



**T.C.
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDE
VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARINI ÖNLEYİCİ DÜZENLEMELER:
(213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU ÖZELİNDEN BİR
DEĞERLENDİRME)**

**Fahriye ÇELİK İZMİRLİ
0930214377**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**DANIŞMAN
Prof. Dr. Ramazan ARMAĞAN**

ISPARTA -2017



SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



YÜKSEK LİSANS TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin Adı Soyadı	Fahriye GELİK İZMİRLİ
Anabilim Dalı	Maliye
Tez Başlığı	Türk Vergi Sisteminde Vergi Kayıp ve Kaşak- ların Önleyici Düzenlemeleri (213 sayılı Vergi Usul Kanunu Özünde Bir Değerlendirme)
Yeni Tez Başlığı ¹ (Eğer değişmesi önerildi ise)	

Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği hükümleri uyarınca yapılan Yüksek Lisans Tez Savunma Sınavında jürimiz 26.08.2017 tarihinde toplanmış ve yukarıda adı geçen öğrencinin Yüksek Lisans tezi için;

☒ OY BİRLİĞİ

☐ OY ÇOKLUĞU²

ile aşağıdaki kararı almıştır.

☒ Yapılan savunma sınavı sonucunda aday başarılı bulunmuş ve tez **KABUL** edilmiştir.

☐ Yapılan savunma sınavı sonucunda tezin **DÜZELTİLMESİ**³ kararlaştırılmıştır.

☐ Yapılan savunma sınavı sonucunda aday başarısız bulunmuş ve tezinin **REDDEDİLMESİ**⁴ kararlaştırılmıştır.

TEZ SINAV JÜRİSİ	Adı Soyadı/Üniversitesi	İmza
Danışman	Prof. Dr. Ramazan Arıdoğan SDÜ - FİİF	
Jüri Üyesi	Yrd. Doç. Dr. Ceyda SATAF SDÜ - İİBE	
Jüri Üyesi	Yrd. Doç. Dr. Dürriye TOPRAK MAKU - İİBE	
Jüri Üyesi		
Jüri Üyesi		

¹ Tez başlığının DEĞİŞTİRİLMESİ ÖNERİLDİ ise yeni tez başlığı ilgili alana yazılacaktır, Değişme yoksa çizgi (-) konacaktır.

² OY ÇOKLUĞU ile alınan karar için muhalefet gerekçesi raporu eklenmelidir.

³ DÜZELTME kararı için gerekçeli jüri raporu eklenmeli ve raporu tüm üyeler imzalamalıdır.

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM-ÖĞRETİM VE SINAV YÖNETMELİĞİ Madde 28-(4) Tezi hakkında DÜZELTME kararı verilen öğrenci sınav tarihinden itibaren en geç üç ay içinde gereğini yaparak tezini aynı jüri önünde yeniden savunur.

⁴ Tezi REDDEDİLEN öğrenciler için gerekçeli jüri raporu eklenmeli ve raporu tüm üyeler imzalamalıdır. Tezi reddedilen öğrencinin enstitü ile ilişkisi kesilir.



T.C.

SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “*Türk Vergi Sistemi’nde Vergi Kayıp Ve Kaçaklarını Önleyici Düzenlemeler: (213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Özelinden Bir Değerlendirme)*” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadar ki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Bibliyografya’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim.

Fahriye ÇELİK İZMİRLİ

25.08.2017

TEŞEKKÜR

Bu çalışma, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bölümler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı, Maliye Yüksek Lisans Programı'nda yürütülmüştür.

Çalışmalarım sırasında yaptığı önerilerle çalışmama katkı sağlayan, her türlü desteğini benden esirgemeyen hakkını ödeyemeyeceğim başta, tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Ramazan ARMAĞAN'a, yüksek lisans eğitimimde benden desteğini esirgemeyen Sayın Cennet DEMİREL'e, çevirileriyle emeği geçen Avrupa Birliği Proje Uzmanı ve Yeminli Tercüman Sayın Hakkı AYZAZ'a ve beni bugünlere getiren maddi manevi desteklerini esirgemeyen kıymetli Annem Ayşe ve Babacığım Mehmet Ali ÇELİK'e, sonsuz teşekkür ederim.

(ÇELİK İZMİRLİ, Fahriye, *Türk Vergi Sistemi'nde Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önleyici Düzenlemeler: (213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Özelinden Bir Değerlendirme)*, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2017)

ÖZET

Doğası gereği, toplu halde yaşamaya mecbur olan bireyler devletin varlığını zorunlu kılar. Devletin, tıpkı bir insan gibi sorumluluk ve ihtiyaçlarını sağlaması mali kaynaklarını elde etmesine bağlıdır. Bu durumun sonucunda ise, en fazla gelir unsuru olan vergilerin önemi ortaya çıkmaktadır. Böyle hayati bir önem taşıyan finansmanın, tarhından tahsiline kadar olan aşamalar, belli bir sürece dayanmakta ve bu süreçte, devlet gelirini maksimize etmeye çalışırken, mükellefler ise ödeyecekleri vergiyi minimize etmeye çalışmaktadır. Bu ikili çekişme arasında, vergi kayıp ve kaçaklarının gerçekleşmemesi olanaksızdır. Bu durumda devlet bireylerin kanuna aykırı hareketlerine göre bir ceza yaptırımı öngörmektedir. Öngörülen bu yaptırımlar ise, bireylerin davranış şekillerine göre değişikliğe uğramaktadır.

Çalışmanın amacını, genel itibariyle Türk Vergi Sistemi'nde vergi cezalarına ilişkin olarak; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu baz alınarak, vergi kanunlarında kayıp yaratıcı unsurların, boşlukların ve eksikliklerin yapılan yasal düzenlemelerle ne derecede giderildiğinin ve söz konusu değişikliklerin, veriler ışığında kayıp ve kaçakları etkilemede ne derecede başarılı olduğunun anlaşılması oluşturmaktadır.

Türkiye'de vergi kayıp ve kaçaklarının giderek büyük boyutlara ulaşması, birçok problemi beraberinde getirmesi yönü, vergi suçlarına karşı yaptırımların, ne derece etkili ve hangi durumlarda caydırıcı olduğu konusu, tartışmalı bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Değişen ekonomik şartlar ve ihtiyaçlar çerçevesinde Türk Vergi Sistemi'nde vergi suç ve cezalarına ilişkin yapılan yasal düzenlemelerin, vergi kayıp ve kaçaklarını azaltabilmesi, kanuni yaptırımların var olmasının yanı sıra, otokontrol mekanizması olan denetimle tespit edilemeyip, uygulanmamasından kaynaklandığını göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Türk Vergi Sistemi, Vergi Suç ve Cezaları, Vergi Kayıp ve Kaçakları, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

(ÇELİK İZMİRLİ, Fahriye, *The Preventive Arrangements for Loss and Leakage in Turkish Tax System: (An Assesment of the Special Tax Procedure Law Numbered 213)*, Master's Thesis, Isparta, 2017)

ABSTRACT

By Nature, The Individuals whom are oriented to live in community pin down the existence of the a state. A State, just like a humanbeing, In order to meet its need and responsibility is bound to get its financial resources. As a result of this case, the importance of tax which is the most income fact comes forward. Such a vital financing, from Imposition the collection duration, is formed in a certain process and in this process they try to minimize the amount of tax payers while maximizing the public revenue. It is impossible that the tax loss and evasion will not occur in dual. So in this case the state predicts a criminal sanctions for individuals illegal movements . So the prescribed sanctions are getting change gradually according to the form of individuals behaviours .

The Aim of this research ,generally, is to compose the causes of losses in tax crimes associated with tax laws in Turkish Tax System, Tax Procedure Law No.213 on the basis of, its loopholes, deficiencies and how they are made amended in legal regulations and to get the point of the success level of these modifications upon tax law and evasion.

That The volume of tax loss and evasion is getting larger and larger and as a result of bringing many problems in parallel and the issue of in which ways its deterrent and affective for the sanctions against tax crimes comes out as questionable case in the agenda. With the frame work of changing economical conditions and needs, the regulations for tax crimes and penalties in Turkish Tax System to reduce the tax loss evasion is not as a result of the current sanctions but the current auto control system not being detected and applied through audit.

Key Words: Tax, Turkish Tax System, Tax Offenses And Penalties, Tax Losses and Evasion, Tax Procedure Law No.213.

İÇİNDEKİLER

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI	i
YEMİN METNİ	ii
TEŞEKKÜR	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar DİZİNİ	x
KISALTMALAR	xi
GİRİŞ	1

I. BÖLÜM

VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARI

1. Vergi Kavramı ve Kapsamı	4
1.1. Vergilemenin Amaçları.....	6
1.1.1. Verginin Mali Amacı	6
1.1.2. Verginin Mali Olmayan Amacı	7
1.1.2.1. İktisadi Amaç	8
1.1.2.2. Sosyal Amaç.....	8
1.2.Vergilemenin Aşamaları	9
1.2.1.Verginin Tarhı	10
1.2.2. Verginin Tebliği	11
1.2.3. Verginin Tahakkuku.....	12
1.3. Vergilendirmede Taraflar.....	14
1.3.1. Vergi Alacaklısı.....	14
1.3.2. Vergi Borçlusı	15
1.3.3. Vergi Sorumlusu	16
1.3.3.1. Vergi Kesenlerin Sorumluluğu.....	16
1.3.3.2. Temsilcinin Vergiyle İlgili Sorumluluğu	16
1.3.3.2.1. Kanuni Temsil	16
1.3.3.3. Diğer Sorumluluk Türleri.....	18
1.4. Vergi Ehliyeti.....	19
2. Vergi Kayıp ve Kaçakları.....	20
1.5. Vergi Kayıp ve Kaçakları İle Kayıt - Dışı Ekonomi İlişkisi.....	21
1.5.2. Vergi Kaçaklarının Nedenleri	22
1.5.2.1. Mali ve Ekonomik Nedenler	23
1.5.2.1.1. Milli Gelirin Adaletsiz Dağılımı	24

1.5.2.1.2. Enflasyon Etkisi	25
1.5.2.1.3. İstihdam Politikası.....	26
1.5.2.2. Sosyal Nedenler.....	26
1.5.2.2.1. Vergi Ahlakı	27
1.5.2.2.2. Mali Af Beklentisi.....	27
1.5.2.3. Hukuki Nedenler	28
1.5.2.3.1. Vergi Politikası.....	29
1.5.2.3.2. Vergi Cezalarının Etkisi	29
1.5.2.4. İdari Nedenler.....	30
1.5.2.4.1. Vergi İdaresinin Yapısı	30
1.5.2.4.2. Vergi Denetiminin Yetersizliği	31
1.5.2.5. Siyasi Nedenler	32
1.5.3. Vergi Kayıplarının Nedenleri.....	33
1.5.3.1. Elektronik Ticaret ve Uluslararası İşlemler.....	33
1.5.3.2. Zararlı Vergi Rekabeti.....	35
1.5.3.3. Transfer Fiyatlandırması	35
1.5.4.4. Sıcak Para Hareketleri.....	36
1.5.5.5. Yurt Dışı Alışveriş	36
2.3.6. Vergi Harcamaları	37

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDE VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARINA İLİŞKİN OLARAK 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN VERGİ SUÇ VE CEZALARI

2. Vergi Kanunlarının Kapsamı.....	39
3.1. Vergi Kanunlarının Yorumu ve Uygulanması.....	39
2.1.1. Vergi Kanunlarının Zaman Bakımından Uygulanması.....	40
2.1.2. Vergi Kanunlarının Yer Bakımından Uygulanması.....	41
2.1.3. Vergi Kanunlarının Geçmişe Geçerli Olmaması.....	41
2.1.4. Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı.....	42
2.2. Vergi Suçu ve Cezası Kavramı ve Kapsamı	43
2.2.1. Vergi Suçunun Unsurları.....	45
2.2.1.1. Kanunilik Unsuru	45
2.2.1.2. Maddi Unsur (Tipik Eylem).....	46
2.2.2. Vergi Cezasının Muhatabı.....	46
2.2.3. Ceza Kesme Yetkisi ve Ceza İhbarnamesi.....	49
2.3. Türk Vergi Sistemi'nde Yer Alan Vergi Suç Ve Cezaları.....	49
2.3.1. Vergi Kabahatleri ve Cezaları	50
2.3.1.1. Vergi Ziyatı ve Cezası	51
2.3.1.2. Genel Usulsüzlükler	52

2.3.1.2.1. Genel Usulsüzlük Cezaları	54
2.3.1.3. Özel Usulsüzlükler ve Cezaları	55
2.4. Vergi Suçları ve Cezaları	58
2.4.1. Vergi Mahremiyetinin (Gizliliğinin) İhlali Suçu Ve Cezası	59
2.4.2. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezası	60
2.4.3. Kaçakçılık Suçu.....	60
2.4.4. İştirak Suçu.....	62
2.5. Vergi Suçlarında Tekerrür ve Birleşme	62
2.5.1. Tekerrür	62
2.5.2. Birleşme	63
2.6. Vergi Cezalarının Sona Ermesi.....	65
2.6.1. Ödeme	65
2.6.2. Yanılma ve Görüş Değişikliği.....	65
2.6.3. İzaha Davet.....	66
2.6.4. Pişmanlık.....	67
2.6.5. Uzlaşma.....	68
2.6.6. Vergi Zıyayı, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirme.....	70
2.6.7. Zamanaşımı	71
2.6.7. Mücbir Nedenlerin Varlığı	71
2.6.8. Ölüm.....	72
2.6.9. Af.....	73
2.6.10. Terkin	73
2.7. Ülkeler Açısından Uygulanan Vergi Cezaları	73

III. BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDE VERGİ SUÇ VE CEZALARINA İLİŞKİN OLARAK 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU'NDA YAPILAN YASAL DÜZENLEMELER

3. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Vergi Suç ve Cezalarına İlişkin İlk Hali ...	77
3.1. 2365 sayılı Kanun	88
3.2. 2686 sayılı Kanun	91
3.3. 2995 sayılı Kanun	93
3.4. 3239 sayılı Kanun	93
3.5. 3505 sayılı Kanun	98
3.6. 3946 sayılı Kanun	100
3.7. 4008 sayılı Kanun	101
3.8. 4108 sayılı Kanun	105
3.9. 4208 sayılı Kanun	106
3.10. 4369 Sayılı Kanun (Reform).....	107

3.11. 4444 Sayılı Kanun.....	116
3.12. 5228 sayılı Kanun	117
3.13. 5479 sayılı Kanun	117
3.14. 5728 sayılı Kanun	118
3.15. 5904 sayılı Kanun	123
3.16. 6009 sayılı Kanun	124
3.17. 6728 Sayılı Kanun.....	126
3.18. Türk Ceza Kanunu Kapsamında Düzenlenen 5237 Sayılı Kanun İle 5235 Sayılı Kanunun Vergi Usul Kanunu'na Etkileri.....	126
3.19. Uzlaşma Müessesinin Vergi Cezalarına Etkisi	127
3.20. Getirilen Mali Af ve Yapılandırılmaların Vergi Cezalarına Etkisi...	131
3.21. İstihdam Olgusunun Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkileri	133
3.22. Kesilen Vergi Cezalarının Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkileri.....	138
3.24. Vergi Suç ve Cezalarına İlişkin Açılan Mahkeme Kararlarının Etkileri	143
3.25. Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Alınması Gereken Önlemler	146
SONUÇ.....	148
KAYNAKÇA	152
EKLER.....	165
ÖZGEÇMİŞ.....	166

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1: Vergi Türleri İtibariyle Toplam Vergi Harcaması Tahminleri (TL).....	37
Tablo 2: 2017 Yılı İçin Uygulanan Genel Usulsüzlük Cezaları.....	54
Tablo 3: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (TL) (2012-2016).....	128
Tablo 4: Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (TL) (2007-2016)..	129
Tablo 5: Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçları Toplamı (TL) (2007-2016).....	130
Tablo 6: Cumhuriyet Tarihinde Yasalaşan Vergi Aflarının Listesi	132
Tablo 7: Kayıt Dışı İstihdam ve İşsizlik Oranları (2001-2016)	134
Tablo 8: Türkiye Geneli Mükelleflerin İnceleme Oranları (2011-2016)	135
Tablo 9: Vergi Denetim Sonuçları (Milyar TL) (2000-2015).....	136
Tablo 10: Hesap Uzmanlarınca Yapılan Vergi İnceleme Sonuçları (2002-2009) ..	137
Tablo 11: Türkiye Geneli Yaygın ve Yoğun Denetim Sonuçları (2004-2016).....	138
Tablo 12: Bandrollü Ürün İzleme Denetim Sonuçları (2013-2016)	139
Tablo 13: 2016 Yılında Yapılan Vergi Türlerine Göre İnceleme Verileri (Tarhi İstenilen Vergi/Kesilen Ceza).....	141
Tablo 14: Vergi Gelir ve Cezalarında Tahakkuk Tahsilât Oranları (%) (2006-2016)	142
Tablo 15: Vergi İhtilaflarının Sonuçları	143
Tablo 16: Vergi Usul Kanunu'na İlişkin Ceza Mahkemelerinde Açılan Davalarda Verilen Kararların Sonuçları (2000-2016)	145

KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
AATUHK	: Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
HUK	: Hesap Uzmanları Kurulu
IMF	: Uluslar Arası Para Fonu
İSMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KDV	: Katma Değer Vergisi
KK	: Kabahatler Kanunu
s.	: Sayfa
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TEFE	: Toptan Eşya Fiyat Endeksi
TÜFE	: Tüketici Fiyatları Endeksi
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
ÜFE	: Üretici Fiyatları Endeksi
V.D.K	: Vergi Denetim Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
ÇUS	: Çok Uluslu Şirketler
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
Mük.	: Mükerrer

GİRİŞ

Günümüz ekonomilerinin her birinde olduğu gibi, Türk Vergi Sistemi'nin en büyük sorunlarından biri vergi kayıp ve kaçaklarıdır. Ülkemizde, işletmelerin çok büyük bir bölümünün küçük ölçekli olması, yoksulluk, işsizlik, yolsuzluk, piyasada nakit kullanımının fazlalığı, toplumsal olarak vergiye gönüllü uyumun eksikliği ve denetim sisteminin etkinsizliği gibi nedenler kayıt dışı ekonominin boyutlarını arttırmaktadır.

Vergi kaçırmanın sonucunda, elde edilemeyen vergi gelirleri, kamu hizmetlerinin finansmanı için büyük bir tehlike meydana getirmekte, bu da artan bütçe açıklarına ve yeni ek finansman arayışlarına neden olmakta, diğer bir yönüyle de milli gelirin azalması sadece devleti değil, toplum olarak da tüm bireylerin yaşam kalitesini düşürmektedir.

Vergi gelirlerinin etkinliğinin sağlanması açısından, vergi cezalarındaki yasaların, vergi suçu işlendiği takdirde, büyük risklerle karşılaştıracak bir düzeyde olması gerekmektedir. Ülkemizdeki gibi, beyana dayalı vergi sistemlerinin sağlıklı işleyebilmesi ancak, etkin bir otokontrol mekanizmasıyla ve caydırıcı bir ceza politikası ile mümkün olabilecektir. Bu doğrultuda, devlet, vergiye çeşitli nedenlerle direnç gösteren mükelleflere karşı, vergi kayıp ve kaçaklarını minimize edebilmek için, bir takım önlemler almak zorundadır.

Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerine ilişkin kurallar, Ceza Hukuku'nun ana ilkeleri ile Anayasanın konuya ilişkin kuralları başta olmak üzere, ülkenin sosyo-kültürel yapısına ve ekonomik hayatın ihtiyaçlarına göre şekillenmektedir.

Türk Vergi Sistemi'nde, ekonomik suça ekonomik ceza düşüncesine rağmen, vergi kaçakçılığı suçunun devlete karşı işlenmiş olması ve devletin düzeninde meydana getirdiği zararlar nedeniyle hapis cezası ile cezalandırılması düzenlemelerine de yer verilmektedir. Vergi suç ve cezalarına ilişkin genel esaslar Türk Ceza Hukuku'nda; kabahatler ve kabahatlere karşı yaptırımlar ise Kabahatler Kanunu'nda yer almaktadır. Bu kabahatler Vergi Hukuku'na özgü olan şekli vergi

ödevlerine aykırı davranışları kapsamaktadır. Vergi kabahatleri karşılığı cezalara para cezası uygulanmakta, vergi suçları için ise para cezası yanında hapis cezası da öngörülmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 4. kitabında yer alan vergi kabahatleri "Vergi Ziyat Cezası, Genel Usulsüzlük (I. Derece ve II. Derece Usulsüzlük Cezaları) ile Özel Usulsüzlük Cezaları"dır. Ceza mahkemelerinin görev alanı içerisinde yer alan hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren vergi suçları ise, kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal ve yükümlülerin özel işlerini yapma suçu olarak belirlenmiştir.

Vergi suç ve cezalarına ilişkin olarak verginin beyanı, tarh, tahakkuk ve Vergi Mahkemelerinde dava açma usulü ile ilgili kurallar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda, tahsile ilişkin kurallar ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer almıştır. Gümrük vergi ve cezaları konusunda ise, verginin beyanı, hesaplanması, tahakkuku, gümrük idaresine itiraz ve dava açılması ile ilgili kurallar 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda düzenlenmiş, gümrük vergi ve cezalarının tahsilât usulüne de 6183 sayılı Kanunda yer verilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan, vergi kabahat ve suçları hakkındaki düzenlemelerin temelinde, gelişmiş toplumların, vergi sistemlerinin uygulanması konusunda, bir takım engellerle karşılaşmaktadır. Mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı davranışlarına karşı, yaptırım olarak uygulanan vergi kabahatleri ve suçlarının etkin ve verimli bir şekilde işleyebilmesi, zaman içinde pek çok düzenlemelerin yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

Türk Vergi Sistemi'nin 1949 tarihli 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ilk halinde, vergi suçlarına karşı sadece idari yaptırımın benimsenmiş olması, bu durumun yetersizliğinden dolayı, hürriyeti bağlayıcı cezaları gündeme getirmiş ve yerine 1951 yılında 5815 sayılı Kanunla "*hileli vergi suçu*" adı altında düzenlenen kanunlara aykırı fiillere karşı adli makamlarca yargılanma ve hapis cezalarına yer verilmiştir.

1950 yılından beri uygulanmakta olan, kanun hükümlerinin noksan ve aksaklıklarının giderilmesi amacı ile köklü ihtiyaçlar doğrultusunda hazırlanan bugünkü 04.01.1961 tarihli 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kabul edilmiştir. Ancak,

bu kanunda, reform niteliğinde olan kanunlar da dâhil olmak üzere geçmişten günümüze kadar defalarca değişikliğe uğramıştır. Getirilen yasal düzenlemelerin ortak yönü ise:

- Vergi tabanının genişletilmesi,
 - Kayıt dışı ekonominin kayda alınması,
 - Sistemin basit ve açık hale getirilmesi,
- gibi amaçlar doğrultusunda belirlenmiştir.

Çalışmanın amacı, Türk Vergi Sistemi'nde, vergi suç ve cezalarına ilişkin yapılan yasal düzenlemelerin vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmada etkili olup olmadığını ortaya koymaktadır.

Çalışmanın konusunu vergi suç ve cezaları oluşturmaktadır. Ancak, her türlü vergi suçu ve vergi cezası çalışmaya dâhil edilmemiştir. Çalışma içerisinde yer verilen vergi suç ve cezaları 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 4. kitabında düzenlenenlerdir.

Çalışma 3 bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde verginin teorik yapısı ile ülkemizde vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan mali, ekonomik, sosyal, hukuki ve siyasi kaynaklı faktörler ele alınmaktadır.

İkinci bölümde Türk Vergi Sistemi'nde yer alan mevcut vergi kabahatleri ile suçlarının karşılığı olarak uygulanan idari (parasal) ve adli (hürriyeti bağlayıcı / hapis) cezaları hukuki düzenlemeler hakkında ayrıntılı bilgi verilmektedir.

Üçüncü bölümde ise, 04.01.1961 tarihli 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, esas alınarak, geçmişten günümüze, vergi suç ve cezalarına ilişkin yapılan yasal düzenlemelerin, vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmadaki etkileri, çeşitli veriler yardımıyla incelenmektedir.

I. BÖLÜM

VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARI

1. Vergi Kavramı ve Kapsamı

Vergi, kaynağı milli gelir olup, devletin, kamu harcamalarını karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişilerden hükümlanlık gücüne dayanarak ve ödeme güçlerine göre tek taraflı, karşılıksız ve zorunlu olarak aldığı paralardır¹. Devlet ile vergiyi ödemekle yükümlü mükellefin arasındaki ilişki, bir alacak - borç ilişkisidir. Bu ilişkiyi verginin özellikleri açısından şu şekilde sıralamak mümkündür² :

- Kamu giderlerini karşılamak üzere alınır,
- Özel kesimden kamu kesimine yapılan bir aktarımdır,
- Vergi hukuksal zora dayanır,
- Karşılıksızdır,
- Kesin bir ödemedir,
- Parasal bir ödemedir.

Vergi gelirlerini, etkin bir şekilde tahsil edemeyen devlet açısından, kamu harcamalarının finansmanının sağlanması, önemli sorunlara neden olmaktadır. Vergilendirmede yaşanan gelir kaybı, devletin bütçe açıklarına ve finansman arayışları içine girmesine, bunu da “mevcut vergi oranlarının arttırılması ya da yeni ve /veya ek vergi benzeri mali yükümlülükler getirilmesi³”ne ya da diğer bir yolla vergi dışında, borçlanma veya para basma ile finanse edilmesine bağlı olmaktadır⁴.

¹ Aytaç Eker, *Kamu Maliyesi*, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 2004, s.117.

² Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2.Bası, İstanbul 1989, s.4.

³ Abdullah Savaş, “Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi: Kapsamı, Etkileri ve Öneriler”, <http://www.sayistay.gov.tr/dergi/icerik/der72m3.pdf>, (10.01.2016).

⁴ Coşkun Can Aktan, *Vergileme Ekonomisi Ve Vergileme Psikolojisi*, *Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi*, Seçkin Yayınları, Ankara 2006, s.204.

Vergilerin devletlerin finansman kaynaklarından en büyük paya sahip ve en vazgeçilmez gelir unsuru bir özellikte yapıya sahip olması, zorunlu olarak alınması gerektiğinin bir kanıtıdır. Bu zorlamalara karşı, bireyleri devletin keyfi yaptırımlarına karşı koruyan temel haklar Anayasal olarak teminat altına alınmıştır.

Ülkemizde, vergi ödevine ilişkin hükümler, 1808 tarihli Sened-i İttifakta, 1921 Tanzimat ile 1856 Islahat Fermanı'nda ve Anayasaların hepsinde yer almıştır. "Mali güce göre vergi" ve "devlet harcamalarının kanuniliği" ilkeleri ilk defa Tanzimat Fermanında; vergi salınmasında din ayrımı gözetilmemesi ilkesi Islahat Fermanında; vergilerin kanuniliği ilkesi ilk defa Kanun-i Esaside (Md.25) kabul edilmiştir⁵. Ayrıca, 23 Nisan 1920'de açılan Birinci Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde kabul edilen ilk kanun bir vergi kanunu olmuştur⁶. Bu yönüyle geçmişten günümüze vergilemeye hukuksal açıdan büyük bir önem verilmiştir.

1982 Anayasası'nın "Siyasi Haklar ve Ödevler" bölümünde yer alan ve "vergi ödevi" başlığını taşıyan 73. maddesindeki düzenlemeye göre: "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır...." şeklinde ifade edilmiştir.

Buradan hareketle Anayasa'da yer alan başlıca vergileme ilkeleri verginin herkesten alınması verginin genellik ilkesini; mali güce ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımına göre eşitlik ilkesini; kanunla konulup, değiştirilmesi, kaldırılması ise verginin kanuniliği ilkesini ifade etmektedir. Ayrıca, kanunların Anayasa'ya uygun olması ilkesi Anayasa'da: "*Kurallar hiyerarşisinde Anayasa en başta gelir. Bu bakımdan, kanunlar ve diğer hukuk kuralları Anayasa'ya aykırı olamaz.*" (Anayasa Md.11/2) şeklinde ifade edilmiş, Anayasa'nın üstünlüğü nitelendirilmiştir.

Anayasa'da belirtildiği gibi vergi kavramı, devletin sadece "vergi" adı altında topladığı vergilerden ibaret değildir; adı vergi olmayan ancak, devlet tarafından veya devletin yetkilendirdiği diğer kamu tüzel kişilerin, gerektiğinde zor kullanılarak

⁵ Kemal Gözler, *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, Güncelleştirilmiş ve Düzeltilmiş Yedinci Baskı. Bursa 2009, s.189.

⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, "2009 Yılı Faaliyet Raporu", s.1.
www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009_faaliyet_raporu.pdf, (13.03.2016).

alınan; harç, resim ve mali yükümlölükleri (fon, prim, aidat, harcamalara katılma payı gibi) kapsamaktadır⁷.

1.1. Vergilemenin Amaçları

Zaman içerisinde değışen ve sürekli artış gösteren devlet fonksiyonlarının karşılanması için elde edilen vergi gelirleri, kullanıldıkları alanlara göre, mali ve mali olmayan amaçlara hizmet etmektedir.

1.1.1. Verginin Mali Amacı

Vergilemenin mali amacı, kamu harcamalarını karşılamak üzere herkesten mali gücüne göre, piyasa mekanizmasına zarar vermeden, rekabet eşitsizliğini yaratmayacak şekilde, vergi tarh ve tahsilinin ucuza mal edilmesi ilkesine uyularak, makroekonomik kavramdan uyumlu ve milli gelirdeki değışimle paralellik arz edecek şekilde vergi geliri sağlamak olarak ifade edilmektedir⁸. Mali amaç verginin birinci işlevidir ve devlet bu araçla yüklendiğı kamusal görevleri yerine getirmektedir.

Mali amaç, özellikle toplumsal ihtiyaçların sürekli arttığı günümüzde daha çok önem kazanmaktadır. Piyasa ekonomisine dayanan gelişmiş kapitalist veya karma ekonomi düzenindeki toplumların devlet gelirlerinin oranının içinde verginin %70'i aştığı hatta ileri derecede sanayileşmiş Batı ülkelerinde %90'a ulaştığı belirtilmektedir⁹. Öte yandan, konsolide bütçe gelirleri arasında verginin kesin, sürekli ve en büyük paya sahip bir gelir kaynağı olması da devletin diğer alternatif gelirlerine (borçlanma, emisyon, özelleştirme v.b. gibi) oranla daha önemli bir hale getirmektedir.

Devlet, vergi uygulamalarında mali amacı gerçekleştirirken, vergi yükü adil bir şekilde dağıtılmalı; yüksek gelirlilerin, düşük gelirlilere oranla daha yüksek oranlarda vergilendirilmesi (dikey adalet) ve vergi ödeme gücü açısından eşit durumda olanların da aynı şekilde eşit vergilendirilmesi (yatay adalet)

⁷ Osman Pehlivan, *Vergi Hukuku*, Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Trabzon 2009, s.18-19.

⁸ Mehmet Yüce, "Verginin Mali Amacı Açısından Kırgız Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi", www.basarmevzuat.com/dergi/2004-06/a/04.htm, (03.09.2011).

⁹ Salih Turhan, *Vergi Teorisi*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1979, s.26.

sağlanmalıdır¹⁰. Ayrıca, bu amaç için piyasa mekanizmasının işleyişini aksatıcı müdahalelerden kaçınılmalıdır.

1.1.2. Verginin Mali Olmayan Amacı

Devlet, vergileri sadece mali amaçlar için değil, ekonomiye yön vermek, gelirin yeniden dağılımı ile adaletli bir gelir seviyesi oluşturmak, bazı sosyal grupların korunması gibi mali olmayan amaçlar içinde bir araç olarak kullanmaktadır. Uygulamada, verginin enflasyon ve deflasyona karşı mücadelede de, sermaye birikiminin gerçekleştirilmesinde, ihracatın geliştirilmesinde ya da ithalatın kısılmasında, bazı stratejik sektörlerin teşvikinde, bölgesel kalkınmanın sağlanmasında etkili bir araç olarak kullanıldığı görülmektedir¹¹.

Sosyal ve ekonomik amaçları gerçekleştirebilmek için, devletin belirli bir malın tüketimini caydırmak amacıyla o mala yüksek vergiler koyabileceği gibi, devletin belirli alanlara özendirmek için vergi muafıklarını da getirilebileceğini açıklamak mümkündür¹². Bu şekilde, vergi aracılığı ile bireylerin davranışları etkilenmekte ve piyasa mekanizmasına müdahale edilmektedir.

Vergi teşviklerinin geliri yeniden dağıtıcı (yoksul bölgelerde yatırımların artırılması), olumlu dışsallıklardan yararlanma (yüksek teknolojiye sahip endüstrilerin desteklenmesi sonucunda bu endüstrilerde ortaya çıkan olumlu dışsallıkların ekonominin geriye kalan kısmının yayılması) veya üretim/yatırım yapılan sektörlerin çeşitlendirilmesi gibi işlevi, verginin mali olmayan amaçlarına örnek gösterilmektedir¹³.

Mali olmayan amaçları, iktisadi amaç ve sosyal amaçlar olmak üzere aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür:

¹⁰ Özgür Biyan, “Vergilemenin Nihai Niteliğinden Sapmasının Siyasal Ekonomik Ve Sosyal Nedenleri”http://www2.bayar.edu.tr/iibf/maliye/sureyya_sakinc/docs/KamuMaliyesi/OzgurBIYAN.pdf, (14.01.2017).

¹¹ Sadık Kırbaş “Çeşitli Yönleriyle Vergi ve Türk Vergi Sistemi”, s.4. dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der3m1.pdf, (14.02.2017).

¹² Abuzer Pınar, *Maliye Politikası, Teori ve Uygulama*, 2.Baskı, Natürel Yayıncılık, Ankara 2006, s.36.

¹³ Ahmet Tekin, “Vergi Teşvikleri Ve Ekonomik Etkileri”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:16, Aralık 2006, s.310.

1.1.2.1. İktisadi Amaç

Verginin iktisadi amacı, ekonominin vergisel tedbirlerle yönlendirilmesini ifade etmektedir. Bu amaç doğrultusunda, tam istihdam, fiyat istikrarı ve dış ekonomik dengenin sağlanması açısından, ekonomideki konjonktürel dalgalanmaların giderilmesi için, verginin esnek olması gerekmektedir. Çünkü kamu harcamalarının finansmanında kullanılan vergilerin, kişilerin ekonomik davranışları üzerinde etkileri olduğu bilinmektedir¹⁴.

Fiyat istikrarı, genelde fiyatlar genel düzeyinin yükselmesi şeklinde kendini göstermekte ve bunun sonucunda enflasyon oluşmaktadır. Oluşan enflasyonun, yani toplam talebin toplam arzı geçtiği durumlarda, talebi azaltmak için yüksek oranlı vergilerle vergi politikası devreye girerek ekonomiye yön verilmektedir.

Eksik istihdamın söz konusu olduğu konjonktürel durumda, tam istihdam düzeyine kadar talep de meydana gelecek her genişleme¹⁵ yönünde vergi politikası kullanıldığında işsizlik önlenebilmektedir.

Dış ekonomik dengenin sağlanabilmesi için ithal mal alımlarında yüksek oranlı gümrük vergileri alınırken, ihracatı teşvik etmek amacıyla vergi istisna ve muafiyetleri getirilebilmektedir. Bu şekilde, devlet, piyasa ekonomisine müdahale ederken, vergiyi “maliye politikası aracı” olarak kullanmaktadır.

1.1.2.2. Sosyal Amaç

Sosyal devlet anlayışının bir gereği olarak, vergi gelirleri ile sağlanan kamu harcamalarının, geliri yeniden dağıtıcı özelliği doğrultusunda, milli gelirin toplumdaki bir kesimden diğer bir kesime paylaştırılmasında vergiler önemli bir politika aracıdır. Anayasanın 73. maddesinde: “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır.*” hükmüne yer verilmiştir. Vergi

¹⁴ Üretim açısından bakıldığında vergilerin etkileri iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlar: *Gelir Etkisi*: Vergiden dolayı geliri azalan kişilerin bu kaybı telefi etmek için daha çok çalışmaya ve üretmeye yönelmeleridir. *İkame Etkisi*: Kişilerin çalışmaları sonucu elde ettikleri vergi sonrası düşük bulmaları halinde çalışmaktan vazgeçmeleridir. Pınar, (2006), a.g.e., s.36.

¹⁵ Salih Turhan, “Bütçe Politikasının Konjonktürel Etkilerinin Ölçülmesine İlişkin Yaklaşımlar”, s.253 <http://www.iudergi.com/tr/index.php/iktisatmecmua/article/view/7677/7179>, (14.01.2017).

yükünün, sosyal tabakalar arasında dengeli bir biçimde paylaştırılması bu amaca hizmet etmektedir.

Devlet, verginin sosyal amacını gerçekleştirmek için, bireylerine asgari bir yaşam standardı sağlamak amacıyla vergi sisteminde artan oranlılık, asgari geçim indirimi, ayırma kuramı ve muafiyet ve istisna uygulamalarına yer vermektedir¹⁶. Bireylere, bu şekilde tanınan ayrıcalıklar doğru uygulama alanı bulduğu ve kişiselleştirilebildiği an vergi adaleti gerçekleşmektedir.

Vergilemenin sosyal amacının gerçekleştirilmesi için dolaylı ve dolaysız vergi oranlarının dengelenmesi büyük önem taşımaktadır. Çünkü gelir dağılımında, servete bağlı olarak ortaya çıkan dengesizliğin giderilmesinde arazi, bina gibi belirli bir servet üzerinden alınan servet vergileri¹⁷ gibi dolaysız vergilerin yüksek oranlarda alınıp, dolaylı vergilerin kişiselleştirilmesi gerekmektedir.

Belirli bir malın tüketimini caydırmak amacıyla, alkollü içkilerden, tütün ve tütün mamulleri gibi toplum sağlığını tehdit eden zararlı maddelerden yüksek oranlarda Özel Tüketim Vergisi alınması verginin sosyal amaçlarından biridir. Ancak, talep esnekliği düşük ve tüketimi yaygın olan mallar, yani zorunlu ihtiyaç malları üzerine ÖTV konulması ya da var olan vergi oranının arttırılması talebin azaltılmasında başarılı sonuç vermesine rağmen vergilemede sosyal adalet ilkesini de zedelemektedir¹⁸.

1.2.Vergilemenin Aşamaları

Vergileme süreci çeşitli aşamalardan geçmektedir. Bu aşamaları şu şekilde sıralamak mümkündür:

¹⁶ Çoşkun Can Aktan, “Sosyal Politika Araçları”

<http://www.canaktan.org/politika/refah-devleti/araclar.htm>, (15.01.2017).

¹⁷ DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, *Gelir Dağılımının İyileştirilmesi Ve Yoksullukla Mücadele Raporu*, www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/3089/oik610.pdf, (03.09.2016).

¹⁸ Nihal Avcı, *Bütçe Ve Para Politikalarının Makroekonomik Etkileri*, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Maliye Ve Gümrük Bakanlığı Bütçe Ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ekim 1988, Ankara, s.21-22.

1.2.1.Verginin Tarhı

Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari bir işlem olarak tanımlanmaktadır. (VUK Md.20). Tarh işlemi, mükellefi genel, kişilik dışı hukuki durumdan çıkartıp özel, kişisel bir duruma dönüştürmektedir¹⁹. Her mükellefin vergi borcu farklılık gösterdiğinden tarh işlemi de kişiye göre değişmektedir. Vergi Usul Kanunu'na göre dört çeşit tarhiyatın varlığından söz edilmektedir. Bunlar:

- *Beyana Dayanan Tarh:* Gerçek ya da tüzel kişilerin ilgili yıl içinde elde ettikleri kazançlarını bağlı bulundukları vergi dairesine beyan etmeleri olarak tanımlanabilir. Türk Vergi Sistemi genellikle beyan esasına dayanmaktadır.
- *İkmalen Tarh:* Her ne şekilde olursa olsun, bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye ilişkin olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesi şeklinde tanımlanmaktadır (VUK Md.29).
- *Res'en Tarh:* Vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır (VUK Md.30).
- *İdarece Tarh:* İkmalen ve re'sen tarhın yapılamadığı durumlarda (VUK'un 29. ve 30. maddeleri dışında kalan); mükellefin tarh için kanunda yazılı sürelerde müracaat etmemesi veya üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmemesinden dolayı zamanında tarh edilmeyen verginin, kanunen belli matrahlar üzerinden idare tarafından yapılan tarh işlemidir (VUK Mük. Md.30)²⁰.

¹⁹ Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu- Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, 12.Bası, Ankara, 2005, s.102.

²⁰ Bu tarh işlemi, VUK'un 131. maddesi gereğince düzenlenen "yoklama fişi" esas alınarak yapılmaktadır.

1.2.2. Verginin Tebliği

Vergilendirme işleminde tarh işleminden sonra gelen tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi şeklinde tanımlanmaktadır(VUK Md.21). Ayrıca, bu aşamada tahakkuk fişinin dışında ve beyana göre alınan vergi ve bununla ilgili ceza ve ilave verginin doğuş ve kesinleşmesini etkileyecek her türlü işlemin tebliğ suretiyle ilgiliye duyurulması zorunlu olmaktadır ²¹.

Tebliğ, mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılabilmektedir. Tüzel kişilere yapılabilecek tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan kurumlarda ise bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılmaktadır (VUK Md.94). Yabancı memleketlerde bulunanlara yapılacak tebliğlerde, Dışişleri Bakanlığı ve tebliğ yapılacak kişinin bulunduğu ülkedeki Türk elçilik veya konsoloslukları yardımcı olmaktadır (VUK Md.97). Kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebliğde ise, bu idare ve müesseselerin en büyük amirlerine veya bunların yardımcılara veya en büyük amirin yetkili kılacağı memurlara yapılmaktadır (VUK Md.98).

2010 yılında VUK'a eklenen Madde 107/A ile "elektronik ortamda tebliğ" yolunun açılması sonucunda, internet ortamında verilen beyannameler üzerinden tarh edilen vergi ile tahakkuk fişinin mükellefine veya yetkiliye yine elektronik ortamda gönderilmesi ile tebliğ edilmiş sayılmaktadır (VUK Md.28/3).

Vergilendirme ile ilgili tahakkuk fişi dışındaki tüm belgeler ve yazılar, adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta ile tebliğ edilmekte; mükellefin belirtilen adreste bulunmaması ya da adresinin hiç bilinmemesi halinde tebligat ilan yoluyla yapılmaktadır.

Mevzuatta tebliğin, ilgilinin kabul etmesi şartıyla, daire veya komisyonda da yapılabileceği (VUK Md.93) ve Maliye Bakanlığı'nın, gerekli gördüğü hallerde posta yerine "memur vasıtasıyla" yaptırmaya yetkili olduğu düzenlemelerine yer

²¹ Mustafa Alpaslan- Mustafa Sakal, "Vergi Usul Hukuku Uygulamasında Tebligat Usulleri ve Süreler"http://www.ekonomikorumlar.com.tr/dergiler/gundem/Gundem_1Sayi_520.pdf, (09.02.2017).

verilmiştir (VUK Md.107). Ayrıca, muhatap yerine kendisine tebliğ yapılacak kişinin, görünüşe göre 18 yaşından aşağı olmaması ve mümeyyiz (ayırt etme yeteneğine sahip) olması gerekmektedir (VUK Md. 94)

Tebliğ ile ilgili yapılan yukarıdaki açıklamalar, vergi idaresi tarafından tek taraflı olarak gerçekleştirilen res'en, ikmalen ve idarece tarh edilen vergileri ilgilendirmektedir. Beyana dayalı tarh da ise "tahakkuk fişi"nin mükellefe veya sorumluya verilmesi, beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi durumunda ise, iletilen elektronik tahakkuk fişi de tebliğ yerine geçmektedir (VUK Md.28). Diğer yandan, "diğer ücret" elde edilen hizmet erbabının vergileri, tarh zamanında mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesine ibraz edecekleri vergi karnelerine yazılmak suretiyle tarh ve tebliğ edilmekte ve vergi, karneye yazıldığı tarihte tebliğ edilmiş sayılmaktadır (VUK Md.109)²².

1.2.3. Verginin Tahakkuku

Tarh ve tebliğ edilen bir verginin, ödenmesi aşamasına gelmesine, verginin tahakkuku denir. Tarh edilen verginin, yükümlüye tebliğinden sonra süresinde vergi davası açılmaması ya da açılan davanın reddi ile vergi borcu tahakkuk etmektedir (VUK Md.22).

Beyana dayalı vergilerde verginin tahakkuku, tahakkuk fişinin mükellefe verilmesiyle gerçekleşmektedir (VUK Md.25). Mükellefler, kendi beyanları üzerine hesaplanan vergilere karşı dava açamadıklarından (VUK Md.378/2) dolayı²³, tahakkuk fişinin mükellefe verilmesi, verginin kesinleşmesi anlamına gelmektedir.

Kendiliğinden tahakkuk durumunda örneğin Motorlu Taşıtlar Vergisi, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından her yıl Ocak ayının başında kendiliğinden tahakkuk ettirilmiş sayılmaktadır (MTVK Md.9).

Karne esasında verginin tahakkukunda, diğer ücret elde eden hizmet erbabının vergileri, tarh süresinde bu mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesine

²² Vergi borcu kendisine bildirilen mükellef, ya borcu kabul etmekte ya da bu işleme karşı, hukuki yollara başvurmaktadır. Bu yönde, özellikle itiraz sürelerinin tebliğ tarihinden itibaren işlemeye başlaması açısından, tebliğin yapıldığı tarih büyük önem taşımaktadır.

²³ Bu durumun iki istisnası vardır. Bu istisnalar, "vergi hata"sının varlığı ile "beyannamenin ihtirazi kayıtlı" verilmesidir.

müracaatla ibraz edecekleri vergi karnelerine yazılmak şartı ile tarh ve tebliğ edilerek tahakkuk etmektedir.

Tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, verginin tahsili tahakkuku da içine almaktadır (VUK Md.24). Örneğin, damga vergisinde, pul yapıştırmakla vergi hem tahakkuk hem de tahsil edilmiş olmaktadır.

Re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergilerde, tahakkuk daha uzun bir süreçte gerçekleşmektedir. İlgiliye, istenen vergi ve/veya ceza bir ihbarnameye ile tebliğ edilmektedir (VUK Md.34,35). Tarh edilen vergi borcu, mükellefe tebliğ edildikten sonra, ihbarnameye karşı 30 gün içinde mahkemeye itiraz etmezse tahakkuk, 30'uncu günün bittiği tarihte gerçekleşmektedir. Vergi mahkemesine, dava açma hakkı kullanıldığı durumlarda ise, verginin tahakkuku, mahkeme karar verene kadar ertelenmiş olmakta, verginin tahsili de durmaktadır (İYUK, Md. 27/3). Mahkeme sonucuna göre, mükellef davayı kazanırsa vergiden kurtulacak; kararın aleyhine çıkması durumunda ise, vergi tahakkuk edecektir²⁴.

1.2.4.Verginin Ödenmesi

Verginin borçlu mükellef tarafından idareye ödenmesi vergi olayını sona erdiren bir aşamadır. Ödeme ile vergi borcu ortadan kalkmış olmaktadır²⁵. Ancak, bu ödeme Vergi Usul Kanunu'na uygun bir şekilde yerine getirilmelidir. Verginin ödenmesi şu şekilde gerçekleştirilmektedir:

- *Mükellefçe Ödenmesi*: Vergi en genel haliyle mükellef tarafından vergi dairesine ya da posta havalesi veya banka şubesi aracılığıyla mükellef tarafından ödenmesidir.
- *Kaynakta Kesme (Stopaj)*: Vergiye tabi bir kazanç ya da irat hak sahiplerine ödenirken, ödemeyi yapanlar bu gelirden kanunda belirtilen orana göre vergi kesip, vergiyi vergi dairesine özel bir beyanname doldurup vererek yatırdıkları bir işlemdir²⁶.

²⁴ Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, “Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi”, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 26.Bası, Seçkin Yayınevi, Ankara 2011, s.67.

²⁵ Vergi borcunu sona erdiren durumlara çalışmanın 63. sayfasında geniş yer verilmiştir.

²⁶ T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, “MEGEP (Mesleki Eğitim Ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi) Muhasebe Finansman Vergi”, s.16

- *Geçici Vergi*: Gerçek usulde vergilendirilen Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin cari vergilendirme döneminin gelir ve kurumlar vergisine mahsuben üçer aylık kazançları üzerinden hesaplanarak ödenen bir peşin vergi uygulamasıdır²⁷.
- *Verginin Mahsubu ve Takas*: Ödenmiş bir verginin ödenmemiş bir vergiden indirilmesine verginin mahsubu denmektedir. Takas ise, karşılıklı, birbirine benzer ve istenebilir iki borcu, ayrı ayrı ödenmeksizin bir beyanla hesaben tahsil eden ve borcu sona erdiren bir yol olarak ifade edilmektedir²⁸. Mahsup ve takasta fazla tahsil edilmiş kamu alacağı söz konusu olduğunda alacak oranında vergi borcu ödenmiş sayılmaktadır.

1.3. Vergilendirmede Taraflar

Vergi, devlet ve kişiler arasında karşılıksız verilmesinin yanında zora dayalı bir borç-alacak ilişkisini ifade etmektedir. Vergilendirmenin bir tarafında egemenlik gücünü elinde bulunduran alacaklı devlet, diğer tarafında ise kamu harcamalarına mali gücüne göre katılma payının sorumluluğu üstünde taşıyan borçlu mükellef bulunmaktadır. Ancak, buradaki devlete karşı borçlu kavramı özel kesimden farklı bir kavramı içermektedir. Çünkü kamu alacakları diğer alacaklara göre öncelikli bir alacaktır.

1.3.1. Vergi Alacaklısı

Vergi alacaklısı, anayasal olarak, egemenlik gücüne dayanarak çıkartılan kanunlarla vergiyi koyma ve uygulama yetkisi verilmiş olan devlet olarak tanımlanmaktadır²⁹. Türkiye’de vergilendirme yetkisi parlamentonun olduğuna göre, genelde vergi alacaklısı devlet ya da TBMM, özelde ise Maliye Bakanlığı ya da

<http://cygm.meb.gov.tr/modulerprogramlar/kursprogramlari/muhasebe/moduller/vergi.pdf>, (14.01.2017).

²⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, “10 Soruda Geçici Vergi, Geçici Vergi Nedir?” <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1274>, (14.01.2017).

²⁸ Murat Özden, “Kamu Alacakları İçin Bir Güvence Önlemi: Takas”, *Gazi Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, C.3, Yıl. 1987, G.Ü. Yayın No:119, İ.İ.B.F. Yayın No: 48, s.1-2.

²⁹ Abdurrahman Akdoğan, *Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke Ve Esaslar, Vergileme Ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri)*, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 6.baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2006, s.44.

mükelleflerin bağılı bulundukları vergi dairesi olmaktadır³⁰. Ayrıca, 6183 sayılı AATUHK’da bazı vergileme işlemlerinde vergi alacaklısı İl Özel İdareleri, Belediyeler ve bunlara bağılı bazı kamu tüzel kişilikleri olmaktadır.

1.3.2. Vergi Borçlusu

VUK’un 8. maddesinde vergi borçlusu (veya vergi mükellefi): “Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir.” şeklinde tanımlanmaktadır. Çeşitli vergi kanunları açısından verginin mükellefini aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür³¹.

- Gelir Vergisi Kanunu’na göre gerçek kişiler (GVK Md.3),
- Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve isteğe bağılı olarak iş ortalıkları (KVK Md.1),
- Emlak Vergisi Kanunu’na göre, bina ve arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler (EVK Md.3,13),
- Damga Vergisi Kanunu’na göre, kâğıtları imza edenler (DVK Md.),
- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’na göre, veraset yoluyla ya da karşılıksız bir şekilde mal iktisap edenler (VİVK Md.5),
- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’na göre, trafik, liman, sivil hava vasıtaları... sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişiler (MTVK Md.8)
- Katma Değer Vergisi Kanunu’na göre, mal teslim eden, hizmet ifa eden ve ithalatta bulunan kişiler (KDVK Md.8)

³⁰ Mehmet Tosuner - Zeynep Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, Gözden Geçirilmiş Yeni Bası, İzmir, 2007, s.39.

³¹ Bilici, *a.g.e.*, s.50-51.

1.3.3. Vergi Sorumlusu

Vergi sorumlusu verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir (VUK Md.8). Buradan da anlaşılacağı gibi vergi borçlusu, mükelleflerin yanı sıra yapacakları işlemlerden vergi kesmek durumunda olan vergi sorumlularını kapsamaktadır. Konuyu, vergi kesenlerin sorumluluğu, temsilcinin vergiyle ilgili sorumluluğu ve diğer bazı sorumluluk türleri olmak üzere üç başlık altında incelemek mümkündür³²:

1.3.3.1. Vergi Kesenlerin Sorumluluğu

VUK'un 11. maddesinde :“Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.” şeklinde belirtilen sorumluluk, aynı zamanda kesinti veya stopaj yoluyla isimlendirilmektedir.

Örneğin, işveren yanında çalıştırdığı hizmet erbabına ödediği ücretlerden kestiği gelir vergisi kaynakta kesilerek alınan bir vergidir. Bu sorumluluğu, yerine getirmeyen yükümlülerden, vergi idaresi, alınmayan vergiyi ve verginin vaktinde ödenmemesinden dolayı ortaya çıkacak faiz, zam ve cezaları kendisinden alabilmektedir(VUK Md.11/1)³³.

1.3.3.2. Temsilcinin Vergiyle İlgili Sorumluluğu

Temsil konusunda, kanuni ve idari olmak üzere, iki tip temsil söz konusu olmaktadır. Bunları aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür:

1.3.3.2.1. Kanuni Temsil

Kanuni temsil, kaynağını yasalardan alan bir temsil türüdür. Tüzel kişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan kuruluşların mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde, bunlara düşen ödevler

³² Çalışmanın ilerleyen sayfalarında “ceza sorumluluğu” detaylı olarak incelenmektedir. Bkz: s.45

³³ Sorumlu, ödediği vergi için, daha sonra asıl mükellefe rücu edebilmekte; ancak ödediği vergi cezası ile zam ve faizleri asıl mükelleften talep edememektedir (VUK Md.11).

kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan kuruluşları idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilmektedir(VUK Md.10/1).

Gerçek kişilerde, fiil ehliyeti bulunmayan kişilerin, vergi mükellefiyeti ve vergi sorumluluğu ile ilgili ödevler, kanuni temsilciler tarafından yerine getirilmektedir. Verginin ödenmemesi durumunda, ödenmeyen vergi önce temsil edilen gerçek kişiden istenmekte; alınamadığı durumda kanuni temsilci sorumlu tutulmaktadır (VUK Md.10/2)³⁴. Söz konusu ceza olması halinde ise, sorumlu sadece kanuni temsilci olmaktadır (VUK Md.332)

Tüzel kişilerde ise, kanuni temsilcinin kim olduğu, şirketlerin türüne göre değişiklik göstermektedir. Kanuni temsilci, anonim şirketlerde yönetim kurulu başkanı, üyesi veya üyeleri³⁵, limitet şirketinde şirketin müdürü³⁶, kooperatiflerde yönetim kurulu, kollektif şirkette ise ortakların her biri olmaktadır.

Tüzel kişilerden alınamayan vergi borçlarından temsilciler sorumlu olmaktadır. Ancak, verginin kanuni temsilciden istenebilmesi için, öncelikle temsil edilen tüzel kişiden talep edilmesi ve bu tüzel kişinin (vergi mükellefinin) ödeme olanağının olmadığını gösteren aciz vesikasının düzenlenmiş olmasının şartı aranmaktadır (AATUHK Md. 75).

1.3.3.2.2. İradi Temsil

Kaynağını temsil edilenin istek ve idaresinden alan temsil yetkisine iradi temsil, bu şekilde yetkili kılınan kimseye de iradi temsilci denilmektedir³⁷.VUK, genel olarak mükelleflerin kanuni görevlerinin kendileri tarafından yerine

³⁴ Temsilcilerin bu şekilde ödedikleri vergiler için, daha sonra asıl mükellefe rücu etme hakları bulunmaktadır (VUK Md. 10/3).

³⁵ 6762 sayılı Ticaret Kanunu'nun 317. Maddesine göre, anonim şirketin kanuni temsilcisi idare meclisi, bir diğer ifade ile yönetim kuruludur. Ancak, aynı kanunun 319. maddesinde yönetim kuruluna ait olan şirketi temsil ve idare yetkisinin; esas sözleşme ile yönetim kurulu üyelerinden en az biri veya birden fazlasına veya esas sözleşmede genel kurulu veya yönetim kuruluna verilecek yetki ile yönetim kurulu üyesi olmaları şartıyla yetkili üyelere veya şirkette pay sahibi olmasalar bile sorumlu müdürlere devredilebileceği ifade edilmiştir.

³⁶ Ancak, limitet şirketin malvarlığından ve kanuni temsilcisinden (müdürden) tahsil edilemediği durumda, 6183 sayılı AATUHK'nun 35. maddesinin 1. fıkrasında, limitet şirket ortaklarının tamamen ya da kısmen tahsil edilemeyen ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu tutulacakları belirtilmiştir.

³⁷ Murat Altunbasak, "Şirketlerde Temsil Yetkisi Ve Şirket Tüzel Kişiliğinden Tahsil Edilemeyen Vergi Borçlarından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:98-2010. archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/98malicozum/7%20murat%20altunbasak.pdf, (10.02.2017).

getirilmesini esas almıştır. Kanunda bu durum: “*Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.*” şeklinde düzenlenmiştir (VUK Md.8/3). Bu yasayla, kanunda sayılan konular dışında mükellefe ve sorumluluğa ilişkin ödevlerin özel sözleşmelerle başkalarına devredilemeyeceği, devredildiği takdirde vergi idaresini bağlamayacağı ifade edilmiştir.

Mükellefin işlerini veya ödevlerini başkalarına devredebileceği konular ise aşağıda açıklanmaktadır³⁸:

-İradi temsilci, baroya kayıtlı avukat olması şartıyla mahkemelerde mükellefi temsil edebilmektedir.

-Vergi Usul Kanunu, tebligatların iradi temsilciye (vekillere) yapılmasına izin vermektedir (VUK Md. 94).

-Mükellefin tayin edeceği kişi (iradi temsilci), vergi idaresi ile yapılacak uzlaşma görüşmelerinde yine mükellefi temsil edebilmektedir (Uzlaşma Yönetmeliği Md. 7). Mükellefin bu şekilde uzlaşmaya kendisi gitmek yerine avukatını, mali müşavirini veya muhasebecisini gönderme hakkı bulunmaktadır.

-Temsilcinin (genellikle mükellefin muhasebe işlerini yapan kişilerin) mükellef adına beyanname verebileceği kabul edilmiştir. Vergi idaresi beyannamenin mükellef tarafından imzalanmış olması koşuluyla, bu konuda sorun yapmamaktadır.

1.3.3.3. Diğer Sorumluluk Türleri

Vergi kanunlarında, kanuni temsilci ve iradi temsilci dışında, diğer sorumluluk çeşitlerine de yer verilmiştir. Bunlar:

-*Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu*: Şirketlerin tasfiyesi durumunda, tasfiyeye tabi tutulan şirketin vergi borçlarından tasfiye memuru sorumlu tutulmaktadır (KVK Md.17/7).

-*Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu*: İmza ve tasdik görevi ve yetkisi verilen meslek

³⁸ Bilici, a.g.e., s.54.

mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi kaybından ve sonuçlarından mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu olmaktadırlar (VUK Mük. Md.227/2).

-Özel Tüketim Vergisi'nde Sorumluluk: ÖTV'de motorlu taşıtların ilk iktisabı, teslimi veya ithaline ilişkin işlemleri gerçekleştirenler, bu işlemlerden önce ÖTV'nin ödendiğini gösteren belgeleri aramak zorundadırlar (ÖTV Md. 13/3). Gerekli verginin ödenmemesinden önce işlem yapan gümrük memurları, kayıt ve tescile yetkili memurlar, motorlu araç ticareti yapanlar, bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler ile icra memurları mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu olmaktadırlar (ÖTV Md. 13/3).

-Veraset ve İntikal Vergisi'nde Sorumluluk: Veraset ve İntikal Vergisi'nde ise tapu memurunun, miras kalan veya intikal eden gayrimenkullerin, devir işleminden önce ödenme zorunluluğu olan verginin ödenmemesi halinde, devir işlemini gerçekleştirmesi, mükellefle birlikte zincirleme olarak sorumlu olması sonucunu doğurmaktadır (VİVK Md.19/2).

-Ölenin Vergi Borçlarından Mirasçıların Sorumluluğu: Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri mirası reddetmemiş mirasçılar, ölenin vergi borçlarından hisseleri nispetinde sorumlu olmaktadırlar (VUK Md.12).

1.4. Vergi Ehliyeti

Vergi ehliyeti için VUK'un 9. maddesinde "Vergi mükellefiyeti ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir." ibaresi yer almaktadır. Buna göre, reşit olmayan veya kısıtlı olan yani fiil ehliyetine sahip olmayan kimseler de vergi ehliyetine sahip olmaktadır.

Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmamaktadır (VUK Md.9). Bu şekilde, vergi alacağının genel anlamda kamu alacağının emniyeti sağlanmakla birlikte, kasıtlı ya da kasıtsız herhangi bir vergi kaybının önüne geçilmiş olmaktadır.

2. Vergi Kayıp ve Kaçakları

Vergi, devlet için hayati nitelikli bir araçtır ve insanlık tarihi boyunca yaşanan gelişmeler verginin bu özelliğini hiç etkilememiştir³⁹. Ancak, insanlar için vergi olgusu sürekli sorgulanmakta ve çeşitli şekillerde tepkiler gösterilmektedir. Vergi kayıp ve kaçaklarına, bireysel ya da toplumda kamu gücüne karşı baskı oluşturarak, vergi kanunlarını etkilemek, hukuksal yollarla daha az vergi ödemek (vergiden kaçınma), doğrudan doğruya vergi kanunlarına karşı gelmek (vergi kaçakçılığı) ve ekonomik sıkıntıların yaşandığı devrelerde toplumsal ayaklanmalar sonucu v.b şekillerle rastlamak mümkündür⁴⁰.

Tanım olarak kanunsuz yollara sapmak suretiyle az vergi ödenmesi, vergi kaçakçılığıdır⁴¹. Bu kavram ile "elde edilmiş fakat vergi otoritelerine beyan edilmemiş gelirlerin bütünü"⁴² olarak ifade edilmekte ve vergi kaçakçılığı da kaçınılmaz bir tehlike olarak vergilendirmenin olduğu her ekonomide bulunmaktadır.

Vergi kaçakçılığı ile vergiden kaçınma birbirinden çok farklı olan kavramlardır. Vergi kaçırma; yasalar uyarınca kendilerine vergi yüklenen gerçek ve tüzel kişilerin, yasaların ilgili hükümlerine uymamak suretiyle verginin hiç oluşmamasına ya da eksik oluşmasına neden olmaları⁴³ ile gerçekleşirken; vergiden kaçınma, vergiyi doğuran olaya neden olunmaması suretiyle vergi yükünün dışında kalma çabaları olarak tanımlanmaktadır⁴⁴. Mükellefin artan oranlı vergi tarifesinin dilimini yükseltmemek için daha az çalışmayı tercih etmesi, vergiden kaçınmaya bir örnektir.

Vergi kaybı ise, vergi kaçakçılığının doğal bir sonucu olarak vergilendirmenin konusuna giren elde edilecek gelirlerin sağlanamamasından

³⁹ A. Kerim Gök, "Vergi Direncinin Gelişimi", *Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F.Dergisi*, Cilt: XXII, Sayı:1, s.145.

⁴⁰ Şafak Ertan Çomaklı, "AB İlerleme Raporları Çerçevesinde Türkiye'deki Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesine Yönelik Uygulamalar", *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:22, Sayı:1, Ocak 2008, s.54.

⁴¹ Nursel Özaktaş, "A.B.D.de Federal Gelir Vergisi-Vergi Teşkilatı, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Kazai Çözüm Yolları", *İ.Ü.İşletme Fak. Müh. Enstitüsü Yayınları*, Yayın No:16, 1976, s.87.

⁴² İsmail Türk, *Kamu Maliyesi*, Turhan Kitabevi, Ankara 2010, s.5.

⁴³ Cahit Yerci, "Vergi Kaçırma Sorunu ve Soruna Karşı Avrupa Topluluğundaki Uygulamalar", *Maliye Dergisi*, Sayı:102, Mayıs-Haziran, 1991, s.3.

⁴⁴ Savaş, a.g.m., s.54.

kaynaklanmaktadır. Ancak, her vergi kaçakçılığı vergi kaybına neden olurken, kimi zaman ülkelerin sosyal amaçları için bireylere tanıdığı muafiyet ve istisnalarda, vergi kaybına yol açan yasal sebepler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi sistemimizde, vergi kayıp ve kaçığına sebep olan kayıt dışılığı iki başlık altında incelemek gerekirse⁴⁵:

1)Yasalarla kayıt dışı bırakılmasına izin verilen faaliyetlerden veya işlemlerden doğan vergi kayıpları (muafiyet ve istisnaların yarattığı kayıt dışılık),

2)Kayıtlara geçirilmesi zorunlu olduğu halde iradi olarak kayıt dışı bırakılan olay ve işlemlerden doğan vergi kayıp ve kaçakları (vergi vermemek veya az vermek amacıyla iradi olarak yaratılan kayıt dışılık) olarak sınıflandırmak mümkündür. Türk Vergi Sistemi'nde istisna ve muafiyet uygulamalarının var olmasından çok, vergi kayıp ve kaçakçılığında en büyük paya sahip olan, mükellefler tarafından yaratılan kayıt dışılık mevcuttur.

1.5. Vergi Kayıp ve Kaçakları İle Kayıt - Dışı Ekonomi İlişkisi

Toplam ekonomik faaliyet içerisinde, vergi kayıp ve kaçaklarını daha geniş bir anlamla bünyesinde bulunduran kayıt dışı ekonomi, yasa dışı ve yasal fakat vergilenmemiş iktisadi faaliyetlerin tümüne verilen adı ifade etmektedir⁴⁶. Bir başka deyişle, kayıt dışı ekonomi, gayri safi milli gelir hesaplarını elde etmede kullanılan, bilinen istatistik yöntemlerine göre tahmin edilemeyen ve hükümetlerin kanuni düzenlemeleri ile vergilendirme denetimlerinden saklanmak istenen gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümü olarak tanımlanmaktadır⁴⁷.

Kayıt dışı ekonomi ile vergi kayıp ve kaçakları birbiriyle ilişkili, birbirlerinin parçaları olan bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Kayıt dışı ekonomi, devletten gizli bir şekilde, hiçbir yasal kayıtlara tabi olmayan, kayıt altına alınmayan bunlardan dolayı da denetlenmeyen faaliyetlerdir. Ancak, bazı kayıt dışı ekonomik faaliyetler yasa dışı faaliyetler olduğu halde, bazıları ise yasaklanmamış bir faaliyetin bilinçli

⁴⁵ DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, "Kayıt Dışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyon Raporu", Ankara, 2001, s.24 <http://ekutup.dpt.gov.tr/ekonomi/kayitdis/oik614.pdf>, (12.01.2017).

⁴⁶ Selami Şengül, *Bir Hurafe: Kayıt Dışı Ekonomi (Vergi Sistemi ve Vergi İdaresinin İç Yüzü)*, İmaj Yayınevi, Ankara,1997, s.225.

⁴⁷ Çomaklı, a.g.m., s.53.

olarak kayıtlara geçirilmemesi, dolayısıyla vergilendirilmemesi şeklinde ortaya çıkmakta; bu çerçevede, yasaklanmamış faaliyetlerden olup, bilinçli olarak kayıt dışı kalan işlemler ve bu işlemler dolayısıyla ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçaklarını ifade etmektedir⁴⁸.

Özetle, kayıt dışı ekonominin varlığı, kamu kesimi açısından aynı boyutta olmamakla beraber, vergi kaybı anlamına gelmekte⁴⁹, vergi kaçakçılığının da genel bir sonucu olmaktadır. Tüm bu unsurlar, göz önüne alındığında, hepsinin ortak özelliği, kayda geçirilmeyen elde edilen gelirlerden dolayı ödenmesi gereken verginin eksik veya tamamen ödenmemesidir.

Türkiye’de kayıt dışı ekonominin büyüklüğü konusunda kayıt dışılığın çok boyutlu olmasından dolayı tespit edilen net bir rakam bulunmamaktadır. Türkiye’de, kayıt dışı ekonominin boyutu konusunda, her ne kadar çeşitli hesaplama ve tahminler farklı sonuçlar verse de ortalama olarak toplam potansiyel GSMH’nin %50’sinden az olmadığı çoğu kesimce kabul edilmektedir⁵⁰. Friedrich Schneider tarafından 110 ülkede yapılan bir araştırmada ise, 2000 yılındaki kayıt dışı ekonominin büyüklüğü, gelişmekte olan ülkelerde %41, geçiş ekonomilerinde %38 ve OECD ülkelerinde %18, Türkiye’de ise, %32,1 olarak belirlenmiştir⁵¹.

1.5.2. Vergi Kaçaklarının Nedenleri

Vergi kaçakçılığı sosyal, ekonomik, hukuki, siyasi ve idari gibi birçok farklı nedenlerden kaynaklanmaktadır. Vergi kaçakçılığı konusunda Türkiye söz konusu olduğunda, ortaya mükelleften kaynaklanan kişisel sebepler, bunun karşısında da

⁴⁸ GİB, “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)”, Ankara, Nisan 2009, s.68, www.gib.gov.tr/index.php?id=1258, (13.10.2016).

⁴⁹ İzzettin Önder, “Kayıt Dışı Ekonomi Ve Vergileme”, *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, No:23-24, s.1.

⁵⁰ Bilici, a.g.e., s.297.

⁵¹ Friedrich Schneider, *Size And Measurements Of The Informal Economy In 110 Countries Around The World*, 2002 (GİB, “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010), a.g.e., s.5’ten alıntı.).

devletten kaynaklanan dışsal sebepler ortaya çıkmaktadır. Vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı yapma düzeyini dört değişken belirlemektedir. Bunlar⁵²:

- Vergi denetimi geçirme ihtimali,
- Beyan dışı kalan gelir sebebiyle ödenecek vergi cezası,
- Mükelleflerin muhatap oldukları marjinal gelir vergisi oranı,
- Mükelleflerin risk alma eğilimi

gibi kritik olgulardır. Vergilendirme sürecinde, kaçırılan vergiden daha az ödenecek bir ceza mükelleflerin eğilimini arttırmaktadır. Vergi kaçaklarının önlenmesi, gerekli tedbirlerin alınabilmesi bunlara neden olan faktörlerin en iyi şekilde belirlenmesine bağlı olmaktadır. Bu faktörleri aşağıdaki başlıklar altında incelemek mümkündür:

1.5.2.1. Mali ve Ekonomik Nedenler

Vergi yükümlülerinin vergi kaçırma nedenlerinin en başında mali ve ekonomik kaygılar yer almaktadır. Özellikle yüksek oranlarda seyreden enflasyon, ülkede bozulan gelir dağılımı, herkesin mali gücüne göre vergi alınmaması ya da vergi adaletinin sağlanamaması bu tür kaygıları arttırmaktadır⁵³. Böylece, vergi kaçırmak, verginin kaynağını oluşturan gelir ve servet unsurları, sosyal güvenlik kurumlarının gelişmediği ve ekonomik istikrarın sağlanamadığı kurumlarda yükümlülere güvence olmaktadır⁵⁴.

Vergi kaçakçılığına neden olan mali nedenleri şu şekilde sıralamak mümkündür⁵⁵:

- *Vergi Oranlarının Yüksekliği ve Vergiye Karşı Direnç*: Vergi oranlarının yüksek miktarlarda olması ile vergi kaçakçılığı arasında doğru bir ilişki

⁵² Yusuf Kıldış, “Kayıt Dışı Ekonomi”, s.5

<http://www.deu.edu.tr/userweb/hilmi.coban/%C3%B6devler/vergi%20kar%C4%B1C5%9F%C4%B1k/kildis-kayit-disi.pdf>, (13.04.2016) .

⁵³ Mehmet Tosuner, “Vergi Kayıp Ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş Ve Öneriler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ekim 1995, Sayı 85, s.65.

⁵⁴ Osman Selim Kocahanoğlu, “Türkiye’de Vergi Kaybı Ve Denetimi”, *İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, Yıl:4, s.11.

⁵⁵ Kıldış, a.g.e., s.6.

vardır⁵⁶. Çünkü yükümlülerin vergiye gönüllü uyumları artan vergi oranlarına karşı azalmaktadır.

- *Vergilendirme Ortamının Belirsizliği:* Vergilendirmede belirliliğin olmadığı sık sık af yasalarının gündeme geldiği ve kanunların açık ve anlaşılır bir şekilde tanımlanmadığı durumlar vergilendirmedeki açıklık ilkesini zedelemektedir.
- *Muhasebe ve Müşavirlik Hizmetlerinin Yetersizliği:* Muhasebe ve Müşavirlik hizmetlerinin sağlıklı ve etkin bir şekilde uygulanmadığı, konunun uzmanı olmayan kişilerin bu mesleklerde yer aldığı alanlarda vergi kaçağı artmaktadır.
- *Vergi İdaresi ve Denetimden Kaynaklanan Nedenler:* Vergi kaçakçılığının engellenmesi büyük ölçüde vergi idaresinin denetimlerini sağladığı sürece engellenebilmektedir. Ülkemizde ise denetimlerin yetersizliği mükelleflere cesaret vermektedir.

Verilen vergilerin, tekrar kişilere hizmet olarak döneceği kendilerine anlatılıyorsa da vergi yükümlüsü, verdiği şey karşılığında ne olduğunu somut olarak görmek istemekte ve bunu göremediğinde, kendi ekonomik varlığından, kendi eliyle bir miktarı karşılık olmadan vermeye zorlanması, vergiye, ekonomik nedenle direnç göstermesine neden olmaktadır⁵⁷.

1.5.2.1.1. Milli Gelirin Adaletsiz Dağılımı

Gelir dağılımı, bir ekonomide belli bir dönemde yaratılan gelirin kişiler, toplumsal gruplar ve üretim faktörleri arasında bölüşülmesini ifade etmektedir⁵⁸. Gelir dağılımındaki adaletsizlik, ülkemizde karşılaşılan en büyük sorunlardan biridir. Kayıt dışı ekonominin resmi istatistikler üzerinde ve milli gelir, büyüme, işsizlik, gelir dağılımı, kaynak dağılımı gibi birçok ekonomik değişken üzerinde etkileri bulunmaktadır⁵⁹. Özellikle, bu etkilerin düşük gelirli kesimler üzerinde hissedilmesi

⁵⁶ GİB, “2010 Yılı Faaliyet Raporu”,

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=php?id=1216&uid=1786>, (14.03.2016).

⁵⁷ H.Nezih Şeker, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1994, s.13.

⁵⁸ DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı,(2000-2005), *a.g.e.*, s.63.

⁵⁹ Fatih Savaşan, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybı Tahminleri”, s.1

durumunda, bireyler vergi vermek yerine, yasal düzenlemelerin dışına çıkarak vergi kaçırmaya yönelmektedir.

Türk Vergi Sistemi'nin dolaylı vergilendirme yapısı sosyal adaleti zedelemekte, verginin şahsiliği ilkesi ile çelişmektedir. Ülkemizdeki gibi tüketim eğiliminin yüksek, gelir düzeyinin düşük olduğu ülkelerde dolaylı vergilere verilen ağırlık, toplumda gelir dağılımında dengesizliklere yol açmaktadır⁶⁰. Türk Vergi Sistemi'nin dolaylı vergilendirme yapısı sosyal adaleti zedelemekte, verginin şahsiliği ilkesi ile çelişmektedir.

1.5.2.1.2. Enflasyon Etkisi

Enflasyon, genel anlamda fiyatlar genel düzeyinin sürekli artış göstermesidir. Dar anlamda enflasyon ise, paranın dolaşım hızının yükselmesiyle birlikte para ve kredi hacminde şişme, maddi değerler lehine, parasal değerler aleyhine olmak üzere ekonomik sistemdeki ilişkilerin düzeninin bozulması olarak tanımlanmaktadır⁶¹. Ekonomik sistemi sürekli değişimler gösteren, enflasyonun artıp, azaldığı ülkelerde vergiye karşı tepki daha fazla olmakta ve vergi kaçakçılığı artmaktadır⁶².

Enflasyon olgusu, özellikle ülkemizdeki gibi, artan oranlı gelir vergisi yapısına sahip olan ülkelerde, gelir dilimi kaymasıyla mükelleflerin reel gelirleri artmasa da, daha üst bir gelir dilimine kayarak vergi yükleri hızlı bir artış trendine girmektedir⁶³. Mükelleflerin satın alma gücünün bu şekilde azalması ise onları kayıt dışına çıkarmaya yönelten bir neden olmaktadır.

www.fsavasan.sakarya.edu.tr/wp-content/uploads/KDE_Vergi_Kayplari.pdf, (11.02.2016).

⁶⁰ Esra Siverekli Demircan, "Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme Ve Kalkınmaya Etkisi", *Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, Sayı:21, Temmuz-Aralık 2003, s.112.

⁶¹ Mualla Öncel, "Enflasyon Ve Vergilendirme", s.489
auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1995-44-01-04/AUHF-1995-44-01-04-Oncel.pdf, (11.10.2016).

⁶² Abdullah Köşşekoğlu, "Vergi Usul Kanunu'nun 359/B Maddesinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu", s.2 www.yayin.adalet.gov.tr/dergi/39.sayi/01%20-%20ABDULLAH%20KÖŞŞEKOĞLU.pdf, (11.02.2015).

⁶³ Kıldış, "Kayıt Dışı Ekonomi", *a.g.e*, s.1.

1.5.2.1.3. İstihdam Politikası

Bir ülkede istihdam politikası, hem sosyal güvenlik kurumlarının gelişmesinde, hem de verginin etkin ve verimli tahsil edilmesinde çok önemli bir yere sahiptir. Vergi kaçırmaya neden olan unsurlardan biri de çalışma hayatında etkili olan kayıtlara geçirilmeyen faktörlerdir. Bu faktörleri üç yöntemle açıklamak mümkündür⁶⁴:

- Birinci yöntem; işçinin hiçbir şekilde kayıtlarda yer almaması,
- İkinci yöntem; işçi resmi kayıtlarda sigortalı olarak görünmekle birlikte, prim gün ödeme sayısının düşük gösterilmesi,
- Üçüncü yöntem ise; işçinin elde ettiği gelirin resmi kayıtlara yansımamasıdır.

Ülkemizde mali yükümlülüklerin küçük ve orta büyüklükteki (KOBİ) işletmelerin üzerinde hissedilmesi vergi kayıp ve kaçakçılığına neden olmaktadır. Çünkü küçük ve orta büyüklükteki işletmeler ülkemizde toplam istihdamın % 45' ini, yatırımların %27'sini gerçekleştirirken, toplam kredilerin sadece %3-4'ünü kullanmakta ve bu tür işletmeler ancak ağır mali yükümlülüklerinden (vergi, sigorta primi v.b.) kaçarak kendilerine finansman kaynağı yaratabilmektedirler⁶⁵.

1.5.2.2. Sosyal Nedenler

Vergi kaçakçılığına sebep olan sosyal nedenler olarak, özellikle vergi yasalarındaki aksaklıklar, yasaların sık sık değişmesi, yasa maddelerinin sayıların fazlalığı, vergi konulmasındaki siyasi amacın ağırlığı, vergi oranlarının yüksek tutulması suretiyle gelir azalmasının engellenmek istenmesi, bazı yükümlü gruplarına muafiyet tanınması gibi durumlar söz konusu olmaktadır⁶⁶. Ayrıca, sosyal sebeplerden kaynaklanan vergi kaçaklarını aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür.

⁶⁴ GİB, “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)”, *a.g.e.*, s.25.

⁶⁵ GİB, “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)”, *a.g.e.*, S.26.

⁶⁶ Öztekin Tosun, *Hileli Vergi Suçları*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, 1962, s.9-17

1.5.2.2.1. Vergi Ahlakı

Mükelleflerin vergiye karşı tutumlarını gösteren bir diğer unsur vergi ahlakıdır. Mükelleflerin vergiye karşı davranışını belirleyen etkenlerden vergi ahlakı, dar anlamda vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında alınan tavır olarak tanımlanmaktadır⁶⁷.

Vergi ahlakı mükelleflerin sosyal, kültürel, inanç gibi sahip oldukları birçok faktör ile ilişkili olabilmektedir. Vergi ödemeyi bir ödev ahlakı olarak ele alan vergi kaçakçılığını ayıplayan ve kınayan bir toplumda bireylerin vergiye gönüllü uyumunun kendiliğinden sağlanacağı ifade edilmektedir⁶⁸.

Vergi kaçakçısı oldukları mahkeme kararıyla sabitlenen insanlar bile toplumun gözünde ciddi bir itibar kaybına uğramamakta ve kaldığı yerden işlerine devam etmektedirler⁶⁹. Ülkemizde verginin gerekliliğine inanmayan bireylerin varlığıyla birlikte, vergi kaçırmanın ahlaki bir yönünün mükelleflerce benimsenmemesi, bundan dolayı da yeterince itibar kaybı sağlamaması, ödenmesi gereken verginin kaybına neden olmaktadır.

1.5.2.2.2. Mali Af Beklentisi

Ülkemizde afların sık sık gündeme gelmesi mükellefler için bir güvence haline gelmekte, Türk Vergi Sistemi için alışlagelmiş bir durum düşüncesi yaratmaktadır. Vergi aflarının bir kereliğine ya da uzun zaman aralıklarıyla yapılmış olmaması, dürüst mükellefler ile dürüst olmayanların arasında bir ayırımın olmadığına doğru bir düşünce yaratırken, dürüst mükelleflerin vergiye olan gönüllü uyumlarını azaltmaktadır.

Devlet, vergi affı çıkartarak, kısa vadede hâsılatını arttırmayı amaçlarken, toplum üzerinde uzun vadede ne gibi negatif etkiler doğuracağını göz ardı

⁶⁷ Elif Tuay-İnci Güvenç, “Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları,” s.29. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede_mukelleflerin_vergiye_bakisi.pdf, (22.10.2016).

⁶⁸ Coşkun Can Aktan, “Vergi Psikolojisinin Temelleri Ve Vergi Ahlakı”, s.9

www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/anasayfa-psiko.htm-6k, (22.02.2011).

⁶⁹ Ahmet Ozansoy, “Toplumsal Algı Düzeyinde Vergi Kaçırma Suçu”, *Yaklaşım Dergisi*, Kasım 2008, Sayı: 191.

etmektedir. Çünkü vergi cezalarının ve gecikme zamlarının rekabet eşitliğinde rolü vardır, çıkarılan afla vergi cezaları ve gecikme zamları etkisiz bırakılarak rekabet eşitliği bozulmaktadır⁷⁰.

Vergi afları vergi ödeyenler aleyhine rekabet üstünlüğü sağlayarak kayıtlı ekonomiyi zor durumda bırakıp kayıtsız ekonomiyi özendirmektedir⁷¹. Sonuç olarak, bir toplumda af beklentisi yaratmak mükellefleri vergi kaçırmaya iten bir sebep olmakta, ayrıca çıkarılan af kanunları suç ve ceza politikalarına aykırı düşmektedir⁷².

1.5.2.3. Hukuki Nedenler

Vergi kaçakçılığına neden olan faktörlere hukuki açıdan bakıldığında daha çok bu durumun vergi sisteminin aksaklıklarından kaynaklandığı gözlenmektedir. Bunları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür⁷³:

- Herkesin anlayabileceği şekilde yasaların yapılmayışı,
- Özellikle ekonomiyle ilgili mali yasaların basit ve açık olmaması,
- Kanunların çok sık değişikliğe uğraması,
- Harcama üzerinden alınan vergiler başta olmak üzere vergi oranlarının yüksek oluşu,
- İstisna ve muafiyetlerin sınırlarının geniş tutulması,
- Değişik kaynak ve faaliyetlerden elden edilen gelirlerin birleştirilerek beyan edilmesi esastaki bozulma,
- Defter tutma hadlerinin sürekli değiştirilmesi ve yükseltilmesi

gibi sonuçlara ulaşılmaktadır. Buradaki durum, mükellefin vergi ödememesi için yasal faktörlerin karışık ve ağır olmasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca, yasa koyucu vergi kanunlarını hazırlarken, mükelleflerin her birinin farklı eğitim

⁷⁰ Güneş Çetin, “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, *Yönetim Ve Ekonomi Dergisi*, Yıl:2007, Cilt:14, Sayı 2, s.175

⁷¹ Yusuf Karakoç, ”Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları”, *19.Türkiye Maliye Sempozyumu*, Yaklaşım Yayınları, ANKARA 2004, s.99.

⁷² Türk Vergi Sistemi’nde 1924-2016 yılları arasında vergi affına ilişkin hükümler taşıyan 33 adet kanun çıkartılmıştır.

⁷³ Mehmet Tosuner , “Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler”, a.g.m., s.65.

düzeyinde olduğunu göz önünde tutmalı, yasaları daha açık, anlaşılabilir ve basit yapmalıdır.

1.5.2.3.1.Vergi Politikası

Vergilerin, yüksek oranlı olması, zaman zaman sıra dışı olarak uygulama alanına konulabilmesi ve genel olarak toplumsal sorumluluk anlayışından uzak olması, girişimcileri ciddi finansal sorunlarla karşı karşıya getirmekte, girişimciler ağır vergi yükünden kurtulmak amacıyla yasaları delerek ya da yasal boşluklardan yararlanarak vergi kaçırmaya yönelmektedirler⁷⁴.

Vergi politikaları içinde dolaysız vergilerden dolayı vergilere doğru dönüşümün olması ve özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi yükü sermaye gelirlerinin lehine olacak şekilde yeniden bir dağılım sergilemesi⁷⁵, vergileme işlemlerinin sınırlı sayıda mükelleflerin üzerinde hissedilmesi adaletsizliğe yol açmaktadır. Bu şekilde, kendine haksızlık yapıldığını düşünen mükellefler, vergi kaçırma eğiliminde bulunmaktadır.

Ülkemizde toplumsal ve ekonomik gelişme paralelinde vergi kanunları yapılamamakta, vergi reformlarında gecikmeler olmakta ve bu durumdan dolayı şikâyetler sızlanmalar ve sonucunda haksız uygulamalar görülmektedir⁷⁶.

1.5.2.3.2. Vergi Cezalarının Etkisi

Suçların yaptırımı olan cezaların vergi kaçırın mükellef tarafından bir risk olarak görülüp görülmemesi, vergi kaçakçılığını etkilemekte büyük önem taşımaktadır. Ancak, denetim mekanizmasının başarılı olduğu ekonomilerde cezaların caydırıcı olabilmesi söz konusu olmaktadır. Çünkü vergi kaçırmanın çekiciliği, kaçırılabilir matrah büyüklüğü, marjinal vergi oranı ile karşılaşılabilecek cezalara ve yakalanma olasılığına bağlı olmaktadır⁷⁷.

⁷⁴ Süleyman İlhan, “Sosyo-Ekonomik Bir Fenomen Olarak Girişimciliğin Oluşumunu Etkileyen Başlıca Faktörler”, *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Güz 2003 sayı:11, s.71.

⁷⁵ Nihal Kargı - Ekrem Karayılmazlar, “Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkinsizlik Etkisi, *Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, Yıl:2009, C.14, Sayı:3, s.23.

⁷⁶ Özer İlhan, “Türkiye’de Vergi Sorunu Üzerinde Düşünceler ve Öneriler”, s.86 yayin.todaie.gov.tr/goster.php?Dosya=MDUxMDQ4MDU0, (14.02.2012).

⁷⁷ Özhan Uluatam, *Kamu Maliyesi*, 5.Basım, İmaj Yayıncılık, Ankara,1997, s.309.

Türk Vergi Sistemi'nde, ekonomik suça ekonomik ceza düşüncesine rağmen, vergi kaçakçılığı suçunun devlete karşı işlenmiş olması ve devletin düzeninde meydana getirdiği zarar nedeniyle hapis cezası ile cezalandırılması düzenlemelerine de yer verilmiştir⁷⁸. Ancak, ülkemizde denetim faaliyetlerinin yaygın ve yoğun olmaması, kaçırılan verginin yakalanma olasılığını azaltmaktadır. Bu yönüyle vergi cezaları amacına ulaşamamaktadır.

Vergisini düzenli olarak ödeyen mükelleflerin çevresinde vergi ödememesine rağmen cezalandırılmayan mükellefleri görmesi vergiye olan gönüllü uyum derecesini düşürmektedir⁷⁹. Bu doğrultuda, cezaların uygulanabilirliği vergi adaletini sağlamak açısından oldukça önemlidir.

1.5.2.4. İdari Nedenler

Vergi kaçaklarına neden olan idari nedenler ise, mükelleften değil vergi idaresinin bürokratik yapısından ve vergi denetiminin kısıtlı düzeyde gerçekleştirilmesinden kaynaklanmaktadır. Bu nedenleri aşağıdaki şekilde incelemek mümkündür:

1.5.2.4.1. Vergi İdaresinin Yapısı

Türk Vergi Sistemi'nde elde edilen gelirlerin mükellef tarafından beyan edilmesi esası geçerlidir. Mükellef beyanlarının doğruluğunun tespit edilmesi, vergi idaresi tarafından gerçekleştirilmektedir. Ancak, idari yapılanmada öteden beri var olan bürokrasinin karmaşıklığı, çok başlılıktan kaynaklanan denetim yetersizliği ve birimler arası eşgüdüm eksikliği gibi olumsuzluklar, kayıt dışı çalışanların tespitini ve kayıt altına alınmasını zorlaştırmaktadır⁸⁰.

Etkin bir vergi idaresinin varlığı, ülkemizde çözülmesi gereken en büyük sorunlardan biridir. Etkin bir vergi idaresinde ise, vergi maliyetinin düşürülmesi, vergi idaresinde sunulan hizmetlerin kalitesinin artırılması ve mükelleflerinin vergi

⁷⁸ Köşşekoğlu, "Vergi Usul Kanunu'nun 359/B Maddesinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu", *a.g.m.*, s.20.

⁷⁹ Tuay-Güvenç, "Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları," *a.g.e.*, s.145.

⁸⁰ DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2000-2005), *a.g.e.*, s.6.

yasalarına uyumunun sağlanması hedeflerinin en kısa zamanda gerçekleştirilmesi ve idarenin mükelleflere vergi ödeme bilincinin aşılması gerekmektedir⁸¹.

Gelir İdaresi tarafından, vergi mevzuatı ne kadar mükemmel olursa olsun, vergi idaresi ne kadar verimli ve etkin çalışır duruma getirilirse getirilsin, toplumda vergi bilinci ve ahlakı yerleşmediği sürece kayıt dışı ekonominin önlenemeyeceği ifade edilmektedir⁸².

Son yıllarda Gelir İdaresi tarafından vergi kaçakçılığına ilişkin olarak ilk, önemli ve kapsamlı ciddi adımlar atılmıştır. Bu doğrultuda, 2008-2010 dönemi “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı” ile kayıt dışı ekonominin sebepleri belirlenmiş; kayıt dışılığın önlenmesi amacıyla kamu sektörünün önemli kurum ve kuruluşlarıyla işbirliği yapılmış, 109 kurumun eylemlerine ait gerçekleştirmeler Gelir İdaresi Başkanlığınca izlenmiştir. Diğer yandan, 2011-2013 yıllarını kapsayan yeni Eylem Planı hazırlanmıştır. Bu eylemlerle vergiye gönüllü uyumun artırılması, denetim kapasitesinin güçlendirilmesi, yaptırımların caydırıcılığının artırılması, veri tabanının paylaşılması ve toplumsal farkındalığın artırılması hedeflenmektedir.⁸³

1.5.2.4.2. Vergi Denetiminin Yetersizliği

Vergi denetimi, vergi sisteminin adil bir şekilde uygulanmasını sağlayarak vergi kaçakçılığı ile mücadelede ve vergi gelirlerini yeterli bir düzeyde sağlamada ve vergi yükümlülüklerinin kendiliğinden yerine getirilmesinin teşvikinde en temel amaçtır⁸⁴. Ancak, bir vergi sisteminde denetimin uygulanamaması, tüm bu etkenlerin sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilmemesi anlamına gelmektedir.

⁸¹ Sayıştay Dergisi, “Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesinde Sayıştay Denetimin Rolü”, Sayı:53, s.36 www.sayistay.gov.tr/dergi/Default_4_Yazdir.asp?id=397, (10.12.2016).

⁸² GİB, “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)”, s.49 www.kayitdisiekonmi.com/files/Kayit_disi_ekonomi-2008-10.pdf, (13.02.2012).

⁸³ “GİB, “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2011-2013)” s.62 www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Kayit_Disi_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Plani_2011_2013.pdf, (13.02.2016).

⁸⁴ Nazmi Karyağdı, “Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi”, s.2. www.sgb.gov.tr/Publications/Amerika%20Birle%C5%9Fik%20Devletleri%20Gelir%20%C4%B0dar esi%20nde%20Vergi%20%C4%B0ncelemesi.pdf, (15.12.2016).

Türk Vergi Sistemi'nde, mükelleflerin gelirlerini genel olarak beyan esası ile bildirmeleri, vergi denetiminin gerekliliğinin bir kanıtı olmaktadır. Çünkü vergi beyanı, yanlış beyan durumunda otomatik cezalar yoksa belirsiz bir karar olmakta ve mükellef gerçek gelirini beyan etmek veya düşük gelir bildirmek arasında karar vermekte; ikinci stratejiyi seçmesi vergi makamlarının inceleme yapıp yapmamasına bağlı olmaktadır⁸⁵.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın 2011-2016 yılları arasındaki yıllık faaliyet raporları incelendiğinde, Türkiye'de mükellefler üzerindeki denetim oranının en fazla 2013 yılında %2.94'de, en az da 2011 yılında %0.69 olduğu gözlenmektedir. 2016 yılında ise bu oran % 1.96 seviyelerinde kalmaktadır⁸⁶. Genel olarak da, bu oran %2 seviyelerinde gerçekleşmektedir.

Ülkemizde etkin bir denetim sisteminin var olmaması, mükellefe “nasıl olsa denetlenmem düşüncesiyle” vergi kaçakçılığına neden olmaktadır. Çünkü mükellefler kendilerinin ne kadar az denetleneceğini bilirlerse, vergi kaçırma konusunda o oranda cesaretli olmaktadır⁸⁷.

1.5.2.5. Siyasi Nedenler

Siyasal iktidarların tutumu, mükellefin vergiyi ödeme istekliliğini etkileyen bir durumdur. Siyasal iktidarlar oy kaygılarından dolayı mükellefler için çok hassas bir konumda olan vergi politikasını kendi çıkarları doğrultusunda yönlendirmektedir. Seçim dönemlerinde mükelleflerin beklentileri göz önünde bulundurularak teşvik, proje, vergi paketi gibi uygulamalar ile verginin amaçları sapıtırılmaktadır. Diğer yandan, özellikle baskı gruplarının etkili olduğu bir dönemde vergi yükü başka kesimlere kaydırılmaktadır.

Af kanunlarının çok fazla çıkarılması, suçlu ya da suça meyilli mükellefleri ödüllendirirken, dürüst mükelleflerin vergi ödeme bilincini zayıflatarak vergiye karşı

⁸⁵ Burcu Deniz Oral - Ferhan Sayın, “Mali Yolsuzluğun Yansımaları: Türkiye İçin Eş Bütünleşme Analizi”, s.144 www.iudergi.com/tr/index.php/iktisatmaliye/article/view/191-11k, (12.12.2016).

⁸⁶ Vergi Denetim Kurulu, Yıllık Faaliyet Raporları, www.vdk.gov.tr (14.06.2016)

⁸⁷ Yusuf Kıldış, “Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal-Uluslar Arası Boyutu ve Çözüm Önerileri”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2000, Cilt:2, Sayı:2, s.9.

olumsuz bir bakış açısı yaratmaktadır. Sonuçta, sık çıkartılan aflar vergi adaletini bozmakta, vergi ödeme isteğini af beklentisi içerisinde bir konuma dönüştürmektedir.

Vergilendirme politikası ülkenin amaçlarına uygun, kamu yararı gözetilen bir politika özelliğini taşımanın dışında, siyasi iktidarların elinde partizanlık tutumlar için bir koz olarak kullanılmakta, mükelleflerin tavırlarını etkileyerek de vergi kayıp ve kaçaklarına yol açmaktadır.

1.5.3. Vergi Kayıplarının Nedenleri

Vergilenmeyen veya eksik vergilendirilen faaliyetlerden dolayı vergi kayıpları oluşmaktadır. Türkiye’de tahmini olarak kayıt dışı ekonomik faaliyetler ve vergi kaybının dalgalı bir seyir izlediğini ve kayıtlı ekonomiye oranının % 86,73 ile % 35,37’si arasında seyrettiği gözlenmektedir⁸⁸. Ülkemizde bu derece yüksek boyutta olan vergi kayıplarının başlıca nedenlerini aşağıdaki başlıklar altında incelemek mümkündür⁸⁹:

1.5.3.1. Elektronik Ticaret ve Uluslararası İşlemler

Bilgi teknolojilerinin gelişimi, uluslararası ticaretin ülke sınırlarını aşması elektronik ticaret kavramını ortaya çıkarmıştır. Elektronik ticareti (e-ticaret), mal ve hizmetlerin üretim, tanıtım, satış, sigorta, dağıtım ve ödeme işlemlerinin bilgisayar ağlarının üzerinden yapılması olarak tanımlanmaktadır⁹⁰.

Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde sorun yaratan genel faktörleri ise şu şekilde sıralamak mümkündür⁹¹:

- *Elektronik Ticaretin Global Düzeyde Olması:* E-ticaretin gümrük sınırlarını aşarak, küresel bir şekilde ciddi boyutlara ulaşması sonucunda,

⁸⁸ Düşüncesine yer verilen bu oran TANZİ yöntemi ile uygulanmış bir orandır. Hakan Erkuş - Kadir Karagöz, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Ve Vergi Kaybının Tahmini”, *Maliye Dergisi*, Sayı:156, Ocak-Haziran 2009, s.126.

⁸⁹ Yalçın Gökçe, “Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Cennetleriyle Mücadele, Kıyı Bankacılığı Ve Türkiye Örneği”, *Yüksek Lisans Tezi*, Isparta 2006, s.15-18.

⁹⁰ Yunus Ceran-Recep Çiçek, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde KDV Açısından Bir Değerlendirme”, *Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F.Yönetim Ve Ekonomi Dergisi*, Yıl 2007, Cilt:14, Sayı:1, s.292.

⁹¹ “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Sorunu”, s.17,18

www.istanbulymmo.org.tr/_dosya/MaliPlatform/2009_13.%20elektronik%20ticaretin%20vergilendirmesi%20sorunu.pdf, (07.02.2017).

bu konumda hizmet veren sanal şirketlerin, hangi ülke tarafından vergilendirileceği sorunu ortaya çıkmaktadır.

- *Web Sunucusunun Uzaktan İşletilebilmesi:* Web sunucusu, internete bağlı ve üzerinde bir web sunucu yazılımı olan bilgisayarları ifade etmektedir. Web sunucusunun, uzaktan işletilebilmesi vergileme konusunda birçok sorunu beraberinde getirmektedir.
- *Kimliklerin ve İşlemlerin Gizliliği:* E-ticarete konu olan alıcı ve satıcıların kimliklerinin resmi belgelere dayanmaması belirsizliğe yol açmaktadır. Bu belirsizliğin, vergileme sürecinde etkili olması vergi kaybına neden olmaktadır.
- *Dijital Ürünler:* Bu ürünler, yazılım, program, müzik ve sanat eserleri gibi internet aracılığıyla indirilebilen ürünlerdir. Bu ürünlerin, vergilemede hangi alanda yer alacağı, hangi kazanç kapsamına alınacağı ve nasıl vergilendirileceği büyük sorunlara yol açmaktadır.
- *Fiziksel Varlığı Bulunmayan Şirketler:* Fiziksel mevcudiyeti olmayan, sıradan sanal şirketlerin varlığının sayısının fazla olması, bunların gelir ve giderlerinin takibini zorlaştırmaktadır.
- *İşyeri Kavramının Fiziksel Mekânı Esas Alınmasının Yaratdığı Sorunlar:* Geleneksel şirketlerde var olan fiziksel mekân kavramı, sanal şirketlerde kimi zaman bulunmamakta, kimi zaman ise takip edilememektedir.

Elektronik ticaretin gelişmesi ve ticaretin internet aracılığıyla yapılması, alım ve satımın belge düzenlenmeksizin yapılmasına, ticaretin kayıt dışına çıkmasına⁹², dolayısıyla da bu ticaretten doğan kazançların vergi dışına çıkmasına neden olmaktadır. Elektronik ticaret hacminin artışı, denetimlerle kontrol edilmediği ve vergi mevzuatına hitap etmediği sürece vergi kayıplarını gittikçe arttıran bir olgu olmaktadır.

⁹² DPT, “Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2008-2010)”, a.g.e., s.41.

1.5.3.2. Zararlı Vergi Rekabeti

Vergi rekabeti, firma ve ulusal düzeyde rekabet gücünü artırmak isteyen, idari birimlerin vergilendirme yetkisine sahip olduğu alanlarda, rakip idari birimlere kıyasla mükelleflerin vergi yüklerini azaltmak veya düşük tutmak suretiyle potansiyel olarak mobilitesi yüksek olan üretim faktörleri için kendi idari birimlerini cazip hale getirme çabası olarak tanımlanmaktadır⁹³.

Vergi uygulamaları, yatırım ve finansman kararları üzerinde etkili olma özelliğini taşıdığından dolayı, küreselleşmenin de etkisiyle ülkeler arasında “zararlı vergi rekabeti” ortaya çıkmaktadır. Yabancı sermaye gideceği ülkeye karar verirken⁹⁴:

- Ülkenin pazara erişim kolaylığı,
- Yatırım ve işletme masrafları ve
- Ekonomik ve politik risklerin düzeyi gibi faktörler yanında vergi sisteminin sunduğu imkân ve/veya fırsatlardan

yararlanmaktadır. Vergilendirmede rekabete, vergi yükünün dengesiz ve adaletsiz dağılımına ortam hazırlayan ülkelere vergi cenneti denilmekte⁹⁵, faktör fiyatlarındaki farklılığın neden olduğu ayrıcalıklardan yararlanmak için vergi cennetlerine yönlendirilen sermayeler, sermaye hareketinin doğduğu diğer ülkeler için bir vergi kaybı olmaktadır.

1.5.3.3. Transfer Fiyatlandırması

Vergi kayıplarına neden bir unsur olan transfer fiyatlandırması küreselleşmenin etkisi ile üretim faktörlerinin sınırları aşması Çok Uluslu Şirketleri (ÇUS'lar) meydana getirmiştir. Gelişen teknoloji de ticaretin genişlemesine ve bir yandan bu şirketlerin pazar alanlarının artmasına neden olmuştur.

⁹³ Coşkun Can Aktan- İstiklal Y. Vural, “Vergi Rekabeti”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:22, Ocak-Haziran 2004, s.1.

⁹⁴ DPT, “Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013)”, *a.g.e.*,s.8.

⁹⁵ Ersan Öz - Sevinç Yaraşır, “Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti”, s.35
www.iudergi.com/tr/index.php/iktisatmaliye/article/viewFile/177/284, (07.02.2012).

Çok Uluslu Şirketler grup içi ticaretlerinde uyguladıkları fiyat politikaları ile bir ülkedeki şube karını ana ülkedeki şirketine veya bir başka ülkedeki şubesine aktarabilme motivasyonuna sahip olmakla birlikte özellikle ülkeler arasındaki vergi oranlarındaki farklılıklar; vergi oranlarının düşük olduğu ülkede faaliyet gösteren ÇUS şubesinden yüksek fiyattan mal satın alma veya bu şubeye düşük fiyattan mal satma yoluyla kazanç elde etme imkânı sağlamaktadır⁹⁶. Bu şekilde mükellefler bir yandan vergi cenneti olan ülkeleri fırsat bilmekteler, diğer yandan da faaliyetin geçtiği ülke için transfer fiyatlandırmasından dolayı vergi kaybına neden olmaktadır.

1.5.4.4. Sıcak Para Hareketleri

Sıcak para, ülkeler arasındaki faiz oranları ve döviz kurundaki değişmelere bağlı olarak spekülatif amaçlı portföy yatırımında bulunulması olarak tanımlanmaktadır⁹⁷. Küreselleşmenin etkisiyle artan sermaye hareketleri ülkeler arasında faiz gelirleri ve döviz kurlarındaki değişmelere göre bir rekabet ortamı yaratmakta; bu sermaye hareketinin yarattığı rekabeti vergilendirmek yerine, ülkeler yatırımcılardan ya vergi almamayı ya da indirimli vergi avantajları sunmayı tercih etmektedirler. Bu şekilde oluşan vergi cennetleri ülkelerde, sermaye hareketlerinin giriş çıkışlarına sınırlama getirilmemesi, finansal krizlere yol açmanın yanında yüksek bir vergi kaybına neden olmaktadır.

1.5.5.5. Yurt Dışı Alışveriş

Vergi kayıplarının tespit edilemeyen oranlarda, yurt dışı alışverişlerin payı oldukça fazladır. Özellikle lüks tüketim malların da ülkemizde Özel Tüketim Vergisi'nin yüksek vergilere tabi olması tüketicileri, bunları yurt dışından sağlamaya yönlendirmektedir. Küreselleşme ülkeler arasında rekabet ortamı yaratan lüks mallar için bazı ülkeleri daha cazip hale getirmektedir. Bu şekilde yurt dışı alışverişlerin

⁹⁶ Serdar Pehlivan - Ali Rıza Gökbnar, "Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı", *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Yıl: 2010, Cilt: 17, Sayı:1, s.100.

⁹⁷ Metin Meriç - Hakan Ay, "Küreselleşme Olgusunun Vergi Kayıp Ve Kaçaklarına Etkisi", *19.Maliye Sempozyumu*, Türkiye'de Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2004, s.306.

yoğunlaşması, ülke ekonomisi açısından hem piyasa hareketsizliğini, hem de elde edilemeyen vergi gelirini ortaya çıkarmaktadır.

2.3.6. Vergi Harcamaları

Vergi harcamaları istisnalar, indirimler, vergi kredisi, oran indirimi, vergi erteleme şekilleriyle ortaya çıkmaktadır⁹⁸. Resmi belgelerle kayıt altına alınmayan, elde edilen geliri yokmuş gibi sayan, vergilendirme konusu kapsamına girmeyen bu unsurlar, vazgeçilen geliri, yani vergi kaybını oluşturmaktadır.

Türk Vergi Sistemi'nde, vergiden muaf ve istisna tutulan kazanç ve iratlar, vergi indirimleri gibi uygulamalara oldukça sık rastlanmaktadır. Uygulamadaki zorluklar nedeniyle vergi harcamaları, amacından saparak, hedeflenen grup ya da faaliyet dışındakilere bir transfer haline dönüşmektedir⁹⁹.

Tablo 1 de, Türkiye'de 2013-2016 yılları arasında vergi türleri itibari ile toplam vergi harcaması tahminleri gösterilmektedir:

Tablo 1'e göre en fazla vergi harcamasının Gelir Vergisi türünde, en az olanın da Özel Tüketim Vergisi'nde olduğu gözlenmektedir. Genel olarak da, toplamda; 2013'de 22,4; 2014'da 23,8; 2015'de 26,4 ve 2016'da ise 29,3 milyar lira vergi harcaması tutarı tahmin edilmekte, her geçen yıldan bu yana, vergi harcamalarındaki tutarın (vazgeçilen verginin) arttığı görülmektedir.

Tablo 1: Vergi Türleri İtibariyle Toplam Vergi Harcaması Tahminleri (TL)

KANUN ADI	2013	2014	2015	2016
Gelir Vergisi Kanunu	14.017.491.022	16.314.789.884	18.038.447.435	20.058.176.318
Kurumlar Vergisi Kanunu	4.776.549.213	4.313.189.286	4.768.877.734	5.302.839.437
Katma Değer Vergisi Kanunu	1.242.492.468	1.246.855.828	1.378.586.146	1.532.943.680
Özel Tüketim Vergisi Kanunu	375.730.301	410.059.028	453.381.764	504.146.014
Diğer Kanunlar	2.004.584.857	1.603.518.213	1.772.929.912	1.971.441.328
TOPLAM	22.416.848.762	23.888.412.239	26.412.222.992	29.369.546.776

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Vergi Harcamaları Listesi,

www.bumko.gov.tr/TR,6289/2016.html (21.07.2017)¹⁰⁰

⁹⁸ Bahattin Kulu, "Vergi Harcaması ve Uygulama Örnekleri", *Vergi Dünyası*, Sayı:228, Ağustos 2000, s.68.

⁹⁹ Maliye Bakanlığı, "Vergi Harcamaları", s.3 <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=627> (15.02.2015)

¹⁰⁰ Vergi harcaması; genel anlamda "standart vergi sisteminden" sapmalar olarak tanımlandığından, bazı indirim, istisna ve muafiyetler, standart sistemin unsurları olmaları nedeniyle vergi harcamasının dışında tutulabilmektedir.

Herhangi bir veri temin edilemeyen hesaplamaların bu tablonun dışında tutulmuş olması, vergi harcamalarından dolayı gerçekleşen vergi kaybının daha ciddi boyutlara ulaştığı gözlenmektedir.

Bu tür vergi kayıplarının önüne geçilmesi siyasi iradenin kararına bağlı bir işlemdir. Bu kayıpların önlenmesi için, vergi sistemimizdeki vergi harcamalarının tekrar gözden geçirilmesi gerekliliğidir.

Türk Vergi Sistemi'nde vergi suç ve cezalarına ilişkin yapılan yasal düzenlemeler ile bunların ne derecede engellenebildiğini, mükelleflerin yakalanma halinde cezaların caydırıcı olup olmadığının anlaşılabilmesi çalışmanın amacı olduğundan, bundan sonrası için, başta 213 sayılı Vergi Usul Kanunu esas alınarak, Türk Vergi Sistemi'nde yer alan vergi suç ve cezalarını incelemek gerekli olacaktır.

II. BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDE VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARINA İLİŞKİN OLARAK 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN VERGİ SUÇ VE CEZALARI

Kamu Hukuku'nun bir dalı olan Vergi Hukuku, devletle bireyler arasında vergi işlemlerinden doğan hak ve ödevleri düzenlemektedir. Egemenlik gücünü elinde bulunduran devlete karşı kişileri güvence altına alan Anayasa Vergi Hukuku'nun temel belirleyicisi olmaktadır.

2. Vergi Kanunlarının Kapsamı

Vergi Hukuku'nun temel (asli) kaynaklarını başta Anayasa (Md.73) olmak üzere, Anayasa Mahkemesi İptal Kararları, Kanun, Uluslar Arası Antlaşmalar, İçtihadı Birleştirme Kararları, Kanun Hükmünde Kararnameler, Bakanlar Kurulu Kararları, Tüzük, Yönetmelik ve Düzenleyici Tebliğler oluşturur. Yardımcı (tali) kaynaklarını ise; Yorumlayıcı Tebliğler, Mukteza (Özelge), Genelge, Genel Yazılar, Sirküler, Yargı Kararları ve Bilimsel Görüşler oluşturmaktadır. Tüm bu düzenlemeler de Vergi Usul Kanunu'nda etkileme alanı bulmaktadır.

Vergi kanunlarının diğer kanunlara göre kimi durumlarda benzer kimi zaman da farklılık gösteren birtakım özellikleri vardır. Vergi kanunlarının uygulanmaları açısından özelliklerini incelememiz gereklidir.

3.1. Vergi Kanunlarının Yorumu ve Uygulanması

Yorum, kanunun esas fikrini, kanun koyucunun gerçek iradesini, normun anlamını belirlemek için yapılan fikri bir faaliyet olarak tanımlanmaktadır¹⁰¹. Gerçek hayatta ortaya çıkan olayların karmaşıklığı, yasa metinlerinin yorumunu gerekli kılmaktadır¹⁰². Vergi kanunlarında yoruma ilişkin olarak bu kanunda kullanılan

¹⁰¹ Mahmut Koca- İlhan Üzülmöz, *Türk Ceza Hukuku*, (Genel Hükümler), Gözden Geçirilmiş Ve Güncellenmiş 3. Baskı, Seçkin Kitapevi, Ankara, 2010, s.48.

¹⁰² Bilici, *a.g.e.*, s.43.

“Vergi Kanunu” deyiminin bu kanun ile bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade edeceği belirtilmektedir¹⁰³.

Aynı kanun maddesinde, vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunları hükümlerinin, konuluşundaki amacın, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanacağı, şeklinde açıklık getirilmiştir.

Yasa koyucu yorumu, vergi kanunlarının ne anlama geldiğinin ve uygulamada vergileme olayının bütünlüğünü ve özünü sarsmadan kullanılması gerektiğini vurgulamıştır. Ancak, bu şekilde yapılacak bir yorumun, yeni bir yükümlülük meydana getirecek ya da mevcut vergi yüklerini, daha da arttıracak bir boyutta genişletilmesi vergilerin kanuniliği ilkesi ile çelişmemesi gerekmektedir¹⁰⁴.

2.1.1. Vergi Kanunlarının Zaman Bakımından Uygulanması

1982 Anayasasının 89. maddesi gereğince kanunların uygulanması için yayınlanmaları şartı aranmaktadır. Ancak, kanunların yayınlanmaları tek başlarına bir anlam ifade etmemekte; yürürlüğe girmeleri için bir tarih belirtilmiş olmalı ya da belli bir tarihin belirtilmediği durumlarda kanunlar Resmi Gazete’de yayımlandığı günden itibaren 45 gün sonra yürürlüğe girmektedir (1322 sayılı Kanun).

Vergi kanunlarının yürürlükten kaldırılması için, yürürlükteki kanunun yerine yeni bir kanun yapılarak eski kanunun işlerliğinin sona erdirileceği ya da yeni bir kanunla yürürlükteki kanunun bazı maddelerinin değiştirilebileceği belirtilmiştir¹⁰⁵. Ancak, belli kanunların hangi tarihe kadar geçerli olacağının belirtildiği durumlarda ise, o sürenin gelmiş olduğu tarihte de kanunlar yürürlükten kalkmaktadır.

Anayasa’nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasında: “*Kanun, Kanun hükmünde kararname veya TBMM içtüzüğü ya da iptal kararları Resmi Gazete’de yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Gereken hallerde Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmi Gazete’de yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez.*” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

¹⁰³ 213 sayılı VUK’un 3. maddesinin (a) fıkrası.

¹⁰⁴ Pehlivan, a.g.e., s.40.

¹⁰⁵ Tosuner-Arkan, *Vergi Usul Hukuku*, (2007), a.g.e., s.33.

Ayrıca, Anayasa Mahkemesi'nin kanunları Anayasaya uygun görmemesi sonucunda iptal kararı vermesiyle de kanunların yürürlükten kalkması mümkün olmaktadır¹⁰⁶.

2.1.2. Vergi Kanunlarının Yer Bakımından Uygulanması

Vergi kanunlarının yer bakımından uygulanması, vergi sisteminin kimleri kapsayacağını belirlenmesi açısından önem taşımaktadır. Bu konuda, vergi kanunlarının mülkiliği ve vergi kanunlarının şahsiliği ilkesi olmak üzere iki temel yaklaşım karşımıza çıkmaktadır¹⁰⁷.

Vergi kanunlarının mülkiliği (yerselliği) ilkesine göre, bir devlet egemenlik hakkına dayanarak çıkardığı vergi yasalarını egemenliği altında bulundurduğu topraklarda yaşayan herkese uygulamak istemektedir¹⁰⁸. Bunun için ülkenin milli sınırları içerisinde, mali olaylara neden olan kişinin kimliği ve uyruğu önemli olmamaktadır.

Vergi kanunlarının şahsiliği (kişisellik) ilkesine göre, bir ülkenin çıkardığı kanunlar, ülke dışında yaşayan vatandaşlara da uygulanmaktadır. Kişinin, o ülkenin milli sınırları içinde yaşaması veya yurt dışında yaşamını sürdürmesi bu bakımdan önemli değildir, önemli olan vatandaş konumunda olmaktır¹⁰⁹. Buradaki asıl ölçüt, uyrukluk ölçütüdür.

2.1.3. Vergi Kanunlarının Geçmişe Geçerli Olmaması

Yürürlüğe giren yasaların, geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması hukukun genel ilkelerindendir¹¹⁰. Türk Anayasalarında vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesi ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır¹¹¹.

¹⁰⁶ “6216 sayılı Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun” Madde 66.

¹⁰⁷ Diğer yandan, vergi kanunlarının uygulanmasında bazı önemli istisnalar vardır. Buna örnek olarak; diplomat muafılığı, yani ülkemizde bulunan diplomatların vergiden muaf tutulması, serbest bölgelerde hiç vergi alınmaması, transit taşımacılığın vergiden istisna edilmesi gibi uygulamalar, Türk Vergi Sistemi'nde mülkilik ilkesinin önemli istisnaları teşkil etmektedir. Pehlivan, *a.g.e.*, s.36.

¹⁰⁸ Tosuner-Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, (2007), a.g.e., s.31.

¹⁰⁹ Akdoğan, *a.g.e.*, s.29.

¹¹⁰ Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayı:2010/7, Karar Sayısı:2011/172, Karar Günü:22.12.2011, Resmi Gazete Tarih-Sayı:14.02.2012-28204.

¹¹¹ Mualla Öncel - Ahmet Kumrulu - Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Cilt:1, Genel Kısım, 2.Bası, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları:548, Ankara, 1985, s.54.

Ancak, Anayasamızın 33. maddesinde yer alan, ”kimse işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz.” ifadesinden yola çıkarak, vergi kanunlarının geçmişe geçerli olmaması kuralı benimsenmektedir.

Vergi kanunlarının geçmiş olaylara uygulanması, vergi kanunlarının tutarlılığı açısından, oldukça olumsuz ve mükellefler için belirsiz bir durum olmaktadır. Ancak, Türk Vergi Sistemi’nde söz konusu kurala aykırı uygulamalara defalarca yer verildiği gözlemlenmektedir¹¹². Geriye yürümezlik ilkesinin tek istisnası lehe olan kanunların geriye yürütülebileceğidir. Yeni kanun maddeleri, ancak mükellefin lehine olduğu durumlarda, geçmişe dönük olarak uygulanmaktadır.

2.1.4. Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı

Kıyas, hakkında hüküm bulunmayan bir olayla ilgili olarak karar vermek için, özellikleri ve şartları ona benzeyen ve hakkında hüküm bulunan başka bir olayla benzetme yapmak amacıyla hüküm çıkartılması olarak tanımlanmaktadır¹¹³. Bazı kanun boşluklarının doldurulması için özel hukukta kıyasa başvurulabilmektedir. Ancak, 1982 Anayasası’nın 73/3 hükmünde “*Vergi resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” şeklindeki düzenleme gereği, bir verginin alınması için öncelikle yasal çerçeve içerisinde tanımlanmış olması gerekmektedir.

Vergi Hukuku’nda kıyas yoluyla yorum yapılması, hukuk devletinin hukuksal güvenlik ilkesine ve vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olmaktadır¹¹⁴. Ayrıca, amacı ve önemi hangi olaya nasıl uygulanacağı bilinen bir yasa hükmünün, hakkında nasıl bir işlem yapılacağı bilinmeyen bir olaya sırf benzerlik göstermesi nedeniyle kıyas yoluyla uygulanması sorun yaratmaktadır¹¹⁵. Çünkü vergi yasalarının, farklı yorumlanabilmesi ve sübjektifliğinden dolayı bazı durumlarda haksızlık

¹¹² Vergi Usul Kanunu’nun “Ceza Hükümlerinin Şümulü” başlığı altında düzenlenen “Geçici Madde 6” bu duruma örnek olarak gösterilmektedir.

Coşkun Can Aktan - Ufuk Gencel, “Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme Ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali”, *Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:5, Sayı:1, 2003.

¹¹³ Pehlivan, (2009), *a.g.e.*, s.4.

¹¹⁴ Hakan Birsenoğlu, “Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği Mi?” Atatürk Üniversitesi, *Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:8, Sayı:3-4, (Aralık 2003), s.166.

¹¹⁵ Akdoğan, (2006), *a.g.e.*, s.34.

yaratabilecek durumda uygulanması, mükellefin lehine veya aleyhine sonuçlanabilmektedir.

Vergi yasalarında görülen, boşlukların ya da eksik yasal düzenlemelerin yasama süreci içinde doldurulması ve tamamlanması gerekmektedir¹¹⁶. Aksi halde, idare ve yargı organları kıyas yoluna giderek verginin hukuksal güvenliğini zedeleyebilmektedir.

Kıyas yasağının, vergi hukukunda, yasanın açıkça öngördüğü durumlarda uygulanan bazı istisnaları vardır. Örneğin, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 45. maddesinde, kıyas yoluyla uygulanacak düzenlemelere yer verilmiş; bu vergi kanununda Gelir Vergisi Kanunu'nun 7, 8 ve 80. madde hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir¹¹⁷.

2.2. Vergi Suçu ve Cezası Kavramı ve Kapsamı

Suç, cezaya layık haksızlığı ifade etmektedir¹¹⁸. Ceza ise, hangi davranışın suç olduğunu ve belirlenen suç davranışı için, öngörülen yaptırımın ne olduğunu belirleyen yasal bir tanımlamadır¹¹⁹. Genel olarak vergi suçu, Vergi Usul Kanunu ile diğer vergi kanunlarında belirtilen görev ve ödev yükümlülüklerine, vergi mükellefleri veya vergi sorumlularının, cezayı gerektirecek bir şekilde aykırı hareket etmesi olarak ifade edilmektedir¹²⁰.

Devletin, gelir kaynaklarına zarar veren veya zarar verme ihtimali bulunması nedeniyle cezalandırılması öngörülen fiillerin işlenmesi halinde uygulanacak yaptırımlar, genellikle mali nitelikte olup, ilke olarak vergi yasalarına aykırı

¹¹⁶ Öncel - Kumrulu - Çağan, (2005), *a.g.e.*, s.33-34.

¹¹⁷ KVK'nın 45. maddesine göre: "Bu kanunda sözü geçen;

a)"Kazanç ve iradın ve gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi" ve "Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması" hususlarında Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. ve 8. maddelerinin hükümleri cari olur.

b)"Gayrimenkullerin ve hakların satışından, iştirak hisselerinin devir ve temlikinden doğan kazançlar" ve diğer kazanç ve iratlar tabirleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 80. maddesi şumulüne giren kazanç ve iratları ifade eder. Ancak, bu kazançlarla ilgili sözü edilen maddelerde yer alan vergilendirmeme konusundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamalar dikkate alınmaz."

¹¹⁸ Koca - Üzülmüş, (2010), *a.g.e.*, s.38.

¹¹⁹ Zahir Kızmaz, "Ceza ve Kriminall Yaptırımların Suç Oranları Üzerindeki Caydırıcı Etkisi", s.211 www.aku.edu.tr/AKU/DosyaYonetimi/SOSYALBİLENS/dergi/VII2/ZahirKizmaz.pdf, (15.02.2011).

¹²⁰ Tosuner-Arkan, (2007), *a.g.e.*, s.265.

hareketlerle elde edilecek çıkarların üstünde mali külfetler yüklemektedir¹²¹. Vergi gelirlerinin etkinliğinin sağlanabilmesi açısından, vergi cezalarındaki yasaların, vergi suçu işlendiği takdirde büyük risklerle karşılaştıracak bir düzeyde olması gerekmektedir.

Devlet açısından vergi cezalarının iki temel amacının olduğu varsayılmaktadır. Bunlar¹²²:

- Vergilendirme alanında istenmeyen davranışların (suçun) engellenmesi, caydırma;
- Ülkede geçerli olan hukuk prensiplerine göre adaletin sağlanması.

Bu iki amaç, vergi cezalarının, hukuk devleti ilkesine uygun olma zorunluluğun yanında, vergi alanındaki ceza politikalarının da suç unsurunu engelleyici bir şekilde düzenlenmesi gerekliliğini ortaya koymaktadır. Öte yandan, ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerine ilişkin kurallar, Ceza Hukuku'nun ana ilkeleri ile Anayasanın konuya ilişkin kuralları başta olmak üzere, ülkenin sosyal, kültürel yapısı, etik değerleri ve ekonomik hayatın gereksinimleri göz önüne alınarak saptanacak ceza politikasına göre belirlenmektedir¹²³.

Olaya hukuksal açıdan bakıldığında, 1982 Anayasasının "Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar" başlıklı 38. maddesinin birinci fıkrasına göre; "*Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.*" şeklinde suçların karşılığı olan yaptırımlar Anayasal bir güvence ile hüküm altına alınmıştır.

Vergi suç ve cezalara ilişkin genel esaslar ise, Türk Ceza Hukuku'nda kabahatler ve kabahatlere karşı yaptırımlar ise Kabahatler Kanunu'nda düzenlenmiştir. Ayrıca, bu genel kanunların yanında, bazı fiilleri suç veya kabahat olarak düzenleyen ve bunlar için yaptırımlar düzenleyen bazı özel ceza kanunları ve

¹²¹ Sahir Erman, *Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Prensipler*, Maliye Enstitüsü Konferansları, On beşinci Seri, İstanbul, 1968, s.73.

¹²² Thuronyi Victor, *Tax Law Design and Drafting*, 2.cilt, s.117 (Saban, Nihal, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş 4.Bası. İstanbul, Aralık-2006'dan Alıntı).

¹²³ Anayasa Mahkemesi Kararı, Resmi Gazete Tarih - Sayı: 02.12.2010 - 27773 www.anayasa.gov.tr/index.php?I=karakar&id=2892-62k, (25.03.2016).

ceza hükmü içeren kanunlar da bulunmaktadır. Bu özel ceza kanunlarından birisi de Vergi Usul Kanunu'dur. Buna göre VUK, vergi ilişkisinden doğan ve vergi suçu ve vergisel kabahat oluşturan fiillerle bunlar için öngörülen cezaların düzenlendiği bir kanundur. Yani, bu haliyle VUK, ceza hükümleri açısından TCK' ya ve KK' ya göre özel, diğer Vergi Kanun'larına göre ise, genel Ceza Kanunu konumunda olmaktadır¹²⁴.

Vergi suç ve cezalarına ilişkin olarak verginin beyanı, tarh, tahakkuk ve vergi mahkemelerinde dava açma usulü ile ilgili kurallar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda, tahsile ilişkin kurallar ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer almış, Gümrük vergi ve cezaları konusunda ise verginin beyanı, hesaplanması, tahakkuku, gümrük idaresine itiraz ve dava açılması ile ilgili kurallar 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda düzenlenmiş, gümrük vergi ve cezalarının tahsilât usulü de 6183 sayılı Kanun'da belirtilmiştir¹²⁵.

2.2.1. Vergi Suçunun Unsurları

Bir eylemin suç olarak sayılabilmesi için bazı özellikleri bünyesinde taşıması gerekmektedir. Bunlar; kanunilik unsuru, maddi ve manevi unsurlardan oluşmaktadır.

2.2.1.1. Kanunilik Unsuru

Vergi suç ve cezalarının kanunilik unsuru, bunların kapsamına giren her türlü fiillerin kanunlarla düzenlenmiş olmasını gerektirmektedir. Ceza hukukunu, yalnızca kanuna dayayan *suçta ve cezada kanunilik ilkesi*, kişilerin, kanunun açıkça suç saymadığı fiilleri nedeniyle, cezalandırılmamalarını ve kanunun açıkça suç saydığı fiilleri nedeniyle de, ancak kanunda söz konusu fiile karşılık yazılı olan ceza ile cezalandırılabilmelerini ifade etmektedir¹²⁶.

¹²⁴ Hasan Hüseyin Bayraklı - Ahmet Bozdağ, "Türk Ceza Hukukunda Tekerrür (Afyonkarahisar Örneği)", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi*, (C.X.S:II,2008), s.385.

¹²⁵ Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı:2003/7, Karar Sayısı:2005/71, Karar Günü:18.10.2005, Resmi Gazete Tarih-Sayısı:22.02.2006-26088

www.resmi-gazete.org/tarih/20060222.html-10k (03.04.2016).

¹²⁶ Bekri Nedim, "Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi Ve İlkenin Uluslar Arası İnsan Hakları Belgeleri İle Uluslar Arası Ceza Hukuku Uygulamalarındaki Durumu", s.58

Ceza Hukuku'nda kanunilik unsurunun kötüye kullanımları önlemek amacıyla benimsenmiş en temel ilke, kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesi ile kıyas yasağıdır¹²⁷. Bundan dolayı, bir eylemin değişik bir yorum ya da metotla suç olarak nitelendirilebilmesi mümkün olmamaktadır¹²⁸.

2.2.1.2. Maddi Unsur (Tipik Eylem)

Mükelleflerin, vergi sorumlularının ve bunlarla ilişkisi olan üçüncü kişilerin kanuna aykırı davranışları vergi suçunda maddi unsuru ifade etmektedir. Bir suçun oluşumundan bahsedilebilmesi için, öncelikle failin olumlu ya da olumsuz bir davranışı (hareket) ile dış dünyada bir değişiklik (sonuç) meydana getirmesi ve hareket ile sonuç arasında nedensellik (illiyet)bağının bulunması gerekmektedir¹²⁹.

2.2.1.3. Manevi Unsur (Kusurlu İrade)

Vergi suçunda manevi unsur, eylem sahibinin söz konusu fiilin suç olarak nitelendirilebilmesi için “bilerek” ifadesine bağlanan ve bu “bilmenin” mahiyetinin ne olduğunun, ne kanun gerekçelerinde, ne de yasal bir kaynakta değinilmediği ve tamamen vergi idaresinin uygulamalarına ve yargının içtihatlarına dayandırılan bir niteliğin bulunmasını ifade etmektedir¹³⁰.

2.2.2. Vergi Cezasının Muhatabı

Genel olarak, vergi cezasının muhatabı vergi kanunlarına aykırı fiil işleyen kimselerdir. Vergi mükellefiyeti ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şartı aranmamaktadır (VUK. Md.9). Ancak, vergi cezaları söz konusu olduğunda cezaya

www.yayin.adalet.gov.tr/dergi/38.say%C4%B1/04%20%20DR%20M.%20NED%C4%B0M%20BEK R%C4%B0.pdf (02.03.2016).

¹²⁷ Kerametdin Tezcan, “Vergi Suç ve Cezalarının Türk Ceza Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”,

www.muhasabenet.net/makale_doc%20dr%20kerametdin%20tezcan_vergi%20suc%20ve%20cezaları n%20tck%20cerc%20degerlendirilmesi.doc (02.03.2011).

¹²⁸ Mehmet Karaaslan, “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, *TBB Dergisi*, Sayı:64, 2006, s.124.

¹²⁹ Tahir Erdem, “Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza”, *Yaklaşım Dergisi*, Kasım 2005, s.155.

¹³⁰ Mehmet Nalbat, “V.U.K. ve T.C.K. Açısından Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Bilerek Ya Da Bilmeyerek Ayrımı”, s.33
www.sakaryavdb.gov.tr/DOCUMENT/SBM.pdf, (02.03.2017).

muhatap olan kimse için cezai ehliyetinin olması şarttır. Öte yandan, vergi cezalarının muhatabı ile ilgili bazı istisnai durumlar vardır. Bunlar:

-Küçük Ve Kısıtlıların Ceza Muhatabı Olmadığı Haller

Fiil ehliyeti bulunmayan gerçek kişilerin, vergilemeye ilişkin kanuni ödevleri kanuni temsilciler tarafından yerine getirilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 332. maddesinde velayet ve vesayet altında bulunanların veya işlerinin idaresi bir kayyım devredilmiş olanların, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulamayacağı, bu hallerde cezanın muhatabının, veli, vasi veya kayyım olacağı belirtilmiştir.

Temsilcilik görevi, küçükler (henüz dünyaya gelmemiş cenin dâhil 18 yaşını doldurmamış kişi) açısından veli, akıl hastaları açısından vasi, kısıtlılar açısından ise, kayyım tarafından yerine getirilmektedir¹³¹.

-Tüzel Kişilerin Sorumluluğu

Tüzel kişilerin sorumluluğu konusunda, tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanunu'na aykırı hareketlerden doğan vergi cezalarının tüzel kişiler adına kesileceği (VUK Md.333/I), tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki VUK'un 10. maddesi hükmünün¹³² vergi cezaları hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir (VUK Md.333/II).

Kaçakçılık suçunun işlenmesi halinde bu fiiller için 359, 360. maddelerde öngörülen cezaların, bu fiilleri işleyenler hakkında sorumlu tutulacağı ifade edilmiştir. (VUK Md.333/III)¹³³. Diğer yandan tüzel kişilerde ceza muhatabı, anonim şirketlerinde yönetim kurulu, limited şirketlerinde ise sorumlu müdürlerdir.

-Damga Vergisi Ve Damga Resminde Sorumluluk

Damga Vergisi ve Damga Resmi uygulamalarında gerek nispi, maktu vergi ve resimlerle ilgili cezadan sorumlu olanlar birden fazla olduğu takdirde, bir diğerine

¹³¹ Bilici, (2011), *a.g.e.*, s.53.

¹³²”Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler Kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir (VUK Md.10)”

¹³³ Bu şekilde, bir işletmenin muhasebecisinin “sahte belge” temin ederek kullanmasının sorumluluğu kendisine ait olacaktır.

müracaat hakları saklı kalmak üzere, müteselsilen sorumlu tutulmaktadırlar (VUK Md.334).

-Kanuni Mirasçılarının Sorumluluğu

VUK'un 372. maddesinde, "Ölüm halinde vergi cezası düşer." hükmü yer almaktadır. Cezaların şahsiliği ilkesine göre, ölen kişinin ölmesiyle birlikte vergi cezaları ortadan kalkmakta; ancak ölenin vergi borçlarından mirası reddetmemiş olan mirasçılar, hisseleri oranında sorumlu tutulmaktadırlar(VUK Md.12).

-Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17/7 maddesinde tasfiye memurunun sorumluluğu açıklanmıştır. Buna göre, tasfiye memurlarının kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergilerin asıl ve zamlarından ve vergi cezalarından sorumlu olacakları hükme bağlanmıştır.

Aynı kanunun 17/9 maddesine göre, tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezalar, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılmaktadır. Ancak, bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarlarla sınırlı olmaktadır.

-Katma Değer Vergisinde Sorumluluk

Katma Değer Vergisi'nin 9. maddesi uyarınca mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere tabi olanları sorumlu tutabilmektedir. Belgesiz mal bulundurdıkları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere, bu alışları nedeniyle ziyaa uğratılan KDV, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranmaktadır.

2.2.3. Ceza Kesme Yetkisi ve Ceza İhbarnamesi

Ceza kesme yetkisi, VUK'un 365. maddesi gereğince: "Vergi cezaları olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesilir. Damga Resmine ve pul ile alınan vergilere müteallik olaylarda vergi cezasını kesecek vergi dairelerini Maliye Bakanlığı belli eder." şeklinde belirtilmiştir.

VUK'un 366. maddesinde ceza ihbarnamesinde bulunması gereken bilgiler düzenlenmiştir. Buna göre ceza ihbarnamesinde:

- İhbarnamenin sıra numarası,
- Tanzim tarihi,
- İlgililerin soyadı, adı ve unvanı,
- Varsa mükellef numarası,
- İlgilinin açık adresi,
- Olayın izahı (Kanunun madde ve fıkra numaraları gösterilmek ve mevcut deliller bildirilmek suretiyle),
- Olayın ilgili bulunduğu vergilendirme veya hesap dönemi,
- Varsa cezanın ilgili bulunduğu vergiye ait ihbarnamenin tarih ve numarası,
- Varsa tekerrür ve içtima (birleşme) durumu,
- Vergi cezasının hesabı ve miktarı,
- Vergi mahkemesinde dava açma süresi

bilgileri bulunmaktadır. Ayrıca son fıkrada, cezayı gerektiren olayın tespitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneğinin, ceza ihbarnamesine eklenmesi şartı hüküm altına alınmıştır.

2.3. Türk Vergi Sistemi'nde Yer Alan Vergi Suç Ve Cezaları

Vergi kanunlarına aykırı fiiller vergi suçunu doğurmakta ve suçların karşılığı yaptırımları olan vergi cezalarıyla karşılanmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun "Ceza

Hükümleri” başlığını taşıyan dördüncü kitabında; bu kanun kapsamına giren vergilerde uygulanacak olan vergi suç ve cezaları ile kabahat ve yaptırımlarla ilgili konulara yer verilmiştir. Vergi kanunlarına aykırı hükümler kendi aralarında vergi kabahatleri ve vergi suçları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

2.3.1. Vergi Kabahatleri ve Cezaları

Vergi kabahatleri, vergi hukukuna özgü kabahatlerdir ve bu kabahatler şekli vergi ödevlerine aykırı davranışlardan oluşmaktadır¹³⁴. Kabahat kavramı, kanunda idari kamu düzenini korumak için öngörülen hukuki değerleri ihlal eden ve idari yaptırım uygulanabilen hukuka aykırı davranış olarak tanımlanmaktadır (KK Md. 2).

Kabahatler Kanunu’nun 3/b maddesinde yer alan hükümlerin, idari para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımı gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanır olması idari para cezasını gerektiren, idari vergi suçlarının kabahat sayılmasını gerektirmektedir¹³⁵.

Hukuka aykırı olan ve haksızlık ifade eden fiiller arasında suç veya kabahat ayrımının yapılması, bu fiillerin nitelik farkından değil, haksızlıklar arasındaki nicelik farkından kaynaklanmaktadır¹³⁶. Bu doğrultuda, 30.03.2005 tarihinde kabul edilen 5326 sayılı Kabahatler Kanunu¹³⁷ ile kabahatlerin önemli bir kısmı suç kapsamından çıkartılmış, kabahatlerle ilgili hükümler sistematik bir şekilde düzenlenmiştir.

Kanunlar arasındaki çelişkileri gidermek amacıyla, 02.08. 2008 tarihli 5728 sayılı “Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”la Vergi Usul Kanunu’nda

¹³⁴ Aziz Taşdelen, “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, s.782. dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/1528/16791.pdf, (09.09.2016)

¹³⁵ Doğan Şenyüz, “Vergi Kabahatleri”, www.ekonomikpanorama.com/yazarlar/pr_dr_dogan_senyuz/vergi_kabahatleri.html ,(03.09.2011).

¹³⁶ Koca- Üzülmüş, (2010), *a.g.e.*, s.39.

¹³⁷ Bu Kanun, 31 Mart 2005 tarihli ve Mükerrer 25772 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak 01.04.2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

düzenlenen bazı kabahat/suç ve cezalar, yeni çıkan Türk Ceza Kanunu¹³⁸ ve Kabahatler Kanunu ile uyumlu hale getirilmiştir¹³⁹.

Genel ceza hukukunda, suçlar için hapis cezası öngörülmekte, vergi kabahatleri karşılığı cezalara ise, para cezası uygulanmaktadır. Suçlarla kabahatler arasındaki diğer bir ayrım ise, suçlarla ilgili cezalar adli yargı tarafından verilmesine rağmen, kabahatlere uygulanan cezalar vergi idaresi tarafından verilmektedir¹⁴⁰.

İdari yaptırımların asıl amacı, maliyenin uğradığı zararın giderilmesi amacıyla mükelleflere parasal yaptırımlar yüklemektir. Bu tür yaptırımlar, bir ceza hukuku yaptırımı değildir. Kabahatler kapsamında sayılan bu cezalar, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 4. kitabında yer alan "Vergi Ziyai Cezası, Genel Usulsüzlük (I. Derece ve II. Derece Usulsüzlük Cezaları) ile Özel Usulsüzlük Cezaları" dır.

2.3.1.1. Vergi Ziyai ve Cezası

-Vergi Ziyai:

Kavram olarak vergi ziyai, "vergi kaybı" anlamına gelmektedir. Vergi ziyai, kanunda mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade etmektedir (VUK Md.341/I)."

Şahsi medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir (VUK Md.342/II)."

Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmeyecektir (VUK Md.341/III).

-Vergi Ziyai Cezası:

¹³⁸ 5237 sayılı yeni Türk Ceza Kanunu 12.10.2004 tarihli 25611 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹³⁹ Çalışmanın ilerleyen sayfalarında bu konuya ilişkin detaylı bilgiler verilmiştir. Bkz: s.116

¹⁴⁰ Bilici, (2011), a.g.e., s.83.

Vergi ödevlerine uyulmaması, bir verginin ödenmemesi veya eksik ödenmesi sonucunu doğuruyorsa vergi ziyayı oluşacaktır¹⁴¹. Kabahatin oluşması için vergi ziyasının varlığı aranmaktadır. Yasa koyucu, vergi ziyayı cezasını şu şekilde düzenlemiştir:

“VUK’un 341. maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında *ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında* vergi ziyayı cezası kesilir (VUK Md.344/I).

Vergi ziyasına 359.¹⁴² maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza *üç kat*, bu fiillere iştirak edenlere ise *bir kat* olarak uygulanır (VUK Md.344/II).

Vergi incelemesine başlamasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza *yüzde elli oranında* uygulanır (VUK Md.344/III)¹⁴³”.

2.3.1.2. Genel Usulsüzlükler

Usulsüzlük cezaları vergi kanunlarında belirtilen şekle ve usule ilişkin kurallara, mükelleflerin uyup uymadığına göre kesilen cezalar olarak tanımlanmaktadır. Bu durum, VUK’un 351. maddesinde usulsüzlük kavramı, “Vergi Kanunlarının şekle ve usule müteallik (ilişkin) hükümlerine riayet edilmemesidir.” şeklinde ifade edilmektedir. Bu fiil, yasadaki tanımına uyuyorsa kabahat oluşmaktadır. Usulsüzlükler, kendi içerisinde birinci ve ikinci derecede usulsüzlükler olarak ikiye ayrılmaktadır. VUK’un 352. maddesinde usulsüzlükler şu şekilde belirtilmiştir:

a) Birinci Derecede Usulsüzlükler

— Vergi harç ve beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması,

¹⁴¹ Vergi ziyasının varlığı, ödevlere uymama eyleminin söz konusu vergiyle ilgili “*tarh döneminin geçmesinden sonra*” tespit edilmesi anlamına gelmektedir. Bilici, (2011), *a.g.e.* s.84.

¹⁴² Vergi Usul Kanunu’nun “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlığını taşıyan ilgili maddesinde sayılan suçları kapsamaktadır.

¹⁴³ Kanuni süresi geçtikten sonra verilen, vergi beyannameleri için, pişmanlık dilekçesi vererek cezanın tamamından kurtulma imkânı bulunmaktadır.

- VUK’na göre tutulması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tutulmaması,
- Defter ve belgelerin doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede karışık olması,
- Çiftçilerin tarafından 245. madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerine yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi,
- Kayıt nizamına uyulmaması (madde 215-219)
- İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi,
- Defterlerin tasdiki süresinde verilmemesi (kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır),
- Diğer ücretlerden salınan Gelir Vergisinin tarh zamanı geçtiği halde, verginin tarh ettirilmemiş olması,
- Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin belirtilen süre içerisinde verilmemiş olması (342. maddenin 2. fıkrasında belirtilen süre)

b)İkinci Derecede Usulsüzlükler

- Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin, birinci 15 günlük ek süre içinde verilmesi; Emlak Vergisi beyannamesinin iki aylık ek süre içerisinde verilmesi,
- Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya Kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek bir şekilde doğru yapılmaması,
- Vergi Kanunlarında yapılmış bildirimlerin zamanında yapılmaması (işe başlamayı bildirmek hariç),
- Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması,
- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak,1 ay içerisinde yaptırılmış olması,

— Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması,

— Hesap veya muamelelerin doğruluk ve açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve sertifikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi

2.3.1.2.1. Genel Usulsüzlük Cezaları

Genel usulsüzlük cezaları her bir mükellef gruplarının her birine I. ve II. Derecede usulsüzlükler için ayrı ayrı düzenlenmiştir. 01.01.2017 yılı için usulsüzlük cezalarına uygulanacak ceza miktarı maktu (sabit bir tutar) olarak Tablo 2’de belirtilmektedir:

Tablo 2: 2017 Yılı İçin Uygulanan Genel Usulsüzlük Cezaları

MÜKELLEF GRUPLARI	Birinci Derecede Usulsüzlükler (TL)	İkinci Derecede Usulsüzlükler (TL)
1.Sermaye Şirketleri	130	70
2.Sermaye Şirketleri Dışında Kalan 1.Sınıf Tüccar Ve Meslek Erbabı	80	40
3.İkinci Sınıf Tüccarlar	40	19
4.Yukarıdakilerin Dışında Kalıp Beyanname Usulü İle Gelir Vergisine Tabi Olanlar	19	11
5.Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler	11	5
6.Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	5	2,80

Kaynak: 476 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, www.resmigazete.gov.tr>2016/12 (21.02.2017)

Usulsüzlük fiillerinin tespiti, re’sen takdir sonucu çıkmış ise, verilecek cezaların buradaki miktarların iki katı tutarında uygulanacağı belirtilmiştir (VUK Md.352).

2.3.1.3. Özel Usulsüzlükler ve Cezaları

Özel Usulsüzlükler, her biri farklı ve yıllar itibariyle güncellenen para cezalarına tabi olan bir usulsüzlük suçu tipidir. VUK'un 353. maddesinde düzenlenen özel usulsüzlük fiilleri ve bu fiillere uygulanacak cezalar şu şekildedir¹⁴⁴:

a)*Fatura ve benzeri belgelerin verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması:*

1)Fatura gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek tutarların gösterilmemesi durumunda; hem belge vermeyene hem de almayana özel usulsüzlük cezası kesilir(VUK md.353/1) .

Bu ceza, 210 TL'den aşağı olmamak üzere, bu belgelerde yer alması gereken miktarın %10'udur. Ancak, her bir belge için bir takvim yılı içerisinde kesilecek vergi cezasında üst sınır 110.000 TL'yi geçemez.

2)Perakende satış fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi gibi belgelerin düzenlenmemesi veya gerçeğe aykırı miktarlar üzerinden düzenlenmesi(VUK md.353/2)

Kesilecek ceza, her tür belge için 210 TL özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, her bir belge türüne göre kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 110.000 TL'yi, bir takvim yılı içinde ise 110.000 TL'yi aşamaz.

3)Tüketicilerin fatura ve benzeri belgeler almamaları(VUK md.353/3).

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, bu maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın 1/5 i kadardır. Buna göre kesilecek ceza (210/5)=42 TL'dir.

4)Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hâsılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerde,

¹⁴⁴ Özel Usulsüzlük Cezalarına uygulanacak ceza oranlarında 2017 yılı esas alınmıştır.
476 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, www.resmigazete.gov.tr>2016/12 (21.02.2017)

işlemlerin zamanında defterlere kaydedilmemesi, defterlerin işyerinde bulundurulmaması ve vergi levhası asılmaması(VUK md.353/4).

Bu fiiller için, her bir tespitte 210 TL ceza kesilir.

5)Bu Kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslara uymayanlara 5.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilir (VUK md.353/6).

6)Vergi kimlik numarası kullanmadan işlem yapmak

Bu Kanunun 8. maddesinin son fıkrası uyarınca getirilen mecburiyete uymaksızın işlem yapanlara her bir işlem için 260 TL usulsüzlük cezası kesilir (VUK md.353/7).

7)Belge basımı ile ilgili bildirim görevini yerine getirmeyen matbaa işletmelerine 800 TL özel usulsüzlük cezası kesilir (VUK md.353/8).

Bir takvim yılı içinde ise kesilecek toplam usulsüzlük cezası 160.000 TL'yi geçemez.

8)Vergi kimlik numarası kullanma mecburiyeti olan işlemlerin bildirilmemesi

4358 sayılı Kanun uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Maliye Bakanlığının belirleyeceği standartlarda araçlarla (yazı, manyetik ortam, disket, mikro film, mikro fiş gibi) ve zamanında yerine getirmeyenler için 1.100 TL özel usulsüzlük cezası kesilir. Ceza kesilenler, ödedikleri ceza için fiilleri ile ceza kesilmesine neden olan kişilere rücu edebilirler (VUK md.353/9).

9)Vergi yoklaması yapan memurların dur ikazına uymayanlara 800 TL usulsüzlük cezası kesilir (VUK md.353/10).

b)Damga Vergisinde Özel Usulsüzlük Cezası

Damga vergisi ile ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde maktu vergilerde %50, nispi vergilerde %10 oranında özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak bu madde kapsamında kesilecek özel usulsüzlük cezaları her bir kâğıt için 1,80 TL'den az olamaz (VUK. Md.355).

c)Bilgi vermekten çekinenler ile defter ve belgelerle diğer kayıtlarını ibraz etmeyenler (VUK Md.256), inceleme elemanlarına yardım etmeyenler (VUK Md.257) ve VUK'un Maliye Bakanlığı'na verdiği yetki çerçevesinde öngörülen diğer ödevleri yerine getirmeyenler (VUK Mükerrer Md. 257 ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi hükmüne uymayanlar) için uygulanacak cezalar aşağıdaki gibidir:

“-Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.400 TL,

-İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 700 TL,

-Bunların dışında kalanlar 350 TL.

Bu hükmün uygulanması için bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmemesiyle 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 cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır. Ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı'nca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz.

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 usulsüzlük cezaları bir kat arttırılarak uygulanır.

Tahsilât ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın %5 i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu şekilde ceza kesilen mükellefler hakkında üçüncü fıkra hükmü uygulanmaz. Ancak, bu fıkra uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı 1.100.000 TL'yi geçemez.

Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan

başlayarak elektronik ortamda 30 gün içinde verilmesi halinde ise 1/10 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 30 gün içinde verilmesi halinde ise 1/5 oranında uygulanır.

Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmez, takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezasının 1/5 oranında uygulanır.

Elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlara bu maddeye göre ceza kesilmesi halinde, 352. maddenin birinci derece usulsüzlüklerle ilgili (1) numaralı bendi ile ikinci derece usulsüzlüklerle ilgili (7) numaralı bendi uyarınca ayrıca ceza kesilmez.”

2.4. Vergi Suçları ve Cezaları

Yasa koyucu, bazı özellikli, kamu düzenini bozan vergi suçlarının işlenmesi durumunda, para cezası yerine hürriyeti kısıtlayıcı cezaları da öngörmektedir¹⁴⁵. Ancak, hürriyeti bağlayıcı cezaların varlığı suçlarda mali cezaların uygulanmasını engellememekte, ikisi bir arada da uygulanma alanı bulmaktadır¹⁴⁶.

Anayasamızın 38.maddesinde yer alan: “...İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz ...” şeklinde belirtilen hüküm gereği, kişinin hürriyetini bağlayıcı cezalar Türk Ceza Kanunu’nda olduğu gibi vergi cezalarının da kovuşturulma hakkı ancak adli makamlarca yerine getirilmektedir. Bu eylemlerin saptanması ve yasalarda öngörülen yaptırımların uygulanması insanlara idareye karşı bir güvence oluşturmaktadır. Bu durum, hukuk devletinin ve yargı üstünlüğünün bir sonucu olmaktadır.

Ceza mahkemelerinin görev alanı içerisinde yer alan hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren bu vergi suçları kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal ve yükümlülerin özel işlerini yapma suçu olarak belirlenmiştir.

¹⁴⁵ Bilici, (2011), *a.g.e.*, s.89.

¹⁴⁶ Mustafa Akkaya, “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, s. 87 acikarsiv.ankara.edu.tr/browse/1061/-44k, (02.04.2017).

2.4.1. Vergi Mahremiyetinin (Gizliliğinin) İhlali Suçu Ve Cezası

Vergi mahremiyeti suçu, vergi ile ilgili mesleği icra eden kişilerin görevlerinden doğan bir suçtur. Ayrıca, vergi mahremiyeti vergilendirme süreci içerisinde edinilen mükellef ve mükelleflerle ilgili kişiler hakkında edinilen bilgilerin gizli tutulması ve ortaya çıkabilecek risklerden korunmalarının sağlanması amacına yöneliktir¹⁴⁷. Burada amaçlanan unsur, vergilendirme yetkisini elinde bulunduran devletin mükellefe ait mali bilginin gizliliğinin sağlanmasıdır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu VUK'un 362. "Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olanlardan, bu mahremiyeti ihlal edenler, TCK'nın 239.¹⁴⁸ maddesi uyarınca cezalandırılır." şeklinde hüküm altına alınmıştır. Bu maddede 1 yıl ile 7 yıl arasında değişen cezalar yer almaktadır.

Vergi mahremiyeti ile ilgili olarak vergi mahremiyetine uymak zorunda olanlar ile bunun istisnaları VUK'un 5. maddesinde:

"Aşağıda yazılı kimseler görevlerini dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar:

- Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar,
- Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar;
- Vergi Kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;

¹⁴⁷ Akdoğan, (2006), *a.g.e.*, s.24.

¹⁴⁸ TCK 239. Madde: 1) Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, *bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası* ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişiler verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkra göre cezaya hükmolunur.

2) Birinci fıkra hükümleri, fenni keşif ve buluşları veya sınai uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır.

3) Bu sırlar, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında arttırılır. Bu halde şikâyet koşulu aranmaz.

4) Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, *üç yıldan yedi yıla kadar hapis* cezasıyla cezalandırılır.

— Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılışları dahi devam eder.

Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dâhil) ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır.” şeklinde ifade edilmektedir.

2.4.2. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezası

Vergi Hukuku’nda görevden doğan suçlardan bir tanesi de, mükellefin özel işlerini yapma suçudur. Mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar için VUK’un 363. maddesinde:

”Bu Kanunun 6. maddesinin son fıkrası gereğince¹⁴⁹ mükelleflerin Vergi Kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar TCK’nın 257. maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır¹⁵⁰. Bu hareketlerle vergi ziyana neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344. maddesine göre vergi ziyayı kesilir.” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

2.4.3. Kaçakçılık Suçu

Vergi Usul Kanunu’nda para cezalarının yanında hürriyeti bağlayıcı cezalarla da düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesi gereğince:

“a)Vergi Kanunlarına göre tutulan ve düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

¹⁴⁹ Vergi muameleleri ve incelemeleri ile Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar, mükelleflerin vergi Kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar (VUK Md.6).

¹⁵⁰ Türk Ceza Kanunu’nun 257. maddesinde belirtilen suç için *altı aydan iki yıla kadar hapis cezası* öngörülmektedir.

1)Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

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

Hakkında *on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına* hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b)Vergi Kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan; defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, *üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası* ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

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

şeklinde belirtilmiştir.

Yine ilgili kanun maddesinde 371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmünün uygulanmayacağı ve kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344. maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği ifade edilmiştir (VUK Md.359).

2.4.4. İştirak Suçu

İştirak suçu, kanunen ve nitelikleri gereği tek kişi tarafından işlenebilen suçların, doğrudan veya dolaylı olarak birden fazla kişinin değişik şekillerdeki katılımıyla gerçekleştirilmesini ifade etmektedir¹⁵¹.

5728 sayılı Kanunla temel Ceza Kanunu'na uyum çerçevesinde, VUK'un 360. maddesinde yer alan "iştirak" hükmü kaldırılarak madde "cezadan indirim" şeklinde değiştirilmiştir. Bu şekilde, sadece iştirak halinin bir ceza indirimi müessesesine dönüştürülmesiyle, iştirak suçunun Türk Ceza Kanunu'nun genel çerçevesi içerisinde cezalandırılması öngörülmüştür¹⁵².

VUK'un 360. maddesi gereğince: "359. maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, TCK'nın suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Buna karşılık, menfaat elde etme amacıyla kaçakçılık suçuna iştirak eden kişilere ise suçu işleyen kişiyle aynı ceza verilmektedir.

2.5. Vergi Suçlarında Tekerrür ve Birleşme

Tekerrür ve birleşme, vergi suç ve cezalarına ilişkin genel kurallarda, özellik taşıyan uygulamalardandır.

2.5.1. Tekerrür

Vergi suçlarında tekerrür¹⁵³, daha önce işlenmiş olan herhangi bir suçun belli bir süre içerisinde tekrar işlenmesi halinde, cezanın arttırılması sonucunu doğuran bir neden olarak tanımlanmaktadır¹⁵⁴. Tekerrür, bir kez ceza mahkûmiyetine uğradıktan sonra tekrar suç işleyen inatçı suçluların ıslah edilmesine yönelik bir suç politikası aracı olarak nitelendirilmektedir¹⁵⁵.

¹⁵¹ Koca- Üzülmüş, (2010), *a.g.e.*, s.410.

¹⁵² Tezcan, "Vergi Suç ve Cezalarının Türk Ceza Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi", *a.g.m.*, s.13.

¹⁵³ Tekerrür sözlük anlamı olarak "ikileme, tekrarlama, yenileme" anlamına gelmektedir.

¹⁵⁴ Pehlivan, (2009), *a.g.e.*, s.100.

¹⁵⁵ Bayraklı-Bozdağ, (2008), *a.g.m.*, s.375.

Uygulanacak cezayı arttırıcı bir neden olarak kabul edilen tekerrür VUK'un 339. maddesine göre: *"Vergi ziyaına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyaında 5, usulsüzlükte 2 yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyaı cezası % 50, usulsüzlük cezası % 25 oranında arttırılmak suretiyle uygulanır."* şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Yasa koyucunun, burada vurgulamak istediği husus, vergi cezalarının arttırılabilmesi için vergi ziyai suçlarının 5 yıl, usulsüzlük suçlarının ise 2 yıl içerisinde mükellef tarafından tekrar işlenmesi gerektiğidir. Ancak, tekerrürün söz konusu olabilmesi için "aynı türden fiiller ile suç işlenmesi"¹⁵⁶ şartı aranmaktadır. Ayrıca, tekerrür süresi içerisinde işlenmiş, fakat kesinleşmemiş yani yargı aşamasında bulunan suçlar için tekerrür hükümleri uygulanmamaktadır¹⁵⁷. Tekerrürden söz edilebilmesi için bir sonraki suç ya da suçların kesinlik kazanması gerekmektedir.

Sonuç olarak, ceza hukukunun temel kavramlarından olan tekerrür hükümlerinin vergi cezaları bakımından da klasik ceza hukuku ölçütlerinde düzenlenmesi hukuki güven ve istikrar açısından olduğu kadar cezaların belirliliği bakımından da önem arz etmektedir¹⁵⁸.

2.5.2. Birleşme

Suçlarda birleşme, bir tek fiile meydana getirilen ihlaller sonucunda ortaya çıkan çeşitli suçların sadece tek bir suç teşkil edecek şekilde birleşip kaynaşması olarak tanımlanmaktadır¹⁵⁹. Vergi Usul Kanunu'nun 340. maddesinde vergi suçlarında birleşme, "Bu kanunda yazılı, vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359. maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar, içtima (birleşme) ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez." şeklinde ifade edilmiştir. VUK'a göre birleşme şekillerini şu şekilde sıralamak mümkündür:

¹⁵⁶ Tosuner - Arıkan, (2007), *a.g.e.*, s.278.

¹⁵⁷ Pehlivan, (2009), *a.g.e.*, s.100.

¹⁵⁸ Anayasa Mahkemesi Kararı, R.G. Tarih-Sayı:02.12.2010-27773
www.anayasa.gov.tr/index.php?I=karakar&id=2892-62k (25.03.2011).

¹⁵⁹ Erman, (1998), *a.g.e.*, s.36.

a)Tek Fiil İle Vergilerin Ziyayına Neden Olmak

Vergi ziyai cezasında cezayı gerektiren tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyai uğramış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir(VUK Md.335).

b)Tek Fiil İle Vergi Ziyai Ve Usulsüzlük Suçlarının Birlikte İşlenmesi

Cezayı gerektiren tek bir fiil ile vergi ziyai ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa, bunlara ait cezalardan miktar itibariyle en ağır olanı kesilir (VUK Md.336).

c)Ayrı Ayrı Fiillerle Birden Fazla Vergi Suçu İşlenmesi

Ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyai veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. Şu kadar ki, 352. maddede yazılı usulsüzlüklerden, ayrı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde, birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir (VUK Md.337). Görüldüğü gibi, usulsüzlük suçları aynı neviden ve aynı takvim yılı içinde olmak şartıyla, birden fazla işlendiği takdirde, dörtte bir oranında uygulanmaktadır.

d)Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul

Kaçakçılık suçlarına ilişkin cezalar hürriyeti bağlayıcı cezalar olduğundan adli mahkemeler tarafından uygulanır.

Yaptıkları inceleme sırasında 359. maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi mecburidir (VUK Md.367/I).

359. maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği belirtilmiştir (VUK Md.367/II). Diğer yandan da, VUK'un 367. maddesinin son fıkrasında, ceza mahkemesi kararlarının, bu kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararların da ceza hâkimini bağlamayacağı hüküm altına alınmıştır.

2.6. Vergi Cezalarının Sona Ermesi

Vergi cezalarının sona ermesi, yargı organının cezayı uygun bulmaması veya mükellefin cezayı ödemesi suretiyle ortadan kalkmaktadır¹⁶⁰. Bunlara, mücbir sebeplerin varlığı, ölüm, zamanaşımı, pişmanlık v.b.gibi bir takım durumlar da neden olmaktadır.

2.6.1. Ödeme

Ceza muhatabı mükellef veya vergi sorumlusu ödeme yaparak vergi cezasından kurtulur. Vergi cezalarının ödenme süreleri yasada belirtilmiştir. Buna göre VUK'un 368. maddesinde vergi cezaları:

- Cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten;
- Cezaya karşı dava açılmışsa, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliği tarihinden başlayarak bir ay içerisinde ödenmektedir.

2.6.2. Yanılma ve Görüş Değişikliği

Vergi cezalarının sona erdiren nedenlerden bir diğeri de yanılma ve görüş değişikliğidir. Vergi Usul Kanununun 369. maddesine göre, yanılma ve görüş değişikliği varlığı halinde, aşağıdaki durumlarda vergi cezası kesilmemektedir:

- 1.Yetkili makamların mükellefin kendisine yanlış izahat vermiş olmaları
- 2.Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait içtihadın değişmiş olması.”

Bu şartlardan birinin gerçekleşmesi cezanın kesilmesini engellemeye yetmektedir. VUK'un 369. maddesinde “yanılma ve görüş değişikliği” nedeniyle kesilemeyecek olan veya kesilmiş olması halinde ortadan kalkan ceza vergi ziyayı

¹⁶⁰ Tosuner - Arıkan, (2007), a.g.e., s.282.

cezası ve usulsüzlük cezalarıdır. Ayrıca, söz konusu kanunda yanılmanın gecikme faizini de engelleyeceği belirtilmiştir¹⁶¹.

2.6.3. İzaha Davet

İzaha davet, idarenin verginin ziyaa uğramış olabileceğini harici karinelerle tespit ettiği hallerde, haklarında vergi incelemesine veya takdir işlemlerine başlanılmamış mükelleflerden açıklama istemesi anlamına gelmektedir.

VUK'un 370. maddesinde, vergi incelenmesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu kanunun 371. maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz.

İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde izahta bulunulması durumunda;

1.Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyayına sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması halinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez.

2.Mükelleflerce izahta bulunulan tarihten itibaren 15 gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geçtiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı kanunun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20

¹⁶¹ *Gecikme Faizi*: Verginin geç veya eksik tahakkuku dolayısıyla uygulanan, kamunun alacağından mahrum kalması karşılığı olan ve paranın zaman değerini korumak ve tazmin etmek için alınan fer'i bir alacaktır. *Gecikme Zammı*: Kamu alacaklarının vadesinde ödenmemesi dolayısıyla uygulanan, kamu alacağından mahrum kalınması karşılığı olan ve paranın zaman değerini korumak ve tazmin etmek için alınan fer'i bir alacaktır.

“Gecikme Faizi, Gecikme Zammı, Tecil Faizi Nedir? Aralarındaki Farklar Nelerdir?”

<http://www.altindagymm.com.tr/tr/html/207/Sirkuler+200927+Gecikme+Faizi+Gecikme+Zammi+ve+Tecil+Faizi+Nedir+Aralarındaki+Farklar+Nelerdir> (27.03.2011).

oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.

2.6.4. Pişmanlık

Vergi cezasını sona erdiren hallerden biri olan pişmanlık; vergi ziyai ve kaçakçılık cezasını ortadan kaldıran bir fiil olarak karşımıza çıkmaktadır. Pişmanlık müessesesi, vergi idaresinin bilgisi dâhiline girmemiş, ancak vergi kaybına sebebiyet veren ya da sebebiyet verme olasılığı olan bir takım olayların, vergi idaresi lehine olmak üzere mükellefçe bertaraf edilmesine olanak tanıyan bir müessese olarak tanımlanmaktadır¹⁶².

“Pişmanlık ve Islah” başlığı altında düzenlenen VUK’un 371. maddesinde “Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi halinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez.” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Bunlar:

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

-Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.

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

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

¹⁶² Tosuner - Arıkan, (2007), *a.g.e.*, s.286.

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

şekil ve şartlarının gerçekleşmesine bağlı olmaktadır. Ayrıca, söz konusu maddede bu madde hükümlerinin Emlak Vergisi ile ilgili olarak uygulanmayacağına dair açıklık getirilmiştir.

2.6.5. Uzlaşma

Türk Vergi Sistemine ilk defa 1963 yılında 205 sayılı Kanunla “uzlaşma müessesine” (tarhiyat sonrası uzlaşmaya) yer verilmiştir. 1985 yılında 3239 sayılı Kanunla tarhiyat öncesi uzlaşma ile uzlaşmanın kapsamı genişletilmiştir. 1998 tarihli 4369 sayılı Kanun’la uzlaşmada yapılan değişikliklerle 01.01.1999 tarihinden itibaren cezalar uzlaşma kapsamından çıkarılmış, uzlaşma vergi asılları ile sınırlandırılmıştır.

Kısa bir süre sonra çıkartılan 11.08.1999 tarihli 4444 sayılı Kanun ile getirilen düzenleme 4369 sayılı Kanun öncesinde olduğu gibi, ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda uzlaşma yapılabilme imkânını tekrar getirmiştir.

Uzlaşma, bazı vergi uyuşmazlıklarında, vergi idaresi ile mükellefin bir araya gelerek, uyuşmazlığın anlaşma yoluyla ortadan kaldırılmasıdır¹⁶³. Ancak, uzlaşma müessesesi ikmalen, res’en veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları konusunda vergi mahkemelerine başvurulmadan, mükellefle vergi idarelerinin kendi aralarında anlaşmalarını öngörmekte¹⁶⁴, fakat beyana dayalı vergileri kapsamamaktadır.

Uzlaşma tarhiyat öncesinde ve sonrasında mümkün olabilmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma¹⁶⁵, idarenin yükümlü veya ceza muhatabına tarh edilecek ya da

¹⁶³ Pehlivan, (2009) *a.g.e.*, s.102.

¹⁶⁴ Tosuner-Arıkan, (2007), *a.g.e.*, s.287.

¹⁶⁵ Tarhiyat öncesi uzlaşmaya, Türk Vergi Sistemi’ne ilk defa 3239 sayılı Kanun ile yer verilmiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliği 16.02.1987 gün ve 19734 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak 01.03.1987 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

kesilecek cezalar öncesinde uzlaşabilmelerini öngören bir uygulama olarak ifade edilmektedir¹⁶⁶. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına; vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah veya matrah farkları üzerine salınacak vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir¹⁶⁷.

Tarhiyat sonrası uzlaşma ise, verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesinden sonra başvurulabilecek bir yoldur. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına, vergi daireleri tarafından mükellef adına ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile VUK'un 359. maddesinde sayılan fiiller nedeniyle tarh edilen vergi ve kesilen ceza hariç) girmektedir.

Uzlaşma talebi, ihbarnamede yazılı vergi ve cezanın tamamı için vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük süre içerisinde yapılmakta; uzlaşmaya varılması halinde uzlaşılan vergi ve vergi ziyai cezasına karşı dava açılmamaktadır. Ayrıca, bir mükellef ancak ya uzlaşma talebinde ya da cezalarda indirim talebinde bulunabilmektedir.¹⁶⁸

Özetle, tarhiyat sonrası uzlaşma, sadece vergi ziyai cezası hakkında yapılabilirken, tarhiyat öncesi uzlaşma bu cezaya ilave olarak, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları hakkında da yapılabilir¹⁶⁹. Mükellefin, uzlaşma ile vergilerinin kısmen veya tamamen kaldırılması, bundan dolayı da vergi aslına bağlı olan cezaların ortadan kaldırılmasına neden olmaktadır¹⁷⁰.

Uzlaşma, vergi aslına ve buna bağlı cezalara ilişkin vergi alacağını, bazı durumlarda kısmen, bazı durumlarda ise tamamen silen bir müessese olduğu için verginin yasallığı ilkesi ile çelişmektedir. ABD'de bu ilke ile çelişmesinin kabul

¹⁶⁶ Ramazan Armağan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, *Maliye Dergisi*, Sayı:153/Temmuz Aralık 2007, s.167.

¹⁶⁷ GİB, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma”, s.9 www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf, (13.02.2012).

¹⁶⁸ GİB, “Vergi İdaresince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları”, s.(9-15) www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_idaresi.pdf, (23.01.2011).

¹⁶⁹ Bilici, (2011), *a.g.e.*, s.114.

¹⁷⁰ Uzlaşma konusu çalışmanın bundan sonraki III. Bölümünde sayfa 125’de uzlaşma başlığı altında detaylı olarak incelenmektedir.

edilmesine rağmen uygulanan uzlaşma; Almanya’da sosyal anlayışların yaygınlığı nedeniyle “ verginin yasallığı ilkesini zorlayan bir kurum” olarak 1997 yılı itibarıyla Anayasa Mahkemesince anayasa aykırı bulunarak kaldırılmıştır¹⁷¹.

Uzlaşma müessesesi, devletin egemenlik gücüne dayanan özellikle kamu yararını “pazarlık konusu” yapması bakımından eleştirilmektedir. Vergiyi doğuran olay ile doğan ve tarh işlemiyle belirlenen vergi borcundan bir kısmından feragat, mükellef ile idare arasındaki ödev ilişkisinin kamusal niteliğine ve vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı düşmektedir¹⁷². Özellikle, 1982 Anayasasının 73. maddesinde belirtilen, vergilerin kanunla konulup, değiştirilmesi ve kaldırılması özelliği, uzlaşmada vergi alacağının, Uzlaşma Komisyonları’nın takdir yetkisine bırakılması, Anayasayı ihlal etmektedir.

Mükellef ile idare arasındaki vergi uyuşmazlığının yargı aracılığı ile çözülmesinin hem idare hem de yükümlü için sakıncalarının olması (zaman kaybı, yargı sürecinin yarattığı stres, yargı giderleri ve yargı organlarının çok sayıdaki dava nedeniyle işlerliğinin aksaması v.b.) uzlaşmayı cazip hale getirmektedir¹⁷³.

2.6.6. Vergi Zıyai, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirme

Vergi cezalarını tamamen olmasa da, kısmen ortadan kaldıran olgulardan biri olan cezalarda indirim, VUK’un 376. maddesinde:

“İkmalen, res’en veya idarece tarh edilen veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi zıyai, usulsüzlük cezalarının mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanun’da belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse;

1.Vergi zıyai cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri;

¹⁷¹ Armağan, (2007), a.g.m., s.176.

¹⁷¹ GİB, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma”, a.g.e., s.9.

¹⁷² Yusuf Karakoç, Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm yolları: Vergi Yargılaması Hukuku, Yetkin yayınları, Ankara 2007, s.40.

¹⁷³ DPT, Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013), ”Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu”, s.86 <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik685.pdf>15.12.2010 (13.06.2011).

2.Usulsüzlük veya usulsüzlük cezalarının üçte biri, indirilir.”

şeklinde ifade edilmiş, yine aynı maddede ”Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz” şeklinde belirtilerek de yargıya intikal ettirilmeden kamu alacağının süratli bir şekilde tahsil edilmesi amacı güdülmüş ve “Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.” şeklinde açıklık getirilmiştir.

2.6.7. Zamanaşımı

Ceza zamanaşımı, kanunda yazılı sürenin geçmesiyle, devletin ceza muhatabına karşı cezalandırmak hakkını sona erdiren, bir durum özelliğini taşımakla birlikte, vergi cezasını kaldıran bir durumdur. Vergi cezalarında, ceza kesmede ve ceza tahsilinde olmak üzere, iki tür zamanaşımı söz konusudur. Ceza kesmede zamanaşımı, VUK’un 374. maddesi gereğince, vergi ziyai cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak 5 yıl; usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın başından başlayarak 2 yıl olarak belirlenmiştir.

Ceza tahsilinde zamanaşımı ise, Amme Alacaklarının Tahsili Hakkında Kanun’un 102. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, vergi cezaları vergi asılları gibi vadelerinin rastladığı tarihi izleyen takvim yılından başlayarak, beş yıl içinde tahsil edilmemişse, zamanaşımına uğrar ve bir daha tahsil edilmeleri söz konusu değildir.

Para cezalarında 5 yıl olarak öngörülen, zamanaşımı süresi hapis cezası verilen kaçakçılık suçunda 8 yıl olarak öngörülmüştür (TCK Md. 66/E).Bu süre zamanaşımının kesilmesi durumunda 12 yıla kadar çıkabilmektedir (TCK Md.67/4).

2.6.7. Mücbir Nedenlerin Varlığı

Vergi cezalarını sona erdiren bir diğer unsurda mücbir(zorunlu) nedenlerin var olmasıdır. VUK’un 13. maddesinde mücbir nedenler:

-Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;

-Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi doğal afetler;

-Kişinin iradesi dışında gerçekleşen zorunlu bulunamama durumu;

-Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve belgelerin elinden çıkmış bulunması;

gibi durumlardan oluşmaktadır.

VUK'un 373. maddesinde: "VUK'da yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin meydana geldiğinin belgelendirilip ispat edilmesi halinde vergi cezası kesilmez" şeklinde ifade edilmiştir. Yani mücbir sebeplerden dolayı yükümlülüklerini yerine getiremeyen vergi mükellefine veya sorumlusuna bunları ispat etmek şartıyla vergi cezasının kesilmesi söz konusu olmayacaktır.

2.6.8. Ölüm

"Suçlar ile Cezaların Şahsiliği İlkesi"nden dolayı Anayasamızın 38. ve Ceza Kanunumuzun 20/1 maddesinde ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi kabul edilmekle birlikte aynı düzenleme VUK'un 372. maddesinde "Ölüm, halinde vergi cezası düşer." şeklinde hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, ölüm halinde kesilmeyecek cezalar, sadece ölen kimsenin eylemlerinden kaynaklanan suçlarla ilgili cezalardır. Bu durum, kişinin ölümü halinde, ceza uygulanmasının amaç ve fonksiyonunun kalmamasının bir sonucu olmaktadır.

Ancak vergi bakımından durum farklıdır. Kişinin ölümü halinde, ödenmemiş olan vergi, mirası reddetmemiş mirasçılara kabul ettikleri mirasın payları oranında intikal ettirilmektedir (VUK Md.12). Vergi ile ilgili gecikme zammının da söz konusu olduğu durumlarda, gecikme zammı da mirasçılara intikal etmektedir¹⁷⁴.

¹⁷⁴ Akdoğan, (2006), *a.g.e.*, s.139.

2.6.9. Af

Vergi ve cezaları, çıkarılacak af yasaları ile kısmen veya tamamen sona erebilmektedir. Çıkarılan aflarla, alacaklı taraf olan devlet, kendi tahsilâtından tek taraflı bir şekilde vazgeçmektedir. Bu durum Türkiye’de sık sık başvurulanan vergilerin mali amaçlarından çok politik amaçlarla alınmış kararların bir neticesi olmaktadır¹⁷⁵.

2.6.10. Terkin

Vergi borcunu sona erdiren nedenlerden birisi de kelime olarak “silme” anlamına gelen terkin işlemidir. Terkin işlemi, tek taraflı olarak idare tarafından gerçekleştirilen bir işlem olabileceği gibi, vergi yükümlüsünün müracaatı üzerine de bu işlem yapılabilir¹⁷⁶. Terkinin mümkün olması durumunda, tahakkuk eden vergi alacağı silinmekte, tahsil edilen vergi ise mükellefe iade edilmektedir¹⁷⁷.

Vergi Usul Kanunu’nun 115. maddesi gereğince; yangın, yer sarsıntısı, su basması, kuraklık v.b gibi doğal afetler sonucunda, en az 1/3’ünü kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve cezaları Maliye Bakanlığı’nca kısmen veya tamamen terkin edilmektedir.

2.7. Ülkeler Açısından Uygulanan Vergi Cezaları

Dünyada uygulanan vergi cezaları genel olarak adli ve idari olarak ayrılmakta, bunlara ilave olarak gecikme faizi gibi mali yükümlülüklerde getirebilmektedir. Ancak, her ülkenin uyguladığı ceza politikası kendi sistemlerine özgü farklı tip cezaları barındırmaktadır.

¹⁷⁵ Bkz: Tablo 6: Cumhuriyet Tarihinde Yasalaşan Vergi Aflarının Listesi, s.130.

¹⁷⁶ Mustafa Alpaslan- Mustafa Sakal, “Vergi Usul Kanunu Uygulamasında Ceza İndirim Müessesesi Ve Ceza Davasına Etkisi”, www.legalisplatform.net/Makale/Vergi%20Usul%20Kanunu%20Uygulamas%C4%B1nda%20Ceza%20%C4%B0ndirimi%20M%C3%BCessesesi%20Ve%20Ceza%20Davas%C4%B1na%20Etkisi.pdf, (02.03.2011).

¹⁷⁷ Bilici, (2011), a.g.e., s.117.

Örneğin, Alman Vergi Usul Hukuku'nda (Angabenordnung) ülkemizde olduğu gibi, hürriyeti bağlayıcı suçlar yargılama sonucunda verildiği gibi, daha basit vergi suçları vergi idaresinin yetkisine bırakılan parasal cezalardan oluşmaktadır¹⁷⁸.

Fransa'da vergi suçları için 1948 yılında "Code General de Impots" ismi ile düzenlenen kanunda ilki, ödenmesi gereken verginin yüzde olarak artışları veya belirli parasal miktarlar; ikincisi vergi idaresi dışında yargılanarak hükmolunan cezalar olmak üzere iki türlü cezai yaptırım öngörülmüştür. İngiltere'de ise, Gelir Vergisi'ne ait vergi suçları ile Kurumlar Vergisi'ne ait vergi suçları arasında ayrıma gidilmiş; suçlar parasal ve hürriyeti bağlayıcı suçlar olarak belirlenmiş, ceza işlemleri İngiliz Ceza Kanunu hükümlerine tabi tutulmuştur¹⁷⁹.

ABD Vergi Sistemi'nde parasal yaptırımların yanı sıra alt sınırı 18 aydan başlayan hürriyeti bağlayıcı cezalar uygulanmakta; fakat bu cezalar para cezasına çevrilememektedir. Bu özelliğiyle ABD'de vergi cezaları en ağır şekilde cezalandırılan vergi suçlarının başında gelmektedir. Ayrıca, bu vergi sistemi IMF'nin (Uluslar Arası Para Fonu) ülkemize talep ettiği IRS (Internal Revenue Service-ABD İç Gelir İdaresi) tarafından yönetilmekte, sıkı bir denetim yapısıyla bu idare gerekli gördüğü şüpheli mükelleflerin mal varlıklarına el koymaktadır¹⁸⁰.

Görüldüğü gibi, gelişmiş ülkelerde de Türk Vergi Sistemi'ne yakın parasal ve hürriyeti bağlayıcı cezai yaptırımlar uygulanmaktadır. Ancak, vergi suçlarına karşı öngörülen ağır para ve hapis cezaları görünüşte caydırıcı gibi görünse de, denetim eksikliğinden dolayı amacına ulaşamamaktadır.

¹⁷⁸ Köşşekoğlu, "Vergi Usul Kanunu'nun 359/B Maddesinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu", *a.g.m.*, s.4.

¹⁷⁹ Köşşekoğlu, "Vergi Usul Kanunu'nun 359/B Maddesinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu", *a.g.m.*, s.4.

¹⁸⁰ "Vergide Amerikan Modeli Yolda Cezalar Can Yakacak", www.motorlutasitlarvergisi.com/vergide-amerikan-modeli-yolda-cezalar-can-yakacak, (09.09.2015).

III. BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDE VERGİ SUÇ VE CEZALARINA İLİŞKİN OLARAK 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU'NDA YAPILAN YASAL DÜZENLEMELER

Çağdaş vergi sistemlerinin en önemli özelliği, ekonomik ve sosyal gelişmeleri izleyebilmesi ve öngörülen ekonomik ve sosyal hedeflerin gerçekleştirilmesinde etkin bir rol oynamasıdır¹⁸¹. Vergi Kanunları, günün koşullarına göre çıkartılan, ekonomik ve sosyal yaşama uyum sağlanması gereken dinamik kanunlardır ancak, ekonomik ve toplumsal gelişmeler, kimi zaman kanunların işlevini azaltmaktadır¹⁸². Kanunların işlevliğinin azaltılması, suçların yaptırımının derecesini düşürmekte, bu yüzden kanunlar zaman içerisinde günün koşullarına göre değişikliğe uğramaktadır.

Ülkeler açısından, her ne kadar vergi kanunlarında yapılan yasal düzenlemelere sebep olan sorun ve baskılar farklı olsa da bazı yönler benzerlik göstermekte ve bu benzerlikleri şöyle sıralamak mümkündür¹⁸³:

- Petrol, gümrük vergileri gibi belli kaynaklara aşırı bağımlılık,
- Kayıp, kaçak, kaçınma, delikler gibi nedenlerle tabanı daralan bir gelir yapısı,
- Duruma göre alınmış (ad hoc) tedbirler yüzünden dolaylı vergilerde ortaya çıkan komplikasyonlar,
- Zayıf bir vergi yönetimi,
- Makro ekonomi

gibi nedenlerdir.

Kanun koyucu, suçların niteliği, işlenme biçimi, içerik ve yoğunluğu, kamu düzenini ihlal derecesi ve cezaların caydırıcılığı gibi nedenleri gözeterek, Anayasa ve Ceza Hukukunun temel ilkeleri çerçevesinde, hangi eylemlerin suç sayılacağını ve

¹⁸¹ 3946 sayılı Kanun Gerekçesi, s.117.

¹⁸² Tosuner-Arkan, (2007), *a.g.e.*, s.33.

¹⁸³ Robin Burgess & Nicholas Stern, "Vergileme ve Kalkınma", çev. Mustafa Durmuş, *Maliye Dergisi*, Sayı: 152, Ocak-Haziran 2007, s.33.

bunlara verilecek cezaların tür ve miktarını saptayabileceği gibi toplumsal sonuçları bakımından doğurduğu tehlikenin ağırlığına göre, kimi eylemelere hürriyeti bağlayıcı cezalar dışında, idari yaptırımlar uygulanmasını da öngörebilmektedir¹⁸⁴.

Bugünkü vergi sistemimizin çatısı 1949-1950 yıllarında atılmıştır. 1949 tarih ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 1950'li yıllar, vergilemeye ilişkin usul hükümlerinin çağdaş bir anlayışla tek kanunda toplandığı, modern Gelir Ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının yürürlüğe girdiği ve aynı zamanda vergi sistemimize “beyan usulünün” girdiği yıllardır¹⁸⁵.

Kişilerin ödeme gücünü yansıtan beyan usulünün, Türk Vergi Sistemi'nin böyle bir uygulamaya karşı yeterli alt yapıya sahip olmadığı bir dönemde girmesi, denetimlerle desteklenmediği süreçlerde vergi kayıp ve kaçaklarının boyutunun ölçülmesini imkânsız hale getirmiştir.

04.01.1961 tarihli 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndan önce yürürlükte olan 5432 sayılı Kanun'un vergi suçu yaptırımları sadece idare tarafından verilen mali (parasal) cezalardan oluşmakta iken¹⁸⁶, 1951 yılında 5815 sayılı Kanunla “hileli vergi suçu” adı altında düzenlenen Kanunlara aykırı fiillere karşı adli makamlarca yargılanma ve hapis cezası uygulamaları vergi cezalarında yerini almıştır.

Daha sonra yürürlüğe giren bugünkü 1960 tarihli 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yaklaşık aynı hükümler korunmuştur. Ancak, geçmişten günümüze bu Kanun'da defalarca değişikliğe uğramış, vergi ceza kanunlarında yeterince düzenli ve uygulanabilir bir ortam henüz yaratılamamıştır.

¹⁸⁴ Anayasa Mahkemesi Kararı, Resmi Gazete Tarih-Sayı:27.10.2005-25979
http://www.anayasa.gov.tr/index.php?I=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1999&content
(30.04.2011).

¹⁸⁵ İbrahim Yumuşak, Tetkika Yetkililer, Hesap Uzmanları Kurulu
www.huk.gov.tr/makaleler.asp?page=35-28k , (02.14.2011).

¹⁸⁶ Bu Kanundan daha önce düzenlenen kanunlarda hapis cezasının karşılığı olan vergi suçlarına da rastlanmaktadır. 13 Aralık 1919 tarihli Harp Kazançları Hakkında Kararnamenin 34. madde hükmüne göre sahte ve mükerrer defter düzenleyerek ve muhasebe hileleri yaparak, vergi kaybına neden olanlara, kesilecek mali vergi cezaları yanında üç aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmekteydi. *Osmanlı Vergi Mevzuatı*, Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı, Yayın No:348, Ankara 1998, s.2165.

3. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun Vergi Suç ve Cezalarına İlişkin İlk Hali

07.06.1949 tarih ve 5432 sayılı Kanun’un ilgası suretiyle yeniden düzenlenen 18.07.1951 tarihli 5815 sayılı Kanun ve sonrasında 6094 sayılı Kanun hükümlerinin yeterli görülmemesi sebebiyle, köklü ihtiyaçlar doğrultusunda hazırlanan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu¹⁸⁷ 04.01.1961 tarihinde kabul edilmiştir. Kanun gerekçesinde bu durum:

1950 yılından beri uygulanmakta olan Vergi Usul Kanunu’nun kendi bünyesine has bazı hükümlerinde de noksan ve aksaklıkların mevcut olduğu gerek idarece yapılan incelemelerden gerekse kaza mercilerinin kararlarında ve mükelleflerin şikâyetlerinde kendini hissettirmiş ve bu inceleme sonuçları ile karar ve şikâyetler göz önünde bulundurulmak suretiyle Vergi Usul Kanununda değişiklik ve tespit edilen boşlukların doldurulması ve aksaklıkların giderilmesi için gerekli maddelerin düzenlenmesi zorunluluğu olarak vurgulanmıştır¹⁸⁸.

213 sayılı VUK’da vergi cezalarına ilişkin düzenlemelerin “Genel Esasları” dördüncü kitapta ceza hükümleri başlığı altında toplanmıştır. Genel esasların ilk maddesi olan 331. maddede vergi kanunlarına aykırı hareket edenlerin, bu kitapta yazılı vergi cezaları (kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu maddenin ardından ise, küçük ve kısıtlıların ceza muhatabı olmadığı haller¹⁸⁹, tüzel kişilerin sorumluluğu¹⁹⁰ ve damga resminde sorumluluk¹⁹¹ durumlarına açıklık getirilmiştir.

¹⁸⁷ Devlet Başkanı ve Başbakan Orgeneral Cemal GÜRSEL tarafından “Milli Birlik Komitesi Başkanlığına” sunulan bu kanun 10, 11, 12 Ocak 1961 tarih ve 10703, 10704, 10705 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁸⁸ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Gerekçesi.

¹⁸⁹ “Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın Vergi Kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır.”(VUK Md.332)

¹⁹⁰ “Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununun aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. Tüzel kişilerin Kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkında bu Kanunun 10 uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır.”(VUK Md.333)

¹⁹¹ “Damga Resmi uygulamalarında gerek nispi, gerek maktu resimlerle ilgili cezadan sorumlu olanlar birden fazla olduğu takdirde, yekdiğerine müracaat hakları mahfuz kalmak üzere, müteselsilen sorumlu tutulurlar.” (VUK Md.334)

213 sayılı VUK'da "Tek Fiil İle Çeşitli Suç İşlenmesi" konusunda ise, muhtelif vergi ziyanına sebebiyet verilmesi halinde, kaçakçılık ve kusurda cezayı gerektiren tek bir fiil ile başka türden birkaç vergi ziyaa uğramış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesileceği belirtilmiştir (VUK Md.335).

Çeşitli cezayı gerektirmesi halinde ise, cezayı gerektiren tek bir fiil ile kaçakçılık ve usulsüzlük veyahut kusur ile usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece en ağırının kesileceği hüküm altına alınmıştır (VUK Md.336).

"Fiil ayrılığı" konusunda ise, ayrı ayrı yapılmış olan kaçakçılık, kusur veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesileceği, diğer yandan 333. maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı türden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte biri (1/4) nin kesileceği belirtilmiştir (VUK Md.337).

"İştirak"e ilişkin yasal mevzuat ise, kanunda ayrı ayrı menfaat gözetmek şartıyla, birden fazla kişinin kaçakçılık yaptıkları veya hileli vergi suçu veya hileli vergi suçuna teşebbüs sayılan fiilleri gerçekleştirdikleri veya doğrudan doğruya işlemiş oldukları takdirde her biri hakkında, iştirak ettikleri suçlar için bu kanunda yazılı cezaların uygulanacağı hüküm altına alınmıştır (VUK Md.338).

"Tekerrür" konusunda ise, yasa koyucu tekerrürün şartlarını ve buna ilişkin cezanın yaptırımını; kaçakçılık, kusur veya usulsüzlükten dolayı cezalandırılan ve cezası da kesinleşen bir kimse için; aynı türden bir fiili cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere kaçakçılıkta 5 yıl, kusurda üç yıl, usulsüzlükte iki yıl zarfında tekrar işlerse cezasının; kaçakçılıkta yarısı, kusurda üçte biri, usulsüzlükte dörtte biri nispetinde artırılacağını vurgulamıştır (VUK Md.339).

"Suçlarda Birleşme" ye ilişkin hüküm ise, bu Kanun'da yazılı kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük cezaları ile Türk Ceza Kanunu'nda, diğer kanunlarda yazılı cezaların, ıçtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemeyeceği ve bu fiillerin aynı zamanda TCK'ya göre suç teşkil ettiği halde, vergi cezası kesilmesi, mevcut Kanun hükmü uyarınca kovuşturmayla engel olmayacağı ifade edilmiştir (VUK Md.340).

213 sayılı VUK’da düzenlenen 341. maddede “vergi ziyai” konusuna ilişkin olarak: ”Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.” şeklinde bir tanımlamaya yer verilmiştir (VUK Md.341/I). Ayrıca, aynı Kanun maddesinde şahsi medeni hallerin veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmünde olacağı belirtilmiştir (VUK Md.341/II).

213 sayılı VUK’un getirdiği bir diğer düzenleme ise, beyannameleri bekleme süresinin vergi ziyasına mucip (neden) sayılmayacağı konusunda olmuştur. Beyannameye bağlı mükellefiyetlerde tahakkuk muamelesi yapılmak için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün bekleme süresinde, beyannamenin bu süre zarfında verilmiş olması vergi ziyainın olmamış sayılacağı hüküm altına alınmıştır (VUK Md.342)¹⁹².

Genel esasların yer aldığı bu bölümdeki son düzenleme ise “en az ceza haddi” başlığı altında, Damga ve tayyare (uçak) Resimleri dolayısıyla kesilecek vergi cezalarının, resme tabi her varaka, senet ve ilan için 25 kuruştan az olmayacağı, diğer vergilerde ise; her vergi için beş liraya ulaşmayan cezaların kesilmeyeceği belirtilmiştir (VUK Md.343).

213 sayılı VUK’da ikinci kısımda “vergi cezaları” vergi cezalarının birinci bölümünde ise kaçakçılığa ilişkin hükümler düzenlenmiştir. VUK’un 344. maddesinde kaçakçılığın tarifi: ”Kaçakçılık, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir.” şeklinde tanımlanmış; kaçakçılığın varsayılabilme koşulu ise “kast” şartına bağlanmıştır. Yine aynı kanun maddesinde aşağıdaki yazılı hallerden herhangi biri ile vergi ziyasına sebep olan fiilde, kastın mevcudiyetinin kabul edileceği belirtilmiş; mükellef ve sorumlunun İtiraz ve Temyiz

¹⁹² Ayrıca bu maddenin son fıkrasında, Veraset ve İntikal Vergisinde mükellefe tebliğ edilmek şartı ile yeniden verilen 15 günlük süre için aynı durumun geçerli olduğu hüküm altına alınmıştır (VUK Md.342/II).

Komisyonlarıyla Danıştay'da kastının mevcut olmadığını iddia ve ispat hakkının bulunduğu da belirtilmiştir(VUK Md.344).

Kanun koyucu kastın mevcudiyetinin varlığı hallerini ise aynı Kanun maddesinde 1. ve 2. fıkralarda şu şekilde belirtmiştir:

“1.Beyan üzerinden alınan vergilerle ilgili olup yıllık olarak verilmesi gereken beyannamelerde (münferit ve özel beyannameler dâhil) toplamı on bin, diğer beyannamelerde toplamı iki bin liradan az olmamak üzere beyannamede yazılı vergi matrahının %10 unu geçen bir miktarın noksan bildirilmesi¹⁹³;

2.Beyana dayanmakla beraber bildirmeleri beyanname ile yapılmayan vergilendirmelerde, hiç beyan da bulunulmaması veya noksan veya gerçeğe aykırı beyanda bulunulması; beyan esasına istinad eden (dayanan) veya etmeyen (dayanmayan) mükellefiyetlerde beyanname verme süresi ve ek süre veya vergilendirme dönemi ve tarh zamanı geçtiği halde ticari veya mesleki kazanç sahiplerinin kazançlarıyla ilgili faaliyetlerinin vergi dairesinin bilgisi dışında tutulması.” halleri olarak hüküm altına alınmıştır.

Kaçakçılıkta cezanın yaptırımı olarak ise; kaçakçılık yapan mükelleflere veya sorumlulara, kaçırdıkları verginin üç katı tutarında ceza kesileceği öngörülmüş¹⁹⁴ (VUK Md.345); kaçakçılık söz konusu “teşvik” ise eğer, bir mükellefi veya vergi sorumlusunu kaçakçılık yapmaya veya hileli vergi suçu işlemeye azmettirenlere işlenen fiiller için mükellefe veya vergi sorumlusuna uygulanacak cezanın aynen uygulanacağı belirtilmiştir (VUK Md.346).

“Yardım” söz konusu olduğunda, kaçakçılık veya hileli vergi suçu olduğunu bildiği bir fiilin işlenip tamamlanmasını fiili ile kolaylaştıranlara, bundan ayrı bir menfaat gözetmediği takdirde, bu fiiller için kanunda belli edilen cezaların dörtte birinin kesileceği belirtilmiştir (VUK Md.347/I). Diğer yandan, aynı yardımın 357.

¹⁹³ Beyanname dışında ayrıca bir tetkike (incelemeye) ihtiyaç göstermeksizin beyannamede yazılı bilgilere dayanarak vergi dairesince tespiti mümkün olan noksan bildirmeler bu hükümden hariçtir.

¹⁹⁴ Ayrıca VUK'un 345. maddesinde kesilen cezanın (Veraset ve İntikal Vergisi hariç):

”1) Birinci sınıf tüccarlarla serbest meslek erbabı için (kazançları götürü olarak tespit edilen serbest meslek erbabı hariç, işletme esasında defter tutmasına müsaade edilen kurumlar dâhil) 2500;

2) İkinci sınıflar tüccarlar için 1000;

3) 1 ve 2 numaralı fıkralar dışında kalan mükellef ve sorumlular için 100; liradan az olamaz.”

şeklinde hüküm altına alınmıştır.

maddenin 1-6 numaralı bentlerinde yazılı fiillerin işlenip tamamlanması için yapanlara bu fiiller için tayin olunan cezanın yarısının hükmolunacağı belirtilmiştir(VUK Md.347/II).

Ayrıca, 371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak keyfiyetten ilgili makamları haberdar edenlere ceza kesilmeyeceği hüküm altına alınmıştır (VUK Md.347/III).

213 sayılı VUK'un dördüncü kitabının, ikinci kısmının, ikinci bölümünde "kusur" başlıklı düzenlemeler yapılmıştır. Öncelikle kusur yasada, kaçakçılık ve hileli vergi suçu sayılan haller dışında her hangi bir suretle vergi ziyana sebebiyet verilmesi şeklinde tanımlanmıştır (VUK Md.348).

Kusurda yaptırım olarak ise kusur işleyen mükelleflere, ziyaa uğrattıkları verginin %50 si tutarında vergi cezası kesileceği belirtilmiştir (VUK Md.349). Tahrire dayalı vergilerde ise bildirmeye müteallik (ilişkin) kanuni mecburiyetleri süresinde yerine getirmemek suretiyle, kusur işleyen mükelleflere, ziyaa uğrattıkları verginin %20 si oranında bir vergi cezası kesileceği öngörülmüştür (VUK Md.350).

213 sayılı VUK'un dördüncü kitabının, ikinci kısmının üçüncü bölümünde ise "Usulsüzlük" başlığı altında düzenlemeler yer almıştır. Usulsüzlüğün tanımı: "Vergi Kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlere riayet edilmemesidir." şeklinde tanımlanmıştır (VUK Md.351). Yasa koyucu, usulsüzlükleri ağırdan hafife doğru dört kategoride mevcut özel usulsüzlük cezalarına benzer bir şekilde sınıflandırmıştır¹⁹⁵.

Kanun koyucu, cezalandırılmayacak olan şekle ait usulsüzlükleri 352. maddede yazılı III ve IV ncü derece usulsüzlükler için; usulsüzlük ilk defa yapılmış olursa veyahut usulsüzlüğün, yapıldığı defter, kayıt ve vesika üzerinde ve tespit edilmesinin ardından mükellefe düzeltilirilmesi mümkün olur ve düzeltilirse; mükelleflerin cezalandırılmayacağını belirtmiştir (VUK Md.370).

¹⁹⁵ Bkz: EK. s.161.

213 sayılı VUK'da "Özel Usulsüzlük Cezaları" fatura ve benzeri evrak vermeyen ve almayanların cezası¹⁹⁶, Veraset ve İntikal Vergisinde ceza¹⁹⁷ ve Damga Resminde Ceza¹⁹⁸ olmak üzere üç ana başlık altında düzenlenmiştir. Ancak, bu özel usulsüzlük cezalarının yaptırımı hafif bir para cezası olarak belirlenmiştir.

213 sayılı VUK'un dördüncü kitabının ikinci kısmının, dördüncü bölümünde ise "Ceza Mahkemelerince Yargılanacak Suçlar ve Cezaları" başlıklı kısım düzenlenmiştir. Bu suçların kapsamı olarak; hileli vergi suçu, hileli vergi suçuna teşebbüs, vergi mahremiyetinin ihlali, mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar olarak sıralanmıştır.

Söz konusu Kanunun 357. maddesinde "hileli vergi suçu" halleri şu şekilde belirtilmiştir:

"1.Çift defter kullanmak¹⁹⁹;

2.Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak;

3.Vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler tanzim etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmayarak tanzim edilmiş vesika ve suretleri bilerek kullanmak;

4.Vergi Kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum adlara hesap açmak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak;

5.Vergi Kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sayfalarını yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak;

¹⁹⁶ 232, 234, 235 ve 236 ncı maddeler gereğince verilmesi ve alınması icap eden fatura ve benzeri evrakların cezası için yirmi liradan (çiftçilerde beş liradan) aşağı olmamak üzere bu vesikalara yazılması gereken meblağın %3 'ü (çiftçiler için %1'i) nispetinde usulsüzlük cezası kesileceği ve bir takvim yılında bu usulsüzlüklerin hepsi için kesilecek cezaların toplamı 5.000 lirayı aşmayacağı hüküm altına alınmıştır. (VUK Md.353)

¹⁹⁷ "Veraset ve İntikal Vergisi beyannamelerini Kanuni süresinin bitmesini takip eden günden başlayarak 15 gün içinde verenlere, 25 lirayı aşmamak şartıyla verginin %2'si, daha sonra verenlere 50 lirayı aşmamak şartıyla %5 'i vergi cezası kesilir(VUK Md.354)."

¹⁹⁸ Damga Resmi Kanunun belli ettiği şekilde iptal edilmemiş olan pulların kıymeti üzerinde maktu resimlerde %50, nispi resimlerde %10 vergi cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır (VUK Md.355).

¹⁹⁹ Aynı Kanun maddesinde "Bu Kanuna göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususların, vergi matrahının azalmasını tevdi edecek (yansıtabilecek) tarzda diğer defter ve evrakta toplanması, çift defter kullanmaktır." şeklinde tanımlanmıştır.

6.Vergi Kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek (Mevcudiyetleri sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında defter ve vesikaların ibraz edilmemesi.)

7.Bir vergilendirme dönemi içinde toplamı yirmi bin lirayı aşan satış bedeli ve beş bin lirayı aşan ücret, faiz, komisyon, iştirak kazancı, kira bedeli gibi hâsılat, kazanç ve iratları bu Kanuna göre tutulması mecburi defterlerden hiçbirine kaydetmemek ve beyannamede de göstermemek. (Beyanname verilmemiş olması halinde hâsılat, kazanç ve iratlar beyannamede gösterilmemiş sayılır.)

Yukarıda sayılan hallerin (357. maddenin) 1-6. bentlerinde sayılan fiillerin, vergi tahakkuku için kanunda belli edilen sürenin girmesinden önce tespit edilenler, bu fiillerinin vergi ziyaına neden olup olmayacağına bakılmaksızın hileli vergi suçuna teşebbüs etmiş sayılacağı belirtilmiştir (VUK Md.358).

Yasa koyucu, hileli vergi suçu için “kasıt” unsuru aramış, bunu “sahte faturaları bilerek kullanmak” şeklinde ifade etmiştir. Ancak hileli vergi suçuna karşı vergi ziyaına verilip verilmediğine bakılmaksızın ceza uygulanmasını öngörmüştür.

Hileli vergi suçunda ceza olarak, 357. maddede yazılı fiilleri işleyenler hakkında 3 aydan 3 yıla kadar hapis cezası, hileli vergi suçuna teşebbüsün cezası ise; 358. maddeye uyanlar hakkında 1 aydan 1 yıla kadar hapis cezası olarak belirlenmiştir (VUK Md.360). Aynı zamanda her iki suçun hapis cezasının yanında; bu kişilere karşı ceza süresi kadar ticaret, sanat veya meslekten mahrumiyete ve masrafı hükümlüden sonradan tahsil edilmek üzere keyfiyetin gazete çıkan yerlerde gazete ile gazete çıkmayan yerlerde mutad vasıtalarla ilanına hükmolunacağı öngörülmüştür (VUK Md.359).

VUK’un 361. maddesinde düzenlenen yasal mevzuat ise bilgi vermekten çekinenler ile 257. madde hükmüne uymayanlar hakkında uygulanacak yaptırımlar olmuştur. Buna göre, birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 3.000 liraya, ikinci sınıf tüccarlar hakkında 1.500 liraya, bunların dışında kalanlar hakkında ise 1.000 liraya kadar para cezasına hükmolunacağı ve bu hükmün uygulanması için

148. madde gereğince bilgi istenilirken yapılacak tebliğlerde bu ceza hükümlerinin ilgililere yazı ile bildirilme şartının olduğu belirtilmiştir.

Para cezası hükmolunmasına rağmen yeniden verilen süre içerisinde mecburiyetlerini yerine getirmeyenler hakkında üç aya kadar hapis cezası öngörülmüştür. Diğer yandan, yetkili makam ve memurlar tarafından Kamu İdare Ve Müesseselerinden 148 ve 149. maddeler gereğince istenilen bilgileri çekinme sebebi olmaksızın vermeyenler ile 150. maddenin 1-3 numaralı bentlerinde yazılı olanlardan bildirme mecburiyetini yerine getirmeyenlere 200 liraya kadar para cezası hükmolunacağı belirtilmiştir.

Vergi mahremiyetinin ihlali hakkında ise, 362. madde gereğince düzenlenen bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymayanlar hakkında TCK'nın 198. maddesinde²⁰⁰ yazılı cezanın iki katının uygulanacağı ve bu cezanın iki aydan az olamayacağı ifade edilmiştir. Bir başka ceza ise bu suçları tekerrür edenlerin bir daha kamu hizmetinde çalışamayacağı öngörülmüştür.

Mükellefin özel işlerini yapan memurlar hakkındaki yasal mevzuat 213 sayılı VUK'nda 363. madde hükmü gereğince; bu kanunun altıncı maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarına uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanların TCK'nın 240. maddesine²⁰¹ göre cezalandırılacağı, bu hareketlerin kaçakçılık cezasını gerektiren bir fiille iştirak veya yardım veya o fiili teşvik mahiyetinde olduğu takdirde haklarında ayrıca bu Kanunun 338, 346 ve 347. madde hükümlerine tabi olacakları belirtilmiştir.

213 sayılı VUK'da yapılan bir diğer düzenlemeler ise, üçüncü kısmında "Vergi Cezasının Kesilmesi, Ödenmesi ve Kalkması" başlığı altında yapılan yasalar olmuştur.

²⁰⁰ Mülga edilen eski 756 sayılı TCK'ya göre bu suç için; üç aya kadar hapis ve elli liraya kadar ağır ceza olarak öngörülmüştü; buna göre vergi mahremiyetinin ihlalinde bu suçun iki katı uygulanacak ve bu ceza iki aydan az hapis cezası olmayacaktır.

²⁰¹ Mülga edilen eski 756 sayılı TCK'ya göre bu suç için; görevini kötüye kullanan memur derecesine göre bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmüş; hafifletici sebeplerin olması halinde altı aydan bir yıla kadar hapis ve her iki durumda iki bin liradan on bin liraya kadar ağır para cezası hükmolunmuştur.

Birinci bölümde, yasa koyucu vergi cezalarını gerektiren olayların vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit edileceğini bunların raporlarda gösterilme gerekliliğini, delillerin kaybolma ihtimalin bulunduğu hallerde ise bunların tutanakla tespit edilmesinin mecburi olduğunu hüküm altına almıştır (VUK Md.364).

Ceza kesme yetkisi ise, vergi cezaları olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi olarak görülmüş; damga vergisi ve pul ile alınan vergisel olaylarda bu durumda yetkinin Maliye Bakanlığı'na belirlenecek vergi daireleri olarak görülmüştür (VUK Md.365).

Ceza ihbarnamesi hakkında ise, kesilen vergi cezalarının ilgililere bu ihbarname ile tebliğ olacağı, ceza ihbarnamesinde hangi bilgilerin bulunması gerekliliği ve cezayı gerektiren olayın tespitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneğinin bu ihbarnameye eklenmesi zorunluluğu düzenlenmiştir (VUK Md.366).

“Cezaların Ödenmesi ve Kalkması” başlıklı yasa maddelerinde ise, vergi cezalarını kısmen veya tamamen ortadan kaldıran hallerden ödeme, yanılma, cezalandırılmayacak olan şekle ait usulsüzlükler; pişmanlık ve ıslah, ölüm, zamanaşımı, mücbir sebeplerin varlığı, vergi cezalarında yapılan hatalar, kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük cezalarında indirme başlıkları düzenlenmiştir.

Vergi cezalarının ödenme zamanına ilişkin düzenleme VUK 368. maddede:

“1.Cezaya itiraz edilmemişse itiraz süresinin bittiği tarihten;

2.Cezaya itiraz edilmişse:

a)İtiraz komisyonu kararı temyiz edilmediği takdirde temyiz süresinin geçtiği;

b) İtiraz komisyonu kararı temyiz edildiği takdirde Temyiz Komisyonu kesin kararının ilgiliye tebliğ edildiği tarihten başlayarak bir ay içinde ödenir.” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Yanılmaya ilişkin düzenleme ise, yetkili makamların mükelleflere yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları halinde veyahut bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir

içtiḥadın değişmiş olması durumlarında kusur ve usulsüzlük sebebiyle mükellefler hakkında ceza kesilmeyeceği hüküm altına alınmıştır (VUK Md.369).

213 sayılı VUK’nda “Pişmanlık ve Islah” konusunda getirilen düzenlemeler ise 371. maddede: “Beyana dayanan vergilerde hileli vergi suçu, kaçakçılık (338 ve 346. maddelerde yazılı şekilde yapılanlar dâhil) veya kusur mahiyetindeki kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere aşağıda yazılı kayıtlı ve şartlarla hileli vergi suçu cezası hükmolunmaz ve kaçakçılık ve kusur cezaları kesilmez.” şeklinde ifade edilmiştir. Bu madde hükmündeki yazılı kayıt ve şartlar ise şu şekilde sıralanmıştır:

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

2.Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel(hileli vergi suçlarına teşebbüs halinde bu suçun tespit edildiği günden evvel) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması;

3.Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tevdi olunması;

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

5.Mükellefler, haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunana vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, %2 nispetinde zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi. “

Söz konusu maddenin son fıkrasında; yukarıdaki şartların yerine getirilmesi halinde kaçakçılık ve hileli vergi suçuna teşebbüs edenler hakkında 338, 346 ve 347. maddeler hükmünün uygulanmayacağı vurgulanmıştır(VUK Md.371).

“Ölüm” halinde vergi cezasının düşeceğini (VUK Md.372); bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin meydana gelmesinin ispat edilme şartı ile

vergi cezası kesilmeyeceği belirtilmiştir (VUK Md.373). Ceza kesmede zamanaşımını ise yasa koyucu:

“1.Cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak kaçakçılıkta beş yıl ve kusurda üç yıl;

2.Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl;”

olarak belirlemiştir. Diğer yandan, aynı madde hükmünde 336. madde hükmüne göre kaçakçılık veya kusur ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza, kaçakçılık veya kusur cezaları için belli edilen zamanaşımı süresi içerisinde kesileceği ifade edilmiştir (VUK Md.374).

Bir başka düzenleme ise, aynı Kanuna Madde 107 ile ilave edilen Ek 5. maddenin getirdiği “Kaçakçılık, Kusur ve Usulsüzlük Cezalarında İndirme” ye ilişkin düzenleme olmuştur. Kanun madde 376 ile yine yeni bir hüküm olarak ilk kez vergi cezalarında bazı kayıt ve şartlar çerçevesinde belirli nispetlerle bir indirme yapılması kabul edilmiştir. Yasada bu durum:

“Res’en veya ikmalen tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu itiraz süresi içinde değil vergi dairesine müracaatla vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda zikredilen neviden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

1.Kaçakçılık veya kusur dolayısıyla kesilen cezanın birinci defada üçte ikisi,

2.Müteakiben kesilen cezaların üçte biri,

3.Usulsüzlük cezasının üçte biri,

indirilir.” şeklinde belirtilmiştir. Mükellef veya sorumlu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezası farkını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya itiraz ederse bu madde hükmünden faydalandırılmaz.” şeklinde hüküm altına alınmış; son fıkrada ise yukarıdaki hükümlerin vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanacağı vurgulanmıştır (VUK Md.376)

213 sayılı VUK'un beşinci kitabında "Vergi İhtilafları"na ilişkin itiraz, temyiz incelemeleri gibi adli konularda düzenlemelere gidilmiştir. Kanun koyucu, itiraz süresini 379. maddede gerek mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, gerek vergi dairesi için bir ay olarak belirlemiştir.

3.1. 2365 sayılı Kanun

30.12.1980 tarihli 2365 sayılı Kanun ile değişiklikten önce, VUK'da yer alan cezalar; kaçakçılık, kusur, usulsüzlük ve Ceza Mahkemeleri'nce hükmedilecek cezalar olmak üzere dört ana grupta toplanmakta iken, 2365 sayılı Kanunla suç ve cezalar yeniden sınıflandırılarak kaçakçılıkla kusur arasına "ağır kusur suçu ve cezası" getirilmiştir.

213 sayılı VUK'un 331. maddesine "ağır kusur cezası" ibaresi eklenmiş (2365/58), bu durum "Vergi Kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar." şeklinde ifade edilmiştir.

VUK'un 333. maddesinde tüzel kişilerin sorumluluğuna ilişkin ceza mahkemelerinde yargılanacak suçlar dolayısıyla yapılacak kovuşturma ve hükmedilecek cezaların tüzel kişilerde ne şekilde yürütülüp infaz edileceği konusunda VUK'da bir açıklık olmadığından dolayı, kanuni bir boşluğun doldurulması amacı ile 2365 sayılı Kanun'la bir fıkra eklenmiştir. Buna göre: "Bu Kanunun 344 (1-6 numaralı bentlerine giren fiiller) ile 358 ve 361. maddelerinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde, bu fiiller için 359, 360 ve 361. maddelerinde öngörülen cezaların tüzel kişilerin kanuni temsilcileri adına hükmolunur." şeklinde açıklığa kavuşturulmuştur (2365/59).

VUK madde 334 de "Damga Resmi Cezalarında Sorumluluk" başlığı "Damga Vergisi ve Damga Resminde Sorumluluk" başlığı olarak değiştirilmiş ve Damga Resmi uygulamalarına Damga Vergisi ilave edilerek her ikisinde de sorumluluk uygulamasında paralellik sağlanmıştır (2365/60).

213 sayılı VUK Madde 343'e getirilen değişiklik ise "En Az Ceza Haddi" başlığı altındaki tutarlara ilişkin düzenlemeler olmuştur (2365/67). Damga Vergisi ve Damga Resmi için asgari ceza miktarı on liraya, diğer vergiler için yüz liraya

ıkarılmıştır. Madde hükmüne göre, damga vergisi ve damga resminde hesaplanan ceza on liranın altında ise, on liraya ulaştırılarak kesilecektir. Diğerk vergilerde ise, yüz lirayı bulmayan vergi cezaları kesilmeyecek, sadece vergi aslının salınması ile yetinilecektir (2365/79).

VUK Madde 347 de kanuna eklenen ağır kusur cezasına ilişkin olarak, ağır kusurun tanımı “...mükellef veya sorumlu tarafından aşağıdaki hallerden birisiyle vergi zıyanına sebebiyet verilmesidir.” şeklinde tanımlanmıştır. (2365/72). VUK’un 349. maddesinde “ağır kusurda ceza” ziya uğratılan verginin bir katı olarak tespit edilmiş, kusurda ceza ise, mükerrer 349. maddede %50 nispeti aynen muhafaza edilmek suretiyle yer almıştır (2365/75).

213 sayılı VUK’un 352. maddesi değışiklik öncesi haliyle tek tek sayılan vergilere ilişkin usulsüzlükten bahsedilirken, 2365 sayılı Kanun ile sadece ifade olarak genel bir değışikliğı gidilmiş “Usulsüzlük dereceleri ve cezaları usulsüzlükler aşağıda yazılı derecelere ve bu kanuna bağılı cetvele göre cezalandırılır. Usulsüzlük fiili resen takdiri gerektirirse, bağılı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir(2365/76).” şeklinde belirlenmiştir. Ayrıca, nceki metinde yer alan usulsüzlük fiilleri esas itibariyle değıştirilmemiş, ancak bu fiiller dört yerine iki derecede toplanmış ve ceza miktarları yükseltilmiştir. Bunun sonucunda da usulsüzlük cezalarına ait cetvel Birinci ve İkinci Derece Usulsüzlükler olmak üzere yeniden düzenlenmiştir.

Kaçakçılıkta cezaya ilişkin olarak, kaçakçılıkta asgari ceza hadlerini belirleyen 345. maddede yapılan değışiklik 2500, 1000 ve 100 lira olarak tespit edilen hadler sırasıyla, 50.000, 20.000 ve 10.000 liraya çıkarılmasından ibaret olmuş, önceden olduğı gibi hesaplanan kaçakçılık cezasının maddede belirtilen hadler altında kalması durumunda, belirtilen miktarlara tamamlanmak suretiyle kesileceğı öngörülmüştür.

Bu Kanun’la getirilen değışikliklerden en önemlisi 213 sayılı “hileli vergi suı” başlıklı VUK’un 357. maddesinin kaldırılmış olmasıdır (2365/81). Böylece Vergi Usul Kanunu’ndan hileli vergi suı kavramı bu Kanun’la literatürden çıkartılmış, değışiklikten önce hileli vergi suı olarak tanımlanan fiiller, kaçakçılık sayılan fiiller kapsamına alınmıştır. Ayrıca, hileli vergi suçunun kaldırılması ile o

dönemde güncellenen “ekonomik suça ekonomik ceza” yaklaşımının bir uzantısı olarak vergi yükümlülüğü sıradan bir ekonomik sorumluluğa dönüştürülmüştür²⁰².

VUK’un 370. maddesinde cezalandırılmayacak olan şekle ait usulsüzlüklerin düzenlendiği, III. ve IV. usulsüzlükler için usulsüzlüğün ilk kez yapılması veya mükellefin düzeltmesi halinde ceza kesilmeyeceğine dair olan hüküm kaldırılmıştır (2365/89). Böylece ceza politikasına ters düşen bir uygulama bu Kanun’la son bulmuştur.

Veraset ve İntikal Vergisi’nde kesilecek özel usulsüzlük cezalarına ilişkin 354. madde kaldırılmıştır. Bu durumda, Veraset ve İntikal Vergisine ilişkin usulsüzlüklerde, 342 ve 352. maddelerle usulsüzlük cezalarına ait cetvelin 2 numaralı ihtar hükümleri gereğince işlem yapılması gerekmektedir.

Ceza kesmede zamanaşımına ilişkin olarak VUK’un 374. maddesi ağır kusur cezasını kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmiştir. Ağır kusur cezasında zamanaşımı süresi beş yıl olarak belirlenmiş, ceza zamanaşımında ceza neveleri itibariyle ayrıcalığı ortadan kaldırmak amacıyla, kusur cezasında ve maddede belirtilen özel usulsüzlük cezalarındaki zamanaşımı süreleri de beş yıla çıkartılmıştır

2365 sayılı Kanun’la VUK’a ceza hükümlerinde uygulamalarına açıklık getirmek amacıyla sekiz ek geçici maddeler eklenmiş ve bunlardan en önemlisi olarak “Ek Geçici Madde 1 ve 2” de bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş fiiller hakkında, bu fiillerin işlendiği tarihte ve ceza kesmede zamanaşımı söz konusu olduğunda 213 sayılı VUK’un yürürlükte bulunan vergi cezalarına ait hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir (2365/97).

Yasa koyucu tarafından Maliye Bakanlığı’na defter ve belge düzeni ile yetki verilmesi konusu, 2365 sayılı yasa ile Mükerrer 257. maddede tanınmıştır. Söz konusu madde ile vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Maliye Bakanlığı’na çok geniş yetkiler verilmiştir.

VUK’un 335, 336, 337, 339 ve 340. maddelerde yapılan değişiklik anılan madde metinlerine “ağır kusur” deyiminin ilavesinden, 338, 346, 347. maddelerde

²⁰² DPT, Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, “Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, s.34 <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik510.pdf>, (01.10.2011).

yapılan değişiklikler ise; hileli vergi suçu ve hileli vergi suçuna teşebbüs suçu kaldırıldığından bu deyimlerin madde metninden çıkarılmasından ibaret olmuştur.

3.2. 2686 sayılı Kanun

“213 sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” başlığı altında düzenlenen, Milli Güvenlik Konseyi’ne sunulan 2686 sayılı Kanun²⁰³ 23.06.1982 yılında kabul edilmiştir. Vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluyla çözümü 06.01.1982 tarihli 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun kapsamına alınmıştır. VUK’un, yeni düzenlenen vergi yargısı sistemine uygun hale getirilmesi amacıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 379 ile 412 maddeleri yürürlükten kaldırılmış, bazı maddelerde ise değişikliğe gidilmiştir.

Vergi cezalarının ödenme sürelerine ilişkin düzenlemeler ile VUK’un 368. maddesinde vergi cezaları, cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten, cezaya karşı dava açılmışsa, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliği tarihinden; başlayarak bir ay içerisinde ödeneceği hüküm altına alınmıştır (2686/41).

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünün 06.01.1982 tarihli 2577 sayılı İYUK’un kapsamına alınmasıyla vergi yargısında yeni bir reforma gidilmiş, sonucunda da İtiraz ve Temyiz Komisyonları işlevliğini kaybetmiş, kaldırılma gereği duyulmuştur. Bundan dolayı cezaların ödenme süreleri vergi mahkemelerine dava açılıp açılmama sürecine bağlı olacağından 2686 sayılı Kanun ile böyle bir düzenleme ihtiyacı doğmuştur. Diğer yandan, daha önceki uygulama cezaların tahsilâtı için uzun bir uygulama süreciyken bu durum gerek mükellef gerekse devlet açısından basitliğe indirgenmiştir.

VUK’un 353 ve Mükerrer 355. maddeleri uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezalarında, ceza kesmede zamanaşımı süresinin başlangıç tarihi, vergi aslına bağlı olarak kesilen kusur, ağır kusur ve kaçakçılık cezalarında olduğu gibi, “vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci günü” olarak belirlenmişti. VUK’un 374. maddesinde yapılan değişiklikle, genel usulsüzlüklerde olduğu gibi,

²⁰³ 29 Haziran 1982 gün ve 17739 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

söz konusu özel usulsüzlük cezalarında da zamanaşımının başlangıç tarihi, usulsüzlük fiilinin işlendiği tarihe bağlanmıştır (2686/43).

Usulsüzlük zamanaşımının başlangıç tarihinin, usulsüzlük fiilinin işlendiği yılı takip eden yılın birinci günü olarak hüküm altına alınması ile usulsüzlük cezalarının tahsil edilme sürecini uzatmıştır. Zamanaşımı sürecinin cezaların elde edilebilmesine büyük bir katkısı vardır. Şöyle ki, yukarıdaki yazılı sürelerin geçmesiyle devlet de alacağını kaybetmiş olacaktır. Böyle bir düzenlemenin getirisi devletin kesilen cezaları tahsil edebilme olasılığını arttırmış olmasıdır.

213 sayılı VUK'un 376. maddesi ile önceki düzenlemelerde İtiraz ve Temyiz Komisyonları'nın kaldırılmış olmasıyla "itiraz" ibaresi "vergi mahkemesinde dava açma" şeklindeki ibareye dönüştürülmüştür (2686/44).

Uzlaşmayla ilişkin değişiklik ise, 213 sayılı VUK' un Ek 1. maddesinin 5 numaralı bendinde olmuştur. Vergiler Temyiz Komisyonu'nun kaldırılmış olması ile kanuna uygunluk sağlamak amacı ile bu durum: "Tarhiyatı veya ceza kesmeyi gerektiren sebeplerin; Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ile Danıştay veya Maliye Bakanlığı tarafından, mümasil hadiselerde başka yönden mütalaa edilmiş bulunması." şeklinde hüküm altına alınmıştır (2686/45). Diğer yandan, 213 sayılı VUK'nda uzlaşmaya ilişkin Ek 4 ve Ek 6. maddelerinde yer alan "itiraz" deyiminin "dava açma" şekline dönüştürülmesinden ibaret olmuştur. (2686/46-47).

2686 sayılı Kanu'nun 213 sayılı VUK'un 353. maddesinde düzenlenen özel usulsüzlük cezalarının 1 numaralı bendinde verilmesi ve alınması icap eden belgelerin tümü için bir takvim yılı içinde kesilecek usulsüzlük cezalarının toplamını gösteren 50.000 liralık haddin her bir belge türüne göre 500.000 liraya çıkarılması öngörülmüştür.

2 numaralı bentte ise yapılan düzenleme ile her bir belge türüne göre kesilecek usulsüzlük cezasının alt ve üst sınırının tespiti yapılarak, bu bende İşletme Vergisi Kanunu'na göre düzenlenmesi gereken "perakende satış vesikaları" için öngörülen usulsüzlük cezasına yer verilmiştir (2686/38).

213 sayılı VUK'un 367. maddesi ile yapılan düzenleme ile "...yaptıkları inceleme sırasında 344. maddenin 1-6 numaralı bendinde yazılı suçları veya bu

suçlara teşebbüsü tespit eden...” ifadesinden ”...veya bu suçlara teşebbüsü tespit eden” ibaresi “...veya kaçakçılığa teşebbüs suçlarını tespit eden...” şeklinde değiştirilmiştir (2686/41). Bu düzenleme doğrultusunda söz konusu maddeye kaçakçılığa teşebbüs suçlarının eklenmesi ile kanuni boşluk giderilmiştir.

3.3. 1995 sayılı Kanun

1995 sayılı Kanun²⁰⁴, 18.04.1984 tarihinde kabul edilmiş, yayım tarihi olan 27.04.1984 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun 4. maddesiyle, Gelir Vergisi Kanunu’ndan “servet beyanı” esasının yürürlükten kaldırılması ile ceza hükümlerinde paralellik sağlamak amacıyla değişikliklere gidilmiştir.

VUK’da yer alan servet beyanının verilmemesi halinde, öngörülen cezayı belirleyen 358. maddenin, servet beyanı müessesesinin kaldırılması nedeniyle yeniden düzenleme ihtiyacı doğmuştur. Daha önce VUK’un 30.12.1980 tarihli ve 2365 sayılı Kanunla değişik 358. maddesinde düzenlenen “Kaçakçılığa Teşebbüs Suçunun Tarifi”nin yapıldığı maddede, vergi daireleri veya vergi incelemesi yapanlarca istenilmesine rağmen, servet beyanında bulunulmaması fiili kaçakçılığa teşebbüs suçu kapsamında çıkartılmıştır(1995/3). Diğer yandan, 1995 sayılı Kanunla 213 sayılı VUK’un 352. maddesinin I. Derece Usulsüzlüklere ait 10 numaralı bendi ile II. Derece Usulsüzlüklere ait 3 numaralı bendi yürürlükten kaldırılmıştır.

3.4. 3239 sayılı Kanun

04.12.1985 tarihli 3239 sayılı Kanun²⁰⁵ ile 213 sayılı VUK’da önemli bazı değişiklikler yapılmıştır. 213 sayılı VUK’un 5. maddesinin sonuna eklenen fıkra ile Vergi Usul Kanunu’nda yer alan belge düzenine uymayan kaçakçılık fiili ile vergi ziyana neden olup tarh edilen mükellef ve vergi sorumlusunun Maliye ve Gümrük

²⁰⁴ 31.12.1960 Tarihli ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle 04.01.1961 Tarihli ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (27.04.1984 gün ve 18384 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.).

²⁰⁵ 3239 sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı Ücretli Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kâğıtlar Kanunu adlı bu Kanun 11.12.1985 gün ve 18955 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Bakanlığı'na belirlenecek usul esaslara göre basın ve TRT yolu ile açıklanmasının vergi mahremiyetini ihlal sayılmayacağı hüküm altına alınmıştır (3239/Md.1).

Vergi cezalarına ilişkin “özel ödeme zamanları” ile ilgili olarak 213 sayılı VUK’un 112. maddesindeki düzenleme ile “Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen ya da tamamen ödenebilir.” şeklinde belirtilmiştir (3239/Md.8). Bu Kanun hükmünce aynı zamanda mükellefler zamanında ödenmeyen vergilere uygulanan gecikme zammına karşı korunmuş, idare ise vergiyi hızlı ve zamanında tahsil edebilme hakkını elde etmiştir.

Diğer bir düzenleme ise, “Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalandığı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğar” şeklindeki hüküm 213 sayılı VUK’un 114. maddesine eklenen son fıkra ile olmuştur (3239/Md.9).

Yine 3239/26 sayılı Yasayla “Özel Usulsüzlükler ve Cezalarına” ilişkin olarak yapılan düzenleme 213 Sayılı VUK’un 2365 ve 2686 Sayılı Kanunlarla değişik 353. maddesiyle: “Fatura ve benzeri evrak almayanların cezası”:

“1. 232, 234, 235 ve 236. maddeleri gereğince verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzunu vermeyen ve almayanlardan her birine, her fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve meslek makbuzu için 5000 liradan (çiftçilerde 500 liradan) aşağı olmamak üzere bu vesikalara yazılması gereken meblağın (çiftçiler için yüzde biri) nispetinde özel usulsüzlük cezası kesileceği,”

2.Bu Kanunun 233. maddesinde yazılı perakende satış vesikaları (perakende satış fişleri, ödeme kaydedici cihazlarla verilen fişler ile giriş ve yolcu taşıma biletleri) ile sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi ve müşteri listesi kullanmak mecburiyetinde olanların bu belgeleri kullanmadıklarının, irsaliye ve yolcu listesini ayrıca taşıtta bulundurmadıklarının tespiti halinde, kullanmadıkları, bulundurmadıkları, aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verdikleri veya gerçek

bedelin altında düzenledikleri her bir belge için 5.000 lira özel usulsüzlük cezası kesileceği,”

Yukarıda sayılan her iki madde için;”Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 2.500.000 lirayı geçemeyeceği,”

“3.Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hâsılat defteri ve serbest meslek kazanç defterinin işyerinde bulundurulmaması veya bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama veya incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halinde ve vergi Kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her tespitte 25.000 lira özel usulsüzlük cezası kesileceği,”belirtilmiştir.

353. maddeye son fıkra olarak da “Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyanı getirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336. madde hükmü uygulanmaz.” şeklindeki hüküm eklenmiştir.

3239 sayılı Kanunun 27. maddesiyle 213 VUK’a eklenen Mükerrer 354. madde ile 01.01.1986 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, belge düzenini yerleştirmek ve bu suretle vergi kaçığının azaltılması amacıyla vergi sistemimize “işyeri kapatma cezası” uygulamaya konulmuştur. Bu madde gereğince: “Yetkililerce, 353. maddenin 1 ve 2 numaralı bentlerinde yazılı belgelerin bir takvim yılı içinde üç defa kullanılmadığının veya bulundurulmadığının tespiti halinde mükelleflerin işyerleri Maliye ve Gümrük Bakanlığı’nın kararı ile bir haftaya kadar kapatılabilir...” şeklindeki hükme yer verilmiştir.

Aynı kanunun son fıkrasında ise: “Mükellefler hakkında işyeri kapatma cezası uygulanmış olması, diğer cezaların uygulanmasına engel teşkil etmez.” hükmü getirilerek, mükellefin eylemine karşı işyeri kapatma cezasının uygulanmasının diğer cezai yaptırımları engelleyemeyeceği belirtilmiştir.

Aynı kanun ile getirilen 213 sayılı VUK’un 2365 sayılı Kanunla değişik 361. maddesi: “Yetkili makam ve memurlar tarafından Kamu idare ve müesseseleri ile

gerçek ve tüzel kişilerden 148 ve 149. maddeler gereğince istenilen belgeleri çekinme sebebi olmaksızın vermeyenler ile 150. maddenin 1-3 numaralı bentlerinde yazılı olanlardan bahsi geçen maddedeki bildirme mecburiyetini yerine getirmeyenlere 50 000 liraya kadar para cezası hükmolunur.” şeklinde değiştirilmiştir (3239/29).

Söz konusu kanun ile 213 sayılı VUK’un 2686 sayılı Kanunla değişik 376.²⁰⁶ maddesindeki değişiklik “kaçakçılık, ağır kusur, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim” ye ilişkin olmuştur. Yapılan değişiklikte, diğer cezaların yanı sıra özel usulsüzlük cezaları da indirim kapsamına alınmış ve kaçakçılık, ağır kusur ve kusur dolayısıyla kesilen cezalarda uygulanmakta olan üçte iki indirim oranı, kesilen cezanın yarısı olarak değiştirilmiştir(3239/31).

Bir başka düzenleme ise, 213 sayılı VUK’a 376. maddeden sonra 205 sayılı Kanunla eklenen bölümün Ek 4. maddesinin ikinci fıkrası değişiklikten önce indirim taleplerinin, mükellef veya vergi sorumlusu olanlar için vergi mahkemesinde dava açma süresi içerisinde yapılacağı hükmü, indirim talebinin mükellef veya cezaya muhatap olanlar için vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde yapılacağı şeklinde değiştirilmiştir.

3239 sayılı Kanun’un en önemli özelliği, ilk defa Türk Vergi Sistemi’ne “tarhiyat öncesi uzlaşma” müessesesini getirmiş olmasıdır²⁰⁷. Tarhiyat öncesi uzlaşma mükellefin ziyaa uğrattığı vergi ve kesilmesi gereken cezaların idare tarafından tarh edilmeden inceleme aşamasında başvurulabilecek bir uzlaşma türüdür. Bu şekilde mükelleflere uzlaşma yoluna giderek haklarında doğabilecek ağır yaptırımların önüne geçme avantajı sunulmuştur.

Bu durum verginin elde edilmesini sağlamanın dışında, cezaların caydırıcılığı açısından ceza politikasına ters bir uygulama olarak sisteme yerleştirilmiştir. Bu

²⁰⁶ Mükellef veya sorumlu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezası farkını yazılı süre içinde(otuz gün içinde) ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalanamayacağı ve bu (376. maddedeki) hükümlerin vergi aslına tabi olmaksızın kesilen, usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanacağı aynı Kanunun son fıkrasında belirtilmiştir.

²⁰⁷ Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliği 16.02.1987 gün ve 19734 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak 01.03.1987 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

doğrultuda, 213 sayılı VUK'a 376. maddeden sonra (205 sayılı Kanun'la eklenen bölüme) Ek 11 ve Ek 12. maddeler eklenmiştir.

Ek madde 11'de: "Maliye ve Gümrük Bakanlığı vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir... Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellefler ve muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler." şeklinde belirtilmiştir.

Ek madde 12'de ise: "2978 sayılı ücretlilere vergi iadesi hakkında Kanunun 6. maddesi uyarınca kesilen cezalar uzlaşma mevzuuna dâhildir." diyerek uzlaşmanın kapsamını genişletecek bir düzenleme yer verilmiştir.

213 sayılı VUK'un Mük. 257. maddesinin 3239 sayılı Kanunun 21. maddesiyle değişik birinci fıkrasında verilen geniş yetkilerle, idarenin defter ve düzenlenecek belgelere karşı gerekli önlemleri alarak, vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Bu şekilde, idari bir kuruluş olan Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş kayıt ve belge düzenini daraltma ve genişletme yetkisi verilmiştir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verilen kanundaki bu yetkiye Anayasa Mahkemesine taşınan bir dava ile itiraz edilme yoluna gidilmiştir. İptali istenen yasa kuralında dayanan Anayasa kurallarından biri de: "Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez (Anayasa Madde 7)." şeklindeki hüküm olmuştur. Ancak, Anayasa Mahkemesi iptal isteminin reddine karar vermiştir. Bu karara "karşı oy" veren üyelerin gerekçesinde ise bu durumun yasa'nın saptayıp sağdığı, sıralayıp istediği, tanımlayıp nitelediği bir yükümlülük değil, yasa yerine geçen Bakanlığın yaptığı ve yaptırdığı işlemler olarak görülmüştür²⁰⁸.

²⁰⁸ Anayasa Mahkemesi Kararı Esas sayısı:1990/29, Karar Sayısı:1991/37, Karar Günü:15.10.1991 R.G. Tarih-Sayı: 05.02.1992 -21133.

Aynı kanunla gelen bir başka düzenleme, 29783 sayılı Kanunun 6. maddesi aşağıdaki hallerden²⁰⁹ birisiyle, haksız yere vergi iadesine sebebiyet verilmesi durumunda, iade edilen bu meblağın üç kat cezası ile birlikte müsebbiplerinden geri alınacağı hüküm altına alınmıştır (3239/88).

Vergi iadesi ile haksız yere yapılan vergilendirme işleminin, mükellefler tarafından yolsuzlukla geri alınmaya çalışılması bir yandan idareyi meşgul ederken, diğer yandan da hazine menfaatini ihlal etmektedir ve durumun önüne geçilmesi için bu yasa maddesi gerekli görülmüştür. Ayrıca bu kanundan doğan mükellefiyetini zamanında ve tam olarak yerine getirmeyen işveren ve sorumlulara, vergi dairesince ödenen meblağın iki tutarında ceza kesileceği hükmüne yer verilmiştir.

3.5. 3505 sayılı Kanun

03.12.1988 tarihli 3505 sayılı Kanun²¹⁰, 01.01.1989 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun getirdiği düzenlemeler ile zamanında ödenmeyen veya tahsil edilemeyen vergilerden dolayı, hazinenin zarar görmesini önlemek amaçlanmıştır. Bu kanun Türk Vergi Sistemi'ne getirilen, vergi alacakları ve bunlara bağlı cezalar için “af” niteliğinde yasal düzenlemelerden biridir.

3505 sayılı Kanun ile 213 sayılı VUK'a getirilen en büyük düzenleme “Geçici Madde 1” ile olmuştur. Bu madde hükmü gereğince, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarih ve tarihe kadar, her bir vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi dairesi itibarıyla miktarı 500.000 lirayı aşmayan ve vadesi geldiği halde ödenmemiş olan vergiler ile bu tarih itibarıyla ihtilaflı hale getirilmiş ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan ve miktarı 500.000 lirayı aşmayan vergilerin % 30 fazlasıyla ve ihtilaf yaratmamak, yaratılmış ihtilaftan vazgeçmek kaydıyla 31.12.1998 tarihi

²⁰⁹ a) Vergi iadesine hak kazananların bilerek sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı vesikalar kullanmaları veya vesikaları tahrif etmeleri,

b) İşverenlerin ve sorumluların gerçek dışı Vergi İade Beyannamesi düzenlemeleri,

c) İşverenlerin ve sorumluların azami sınır ve oranlar konusundaki hükümlere aykırı olarak iade hesaplamaları,

d) Beşinci madde hükmüne uyulmaması,

e) İşverenlerin ve sorumluların hak sahiplerine ödemedikleri vergi iadesini süresinde vergi dairesine yatırmamaları.

²¹⁰ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 20015 sayılı Resmi Gazete'de 10.12.1988 tarihinde yayımlanmıştır.

sonuna kadar ödenmesi halinde, ödenen bu vergilere isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.

Bu maddenin uygulanmasına ait, usul ve esasların belirlenmesinde, Maliye ve Gümrük Bakanlığını yetkili kılan yasa koyucu, gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının %30 unu tahsil edebilmeyi amaçlarken, bu şekilde vergi sisteminin etkinliğini sağlayan ek yükümlülükleri göz ardı etmiştir. Bu şekilde vergi tahsilâtının hızlandırılarak bütçe gelirlerinin artırılması için, vergi gelirlerinin bir kısmından vazgeçen devlet, cezaların caydırıcılığını azaltmanın yanında vergisini düzenli ödeyen mükelleflere karşı adaletsiz bir uygulama alanı yaratılmıştır.

213 sayılı VUK'un 352. maddesine getirilen değişiklik II. derece usulsüzlük cezalarına “Vergi Kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç)” şeklindeki bent eklenmiştir(3505/4).

Aynı kanunla, 213 sayılı VUK'unun “işyeri kapatma cezası” başlıklı Mükerrer 354. maddesine getirilen değişiklik ile 01.01.1992 tarihi itibarıyla işyeri kapatma cezası uygulanacak safhaya gelen işyerleri hakkında; bu cezaya karşı ihtilaf yaratılmaması veya yaratılmış ihtilaftan vazgeçilmesi ve 353. maddenin 4 numaralı bendinde yer alan özel usulsüzlük cezalarının bu Kanunun getirdiği hükümlere göre ödenmesi halinde işyeri kapatma cezası uygulanmayacağı belirtilmiştir (3505/5).

VUK'un 353. maddesine eklenen son fıkra ile kapatılan işyerine asılan, kapatmaya ilişkin levhanın görünmesinin engellenmesi veya başka bir levhanın veya duyurunun işyerinin herhangi bir yere asılması halinde, uygulanmakta olan kapatma cezasının; bu cezanın süresi kadar artırılarak uygulanacağı hükme bağlanmıştır (3505/6).

3505 sayılı Kanunla “tarhiyat öncesi uzlaşma” konusuna ilişkin Ek Madde 11'e eklenen fıkra ile “Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu Kanunun 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanır.” şeklindeki hüküm olmuştur. Bu düzenleme ile daha önce 3239 sayılı yasa ile getirilen tarhiyat öncesi uzlaşma yolu gecikme faizi kapsamına alınmıştır.

Sonuç olarak, “af” niteliğindeki 3505 sayılı Kanun ile 1988 yılında hedeflenen vergi tahsilâtı 15.100 milyar lira, gerçekleşen ise 14.232 milyar lira

olmuştur. Hedefin gerçekleşme oranının % 94,3'ü sağlanmıştır. 1988 yılında bir önceki yıla göre vergi gelirlerinde %57,2 artış sağlanmış ancak, enflasyondan dolayı 12 aylık ortalamalara göre TEFE (ÜFE) artışı ile vergi gelirleri tahsilât artışının farkı % -13,3 düzeylerinde gerçekleşmesinden dolayı reel bir artış sağlanamamıştır.

3.6. 3946 sayılı Kanun

26.12.1993 tarihli 3946 sayılı Kanun²¹¹, birçok kanunları değiştirdiği gibi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nu da değişikliğe uğratmıştır. 3946 sayılı Kanun'un genel gerekçesinde bu durum²¹²:

-Ülkemizde yaşanan ekonomik, mali ve sosyal gelişmelere paralel olarak vergi sisteminin daha adil hale getirilmesi,

-Vergi tabanının yaygınlaştırılması,

-Vergi sisteminin basitleştirilmesi,

-Belge düzeninin daha iyi şekilde işler hale getirilmesi,

-Vergilemede etkinliğin sağlanması yönünde gerekli düzenlemelerin yapılmasının zorunluluk haline gelmesi olarak ifade edilmiştir.

1986 yılından itibaren VUK'da yer alan maktu hadler ve miktarlar ile nispi hadleri arttırmaya ve bunları kanuni seviyelerine indirmeye yetkili kılınan Bakanlar Kurulu'nun bazı maddelerde artırım yetkisi kalmadığından bunlara ilişkin değişikliklere gidilmiştir. Bu doğrultuda, 213 sayılı VUK'un 414. maddesine 3946 sayılı Kanun'la²¹³ aşağıdaki c ve d bentleri eklenmiştir(3946/1).

(c) bendinde VUK'un 104, Mükerrer 115, 177, 232, 252, Mükerrer 298, 313, 343, 344, 345 Mükerrer 347,353, Mükerrer 355, 356 ve 361. maddeleri ile kanuna bağlı usulsüzlük cezalarına ait cetvelde yer alan maktu had ve miktarlar 01.01.1993 tarihi itibarıyla geçerli olan had ve tutarlarına yükseltilmiştir. Bu bent ile amaçlanan, Bakanlar Kurulu'na verilen yetki ile çeşitli zamanlarda değiştirilen maktu hadler ve

²¹¹ 30 Aralık 1993 gün ve 21804(M) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²¹² 3946 sayılı Kanun Gerekçesi, Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporu, s.117.

²¹³ Ayrıca, 3946 sayılı Kanunla 04.01.1961 tarihli 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 40. maddesi, 41. maddesi, 205 sayılı Kanunun 22. maddesi ile eklenen 10 uncu maddesi kaldırılmıştır.

miktarları ayrı ayrı arttırıp, bunlara yeniden işlerlik kazandırmak, dolayısıyla da vergi cezalarında parasal yaptırımını arttırmak olmuştur.

Yasa koyucu, Bakanlar Kurulu'nun kendi yetki alanına giren kanunlardaki maktu had ve miktarları arttırmadığı takdirde, her bir takvim yılı için yeniden değerlendirme oranında arttırılması amacıyla uygulanacak maktu had ve miktarların tespitine açıklık getirmek amacıyla (d) bendini eklemiştir. Şöyle ki, bu yetkinin kullanılmadığı zamanlarda yeniden değerlendirme oranı kanuni bir miktar olarak devreye girerek, ülkemizde yaşanan ekonomik ve mali gelişmelere paralel olarak yükseltilecek hadlerle, vergi ve ceza gelirleri enflasyona karşı korunmaya çalışılmıştır.

Diğer bir düzenleme ile ise, 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı VUK'un Ek 13. maddesinin 4 numaralı fıkrasının birinci paragrafında yer alan "Bakanlar Kurulu" ibaresi "Maliye Bakanı" olarak, (a) bendinde yer alan % 35 oranı % 50, % 45 oranı da % 60 olarak değiştirilmiştir. (3946/2).

Son olarak, 3946 sayılı Kanunla 6183 sayılı AATUHK'un 51. maddesinde yapılan bir değişiklikle, kesinleşen ve vadesinde ödenmeyen özel usulsüzlük cezası hariç, kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezalarına, vade tarihinden itibaren tahsil süresine kadar geçen süre zarfı için gecikme zammı uygulanması esası getirilmiştir (3946/3).

3.7. 4008 sayılı Kanun

24.06.1994 tarihli 4008 sayılı Kanun²¹⁴ ile VUK'a 01.01.1995 tarihinden geçerli olmak üzere VUK'un 344. maddesinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişiklikle, kaçakçılık suçu, "...mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyasına sebebiyet verilmesi..." olarak yeniden tanımlanmıştır. Böylece kaçakçılık cezasının kesilebilmesi vergi ziyasında "kasıt" unsurunun bulunması şartına bağlanmıştır.

Aynı kanunda sayılan hallerden biri ile vergi ziyasına sebep olunması durumunda kastın varlığının kabul edileceği ifade edilmiştir. Yapılan düzenleme ile "...Kastın varlığının ispat külfeti iddia edene aittir." şeklindeki hükme göre, vergi

²¹⁴ 06.07.1994 tarih ve 21982 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ziyaında sebebiyet verilmesinde, kastın varlığına ilişkin ispat külfeti ilke olarak vergi idaresine yüklenmiş, mükellef tarafından kastın mevcut olmadığının iddia edilmesi halinde ise ispat külfeti mükellefe yüklenmiştir²¹⁵.

Kaçakçılık fiillerine iki yeni kaçakçılık suçu eklenmiştir. Bunlardan biri, “vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterleri tutmamak”, diğeri de “vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususları kaydetmemek” fiilleridir (4008/13).

Diğeri bir değişiklikle, 213 sayılı VUK’un “ağır kusurda ceza” konusunda 349. maddeye ilişkin olarak, ağır kusur sayılan fiilleri işleyen mükelleflere veya sorumlulara ziya uğrattıkları verginin iki katına çıkartılan bir ceza yaptırımını öngörölmüştür (4008/15). Ayrıca, değişiklik öncesi ticari, zirai ve mesleki kazançlarla ilgili faaliyetlerin vergi dairesinin bilgisi dışında bırakılması, kaçakçılık fiilleri kapsamında iken, değişiklikle ağır kusur fiilleri kapsamına alınmıştır.

213 sayılı VUK’un 350. maddesinin başlığı “Tahrire dayanan vergiler ile kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilen beyannameler için kusur cezası” şeklinde değiştirilmiş ve maddeye birinci fıkradan sonra gelmek üzere: “Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, Kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilen vergi beyannameleri için ziyaa uğratılan verginin %50’si tutarında kusur cezası kesilir.” şeklindeki fıkra eklenmiştir (4008/16).

“Özel usulsüzlükler ve cezaları” na ilişkin olarak VUK’un 353. maddesi başlık olarak “Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğeri şekil ve usul hükümlerine uyulmaması” şeklinde değiştirilmiş ve madde yeniden düzenlenmiştir. Özel usulsüzlük cezası kesilmesinde üst sınır kaldırılmış, perakende satış vesikalarını düzenlemeyenler için kesilecek özel usulsüzlük cezası arttırılmış, mükellef olmayanların satın aldıkları mallar ve hizmetler için belge almamaları halinde de özel usulsüzlük cezası kesilmesi kapsama alınmıştır.

²¹⁵ 229 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğı, www.alomaliye.com/gvk_229.htm-14k, (01.03.2011).

Günü gününe tutulma zorunluluğu bulunan defterlerin işyerinde bulunmaması ve Bakanlıkça belirlenen muhasebe standartlarına uyulmaması halinde özel usulsüzlük cezası kesilmeyeceği hüküm altına alınmıştır (4008/17).

Getirilen bir başka düzenleme ise, 213 sayılı VUK'nun “işyeri kapatma cezası” başlıklı Mük. 354. maddesine üçüncü fıkradan sonra gelmek üzere iki yeni fıkra eklenmiştir(4008/18). Bu maddeye göre dördüncü fıkra ile uygulanacak safhaya gelen işyeri kapatma cezasının, kapatma kararının uygulanmasından önce mükelleflerin yazılı olarak istemeleri halinde para cezasına çevrilme olanağı getirilmiştir.

Kanun koyucu işyeri kapatma cezasının para cezasına çevrilme şartını mükellefin isteği üzerine kapatma kararının gerçekleşmesinden öncesine bağlamıştır. Ancak, böyle bir uygulamadan mükellef sadece bir takvim yılı içerisinde işlenen fiillerinden dolayı bir kez böyle bir imkândan yararlanabilecektir. Böylece en azından bir takvim yılında mükelleflerce aynı fiillerin tekerrürünün gerçekleşmemesi önlenmiş olacaktır. Diğer yandan, para cezası yaptırımını tercih eden mükelleflere hesaplanan para cezasını tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde ödenmediği halde, mükellef hakkında işyeri kapatma cezası uygulanmaktadır²¹⁶.

213 sayılı VUK'un 358. maddesinin 1 numaralı bendinde yapılan değişiklikle, fatura, gider pusulası, serbest meslek makbuzu ve müstahsil makbuzunun bir hesap dönemi içerisinde dört defa düzenlenmemesi ile vesikasız mal bulundurma fiilinin aynı hesap dönemi içinde iki defa tespiti kaçakçılığa teşebbüs suçu olarak belirlenmiştir.

Sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi ve günlük müşteri listelerinin bir hesap dönemi içinde iki ayrı tarihte düzenlenmemesi fiilleri ise kaçakçılığa teşebbüs suçunun kapsamından çıkartılmıştır. Bu Kanun'un 2 numaralı bendinde ise, 127. maddenin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sürücüsünün bu fiili kaçakçılığa teşebbüs suçu olarak belirlenmiştir.

²¹⁶ 4008 sayılı Yasanın 40. maddesi gereğince, bu değişikliklerden 344, mükerrer 347, 349, 359 ve 360. maddelerde yapılanlar ile uzlaşma müessesine ilişkin Ek 1. ve Ek 11. maddeleri 01.01.1995 tarihinde, diğerleri ise kanunun yayım tarihi olan 06.07.1994'te yürürlüğe girmiştir.

Değişiklik öncesinde 3 numaralı bentte muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge basanlar veya basıp dağıtanlar, yönetmelikte belirtilen bildirim görevini yerine getirmeyen anlaşmalı matbaalar ile 4 numaralı bentte anlaşması olmadığı halde bu Kanun uyarınca tutulması veya düzenlenmesi zorunlu belgeleri basanlar ve bu belgeleri kullananlara ilişkin hükümler birleştirilmiş, 3 numaralı bent olarak hüküm altına alınmıştır (4008/19).

Kaçakçılıkta yaptırım olarak ise, 213 sayılı VUK'un 359. maddesinin birinci fıkrasında yapılan değişiklikle, öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezanın alt sınırı “üç ay”dan “altı ay”a çıkartılmıştır. Hapis cezalarının paraya çevrilmesinde “asgari ücret” endeksinden vazgeçilmiştir. Böylece, hapis cezalarının 647 sayılı Kanun hükümleri uyarınca uygulanması esası getirilmiştir (4008/20).

Kaçakçılığa teşebbüste hapis cezasının düzenlendiği 360. maddede hapis cezasının alt sınırı “bir ay”dan “üç ay”a çıkartılmış, hapis cezalarının ağır para cezalarına ertelenmesinde “asgari ücret sistemi” muhafaza edilmiş ve hapis cezasının para cezasına çevrilmesi halinde, bu para cezasının ertelenemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Diğer yandan, ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyete ilişkin fer'i ceza uygulaması ile hükmün ilanı hususları yasa metninden çıkartılmıştır (4008/21).

213 sayılı VUK'a 376. maddeden sonra gelmek üzere 205 sayılı Kanunla eklenen Ek 1. maddenin birinci fıkrası ile 3239 sayılı Kanunun 33. maddesi ile eklenen Ek 11. maddenin birinci fıkrası yeniden düzenlenmiştir. İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi cezalarının kaçakçılık suçu cezasının olması halinde tarhiyata ilişkin vergi ve cezanın uzlaşma mevzuu yapılamayacağı öngörülmüştür. Böylece, 01.01.1995 tarihinden itibaren kaçakçılık suçu ve cezası gerektiren vergi ve cezalar tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamından çıkartılmıştır (4008/22).

3.8. 4108 sayılı Kanun

Özellikle, her Türk Vatandaşına tek bir hesap numarası²¹⁷ verilmesi uygulamasını gerçekleştiren, 25.05.1995 tarihli 4108 sayılı Kanun, ekonomik olayların etkin bir şekilde kavranılmasını sağlamak amacıyla, kamu kurum ve kuruluşlarının gerçek ve tüzel kişilerle olan ilişkileri sırasında, tek hesap numarasının tüzel kişilere de kullandırılmasının sağlamayı; böylece belge düzeninin disipline edilerek vergiyi doğuran işlemlerin de zamanında tespiti yönünde adımlar atmayı amaç edinmiştir²¹⁸.

4108 sayılı Kanun’la “özel usulsüzlükler ve cezaları” na ilişkin olarak 353. maddedeki verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine belge için 1.500.000 liradan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağ farkının %10’u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesileceği belirtilmiştir. Değişiklik öncesi, meblağ farkının %25’i nispetinde kesilecek ceza, değişiklikle %10’ a indirilmiştir. Ayrıca, bir takvim yılında her bir belge nevi için kesilecek özel usulsüzlük cezalarının toplamının 750.000.000 lirayı geçemeyeceği hüküm altına alınmıştır (4108/8).

Kanun maddesinin 2 numaralı bendinde ise, 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 tespiti halinde her bir belge için özel usulsüzlük cezası kesilmesi öngörülmüştür.

4108 sayılı Kanunla VUK’nun 359. maddesinde yapılan değişiklikle belgelerin tahriri ile defter kayıtlarının tahriri için farklı cezalar öngörülmüş; defterlerin tahriri için altı aydan üç yıla kadar hapis cezasına ve verilen

²¹⁷ “Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan her gerçek kişi ile tüzel kişilere bir vergi numarası verilir. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye ve vergi numarasının kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerle ilgili kayıtlarda ve düzenlenecek belgelerde kullanılması mecburiyetini getirmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir (VUK Md.8).”

²¹⁸ 4108 sayılı Kanun Gerekçesi, s.6.

mahkûmiyetin paraya çevrilmesi sonucu bu cezanın ertelenmeyeceği, belgelerin tahrifi içinse üç yıldan beş yıla kadar ağır hapis cezasına hükmedileceği belirtilmiştir (4108/9).

Sonuç olarak, VUK’a ilişkin ceza mahkemelerinde bir önceki yıldan kalan dava sayılarını göz ardı ettiğimizde; 1994 yılında 28.686 sanıktan 12.414’üne mahkûmiyet, 13245’ine beraat kararı verilirken; 4108 sayılı Kanun’un yürürlüğe girdiği yıl olan 1995 yılında 15090 sanıktan 7679’una mahkûmiyet, 4316 kişiye berat kararı verilmiştir. 1995 yılında bir önceki yıla göre, sanık sayısı % 47,3 oranında azalmıştır²¹⁹.

3.9. 4208 sayılı Kanun

Türkiye’de ilk defa, 13.11.1996 tarihli 4208 sayılı ve 1996 tarihli “Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun²²⁰” hükümleriyle, kara para tanımına hukuksal bir statü getirilmiştir. 4208 sayılı Kanun’un 2. maddesinin a bendinde, belli kanunlar ve kanun maddeleri sayılarak:

“Bu kanunların ve kanun maddelerinin suç saydığı fiillerin işlenmesi suretiyle elde edilen para, para yerine geçen her türlü kıymetli evrak, mal, gelirler, bir para biriminden diğerine çevrilmesi de dâhil söz konusu para, evrak, mal ve gelirlerin birbirine dönüştürülmesinden elde edilen menfaat ve değerler” kara para olarak kabul edilmiştir.

Bu doğrultuda, devlet hazinesine karşı işlenen vergi kaçakçılığı suçuna karşı, 4208 sayılı Kanunla, 213 sayılı VUK’un 359. maddesinin (b) fıkrasındaki sayılan suçlardan kazanılan paralar “evrakta sahtekârlık” başlığı altında “kara para” kapsamına alınmıştır²²¹.

²¹⁹ T.C. Adalet Bakanlığı, “Ceza Mahkemelerinde Ceza Hükmi Taşıyan Özel Kanunlar Uyarınca Karara Bağlanan Davaların Sanıkları Hakkında Verilen Kararların Suç Türüne Dağılımı İstatistikleri”, http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/ISTATISTIKLER/1996/ac_cik.htm, (24.03.2016).

²²⁰ Bu kanun 19.11.1996 tarihli 22822 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

²²¹ Diğer yandan, her bir ülke itibariyle, mevcut kara para mevzuatının uygulayıcı birimleri genel olarak “Mali İstihbarat Birimi (Financial Intelligence Unit)” adı altında anılmakta olup, Türkiye’de bu görev Maliye Bakanlığı’na bağlı Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK) tarafından yürütülmektedir.

3.10. 4369 Sayılı Kanun (Reform)

Tüm vergi kanunlarında yer alan maddelerin, yirmide birini değiştiren²²², 4369 sayılı Kanun; Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından 22.07.1998 tarihinde kabul edilmiş, 01.01.1999 tarihinden itibaren de yürürlüğe girmiştir. Bir reform niteliğinde olan bu kanunla vergi cezaları açısından da köklü değişiklikler yapılmıştır. Böyle bir vergi reformunun temel ilkeleri ise²²³:

- vergi tabanının genişletilmesi,
- kayıt dışı ekonominin kayda alınması,
- sistemin basit ve açık hale getirilmesi,
- vergisini düzenli ödeyen bireylerin vergi yükünü artırmadan, vergi gelirlerinin artırılması

gibi amaçlar doğrultusunda belirlenmiştir. Ayrıca, bu reformun kanun gerekçesinde ceza sistemine caydırıcılık ve basitlik kazandırarak, ceza sisteminde ekonomik suça ekonomik ceza ilkesini hayata geçirmeye çalışmak, bu yasayla ulaşılması gereken nihai hedef olarak ifade edilmiştir. Özellikle VUK'un "ceza hükümleri" bu değişiklikten oldukça büyük bir pay almıştır.

Vergi mahremiyetine ilişkin olarak, 213 sayılı VUK'un 5. maddesine eklenen ek fıkra ile mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının Maliye Bakanlığı'na açıklanabileceği, Maliye Bakanlığı'nın bu yetkisini mahalline devredebileceği öngörülmüştür (4369/1)²²⁴.

Getirilen bu hükümle mükelleflerin bu şekildeki bilgilerinin kamuoyuna açıklanması olanağı getirilerek, mükelleflerin "itibar kaybı" kaygısı ile karşı karşıya

²²² 4369 Sayılı Kanunun Gerekçesi, Kanun Tasarısı Ve Komisyon Raporları, s.347.

²²³ 4369 Sayılı Kanunun Gerekçesi, Kanun Tasarısı Ve Komisyon Raporları, s.344.

²²⁴ VUK'un 5. maddesine 3418 sayılı Kanunla eklenen fıkra ile sahte veya yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, sadece mesleki kuruluşlara bildirilmesi öngörülmüş iken, 4369 sayılı Kanunla mesleki kuruluşların yanında 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına da bildirilmesine imkân sağlanmıştır. Seyit Ahmet Baş, 4369 Sayılı Kanunla Mesleki Kuruluşlara Getirilen Vergi Mahremiyeti Sorumluluğu, *archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/44MaliCozum/03SeyitAhmetBas13.doc*, (03.08.2016).

kalmaları sağlanmıştır. Bu şekildeki teşhir edilme cezası, caydırıcılık açısından haysiyet kaybı hissedebilecek mükellefler için, etkin bir yaptırım olmuştur.

Diğer bir düzenleme ile de, 213 sayılı VUK'nun "Tekerrür" başlıklı 339. maddesi değişiklik öncesi haliyle vergi cezalarında tekerrür uygulamasının suçların aynı türden olma şartı, değişiklikle ilk suçun kesinleşmesinden sonra tekrar suç işleme şartına dönüştürülmüştür (4369/9). Ancak, bu düzenleme ile ceza uygulamasında yeniden bir karışıklığa neden olunmaması amacıyla, tekerrür halinde kesilen vergi cezalarının artırımında herhangi bir farklılığa gidilmemiştir.

Yine bu kanun ile 213 sayılı VUK'un suçlarda birleşme ilgili 340. maddesi yeniden düzenlenmiştir (4369/10). Söz konusu değişiklik "vergi cezaları ile Türk Ceza Kanunu ve diğer Kanunlarda yazılı cezalar" ibaresi şeklindeyken; "vergi cezaları ile bu kanunun 359. maddesinde yazılı cezalar ve diğer kanunlarda yazılı cezalar" şeklini almıştır. Bu şekildeki bir değişiklikle söz konusu yasa netliğe kavuşturulmuş, "Türk Ceza Kanunu" ibaresi kaldırılarak da uygulamadaki tereddütlere son verilmek istenmiştir²²⁵. Böylece hapis cezasını gerektiren suçlarla ilgili vergi cezaları Vergi Usul Kanunu kapsamına alınmıştır.

4369 sayılı Kanunla, 01.01.1999 tarihinden itibaren, VUK'un ceza hükümlerinde yapılan değişikliklerden sonra vergi cezaları; vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezaları ve özel usulsüzlük cezası halini almıştır. Bu düzenlemeler ışığında 213 sayılı VUK'un 335. maddesinde yer alan vergi ziyayına yol açan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları, VUK'un 344. maddesinde "vergi ziyai cezası" başlığı altında toplanmıştır (4369/11).

Vergi ziyai suçunun öncelikle tarifi: "Vergi ziyai suçu mükellef veya sorumlu tarafından 341. maddede yazılı hallerde vergi ziyayına sebebiyet verilmesidir." şeklinde tanımlanmıştır (VUK Md.344/I). Yasa koyucu, vergi ziyai cezasını ise, ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre

²²⁵ VUK Madde 340'da bu durum: "Bu Kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer Kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez. Bu Kanunla 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 olmaz." şeklinde hüküm altına alınmıştır.

için, 112. maddeye göre, ziya uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle hesaplanmasını öngörmüştür (VUK Md.344/II).

Böylece, daha önce belirlenmiş fiiller ile matrah farkı ve vergi farkı gibi ölçülere göre türleri belirlenen ve ziya uğratılan verginin üç katı, iki katı ve yüzde ellisi oranında kesilmekte olan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları yürürlükten kaldırılmış²²⁶, vergi ziyanda birlik ve basitlik sağlanmıştır.

Vergi ziyama 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacaktır (VUK Md.344/III). Yapılan bu düzenlemeyle, kaçakçılık cezası gerektiren suçlar, 213 sayılı VUK'un 359. maddesinde "kaçakçılık suçları ve cezaları" başlığı altında düzenlenmiş, bunların yaptırımı olan vergi kaybı sonucunda uygulanacak ceza tutarı "üç kat" olarak tatbik edilerek, fiillerin ağırlıklı olarak adli yargıya intikal ettirileceği hüküm altına alınmıştır.

Vergi incelemesine başlamasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, Kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek cezanın yüzde 50 oranında uygulanacağı hüküm altına alınmıştır (VUK Md.344/IV).

213 sayılı VUK'un 353. maddesine, belge düzenine uymayanlar hakkında Ek Bentler (8-9-10) ilave edilmiştir. Böylece, belge basımı ile ilgili görevli matbaa işletmecilerine²²⁷, vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlara²²⁸ ve Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin ikazına durmayan aracın sahibine²²⁹ özel usulsüzlük cezası kesilmesi öngörülmüştür (4369/12).

²²⁶ 280 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
www.alomaliye.com/vuk_tebdigleri/vuk_280.htm-33k, (11.02.2016).

²²⁷ Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine 75 milyon lira özel usulsüzlük cezası kesilir (VUK Md.353 Ek Bent 8).

²²⁸ 4358 sayılı Kanun uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Maliye Bakanlığının belirleyeceği standartlarda, araçlarla (yazı, manyetik ortam, disket, mikro film, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirmeyenler hakkında 75 milyon lira özel usulsüzlük cezası kesilir. Ceza kesilenler, ödedikleri ceza için fiilleri ile ceza kesilmesine neden olan kişilere rücu edebilirler (VUK 353 Ek Bent 9).

²²⁹ Bu Kanunun 127. maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi asına 75 milyon lira özel usulsüzlük cezası kesilir (VUK Md. 353 Ek Bent 10).

4369 sayılı Kanunla getirilen bir diğer düzenleme ise, bilgi verme zorunluluğuna ve defter ve belge ibrazına ilişkin hususlara uymayanlara uygulanacak cezalara ilişkin değişikliklerdir. Bu doğrultuda, “Bilgi Vermekten Çekinenler İle 216, 257 ve Mükerrer 257. madde Hükümüne Uymayanlar İçin Ceza” ya ilişkin olarak 213 sayılı VUK’un Mükerrer 355. maddenin kapsamı genişletilmiştir (4369/13). Daha önce bilgi verme görevini yerine getirmeyen kamu idare ve müesseseleri için özel usulsüzlük cezası kesilmez iken, 4369 sayılı Kanun’la kamu idare müesseselerinden istenilen bilgilerin verilmemesi halinde bunların yöneticilerine özel usulsüzlük cezası kesilmesi öngörülmüştür²³⁰.

Haklarında kanunun ceza hükümlerinin uygulanacağını yazılı olarak bildirilme şartının olduğunu ve özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmelerinin tebliğ edileceği, verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde ise kanunda belirtilen usulsüzlük cezalarının bir kat arttırılmak suretiyle uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Diğer yandan, 4369 sayılı Kanunla aynı kişilere değişiklik öncesi uygulanan hapis cezasını düzenleyen VUK’un 361. maddesi (ki bu madde bir aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörüyordu) yürürlükten kaldırılmıştır.

4369 sayılı Kanun ile 213 Sayılı VUK’un hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçlar ve cezalara ilişkin olarak fiillerin vergi kaybına yol açıp açmadığına ve tarh dönemi içerisinde oluşup oluşmadığına bakılmaksızın, kesilecek vergi ziyai cezası yanında, kolayca adli yargıya intikalini ve cezalandırılmalarını sağlamaya yönelik düzenlemeler yapılmıştır (4369/14)²³¹.

Bilindiği üzere Vergi Hukuku’nda vergi cezası kesilebilme şartı verginin kayba uğratılmış olmasıdır. Ancak bazı durumlarda ihmalden, hatadan, usulsüzlükten vergi kaybı doğabileceği gibi, tüm bunların ileri safhalarında nitelikli ve kasıtlı vergi

²³⁰ 280 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Tebliği.

“Bu Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257. maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257. madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dâhil); birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 100.000.000 lira, ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 50.000.000 lira, bunların dışında kalanlar hakkında ise 25.000.000 lira özel usulsüzlük cezası kesilir (VUK Mükerrer Md 355).”

²³¹ 4369 Sayılı Kanun Gerekçesi, *a.g.e.*, s.356.

kayıpları da doğabilmektedir. Yapılan düzenleme ile suçlara göre ceza, başka bir ifadeyle kasıt unsuru taşıyan fiillerle (suçlarla), kabahat veya kusur niteliği taşıyan fiiller arasında bir ayrıma gidilmiş, fiillere karşı uygulanan cezaların mahiyeti değişmiştir. Ayrıca, yasa koyucu kastı, niyet, amaç ve plan unsuru üzerine odaklanmış, bu üçünün varlığını kastın varlığı olarak görmüştür.²³²

Yine aynı maddede işlenen kasıtlı suçlarda, TCK'nın caydırıcı özelliği göz önünde bulundurulmuştur. Buna yönelik olarak da 213 sayılı VUK'un 359. maddesi değişiklik öncesi hapis cezasını gerektiren ve 344. maddenin ikinci fıkrasında altı bent olarak sayılan suçlar²³³ 359. maddeye taşınmıştır. Defter ve kayıtlarda hile yapan, gerçek dışı veya konuyla ilgili olmayanlar adına hesap açanlar, vergi matrahını azaltmaya dönük olarak başka defter ve kayıt ortamlarında hesapları ve işlemleri izleyenler ile defter ve belgeler ile ibrazı zorunlu diğer kayıt ortamlarını gizleyenler hakkında adli makamlarca “altı aydan üç yıla kadar hapis cezası” öngörülmüştür.

Kayıt ve belgeleri tahrif eden veya belgelerin aslının ya da örneğinin sahtesini düzenleyenler, temin edenler ile sahte ve içerik itibariyle yanıltıcı belgeyi düzenleyen veya kullananlar hakkında ise, “on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası” na çarptırılma olanağı getirilmiştir. Bu hüküm kapsamında verilen bir yıla kadar hapis cezalarının paraya çevrilmesi mümkün kılınmış ve paraya çevrilme işleminde, her bir gün için asgari ücretin brüt tutarının yarısının dikkate alınması benimsenmiş ve bu şekilde verilecek para cezalarının ertelenememesi de ayrıca hükme bağlanmıştır²³⁴.

Sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğe kadar, Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanmamıştır. Bu tanımlamalar 4369 sayılı Kanunla değiştirilen VUK'un 359. maddesinin (b) fıkrasının 1 numaralı bendinde “gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge” ve yine aynı yasa maddesinin (a) fıkrasının 2

²³² 4369 Sayılı Kanun Gerekçesi, *a.g.e.*, s.357.

²³³ Değişiklik öncesi bu fıkra hakkında yaptırım, “kaçakçılık suçunun tarifi” başlığı altında, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve bilerek kullanılması fiilleri, kaçakçılık suçu olarak tanımlanmış ve ziya uğratılan verginin tutarının üç katı olarak tanımlanan vergi ziyat cezasının yanında üç yıldan beş yıla kadar ağır hapis cezası ile belirlenmişti.

²³⁴ Mehmet Korkusuz, “Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Fiillerinin Sonuçları”, *www.abchukuk.com/makale/belge.doc*, (15.02.2016).

numaralı bendinde ise muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, ”gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte, bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge” olarak tanımlanmıştır. Böylece daha önce VUK yasalarında yer almayan bu tanımlarla yer alan kanuni boşluk giderilmiştir²³⁵.

Bu reformun getirdiği düzenlemelerden bir diğeri de, 213 sayılı VUK’un daha önce ceza sisteminde kaçakçılık veya kaçakçılığa teşebbüse ilişkin iştirak, teşvik, yardım halleri ayrı ayrı maddeler halinde düzenlenen fiilleri bu düzenleme ile kaçakçılık ve kaçakçılığa teşebbüs hali sayılan fiilleri birleştirmiş olmasıdır. Böylece, 4369 sayılı yasadan önce VUK’un suça katılma hallerinin düzenlendiği 338, 346 ve 347. (sırasıyla, “İştirak”, “Teşvik” ve “Yardım” başlıklı²³⁶) maddeleri kaldırılarak bu maddelerin yerini VUK’un 360. maddesinin almış olmasıdır²³⁷. Yapılan değişiklikle 360. madde sadece iştirak halini değil, teşvik ve yardım fiillerini kapsayacak şekilde düzenlenmiştir (4369/15).

Reformun öncesine bakıldığında, ceza tertibi açısından da iştirak ve teşvik aynı nitelikte görülüp, asli fail için tertip olunan cezanın iştirakçi ve teşvik eden için de uygulanacağı, yardım fiilinde ise cezanın yarısına hükmolunacağı belirtilmekte iken; 4369 sayılı reformla iştirak, teşvik ve yardım tek bir yasa maddesi altında toplanmıştır. Diğer yandan bu yeni reformla, VUK ‘un 359. maddesinde sayılan fiillere iştirak edenler ile bu faili bu fiilleri işlemeye azmettirenlere, asli fail için öngörülen cezalar uygulanarak, yardım halinde ise yardım eden için cezanın dörtte biri oranında bir ceza tahsisine hükmolunmuştur.

4369 sayılı Kanun’un ile 213 sayılı VUK’un 368. maddesinin sonuna eklenen bir fıkra ile vergi ziyai cezasının da vergi aslı gibi gecikme faizine tabi tutulması esasını getirmesidir. Bu düzenleme kanunda: “Şu kadar ki, dava konusu yapılan vergi ziyai cezasına, dava açma süresinin sonundan yargı kararının idareye tebliğ tarihine

²³⁵ Nalbat, “V.U.K. ve T.C.K. Açısından Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Bilerek Ya Da Bilmeyerek Ayrımı”, *a.g.e.*, s.4.

²³⁶ Ayrıca, 4369 sayılı Kanunun 82. maddesiyle ” Kaçakçılıkta Ceza (VUK 345)”, Ağır Kusurun Tarifi ”(VUK 347)”, Kusurun Tarifi (VUK 348)”, Ağır Kusurda Ceza ile Kusurda Ceza(VUK 349)”, Tahrir Dayanan Vergiler İle Kanuni Süresi Geçtikten Sonra Kendiliğinden Verilen Beyannameler İçin Kusur Cezası (VUK 350)” başlıklı maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır.

²³⁷ Aynı zamanda önceki uygulamada kaçakçılık ve kaçakçılığa teşebbüs fiillerinin her ikisi için de söz konusu olabilen iştirak hali, yapılan bu düzenleme ile 360. maddenin de başlığını oluşturmaktadır.

kadar geçen süreler için, 112. maddede belirtilen usul ve oranda gecikme faizi hesaplanır ve cezanın ödeme süresi içinde ödenir.” şeklinde hüküm altına alınmıştır (4369/16).

Paranın aşınmaya uğramadan tahsil edilmesini amaçlayan bu düzenlemeye göre, tarhiyatın bulunduğu dönemden cezanın tahakkuk ettiği döneme kadar geçen süre için aynı kanunun 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanacaktır²³⁸. Gecikme faizini beraberinde getiren bu yenilikle ceza politikasına etkinlik ve caydırıcılık kazandırılmaya çalışılmıştır. Diğer yandan, vergi kayıplarını engellemek amaçlı, vadelerinden sonra ödenen vergi, resim, harç ve ceza mahiyetinde olan asli amme alacaklarına gecikme faizi uygulaması ve asıl alacakla birlikte tahsil edilmesi gerekliliği hüküm altına alınmıştır.

Bir başka açıdan haksız yere kendisinden vergi alınan mükellef için aynı uygulamanın söz konusu olmaması bazı düşünürler tarafından gecikme faizinin haksız bir uygulama olduğunu ortaya çıkarmaktadır. Şöyle ki, hukuka aykırı vergilendirme işlemleri dolayısıyla tahsil edilip yargı kararı üzerine geri verilen dolayısıyla, mükelleflerin, devletin vergi alacaklarını normal vade tarihinde tahsil edememesi sebebiyle uğradığı zararların aynına uğradıkları da savunulmaktadır²³⁹.

4369 sayılı Kanunun getirdiği düzenlemelerden biri ise, 213 sayılı VUK’un “Kaçakçılık, Ağır Kusur, Kusur, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirme” başlığı altında hüküm altına alınan 376. maddesindeki değişiklik olmuştur (4369/17). Yapılan değişiklikle, diğer cezaların yanı sıra özel usulsüzlük cezaları da indirim kapsamına alınmış ve kaçakçılık, ağır kusur ve kusur dolayısıyla kesilen cezalarda uygulanmakta olan üçte iki indirim oranı, yeni şekliyle cezanın yarısı olarak öngörülmüştür. Yasa koyucu, mükellefin veya sorumlunun belli şartlar

²³⁸ Vergi ziyai cezasının gecikme faizine endeksenerek hesaplanmasına ilişkin söz konusu hüküm Anayasa Mahkemesi’nin E.No.2001/3, K.No.2005/4 sayılı kararı ile iptal edilerek bu kararın Resmi Gazete’de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesi kararlaştırılmıştır. (Karar 20.10.2005 tarih ve 25972 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.) 358 Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

²³⁹ Turgut Candan, Vergi Hukuku Bağlamında Mülkiyet Hakkının Korunması İle İlgili Danıştay İçtihadı, s.9

www.yargitay.gov.tr/abproje/belge/sunum/rt3/Candan_VergiHukuku_MulkiyetHakki_Danitay.doc, (21.02.2016).

çerçevesinde cezanın bir kısmını ödemesi halinde, cezaların kalan kısmından vazgeçmektedir.

4369 sayılı Kanun öncesi, Türk Vergi Sistemi'ne 1963 yılında 205 sayılı Kanunla getirilen uzlaşma müessesesinin uygulanmasında, genellikle uzlaşma komisyonlarınca vergi miktarının uzlaşma konusu yapılmayarak vergi miktarlarında indirim yapılmadığı, buna karşılık cezaların önemli miktarda indirildiği hatta hiç alınmadığı gözlenmiştir²⁴⁰. Tüm bunların ışığında uzlaşmaya ilişkin düzenlemelere gidilmiştir (4369/18).

Yapılan değişiklikle, 213 sayılı Kanunun Ek:1, 2, 3 ve 4. maddelerinde yer alan hükümler birleştirilerek tek bir maddede düzenlenmiş ve aynı Kanunun 344. maddesine, "Uzlaşılacak vergilerde ceza uzlaşılacak vergi tutarına göre düzeltilir." hükmü getirilmiştir. Bu hüküm, uzlaşma ile cezanın ortadan kaldırılmaması gereğini ortaya koymuş, dürüst mükelleflerin suçlu mükelleflere karşı olan vergi ödeme bilincinin sağladığı üstünlük korunmaya çalışılmıştır.

"...Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir..." şeklinde ifade edilerek mükelleflere kısmi uzlaşma imkânı sağlanmıştır. Bu şekilde, toplam matrah farkının sadece mükellefçe talep edilen kısmı konusu olabilecektir. Yine bu düzenlemeyle, mükellef bağlı olduğu meslek odası temsilcisi ve /veya Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliği'ne bağlı meslek odasından birer üyeyi uzlaşma görüşmelerinde gözlemci olarak bulundurma imkânına sahip olmuşlardır. Bu şekilde bir imkânla amaçlanan, mükellef ile idarenin yanında üçüncü bir taraf bulundurularak uzlaşma müessesine şeffaflık kazandırmak olmuştur.

Cezalara ilişkin olarak yapılan bir diğer düzenlemeye bakıldığında, Ek madde 1'de cezaların uzlaşma kapsamından çıkarılmasına paralel olarak yeniden düzenlenmekte, bir başka ifade ile cezalar uzlaşmanın kapsamından da çıkarılmaktadır²⁴¹.

²⁴⁰ 4369 Sayılı Kanun Gerekçesi, *a.g.e.*, s.359.

²⁴¹ 4369 Sayılı Kanun Gerekçesi, *a.g.e.*, s.360.

Yürürlüğe ilişkin olarak getirilen ‘Geçici Madde 21’e göre ceza uygulanmasında, fiilin işlendiği dönemde yürürlükte bulunan cezaların uygulanacağı, yeni verilecek cezalar içinse iki kanundan lehe olanının uygulanacağı hüküm altına alınmış, ancak yürürlükten önceki kesinleşmiş mahkûmiyet kararlarının etkilenmeyeceği ifade edilmiştir²⁴². Ancak bu durum lehe olan kanunların geriye dönük uygulanması gerekliliğini ihlal ettiğinden Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir²⁴³.

“Geçici Madde 22” ile diğer Kanun’larda kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezalarıyla ilgili olarak 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’na yapılan atıfların vergi ziyai cezasına yapılmış sayılacağı hüküm altına alınmıştır (4369/20).

Vergi cezalarına yapılan bu değişikliklere bağlı olarak ceza hükümlerine ilişkin genel esasların düzenlendiği 331, 333, 335, 336 ve 337. maddelerde yapılan değişiklikler yalnızca ibare değişikliklerinden ibaret olmuştur.

Görüldüğü gibi 4369 sayılı Kanun’la VUK’da bazı maddeler yürürlükten kaldırılmış, bazıları ise yeniden düzenlenmiştir. Bu Kanun ile ceza müessesine getirilen en büyük değişiklik vergi ziyai suçu ile kaçakçılık suçunun arasındaki sınırların belirlenmiş olmasıdır.

Sonuç olarak, bir reform olarak takdim edilen köklü değişikliklerin yapıldığı 4369 sayılı Kanun’la 1999 yılında gerçekleşen vergi tahsilâtı 14.802.280 milyar TL ile 1998 yılına göre % 60,4 oranında artmıştır. Ancak 12 aylık ortalamalara göre TEFE (ÜFE) artışı ile vergi gelirleri tahsilât artışının farkı enflasyonun etkisiyle %7,3 düzeyinde gerçekleşmiştir.

Türkiye’de yapılan yaygın ve yoğun denetimler sonucunda, 1998 yılında 4.460.098 mükellefin denetlenmesiyle kesilen usulsüzlük cezası 7.367.988 milyon TL olarak tespit edilmişken; 1999 yılında 4.731.624 mükellefin denetlenmesi ile

²⁴² Geçici Madde 21: “Bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş fiiller hakkında kesilecek cezalarda, bu fiillerin işlendiği tarihte 213 sayılı VUK’un yürürlükte bulunan vergi cezalarına ait hükümleri; hükmolunacak cezalar hakkında ise, bu fiillerin işlendiği tarihte yürürlükte bulunan hükümler ile bu Kanun hükümlerinden lehe olanı uygulanır. Şu kadar ki, bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce kesinleşmiş mahkûmiyet kararları hakkında bu Kanun hükümleri uygulanmaz.”

²⁴³ (İptal cümle: Anayasa Mahkemesi’nin 06.07.2000 tarih ve E.2000/2001, K.2000/16 sayılı kararı ile Resmi Gazete Tarih-Sayı: 29.11.2000-24245).

kesilen usulsüzlük cezası, bir önceki yıla göre %32 oranında bir artışla 10.964.412 milyon TL olmuştur.

Yapılan denetimler sonucunda, 1999 yılında tespit edilen matrah farkı %81 düzeyinde gerçekleşmiştir. Yani, mükellefler beyan etmeleri gereken 100 liralık gelirin 81 lirasını beyan etmemişlerdir. Diğer yandan, 1998 yılında 3,423 trilyon TL tespit edilen vergi kaybı, 1999 yılında %25 oranında artarak 4,573 trilyon TL olarak tespit edilmiştir.

3.11. 4444 Sayılı Kanun

11.08.1999 tarihli 4444 sayılı Kanun ile 4369 sayılı Kanunun değişikliğine yönelik düzenlemeler yapılmıştır. VUK'da ceza hükümleri açısından yapılan düzenlemeler ise uzlaşma müessesine ilişkin olmuştur.

213 sayılı VUK'un Ek 1 ve Ek 11. maddelerinde getirilen değişiklikle, kaçakçılık suçlarından veya bu suçlara iştirakten dolayı 344. maddenin üçüncü fıkrası uyarınca kesilen vergi ziyai cezaları ile bunlara ilişkin vergiler hariç olmak üzere; ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları 14.08.1999 tarihinden itibaren gerek tarhiyat öncesi, gerek tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına alınmıştır (4444/7).

Vergi ziyai suçunun uzlaşma kapsamına alınması vergi cezalarının caydırıcılığını azaltan bir faktör haline gelmiştir. Diğer yandan, mükelleflere daha çok uzlaşma hakkı tanınmış, vergi uyuşmazlıklarının yargıya intikali azaltılmıştır.

4444 sayılı Kanun ile 213 sayılı VUK'un uzlaşmaya ilişkin hükümlerinde yapılan değişikliğe paralel olarak 344. maddenin son fıkrası kaldırılmakta, 368. maddenin son fıkrasının²⁴⁴ yürürlükten kaldırılmasıyla da dava konusu yapılan vergi cezasına gecikme faizi uygulamasından vazgeçilmektedir²⁴⁵. Ancak, bu düzenleme ile vergi alacaklısı olan devletin gecikme faizinden vazgeçmesi alacağının tahsil edilebilme zamanı açısından, ekonomik yönden hazine menfaatini ihlal etmektedir.

²⁴⁴ Daha önce 4369 Sayılı Kanunun 16. maddesi gereği, 213 Sayılı VUK'un 368. maddesinin sonuna eklenen fıkra ile vergi ziyai cezasının da vergi aslı gibi gecikme faizine tabi tutulması esası getirilmişti.

²⁴⁵ 4444 sayılı Kanun Gerekçesi, s.70.

3.12. 5228 sayılı Kanun

16.07.2004 tarihli 5228 sayılı Kanun²⁴⁶ ile mükellefler açısından getirilen en büyük değişiklik mali nitelikli vergi cezaları arasında farklı bir yaptırım türü olan 213 sayılı VUK'un Mükerrer 354. maddesinde yer alan "işyeri kapatma cezasını" yürürlükten kaldırmış olmasıdır. Daha önce VUK'a, 3239 sayılı Kanunla, Mük. 354. madde ile eklenen işyeri kapatma cezası, cezaların caydırıcılığı açısından mükelleflere, kaygı yaratan bir ceza türü iken yürürlükten kaldırılması, vergi cezalarının ağır nitelikli yaptırımlardan uzaklaştığının bir ifadesidir. Diğer yandan, işyeri kapatma cezasının kaldırılmasıyla idari nitelikli vergi suçları sadece para cezaları olma özelliğine kavuşmuştur.

213 sayılı VUK'un Mük. 355. maddesinin sonuna "Tahsilât ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın %5 i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu şekilde ceza kesilen mükellefler hakkında üçüncü fıkra hükmü uygulanmaz (5228/10)." şeklindeki fıkra eklenmiştir. Aslında bu düzenleme daha önce 320 nolu VUK tebliği ile başlatılmış ve maktu ceza sistemi halinde uygulanmıştır.

5228 sayılı Kanun 213 sayılı VUK'un Mükerrer 298. maddesinin (a) fıkrasının (4) numaralı bendinin son fıkrasını, 353. maddesinin (5) numaralı bendini ve Mük. 354. maddeyi yürürlükten kaldıran bir kanundur (5228/Md.60).

3.13. 5479 sayılı Kanun

30.03.2006 tarihli 5479 sayılı Kanun²⁴⁷ ile 213 sayılı VUK'un 344. maddesinin ikinci fıkrası değiştirilmiş ve kanuna Geçici 27. madde eklenmiştir.

01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükte olan 4369 sayılı Kanunun 11. maddesiyle getirilen vergi ziyai suçuna karşı kesilecek vergi ziyai cezasının, gecikme

²⁴⁶ 5228 sayılı Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 31.07.2004 tarihli 25539 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁴⁷ 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu Ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 08.04.2006 tarihli 26133 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

faizine endekslenme suretiyle hesaplanma şekli, hüküm altına alınmış idi. Ancak, Anayasa Mahkemesi'nin bu kanuna ilişkin kararı 344. maddenin ikinci fıkrasını Anayasa'ya aykırı bulmasından dolayı değiştirilmesi gerekliliğini ortaya koymuştur. Vergi ziyai cezasının gecikme faizine endekslenerek hesaplanmasına ilişkin söz konusu hüküm Anayasa Mahkemesinin 2001/3 esas nolu ve 2005/4 sayılı kararı ile iptal edilerek, bu kararın Resmi Gazete'de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesi kararlaştırılmıştır²⁴⁸.

Anayasa Mahkemesinin verdiği karar doğrultusunda, 5479 sayılı Kanunla diğer fıkralarda değişiklik yapılmaksızın 344. maddenin ikinci fıkrası “Vergi ziyai suçu işleyenlere, ziya uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir” şeklinde değiştirilmiş, 01.01.2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak bu tarihten sonra ortaya çıkan ve vergi ziyai cezasını kesilmesi gerektiren fiiller için “Geçici Madde 27” eklenmiştir. Bu hüküm:

“1.1.2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak bu tarihten sonra ortaya çıkan ve vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren fiiller için ziya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir. Bu ceza, vergi ziyasına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verenlere üç kat, bu fiillere iştirak edenlere bir kat, vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için de yüzde elli oranında uygulanır (VUK Geçici Md.27)²⁴⁹.” şeklinde belirtilmiştir.

Yapılan bu düzenleme ile 01.01.2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak bu tarihten sonra kesilmiş ya da kesilecek olan vergi ziyai cezalarının 344. maddedeki yeni hüküm esas alınarak uygulanmasına yasal zemin oluşturulmuştur²⁵⁰.

3.14. 5728 sayılı Kanun

“Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” başlığı altında düzenlenen ve vergi

²⁴⁸ 358 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

²⁴⁹ 5479 sayılı Kanunun 13. maddesi ile getirilen bu düzenleme 30.03.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

²⁵⁰ 358 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

kanunları ile birlikte 154 maddeyi değiştiren 5728²⁵¹ sayılı Kanun 23.01.2008 tarihinde kabul edilmiş, 02.08.2008 tarihinde ise yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun 271 ile 281 arasında olan 10 maddesi VUK’a yönelik değişiklikler olmuştur.

TCK ile özel suç tanımına yer veren diğer kanunlar arasındaki ilişkilerde çelişkilere son vermek, adalet ve eşitlik ilkeleri çerçevesinde hukuk uygulamasında birlik sağlanması amacıyla böyle bir yasal düzenlemeye ihtiyaç duyulmuştur. Temel Ceza Kanunu’na uyum çerçevesinde, 5728 sayılı Kanunla VUK’da önemli değişiklikler yapılmıştır.

213 sayılı VUK’a getirilen 5728 sayılı Kanun ile getirilen değişikliklerden biri (değişiklikten önce 4369 sayılı Kanun’un 11. maddesi ile daha önce düzenlenen) “vergi ziyai suçu ve cezası” hakkındaki 344. madde olmuştur. İlk değişiklik madde başlığının “vergi ziyai cezası” olarak belirlenmiş olması ve ardından vergi ziyai cezasının tanımının değiştirilmesi ile birinci ve ikinci fıkralarını birleştirmiş olmasıdır (5728/274).

Değişiklik öncesi “vergi ziyai suçu, mükellef veya sorumlu tarafından 341. maddede yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir.” şeklindeki tanım yerine “341. maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir (VUK Md.344/I).” şeklindeki düzenleme getirilmiş, cezai düzenlemeler değişiklik öncesi haliyle aynen korunmuştur.

5728 sayılı Kanun’la getirilen bir diğer düzenleme ise; VUK ‘un “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlıklı 359. maddesini değiştiren hükümler olmuştur. Bu hükümlere göre 359/a fıkrasında değişiklik öncesi 4369 sayılı Kanun ile hüküm altına alınan “altı aydan üç yıla kadar hapis cezası” ağırlaştırılarak 5728 sayılı yasayla “bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası” olarak belirtilmiştir (5728/276). Söz konusu fıkradan hapis cezasının paraya çevrilmeye ve ertelemeye ilişkin hükümlerin yerine, TCK’nın 50 ve 51. madde hükümlerinin dikkate alınması öngörülmüştür. Böylece, sadece bir yıl hapis cezası alan mükellefin cezası paraya çevrilebilecek, iki

²⁵¹ 26781 sayılı Resmi Gazete’de 08.02.2008 tarihinde yayımlanmıştır.

yıl veya iki yıldan daha az yaptırım uygulananlar hakkında ise hapis cezası ertelenebilecektir.

359/b fıkrasındaki değişiklikler ise, değişiklik öncesinde bir ve ikinci alt bentlerinin farklı cezalara bağlanması şeklinde olmuştur. Bundan böyle sahte belge kullananlar hakkında hapis cezasının alt sınırı “on sekiz ay”dan “üç yıla” yükseltilerek cezai yaptırım “üç yıldan beş yıla kadar” hapis cezası olarak belirlenmiştir. Bu değişiklik ile önceden (a) ve (b) şeklinde olan fıkralara (c) fıkrası²⁵² eklenmiştir. (c) fıkrası ile getirilen bu yenilik kanunda bahsedilen söz konusu kişiler hakkında “iki yıldan beş yıla kadar hapis” cezası olarak belirlenmiştir.

4369 sayılı Kanun ile hapis cezasının paraya çevrilmesinde asgari ücret endeksinden vazgeçilmiştir. Yeni düzenleme ile bu durum 359. maddedeki hapis cezalarının paraya çevrilmeyeceği açıkça vurgulanmamıştır. Ancak, söz konusu fiilleri işleyenler için, hapis cezasının paraya çevrilmesi, ertelenmesi veya hükmün açıklanmasının geri bırakılması hükümlerinden yararlanma imkânı ortadan kaldırılmıştır²⁵³.

Sonuç olarak, 5728 sayılı Kanun ile TCK’da yapılan düzenlemeler ışığında, vergi cezalarının etkinliğinin korunabilmesi için yeni düzenlemelerle kaçakçılık suçlarında hapis cezalarının ertelenmesi veya para cezasına çevrilmesi kapsamı daraltılarak, hapis cezalarının alt sınırları arttırılmıştır.

Aynı kanun ile değiştirilen bir başka düzenleme ise, 213 sayılı VUK’un 360. maddesinde düzenlenen “cezalardan indirim” müessesine ilişkin olmuştur. Daha önce, 4369 sayılı Kanunda “iştirak” başlığı altındaki düzenleme, yeni düzenleme ile “cezalardan indirim” başlığı altında yer almıştır. Daha önce iştirak edenler hakkında “cezanın dörtte biri” uygulanmakta iken; bu durum 5728 sayılı Kanun ile “cezanın yarısı” olarak öngörülmüştür. Ancak, iştirak edenin kanunda belirtildiği gibi hiçbir maddi menfaatinin bulunmaması şartı aranmıştır (5728/277). Aksi halde “menfaati

²⁵² VUK Madde 359/c: Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar *iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası* ile cezalandırılır.

²⁵³ Tezcan, “Vergi Suç ve Cezalarının Türk Ceza Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, *a.g.m.*, s.11,

bulunan” iştirakçiler hakkında TCK’nın 37 ile 41. maddeleri arasında yer alan hükümler geçerli olacaktır.

Vergi mahremiyetine ilişkin olarak 5728 sayılı Kanun 213 sayılı VUK’un 5. maddesine eklenen “Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez.” şeklindeki son fıkra ile mükelleflerin vergi ile ilgili şahsi bilgilerinin üçüncü kişilere sızdırılmasının engellenmesi hüküm altına alınmıştır.

“Vergi Mahremiyetinin ihlali” konusunda 213 sayılı VUK’un 362. Maddesi, değişiklik öncesi TCK’nın 198. maddesinde yazılı cezanın iki katı iken, değişiklikle vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler hakkında TCK’nın 239. maddesi hükümlerine göre cezalandırılacağı belirtilmiştir (5728/278).

Yukarıdaki maddeye göre, vergi mahremiyetini ihlal suçuna verilecek ceza, ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanmasına ilişkin olarak “bir yıldan üç yıla kadar hapis” ve “beş bin güne kadar adli para cezası” olmaktadır. Ancak, bu sırlar, Türkiye’de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, bu cezanın üçte biri oranında arttırılacağı ve cebir veya tehdit kullanılarak bir kimseyi bu suça alet eden kişiler hakkında, “üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezası” uygulanacağı öngörülmüştür (TCK Md.239).

5728 sayılı Kanunla “Mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar” hakkında getirilen düzenleme ise, 213 sayılı VUK’un 363. maddesini değişikliğe uğratmıştır. VUK’un 6. maddesinin son fıkrası gereğince²⁵⁴ mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanların TCK’nın 257. maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılacağı ve bu hareketlerle vergi ziyanına neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu kanunun 344. maddesine göre vergi ziyayı kesileceği öngörülmüştür (5728/279). Değişiklik öncesi haliyle söz konusu madde

²⁵⁴ Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar, mükelleflerin vergi Kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar (VUK Md.6).

yaptırım olarak TCK'nın 240. maddesini öngörürken, değişiklikle TCK'nın 257. maddesinin birinci fıkrası benimsenmiştir²⁵⁵.

213 sayılı VUK'un "Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul" başlıklı 367. maddesi değişikliğe uğramadan önceki haliyle 359 ve 360. maddelerle ilişkilendirilirken 5728 sayılı Kanun ile artık sadece 359. madde ile ifade edilmiştir (5728/280)²⁵⁶.

2008 yılında yapılan denetimler sonucunda %267,7 oranında matrah farkı tespit edilmiş; Türkiye genelinde yapılan yaygın ve yoğun denetimler sonucunda ise bir önceki yıla göre %23 artışla 176.213.518 milyon TL usulsüzlük cezası kesilmiştir²⁵⁷.

5728 sayılı Kanun ile genel ceza hukukuna uyumlaştırılmaya çalışılan vergi ceza hukukunda hala bazı uyumsuzluklar giderilememiştir. Bunlar:

-Vergi Hukukundaki kaçakçılık suçunda suçun varlığı için kast unsurunun aranmaması,

-Vergi Hukuku'nda içtima kuralının uygulanmaması; tek suça iki ayrı ceza (hem para hem hapis cezası) verilmesi,

-Vergi Hukuku'nda iştirak edene daha az ceza verilmesi,

-Vergi Hukuku'nda, Kabahatler Kanunu'nda hiç yer verilmemiş olan uzlaşma, tekerrür gibi müesseselere yer verilmiş olması gibi durumlardır.

²⁵⁵ Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir kazanç sağlayan kamu görevlisi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır (5237 sayılı TCK Md.257/1).

²⁵⁶ Diğer yandan, 5728 sayılı Kanunla "pişmanlık ve ıslah" konusunda 213 sayılı VUK'un 371. maddesi gereğince değişiklikler sadece dil kurallarından ibaret olmuş, " ...vergi ziyai cezasını gerektiren (360. maddede yazılı iştirak şeklinde yapılanlar dâhil) kanuna aykırı hareketlerini..." kısmı "...vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketleri..." şekline dönüştürülmüştür (5728/281).

²⁵⁷ GİB, "2008 Yılı Faaliyet Raporu", <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=107>, (23.10.2016).

3.15. 5904 sayılı Kanun

16.06.2009 tarihli 5904 sayılı Kanun²⁵⁸ ile usulsüzlük ve hürriyeti bağlayıcı cezalara karşı düzenlemelere gidilmiştir. Bu Kanun’la VUK’un Mükerrer 355. maddesi uyarınca kesilen usulsüzlük cezalarında 01.08.2009 tarihinden itibaren önemli değişikliklere gidilmiştir (5904/22).

Değişiklikle 01.08.2009 tarihinden itibaren özel usulsüzlük cezalarında öngörülen tutarlar birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı için 1.600 TL 1000 TL’ye, ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler için 760 TL 500 TL’ye, bunların dışında kalanlar için ise 350 TL 250 TL’ye indirilmiştir.

Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesileceği, takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezasının 1/2 oranında uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu şekildeki bir düzenleme ile elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen ve düzeltme amacıyla verilen bildirim ve fonlara verilme zamanlarına göre aşamalı bir ceza uygulaması getirilmiş; ancak mükelleflere idare tarafından yazılı bildirme şartı kaldırılmıştır.

VUK’ un Mükerrer 355. maddesine göre usulsüzlük cezası kesilecek mükelleflere ayrıca 352. maddeye göre kesilecek usulsüzlük cezalarının önüne geçilmiş ve bu durum: “Elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlara bu maddeye göre ceza kesilmesi halinde, 352. maddenin birinci derece usulsüzlüklerle ilgili (1) numaralı bendi ile ikinci derece usulsüzlüklerle ilgili (7) numaralı bendi uyarınca ayrıca ceza kesilmez” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Böylece mükellefler, değişiklik öncesinde hem Mükerrer 355. madde uyarınca usulsüzlük, hem de 352. madde uyarınca II. derece usulsüzlük şeklinde çifte ceza uygulamasından kurtulmuştur.

²⁵⁸ 5904 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 03.07.2009 tarihli 27277 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

5904 sayılı Kanunla getirilen bir diğer düzenleme ise, 213 sayılı VUK'un 359. maddesinin (a) fıkrasında belirtilen suçlara verilecek cezanın alt limiti bir yıldan on sekiz aya çıkartmış olmasıdır (5904/23). Yapılan bu yenilikle VUK'un 359/a maddesi uyarınca verilecek hapis cezalarının para cezasına çevrilme imkânı kalmamıştır. Diğer yandan, TCK'nın 51. maddesinde yer alan "Hapis Cezalarının Ertelenmesi" uygulaması 2 yıl ve daha az süreli hapis cezaları için söz konusu olduğundan, 359/a maddesindeki fiilleri işleyenler için hapis cezası 2 yıl ve daha az olmak şartı ile ertelenme uygulaması devam etmektedir.

3.16. 6009 sayılı Kanun

"Torba yasa" adıyla anılan 6009 sayılı Kanun²⁵⁹ 23.07.2010 tarihinde kabul edilmiş, 16. maddesi 01.07.2010 tarihinden geçerli olmak üzere, diğerleri ise yayımlandığı tarihte yürürlüğe girmiştir. Vergi mevzuatı çerçevesinde, idareye elektronik tebliğ yetkisi veren, bu kanunla çok sayıda yasada değişiklik yapılmıştır.

213 sayılı VUK'a getirilen değişiklik, 353. maddenin (8) numaralı bendinin sonuna eklenen cümle ile olmuştur. Buna göre, belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine kesilecek özel usulsüzlük cezasının bir takvim yılı içinde toplam 114.000 TL'yi aşamayacağı hüküm altına alınmıştır²⁶⁰.

Mükerrer madde 355'e getirilen değişiklikler ise, tahsilât ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflere bir takvim yılı içinde kesilecek usulsüzlük cezasına 770.000 TL'lik bir üst sınır getirilmektedir.

Aynı maddenin beşinci fıkrasında belirtilen elektronik ortamda beyanname verilmesi zorunluluğuna uyulmaması halinde kesilen usulsüzlük cezasının, kanuni süresi dolduktan sonra elektronik ortamda verilmesi gereken günlere ve cezalara

²⁵⁹ Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 27659 sayılı Resmi Gazete'de 01.08.2010 tarihinde yayımlanmıştır.

²⁶⁰ Ancak, 114.000 TL'yi aşan cezalar kesinleşmemiş ise düzeltme yapılarak terkin edilecek, kesinleşmemiş olması durumunda da bunlar için herhangi bir düzeltme ve iade işlemi yapılmayacak ve kesilen cezaların takip ve tahsil işlemlerine devam edilecektir (6009/11). 400 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Tebliği, www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=bbSGUG6IMSV1Zf25&type=teblig-35k, (23.03.2017).

ilişkin “15 gün” ibareleri “30 gün”, “1/4 “ ibaresi “1/10”, “1/2” ibaresi “1/5” ve altıncı fıkrasında yer alan ”1/2” ibaresi “1/5” şeklinde değiştirilmiştir (6009/12). Bu haliyle fiiller için öngörülen usulsüzlük cezaları işlenen fiillerin ağırlığı ile orantılı olacak şekilde düzenlenmiş; beyanname ve bildirimlerin süresinde verilmemesi durumunda kesilen usulsüzlük cezalarında, belirli sürelerle bağlı kalmak şartıyla önemli indirimler yapılmıştır.

213 sayılı VUK’un 367. maddesinin birinci fıkrasını değiştiren “Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usule” ilişkin düzenlemeler ise yaptıkları inceleme sırasında 359. maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesinin mecburi olacağı hükmü olmuştur (6009/13).

Bir diğer değişiklik, 213 sayılı VUK’un 369. maddesi başlığı ile birlikte “yanılma ve görüş değişikliği” konusunda olmuştur. Buna göre yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmeyeceği ve gecikme faizi hesaplanmayacağı belirtilmiştir(6009/14)²⁶¹. Değişiklik öncesinde vergi cezası kesilmiyordu, ancak gecikme faizi hesaplanıyordu. Bu kanunla gecikme faizinden vazgeçilmesi mükellefin lehine yerinde bir uygulama olmuştur.

213 sayılı VUK’una geçici bir madde eklenmiştir. Bu “geçici madde 28”: “1.1.2005 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmiş olup, komisyonca takdir edilen matrah üzerinden 31.12.2012 tarihine kadar tarh ve tebliğ edilmeyen

²⁶¹ “Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanmaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz.(VUK Md.369).”

vergiler zamanaşımına uğrar. Bu hüküm, 374. maddede yer alan ceza kesmede zamanaşımı açısından da uygulanır.” şeklinde düzenlenmiştir(6009/16).

3.17. 6728 Sayılı Kanun

09.08.2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 22 nci maddesi ile 213 sayılı VUK’un mülga 370 nci maddesi başlığıyla birlikte yeniden düzenlenmiştir. “Cezalandırılmayacak Olan Şekle Ait Usulsüzlükler” başlıklı madde “İzaha Davet” başlığı olarak değiştirilmiş, vergi kanunlarının içine yeni bir müessese daha dâhil edilmiştir²⁶².

3.18. Türk Ceza Kanunu Kapsamında Düzenlenen 5237 Sayılı Kanun İle 5235 Sayılı Kanunun Vergi Usul Kanunu’na Etkileri

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suç ve cezaları hapis cezası yaptırımından dolayı TCK’ya göre öncelik taşımaktadırlar. 5237 sayılı “Türk Ceza Kanunu²⁶³” ve 5235 sayılı “Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri İle Bölge Adliye Mahkemeleri İle Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev Ve Yetkileri Hakkında Kanun’un²⁶⁴” yürürlüğe girmesi, vergi cezalarının uygulanması bakımından önemli değişiklikler getirmiştir.

765 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun yerini alan 5237 sayılı Kanunun 5. maddesinde: ”Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.” hükmü gereği hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren “vergi suçları” hakkında TCK’nın 1 ile 75. maddeleri arasında düzenlenen genel hükümler kapsamına alınmıştır²⁶⁵.

²⁶² Bkz: İzaha Davet s.64

²⁶³ 12.10.2004 tarihli 25611 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁶⁴ 07.10.2004 tarihli 25606 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁶⁵ Hasan Oral, Yargıtay Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu, s.1337

<http://auhf.ankara.edu.tr/auhf-yayinlari-arsivi/armaganlar/mualla-oncel-armagani/cilt-2/oral.pdf>, (21.03.2016).

5237 sayılı Kanun'un 45. maddesinde suç karşılığı uygulanan yaptırım olarak cezalar, hapis ve adli para cezaları şeklinde belirtilmiş, 46. maddede ise hapis cezaları:

- Ağırlaştırılmış Müebbet Hapis Cezası
- Müebbet Hapis Cezası
- Süreli Hapis Cezası

olarak hüküm altına alınmıştır. Görüldüğü üzere ağır hapis cezası cezalar arasından çıkarılmıştır. Bu değişikliğin 213 sayılı VUK'a getirisi ise; 359. maddesinin b fıkrasındaki suçlar için 01.04.2005 tarihinden sonra "ağır hapis" cezasının "hapis cezası"na dönüştürülmüş olmasıdır. Diğer yandan, ağır hapis cezasının mevzuattan çıkartılması ile VUK'un 359/b fıkrasında belirtilen suçlar için yargılama mercii değişmiştir. Buna göre Sulh Ceza ve Ağır Ceza Mahkemelerinin görevlerinin dışında kalan dava ve işlere "Asliye Ceza Mahkemeleri"nin bakacak olması (5235/Md.11) ile 359. maddenin b fıkrasındaki suçlar Asliye Ceza Mahkemeleri'nin görev alanına alınmıştır.

Vergi cezalarına ilişkin dava zamanaşımı süreleri de değişikliğe uğramıştır. 5237 sayılı Kanunla eski Ceza Kanununa göre 5 yıl olan dava zamanaşımı süresi (102/4 Md.) yeni Ceza Kanunu ile 8 yıla çıkmakta (66/1-e) ve zamanaşımı kesen ve durduran haller dolayısıyla bu süre 7,5 (765/104.Md. 2.Fıkrası) yıldan 12 yıla çıkmaktadır ((5237/67.Md. (4)). Bu süreler geçtikten sonra ceza davası açılma hakkı kalmayacaktır.

3.19. Uzlaşma Müessesinin Vergi Cezalarına Etkisi

Türk Vergi Sistemi'nde uzlaşma, idare ile mükellefin arasında vergi üzerinde karşılıklı pazarlık ortamı yaratmaktadır. Mükellef ile idare arasındaki vergi uyuşmazlığının yargı aracılığı ile çözülmesinin hem idare hem de yükümlü için sakıncalarının olması (zaman kaybı, yargı sürecinin yarattığı stres, yargı giderleri ve yargı organlarının çok sayıdaki dava nedeniyle işlerliğinin aksaması v.b.)²⁶⁶

²⁶⁶ DPT, Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013), "Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu", s.86 <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik685.pdf> 15.12.2010 (13.06.2011).

uzlaşmayı cazip hale getirmektedir. Ayrıca, mükellef ve ceza muhataplarınca, vergi davasının kaybedilmesi halinde mahkeme masrafları ve gecikme faizinin yükünün artma endişesinden kurtulmak için uzlaşma yolu tercih edilmektedir²⁶⁷.

Uzlaşma, tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma olarak 2'ye ayrılmakta, tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına; vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah veya matrah farkları üzerine salınacak vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına ise, vergi daireleri tarafından mükellef adına ikmalen, res'en veya idarece tarh edilen ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları girmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşma, verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesinden sonra başvurulabilecek bir yol olduğundan "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma" olarak adlandırılmıştır. Ayrıca, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda kesilecek ceza uzlaşma kapsamı dışında olmaktadır²⁶⁸.

Tablo 3'de TÖU Komisyonları tarafından yapılan 2012-2016 yıllarını kapsayan tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları yer almaktadır:

Tablo 3: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (TL) (2012-2016)

Yıllar	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi	Uzlaşma Sonucu Vergi	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza	Uzlaşma Sonucu Ceza
2012	578.870.442	443.628.715	971.494.358	56.223.245
2013	860.357.318	725.155.936	1.498.935.210	90.813.677
2014	638.430.109	529.738.390	1.067.833.387	60.234.417
2015	1.103.763.758	973.203.569	1.926.019.997	138.749.157
2016	402.224.048	384.614.612	821.598.182	160.720.602
Toplam	3.583.645.655	3.056.341.222	6.285.881.134	506.741.098

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporlarından derlenmiştir. www.vdk.gov.tr>Faaliyet-Raporlari, (29.05.2017)

²⁶⁷ Armağan, (2007), a.g.m., s.176.

²⁶⁸ GİB, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma", a.g.e., s.1.

Tablo 3’e göre, tarhiyat öncesi uzlaşma sonucunda, son beş yılda toplamda 3.583.645.655 TL uzlaşmaya konu olan vergiden 3.056.341.222 TL’lik kısmı uzlaşmış, 6.285.881.134 TL uzlaşmaya konu olan ceza tutarından yalnızca 506.741.098 TL’lik kısmı uzlaşmıştır. Yine son beş yılda, hem vergi aslı hem de vergi cezası bazında en yüksek tutarlı uzlaşma görüşmelerinin 2015 yılında yapıldığı görülmektedir. Vergi tutarlarında 2012 yılında %23, 2013 yılında %16, 2014 yılında %17, 2015 yılında %12, 2016 yılında ise %4,3’ünden vazgeçilmiştir. Ceza tutarlarında ise, 2012, 2013, 2014 yıllarında yaklaşık %94’ünden, 2015 yılında %93’ünden, 2016 yılında ise, %80,6 ‘sından vazgeçildiği gözlenmektedir.

Tablo 4’de “*Mahalli Denetim Elemanları*” tarafından yapılan 2007-2016 yıllarına ait tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları yer almaktadır:

Tablo 4: Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (TL) (2007-2016)

Yıllar	Dosya Sayısı		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan	Uzlaşılan	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu
2007	137.404	124.888	281.353.998	134.219.902	403.565.136	16.724.269
2008	145.426	132.933	494.065.962	237.638.524	703.572.719	30.843.779
2009	130.119	111.897	226.628.371	145.640.803	537.503.246	28.426.598
2010	129.711	118.322	249.043.184	145.676.717	431.814.346	23.241.220
2011	62.242	50.994	101.867.808	56.824.269	187.719.305	10.230.311
2012	77.680	73.724	200.110.290	150.781.804	332.918.053	17.818.385
2013	95.126	88.024	357.937.380	270.476.069	460.815.890	27.027.669
2014	140.751	121.137	360.379.921	231.584.730	603.382.175	31.559.278
2015	148.013	139.828	437.314.530	344.585.008	610.596.688	41.560.131
2016	99.027	88.707	507.302.473	260.117.001	675.334.309	68.925.153
Toplam	1.165.499	1.050.454	3.216.003.917	1.977.544.827	4.947.221.867	296.536.793

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 2007-2016 yıllarına ait faaliyet raporlarından derlenmiştir. www.gib.gov.tr/index.php?id=107 (04.10.2016).

Tablo 4’de on yıllık dönemi kapsayan dönemde tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulmuş toplamda 1.165.499 dosyadan %90’lık bir oranla 1.050.454 dosyada uzlaşma sağlanmış; toplamda uzlaşmaya konu olan 3.216.003.917 TL vergiden,

uzlaşma sonucunda 1.977.544.827 TL vergi tahsil edilerek, yaklaşık %38,5'inden vazgeçilmiştir. Bu durum, özellikle cezalar açısından değerlendirildiğinde, 2007, 2008, 2009 yılında cezaların yaklaşık % 96'sından, 2010, 2011, 2012 yılında yaklaşık % 95'inden, 2013, 2014 yılında ise %94'ünden, 2015 yılında %93'ünden, son olarak da 2016 yılında %90'ından affa benzer bir uygulama ile vazgeçildiği görülmektedir.

Tablo 5'de 2007-2016 yılları arasında Merkezi Uzlaşma ve Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu tarafından yapılan uzlaşma sonuçları yer almaktadır:

Tablo 5: Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçları Toplamı (TL) (2007-2016)

Yıllar	Dosya Sayısı		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan	Uzlaşılan	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu
2007	99	63	1.155.842.922	311.168.869	1.161.987.121	15.354.382
2008	195	117	919.392.957	288.523.060	1.171.505.867	7.599.633
2009	139	87	403.301.435	144.493.629	539.223.858	1.754.524
2010	113	87	1.417.067.338	160.276.030	1.155.440.771	1.135.437
2011	109	85	1.027.751.978	83.309.115	1.428.300.738	1.133.700
2012	74	63	137.652.342	51.085.538	193.451.547	20.270.983
2013	106	68	136.308.931	45.140.532	191.520.595	3.574.933
2014	192	145	571.091.938	225.532.099	710.395.361	11.320.303
2015	213	159	1.365.324.062	455.057.644	1.604.739.322	10.886.371
2016	175	94	460.612.419	109.923.443	607.394.874	12.913.434
Toplam	1.415	968	7.594.346.322	1.874.509.959	8.763.960.054	85.943.700

Kaynak: GİB yıllık faaliyet raporlarından derlenmiştir. www.gib.gov.tr/index.php?id=107 (04.03.2016) .

Tablo 5'e göre uzlaşmaya konu olan vergilerden devlet, uzlaşma sonucunda alınması gereken verginin 2007 yılında %26, 2008 yılında %31, 2009 yılında %35, 2010 yılında %11, 2011 yılında %8, 2012 yılında %62, 2013 yılında %33, 2014

yılında %39, 2015 yılında %33, 2016 yılında ise yaklaşık %24 oranında vergi tahsilât yapmayı tercih etmiştir.

Uzlaşmaya konu olan cezalarda ise, 2007 yılında % 99’undan, 2008 yılında % 99,3 ünden, 2009 yılında % 99,8 ‘inden, 2010 yılında, % 98’inden, 2011 yılında %99,9’undan, 2012 yılında yaklaşık %90’ından, 2013 ve 2014 yılında %98, 2015 %99’undan, 2016 yılında ise yaklaşık %98’inden vazgeçilmiştir. Yani, devlet neredeyse ceza alacağının tamamından vazgeçmiştir ve bu sonuçlar bize uzlaşma mı yoksa af mı sorusunu akıllara getirmektedir.

Görüldüğü gibi, uzlaşma müessesesi vergi cezalarının etkinliğini azaltan bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Cezaların caydırıcılığı açısından, cezaların uzlaşma müessesesinin kapsamından çıkarılması gerekmektedir. Aslında uzlaşma komisyonlarınca verilen kararların hukuken ve vicdanen sıkıntı yaratmaması ve kamu vicdanında çok hassas olan vergi hukuku alanını gölgelememesi bakımından komisyonlarda önemli vergi ve ceza indirimlerini gerektirir durumlarda, bu sorumluluğun altına girilmemesi ve konunun yüce yargının kararına gitmesinin sağlanması hukuken daha yerinde olmaktadır²⁶⁹.

3.20. Getirilen Mali Af ve Yapılandırılmaların Vergi Cezalarına Etkisi

Mali af vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan yaptırımların ortadan kaldırılması şeklinde ifade edilmektedir²⁷⁰. 1982 Anayasasının 87. maddesine göre T.B.M.M’nin üye tam sayısının beşte üçü çoğunluğunun kararı ile genel af ve özel af çıkartılmaktadır. Türkiye’de mali af sık sık gündeme gelmekte ve bu durum siyasilerin politik çıkarları doğrultusunda özellikle seçim dönemlerinde bir vaat haline dönüşmektedir.

Tablo 6’da 1924-2016 yılları yasalaşan vergi aflarının listesi yer almaktadır:

²⁶⁹ Ahmet Erol,”Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi)”, *İSMMMO Yayınları 140*, İstanbul, 2011, s.185.

²⁷⁰ Yusuf Keleş, “Yine Mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?”, *Vergi Dünyası*, Sayı:249, s.2002.

Tablo 6: Cumhuriyet Tarihinde Yasalaşan Vergi Aflarının Listesi

1	17.05.1924	İlk Vergi Affı
2	05.08.1928	Elviyeyi Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa
3	15.03.1994	4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa
4	04.07.1934	2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa
5	29.06.1938	3568 Sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Yasa
6	13.06.1946	Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Yasa
7	21.01.1947	5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Yasa
8	26.10.1960	113 Sayılı Af Yasası
9	28.12.1961	281 Sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil Ve Tasfiyesine Dair Yasa
10	23.02.1963	218 Sayılı Bazı Suç Ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
11	13.06.1963	252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Yasa
12	05.09.1963	325 Sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 Ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Yasa
13	16.07.1965	691 Sayılı Belediyelerin Ve Belediyelere Bağlı Müessese Ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin Ve Tahkimi Hakkında Yasa
14	03.08.1966	780 Sayılı Bazı Suç Ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
15	28.02.1970	1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af
16	15.05.1974	1803 Sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç Ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
17	20.03.1981	2431 Sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması ve Beyandışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa
18	02.03.1982	2431 Sayılı Yasaya Ek
19	22.02.1983	2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsil Hakkında Yasa
20	04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanun'un Geçici 4. Maddesi
21	03.12.1988	3505 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
22	28.12.1988	3512 Sayılı Yasa
23	15.12.1990	3689 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
24	21.02.1992	3787 Sayılı Yasa
25	05.09.1997	400 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği
26	22.07.1998	4369 Sayılı Yasa
27	06.02.2001	414 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği
28	07.03.2002	4746 Sayılı Yasa İle Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi
29	27.02.2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
30	22.11.2008	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
31	13.02.2011	6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
32	10.09.2014	6552 Sayılı İş Kanunu İle Bazı Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması İle Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
33	19.08.2016	6736 Sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun

Kaynak: Ankara Ticaret Odası, Aflar Tarihi Raporu (1924-2003),
<http://www.atonet.org.tr/turkce/bulten/bulten.php3?sira=246>, (22.04.2011)
GiB Mevzuat (2003-2016) <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (23.04.2017).

Tablo 6'a göre, ülkemizde 1924 yılından bu yana çok fazla af gündeme gelmiş; bu afların bir kısmı vergi aslına yönelik olduğu gibi bir kısmı da vergi cezasını, gecikme faizini ve zammını kısmen veya tamamen ortadan kaldırmıştır. Vergi adaleti açısından bu duruma bakıldığında vergisini zamanında ve dürüst bir şekilde ödeyen mükelleflere karşı aflar, diğer mükelleflere ödüllendirici bir mekanizma haline gelmiş ve Türk Vergi Sistemi'nin adil olmadığı kanaati güçlenmiştir. Ayrıca, yapılan bir anket sonucunda tekrar bir af beklentisi olan %80,7 oranında vergi mükellefine rastlanmıştır²⁷¹; Türkiye'de vergi afları süreklilik haline gelmiştir.

3.21. İstihdam Olgusunun Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkileri

Ülkemizde istihdam olgusu, kayıt dışı çalıştırılmaya elverişli bir yapıdadır. İşsizlik oranının yüksek olması, çalışan kesimlerin kayıt dışı çalışmayı kabullenmeleri, işverenlerin sosyal prim ödemelerinden kurtulma istekleri elde edilecek vergilerin remi belgelerde yer almaması ile vergi kaçakçılığına neden olmaktadır.

Tablo 7'de 2001-2016 yılları arasında TÜİK istatistiklerine göre tespit edilen kayıt dışı istihdam ve işsizlik oranları yer almaktadır.

Tablo 7'e göre, kayıt dışı istihdamın ülkemizde 15 yaş ve üzeri çalışan nüfusun ekonomik krizin yaşandığı 2001 yılında kayıt dışı istihdam oranı yaklaşık %52,9 düzeylerinde olduğu tespit edilmiştir. Yani, Türkiye nüfusunun yarısından fazlası, kayıt dışı çalışmakta bu da vergi gelirlerinin kayıp ve kaçaklarını arttırmaktadır. 2001-2016 yılı arası kayıt dışı istihdam oranı % 52,9 ila %33,5 arası azalarak değişmekte iken işsizlik sayısı da artmaktadır. Son yapılan araştırmaya göre, 2016 yılında kayıt dışı istihdam oranı bir ülke açısından ciddi boyutlarda gerçekleşen bir oranla % 33,5 olarak tespit edilmiştir.

²⁷¹ Çetin, "Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum Ve Davranışları Üzerindeki Etkisi", a.g.m., s.183.

Tablo 7: Kayıt Dışı İstihdam ve İşsizlik Oranları (2001-2016)

Yıllar	15 ve 15+ Yaştaki Nüfus	İşgücü Arzı	İstihdam Edilenler	İşsizler	Kayıt Dışı İstihdam	İşgücüne Katılma Oranı	İstihdam Oranı	İşsizlik Oranı	Kayıt Dışı İstihdam Oranı
	Bin kişi					Yüzde			
2001	47.158	23.491	21.524	1.967	11.382	49,8	45,6	8,4	52,9
2002	48.041	23.818	21.354	2.464	11.133	49,6	44,4	10,3	52,1
2003	48.912	23.640	21.147	2.493	10.943	48,3	43,2	10,5	51,7
2004	47.544	22.016	19.632	2.385	9.843	46,3	41,3	10,8	50,1
2005	48.359	22.455	20.067	2.388	9.666	46,4	41,5	10,6	48,2
2006	49.174	22.751	20.423	2.328	9.593	46,3	41,5	10,2	47,0
2007	49.994	23.114	20.738	2.376	9.423	46,2	41,5	10,3	45,4
2008	50.772	23.805	21.194	2.611	9.220	46,9	41,7	11,0	43,5
2009	51.686	24.748	21.277	3.471	9.328	47,9	41,2	14,0	43,8
2010	52.541	25.641	22.594	3.046	9.772	48,8	43,0	11,9	43,3
2011	53.593	26.725	24.110	2.615	10.139	49,9	45	9,8	42,1
2012	54.724	27.339	24.821	2.518	9.686	50,0	45,4	9,2	39,0
2013	55.982	27.312	24.974	2.488	9.186	48,5	44,1	9,1	36,8
2014	56.986	28.786	25.933	2.853	-	50,5	45,5	9,9	35,0
2015	57.854	29.678	26.621	3.057	-	51,3	46	10,3	33,6
2016	58.720	31.373	27.699	3.699	-	52,5	46,2	11,9	33,5

Kaynak: TÜİK, www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?tb_id=25&ust_id=8, (28.06.2016).

Türk-İş’in hazırladığı bir rapora göre, 2010 yılında kayıt dışı çalışanlar nedeniyle devletin toplam sosyal güvenlik primi ve vergi kaybı, asgari ücret düzeyi dikkate alındığında yıllık 21,2 milyar lirayı bulmaktadır²⁷². Özellikle Türkiye’de tarım kesiminin varlığı ülkemizde kayıt dışı çalışanları gizlemekte ve sağlık sektöründeki yeşil kart uygulamaları, bireyleri kayıt dışına çıkarmaya özendirilmektedir.

²⁷² “Kayıtdışı İstihdamın Faturası 21,2 Milyar Dolar”

<http://www.sgk.com.tr/451-Haber-kayitdisi-istihdamin-faturasi-21-2-milyar-lira.html>, (24.03.2016).

Türkiye’de asgari ücretin yaşam standartlarının altında bir gelir olması ve hala bu ücretin üzerinden vergi alınması, verginin ödeme gücü ilkesi ile çelişmekle birlikte, istihdam politikasında da işçi kaçakçılığına neden olmaktadır. Ücretler üzerindeki vergi, işçi-işveren sosyal güvenlik primleri toplamının, işgücü maliyetine oranı %43,2’sini bulmaktadır. Buna göre, işverenin cebinden çıkan 100 liranın 43,2’sini devlet almakta, geri kalan miktar ise işçiye kalmaktadır²⁷³.

3.22. Vergi Denetimlerinin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkileri

Vergi kayıp ve kaçaklarının boyutunu ölçmede kullanılan kriterlerden birisi de vergi denetim elemanlarınca yapılan incelemelerdir. Ancak, ülkemizde vergi denetimi nicelik itibarıyla yeterli seviyede olmadığından, mükellefler vergi kayıp ve kaçığına neden olurken, verginin cezai müeyyidelerinden etkilenmeksizin risk alabilmektedirler.

Tablo 8’de 2011-2016 yıllarını kapsayan Türkiye genelindeki mükelleflerin inceleme oranları yer almaktadır:

Tablo 8: Türkiye Geneli Mükelleflerin İnceleme Oranları (2011-2016)

YILLAR	Mükellef Sayısı*	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı (%)
2011	2.367.721	16.267	0.69
2012	2.422.975	46.845	1.93
2013	2.460.281	71.352	2.94
2014	2.472.658	55.284	2.24
2015	2.527.084	58.676	2.32
2016	2.541.016	49.817	1.96
Toplam	14.791.735	298.241	2.01

*Faal Gelir Vergisi ve Faal Kurumlar Vergisi mükellef sayıları toplamından oluşmaktadır.

Kaynak: VDK, Yıllık Faaliyet Raporları, [www.vdk.gov.tr>Faaliyet-Raporlari](http://www.vdk.gov.tr/Faaliyet-Raporlari), (16.07.2016)

Tablo 8’e göre 2011-2016 yılları arasında Türkiye genelindeki mükellef inceleme oranlarına bakıldığında, inceleme oranının %0.69 ila 2,94 arasında değiştiği gözlenmektedir. Son altı yılda 14.791.735 faal Gelir Vergisi ve faal Kurumlar

²⁷³DPT, “Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013)”, *a.g.e.*, s.66.

Vergisi mükellef sayıları toplamının ancak, 298.241'i denetlenmiş ve inceleme oranı ortalama %2 oranında gerçekleşmiştir.

Tablo 9'da 2000-2015 yıllarını kapsayan vergi denetim sonuçları yer almaktadır:

Tablo 9: Vergi Denetim Sonuçları (Milyar TL) (2000-2015)

YILLAR	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah (1)	Matrah Farkı (2)	Yüzde (2)/(1)
2000	60.235	3.621.022	1.987.797	54.9
2001	68.286	7.289.622	13.478.317	184.3
2002	113.244	13.863.392	7.971.330	57
2003	68.251	25.563.195	18.834.877	73.7
2004	153.881	22.124.052	18.712.916	85
2005	104.578	32.548.467	38.715.354	119
2006	110.442	46.796.638	47.419.483	101
2007	135.847	63.409.073	30.450.980	48.2
2008	113.073	78.838.889	211.092.889	267.7
2009	47.787	125.603.952	97.972.236	78
2011	12.670	16.422.146.359	755.055.542	46
2012	9.868	4.374.024.432	541.132.281	12.3
2013	12.924	1.234.224.622	1.080.420.972	87.5
2014	9.779	2.959.296.235	712.101.457	24
2015	9.902	1.535.689.146	892.151.922	58

Kaynak: GİB, Yıllık Faaliyet Raporları (2001-2015), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=107>, (15.03.2017).

Tabloya göre, 2000-2015 yılları arasındaki kayıt dışına çıkarılan matrah farkının %12,3 ile % 267 arasında değiştiği gözlenmektedir. Özellikle bu farkın ekonomik krizin yaşandığı 2001’de %184,3 ve 2008’de ise 267,7 gibi daha yüksek oranlarda gerçekleşmesi, vergi kaçakçılığının nedeninin mali ve ekonomik sebeplerden kaynaklandığının bir kanıtıdır.

Bir başka açıdan, Tablo 10’da beyan dışı kalan matrahın potansiyel (olması gereken) matraha oranı *Hesap Uzmanları Kurulu* tarafından aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir:

Tablo 10: Hesap Uzmanlarınca Yapılan Vergi İnceleme Sonuçları (2002-2009)

YILLAR	Kabul Rapor Sayısı	Eleştiri Rapor Sayısı	Toplam Rapor Sayısı	İncelenen Matrah(TL)	Bulunan Matrah Farkı(TL)	Fark (%)
2002	52	1.657	1.709	1.256.001.311	2.178.525.937	173
2003	25	1.216	1.241	4.518.510.334	9.649.903.506	214
2004	34	2.460	2.494	6.139.712.991	8.999.395.600	147
2005	27	3.051	3.078	8.513.856.830	5.592.837.186	66
2006	24	5.241	5.265	12.367.971.680	5.753.270.900	47
2007	40	3.093	3.133	23.687.190.062	11.876.653.673	50
2008	30	2.227	2.257	19.205.401.726	11.828.006.641	62
2009	23	2.524	2.547	72.379.326.875	14.009.129.239	20
Toplam	255	21.469	21.724	148.067.971.809	69.887.722.682	97

Kaynak: Hesap Uzmanları Kurulu Yıllık Faaliyet Raporlarından Derlenmiştir²⁷⁴.
<http://www.huk.gov.tr/yayinlar.asp>, (15.05.2011).

Tablo 10’a göre, 2002-2009 yılları arasında Hesap Uzmanları tarafından yapılan incelemeler sonucunda incelenen matrah tutarı 2002’den 2009 ‘a kadar 2008 yılı hariç genel olarak azalmaktadır. Tabloyu genel olarak düşündüğümüzde, sekiz yılı kapsayan dönemde, toplam matrah farkı 69.887.722.682 TL tutarında tespit

²⁷⁴ 10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname” İle Hesap Uzmanları Kurulu’nun kaldırılmasından dolayı 2010 yılından sonraki yılların ve verileri tespit edilmemiştir.

edilmiştir. İncelenen matrahın bulunan matrah farkına oranı ise, ortalama olarak % 97 oranında gerçekleşmiş; elde edilen vergi gelirleri kadar beyan edilmeyen gelirlerin varlığı da gözlenmektedir.

3.22. Kesilen Vergi Cezalarının Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkileri

Vergi suç ve cezalarına ilişkin olarak yapılan düzenlemelerin ülkemizde uygulanabilirliğini anlamak açısından kesilen vergi cezalarının tutarlarını incelemek yerinde olacaktır.

Tablo 11’de 2004-2016 yıllarını kapsayan Türkiye genelinde yapılan yaygın ve yoğun denetim sonuçları yer almaktadır.

Tablo 11:Türkiye Geneli Yaygın ve Yoğun Denetim Sonuçları (2004-2016)

YILLAR	Denetlenen Mükellef Sayısı	Kesilen Usulsüzlük Cezası (Milyon TL)
2004	3.176.412	64.262.698
2005	3.342.798	98.775.956
2006	3.778.146	100.149.000
2007	4.513.740	134.235.029
2008	4.313.620	176.213.518
2009	3.811.489	153.171.031
2010	3.753.669	150.326.505
2011	3.462.338	128.094.973
2012	4.428.127	150.437.509
2013	2.829.606	95.589.664
2014	2.321.176	78.787.648
2015	837.550	39.792.298
2016	436.252	58.226.570
Toplam	39.369.883	1.146.215.631

Kaynak: GİB, Yıllık Faaliyet Raporlarından Derlenmiştir. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=107>, (14.05.2017) .

Tablo 11’de gösterilen 2004-2016 yılları arasındaki Türkiye genelinde yapılan yaygın ve yoğun denetimler sonucuna göre, toplam 39.369.883 mükellef denetlenmiş ve toplam 1.146.215.631TL usulsüzlük cezası kesilmiştir. Özellikle 2015 ve 2016 yıllarında denetlenen mükellef sayısının azalması doğrultusunda kesilen usulsüzlük cezasının azalışı söz konusu olmaktadır.

Diğer yandan, vergi kayıp ve kaçakların önüne geçilmesi amacıyla, 17.03.2007 tarihli ve 26465 sayılı Resmi gazete’de yayımlanan tütün mamulleri ve alkollü içkilerde “Bandrollü Ürün İzleme Sistemi” kapsamında, denetimler Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Defterdarlıklara bağlı özel eğitimli bandrol denetim ekiplerince mobil denetim cihazlarıyla perakendecilerden toptancı ve dağıtıcılara doğru aralıksız olarak yaygın ve yoğun saha denetimleri gerçekleştirilmektedir. Tablo 11’de GİB tarafından 2013, 2014, 2015 ve 2016 yıllarında yurt çapında “Bandrollü Ürün İzleme Sistemi” çerçevesinde yapılan saha denetim sonuçları aşağıdaki gibidir:

Tablo 12: Bandrollü Ürün İzleme Denetim Sonuçları (2013-2016)

Yıllar			2013	2014	2015	2016
Denetime Katılan Aylık Ortalama Personel Sayısı			617	507	491	536
Bandrollü Ürünlere Yönelik Olarak Mükellefler Nezdinde Yapılan Denetim Sayısı			122.942	107.574	89.066	77.469
Kesilen Özel Usulsüzlük Cezası Tutarı (TL)			2.046.891,85	1.337.844,10	910.062,52	1.028.618
Denetlenen Ürün Sayısı Toplamı			12.717.892	9.107.633	7.987.874	8.247.661
Savcılığa Bildirilen Mükellef Sayısı			10.971	1.061	632	788
Savcılığa Bildirilen Ürünlerin Nev’i	Alkol (Adet)	Bandrolsüz Ürün	14.073	27.957	8.536	24.160
		Taklit Bandrollü Ürün	5.056	13.952	6.933	10.917
		Nitelige Uygun Olmayan Ürün	4.116	6.416	2.440	1.370
	Tütün (Adet)	Bandrolsüz Ürün	3.661.762	1.245.048	706.975	1.206.428
		Taklit Bandrollü Ürün	-	1762	22	18
		Nitelige Uygun Olmayan Ürün	2.683	32	174	-

Kaynak:GİB, Yıllık Faaliyet Raporları

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1216&uid=1786>, (14.07.2017).

Tablo 12'ye göre, genel olarak 2013 yılından 2016 yılına doğru denetim sayısında azalma yaşanmış, kesilen özel usulsüzlük cezası da 2016 yılı hariç bu doğrultuda azalmıştır. 2016 yılında 2015 yılına göre artan kesilen özel usulsüzlük cezası tutarının nedeni bir önceki yıla göre denetlenen ürün sayısının artışından ve yıllık yeniden belirlenen özel usulsüzlük cezalarının tutarından kaynaklanmaktadır.

2013 yılında 122.942 mükellef denetlenmiş, mükelleflerden 10.971'i savcılığa bildirilmiştir. Bu durum, 2014 yılında 107.574 mükelleften, 1.061'i, 2015 yılında 89.066 mükelleften 632'si, 2016 yılında ise 77.469 mükelleften 788'i olarak savcılığa intikal etmiştir. Bu doğrultuda, denetlenen mükellef sayısı ile savcılığa bildirilen mükellef sayısı paralelinde bir azalış görülmektedir. Aynı zamanda bandrollü ürün izleme sisteminin mükellefler için caydırıcı bir denetim aracı olması sonucuna varılmaktadır. Ancak, mükellefler bu sisteme karşı alkollü içeceklerde 2014,2015 ve 2016 yıllarında yakalanma olasılığını azaltmak için, daha fazla taklit bandrollü ürün kullanmayı tercih ettikleri gözlenmektedir.

Tablo 13'de 2016 yılı içerisinde *Gelirler Kontrolörleri* tarafından yapılan incelemeler sonucunda vergi türleri itibariyle incelenen matrah ile tespit edilen matrah farkları ve sonucunda kesilmesi istenen ceza tutarları yer almaktadır:

Tablo 13'e göre, 2016 yılında toplamda 7.234.873.130 TL'lik tarhi istenilen verginin 3.851.763.512 TL'lik kısmı en fazla vergi türü itibariyle Katma Değer Vergisi'nde gerçekleşmiştir. Bu tutar vergi türü itibariyle tarhi istenilen verginin %52,3'ünü ifade etmektedir. Yine, kesilmesi istenen ceza vergi türü itibariyle bu vergi türünde, 9.467.689.012 TL olarak kesilmiştir. Bu tutar vergi türü itibariyle kesilmesi istenen toplam cezanın yaklaşık %60'ını kapsamaktadır.

Kesilmesi önerilen ceza toplamı 15.904.492.736 TL olarak gerçekleşmiş, bu ceza tutarı, %93'lük oranla 14.820.006.643 TL tutarında vergi ziyai cezasında, %6,8'lik oranla 1.080.988.840 TL tutarında özel usulsüzlük cezasında, %0,02 oranla 3.497.253 TL tutarında ise usulsüzlük cezasında kesilmiştir.

Tablo 13: 2016 Yılında Yapılan Vergi Türlerine Göre İnceleme Verileri (Tarhi İstenilen Vergi/Kesilen Ceza)

Vergi	Tarhi İstenen Vergi (TL)		Tarhi İstenilen Vergiler Toplamları (TL)	CEZALAR			Kesilmesi Önerilen Ceza Toplamları (TL)
	İkmalen	Resen		Vergi Zıyayı	Usulsüzlük	Özel Usulsüzlük	
Kurumlar Vergisi	188.215.032	755.600.858	943.815.890	1.381.326.988	501.811	425.544.825	1.807.373.624
Kurumlar Vergisi Geçici	*95.593.617	*606.241.310	*701.834.927	1.398.119.944	1.260.942	712.220	1.400.093.106
Gelir Vergisi	433.443	111.739.856	112.173.299	184.481.142	229.139	51.577.572	236.287.853
Gelir Vergisi Geçici	*64.079	*44.551.529	*44.615.608	76.343.884	1.180	634.391	76.979.455
K.D.V.	46.595.790	3.805.167.722	3.851.763.512	8.905.471.270	1.472.283	560.745.459	9.467.689.012
B.S.M.V.	14.635.117	22.492.491	37.127.608	42.283.084	2.165	864.375	43.149.624
Ö.T.V	13.769.519	1.009.434.275	1.023.203.794	2.097.115.800	2.614	7.084.659	2.104.203.073
Damga Vergisi	29.142.266	30.675.655	59.817.921	55.174.552	10.457	252.376	55.437.385
Gelir Vergisi Stopaj	14.746.782	295.615.574	310.362.356	406.651.247	4.591	2.903.654	409.559.492
Kurumlar Vergisi Stopaj	11.299.291	45.948.952	57.248.243	59.128.736	60	37.482	59.166.278
Diğerleri	85.660.443	7.249.529	92.909.972	213.909.996	12.011	30.631.827	244.553.834
TOPLAM	500.155.379	6.734.717.751	7.234.873.130	14.820.006.643	3.497.253	1.080.988.840	15.904.492.736

*Bu tutar terkin edilerek üzerinden gecikme faizi ve vergi zıyayı hesaplanacaktır.

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu, 2016 Yılı Faaliyet Raporu, s.47 www.vdk.gov.tr (21.05.2017).

Öte yandan, 2016 yılı içerisinde *Vergi Dairesi Müdürlerince* yapılan vergi türleri itibariyle vergi inceleme sonucunda en fazla kesilmesi istenen ceza vergi türü itibariyle Katma Değer Vergisi'nde 63.020.586 TL olarak kesilmiş, bu tutar vergi türü itibariyle kesilmesi istenen toplam cezanın yaklaşık %52'sini kapsamaktadır.

Kesilen 121.620.904 TL’lik cezanın 62.419 TL’si usulsüzlük cezası, 20.374.243 TL’si özel usulsüzlük cezası, 101.184.242 TL ise vergi zıyaı cezasıdır²⁷⁵.

Genel cezalar açısından bakıldığında, 2006-2009 yılları arasında en çok ceza 20,8 milyar lirayla İstanbul’a kesilmiş; İstanbul Türkiye genelinde kesilen cezaların %34,8’lik payını almış, ardından 8,7 milyar lirayla Ankara, 5,7 milyar lirayla İzmir, 2,9 milyar lirayla Antalya izlemiştir. Tüm bunlara sırasıyla Mersin, Bursa, Adana, Kocaeli, Gaziantep ve Konya dâhil edildiğinde bu dört yılda toplam 59,8 milyar liralık cezanın %85’i bu 10 kente kesilmiştir²⁷⁶. Söz konusu şehirler sanayileşme ve nüfus bakımından diğer şehirlere göre yoğun olsa da, Türkiye genelinde denetimin ve kesilen cezaların sadece belli başlı şehirlere fatura edildiği gözlenmektedir.

Tablo 14’de 2006-2016 yıllarını kapsayan vergi gelir ve cezalarında tahakkuk tahsilât oranları sonuçları aşağıda yer almaktadır:

Tablo 14: Vergi Gelir ve Cezalarında Tahakkuk Tahsilât Oranları (%) (2006-2016)

YILLAR	Gelirler	KDV	Vergi Cezaları
2006	86,0	80,7	58,3
2007	85,0	77,9	51,0
2008	83,2	71,1	49,1
2009	80,4	71,3	51,6
2010	76,8	68,3	38,0
2011	74,4	63,3	29,7
2012	70,1	64,6	22,5
2013	70,5	64,7	20,1
2014	69,2	59,0	21,4
2015	67,9	59,0	18,3
2016	64,7	52,0	18,3

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, www.muhasebat.gov.tr, (13.06.2017)

²⁷⁵ GİB, 2016 Yılı Faaliyet Raporu, a.g.e.s.113

²⁷⁶ İSMMMO, Toplumsal Raporlar, a.g.e., s.425.

Tablo 14'e göre 2006-2016 arası on yıllık dönemde tahakkuk tahsilat oranlarında, KDV ve ceza tahsilâtlarında 2009 yılından sonra önemli bir azalışa rastlanmaktadır. 2006'da %81'lerde olan KDV tahsilat oranı, 2016'da %52'lere düşmüş, cezalarda ise 2006'da %58'lerde olan oranın, on yıl sonra %18'lerde gerçekleştiği gözlenmektedir. Vergi cezalarının kesilmiş olmasına rağmen, tahsil edilememiş olması, cezaların etkinliğinin ne derece düşük olduğunu ifade etmektedir.

3.24. Vergi Suç ve Cezalarına İlişkin Açılan Mahkeme Kararlarının Etkileri

Vergi mükellefleri, kendilerine vergi ve ceza kesildiğinde, çoğunlukla iki yoldan birine ya uzlaşma müessesesine başvurmakta ya da vergi mahkemesinde dava açmaktadırlar. Her 100 kişiden 80'i "tarhiyat öncesi" ya da "tarhiyat sonrası" uzlaşmaya başvurarak vergi ve cezayı ödemeyi tercih ederken; her 100 kişiden yaklaşık 20'si de vergi mahkemesinde dava açmayı tercih etmektedir²⁷⁷.

Tablo 15'de vergi uyuşmazlıklarının nedeni ve uyuşmazlıkların maliye aleyhine gerçekleşme oranlarını gösteren vergi ihtilaflarının sonuçları yer almaktadır:

Tablo 15: Vergi İhtilaflarının Sonuçları

Uyuşmazlığın Nedeni	Maliye Aleyhine Gerçekleşme Oranı (%)
Yaygın, yoğun vergi denetimi tutanakları (dosya sayısı itibariyle)	98.6
Takdir komisyonu kararları (dosya sayısı itibariyle)	98.2
İşyeri kapatma cezaları (dosya sayısı itibariyle)	97.8
Hesap uzmanı vergi inceleme sonuçları (vergi tutarı olarak)	76.3
Maliye müfettişi vergi inceleme sonuçları (vergi tutarı olarak)	99.8
Gelirler kontrolörü vergi inceleme raporları (vergi tutarı olarak)	94.7
Vergi denetmeni vergi inceleme raporları (vergi tutarı olarak)	99.9

Kaynak: Nazmi KARYAĞDI, Toplam Kalite Yönetimi Ve Türk Vergi İdaresi, ASO Yayını, Ankara 2001, s.21²⁷⁸.

²⁷⁷ "Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması ve Vergi Barışı", s.12 'den alıntı, www.iso.org.tr/tr/.../vergi%20barışı%20ek%20kitapçık.pdf, (13.03.2011).

²⁷⁸ Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması ve Vergi Barışı, Ocak, 2011, s.12 'den Alıntı www.iso.org.tr/tr/.../vergi%20barışı%20ek%20kitapçık.pdf, (13.03.2011).

Tablo 15'e göre ihtilaflı dosyaların maliye aleyhine gerçekleşme oranının en az % 76,3 ila % 99 arasında gerçekleştiği gözlenmektedir. Bu uyuşmazlığın nedeni olarak, sırasıyla en fazla Vergi Denetmeni Vergi İnceleme Raporlarında (vergi tutarı olarak), Maliye Müfettişi Vergi İnceleme Sonuçlarında (vergi tutarı olarak), Yaygın, yoğun vergi denetimi tutanaklarında (dosya sayısı itibariyle) gerçekleştiği görülmektedir.

Ortalama olarak, mahkemeye taşınan dosyaların % 85-90 arasında bir oranda kazanan taraf mükellefler olmaktadır. Bu durum, vergi incelemelerinin uygulanması ile vergi yargısı kararları arasındaki bütünlüğün sağlanamamış olmasından ve yargı kararlarının idari kararlara üstünlüğünden kaynaklanmaktadır.

Türk Vergi Sistemi'nde, ekonomik suça ekonomik ceza düşüncesine rağmen, vergi kaçakçılığı suçunun devlete karşı işlenmiş olması ve devletin düzeninde meydana getirdiği zararlar nedeniyle hapis cezası ile cezalandırılması düzenlemelerine de yer verilmekte, vergi suçları için ise para cezası yanında hapis cezası da öngörülmektedir. Ceza mahkemelerinin görev alanı içerisinde yer alan hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren vergi suçları kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal ve yükümlülerin özel işlerini yapma suçu olarak belirlenmiştir.

Tablo 16'da 2000-2016 yılları arasında *adli nitelikli* vergi suçlarına ilişkin Ceza Mahkemeleri'nde açılan davalarda verilen kararların sonuçları yer almaktadır:

Tablo 16'a göre, adli nitelikli vergi suçlarında 2000-2016 yılları arasında genel olarak mahkûmiyet sayılarında artış gözlenmekte, bu doğrultuda Ceza Mahkemeleri'nde ceza hükmü taşıyan davalarda sanık sayılarının artması ile denetlenen mükellef sayısının arasında doğru bir ilişki bulunmaktadır.

Son yıllara bakıldığında, toplam sanık sayılarının içerisindeki *mahkûmiyet kararları*, 2013 yılında %56,2, 2014 yılında %57,3, 2015 yılında %59,3, 2016 yılında %59,3 oranında gerçekleşmiştir. *Beraat kararlarının* ise, 2013 yılında %15,3, 2014 yılında %19,1, 2015 yılında %20,3, 2016 yılında %20,7 oranında gerçekleştiği gözlenmektedir. 2016 yılında en fazla mahkûmiyet kararının 11538 sanıkla VUK'un 359/b-1 suçuna istinaden yaşandığı görülmektedir. Bu suç kanunda *üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası* öngörülmektedir.

Tablo 16: Vergi Usul Kanunu'na İlişkin Ceza Mahkemelerinde Açılan Davalarda Verilen Kararların Sonuçları (2000-2016)

Yıllar		Mahkûmiyet	Beraat	Düşme	Diğer	Toplam Sanık Sayısı
2000		2894	2037	348	1361	6640
2001		2719	1473	321	2408	6921
2002		4638	2556	639	3186	11019
2003		3807	1696	1060	4927	11490
2004		4595	1728	2551	3905	12279
2005		4156	1493	1224	2242	9115
2006		4236	1270	58	3202	8766
2007		4012	1995	43	3535	9585
2008		3744	1468	51	5374	10637
2009		5882	1820	-	5572	13274
2010		6235	2452	-	6214	14901
2011		7828	3799	-	5576	17225
2012		10309	3161	-	7312	20782
2013		16419	4474	43	8273	29209
2014		17998	6001	32	7373	31404
2015		19610	6722	60	6678	33070
2016	VUK 353	10	1	2	-	13
	359/a-1	192	138	76	112	518
	359/a-2	3087	1555	1913	834	7389
	359/b-1	11538	3582	219	1924	17263
	359/b-2	1535	424	43	327	2329
	362	24	6	1	10	41
	363	21	10	4	12	47
	5/5.fıkra	0	2	0	3	5
	Toplam	16407	5718	2258	3222	27605

Kaynak: T.C. Adalet Bakanlığı, Adli Sicil Ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Ceza Mahkemelerinde ceza hükmü taşıyan özel kanunlar uyarınca karara bağlanan davaların sanıkları hakkında verilen kararların suç türüne dağılımı istatistiklerinden derlenmiştir. http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/ISTATISTIKLER/1996/ac_cik.htm, (24.07.2017).

Sanık sayısına göre verilen mahkûmiyet kararlarının az olmasının sebepleri arasında, idarenin inceleme anlayışındaki yanılgılar ile yargı karşısında yeterli delile sahip olmaması, davaların genellikle mahkûmiyetle sonuçlanmamasına neden olmaktadır.

VUK'un 359. maddesinden suçun oluşması için sahte veya yanıltıcı belge kullanımında “bilerek kullanma” unsurunun ve “vergi ziyanının meydana gelmiş olması” koşulunun kaldırılması VUK'a karşı muhalefeti ve sanık sayılarını arttırmaktadır. Ayrıca, Anayasa Mahkemesi Üyeleri arasında, vergi yasalarının anayasa aykırı olduğu iddialarının çok sık tartışılması ülkemizde uygulanan vergi cezalarının insan haklarına ve hukuka uygunluğunu düşündürmektedir.

3.25. Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Alınması Gereken Önlemler

-Vergi Kanun’larında sık sık getirilen yasal düzenlemeler yerine uzun vadede uygulanabilecek köklü bir reforma gidilmeli,

-Vergi Usul Kanunu’nun bünyesinden Ek, Mükerrer, Geçici ve birbiriyle bütünleşmeyen karmaşık ve uygulamada artık hüküm içermeyen gereksiz maddeler çıkartılmalı,

-Özel kanunlarda yer alan vergiye ilişkin hükümler kaldırılmalı ve kanunlar bireylerin anlayabileceği düzeyde basite indirgenmeli,

-Vergi kanunlarında düzenlenen pişmanlık ve uzlaşma müessesesinde “ihtilaf yaratılmama şartı” ile mükellefin hak arama hürriyeti kısıtlanmamalı ve hatta bu müesseselerin kapsamından her türlü vergi cezaları çıkartılmalı,

-Vergi cezalarında “cezalarda indirim” müessesesi kaldırılmalı, (bu müessese uygulamada cezayı gerektiren fiili yarı yarıya kaldırmakta; cezaların caydırıcılığını olumsuz etkilemektedir.)

-Mevcut ceza sistemi sadece kanunlarda yazılı bir alandan çıkartılarak uygulanma safhasına getirilip; kanunlara aykırı fiillere karşı piyasanın işleyişine uygulanacak şekilde caydırıcı bir faktöre dönüştürülmeli,

-Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olaylarda görüş farklılıkları giderilmeli ve birbiri ile uyumlaştırılmalı,

-Vergi Kanunları ile vergi oranları konusunda Bakanlar Kurulu'na verilen yetkiler sadece yasama organına devredilmeli,

-Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması zorunlu defterlerde değişiklik yapılmasına ilişkin geniş yetkiler bir idari organ olan Maliye Bakanlığı'nın elinden alınmalı, bunlara ilişkin suç ve cezalar kanunilik çerçevesinde yasalaştırılmalı,

-Cezaların belirlenmesinde klasik mücadele araçları yerine teknolojik, güncel, uygulanabilir otokontrol denetimler getirilmeli, (bandrollü ürün izleme sistemi gibi.)

-İhbar müessesesi kamuoyuna tanıtılmalı,

-Belge düzeni basitleştirilerek standart hale getirilmeli,

-Türk Vergi Sistemi'nde yer alan vergi harcamalarının kapsamı daraltılmalı,

-Denetim sayısı arttırılarak, vergi tabanı genişletilmeli, vergi dışı piyasa ekonomisi vergileme alanına kazandırılmalı ve bunun yanında yüksek oranlı vergiler düşürülerek belli bir kesimin üzerinden vergi yükü kaldırılmalı,

-Ekonomik kriz dönemi haricinde vergi afları gündeme gelmemeli (özellikle aflar vergi suç ve cezalarını kapsamamalı) ve siyasilerin popülist yaklaşımlarından dolayı mali af ile hukuki uygulamalara gidilme yolu anayasal olarak sınırlandırılmalı,

-Asgari ücret üzerinden vergilemeye ilişkin yükümlülükler kaldırılmalı,(özellikle emek gelirleri üzerinden alınan sosyal güvenlik primleri dâhil vergi yükünün azaltılması istihdamı artıracak işleyişe kavuşturulmalı, denetimlerin yaygınlaştırılması ile ücretlendirme üzerinde beyanların gerçeğe uygunluğu sağlanmalıdır.)

-Vergi idaresi tarafından bilgilendirici ve yönlendirici uygulamalarla, bireyleri verginin gerekliliğine inandırma çalışmaları yapılmalıdır.

SONUÇ

Vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan, vergi kanunlarına aykırı fiiller, vergi suçunu doğurmakta ve suçların karşılığı olan, vergi cezalarıyla karşılanmaktadır. Türk Vergi Sistemi'nde vergi suç ve cezalarına ilişkin getirilen her yasal düzenlemenin ortak amacı vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmak ile vergi tabanını genişletmek olmuş; ancak günümüze kadar bu amaç sağlanamamıştır.

Vergi Usul Kanunu'nda vergi suç ve cezalarına ilişkin düzenlemeler çok sık değişikliğe uğramış, özellikle yürürlük tarihlerinde bir takvim yılı içerisinde aynı fiili işleyenler, farklı ceza uygulamalarına muhatap olmuşlardır. Bu şekilde de, kanunların uygulama alanı bireyler için güvensiz ve belirsiz bir ortam yaratmıştır.

Vergi Hukuku'nun konusunu oluşturan vergi suçlarına ilişkin hükümler başta, Vergi Usul Kanunu'na ismini veren 04.01.1961 tarihli 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabında ve bazılarında da çeşitli kanunlarda yer verilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nda cezalar idari nitelikte parasal, iş yeri kapatma cezası (31.07.2004'e kadar) ve adli nitelikte hapis cezaları olarak belirlenmiş, en ağır cezalar ise sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler için konmuştur.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananlar hakkında cezai yaptırımın “üç yıldan beş yıla kadar” hapis cezası olarak belirlenmesine rağmen, Ceza Mahkemelerinde açılan davalarda, 2000 yılından 2015 yılına kadar geçen süre içerisinde mahkûmiyet sayısının arttığı görülmüştür. Elbette bunda önceki yıllara göre denetlenme oranının artışı etkili olmuş olsa da, yine de tehlikeli suçların kapsamına giren bu vergi cezalarında, verilen hapis cezalarının etkinliğinin mükellefler tarafından kabul görmediği gözlemlenmiştir.

VUK'un 359. maddesinden suçun oluşması için sahte veya yanıltıcı belge kullanımında “bilerek kullanma” unsurunun ve “vergi ziyaının meydana gelmiş olması” koşulunun kaldırılması VUK'a karşı muhalefeti ve sanık sayılarını arttırmaktadır. Sanık sayısına göre verilen mahkûmiyet kararlarının az olmasının sebepleri arasında ise, idarenin inceleme anlayışındaki yanılgılar ile yargı karşısında yeterli delile sahip olmaması, davaların genellikle mahkûmiyetle sonuçlanmamasına

neden olmaktadır. Ayrıca, Anayasa Mahkemesi Üyeleri arasında, vergi yasalarının anayasa aykırı olduğu iddialarının çok sık tartışılması ülkemizde uygulanan vergi cezalarının insan haklarına ve hukuka uygunluğunu düşündürmektedir.

5728 sayılı Kanun ile genel ceza hukukuna uyumlaştırılmaya çalışılan, Vergi Ceza Hukuku'nda Türk Ceza Kanunu'nun aksine, kaçakçılık suçunda suçun varlığı için kast unsurunun aranmaması, tek suça iki ayrı ceza (hem para hem hapis cezası) verilmesi, iştirak edene daha az ceza verilmesi, Kabahatler Kanunu'nda hiç yer verilmemiş olan uzlaşma, tekerrür gibi müesseselere yer verilmiş olması gibi uyumsuzlukların giderilmediği görülmektedir.

Türk Vergi Sistemi'nde, vergi kanununa aykırı fiillerin ziyaa uğrattığı vergi cezasının büyük bir bölümünü, bazı durumlarda tamamını ortadan kaldıran pişmanlık, uzlaşma cezada indirim gibi müesseselerin, uygulamada cezaların caydırıcılığı açısından ceza politikasına ters bir uygulama olarak sisteme yerleştirildiği görülmektedir.

Vergi mükellefleri, kendilerine vergi ve ceza kesildiğinde, çoğunlukla iki yoldan birine ya uzlaşma müessesesine başvurmakta ya da vergi mahkemesinde dava açmaktadırlar. Her 100 kişiden 80'i "tarhiyat öncesi" ya da "tarhiyat sonrası" uzlaşmaya başvurarak vergi ve cezayı ödemeyi tercih ederken; her 100 kişiden yaklaşık 20'si de vergi mahkemesinde dava açmayı tercih etmektedir.

Uzlaşma müessesinin, özellikle vergi cezalarını %90'lardan daha fazla bir oranda sildiği, sınırsız biçimde uygulandığı, vergilerin kanuniliği, vergilemede eşitlik ve vergilemede adalet ilkelerini zedeleyerek, vergiye dair ödevlerin zamanında ve kanunlara uygun olarak yerine getirilmemesini özendirdiği tespit edilmiştir.

Açılan davalarda ise, yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olaylarda görüş farklılıklarının olduğu ve idarenin yeterli delillere sahip olamadığı gözlenmiştir. Vergi uyuşmazlıklarında mahkemeye taşınan dosyaların % 85-90 arasında bir oranda kazanan tarafın mükellef olduğu sonucuna varılmıştır. Bu durum, vergi incelemelerinin uygulanması ile vergi yargısı kararları arasındaki bütünlüğün sağlanamamış olmasından ve yargı kararlarının idari kararlara üstünlüğünden kaynaklanmaktadır.

Siyasi iktidarların partizanlık tutumları için vergileme işlemlerini bir koz olarak kullandıkları, Türkiye’de ortalama her 3 yılda bir gündeme getirilen mali afların, vergi ödeyenler aleyhine rekabet üstünlüğü sağlayarak, vergi ödeme bilincini olumsuz etkilediği ve kayıt dışı ekonomiyi özendirdiği tespit edilmiştir.

Vergi kanunları ile vergi oranları konusunda Bakanlar Kurulu’na ve Vergi Usul Kanunu’na göre tutulması zorunlu defterlerde değişiklik yapılmasına ilişkin geniş yetkilerin bir idari organ olan Maliye Bakanlığı’nın elinde olmasının vergileme ilkeleri ve özellikle bunlara ilişkin suç ve cezaların kanuniliğinin zedelendiği gözlenmiştir.

Kısıtlı bilimsel veriler ışığında tespit edilebildiği kadar, yapılan denetimler ve kesilen usulsüzlük cezalarında yıllar itibariyle sürekli artış gözlenmiş, en azından kayıtlı vergi gelirleri kadar kayıtlı olmayan gelirlerin de varlığının sonucuna varılmıştır. Vergi kayıp ve kaçakların en fazla arttığı yıllar ise, genelde ekonomik kriz yıllarının olduğu yıllarda ortaya çıkmıştır.

İstihdam konusunda ise, Türkiye nüfusunun yarısından fazlasının, kayıt dışında çalıştığı, bunda ülkedeki tarım kesiminin varlığı ile sağlık sektöründeki yeşil kart uygulamalarının etkili olduğu görülmüştür.

Uygulanan vergi politikalarında, vergi oranlarının yüksek olması, özellikle dolaysız vergilerden dolayı vergilere doğru dönüşümün olması ile gelir dağılımının bozulduğu, vergileme işlemlerinin sadece sınırlı sayıda mükellefler üzerinde hissedildiği görülmüştür. Diğer yandan, vergi denetiminin yetersizliği ile kaçırılan vergilerin yakalanma olasılığının az olması, ülkemizde %90-95 sağlıklı finansman kaynağı vergilerin ve vergilemenin bir çözümsüzlük içerisinde olduğu fark edilmiştir.

Vergi kaçaklarının kayıt altına alınması, dolayısıyla vergi kaybının önlenerek vergi gelirlerinin arttırılması, ulaşılması gereken mutlak bir hedeftir. Vergi kayıp ve kaçakları hiçbir zaman sıfır düzeyine çekilemez, ancak minimize edilebilir. Vergi kaçakları mükellefler üzerinde doğan bir eylem gibi görünse de, şüphesiz bunda vergi alacaklısı olan devletin de büyük bir payı vardır. Bu payı etkileyen en önemli faktör ise, Türk Vergi Sistemi’nin yapısıdır.

Vergi cezalarının niteliğinin ağır olması uygulanabilirliği olmadığı sürece amacına ulaşmamaktadır. Çünkü Türk Vergi Sistemi'nin en büyük eksikliği, getirilen her yasal düzenlemelerin kayıtlı vergisel olaylara karşı vergi yükünün daha da fazla arttırmanın dışında, kaçırılan verginin ve oluşan vergi kaybının tespitinin yapılamamış olması ile vergi politikasının amaçlarının saptırılmış olmasından kaynaklanmaktadır.

Sonuç olarak, denetimlerin aracılığı ile caydırıcı ve uygulanabilir bir ceza sistemi, hem kayıtlı ve hem de kayıt dışı ekonomide uygulama alanı bulduğu an, devlet hem elde edilemeyen gelirleri elde etmiş olacak, hem de vergi aracılığıyla gelirin yeniden dağılımı ile sosyal adaleti sağlayabilecektir. Diğer yandan, her bireyin hakkı olan eğitim, adalet, sağlık gibi başta devletin asli görevi ve halkın vazgeçilemeyen ihtiyaçları sağlandığında, genel olarak toplumun refah düzeyi yükselecektir.

KAYNAKÇA

Kitaplar:

Akdoğan, Abdurrahman, *Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke Ve Esaslar, Vergileme Ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri)*, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 6.baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2006.

Aktan, Coşkun Can, *Vergileme Ekonomisi Ve Vergileme Psikolojisi, Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi*, Seçkin Yayınları, Ankara 2006.

Bilici, Nurettin, *Vergi Hukuku, “Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi”*, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 26.Bası, Seçkin Yayınevi, Ankara 2011.

Eker, Aytaç, *Kamu Maliyesi*, Anadolu Matbaacılık, İzmir 2004.

Erman, Sahir, *Vergi Suçları*, İstanbul 1998.

Gözler, Kemal, *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, Güncelleştirilmiş ve Düzeltilmiş 7. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2009.

Kaneti, Selim, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş Ve Yenilenmiş 2.Bası, İstanbul 1989.

Karakoç Yusuf, *Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları: Vergi Yargılaması Hukuku*, Yetkin yayınları, Ankara 2007

Mahmut Koca- İlhan Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku*, (Genel Hükümler), Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 3. Baskı, Seçkin Kitapevi, Ankara 2010.

Mehmet Tosuner - Zeynep Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, Gözden Geçirilmiş Yeni Bası, İzmir 2007.

Mualla Öncel - Ahmet Kumrulu - Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Cilt:1, Genel Kısım, 2.Bası, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları:548, Ankara 1985.

Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, 12.Bası, Ankara 2005.

Osmanlı Vergi Mevzuatı, Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı, Yayın No:348, Ankara 1998.

Pehlivan, Osman, *Vergi Hukuku*, Genel İlkeler Ve Türk Vergi Sistemi, Trabzon 2009.

Pınar, Abuzer, *Maliye Politikası*, Teori Ve Uygulama, 2.Baskı, Natürel Yayıncılık, Ankara 2006.

Saban, Nihal, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş 4.Bası. İstanbul 2006.

Şeker, H.Nezih, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, Beta Yayıncılık, İstanbul 1994.

Şengül, Selami, *Bir Hurafe: Kayıt Dışı Ekonomi (Vergi Sistemi ve Vergi İdaresinin İç Yüzü)*, İmaj Yayınevi, Ankara 1997.

Thuronyi Victor, *Tax Law Design and Drafting*, 2.cilt, s.117 (Saban, Nihal, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş 4.Bası. İstanbul, Aralık-2006'dan Alıntı)

Tosun, Öztekin, *Hileli Vergi Suçları*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, 1962.

Turhan, Salih, *Vergi Teorisi*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1979.

Türk, İsmail, *Kamu Maliyesi*, Turhan Kitabevi, Ankara 2010.

Uluatam, Özhan, *Kamu Maliyesi*, 5.Basım, İmaj Yayıncılık, Ankara 1997.

Makaleler:

Armağan, Ramazan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, *Maliye Dergisi*, Sayı:153/Temmuz Aralık 2007.

Birsenoğlu, Hakan, “Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği Mi?” Atatürk Üniversitesi, *Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:8, Sayı:3-4, (Aralık 2003).

Coşkun Can Aktan - Ufuk Gencel, “Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme Ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali”, *Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:5, Sayı:1, 2003.

- Coşkun Can Aktan- İstiklal Y. Vural, “Vergi Rekabeti”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:22, Ocak-Haziran 2004.
- Çetin, Güneş, “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum Ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, *Yönetim Ve Ekonomi Dergisi*, Yıl:2007, Cilt:14, Sayı 2.
- Çomaklı, Şafak Ertan, “AB İlerleme Raporları Çerçevesinde Türkiye’deki Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesine Yönelik Uygulamalar”, *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:22, Sayı:1, Ocak 2008.
- Demircan, Esra Siverekli, “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme Ve Kalkınmaya Etkisi”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, Sayı:21, Temmuz-Aralık 2003.
- Erdem, Tahir, “Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu Ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza”, *Yaklaşım Dergisi*, Kasım 2005.
- Erman, Sahir, *Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Prensipler*, Maliye Enstitüsü Konferansları, On beşinci Seri, İstanbul 1968.
- Erol, Ahmet,”Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi)”, *İSMMMO Yayınları 140*, İstanbul 2011.
- Gök, A. Kerim, “Vergi Direncinin Gelişimi”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi*, Cilt: XXII, Sayı:1
- Gökçe, Yalçın, “Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Cennetleriyle Mücadele, Kıyı Bankacılığı Ve Türkiye Örneği”, *Yüksek Lisans Tezi*, Isparta 2006.
- Hakan Erkuş - Kadir Karagöz, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Ve Vergi Kaybının Tahmini”, *Maliye Dergisi*, Sayı:156, Ocak-Haziran 2009.
- Hasan Hüseyin Bayraklı - Ahmet Bozdağ, “Türk Ceza Hukukunda Tekerrür (Afyonkarahisar Örneği)”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi* (C.X.S:II,2008).
- İlhan, Süleyman, “Sosyo-Ekonomik Bir Fenomen Olarak Girişimciliğin Oluşumunu Etkileyen Başlıca Faktörler”, *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Güz 2003, Sayı:11.

- Karaaslan Mehmet, “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, *TBB Dergisi*, Sayı:64, 2006.
- Karakoç, Yusuf, ”Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp Ve Kaçakları”, *19.Türkiye Maliye Sempozyumu*, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2004.
- Keleş, Yusuf, “Yine Mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?”, *Vergi Dünyası*, Sayı:249.
- Kıldış, Yusuf, ”Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal-Uluslar Arası Boyutu Ve Çözüm Önerileri”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2000, Cilt:2, Sayı:2.
- Kocahanoğlu, Osman Selim, ”Türkiye’de Vergi Kaybı Ve Denetimi”, *İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitü Dergisi*, Yıl:4.
- Kulu, Bahattin, “Vergi Harcaması Ve Uygulama Örnekleri”, *Vergi Dünyası*, Sayı:228, Ağustos 2000.
- Metin Meriç - Hakan Ay, “Küreselleşme Olgusunun Vergi Kayıp Ve Kaçaklarına Etkisi”, *19.Maliye Sempozyumu*, Türkiye’de Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2004.
- Nihal Kargı - Ekrem Karayılmazlar, “Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkinsizlik Etkisi, *Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, Yıl:2009, C.14, Sayı:3.
- Ozansoy, Ahmet, “Toplumsal Algı Düzeyinde Vergi Kaçırma Suçu”, *Yaklaşım Dergisi*, Kasım 2008, Sayı: 191.
- Önder, İzzettin, “Kayıt Dışı Ekonomi Ve Vergileme”, *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, No:23-24.
- Özaktaş, Nursel, “A.B.D.de Federal Gelir Vergisi - Vergi Teşkilatı, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Kazai Çözüm Yolları”, *İ.Ü.İşletme Fak. Müh. Enstitüsü Yayınları*, Yayın No:16, 1976.
- Özden, Murat “Kamu Alacakları İçin Bir Güvence Önlemi: Takas”, *Gazi Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, C.3, Yıl. 1987, G.Ü. Yayın No:119, İ.İ.B.F. Yayın No: 48.

Robin Burgess & Nicholas Stern, “Vergileme ve Kalkınma”, çev. Mustafa Durmuş, *Maliye Dergisi*, Sayı: 152, Ocak-Haziran 2007.

Serdar Pehlivan - Ali Rıza Gökbnar, Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı, *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Yıl: 2010, Cilt: 17, Sayı:1.

Tekin, Ahmet, Vergi Teşvikleri Ve Ekonomik Etkileri, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:16, Aralık 2006.

Tosuner Mehmet, “Vergi Kayıp Ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş Ve Öneriler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ekim/1995, Sayı 85.

Yerci, Cahit, “Vergi Kaçırma Sorunu ve Soruna Karşı Avrupa Topluluğundaki Uygulamalar”, *Maliye Dergisi*, Sayı:102, Mayıs-Haziran, 1991.

Yunus Ceran-Recep Çiçek, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde KDV Açısından Bir Değerlendirme, *Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F.Yönetim Ve Ekonomi Dergisi*, Yıl 2007, Cilt:14, Sayı:1.

Zeynep Arıkan-Hatice Yurtsever, ”Türkiye’de Mali Afların Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları I”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:136.

Elektronik Kaynaklar:

“Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi

Sorunu”,[www.istanbulymmo.org.tr/ dosya/MaliPlatform/2009_13.%20elektronik%20ticaretin%20vergilendirilmesi%20sorunu.pdf](http://www.istanbulymmo.org.tr/dosya/MaliPlatform/2009_13.%20elektronik%20ticaretin%20vergilendirilmesi%20sorunu.pdf), (07.02.2017).

“Gecikme Faizi, Gecikme Zammı, Tecil Faizi Nedir? Aralarındaki Farklar Nelerdir?”<http://www.altindagymm.com.tr/tr/html/207/Sirkuler+200927+Gecikme+Faizi+Gecikme+Zammi+ve+Tecil+Faizi+Nedir+Aralarındaki+Farklar+Nelerdir>, (27.03.2011).

“İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası”

archive.ismmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/2010/10_13%20cezali%20kentler.pdf, (10.12.2016)

“Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması ve Vergi Barışı”,
www.iso.org.tr/tr/.../vergi%20barışı%20ek%20kitapçık.pdf, (13.03.2011).

“Kayıtdışı İstihdamın Faturası 21.2 Milyar Dolar”

“Vergide Amerikan Modeli Yolda Cezalar Can Yakacak”,

Akkaya, Mustafa, “Vergi Mahkemesi Ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, acikarsiv.ankara.edu.tr/browse/1061/-44k, (02.04.2016).

Aktan, Coşkun Can, “Vergi Psikolojisinin Temelleri Ve Vergi Ahlakı”,
www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/anasayfa-psiko.htm-6k, (22.02.2011).

Aktan, Coşkun Can, “Sosyal Politika Araçları”,
<http://www.canaktan.org/politika/refah-devleti/araclar.htm>, (15.01.2017).

Altunbasak, Murat, “Şirketlerde Temsil Yetkisi Ve Şirket Tüzel Kişiliğinden Tahsil Edilemeyen Vergi Borçlarından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu”,
archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/98malicozum/7%20murat%20altunsabak.pdf, (10.02.2017).

auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1995-44-01-04/AUHF-1995-44-01-04-Oncel.pdf, (11.10.2016).

Baş, Seyit Ahmet, “4369 Sayılı Kanunla Mesleki Kuruluşlara Getirilen Vergi Mahremiyeti Sorumluluğu”,
archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/44MaliCozum/03SeyitAhmetBas13.doc, (03.08.2016).

Bekri, Nedim, “Suçta Ve Cezada Kanunilik İlkesi Ve İlkenin Uluslar Arası İnsan Hakları Belgeleri İle Uluslar Arası Ceza Hukuku Uygulamalarındaki Durumu”
www.yayin.adalet.gov.tr/dergi/38.say%C4%B1/04%20%20DR%20M.%20NED%C4%B0M%20BEKR%C4%B0.pdf, (02.03.2016).

Biyan, “Özgür Vergilemenin Nihai Niteliğinden Sapmasının Siyasal Ekonomik Ve Sosyal Nedenleri”

http://www2.bayar.edu.tr/iibf/maliye/sureyya_sakinc/docs/KamuMaliyesi/OzgurBIYAN.pdf, (14.01.2017).

Burcu Deniz Oral - Ferhan Sayın, “Mali Yolsuzluğun Yansımaları: Türkiye İçin Eş Bütünleşme Analizi”
www.iudergi.com/tr/index.php/iktisatmaliye/article/view/191-11k,
(12.12.2016).

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Vergi Harcamaları Listesi,
www.bumko.gov.tr/TR,6289/2016.html, (21.07.2017)

Candan, Turgut, “Vergi Hukuku Bağlamında Mülkiyet Hakkının Korunması İle İlgili Danıştay İçtihadı”,
www.yargitay.gov.tr/abproje/belge/sunum/rt3/Candan_VergiHukuku_MulkiyetHakki_Danitay.doc, (21.02.2016).

dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der3m1.pdf, (14.02.2017).

Elif Tuay-İnci Güvenç, “Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları,”
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede_mukelleflerin_vergiye_bakisi.pdf, (22.10.2016).

Ersan Öz-Sevinç Yaraşır, “Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti”,
www.iudergi.com/tr/index.php/iktisatmaliye/article/viewFile/177/284,
(07.02.2012).

GİB, “10 Soruda Geçici Vergi, Geçici Vergi Nedir?”
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1274>, (14.01.2017).

GİB, “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2011-2013)”
www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Kayit_Disi_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Plani_2011_2013.pdf, (13.10.2016).

GİB, “Vergi İdaresince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları”
www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_idaresi.pdf, (23.01.2011).

GİB, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma”
www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf, (13.02.2012).

<http://auhf.ankara.edu.tr/auhf-yayinlari-arsivi/armaganlar/mualla-oncel-armagani/cilt-2/oral.pdf>, (21.03.2016).

<http://cygm.meb.gov.tr/modulerprogramlar/kursprogramlari/muhasebe/moduller/vergi.pdf> (14.01.2017).

http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/ISTATISTIKLER/1996/ac_cik.htm (24.07.2017).

<http://www.deu.edu.tr/userweb/hilmi.coban/%C3%B6devler/vergi%20kar%C4%B1C5%9F%C4%B1k/kildis-kayit-disi.pdf>, (13.04.2016) .

http://www.ekonomikyorumlar.com.tr/dergiler/gundem/Gundem_1Sayi_520.pdf, (02.03.2011).

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=627> (15.02.2015)

<http://www.iudergi.com/tr/index.php/iktisatmecmua/article/view/7677/7179> (14.01.2017).

<http://www.sgk.com.tr/451-Haber-kayitdisi-istihdamın-faturasi-21-2-milyar-lira.html>, (24.03.2016).

İlhan Özer, “Türkiye’de Vergi Sorunu Üzerinde Düşünceler ve Öneriler”, yayin.todaie.gov.tr/qoster.php?Dosya=MDUxMDQ4MDU0, (14.02.2012).

Karyağdı, Nazmi, “Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi”,

Kıldış, Yusuf, “Kayıt Dışı Ekonomi”,

Kırbaş, Sadık, “Çeşitli Yönleriyle Vergi ve Türk Vergi Sistemi”,

Kızmaz, Zahir, “Ceza Ve Kriminal Yaptırımların Suç Oranları Üzerindeki Caydırıcı Etkisi” www.aku.edu.tr/AKU/DosyaYonetimi/SOSYALBİLENS/dergi/VII2/ZahirKizmaz.pdf, (15.02.2011).

Korkusuz, Mehmet, “Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Fiillerinin Sonuçları” www.abchukuk.com/makale/belge.doc, (15.02.2016).

Köşşekoğlu, Abdullah, “Vergi Usul Kanunu’nun 359/B Maddesinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu

”www.yayin.adalet.gov.tr/dergi/39.sayı/01%20%20ABDULLAH%20KÖŞŞEKOĞLU.pdf, (11.02.2015).

- Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, “Vergi Harcamaları”,
Muhasebat Genel Müdürlüğü, www.muhasibat.gov.tr, (13.06.2017)
- Mustafa Alpaslan- Mustafa Sakal “Vergi Usul Hukuku Uygulamasında Tebligat Usulleri Ve Süreler”,
- Mustafa Alpaslan- Mustafa Sakal, “Vergi Usul Kanunu Uygulamasında Ceza İndirim Müessesesi Ve Ceza Davasına Etkisi”,
- Nalbat, Mehmet, “V.U.K. ve T.C.K. Açısından Sahte Ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Bilerek Ya Da Bilmeyerek Ayrımı”
- Oral, Hasan, “Yargıtay Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu”,
- Öncel, Mualla, “Enflasyon Ve Vergilendirme”,
- Savaş, Abdullah, “Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi: Kapsamı, Etkileri ve Öneriler”,<http://www.sayistay.gov.tr/dergi/icerik/der72m3.pdf>, (10.01.2016)
- Savaşan, Fatih, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybı Tahminleri”,
- Sayıştay Dergisi, “Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesinde Sayıştay Denetimin Rolü” www.sayistay.gov.tr/dergi/Default_4_Yazdir.asp?id=397, (10.12.2016).
- Şenyüz, Doğan, “Vergi Kabahatleri”
www.ekonomikpanorama.com/yazarlar/pr_dr_dogan_senyuz/vergi_kabahatleri.html, (03.09.2011).
- T.C. Adalet Bakanlığı, Adli Sicil Ve İstatistik Genel Müdürlüğü, “Ceza Mahkemelerinde Ceza Hükümü Taşıyan Özel Kanunlar Uyarınca Karara Bağlanan Davaların Sanıkları Hakkında Verilen Kararların Suç Türüne Dağılımı İstatistikleri”,
- T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, MEGEP (Mesleki Eğitim Ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi) Muhasebe Finansman Vergi,
- Taşdelen, Aziz, “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”
dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/1528/16791.pdf, (09.09.2016).

Tezcan, Kerametdin, “Vergi Suç Ve Cezalarının Türk Ceza Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”,

Turhan, Salih, “Bütçe Politikasının Konjonktürel Etkilerinin Ölçülmesine İlişkin Yaklaşımlar”,

TÜİK, “Kayıt Dışı İstihdam ve İşsizlik Oranları”

www.fsavasan.sakarya.edu.tr/wp-content/uploads/KDE_Vergi_Kayplari.pdf,
(11.02.2016).

www.huk.gov.tr/makaleler.asp?page=35-28k (02.14.2011).

www.legalisplatform.net/Makale/Vergi%20Usul%20Kanunu%20Uygulamas%C4%B1nda%20Ceza%20%C4%B0ndirimi%20M%C3%BCessesesi%20Ve%20Ceza%20Davas%C4%B1na%20Etkisi.pdf, (09.02.2017).

www.motorlutasitlarvergisi.com/vergide-amerikan-modeli-yolda-cezalar-can-yakacak (09.09.2015).

www.muhasabenet.net/makale_doc%20dr%20kerametdin%20tezcan_vergi%20suc%20ve%20cezalarin%20tck%20cerc%20degerlendirilmesi.doc (02.03.2011).

www.sakaryavdb.gov.tr/DOCUMENT/SBM.pdf, (02.03.2017).

www.sgb.gov.tr/Publications/Amerika%20Birle%C5%9Fik%20Devletleri%20Gelir%20%C4%B0daresi%20nde%20Vergi%20%C4%B0ncelemesi.pdf
(15.12.2016).

www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?tb_id=25&ust_id=8 (28.06.2016).

Yumuşak, İbrahim, Tetkika Yetkililer, Hesap uzmanları Kurulu

Yüce, Mehmet, “Verginin Mali Amacı Açısından Kırgız Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, www.basarmevzuat.com/dergi/2004-06/a/04.htm
(03.09.2011).

Anayasa Mahkemesi Kararları:

Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayı:2000/2001, Karar Sayı:2000/16, Karar Günü:06.07.2000, Resmi Gazete Tarih-Sayı: 29.11.2000-24245.

Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayı:2003/7, Karar Sayısı:2005/71, Karar Günü:18.10.2005, Resmi Gazete Tarih-Sayı:22.02.2006-26088.

Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayı:2001/487, Karar Sayısı:2005/12, Karar Günü:06.01.2005, Resmi Gazete Tarih-Sayı:27.10.2005-25979.

Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayı:2006/23, Karar Sayısı: 2010/27, Karar Günü: 04.02.2010, Resmi Gazete Tarih-Sayı: 02.12.2010-27773.

Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayı:2010/7, Karar Sayısı:2011/172, Karar Günü:22.12.2011, Resmi Gazete Tarih-Sayı:14.02.2012-28204.

Kanunlar:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

2365 Sayılı Kanun

2686 Sayılı Kanun

2995 Sayılı Kanun

3239 Sayılı Kanun

3505 Sayılı Kanun

3787 Sayılı Kanun

3946 Sayılı Kanun ve Kanun Gerekçesi

4008 Sayılı Kanun

4108 Sayılı Kanun ve Kanun Gerekçesi

4208 Sayılı Kanun

4369 Sayılı Kanun ve Kanun Gerekçesi

4444 Sayılı Kanun ve Kanun Gerekçesi

5228 Sayılı Kanun

5479 Sayılı Kanun

5728 Sayılı Kanun

5904 Sayılı Kanun

6009 Sayılı Kanun

5235 Sayılı Kanun

756 Sayılı Türk Ceza Kanunu

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu

4358 Sayılı Gümrük Kanunu

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası

6813 Sayılı Kanun

6728 Sayılı Kanun

6216 sayılı Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun

04.01.1961 tarihli 213 Sayılı Kanun ve Kanun Gerekçesi

GiB Mevzuat, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (23.04.2017).

Tebliğler:

229 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

280 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

358 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

400 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

402 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

476 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

Raporlar:

Ankara Ticaret Odası, “Aflar Tarihi Raporu”

<http://www.atonet.org.tr/turkce/bulten/bulten.php3?sira=246>, (22.04.2011)

Avcı, Nihal, “Bütçe Ve Para Politikalarının Makroekonomik Etkileri”, *Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu*, Maliye Ve Gümrük Bakanlığı Bütçe Ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ekim 1988, Ankara

DPT, Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013), ”Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu” <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik685.pdf>, (15.12.2010)

DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, “Gelir Dağılımının İyileştirilmesi Ve Yoksullukla Mücadele Raporu”,
www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/3089/oik610.pdf, (03.09.2016).

DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, “Kayıt Dışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyon Raporu” <http://ekutup.dpt.gov.tr/ekonomi/kayitdis/oik614.pdf>, (12.01.2017).

DPT, Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, “Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu” <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik510.pdf>, (01.10.2011).

GİB, “2008 yılı Faaliyet Raporu” <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=107>, (23.10.2016).

GİB, “2009 Yılı Faaliyet Raporu”
www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009_faaliyet_raporu.pdf, (13.03.2016).

GİB, “2010 Yılı Faaliyet Raporu”
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=php?id=1216&uid=1786>, (14.03.2016).

GİB, “Yıllık Faaliyet Raporları”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=107>, (04.10.2016).

Hesap Uzmanları Kurulu “Yıllık Faaliyet Raporları”
<http://www.huk.gov.tr/yayinlar.asp>, (15.05.2011).

Vergi Denetim Kurulu, “Yıllık Faaliyet Raporları”, www.vdk.gov.tr, (15.05.2017)

EKLER

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Usulsüzlük Cezalarının Değişiklik Öncesi 04.01.1961 Tarihli Metni

I. Derece Usulsüzlükler için, vergi beyannamelerinin verilmemiş olması bu Kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması; defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması; bu Kanuna göre tutulması mecburi defterlerin ve Kanunen muhafazası mecburi vesikalarla evrakın yetkili memurlar tarafından istenildiği halde ibraz edilmemesi ve çiftçiler tarafından, 245. madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi hükümleri öngörülmüştür.

II. Derece Usulsüzlükler için; vergi beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün içinde verilmiş olması; tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelelerinin yaptırılmamış olması; götürü matrahlar üzerinden salınan Gelir Vergisinin tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması; ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması halleri olarak belirlenmiştir.

III. Derecede Usulsüzlükler için, bu kanunda yazılı bildirmelerin zamanında yapılmaması; vergi karnesinin, süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması; bu kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine (madde:215-219) uyulmamış olması olarak belirtilmiştir.

IV. Derecede Usulsüzlükler için ise, tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması; vergi beyannameleri, bildirmeler ve evrak ve vesikaların kanunen belli şekli ve muhteviyatına ve eklerine ait hükümlere uyulmamış olması; hesap veya muamelelerin doğruluk ve açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak veya vesikaların ibraz edilmemesi; vergi karnesinin, sürenin sonundan başlayarak 15 gün içinde alınması durumları olarak öngörülmüştür.

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler:

Adı Ve Soyadı: Fahriye ÇELİK İZMİRLİ

Doğum Yeri: Bozkır / Konya

Doğum Yılı: 01.01.1987

Medeni Hali: Evli

Eğitim Durumu:

Lise: Konya Meram Zeki Özdemir Lisesi (Y. Dil Ağırlıklı) (2002-2005)

Lisans: Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü (2005- 2009)

Yabancı Dil Ve Düzeyi:

İngilizce: Orta Seviye

İş Deneyimi:

Mardin Valiliği SODES Koordinasyon Merkezi Proje Uzmanı (2012)

Mardin Valiliği İl Özel İdaresi Kentsel İyileştirme ve İmar Müdürlüğü
Memur (2012-2014)