiştir ki bunlar dan biri de ihtiyati hacizdir. Vergi idaresinin re'sen uygulayabileceği bir kurum olması nedeniyle de, teorik olarak, çok önemli bir işlev görmesi beklenmektedir. Ancak, uygulamaya baktığımızda ihtiyati hacze yeterince başvurulmamaktadır. Eskişehir ilinde Ocak 1999'dan Mart 2004'e kadar beş kez ihtiyati haciz ve bir kez de ihtiyati tahakkuk uygulaması yapılmıştır. Eskişehir'de 2003 yılında sadece bir vergi dairesinde 212 kişiye vergi ziyai cezası kesilmiştir. Bu da göstermektedir ki, ihtiyati haciz kurumunun uygulanmamasının nedeni Dönmez' in de belirttiği gibi ihtiyati haciz uygulamasını gerektirecek olayların uygulamada çok fazla meydana gelmemesinden ziyade, vergi yönetiminin yükümlüler üzerinde çok ağır sonuçlara yol açabilecek bu kurumu uygulamakta istekli görünmemesidir.<sup>869</sup>

Yurt dışına çıkış yasağı medyaya da yansıyan haberlerden de gördüğümüz gibi uygulanabilmektedir.

Türkiye genelinde 2003 yılında tahakkuk eden vergilerin % 90'ı oranında tahsilatı gerçekleşmiştir. Eskişehir'de ise bu oran % 89'dur. Türkiye genelinde tahakkuk eden vergi cezalarının ancak % 2'si tahsil edilebilmiştir. Eskişehir' de bu oran %10 seviyesindedir. Ancak Türkiye genelinde tahakkuk eden trafik para cezalarında tahsilat

<sup>868</sup> Dönmez, "Vergi Yönetiminin a.g.m., s. 393-402

<sup>869</sup> Aynı, s. 393-402.

oranı % 74' lere kadar çıkmaktadır. Adli yargıya ilişkin para cezalarında oran da şehirler itibariyle % 60'dan % 90' a kadar değişmektedir. İdari para cezalarında ise bu oran % 13 seviyelerindedir.<sup>870</sup> Rakamlardan da anlaşılacağı üzere vergi cezaları tahsil edilememektedir. Tahsil edememe sorunu büyük çoğunlukla konunun uyuşmazlık haline getirilip yargıya taşınmasından kaynaklansa da yine de vergi cezalarını tahsil etme konusunda sistemin sorunlu olduğunu söylemek mümkündür.

## **8. HÜRRİYETİ BAĞLAYICI CEZALARIN BELİRLENMESİ VE İNFAZI SIRASINDA CEZAYI ETKİLEYEN KURUMLAR**

Hürriyeti bağlayıcı cezaların belirlenmesi ve infazında da cezaların etkilenmesi söz konusu olabilmektedir.

### **8.1. Cezanın Belirlenmesi**

Alt- üst sınırlı cezalarda, kanun alt ve üst sınırları belirlenmiştir. Yasa koyucu, cezanın kişileştirilmesini sağlaması bakımından, hakim her olayın özelliğine ve failin kişiliğine göre gerekçesini göstererek, iki sınır arasında temel cezayı belirlemesine olanak tanımıştır. 765 sayılı TCK md. 29/son' a göre "Hakim iki sınır arasında temel cezayı, suçun işleniş biçimi, suçun işlenmesinde kullanılan araç, suç konusunun önem ve değeri, suçun işlendiği zaman ve yer, fiilin diğer özellikleri, zararın veya tehlikenin ağırlığı, ve sosyal durumu, fiilden sonraki davranışları gibi hususları göz önünde bulundurmak suretiyle takdirini kullanarak belirler. Cezanın asgari haddi tayini halinde dahi takdirin sebepleri kararda mutlaka gösterilir." 5237 sayılı yeni TCK md 61 de benzer bir düzenleme öngörülmüştür. Ancak farklı olarak, kusurun ağırlığı ve failin güttüğü amaç ve saik de cezanın belirlenmesinde dikkate alınacak kriterler arasına dahil edilmiştir. Görüleceği üzere, alt ve üst sınırları belirlenmiş cezalarda hakime takdir yetkisi tanınmıştır, ancak bu takdir yetkisi sınırsız değildir. Uygulamada, cezaların alt sınırlarından verilme eğilimi gözlenmektedir. Sonuç olarak, hakim, yasada öngörülen sınırlar içinde bir temel ceza belirleyecektir. Ancak bundan sonra ağırlaştırıcı ve hafifletici nedenler uygulanmaya başlayacaktır. Hem ağırlaştırıcı hem de hafifletici nedenlerin olduğu bir durumda önce artırımlarla başlanmakta, daha sonra indirimlere geçilmekte, takdiri hafifletici nedenlerin uygulanması ise bu aşamalardan sonra uygulanmaktadır. Tekerrüre ilişkin hükümler ise en son uygulanacak kurallardır.

<sup>870</sup> www.gelirler.gov.tr, Eskişehir, Adana, Kayseri, Gaziantep, Denizli defterdarlıklarından edinilen bilgilere dayanılarak hesaplanmış ve bir genelleme yapılmıştır.

### 8.1.1. Takdiri Hafifletici Nedenler

Cezaların kişileştirilmesi amacını güden takdiri hafifletici nedenler 765 sayılı TCK'nun 59. md.'sinde düzenlenmiştir. Bu nedenler bakımından kanun herhangi bir sınır getirmemiştir. Somut olayda takdiri hafifletici nedenlerin bulunup bulunmadığının takdiri hakime bırakılmıştır. 765 sayılı TCK md. 59' da "Kanuni tahfif sebeplerinden ayrı olarak mahkemece her ne zaman fail lehine cezayı hafifletecek takdiri sebepler kabul edilirse.... Cezalar altıda birden fazla olmamak üzere indirilir" hükmü yer almaktadır. 5237 sayılı yeni TCK md. 62 ile takdiri indirim nedenleri var ise indirim oranı beşte bir kadardır. Yeni düzenleme ile fail lehine bir durum oluşmakta, ceza daha fazla indirilebilmektedir.

Yargıç, olayın özelliklerini dikkate alarak, hükmolunacak cezanın sanığın kişiliğine uydurulmasının sağlanması bakımından geçerli bir gerekçe ile yasal sınırlar içinde indirim yapabilecektir. Bu düzenlemenin uygulaması mahkemenin takdirine bağlı olmakla beraber, bu takdir hakkının kullanılması ya da kullanılmaması gerekçelerde belirtilmelidir. Çünkü, bu uygulama Yargıtay denetimine tabidir. Uygulamada çoğunlukla, herhangi bir nedenle cezada altıda bir indirime gidilmektedir.

### 8.1.2 Tekerrür

VUK'nda öngörülen ceza hukuku anlamındaki suçlar bakımından önceden adli sicilde infaz edilmiş tekerrüre esas olabilecek bir sabıkası bulunan fail hakkında, 765 sayılı TCK.'nun 81-88 md. hükümlerine göre koşulları gerçekleştiği takdirde tekerrür uygulanmasına engel bir durum söz konusu değildir. Ceza hukuku anlamında tekerrür, bir cürümden dolayı mahkum olan bir kimsenin cezasını tamamen çektikten veya ceza yasal nedenlerden birisiyle düştükten sonra, yasada öngörülen belirli süre içinde yeniden bir cürüm işlemiş olmasıdır.

Bir kimse beş seneden fazla süreyle bir mahkumiyete uğradıktan sonra cezasını çektiği veya düştüğü tarihten itibaren on sene ve diğer cezalarda beş sene içinde başka bir suç daha işlerse genel tekerrür hükümleri uygulanmakta ve ceza, altıda bir oranında arttırılmaktadır. Yeni suç, önceki mahkumiyete neden olan suç cinsinden ise faile özel tekerrür uygulanmaktadır ve ceza altıda birden üçte bire kadar arttırılabilmektedir. İşlenen suçlardan dolayı her defasında üç aydan fazla olmak üzere, iki defa veya daha çok şahsi hürriyeti bağlayıcı cezalarla mahkum olan kimse, yine belirli süreler içinde

aynı nitelikte bir suç işlerse ağırlaştırılmış özel tekerrür uygulanmaktadır. Yeni suça verilecek ceza, otuz aydan az ise ceza yarı oranında arttırılmaktadır.

5237 sayılı yeni TCK' nu ile tekerrür hükümlerinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Yeni düzenlemeye göre bir suç tekerrür ettiğinde cezanın süresi arttırılmamakta, buna karşın ceza daha ağır şartlarda çektirilmekte ve cezanın infazından sonra da güvenlik tedbirleri uygulanmaktadır.

### **8.1.3. Hapis Cezasının Para Cezasına Çevrilmesi**

647 sayılı Cezaların İnfazı Hakkında Kanun'un (CİHK) 4. ve 8. maddeleri değişik cezalandırma yöntemleri bir yenilik olarak Türk hukukuna getirilmiş ise de bunlardan sadece 4/1-1 maddede yer alan para cezasına çevirme seçeneği çokça uygulanmış, diğer seçenekler ve 9. maddedeki özel infaz şekilleri çok az biçimde uygulamaya yansımıştır. Anglo-Sakson hukukunda çokça görülen, "sürücü belgesinin geri alınması, işyerindeki gelirin bir kısmını belirli bir süre için kamu geliri olarak tutma, kamu yararına çalışma, hastahanelerde, yaşlılar yurdunda çalışma, kamu kurumlarında çalışma" gibi müeyyideler Türk hukukunda uygulama yeri bulmamıştır.

VUK' nun 359. md.'sinin a bendinin 1 ve 2 nolu alt bentlerinde düzenlenen ve 6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası öngörülen kaçakçılık fiillerinden dolayı hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesi mümkündür.

Hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde hapis cezasının her bir günü için sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarın yarısı esas alınmaktadır. Ancak paraya çevrilen ceza ertelenememektedir.

Daha önce de değinildiği gibi paraya çevrilirken esas alınacak asgari ücret fiilin işlendiği tarihteki asgari ücret olacağından<sup>871</sup> para cezasının enflasyondan aşınması kaçınılmazdır.

#### **8.1.3.1 Hapis Cezasının Paraya Çevrilmesi Hakkındaki Anayasa Mahkemesi Kararı ve Değerlendirilmesi**

Cezaların caydırıcılığını arttırmak ve cezanın parasal zaman değerini korumak için kaçakçılık suçları dolayısıyla hapis cezasına hükmolunması halinde hapis cezasının

<sup>871</sup> AYM. 7.6.1999 gün ve 1999/10-22 sayılı kararı

her bir günü için hüküm tarihindeki 16 yaşından büyük sanayi sektörü işçileri belirlenen asgari ücretin yarısının esas alınmaktaydı.

Anayasa Mahkemesi “Anayasa’ya ve Türk Ceza Kanunu’na göre suçların kanunla belirlenmesi “suçta kanunilik”, cezaların da kanunda gösterilmesi “cezada kanunilik” ilkesini oluşturur. “Kanunsuz suç ve ceza olmaz.” kuralı çağdaş hukukun genel ilkelerine bağlı kalmak zorundadır. Suç işleyenin suçu işlediği tarihte ne kadar ceza ile karşılaşacağını bilmesi gerekir. Daha sonra cezanın azaltılması durumu hariç, herkes suçu işlediği günde yürürlükte olan kurala göre cezalandırılır. Bu, kişiler için Anayasa ile teminat altına alınmış bir haktır. Ceza davalarında davanın sonuçlanma tarihi, davanın özelliğine ve yargılama sürecine bağlı olarak değişkendir. Dava konusu yasa kuralı, cezayı hüküm tarihindeki asgari ücrete bağlı kılmak suretiyle aynı tarihte işlenen suçlara farklı para cezasının verilmesine neden olabilecektir. İtiraz konusu sözcükler nedeniyle hakkında ne zaman hüküm verileceğini ve o tarihte asgari ücretin ne olacağını bilmesi olanaksız olan kişinin, ne kadar ceza alacağını bilmesi de mümkün değildir. Aynı hukuksal durumda olanların aynı tarihte 213 Sayılı Yasa’nın değişik 359. maddesinin (a) bendine aykırı eylemde bulunmaları durumunda, davalardan birinin uzamasına ve asgari ücretin değişmesine bağlı olarak itiraz konusu sözcükler nedeniyle farklı para cezasına hükmedilebilmesi, Anayasa’nın 10. maddesindeki “kanun önünde eşitlik” ilkesine aykırıdır.”<sup>872</sup> diyerek hüküm tarihinde ibaresi iptal edilmiş ve fiilin işlendiği tarihteki asgari ücretin geçerli olmasının yolunu açmıştır. Gerçekten de işlendiği zaman suç sayılmayan bir fiilin daha sonra yürürlüğe konulan bir kanunla suç sayılarak cezalandırılması ya da sonradan o fiil için daha ağır bir cezanın öngörülmesi, her şeyden önce hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesiyle bağdaşmaz. Ancak, burada lehe ve aleyhe olan kanunların belirlenmesine ilişkin tartışmalar bir yana, enflasyonist koşullarda, özellikle parasal cezaların ağırlık derecesinin belirlenmesi önemli bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Enflasyonun parasal cezalar üzerindeki etkisinin hesaba katılması, hukuk devleti ilkesine de, eşitlik ilkesine de, aleyhe olan kanun hükmünün geriye yürümezliği ilkesine de aykırılık oluşturmayacak, bu aykırılık, ancak aksi yönde hareket edilmesi halinde söz konusu olacaktır. Parasal cezaların enflasyondan arındırılmadan göz önüne alınması, iktisat biliminde “para aldanması” (money illusion) denilen duruma yol açar. Ceza kurallarının zaman bakımından uygulanması

<sup>872</sup> AYM.’nin, 07.06.1999 tarih ve E: 1999/10, K:1999/22 Sayılı Kararı, RG. T. 12.10.2000, S. 24198

konusundaki temel ilke olan failin aleyhine olan kanun hükmünün geriye yürümezliği ilkesi, parasallaşan cezalarda özellik arz etmektedir.

Parasal cezalarda lehe ve aleyhe olan kanun hükmünün ya da ağır ve hafif olan cezanın tespiti enflasyon koşulları gözönüne alınarak gerçekleştirilmelidir. Karşılaştırmanın satın alma gücü paritesinde yıllar itibariyle ortaya çıkan değişikliklere göre yapılması, bir başka deyişle, paranın enflasyondan arındırılmış gerçek değerinin dikkate alınması doğru sonuçlara ulaşılabilmesi için zorunludur. Bu aynı zamanda, hukuk ilkelerinden daha az önemli olmayan, iktisat biliminin ilke ve kanunlarının gereğidir. Aksi takdirde, eşitlikten de, hukuki güvenlikten de söz edilemeyecektir. Bu nedenle, VUK'un 4369 sayılı Kanun'la değişik 359. maddesinin (a) fıkrasının son paragrafında yer alan "hüküm tarihinde" ibaresinin iptali ile Anayasa'nın kanun önünde eşitlik ve hukuki güvenlik ilkelerinden uzaklaşmıştır.<sup>873</sup>

#### **8.1.4. Para Cezasının Taksitlendirilmesi**

Hürriyeti bağlayıcı cezanın paraya çevrilmesi halinde, mahkeme gerekli gördüğü takdirde para cezasını taksite bağlayabilmektedir. 647 sayılı CİK' nun 5/3-4 fıkralarına göre, "Mahkeme gerekli gördüğü takdirde, hükmedeceği para cezasının tayin edeceği sürelerde ve belirli taksitlerle ödenmesine de karar verilebilir. Ancak taksitlerden birinin ödenmemesi halinde geri kalan miktarın tamamının tahsili gerektiğini de kararda gösterir. Taksit süresi iki yılı geçemez ve taksit miktarı dörtten eksik olamaz."

Bu düzenlemeler, cezaların şahsileştirilmesi ilkesinin gerçekleştirilmesine yönelik olsa da cezaların şiddetini ve caydırıcılık etkisini azalttığı da yadsınamaz.

#### **8.1.5. Erteleme**

Kesinleşen her cezanın infaz edilmesi genel kuraldır. Bazı durumlarda, cezanın infazı yarardan çok zarar getirir ve suç siyaseti bakımından amaca uygun olmaz. Bu durumlarda şartlı olarak cezanın infazından vazgeçilmesi mümkündür. Cezanın ertelenmesine olanak tanınmasını eleştiren yazarlar, bu kurumun toplumda ilk kez işlenen suçlara ceza verilmeyeceği izlenimini uyandıracığını, farklı uygulamalar

<sup>873</sup> S. Ateş Oktar, "Aleyhe Olan Ceza Kuralının Geriye Yürümezliği İlkesi Ve Anayasa Mahkemesi'nin Vergi Usul Kanunu İle İlgili İki İptal Kararı Üzerine Düşünceler- 1", **Yaklaşım**, Y. 9, S. 102, ( 2001), s. 36-38

nedeniyle yasa önünde eşitlik ilkesinin ihlal edileceğini, cezaların kesinliğini ortadan kaldıracığını ve suçlunun ıslahına hizmet etmeyeceğini ileri sürmektedirler.<sup>874</sup>

Cezaların İnfazı Hakkında Kanun' a göre, adliye mahkemelerinde daha önceden para cezasından başka bir ceza ile mahkum olmayan kişinin, işlediği bir suçtan dolayı para cezasına veya belli ağırlıkta özgürlüğü bağlayıcı cezaya mahkum olması durumunda, bu cezanın ertelenmesi mümkündür. Bunun için yasada aranan koşullar şunlardır: 1- Daha önce para cezalarından başka mahkumiyet almamış bulunma, 2- Cezanın belli ağırlıkta olması, 3- Failin yeniden suç işlemeyeceği kanaatinin oluşması, 4- Mahkemenin karar vermesi

Ertelenmiş cezanın infazı, yeni bir suç işleninceye kadar geri bırakılmaktadır. Belli süre içerisinde yeni bir suç işlenmezse, mahkumiyet esasen gerçekleşmemiş sayılmaktadır. Bu süreler "deneme süresi" denmekte ve kabahatlerde bir, cürümlerde ise beş yıl olarak kabul edilmektedir.(TCK md. 95) Bu belirlenen deneme süresi içerisinde tekrar suç işlenmesi halinde erteleme kararı düşmekte ve son işlenen eyleme ilişkin ceza ile ertelemeye konu olan ceza ayrı ayrı infaz edilmektedir.(TCK/II)

Mahkum olunan cezanın ağır ve hafif para cezası veya bir yıla kadar ağır hapis veya iki yıla kadar hapis veya hafif hapis cezalarından biri olması gerekmektedir. Suç işlendiği tarihte 18 yaşını doldurmamış olanlar ile 65 yaşını doldurmamış olanların mahkum oldukları ağır hapis cezası iki yıldan, hapis veya hafif hapis cezası üç yıldan fazla olmadığı hallerde diğer koşullar da bulunuyorsa cezanın ertelenmesine karar verilebilir.

Erteleme kararı verilmesi durumunda, bunun gerekçesinin de hükümde gösterilmesi gerekmektedir (CİK m.6/1). Erteleme kararının verilmesi, hakimnin takdirine bağlıdır. Ancak takdire bırakma keyfilik anlamına gelmediğinden ve buna yol açmaması için, takdirin hangi objektif ölçülere dayandığının gösterilmesinde kamu yararı vardır. Cezanın ertelenmesi talep edilirse, mahkeme bunu kabul etmediğinde gerekçesini de göstermelidir.<sup>875</sup>

5237 sayılı yeni TCK'nun 51. md.sinde erteleme kurumu yeniden ele alınmıştır. Cezanın ertelenebilmesi için mahkum olunan cezanın iki yıla kadar hapis cezası olması gerekmektedir. Suç işlendiği tarihte 18 yaşını doldurmamış olanlar ile 65 yaşını

<sup>874</sup> Nur Centel, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, (2. Bası, İstanbul: Beta, 2002), s. 674

<sup>875</sup> YİBK, 7.6.1976-3-4/3. YKD II, 1197, *Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararları, Ceza Bölümü III* (1947-1980), (Ankara: 1981), s. 915

doldurmamış olanların mahkum oldukları hapis cezası üç yıldan fazla olmadığı hallerde diğer koşullar da bulunuyorsa cezanın ertelenmesine karar verilebilir. Cezanın ertelenmesine karar verilebilmesi için daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkum edilmemiş olması gerekmektedir. Bununla birlikte tekrar suç işlenmeyeceğine dair mahkemede bir kanaatin oluşması gereklidir. Cezanın ertelenmesi, mağdurun ya da kamunun uğradığı zararın giderilmesi koşuluna bağlı tutulabilir. Cezası ertelenen hükümlü hakkında bir yıldan az, üç yıldan fazla olmamak üzere, bir denetim süresi belirlenir. Bu süre içinde hükümlünün, bir eğitim programına devam etmesine, gözetim altında çalıştırılmasına karar verilebilir. Hükümlüye rehberlik edecek bir uzman da atanabilir. Hükümlünün kişisel durumuna göre herhangi bir yükümlülük belirlemeden de denetim süresinin geçirilmesine karar verilebilir.

VUK md. 359 gereğince, hürriyeti bağlayıcı ceza paraya çevrildiğinde bu para cezası ertelenemez. Maddede böyle yasaklayıcı bir düzenlemenin olmaması durumunda paraya çevrilen hapis cezalarının sürekli ertelenme olasılığı söz konusu olabilecek ve fail hiç cezalandırılmayabilecektir. Bu nedenle, 4108 sayılı yasa ile getirilen bu durum 4369 sayılı yasa ile de korunarak, 1995 öncesi böyle bir düzenlemenin olmaması nedeniyle suç işleyenleri cezalandıramama durumu ortadan kalkmış görünmektedir.

Cezanın belirli ağırlıkta olması gereği nedeniyle, VUK 359. md.'de yer alan 18 aydan 3 yıla kadar hükmolunacak ağır hapis cezalarının ilk bakışta ertelenemeyeceğini söylemek mümkündür.

## **8.2. İnfaz Sırasında Cezayı Etkileyen Kurum: Şartla Salıverme**

Şartla salıverme, Türk ceza infaz hukukunda uygulanan önemli bir kurumdur. Mahkum olduğu hürriyeti bağlayıcı cezanın kanun tarafından öngörülen kısmını iyi hal ile geçirmiş olan hükümlünün, konulan şartlara uymadığı takdirde geri alınması koşulu ile hükümlülük süresinin tamamını bitirmeden merciinden alınacak kararla salıverilmesini ve bu şekilde normal yaşama dönmesini sağlayan kurumdur. Şartla salıverme için hükmedilen cezanın ½' sinin çekilmiş olması gerekmektedir(CİK md. 9/1). Şartla salıverme için, infaz edilen sürenin hesaplanmasında özel bir indirim de uygulanmaktadır. Buna göre şartların sağlanması halinde cezaevlerinde kalınacak her ay için 6 gün indirim yapılmaktadır. ( CİK Ek md. 2)

Şartla salıvermeye ilişkin CİK'nun 19. maddesi ile aynı kanunun ek 2. maddesinde yer alan kurallar çerçevesinde, şartla salıvermeye hak kazanma süresi,

hükümlülük süresinin 2/5 oranına kadar inmiştir. Şartla salıvermenin uygulanabilmesi için, mahkumun cezaevinde iyi hal gösterdiğinin cezaevi idaresi tarafından belirlenmesi gerekmektedir. Bu kuralın işleyişi, cezaevlerindeki personel ve donanımın yetersizliği nedeniyle bugün otomatik hale gelmiş bulunmaktadır. Bu çerçevede, şartla salıverme, Türk hukukunda cezanın etkinliğini adeta ortadan kaldıran bir kurum biçiminde, suçluya verilen cezanın ağırlığını çok hafifleten bir uygulama durumuna gelmiştir.

### **8.3.Vergi Kaçakçılığı Suçu Bakımından Hükmedilebilecek Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ve Çekilebilecek Cezanın Süresi**

Ceza hukuku anlamındaki vergi suçları işlendiği takdirde verilebilecek cezanın ve nihayetinde çekilecek cezanın miktarını tespit bakımından VUK md. 359 çerçevesinde bir analiz yapılacak olursa ilginç sonuçlara ulaşmak mümkün olmaktadır. Bu analiz 765 sayılı TCK hükümleri çerçevesinde yapılacaktır. 5237 sayılı yeni TCK hükümleri dikkate alınmayacaktır.

VUK md. 359/ a' da altı aydan üç yıla kadar hapis ve b bendinde ise 18 aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası olmak üzere iki farklı ceza öngörülmektedir.

VUK 359/a bendinde yer alan ceza öncelikle analiz edilirse, şu sonuçlara ulaşmak mümkündür: Mahkemenin, öncelikle alt ve üst sınırları belirlenmiş cezalardan cezalandırmaya temel olacak cezayı tespit etmesi gerekmektedir. Şartları olduğu takdirde ve gerekçesini de göstermek şartıyla, uygulamadaki eğilimler çerçevesinde alt sınırdan temel cezanın verildiğini varsayarsak, temel cezayı altı ay olarak belirlemek mümkündür. Bu temel ceza üzerinden önce ağırlaştırıcı nedenleri daha sonra hafifletici nedenleri düşmek gerekmektedir. Ancak, yasada bu cezaya yönelik ağırlaştırıcı ve hafifletici sebepler öngörülmemiştir. Bu durumda, takdiri hafifletici nedenlerin uygulanması gerekmektedir. Uygulamadaki eğilimleri dikkate aldığımızda, takdiri mahkemenin olmak üzere yine altıda bir oranında bir indirime gidilmektedir. Elbette, bu takdiri indirime gidilmesinin gerekçelendirilmesi gerekse de bir çok sebep takdiri hafifletici neden sayılabildiğinden, bu indirimin de istisnai bir durum olmadıkça uygulanabildiğini görmekteyiz. Bu durumda, altı aylık temel cezadan altı da bir oranında bir indirime gidildiğinde, beş aylık bir hapis cezası söz konusu olmaktadır. Bu noktada, iki ihtimal ortaya çıkmaktadır. Birinci ihtimal cezanın ertelenmesidir. Ertelemenin söz konusu olabilmesi için diğer şartları da taşımak kaydıyla, mahkum

olunan cezanın ağır ve hafif para cezası veya bir yıla kadar ağır hapis veya iki yıla kadar hapis veya hafif hapis cezalarından biri olması gerekmektedir. Beş aylık hapis cezası süre şartlarını taşıdığından ceza doğrudan ertelenebilmektedir. Keza, ceza iki yıla kadar hapis olarak belirlense bile cezanın ertelenmesi söz konusu olacaktır.

İkinci ihtimal ise belirlenen cezanın paraya çevrilmesidir. Hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarın yarısı esas alınmaktadır. Bu durumda beş aylık hapis cezası gün itibariyle tespit edilerek para cezasına çevirmek mümkündür ancak ceza ertelenemeyecektir. Ceza paraya çevrildikten sonra taksitlendirme imkanı bile söz konusudur. İhtimallere baktığımızda hapis cezasının paraya çevrilmesi belli durumlarda çevrilmemesine göre daha ağır sonuçlara neden olmaktadır. VUK md. 359/a çerçevesinde bir fiil nedeniyle yargılanan ve mahkum olan bir kişinin hapis cezası olarak cezaevlerinde yatması pek mümkün görünmemektedir. Hatta hiç ceza almadan da kurtulma imkanı söz konusudur.

VUK md. 359/b' de yer alan ceza ise daha ağır bir ceza olarak görünmektedir. Burada 18 aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir. Yine aynı kurallar çerçevesinde varsayımlarımızda bulunursak ceza alt sınırdan verildiğinde 18 aylık bir temel ceza ortaya çıkmaktadır. Yine kanun hükmünde ağırlaştırıcı ve hafifletici nedenler olmamasından dolayı takdiri hafifletici nedenler söz konusudur. Bu durumda 18 aydan altıda bir oranında bir indirim yapıldığında 15 ay hapis cezası kalmaktadır. Ceza ağır hapis olduğundan ve bir yılı aştığından ertelemeye konu olamamaktadır. Ağır hapis cezası olduğundan para cezasına çevrilememektedir. Bu durumda 15 ay hapis kesin görünmektedir. Ancak hükümlü cezaevine girdiğinde bu kez infaz yasasının imkanlarından yararlanmaya başlayacaktır. İnfaz yasasının bir imkanı olan şartlı salıverme kurumu bu noktada devreye girmektedir. Bu durumda belirli şartlarla ki bunlar çoğu hükümlünün sağlayabileceği şartlardır, hükmedilen cezanın yarısının cezaevinde geçirilmesi durumunda şartla salıverme gerçekleştirilmektedir. Bu durumda ceza yedi ay onbeş güne kadar düşmektedir. Ayrıca yine yukarıda sözünü ettiğimiz bir indirim daha söz konusudur. Bu durumda cezaevinde kalınan her ay için altı günlük bir indirim söz konusudur. Bu durumda altı ay cezaevinde kalındığı varsayıldığında 36 güne karşılık gelen bir indirim daha söz konusu olacaktır. Varsayımımız çerçevesinde cezaevinde kalınan süre altı ay dokuz güne düşmektedir. Bunlarla birlikte CİK md. 14/b

ile tanınmış bir hak daha vardır ki bu da hükümlülük süresinin dörtte birini iyi hal ile geçirmiş olanlara belirli şart ve usullerle yol hariç 72 saate kadar izin verilmektedir. 15 aylık hapis cezasının dörtte biri yaklaşık dört aya denk gelmektedir ve hükümlüler dördüncü aydan sonra bu haklarını kullanabileceklerdir. İzin süresi en az üç güne karşılık gelmekte ve ceza altı ay altı güne düşmektedir. Bununla birlikte CİK md. 14/c ile tanınmış bir hak daha söz konusudur. Buna göre cezaevlerinde hükümlülük süresinin en az altı ayını geçirmiş ve şartla salıverilmelerine 15 gün kalmış olan hükümlülere günlük 8 saate kadar izin verilmektedir. Bu durumda altı gün de sekiz saat iki güne karşılık gelmekte ve fiili ceza süresi altı ay dört güne düşmektedir. Görüleceği üzere alt sınırı 18 ay olan bir hürriyeti bağlayıcı cezanın üçte biri çekildiğinde hükümlülük süresi sona ermektedir. Kanunda belirlenen cezalar ile uygulanan ceza arasında ciddi farklılıklar söz konusu olabilmektedir. Bu varsayımlar altında vergi cezaları arasında en ağır olan bir cezanın şiddetinin çok büyük oranda azalabileceği görülmektedir. Varılan noktada bu cezanın etkin olduğunu, şiddetli bir ceza olduğunu söylemeye olanak yoktur.

## **9. VERGİ SUÇLARINI CEZALANDIRMA SÜRECİNDE MAHKEMELERİN DAVALARI SONUÇLANDIRMA SÜRELERİ, YARGILAMA SONUÇLARI VE KARARLARIN BİRBİRLERİNE ETKİLERİ**

Toplumsal örgütlenmeyi ayakta tutmak için sosyal normlara gereksinme vardır. İşte bu şekilde her suç failine karşı gösterilen yargısal tepkiyle halka ceza normlarının varlığı hatırlatılmakta; suçluya verilen ceza ile de suç konusu eylemle tehdit edilen kollektif duygular pekiştirilmektedir.<sup>876</sup> Böyle bir fonksiyonu da bulunan yargılamanın vergi uyuşmazlıkları bağlamında iki farklı yargı kolu ile bağlantısı bulunmaktadır.

Vergi yargısı, vergi kanunlarının uygulanmasından idare ile yükümlü ya da sorumlu arasında meydana gelen ve hata düzeltme, uzlaşma gibi kurumlardan yararlanılmak suretiyle çözümlenemeyen sorunların, taraflarca uyuşmazlık haline getirilerek yargı organlarına intikal ettirilmeleri halinde bağımsız ve tarafsız mahkemeler tarafından kesin olarak çözümlenmesi ve sonuçlandırılmasıdır. Vergi yargısının, vergi sisteminin bir parçası olarak vergi cezalarının etkinliği bakımından da önemli bir fonksiyonu vardır. Vergi yargısının vergi idaresinden ayrı bir örgütlenmesi ve çalışma mekanizması vardır. Günümüzdeki vergi yargısı modeli 1982 yılında yapılan

<sup>876</sup> F. Gramatica, a.g.e., s.94

idari yargı reformu ile idari yargı içinde örgütlenmiştir. İdarenin tüm eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun yargısal denetimi, hukuk devleti olmanın vazgeçilmez şartıdır. İdarenin eylem ve işlemlerinin yargısal denetimi sayesinde hukuka aykırı işlemlerin hukuk sisteminden ayıklanması suretiyle hukukun üstünlüğü sağlanmaktadır. Bu itibarla, hukuk devleti ilkesinin vergi hukuku yönünden geçerlik kazanabilmesi idarenin vergilendirmeye ilişkin eylem ve işlemlerinin yargısal denetiminin yaygın ve etkili bir biçimde yapılmasına bağlıdır. Yargısal denetimin gereği gibi yapılabilmesi ve kendisinden beklenen sonuçları verebilmesi ise, uyuşmazlıkların olabildiğince kolay, ucuz, çabuk ve fakat doğru olarak çözümlenmesi ile mümkündür. Kolay ve çabuk ve doğru olarak uyuşmazlığın çözümü mükelleflerin eğer cezalandırılmaları söz konusu ise bir an önce cezalandırılmalarını sağlayacağından mükelleflerin cezaların etkisini daha çok hissetmelerini sağlayarak cezalandırmanın işlevlerini gerçekleştirmesine yardımcı olacaktır. Çünkü daha önce de değindiğimiz gibi yargılamanın hızlı olması cezalandırmanın etkinliği bakımından vazgeçilemez bir unsurdur. Eğer hızlı bir yargılama olmaz ise, mükellefler işledikleri fiilin karşılığı olmak üzere alacakları cezayı o fiille ilgilendirmeleri çok daha zor olacak bu durumda da cezaların ıslah etkisini ortadan kaldırması söz konusu olacaktır.

Bilindiği gibi Vergi Usul Kanunu'nda suç kabul edilen fiillerin bir kısmı parasal nitelikte idari müeyyideye bağlanırken, bir kısmı da hürriyeti bağlayıcı ceza ile müeyyidelendirilmiş, bu cezanın verilmesinde ise doğal olarak ceza mahkemeleri görevli kılınmıştır. Ceza adaleti suç adı verilen ve toplumdaki düzeni bozduğu varsayılan bir eylemin gerçekleşip gerçekleşmediğinin araştırıldığı bir faaliyettir. İşlenmiş olan bir suç varsa, bunun en kısa sürede tespiti ve suçlunun cezalandırılması, toplumdaki düzenin sağlanması için gereklidir. Ceza adaletinin amacı maddi hakikati bulmaktır. Toplumlar için bazı suçların gerçekleşmesine izin vermek optimal olabilir. Bu suçun kendisinin iyi olması ve toplumsal bir işlev yerine getirmesinden dolayı olmayıp, belli bir noktadan sonra suçla mücadelenin birim başına maliyetinin bu mücadelenin topluma sağladığı yarardan daha fazla olmasından dolayıdır. Ceza sisteminin etkinliği, yüksek nitelikli bir adaletin gerçekleştirilmesiyle sağlanabilir. Caydırıcılık ceza sisteminin temel amaçları arasındadır. Suç işlendikten sonra yakalanma ve yaptırıma konu olma ihtimali yüksek derecede bulunmalı, ceza sistemi, işlenen suçların müeyyide ile karşılanmasını sağlamalıdır. Bu karşılamanın muhakkak,

kesin, eşitliğe uygun, kararlı olması ve sistemin dürüst yargılama esaslarına göre işlemesi gereklidir. Ceza sistemi süratli, makul bir süre içerisinde sonuca ulaşacak biçimde çalışmalıdır. Adaletin gecikmesinin doğuracağı sakıncalar giderilmeli, ancak bu yapılırken savunma hakkı zedelenmemeli, anayasal ve demokratik hakların kullanılması engellenmemelidir. Suçlar ve cezalar arasındaki denge bu arada gözetilmelidir.<sup>877</sup>

Bu başlık altında mahkemelerin çalışma hızı, yargılama sonuçları ve yargı kararlarının birbirine etkisi ele alınacaktır.

### 9.1. Vergi Suçlarını Cezalandırma Sürecinde Mahkemelerin Davaları Sonuçlandırma Süreleri

Cezanın yararlı ve etkili olabilmesi, suç eyleminin gerçekleşmesinden kısa bir süre sonra uygulanmasına bağlıdır. Çabukluğun ceza yargılamasında en büyük yararı, delillerin bir an önce toplanarak öncelikle masum sanığın kısa sürede temize çıkmasını sağlamaktır. Bütün yargılama alanlarında davaların kısa sürede sonuçlandırılmaları temel beklentilerden biridir<sup>878</sup>. 1982 Anayasasının 141. maddesinin son fıkrası "davaların... süratle sonuçlandırılması yargının görevidir" demektedir. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi, çabuk değil "makul süre içinde yargılamanın insan haklarından" olduğunu belirtmektedir(m.6/1). Gecikme ceza adalet sisteminin itibarını, güvenilirliğini de tahrip etmektedir; takibat sulanmakta, tanık ve mağdurlar bıkmakta, ilgi kaybolmakta ve dolayısıyla zaman içinde insanlar, adaletin yerine getirilmesi için sistemle işbirliği yapmaktan, çeşitli vesileler uydurarak, kaçınmaktadırlar.<sup>879</sup>

Vergi cezaları bakımından fiilin niteliğine göre idari mahkemeler ve adli mahkemelerin yargılamasına gereksinim duyulabilmektedir. Cezaların etkinliği ve caydırıcılığı bağlamında yargılamaların bir an önce sonuçlandırılıp cezalandırılmaları gerekenlerin cezalandırılmaları zaruridir. Bu bakımdan hem idari yargıdaki hem de adli

877 Dönmezer, Yenisey, a.g.e., s. 13

878 Yargılama usulü kurallarının ortak amacı, çabukluk ile hukukî gerçeğin araştırılmasını bağdaştırabilmektir. Esas olan yargılamanın çabuk sonuçlanması değil, hukukî gerçeğin araştırılması bakımından çabuk sonuçlanmasıdır. Feltes'in yaptığı tanımlamaya göre: "suç olayını sonuca yani kesin hükme ulaştırmada ve kanuna göre uygulanan usulden, Anayasadan kaynaklanan haklar ve sanığın, mağdurun ve tanıkların diğer hakları gözönünde bulundurulmak suretiyle ceza adalet sisteminin işleyişi, zorunlu olarak gerektiğinden fazla zaman aldığına, ilgili usul gecikmiş sayılır veya mâkul süreyi aşmış olur". Her somut olay itibarıyla, kendi mâkul süresini aşmamalıdır. Dönmezer, Yenisey, **Ceza Adalet a.g.e.**, s. 27-29

879 Aynı, s. 22

yargıdaki yargılamaların ne kadar sürede tamamlandığı ciddi bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle idari yargıda ve adli yargıda yargılama sürelerini incelemek gereklidir.

### 9.1.1. Vergi Yargısında Davaları Sonuçlandırma Süreleri

Vergi yargısına dava açma süresinde açılmayan davalar usulden ret edilir. İYUK md 7 uyarınca vergi mahkemesine dava açma süresi, aksine hüküm bulunmayan hallerde, 30 gündür. Mahkemeye verilen dava dilekçeleri, görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, idari dava konusu işlem olup olamayacağı, süre aşımı, husumet gibi konularda ön incelemeye tabi tutulmaktadır. (İYUK md 14) Bu süreç 15 gündür ve ön inceleme sonucunda dilekçeler tebligat konusu yapılır. (İYUK md 16) Tebligatların cevaplandırılma süresi tebliğden itibaren 30 gün olup bu karşılıklı teati şeklinde bir süreci içerdiğinden 90 güne çıkabilir. Dolayısıyla dosyaların tekemmülü için tanınan yasal süre 105 günü bulmaktadır. Postada ve yargıda geçen günler de dikkate alındığında dosyanın yargıcın inceleme aşamasına gelmesi 4 ayı bulmaktadır. Zaten, dosyaların tekemmül ettikleri sıraya göre ve tekemmül ettiği tarihten itibaren 6 ay içinde sonuçlandırılması gerekmektedir.(İYUK md 20/5) Duruşma istendiği hallerde, duruşma davetiyelerinin duruşma gününden 30 gün öncesinden gönderilmesi ve duruşmayı müteakiben karar verilmesi gerekir<sup>880</sup>. (İYUK md 17) Esasen yargı sürecini uzatan, taraflardan ve çeşitli kurumlardan bilgi istenmesine ilişkin ara kararlardır.<sup>881</sup>( İYUK md 20) Vergi Mahkemesinin tek hakimli kararlarına Bölge İdare Mahkemesine (BİM) 30 günde itiraz edilebilir. (İYUK md 45) BİM'in kararlarına karşı 15 gün içinde düzeltme kararı istenir. (İYUK md 54) Vergi Mahkemesinin nihai kararları 30 gün içinde Danıştay'da temyiz edilebilir.

Vergi Mahkemesinde açılan bir davada yargıç veya heyet ortalama 4 ay sonra dosya üzerinde çalışmaya başlamaktadır.<sup>882</sup> Saban' ın araştırmasına göre, dosyanın tekemmülü ile vergi mahkemesinin kararı arasındaki geçen süre ortalama 278 gün (9 ay), dava açılması ile karar arasında geçen süre ise ortalama 377 (bir yıl) gündür.<sup>883</sup> Vergi Mahkemelerinde 2000' de 148, 2001' de 173, 2002'de 183 günde karar

<sup>880</sup> Nihal Saban, **Vergi Yargısının Etkinliği**, (İstanbul: TESEV Yayınları No: 10, 1999), s. 80-95

<sup>881</sup> Aynı, s. 80-95

<sup>882</sup> Eskişehir Vergi Mahkemesi Başkanlığı'ndan temin edilen veriler.

<sup>883</sup> N. Saban, **Vergi, a.g.e.**, s. 80-95

verilmiştir.<sup>884</sup> 4 aylık tekemmül süresini de dikkate aldığımızda 2002 yılı için davanın mahkemeye gelişi ile karar arasındaki süre olarak 303 gün ortaya çıkmaktadır. BİM'lerinde 2000' de 17, 2001' de 33 , 2002' de 57 günde karar verilmiştir. Tek hakimli vergi mahkemesinde dava açılması ve kararının BİM'e itiraz edilmesi halinde 2002 yılı için bir dava ortalama başvuru süreleri ile birlikte 390 günde sonuçlanmaktadır.<sup>885</sup> Danıştay ise 2000 de 401 gün, 2001'de 447, 2002 de 443 gün de karar vermiştir.<sup>886</sup> Vergi mahkemesine açılan ve kurul yetkisinde bulunan davalar Danıştay'da temyiz edilmeleri halinde 2002 yılı için 746 günde sonuçlanmaktadır.<sup>887</sup>

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31.inci ve bu maddenin atıf yaptığı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 275.inci maddesine göre; görünmekte olan bir davada özel bilgi ve uzmanlık gerektiren sorunların çözümü için hakim o konunun uzmanı kişilerden oy ve görüşünün alınmasına karar verebilmektedir. Yargılama aşamasında Bilirkişilik kurumunun da sürece olumsuz katkıları olduğu bilinmektedir. Hakimlik mesleğinin gerektirdiği bilgiyle çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişiye başvurulmaması gerekir. Ancak uygulamada davaların bir çoğu bilirkişiye havale edilmekte ve davanın uzaması gibi olumsuz sonuçlara ulaşılmaktadır. Bilirkişi raporlarına itiraz edilmesi süreci daha çok etkilemektedir. Saban'ın tespitlerine göre bilirkişilerin davanın uzamasına 28 günlük bir katkıları vardır.

Davaların bu şekilde çok uzun süreler sonunda bitmesi uyuşmazlık konusu olabilen cezaların da caydırıcılığını azaltmaktadır. Daha önce de değindiğimiz gibi cezaların bir an önce uygulanması etkinlik ve caydırıcılık için gerekli bir durumdur.

### **9.1.2. Adli Yargıda Dava Açılması ve Davaları Sonuçlandırma Süreleri**

Adli yargıda dava açılması da özellikli bir durum teşkil etmektedir. Be nedenle öncelikle dava açılması sorunu ele alınarak daha sonra adli yargılamada çalışma hızı konusundaki veriler ele alınacaktır.

#### **9.1.2.1. Adli Yargıda Dava Açılması Sorunu**

Yapılan araştırmalarda suçların, polise veya otoritelere bildirilmiş olanları dışında büyük bir kısmının ihbar edilmediği gösterilmiştir. Viktimizasyon araştırmaları

<sup>884</sup> Adalet Bakanlığı Adli Sicil Genel Müdürlüğü İstatistikleri, <http://www.adli-sicil.gov.tr/ISTATIST.HTM>, Erişim 1.5.2004

<sup>885</sup> Saban bu süreyi 673 gün olarak bulmaktadır. N. Saban, **Vergi, a.g.e.**, s. 80-95

<sup>886</sup> Adalet Bakanlığı Adli Sicil Genel Müdürlüğü İstatistikleri, <http://www.adli-sicil.gov.tr/ISTATIST.HTM>, Erişim 1.5.2004

<sup>887</sup> Saban bu süreyi 858 gün olarak bulmaktadır. N. Saban, **Vergi, a.g.e.**, s. 80-95

bunların ne kadar yüksek miktarlara ulaştığını ve artık istatistik bakımından normal sayılır hale geldiklerini gösteriyor. Özellikle vergi kaçırmak gibi mağdursuz suçlarda, ferdin suçta mağdur hale gelmiş bulunanlar mevcut olmadığından ihbar çok aşağı miktarlarda kalmaktadır. Devletin malî nitelikte yararlarını ihlâl eden suçlar çok nadir olarak özel kişiler tarafından ihbar edilir: sözkonusu suçların meydana çıkarılması için gözlem ve soruşturmanın ayrıca ve özel biçimde örgütlendirilmesine ihtiyaç vardır. Avrupa araştırmalarına göre ihbar bakımından kesin olan etmenler mağdurun suçu değerlendirilişi ve ihbarda bulunmanın masrafı ve faydalarıdır. Bu alanda yapılmış araştırmalar kişilere karşı işlenen suçların %90'nının, onlar tarafından ihbar edildiğini göstermektedir. Buna karşılık, ekonomik suçların meydana çıkarılması, çeşitli stratejilerin ve taktiklerin etkinliğine bağlıdır.<sup>888</sup>

Vergi suçları bakımından herhangi bir ihbar söz konusu olsa bile bu durum ceza davasının açılması için yeterli değildir. Kaldı ki toplum açısından vergi suçlarının mağduru yoktur. Bu nedenle ihbar edilmesi de son derece tesadüfi bir durumdur. Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesine göre, ceza davasının açılabilmesi için, idarenin yetkili makamlarınca inceleme yapıp, neticesinin cumhuriyet savcılığına bildirilmesi gereklidir. Ceza davasının açılması idarenin talebine bağlı bulunmaktadır. Bu düzenlemeye göre, maliye müfettişleri hesap uzmanları ile bunların muavinleri ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından doğrudan ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu defterdarlığın veya gelirler bölge müdürlüğünün görüşü alınarak durum yetkili cumhuriyet savcılığına bildirilir. Cumhuriyet savcılığı kaçakçılık suçunun işlendiğini bu durumlar haricinde öğrendiğinde, vergi dairesinden inceleme yapılmasını talep eder ve kamu davasının açılmasını inceleme neticesinin savcılığa bildirildiği tarihe erteler. Görüldüğü üzere diğer suçlarda olduğu gibi, kaçakçılık suçlarında savcının doğrudan doğruya, re'sen, kamu davası açmaya yetkisi yoktur. Ancak 367. maddede sayılan şartlarla dava açılabilir. Bu düzenleme, dava açılmasını geciktirici bir rol oynamakta, cezalandırma sistemini zaafa uğratmaktadır.

---

<sup>888</sup> S. Dönmezer, F. Yenisey, a.g.e., s. 15,16

### 9.1.2.2. Adli Yargıda Davaları Sonuçlandırma Süreleri

Türk ceza yargılamasının yavaş işlediği bir olgudur. 2002 yılında karara bağlanan davaların açılış yıllarına ilişkin istatistiki bilgiler şu şekildedir. 2002 yılında çıkan toplam 7683 adet dava dosyasının, % 12.4' ü olan 955 dava 1998 ve öncesinde açılan davalara ilişkin iken, %10 u oluşturan 801 dava 1999 yılında, %14.9' u oluşturan 1147 dava 2000 yılında, %29.7 sini oluşturan 2288 dava 2001 yılında, %32.4' ü oluşturan 2492 adet dava ise 2002 yılında açılan davalardır. Ortalama yargılama süreleri davanın mahkemeye gelişi ile karar verilmesi arasında geçen zaman olarak belirlenmektedir. VUK' na muhalefet nedeniyle açılan davalarda ceza mahkemelerinde yargılama süresi ortalama 513 gün olarak belirlenmiştir. Buna karşın TCK ve diğer özel kanunlar çerçevesinde açılan ceza davalarında ortalama yargılama süresi 191 gündür. Ağır ceza mahkemelerinde 347 gün, asliye ceza mahkemelerinde ise 427 gündür. Yargıtay ceza dairelerinde 139 gün, buna karşın ceza genel kurulunda ise 88 gündür.<sup>889</sup>

### 9.1.3. Mahkemelerin Davaları Sonuçlandırma Sürelerinin

#### Değerlendirilmesi

Cezanın yararlı ve etkili olabilmesi, suç eyleminin gerçekleşmesinden kısa bir süre sonra uygulanmasına bağlı olduğundan söz etmiştik. İdari yargı ve adli yargı da çalışma hızlarına baktığımızda davalar hızlı bir şekilde sonuçlandırıldığından söz edilemez. Çalışma hızlarının yavaşlığının çeşitli nedenleri olabilir. Ancak yavaş bir yargılama cezaların etkinliğini ve caydırıcılığını da azaltmaktadır. Bu noktada adli yargıda tartışılması gereken vergi suçlarında dava açma usulleri de cezalandırılmanın bir an önce gerçekleştirilmesini engelleyen bir usul olduğu söylenebilir. Cezalandırılmanın gecikmesine neden olan bu usul yerine daha pratik ve süreci hızlandıracak usuller yürürlüğe konmalıdır.

## 9.2. Vergi Uyuşmazlıkları ve Suçlarının Yargı Aşamasındaki Sonuçları

Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasındaki sonuçları idari yargı ve adli yargı kolları bakımından ayrı ayrı değerlendirilecektir.

### 9.2.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yargı Aşamasındaki Sonuçları

Mevcut bilgiler, vergi inceleme raporlarına istinaden tarh edilen vergiler ile kesilen cezaların yaklaşık %85 lik kısmının vergi yargısına başvurulmaksızın

<sup>889</sup> Adalet Bakanlığı Adli Sicil Genel Müdürlüğü İstatistikleri, <http://www.adli-sicil.gov.tr/ISTATIST.HTM>, Erişim 1.5.2004

kesinleşmektedir. Mükellefler idari yolla çözemedikleri uyuşmazlıklarını yargı yolu ile çözmektedirler. Uyuşmazlıkların %15 lik kısmı ise yargıya intikal etmektedir. Yargıda çözümlenen uyuşmazlıkların büyük bir çoğunluğu mükelleflerce kazanılmaktadır.<sup>890</sup>

1993-1997 dönemini kapsayan bir çalışmaya göre Danıştay'ın vergi davaları ile ilgili kararlarıyla ilgili olarak “vergi idaresi lehine sonuçlanan davalar”ın ortalama oranı % 16 iken, “mükellef lehine sonuçlanan davalar”ın ortalama oranı % 84’dür.<sup>891</sup> Vergi idaresinin temyiz ettiği dosyaların toplam temyiz edilen dosyalara oranı %84 dür ve mükellef lehine sonuçlanan dava oranı %92 dir. Mükellefin temyiz ettiği dosyalarda mükellef lehine sonuçlanan davaların oranı ise % 40 dır.<sup>892</sup>

Tablo 22. Yargıya intikal eden uyuşmazlıkların vergi idaresi aleyhine gerçekleşme oranları(%)

Yargıya intikal eden uyuşmazlıklar	Dosya adedi	Vergi tutarı
Takdir Komisyonu Kararları	98,2	88,7
Yaygın yoğun vergi denetimi tutanakları	98,6	91
İşyeri kapama cezaları	97,8	-
Bakanlıkça yayımlanan genel tebliğ	86,4	91
Hesap Uzmanı vergi inceleme raporları	80,6	76,3
Maliye Müfettişi vergi inceleme raporları	94,7	99,8
Gelirler Kontrolörü vergi inceleme raporları	91,7	94,7
Vergi Denetmeni vergi inceleme raporları	87	99,9

<sup>890</sup> Karyağdı, a.g.e., s.120-121.

<sup>891</sup> Benzer sonuçlara İstanbul’da yapılan bir çalışmada da ulaşılmıştır. Bu çalışmaya göre, inceleme elemanlarının raporlarına dayanarak yapılan matrah taktirlerine karşı vergi mükelleflerinin açtıkları davalarda vergi mahkemelerinde %60 oranında vergi mükellefi lehine, %18 oranında ise idare lehine karar verilmiştir. Bu kararlar aleyhine Danıştay’da temyize gidildiğinde ise %83,9 oranında onama kararı verilmiştir. Takdir komisyonlarınca yapılan matrah taktirlerinde ise, vergi mükelleflerinin vergi mahkemesinde açtıkları davaların %65’i kabul, %8,1’i red edilmiş, %11,4 ise kısmen kabul kısmen ret kararı verilmiştir. Diğer davalar ise süre ve görev, davanın açılmamış sayılması, feragat gibi nedenlerle reddedilmiştir. Danıştayda bu kararlar temyiz edildiğinde ise %89 oranında onama kararı verilmiştir. Vergi mahkemesinin kararına karşı Bölge İdare Mahkemesi’ne yapılan itirazların %87’ si vergi idaresi tarafından yapılmıştır. BİM %91.6 oranında itirazı reddederek vergi mahkemesinin kararını onaylamıştır. Bu kararlara karşı BİM de % 85 oranında vergi idaresi karar düzeltme talebinde bulunmuştur. BİM % 85 oranında red kararı vermiştir.Vergi mahkemesinin kararına karşı temyiz talebi % 85 oranında vergi dairesi tarafından istenmiştir. Danıştay %82.6 oranında vergi mahkemesinin kararını onamıştır. % 1.9 oranında da düzelterek onanmıştır. Toplam %84.5 oranında bir onanma söz konusudur. Danıştay’da %84 oranda ise vergi dairesi karar düzeltme istemiştir. Sonuçta ise Danıştay %97 oranında red kararı vermiştir.

Bkz. Saban, a.g.e., s. 90

<sup>892</sup> İsmail Engin, Fatih Saraçoğlu, Leman Dönmez, “Temyiz Yoluyla Yargıya İntikal Eden Vergi Uyuşmazlıklarının Sonuçları Üzerine Bir Değerlendirme”, *Yaklaşım*, S.87, (Mart 2000), s. 240

Tablo 23. Eskişehir’de Yargıya intikal eden uyuşmazlıkların sonuçları

ESKİŞEHİR	İDARE AÇISINDAN	1999	2000	2001	2002	2003
Vergi Mahkemesi	Lehte	158	250	359	471	781
	%	18	21	22	22	31
	Aleyhte	523	718	979	1269	1362
	%	62	60	60	62	54
	Tadilen tasdik	165	223	288	329	362
	%	20	19	18	16	15
	Toplam	846	1191	1626	2069	2505
Bölge İdare Mahkemesi	Lehte	9	19	312	50	73
	%	8	13	56	12	12
	Aleyhte	98	121	242	336	499
	%	92	86	43	85	85
	Tadilen tasdik	0	1	1	15	16
	%	0	1	1	3	3
	Toplam	107	141	555	401	588
Danıştay	Lehte	31	59	107	146	317
	%	7	9	16	17	28
	Aleyhte	394	545	581	682	768
	%	90	88	82	79	68
	Tadilen tasdik	14	17	20	35	39
	%	3	3	2	4	3
	Toplam	439	621	708	863	1124
Eskişehir Defterdarlığından Temin edilen bilgiler						

Vergi idaresi ile mükellefler arasında çıkabilen ihtilafların çözülmesi, mükelleflerin idarenin hukuka aykırı işlemlerine karşı bir güvenceye kavuşmasını sağladığı gibi mükelleflerin ve vergi idaresinin vergi kanunlarına uymasını da sağlamaktadır. Bu bakımdan Vergi İdaresi ile mükellefler arasındaki ihtilafların çokluğu, mükellefler ile birlikte vergi idaresinin de sisteme uyumunda problemler bulunduğunu göstermektedir.

Her ne kadar salınan vergi ve cezaların önemli ölçüde idari aşamada sonuçlanmakta ise de vergi yargısına intikal eden kısmın büyük oranda mükellef lehine sonuçlanması, idarenin uygulamış olduğu cezaların caydırıcılığını azaltmaktadır. Çünkü uygulanan cezaların tartışılabilir olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu sonucun sebepleri şu şekilde sayılabilir. Vergi yargısı ile vergi idaresi arasında başta delil sistemi olmak üzere yorum ve anlayış farklılıkları bulunmaktadır. Vergi mevzuatının hazırlanması ve tatbikinde vergi yargısının yerleşik içtihatları dikkate alınmamaktadır. Vergiyi doğuran olay ve işlemlerin ispatı ve delillendirilmesi konularında yeterli ve gerekli verilere ulaşılamamaktadır. Bilirkişilik kurumunun işleyişinde nitelik ve objektiflik bakımından sorunların yaşanabilmektedir. Vergi inceleme elemanları ve takdir komisyonları eksik incelemeye dayalı inceleme raporları yazabilmekte, takdir işlemleri yapabilmektedirler. Vergi mevzuatının karmaşıklığı nedeniyle mevzuata gerektiği ölçüde nüfuz

edilemeyebilmektedir. Yasaların öngördüğü sınırları zorlayan iç düzenlemeler ve genel tebliğler söz konusu olabilmektedir. Vergiyi doğuran olayın kavranması için hukuk kadar iktisat, maliye, matematik ve işletmecilik gibi çok sayıda sosyal bilim ve disiplinlerden yararlanılması gerekmekte olmasına karşın vergi yargısı sürecinin salt hukuksal formasyona dayalı olarak yürütülmektedir. Vergi yargısının ihtisas mahkemeleri niteliğine uygun olarak etkin bir şekilde yapılanması ihtiyacı bulunmaktadır. Öte yandan yargı aşamasında vergi inceleme raporlarının iktisat, hukuk, muhasebe, revizyon gibi konularda uzman olmayan kişilerce savunulması nedeniyle, her şeyden önce söz konusu raporların anlaşılmasında sorunlar yaşandığı, yargılama sürecinde yetersiz düzeyde iddia ve cevaplara yer verildiği de bir gerçektir. Bu nedenlerden dolayı Vergi İdaresinin, mükelleflerin gönüllü uyumunu sağlamada başarılı olması olanaksızdır.

Bu genel gerekçelerden sonra tablolara baktığımızda davaların vergi tutarları itibariyle idare aleyhine gerçekleşmesi en az % 76 en fazla da %99.9 olarak gerçekleşmiştir. Dosaya sayıları itibariyle ise en az % 80, en fazla da %98.6 olarak idare aleyhine gerçekleşme söz konusu olmuştur. Bu rakamlardan da anlaşılacağı üzere uyuşmazlığın yargıya intikali halinde idarenin haksız çıkma ihtimali oldukça yüksek görünmektedir. Eskişehir ili ile ilgili tablolara baktığımızda yine Türkiye genelinde olduğu gibi idare aleyhine gerçekleşme oranlarının yüksek olduğunu görmekteyiz. Ancak yıllar itibariyle değerlendirdiğimizde ise bu oranların aşağı bir eğilim gösterdiği de dikkatten kaçmamaktadır. Vergi mahkemesinin kararlarını BİM si yüksek oranlarda onamaya devam ederken, Danıştay açısından % 70' ler civarında kalmaktadır. Bu sonuçlar Vergi Mahkemesinin Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay ile karar konusunda uyum içinde çalıştığının göstergesi olmanın yanında, “objektif hukuk düzeni”ni birlikte oluşturduklarını da göstermektedir.

Verileri genel olarak değerlendirdiğimizde yine uyuşmazlıkların yargıya intikal etmesi halinde idarenin davayı kaybetme olasılığı % 50 den fazladır. Bu ise idarenin uygulamalarının ve bu arada ceza uygulamalarının tartışılabilirliğini devam ettirdiğini göstermektedir. Bu durumda bir ceza uygulanması söz konusu olduğunda idari çözüm yolları bir yana uyuşmazlık yargıya intikal ettirildiğinde de cezalardan kurtulma olanaklarının yüksek olduğunu söylemek mümkündür. Bu da cezaların caydırıcılıklarını azaltmakta, dolayısıyla mükellefleri vergi suçlarını işlemekten alıkoymamaktadır.

Tablo 24. Danıştay 4. dairesinin 1999 yılında karar bağlanan vergi inceleme raporlarına ilişkin sonuçlar

UYUŞMAZLIĞIN NEDENİ RAPORLAR	DAVA KONUSU VERGİ	KESİNLEŞEN VERGİ	KESİNLEŞEN VERGİNİN ORANI(%)	DAVA KONUSU CEZA	KESİNLEŞEN CEZA	KESİNLEŞEN CEZANIN ORANI(%)
H.U. R	66.063.697	15.654.624	23.7	175.619.429	13.354.079	5.5
M. M. R.	5.869.271	11.990	0.2	12.557.176	37.500	0.3
G. K. R.	356.122.931	18.755.507	5.3	682.255.100	50.254.667	7.4
V. D.R.	282.104.955.115	226.258.472	0.1	1.903.676.495	236.021.624	12.4
V. D. M. R.	24.936.959	3.192.799	12.8	80.058.181	9.223.941	11.5
Toplam	282.563.708.393	260.988.062	0.1	2.862.218.756	305.565.203	10.7

Karyağdı, 2001, s.92-93.

Yukarıdaki tablo 24’de yer alan verilerde ise ilginç sonuçlarla karşılaşmaktadır. Olması gereken cezayı dava konusu edilen ceza olarak ele alırsak dava sonucunda ortaya çıkan ceza tutarı % 10 seviyelerinde kalmaktadır. Buna karşın dava sonucu kesinleşen vergi ile dava sonucu kesinleşen cezayı ele aldığımızda ise verginin bir katından biraz fazla cezanın söz konusu olduğu ortaya çıkmaktadır ki bu durum uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesinde de benzerlik göstermektedir.

### 9.2.2. Vergi Suçlarının Adli Yargı Aşamasındaki Sonuçları

Ceza mahkemesinde yargılanmak sonucunu getiren vergi suçlarını oluşturan fiiller, ağırlıklı olarak, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde sayılmıştır. Özellikle yaşanan ekonomik krizin etkisi, denetimde gerekli etkinliğin sağlanamaması gibi sebeplerle büyüyen kayıtdışı ekonomi hacminin de etkisi ile bu tür suçların arttığı görülmektedir. Hileli vergi suçu veya kaçakçılık suçu işleyenler için öngörülen ‘hürriyeti kısıtlayıcı cezaların’ mahkemelerce hüküm altına alınarak uygulanması pek nadir görülmektedir. Ceza hukuku karşısında bu suçların ispatındaki zorluk nedeniyle mahkemelerden sonuç almak güçleşmektedir. Bu konuda tatmin edici istatistik bulmak da güçtür. Bu durum özellikle adli yargının sorunu olarak görülmektedir. Kuşkusuz bu durum ceza hukuku ile vergi hukuku arasındaki disiplin farklılığından kaynaklanmaktadır. Zira ceza hukukunda suç sayılan fiil ile fail arasındaki illiyet bağının ‘hiç bir kuşkuya yer bırakmayacak biçimde’ kanıtlanması gerektiğinden, şüphe sanığın lehine işlemektedir.

Önceki bölümlerde de belirtildiği üzere, vergi kanunlarında yer alan cezaların ağır olması caydırıcı olması için yeterli değildir. Belki bundan daha önemlisi söz konusu cezaların uygulanabilmesidir. Nitekim aşağıdaki çalışma sonuçları, kaçakçılık suçlarına ilişkin olarak mahkemelerce verilen cezaların caydırıcı olmaktan uzak

olduğunu ortaya koymaktadır. Kaçakçılık suçuna ilişkin olarak 1998-2000 dönemlerinde yazılan raporlar neticesinde yargı aşamasında mahkemelerce verilen karar sonuçları, Ankara Defterdarlığının yaptığı çalışmada aşağıdaki şekilde ortaya çıkmıştır:

Tablo 25. Kaçakçılık suçuna ilişkin adli yargı sonuçları

YILLAR	BERAAT	ERTELEME	TECİL	P.CEZASI	ORT.KALDIRMA	HAPIS
1998	238	165	67	57	19	-
1999	339	66	31	28	37	2
2000/ 1-4	17	10	2	2	3	4

YILLAR	RED	ONAMA	ZAMANAŞIMLI	GÖREVSİZLİK	DÜŞME	TOPLAM
1998	1	-	-	4	-	551
1999	3	1	1	12	1	521
2000/ 1-4	2	-	-	-	-	40

Ankara Defterdarlığı

Tablo 25'den de görüleceği üzere hapis cezası ve para cezalarını temel alırsak mahkemelere sevk edilen dosyaların % 90-95 oranında cezasız bırakıldığı ortaya çıkmaktadır.

Açılan ceza davalarının iddianamelerinde suç genellikle "213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na muhalefet" şeklinde belirtildiğinden, açılan davaların fiil itibariyle tasnifini yapmak mümkün olamamaktadır. Bu nedenle fiiller itibariyle değil, Vergi Usul Kanunu'na muhalefet suçu kavramını kullanarak istatistikleri yorumlamaya çalışacağız.

Tablo 26. Ceza mahkemelerinde V.U.K.'na muhalefet iddiası ile açılan davalar

YILLAR	AÇILAN DAVA	SANIK	ERKEK	KADIN
2000	7064	10301	9686	615
2001	7817	12833	12236	597
2002	7506	10595	10160	435

Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, <http://www.adli-sicil.gov.tr/1STATIST.HTM>, Erişim 1.5.2004

Tablo 26'ya baktığımızda vergi usul kanununu ihlal fiilleri erkek egemen fiiller olarak göze çarpmaktadır. Açılan dava sayıları ile sanık sayıları arasındaki fark davalarda birden fazla sanık olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte yılda 7500 civarında davanın açılmakta olduğunu görmekteyiz. Açılan davalarda ise sanık sayıları da on bin'in üzerinde olduğu görülmektedir.

Tablo 27. Ceza mahkemelerinin Vergi Usul Kanunu'na muhalefet iddiası ile açılan davalarda verdikleri kararlar

Yıllar	Çıkan dava	Toplam sanık	Mahkumiyet	Beraat	Davanın düşmesi	Diğer kararlar <sup>893</sup>
2000	6640	6640	2894	2037	348	1361
2001	6921	7008	2719	1473	408	2408
2002	7683	7450	4638	2556	639	3186

Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, <http://www.adli-sicil.gov.tr/ISTATIST.HTM>, Erişim 1.5.2004

Tablo 28. Ceza mahkemelerinde sanıklar hakkında verilen kararların oransal dağılımının VUK' na muhalefet davalarındaki kararların oransal dağılımı ile karşılaştırılması(%)

2002	Mahkumiyet	Beraat	Davanın düşmesi	Diğer kararlar
AĞIR CEZA	44.3	26.7	3.2	25.8
ASLİYE C.	42.0	31.6	6.4	20.0
VUK	39.2	21.2	4.6	34.7

Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, <http://www.adli-sicil.gov.tr/ISTATIST.HTM>, Erişim 1.5.2004

Her iki tabloyu beraber yorumladığımızda VUK' na muhalefet suçundan % 40 ya da altında bir mahkumiyet oranı söz konusudur. Bu oran ağır ceza ve asliye ceza mahkemeleri ortalamalarının altındadır. Verilen kararlarda 'diğer kararların' ciddi bir oransal büyüklüğü söz konusudur. Bu mahkeme ortalamalarının da üzerindedir. Bunun erteleme ve birleştirme kararlarının yoğunluğundan kaynaklandığını düşünmekteyiz. Erteleme kurumuna müsait suçlar olduğundan bu oransal büyüklüklerinde normal olarak kabul etmek gerekir. Beraat hükümlerine baktığımızda ise mahkeme ortalamalarının altında görülmektedir. Ancak tablolardan anlamlı bir ilişki kurmak da zor görünmektedir. Ancak dikkat çekici bir gösterge de bulunmamaktadır.

31.12.2000 tarihi itibarıyla Vergi Usul Kanunu'na muhalefet suçu ile cezaevlerinde bulunan kişi sayısı, 109'u hükümlü, 71'i tutuklu olmak üzere 180 kişidir. 31.12.2001 tarihi itibarıyla Vergi Usul Kanunu'na muhalefet suçu ile cezaevlerinde bulunan kişi sayısı ise 85'i hükümlü, 11'i tutuklu olmak üzere 96 kişidir.<sup>894</sup>

<sup>893</sup> Diğer kararlar ile yetkisizlik, görevsizlik, birleştirme, TCK 119 'uncu madde uyarınca ortadan kaldırma, 4616- 4454 s.k. göre erteleme ve TCK 46. Madde gereğince verilen kararlar kastedilmektedir.

<sup>894</sup> Adalet Bakanlığı Ceza ve Tevkifleri Genel Müdürlüğü  
[Http://www.cte.adalet.gov.tr/istatistikler.htm](http://www.cte.adalet.gov.tr/istatistikler.htm), Erişim 5.5.2004

Tablo 29. 213 sayılı VUK' na muhalefet edenlerin Cezaevlerindeki aylar itibariyle mevcutları

Aylar	Hükümlüler		Hükmen tutuklu	Tutuklular		Toplam
	Erkek	Kadın	Erkek	Erkek	Kadın	
Ocak 2003	50	1		6		57
Şubat 2003	74	3		19	1	97
Mart 2003	38	1		24		63
Nisan 2003	36			13		49
Mayıs 2003	34		4	9		47
Haziran 2003	47			159		206
Temmuz 2003	28			151		179
Ağustos 2003	54			3		57
Eylül 2003	34			38	7	79
Ekim 2003	38			3		41
Kasım 2003	41			1		42
Aralık 2003	19			5	2	26
Ocak 2004	27			4		31
Şubat 2004	21			9		30
Mart 2004	28			47		75

Adalet Bakanlığı Ceza ve Tevkifevleri Genel Müdürlüğü [Http://www.cte.adalet.gov.tr/istatistikler.htm](http://www.cte.adalet.gov.tr/istatistikler.htm),

Erişim 5.5.2004

Belirli bir kesitte ceza evleri mevcutları aslında durumun ne olduğunu gösteremediğinden aylar itibariyle cezaevleri mevcutlarına bakmak belki durumu daha da açıklığa kavuşturabilecektir. Cezaevleri mevcutlarına tutuklular hariç hüküm giyenlere baktığımızda en fazla Şubat 2003 de 74 kişinin hükümlü olduğu görülmektedir. Veriler VUK' nuna muhalefet olarak tasnif edildiğinden vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle hapis yatanların bu rakamlarında altında olacağı şüphesizdir. Bu rakamın Türkiye geneli açısından çok az olduğu düşünmekteyiz. İstanbul Defterdarlığı Vergi Denetmenleri Bürosu'nca 2000 yılında 3.170 mükellef incelenmiş, 1.457 adet vergi suçu raporu yazılmıştır. 2001 yılında ise 2.332 mükellef incelenerek 1.216 adet vergi suçu raporu hazırlanmıştır. Yargılama sürelerinin 2 yıla yaklaştığını da düşündüğümüzde bu suç raporlarının 2003 yılındaki cezaevleri nüfusuna yansımaları beklemek olanaklıdır. Ancak rakamlar arasında ciddi oranlarda farkın bulunması nedeniyle denetmenlerin suç olarak gördüğü fiillerin ceza mahkemelerinde hiç de öyle algılanmadığını söylemek mümkündür.

Tutuklu sayılarının hükümlü sayılarına yansımadağı da tablodan anlaşılmaktadır. Bu durumda tutuklanarak yargılananların yüksek bir oranda hüküm giymeden tahliye olduğu ortaya çıkmaktadır. Vergi kaçakçılığında genelde hapis yatanların ağır hapis cezasını gerektiren fiillerle yargılandıkları ve bunların cezalarının 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası olduğu düşünüldüğünde, verilere baktığımızda bu cezadan yatabilecek kişi

sayısının en fazla 19 olabileceği görülmektedir. Aylar itibariyle mevcutlara bakmamızın bir nedeni de aslında hapis cezasına mahkum olanlar ne kadar hapiste yatmakta olduğunu tespit etmektir. Elbette bunlar tabloda incelediğimiz kesit bakımından geçerli bir varsayımdır. Veriler fiiller itibariyle tasnif edilmediğinden net bir şey söylemek mümkün değilse de kadınlar açısından baktığımızda en fazla üç ay hapiste kalma ihtimalleri vardır.

### **9.3. Vergi Mahkemeleri ile Adli Mahkeme Kararlarının Birbirine Etkisi**

Vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar vergi yargısında, hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren suçlarla ilgili uyuşmazlıklar ise ceza mahkemelerinde görülmektedir. Örneğin, kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerin işlendiği iddiası ile açılan bir ceza davasının sonucuna göre, aynı fiillerle vergi kaybına yol açılması halinde kesilecek ceza farklılaşabilmektedir. Oysa, vergi hukuku ilişkisinden kaynaklanan uyuşmazlıkların farklı yargı kollarına ait mahkemeler tarafından çözüme kavuşturulmasına rağmen, bir mahkemenin verdiği kararın diğer yargı koluna ait mahkemenin verdiği veya da vereceği kararı nasıl etkilediğine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu konuda uygulamada çok yaygın sorunlar yaşanmıyorsa da, yargı kolları arasında hüküm uyuşmazlıklarının çıkmasına elverişli bir ortamın varlığı kabul edilmelidir. Bu itibarla, vergi mahkemeleri adli yargı kararlarının birbirine etkisi açık bir biçimde düzenlenmelidir.

## **10. VERGİ CEZA SİSTEMİ KARŞISINDA TOPLUMSAL VE KİŞİSEL BİLİNÇ**

Bu kapsamda vergi bilinci ve ahlakı ele alındıktan sonra, toplumsal yaptırımlardan ayıplama ve damgalamadan bahsedilerek vergi suçlularının ilanı ele alınacaktır. Daha sonra vergi suçlarının özel yasada düzenlenmiş olası bir sorun olarak karşımıza çıkabilmektedir. Bu konu da ele alındıktan sonra kısa bir değerlendirme yapılacaktır.

### **10. 1. Vergi Bilinci**

Vergi uygulamalarında taraflardan birisi, kamu hizmetleri için yaptığı harcamaların finansmanını sağlamak amacıyla vergi toplamak durumunda olan devlet, diğeri ise, elde ettiği gelirin mümkün olduğunca fazla kısmını çeşitli nedenlerle kendi

elinde tutmak isteyen mükelleftir. Diğer taraftan, mükellef kesiminin de kendi içinde vergiye bakış açısı konusunda önemli farklılıklar vardır.

Türkiye’de toplumun vergi ödeme bilincinin yokluğu iddiasına dayalı çözümler tek başına anlam ifade etmemektedir. Çünkü toplumla bu görüşten hareketle kurulmaya çalışılan ilişkiler anlamsız kalabilmektedir. “Vergi ödemenin erdemleri”ni çıkış noktası alan kampanyalar, halkın desteğini sağlayamamaktadır.

Meşru bir vergi sistemi için anayasal hükümlere ve kapsamlı yasal düzenlemelere sahip olmak, toplumun inancı için yeterli olmamaktadır. Devletin sadece vergileri toplaması değil, toplanan kaynağın nasıl kullandığı da önem kazanmaktadır. Özellikle, mevzuatla yaratılan dengesizlikler yanında vergi adaletsizliği ve harcama disiplinsizliği, sistemin meşruiyetini zedelemekte; giderek yaygınlaşan vergi direnci, toplum vicdanında aklanmakta; devletin yaptırımları daha çok etkisizleşmektedir. Bir vergi sisteminin başarısı için toplumun inancı ve desteği zorunludur. Bu nedenle devlet, önce haklı, sonra dürüst ve açık, son olarak da düzeni sağlamada güçlü olmalıdır. Türkiye’de vergi sisteminin meşruiyeti bu anlamda çok tartışmalı gözükmektedir. Vergi bilinci de “meşruiyet”le yakından ilişkilidir ve vergi sistemi, bireysel rasyonelliği vergi ödememekte ortaya çıkarmakta; herkesin vergi ödemesi ile yalnız toplumsal değil bireysel çıkarların da en çoklaştırılacağı ortama inanç bulunmamaktadır. Dolayısıyla, vergi ödemeye karşı olan direnci rasyonellikten çıkarmak bu “bilincin” yerleşmesi için ilk koşuldur. İkinci koşul ise bunun topluma anlatılabilmesidir. Bunlar sağlanmadıkça “bilinç yaratmaya “ dönük uğraşlar sonuç vermeyecektir.

Bir kişinin kendi kendini vergi ödeme külfeti altına sokması, bu külfetin gerekliliğine ve adillğine olan inanç ve buna aksi davranışlardan caydırıcı yaptırımlarla olur. Sistemdeki en ufak bir aksaklık, vergi ile ilgili ekonomik birimlerde vergi ödememe konusunda yeni mazeretler yaratılmasına neden olmakta ve yaratılan bu mazeretler, vatandaşlık görevinin yerine getirilmeyişine meşruiyet kazandırmayı amaçlanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında ceza sisteminin iyi bir şekilde işler olması, caydırıcı olması vergi bilincinin gelişmesine ve toplumda kabul görmesine katkıda bulunacaktır. Bu nedenlerle vergi ceza sisteminin adil ve caydırıcı olması, yükümlülüklerini yerine getirenlerin kendilerini “kümesteki kaz” ya da enayi hissetmemelerini sağlayacak bir şekilde düzenlenmiş olmasının vergi bilincinin gelişmesi açısından katkısını inkar etmek mümkün değildir.

## 10.2. Vergi Ahlakı

Mükelleflerin gönüllü olarak tam ve sadakatle vergi kanunlarına uyumlarının sağlanması bakımından bir çok ahlaki argümandan söz açılabilir. Bunlar şu şekilde özetlenebilir; Devlet hizmetinden yararlanıldığında bunun karşılığının ödenmesi gereklidir, Kanunlara uyma yararlı ve istenen davranışlardır ve bu nedenle vergi kanunlarına uymak gerekir, Yapıcı sosyal hizmetlerde gönüllülük yararlı bir ahlaki ilkedir, bu nedenle mükellefler devlet ile gönüllü olarak birlikte çalışılmalıdır. Demokrasiye ve gönüllülüğe verilen toplumsal onay vergi ödeme isteğini de ortaya çıkarmalıdır. Vergi suçları mağduru olmayan suçlardan değildir. Mağdurları, dürüst ve vergilerini düzenli ödeyen toplumun büyük kesimleridir. Bu noktada vergi suçlarına karşı inandırıcı ahlaki bir durum oluşturabilmenin temel zorluğu, mükelleflerin suçluluk duygularına karşı psikolojik savunma mekanizmalarını çok kolaylıkla devreye sokabilmeleridir.<sup>895</sup> Bununla birlikte kabul edilen ahlaki değerler yapılabilecek tercihleri sınırlar, alternatif tercihi belirleme ve tercihler arasında seçim yapmak gibi imkanları azaltır. Ahlaki açıdan kabul edilemeyen alternatiflerin bilinçli olarak seçilmesi ya da düşünülmesi bu bakımdan olasılık dışıdır. Sadece seçilebilecek bir tercih olması halinde ahlaki değerler bu tercihin yapılmasına katkıda bulunurlar. Faydayı maksimize etme bakımından tercih edilebilir tüm olasılıklar ortadan kaldırılır. Vergi kaçırmaya elverişli durumlar söz konusu olsa da, ahlak vergi mükelleflerini kanuni yoldan sapmasına izin vermez.<sup>896</sup>

Vergi cezalarının etkinliğini etkileme bakımında genel olarak ahlakın özelde ise vergi ahlakının önemi yadsınamaz. Ahlaki inanışlar bir çok suç için önemli rol oynamaktadır.<sup>897</sup> Bir varsayıma göre, ekonomik suçlar, ahlaki olmayan tercihlerin sonucudur. Vergi kanunlarına uyumu arttırmak için ahlakı referans alan bir çalışmada alternatif yaklaşımlara göre ahlaki yaptırımlara başvurma birtakım avantajları olduğu belirlenmiştir. Ahlaki yaptırımlar göreceli olarak daha ucuzdur, yaptırımlar ve zorlamalar ile suçtan caydırılmayacak bir çok potansiyel suçluya ulaşılabilir. Ayrıca politik

<sup>895</sup> Eugene Bardach, "Moral Suasion and Taxpayer Compliance." *Law and Policy* 11 No. 1 (January, 1989), s. 49–69; Klepper, Nagin, *a.g.e.*, s.144

<sup>896</sup> Yücel, *a.g.e.*, 1997, s. 53

<sup>897</sup> "...ahlak kurallarının alanı hukuk ve özellikle ceza hukuku alanından daha geniştir. Çağdaş ceza yasaları, yalnız toplumun düzenini, huzurunu ve güvenliğini bozucu nitelikteki ahlaka aykırı davranışları kendi alanı içine almakla yetinmiştir, kesin bir zorunluluk olmadıkça bu nitelikte olmayan ahlak kurallarına aykırı davranışlara karışmayı kişilerin özgürlükleri ve dokunulmazlıkları bakımından zararlı ve hatta tehlikeli görmüşlerdir." AYM. 21.10.1975, 152/202, *AMKD.*, S.13, (1976), s.643

olarak daha çekicidir çünkü ahlaki yaptırımlar klasik yaptırım, zorlama çabalarından daha az yabancılaşmaya neden olmaktadır.<sup>898</sup> Ancak ahlaki referans alan yaptırım yaklaşımının etkisinin ölçülürlüğü tartışmalıdır. Orleans ve Schwartz 1967’ de yapmış oldukları çalışmada ahlaki yaptırımların korkutmadan daha etkili olduğunu bulmuşlardır. McGraw ve Sholz 1991 tarihli çalışmalarında ahlaki yaklaşımların insanların hileli eylemler hakkında düşüncelerini değiştirse bile davranışları değiştirmediğini tespit etmişlerdir. Mason ve Mason 1992’ de yaptıkları çalışmada ise medyanın mükellefleri yönlendirebildiğine dair bazı kanıtlar bulmuşlardır.<sup>899</sup> Denetim olasılıklarının artması, ağır cezalar mükelleflere, kendilerine güvenilmediğini düşündürdüğü oranda vergi ahlakını aşındırabilecektir. Bununla birlikte dürüst mükelleflerce, sıkı denetim ve cezaların, sadece dürüst olmayan mükelleflere yönelik olduğu algılanırsa vergi ahlakının olumsuz etkilenmesi beklenmez.<sup>900</sup>

Bir kısım hukukçular, özel yasalarla yaratılmış suçları yapay, biçimsel, maddi suçlar olarak nitelemiş ve ahlaki bir temelden yoksun olduklarını belirtmişlerdir. Bu görüşün sonucu olarak, özel yasalarda yer alan suçları işleyen kimselerin, toplumsal dışlama ve kınamaya uğraması söz konusu olmamaktadır.<sup>901</sup> Bu görüşe ülkemiz açısından katılmak mümkündür. Çünkü ceza hukuku anlamındaki suç ve cezalar özel bir yasa olan VUK ile düzenlenmiştir. Bununla birlikte vergi ahlaki yapımız gelişmemiştir. Ayrıca toplumda vergi suçu işleyenlerin damgalandığı ya da dışlandığı sıklıkla rastlanan bir durum değildir. Bir çok anket sonucuna göre çoğu vergi kanunlarına uymama eylemleri ahlaki inanışlardan kaynaklanmamaktadır. Westat yapmış olduğu çalışmalarında vergi kaçırmanın, aynı tutarda hırsızlık yapılmasından daha az ciddiye alındığını ortaya koymuştur.<sup>902</sup> Song ve Yarborough un çalışmalarında ise vergi kaçırmanın bisiklet çalmaktan daha ciddi bir suç olmadığı inancının bulunduğu tespit edilmiştir.<sup>903</sup> Westat’ın tespitlerine göre bir çok mükellef vergi kanunlarına uyma konusunu vergi idaresi ile mükellef arasında oynanan bir akıl oyunu olarak görmektedir.

<sup>898</sup> D. O. Friedrichs, *a.g.e.*, s. 334-335

<sup>899</sup> Aynı, s. 334- 335

<sup>900</sup> Bruno S. Frey, “Tertium Datur: Pricing, Regulation and Intrinsic Motivation”, *Kyklos*, 45(2), (1992), s. 176

<sup>901</sup> Robert Legros, “Özel Yasaların Genel Ceza Hukuku Üzerindeki Etkileri”, *Çev:Hasan Bıyıklı, Yargıtay Dergisi*, , S.3, (1979), s.462

<sup>902</sup> Westat, Inc., *Self-Reported Tax Compliance: A Pilot Survey Report*, IRC, 1980’ dan yapılan alıntı; Klepper, Nagin, *The Criminal*, *a.g.e.*, s.126-152

<sup>903</sup> Song, Y., Yarborough, T. E., “Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey”, *Public Administration Review*, 38, s. 442,452

Bütün bu söylenenlerden sonra ahlaki inanışların, vergi kanunlarını ihlali önleme bakımından diğer suçlarda oynadığı kadar bir rol oynamadığını görmekteyiz.<sup>904</sup>

Günümüzde vergi ahlakının genel ahlaka göre çok daha düşük düzeyde olduğu ileri sürülmektedir. Çoğu insanın vergi suçu işlemesi, vergi kaçakçılığı yapması kısmen verginin zorlayıcı niteliğinden, kısmen de devlete karşı güvensizlikten kaynaklanmaktadır.<sup>905</sup>

Erard ve Feinstein, mükelleflerin suçluluk hissini vergiden ve denetimden kaçmayı tasarladığında ve utanma duygusunu da yaptığı fiillerden sonra yakalandığı zaman hissettiklerini ifade etmektedirler.<sup>906</sup> Bireyin ahlaki olarak yanlış olduğunu düşündüğü bir şeyi yapması durumunda hissettiği suçluluk ve utanma şeklindeki normların içselleştirilmesi de yasaların ihlali durumunda potansiyel bir maliyet veya ceza olarak düşünülebilir.<sup>907</sup>

Bireylerin ve toplumun ahlaki bakış açıları yaptırımların varlığı ile etkilenebilmektedir. Eğer bir kısım kanuni düzenlemeler, toplum tarafından meşru olarak görülürse ve cezaların şiddeti, suçların şiddeti ile orantılı olarak artıyorsa, bu kanuni yaptırımlar kişisel ve grup görüşlerini olumlu olarak etkileyebilir. Cezaların ağırlığının artmasına karşın kesinliğinin arttırılamaması halinde, insanlar vergi idaresini keyfi uygulamaların olduğu, adil olmayan uygulamaların olduğu bir yapılanma olarak görmeye başlayabilirler. Bunlarla birlikte eğer cezalar zengin olmayan ya da güçleri bulunmayanlara karşı uygulandığında ya da güçlü ve zengin olarak bilinenlerin bu cezalardan kaçma imkanı olduğunda, toplumun adalet duyguları zayıflamaktadır. Bu da gelecekte beklenen uyumu azaltabilmektedir.<sup>908</sup> Toplumda genel olarak vergi kaçakçılığının ahlaksızlık olarak kabul edildiği durumlarda ve topluma ciddi anlamda zarar verdiği düşünüldüğünde vergiye uyum göstermeyenleri ilan etme diğer vergi mükelleflerinin vergi sorumluluklarının genel bir artışına neden olabilmekte, vergi kanunlarına uyum göstermeyenlerinde toplumdaki dışlanmasına neden olabilmektedir. Ancak ahlaki ve adil olmayan bir idari yönetim söz konusu olduğunda topluma ilan

<sup>904</sup> Klepper, Nagin, *The Criminal, a.g.e.*, s.134-137

<sup>905</sup> Günter Schmölders, *Genel Vergi Teorisi*, Çev: Salih Turhan, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, 108

<sup>906</sup> B. Erard, J.S. Feinstein, "The Role of Moral Sentiments and Audit Perceptions in Tax Compliance", *Public Finance*, 49, (Supplement),(1994), s. 70-89

<sup>907</sup> H.G. Grasmic, R.J. Bursick, "Conscience, Significant Others, Rational Choice: Extending the Deterrence Model", *Law and Society Review*,24,(1990), s.839

<sup>908</sup> R. K. Gordon, *a.g.e.*, s. 127

etmenin bir anlamı olmayacak, toplumun vergi kaçırma eylemlerine karşı düşüncelerini değiştirmekte başarısız olacaktır.

Ampirik araştırmalar sonucunda ortaya çıkan bir takım bulgulara göre doğru ahlaki yollara başvurulduğu takdirde bazı mükellefler açısından vergi kanunlarına gönüllü uyum artabilir. Buna karşın Klepper and Nagin (1985) vergiye uyum sağlama bakımından ahlaki yükümlülük duygusunun yakalanma ve cezalandırma korkusundan daha fazla mükellefleri motive etmediğini ileri sürmektedir. Ancak diğer caydırma yöntemlerinin pahalı ve ahlaki yöntemlerin daha ucuz maliyetle uygulanabildiği söylenebilir. Bu nedenle ahlaki yöntemlerin vergiye uyumu sağlama bakımından daha az maliyetle gerçekleştiğinden uygulanmaya değer yöntemlerdir. Ahlakiliği savunan hemen hemen bütün yazarlar, vergi kanunlarına uyumun gerçekten yapılabilecek en doğru Şey olduğunu topluma inandırmayı, bu konuda toplumun ikna edilmesi gerektiği fikrindedirler. Buna karşın bireylerce zmsenmeyen ve sözde kalan ahlaki prensipler yolu ile bireylerin vergi kanunlarına uygun davranmalarını sağlamayı yoğun bir Şekilde denemek doğru bir yaklaşım değildir. nk bireylerin çeşitli durumlardaki özellikleri farklılaşabilmektedir, ahlak kurallarının yaptırımlarının sonuçları değişebilmektedir.<sup>909</sup>

### 10.3. Toplumsal Yaptırımlardan Ayıplama ve Damgalama

Toplumsal yaptırımları ayıplama ve damgalama olarak ifade etmek mümkündür. Potansiyel suçlular ve normdan sapanlar için damgalanma cezadan daha fazla nleme etkisine sahip olabilmektedir. Damgalama korkusunun, kişiyi etkilemesi nedeniyle, cezanın genel nleme niteliği konusunda özel bir anlamı vardır. Hkmllğn yarattığı sosyal damga potansiyel suçlular için daha kuvvetli bir nleme niteliğine sahiptir. Hukuka uyarlı bir vatandaş için, damgalanma korkusu ceza korkusundan daha kuvvetli bir etkendir. Kişi toplumdaki yerini, işini, iş ortaklarını kaybetmekten ve toplum tarafından tecrit edilmekten korkmaktadır. Bu nedenle, damgalanma korkusu, normlara uyarlılığı sağlamakta temel bir öğe olarak yer almaktadır. Beyaz yaka suçlarına karşı ahlaki ve normatif tepkiler ideal olarak önleyicidir. John Braithwaite' e göre yaptırımların suç oranlarını azaltmadaki başarısızlığının nedenlerinden biri de cezalandırmanın ahlaki boyutundan yani ayıplamadan ayrılmasıdır. Normatif sosyal kontrol aracı olarak ayıplama, zorlayıcı sosyal kontrol araçlarından daha etkilidir.

<sup>909</sup> Aynı, s. 127

Braithwaite' e göre ayıplama usulü topluma tekrar kazandırma bakımından damgalamaya göre daha uygun bir çözüm yoludur.<sup>910</sup>

Damgalanmanın iki yönü vardır; yeteri derecede üst beni gelişmiş, sosyal statü sahibi olan bireylerin normdan sapma türünden bir davranışta bulunmalarını önleyen yanı ile toplumda düzenin sağlanması ve korunması, buna karşın eski hükümlülerin topluma entegre olamaması sonuçlarını doğurmaktadır.

Damgalanmanın kendisi yaptırım olabileceği gibi cezai yaptırımlara ek olarak da belirebilir. Damgalama, normlardan sapma halinde grubun tepkisini yansıtmaktadır. Damgalama ağır olduğunda grubun normdan sapma karşısındaki tepkisi de şekli yaptırımın şiddet ve tabiatına bağlı olmaksızın, şiddetli olmakta ve normun kuvveti de o derecede büyük olmaktadır. Modern yasalarda, damgalanma hüküm sonrası kişi haklarının kısmen veya tümünden kaybedilmesinde şekillenmektedir. (örneğin vergi kaçırınların ya da borcunu ödemeyenlere yurt dışına çıkış yasağı gibi) damgalanmanın bu şekilde resmi sonuçları da vardır. Ayrıca resmi olmayan sosyal ve ekonomik sonuçları da vardır.<sup>911</sup>

Suçlular yasal yaptırımlara nazaran toplumsal yaptırımların (arkadaşlar ve aile arasında saygınlığın kaybedilmesi gibi) sertliğine karşı daha duyarlıdır. Bu bulgu cezaların kesinliğinin caydırıcılık etkisinin açıklanması ile de tutarlıdır, çünkü yasal cezalara nazaran, toplumda damgalamanın olmasının daha çok caydırıcılık etkisi söz konusudur. Bu yaklaşıma vergi uyumu açısından bakıldığında ceza hukuku anlamında bir yaptırımın söz konusu olduğu ciddi vergi suçlarının var olduğu durumlarda damgalanma korkusu söz konusu olabileceği söylenebilir.<sup>912</sup> Belirli etkinlikleri sapkın diye damgalamak bütünüyle keyfi nitelikte değildir; toplumsallaşma derecelerindeki, tutum ve fırsatlardaki farklılıklar, insanların sapkın diye damgalanması olası olan davranışları ne ölçüde benimseyecekleri üzerinde etkili olmaktadır.<sup>913</sup> Bu bakımdan Türkiye özelinde vergi suçları bakımından ciddi anlamda bir damgalamanın söz konusu olduğu söylenemez.

<sup>910</sup> D. O. Friedrichs, a.g.e., s. 334- 335

<sup>911</sup> Yücel, **Kriminoloji, Suç ve Ceza**, a.g.e., 356-359

<sup>912</sup> Klepper, Nagin, "The Criminal", a.g.e., s.134-137.

<sup>913</sup> Anthony Giddens, **Sosyoloji**, ( Ayraç Yayınevi, Ankara, 2000), s.189

#### 10.4. Vergi Suçlarının İlanı

Vergi suçlarının ilan edilmesi toplumsal yaptırımları harekete geçiren yapısıyla vergi ceza sistemlerinin caydırıcılığının artmasını sağlayan bir kurum olarak işlev görebilmektedir. Bu çerçevede başlangıçta, 1993 yılında 3946 sayılı kanunla, vergi borcunu zamanında ödemeyen mükelleflerin vergi yüzsüzü olarak ilan öngörülmüştür. Vergi dairelerinde ilan edilen listeler o dönem basında gündem yaratırken, zamanla kanıksanmış, listelerin haber değeri kalmamıştır. Bundan sonra iş çevrelerinde, kazancını zamanında beyan eden, ancak çeşitli imkansızlıklar nedeniyle vergi borcunu ödemeyen mükelleflere "yüzsüz" denmesinin haksızlık olduğu şeklinde tepkiler yoğunlaşmıştır. 1998'de ise 4369 sayılı kanunla vergisini zamanında ödemeyenlerin yanında vergi kaçırانların da ilan edilmesi hükme bağlanmıştır.

V.U.K. 5/4. md' sinde, "Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir. Ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalara ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara,yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu maddede yazılı yasaklara uymak zorundadırlar. Maliye Bakanlığı bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir." hükmüne yer verilmiştir. Ancak 2001 yılına kadar ne vergi borcunu zamanında ödemeyenler, ne de vergi kaçırانlar ilan edilebilmiştir. Maliye Bakanlığı nihayet 2001 yılında 293 sayılı tebliğ ile uygulamaya tekrar başlamıştır. Uygulama 2002 yılında 307 ve en son da 2004 yılında 335 sayılı tebliğler ile devam etmiştir. Ancak yine 5. 2002 ile 6.2003 arasındaki dönemde uygulama gerçekleşmemiştir. Çünkü bu tebliğlerden 307 sayılı tebliğ 6.2001 ile 5.2002 dönemlerini kapsarken, 335 sayılı tebliğ ise 6.2003 ve 5.2004 dönemini kapsamaktadır. Ayrıca 2002 takvim yılı itibariyle vadesi gelen vergilere ilişkin de uygulama yapılamamıştır. Görüleceği gibi istikrarlı olduğu söylenemeyecek bir uygulama söz konusudur.

En son düzenleme olan 335 sayılı tebliğ<sup>914</sup> göre 2004 yılında, Türkiye genelinde vergi dairelerinde yapılacak açıklamanın 16 Ağustos 2004 ila 15 Eylül 2004 tarihleri arasında, 1 Eylül 2004 tarihinden itibaren de Gelirler Genel Müdürlüğü'nün internet sitesinde yapılması öngörülmüştür. Açıklama kapsamına, her bir vergi dairesine 75 milyar TL ve daha fazla borcu olan veya bu tutar ve üzerinde kesinleşen vergi ve cezası bulunan mükelleflerin alınmasına karar verilmiştir. Yapılacak açıklamada vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve cezalar, ikmalen, re'sen veya idarece salınan vergiler nedeniyle kesinleşen vergi ve cezalar dikkate alınacaktır.

Bu listelerin vergi dairelerinin ilan tahtalarında bir ay süre ile asılı kalması, beklenen caydırıcılığı sağlayabilmesi şüphelidir. Bununla birlikte Gelirler Genel Müdürlüğü'nün internet sitesinde de açıklama yapılacak olması medyanın ilgisinin çekilmesine bağlı olarak caydırıcılık etkisi yaratabilir. Açıklama kapsamına alınırken 2004 yılı için 75 milyarın aşılması gerekmektedir. Bu durum ise 75 milyar TL vergi ve cezasının 70 milyar TL lik vergi ve cezasına göre daha çok suçluluk oluşturduğu şeklinde yorumlanabilir. Daha düşük tutardakilerin de açıklanması gereklidir. Kamu oyuna duyurularda önemli bir kısıt da vergi mahremiyetidir. Bu nedenle vergi mahremiyetinin kapsamının daraltılması kamuoyuna duyuruların caydırıcılığını arttırabilecektir. Ayrıca vergi borçlularının ve suçlularının kamuoyuna duyurulmasında dikkat edilmesi gereken bir durumda şudur; Kamuoyuna duyurular beklenen caydırıcılığı sağlayamadığında bu duyuruların artık yapılmaması gereklidir. Çünkü toplum bu kez idarenin ve ceza sisteminin başarısızlığını algılamaya başlayacak ve vergi suçlarında artış görülebilecektir. Toplumsal yaptırımlar da devreye girsin diye uygulamaya konulan kamuoyuna duyurular caydırıcılık sağlama bakımından çok gerekli bir silah olsa da bu silahın geri tepme olasılığı da yüksektir.

### **10.5. Vergi Cezalarının Özel Yasada Düzenlenmiş Olması Sorunu**

Bazı hukukçular tarafından özel yasalarda yer almış olan suçların, bu suçları işleyenlerin onur ve kişilikleri ile bir ilişkisi bulunmadığı görüşü ileri sürülmektedir.<sup>915</sup> Nitekim ülkemizde “vergi kaçakçılığı” mahkemeler nezdinde de önemli bir suç olarak algılanmamaktadır. Bilindiği gibi, vergi kaçakçılığı suçu ve bunun yaptırımı olan hürriyeti bağlayıcı ceza, Vergi Usul Kanunu'nda hüküm altına alınmıştır.

<sup>914</sup> R.G. Tarih: 16.07.2004, No: 25524

<sup>915</sup> Hasan Bıyıklı, **Sosyal Ceza Hukuku**, (Gazi Üniversitesi Yayın no:15, Ankara, 1983) s. 12-17

Mahkemelerimiz ise Türk Ceza Kanunu'nda yer almayan bir suça hürriyeti bağlayıcı ceza vermek hususunda isteksiz davranmaktadırlar.

Bu ülke gerçeği nedeniyle Maliye Bakanı bile vergi kaçakçılığı suçunun, Türk Ceza Kanunu'nda tanımlanması ve daha ağır bir hürriyeti bağlayıcı ceza ile yaptırıma bağlanması gerektiğini dile getirmektedir.<sup>916</sup>

Buna karşın diğer hukukçular, klasik ceza kuralları gibi, özel yasalarda yer alan ceza kurallarının da ahlaki temele dayandıkları, ahlak ile hukuk arasındaki ilişkinin hiçbir zaman yadsınamayacağını savunmuşlardır. Hatta, hukuk ile ahlakın birbirinden ayrı düşünülmemeyeceğini, bunlardan birincisinin bütünlüğünü ve gücünü sağlamak için ahlak kurallarının saygınlığını ve etkisinden yararlandığı ileri sürülmüştür. İkinci görüşün savunucularına göre; özel yasalarla konmuş olan suçlar da ahlaki bir temele sahiptir. Yalnız bu yasaların dayandığı ahlak anlayışı ile, klasik ceza yasalarının dayandığı ahlak anlayışı arasında çok önemli farklar vardır. Günümüzde klasik ve bireysel ahlak anlayışı yanında ekonomik ve toplumsal düzen anlayışı, vergi ahlakı gibi ahlaklar türemiştir. Toplumsal, ekonomik ve hukuki sorunlar günümüzde, hep aynı noktada, kişinin bencilliğini yenerek, toplum çıkarlarına aykırı davranmamayı alışkanlık haline getirmesi konusunda düğümlenmektedir. Kamu düzeni kavramının kapsamı genişlemiş, tüm bireyleri ilgilendiren toplumsal ve ekonomik konuları içine alır duruma gelmiştir. Kamu düzeni kavramında meydana gelen bu gelişmelerin doğal sonucu olarak, ceza hukukunun uygulama alanı da geniş halk kitlelerinin ekonomik ve toplumsal nitelikteki çıkarlarının koruyuculuğunu içerecek biçimde yaygınlaşmıştır. Cezaların görevi, suçluyu cezalandırmak suretiyle adaleti yerine getirmek veya cezanın genel ve özel önleme amacının gerçekleşmesine çalışmak yanında, toplumsal ahlak anlayışının kökleşmesine ve evrimine yardımcı olmaktadır.<sup>917</sup>

Cezanın kendisinden beklenen toplumsal işlevi yerine getirmesi, ağırlığı ve cinsi ne olursa olsun, toplumsal dışlama ve kınama özelliğini yitirmemesi ve çarpıtıldığı kişiye toplumsal kınamayı duyurması koşuluyla olanaklıdır. Özel yasalarla yaratılmış suçları yapay, biçimsel veya maddi suçlar olarak niteleyerek, suçlunun kişiliği ve onuru ile ilgili olmadığı şeklinde yaklaşımlarda bulunmak, bu suçlar için öngörülen ceza yaptırımlarının kınama ve dışlama özelliklerini yitirmeleri ve dolayısıyla işlevlerini

<sup>916</sup> Maliye Bakanı Kemal Unakıtan' ın Vergi Barışı kanunu uygulamasına ilişkin basın toplantısı. **Anadolu Ajansı**, (5.16.2003)

<sup>917</sup> Bıyıktı, a.g.e., s. 12-17

yerine getirmez duruma düşmeleri sonucunu doğuracaktır. Böyle bir anlayışın, cezaların etkinliğini aşındırması kaçınılmazdır.

### 10.6. Değerlendirme

Bir hukuk düzenin uygulama olanağı, yani geçerliliği ve hukuksal yaptırım, çağdaş toplumsal bilincin yönlendirdiği toplumsal iradenin gücüne bağlıdır. Böylece hukuksal yaptırım, toplumsal bilinçle desteklendiği ölçüde etkili olmaktadır. Fakat gelişmemiş veya az gelişmiş toplumlarda bilinçsizlikten kaynaklanan toplumsal iradenin güçsüzlüğü; bizde olduğu gibi, bu toplumlarda hukuk düzeninin yaptırım gücünü pek çok alanda etkisiz kılmaktadır. Hukuksal müeyyide anlamında yaptırımdan yoksun bir toplum düzeni ise, fiili geçerliliği olmayan, yani düzen niteliğini yitirmiş içi boş bir düzen kalıbı gibidir. Bu durumdaki toplumların sosyo-ekonomik ve siyasal bunalımlarının gerçek nedeninin, bu toplumların hukuk düzenlerinin yaptırım gücünün etkisizliğinden kaynaklandığı kesindir. Çünkü herkesin yaptığına yanına kar kaldığı düşüncesinin güçlendiği ölçüde; bu gibi toplumlarda suçların artması bir toplumsal olgudur.<sup>918</sup> Cezaların etkinliği açısından önemli olan vatandaşın kanunların delinebileceği duygu ve düşüncesine kapılmamasıdır.

Türkiye’ de vergi ahlakının ne düzeyde olduğuna dair özel bir çalışma yapılmamıştır. Buna karşın kayıt dışı ekonominin büyüklüğü, vergi kaçakçılığının boyutları belirgin bir vergi ahlakının var olmadığını göstermektedir. Vergi ahlakının neden oluşmadığına ilişkin olarak ilk bölümde değindiğimiz vergiye karşı tepkiler gösterilmektedir. Ülkemizde yıllarca uygulanan yanlış politikalar vergi ahlakını olumsuz etkilemektedir. Vergi cezalarının yetersizliği vergi ahlakının yerleşmesine de engel olmaktadır. Yani vergi ahlakının yeterince gelişmemiş olması vergi cezalarının etkinliğini de ortadan kaldırabilmektedir. Vergi cezalarının caydırıcı olmaması da vergi ahlakının gelişmesine engel olmaktadır. Vergi bilinci ve ahlakının gelişmiş olmaması nedeniyle, vergi cezası alan bir mükellefin damgalanması da söz konusu olmamakta, bu durumda cezanın ıslah fonksiyonunu işlevsiz hale getirmektedir.

---

<sup>918</sup> İzveren, a.g.e., s.103

## 11. TÜRK VERGİ CEZA SİSTEMİ KARŞISINDA RASYONEL DÜŞÜNEN MÜKELLEFLERİN KARAR MEKANİZMALARINA YÖNELİK YAPILMIŞ ÇALIŞMALAR VE BİR DEĞERLENDİRME

Vergi suçları ve özellikle vergi kaçakçılığı ekonomik suçlardan olduğu için vergi suçlarının rasyonel davranma eğilimleri olduğuna daha önce de değinilmişti. Mükelleflerin rasyonel davranışlarına ilişkin yabancı literatürde bir çok çalışma olmasına karşılık Türk Hukukunda sayılı çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalar şu şekilde özetlenebilir.

Sevinç yapmış olduğu çalışmada vergi sisteminin mükelleflerin karar mekanizmalarına etkisini incelemiş, inceleme olasılıkları, cezalar, gecikme faizi, zamanaşımı, af olasılığı, fırsat maliyetleri gibi parametreleri kullanarak sonuca ulaşmıştır. Buna göre vergisini yasalara uygun olarak ödemeyen ortalama bir mükellefi büyük ihtimalle bir felaketler zinciri değil, önemli miktarda ilave bir kazanç beklemektedir. Zira vergisini zamanında beyan edip ödeyen mükellefler açısından malvarlıklarında ortaya çıkacak nakit çıkışları kesin iken, vergisini zamanında beyan edip ödemeyen mükellefin için her durumda beklenen mal varlığına nakit girişi şeklindedir. Bir başka ifadeyle herhangi bir mükellefin vergi ödemesi sadece iyi ahlaklı olma kaygısı ile açıklanabilmektedir. Bunu destekleyecek başkaca bir maddi yaptırım bulunmamaktadır.<sup>919</sup>

Dönmez ise yapmış olduğu çalışmada, vergi uyumsuzluklarına oyun teorisi çerçevesinde yaklaşmış ve cezalarda indirim, uzlaşma, vergi mahkemesinde dava açmak imkanlarını çeşitli olasılıklara göre değerlendirmiş ve vergi uyumsuzluklarının çözüm yollarını hukuk ve iktisat teorisinin farklı bakış açısını vurgulamıştır.<sup>920</sup> Dönmez bir başka çalışmasında ise nihai tüketicilere yönelik ceza politikasının mikro iktisadi açıdan değerlendirmesini yaparak, belge almayan tüketicilere yönelik ceza tehdidinin uygulamada çok fazla etkili olamayacağını tespit etmiştir. VUK md. 353/1-2-3 de yer alan ve tüketicilere yönelik olarak belge almama eylemini değerlendiren Dönmez, bu düzenlemelerin işlevsiz olduğunu belirtmektedir. Cezanın ağırlaştırılması ya da yoklama

919 Fikret Sevinç, "Türk Vergi Sisteminin Mükelleflerinin Karar Süreçleri Üzerindeki Etkisi", **Yaklaşım**, S. 49, (Ocak 1997), s. 29-44

920 Dönmez, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarına a.g.m., e-yaklaşım, www.yaklaşım.com.tr

memurlarına da ceza kesme yetkisinin verilmesinin sorunu çözemeyeceğini ifade etmektedir.<sup>921</sup>

Moğol ve Üyümez'in çalışmasında Allingham-Sandmo modeli çerçevesinde mükelleflerin risk alma dereceleri, gerçek gelir düzeyleri, vergi oranları, vergi ceza oranları, vergi denetim oranları parametre olarak belirlenmiş sonraki aşamada modele uzlaşma kurumu da eklenmiştir. Uzlaşma kurumu modele dahil edilmediğinde vergi kaçırmaya ekonomik teşvikin olmaması için ceza sabitken denetim oranının % 14' lere çıkarılması gerektiği, denetim sabitken cezanın vergi aslının 194 katı olması gerektiği tespit edilmiştir. Tarhiyat sonrası uzlaşma modele dahil edildiğinde ise vergi kaçırmaya ekonomik teşvikin olmaması için ceza sabitken denetim oranının % 18' lere çıkarılması gerektiği, denetim sabitken cezanın vergi aslının 245 katı olması gerektiği tespit edilmiştir. Yürürlükteki vergi ceza sistemi bakımından mükelleflerin vergi kaçırmadan beklediği faydayı sıfırlamak ya da negatif olmasını sağlamak için ya denetim oranları ya da ceza oranları arttırılmalıdır.<sup>922</sup> Yapılan çalışmada gecikme zammı ve faizleri göz ardı edilmiştir. Buna karşın modele bunlar da eklenmiş olsaydı da vergi ceza sisteminin vergi kaçırmayı teşvik edeceği yine de söylenebilirdi. Çünkü yapılan modellemelerden çıkan sonuçlara göre denetim ve cezaların çok ciddi oranlarda arttırılması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uyma ya da uymama yönündeki kararlarını elde etmeyi bekledikleri faydayı maksimize etmek amacıyla yaptıkları rasyonel bir tercih olarak görmektedirler. Vergi mükellefinin bu konuda yapacağı tercih, kanunlara uygun hareket etmek karşısında vergi kaçırmanın getireceği fayda ve maliyetleri etkileyen çeşitli faktörlere bağlı olacaktır. Bu kararı etkileyecek olan faktörler vergi denetimleri, vergi oranları, gecikme faizi, idari ve ceza hukuku anlamındaki cezalar, mükellefin ahlak yapısı ya da dürüstlük düzeyi, vergi kaçırma eyleminin saptanması halinde toplumsal yaptırımlar, mükellefin risk alma konusundaki istek düzeyi, başarılı bir kaçakçılık eyleminden doğacak olan fayda düzeyi olarak sayılabilir.

<sup>921</sup> Dönmez, "Nihai Tüketicilere, a.g.m., s. 85

<sup>922</sup> Tayfun Moğol, Erkan Üyümez, "Vergi Suç ve Cezalarının Ekonomisi", 19. Türkiye Maliye Sempozyumunda Sunulan Tebliğ, (Antalya: 10-14 Mayıs 2004, Uludağ Üniversitesi)

Vergi ceza sistemine baktığımızda vergi suçlarını caydırmak bir kenara teşvik ettiği bile söylenebilir. Yapmış olduğumuz çalışmanın önceki kısımlarında mükellefler lehine olan, vergi cezalarının şiddetini ve kesinliğini azaltan durumlardan olabildiğince bahsedilmeye çalışılmıştır. Yasada öngörülen cezaların aslında yine yasada öngörülen kurumlarla caydırıcılığının azaltıldığını görmekteyiz. Bunlarla birlikte idarenin denetim konusunda yaşadığı sıkıntıların cezaların caydırıcılığını olumsuz etkilediğini söylemek mümkündür. Ayrıca mahkemelerin cezalara yaklaşımları ve kanunları yorumlayışları da cezaların etkisizi kılabilir. Toplumun bu suçlara ve suçlulara bakış açısı da cezaların saygınlığının yitirilmesine neden olmaktadır. Elbette bütün bunlar mükellefler tarafından dikkate alınmakta kendilerine en uygun durumu belirlemekte ve faydalarını maksimize edecek bir davranış biçiminde karar kılmaktadırlar. Kayıtdışı ekonominin büyüklüğü, vergi barışı yasasına katılımın büyük olmasından da anlaşılacağı üzere vergi cezalarının caydırıcı özelliklerinin kalmadığını söylemek mümkündür.

## SONUÇ

Devletlerin cezalandırma yetkisini kullandıkları alanlardan birisi de vergi hukukudur. Egemen devlet, vatandaşları üzerine idari ya da mali bir külfet yüklediği zaman, bu yükümlülüğe uyumu sağlama açısından yaptırım gücünü de kullanması kaçınılmazdır. Vergi de mali bir yükümlülüktür ve bu yükümlülüğe uyumun sağlanabilmesi için bir ceza sisteminin oluşturulması gerekmektedir. Çoğu gelişmiş ve gelişmekte olan ülkede olduğu gibi, Türkiye’de de vergi kanunlarına aykırı eylemleri ve devletin vergi kaybı nedeniyle uğradığı ve uğraması muhtemel kayıplarını önlemek için vergi ceza sistemi oluşturulmuştur.

Vergi cezalarının temel amacı, vergi kanunlarına uyulmasını sağlamaktır. Vergi cezaları bunu başardığı ölçüde, devlet hazinesinin zarar görmesi önlenabilir ve dürüst vergi mükelleflerinin hakları korunabilir. Bu bakımdan, bir vergi ceza sisteminin vergi suçlarını önlemede etkili olması beklenir.

Vergi ceza sisteminin vergi suçlarını önlemedeki etkisini belirleyen bir takım unsurlar vardır.

Vergi ceza sisteminin devreye girebilmesi ve işlevlerini gerçekleştirebilmesi için, öncelikle vergi suçlarının tespit edilmesi gereklidir. Mükelleflerin yakalanma ve cezalandırılma olasılığını düşük görmeleri halinde cezalar bir caydırıcılık etkisi yaratmayacaktır. Vergi suçlarının tespit edilmesinde, vergi idaresine ve vergi denetim birimlerine büyük sorumluluklar düşmektedir.

Vergi ceza sisteminin vergi suçlarını önlemedeki etkisini belirleyen bir başka unsur da cezaların şiddetidir. Suçların önlenmesi bakımından cezaların şiddeti makul bir düzeyde olmalıdır. Çünkü mükelleflerin göze aldıkları şiddet düzeyinden daha şiddetli cezalar olmadıkça, sadece ceza tehdidi vergi suçlarını önlemek için yeterli olmayacaktır. Buna karşın ceza şiddetinin artması da başka sorunlar doğurabilmektedir. Öncelikle vergi suçu işleyen mükellefler çok şiddetli cezalar söz konusu olduğunda eylemlerini gizleyebilmek için daha çok çaba harcayabileceklerdir. Öte yandan aşırı şiddetli cezalar adalet ilkesinde de uymayabilir. Çünkü tespit edilemeyen suçlular cezalandırılmamakta, tespit edilenler ise çok şiddetli bir cezayla karşı karşıya kalmaktadır. Bir başka sorun ise çok şiddetli cezalar söz konusu olduğunda, yargıçlar, suçluları cezalandırmama eğiliminde olabilmektedirler. Cezaların aşırı şiddetli

olmasının yaratabileceği bir diğer sorun da vergi idaresinde rüşvet eğilimlerini arttırmasıdır.

Vergi suçları tespit edildiğinde, cezanın kesinlikle, muhakkak bir surette uygulanması gereklidir. Bir ceza hükmünün etkili olabilmesi için sadece cezanın varlığı yeterli değildir. Cezanın etkili olabilmesi bu cezanın uygulanıp uygulanmadığı, uygulanıyor ise ne düzeyde uygulandığına bağlıdır.

Suçluların tespit edilmesinden sonra hızlı bir şekilde ceza uygulanmalıdır. Suç ile ceza arasındaki sürenin kısa olması cezanın etkililiği bakımından gereklidir. Bu süre ne kadar az olursa, cezasız suç olmaz ilkesi akıllara o kadar çok yerleşecektir. Cezalandırmada gecikme, cezaların etkisini zayıflatmaktadır. Öncelikle suçlu yaptığı eylemle ceza arasında bağ kurmakta zorlanacak, ardından toplum, suçlunun işlediği suç ile ceza arasında bağ kuramayacaktır. Bu da cezayı anlamsızlaştırmaktadır.

Ayrıca, aynı hukuka aykırılıklar için aynı cezalar verilmeli ve eşit bir uygulama olmalıdır. Eşit uygulamaların yapılmadığı durumlarda cezanın etkisi ortadan kalkabilecektir. Kayırma, ayrımcılık gibi yetkinin kötüye kullanılması hallerinde, cezadan beklenen etki oluşmamaktadır.

Mükelleflerce kolayca anlaşılan, idare tarafından kolayca uygulanıp belirlenen cezalar, sonuçları bakımından daha etkili olmaktadır. Bu tür cezalar mükellefleri de daha çok etkileyebilmektedir. Etkili bir ceza sistemi için, kurallar çok olmamalı, basit olmalı, kolayca uygulanabilir olmalı, mükellefler ve vergi idaresinin ajanları tarafından anlaşılır olmalıdır. Genel bir prensip olarak, para cezalarının takdire yer bırakmaksızın olabildiğince otomatik olarak uygulanması, etkinlik bakımından önem taşımaktadır.

Aile, arkadaş gibi sosyal çevrede, mesleki çevrede, iş hayatında saygınlığın kaybedilmesi, damgalama, ayıplama, dışlanma gibi toplumsal yaptırımlar cezalardan daha etkili olabilmektedir. Toplumsal yaptırımlar, insanlar üzerinde etkili bir yaptırım olduğu sürece cezaların etkisine de olumlu katkı yapabilmektedir. Cezaların genel önleme etkisi, ceza kanunlarında yer alan ceza hükümlerinin toplum tarafından biliniyor olmasından çok, mahkeme ya da idare tarafından suçlulara verilen cezanın kamuoyuna duyurularak toplumsal yaptırım mekanizmasının işletilmesine bağlıdır. Bu bakımdan vergi suçu işleyenlerin topluma ilan edilmesi uygulamasının cezaların etkililiğine katkısı olmaktadır. Buna karşın toplumda vergi suçlarının doğal suçlardan olmadığı ve daha az tehlikeli olduğu, bu suçun mağdurlarının bulunmadığı düşüncesi de vardır.

Vergi suçlarının mağduru bütün toplum olmakla beraber, doğal suçlardan daha az zarar verici de değildir. Bu bakımdan toplumun vergi ahlakı ve bilincinin geliştirilmesi gereklidir. Vergi suçlarının topluma zarar veren bir suç olduğu düşüncesinin toplum bilincine yerleşmesi gereklidir. Ancak bundan sonra vergi suçlarını işlemiş olanlara toplumsal yaptırımlar ortaya çıkabilir.

Cezaların infazı da vergi cezalarının etkinliğini belirleyen bir başka unsurdur. Gerek idari para cezalarının, gerekse vergi alacaklarının tahsili aynı usuller çerçevesinde gerçekleşmektedir. Bu nedenle idari cezaların etkili olabilmesi idarenin tahsilattaki başarısına bağlıdır. Ceza hukuku anlamındaki cezalar da infaz edilebilmeleri koşulu ile etkili olabilmektedir.

Vergi idaresinin etkinliği, vergi denetim oranları, vergi bilinci ve ahlakı, mahkemelerin ve toplumun vergi ve vergi cezalarına karşı tutumları gibi faktörlerin de vergi ceza sisteminin etkili olabilmesinde rolleri vardır.

Vergi suçları ekonomik suçlardandır. Bu nedenle, insanların rasyonel davranma eğilimleri daha yüksektir. Rasyonel insanlar suç faaliyetinden beklenen fayda ve maliyeti analiz edebilmektedirler. Eğer muhtemel ceza, muhtemel kazanımlardan daha ağır ise, rasyonel insan cezalandırılacak davranışlar içine girmemektedir. Fayda ve maliyetleri etkileyen faktörler vergi denetimleri, vergi oranları, gecikme faizi, idari cezalar ve ceza hukuku anlamındaki cezalar, mükellefin ahlak yapısı, vergi kaçırma eyleminin saptanması halinde toplumsal yaptırımlar, mükellefin risk alma konusundaki istek düzeyi, başarılı bir kaçakçılık eyleminden doğacak olan fayda düzeyi olarak sayılabilir. Vergi ceza sisteminin etkili olabilmesi için suç faaliyetinden beklenen faydaları azaltabilecek, maliyetlerin ise arttırabilecek önlemler alınmalıdır. Vergi cezaları, suç işleyenlerin katlanacağı ortalama maliyeti yükseltmelidir. Bu maliyet vergi suçunun işlenmesinden dolayı beklenen ortalama kazançları da aşmalıdır.

Bu şekilde vergi ceza sisteminin vergi suçlarını önlemedeki etkisini belirleyen unsurlara dikkat çektikten sonra vergi ceza sisteminin etkinliği bağlamında Türkiye açısından bir analiz yaptığımızda şu sonuçlara ulaşmak mümkündür:

Vergi cezalarının amacı vergi suçlarını caydırmak ve önlemek, ayrıca hazinenin uğramış olduğu zararı karşılama amacını da güder. Vergi cezaları ile korunan hukuki menfaat hazine yararındır. Hazine yararı yaklaşımı nerdeyse tüm sisteme sirayet etmiştir. Uzlaşma, pişmanlık ve ıslah, vergi cezalarında indirim, tecil gibi kurumların yanında sık

sık çıkartılan vergi aflarının temel amacı hazine yararidir. Vergi idaresi ne olursa olsun vergisini bir şekilde ve bir an önce tahsil etmek istemektedir. Bu yaklaşım nedeniyle vergi cezalarının caydırıcı olma gereği ihmal edilebilmektedir. Halbuki vergi suçlarının cezalandırılabilirliği sadece devlete karşı bir itaatsizlik olmasından ve hazinenin zarara uğratılmasından değil aynı zamanda dürüst vergi mükelleflerinin zarar görmesinden de kaynaklanmaktadır. Bu bakımdan gözetilen menfaat sadece hazine yararı olmamalı, dürüst mükelleflerin hakları da olmalıdır. Bunun yanında vergi cezaları, topluma, vergi kanunlarına uyum göstermedikleri takdirde cezalandırılacakları konusunda bir anlayışın yerleştirilmesi amacına da yönelik olmalıdır. Bu bakımdan, vergi cezalarının caydırıcılığını ortadan kaldıran kurumlar ve uygulamalar hazine yararına olsa dahi dürüst mükellefleri ihmal ettiğinden, vergi ceza sisteminin temelini çürütmektedir.

Vergi idaresinin ekonomik süreçleri takip etmesi, vergiye tabi faaliyetleri kavrayabilmesi, verilen beyanların doğruluğunu araştırarak doğru ve gönüllü beyanı artırması, vergi kaçırancının avantajlarını ortadan kaldırması ve vergi yönetiminin hatalarını tespit ederek yönetim eylem ve planlarını şekillendirmeye katkıda bulunması bakımından vergi denetimine önemle ihtiyaç duyulmaktadır. Bu ihtiyaç, vergi kaçağı ve kayıt dışılığın yoğun olduğu ülkeler bakımından daha şiddetlidir.

Türkiye’de vergi idaresinin bir çok problemi bulunmaktadır. Gelirler Genel Müdürlüğü’nün yapısı “vergi türleri”ne göre oluşturulmuş iken, vergi daireleri ise vergilendirme “işlemleri”ne yoğunlaşmış durumdadır. Bu nedenle, merkez ve taşra teşkilatı arasında süreçlerin bütünlüğü sağlanamamaktadır. Gelir yönetiminin asıl sahibi durumundaki Gelirler Genel Müdürlüğü’ne bağlı olması gereken vergi dairelerinin yönetsel sorumluluğunun, gelir idaresi dışında yer alan Defterdarlıklara verilmesi ile örgütsel bütünlük de zedelenmiştir. Vergi idaresinde etkinliğin artırılmasına yönelik olarak oluşturulan Gelirler Bölge Müdürlükleri, gerek kendilerine yeterli yetki ve sorumlulukların verilmemesi ve gerekse Defterdarlık müessesesinin gelir idaresi içindeki rolünü büyük ölçüde muhafaza etmesi nedeniyle görev yapamaz durumda bırakılmışlardır. Ayrıca, vergi idaresinin merkez ve taşra teşkilatındaki birim ve kişilerin görev, yetki ve sorumluluklarının sınırları açık olarak belirlenmiş değildir. Taşra teşkilatının görev, yetki ve sorumluluklarının net olarak belirlenmemesi nedeniyle taşra teşkilatı inisiyatif kullanmayarak sorumluluk üstlenmekten kaçınmaktadır. Vergi tahsilatını gerçekleştiren vergi dairesi müdürlüklerinin defterdarlık bünyesinde görev

yapmaları nedeniyle siyasi etkilere açık olmaları sonucu, vergi tahsilatı etkili bir şekilde yerine getirilememektedir. Vergi daireleri, sıkışık, karışık ve dar mekanlarda hizmet vermeye çalışmaktadır. Mükellef sayıları çoktur, tahsil yetkisi bulunan vergi daireleri gereksiz birçok iş yüküne boğulmuştur. Bu sorunlar vergi dairelerini asli görevlerini yapamaz duruma getirmiştir. Ayrıca, vergi dairesi yöneticileri, yürürlükteki mevzuat gereği ağır bir evrak trafiğine boğulmuş olduğundan, planlama, koordinasyon ve izleme gibi temel yöneticilik görevlerini gereği gibi yerine getirememektedirler. Vergi idaresinin personele ilişkin olarak; insan gücü yetersizliği, yetişmiş elemanların başka alanlara kayması, hizmet öncesi ve hizmet içi eğitim eksikliği, ücret sorunu ile mükelleflerle olan ilişkiler, çözümlenmesi gereken başlıca sorunları oluşturmaktadır.

Bilgi sistemleri teknolojilerinin vergi idaresine çok önemli katkıları olacağı açıktır. Buna karşın Türkiye’de bu teknolojik gelişmelerin vergi idaresine tam anlamıyla yansıdığını söylemek zordur. VEDOP projesinin yaygınlaştırılması ve projede var olan eksikliklerin giderilmesi, alt yapı eksikliklerinin tamamlanması, otomasyon uygulamasında vergilendirme ile ilgili olarak yüzeysel geçilen bir takım konuların daha ayrıntılı ele alınması gereklidir. Bunlarla birlikte bu geliştirilmiş otomasyon sistemlerini kullanabilecek teknik personelin yetiştirilmesi de gereklidir.

Vergi vermeme eğilimi, bir çok nedenin yanında vergi kaçırıcıların denetlenip cezalandırılacaklarına ilişkin inancın az olmasından da kaynaklanabilmektedir. Cezaların etkinliğinin sağlanmasında vergi denetiminin çok önemli işlevler görmektedir. Türkiye’de denetleme oranları çeşitli şekillerde hesaplanabilmektedir. İyimser bir hesaplama göre %6 oranında bir denetleme oranı söz konusuysen, kötümser bir hesaplama göre denetim oranı %1 ile %2 arasındadır. Yüzde iki oranında bir denetim söz konusu olduğunda, 5 yıllık zamanaşımı süresinde, mükelleflerin %85 oranında bir olasılıkla denetlenemedikleri hesaplanabilmektedir. Mükelleflerin %80-85’i fiilen denetim dışında kalmaktadır. Bu bakımdan Türkiye’de yaygın bir şekilde denetim yapılamadığı söylenebilir.

Türkiye’de vergi denetiminin temel ilke ve stratejileri belirlenmiş değildir. Belirli konularda uzmanlaşmış inceleme birimleri bulunmamaktadır. Denetim organları arasında koordinasyonsuzluk ve uyumsuzluk bulunmaktadır. Vergi denetim elemanları nitelikli ancak sayı olarak yetersizdir. Bilgi teknolojileri ve kurumsal alt yapı eksiklikleri bulunmaktadır. Veri tabanları oluşturulamamış, bilgisayar destekli denetim

için gerekli alt yapı hazırlanamamıştır. Siyasi ve hiyerarşik baskılar, bağımsız denetimi engellemektedir. Bu ve buna benzer nedenlerden dolayı verimli ve etkin denetim yapılamamaktadır.

Vergi cezalarının şiddeti konusunda net bir fikir ileri sürmek olanaklı değildir. Para cezalarının şiddeti subjektif bir niteliktedir. Kişilerin mal varlığına göre cezaları farklı algılamaları mümkündür. Keza öngörülen hapis cezaları için de şiddetli ya da değil yargısı subjektif niteliktedir. Ancak bu çalışmada ele alınan ülkelerle bir karşılaştırma yapıldığında hapis cezalarının şiddetli olmadığını söylemek mümkündür. Çünkü çoğu ülkede hapis cezalarının üst sınırı 5-6 yıl olarak kabul edilmiştir. Bazı ülkelerde 10 ya da 20 yıl süreli hapis cezalarına da rastlanmaktadır. Bununla birlikte Çin’ de idam cezası bile öngörülmüştür. Para cezaları bakımından yabancı ülkelerle bir karşılaştırma yapıldığında ise, para cezalarının şiddetinin nispeten az olduğu söylenebilir. Bir fikir oluşturması bakımından geçmiş düzenlemelerle bir karşılaştırma yapıldığında, 4369 sayılı yasa ile cezaların şiddetinin azaltıldığı görülmektedir. Önceki düzenlemede hapis cezası öngörülen bazı eylemler için idari para cezaları getirilmiştir. Ancak vergi ziyai cezasının gecikme faizine bağlanması, kaçakçılık suçlarında kastın aranmaması gibi düzenlemeler ile de cezanın şiddetinin arttırıldığı söylenebilir. Gerçektende gecikme faizi cezanın şiddetini oldukça arttıran bir kurumdur. Ancak sistemde cezanın şiddetini ve kesinliğini azaltan uzlaşma, pişmanlık, indirim, tecil gibi kurumlar da vardır. Hapis cezaları bakımından ise erteleme, paraya çevirme, şartlı salıverme kurumları cezanın şiddetini azaltmaktadır. Mahkemelerin hapis cezasını vermeme eğilimi göze çarpmaktadır. Adli yargının bu eğilimine vergi mahkemeleri de işyeri kapatma cezalarında gösterdikleri tutumla iştirak etmektedir. Bütün bunlar dikkate alındığında fiilen cezaların şiddetinin yeterli düzeyde olduğu söylenemez.

Vergi cezalarının kesinlikle uygulanabilmesi bir ölçüde vergi idaresine, denetim organlarına, mahkemelere ve yasal düzenlemeler ile getirilen cezaları ortadan kaldıran ya da azaltan kurumlara bağlıdır. Vergi idaresinin çağın imkanlarından yeteri kadar yararlanamadığı, denetim oranlarının çok düşük kaldığı, mahkemelerin ceza vermeme eğilimleri olduğu, yasalar ile cezaların kaldırılması ya da azaltılması imkanlarının bulunduğu, sık sık af yasalarının çıkartıldığı bir ortamda cezaların kesinlikle uygulandığından bahsetmek de olanaksızdır.

Ceza hükümlerinin yorumlanmasında idare ile yargı farklı görüşlere sahip olabilmektedir. Bu tür durumlarda idarenin ya da yargının tamamen haklı olduğunu söylemek mümkün değildir. Ancak ortaya çıkan durum şudur; mükellefin eylemi idarece cezalandırılmakta ancak yargılama aşamasında yargının farklı anlayışı nedeniyle ya ceza azaltılmakta ya da tamamen kaldırılmaktadır. Bu durumun arkasında idarenin hukuka aykırı davranışlarının yanı sıra yargı aşamasında kendini yeterince etkili savunmaması da yatmakta, bununla beraber yargının da yasaları olabildiğince mükellef lehine yorumlaması gözden kaçmamaktadır. Bu durumdan, idare ile yargı arasında bir güven sorununun bulunduğu sonucu çıkartılabilir.

Vergi ziyai cezasının hesaplanma biçimi ile cezanın caydırıcılığı artırılmış ve cezanın parasal zaman değerinin korunması amaçlanmıştır. Vergi ziyai cezasının şiddeti verginin normal vade tarihinden ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarihe kadar geçen sürenin uzunluğuna ve gecikme faizi oranına göre değişmektedir. Ceza hesaplanmasında baz alınan gecikme faizinin değişken olması nedeniyle, farklı farklı gecikme faizi oranlarıyla vergi ziyai cezası hesaplanabilmektedir. Bu durum, özellikle geçmişe yönelik incelemeler söz konusu olduğunda sıkça rastlanan bir durumdur. Bu hesaplama biçimi, cezaların anlaşılabilir, basit olma niteliğini zedelemektedir. Vergi ziyai cezasının parametrelerinden birinin yürütme organınca belirleniyor olmasının Anayasaya aykırı olduğu iddiaları da ileri sürülmektedir. Bu iddialara katılmasak da, bu şekilde Anayasaya aykırılık kuşkusunun topluma empoze edilmesi, cezanın caydırıcılığını azaltabilecektir. Bu nedenlerle tartışmaları ortadan kaldırmak ve cezanın daha basit ve kolay uygulanabilir hale getirilmesi için, vergi ziyai cezasının yeniden ele alınması gereklidir.

Gecikme zammı kamu borcunun vadesinde ödenmemesinin bir yaptırımıdır. Gecikme zammı ile aynı oranda uygulanan bir diğer yaptırım gecikme faizidir. Cezanın hesaplanması sırasında gecikme faizi kullanılmaktadır. Buna karşın vergi cezasının ödenmemesi halinde gecikme zammı uygulanmaktadır. Gecikme faizi ise bir verginin kanunda öngörülen normal süre geçtikten sonra tarh edilmiş olmasının bir yaptırımıdır.

Gecikme faizi ve zammı bir ceza olarak kabul edilmemektedir. Gecikme zammı ve faizi ceza değilse bile uygulamada mükellefler için bazı durumlarda vergi cezalarından daha ağır bir yaptırıma dönüşmektedir. Yürütme organı gecikme faizi oranlarını piyasa faiz hadlerinin çok üzerinde belirlemektedir.

Vergi idaresi gecikme zammını ve faizini bir ceza olarak düşünmektedir. Gecikme zammı oranının aşırı derecede yüksek bir düzeyde saptanması, belli bir noktadan sonra gecikme zammının işlevini tersine çevirebilir. Mükellefler, faizler nedeniyle büyük boyutlara ulaşmış vergi borç ve cezalarını ödememe eğilimi gösterebilmektedir. Aynı durum gecikme faizi içinde söz konusudur. Normal vade tarihinden verginin tarh edildiği döneme kadar bu yüksek oranların uygulanması yine mükellefleri ağır bir borç yükü altında bırakabilmektedir. Yükletilen bu külfet ceza olmadığından mükelleflerin cezalandırıldıklarını algılaması söz konusu olmamaktadır. Buna karşın vergi idaresi ise bunun yeterli bir ceza olduğunu düşündüğünden gerçek cezai uygulamalara yeteri kadar önem vermemektedir. Bu yaklaşımlar, cezaları etkisiz kılmakta, caydırıcılığını ortadan kaldırmaktadır. Bir başka açıdan bakıldığında ise mükelleflerin cezalandırılmaları halinde toplumsal kınamaya maruz kalacakken, adı gecikme zammı ya da gecikme faizi olan bir külfetle yükümlendirildiklerinde aynı kınama söz konusu olmayacaktır. Bu nedenlerle paranın zaman değerini koruma maksadını aşan ve aşması da yargı kararlarıyla makul bulunan gecikme zammı ve faizinin piyasa faiz hadlerinden bir miktar yüksek olması kabul edilebilir. Ancak daha yüksek oranlar belirlenmemelidir. Çünkü hem yasayı uygulayıcılar açısından hem de yargı aşamasında, mükelleflerin zaten yeteri kadar cezalandırıldıkları inancı doğmakta bu da yasalarda düzenlenmiş cezaların uygulanmaması tehlikesini beraberinde getirmektedir.

Vergi ceza sistemi cezai yaptırımlar konusunda, kaçakçılık cezası kesilmesini gerektiren fiiller dışında, cezalar arasında işlenen fiillerin derece ve niteliğine uygun bir ayrıma gidememiştir. İşlenen fiilin özelliği ve ağırlığına göre gerek mali ve gerekse hükmolunacak ceza konusunda ciddi bir belirlemenin yapılması gereklidir. Unsurları net olarak ortaya konulamadığı takdirde, başta cezalandırılması gereken eylem sonuçta cezasız kalabilmektedir. Kayıtlı mükelleflerin, sistemde olmayan ve bu yolla kazanç ve iratlarını vergi idaresi bilgisi dışında bırakarak gizleyen mükelleflere göre daha şiddetli cezalandırıldıklarını söylemek mümkündür. Belge düzenine ilişkin zorunluluklara uymayan kayıtlı mükelleflere uygulanan ağır ceza hükümlerine karşılık, kayıt dışı çalışan mükelleflere yönelik yaptırımlar, işlenen suçla oranla caydırıcı olmaktan uzaktır.

Vergi incelemelerinde bilgiye ulaşmada oldukça zorlanılmaktadır. Bu nedenle bilgisine başvurulmak istenen kişi ya da kurumların bilgi vermesinin sağlanması, bilgi

vermekten çekinme halinin caydırılması için gerekli önlemlerin alınması gerekmektedir. Bilgi vermekten çekinenlere ilişkin düzenlemelerin de bu açıdan yeterli olduğu söylenemez. Eski düzenlemede bulunan hapis cezasının tekrar gündeme alınması, mükelleflerin bilgi istenmek üzere vergi dairesine zorla getirilmesi yönünde düzenlemeler yapılmalıdır.

V.U.K'nu md. 359'da düzenlenen kaçakçılık suçlarında, yasa ayrıca bir kast aramaksızın, kastın varlığını kabul ederek mükelleflerin kolayca adli yargıya intikalini ve cezalandırılmalarını sağlamaktadır. Bu düzenleme cezalandırmayı kolaylaştırmakta, cezanın caydırıcılığını ve etkinliğini arttırmaktadır. Ancak sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bunların kullanılması eyleminde kast aranmaması bir takım sorunlar doğurmuştur. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi halinde kastın var olduğu kabul edilmektedir. Faturayı düzenleyenin faturada belirtilen işleri yapmadığı ispatlanabildiği halde, faturayı kullananın bunu bilerek mi, yoksa bilmeden mi kullandığı ispatlanamamaktadır. Bu sorun bir tebliğ ile çözümlenmeye çalışılmıştır. "Bilerek kullanmak" şeklinde tanımlanan kriter idare tarafından uygulamaya sokulmuştur. Yasada değişiklikler yapılmadan, idari tasarrufla bir eylemin suç olmaktan çıkartılması olarak anlaşılabilen bu durum, cezaların etkinliğini olumsuz etkileyebilecektir. Eylemlerin suç sayılabilmesi bakımından, denetim elemanlarına idari takdir yetkisi kullandırmanın hukukiliği tartışılır bir durumdur. Tebliğde, denetim elemanlarına eylemin bilerek yapıp yapılmadığına dair bir takdir yetkisi verilmektedir. Denetim elemanları, mükelleflerin, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri bilerek kullandıkları kanaatine varırsa, suç duyurusunda bulunabileceklerdir. Bu sorunun idari bir düzenleme ile değil yasal düzenlemeler ile çözümlenmesi gereklidir. Vergi idaresi, kamuoyunda tepki çeken bir suçun unsurunu idari bir işlemle düzeltme yoluna giderek Türk ceza hukuku uygulamaları bakımından ilginç bir olaya da imza atmıştır.

Yine VUK md. 359' da hüküm altına alınan "Vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek" eylemine yönelik düzenleme işlevsiz bırakılabilmektedir. Bilindiği gibi vergi incelemelerinden kurtulabilmek amacıyla, defter ve belgelerin yok edilmesi (yakılması, su baskınına

uğramış gibi gösterilmesi, çaldırılması vs.) sıkça başvurulan yöntemlerdendir. Bunu yapan mükellefler, bir mahkeme kararı almakta ve olayı belgeye bağlamaktadırlar. Mahkeme kararlarının tamamına yakını defter veya belgelerin zayi olduğunun biçimsel açıdan tespitine yöneliktir ve içeriğinde bu belgelerin yok oluşunda mükellefin kastının olup olmadığına ilişkin herhangi bir tespit yer almamaktadır. Gerçekten defter ve belgeleri kendi iradesi dışında zayi olan mükellefler ile bunları kasten yok eden mükelleflerin birbirinden ayrılması mümkün olamamaktadır. Uygulamada, ortaya çıkan bu tereddütlü olayları çözmeye yarayacak bir görüş birliğinin de henüz oluşmadığı dikkate alındığında, suçun yeterince iyi tanımlanmadığı sonucuna varmak mümkündür.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun önemli bir fonksiyonu olmadığını söylemek mümkündür. Tanımlanan suç uygulamada sıklıkla işlenmektedir. Ancak bu suçun tespit edilmesi ve cezalandırılması oldukça güçtür. Mükelleflerin özel işlerini yapma eyleminin, yeteri kadar açık bir şekilde tanımlanmaması bir sorun olarak görünmektedir. Bununla birlikte böyle bir eylemin suç sayılıp sayılmaması konusu da tartışılmalıdır. Günümüzde vergi memurları mükellefe olabildiğince yardımcı olmalıdır, mükelleflerin vergiye uyum sağlamaları için ellerinden gelen her türlü çabayı göstermeleri gereklidir. Vergi memurlarının çıkar elde etme durumları hariç olmak üzere, vergi mükelleflerinin vergiye uyumlarını sağlamaya yardım anlamında vergi memurlarına mükelleflerin özel işlerini yapabilme imkanı da verilmelidir. Uygulama zorluğu bulunan bu düzenlemesinin yeniden, yeni bir anlayışla ele alınması gerekmektedir.

Vergi mükelleflerinin yaptırım gerektiren eylemleri tekrar tekrar işlemelerine karşın tekerrür hükümleri vergi idaresinin altyapı yetersizliklerinden, vergi idaresinin konuyu çok fazla önemsememesinden ve vergi idaresi çalışanlarının yoğun iş yükü altında olmalarından ve teknolojik imkanlardan yararlanabilme bilgi ve becerilerinden yoksun olmalarından dolayı uygulanamamaktadır. Bu hükümlerin uygulanamaması idarenin bir sorunu olarak görülmektedir. İdarenin bu konuya ciddi bir şekilde eğilmesi gerekmektedir.

Uzlaşma kurumu cezaların etkinliğini olumsuz yönde etkileyen bir yapıdadır. Çok genel gerekçelerle bu kuruma başvurulabilmesi kurumun amacını aşan sonuçlara neden olmaktadır. Bu kurumla mükellefe oldukça iyi imkanlar tanındığından dolayı uzlaşma oranları oldukça yüksektir. Uzlaşma oranlarının yüksek olması, idarenin bir

başarısı olarak da görülmemelidir. Uzlaşma caydırma mekanizmalarını oldukça aksatmaktadır. Mükellefin cezalandırılma korkusu, uzlaşma kurumunun bir imkan olarak sistemde bulunmasından dolayı oluşmamaktadır.

Pişmanlık ve ıslah kurumu ise hapis ve para cezalarını tamamen ortadan kaldırdığından, bu kurumun işleyişi bakımından mükellefin gerçekten ve dürüstçe pişman olduklarını anlamayı sağlayacak mekanizmaların oluşturulması gerekmektedir. Bu haliyle pişmanlık ve ıslah kurumu mükellefler bakımından sadece fayda maliyet analizlerinde kullandıkları bir alternatif olmaktan öteye gidememekte ve cezaların etkinliğini tamamen ortadan kaldırmaktadır. Pişmanlık kurumu vergi yönetimlerinin etkili, vergi ceza sisteminin güçlü olduğu durumlarda bir işlev kazanabilir. Ancak Türkiye’de böyle bir kurum, sadece vergi cezalarından kurtulmanın yollarından biri olma işlevini üstlenebilir.

Vergi cezalarının şiddetini, etkinliğini azaltan bir başka kurum da vergi cezalarında indirim kurumudur. Yasada tanımlanmış eylemleri gerçekleştirmiş mükellefin yakalandığı bir durumda verginin bir an önce tahsil edilmesi amacına yönelik olduğu gerekçesiyle, cezada indirim imkanının tanınması cezaların şiddetini azaltmakta, mükellefin algılayışında cezaların kesin olmadığı yargısına neden olmakta, bu nedenlerle de cezaların etkinliğini olumsuz olarak etkilemektedir.

Vergi aslı ve vergi cezaları ile hürriyeti bağlayıcı cezalardaki zamanaşımı sürelerinin farklı esaslara tabi olması, vergi aslı ve vergi cezası için işlem yapılabilirken, hürriyeti bağlayıcı cezaların tatbik edilememesi gibi durumlara neden olabilmektedir. Bu durum, vergi aslı için takibat yapılırken, ceza için takibat yapılamaması gibi garip sonuçlar ortaya çıkarabilmektedir. Bahse konu bu sakıncanın giderilebilmesi için, yasal bir düzenlemeye gidilerek VUK’ da öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezalarla ilgili zamanaşımı başlangıç tarihi ve süresinin de vergi aslı ve vergi cezaları ile paralel hale getirilmesi gereklidir.

Türkiye’de mevcut vergi sistemi tamamen tıkanıldığında vergi afları devreye girmektedir. Devletin finansman ihtiyacını karşılamak için; vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi, vergi denetiminin artırılması, kayıt dışı ekonominin kayıt içine alınması gerekirken bunlar yapılmamakta bunların yerine hükümetlerce gelir temini için sık sık vergi afları çıkartılmaktadır. Türkiye’de sık sık af yasaları çıkartılarak, beyana dayanan vergi sisteminde cezalandırmanın caydırıcı özelliği yok edilmektedir. Türkiye’de herkes

az ya da çok vergi affından bir çıkar elde ettiği için toplumda af kanunlarına karşı yeterli tepki oluşmamaktadır. Af ve af niteliğinde olan düzenlemelere gidilmemelidir.

Tecil kurumu ile vergi cezalarının taksitlendirilmesi cezaların sertliğini, şiddetini azaltmaktadır. Böyle kurumların varlığına karşın vergi mükelleflerinin bunlarla yetinmeyip daha az vergi ödeme adına vergi affı talebinde bulunmaları da dikkate değer bir konudur.

İdari vergi cezalarının etkinliğinin ve caydırıcılığının sağlanabilmesi için bu cezaların tahsilinin de etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Vergi cezalarının tahsil şekli vergilerin tahsil şekli ile aynı olduğundan mükellefleri vergi borçlarını ödemeye zorlayıcı araçlar vergi cezalarının ödenmesini zorlayıcı araçlardır. Türkiye’ de tarh ve tahsil işlevlerinin vergi idaresi içinde birleştirilmesi idarenin tahsil işlevini kolaylaştırmaktadır. Tahsil işlemlerinin etkin gerçekleşmesi cezaların caydırıcılığına da katkısı bulunmaktadır. Tahsil işlemlerinde zaafiyet gösterilmesi halinde cezaların tahsili de zorlaşacağından, cezaların bu anlamda etkinliği ve caydırıcılığı azalmaktadır. A.A.T.U.H.K. sert bir yasa olmasına karşın, uygulamada tahakkuk etmiş ve kesinleşmiş vergi aslı ve cezalarına ilişkin alacaklarının tahsilinde gecikmeler ve sorunlar yaşanmaktadır. Yasal düzenlemelerde cebri icra mekanizmalarının süratli işleyebilmesi için ne kadar isabetli hükümler varolursa olsun, uygulamada cebri icra sürecinin tamamlanması, uzunca bir süreyi gerektirmektedir. Bu cebri icra araçlarının etkinliğini azaltan bir durum olduğu gibi cezaların tahsilini de geciktirmektedir. Kötü niyetli mükelleflerin mal kaçırmasını önlemek üzere bir takım önlemler de söz konusudur. Bu kurumlardan biri olan ihtiyatı hacze yeterince başvurulmamaktadır. İhtiyatı haciz uygulamasını gerektirecek olayların uygulamada çok fazla meydana gelmemesinden ziyade, vergi idaresi yükümlüler üzerinde çok ağır sonuçlara yol açabilecek bu kurumu uygulamakta istekli görünmemektedir. Türkiye genelinde tahakkuk eden vergi cezaları çok düşük bir oranda tahsil edilebilmektedir. Tahsil edememe sorunu büyük çoğunlukla konunun uyuşmazlık haline getirilip yargıya taşınmasından kaynaklansa da vergi cezalarını tahsil etme konusunda sistemin sorunlu olduğunu söylemek çok yanlış da olmayacaktır.

Hürriyeti bağlayıcı cezaların belirlenmesinde uygulanan bazı düzenlemeler de cezaların etkinliğini azaltmaktadır. Takdiri hafifletici nedenler, hapis cezasının paraya çevrilmesi, para cezalarının taksitlendirilmesi gibi imkanlar cezaların şiddetini

azaltmakta, etkinliğini zafiyete uğratmaktadır. Erteleme kurumu cezaların kesinliğini ortadan kaldıran bir kurumdur. Her ne kadar vergi suçlarına ilişkin hürriyeti bağlayıcı cezalar para cezasına çevrilmesi halinde ertelenmesi söz konusu değilse de paraya çevrilmemesi halinde ertelenmesi mümkündür. Bu ise hiç ceza alınmaması anlamına gelmektedir. Bunlarla birlikte Anayasa Mahkemesi hükmolunan hapis cezasının hüküm tarihinde yürürlükte bulunan asgari ücret üzerinden paraya çevrilmesini öngören kuralı iptal ettiğinden, fiilin işlendiği tarihteki asgari ücret esas alınmaktadır. Hapis cezasının paraya çevrilmesi durumunda, verilen para cezası fiilin işlendiği tarihteki asgari ücrete göre belirlenecektir. Bu uygulama enflasyonist ortamlarda cezanın aşınmasına neden olmaktadır. Anayasa Mahkemesinin bu kararıyla cezanın şiddeti azalmış, etkinliği zayıflamıştır. Şartla salıverme kurumu cezaevlerindeki personel ve donanımın yetersizliği nedeniyle bugün otomatik hale gelmiş bulunmaktadır. Bu çerçevede, şartla salıverme, Türk hukukunda cezanın etkinliğini adeta ortadan kaldıran bir kurum biçiminde, suçluya verilen cezanın ağırlığını çok hafifleten bir uygulama durumuna gelmiştir. Vergi cezaları arasında en ağır olan ve alt sınırı 18 ay olan bir hürriyeti bağlayıcı cezanın yaklaşık üçte biri çekildiğinde hükümlülük süresi sona ermektedir. Kanunda belirlenen cezalar ile uygulanan ceza arasında ciddi farklılıklar söz konusu olabilmektedir. Varılan noktada bu cezanın etkin olduğunu, şiddetli bir ceza olduğunu söylemeye olanak yoktur.

Vergi yargısının, vergi sisteminin bir parçası olarak vergi cezalarının etkinliği bakımından da önemli bir fonksiyonu vardır. Cezaların etkinliği ve caydırıcılığı bağlamında yargılamaların bir an önce sonuçlandırılıp cezalandırılmaları gerekenlerin cezalandırılmaları zorunludur. İdari yargı ve adli yargıda davalar hızlı bir şekilde sonuçlandırılmamaktadır. Yavaş bir yargılama cezaların etkinliğini ve caydırıcılığını da azaltmaktadır.

Salınan vergi ve cezalara ilişkin uyuşmazlıkların önemli bir kısmı idari aşamada sonuçlanmakta geri kalan kısım ise vergi yargısına intikal etmekte, bunların da büyük bir kısmı mükellef lehine sonuçlanmaktadır. Mükellefler verilen cezaların ya idari aşamada idarece azaltılacağına ya da mahkeme tarafından tamamen ya da kısmen kaldırılacağına inanmaya başladıkları anda cezaların caydırıcılığı da kalmayacaktır, ki Türkiye'deki durum da budur.

Kaçakçılık suçu işleyenler için öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezaların mahkemelerce hüküm altına alınarak uygulanması pek nadir görülmektedir. Ceza hukuku karşısında bu suçların ispatındaki zorluk nedeniyle mahkemelerden sonuç almak güçleşmektedir. Vergi kanunlarında yer alan cezaların ağır olması caydırıcı olması için yeterli değildir. Belki bundan daha önemlisi söz konusu cezaların uygulanabilmesidir.

Cezanın kendisinden beklenen toplumsal işlevi yerine getirmesi, ağırlığı ve cinsi ne olursa olsun, toplumsal dışlama ve kınama özelliğini yitirmemesi ve çarptırıldığı kişiye toplumsal kınamayı hissettirmesi koşuluyla olanaklıdır. Vergi cezalarının özel bir kanun olan VUK’nda düzenlenmiş olması, cezalandırılan eylemlerin TCK’da yaptırımla karşılanmış eylemlere göre daha önemsiz oldukları anlamına gelmemelidir. Ancak ne yazık ki toplumda bu yönde bir algılama da vardır. Böyle bir anlayış, cezaların kınama ve dışlama özelliklerini yitirmelerine neden olmakta ve cezaların etkinliğini aşındırmaktadır. Bu sorun, vergi cezalarının TCK içerisine dahil edilmesi ile değil, toplumun eğitilmesi ile çözümlenmelidir. Hukuksal yaptırım, toplumsal bilinçle desteklendiği ölçüde etkili olmaktadır. Fakat gelişmemiş veya az gelişmiş toplumlarda bilinçsizlikten kaynaklanan toplumsal iradenin güçsüzlüğü, Türkiye’de olduğu gibi, bu toplumlarda hukuk düzeninin yaptırım gücünü pek çok alanda etkisiz kılmaktadır. Herkesin yaptığıнын yanına kar kaldığı düşüncesinin güçlendiği durumlarda suçların artması bir toplumsal olgudur. Cezaların etkinliği açısından önemli olan, bir düzen kuralı ihlal edildiğinde muhakkak bir yaptırımla karşılaşılacağı inancının toplum bilincinde yer etmesinin sağlanmasıdır.

Vergi ceza sistemine bir bütün olarak bakıldığında, sistemin vergi suçlarını önlemede başarılı olamadığını, hatta suç işlemeye teşvik ettiğini söylemek mümkündür.

Türkiye’de vergi cezalarının vergi suçlarını önlemedeki etkisinin artırılması bakımından önerilerimiz ise şunlardır;

Vergi cezaları hazine yararını gözetmediği ölçüde dürüst mükelleflerin haklarını da gözetmelidir. Bu bir düşünce devrimini gerektirir. Verginin bir an önce tahsil edilmek istenmesi ve buna yönelik düşünce, vergi yükümlülüklerini hakkıyla yerine getirmeyen mükelleflere bir çok imkanın sunulmasına neden olmaktadır.

Vergi idaresinin etkin bir şekilde faaliyet göstermesi sağlanmalıdır. Merkez ve taşra teşkilatı arasında süreçlerin bütünlüğü sağlanmalı, örgütsel kopukluk

giderilmelidir. Gelirler Bölge Müdürlüklerine yeterli yetki ve sorumluluklar verilmelidir. Vergi idaresinde yetki ve sorumluluk sınırları açıkça ortaya konmalıdır. Vergi dairelerine siyasi baskılardan etkilenmeyecek şekilde bağımsızlık sağlanmalıdır. Vergi dairelerinin fiziki yapılanma sorunları giderilmelidir. Kırtasiyeciliğin önlenmesi gereklidir. Mükelleflerin yoğun olduğu bölgelerde vergi dairelerinin ihtiyaca cevap verebilecek yapılanmaya gidilmelidir. Hizmet öncesi ve hizmet içi eğitimlere ağırlık verilmeli, çalışanların özlük hakları iyileştirilmelidir. Personel eksikliği tamamlanmalıdır. Bilgi sistemleri teknolojilerine gereken önem verilmeli ve bu konuda yatırım yapmaktan da kaçınılmamalıdır. Alt yapı yetersizlikleri giderilmeli, ihtiyaca cevap verecek fonksiyonel yazılımlar üretilmelidir.

Vergi denetimlerine gereken önem verilmeli, temel ilke ve stratejiler saptanmalıdır. Denetim oranları arttırılmalı, 5 yıllık zamanaşımı süresi içinde bütün mükelleflerin denetlenebilmesi sağlanmalıdır. Bu noktada da bilgi sistemleri teknolojilerinden üst düzeyde yararlanılmalı, veri tabanları oluşturulmalı, vergi istihbaratına gereken önem verilmelidir. Yeteri kadar denetim elemanı istihdam edilmelidir. Boş kadrolar tamamlanmalıdır. Denetim organları tek bir denetim birimi çatısı altında birleştirilmeli ve bağımsız bir kurum olması sağlanmalıdır.

Vergi cezalarının şiddetinin azalmasına imkan verilmemelidir. Bu konuda uzlaşma, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim gibi konular ile şartlı salıverme kurumları dikkati çekmekte ve bu kurumlardan yararlanma sınırlandırılmalıdır.

Vergi suçlarını tespit edilebilmeli ve tespit edildikten sonra mutlaka cezalandırma sağlanmalıdır.

Vergi idaresi ile yargı arasında görüş farklılıkları ortadan kaldırılmalıdır. Bunun için vergi idaresi, yargı kararları ışığında uygulamaya yön vermelidir. Bununla birlikte yargının da vergi konularına nüfuz edebilmesi sağlanmalı, uyuşmazlık konuları yargı aşamasında gereği gibi savunulmalıdır. Bu sorunun aşılabilmesi için vergi idaresi vergi konusunda uzmanlaşmış avukatlar istihdam etmelidir.

Vergi ziyayı cezasının hesaplanma usulü oldukça güçlükler içermektedir. Gecikme faizlerinin değişken olması temel sorundur. Bu nedenle vergi ziyayı cezasının gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle hesaplanması yerine kayba uğratılan verginin bir katından beş katına kadar ceza verilebilme imkanı tanınmalı ve eylemlerin ağırlık derecelerine göre bu oran belirlenmelidir. Gecikme faizinin % 4 olduğu bir

durumda, verilebilecek en ağır ceza, kayba uğratılan verginin altı buçuk katı kadardır. Enflasyonun daha da düşeceği varsayılırsa, bu oranın daha da azalacağı söylenebilir. Bu nedenle, ceza tavanının vergi kaybının beş katı olarak öngörülmesi uygun görünmektedir.

Gecikme faizi/zammı, makul oranlara çekilmelidir. Gecikme faizi/zammı paranın zaman değerini korumalı hatta bu düzeyi de bir miktar aşmalıdır. Ancak yeni ve başka bir ceza olarak düşünülmesine de imkan tanımayacak düzeyde belirlenmelidir.

Vergi kanunlarına aykırılıkların derece ve niteliklerine uygun bir ayrıma gidilmelidir. Kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında bu konuya dikkat edilmişse de belge düzenine uymayan kayıtlı mükellefler, kayıt dışı çalışanlara göre daha ağır cezalandırılmaları söz konusu olabilmektedir.

Bilgi vermekten çekinenlere daha ağır ceza verilmeli, gerekirse hapis cezası da uygulanmalı, mükelleflerin, bilgi istenmek üzere vergi dairelerine çağrılabilmesine imkan tanınmalıdır.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı durumunda kastın varlığı kabul edilmemeli, vergi idaresi mükellefin bu belgeleri bilerek kullandığını ispatlayabilmelidir.

Defter ve belgelere ilişkin zayi belgesini verme yetkisi vergi idaresine bırakılmalı ya da mahkemeler, defter ve belgelerin zayi olduğuna dair tespit hükmü kurmadan önce vergi idaresinin görüşünü almalı, vergi idaresi de görüşünü belirlemeden önce ciddi bir denetim yapmalıdır. Defter ve belgelerin ne şekilde, nerde, hangi güvenlik önlemleri altında muhafaza edileceğine ilişkin düzenlemeler yapılmalıdır. Bu önlemleri almayanlar cezalandırılmalıdır.

Mükelleflerin özel işlerini yapma eylemi sadece çıkar sağlanması halinde suç olmalıdır. Mükellefin vergiye uyumunu sağlamaya yönelik eylemler cezalandırılmamalıdır.

Tekerrür hükümlerinin uygulanmasına önem verilmelidir. Bu konuda vergi idaresi personeli eğitilmeli, tekerrürün tespit edilmesini kolaylaştıracak alt yapı çalışmaları yapılmalıdır.

Uzlaşma, pişmanlık ve ıslah ve vergi cezalarında indirim kurumlarına başvuru şartları ağırlaştırılmalı, her suç işleyen mükellef bu kurumlardan yararlanamamalıdır.

Örneğin mükellef, vergi suçlarını işlemeyi itiyat haline getirmişse, onun bu tür imkanlardan yararlandırılmaması gereklidir.

İdari vergi cezalarında uygulanan zamanaşımı süreleri ile hapis cezalarında uygulanan zamanaşımı sürelerinin başlangıcı açısından paralelliği sağlanmalıdır.

Sık sık vergi afları çıkartılmamalıdır. Türkiye, af kurumuna sıkça başvurmanın sıkıntılarını çok çekmiştir. Bu uygulamalar, sadece belirli ilkelere göre, kısıtlı bir şekilde ve çok gerektiği bir durumda hayata geçirilmelidir.

Tecil kurumu da istisnai durumlarda kullanılan bir kurum olmalıdır. Mükelleflere tanınan tecil imkanı vergi ödemeyi değil ödememeyi teşvik etmektedir.

İdari vergi cezalarının tahsil edilmesinde cebri icra sürelerinin süratli işlemesi sağlanmalıdır. Bununla birlikte ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk kurumları işler hale getirilmeli, idarenin bu kurumları uygulamadaki isteksizliği ortadan kaldırılmalıdır.

Hapis cezalarının paraya çevrilmesinde Anayasa Mahkemesi kararıyla fiilin işlendiği tarihte yürürlükteki asgari ücret esas alınmaya başlanmıştır. Fiilin işlendiği tarihte geçerli olan hükümlerin uygulanması gerekliliği ilkesi ile ekonomik gerçeklerin çatışmasından kaynaklı bir sorundur. Ceza hukuku ilkeleri artık ekonomik gerçekleri de dikkate almaya başlamalıdır.

Şartlı salıverme kurumu hapis cezalarını olumsuz etkileyen bir kurumdur. Her durumda uygulanmasına olanak tanınmamalıdır.

Vergi yargısı ve adli yargı vergi suçlarına ilişkin davaları bir an önce sonuçlandırabilmelidir. Bunun için yargının bilgi teknolojilerinden yararlandırılması sağlanmalı, davaların gereksiz yere uzamasına neden olan usuller yerine daha pratik çözümler uygulanabilmelidir.

Toplumun vergi bilinci ve ahlakı geliştirilmelidir. Vergi suçlarının mağduru olmadığı inancı ile savaşılmalı, mağdurun bütün bir toplum olduğu vicdanlara yerleştirilmelidir.

Kamu kurumları da dahil olmak üzere vergi borcunu ödeyemeyenlerin ilan edilmesi amaca hizmet etmemektedir. Israrla vergi ödemeyenler ile vergi suçluları ilan edilmeli buna karşın ekonomik zorluklar nedeniyle ödeyemeyenler bu kapsamdan çıkartılmalıdır.

“Doğru ve zamanında ödenen vergilerin her türlü hakların bir güvencesi olduğu” ilkesi uygulamaya geçirilmeli ve toplumda bu bilinç oluşturulmalıdır. Toplumun vergi ahlakı ve bilincini geliştirmeksizin uygulamaya konulacak ceza ve denetim sistemleri mükemmel olsalar da başarısız olabilir. Kişilerin vergisel yükümlölüklerini yerine getirmemeleri durumunda, bazı haklardan yoksun bırakılabileceklerine, ciddi bir şekilde cezalandırılacaklarına inandıkları, toplumsal yaptırımları da tetikleyebilen bir vergi ceza sistemi hayata geçirilmelidir.

## KAYNAKÇA

### Kitaplar

- Ak, Bülent, Fercan Aykutlu. **4369 Sayılı Kanun'la Ana Vergi Kanunlarında Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi**. Ankara: TÜRMOB Yayınları 43, 1998.
- Akdoğan, Abdurrahman. **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**. Ankara: Gazi Kitabevi, 2001.
- \_\_\_\_\_. **Vergi İncelemesi**. Ankara: A.Ü.İ.T.A Yayın no:127, 1979.
- Akgür, Muhsin. **Avrupa Birliğinde Kayıtdışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetimi**. İstanbul : İTO, YN:2002/14, 2002.
- Aksoy, Şerafettin. **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999.
- Altuğ, Osman. **Kayıt Dışı Ekonomi**. İkinci basım. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1999.
- Arın, Tülay. **Devlet Hizmetlerinde Etkinlik**. İstanbul: İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Konferansları, Yayın No: 77.
- Aristoteles. **Retorik**. İngilizceden çeviren: M.H.Doğan. İstanbul: 1995.
- Arslan, Mehmet. **Vergi Hukuku**. Bursa: Alfa Yayınları, 2002.
- Ay, Hakan. "Baskı Gruplarının Türk Vergi Sistemi Üzerine Etkileri", **Prof. Dr. Nezihe SÖNMEZ'e Armağan**. İzmir: D.E.Ü.İ.İ.B.F., Maliye Bölümü Yayınları, 1997.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Vergi Ceza Hukuku**. İkinci Basım. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi, Yayın No:21, 1999.
- Beccaria, Cesare. **Suçlar ve Cezalar**.Çeviren: Muhiddin Göklü. İstanbul: 1964.
- Becker, Gary S. **An Economic Approach to Crime and Punishment**. C.III. New York: Radzinowicz-Wolfgang, 1977.
- Bentham, Jeremy. **The Principles of Morals And Legislation**. New York: 1948.
- Berber, Orhan. **Vergi Denetiminde Etkinlik ve İstanbul Örneği**. İstanbul : 2002.
- Bıyıklı, Hasan. **Sosyal Ceza Hukuku**. Ankara:Gazi Üniversitesi Yayın no:15, 1983.
- Bülbül, Duran. **Türk Vergi Sisteminde Gecikme Zammı, Gecikme Faizi, Tecil Faizi**. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003.
- Candan, Turgut. **Vergi Suç ve Cezaları**. Ankara: 1995.
- \_\_\_\_\_. **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**. Ankara:Yaklaşım Yayınları, 2001.
- Capet, Marcel-Francis. **Vergi Kaçakçılığı**. Çeviren: C.Erçoklu, Ankara: 1954.
- Caso, Adolf. **Formative Documents of America's Democracy**. Boston: 1995.
- Centel, Nur. "Cezanın Amacı ve Belirlenmesi", **Prof. Dr. Turhan Tufan Yüce'ye Armağan**. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, 2001.
- \_\_\_\_\_. **Türk Ceza Hukukuna Giriş**. İkinci basım, İstanbul: Beta, 2002.
- Charles, Gaa J. **Federal Income Taxation**. San Francisco: T:II, 1975.

- Coleman, James William. **The Criminal Elite, Understanding White-Collar Crime.** 4th edition. New York: St. Martin's Press, 1998.
- Cook, Dee. **Rich Law, Poor Law.** Milton Keynes Open University Press, 1989.
- Cooter, Robert, Thomas Ulen. **Law and Economics.** London: Scot, Foresman and Company, 1988.
- Council of Europe. **International Tax Avoidance and Evasion.** Paris: Issues in International Taxation, No:1, 1987.
- Çağan, Nami. **Vergilendirme Yetkisi.** Ankara: 1981.
- Demirbaş, Timur. **Ceza Hukuku Genel Hükümler.** Ankara: Seçkin Yayınevi, 2002.
- . **Kriminoloji.** 1. basım. Ankara: Seçkin Yayınevi, 2001.
- Denetim İlke ve Esasları.** Cilt I . İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Acar Matbaası, 1996.
- Doğru, Osman. **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararları Rehberi (1960-1994).** İstanbul: İstanbul Barosu Yayınları, 1999.
- Doğrusöz, Bumin, **Vergi Reformu Yorum ve Açıklamaları.** İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları, Ağustos 1998.
- Doing Business in the United States.** USA:Price Waterhouse, 1988.
- Donay Süheyl. **Para Cezaları.** İstanbul: Kervan Yayınları, 1972.
- Dönmez Recai. **Teoride ve Uygulamada Vergi Affı.** Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 557, 1992.
- . **Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz.** Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları: No: 1023/112, 1998.
- Dönmezer, Sulhi. **Kriminoloji.** 8. Basım, İstanbul :Beta A.Ş., 1994.
- ve Sahir Erman. **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku.** Genel Kısım. C.1. 11. Basım. İstanbul: Beta BYD, 1994.
- ve Feridun Yenisey. **Ceza Adalet Sisteminin Etkinliği 1998.** İstanbul: TESEV, 2000.
- . "Ekonomik Suçlar", **Metin N. Gürol'a Armağan.** Ankara: E.Ü.İ.B.F.D.DPT, Vergi, DPT Yayın No:2454-ÖİK-510, 2001.
- Duran, Lütfi. **İdare Hukuku Meseleleri.** İstanbul: 1964.
- Edgar, Klein J. **Federal Taxation 1994.** New York: McGraw Hill Book Company, 1994.
- Edizdoğan, Nihat. **Türkiye'de Vergi Suç ve Cezalar.** Bursa: 1986.
- ve Metin Taş. **Vergi Ceza Hukuku.** Bursa: Ekin Kitabevi, 1993.
- Ekmekçi, Esra. **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük.** İstanbul: Kazancı yayınları, 1994.
- Erdem, M. Burhan. **Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi.** Eskişehir: E.İ.T.İ.A.,Y. No:233/154, 1981.

- Erdem, Hayrettin. **4369 Sayılı Kanun'la Vergi Kanunları'nda Yapılan Değişikliklerle İlgili Yorum ve Açıklamalar**. Ankara: 1998.
- Erem, Faruk. **Suç Bilimi Açısından Adalet Psikolojisi**. Ankara: Adil Yayınları, 1997.
- \_\_\_\_\_. **Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku, C.I, Genel Hükümler**. 8. basım. Ankara: Seçkin Yayınevi, 1997.
- \_\_\_\_\_, Ahmet Danışman ve Emin Artuk. **Ceza Hukuku, Genel Hükümler**. 14. Basım, Ankara: 1997.
- Erginay, Akif. **Vergi Hukuku**. 14. basım. Ankara: 1990.
- Erman, Sahir. **Ticari Ceza Hukuku, I- Genel Kısım**. 3. basım. İstanbul: 1992.
- \_\_\_\_\_. **Vergi Suçları, Ticari Ceza Hukuku VI**. İstanbul: 1988.
- Eroğlu, Nurettin. **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu**. Ankara: Sevinç Matbaası, 1989.
- Erol, Karsan. **Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma ile Mücadelede Uluslararası İşbirliği**. Ankara: 1984.
- Friedman, Jack P. **Dictionary of Business Terms**. USA: Barron's, 1987.
- Friedrichs, David O. **Trusted Criminals, White Collar Crime in Contemporary Society**. USA: Wadsworth Publishing Company, 1996.
- Gaffuri, Gianfranco. "Lesico Tributario Nelle norme Incriminatrici" diretti da Vittorio E. Falsitta. **Dritto Penale Tributario**. Milano, Giuffrè: Del Centro Studi e Ricerca Di Dritto Penale Dell'Economia, 2000.
- Geis, Eds., G. R. Meier. **White-Collar Crime**. USA: The Free Press, 1977.
- Gerçek, Adnan. **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**. Bursa: Ekin Kitapevi, 2003.
- \_\_\_\_\_. **Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması**. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayını No: 13, 2002.
- Giddens, Anthony. **Sosyoloji**. Ankara: Ayraç Yayınevi, 2000.
- Gordon, David. **Kapitalizm, Sınıf ve Suç**.
- Gordon, Richard K. "Law of Tax Administration and Procedure". Ed: Victor Thuronyi. **Tax Law Design Drafting**, Washington: IMF, 1996.
- Gökbunar, Ramazan., Keramettin Tezcan ve Ahmet Utkuseven. **Yeniden Yapılanma veya Yeniden Yapılanma: Vergi İdaresi ve Denetimi İçin: İşte Bütün Mesele Bu**. Manisa, Adana: 2002.
- Gözübüyük, Abdullah. **Türk Ceza Kanunu Şerhi 1**. 1980.
- Güriz, Adnan **Hukuk Başlangıcı**, 8. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2001
- Gramatica, Filippo. **Toplumsal Savunma İlkeleri**. Çeviren: Sami Selçuk. Ankara: Hatiboğlu Yayınevi, 1988.
- Green, Gary S. **Occupational Crime**. Chicago: Nelson-Hall, 1990.

- Gross, Hyman. **A Theory of Criminal Justice**. New York: 1977.
- Guide Book for the National Exam for Certified Public Accountant**. Chinese Fiscal and Economic Press, May 2002.
- Günday, Metin. **İdare Hukuku**. Ankara: 1997.
- Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**. İstanbul: 1998.
- Hafızoğulları, Zeki. **Ceza Normu, Normatif Bir Yapı Olarak Ceza Hukuku Düzeni**. Ankara: 1996.
- Herekman, Aykut. **Kamu Maliyesi, C.II**. 2. basım. Ankara: Sevinç Matbaası, 1989.
- Hızlı, Yılmaz. **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**. Ankara: Kazancı Hukuk Yayınları, 1984.
- İçel, Kayıhan, Süheyl Donay. **Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku**. İstanbul: 1987.
- \_\_\_\_\_, Füsün Sokullu-Akıncı, İzzet Özgenç, Adem Sözüer, Fatih S. Mahmutoğlu ve Yener Ünver. **Yaptırım Teorisi, 3. Kitap**. 1.basım, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2000.
- \_\_\_\_\_, İzzet Özgenç, Adem Sözüer, Yener Ünver ve Fatih S. Mahmutoğlu. **Suç Teorisi, 2. Kitap**. 1. basım. İstanbul: Sebat Yayıncılık, 1999.
- İspir, Yağmurlu, Özbalcı. **Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları**. Ankara: No: 308-309, 1985.
- İstanbul Ticaret Odası. **Avrupa Birliğinde Kayıtdışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetimi**. İstanbul: Yay. No:2002-14, 2002.
- İzveren, Adil. **Hukuk Sosyolojisi**. 2.basım. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dön.Ser. İŞL.Y N. 63, 1995.
- Jenkins, Glenn P., Rup Khadka. **Reengineering Tax System in Low-Income Counties, An Application to Nepal**. New York: Kluwer Law International, 2002.
- Jenny, Ernest and G. G. Niedermeyer. **Muhasebede Hileler**. İngilizceden çeviren: M. Erdinç. 2.basım. İstanbul: 1949.
- Johnson, Elmer Hubert. **Crime, Correction and Society**. Illinois: 1974.
- Kaneti, Selim. **Vergi Hukuku**. 2.basım. İstanbul: 1989.
- Karakoç, Yusuf. **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**. İzmir: 1994.
- Karsan, M. Erol. **Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma ile Mücadelede Uluslararası İşbirliği**. İstanbul: Maliye ve Gümrük Bakanlığı, APK Yayını, 1984.
- Karyağdı, Nazmi. **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk İdaresi**. Ankara: Ankara Sanayi Odası Yayını, Yayın no: 51, 2001.
- Kellens, George. **Sociological And Psychological Aspects (of Economic Crime), Criminological Aspects of Economic Crime**. Strasbourg: Council of Europe, 1977.
- Kızılot, Şükrü. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**. 6. Basım. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003.

- Kızılot, Şükrü. **Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Cilt:3**. Ankara: Savaş Yayınları, 1991.
- Kızılot, Şükrü. **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt: 2**. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1994.
- Kızılyallı, Hüsnü. **Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi**, Ankara: AÜSBF Yayını, Sevinç Matbaası, 1969.
- Klepper, Steven, Daniel Nagin. **The Criminal Deterrence Literature: Implications For Research on Taxpayer Compliance, Volume 2: Social Science Perspectives**. Edited by Jeffrey A. Roth, John T. Scholz, and Ann D. Witte, Philadelphia, PA: University of Pennsylvania.
- Kunter, Nurullah .“Türkiye’de Mükerrerliğin Amilleri”, **Muammer Raşit Seviğ’e Armağan**. İstanbul: 1956.
- \_\_\_\_\_. **Suçun Kanuni Unsurları Nazariyesi**. İstanbul: 1949.
- Kurzinger, Josef. **Kriminologie**. 2. Auflage. Stuttgart: 1996.
- Laufenburger, Henry. **Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi**. Çeviren: İ. Hakkı Ülkmen. Ankara: Maliye Enstitüsü Yayınları No: 25, Sevinç Matbaası, 1967.
- Lewis, Alan. **The Psychology of Taxation**, Oxford: Martin Robertson, 1982.
- Mahmutoğlu, Fatih Selami. **Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi**. İstanbul: Kazancı Kitap Ticaret A.Ş., 1995.
- Malatyalı, Mükerrerem. **Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkisi Paneli, 25 Mart 1991, Ankara**.Ankara: Gelirler Genel Müdürlüğü, Mine Ofset, 1991.
- Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı. **Gelir İdaresinde Etkinlik Arayışları OECD-AB En İyi Uygulamalar**. Ankara: A.Ü.Basımevi, 2002.
- Maliye Bakanlığı APK. **Bir Reformun Anatomisi, Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti?** Ankara: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 1998.
- Maliye Hesap Uzmanları Vakfı. **4369 Sayılı Kanun’un Uygulanmasında Ortaya Çıkan Sorunlar Ve Değişiklik Önerileri**. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Yayın No:8, 1999.
- Mutluer, Kamil. **Vergi Ceza Hukuku**. Eskişehir: E.İ.T.İ.A. Yayınları No:214, 1979.
- \_\_\_\_\_, Fethi Heper, Recai Dönmez. **Vergi Hukuku**. Der: Fethi Heper, Recai Dönmez. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1536, 2003.
- Nadaroğlu, Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**. 8.basım. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1992.
- Nelken, David. **White Collar Crime**. USA-Vermont: Darmouth Publishing Company, 1994.
- Neumark, F. **Maliyeye Dair Tetkikler**. 3. basım. İstanbul: İÜİF Yayını, İsmail Akgün Matbaası, 1950.
- North, Douglas C. **Institutions, Institutional Change and Economic Performance**. London: Cambridge University Press, 1990.

- Oğurlu, Yücel. **İdari Yaptırımlar Karşısında Yargısal Korunma, İdari Ceza Hukuku ve İdari Cezalara Karşı Başvuru Yolları**. Ankara: Seçkin Yayınevi, 2000.
- Ochs, Jack. **Public Finance**. New York: Harper and Row Publishers, 1974.
- Onar, Sıddık Sami. **İdare Hukukunun Umumi Esasları, C. 1**. İstanbul: 1960.
- Oytan, Muammer. "Fransa, Almanya ve Türkiye' de Yasama Yetkisinin Devredilmesi ve Yürütme Organının Kanun Hükmünde Kararname Çıkarma Yetkisi", **Onar Armağanı**. İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1977.
- Öktem, Niyazi, Ahmet Ulvi Türkbağ. **Felsefe, Sosyoloji, Hukuk ve Devlet**. İstanbul: Der Yayınları No: 316, 2001.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**. 8. basım. Ankara: Turhan Kitabevi, 2000.
- Önder, Ayhan. **Ceza Hukuku Dersleri**. İstanbul: 1992.
- \_\_\_\_\_. **.Ceza Hukuku, Genel Hükümler**. İstanbul: 1992.
- \_\_\_\_\_. **.Ceza Hukuku, Genel Hükümler, C. II**. İstanbul: 1989.
- Özay, İlhan. **İdari Yaptırımlar**. İstanbul: İ.Ü. Yayın No: 3326, H.F. Yayın No: 691, 1985.
- Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. Ankara: 1998.
- Özer, İlhan. **Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi**. Ankara: Güneş Matbaası, 1971.
- Picca, Georges. **Kriminoloji**. Cep Üniversitesi. Çeviren: Ebru Erbaş.
- Prins, Herschel. **Criminal Behaviour: An Introduction to Criminology and Penalty System**. London: 1982.
- Problems of Tax Administration in Latin America : Conference Papers Buenos Aires, Argentina, October, 1961**. Baltimore, MD. : Published for the Joint Tax Program by the Johns Hopkins Press, 1965.
- Readings on Income Tax Administration**. Ed.: Patrick L. Kelley, Oliver Oldman, Mineola, NY : Foundation Press, 1973.
- Reynoud, P. L. **Vergi Karşısında Mükellefin Ruh Haleti**. Çeviren: Celal Erçoklu, Ankara: Maliye Vekaleti, Maliye Tetkik Kurulu Yayını, 1955.
- Roch, Maria, Teresa Soler. **Tax Law in Spain**. New York: Kluwer Law International, 2002.
- Roth, Jeffrey A., John T. Scholz. **Taxpayer Compliance V:2, Social Science Perspectives**. Washington: IMF, 1996.
- \_\_\_\_\_, John. T. Scholz and A. D. Witte. **Taxpayer Compliance: V:1, An Agenda For Research, Panel on Taxpayer Compliance Research**. Philadelphia: University of Pennsylvania Press, 1989.
- Saban, Nihal. **Vergi Yargısının Etkinliği**. İstanbul: TESEV Yayınları No: 10, 1999.
- Schmolders, Günter. **Genel Vergi Teorisi**. Çeviren: Salih Turhan. İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1976.

- Silvani, Carlos, Katherine Baer. **Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guide Lines**. International Monetary Fund, March 1997.
- Sokullu-Akıncı, Füsün. **Kriminoloji**. İstanbul: Beta A.Ş., 1999.
- Soroka, Biyjak. **Social Problems, A World at Risk**. Allyn and Bacon, 1995.
- Soyaslan, Doğan. **Yürütme Organının Suç ve Ceza Koyma Yetkisi**. Ankara: Kazancı Hukuk Yayınları, 1990.
- Soydan, Billur Yaltı. **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 1995.
- Sönmez, Erdal ve Garip Ayaz. **Vergi Yargısı**. Ankara: Oluş Yayıncılık, 1999.
- Study of Present-Law Penalty and Interest Provisions as Required By Section 3801 of The Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act Of 1998 (Including Provisions Relating to Corporate Tax Shelters), Volume I**. Washington: Prepared By The Staff of The Joint Committee on Taxation July 22, 1999, U.S. Government Printing Office, 1999.
- Şeker, Nezh. **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**. İstanbul: Beta Basım A.Ş., 1994.
- Şen, Ersan. **Çevre Ceza Hukuku**. İstanbul: Kazancı Yayınları, 1994.
- Şenyüz, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku**. 2. basım. Bursa: Ezgi Kitabevi, 2003.
- . **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**. Bursa: 1995.
- Tan, Turgut ve Şeref Gözübüyük. **İdare Hukuku Genel Esasları**. Ankara: 1998.
- Taner, T. **Ceza Hukuku, Umumi Kısım**. İstanbul: 1953.
- Tanzi, Vito. **The Individual Income Tax and Economic Growth: An International Comparison**. Baltimore: The John Hopkins Press, 1969.
- Taşkan, Yusuf Z. **Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri ve Yargısal Denetim**. Tokat: 2001.
- Tesal, Reşat. **Ceza Hukukunun ve Ceza Muhakemesinin Esasları ve İktisadi, Ticari, Mali Suçlar**. İstanbul: 1966.
- TESEV. **Türkiye'de Yolsuzluk**.
- Tixler, Gilbert. **Driot Fiscal International**. Paris: 1995.
- Toroslu, Nevzat. **Nasıl Bir Ceza Kanunu**. 1. Basım. Ankara: V yayınları, 1987.
- Tosun, Öztekin. **Hileli Vergi Suçları**. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 191, Baha Matbaası, 1962.
- UN International Cooperation Income Tax Matters, Guidelines for International Cooperation Against the Evasion and Avoidance of Taxes**. New York: 1984.
- Vergi Denetmenleri Derneği. **Türk Vergi Yönetiminde Etkinlik Arayışları Kapsamında Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması**. Ankara: 2003.
- Vergi Reformu (Eski Kanun-Yeni Kanun-Gerekçe)**. Ankara: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, 1998.

- Vervaele, Klip. **European Cooperation between Tax, Customs and Judicial Authorities**. Kluwer Law International, 2002.
- Vito, F. G. and M. R. Holmes. **Criminology, Theory, Research and Policy**. Belmont, California: Wadsworth Pub. Co., 1994.
- Viyana 14. Uluslararası Ceza Kongresi Kararları (1-7.10.1989 Viyana)**.Çeviren: Nur Centel. Argumentum,Y.1, S.1.
- Walker, Nigel. **Punishment, Danger and Stigma- The Morality of Criminal Justice**. Oxford: 1980.
- WeIsburd,D., S. Wheeler, E. Waring and N. Bode. **Crimes of the Middle Classes: White-Collar Offenders in the Federal Courts**. Ed:Nelken. New Haven-London: Yale University Press, 1991.
- Yarsuvat, Duygun.“Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu”, **Prof. Dr. Sahir Erman’a Armağan**. İstanbul: İ. Ü. H. F. Eğ.Öğr. Yrd. Vakfı, Yayın No:8, 1999.
- Yöndem, Faruk. **Vergi Hukukunda Gelişmeler**. Ankara: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, 1991.
- Yücel, Mustafa Tören. **Türk Ceza Siyaseti ve Kriminoloji**. 2. basım. Ankara: 1997.
- \_\_\_\_\_. **Kriminoloji, Suç ve Ceza**. Ankara: Adalet Teşkilatını Güçlendirme Vakfı Yayını, 1986.

### Makaleler

- Açıksöz, Fehmi. “Beyanat”, **TBMM Tutanak Dergisi** C. XXIV/1, 1953.
- Ağbal, Naci. “Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Kara Para İlişkisi”, **Yaklaşım** Y.8, S.89, Mayıs 2000.
- Aksoy, Hüseyin. “Amerikan Federal Vergileme Sisteminde Uzlaşma Müessesesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Haziran 1996.
- Aktürk, İsmail. “Vergi Kaybı Sorunu ve Alınabilecek Önlemler”, **DEÜ İİBF Dergisi** C.III, S.2, 1988.
- Aliefendioğlu, Yılmaz. “İngiliz Vergi Sistemi’ne Genel Bakış”, **Danıştay Dergisi**, 1973.
- Alkin, Erdoğan. “Vergi Kaçakçılığı Önlenebilir mi?”, **Vergi Sorunları** S. 74, Eylül-Ekim 1994.
- Alm, James and William Beck. “Tax Amnesties and Compliance in the Long Run: A Time Series Analysis”, **National Tax Journal** 46(1), 1993.
- \_\_\_\_\_, Michael Mckee and William Beck. “Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance”, **National Tax Journal** 43(1), 1990.
- Arabacı, Mehmet. “İngiltere’de Vergi Denetimi”, **Maliye Dergisi** Sayı:91, Eylül-Aralık 1988.
- Arslan, Ahmet. “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim”, **Maliye Dergisi** S:140, Mayıs-Ağustos 2002.

- Aydemir, Şinasi. "Vergi Konusunda Uzlaşabilmek İçin", **Yaklaşım** Yıl.3, S.30, Haziran 1995.
- \_\_\_\_\_. "Kaçakçılıkta Hapis Cezası ve Kayıt Dışı Ekonomi", **Yaklaşım** Yıl.3, S.26, Şubat 1995.
- Bardach, Eugene. "Moral Suasion and Taxpayer Compliance." **Law and Policy** 11, No. 1, January 1989.
- Başaran, Funda. "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının (Vergisel Düzene Aykırılıkların) Tabi Olduğu Hukuki Rejim", **Mükellefin Dergisi** S. 87, Mart 2000.
- Candan, Turgut. "Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Vergi Suç ve Cezaları – XIX", **Maliye Postası**, Sayı:213, 15 Temmuz 1989.
- Crane, S.E. F. Nourzad, "Inflation and Tax Evasion; an Empirical Analysis", **Review of Economics and Statistics** Vol. LXVIII, 1986.
- Çolak, Mustafa. "Uzlaşmada Tartışmalı Birkaç Konu", **Yaklaşım** Y. 8, S. 95, 2000.
- Derdiman, R. Cengiz. "Belediyelerin Kolluk Fonksiyonlarına İlişkin Bir Deneme", **Çağdaş Yerel Yönetimler** C. 6, S. 3, Temmuz 1997.
- Derdiyok, Türkmen. "Türkiye'nin Kayıt Dışı Ekonomisinin Tahmini", **Türkiye İktisat** Y. 5, S. 14, Mayıs 1993.
- Dönmez, Recai. "Vergi Yönetiminin İşlevleri Açısından Vadesi Geldiği Halde Ödenmemiş Vergi Borçlarının Tahsiline İlişkin Bazı Sorunlar ve Öneriler", **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi** C. XIII, S. 1-2, 1997.
- \_\_\_\_\_. "Nihai Tüketicilere Yönelik Özel Usulsüzlük Cezasının Vergi Ceza Hukuku, Ceza Politikası ve Vergi Ahlakı Açısından İncelenmesi", **Vergi Sorunları** S.84, Eylül 1995.
- \_\_\_\_\_. "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarına "Hukuk ve İktisat" Teorisi Açısından Yaklaşım", **Yaklaşım** Y. 8, S. 91, Temmuz 2000.
- \_\_\_\_\_. "Pişmanlık ve İslah Kurumunun İşlerliğine Yönelik Kuramsal Tartışmalar ve Bu Kurumun Hukuki Niteliği", **Vergi Dünyası** S. 157, 1994.
- Dönmezer, Sulhi. "Türk Toplumunda Sosyal Kontrol Aracı Olarak Ceza ve Ödüllendirme", **İHFM** C.XLVIII-XLIX, S.1-4, 1983.
- \_\_\_\_\_. "İcranın Tanzim Tasarrufları ile Suç İhdası, Anayasa Aykırılık İddiası Halinde Verilmesi İcap Eden Karar", **İÜHFM** C. XXVIII, No. 1, 1962.
- Engin, İsmail, Fatih Saraçoğlu ve Leman Dönmez. "Temyiz Yoluyla Yargıya İntikal Eden Vergi Uyuşmazlıklarının Sonuçları Üzerine Bir Değerlendirme", **Yaklaşım** S.87, Mart 2000.
- Erard, Brian., Jonathan S. Feinstein. "The Role of Moral Sentiments and Audit Perceptions in Tax Compliance", **Public Finance** 49, Supplement,1994.
- Erçoklu, Celal. "Vergi Kaçakçılığı", **İktisat ve Maliye** C.1, S.7, (Ekim 1954)

- Eyyüpgiller, Saygın. "Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçeleme", **Yaklaşım** Y. 10, S. 113, Mayıs 2002.
- Fisher, Ronald C., John H. Goddeeris and James C. Young. "Participation in Tax Amnesties: The Individual Income Tax", **National Tax Journal** 42(1), 1989.
- Frey, Bruno S. "Tertium Datur: Pricing, Regulation and Intrinsic Motivation", **Kyklos** 45(2), 1992.
- Gerçek, Adnan. "Tahsilatın Hızlandırılması Açısından Tecil Şeklinde Uygulanan 'Vergi Aflarının' Değerlendirilmesi ve Öneriler", **Vergi Dünyası** Sayı: 240, Ağustos 2001.
- . "Türkiye'de Vergi İdaresinin Modernizasyonu Açısından Vergi Kimlik Numarası Uygulamasının Değerlendirilmesi", **Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi** C. XX, S. 1-2, 2001.
- Gölcüklü, Feyyaz. "İdari Ceza Müeyyidesi ve Bunlara Karşı Kanun Yolları", **A.Ü.S.B.F.D.** C. 18, Eylül - Aralık 1963.
- Gözükara, Öcal. "İngiliz Vergi Sisteminde Vergi Cezaları-1", **Vergi Dünyası** S. 129, Mayıs 1992.
- Grasmic, H.G. and R.J. Bursick. "Conscience, Significant Others, Rational Choice: Extending the Deterrence Model", **Law and Society Review** 24, 1990.
- Hite, Peggy A. "An Investigation of Moral Suasion and Vertical Equity Arguments on Intended Taxpayer Noncompliance", **Law and Policy**, January 1997.
- Honig, R. "Ceza Gayeleri Nazariyesinin Tarihine Dair", **İHFM** II, S. 7-8, 1936.
- İçel, Kayıhan. "İdari Ceza Hukuku ve Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi", **İÜHFM** C. 50, S. 1-4, 1984.
- Kaplan, S.E. and P.M.J. Reckers. "A Study of Tax Evasion Judgements", **National Tax Journal** Vol. XXXVIII, No.1, March 1985.
- Kaplow, Louis. "Optimal Taxation with Costly Enforcement and Evasion", **Journal of Public Economics** Vol.XXXXIII, March 1990.
- Karyağdı, Nazmi, "Vergi Borcu Nedeniyle Yurtdışında Çıkış Yasağı", **Finans Dünyası**, Aralık 2001.
- Keleş, Yusuf. "Yine mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?", **Vergi Dünyası** Sayı: 249, Mayıs 2002.
- Kellecioğlu, Aykut M. "Vergi Kanunları İle Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkilerin Vergilemede Kanunilik ve Belirlilik İlkeleri Çerçevesinde İrdelenmesi", **Yaklaşım** Y. 9, S. 105, Eylül 2000.
- Legros, Robert. "Özel Yasaların Genel Ceza Hukuku Üzerindeki Etkileri", Çeviren:Hasan Bıyıklı. **Yargıtay Dergisi** S.3, 1979.
- Leonard, Herman B., Richard J. Zeckhauser. "Amnesty Enforcement and Tax Policy", **Tax Policy and The Economy**, 1987.
- Lerman, Allen H. "Tax Amnesty: The Federal Perspective", **National Tax Journal** 38(3), 1986.

- Malik, Arun S. Robert M.Schwab. "The Economics of Tax Amnesties" **Journal of Public Economics** 46, 1991.
- Melen, Ferit. "Whiter Than White Collar Crime: Tax, Fraud, Insurance And Management of Stigma", Beyanat, **TBMM Tutanak Dergisi**, C. XXIV/1, 1953.
- Nazaroğlu, Yavuz. "Genel Olarak İdari Para Cezalarının Para Cezaları İçindeki Yeri ve Nitelikleri", **Danıştay Dergisi** S.14 –15, 1974.
- "OECD, International Tax Avoidance and Evasion: Four Related Issues", Paris: **Issues in International Taxation** No:1, 1987.
- Oktar,S. Ateş. "Aleyhe Olan Ceza Kuralının Geriye Yürümezliği İlkesi Ve Anayasa Mahkemesi'nin Vergi Usul Kanunu İle İlgili İki İptal Kararı Üzerine Düşünceler- 1", **Yaklaşım** Y. 9, S. 102, 2001.
- Oyan, Oğuz."Vergi Tasarısının Emek Kesimi Açısından Genel Eleştirisi", **Ekonomide Durum Dergisi**, Türk-iş Araştırma Merkezi Yayınları, Bahar 1998.
- Ozansoy, Ahmet. "Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği", **Yaklaşım** Y.8, S.89, Mayıs 2000.
- Önen, Sacit, "Af Kavramı,Vergi Cezaları Affının Teorik Yapısı ve Uygulanması", **Mali Hukuk** S.17, Eylül-Ekim 1988.
- Özdemir, Ahmet. "Yanılma Hali", **Maliye Postası** Sayı:216, 1 Eylül 1989.
- Palamut, Mehmet E. "Vergisel Af ve 3887 sayılı Yasa", **Banka ve Ekonomik Yorumlar**, Nisan-Mayıs 1992.
- Parle, William M. and Mike W. Hirlinger. "Evaluating the Use of Tax Amnesty by State Governments", **Public Administration Review**, May-June 1986.
- Pehlivan, Osman."Vergi Yönetiminin Kamu Yönetimi İçindeki Yeri", **Vergi Dünyası** S. 75, Kasım 1987.
- . "Vergi Yönetiminde Etkinlik ve Etkinliğe Tesir Eden Faktörler", **Yeni İş Dünyası** Yıl: 8, S.87, Ocak 1987.
- Piergiorgio, Valente. "Europe's Tax Penalties Compared", **International Tax Review** Vol. 9, Iss. 7, London: July-August 1998.
- Saban, Nihal. "4369'un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız", **Vergi Sorunları** S.144, Eylül 2000.
- Sayar, Fikret. "1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları", **Vergi Dünyası** Sayı: 73, Eylül 1987.
- Serdar, Ali. "Gecikme Faizinin Yanılma (Kusursuzluk) Halinde Uygulanması", **Vergi Dünyası** Sayı: 227, Temmuz 2000.
- Seviğ, Veysi. "Vergi Reform Tasarısı Üzerine Düşünceler", **Ekonomide Durum Dergisi**, Türk-iş Araştırma Merkezi Yayınları, Bahar 1998.
- Sevinç, Fikret. "Türk Vergi Sisteminin Mükelleflerin karar Süreçleri Üzerindeki Etkisi", **Yaklaşım**, Y.5, S.49, (Ocak 1997)
- Slemrod, Joel, Nikki Sorum. "The Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax Ssystem", **National Tax Journal**, 1984.

- Snavelly, Keith. "Governmental Policies to Reduce Tax Evasion; Coerced Behavior versus Services and Values Development", **Policy Sciences** Vol.XXIII, No. 1, February 1990.
- Sofuoğlu Celal. "Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Yolları", **Vergi Dünyası**, sayfa:191 Temmuz 1997
- Song, Y., Yarborough, T. E.. "Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey", **Public Administration Review**, 38, 1978
- Soydan, Billur Yaltı, "İnsan Hakları Açısından Adil Yargılanma Hakkı", **Vergi Sorunları** S. 143, Ağustos 2000.
- Spicer, M. W. ve L.A Becker, "Fiscal Inequity and Tax Evasion: an Experimental Approach", **National Tax Journal**, Vol. XXXIII, No.2, June 1980.
- Spicer, M. WS. ve B. Lundstedt, "Understanding Tax Evasion", **Public Finance**, Vol. XXXI, No.2, 1976.
- Spofford, William R., "Chairman's Letter On Voluntary Disclosure Policy", **Readings on Income Tax Administration**,
- Stella, Peter, "An Economic Analysis of Tax Amnesties", **Journal of Public Economics** V. 46, 1991.
- Sutherland, Edwin. "Is " White Collar Crime" Crime?," **American Sociological Review** Vol.10, 1945.
- . "White-Collar Criminality", **American Sociological Review**, 5 February 1940.
- Şenyüz, Doğan. "Vergi Bilincinin Oluşturulmasında Fayda İlkesinin Gözetilmesi", **Bülten**, Türk Demokrasi Vakfı Yayın Organı, S.17, Mart 1994.
- Taner, T. "Türk Ceza Kanununun 9.7.1953 tarihli ve 6123 sayılı Kanunla Değiştirilen Hükümleri", **İHFM**, C.XIX, S.3-4, 1953.
- Tanzi, Vito. Parthasarathi Shome, A Primer on Tax Evasion, **IMF Staff Papers**, 1993.
- Topper, Çağlayan. "A.B.D'nde Vergi Beyannamelerinin Kontrolünde ve Vergi İncelemesine Alınacakların Seçiminde Bilgisayar Kullanımı, Vergi İncelemesine Alınma Süreçleri ve Vergi İncelemesi Sonuçları", **Maliye Dergisi** Sayı:75, Mayıs-Haziran 1985.
- Tsoi, Alan, Joy Li. "New PRC Tax Collection and Administration Law : Major Changes", **China Tax Advisor** Issue.003, July 2001.
- Tuncer, Selahattin. "Türk Vergi Sisteminde Terkin Hükümleri", **Yaklaşım** Sayı: 116, Ağustos 2002.
- Tunç, Ömer. "A.B.D'nde Vergi İncelemesi", **Maliye Yazıları Dergisi**, Sayı:17-18, Mart-Haziran 1989.
- "United Nations, International Cooperation in Tax Matters, Guidelines for International Cooperation Against the Evasion and Avoidance of Taxes (with special reference to Taxes on Income, Profits, Capital and Capital Gains)", **DECOSOC** S:12, Doc.No. ST/ESA/142, New York, 1984.

- Ülkmen, İ.H. “Vergi Usul Kanununa Göre Vergi Cezasının Hukuki Mahiyeti”, **İktisat ve Maliye Mecmuası** C.II, S.2, İstanbul: 1956.
- Ün, Raci. “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı belge Kullanımında Kaçakçılık Suçunun Oluşumu İçin Kast Unsurunun Varlığı Gerekmemektedir”, **Yaklaşım** Y. 9, S. 106, Ekim 2001.
- Valente, Piergiorgio. “Europe's Tax Penalties Compared” **International Tax Review** Vol. 9, Iss. 7, July-August 1998.
- Waline, Marcel. “Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği”, Çeviren: Tahsin Yağmurlu, **Danıştay Dergisi** Y. 8, S: 28-29, 1978.
- Yalçın, Veli. “Ceza Mahkemelerince Yargılanması Gereken Vergi Kaçakçılığı veya Kaçakçılığa Teşebbüs Suçları ile İlgili Olarak Düzenlenen Raporlara Karşı Cumhuriyet Savcılığının Takipsizlik Kararı Verebilmesi ve Bu Karara Karşı Başvuru Yolu”, **Yaklaşım** Yıl: 2, Sayı: 21, Eylül 1994.
- Yarsuvat, Duygun. “Ceza ve Yeni İçtimai Müdafaa Doktrini”, **İHFM** C: XXXII, 1, 1996.
- Yereli, Ahmet Burçin. “Adli Yargının Görev Alanına giren Vergi Suç ve Cezaları,” **Vergi Dünyası** S. 237, Mayıs 2001.
- Yılmaz, Ahmet. “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık”, **Vergi Sorunları** S.2, 1979.
- Yılmaz, Kazım. “Yeniden Mali Af Yeniden Mali Milat”, **Yaklaşım**, Sayı:113, Mayıs 2002.
- Yılmaz, Kazım. “Vergi Toplamının Temel Koşulları”, **Ankara S.M.M.O. Bülteni** Yıl 6, Temmuz 1996.
- Yüce ,Tufan. “Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ve Suçlunun Terbiyesi Meselesi”, **Adalet Dergisi** Yıl:52, Sayı: 9-10, Eylül-Ekim 1961.
- Yücel, Mustafa Tören, “Ceza Adaletinde Rasyonellik Bildirisi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi** Y:10, S. 2, 1997.
- Yücel, Tugay. “4369 Sayılı Kanunla Vergi Cezalarında Yapılan Değişikliklerin İrdelenmesi”, **Mükellefin Dergisi**, S. 75, Mart 1999.
- Zanobini, Guido, “İdari Ceza Hukukunda Kıstas Meselesi”, Çeviren: Yılmaz Günal, **A.Ü.S.B.F.D. C.XVIII**, No:3-4, Eylül-Aralık 1963.

### Bildiriler

- Akbay, Mehmet. “Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi”. 1990 Yılına Girerken Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumunda Sunulan Tebliğ. Ankara: M.G.B. A.P.K.K. Yayın No:1990/308, 1990.
- Bozer, Ali. Çekler Hakkındaki 3167 Kanunla İlgili Adalet Bakanlığı Taslağı ve Karşı Görüşler Sempozyumu, 12.01.2002, Ankara. Ankara: A. Ü. Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2002.

- Brooks, Neil. "Key Issues in Income Tax: Challenges of Tax Administration and Compliance", 2001 Tax Conference, Japan. Tokyo: Asian Development Bank, September 2001.
- Dönmezer, Sulhi. "Genel Değerlendirme". Ekonomik Suçlar ve Ceza Kanunu Öntasarısı Sempozyumunda Sunulan Tebliğ. 17-18. Nisan 1987. İstanbul: İTO Y.no:1987-19, 1987.
- \_\_\_\_\_. "Ön Tasarı Hakkında Genel Bilgi". Ekonomik Suçlar ve Ceza Kanunu Öntasarısı Sempozyumunda Sunulan Tebliğ. 17-18. Nisan 1987. İstanbul: İTO Y.no:1987-19, 1987.
- Hafizoğulları, Zeki. Çekler Hakkındaki 3167 Kanunla İlgili Adalet Bakanlığı Taslağı ve Karşı Görüşler Sempozyumu, 12.01.2002, Ankara. Ankara: A. Ü. Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2002.
- Karayalçın, Yalçın. Çekler Hakkındaki 3167 Kanunla İlgili Adalet Bakanlığı Taslağı ve Karşı Görüşler Sempozyumu, 12.01.2002, Ankara. Ankara: A. Ü. Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2002.
- Mahmutoğlu, Fatih Selami. "Bankacılık Suçları Bağlamında Çıkar Amaçlı Suç Örgütleri". Avrupa Birliğine Uyum Süreci Bağlamında Organize Suçlulukla Mücadele Panelinde Yapılan Konuşma, 5.10.2001. İstanbul: İ.Ü.H.F. Ceza Hukuku ve Kriminoloji Araştırma ve Uygulama Merkezi, 2002.
- Maurice, Laure, "Les Distorsions Économiques Ongine Fiscale". Congr s de Eienne, S ptembre 1957. XIII me S ssion. Bruxelles: Institut International des Finances Publiques,  tablissements Emile Bruylant, 1958.
- Moğol, Tayfun, M. Erkan Üyümez. "Vergi Suç ve Cezalarının Ekonomisi". 19. Türkiye Maliye Sempozyumunda Sunulan Tebliğ. Uludağ Üniversitesi. Antalya: 10-14 Mayıs 2004.
- Nadaroğlu, Halil. "Vergi Sistemimizin Etkinliğı". Türkiye II. Maliye Eğitimi Sempozyumunda Sunulan Tebliğ. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 234, 1987.
- Özdil, Mustafa. Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkisi Paneli, 25 Mart 1991, Ankara. Gelirler Genel Müdürlüğü, Mine Ofset, Ankara, 1991. s.184-185.
- Sancar, Türkan. "Ekonomik Suç Gerekliliğı Karşısında "Ekonomik Suça Ekonomik Ceza" Söylemi". Çekler Hakkındaki 3167 Kanunla İlgili Adalet Bakanlığı Taslağı ve Karşı Görüşler Sempozyumunda Sunulan Tebliğ, 12.01.2002, Ankara. Ankara: A. Ü. Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2002.
- Tezel, Adnan. "Şirket ve Kooperatif Hakkında Yanlış Bilgi Arttırma ve Eksiltmelere İlişkin Suçlar Kamu Taahhütlerinde Aile". Ekonomik Suçlar ve Ceza Kanunu Öntasarısı Sempozyumunda Sunulan Tebliğ. 17-18. Nisan 1987. İstanbul: İTO Y.no:1987-19, 1987.
- Tufan, Altan. Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkisi Paneli, 25 Mart 1991. Ankara: Gelirler Genel Müdürlüğü, Mine Ofset, 1991.

### Tezler

- Arslan, Mehmet. "Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği." Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul Üniversitesi SBE, 1994.
- Başlar, Kemal. "Kriminal ve Kriminolojik Yönden Vergi Kaçakçılığı." Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi SBE, Eylül 1989.
- Devrim, Fevzi. "Vergi Bilinci ve Vergiye Karşı Direniş Sorunu." Yayınlanmamış Doktora Tezi. Ege Üniversitesi İktisadi ve Ticari Bilimler Fakültesi, 1974.
- Kaşıkçı, Mahmut. "Vergi Kaçakçılığı Suçları." Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul Üniversitesi SBE, 1999.
- Öncel, S. Yenal. "Vergiye Karşı Tepkiler ve Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı." Yayınlanmamış Doçentlik Tezi. İstanbul Üniversitesi İF, 1974.
- Özden, Murat. "Mali Af." Yayınlanmamış Doktora Tezi. Gazi Üniversitesi SBE, 1992.
- Sour, Delia L. "An Analysis of Tax Compliance For The Mexican Case: Experimental Evidence." A Dissertation Submitted To The Faculty of The Irving B. Harris School of Public Policy in Candidacy For The Degree of Doctor of Philosophy. Chicago, Illinois: October, 2001.

### Raporlar

- Bodur, Yılmaz. "Vergi Yönetimi ve Denetiminde Etkinliğin Artırılması ve H.U.K'nun Rolü." Yayınlanmamış Bilim Raporu, sayı: 610/327-1, İzmir: 20.2.1995.
- EBSO, "Vergi Affı Hakkındaki Görüş ve Öneriler." Vergi Araştırma Komisyonu Raporu. 03.09.1991.
- IRC, Westat, Inc. "Self-Reported Tax Compliance: A Pilot Survey Report.", 1980.
- İSMMMÖ. "2002 Vergi Raporu." İstanbul: İSMMMÖ Yayını, 2003.
- Özbudak, Mehmet. "Türk Vergi Sisteminde Vergi Cezaları." Yayınlanmamış Bilim Raporu. İzmir: Rapor Sayısı LXI-9/33-27, 1984.
- Tanrıkulu, Lütfi, Yavuz Gürkan ve Şükrü Dilaver. "Almanya'nın Münster Şehrinde 10.7.1994-06.08.1994 Tarihleri Arasında Gerçekleştirilen Seminerler Çerçevesinde Alman Vergi Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi." Yayınlanmamış Bilim Raporu. İstanbul: H.U.K. Sayı: 817/281-9, 24.10.1994.
- Tiedemann, M. Klaus. "Phenomenology of Economic Crime." Criminological Aspects of Economic Crime. Strasbourg: Council of Europe, 1977.
- Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB). "Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu." Ankara: TOBB Yayınları No: 244, 1992.
- White, B. Frank. "Türkiye'de Vergi İdaresi Konusunda White Heyetinin Raporu." Ankara: 1963.
- Yücel, Nemci. "Tatbikatta Vergi Cezaları." İstanbul Tüccar Derneğinin Hazırladığı Rapor. İstanbul: 1955.

### Yasalar ve Anayasa

- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (6183 S.K.) **Resmi Gazete**. 8469; 21 Temmuz 1953
- Ceza İnfazı Hakkında Kanun (647 S.K.) **Resmi Gazete**. 12050; 16 Temmuz 1965.
- Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu (1412 S.K.) **Resmi Gazete**. 1172; 20 Nisan 1929.
- Danıştay Kanunu
- Gelir Vergisi Kanunu (193 S.K.) **Resmi Gazete**.10700; 31 Aralık 1960
- İdari Yargılama Usulü Kanunu
- Şartlı Tahliye Kanunu (4616 S. K.) **Resmi Gazete**. 24268; 22 Aralık 2000.
- Türk Ceza Kanunu (765 S.K.), **Resmi Gazete**. 320; 13 Mart 1926.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982.
- Vergi Usul Kanunu (213 S.K.) **Resmi Gazete**. 10703; 4 Ocak 1961

### Mahkeme Kararları

- AYM. 6.1.1970 gün, E. 1969/46, K. 1970/2, **AMKD.**, S. 8,1970.
- AYM. 24.5.1977 E.1977/19, K.1977/82, **AMKD.**, S. 15,1978.
- AYM. 29.4.1980, E.1979/37, K.1980/26, **AMKD**, S. 18, 1981.
- AYM. 11.12.1980, E.1980/63, K.1980/68, **AMKD.**, S. 18, 1981.
- AYM. 29.4.1980, E.1980/1, K.1980/25, **AMKD**, S. 18, 1981.
- AYM. 13.6.1985, E. 1984/14,K.1985/7, **AMKD.**, S.20,1986.
- AYM. 11.2.1987, E.1986/12, K.1987/4, **AMKD**. S.23,1988.
- AYM. 15.10.1991 gün, E. 90/29, K.91/37, **AMKD.**, C.27/93-2, 1993.
- AYM. 6.7.1993,E.1993/16, K.1993/24, , **AMKD**, S.29/1, 1994.
- AYM. E.1994/92, K.1995/14, 20.6.1995, **Resmi Gazete** . S.23071. 5.8.1997.
- AYM. 23.10.1996, E.1996/48, K.1996/41, **AMKD.**, S.33, C.1, 1998.
- Danıştay 1.D., 13.9.1989,E. 1989/130, K.1989/112, **Danıştay Dergisi**, S.78-79., 1990.
- Danıştay 3.D. 22.3.1995 gün, E. 94/722, K. 95/921, **Danıştay Dergisi**, S. 91, 1997.
- Danıştay, 4.D. 29.9.1980, 5061/2667, **Danıştay Dergisi**, S:42/43, 1982.
- Danıştay. 4. D. 30.1.1971 gün ve E. 1970/3122, K. 1971/793, **Danıştay Dergisi**. S. 4, 1972.
- Danıştay. 4. D.7.11.1974 gün ve E. 1974/854, K. 1974/3810, **Danıştay Dergisi** S. 18-19, 1975
- Danıştay 7. D. 25.11.1970,1166/2023, **Danıştay Dergisi**, S.3, 1971

- Danıştay, 13.Daire, 20.9.1973, 2444/266, **Danıştay Dergisi**, Sayı:14/15, 1974.
- Danıştay, 13. Daire, 20.4.1981, 2197/878, **Danıştay Dergisi**, Sayı:44/45., 1982
- Danıştay 13. Daire 16.6.1981, 194/1612, **Danıştay Dergisi**, Sayı:44/45.,1982.
- Danıştay, İBK, 12.6.1980,17; **Danıştay Dergisi**, S.40/41, 1981.
- Yargıtay Y.2.C.D., 19.4.1993, E. 1993/12, K. 1993/ 4836, **YKD**. C.19, S. 4,1993.
- Yargıtay Y.2.C.D.,4.5.1993, E. 1993/4731, K.1993/6024, **YKD**. C.19, S.2,1993.
- Yargıtay. Y.7.C.D., 5.3.1992, E. 1991/11419, K. 1992/1782, **YKD**., C.20, S.2, s. 292-293; 1994.
- YİBK 7.6.1976-3-4/3. YKD II, 1197, **Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararları, Ceza Bölümü III** (1947-1980) Ankara: 1981.
- Uyuşmazlık Mahkemesi Kararı. 8.5.1998 gün, E.1998/10, K. 1998/12, **Resmi Gazete**.6.6.1998-23364.
- Uyuşmazlık Mahkemesi Kararı, 12.7.1988 gün, E. 1988/11, K.1988/19, **Resmi Gazete**. 26.10.1988 –19971.

### Gazeteler

- Doğrusöz, A. Bumin. “Naylon Fatura Olgusu ve Genel Tebliğ Düzenlemesi,” **Dünya**. 20 Haziran 2002.
- Donay, Süheyl. “Yeni Yasanın Aksak Yönleri,” **Radikal**. 16 Ağustos 1998.
- İleri, Yusuf. “Af Yasaları Özel Nitelikli Birer Vergi Yasası Mıdır?,” **Dünya**. 07 Ocak 2003.
- Kızılot, Şükrü. “Fatura Paniği,” Mali Yaklaşım Köşesi, **Sabah**. 22 Temmuz 1998.
- Kızılot, Şükrü. “Şirketlerde “Görev Dağılımı” Yoluyla Hapis Cezasından Kurtulma,” **Hürriyet**. 27 Nisan 2004.
- Özyürek, Mustafa. “Vergi Ceza Sisteminin Anayasaya Aykırılığı İddiası (I),” **Finansal Forum**, 09 Ocak 2001.
- Sarısu, Ekrem. “Vergide Yeni Hapis Cezaları,” **Posta**. 23 Ağustos 1998.
- Seviğ, Veysi. “Sahte Belge Kullanımında İdari Takdir Yetkisi Olabilir mi?” **Dünya**. 24 Haziran 2002.
- Seviğ, Veysi. “Vergi Hukukunda Suç Ve Suçlu Arasındaki İliyet Bağı,” **Dünya**. 6 Ağustos 2002.
- Seviğ, Veysi. “Vergi Ziyat Cezasının Hesaplanış Biçimi Anayasa'ya Aykırıdır.” **Dünya**. 17 Ekim 2000.
- Tercan, Durmuş. “İdari Cezalar Reformu” **Yeni Türkiye**. Ekim 1996.

### İnternet Kaynakları

- Adalet Bakanlığı Adli Sicil Genel Müdürlüğü İstatistikleri. <http://www.adli-sicil.gov.tr/ISTATIST.HTM>. Erişim:1.5.2004.
- Adalet Bakanlığı Ceza ve Tevkif Evleri Genel Müdürlüğü. <http://www.cte.adalet.gov.tr/istatistikler.htm>. Erişim:5.5.2004.
- Aras, Coşkun ve Murat Özgür. “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Hürriyeti Bağlayıcı Cezalarda Dava Zamanaşımı Süreleri”, Yaklaşım, Sayı:125, Mayıs 2003. [www.yaklasim.com.tr](http://www.yaklasim.com.tr). Erişim: 2.4.2004.
- Ateş, Kamil. “4369 Sayılı Kanun Değişikliğinden Sonra İşlenen İştirak Suçlarına Vergi Ziyatı Cezası Uygulanması Sorunu”, Yaklaşım, Eylül 1999. [www.yaklasim.com.tr](http://www.yaklasim.com.tr). Erişim: 2.4.2004.
- Bağdınlı, İ. Halil. “Hürriyeti Bağlayıcı Cezalarda Zamanaşımı”, Yaklaşım, Ekim 2002. [www.yaklasim.com.tr](http://www.yaklasim.com.tr). Erişim: 2.4.2004.
- Chmelev, Alexander. “Tax Controversies in Russia”, [www.bakerinfo.com/.../Chmelev+-+Tax+Controversies+Oct+2002](http://www.bakerinfo.com/.../Chmelev+-+Tax+Controversies+Oct+2002). Erişim:20.9.2003.
- Cobb, Charles K. Jr. and Francesco Forte. “Taxation in Italy”, World Tax Series, Harvard Law School, International Program in Taxation, Commerce Clearing House, Inc. Chicago 1964. <http://www.italian-finance.com>. Erişim:11.9.2003.
- Dönmez Recai. “Vergi İncelemede Alıcı İfadeleri”, Yaklaşım, S:133, Ocak 2004, [www.yaklasim.com.tr](http://www.yaklasim.com.tr). Erişim: 2.4.2004.
- Dönmez, Recai. Vergi Hukukunda “Vergi Affı” Kavramına Yer Yok Mudur?”, Yaklaşım, Eylül 2002, [www.yaklasim.com.tr](http://www.yaklasim.com.tr). Erişim: 2.4.2004.
- Ekren, Nazım. “Ekonomik Suç, Ekonomik Ceza”, [http://www.activefinans.com/activeline/sayi9/suc\\_ceza.html](http://www.activefinans.com/activeline/sayi9/suc_ceza.html). Erişim: 6.4.2003.
- [http://www.cgguangzhou.org/pages/EA/Market%20Sector%20Reports/c\\_taxsurvey.html#PENALTIES](http://www.cgguangzhou.org/pages/EA/Market%20Sector%20Reports/c_taxsurvey.html#PENALTIES). Erişim: 19.9.2003.
- <http://hosting.uaa.alaska.edu/afewv/crime.htm>. Erişim: 19.9.2003.
- <http://minfin.fgov.be>. Erişim: 15.9.2003.
- <http://www.bailii.org>. “Waiver Of Certain Tax, Interest And Penalties Act”. Erişim: 12.9.2003.
- [http://www.bailii.org/cgi-bin/markup.cgi?doc=/ie/legis/num\\_act/2001](http://www.bailii.org/cgi-bin/markup.cgi?doc=/ie/legis/num_act/2001).Erişim: 19.9.2003.
- [http://www.bailii.org/cgi-bin/markup.cgi?doc=/ie/legis/num\\_act/2002](http://www.bailii.org/cgi-bin/markup.cgi?doc=/ie/legis/num_act/2002).Erişim: 19.9.2003.
- <http://www.chinabig.com/en/market/investment/taxation03.htm>. Erişim: 19.9.2003.
- <http://www.chinastrategic.com/chinabusiness/200102a.pdf>. Erişim:19.9.2003.
- <http://www.fairtax.org>. Erişim: 9.9.2003.
- <http://www.fourmilab.ch/ustax/www/t26.html>. Erişim: 9.9.2003.
- <http://www.finanze.gov.it/index.htm>. Erişim:11.9.2003.

- [http://www.fisconet.fgov.be/fr/?frame.dll&root=C:/EDITIE./&versie=04&type=vr\\_b03F\\_Nbtw.htm](http://www.fisconet.fgov.be/fr/?frame.dll&root=C:/EDITIE./&versie=04&type=vr_b03F_Nbtw.htm). Erişim: 15.9.2003.
- <http://www.fourmilab.ch/ustax/www/t26.html>. 15.9.2003.
- <http://www.fourmilab.ch/ustax/www/t26.html>. Erişim: 9.9.2003.
- <http://www.fourmilab.ch/ustax/www/t26.html>. Erişim: 9.9.2003.
- [http://www.giustizia.it/sito\\_trad\\_inglese/bcg/bibliing.htm](http://www.giustizia.it/sito_trad_inglese/bcg/bibliing.htm). Erişim: 11.9.2003.
- [http://www.gottrouble.com/legal/criminal/white\\_collar/taxes.html](http://www.gottrouble.com/legal/criminal/white_collar/taxes.html). Erişim: 11.9.2003.
- [http://www.icsti.su/rbd/coach/tax/tax\\_adm.html](http://www.icsti.su/rbd/coach/tax/tax_adm.html). Erişim: 20.9.2003.
- <http://www.irisoifigiuil.ie/> Erişim: 9.9.2003.
- <http://www.irs.gov/efile/index.html>. Erişim: 9.9.2003.
- <http://www.italyemb.org.sg/commerciale/tax%20system.html>. Erişim: 11.9.2003.
- [http://www.minefi.gouv.fr/minefi/minefi\\_ang/services/index.htm](http://www.minefi.gouv.fr/minefi/minefi_ang/services/index.htm). Erişim: 21.8.2003.
- <http://www.steuernetz.de/gesetze/ao/20010626/volltext.html>. Erişim: 20.8.2003.
- [http://www.tesev.org.tr/projeler/yayin\\_toplumsalyapi.php](http://www.tesev.org.tr/projeler/yayin_toplumsalyapi.php). Erişim: 20.6.2003.
- “Italian Penal Code, The American Series of Foreign Penal Codes”, Translated by Edward M. Wise, Fred B. Rothman and Co. Littleton, Colorado, 1978; <http://www.penale.it/legislaz/index.htm>. Erişim: 11.9.2003.
- Kaplan Mürsel Ali. “Bir Defalık (!) Uygulamaya Konan Ek Vergilerle Vergi Barışı Uygulamasının Düşündürdükleri”, Yaklaşım, [www.yaklasim.com.tr](http://www.yaklasim.com.tr). Erişim: 11.3.2004.
- “Law and Economics- Topics in the Economics of Crime and Punishment”, [http://www.econ.ilstu.edu/Econ\\_Web\\_Pages/Lon\\_Carlson/220webpage/outlines/220ch12.htm](http://www.econ.ilstu.edu/Econ_Web_Pages/Lon_Carlson/220webpage/outlines/220ch12.htm). Erişim: 11.9.2003.
- Ozansoy, Ahmet. “Denetim Terörü Nedir?”, Yaklaşım, Sayı:3, Ekim 2003, [www.yaklasim.com.tr](http://www.yaklasim.com.tr). Erişim: 11.3.2004.
- . “Yargı Organlarının, İdarenin Vermiş Olduğu İşyeri Kapatma Cezalarını İptal Gerekçelerinin Değerlendirilmesi”, Yaklaşım, Mart 2003, [www.yaklasim.gov.tr](http://www.yaklasim.gov.tr). Erişim: 11.3.2004.
- , Doğan. Alantar ve H.Gönül, “Vergi Barışı mı, Vergi Karmaşası mı?-II”, Yaklaşım, Sayı: 124, 2003, [www.yaklasim.com.tr](http://www.yaklasim.com.tr). Erişim: 11.3.2004.
- Perini, Andrea. “Repressione Penale Dell’Evasione Fiscale Nella Legislazione Italiana”, [http://www.odc.torino.it/ita/area\\_praticanti/2002/pdf/Damico1/Relazione.pdf](http://www.odc.torino.it/ita/area_praticanti/2002/pdf/Damico1/Relazione.pdf). Erişim: 20.9.2003.
- “Powers To Combat Serious Tax Fraud, Inland Revenue Information Centre”, [www.inlandrevenue.gov.uk](http://www.inlandrevenue.gov.uk), Erişim: 20.9.2003.
- Price Waterhouse & Coopers. <http://www.pwcglobal.com/gx/eng/ins-sol/spec-int/davos/preview.html>. Erişim: 20.9.2003.

- Sarısu, Ekrem “Vergi Barışında Matrah Artırımı”, Yaklaşım, Sayı:122, 2003, [www.yaklasim.com.tr](http://www.yaklasim.com.tr). Erişim: 11.3.2004.
- Şenyüz, Doğan, “Vergi Ziyatı Suçunun Cezasının Hesaplanmasında, Güncelleştirme Payına İlişkin İdari Yorumların Değerlendirilmesi”, Yaklaşım, Kasım 2002, [www.yaklasim.com.tr](http://www.yaklasim.com.tr). Erişim: 11.3.2004.
- “Taxes in Sweden 2001 An Summary of the Tax Statistical Yearbook of Sweden 2001”, <http://www.rsv.se/>. Erişim:10.9.2003.
- Unakıtan, Kemal. “Vergi Barışı Ve Kayıtdışı Ekonomi”, Yaklaşım, Sayı:126, 2003, [www.yaklasim.com.tr](http://www.yaklasim.com.tr). [www.gelirler.gov.tr](http://www.gelirler.gov.tr). Erişim: 11.3.2004.
- [www.metroactive.com/papers/metro/05.18.00/priests-0020.html](http://www.metroactive.com/papers/metro/05.18.00/priests-0020.html). Erişim: 17.8.2002.
- [www.taxanalysts.com](http://www.taxanalysts.com). Erişim: 9.9.2003
- Yıldız, Murat. “Bilgi Vermeye İlişkin Esaslar ve Bilgi Vermeme Durumunda Uygulanacak Ceza”, Yaklaşım, Ocak 2001, [www.yaklasim.com.tr](http://www.yaklasim.com.tr). Erişim: 11.3.2004.

### Diğer Kaynaklar

- Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğünün TBMM Başkanlığı'na hitaben yazdığı 03.01.2003 tarih ve B.02.0.KKG.0.10/101-580/76 sayılı yazısı.**
- Ceza İnfaz Kurumları ile Tevkif Evlerinin Yönetimine ve Cezaların İnfazına Dair Tüzük Cumhurbaşkanı tarafından TBMM Başkanlığı'na hitaben bir kez daha görüşülmek üzere geri gönderime ilişkin yazılan 29.01.2003 tarih ve B.01.0.KBB.01-18/A-2-2003-136 sayılı yazı.**
- Consultation Paper on a Fiscal Prosecutor and a Revenue Court (LRC CP 24-2003) IRELAND.** Dublin, Ballsbridge:The Law Reform Commission, July 2003.
- L'Europe, Conseil de.“Relative Aux Sanctions Administratives”, Recommendation No R (91)1, Recommendations Du Comite Ministres Dans Les Domaines des Droits Civil, Commercial. **Public et International (Volume1983-1994), Volume II.** Strasbourg:1995.
- Maliye Bakanı Kemal Unakıtan'ın Vergi Barışı kanunu uygulamasına ilişkin basın toplantısı.** Anadolu Ajansı. 5.16.2003.
- Maliye Bakanı Kemal Unakıtan'ın demeci, NTV Ana Haber Bülteni, 23.6.2004.
- M.B.'nin, 26.07.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.54/5448-15/31447 sayılı Özelgesi, **Yaklaşım** Sayı: 56, Ağustos 1997.
- Ness, Eliot. “Real Untouchables.” **Discovery Channel.** 12.4.2002.
- TÜSİAD. “Türk Vergi Sisteminde Yeniden Yapılanma İhtiyacı konulu konferans notları”, İstanbul: 11.06.2002.
- 2004 yılında Eskişehir Vergi Mahkemesi Başkanlığından edinilen bilgiler.**
- 2004 yılında Eskişehir Defterdarlığından edinilen bilgiler.**