

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
DOKTORA TEZİ

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE CEZAI YAPTIRIMLARIN ETKİNLİĞİ

Memduh ASLAN

Danışman

Prof. Dr. Zeynep ARIKAN

2008

YEMİN METNİ

Doktora Tezi olarak sunduğum “ Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliđi” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı dűşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gűsterilenlerden olduğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

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

Memduh ASLAN

DOKTORA TEZ SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin

Adı ve Soyadı : Memduh ASLAN
Anabilim Dalı : Maliye Anabilim Dalı
Programı : Maliye Doktora Programı
Tez Konusu : Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği
Sınav Tarihi ve Saati :

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün tarih ve Sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliğinin 30.maddesi gereğince doktora tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI OLDUĞUNA OY BİRLİĞİ O
DÜZELTİLMESİNE O* OY ÇOKLUĞU O
REDDİNE O** ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır. O***
Öğrenci sınava gelmemiştir. O**

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.
** Bu halde adayın kaydı silinir.
*** Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez, burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fulbright vb.) aday olabilir. Evet
Tez, mevcut hali ile basılabilir. O
Tez, gözden geçirildikten sonra basılabilir. O
Tezin, basımı gerekliliği yoktur. O

JÜRİ ÜYELERİ Başarılı Düzeltme Red İMZA
.....
.....
.....
.....
.....

ÖZET

Doktora Tezi
Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği
Memduh ASLAN

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Maliye Programı

Vergi, toplayıcı devlet ile ödeyici vatandaş arasında hep mücadele konusu olmuştur. Devlet vergi gelirlerini en üst seviyeye çıkarmaya çalışırken mükellefler ise ödeyecekleri vergileri en alt seviyede tutmaya hatta ödememeye çalışmaktadırlar. Bu mücadelede mükellefler yasal zeminde çözüm ararken, zaman zaman da kanun dışına çıkarak vergi suçu işleyebilmektedirler. Vergi ödesin ya da ödemesin ülkenin tüm vatandaşları devlet hizmetlerinden en üst düzeyde faydalanmak isteyeceklerdir.

Cezai yaptırımların etkin olmadığı bir düzende, vergiye gönüllü uyum sağlayan mükellefler haksızlığa uğradıklarını düşünerek vergiye uyumdan vazgeçebileceklerdir. Sürekli artan ihtiyaçları karşılamak üzere yeni kaynak arayışında olan Türkiye açısından da mevcut sistemin etkinliği diğer ülkelerdeki gibi çok önemlidir. Bu nedenle Türk Vergi Sisteminde uygulanan cezai yaptırımların etkinliği incelemeye alınmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde, Türk Vergi Sistemi içerisinde yer alan cezai yaptırımların teorik değerlendirmesine yer verilmiştir. İkinci bölümde vergi sisteminde yer alan önlemlerin uygulamalarına yer verilerek ceza sistemi içindeki etkileri değerlendirilmiş ve örnek ülke olarak ABD vergi ceza sisteminde yer alan cezalara ilişkin bilgi ve verilere yer verilmiştir. Üçüncü bölümde ise bu etkinlik alan araştırması yapılarak belirginleştirilmiştir. Sonuç bölümünde vergi ceza sisteminin daha etkin ve adil işleyebilmesi için ek önlem ve uygulama önerilerine yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler : Vergi Suçu, Vergi Cezası, Cezai Yaptırım, Vergi Kaçakçılığı, Uzlaşma, Vergi Affı, İndirim

ABSTRACT
Doctoral Thesis
The Efficiency of Penal Sanctions under Turkish Taxation System
Memduh ASLAN

Dokuz Eylül University
Institute of Social Sciences
Department of Public Finance Program

Taxation is always subjected to a conflict between the state as a collector and the taxpayers. While the state tries to maximize its tax revenue, on the other hand taxpayers will try to minimize tax duties and also to avoid them. While taxpayers are searching solutions for this conflict in the legal area, sometimes they may refer illegal ways. All citizens of the state always seek the maximum service whether they pay or do not pay their tax duties.

In any system that has no efficiency of penal sanctions, taxpayers who have voluntary compliance with taxation could leave this compliance with the thought of their being suffered from the unfairness. Efficiency of current system is also important for Turkey as an explorer of new sources for meeting continuously increasing demands like other countries. Therefore, the study focuses on the efficiency of penal sanctions under Turkish Taxation System.

In the first chapter of the study, theoretical backgrounds of penal sanctions which are placed in Turkish Taxations System are analyzed. The second chapter contains the evaluations of the penal sanction applications and its effects and also brief information and data of penalties which are placed in United States' fiscal penalty system as a sample country. In the third chapter, this impact is assessed and further clarified by means of a field research. And finally we offer additional actions/measures and applications for effectively and fairly operating the fiscal penalty system.

Key Words: Taxation Crimes, Fiscal Penalties, Penal Sanctions, Taxation Fraud, Compromise, Tax Amnesty, Deduction

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ	ii
DOKTORA TEZ SINAV TUTANAĞI	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	xiv
TABLolar LİSTESİ	xvi
ŞEKİLLER LİSTESİ	xxiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ SUÇU VE VERGİ CEZASI

1.1. Vergi Suçu ve Cezası.....	6
1.1.1. Vergi Suçunun Unsurları	9
1.1.1.1. Vergi Suçunun Maddi Unsuru	10
1.1.1.2. Vergi Suçunun Manevi Unsuru	11
1.1.2. Vergi Suçlarının Türlerine Göre Tasnifi	13
1.1.2.1. Zimnen Kabul Edilen veya Vergi Mahkemesince Onaylanan Suçlar	14
1.1.2.2. Ceza Mahkemelerince Cezalandırılmasına Karar Verilen Suçlar	15
1.2. Vergi Ceza Kavramı Hakkında Genel İlkeler.....	16
1.2.1. Kanunilik İlkesi.....	16
1.2.2. Kanunların Geriye Yürümezliği İlkesi	20
1.2.3. Lehte Olan Kanunun Uygulanması İlkesi	21
1.2.4. Cezaların Şahsiliği İlkesi	22
1.3. Cezai Yaptırımların Sınıflandırılması	23
1.3.1. Vergi Cezaları Türleri	25
1.3.2. İdari Nitelikli Suçlar Ve Cezalar	25
1.3.2.1. Vergi Ziyayı Cezası.....	26
1.3.2.2. Usulsüzlük.....	30
1.3.2.2.1. Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları	31
1.3.2.2.2. Özel Usulsüzlükler ve Cezaları	33
1.3.2.2.3. Bilgi Vermekten Çekinme ve Maliye Bakanlığınca Getirilen Bazı Zorunluluklara Uymama ve Cezaları	35
1.3.3. Adli Vergi Cezaları.....	37

1.3.3.1.Kaçakçılık.....	37
1.3.3.1.1. Kaçakçılık Suçlarının Maddi Unsuru	38
1.3.3.1.2. Kaçakçılık Suçunun Manevi Unsuru	40
1.3.3.1.3. Kaçakçılık Cezaları	42
1.3.3.1.4. Kaçakçılık Suçunun Tespiti.....	43
1.3.3.1.5. Kaçakçılık Suçlarında Sonuçlarına Göre Suç Türleri.....	45
1.3.3.2.Vergi Mahremiyetinin İhlali.....	49
1.3.3.3.Kamu Görevlilerinin Mükelleflerin Özel İşlerini Yapması	52
1.4. Ceza Uygulaması.....	53
1.4.1. Mali Nitelikli Ceza Uygulaması	54
1.4.2. Ceza Mahkemelerinin Kararına Bağlı Ceza Uygulaması	54
1.5. Vergi Suç ve Cezalarına İlişkin Genel Kurallar	55
1.5.1. İştirak.....	55
1.5.1.1.Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Yönünden İştirak	55
1.5.1.2.Maddi Cezalar Yönünden İştirak.....	58
1.5.2. Tekerrür.....	58
1.5.3. Birleşme	59
1.5.3.1.Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Yönünden Birleşme	59
1.5.3.2.Maddi Cezalar Bakımından Birleşme.....	61
1.6. Vergi Suçluluğunun ve Vergi Cezalarının Kalkması.....	62
1.6.1. Yanılma	62
1.6.2. Pişmanlık ve Islah	63
1.6.3. Mücbir Sebep(Zorlayıcı Neden)	65
1.7. Vergi Cezalarını Sona Erdiren Nedenler.....	67
1.7.1. Ödeme	67
1.7.2. Ölüm.....	68
1.7.3. Zamanaşımı	69
1.7.3.1.Vergi Cezalarında Zamanaşımı	69
1.7.3.2.Kaçakçılık Suçlarında Zamanaşımı	70
1.7.4. Vergi Cezalarında Hata Düzeltme.....	72
1.7.4.1.Hataların Meydana Çıkarılması	73
1.7.4.2.Düzeltme Esasları ve Usulleri.....	73
1.7.4.3.Düzeltme Yetkisi ve Reddiyat	73
1.7.4.4.Re'sen Düzeltme.....	74
1.7.4.5.Talep Üzerine Düzeltme	74
1.7.4.6.Düzeltme Talebinin İncelenmesi	75

1.7.4.6.1. Düzeltme Talebinin Kabul Edilmesi	75
1.7.4.6.2. Düzeltme Talebinin Reddedilmesi	75
1.7.4.7.Düzeltmenin Kapsamı	76
1.7.4.8.Düzeltmede Zamanaşımı	76
1.7.5.Uzlaşma	78
1.7.5.1.Uzlaşma Komisyonları ve Yetki Sınırları	82
1.7.5.1.1. Merkez İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Komisyonların Teşkili	82
1.7.5.1.2. Mahalli İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Komisyonların Teşkili	82
1.7.5.1.3. Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili	83
1.7.5.1.4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili	83
1.7.5.1.5. Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri	84
1.7.5.2.Uzlaşmanın Müzakeresi ve Sonuçları	86
1.7.6. Terkin	88
1.7.7. Af	89
1.7.8. İndirim	93
1.8. Ehliyet Ve Sorumluluk	94
1.8.1. Vergi Ceza Ehliyeti	96
1.8.2. Adli Vergi Suçlarında Sorumluluk	96
1.8.2.1. Ceza Sorumluluğunun Kişiselliği	97
1.8.2.2. Tüzel Kişi Suçlarında Sorumlular	99
1.8.2.3. Anayasada Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu	102
1.8.2.3.1. 1982 Anayasası Dönemi	103
1.8.2.3.2. Anayasa Mahkemesi'nin Görüşü	104
1.8.2.4. Ceza Kanununda Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu	105
1.8.2.5. Türk Ticaret Kanunu Açısından Tüzel Kişinin Sorumluluğu	107
1.8.2.6. Vergi Usul Kanunu Açısından Tüzel Kişinin Sorumluluğu	107
1.8.2.7. Vergi Suç ve Cezalarında Müteselsil Sorumluluk	108
1.8.2.8. Küçük ve Kısıtlılarda Sorumluluk	110
1.9. Deliller	111
1.9.1. Delil Türleri	113
1.9.2. Ceza Yargılaması Bakımından Deliller	114
1.9.3. Vergi Uygulamaları Açısından Deliller	117
1.10. Cezaların İnfazı	120
1.10.1. Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların İnfazı	121

1.10.1.1. Kısa Süreli Hapis Cezasına Seçenek Yaptırımlar.....	124
1.10.1.2. Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması	125
1.10.2.Mali Cezaların İnfazı	128

İKİNCİ BÖLÜM

CEZAI YAPTIRIMLARIN UYGULANMASI

2.1. Mükellefi Zorlayıcı Uygulamalar	130
2.1.1. Vergisel İşlemlerin Geç ve Zor Prosedür Çerçevesinde Yerine Getirilmesi	130
2.1.2. Vergi Cezalarının Diğer Ticari Muamelelere Etkisi	132
2.1.3. Kamu İhalelerine Alınmama	133
2.1.4. Kamu Görevlerine Alınmama, Kamusal Nitelikli Meslek ve İş ile Uğraşamama	133
2.1.5. Yurtdışı Çıkış Yasağı.....	135
2.1.5.1. Yasağın Amacı.....	137
2.1.5.2. Yasağın Kapsamı.....	137
2.1.5.3. Yasağın Uygulaması	140
2.1.5.4. Yasağın Kaldırılması	141
2.1.5.5. Önlemin Sürekliliği	143
2.1.5.6. İtiraz yolu.....	144
2.1.5.7. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile Kabul Edilen Sınır.....	147
2.1.5.8. Yurtdışı Çıkış Yasağı Uygulamasının Değerlendirilmesi	147
2.1.6. Gecikme Zam ve Faizi.....	153
2.1.6.1. Gecikme Zammının Hukuki Niteliği	154
2.1.6.2. Yargı Kararları Doğrultusunda Gecikme Zammı Ve Gecikme Faizi.....	155
2.1.6.3. Gecikme Zammının Cezai Niteliği.....	158
2.1.7. Geçici Vergi Nedeniyle Mükerrer Cezalandırma	163
2.1.8. İhbar Müessesesi ve Suçu Bildirme Yükümlülüğü	167
2.1.8.1. İhbar Müessesesi.....	169
2.1.8.2. Suçu Bildirme Yükümlülüğü	172
2.1.9. İhtiyati Haciz ve Teminat Uygulaması	173
2.1.10. Diğer Zorlayıcı veya Cezai Sonuç Doğurucu Uygulamalar.....	178
2.2. Vergi Suçunda Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların Uygulanması	181
2.2.1. Vergi Barışı Kanunu'nun Ceza Davalarına Etkisi	187
2.2.2. Hapis Cezası Uygulanan Mükellefler	189
2.2.3. Temyiz İncelemelerinin Kararlara Etkisi	190

2.3. Vergi Cezalarının Maddi Yönü	191
2.3.1. Vergi Cezalarının Bütçe İçerisindeki Yeri	192
2.3.2. Mali Vergi Cezalarının Performansı	194
2.3.3. Tahsil Edilemeyen Vergi Cezaları	200
2.3.4. Tahsil Edilemeyen Vergi Cezalarının Olumsuz Bütçe Performansına etkisi.....	202
2.3.5. Bütçe Gelirleri Açısından Vergi Cezalarının Para Cezaları İçerisindeki Yeri.....	203
2.4. Otomasyonlu Vergi Dairelerinin Ceza Tahakkuk ve Tahsilatları	208
2.4.1. 2005 Yılı Tahakkuk ve Tahsilatları	209
2.4.2. 2006 Yılı Tahakkuk ve Tahsilatları	216
2.4.3. 2005 ve 2006 Yılı Vergi Ceza Tahakkuk ve Tahsilatlarının Karşılaştırılması	221
2.4.3.1. İşlem Sayıları Bakımından	221
2.4.3.2. Mükellef Sayıları Bakımından	222
2.4.3.3. Ekonomik Boyut Açısından	224
2.5. Denetim Çalışmaları.....	226
2.6. Uzlaşma İşlemleri.....	231
2.6.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaların Vergi ve Ceza Tahakkukuna Etkisi	238
2.6.1.1. Mahalli Denetim Elemanlarınca Yapılan İncelemelerle İlgili Tarhiyat Öncesi Uzlaşmalar.....	238
2.6.1.2. Gelirler Kontrolörleri Tarafından Yapılan İncelemelerle İlgili Tarhiyat Öncesi Uzlaşmalar.....	240
2.6.1.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaların Vergi ve Ceza Tahakkukuna Etkisi.....	247
2.6.1.4. 2002–2003 Yılları Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları	247
2.6.1.5. 2005–2006 Yılları Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları	249
2.6.2. Potansiyel Dava Konusu İnceleme Raporları.....	255
2.6.3. Uzlaşma Sonuçlarının Değerlendirilmesi	256
2.7. Vergi Yargısının Vergi Cezaları Üzerindeki Etkisi	259
2.7.1. Vergi Davalarının Mahkemelere Göre Dağılımı	261
2.7.2. Vergi Mahkemelerinin İş Yükü.....	265
2.7.3. Vergi Mahkemelerince Verilen Kararların Değerlendirilmesi.....	269
2.8. Vergi Barışı Kanunu Uygulamasının Mali Sonuçları	269
2.9. Pişmanlık ve İslahın Vergi Cezalarına Etkisi.....	275
2.10. Ölüm Halinin Vergi Cezalarına Etkisi.....	276
2.11. İndirimin Vergi Cezalarına Etkisi	277
2.12. Birleşik Devletlerde Vergi Cezaları	279

2.12.1.Beyanname Vermeme Cezası (Failure To File - FTF).....	281
2.12.2.Ödememe Cezası (Failure To Pay –FTP)	281
2.12.3.... Hileli Olarak Beyanname Vermeme Cezası (Fraudulent Failure To File – FTF).....	282
2.12.4.Geçici Vergi Cezası (Estimated Tax Penalties)	282
2.12.5.Muhtasar Cezaları (Failure To Deposit -FTD).....	283
2.12.6.Beyana Dayalı Cezalar (Return Related Penalties).....	283
2.12.6.1.Beyana Eklenmesi Gereken Raporlanabilir İşlem Hareketlerini Vermeme	284
2.12.6.2.Kuralları veya Düzenlemeleri İhmal Etme veya Önemsememe	284
2.12.6.3.Gelir Vergisinin Önemli Ölçüde Eksik Beyan Edilmesi	285
2.12.6.4.Önemli Ölçüde Yanlış Beyanda Bulunmak	285
2.12.6.5.Transfer Fiyatlandırması İşlemlerinde Yanlış Beyan	286
2.12.6.6.Emeklilik Yükümlülüğünü Önemli Ölçüde Yüksek Beyan Etmek	286
2.12.6.7.Emlak Vergisi veya İntikal Vergisini Önemli Ölçüde Eksik Beyan Etmek.....	287
2.12.6.8.Maddi Kaçakçılık Cezası.....	287
2.12.6.9.Raporlanabilir İşlemleri Eksik Beyan Etmek Suretiyle Dürüstlük İlkesi İhlali Cezası	288
2.12.7.Usulsüzlük Cezaları (Information Return Penalties)	288
2.12.8.Vergiden Muaf Dernek ve Bazı Vakıflar ile İlgili Cezalar (Exempt Organizations Penalties).....	289
2.12.9.Sosyal Güvenlik İşlemleri ile İlgili Cezalar (Employee Plans Penalties).....	291
2.12.10.Uluslararası Cezalar (International Penalties)	292
2.12.10.1.Yabancı Şirket ve Ortaklıkların Bildirilmemesi	292
2.12.10.2.Yabancı Ülkedeki Verginin Hatalı İndirimi	293
2.12.10.3.Yabancıların Sahip Olduğu Yerli Şirketler ile İlgili Bildirim	293
2.12.10.4.Uymama Cezası (Noncompliance Penalty)	293
2.12.10.5.Diğer Ceza Düzenlemeleri	294
2.12.11.Tüketim Vergisi Cezaları ve Diğer Çeşitli Cezalar	294
2.12.12.Gecikme Faizi (Zammı) Uygulaması	296
2.12.13.Birleşik Devletler Vergi Denetimi ve Sonuçları.....	297
2.12.13.1.Denetim Sonucunda Önerilen Vergiler ve Ortalama Önerilen Vergiler.....	298
2.12.13.2.Birleşik Devletler Cebri Tahsilat İşlemleri.....	302
2.12.13.3.Birleşik Devletlerde Vergi Suçu ve Ceza Davaları	304
2.12.13.4.Birleşik Devletlerde Sivil Cezalar (Mali Cezalar).....	305

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MESLEK MENSUPLARININ VERGİ KURAL VE CEZALARININ MÜKELLEF DAVRANIŞLARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ KONUSUNDAKİ GÖZLEMLERİ: BİR UYGULAMA

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi	308
3.2. Araştırmanın Problem Cümlesi ve Alt Problemler	310
3.3. Araştırmanın Sınırlılıkları.....	311
3.4. Araştırmanın Modeli	311
3.5. Araştırmanın Evreni	311
3.6. Araştırmanın Örneklemi	312
3.7. Veri Toplama Aracı	313
3.8. Verilerin Çözümlemesi	314
3.9. Bulgular ve Yorum.....	315
3.9.1. Mesleki Bilgiler	315
3.9.1.1.Unvan.....	315
3.9.1.2.Meslek Mensubu Olarak Fiili Çalışma Süresi	315
3.9.1.3.Hizmet Verilen Mükellef	317
3.9.2. Birinci Alt Probleme İlişkin Bulgular.....	318
3.9.2.1.Vergi Mükellefinin Mesleğin Önemine Bakışları.....	318
3.9.2.2.Vergi Mükelleflerinin Vergi Mevzuatı Konusunda Bilgileri.....	320
3.9.2.3.Meslek Mensubundan Bilgi Gizleme.....	322
3.9.2.4.Uyarıları Dikkate Alma	324
3.9.2.5.Vergi Bilinci	326
3.9.2.6.Vergi Borcuna Özen.....	328
3.9.2.7.Birinci Alt Probleme ilişkin Değerlendirme	331
3.9.3. İkinci Alt Probleme İlişkin Bulgular	332
3.9.3.1.Denetim Beklentisi	332
3.9.3.2.Vergi Ödevinden Kaçınmanın Ahlaki Boyutu	334
3.9.3.3.Vergi Suçunun Toplumsal Algılaması	337
3.9.3.4.Af Beklentisi	340
3.9.3.5.İkinci Alt Probleme İlişkin Değerlendirme.....	342
3.9.4. Üçüncü Alt Probleme İlişkin Bulgular	343
3.9.4.1.Vergi Mevzuatının Karışıklığı	344
3.9.4.2.Denetime Bakış.....	346
3.9.4.3.Vergi İdaresinin Zafiyeti	348
3.9.4.4.Yurtdışı Çıkış Tahdidinin Yansıması.....	349

3.9.4.5.Borcu Yoktur Belgesi	351
3.9.4.6.Ödemelerin Banka Aracılığı ile Yapılması	353
3.9.4.7.Mükelleflerin Bilgilendirilmesi	355
3.9.4.8.Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasının Etkisi	357
3.9.4.9.Denetimin Etkinliğinin Gelişimi.....	359
3.9.4.10.Üçüncü Alt Probleme İlişkin Değerlendirilme	361
3.9.5. Dördüncü Alt Probleme İlişkin Bulgular	362
3.9.5.1.Vergi Ceza Sisteminin Yeniden Yapılandırılma İhtiyacı.....	362
3.9.5.2.Dördüncü Alt Probleme İlişkin Değerlendirilme.....	364
3.9.6. Beşinci Alt Probleme İlişkin Bulgular	364
3.9.6.1.Yurtdışı Çıkış Yasağının Olumsuz Etkisi	365
3.9.6.2.Üreticilerin Vergiye Uyum Kapasitesi.....	367
3.9.6.3.Denetimin Artırılması	370
3.9.6.4.Vergi Yükü- Vergi Kaçağı İlişkisi	371
3.9.6.5.İstihdamın Vergilemeye Etkisi.....	373
3.9.6.6.Bir Malın Birden Fazla Defa Ticarete Konu Olması	377
3.9.6.7.İşletme Büyüklüğünün Etkisi	379
3.9.6.8.Teknolojinin Katkısı.....	381
3.9.6.9.Beşinci Alt Probleme İlişkin Değerlendirilme.....	383
3.9.7. Altıncı Alt Probleme İlişkin Bulgular.....	384
3.9.7.1.Vergi Affı veya Ödeme Kolaylığı	385
3.9.7.2.Yeni Yasal Düzenlemelerin Etkisi	387
3.9.7.3.Altıncı Alt Probleme İlişkin Değerlendirilme	389
3.9.8. Ana Probleme İlişkin Değerlendirme	389
3.9.9. Araştırmanın Sonucu.....	392
SONUÇ VE ÖNERİLER	394
KAYNAKLAR.....	406
EK.....	421

KISALTMALAR

a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
AATHUK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
Bkz.	Bakınız
BSMV	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
CMK	Ceza Muhakemesi Kanunu
EFT	Elektronik Fon Transferi
EKP	Eğitime Katkı Payı
EPDK	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
EYG	Emniyet Yönergesi
f.	Fıkra
FFTF	Fraudulent Failure To File
FTD	Failure To Deposit
FTF	Failure To File
FTP	Failure To Pay
G.F.	Gecikme Faizi
GGM	Gelirler Genel Müdürlüğü
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HUMK	Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
IRC	Internal Revenue Code
IRM	Internal Revenue Manual
IRS	Internal Revenue Service
İDT	İktisadi Devlet Teşekkülü
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KİT	Kamu İktisadi Teşekkülü
KKEG	Kanunen Kabul Edilmeyen Gider

KOBİ	Küçük ve Orta Boy İşletme
md.	Madde
MDE	Mahalli Denetim Elemanı
n	Gruptaki Eleman Sayısı
OVD	Otomasyonlu Vergi Dairesi
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
s.	Sayfa
SMİYB	Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge
SM	Serbest Muhasebeci
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TAPDK	Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	Türk Ceza Kanunu
TEFE	Toptan Eşya Fiyat Endeksi
USC	United States Code
USD	United States Dollar
vb.	Ve Benzeri
vd.	Ve Devamı
VUK	Vergi Usul Kanunu
\bar{x}	Aritmetik Ortalama
YTL	Yeni Türk Lirası

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1.1 - Usulsüzlük Cezaları (01.01.2008'den itibaren uygulanacak tutarlar)	33
Tablo 1.2 - Kaçakçılığa İştirak Halinde Ceza Tablosu.....	58
Tablo 1.3 - 5237 Sayılı TCK sonrasında 359'uncu Maddedeki Hapis Cezaları.....	122
Tablo 2.1 - 1990 Sonrası Gecikme Zammı Oranları.....	160
Tablo 2.2 - Geçici Vergi Cezalı Tarhiyat Örneği (YTL)	166
Tablo 2.3 - Geçici Vergi Cezalı Tarhiyat Önerisi (YTL)	166
Tablo 2.4 - İhbar İkramesi Oranları	169
Tablo 2.5 - 2000-2006 Yıllarında Yapılan İhbarlar ve Ödenen İkrameseler	172
Tablo 2.6 - VUK'a Muhalefet Nedeniyle Ceza Mahkemelerinde Açılan Davalar	181
Tablo 2.7 - VUK'a Muhalefet Nedeniyle Açılan Davalarda Verilen Kararlar	184
Tablo 2.8 - Vergi Barışı Kanunu'nun Ceza Davalarındaki Kararlara etkisi	188
Tablo 2.9 - Ceza İnfaz Kurumlarında Bulunan Kişiler (Haziran-2005).....	189
Tablo 2.10 - Yargıtay Ceza Dairelerince Verilen Karar Oranlarının Yıllara ve Karar Türüne Göre Dağılımı (1996-2005)	190
Tablo 2.11 - Tahakkuk Eden Vergi Ceza ve Zamlarının Bütçe Gelirleri İçerisindeki Yeri (Milyon YTL).....	192
Tablo 2.12 - Tahsil Edilen Vergi Ceza ve Zamların Bütçe Gelirleri İçerisindeki Yeri (Milyon YTL)	193
Tablo 2.13 - Aylık Vergi Cezası ve Gecikme Zammı Tahakkukları (Milyon YTL)..	194
Tablo 2.14 - Aylık Vergi Cezası ve Gecikme Zammı Tahsilatları (Milyon YTL).....	195
Tablo 2.15 - Vergi Cezası ve Gecikme Zammı Kümülatif Tahakkuk-Tahsilat Oranları	196
Tablo 2.16 - Aylık Gecikme Zammı Tahakkuku (Milyon YTL)	198
Tablo 2.17 - Aylık Gecikme Zammı Tahsilâtı (Milyon YTL)	198
Tablo 2.18 - Kümülatif Gecikme Zammı Tahsilat Performansı (%)	198
Tablo 2.19 - Aylık Vergi Ceza Tahakkukları (Milyon YTL).....	199
Tablo 2.20 - Aylık Vergi Ceza Tahsilatları (Milyon YTL).....	200
Tablo 2.21 - Kümülatif Vergi Ceza Tahsilat Performansı (%).....	200
Tablo 2.22 - Tahakkuk Ettiği Halde Tahsil Edilemeyen Vergi Cezaları	201
Tablo 2.23 - Tahsil Edilemeyen Vergi Cezalarının Olumsuz Genel Bütçe Gelir Performansına Etkisi (Milyon YTL)	202
Tablo 2.24 - 1996–2003 Dönemi Ceza Tahakkuk ve Tahsilatları (Milyon YTL)	203
Tablo 2.25 - 2004–2005 Dönemi Ceza Tahakkuk ve Tahsilatları (Milyon YTL)	204
Tablo 2.26 - Yıllar İtibariyle Otomasyona Geçen Vergi Dairesi Sayısı	208
Tablo 2.27 - Sicil Otomasyonu Kaynaklarına Göre Mükellef Sayıları–31.12.2006.	209

Tablo 2.28 - 2005 Yılında Otomasyonlu Vergi Dairelerinde Tahakkuk Eden Cezalar	209
Tablo 2.29 - 2005 Yılında Otomasyonlu Vergi Dairelerince Tahsil Edilen Cezalar	212
Tablo 2.30 - 2005 Yılı Otomasyonlu Vergi Daireleri Vergi Ceza Tahsilat Oranları	214
Tablo 2.31 - 2006 Yılında Otomasyonlu Vergi Dairelerinde Tahakkuk Eden Cezalar	216
Tablo 2.32 - 2006 Yılında Otomasyonlu Vergi Dairelerince Tahsil Edilen Cezalar	217
Tablo 2.33 - Ceza ile İlgili Tahakkuk Fişi ve Tahsilat Fişi Sayıları (OVD).....	221
Tablo 2.34 - Cezaya Muhatap Olan Mükellef Sayıları (OVD).....	222
Tablo 2.35 - 2005 ve 2006 Ceza Tahakkuk ve Tahsilatları (OVD).....	224
Tablo 2.36 - Gelir İdaresi Başkanlığına Bağlı Denetim Kadrosu	227
Tablo 2.37 - Maliye Bakanlığı Denetim Kadrosu (Mayıs 2007)	227
Tablo 2.38 - Vergi İnceleme Sonuçları (YTL)	228
Tablo 2.39 - Toplam Uzlaşma Sayıları	232
Tablo 2.40 - En Fazla Oranda Uzlaşma Sağlanan İller (2002-2006 Toplamı).....	234
Tablo 2.41 - En Az Oranda Uzlaşma Sağlanan İller (2002-2006 Toplamı)	234
Tablo 2.42 - En Çok Uzlaşma Yapılan İller (2002-2006 Toplamı)	235
Tablo 2.43 - En Az Uzlaşma Yapılan İller (2002-2006 Toplamı)	235
Tablo 2.44 - Bölgelere Göre Tarhiyat Öncesi ve Sonrası Uzlaşmalar (2002-2006)	235
Tablo 2.45 - Yıllara Göre Tarhiyat Öncesi ve Sonrası Uzlaşmalar (2002-2006) ...	237
Tablo 2.46 - MDE Tarhiyat Öncesi Uzlaşılan Vergi Tutarları (YTL).....	238
Tablo 2.47 - Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonrası Tahakkuk Eden Vergilerin Bütçe'ye Etkisi	239
Tablo 2.48 - MDE Tarhiyat Öncesi Uzlaşılan Ceza Tutarları (YTL).....	239
Tablo 2.49 - MDE Dosya Başına Ortalama Tarhiyat Öncesi Uzlaşılan Ceza Tutarları (YTL).....	240
Tablo 2.50 - Gelirler Kontrolörleri'nin 2005 ve 2006 Yılı İnceleme Sonuçları	240
Tablo 2.51 - 2005 Yılı İçerisinde Gelirler Kontrolörleri Tarafından Tamamlanan Vergi İncelemelerinin Vergi Türleri İtibariyle Sonuçları.....	241
Tablo 2.52 - 2006 Yılı İçerisinde Gelirler Kontrolörleri Tarafından Tamamlanan Vergi İncelemelerinin Vergi Türleri İtibariyle Sonuçları.....	244
Tablo 2.53 - Gelirler Kontrolörleri 2006 Yılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Çalışmaları Sonuçları.....	245
Tablo 2.54 - Bölgelere Göre 2002-2006 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları	247
Tablo 2.55 - 2002-2003 Yılları Tarhiyat Sonrasında Uzlaşılan Vergi ve Cezalar (YTL)	248

Tablo 2.56 - Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Neticesinde En Fazla Tahakkuk Verilen İlk 10 İl (2002-2004) (YTL)	249
Tablo 2.57 - 2005 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (YTL).....	249
Tablo 2.58 - 2005 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşmalarda Vergi Cezalarında Yapılan İndirim	251
Tablo 2.59- 2005 Yılında Cezada En Az İndirim Yapılan 5 İl	252
Tablo 2.60 - 2005 Yılında Cezada En Çok İndirim Yapılan 5 İl	252
Tablo 2.61 - 2005 Yılı Üç Büyük İlde Uzlaşma Sonrasında Cezalarda yapılan İndirim	252
Tablo 2.62 - 2006 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (YTL).....	253
Tablo 2.63 - 2006 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşmalarda Vergi Cezalarında Yapılan İndirim	253
Tablo 2.64 - 2005 Yılında Cezada En Az İndirim Yapılan 5 İl	254
Tablo 2.65 - 2005 Yılında Cezada En Çok İndirim Yapılan 5 İl	254
Tablo 2.66 - 2005 Yılı Üç Büyük İlde Uzlaşma Sonrasında Cezalarda yapılan İndirim	255
Tablo 2.67 - Uzlaşmaya Varılamayan İncelemeler.....	255
Tablo 2.68 - Vergi Mahkemeleri ve Yetki Alanları	262
Tablo 2.69 - Bölge İdare Mahkemeleri ve Yargı Alanına Dahil Olan İller	263
Tablo 2.70 - 2005 Yılı Uzlaşılamayan Dosyaların Vergi Mahkemesine Yüklelediği Potansiyel İş Yükü	264
Tablo 2.71 - 2005 Yılı Vergi Mahkemelerinin Konularına Göre İş Yükü.....	265
Tablo 2.72 - 2005 Yılı Vergi Mahkemelerinin Konularına Göre Verdiği Karar Türleri.....	266
Tablo 2.73 - 2005 Yılında Vergi Mahkemelerinin VUK Kapsamına Giren ve Tarhiyata Karşı Açılmış Olabilecek Davalarda Esastan Verdiği Kararlar.....	267
Tablo 2.74 - 2005 Yılında Vergi Mahkemelerinin VUK Kapsamına Giren ve Tarhiyata Karşı Açılmış Olabilecek Davalarda Esastan Verdiği Kararların Yüzdesel İfadesi	267
Tablo 2.75 - 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu Uyarınca 31.12.2003 ve 30.09.2004 Tarihleri İtibariyle Yapılan Tahsilat Tutarları (Kümülatif).....	271
Tablo 2.76 - Gruplara Göre Vergi Barışı Tahsilatı (Kümülatif).....	272
Tablo 2.77 - 1998–2002 Yılları Arasında Tahakkuk Ettiği Halde Tahsil Edilemeyen Vergi Alacakları.....	273
Tablo 2.78 - Vergi Barışı Kanunu ile Tahsil Edilen Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri	274
Tablo 2.79 - 2005–2006 Yıllarında Pişmanlıkla Verilen Beyannameler (OVD)	275
Tablo 2.80 - 2005–2006 Yıllarında Ölüm Nedeniyle Terkin Edilen Vergi Cezaları (OVD).....	276
Tablo 2.81 - 2005 Yılında İndirilen Cezalar (OVD).....	277

Tablo 2.82 - 2005 Yılında İndirimlerin Ceza Tahsilatına Etkisi(OVD).....	278
Tablo 2.83 - 2006 Yılında İndirilen Cezalar (OVD).....	278
Tablo 2.84 - 2006 Yılında İndirimlerin Ceza Tahsilatına Etkisi.....	278
Tablo 2.85 - Birleşik Devletler Vergi Kanunu Dizini.....	280
Tablo 2.86 - Birleşik Devletlerde Uygulanan Gecikme Faizi Oranları.....	297
Tablo 2.87 - Birleşik Devletler 2005 Yılı İnceleme Sayıları.....	298
Tablo 2.88 - Birleşik Devletler Birleşik Devletler 2006 Yılı İnceleme Sayıları.....	299
Tablo 2.89 - Birleşik Devletler 2005 Yılı İnceleme Sonrasında Önerilen İlave Vergi	300
Tablo 2.90 - Birleşik Devletler 2006 Yılı İnceleme Sonrasında Önerilen İlave Vergi	300
Tablo 2.91 - Birleşik Devletler 2005 Yılı Beyanname Başına Önerilen Ortalama İlave vergi	301
Tablo 2.92 - Birleşik Devletler 2005 Yılı Beyanname Başına Önerilen Ortalama İlave vergi	301
Tablo 2.93 - Birleşik Devletler 2003-2006 Yılları Vadesi Geçmiş Vergi Tahsilat İşlemleri	302
Tablo 2.94 - Birleşik Devletler 2005 Mali Yılı Suç Araştırma Programı Sonuçları ..	304
Tablo 2.95 - Birleşik Devletler 2006 Mali Yılı Suç Araştırma Programı Sonuçları ..	304
Tablo 2.96 - Birleşik Devletler 2005 Yılında Tahakkuk Eden ve İndirilen Vergi Cezaları (Vergi Türüne Göre)	305
Tablo 2.97 - Birleşik Devletler 2005 Yılında Tahakkuk Eden ve İndirilen Vergi Cezaları (Ceza Nedenlerine Göre)	306
Tablo 2.98 - Birleşik Devletler 2006 Yılında Tahakkuk Eden ve İndirilen Vergi Cezaları (Vergi Türüne Göre)	306
Tablo 2.99 - Birleşik Devletler 2006 Yılında Tahakkuk Eden ve İndirilen Vergi Cezaları (Ceza Nedenlerine Göre)	307
Tablo 3.1 - Araştırma Evrenindeki Meslek Mensuplarının Sahip Oldukları Unvanlarına Göre Dağılımı	311
Tablo 3.2 - Evren ve Örneklemdeki Meslek Mensuplarının Sahip Oldukları Unvanlarına Göre Dağılımı	312
Tablo 3.3 - Örneklemdeki Meslek Mensuplarının Fiili Çalışma Süresi	316
Tablo 3.4 - Örneklemdeki Meslek Mensuplarının Hizmet Verdiği Mükellef Sayıları	317
Tablo 3.5 - Meslek Mensuplarının “ <i>Genel Olarak Vergi Mükellefleri Vergi Danışmanlığının Önemine ve Gerekliliğine İnanıyor</i> ” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo	319
Tablo 3.6 - Meslek Mensuplarının “ <i>Hizmet Verdiğimiz Vergi Mükellefleri Vergi Mevzuatı Konusunda Bilinçli ve Özenli Vergi Cezalarının Neler Olduğunu Biliyorlar ve Çok Çekiniyor</i> ” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo.....	321

Tablo 3.7 - Meslek Mensuplarının “ <i>Hizmet Verdiğimiz Vergi Mükellefleri Bazı Bilgileri Bizden Bile Saklıyor, Biz Fark Edemez İsek Vergi İncelemesinde De Fark Edilmez Sanıyor</i> ” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo.....	323
Tablo 3.8 - Meslek Mensuplarının “ <i>Hizmet Verdiğimiz Vergi Mükellefleri Vergi Konusunda Uyarılarımızın Tamamını Dikkate Alıyor</i> ” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo	325
Tablo 3.9 - Meslek Mensuplarının “ <i>Çoğu Vergi Mükellefinin Yaptığı Faaliyetin Vergiye Tabi Olduğu Konusunda Bile Herhangi Bir Fikri Yok</i> ” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo	327
Tablo 3.10 - Meslek Mensuplarının “ <i>Vergi Mükellefleri Vergi Borçlarının Ödenmesine Diğer Her Türü Borçlarından Daha Fazla Öncelik Veriyor</i> ” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo	329
Tablo 3.11 - Birinci Alt Probleme Verilen Cevaplardan Alınan Ortalama Puanlar ve Standart Sapmaları.....	331
Tablo 3.12 - Meslek Mensuplarının “ <i>Hizmet Verdiğimiz Vergi Mükellefleri Bir Yıl İçerisinde Defterlerinin Genel Maksatlı İncelemeye Alınabileceğini Düşünüyor</i> ” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo.....	333
Tablo 3.13 - Meslek Mensuplarının “ <i>Borçlu Vergi Mükelleflerinin, Vergi Borcundan Kaçmak İçin Başka Ad Altında Faaliyet Sürdüremeleri Piyasada Yadırganmamaktadır</i> ” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo.....	335
Tablo 3.14 - Meslek Mensuplarının “ <i>Bir Mükellefin Vergi Kaçakçısı Olarak Nitelendirilmesi, O Vergi Mükellefini Çok Rahatsız Etmiyor</i> ” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo	338
Tablo 3.15 - Meslek Mensuplarının “ <i>Borçlu Vergi Mükellefleri Her Zaman Yakın Zamanda Vergi Affı Çıkacağına İnanmaktadır</i> ” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo	341
Tablo 3.16 - İkinci Alt Probleme Verilen Cevaplardan Alınan Ortalama Puanlar ve Standart Sapmaları.....	342
Tablo 3.17 - Meslek Mensuplarının “ <i>Vergi Mevzuatında Açık Olmayan ve Farklı Yorumlara Neden Olan Düzenlemeler Olduğu İçin Mükelleflerin Sorularına Her Zaman Net Cevap Veremiyoruz</i> ” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo	344
Tablo 3.18 - Meslek Mensuplarının “ <i>Vergi Denetiminin Yetersiz Olması Vergi Kaçıranlara Cesaret Vermektedir</i> ” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo	346

Tablo 3.19 - Meslek Mensuplarının “ <i>Vergi İncelemesinde Cezalı Tarhiyat Yapılan Bir Mükellefin 6183 Sayılı Kanundaki Tedbirlerin Çabuk Uygulanması Halinde Ödemeden Kaçınma Şansı Yoktur</i> ” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo	348
Tablo 3.20 - Meslek Mensuplarının “ <i>Yurt Dışına Çıkış Yasağı Uygulanması Vergi ve Ceza Tahsilatında Etkin Bir Tedbirdir</i> ” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans Ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo	350
Tablo 3.21 - Meslek Mensuplarının “ <i>Devlet ile Olan İşlerde Vergi Borcunun Olmadığına İlişkin Yazı İstenmesi Vergi Tahsilatını Olumlu Etkilemektedir</i> ” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo	352
Tablo 3.22 - Meslek Mensuplarının “ <i>Ödemelerin Banka Aracılığı ile Yapılması Para Hareketleri İzlenmesini Sağladığından Kayıt Dışı Ekonomiye Engellemektedir</i> ” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo	354
Tablo 3.23 - Meslek Mensuplarının “ <i>Yürürlükteki Vergi Cezaları ve Tedbirleri Yeteri Derecede Caydırıcı Olmasına Karşın Vergi Mükelleflerinin Yeterli Bilgisi Olmadığından Etkinliği Düşüktür</i> ” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo	356
Tablo 3.24 - Meslek Mensuplarının “ <i>Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Vergi Denetimini Daha Güçlü Hale Getirmiştir</i> ” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo	358
Tablo 3.25 - Meslek Mensuplarının “ <i>Vergi Denetiminin Etkinliği 10 Yıl Önceye Göre Daha Yüksektir</i> ” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo	360
Tablo 3.26 - Üçüncü Alt Probleme Verilen Cevaplardan Alınan Ortalama Puanlar ve Standart Sapmaları	361
Tablo 3.27 - Meslek Mensuplarının “ <i>Türk Vergi Ceza Sisteminin Etkinliğinin Artırılması İçin Yeniden Yapılandırılması Gereklemektedir</i> ” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo	363
Tablo 3.28 - Dördüncü Alt Probleme Verilen Cevaplardan Alınan Ortalama Puan ve Standart Sapması	364
Tablo 3.29 - Meslek Mensuplarının “ <i>Yurtdışına Çıkış Yasağı Uygulanması İş Adamlarının Yurtdışında Gelir Getirici İş Yapmalarını Engellediği İçin Ticaret Fırsatlarının Kaybına Neden Olmakta Bu Nedenle Sağladığı Faydadan Daha Fazla Zarar Vermektedir</i> ” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo	365
Tablo 3.30 - Meslek Mensuplarının “ <i>Sanayicilerin Vergiye Uyumları (Diğer Kurumlar Tarafından Da Denetim Riskleri Yüksek Olduğu İçin) Tüccarlara Göre Daha Yüksektir</i> ” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo	368
Tablo 3.31 - Meslek Mensuplarının “ <i>Yeterli Olmayan Denetimin Artırılması Cezanın Artırılmasından Daha Etkilidir</i> ” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo	370

Tablo 3.32 - Meslek Mensuplarının “ <i>Vergi Yükünün Hafifletilmesi Vergi Kayıp ve Kaçağının Azalmasına Fazla Katkı Sağlamaz</i> ” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo	372
Tablo 3.33 - Meslek Mensuplarının “ <i>İstihdamı ve Üretimi Yüksek Olan Vergi Mükellefinin Faaliyetleri Göz Önünde Olacağından Kayıt Altında Kalması Daha Kolaydır Bu Nedenle İstihdamın Teşvik Edilmesi Kayıtlı Ekonomiye Güçlendirir</i> ” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo	376
Tablo 3.34 - Meslek Mensuplarının “ <i>Bir Malın Üretimden Tüketime Kadar Çok El Değiştirmesi Vergi Denetimini Zorlaştırır</i> ” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo	378
Tablo 3.35 - Meslek Mensuplarının “ <i>Yüksek İş Hacimli İşlerin Kayıt Dışı Kontrolü Zor Olduğundan Bu Mükelleflerin Vergiye Uyumu Daha Güçlüdür</i> ” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo	380
Tablo 3.36 - Meslek Mensuplarının “ <i>Teknolojinin Gelişmesi Denetimi Daha Etkin Hale Getirir Bu Da Kayıp Kaçağı Azaltır</i> ” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo	382
Tablo 3.37 - Beşinci Alt Probleme Verilen Cevaplardan Alınan Ortalama Puanlar ve Standart Sapmaları	384
Tablo 3.38 - Meslek Mensuplarının “ <i>Yakın Zamanda Vergi Affı veya Ödeme Kolaylığı Konusunda Bir Düzenleme Yapılabilir</i> ” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo	385
Tablo 3.39 - Meslek Mensuplarının “ <i>Yeni Ticaret Kanunu Tasarısındaki Denetçilik Müessesesinde Meslek Mensuplarının Yer Alacak Olmaları Vergi Kaybını Azaltıcı Bir Etkisi Olacaktır</i> ” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo	388
Tablo 3.40 - Altıncı Alt Probleme Verilen Cevaplardan Alınan Ortalama Puanlar ve Standart Sapmaları	389
Tablo 3.41 - Anket Çözüm Anahtarı	390
Tablo 3.42 - “Türk Vergi Sisteminde Cezaların Mükellef Üzerindeki Etkileri Konusunda Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin İzlenimlerini Belirleme Anketi” Puanlarının Aritmetik Ortalama, Standart Sapma Değerleri	390
Tablo 3.43 - “Türk Vergi Sisteminde Cezaların Mükellef Üzerindeki Etkileri Konusunda Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin İzlenimlerini Belirleme Anketi” İyimser ve Kötümser Değerlendirme Sonuçları	391

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2.1 - Aylık Gecikme Zammı- Enflasyon Karşılaştırması	161
Şekil 2.2 - Gecikme Zammı-Mevduat Faizi Karşılaştırması.....	162
Şekil 2.3 - 1996-2005 Döneminde VUK'a Muhalefet Nedeniyle Açılan Ceza Davaları.....	183
Şekil 2.4 - VUK'a Muhalefet Nedeniyle Açılan Davalarda Verilen Kararlar (1996-2005).....	185
Şekil 2.5 - Sanıklar Hakkında Verilen Kararlar (Yüzdesel Dağılım).....	186
Şekil 2.6 - Sanıklar Hakkında Verilen Kararlar (Sayısal Dağılım).....	187
Şekil 2.7 - Aylık Vergi Cezası ve Gecikme Zammı Tahsilatları	196
Şekil 2.8 - Kümülatif Vergi Cezası ve Gecikme Zammı Tahakkuk- Tahsilat Oranları	197
Şekil 2.9 - Kümülatif Gecikme Zammı Tahsilat Performansı (%)	199
Şekil 2.10 - 1996–2003 Döneminde Tahakkuk Eden Para Cezaları Dağılımı.....	203
Şekil 2.11 - 1996–2003 Döneminde Tahsil Edilen Para Cezaları Dağılımı	204
Şekil 2.12 - 2004 Yılında Tahakkuk Eden Para Cezaları	205
Şekil 2.13 - 2004 Yılı Ceza Tahsilat Oranları	205
Şekil 2.14 - 2004 Yılında Tahsil Edilen Cezalar	206
Şekil 2.15 - 2005 Yılında Tahakkuk Eden Ceza Payları.....	206
Şekil 2.16 - 2005 Yılı Ceza Tahsilat Oranları	207
Şekil 2.17 - 2005 Yılında Tahsil Edilen Ceza Payları	208
Şekil 2.18 - 2005 Yılında Ceza Tahakkuk Fişleri (OVD).....	211
Şekil 2.19 - 2005 Yılında Ceza Tahakkuku Yapılan Mükellefler (OVD).....	211
Şekil 2.20 - 2005 Yılında Tahakkuk Eden Ceza Tutarı (YTL) (OVD)	212
Şekil 2.21 - 2005 Yılında Ceza Tahsilatında Kullanılan Fişler-Alındılar (OVD)	213
Şekil 2.22 - 2005 Yılında Ceza Tahsilatı Yapılan Mükellefler (OVD).....	213
Şekil 2.23 - 2005 Yılı Ceza Tahakkuk ve Tahsilat İşlemleri (OVD)	214
Şekil 2.24 - 2005 Yılı Hakkında Cezalı İşlem Yapılan Mükellefler (OVD).....	215
Şekil 2.25 - 2006 Yılı Gecikme Faizi Tahsilatı (OVD).....	217
Şekil 2.26 - 2006 Yılı Usulsüzlük Cezası Tahsilatı (OVD).....	218
Şekil 2.27 - 2006 Yılı Özel Usulsüzlük Cezası Tahsilatı (OVD).....	218
Şekil 2.28 - 2006 Yılı Vergi Ziyayı Cezası Tahsilatı (OVD)	219
Şekil 2.29 - 2006 Yılı Ceza Tahakkuk ve Tahsilat İşlemleri (OVD)	219
Şekil 2.30 - 2006 Yılı Hakkında Cezalı İşlem Yapılan Mükellefler (OVD).....	220
Şekil 2.31 - 2005 ve 2006 Yılı Ceza Tahakkuk İşlemleri (OVD).....	221
Şekil 2.32 - 2005 ve 2006 Yılı Ceza Tahsil İşlemleri (OVD).....	222

Şekil 2.33 - 2005-2006 Yıllarında Cezaya Muhatap Olan Mükellefler (OVD).....	223
Şekil 2.34 - 2005-2006 Yıllarında Cezasını Ödeyen Mükellefler (OVD).....	223
Şekil 2.35 - 2005 ve 2006 Yılında Tahakkuk Eden Cezalar (OVD).....	224
Şekil 2.36 - 2005 ve 2006 Yıllarında Tahsil Edilen Cezalar.....	225
Şekil 2.37 - 2002–2006 Yılları Vergi İnceleme Sayıları	229
Şekil 2.38 - 2002-2006 Yıllarında İncelenen Toplam Matrah	229
Şekil 2.39 - 2002-2006 Yıllarında Bulunan Matrah Farkları.....	230
Şekil 2.40 - Uzlaşma Taleplerinin Bölgelere Göre Dağılımı (2002-2006).....	233
Şekil 2.41 - Uzlaşılan Raporların Bölgelere Göre Dağılımı (2002–2006).....	233
Şekil 2.42 - Bölgelere Göre 2002–2006 Yıllarında Yapılan Uzlaşma Sonuçları.....	234
Şekil 2.43 - Uzlaşma Talebinin Uzlaşma Türlerine Göre Dağılımı (2002–2006)....	236
Şekil 2.44 - Uzlaşma Türünün Yıllara Göre Dağılımı.....	237
Şekil 2.45 - Gelirler Kontrolörleri - 2006 Yılı Vergide Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonucu.....	245
Şekil 2.46 - Gelirler Kontrolörleri - 2006 yılı Cezada Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonucu.....	246
Şekil 2.47 - 2002-2004 T.S. Uzlaşmalarda Vergi ve Cezanın Dağılımı.....	248
Şekil 2.48 - 2005 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşmalarda Cezada Yapılan İndirim.....	251
Şekil 2.49 - 2006 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşmalarda Cezada Yapılan İndirim.....	254
Şekil 2.50 - 2005 Yılı Uzlaşılamayan Dosyaların Vergi Mahkemelerine Dağılımı ..	265
Şekil 2.51 - 2005 Yılında Açılan Davaların Konularına Göre Dağılımı	267
Şekil 2.52 - 2005 Yılında Vergi Mahkemelerinin VUK Kapsamına Giren ve Tarhiyata Karşı Açılmış Olabilecek Davalarda Esastan Verdiği Kararların Yüzdesel İfadesi	268
Şekil 3.1 - Örneklemdaki Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Dağılımı	315
Şekil 3.2 - Örneklemdaki Meslek Mensuplarının Fıili Çalışma Süresine Göre Dağılımları	316
Şekil 3.3 - Örnekleimde Yer Alan Meslek Mensuplarının Hizmet Verdikleri Vergi Mükellef Sayılarına Göre Dağılımı	318
Şekil 3.4 - Meslek Mensuplarının "Genel Olarak Vergi Mükellefleri Vergi Danışmanlığının Önemine ve Gerekliliğine İnanıyor" Önermesine Katılma Düzeyleri.....	320
Şekil 3.5 - Meslek Mensuplarının "Hizmet Verdiğimiz Vergi Mükellefleri Vergi Mevzuatı Konusunda Bilinçli ve Özenli Vergi Cezalarının Neler Olduğunu Biliyorlar ve Çok Çekiniyor" Önermesine Katılma Düzeyleri.....	322
Şekil 3.6 - Meslek Mensuplarının "Hizmet Verdiğimiz Vergi Mükellefleri Bazı Bilgileri Bizden Bile Saklıyor, Biz Fark Edemez İsek Vergi İncelemesinde De Fark Edilmez Sanıyor" Önermesine katılım Düzeyleri	324

Şekil 3.7 - Meslek Mensuplarının “Hizmet Verdiğimiz Vergi Mükellefleri Vergi Konusunda Uyarılarımızın Tamamını Dikkate Alıyor” Önermesine Katılma Düzeyleri.....	326
Şekil 3.8 - Meslek Mensuplarının “Çoğu Vergi Mükellefinin Yaptığı Faaliyetin Vergiye Tabi Olduğu Konusunda Bile Herhangi Bir Fikri Yok” Önermesine Katılma Düzeyleri.....	328
Şekil 3.9 - Meslek Mensuplarının “Vergi Mükellefleri Vergi Borçlarının Ödenmesine Diğer Her Türü Borçlarından Daha Fazla Öncelik Veriyor” Önermesine Katılma Düzeyleri	330
Şekil 3.10 - Meslek Mensuplarının “Hizmet Verdiğimiz Vergi Mükellefleri Bir Yıl İçerisinde Defterlerinin Genel Maksatlı İncelemeye Alınabileceğini Düşünüyor” Önermesine Katılma Düzeyleri	334
Şekil 3.11 - Meslek Mensuplarının “Borçlu Vergi Mükelleflerinin, Vergi Borcundan Kaçmak İçin Başka Ad Altında Faaliyet Sürdüremeleri Piyasada Yadırğanmamaktadır” Önermesine Katılma Düzeyleri	336
Şekil 3.12 - Meslek Mensuplarının “Bir Mükellefin Vergi Kaçakçısı Olarak Nitelendirilmesi, O Vergi Mükellefini Çok Rahatsız Etmiyor” Önermesine Katılma Düzeyleri	339
Şekil 3.13 - Meslek Mensuplarının “Borçlu Vergi Mükellefleri Her Zaman Yakın Zamanda Vergi Affı Çıkacağına İnanmaktadır” Önermesine Katılma Düzeyleri.....	342
Şekil 3.14 - Meslek Mensuplarının “Vergi Mevzuatında Açık Olmayan ve Farklı Yorumlara Neden Olan Düzenlemeler Olduğu İçin Mükelleflerin Sorularına Her Zaman Net Cevap Veremiyoruz” Önermesine Katılma Düzeyleri.....	345
Şekil 3.15 - Meslek Mensuplarının “Vergi Denetiminin Yetersiz Olması Vergi Kaçıranlara Cesaret Vermektedir” Önermesine Katılma Düzeyleri	347
Şekil 3.16 - Meslek Mensuplarının “Vergi İncelemede Cezalı Tarhiyat Yapılan Bir Mükellefin 6183 Sayılı Kanundaki Tedbirlerin Çabuk Uygulanması Halinde Ödemeden Kaçınma Şansı Yoktur” Önermesine Katılma Düzeyleri.....	349
Şekil 3.17 - Meslek Mensuplarının “Yurt Dışına Çıkış Yasağı Uygulaması Vergi ve Ceza Tahsilatında Etkin Bir Tedbirdir” Önermesine Katılma Düzeyleri .	351
Şekil 3.18 - Meslek Mensuplarının “Devlet ile Olan İşlerde Vergi Borcunun Olmadığına İlişkin Yazı İstenmesi Vergi Tahsilatını Olumlu Etkilemektedir” Önermesine Katılma Düzeyleri.....	353
Şekil 3.19 - Meslek Mensuplarının “Ödemelerin Banka Aracılığı ile Yapılması Para Hareketleri İzlenmesini Sağladığından Kayıt Dışı Ekonomiye Engellemektedir” Önermesine Katılma Düzeyleri.....	355
Şekil 3.20 - Meslek Mensuplarının “Yürürlükteki Vergi Cezaları ve Tedbirleri Yeteri Derecede Caydırıcı Olmasına Karşın Vergi Mükelleflerinin Yeterli Bilgisi Olmadığından Etkinliği Düşüktür” Önermesine Katılma Düzeyleri	357
Şekil 3.21 - Meslek Mensuplarının “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Vergi Denetimini Daha Güçlü Hale Getirmiştir” Önermesine Katılma Düzeyleri.....	359

Şekil 3.22 - Meslek Mensuplarının “Vergi Denetiminin Etkinliği 10 Yıl Önceye Göre Daha Yüksektir Maddesinden Aldıkları” Önermesine Katılma Düzeyleri.....	361
Şekil 3.23 - Meslek Mensuplarının “Türk Vergi Ceza Sisteminin Etkinliğinin Artırılması İçin Yeniden Yapılandırılması Gerekmektedir” Önermesine Katılma Düzeyleri	363
Şekil 3.24 - Meslek Mensuplarının “Yurtdışına Çıkış Yasağı Uygulaması İş Adamlarının Yurtdışında Gelir Getirici İş Yapmalarını Engellediği İçin Ticaret Fırsatlarının Kaybına Neden Olmakta Bu Nedenle Sağladığı Faydadan Daha Fazla Zarar Vermektedir” Önermesine Katılma Düzeyleri.....	366
Şekil 3.25 - Meslek Mensuplarının “Sanayicilerin Vergiye Uyumluluğu (Diğer Kurumlar Tarafından Da Denetim Riskleri Yüksek Olduğu İçin) Tüccarlara Göre Daha Yüksektir” Önermesine Katılma Düzeyleri	369
Şekil 3.26 - Meslek Mensuplarının “Yeterli Olmayan Denetimin Artırılması Cezanın Artırılmasından Daha Etkilidir” Önermesine Katılma Düzeyleri	371
Şekil 3.27 - Meslek Mensuplarının “Vergi Yükünün Hafifletilmesi Vergi Kayıp ve Kaçağının Azalmasına Fazla Katkı Sağlamaz” Önermesine Katılma Düzeyleri.....	373
Şekil 3.28 - Meslek Mensuplarının “İstihdamı ve Üretimi Yüksek Olan Vergi Mükellefinin Faaliyetleri Göz Önünde Olacağından Kayıt Altında Kalması Daha Kolaydır Bu Nedenle İstihdamın Teşvik Edilmesi Kayıtlı Ekonomiye Güçlendirir” Önermesine Katılma Düzeyleri	377
Şekil 3.29 - Meslek Mensuplarının “Bir Malın Üretimden Tüketime Kadar Çok El Değiştirmesi Vergi Denetimini Zorlaştırır” Önermesine Katılma Düzeyleri	379
Şekil 3.30 - Meslek Mensuplarının “Yüksek İş Hacimli İşlerin Kayıt Dışı Kontrolü Zor Olduğundan Bu Mükelleflerin Vergiye Uyumu Daha Güçlüdür” Önermesine Katılma Düzeyleri.....	381
Şekil 3.31 - Meslek Mensuplarının “Teknolojinin Gelişmesi Denetimi Daha Etkin Hale Getirir Bu Da Kayıp Kaçağı Azaltır” Önermesine Katılma Düzeyleri	383
Şekil 3.32 - Meslek Mensuplarının “Yakın Zamanda Vergi Affı veya Ödeme Kolaylığı Konusunda Bir Düzenleme Yapılabilir” Önermesine Katılma Düzeyleri	386
Şekil 3.33 - Meslek Mensuplarının “Yeni Ticaret Kanunu Tasarısındaki Denetçilik Müessesesinde Meslek Mensuplarının Yer Alacak Olmaları Vergi Kaybını Azaltıcı Bir Etkisi Olacaktır” Önermesine Katılma Düzeyleri	388

GİRİŞ

Bir toplumda hakim olan siyasal rejim, öngördüğü iktidar yapısı ve toplumsal katılım olanakları ile vergileme politikalarına kimin veya kimlerin, hangi kısıtlar altında, nasıl karar verdiğini belirlemektedir. Bunun sonucunda, vergileme politikaları belirlendikleri siyasal rejimin niteliklerine göre, toplumun farklı kesimlerinin çıkarlarına göre yapılandırılmış olmaktadır¹.

Milli gelirin yaklaşık % 25'ini vergi olarak toplayan gelir idaresinin, farklı mükellef gruplarının sorunlarının çözülmesi, vergi sisteminin ekonomi ve sosyal politikalara uyumunun gözetilmesi, ekonomik kalkınmanın sürdürülebilmesi, etkin vergi politikası uygulamalarıyla mükelleflerin vergiye uyumunun en üst seviyeye yükseltilmesi açısından önemli sorumlulukları vardır. Bu çok yönlü ve karmaşık görev ve fonksiyonlar ile ağır sorumluluklar gelir idarelerini bütün ülkelerde çok önemli kılmaktadır. Türk gelir idaresinin önceki yapısı bu çerçevede incelendiğinde; içe dönük bir organizasyon yapısının bulunduğu, merkez ve taşra teşkilatının yönetsel bir bütünlük arz etmediği, iş ve işlem süreçlerinin birbirinden kopuk olduğu, vergi politikası oluşturma sürecinin yetersiz bulunduğu, kaynakların etkin ve verimli kullanılmadığı, çalışanların motivasyonunun yetersiz olduğu, nitelikli insan gücünün elde tutulamadığı, ulusal ve uluslararası düzeyde ilişkili kuruluşlardan standart ve düzenli veri akışının sağlanamadığı, teknolojik altyapının daha da geliştirilmesi ihtiyacının bulunduğu, mükelleflere etkin ve kaliteli hizmet sunulamadığı, katılımcı ve şeffaf yönetim anlayışının yerleştirilemediği gözlenmektedir².

1990'lı yıllardan itibaren maliye politikalarının esas olarak borç oranının düşürülmesine endekslenmiş olmasına rağmen borç oranının sürekli artması, faiz dışı açık ve vergi açığı göstergelerinin de yansıttığı gibi bu politikaların sürdürülebilirliğini tartışmalı hale getirmiştir. Her iki gösterge de mevcut maliye

¹ Yakup KARABACAK- Birsen NACAR, "Siyasal Rejimlerin Vergileme Politikalarına Etkileri", **Vergi Dünyası**, Sayı 299, Temmuz 2006, s.153.

² TBMM-Plan ve Bütçe Komisyonu, **Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Tasarısı ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/989), Tasarı Genel Gerekçesi**, <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss861m.htm>, Erişim:11.04.2008.

politikalarında vergi gelirlerinin ve bütçe fazlasının artırılması anlamında bir değişiklik gereğine işaret etmektedir³.

Gelir idaresinin yeniden yapılandırılması⁴ ile vergi idaresi en azından kendisinden kaynaklanan eleştirileri kısa sürede giderecektir. Modern ülkelerin vergi idareleri bir yandan, vergi yükümlülüklerini tam ve doğru olarak belirlemeye mükellefler arasında vergi adaletini sağlamaya ve vergi gelirlerini maksimum seviyeye çıkarmaya çalışırken, diğer yandan da, mükelleflere kaliteli hizmet sunmaya, mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumunu artırmaya ve toplumla olan işbirliğini genişletmeye özen göstermektedir⁵. Türk gelir idaresinin de son iki yılda eski yapısından farklı bir anlayış ile çalışmalarına hız verdiği görülmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2007-2009 yılı stratejik planında, yükümlülüğünü yerine getiren mükelleflere daha iyi hizmet sunma amacı ile kayıt dışı ekonomiyle mücadeleyle yönelik tedbirler alma amacı arasında dengeli bir yaklaşım benimsenmiştir. Kayıt dışı ekonomiyle mücadelede sağlanacak başarı kamu maliyesindeki istikrarın sürdürülmesinin temel amaçlarından birisidir. Bugün itibarıyla, kayıt dışılıkla mücadele kapsamında mali sistemin kullanılmasına yönelik olarak düzenlemeler yapılmış, kayıt dışı işlemlerin tespiti için mali kayıtları içeren bir veri ambarı uygulaması geliştirilmiş, ayrıca belge düzeninin sağlanması amacıyla önemli adımlar atılmıştır. Öte yandan, mükelleflerin gönüllü uyumunu artırmaya yardımcı olacak düzenlemelere imza atılmış, mükellef hakları bildirgesi yayımlanmış, beyan yükümlülüğünü kolaylaştırmak için e-beyanname uygulamasına geçilmiştir. Bu stratejik plan döneminde de, kayıt dışılığın azaltılması amacıyla denetim ve izleme mekanizmalarının etkinleştirilmesine, idarenin beşeri, teknolojik yapısı ile yönetim sisteminin geliştirilmesine yönelik çalışmalara ağırlık verilecektir. Mükelleflerin kayıtlı ekonomi içinde yer almalarını özendirmek amacıyla vergi bilincinin yaygınlaştırılmasına yönelik faaliyetler üzerinde yoğunlaşılacak, buna

³ Zeliha GÖKER, "Mali Göstergeler ve Maliye Politikalarının Sürdürülebilirliği", **Vergi Dünyası**, Sayı 298, Haziran 2006, s.168.

⁴ 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, 16.05.2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁵ Niyazi ÖZPEHRİZ, "Mükellef Hakları ve Mükellefin Korunması", **Vergi Dünyası**, Sayı 294, Şubat 2006, s.113.

paralel olarak, teknolojik imkânlardan yararlanmak suretiyle gönüllü uyumu sağlamaya yönelik hizmet seçenekleri arttırılacaktır⁶.

Vergi reformu, sürekli devam eden bir süreçtir. Vergi sistemlerinin sürekli değişen ekonomik, sosyal ve teknolojik gelişmelere adapte olma çabası, değişimi sürekli kılmaktadır. Bu sürekli değişen çevrede, geleceği geçmişin bir devamı olarak görmek ve reform sürecini bu bakış açısıyla yönetmek büyük bir yanılğı olacaktır⁷. Gelir idaresinin yeniden yapılandırılması vergi yönetiminde önemli bir fırsat yaratmakla birlikte temel görevi vergiyi etkin bir şekilde toplama olan idareye tüm maliye politikasının oluşturma misyonu yüklenmesi, maliye politikası araçlarının tahsilat odaklı olarak kullanılmasına sebep olabilecektir.

Verginin sistematüğinde, toplanmasında meydana gelen değişmeler onun fiskal yönünde de değişimine neden olmuştur. Daha açık bir ifadeyle vergiyi bir fiskal kaynak olarak görmek şeklindeki temel yaklaşım değişime uğramış ve verginin psiko-sosyal yapısı da gelir idarelerinin gündemine girmeye başlamıştır⁸. Beyan öncesinde mükelleflere gönderilen uyarıcı bildirimler ise Gelir İdaresinin ilerleyen dönemlerde vergi psikolojisini daha etkin bir araç olarak kullanacağını göstergelerindedir.

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması ve bu uyumun artırılması için, bir taraftan onlara; en iyi ve kaliteli hizmetin sunulması, haklarına saygı gösterilmesi, eğitim programlarına ağırlık verilmesi, diğer taraftan ise; vergi sisteminde güvenlik önlemlerinin geliştirilmesi ve vergi denetiminin ön plana çıkartılması gereği vardır⁹. Ülkemi seviyorum belgemi alıyorum, vergi konulu tiyatro oyunu yazma yarışması gibi kampanyalar ile özellikle çocuk ve genç nüfus üzerinde bilinçlendirme çalışmaları yapılması yönündeki girişimler, öneri geliştirme sistemi ile vatandaşların sisteme katkılarının alınması, 109 seri numaralı Katma Değer Vergisi

⁶ Kemal UNAKITAN, "Bakan Sunuşu", **2007-2009 Stratejik Plan**, Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın no: 42, Ankara, 2007, s. 5-6.

⁷ Cumhur İnan BİLEN, "OECD Ülkelerinde Son Yıllarda Gerçekleştirilen Vergi Reformlarının Ortak Nitelikleri", **Vergi Dünyası**, Sayı 310, Haziran 2007, s.93.

⁸ Nazmi KARYAĞDI, "Mükellef Hakları Bildirgesi", **Vergi Dünyası**, Sayı 295, Mart 2006, s.44.

⁹ Keramettin TEZCAN-Adnan GERÇEK-Mustafa Ali SARILI, "OECD Ülkelerinin Vergi İdaresinin Karşılaştırmalı Yapısı ve Türkiye'de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi", Kamu Maliyesinde Güncel Gelişmeler - **21. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi Biga İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, 10-14 Mayıs 2006, Antalya, s. 21.

Genel Tebliği¹⁰ ile önemli vergi üretimi sağlayan mükelleflerin katma değer vergisi iade talepleri için Hızlandırılmış KDV İade Sistemi¹¹ (HİS) getirilerek yükümlülüklerini süresinde ve eksiksiz yerine getiren vergiye uyumlu mükelleflerin daha iyi hizmet ile ödüllendirilmesi yönündeki çalışmalar takdir edilecek girişimleridir.

Kayıt dışı ile mücadele hedefi, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sloganı haline gelmiştir. Bu projenin iki ayağı mevcuttur. Birinci ayak "Mükellef Çağrı Merkezinin" kurulmasıdır. Başkanlık' ta yardımcı hizmetler birimi olarak Destek Hizmetler Daire Başkanlığı kurulmuştur. Bu dairede tesis edilen veri ambarında (Arşiv) mükellefler ile ilgili her türlü bilgi ve belge toplanacak, bunlar denetimler sırasında kullanılacaktır. Veri ambarı şimdiden işler hale gelmiş ve bilgi ve belgeler depolanmaya başlamıştır. Projenin ikinci ayağı "Bilgisayar Destekli Denetim Sistemi"ne geçilmesidir. Artık vergi denetiminde geleneksel yöntem yanında bilgisayar destekli denetim sistemi de kullanılacak, mükellefin işlemleri uzaktan ve mükellefin ayağına gitmeden de izlenebilecektir¹².

En iyi vergi ya da vergilerin belirlenebilmesi, üzerinde yıllardan beri tartışılan bir konudur. En iyi verginin seçimi vergilendirme ilkelerinden hareketle sağlanmaya çalışılır. En iyi verginin hangisi olduğu, vergisel gelişim sürecinde çok değişik şekillerde değerlendirilmiş, tüm vergiler açısından herkesin tam olarak birleştiği bir noktaya varılamamıştır. Bu nedenle süreç içinde zaman zaman değişik vergiler getirilmiş, mevcut vergiler kaldırılmış, bazen de yürürlükteki vergilerde yer yer düzenlemelere gidilerek ortak bir noktaya varılmaya çalışılmıştır. Gerçekten de vergilendirme sınırları kolay çizilemeyen, ekonomik, mali, sosyal ve siyasi etmenlere bağlı olan bir değişim sürecidir. Bu süreç içerisinde mükelleflerin ödeme güçlerini zorlamadan, uygulayıcıları başarısızlığa yöneltmeden vergisel alternatifleri seçmek önemlidir. Çünkü idarenin asıl amacı kamusal yarar sağlamak için kamusal hizmetleri yapmaktır. Bunu yaparken sahip olunan yetki ve ayrıcalıkların en iyi vergi

¹⁰ 109 Sıra numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 11.04.2008 tarih ve 26844 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹ Tebliğdeki net satış şartı 500.000.000 YTL'dir. 2006 yılı verilerine göre en büyük 500 sanayi kuruluşu sıralamasında 50. sırada yer alan firmanın üretimden net satış tutarı 507.788.782 YTL 51. sıradakinin ise 495.195.718 YTL'dir. Bu durumda sadece net satış şartı itibarıyla HİS'ten 50 sanayici kuruluşun yararlanabilecek olmasına karşın uygulama başlangıç olarak olumludur. Bu konuda ayrıca bakınız: İstanbul Sanayi Odası, **Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu 2006**, Ağustos 2007.

¹² Selahattin TUNCER, "Kayıtdışı Ekonomi İle Mücadelede Yeni Çalışmalar", **Yaklaşım**, Sayı:163, Temmuz 2006, s.19.

alternatifleri çerçevesinde kanuni, şeffaf, adil bir şekilde kullanılması zorunluluğu bulunmaktadır¹³.

Gelir idaresi Başkanlığı'nın yapmış olduğu çalışma sonuçlarına ilişkin verilerin yayınlanmaya başlaması ile ilerleyen zamanda değerlendirme gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasının sisteme katkıları incelenebilecektir. Bu çerçevede yapmış olduğumuz bu çalışma çoğunlukla Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kurulması veya aktif olarak hizmete başlaması öncesindeki vergi ceza sistemimize ilişkin verilere dayanmaktadır. Çalışmamızda vergi ceza sistemi üzerindeki eleştirilere, aksaklıklara, tartışmalara yer verilmeye çalışılarak vergi mükellefleri ve mükelleflere hizmet veren meslek mensuplarının görüş ve bakış açıları da aktarılmak istenmiştir. Bu çerçevede çalışmamız Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ileride ortaya koyacağı çalışmalara da fikir verebilecek detaylara sahiptir. Çalışmamız bir yönden Gelir İdaresinin yeniden yapılandırması ihtiyacının nedenlerini de irdelenmiştir. Bu yönüyle çalışmanın, ileride gelir idaresinin yeni yapısının vergi ceza sistemi üzerindeki etkilerinin değerlendirilebilmesi açısından da yararlı olabileceği inancını taşıyoruz.

Çalışmamızın birinci bölümünde çalışmanın yapıldığı tarih itibariyle güncel düzenlemelerin, çalışmada kullanılan verilerin ilgili olduğu dönemdeki düzenlemeler ile birlikte verilmesine gayret gösterilmiştir. İkinci bölümde doğrudan ceza düzenlemesi olmamakla birlikte mükellef üzerinde baskı unsuru olan ve cezai etki yapan vergi uygulamalarına ve ceza sisteminde oluşan rakamsal değerler üzerinden analizlere yer verilmiştir. Bu bölümde ayrıca örnek ülke olarak seçilen ABD vergi sistemi içerisinde yer alan mali ceza düzenlemelerine ve istatistiki verilere yer verilmiştir. Üçüncü bölümde vergi mükelleflerinin her türlü vergisel işlemlerini yapan veya bu işlemlere nezaret eden meslek mensuplarının vergi ceza sistemi ve mükellef davranışları, beklentileri ve sistem üzerindeki kendi görüşlerini tespit amacı ile yapılan alan araştırmasına yer verilmiştir. Son olarak sistemin daha etkin olabilmesine katkıda bulunabilecek bazı uygulama ve önlem önerilerine yer verilmiştir.

¹³ Zeynep ARIKAN/Onur ÖZVERİ, "En İyi Alternatiflerinin Seçiminde Analitik Hiyerarşi Süreci (AHS) 'nin Uygulanması-", **Yaklaşım**, Sayı:167, Kasım 2006, s.45.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ SUÇU VE VERGİ CEZASI

1.1. Vergi Suçu ve Cezası

Kamu gelirleri, devlet veya diğer kamu kuruluşlarının, kamu ihtiyaçlarından doğan giderlerini karşılamak için gerek vergileme yetkilerine dayanarak gerek özel mülk ve teşebbüsleri dolayısıyla elde ettikleri bütün değerlerdir¹⁴. Devletin kamu giderlerini karşılamak üzere aldığı vergiler hükümlerinin bir göstergesidir. Bütçe gelirlerinin en önemli kalemi olan vergi gelirlerinin sağlıklı toplanması devletin vereceği hizmetlerin zamanında yerine getirilmesi için önem arz etmektedir. Devletin hizmeti kamu hizmetidir. Kamu hizmetinin finansmanını da hem bölüşülecek, hem de bölüşüme katılanlar arasında yapılan katkının gerekli olduğu şekilde sarf edildiği hususunda inanç birliği olacaktır. Tatmin insanların kamusal katkılarının yerinde harcandığına inanmalarındır¹⁵.

Vergi politikaları belirlenirken, milli gelir düzeyine göre belirlenen optimal vergi yükü göz önünde tutulmalıdır¹⁶.Devlet maliye politikası araçlarını (gelir, harcama ve borçlanma) kullanarak gelirin yeniden dağılımına yol açar. Maliye politikası araçları içinde yer alan vergi politikası, devletin ekonomik ve sosyal hedeflerinin gerçekleştirilmesi ve gelir dağılımında adaletsizliğin giderilmesi açısından etkili politika araçlarından birisidir¹⁷.

Egemenliğin mali alandaki görünümü olan vergilendirme yetkisi devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür. Devlet kendisinden beklenen görevleri yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyduğu gelirleri vergilendirme yetkisini kullanarak sağlamaktadır¹⁸. Yine egemenlik yetkisini kullanarak yüklemiş olduğu ödevleri yerine getirmeyenleri zorlamakta ve cezalandırmaktadır. Yetkilerle güçlendirilmiş olan hukuk devletinin vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken hak ve özgürlükleri

¹⁴ Akif ERGİNAY, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 11. Baskı, Türkan Kitapevi, Ankara, 1985, s. 24.

¹⁵ Adnan TEZEL, "Vergi Etrafında Çeşitleme", **Yaklaşım**, Sayı 55 Temmuz 1997, s.9.

¹⁶ Şefik ÇAKMAK, "Nasıl Bir Vergi Politikası", **Mali Pusula**, Sayı:15, Mart 2006, s.9.

¹⁷ Burhan GÜNDOĞDU/Zeliha BEKTAŞ, "Türkiye'de 1980 Sonrası Uygulanan Vergi Politikaları ve Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi-II", **Vergi Dünyası**, Sayı 295 Mart 2006, s.137

¹⁸ Aykut TAVŞANCI, "Yasama Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası", **Vergi Dünyası**, Sayı 306 Şubat 2007, s.170.

koruması, devlete kaynak sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmasına duyarsız kalmaması ve gelir elde edilmesi amacıyla hukuk devleti niteliklerinden vazgeçmemesi gerekir¹⁹.

Mali sorunlar insanların davranışlarına göre biçimlenirler. Mali kanunlar, mali uygulamalara ait yöntemler, bu davranışlar göz önünde bulundurularak konulmuşlardır. Psikoloji insan davranışlarına hakim olan prensipleri inceleyen bilimin adıdır. Teşvik tedbirleri arasında mali araçlar kullanıldığı zaman daha çok mali araçların insan psikolojisine yapacağı etkiler bulundurulur. Teşvik tedbirleri ya imrendirici, özendirici, belli bir yöne olumlu etkilerle yöneltici nitelikte olurlar ya da engelleyici, caydırıcı nitelikte olurlar. Her iki yönde de insanlara menfaat-mükafat vermenin veya ceza, ağır yükümlülük yüklemenin insan psikolojisine yapacağı etkiler üzerinde durulur²⁰.

Hukuk kavramı, toplum halinde yaşayan kişiler arasındaki ilişkileri düzenleyen ve yaptırımlarla desteklenmiş olan kurallar bütünü olarak tanımlanabilir. Hukuk bilimi özel hukuk ve kamu hukuku olmak üzere iki ana dala ayrılmaktadır. Bunlardan birincisi tarafların eşit durumda bulunduğu, ikincisi ise devletin egemenlik gücünden kaynaklanan ilişkileri düzenlemektedir. Vergi hukuku bir yanda devletin (veya diğer kamu kuruluşlarının) diğer yanda kişilerin yer aldığı vergi ilişkisini incelemektedir. Bu ilişkinin temelinde devletin vergilendirme yetkisi yatmaktadır. Yani bu ilişkide tarafların eşitliği söz konusu değildir. Dolayısıyla vergi hukuku bir kamu hukuku dalı olarak karşımıza çıkmaktadır²¹.

Vergi hukukunun verginin suç ve cezaları ile ilgili alt dalına, vergi ceza hukuku adı verilir. Vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardır. Başka bir deyişle, bazı fiillerin vergi suçu olarak kabulünde ihlal edilen menfaati hazine yararı oluşturmaktadır. Burada hazine yararı ve korunan hukuki menfaat olarak kamu yararı özdeşleşmektedir. Vergi suç ve cezaları ile izlenen amaç, vergi yasalarının gereklerinin zamanında ve kurallara uygun yerine getirilmesidir. Vergi borçlarının zamanında ve eksiksiz ödenmesi gerçekleştirilerek bir yandan hazinenin vergi kaybı önlenmekte, öte yandan kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonlar

¹⁹ Mehmet KAYHAN, "Hukuk Devleti Ve Eşitlik Perspektifinde Vergilendirmede Adalet" , **Yaklaşım**, Sayı:162, Haziran 2006, s.219-227.

²⁰ Bedri GÜRSOY, **Kamusal Maliye "Giriş-Masraflar"**, S Yayınları, Ankara-1980, s.46.

²¹ Nurettin BİLİCİ, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınları, 12. Baskı 2006, s.33.

yeterli ölçüde toplanmak sureti ile en genel amaç olarak kamu yararı sağlanmış olmaktadır²².

Vergi ceza hukukuna ilişkin kurallar esas olarak VUK'un düzenlenmiştir. Bu düzenlemede vergi ödevi ilişkisinin gereklerinin yanı sıra ceza hukuku ilkeleri de göz önüne alınmıştır. Vergi suç ve cezalarında yasallık ilkesi sert ve belirgin biçimde kendini gösterir. Kıyas yasağı da bu alanda daha açık bir anlam kazanır. Vergi ceza hukukunun suç kabul ettiği fiiller topluca gözden geçirildiğinde, ceza hukuku öğretisinde yapılan bölümlenmelere paralel olarak, bunlardan bir kısmının zarar suçu, diğerlerinin ise tehlike suçu niteliği taşıdığı görülebilir. Yeni şekliyle vergi ziyaı suçu, korunan menfaat için zararın ortaya çıktığı zarar suçları kategorisinde düşünülebilir. Bu suç türlerinde, korunan menfaat yani hazine, "vergi kaybı" şeklinde bir zarara uğramaktadır. Buna karşılık tehlike suçları kategorisinin örneği olan usulsüzlük fiillerinde ise hazine ileride karşılaşılabileceği bir zarara, "vergi kaybı olasılığına" karşı korunmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) düzenlediği suç ve cezaların bir kısmı yalnız vergi hukukunu ilgilendirmekte olup, bunlarda fiil ve yaptırım idari usullerle saptanır. Vergi dairesi tarafından suç olarak saptanan fiil için hiçbir yargısal karara gerek olmadan yine vergi dairesince, idari bir merci tarafından ceza kesilir²³.

VUK'un yeni şekliyle 344'üncü maddesinin düzenlediği vergi ziyaı suçu ve cezası ile usulsüzlük suç ve cezaları anlatılan kategoriye giren örneklerdir. Bu suçların cezalandırılmasında idare bir bakıma hem taraf hem de hakim işlevi görmektedir. Vergi idaresi kestiği ceza üzerinde tasarrufta bulunabilir. Örneğin, işlemde hata varsa düzeltebilir. Gerçek ceza hukukunda, idare bir yana, ceza muhatabının bile tasarrufta bulunabildiği özel bir durum düzenlenmiştir. VUK'un 376'ncı maddesi, dileyen ceza muhatapları için, ceza miktarının ½'si veya 1/3'ü üzerinde söz sahibi olabilecekleri otomatik bir indirim mekanizmasını öngörmektedir. Tüm bu özellikler göz önünde tutulduğunda anılan vergi suçlarını idari kabahat, bunlara ilişkin cezaları ise idari yaptırım şeklinde nitelendirmek yanlış olmayacaktır. Vergi cezalarının gerçek ceza oldukları, tazmin niteliği taşıdıkları ya da her ikisini de içermek üzere karma bir yapıya sahip buldukları yolunda doktrindeki çeşitli görüş

²² Mualla ÖNCEL/Ahmet KUMRULU/Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara 2007,s.209.

²³ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e. s.210.

ve tartışmaları anıp söz konusu fiiller idari kabahat ve bunlara ilişkin cezalar da idari yaptırım olarak kabul edilebilir. VUK'un öngördüğü bir kısım başka fiiller ise ceza hukuku anlamında da suç oluştururlar; bunların saptanması ve yaptırım uygulaması ceza mahkemesinin görev alanına girer. Bu suçlarda hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanabilir. VUK'un yeni şekliyle 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçları ile 362'nci ve 363'üncü maddelerinde yer alan vergi mahremiyetinin ihlali, yükümlünün özel işlerini görme suçları bu ikinci kategorinin önemli örnekleridir. Hapis cezasını gerektiren bu suçlarda ceza mahkemesinin görevli olması kişiler yönünden bir güvence oluşturmaktadır. Vergi ceza hukuku kapsamındaki suç ve cezaların özellikleri aşağıda idari nitelikli suç ve cezalar ile ceza hukuku anlamında suç ve cezalar başlıkları altında iki başlık altında incelenecektir. VUK'un ilgili hükümleri gözden geçirildiğinde, genel ceza hukukunun iştirak, tekerrür, içtima gibi kavramlarına vergi ceza hukukunun da yer verdiği görülür. Vergi aslını ve vergi cezasını sona erdiren nedenlerin büyük çoğunluğu her iki kamu borcu türü için ortak olmakla birlikte bazı nedenler yalnız cezalar bakımından geçerlidir(Ölüm, af, VUK madde 376'ya göre indirim). Öte yandan vergi ceza hukukunda cezayı ortadan kaldıran nedenlerin yanı sıra konunun özelliği gereği suçun ve suçluluğun doğmasına engel olan ayrı nedenler de bulunmaktadır(yanılma, pişmanlık, mücbir sebep). Vergi borcu bakımından yalnız yükümlülükler ve sorumluların vergi dairesine muhatap olmalarına karşılık, vergi ceza hukuku somut bir vergi borcu ile doğrudan ilgisi bulunmayan üçüncü kişilere da bazı şekli ödevlere uyma görevini yükleyip yaptırımları düzenlemektedir(bilgi vermeme, vergi mahremiyetinin ihlali gibi)²⁴.

1.1.1.Vergi Suçunun Unsurları

Suç, isnad kabiliyetine sahip bir şahsın kusurlu iradesinin yarattığı icrai veya ihmali bir hareketin meydana getirdiği, yasada yazılı tipe uygun, hukuka aykırı ve müeyyide (yaptırım) olarak cezanın uygulanmasını gerektiren bir eylemdir²⁵. Vergi suçunun oluşumu için her şeyden önce ortada olumlu ya da olumsuz bir davranışın bulunması; ayrıca bu davranışın, vergi kanunu olarak adlandırılan bir kanunun hükümlerine aykırılık oluşturması gereklidir. Vergi kanunu hükümlerine aykırı olan

²⁴ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e. s.210-211.

²⁵ Uğur ALACAKAPTAN, **Suçun Unsurları**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları:372, Sevinç Matbaası, Ankara-1975,s.10.

bu (olumlu/olumsuz) davranış, vergi suçunun maddi unsurudur. İkinci olarak, vergi kanunu olarak adlandırılan kanunun hükümlerine aykırı davranışın, vergi mükellefleri ve sorumluları ile bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin kusurlu iradelerinin ürünü olması gereklidir. Bu kusurlu irade de vergi suçunun manevi unsurunu oluşturmaktadır²⁶.

1.1.1.1. Vergi Suçunun Maddi Unsuru

Vergi ile ilgili suçlar ve cezaları VUK'un 4. Kitabında (Madde 331-376, Ek 1-12 maddeleri) yer almaktadır. O halde vergi suçlarının işlenebilmesi için aykırılığın VUK kapsamına giren vergi kanunlarına karşı olması gerekmektedir. Suç, yapılması men edilen bir eylemde bulunma şeklinde olabileceği gibi, yüklenen ödevi yerine getirmeme şeklinde de ortaya çıkabilecektir.

VUK'un 1'inci maddesi gereğince kanun, gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler dışında genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanacaktır. Bu vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabi olarak kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da uygulanacaktır.

VUK'un 3'üncü maddesinin A bendinde vergi kanunlarının uygulanmasına yer verilmiş ve bu kanunda kullanılan "Vergi Kanunu" tabirinin bu kanun ile bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade edeceği belirtilmiştir.

O halde Gümrük Kanunu'nda gümrük vergilerini ihtiva etmiş olmasına karşın bu kanuna muhalefet VUK'un belirlediği vergi suçu kapsamında değerlendirilmeyecektir. Yine aynı şekilde kamu alacağı olmasına karşın Sosyal Güvenlik alacakları nedeniyle oluşacak ihlaller de vergi suçu kavramının dışında olacaktır. Örneğin bir işverenin sigortasız işçi çalıştırması nedeniyle tevkif edip ödemediği gelir vergisi ile ilgili olarak ceza hükümleri uygulanacakken, sigorta primleri ile ilgili olarak vergi cezası uygulanmayacaktır.

Vergi suçunun oluşabilmesi için vergi kanunlarında yer alan kurallara aykırı davranmak gerekmektedir. VUK'un 2. Kitabında vergi mükelleflerinin ödevleri düzenlenmiş ve mükelleflerin yapmaları gerekenler belirtilmiştir. Yine aynı şekilde

²⁶ Turgut CANDAN, **Vergi Suçları ve Cezaları**, İzmir 2004, s.14 vd.

vergi kanunları da mükelleflerin yapacakları davranışları belirlemiştir. Vergi yükümlülüğüne doğrudan etkisi bulunmayan aykırı eylemler için özel usulsüzlük cezası öngörülürken, vergi kaybına neden olanlar açısından misli vergi ziyai cezası öngörülmüştür. Kanunun yapılmasını men ettiği eylemler için ise vergi ziyai aramaksızın hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüştür. O halde eylemin vergi kanunlarında açıkça yazılı bir kuralı ihlal etmesi gerekmektedir.

Vergi ziyai, VUK'un 341'inci maddesinde mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanmıştır. Maddenin ikinci fıkrasında ise şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermenin de vergi ziyai hükmünde olduğu belirtilmiştir. O halde basit anlamda verginin hangi sebeple olursa olsun eksik tahakkuk ettirilmesi veya geri verilmesine neden olunması vergi ziyaidir. Vergi ziyaina sebebiyet verilmesi halinde suç ani, tamamlanmış suç olarak kabul edilmekte, mükellef sebep olduğu kaybı telafi etse bile ceza ile karşılaşmaktan kurtulamamaktadır. Bu durumun tek istisnası olan pişmanlık ve ıslah hükümlerine ilerleyen bölümlerde değinilecektir. Vergi ziyai unsuru sadece vergi ziyai cezası için gerekli olup usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık cezalarında vergi kaybı aranmayacaktır.

1.1.1.2. Vergi Suçunun Manevi Unsuru

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 21'inci maddesi ile suçun oluşması kastın varlığına bağlanmıştır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir. Mülga 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda ise cürümden kastın bulunmamasının cezayı kaldıracağı belirtilmekteydi. Yapılan değişiklik esasen önemlidir, zira eski düzenlemede eylem suç olmaya devam ederken kastın bulunmaması cezayı ortadan kaldırırken yeni düzenlemede suçun varlığı için kasıt zorunlu tutulmuştur. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 22/1'inci maddesi ile "taksirle işlenen fiiller, kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılır" hükmü gereğince vergi kanunlarındaki işlenen fiillerin taksirle işlenip işlemeyeceği tartışmaları da ortadan kalkmıştır. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 21/2'inci maddesi ile bilinçli taksir yerine olası kast kavramı getirilmiştir. Olası kasıt kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili

işlemesidir. Vergi mevzuatının karışıklığı maliye idaresi tarafından da kabul edilmiş ve 4 sıra numaralı Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ²⁷ ile beyannamelerin 3568 sayılı Kanun gereğince ruhsat almış meslek mensuplarınca imzalanması mecburiyeti getirilmiştir. Bu durumda mükellefin vergi suçunu işlerken kastının varlığının ispatlanmasının zorluğunun yanında mükellefin vergi mevzuatını bilerek hareket ettiğini ispatlamak da zor olacaktır.

İdari nitelikteki vergi cezalarının manevi unsuru eskiden beri hep tartışmalı olmuş, bazen taksire, bazen bilinçli taksire bağlanmaya çalışılmıştır. Nihayetinde Kabahatler Kanunu ile idari nitelikteki vergi cezaları da ceza kanunları ile izah edilebilme imkanına kavuşmuştur. Nitekim Ceza Kanunu'ndan bazı fiiller suç olmaktan çıkartılarak kabahat kavramı adı altında Kabahatler Kanunu'na aktarılmış ve bunlar için idari yaptırımlar öngörülmüştür. Kabahatler Kanunu'nun 2'inci maddesinde kabahat deyiminden; kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlığın anlaşılacağı belirtilmiştir. O halde mali nitelikteki vergi cezalarına sebep olan fiillerin suç yerine kabahat olarak tanımlanması halinde manevi unsura da açıklık getirilmiş olacaktır. Kabahatler Kanunu'nun 7'inci maddesinde kabahatin, icrai veya ihmali davranışla işlenebileceği, ihmali davranışla işlenmiş kabahatin varlığı için kişi açısından belli bir icrai davranışta bulunma hususunda hukuki yükümlülüğün varlığının gerekliliği şart koşulmuştur. Kabahatler Kanunu'nun 9'uncu maddesinde ise kabahatlerin, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde, hem kasten hem de taksirle işlenebileceği belirtilmiştir.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile yapılan değişiklikler hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren vergi suçları bakımından ciddi sorunları beraberinde getirmiştir. Bu sorunlardan en önemlilerinden biri, 4369 sayılı Kanun ile vergi ziyanının kaçakçılık suçunun ön koşulu olmaktan çıkarılmasıdır. Anılan yasa değişikliğinden önce, VUK'un 344' üncü maddesinde, "kaçakçılık suçu mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyasına sebebiyet verilmesi" olarak tanımlanır iken, değişiklikten sonra VUK'un 359'uncu maddesi irdelendiğinde 'vergi ziyai'nın kaçakçılık suçunun ön koşulu olmaktan çıkarıldığı görülmektedir. Bu değişiklikten sonra, hapis cezası

²⁷ 4 Sıra Numaralı Tebliğ 29.06.1997 tarih ve 23034 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

gerektiren bir fiilin VUK'da yer alma nedenini açıklamak neredeyse imkansız olup; hazineyi kayba uğratmayan, hatta kayba uğratmak bir yana daha fazla vergi ödenmesi sonucunu doğuran fillerin dahi kaçakçılık suçuna vücut vermesi mümkün hale getirilmiştir²⁸.

Kaçakçılık suçları için suçun manevi unsuru kasıt iken idari nitelikteki vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezalarında suçun manevi unsuru kasıt veya taksir olabilecektir. Bazı yazarlar Kabahatler Kanunu'nun 2'nci maddesindeki, "kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlığa kabahat denir" tanımından hareket ile bundan böyle, "vergi ziyayı suçu ve usulsüzlük suçu"nun yerine "vergi ziyayı kabahati ve usulsüzlük kabahati" terimlerini kullanmak gerektiğini savunmaktadırlar²⁹. İdari nitelikteki vergi cezaları için VUK'da özel hüküm bulunmayan hallerde Kabahatler Kanunu'nun uygulanması, teorideki bütün kavram karmaşasına da son verecektir.

1.1.2. Vergi Suçlarının Türlerine Göre Tasnifi

Vergi suçları, vergi kanunlarına aykırı davranışın sonucuna göre, idari vergi suçları ve kamusal vergi suçları diye ikiye ayrılmaktadır: *İdari vergi suçları*, etki ve sonuçları çoğunlukla vergi ziyayı (kayıbı), kimi zaman da idarenin denetiminin işleyişinin zora sokulması olabilen, vergi kanunlarına aykırı davranışlardır. *Kamusal vergi suçları* ise, kamu düzenini bozucu nitelikte olanlardır³⁰. Türk Ceza Kanunu'nun 1'inci maddesinde ceza kanununun amacı; kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzen ve güvenliğini, hukuk devletini, kamu sağlığını ve çevreyi, toplum barışını korumak, suç işlenmesini önlemek olarak belirlenmiştir. Kamu düzenine ilişkin vergi suçları ceza yargılamasına tabi olacaktır. VUK'da düzenlenen vergi suçlarını türleri itibarıyla idari yargı denetimine tabi olanları İdari Vergi Suçları, adli yargı denetimine tabi olanları Adli Vergi Suçları olarak ikiye ayırmak mümkündür.

VUK'un 359'uncu maddesi adli nitelikte bir suç olan "kaçakçılık" suçunu ve bu suç için öngörülen cezaları düzenlemektedir. Mali nitelikte suç — adli nitelikte suç

²⁸ Mustafa AKKAYA, "İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış", **Vergi Sorunları**, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, Sayı 233, Şubat 2008, s.33-34.

²⁹ Funda BAŞARAN YAVAŞLAR, "Vergi Ceza Hukuku'ndaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri", **Vergi Sorunları**, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, Sayı 233, Şubat 2008, s.78.

³⁰ Kamil MUTLUER, "Vergi Suç ve Cezalarına İlişkin Görüşler ve Vergi Suç ve Cezalarında Yapılması Düşünülen Değişiklikler", **Yaklaşım**, Y. 2. S. 14, Şubat 1994, s. 12.

ayrımını ve ayrıma bağılı sonuçları göz önüne aldığımızda adli nitelikte bir suç olan kaçakçılık suçunu oluşturan davranışların varlığının ancak ceza mahkemesi kararı ile saptanabileceği düşüncesi dikkate alınmalıdır³¹.

1.1.2.1. Zimnen Kabul Edilen veya Vergi Mahkemesince Onaylanan Suçlar

VUK'un "kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması, 344'üncü maddede yazılı vergi ziyayı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez" hükmü ile idari cezaların yürütülmesinin adli cezanın yürütülmesinden farklı olduğu da vurgulanmıştır.

Bu tür vergi suçlarının cezaları, vergi suçunun vergi dairelerince veya yoklama ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca tespiti üzerine, VUK'un 365'inci maddesinin vermiş olduğu yetkiye dayanılarak vergi dairelerince kesilir. Ceza kesme yetkisi vergi idarelerine ait bulunan bu vergi suçları, VUK'un 344'üncü maddesinde düzenlenen vergi ziyayı suçu ile 352 ve devamı maddelerinde düzenlenen genel ve özel usulsüzlük suçlarıdır³².

İdareye verilen işlem sadece ceza kesme yetkisidir. Cezanın kesilmesi tek başına sonuç doğurmamaktadır. Kesilen cezanın uygulanabilmesi için cezanın zimnen kabul veya dava sonucunda kesinleşmesi gerekmektedir.

Dava, bir başkası (davalı) tarafından sübjektif hakkı ihlal edilen veya tehlikeye sokulan veya kendisinden haksız talepte bulunan kimsenin (davacının) mahkemeden hukuki himaye istemesidir³³. Her davada olduğu gibi vergi uyuşmazlıklarında da davacı ve davalı taraf vardır. Bu taraflardan birisi, devlet idaresi ise, diğeri verginin mükellefi veya sorumlusudur. Diğeri bir ifadeyle, vergi uyuşmazlıklarında taraflar alacaklı olan veya olduğu iddiasında olan amme idaresi ile borçlu mükellef veya borçlu olmadığını iddia eden gerçek ve tüzel kişidir³⁴.

³¹ Yusuf Ziya TAŞKAN, "Vergi Ziyayı Cezasının Üç Kat Uygulanmasında Bir Sorun Olasılığı ve Öneriler", **Vergi Sorunları**, Sayı 227, Ağustos 2007, s.123.

³² CANDAN, a.g.e., s.20.

³³ Baki KURU/Ramazan ARSLAN/Ejder YILMAZ, **Medeni Usul Hukuku**, 4. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 1995, s.146.

³⁴ Ersin NAZALI, "Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesinin Geçirdiği Aşamalar," **Vergi Dünyası**, Yıl 27, Sayı 313, Eylül 2007, s.121.

Devletle vergi sorunu yaşayan birey (yükümlü ve veya ceza muhatabı), yaşadığı sorunun çözümü için bir tercih yapmak zorundadır. Bu tercih, sorunun istenen biçimde, sürede ve en az masrafla çözümlenmesi bakımından dikkatle atılması gereken bir adımdır³⁵. İhbarnamenin tebliği ile mükellef 30 günlük süre içerisinde tarhiyat öncesinde talep etmemişse uzlaşma talep edebilecek, indirim hükümlerine başvurabilecek ya da tarhiyata karşı dava açacaktır.

Mükellefler, ihbarname ile kendisine tebliğ edilen vergi cezalarına karşı 30 gün içerisinde vergi mahkemesine dava açabilirler. Mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açması ile tahsilat işlemleri re'sen durur. Vergi mahkemesinin vereceği karara karşı taraflar, 30 günlük süre zarfında, temyiz talebi ile Danıştay'a başvurmaz ise vergi mahkemesinin verdiği karar doğrultusunda vergi ve ceza kesinleşir³⁶.

Burada idarenin yapmış olduğu işlem idari niteliktedir. Her ne kadar vergi idaresi tarafından ceza kesilmekte ise de cezanın kesinleşmesi 30 günlük dava açama süresinin zımnen kabul ile geçmesine veya bu hususta idari yargı tarafından karar verilmesine bağlıdır. Bu kapsama giren fiillere, uygulanacak cezaların önceden belirlendiği suçlar da diyebiliriz.

1.1.2.2. Ceza Mahkemelerince Cezalandırılmasına Karar Verilen Suçlar

Anayasamızın 38/3'üncü maddesinde suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimsenin suçlu sayılamayacağı hükmü bulunmaktadır. Ceza kanunlarında yer alan suçların kesin hüküm ile sabit hale gelmesi diğer bir ifade ile yargılama yetkisinin öncelikle kullanılması gerekmektedir. Bu vergi suçlarında, suçun faili, VUK'un 367'nci maddesinde öngörülen usule uygun olarak açılacak davada, Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu hükümlerine göre ceza mahkemelerince yapılan yargılama sonucuna göre, yine bu mahkemelerce hükmolunan ceza ile cezalandırılmaktadır. Bu vergi suçları, 359'uncu maddede tanımlanan kaçakçılık suçu, vergi mahremiyetini ihlal suçu, mükelleflerin özel işlerini yapma suçudur³⁷.

³⁵ Yusuf Ziya TAŞKAN, "Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Yöntemlerinin Alternatif Değeri", Vergi Sorunları, Sayı 221, Şubat 2007,s.137.

³⁶ İbrahim KUMLUCA, "Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi", **Vergi Sorunları**, Sayı 223, Nisan 2007,s.68.

³⁷ CANDAN, a.g.e., s.20., "yazardan yapılan alıntıda çalışmamızın yapıldığı dönemde 5728 sayılı Kanun ile 360'ıncı madde hükmünde değişiklikler yapıldığından "360'ınci maddede tanımlanan iştirak suçu" ifadesi çıkartılmıştır.

1.2. Vergi Ceza Kavramı Hakkında Genel İlkeler

Ceza hukukunun genel ilkeleri vergi ceza hukukunda da aynen geçerli olacaktır. Bu çevrede kanunilik, kanunların geriye yürümezliği, lehe olan kanunun uygulanması, cezaların şahsiliği ilkeleri, vergi ceza hukuku bakımından da geçerli olacaktır. Adil bir vergi ceza sisteminin ilkesel düzeyi denildiğinde, bütün teorisyenler şunları söyleyecektir³⁸:

- Vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesine kesinkes uyulmalıdır.
- Vergi cezaları sadece cezalandırılan kişi kusurlu olduğunda uygulanmalıdır.
- Vergi cezaları oransız ve gereğinden ağır olmamalıdır. Suç ve ceza arasındaki orantılılığa riayet edilmelidir.
- Vergi cezaları adil yargılanma ilkelerine uygun biçimde uygulanmalıdır.

Vergi suç ve cezaları alanında da suçla ceza arasında akla uygun, kabul edilebilir, amaçla uyumlu bir orantının sağlanması, hukuk devleti olmanın gereğidir. Tıpkı vergide olduğu gibi, suç kabul edilen eylemle cezası arasında demokratik bir toplumda uygun görülebilecek adil bir dengenin kurulması zorunludur³⁹.

1.2.1. Kanunilik İlkesi

Vergilerin kanuniliği ilkesi, bryandan vergilerin genel objektif düzenleyici işlemlerle konulmasını öte yandan da bireysel nitelikteki tarh ve tahsil işlemlerin vergi kanunlarına uygun ve doğru yapılmasını içermektedir⁴⁰. Vergi kanunlarında verginin mükellefi, konusu, matrahı, oranı, ödeme zamanı ve vergiyi doğuran olay belirtilir. Vergi kanunları dolayısıyla devletle kişiler arasında meydana gelen kamu hukuku ilişkisi, yalnız bir alacak-borç ilişkisi değildir; bundan öteye, bir ödev ilişkisini de içerir. Vergi ödevi ilişkisi, vergi alacaklısı devletin vergi borçlusu olmayan kişilerle (vergi sorumluları) olan ilişkisini de kapsar. Dolayısıyla vergilerin kanuniliği ilkesi yalnız vergi alacağının öğelerinin kanunla konulmasını değil, vergiden doğan ödev ve usul ilişkilerinin de kanunla düzenlenmesini gerektirir. Vergi İdaresinin vergi usulüne ilişkin faaliyetlerinin kanuni usule bağlanması bir yandan vergi

³⁸ Billur YALTI, "İlkesel Düzeyde Vergi Ceza Sistemi Tasarımı: Orantılılık İlkesi Uygulaması", **Vergi Sorunları**, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, Sayı 233, Şubat 2008, s.105.

³⁹ Ali Rıza AYDIN, "Vergi Suç Ve Ceza Sisteminin Anayasal Çerçevesi", **Vergi Sorunları**, Sayı 233, Şubat 2008, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, s.21.

⁴⁰ Serkan UÇAR, "Verginin Kanuniliği İlkesi ve Vergi Hukukunda Yorum", **Vergi Dünyası**, Sayı 318, Şubat 2008, s.115.

yükümlülerine özel güvence ve eşitlik sağlar, öte yandan da idarenin kamu hizmetlerini kararlılık içinde sürdürmesi için alacaklarını ayrıcalıklı, daha hızlı ve etkili usulde tahsil ve takip edebilmesine olanak verir⁴¹.

Felsefi anlamda cezalandırma yetkisinin temelleri tartışmalı olsa da, bu yetki günümüzde hem ceza kuralını koyma (ihdas etme) hem de uygulama yönünden devlet tekelindedir. Cezalandırma yetkisi, ceza kuralının, yani suç ve cezanın ortaya konulması anlamında, anayasal bir ilke olarak yasal düzenlemelerle, ancak yasama organı tarafından kullanılabilir. Diğer yandan, ceza kurallarının tatbiki yönünden de suç ve kabahatlerin tespit ve tayini ile bu eylemlere ceza uygulanması yargı ve yürütme organlarının görev alanındadır. Bu ayrım çerçevesinde, cezalar, uygulama mercilerine göre adli ve idari cezalar olarak tasnif edilmektedir. Cezalandırma yetkisi, bireysel özgürlüklere yönelik barındırdığı önemli etkileri nedeniyle belirli temel kural ve ilkelere dayandırılmaktadır. Bu kural ve ilkeler, sosyal hukuk devleti ilkesini benimsemiş olan çağdaş toplumlarda en önemli dayanak noktası olarak Anayasa'da ifade edilmektedir⁴².

Türk Ceza Kanunu'nun 2'nci maddesinde düzenlenmiş olan suçta ve cezalarda kanunilik ilkesine göre, kanunun amacına ilişkin maddesinde ifade edilen kişi hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınabilmesi için, hangi fiillerin suç teşkil ettiğinin kanunda açık bir şekilde belirlenmesi gerekir. Aynı şekilde suç işlenmesi dolayısıyla verilecek ceza ve tedbirlerle, cezaya mahkûmiyetin hukuki sonuçları ve bu yaptırımların süre ve miktarlarının da kanunla düzenlenmesi zorunludur. 1982 Anayasası'nın "suç ve cezalara ilişkin esaslar" başlıklı 38'inci maddesinde, suçta ve cezada kanunilik ilkesi ile ceza hukuku kurallarının zaman bakımından uygulanması konusundaki ilkeler birlikte düzenlenmiştir. Buna 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(f.1). Suç ve ceza zamanaşımı ile ceza mahkûmiyetinin sonuçları konusunda da yukarıdaki fıkra uygulanır(f.2). Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur(f.3).Yeni TCK'nun "Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi" başlıklı 2'nci maddesinde, bu ilke suç, ceza ve güvenlik tedbirleri bakımından

⁴¹ Yalçın GÜL, "Uzlaşma İçin Aranılan Koşullar Ve Müessesenin Hakkaniyetsizliği", **Mali Pusula**, Sayı 33, Eylül 2007, s.46.

⁴² Tahir ERDEM, "Eskiden Yeniye Vergi Ziyai Cezası", **Mali Pusula**, Sayı:20, Ağustos 2006, s.126.

vurgulandığı gibi, belirlilik ilkesi ve kıyas yasağı açık bir şekilde ifade edilmiştir. Suçta ve cezada kanunilik ilkesi ile ceza hukuku uygulamasında devletin bireye karşı keyfi muamelede bulunmasının önlenmesi amaçlanmıştır. Suçta kanunilik ilkesi gereğince, kanunun açıkça suç saymadığı bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemez. Keza, kanunun açıkça cezayı arttırıcı bir neden olarak öngörmediği bir husustan dolayı da kimsenin cezası arttırılmaz. Cezada kanunilik ilkesi gereğince, hiç kimse belli bir suçla ilgili olarak kanunda öngörülmemen bir ceza ile ya da kanunda öngörülen cezadan daha ağır bir ceza ile cezalandırılmaz⁴³. Kanunilik ilkesinin gereği olarak, suç, ceza kanununun ihlalidir. Suç işleyen kimse, yargılanmakta ve cezalandırılmaktadır⁴⁴.

Suç toplumsal düzenin devamı açısından korunması gereken hukuki değerlerin bilinçli bir ihlali veya en azından bu değerleri korumaya matuf kurallara özensizlik niteliği taşıyan insan davranışlarıdır. Böylece, ancak esasen haksızlık teşkil eden insan davranışları, kanunlarda suç olarak tanımlanabilir. Esas itibariyle hukuka aykırılık vasfı taşımayan insan davranışları, kanunlarda suç olarak tanımlanamazlar. Ceza hukukunun güvence fonksiyonu kapsamında söz konusu edilen kanun ile ülkedeki anayasal düzen açısından teknik olarak kanun niteliği taşıyan yasama tasarrufları kastedilmektedir. Keza, cezada kanunilik ilkesi gereğince, kanunda suç olarak tanımlanan bir fiil dolayısıyla nasıl bir cezai yaptırım uygulanabileceği ve bunun miktarının ne kadar olabileceği hususları yine ancak kanunla belirlenebilir. İşaret etmek gerekir ki, Anayasa, bu prensibin bir ceza hukuku yaptırımı olan güvenlik tedbirleri açısından da geçerli olduğunu açık bir şekilde belirtmiştir(m.38/3). Yeni TCK'nın 2'nci maddesinde de Anayasanın bu hükmüne paralel bir düzenleme yapılmıştır⁴⁵.

Keyfi ve sınırsız ölçülere dayalı bir uygulamanın önlenmesi ereğini güden verginin yasallığı ilkesi, anlamını bütünleyen bazı boyutlara ya da alt ilkelere sahiptir. Şöyle ki; verginin yasallığı ilkesinin söz konusu edilebilmesi için öncelikle bir vergi yasanının varlığına gereksinim olacaktır. Bireyin korunması için bu yasanın liberal ve demokratik bir devletin parlamentosunun ürünü olması gerektiği gibi (temsilsiz vergi olmaz ilkesi), yalnızca yasanın vergiyi düzenlemesi (yasadız vergi olmaz ilkesi) ve

⁴³ İzzet ÖZGENÇ, **Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi**, Ankara 2005, s. 67 vd.

⁴⁴ Zeki HAFIZOĞULLARI, "Ceza Hukuku Düzeninde Cezalandırma Hukuki İlişkisi", <http://www.zekihafizogullari.com/Makaleler/cezalandirma%20hakkı.doc>, Erişim:02.04.2008.

⁴⁵ ÖZGENÇ, a.g.e., s.69–70.

bu yasanın vergi ile ilgili tüm özellikleri yani verginin ana öğelerini dikkate alan tam bir vergi yasası (verginin belirgin olması ilkesi) olması gerekecektir. İkinci ve üçüncü özellikler birlikte değerlendirildiğinde; yalnızca vergi yasası fakat tam vergi yasasının⁴⁶ gerekliliği ortaya konulmuş olmaktadır. Öte yandan devlet, yasalarda belirlenmiş olan vergiyi kesinlikle, mutlaka almak zorundadır. Çünkü yasalarla kendisine emir verilerek vergi toplama görevi yüklenmektedir (verginin alınması zorunluluğu ilkesi). Ayrıca devletin vergiyi mutlaka alması gerektiği yolundaki ilkeyi destekleyen bir yön de devletin vergiyi zorla yürütüm yoluyla cebri icra yoluyla alabilmesi yetkisiyle donatılmış olmasıdır (verginin zorla yürütüm yoluyla alınması ilkesi)⁴⁷.

Kanunilik ilkesi, kişilerin haklarının bir güvencesidir. İlke, aynı zamanda, kanunla suç sayılan ve cezalandırılan eylemin ancak kanunla suç olmaktan çıkarılabileceğini ve cezanın kaldırılabileceğini de ifade etmektedir. Vergi ceza hukukunda kanunilik ilkesi, vergi kanunlarına aykırılık oluşturan bir davranışın vergi suçu sayılabilmesinin, kanunda tipleri gösterilen ve vergi suçu sayılan eylemlere uygun olmasına; cezalandırılabilmesinin de cezasının kanunda gösterilmiş bulunmasına bağlı olduğunu ifade etmektedir. Kanunilik ilkesine göre, vergi kanunlarında tipi ve cezası gösterilmeyen bir eylemin, tıpkı ceza hukukunda olduğu gibi, hukukun genel ilkelerine ve örf adet kurallarına dayanılarak veya kıyaslama yoluyla suç sayılması olanaklı değildir. Ayrıca kanunilik ilkesi, vergi idaresinin düzenleme yapma yetkisine dayanarak yürürlüğe koymuş bulunduğu idari metinlerle bir davranışın suç sayılmasına ve cezalandırılmasına da engeldir. Bununla birlikte, kanunilik ilkesi, vergi ceza hukukunda vergi cezaları bakımından, kanunla idareye kimi yetkiler verilmesine engel kabul edilmemektedir⁴⁸.

İdari nitelikli vergi suçları devletin vergileme yetkisine bağlı olarak ihdas etmiş olduğu kurallara uymama, gereğini yerine getirmeme veya aykırı davranma şeklinde ortaya çıkmaktadır. Kabahatler Kanunu karşılığında idari yaptırım uygulanması öngörülen eylemler Ceza Kanunu'ndan çıkartılmıştır. Yine Kabahatler Kanunu'nun 4'üncü maddesinde de kanunilik ilkesi yerini almış ve idari yaptırımların da açıkça kanunla düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir. İdari nitelikteki vergi

⁴⁶ Lucien MEHL-Pierre BELTRAME, **Le Système Fiscal Français**, 4 édition, Paris,1989, s.109, (Gülşen GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, Alfa, Temmuz 1998,s.14).

⁴⁷ GÜNEŞ, a.g.e., s.14.

⁴⁸ CANDAN, a.g.e., s.7-8.

cezaların uygulanabilmesi için maddi yönden vergi kanunlarına aykırılık unsurunun suçta bulunması gerekir. O halde Anayasamızın 73'üncü maddesindeki vergi ve benzeri yükümlülüklerin de kanunla konulacak olması vergi ceza hukukunda her yönden kanunilik ilkesini vazgeçilmez bir ilke olarak ortaya koymaktadır.

1.2.2. Kanunların Geriye Yürümezliği İlkesi

Hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. "Yasaların geriye yürümezliği ilkesi" uyarınca, yasalar kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirdiği, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi kimi ayrık durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılırlar; geçmiş, yeni çıkarılan bir yasanın etki alanı dışında kalır. Bu nedenle, sonradan yürürlüğe giren yasaların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması hukukun genel ilkelerindedir⁴⁹.

Suçta ve cezada kanunilik ilkesinin yanı sıra, ceza hukukunun kişi hak ve hürriyetleri açısından güvence oluşturması amacıyla kabul edilen diğer bir kurala göre, fiil işlediği zaman yürürlükte olan kanunlara göre suç teşkil ediyorsa, kişi cezalandırılacaktır. Bir fiil işlendikten sonra yürürlüğe giren kanunda suç olarak tanımlanmışsa, bu kanun geçmişe yürütülerek fail cezalandırılmaz. Yeni suçlar ihdas eden bir kanun, ancak yürürlüğe girdiği tarihten sonra işlenen fiiller açısından uygulama kabiliyeti bulur. Keza, bir suçun unsurlarında, suçun karşılığında öngörülen yaptırımlarda, bu suçtan dolayı mahkûmiyetin kanun neticelerinde sonradan yürürlüğe giren bir kanunla failin aleyhine değişiklikler yapılması durumunda; bu kanun, yürürlüğe girdiği tarihten önce işlenmiş olan fiiller açısından uygulanamayacaktır⁵⁰. Anayasa Mahkemesi 4.1.2003 tarih ve 2003/2 sayılı kararında vergiyi doğuran olay tamamlandıktan sonra, vergi yükünün arttırılması geriye yürüme olarak nitelendirilebileceğinden kazanılmış hakların zedelenmesine yol açacağı belirtilmiştir⁵¹.

⁴⁹ Anayasa Mahkemesi Kararı, E: 2004/14,K: 2004/84 T: 23.6.2004, <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K2004/K2004-84.htm> Erişim:09.04.2008.

⁵⁰ ÖZGENÇ, a.g.e., s.113-114.

⁵¹ Billur YALTI/A.Selçuk ÖZGENÇ, **Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı**, Beta, İstanbul Aralık 2005, s.53.

İlke, ceza hukuku bakımından suçun işlendiği tarihte yürürlükte bulunan kanuna tabi olmasını ifade eder. Dolayısıyla gerçekleştirdiği, tarihte yürürlükte bulunan kanuna göre suç sayılmayan bir eylemin sonradan yürürlüğe giren ve bu eylemi suç sayan kanunla cezalandırılması mümkün değildir. Aynı şekilde, bir suçun işlendiği tarihte yürürlükte bulunan kanun tarafından tayin olunan cezasını ağırlaştıran sonraki kanun hükmü de bu kanun hakkında uygulanmaz. T.C. Anayasası'nın 38'inci maddesinin ilk fıkrasında "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 anlatımını bulan ilke uyarınca, yapıldığı tarihte vergi suçu sayılmayan bir eylemin sonradan yürürlüğe giren kanunla vergi suçu sayılması olanaklı bulunmadığı gibi, bir vergi suçunun işlendiği tarihteki cezasını ağırlaştıran sonraki kanun hükmünün, yürürlüğe girdiği tarihten önce tamamlanmış bulunan bu vergi suçunun failine uygulanması da söz konusu olamaz⁵².

1.2.3. Lehte Olan Kanunun Uygulanması İlkesi

Söz konusu ilke, kanunların geriye yürümezliği ilkesinin istisnasıdır ve suçun işlendiği tarihte yürürlükte olan kanunla bu tarihten sonra yürürlüğe giren kanunun karşılaştırılmasını ve bu karşılaştırma sonucuna göre failin lehinde olan kanun hükmünün uygulanmasını gerektirir. Bir başka deyişle, suçun işlendiği tarihten sonra yürürlüğe giren kanunun hükümleri, kanunların geriye yürümezliği ilkesine karşın, geriye yürüyerek, bu tarihten önce tekemmül etmiş bulunan söz konusu suç hakkında da uygulanır. Önceki kanuna göre suç sayılan eylemi suç olmaktan çıkararak, suçun unsurlarını eylem sahibinin yararına değiştiren, cezaları azaltan, ceza ehliyeti yaşını yükselten, zamanaşımı sürelerini kısaltan kanun hükümleri, failin lehinde kabul edilmektedir. Lehte olan kanun hükmü, önceki kanun hükmüne göre kesinleşen cezalar hakkında dahi uygulanır. Örneğin, sonraki kanunla suç olmaktan çıkarılan eyleme verilen ve kesinleşen ceza kalkar, para cezasına çevrilme olanağı getirilen hapis cezası para cezasına çevrilir⁵³.

Ceza hukuku kurallarının zaman bakımından uygulanmasına ilişkin bu ilkeler Yeni TCK'nın "Zaman Bakımından Uygulama" başlıklı 7'nci maddesinde

⁵² CANDAN, a.g.e., s.8-9.

⁵³ CANDAN, a.g.e., s.9-10. ; ÖZGENÇ, a.g.e., s.114-115.

düzenlenmiştir. Bu maddenin bir ve ikinci fıkraları Mülga 765 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinden iktibas edilmiştir. Bu nedenle söz konusu fıkralar açısından 765 sayılı Kanun'un 2'nci maddesiyle ilgili olarak yapılan açıklamalar geçerliliğini devam ettirmektedir. Buna karşılık maddenin üç ve dördüncü fıkraları yeni hükümlerdir. Zaman bakımından uygulamaya ilişkin ilkeler, sonradan yürürlüğe giren kanunla bir suçun unsurlarında, sair cezalandırılabilme şartlarında, suçun karşılığında öngörülen ceza hukuku yaptırımlarında ve bir cezaya mahkûm olmaya bağlı kanuni neticelerde bir değişiklik yapılması durumunda dikkate alınacaktır. Yeni TCK'nın zaman bakımından uygulama kuralı belirlenirken, bunun, sadece cezalarla ilgili olarak değil, güvenlik tedbirleri açısından da, yani ceza hukuku yaptırımlarının bütünü için geçerli olduğu vurgulanmıştır⁵⁴.

1.2.4. Cezaların Şahsiliği İlkesi

Anayasa'nın 38'inci maddesinde düzenlenen "ceza sorumluluğu şahsidir" kuralı, yeni TCK'nın 20'nci maddesinde ifade edilmiştir. Yeni Türk Ceza Kanunu'nun 20'nci maddesine göre, ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz. Ceza sorumluluğunun şahsiliği kuralı gereğince, kişi ancak kendi icra ettiği fiilden dolayı sorumlu tutulabilir; suç işlemedikçe, başkalarının işlediği suçta iştirak etmedikçe kimseye ceza sorumluluğu yükletilemez. Ceza sorumluluğunun şahsiliği kuralı gereği olarak, tüzel kişinin organ veya temsilcinin fiil ve tasarrufları dolayısıyla, tüzel kişi hakkında ceza yaptırımını uygulanamaz⁵⁵. Organ veya temsilcinin fiil ve tasarrufları dolayısıyla tüzel kişilik lehine örneğin haksız bir kazanç elde edilmiş olabilir. Bu durum dahi, tüzel kişinin suç faili olabileceği ve dolayısıyla ceza sorumluluğunun olduğu yönündeki düşünceye haklılık kazandırmaktadır. Ancak mevzuatımızda tüzel kişinin de ceza sorumluluğunu kabul eden hükümlere yer verilmiştir. Örnek olarak, 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında

⁵⁴ ÖZGENÇ, a.g.e., s. 115.

⁵⁵ Anayasa Mahkemesi de bir kararında bu gerçeği kabul etmiştir: "Dernek yönetici ve memurunun hukuka aykırı davranışı neticesinde derneğin kapatılması halinde, derneğin kapatılmasına yol açan hukuka aykırı davranış ile hiçbir ilgisi ve ilişkisi bulunmayan dernek üyelerinin, başkalarının hukuka aykırı tutumlarından dolayı cezalandırılmaları sonucu ortaya çıkmakta ve böylece ceza sorumluluğunun şahsiliği prensibinden uzaklaşmaktadır."(Anayasa Mahkemesi, 18.12.1973, E:1973/3, K: 1973/37 - AMKD, sayı: 11, s.298 <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1973/K1973-37.HTM> Erişim:09.04.2008) Ancak Yüksek Mahkeme daha sonra verdiği bir kararda tüzel kişilerin ceza sorumluluğunun olabileceğini kabul etmiştir(Anayasa mahkemesi, 14.02.1989, E:1988/15, K:1989/9 RG: 04.02.1991, Sayı: 20776-<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1989/K1989-09.htm>, Erişim:09.04.2008); ÖZGENÇ, a.g.e., s. 281-282.

Kanun, madde 3 ve ek madde 4; 1918 sayılı Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun, madde 32; 3167 sayılı Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkında Kanun, madde 15 ifade edilebilir. Bütün bu düzenlemeler Anayasa'nın ceza sorumluluğunun şahsiliği kuralına yer veren 38'inci maddesi hükmüne aykırıdır⁵⁶.

T.C. Anayasası'nın 38'inci maddesinin 6'ncı fıkrasında "Ceza sorumluluğu şahsidir" şeklinde anlatılan cezaların şahsiliği ilkesi, suçu kim işlemişse sadece onun cezalandırılmasını gerektirir. Suçu işleyenden başkasının örneğin, akrabalık, arkadaşlık, evlilik veya ortaklık gibi sebeplerle cezalandırılmasını bu ilke önlemektedir. Ceza ölümle sona erer, mirasçılara geçmez. VUK'da da vergi suçu sayılan vergi kanununa aykırı davranışı yapanın cezalandırılması amaçlanmıştır. Örneğin, VUK'un 332'nci maddesinde, veli, vasi ve kayyımın; 333'üncü maddesinin son fıkrasında, kanuni temsilcilerin, 251'inci maddesinin (a) fıkrasında da, işverenin vergi cezalarına muhatap kabul edilmesinin sebebi budur. Zira vergi kanuna aykırı davranış, her ne kadar verginin mükellefi ve sorumlusu olan küçük, mahcur, tüzel kişi veya işçi adına yapılmış olsa da, gerçekte, kanuna aykırı davranışın faili, veli, vasi, kayyım, kanuni temsilci ve işverendir. Dolayısıyla vergi cezasına bunların muhatap tutulmaları, cezaların şahsiliği ilkesine uygundur. Bu ilkenin vergi ceza hukukunda uygulanması mutlak değildir. VUK'un 333'üncü maddesinin ilk fıkrasında yer alan "Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir" hükmü ile ilkeye bir istisna getirilmiştir. Sonraki fıkrada, kanuni temsilcilerin vergisel sorumlulukları ile ilgili 10'uncu maddenin vergi cezaları ile ilgili olarak da uygulanacağını söylemesi, ilk fıkra hükmünün cezaların şahsiliği ilkesine aykırılığını gidermemektedir⁵⁷.

1.3. Cezai Yaptırımların Sınıflandırılması

Vergi ceza hukukunda yer alan suç ve cezalara ilişkin olarak yapılan bir sınıflandırmada, bir kısmının mali nitelikli, diğerlerinin ise ceza hukuku anlamında suçlar ve cezalar olduğu kabul edilmektedir. Ceza hukuku anlamında suçlar ve bunlara uygulanan cezaların hukuki niteliği konusunda önemli bir tartışma yoktur.

⁵⁶ ÖZGENÇ, a.g.e., s.281-282.

⁵⁷ CANDAN, a.g.e., s.15.

Mali nitelikli suçların ve bunlara uygulanan cezaların niteliği konusunda ise, farklı görüşlerin varlığı bilinmektedir⁵⁸.

Suç, kişi ya da kurumların, cezai müeyyidelerle korunan hukuk kurallarına uymamasını ifade eder. Türk hukukunda suçlar ve bunlar karşılığında uygulanacak cezalar, ilke olarak, Türk Ceza Kanunu'nda yer almakla birlikte, bunun dışında da çeşitli kanunlarda suç ve cezalara ilişkin hükümlere rastlanmaktadır. Bunun önemli örnekleri vergileme alanında görülür. Vergilemeye ilişkin suç ve cezaların büyük bölümü VUK'da düzenlenmiştir. Vergi hukukunun daha geniş kapsamlı mali hukukun bir alt bölümünü oluşturur kabul edilmesine paralel olarak, vergi suçlarının da devlet maliyesi aleyhine fiilleri ifade eden mali suçlar kategorisinin bir alt bölümünü oluşturduğu kabul edilebilir⁵⁹.

VUK'un uygulama alanı, kanunun 1'inci maddesinde "genel bütçeye giren dairelerle il özel idareleri ve belediyeler ait resim ve harçlar" olarak belirtildiğine göre Anayasa'nın 73'üncü maddesinde geçen "diğer mali mükellefiyetler" içerisine sokulan bazı mükellefiyetlerde VUK'daki cezaların uygulanıp uygulanmayacağı sorunu ortaya çıkmaktadır. "Vergi benzeri mükellefiyetler" için ilke olarak, VUK'un diğer hükümleri gibi, ceza hükümlerinin de uygulanmayacağı açıktır. Çeşitli sosyal güvenlik kuruluşlarının aidatlarıyla meslek kuruluş ve derneklerinin giriş ve yıllık aidatlarında durum böyledir. Fonlarda ise durum daha karışıktır. Zira bazı fonların kurulmasını sağlayan kanunlarda VUK'un uygulanması gerektiği hakkında yukarıda belirtilen esas aykırı açık hükümler getirilebilmektedir⁶⁰. Maliye Bakanlığı konuyla ilişkili çeşitli tebliğlerinde beyanda bulunmamak ya da eksik beyanda bulunmamak hallerinde vergi zıyaı kavramından hareketle, eksik beyanda bulunmamak hallerinde vergi zıyaı kavramından hareketle, VUK'un tarh, tahakkuk, tebliğ ve ceza hükümlerinin uygulanacağını belirtmiştir. Fonların, genel olarak VUK kapsamı dışında kalmasına karşılık bazılarının bu uygulamalarla kapsanması fonlarla VUK ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun arasındaki ilişkileri daha karmaşık kılmaktadır⁶¹.

⁵⁸ Yusuf KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin, Ankara 2007, s.447.

⁵⁹ Özhan ULUATAM/Yaşar METHİBAY, **Vergi Hukuku**, Ankara 1999, s.204.

⁶⁰ ULUATAM/METHİBAY, a.g.e., s.204.

⁶¹ ULUATAM/METHİBAY, a.g.e., s.204.

VUK'da düzenlenmiş suç ve cezaların önemli bir bölümü yalnız vergi hukukunu ilgilendirir ve bunlarda suç sayılan fiil ve karşılığında uygulanacak müeyyide idari usullerle saptanır. Vergi dairesi tarafından suç olarak belirlenen fiil için hiçbir mahkeme kararına gerek olmadan, yine vergi dairesince ceza kesilir. Mali-idari nitelikli suçlar ve cezalar denilebilecek bu kategoride vergi zıyaı, usulsüzlük suçları ve bunlar karşılığında uygulanacak para cezaları gelir⁶².

1.3.1. Vergi Cezaları Türleri

Vergi kanunlarına aykırı eylemler için öngörülen yaptırımlar, VUK'a tabi vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler bakımından, bu Kanunun dördüncü kitabının vergi cezaları başlıklı ikinci kısmında düzenlenmiştir. VUK'a tabi olmayan vergi resim harç ve benzeri mali yükümler için ise, vergi cezaları, ilgili vergi kanununda (örneğin, Gümrük Kanunu'nda) öngörülmüştür. VUK'da öngörülen vergi cezalarının bir bölümünün uygulama yetkisi vergi idaresine aittir. Bu cezalar, muhatabına, vergi idaresince düzenlenip tebliğ olunan ceza kesme işlemi ile uygulanırlar. Ceza kesme işlemi, idari yargılama hukuku bakımından kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem niteliğindedir. Uygulanması vergi idaresinin yetkisine giren ve idari işlem tesisi suretiyle olan bu vergi cezaları, ceza mahkemelerince yapılan yargılama sonunda hüküm altına alınan vergi cezalarından ayırt edilebilmeleri amacıyla, idari vergi cezaları, idari vergi cezaları dışında kalan vergi cezalarının uygulanması ise, failin ceza mahkemelerince Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nda öngörülen hükümlere göre yargılanması sonucunda, bu mahkemelerce hüküm altına alınmak üzere ikiye ayrılmıştır. Bu tür vergi cezaları da idari yargı cezalarından ayırt edilebilmeleri amacıyla adli vergi cezaları başlığı altında toplanmıştır⁶³.

1.3.2. İdari Nitelikli Suçlar Ve Cezalar

Uygulamanın vergi idaresinin yetkisine giren vergi cezaları, para cezalarıdır. İdari vergi cezalarından para cezalarının bir bölümü, miktar bakımından, vergi kanunlarına aykırı davranışın neden olduğu vergi zıyaının (kaybının) miktarına

⁶² Mali-idari cezaların tazminat niteliği mi taşıdığı, vergi zammı mı oldukları, ceza hukuku anlamında para cezalarına mı benzedikleri yoksa idari ceza kategorisi içerisine mi girdikleri hayli tartışılmıştır. Daha çok kabul gören görüş bunların idari cezalarla benzer sayılmaları gerektiği yolundadır. Böyle bir kabul, mali ceza uygulanırken fiilde kasıt unsuruna bakılmaması açısından özel bir önem taşır(ULUATAM/METHİBAY, a.g.e., s.205,dipnot.2).

⁶³Şerafettin AKSOY, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**,Filiz Kitabevi, İstanbul 1999, s.80 vd; CANDAN, a.g.e., s.22; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e.,s.211 vd.

bağlıdır. Para cezasının miktarı, ziya uğratılan vergi miktarının misli olarak hesaplanır. Vergi ziyayı cezası, bu nitelikteki vergi cezasıdır. Para cezalarının diğer bölümü ise, vergi ziyasına bağlı değildir. Bu vergi cezaları, kanunda maktu veya nispi olarak tespit edilmiştir. Miktarı nispi olarak tespit edilenlerin matrahı, ziyaa uğratılan vergi değildir. Matrah, genellikle, düzenlenmeyen, verilmeyen veya alınmayan belgede yazılı miktardır. Usulsüzlük(genel ve özel usulsüzlük) cezaları, bu ikinci tür vergi cezalarıdır⁶⁴.

1.3.2.1. Vergi Ziyayı Cezası

Bir ülkede ekonomik gelişme düzeyi ve istikrar ile sektörlerin yapısı ve istihdam boyutu vergileme kapasitesinin sınırlarını önemli ölçüde belirlemektedir. Bunun yanında devletin vergiler yoluyla elde ettiği gelirlerin oluşturduğu mali boyut ise vergileme kapasitesinin sınırlılıkları için çok önemli olmaktadır⁶⁵. VUK'un 5728 sayılı Kanun'un 275' inci maddesi ile değişik 344'üncü maddesinin 1'inci fıkrası gereğince 341'inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesileceği belirtilmiştir.

VUK'un 341'inci maddesinde vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanmıştır.

5728 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin temel sebebi 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucunda "vergi ziyayı cezasının ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden, cezaya ilişkin ihtarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu kanunun 112'nci maddesine göre ziya uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur" şeklindeki ifadesinin Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilmesi ve akabinde yapılan düzenlemelerin bir takım sorunlara neden olmasıdır.

⁶⁴ CANDAN, a.g.e., s.23.

⁶⁵ Asuman ALTAY, "Vergileme Kapasitesinin Ekonomik-Mali Sınırları", **Vergi Sorunları**, Sayı 224, Mayıs 2007, s.116.

4369 sayılı Kanun ile yapılan değişlikle vergi ziyayı cezası hem yasa kuralında yer alan düzenleme hem de bu kuralın uygulaması ve cezanın hesaplanması yönlerinden yürürlüğe girdiği 01.01.1999 tarihinden itibaren çeşitli tartışmalara neden olmuştur.

Anayasa Mahkemesi VUK'un 4369 sayılı Kanun ile değişik 344'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan vergi ziyayı cezasını 06.01.2005 günlü E. 2001/3, K:2005/4 sayılı kararında Anayasanın 2., 7., ve 38. maddeleri yönünden incelemiş ve ilgili kuralı bu maddelere aykırı görerek iptal etmiştir. Kararın iptale ilişkin gerekçe bölümü şöyledir;

"Anayasa'nın 2'nci maddesinde Cumhuriyetin temel nitelikleri arasında yer alan hukuk devleti, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren hukuk güvenliğini gerçekleştiren Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde Anayasa'nın ve yasa koyucunda bozamayacağı temel hukuk ilkeleri bulunduğu bilincinde olan devlettir. Bu bağlamda hukuk devletinde yasa koyucu, yasaların yalnızca Anayasa'ya değil evrensel hukuk ilkelerine de uygun olmasını da sağlamakla yükümlüdür. Anayasa'nın 38'inci maddesinin birinci fıkrasında, kimse işlediği 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. Üçüncü fıkrasında da ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur denilmiştir. İtiraz konusu kuralda düzenlenen vergi ziyayı cezası vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük karakteri taşımayan ancak vergi ziyayı suçu işleyenlere öngörülen bir yaptırımdır. Bu durum gözetildiğinde cezanın hesaplanmasında esas alınacak oranların yasa ile belirlenmesi gerektiği kuşkusuzdur. Kuralda, ziya uğratılan verginin bir katına eklenecek olan cezanın hesaplanmasında esas alınacak olan gecikme faizi oranının Bakanlar Kurulu tarafından ne zaman belirleneceğinin bilinmemesi ve bu durumun sonuçta öngörülecek ceza miktarında belirsizliğe yol açacak olması Anayasa'nın 38'inci maddesinde sözü edilen ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur ve 2'nci maddesindeki hukuk devleti ilkelerine aykırılık oluşturur. Açıklanan nedenlerle kural Anayasa'nın 2'nci ve 38'inci maddelerine aykırıdır, iptali gerekir. Anayasa Mahkemesi iptal edilen kuralın Anayasa'nın 7., 10., 11. ve 73'üncü maddeleri yönlerinden ayrıca incelenmesine

gerek görmemiş VUK'un 4369 sayılı Kanun ile değişik 344'üncü maddesinin 2'nci fıkrasının ".....bu ceza ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için bu kanunun 112'nci maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur." bölümünün Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline oy birliği ile karar vermiş, iptal kararı 20.10.2005 günlü 25972 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Anayasa Mahkemesi vergi ziyayı cezası ile ilgili kuralın iptaline karar verilmesinin doğuracağı hukuksal boşluğu kamu yararını ihlal edici nitelikte görmüş ve gerekli düzenlemelerin yapılması amacıyla iptal kararının resmi gazetede yayımlanmasından başlanarak altı ay sonra yürürlüğe girmesine karar vermiştir⁶⁶.

İptal edilen hükmün yer aldığı 2'nci fıkra 5479 sayılı Kanun'un 12'nci maddesiyle 01.01.2006 tarihinden geçerli olarak "Vergi ziyayı suçu işleyenlere, ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir" olarak yeniden düzenlenirken. 13'üncü madde ile de VUK'a Geçici 27'nci madde eklenmiştir. Madde ile hukuki boşluk oluşması engellenmeye ve iptal hükümlerinin olumsuz etkilerinin bertaraf edilmesine çalışılmıştır. Madde ile 01.01.2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak bu tarihten sonra ortaya çıkan ve vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren fiiller için ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesileceği, cezanın vergi ziyayına 359'uncu 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 uygulanacağı belirtilmiştir.

Hukuk devleti ilkesi uyarınca, yasa koyucu ceza siyasetinin gereği olarak Anayasa'nın ve Ceza Hukuku'nun temel ilkelerine bağlı olmak koşuluyla

⁶⁶ Şahnaz GEREK/Alı Rıza AYDIN, "Vergi Ziyayı Cezasının Anayasa'ya Aykırı Görülerek İptali Üzerine Bir Değerlendirme", **Mali Pusula Dergisi**, Yıl: 2005, Sayı:11, s. 10 vd. ; Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararlarının yürürlüğü konusunda süre vermesinin anlamı, Danıştay 5. Dairesinin bir kararında, "... Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararının yürürlüğe gireceği tarihi ileriye dönük olarak ertelemiş bulunması öncelikle yasama organına aynı konuda, iptal kararının gerekçesine uygun olarak yeni bir düzenleme için olanak tanımak ve ortada hukuki bir boşluk yaratmamak amacıyla yönelik olup yargı mercilerinin bakmakta oldukları uyuşmazlıklarda hukuka ve Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edilmiş kuralları uygulaması ve uyuşmazlıkları bu kurallara göre çözümlemesi sonucunu doğurmaz" şeklinde açıklanmıştır (Danıştay 5. Dairesi. 23.12.1992 günlü, E. 1992/1219, K.1992/3872, Danıştay Dergisi, Yıl: 23, Sayı: 87, s.272- <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=7440> Erişim:09.04.2008).

cezalandırmada güdülen amacı da gözeterek hangi eylemlerin suç sayılacağını ve bunlara verilecek cezanın tür ve miktarı ile artırım ve indirim nedenleri ve oranları ya da bireyselleştirme şekil ve şartları öngörebilme yetkisine sahiptir. Bazı yazarlar Vergi ziyayı cezasının hesaplanma yöntemine ilişkin kuralın Anayasa Mahkemesi'nce iptalinden sonra yasa koyucunun yeniden düzenlediği vergi ziyayı cezasına dair kuralın "ceza kanunlarının geriye yürümezliği" ve "mahkemelerin bağımsızlığı" ilkelerine ve dolayısıyla Anayasa'nın 38 ve 138'inci maddelerine de aykırı olduğunu ileri sürmektedirler⁶⁷.

VUK'a eklenen Geçici 27'nci maddesiyle ceza usulünün geçmişe yönelik uygulaması ise yasanın suç saydığı işlem ve eylemlerin cezalandırılmasının kesintisiz uygulanmasını sağlamaya yöneliktir. Ayrıca, makale şümulünün olmaması ilkesi yeni tanımlanan bir suç için ceza hükmü ihdasında söz konusudur. Yoksa var olan bir suçu hafifletici yeni yasa hükmünün suçlu lehine yürürlüğe girmiş olması ile "Daha Hafif Cezayı" öngörmesi bakımından yeni yasa hükümlerinin makale şümulünü gerektirir. Aksi halde vergide adalet, eşitlik ve kanunilik ilkelerinin korunduğundan bahsetmek imkansızlaşacaktır. Bu nedenlerle; yeni usul hükmünün geriye doğru uygulanması ne Anayasamızın 38'inci maddesindeki "Kimse işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz" hükmüne aykırı olur, ne de Anayasamızın 138'inci maddesindeki "Yasama ve yürütme organlarının mahkeme kararlarını değiştirmek ya da yerine getirilmesini engellemek veya geciktirmek" şeklinde tanımlanan olumsuz sonucu doğurmaz. Zira TCK'nın zaman bakımından uygulanması ile ilgili 7'nci maddesinin birinci fıkrasındaki "İşlendiği zaman yürürlükte bulunan kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemez" hükmüne göre yeni hükümlerin geriye yönelik uygulanmayacağını ileri sürmek mümkün değildir. Çünkü vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilin işlenmesini, önceki yasa da suç saymaktaydı yeni yasa hükmü de suç saymaktadır. Özellikle, ziyayına sebebiyet verilen vergi miktarı kadar alınmasına hükmolunan bir kat ceza uygulanacağına dair hüküm, yasayla belirlenmiş, değişken olmayan ve iptal kararından önce ve sonrasında da kesintisiz yürürlükte olan hükümler olup yasaca yeni tanımlanan bir ceza değildir. Yani kanun boşluğu söz konusu olmamıştır. Bu sebeple, Yeni kanun hükmünün geriye doğru

⁶⁷ M.Önder TEKİN, "Vergi Ziyayı Cezasının Geçmişe Yönelik Olarak Uygulanması", **Yaklaşım**, Sayı:162 Haziran 2006, s. 232.

uygulanmayacağı hakkındaki TCK madde 2'deki makale şümulünün olmaması "Bir Kat Ceza Uygulanması" için yasal engel olarak ileri sürülemez⁶⁸.

VUK'un 344/2'nci maddesinde vergi ziyaına 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacağı belirtilmektedir. Eğer vergi kaybı 359'ncü madde gereğince işlenir ise buradaki ceza 3'e katlanırken eğer 359'ncü maddedeki suçlara iştirak edenlerin bulunması halinde toplam vergi cezası miktarı daha da fazla artacaktır. Zira her bir iştirak eden için bir kat daha vergi zıyaı cezası kesilecektir.

1.3.2.2. Usulsüzlük

VUK'un 351'inci maddesinde usulsüzlük, "vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesi" biçiminde tanımlanmaktadır. Vergi zıyaı suçunda "vergi kaybı" ögesi bulunduğundan, bu suç "zarar suçu" olarak nitelendirilir. Söz konusu suçun işlenmesi sonucunda devlet hazinesi bir zarara uğramaktadır. Oysa usulsüzlük suçunda henüz bir vergi kaybı meydana gelmediği için "tehlike suçu" nun varlığından söz edilebilecektir. Çünkü vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu vergi yasalarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine aykırı davranarak vergi kaybı için elverişli bir ortam yaratmaya çalışmaktadır. Usulsüzlük suçları, fiillerin ağırlığına göre, birinci ve ikinci derece usulsüzlükler olarak ikiye ayrılmış ve her grupta usulsüzlük sayılan eylemler teker teker belirtilmiş, bunlara ilişkin cezalar saptanmıştır. Örneğin, vergi harç ve beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması birinci derecede usulsüzlük suçu sayılmıştır. Kuşkusuz, beyannamenin verilmemiş olması, vergi kaybı doğurduğu takdirde sadece usulsüzlük suçu değil, vergi zıyaı suçunu da oluşturacaktır. Beyannamenin zamanında verilmemesi, vergi kaybı doğurmadığı takdirde (örneğin, yükümlünün beyanname vermek zorunda olmasına rağmen, zarar etmesi gibi), sadece usulsüzlük suçunun işlenmesi söz konusu olabilecektir. Aynı şekilde işe başlamanın zamanında bildirilmemesi, defterlerin tasdik ettirilmemesi vb. fiiller birinci derecede usulsüzlük suçunu oluşturmaktadır. Hesap ya da işlemlerin doğruluk veya açıklığını bozmamak koşuluyla bazı evrak ve belgelerin bulunmaması ya da ibraz edilmemesi, defterlerin sürenin dolmasından itibaren bir ay içinde tasdik ettirilmesi vb. fiiller ise ikinci dereceden usulsüzlük

⁶⁸ Cevdet Okan BAHAR, "Vergi Zıyaı Cezasında Yapılan Yeni Yasal Düzenlemelerin Anayasa'ya Aykırılığı Söz Konusu Mudur?", **Yaklaşım**, Sayı:163, Temmuz 2006, s.170.

sayılmıştır. VUK genel usulsüzlük suçlarının yanı sıra fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzunu vermeyen ve almayanlara; günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ve serbest meslek kazanç defterini günü gününe tutmayanlara; levha asma yükümlülüğünü yerine getirmeyenlere; özel usulsüzlük cezaları verilmesini hükme bağlamıştır(madde353). Mükerrer 355'inci madde de bilgi verme ödevi ve ibraz zorunluluğuna uymayanlar için, kamu görevlileri dahil olmak üzere, aynı yaptırımını öngörmektedir. 353'üncü maddede "özel usulsüzlükler" adıyla bir başka kategori vergi suçu belirlenmiş ve bu gruba giren çeşitli fiillerle karşılıklarında kesilecek cezalar tespit edilmiştir. Yukarıda da belirtildiği gibi, 353'üncü maddede işaretlenen ve niteliklerindeki farklılığa göre değişen miktarda para cezası uygulanmasını gerektiren çok sayıda fiil, "fatura ve benzeri evrak verilmemesi, alınmaması ile diğer şekil koşullarına uyulmaması" genel başlığı altında toplanmıştır. Bu fiiller sonucunda vergi zıyayı ortaya çıkarsa bu durumda vergi zıyayı cezası da kesilebilir, ancak usulsüzlük ile vergi zıyayı cezasından hangisi miktar itibarıyla ağırorsa o ceza uygulanır. Usulsüzlük cezası uygulanan bir fiilin aynı zamanda vergi zıyayına yol açtığı daha sonra anlaşılırsa bu zıyayın gerektirdiği vergi cezaları ayrıca uygulanacaktır⁶⁹.

1.3.2.2.1. Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları

VUK'un 352'nci maddesinde usulsüzlüklerin, maddede yazılı derecelere ve bu kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılacağı ve usulsüzlük fiilinin resen takdiri gerektirmesi halinde ise bağlı cetvelde yazılı cezaların iki kat olarak uygulanacağı belirtilmiştir.

1' inci derece usulsüzlükler:

1. Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması,
2. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması,
3. Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması,

⁶⁹ ULUATAM/METHİBAY, s.206-207; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.211 vd; AKSOY, s. 91 vd.

4. Çiftçiler tarafından 245'inci madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi,
5. Bu Kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine (madde 215 - 219) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır),
6. İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi,
7. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır),
8. Diğer ücretler üzerinden salınan gelir vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması,
9. Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 342'nci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması.

II' nci derece usulsüzlükler:

1. Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342'nci maddenin 1'inci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması,
2. Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması,
3. Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç),
4. Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması,
5. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması,
6. Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması,
7. Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi.

VUK'un Mükerrer 414'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında; "Bu Kanunda yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtilmiş olan para ile ödenecek ceza miktarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan maktu had ve miktarların yüzde beşini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Bakanlar Kurulu, bu suretle tespit edilen had ve miktarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye, nispi hadleri ise iki katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine getirmeye yetkilidir." hükmü yer almaktadır. Bu hüküm göz önüne alınarak, VUK'un 352, (Kanuna Bağlı Cetvel), 353 ve Mükerrer 355' inci maddelerinde yer alıp 2007 yılında uygulanan miktarların, 2007 yılı için %7,2 (yedi virgöl iki) olarak tespit edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle belirlenen ve 01.01.2008 tarihinden itibaren uygulanacak olan miktarlar 378 Sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nde⁷⁰ gösterilmiştir.

Tablo 1.1 - Usulsüzlük Cezaları (01.01.2008'den itibaren uygulanacak tutarlar)

Mükellef Grupları (YTL)		I. Derece	II. Derece
1	Sermaye Şirketleri	80,00	46,00
2	Sermaye Şirketleri Dışında Kalanlar Birinci Sınıf Tüccar ve Serbest Meslek Erbabı	50,00	25,00
3	İkinci Sınıf Tüccarlar	25,00	13,00
4	Yukarıdakiler Dışında Kalıp Beyanname Usulüyle Gelir Vergisine Tabi Olanlar	13,00	6,80
5	Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler	6,80	3,20
6	Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	3,20	1,80

1.3.2.2.2. Özel Usulsüzlükler ve Cezaları

VUK'un 353'üncü maddesinde fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması halinde kesilecek cezalar belirlenmiştir. Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyayı gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilecek ve bu cezalar hakkında 336'ncı madde hükmü uygulanmayacaktır⁷¹.

1. Verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde, bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için

⁷⁰ 378 Sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 26.12.2007 tarih ve 26738 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷¹ Tutarlar 378 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nde belirtilen 01.01.2008 tarihinden itibaren uygulanacak tutarlardır.

149,00 YTL'den aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 68.000,00 YTL'yi geçemez.

2. Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığı'nca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için 149,00 YTL özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 6.800,00 YTL'yi bir takvim yılı içinde ise 60.000,00 YTL'yi aşamaz.
3. 232'nci maddenin birinci fıkrasının 1 ile 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespit edilmesi halinde bunlara bu maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir. şu kadar ki, bu cezanın kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespit vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılması şarttır. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, söz konusu tespiti vergi incelemesine yetkili olmayanlara da yaptırmaya yetkilidir. Bu hükmün uygulanmasında belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayana verilen örneği, ceza ihbarnamesi yerine geçer.
4. Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığı'nca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her tespit için 149,00 YTL özel usulsüzlük cezası kesilir.
5. Bu Kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik

bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara 3.200,00 YTL özel usulsüzlük cezası kesilir.

6. Bu Kanunun 8'inci maddesinin son fıkrası uyarınca getirilen mecburiyete (Vergi kimlik numarası) uymaksızın işlem yapanlara her bir işlem için 2008: 170,00 YTL. özel usulsüzlük cezası kesilir.
7. Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine 500,00 YTL özel usulsüzlük cezası kesilir.
8. 4358 sayılı Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması Hakkında Kanun uyarınca, işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği standartlarda, araçlarla (yazı, manyetik ortam, disket, mikro film, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirmeyenler hakkında 6.800,00 YTL özel usulsüzlük cezası kesilir. Ceza kesilenler ödedikleri ceza için fiilleri ile ceza kesilmesine neden olan kişiler rücu edebilirler.
9. Bu Kanunun 127'nci maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına 500,00 YTL özel usulsüzlük cezası kesilir.

VUK'un 355'inci maddesi gereğince damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her kağıt için tahsil edilmeyen damga vergisi üzerinden maktu vergilerde % 50, nispi vergilerde % 10 oranında özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, bu madde kapsamında kesilecek özel usulsüzlük cezaları her bir kağıt için 1,00 Yeni Türk Lirası'ndan az olamaz.

1.3.2.2.3. Bilgi Vermekten Çekinme ve Maliye Bakanlığınca Getirilen Bazı Zorunluluklara Uymama ve Cezaları

Yukarıda belirtilen iki temel vergi suçu dışında VUK'un 355'inci mükerrer maddesiyle yine mali cezalar uygulanması gereken başka bazı fiiller de yer almaktadır. VUK'a göre, kamu kurumlarıyla mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmakla yetkili kişilerin isteyecekleri bilgileri, belli konularda sır saklamaya ilişkin kısıtlamalar dışında vermek zorundadırlar. Bu zorunluluğa

uymayanlar hakkında – kamu idare ve kurumlarındaki yöneticiler dahil- VUK'da yer alan aşağıdaki özel usulsüzlük cezaları kesilir⁷².

1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.490,00 YTL
2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 680,00 YTL
3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 320,00 YTL özel usulsüzlük cezası kesilir⁷³.

Bilgiler yazı ile istenilebileceği gibi sözle de istenebilir. Ancak sözle istenilen bilgiye cevap verilmediği takdirde ceza uygulamasına gidilemez. Bilginin tekrar yazı ile istenmesi gerekir. Yazı ile bilgi istenirken, bilgi isteme yazısının kanunda öngörülen tüm unsurları taşıması gerekir. Bu bağlamda, bilgi isteme yazısında, 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 halinde haklarında kanunun ceza hükümlerinin uygulanacağı belirtilmelidir. Aksi takdirde, bilgi verilmemesi veya eksik veya yanlış bilgi verilmesi nedeniyle ceza kesilmesinin yasal dayanağı bulunmayacaktır⁷⁴.

Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunacaktır. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanacaktır. Tahsilat 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 ceza artırımını uygulanmayacaktır. Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik

⁷² ULUATAM/METHİBAY, s.207; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN,s.211 vd.

⁷³ Tutarlar 378 Sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nde belirtilen 01.01.2008 tarihinden itibaren uygulanacak tutarlardır.

⁷⁴ Vefa HATİPOĞLU, "Bilgi Vermekten Çekinenlere Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezası ve Şartları", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı 214, Şubat 2006, s.195.

ortamda 15 gün içinde verilmesi halinde 1/4 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise 1/2 oranında uygulanır.

1.3.3. Adli Vergi Cezaları

VUK'da belirtilmiş bazı fiiller karşılığında mali ceza (parasal vergi cezası) yanında hürriyeti bağlayıcı ceza da verilmesi öngörülmüştür. Doğal olarak, burada vergi hukukunun sınırlarını aşarak ceza hukuku kapsamında suçlar ve cezalar ihdası bahis konusudur. Keza, vergilemeyi ilgilendiren başka bazı fiiller de yalnızca hapis cezası biçiminde müeyyideye bağlandığından yine ceza hukuku anlamında suç oluştururlar⁷⁵.

VUK'un Ceza Hükümleri Başlıklı 4'üncü Kitabı'nın Vergi Cezaları Başlıklı 2'nci Kısımının 3'üncü Bölümünde "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları" olan bölüm başlığı; 08.02.2008 tarih ve 26781 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 276'ncı maddesiyle "Suçlar ve Cezaları" şeklinde değiştirilmiştir. Bölümün "Hileli Vergi Suçu" başlıklı 357'nci maddesi 2365 sayılı Kanun'un 81'inci maddesiyle, "Kaçakçılığa Teşebbüs Suçunun Tarifi" başlıklı 358'inci maddesi ile "Bilgi Vermekten Çekinenler İle 257'nci Madde Hükümüne Uymayanlar" Başlıklı 361'inci maddesi 4369 sayılı Kanun'nun 82'inci maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. 5728 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler sonucunda 359'uncu maddede kaçakçılık suçları, 362'nci maddede vergi mahremiyetinin ihlali suçu, 363'üncü maddede mükellefin özel işini yapma suçu düzenlenmiştir. 360'uncü maddede iştirak suçu özel olarak düzenlemeden çıkartılarak Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümlerine tabi tutulmuş ve madde cezada indirim olarak düzenlenmiştir.

1.3.3.1. Kaçakçılık

Mükelleflerin fayda-maliyet analizi yapmak suretiyle kanundışı yollara saparak veya diğer bir deyişle kanunu farklı bir şekilde yorumlamak suretiyle diğer vergi mükellefleri aleyhine haksız rekabet yaratacak şekilde hareket etmesini engellemek kanun koyucunun görevidir. Nitekim bazı mükelleflerin defter ve

⁷⁵ ULUATAM/METHİBAY, a.g.e.,s.208.

vesikalarını getirmemek suretiyle daha az maliyete katlanacağı düşüncesi ile amacı sadece daha az vergi ödemek olan mükelleflere diğerlerine karşısında haksız bir avantaj getirecektir. Onun içindir ki bu şekilde defter ve vesikalarını kasıtlı bir şekilde getirmeyen mükellefler için hapis cezası öngörülmüştür⁷⁶.

VUK'un mer'i haliyle 359'uncu maddesinde tanımlanan kaçakçılık suçunun 2365 sayılı Kanun'un 81'inci maddesiyle ilga edilen 357'nci maddesinde tanımlı hileli vergi suçu ile çok önemli bir benzerlik olduğunu görmekteyiz. Kasıtlı yapılan yanlışlığa hile, kasıtsız yapılan yanlışlığa da hata denir⁷⁷. Nitekim hileli vergi suçları A ve B grubu kaçakçılık suçlarının tamamını kapsarken, şimdiki halinden farklı olarak belirli meblağın üzerindeki gelirlerin beyan edilmemesi halini de hileli vergi suçu kavramı içerisine dahil edilmiştir. Madde başlığı ayrıca manevi unsuru da barındırarak kasıt unsuruna vurgu yapmıştır.

1.3.3.1.1. Kaçakçılık Suçlarının Maddi Unsuru

Kaçakçılık suçunun kanuni tanımı, VUK'un 359'uncu maddesinde 5728 sayılı Kanun ile birlikte üç ana gruba ayrılmıştır. Bu grupları maddede yer aldıkları paragraf numaralarına göre A,B ve C grubu olarak adlandırmak konunun anlatımında kolaylık sağlayacaktır. Kanun koyucu C grubunu B grubundan ayırarak farklı bir ceza öngörmüştür. Aşağıda bahsi geçen defter, kayıt ve belgeler kavramı, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri ifade etmektedir.

A gruba giren kaçakçılık suçlarını oluşturan ve suçun maddi unsuru olarak anılan fiiller şunlardır:

1. Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak,
2. Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak,
3. Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek,

⁷⁶ Atilla BUDAK, "TTK ve VUK Çerçevesinde Yasal Defterlerin Muhafazası ve İbrazı ve Bazı Sorunlar", **Vergi Dünyası**, Sayı 293, Ocak 2006, s.108.

⁷⁷ Ercan ALPTÜRK, "Bilanço Oyunları Ve Muhasebe Hileleri", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:233, Eylül 2007, s.32.

4. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek,
5. Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek (varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme sayılır),
6. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak (gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir),

B grubuna giren kaçakçılık suçlarını oluşturan ve suçun maddi unsuru olarak anılan fiiller ise şunlardır:

1. Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek,
2. Defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak,
3. Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak (gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir),

C grubuna giren kaçakçılık suçlarını oluşturan ve suçun maddi unsuru olarak anılan fiiller ise şunlardır:

1. VUK hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak,
2. Bu belgeleri bilerek kullanmak,

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında uygulanacak hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanması 344'üncü maddede yazılı vergi ziyayı cezasının ayrıca uygulanmasına engel olmayacaktır. Diğer taraftan cezanın uygulanabilmesi için ayrıca vergi ziyasına sebebiyet verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Vergi kaçakçılığı, vergi kanunlarına aykırı davranmak ve kanunları uygulamakla görevli bulunan idarenin aldığı önlemlere karşı gelmek suretiyle ya da az vergi ödemek şeklinde olabilmektedir⁷⁸.

1.3.3.1.2. Kaçakçılık Suçunun Manevi Unsuru

Maddi unsur "sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak" fiili olan kaçakçılık suçu dışındaki kaçakçılık suçlarında, suçun manevi unsurunun "genel kast" olduğu ortak görüştür. Ancak, maddi unsur "sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak" fiili olan kaçakçılık suçunda suçun manevi unsurunun "kasıt" olup olmadığı hususunda tartışma bulunmaktadır. Zira VUK'un 359'uncu maddesinin 4369 sayılı Kanun ile değişmeden önceki eski şeklinde, suçun maddi unsur, "sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi bilerek kullanma" şeklinde belirtilerek, suçun manevi unsurunun "kasıt" olduğu "bilerek" ifadesi ile açıklanmakta iken; 4369 sayılı Kanun ile maddeden "bilerek" ifadesi çıkarılmıştır. Bu değişikliğin, suçun manevi unsurunun değiştirilmesi anlamına geldiğini ileri sürenlerce artık, "sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak" fiili ile vücut bulan kaçakçılık suçunun manevi unsurunun "kasıt" olmadığı iddia olunmuş ve konu doktrinde tartışılmıştır⁷⁹.

5728 sayılı Kanun'un ile getirilen C grubu vergi suçları ile tüm bu tartışmalar sona ermiştir. Düzenleme ile Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basılması halinde bilerek kullanmadan bahsedilmekte ve manevi unsur açıkça vurgulanmaktadır.

Maddede sayılan fiillere bakıldığı zaman sahte belgenin kullanılması haricinde diğer bütün fiillerde fiili işleyen kişilerin fiile aktif dahil bulunmalıdır. Örneğin A grubu fiillere bakıldığında mükellef aktif bir fiil işlemediğinde suç da ortaya çıkmayacaktır. Bu durum muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge için de geçerlidir. Nitekim mükellef satın almış olduğu mal veya hizmeti ve bunun değerini gösteren faturanın gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığını bilmek durumundadır. Diğer taraftan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin varlığının tespiti zordur.

⁷⁸ Erhan GÜMÜŞ, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Paraya Çevirme ve Erteleme", **Vergi Dünyası**, Sayı 296, Nisan 2006, s.210.

⁷⁹ Yusuf Gökhan PENEZOĞLU, Vergi Suçları ve Yeni Türk Ceza Kanunu Genel Hükümlerinin Vergi Suçlarına Etkisi, **Kazancı Hukuk, İşletme ve Maliye Bilimleri Hakemli Dergi**, Sayı 6, Şubat-2005, s.64.

Bir mükellefin sahte belge kullanılma durumu ile karşı karşıya kalabileceği olasılıkları sıralamak, unsurun değerlendirilmesi için önem kazanacaktır.

1. Mükellef gerçekte almadığı mal veya hizmet karşılığında belge almıştır,
2. Mükellef gerçekte mal ve hizmet aldığı kişiden belge almıştır, ancak satıcı kendisine ait olmayan veya kendi envanterinde kayıtlı olmayan malı teslim etmiştir,
3. Mükellef gerçekte mal ve hizmet aldığı kişiden belge almıştır, ancak satıcı kendisine ait olmayan veya kendi envanterinde kayıtlı olmayan malı teslim etmiş ancak düzenlediği belge anlaşmalı matbaada bastırılmamıştır.

Birinci durumda satıcının düzenlemiş olduğu belgenin yasal veya yasal olmayan yollardan bastırılmış olmasının, belgenin satıcıya ait olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Alıcı gerçekte almadığı belge karşılığında edinmiş olduğu belgeyi kayıtlarına intikal ettirdiği anda suç işlenmiş olmaktadır. Ancak diğer iki durumda gerçek bir mal veya hizmet olduğu sürece vergi mükellefinin iyi niyetli olduğu kabul edilmeli, aksi diğer bir ifade ile kastın varlığı idare tarafından ispatlanmalıdır. Nitekim 5728 sayılı Kanun ile getirilen düzenleme ile yasal yollardan bastırılmamış belgeleri kullanma suçu için kasıt (bilerek) unsurunu açıkça aramıştır. Bu durumda yasal yollardan bastırılmış olmak ile birlikte gerçek satıcı haricinde başkasına ait faturanın düzenlendiği durumlarda kullanıcının bu durumu bilmesi gerekliliği evleviyet ilkesinin de bir gereğidir.

Nitekim suçun manevi unsuru olan kasıt unsuru Maliye Bakanlığı tarafından da kabul edilmiştir. 306 Sıra numaralı Vergi Usul Genel Tebliği'nde⁸⁰ "kaçakçılık suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp, kullanılmadığının; diğer bir anlatımla, bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlı bulunmaktadır" ifadesi ile durum teyit edilmiştir. Ancak uygulamada VUK'un 3'üncü maddesindeki ispat ile ilgili iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu hükmü ispat külfetinin ters çevrilmesi yönünde kullanılmaktadır.

⁸⁰ 306 Sayılı VUK Genel Tebliği 18.06.2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Vergi denetim elemanınca kasıt unsuru ispat edileceği yerde vergi mükellefinden kasıt olmadığının ispatı beklenmektedir. Eleştiri konusu olayda düzenlenen faturalarda belirtilen tutarlara ilişkin ödemelerin banka veya kambiyo araçları ile ödenip ödenmemesine göre kıstas belirlenmiştir. Bu şekilde belirlenen kıstas ise kötü niyetli kişilerin eylemlerine bir örtü olarak kullanılmaktadır.

Sahte belge kullanımı fiillerinde kullanıcı vergi mükellefinin aynı zamanda tacir olduğu ve Türk Ticaret Kanunu'nun 20'nci maddesi gereğince her tacirin, ticaretine ait bütün faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerektiği ileri sürülerek sahte belgenin varlığını bilmesi gerektiği söylenebilir. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 22/2'nci maddesinde taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyle gerçekleştirilmesi olarak tanımlanmıştır. Maddenin birinci fıkrasında ise taksirle işlenen fiillerin, kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılacağı hükmüne yer verilmiştir. VUK'un 359'uncu maddesinde suçun taksir ile işlenebileceği belirtilmemiş olması nedeniyle bu maddenin uygulanmasında kasıt unsuru açıkça aranmak zorunda olunacaktır.

1.3.3.1.3. Kaçakçılık Cezaları

5728 sayılı Kanun ile yapılan son değişiklik çerçevesinde;

1. A grubunda yer alan fiiller için bir yıldan üç yıla kadar hapis,
2. B grubunda yer alan fiiller için üç yıldan beş yıla kadar hapis,
3. C grubunda yer alan fiiller için iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

08.02.2008 tarihinden önce işlenen fiiller için 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik çerçevesinde uygulanacak cezalar ise aşağıdaki gibi olacaktır:

1. A grubunda yer alan fiiller için altı aydan üç yıla kadar hapis,
2. B grubunda yer alan fiiller için on sekiz aydan üç yıla kadar hapis,

3. C grubunda yer alan fiiller için on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası⁸¹,

01.01.1999 tarihinden önce işlenen fiillerin zamanaşımına uğramış olmaları nedeniyle daha önceki düzenlemelerin uygulama alanı da ortadan kalkmıştır.

1.3.3.1.4. Kaçakçılık Suçunun Tespiti

VUK'un 135'inci maddesinde vergi incelemesinin hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri, maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri tarafından yapılabilmektedir.

VUK'un 364'üncü maddesinde ise vergi cezalarını gerektiren olaylar vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit olunacağı yoklama ve vergi incelemesi sırasında rastlanan, vergi cezasını gerektirici olayların, raporlarda gösterilmesi, delillerin kaybolması ihtimalinin bulunduğu hallerde bunların tutanakla tespit edilmesinin mecburi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Kaçakçılık suçunun tespiti ile ilgili olarak VUK'un 367'nci maddesi ile kaçakçılık suçunun cezalandırılmasında özel usul belirlenmiştir.

Buna göre yaptıkları inceleme sırasında 359'uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu vergi dairesi başkanlığının veya defterdarlığın mütalaasıyla, durum Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmek zorundadır.

Vergi inceleme elemanlarınca bir tespit veya bildirim yapılmamış olsa bile 359'uncu maddede yazılı suçların işlendiğini herhangi bir şekilde öğrenen Cumhuriyet Başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep edebilecektir. Bu durumda kamu davasının açılması, inceleme

⁸¹ Yeni Türk Ceza Kanunu'nda ağır hapis kaldırılmış olduğundan hapis cezası kavramı kullanılmıştır.

sonucunun Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesine kadar ertelenecektir. Bu durumda vergi suçunun tespiti mutlak surette vergi incelemeye yetkili olanlar tarafından düzenlenecek vergi suçu raporu ile yapılmak zorundadır.

Burada önemli olan başka bir noktada 367'nci maddede 359'uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği yönünde hükme yer verilmesine karşılık, daha sonra düzenlenen ve özel hüküm olan ve 5728 sayılı Kanun'la yeniden düzenlenen 359'uncu maddede, kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanmasının 344'üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği şekilde düzenlenmiştir. O halde 359'uncu madde gereğince ceza uygulanması durumunda artık usulsüzlük cezaları ayrıca uygulanamayacaktır.

Diğer taraftan ceza mahkemesi kararlarının, VUK'un 4'üncü Kitabı'nın 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 düzenlenmiştir. VUK'un 377'nci maddesi gereğince mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabileceklerdir.

Bu durumda aynı tespit nedeniyle bir yandan vergi ziyai cezalı tarhiyat yapılması diğer yandan kaçakçılık suçu nedeniyle suç duyurusunda bulunulması halinde, mali kısımlar ile ilgili ihtilaf ihtisas mahkemesi olan vergi mahkemesinde çözümlenirken, kaçakçık suçu ile ilgili yargılama genel ceza mahkemelerinde yapılacaktır. Ancak VUK'un 367'nci maddesi gereğince yargılamalar bağımsız yürüyecek ve birbirini bağlamayacaktır. Bu durum beraberinde bazı sıkıntıları da getirmektedir. Vergi ziyai cezasının üç kat uygulanması ile ilgili olarak vergi mahkemesi kasıt unsurunu arayacakken, ceza mahkemesi de aynı kasıt unsurunu hürriyeti bağlayıcı ceza yönünden arayacak ve duruma göre karar verecektir. Bu da aynı konuda iki farklı karar verilebilme riskini ortaya koyacaktır.

Bir diğer sıkıntı ise zamanaşımı uygulamasında ortaya çıkacaktır. VUK'un 114'üncü maddesinde vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı hüküm altına alınmıştır. Her ne kadar Mülga 765 sayılı

Kanun ile kaçakçılık suçuna uygulanacak zamanaşımı ile tarhiyat zamanaşımının 5 yıl olarak belirlenmiş olsa da uygulamada sorunlar ve tartışma yaratmaktadır. Örneğin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma veya düzenleme fiillerinde ceza davasının zamanaşımı sahte belgenin düzenlendiği veya kayıtlara intikal ettirildiği anda başladığı halde, vergi alacağı için takip eden takvim yılının başından başlamaktadır. Bu durum 31.05.2005 tarihinde sahte belge düzenlendiğini ve bu tarih itibariyle kayıtlara alındığını kabul ettiğimiz bir olay için ceza davası zamanaşımı 31.05.2010 tarihinde sona erecekken, vergi ziyai yönünden yapılacak inceleme için tarhiyat zamanaşımı 31.12.2010 tarihinde sona erecektir. Bu durumda örneğin tarhiyat zamanaşımı içerisinde ancak ceza dava zamanaşımı dışında olan bir süre için bir tespit yapılması halinde vergi tarh edilebilecek ancak ilgili hakkında suç duyurusunda bulunulamayacaktır.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile ceza zamanaşımı süresi kaçakçılık suçu için 8 yıla çıkartılmıştır. Bu durum ile önceki sorun ortadan kalkmış gibi görünse de bu kez yeni bir sorun ortaya çıkarmıştır. Zira örneğin tarhiyat zamanaşımı dolmasına rağmen Cumhuriyet Savcısının öğrendiği bir vakıa ile ilgili olarak vergi inceleme elemanınca inceleme zamanaşımı geçeceği ve mükellefin defter ve belgeleri ibraz mecburiyeti kalkacağı için suç zamanaşımı süresi içerisinde olsa bile tespit edilemeyecektir.

1.3.3.1.5. Kaçakçılık Suçlarında Sonuçlarına Göre Suç Türleri

Yukarıda da değinildiği üzere kaçakçılık suçu 11 ayrı şekilde işlenebilmekte ve üç farklı ceza öngörülmektedir. Her bir suçun sonuca göre türlerinin önemi ceza dava zamanaşımının başlangıç tarihi açısından önem kazanmaktadır. Konumuz ile ilgili olarak ceza dava zamanaşımı açısından tamamlanmış (ani), kesintisiz (mütemadi) ve zincirleme (müteselsil) suç türlerini açıklamak gerekecektir.

Ani (tamamlanmış) Suçlar: İhmal ve icra hareketlerinin meydana getirdiği sonucun devam etmeden hemen sonra son bulması halinde suç ani bir suçtur. Ani suçları, yalnız sonucu harekete bitişik suçlar şeklinde anlamamak gerekir. Sonucu hareketten ayrılabilen suçlar da ani suç sayılabilirler. Çünkü bir suçta ani suç niteliğinin verilmesindeki esas, sonucun icra hareketleri tamamlanır tamamlanmaz meydana gelmesi olmayıp, icra hareketlerinin tamamlanmasından bir süre sonra meydana gelse bile, zaman içinde devam edip gitmemesidir. Ani suç deyimi, yalnız,

icra hareketleri bir anda tamamlanan suç anlamına da gelmez. Çünkü biraz önce söylediğimiz gibi, bir suçun ani sayılması için bakılan şey hareketin değil, sonucun devam edip etmemesidir⁸².

Mütemadi Suçlar: Sonucun birden sona ermeyip zaman içinde devam etmesi halinde mütemadi suçun varlığından söz edilir. Bir suça mütemadi suç diyebilmemiz için, yasadaki tanımda gösterilen sonucun her an yeniden husule gelmesi, devam etmesi lazımdır. Bununla birlikte, mütemadi suçun meydana gelebilmesi için sonucun bir süre devam etmesi yetmez. Hukuka aykırı durumun devam etmekte oluşunu failin iradi bir davranışına bağlayabilmek imkanının da varlığı gereklidir. Bu nedenle sonucun devamında faile yüklenebilecek bir kusur yoksa o kimse tarafından işlenmiş olan bir mütemadi suç da yoktur. Bundan başka, fail temadiye son vermek imkanına, böyle bir hukuki güce sahip olmalıdır⁸³.

Müteselsil (Zincirleme) Suç : Mülga 765 sayılı Türk Ceza Kanununun 80'inci maddesine göre, bir suç işleme kararını yerine getirme amacıyla, kanunun aynı hükmünün, değişik zamanlarda ihlali tek suç sayılır. Ancak ceza altıda birden yarıya kadar artırılır. Meri Türk Ceza Kanunu'nda ise zincirleme suç 43'üncü maddede düzenlenmiştir. Buna göre bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu hükme göre ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılarak uygulanacaktır. Suçun mağduru maliye olacağından suçun bir kişiye karşı işlenme şartı kaçakçılık cezasında sağlanmış olacaktır.

A grubuna giren kaçakçılık suçları açısından zamanaşımı süresinin başlayacağı tarihler:

1. Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapma fiili defter ve kayıtlara geçtiği anda suç işlenmiş olmakla birlikte defter ve belgelerin beyana esas alındığı anda fiil hukuki sonuç doğuracaktır. Zira beyana esas alınmadan önce muhasebe usullerine göre yapılan düzeltme hileyi ortadan kaldıracığından suç da hukuki sonuç doğurmayacaktır. Bu suç kesintisiz bir suçtur. Örneğin 2005 yılına ilişkin kayıtlarda

⁸² ALACAKAPTAN, a.g.e., s.51.

⁸³ ALACAKAPTAN, a.g.e., s.52.

yapılan hile nedeniyle şirket zarar beyan etmiş ise bu zarar mali zarar olarak vergilendirilebilecek kardan indirildiği ana kadar suç oluşmamış olacaktır. Diğer taraftan aynı zarar birden fazla yılda indirime konu edildiği anda suç aynı zamanda zincirleme hale gelecektir. Böyle bir olayda zamanaşımı, zararın en son indirildiği beyannamenin verildiği tarihten itibaren başlayacaktır.

2. Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak, eylem yapıldığı anda sonuç ifade edecek ve hesabın açılışı anda suç tamamlanmış olacaktır.
3. Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme fiili de mütemadi bir suçtur. Zira çift defter tutulsa bile yasal süresi içerisinde yasal kayıtların düzeltilmesi suçun unsurunu ortadan kaldıracaktır. Bu durumda suç yasal defterlere kayıt edilmesi gerektiği son süre itibarıyla hukuki sonuç doğuracak ve suç tamamlanmış olacaktır.
4. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek , yapılan eylem yapıldığı anda sonuç doğuracak ve eylemin gerçekleştiği anda hukuki sonuç da tekemmül edecektir.
5. Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek, buradaki suç vergi incelemesinin engellenmesine yöneliktir. Suç inceleme tamamlanıncaya kadar hukuki sonuç doğurmaz, mükellef kendi iradesi ile sonuç doğmadan inceleme tamamlanmadan eylemine son vererek suçun oluşumuna engel olabilir. VUK'un 257'nci maddesi gereğince bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır. Bu durumda suçun oluşabilmesi için vergi inceleme elemanınca defter kayıt ve belgelerin yazılı olarak istenmesi ve yazıda eylemin hukuki sonuçlarına yer verilmesi gerekmektedir. Ödevin yerine getirilmesi ile ilgili olarak özel bir düzenleme yapılmadığı takdirde süre VUK'un 14'üncü maddesi gereğince en az 15 gün olarak belirlenmelidir. Bu

durumda suç usulüne uygun yazılı bildirim mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren en erken 15'inci günün sonunda tamamlanmış olacaktır.

6. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak, fiilleri düzenleyen açısından, belgenin üzerinde yazılı düzenleme tarihinde, kullanan açısından ise kayda alındığı tarihte suç işlenmiş olacaktır. Ceza yargılamasında aynı takvim yılı içerisinde birden fazla muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge bulunması müteselsil suç olarak kabul edilirken, farklı takvim yıllarında düzenlenen belgeler her yıl için ayrı suçun konusunu oluşturmaktadır. Bu durumda her yıl için ayrı dava açılacağı için zamanaşımı her yıl için ayrı ayrı değerlendirilecektir. Bir yıl içerisinde teselsülün sona erdiği en son fatura tarihi veya kayıt tarihi zamanaşımının başlangıç tarihi olacaktır

B grubuna giren kaçakçılık suçları açısından zamanaşımı süresinin başlayacağı tarihler:

1. Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek fiillerinin ne zaman yapıldığını tespit etmek güçtür. Ancak defter, kayıt ve belgelerin yok olması yangın, sel, su basması vb gibi sebeplerden ileri geliyor ise bu olaylara ilişkin resmi tutanaklarda tespit edilen tarihler suçun işlendiği tarih olarak kabul edilmelidir. Eğer yok olmaya ilişkin muteber bir tespit yok ise bu durumda fiili defter ve belgeleri gizleme suçu olarak değerlendirmek gerekecektir. Suçun oluşması için belli bir döneme, güne ait belge ve defterlerin yok edilmesi yeterlidir. Yok edilen yaprakların yerine başka yaprak konulması veya konulmamasında suçun oluşumu bakımından bir fark yoktur. Suçun manevi unsuru suçlunun iradi olarak vergi matrahına ulaşılmasını engellemeye yönelik kastıdır. Kastı kaldıran bir neden veya mücbir sebep bulunduğu kanıtlanmadıkça karine olarak suçlunun defter ve belgeleri yok etme kastının bulunduğu kabulü gerekir⁸⁴.
2. Defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymama fiillerinin ne zaman yapıldığına ilişkin fiili bir

⁸⁴ Yalçın DEMİRİSOY, "Tüm Yönleriyle Adli Vergi Suçları", **Mali Pusula**, Sayı:14 Şubat 2006, s.50.

tespit yapma imkanı bulunmamaktadır. Bu suçların incelemede tespitinin yapılmasından hemen önce gerçekleştiğinin kabulü gerekmektedir.

3. Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak ile ilgili olarak A grubunun 6'ncı maddesindeki açıklamalar geçerli olacaktır.

C grubuna giren kaçakçılık suçları açısından zamanaşımı süresinin başlayacağı tarihler:

1. VUK hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basma suçunda, basıma başlanması suçun işlenmeye ve hukuki sonuç doğurur. Örneğin 1 sayfa bile olsa bir faturanın basılması suçun oluşumu için yeterlidir. Matbaa makinesinde faturaların basımının tamamlanarak cilt haline getirilmemiş olması önem taşımayacaktır.
2. Bu belgeleri bilerek kullanmak fiilini ikiye ayırmak gerekir. Birincisi bu belgenin yasal olmadığını bildiği halde yasal belge olarak düzenlenmesi ikinci ise bu belgelerin kayıtlara intikal ettirilmesi, burada da suç, belgenin basım amacına uygun olarak doldurulması veya kayıtlara alarak kullanılması anında oluşacaktır. Bu şekilde basılmış belgenin yasal belge olduğu bilinmesine karşın örneğin not defteri olarak kullanılması suç teşkil etmeyecektir.

1.3.3.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali

Beyan esasına dayalı vergi sistemleri, idarenin yetkilerini kullanırken mükellefin gerek özel hayatına gerekse meslek ve sanatına veya ticaret muamelelerine ait gizli kalması gereken sırları öğrenmesine neden olur⁸⁵. Mahremiyet kavramı günümüze kadar etkileşimini sürdürmesine rağmen sınırları netleştirilememiştir. Ancak yasal olarak bu sınırlar çizilmek istenmiş ve yasalarla açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır. Kamu hukuku içinde yer alan vergi hukuku da, mahremiyet konusuna yer vermiştir. Devlet mükelleflerden bir takım iktisadi

⁸⁵ Nurettin EROĞLU, **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu**, Ankara, 1989, s.11.

değerlerini isterken elde ettiği bilgileri bireyin özel hali sayarak bu durumun gizli kalmasına yönelik hukuki dayanak oluşturmuştur⁸⁶.

Her meslek veya iş dalında işi yapmanın mesleği icra etmenin yanı sıra bu işlerden en yüksek katma değeri elde etmek uzun zamana, tecrübeye ve önemli maliyetlere bağlıdır. Örneğin bir kolalı içecek formülünün gizli olması ona uzun zamandan beri ticari avantaj sağlamakta ve dünya çapında bir marka olarak yüksek rekabet gücü sağlamaktadır. Pazarlama firmasının en ucuz malı temin ederek en pahalı pazarda satabilmesinin arkasında bu işi yapabilme sırrı yatmaktadır. Ticari sır kavramı daha önce açıkça ifade edilmese de yeni Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesinde kavram olarak kullanılmıştır. Türk Ticaret Kanununda açıkça bir tanımlama olmamakla birlikte, Ticarî Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanun Tasarısı'nın⁸⁷ 2'nci maddesi gereğince :

Ticarî sır, bir ticarî işletme veya şirketin faaliyet alanı ile ilgili yalnızca belirli sayıdaki mensupları ve diğer görevlileri tarafından bilinen, elde edilebilen, özellikle rakipleri tarafından öğrenilmesi halinde zarar görme ihtimali bulunan ve üçüncü kişilere ve kamuya açıklanmaması gereken, işletme ve şirketin ekonomik hayattaki başarı ve verimliliği için büyük önemi bulunan; iç kuruluş yapısı ve organizasyonu, malî, iktisadî, kredi ve nakit durumu, araştırma ve geliştirme çalışmaları, faaliyet stratejisi, hammadde kaynakları, imalatının teknik özellikleri, fiyatlandırma politikaları, pazarlama taktikleri ve masrafları, pazar payları, toptancı ve perakendeci müşteri potansiyeli ve ağları, izne tâbi veya tâbi olmayan sözleşme bağlantılarına ilişkin veya bu gibi bilgi ve belgeleri ifade etmektedir.

Ticarî sır kavramı açıkça belli edilmese de 6762 sayılı Ticaret Kanunu'nun 358'inci maddesinde denetçilerin, görevlerini yaptıkları sırada öğrendikleri hususları münferit pay sahiplerine ve üçüncü şahıslara ifşa etmekten memnu olduğu, 363'üncü maddede şirket ortaklarının bile şirket sırlarını öğrenmeye hakkı bulunmadığı, herhangi bir şekilde öğrendiğinde ortaklık sıfatının sona ermesi halinde bile gizli tutmak zorunda olduğu açıkça hüküm altına alınmıştır.

⁸⁶ Şafak Erhan ÇOMAKLI, "Mahremiyet Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti" **Vergi Dünyası**, Sayı 312, Ağustos 2007, s.136.

⁸⁷ Ticarî Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanun Tasarısı, 23 .dönem 2. Yasama yılının 1/517 esas numaralı kanun tasarısı Meclis Başkanlığına 01.02.2008 tarihi itibarıyla ulaşmış ve 13.02.2008 tarihleri itibarıyla de Adalet Komisyonu ve Sanayi, Ticaret, Enerji, Tabii Kaynaklar, Bilgi ve Teknoloji Komisyonuna havale edilmiştir, <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0517.pdf>, Erişim 01.04.2008.

Mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getirirken veya incelenirken mükelleflere ait her türlü bilgi vergi uygulamasında görev alanlar tarafından öğrenilmektedir. Bu nedenle vergi mahremiyeti ile mükelleflerin ticari sırlarının korunması amaçlanmıştır. VUK'un 5'inci maddesinde vergi mahremiyeti düzenlenmiştir. Bu çerçevede görevleri 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 hususları ilgili kişiler ifşa edemeyecekler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamayacaklardır.

Bu yasak, aşağıda belirtilen kimseler, bu görevlerinden ayrılışları dahi devam edecektir.

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar,
2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar,
3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler,
4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

Vergi mahremiyeti 5'inci maddede düzenlenirken bu maddenin ihlali 362'inci maddede suç olarak belirlenmiştir. Maddenin 5728 sayılı Kanun ile değişmeden önceki hali ile VUK'da yazılı vergi mahremiyetine uymağa mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenlere Türk Ceza Kanunu'nun 198'inci maddesinde yazılı cezanın iki katı hükmolunacağı ve bu cezanın iki aydan az olamayacağı belirtilirken bu suçları tekerrür edenlerin bir daha Devlet hizmetinde kullanılamayacağı hüküm altına alınmıştır. Maddenin atıf yaptığı 765 sayılı Türk Ceza Kanunu 01.06.2005 tarihinde yürürlükten kalkmıştır.

5252 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesinde mevzuatta, yürürlükten kaldırılan Türk Ceza Kanunu'na yapılan yollamaların, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda bu hükümlerin karşılığını oluşturan maddelere, yürürlükten kaldırılmış Türk Ceza Kanunu'nun kitap, bab ve fasıllarına yapılmış olan yollamalar, o kitap, bab ve fasıl içinde yer almış hükümlerin karşılığını oluşturan 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun maddelerine yapılmış sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu durumda 01.06.2005 tarihinden itibaren vergi mahremiyetinin ihlali halinde esas alınacak ceza yeni Ceza

Kanunu'nun 239'uncu maddesi olacaktır. 08.02.2008 tarihinde madde metni değiştirilmiş ve 5728 sayılı Kanun ile madde metni yeni Ceza Kanunu ile uyumlu hale getirilmiştir.

Maddenin son hali VUK'da yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenlerin Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılacağı yönündedir. Maddenin bu hali ile cezanın iki kat uygulanması ve suçun tekerrüründe kamu hizmetinden memnuniyet cezaları da ortadan kaldırılmıştır. En son hali sanık lehine olduğu için 01.06.2005 tarihinden sonraki fiiller için bu ceza uygulanacaktır.

Yeni Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesinde yazılı suç da eski düzenleme gibi şikayete bağlı tutulmuştur. Dolayısı ile suçtan zarar görenin vergi mahremiyetini ihlal eden kişiden şikayetçi olması gerekecektir. Bu ise gerek suçtan zarar görenin bunu öğrenmesi ve suçun işlendiğini ispat zorluğu ve kamu görevlilerinin yetkilerinden çekineceklerinden bu suçun fiili olarak cezasız kalması muhtemel olacaktır. Suç için öngörülen ceza bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.

Devletin, mükellefin vergi ile ilgili hesapları üzerinde sahip olduğu bu yetkiye karşılık, mükellefe bazı güvenceleri sağlaması gerekir ve vergi mahremiyetine uyma görevi de bu güvencelerden birisidir⁸⁸.

1.3.3.3. Kamu Görevlilerinin Mükelleflerin Özel İşlerini Yapması

VUK'un 6. maddesinin son fıkrasında vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanların, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapmaları yasaklanmış, bu yasağa uymayanlara 363'üncü maddede ceza öngörülmüştür.

VUK'un 363'üncü maddesi gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar, Türk Ceza Kanunu'nun 257'nci

⁸⁸ Noyan Alper ÜNAL, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti Esası", **Yaklaşım**, sayı 133, Yıl 12, Ocak 2004, s.100.

maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılacaklardır. Türk Ceza Kanunu'nun 257'nci maddesi görevi kötüye kullanma suçunu düzenlerken 1'nci maddede bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Maddenin eski halinde mülga Türk Ceza Kanunu'nun 240'ıncı maddesine atıf yapılmıştır. Mülga Türk Ceza Kanunu'nun 240'ıncı maddesi de benzer şekilde bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası öngörürken aynı zamanda ağır para cezası ve memuriyetten süreli veya temelli yoksun bırakma cezasını içerdiğinden lehe olan yeni Türk Ceza Kanunu'nun 257'inci maddesi uygulanacaktır.

Burada ayrıca özel düzenleme yapılarak bu şekilde hareket edenlerin vergi ziyasına neden olmaları halinde Kanunun 344'üncü maddesine göre vergi ziyası cezası kesileceği öngörülmüştür. Ancak bu kişilerin durumlarının bu konuda iştirak hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi daha isabetli olurdu.

Gerek vergi mahremiyetinin ihlali, gerekse mükelleflerin özel işlerini yapma suçları her ne kadar vergi suçları bölümünde yer almış olsalar da bu suçları vergi suçu olarak değil vergi ile ilgili devletin güvenilirliği aleyhine işlenen suçlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Nitekim uygulanacak cezalar için özel bir düzenleme yapılmamış ceza kanununa atıfta bulunulmuştur.

1.4. Ceza Uygulaması

Vergi cezalarını gerektiren olaylar, vergi dairelerince veya yoklama ya da inceleme yapmaya yetkili olanlar tarafından belirlenmektedir. Yoklama memurları ve inceleme elemanlarının, görevlerini yerine getirirken rastladıkları vergi cezasını gerektiren olayları raporlarında göstermeleri ve suçla ilgili delillerin kaybolması ihtimali bulunan durumlarda, bunları tutanakla tespit etmeleri ve bu delilleri muhafaza etmeleri gerekir⁸⁹.

Vergi cezasının muhatabı, genelde mükelleftir. Ancak bazı durumlarda mükellef adına ve hesabına hareket eden veli, vasi ve temsilciler ya da vergi sorumluları cezaya muhatap olabilirler. VUK'da belirtilmiş mücbir sebeplerin varlığı

⁸⁹ KARAKOÇ, a.g.e., s.510.

vergi dairesince biliniyorsa ya da ilgililerce belgelenip ispatlanırsa vergi cezası kesilmez⁹⁰.

1.4.1. Mali Nitelikli Ceza Uygulaması

Vergi ziyayı suçlarında hazineye kaybettirilen vergi tutarı ile orantılı bir para cezasının uygulanması söz konusudur. Buna karşılık mali nitelikli usulsüzlük ve maliye idaresine bilgi vermeme suçlarına uygulanan para cezası, vergi kaybıyla ilişkilendirilmemiş sabit tutarlardır. Vergi ziyayı, VUK'un 341'inci maddesi, "verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi ya da eksik tahakkuk ettirilmesi" olarak tanımlamaktadır. Doğal olarak, bir vergi kaybının suçla ilişkilendirilmesi için, mükellefin ya da vergi sorumlusunun vergilemeyle ilgili ödevlerini zamanında ve tam olarak yerine getirmemesinden kaynaklanmış olması gerekir. Mali nitelikli cezalar, ilgilinin olay açısından bağlı olduğu vergi dairesince uygulanır. Kesilen vergi cezası bir ihbarname ile ilgiliye tebliğ olunur. Cezayı gerektiren olayın saptanmasına ilişkin tutanak ile inceleme raporunun bir sureti ihbarnameye eklenir. Mükellef ya da vergi sorumlusunun, ceza aleyhine vergi mahkemesine başvurma süresini oluşturan bir ay, ilke olarak, cezanın tebliği tarihinden itibaren başlar⁹¹.

1.4.2. Ceza Mahkemelerinin Kararına Bağlı Ceza Uygulaması

Ceza hukuku anlamında bir ceza uygulaması için mahkeme kararı şarttır. Bu nedenle vergi idaresi, kendi kesip uygulayacağı vergi cezası dışında ya da vergi cezası uygulaması söz konusu değilse, ondan bağımsız olarak bu tür cezayı gerektiren durumların varlığını Cumhuriyet Savcılığı kanalıyla adli yargıya intikal ettirir. Keza inceleme elemanları da benzer bir sorumluluk taşırlar. Maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve bunların muavinleri ile gelirler kontrolörleri, kaçakçılık ya da iştirak suçlarını saptadıklarında bunu doğrudan Cumhuriyet Savcılığına bildirmekle ödevlidirler. Diğer inceleme elemanları ise, bu suçlar ile ilgili saptamalarını ilgili defterdarlığa duyururlar. Defterdarlık, durumu kendi görüşüyle birlikte savcılığa bildirir. Kaçakçılık suçlarının vergi inceleme elemanlarının tetkikleri dışında bir yolla savcılığın bilgisine ulaşması halinde savcılık, ilgili vergi dairesini durumdan haberdar ederek inceleme yapılmasını ister; dava için inceleme sonucu

⁹⁰ ULUATAM/METHİBAY, a.g.e., s.209.

⁹¹ ULUATAM/METHİBAY, a.g.e., s.210.

beklenir. Hürriyeti bağlayıcı cezalar ancak ceza mahkemelerince karara bağlanabilirse de, bu mahkemelerin verecekleri beraat ya da mahkumiyet kararları vergi dairelerince suça ilişkin para cezası uygulamalarını önlemez. Bu tür mali nitelikli cezalara karşı ilgililerce ancak vergi mahkemelerinde dava açılabilir⁹².

1.5. Vergi Suç ve Cezalarına İlişkin Genel Kurallar

Bu bölümde vergi suçuna iştirak, suçların tekerrürü ve birleşmesi konularında değinilecektir.

1.5.1. İştirak

Ceza hukukunda bir kişi tarafından işlenebilen bir suçun , birden fazla kimsenin önceden işbirliği yapmaları sonucunda gerçekleştirilmesi halinde failer arasında iştirakin varlığından söz edilir ve bu suretle işlenen suçlara iştirak halinde işlenen suçlar denir⁹³. İştirak halinde birliktelik asli veya fer'i nitelikte olabileceği gibi maddi veya manevi nitelikte de olabilir⁹⁴.

1.5.1.1. Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Yönünden İştirak

Suçta iştirak konusu 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 37 ila 41'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Türk Ceza Kanunu'nun 37'nci maddesinde suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her birinin, fail olarak sorumlu olacağı belirtilirken, suç doğrudan işlenmese bile suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulacaktır. Özellikle sahte belge düzenleme fiillerinde suç işleyecek kişi ekonomik zorluk içerisinde bulunan, yetersiz bilgiye sahip olan kişileri kullanmakta ve bunlar adına mükellefiyet tesis ettirmektedirler. Oluşturulan bu fiktif mükellefiyetler üzerinden ise sahte belge düzenlemektedirler. Burada fail suçu gerçekten işleyen kişi olup asli iştirak olarak karşımıza çıkmaktadır.

Azmettirenin asli failer arasında yer almasının sebebi, azmettirenin suçun işlenmesindeki sebepler serisinde etkili bir şekilde yer alarak kendi iradesini çeşitli surette açığa vurarak, suçu meydana getirecek maddi hareketlerde bulunarak failleri

⁹² ULUATAM/METHİBAY, a.g.e., s.210.

⁹³ Sulhi DÖNMEZER, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Genel Kısım, C.II, İstanbul,1997, s. 446.

⁹⁴ Doğan ŞENYÜZ, **Vergi Ceza Hukuku**,Ezgi Kitabevi, Bursa 2003, s.129.

yöneltmesidir⁹⁵. Ceza Kanunu'nun 38'inci maddesinde başkasını suç işlemeye azmettiren kişinin de işlenen suçun cezası ile cezalandırılacağı belirtilmiştir. Kanun koyucu azmettiren kişinin cezalandırılmasına asli maddi iştiraktan daha fazla önem vermiştir. Daha önce azmettiren lehine⁹⁶ olan ve azmettirenin cezasında indirim sağlayan düzenlemeyi fiili işleyen lehine çevirmiştir. Yeni düzenleme ile azmettirilenin yani karar verdirilenin, fiilin icrasında, suçu işlemekte kişisel bir yararının bulunmasının azmettiren için hafifletici neden sayılması kabul edilmemiştir. Başkalarına suç işlemekte kolaylık sağlamanın hafifletici neden sayılması ahlâkî kötülüğe prim verilmesi anlamını taşıyabileceğinden hareket etmiştir. Artık asli maddi iştirakin belli olmayan azmettiricinin ortaya çıkmasını sağlaması halinde asli maddi iştirakin cezasında önemli indirim yapılabilecektir. Asli maddi iştirak belli olmayan asli manevi iştirakin ortaya çıkmasını sağlaması durumunda müebbet hapis cezası yerine yirmi yıldan yirmibeş yıla kadar, müebbet hapis cezası yerine onbeş yıldan yirmi yıla kadar hapis cezasına hükmolunabileceği gibi diğer hallerde verilecek cezada, üçte bir oranında indirim yapılabilecektir. Kanun koyucu bu yolla suçun işlenmesine fikir önderliği yapanlar ile mücadelenin daha önemli olduğu yönünde karar verilerek isabetli politika değişikliğine gitmiştir.

Feri iştirak ise suçun işlenmesini kolaylaştıran kişidir. Türk Ceza Kanunu'nun 39'uncu maddesinde ferî iştirakler için verilecek cezanın suçun işlenmesine yardım eden kişiye, işlenen suçun ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektirmesi halinde, onbeş yıldan yirmi yıla; müebbet hapis cezasını gerektirmesi halinde, on yıldan onbeş yıla kadar hapis cezası verileceği diğer hallerde cezanın yarısının indirileceği ancak, bu durumda verilecek cezanın sekiz yılı geçemeyeceği düzenlenmiştir. Maddenin 2'nci bendinde ferî iştirak halleri düzenlenmiş maddi veya manevi olması arasında bir ayırım yapılmamıştır:

1. Suç işlemeye teşvik etmek veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek (ferî manevi fail),

⁹⁵ DÖNMEZER/ERMAN, a.g.e., s.564.

⁹⁶ 765 sayılı (Eski) Türk Ceza Kanunu'nun 64'üncü maddesinde "Ancak fiili icra edenin onu işlemekte şahsi bir menfaati olduğu sabit olursa azmettiren şahsın cezası, ağırlaştırılmış müebbet ağır hapis yerine yirmi dört sene ve müebbet ağır hapis yerine yirmi sene ağır hapidir. Sair cezaların altıda biri indirilir." hükmü bulunuyordu.

2. Suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak(feri manevi fail),
3. Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak(feri maddi fail),

Türk Ceza Kanunu'nun 40'ıncı maddesi gereğince suça iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterli ve gereklidir. Bu durumda iştirak için de kişinin kastının varlığı gerekecektir. Örneğin ön muhasebe işlemi yapan bir çalışanın patronun talimatı ile fatura düzenlemesi halinde düzenlenen faturanın sahte olduğunu bilmeyen ön muhasebe çalışanın iştirak hükümleri çerçevesinde sorumlu tutulması mümkün olmayacaktır. Diğer taraftan suçun işlenişine iştirak eden her kişi, diğerinin cezalandırılmasını önleyen kişisel nedenler göz önünde bulundurulmaksızın kendi kusurlu fiiline göre cezalandırılacaktır.

Maddenin ikinci fıkrasına özgü suçlarda, ancak özel faillik niteliğini taşıyan kişinin fail olabileceği bu suçların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin ise azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulacağı belirtilmiştir. VUK'un vergi kaçakçılığı suçunda suç 359'uncu maddedeki fiillerin yapılmasıdır. 359'uncu maddedeki fiillerin çoğunluğu vergi mükellefleri tarafından işlenebilecek olmak ile birlikte sahte belge düzenlemek ve izinsiz belge basımı yapmak herkes tarafından işlenebilecek suçlardır. Ancak VUK'un 360'ıncı maddesinde iştirak kavramı ferî iştirakler için kullanılarak 359'uncu maddede işlenen suçların tamamını özgü suç olarak kabul etmiştir.

VUK'un iştirak başlıklı 360'ıncı maddesi 5728 sayılı Kanun'un 277'nci maddesiyle başlığı ile birlikte değiştirilerek Türk Ceza Kanunu ile uyumlu hale getirilmiştir. VUK'da iştirak ile ilgili özel düzenlemeler çıkartılmıştır. Maddenin 2'nci fıkrasındaki "fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte bir hükmolunacağı" yönündeki düzenleme "Türk Ceza Kanunu'nun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir" şeklinde değiştirilmiştir.

Bu düzenleme ile ferî iştirak için verilen cezanın artırıldığı gibi bir sonuç çıksa da esasen ana cezadaki artış haricinde ferî iştirakçiler için cezanın azaltıldığı bile söylenebilir. Zira daha önce maddi menfaati bulunmayanlar için ceza dörtte bir hükmolunurken, yeni düzenlemede ferî iştirakler için maddi menfaat gözetmeler bile

Türk Ceza Kanunu'nun 39'uncu maddesi gereğince cezanın yarısı indirilecek, maddi menfaat gözetmemesi halinde VUK 360'ıncı madde gereğince bu cezanın da yarısı bir daha indirilecektir.

Tablo 1.2 - Kaçakçılığa İştirak Halinde Ceza Tablosu

Ceza Uygulaması	Ceza Maddesi	Asli İştirak	Fer'i İştirak (Menfaati Olan)	Fer'i İştirak (Menfaati Olmayan)
Temel Ceza	359/a	1-3 Yıl Hapis	TCK 39 Uygulanacak	TCK 39 Uygulanacak
	359/b	3-5 Yıl Hapis	TCK 39 Uygulanacak	TCK 39 Uygulanacak
	359/c	2-5 Yıl Hapis	TCK 39 Uygulanacak	TCK 39 Uygulanacak
TCK 39 Uygulaması	359/a	Uygulanmayacak	6 -18 Ay Hapis Cezası	VUK 360 Uygulanacak
	359/b	Uygulanmayacak	18-30 Ay Hapis Cezası	VUK 360 Uygulanacak
	359/c	Uygulanmayacak	12-30 Ay Hapis Cezası	VUK 360 Uygulanacak
VUK 360 Uygulaması	359/a	Uygulanmayacak	Uygulanmayacak	3-9 Ay Hapis
	359/b	Uygulanmayacak	Uygulanmayacak	9-15 Ay Hapis
	359/c	Uygulanmayacak	Uygulanmayacak	6-15 Ay Hapis

1.5.1.2. Maddi Cezalar Yönünden İştirak

VUK'un 344/2'nci maddesinde vergi ziyanına 359' uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacağı belirtilerek iştirak edenler için de ayrı bir ceza daha öngörülmüştür.

VUK'un 344'üncü maddesinde 359'uncu maddedeki fiiller nedeniyle kesilecek cezanın 3 kat olduğu belirtilmektedir. İştirakçilere ise bir kat vergi ziyaı cezası kesilecektir. Vergi ziyaı cezası kesilebilmesinin maddi unsuru vergi kaybının meydana gelmesidir. Aynı vergi kaybı nedeniyle hem asli iştirak hem de fer'i iştirake ayrı ayrı ceza kesilmektedir. İştirak için ayrı ceza düzenlenmesi yerine asli iştirake düzenlenen müştereken sorumlu tutulması daha uygun olabilirdi. Bu yolla fiili birlikte işleyenlerin maddi sonuçlarından da beraber sorumlu olmaları sağlanabilirdi.

1.5.2. Tekerrür

Tekerrür, suç işleyerek mahkum olmuş kişinin yeni bir suç işlemekten dolayı ikinci defa mahkum olması halidir. Tekerrür halinde failin işlemiş olduğu bir suçtan sonra suç işlemeye devam etmesi durumu söz konusu olduğundan kanun koyucular ilk defa suç işleyen kişiye nazaran daha ağır yaptırımlar uygulamak yoluna gitmektedirler. Yaptırımın ağırlaştırılmasına gerekçe olarak failin suç işlemekte ısrar

etmesi, failin yeni suç işleme olasılığının fazla olması, toplumda ikinci suça karşı ilk suçtan daha fazla endişe duyulması gibi sebepler doktrinde ileri sürülmektedir.⁹⁷

VUK'un 339'uncu maddesine göre vergi zıyayı veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası da kesinleşen bir kimse cezasının kesinleştiği tarihi izleyen yılın başından başlamak üzere vergi zıyaında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar işlerse vergi zıyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında arttırılır⁹⁸.

Suç ağırlaştıkça tekerrür nedeniyle arttırılacak ceza da ağırlaşmaktadır. Türk Ceza Kanunu'na göre tekerrür süreleri cezanın çekildiği veya düştüğü tarihten itibaren başladığı halde (madde58, f.1), VUK'da bu sürenin önceki cezanın kesinleştiği tarihi izleyen yılın başından itibaren işlemeye başlayacağı kabul edilmektedir. Vergi cezasının kesinleşmesi, cezanın tahsil edilebilir aşamaya gelmesi, yani ceza kesme işlemine karşı başvurulacak herhangi bir yargı yolunun kalmaması anlamına gelmektedir⁹⁹.

1.5.3. Birleşme

Yasalardaki suç olarak düzenlenen hükümler bir hukuki yararı korumayı onun çiğnenmesini önlemeyi amaçlamıştır. Tek eylemle birden fazla hukuki yararın ihlali ya da bir takım koşullar altında farklı eylemlerle aynı hukuki yararın ihlal edilmesi suçlarda içtima olarak adlandırılır¹⁰⁰.

1.5.3.1. Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Yönünden Birleşme

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 42-44'üncü maddeleri suçların içtimasını (birleşmesi) düzenlenmektedir.

Birleşik Suç: Ceza Kanunu'nun 42'nci maddesinde düzenlenen birleşik suç biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suçtur. Bu tür suçlarda içtima hükümleri uygulanmaz. Örneğin defter belgelerin yok edilmesi halinde inceleme sırasında da ibraz edilemeyecektir. Vergi kaçakçılığı açısından defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle VUK'un 359/a

⁹⁷ Doğan SOYASLAN, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Yetkin Yayınları, Ankara 1998, s. 562.

⁹⁸ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s. 217.

⁹⁹ KARAKOÇ, a.g.e., s.498.

¹⁰⁰ Uğur YİĞİT, **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, Beta, 2004, s.21-22.

maddesinde tanımlı suç işlenmekle birlikte, defteri veya belgelerin yok edilmesi 359/b gereğince de daha ağır bir ceza öngörülmüştür. Aynı fiil nedeniyle birden fazla suç tek suçta birleşmiştir. Bu tür suçlarda faile yasada bağımsız maddede gösterilen cezalar verilir, içtima kuralları uygulanmaz.

Zincirleme Suç: Ceza Kanunu'nun 43'üncü maddesi gereğince bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilecektir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılacaktır. Örneğin sahte belge düzenleme veya kullanma fiilleri birden fazla olmasına karşın tek ceza verilecektir. Ancak işlenen suçun yoğunluğu cezanın artırılma oranına etkili olacaktır.

Fikri İçtima: Ceza Kanunu'nun 44'üncü maddesi gereğince işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır.

Fail tek bir fiil ile VUK madde 359/a-b-c fıkralarını ihlal ederse, daha ağır yaptırımı düzenleyen (b) fıkrasındaki ceza ile cezalandırılacaktır. Aynı zamanlarda tek suç işleme kararıyla (a) ve (b), (c) fıkralarını ayrı ayrı ihlal ederse bu halde faile daha ağır olan (b) fıkrasındaki ceza verilecek ve ceza TCK madde 43 gereğince arttırılacaktır. VUK madde 359'da sayılan fiillerin birinin bir suç işleme kararıyla, değişik zamanlarda ihlal edilmesi halinde TCK madde 43 gereğince teselsül hükümleri uygulanarak, faile verilecek ceza 1/4'ten 3/4'e kadar arttırılacaktır. Aynı suç işleme kararı olmaksızın, ayrı ayrı kasıtlı VUK madde 359'daki fiillerle, farklı vergi kanunlarını ihlal etmişse (örneğin: gelir vergisinde ve katma değer vergisinde matrahı eksik göstermişse) tek suç değil ayrı suçların varlığı kabul edilir. VUK madde 359'da yer alan sahte evrak düzenlemek fiili ile aynı zamanda TCK madde 207'de yer alan özel belgede sahtecilik suçunun işlenmesine rağmen faile sadece vergi kaçakçılığı suçundan dolayı ceza verilir. Bunun sebebi, içtima kuralları değil, VUK düzenlemesinin, TCK'ya göre özel bir düzenleme olmasıdır¹⁰¹.

¹⁰¹ YİĞİT, a.g.e., s.53-54, yazarın eski TCK hükümlerine ve eski VUK 359. madde düzenlemelerine yaptığı atıflar güncellenmiştir.

1.5.3.2. Maddi Cezalar Bakımından Birleşme

VUK hükümlerine göre, vergi yükümlüsü ya da sorumlusu veya bunlar yerine geçen kanuni temsilcilerin, tek fiil ile birden çok vergide kayba yol açabildikleri gibi, bu hareketleriyle çeşitli cezaları gerektiren suçlar da işlenmiş bulunabilmektedir¹⁰².

VUK'un 335'inci maddesine göre, vergi ziyanında cezayı gerektiren tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi kayba uğratılmış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir¹⁰³.

VUK'un 336'ıncı maddesi gereğince ceza gerektiren tek bir fiil ile vergi ziyai ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilecektir. Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyayına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaya uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyai cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın eklenmesine engel olmayacaktır.

Cezaların içtimasında, fail kaç vergi cezasını gerektiren fiil işlemişse, her birinden dolayı ceza ayrı ayrı kesilir. Burada kesilecek cezalarda sınır ne olacaktır sorusunun cevabını yasa; 352'nci maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir, biçimindeki düzenleme ile belirlenmiştir. VUK 340'a göre; 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 olur¹⁰⁴.

Kabahatler Kanunu'nda, VUK'da yer alan düzenlemeden önemli farklılık taşıyan hüküm ise, bir fiilin hem kabahat hem de suç olarak tanımlanması durumunda, içtimanın söz konusu olması yönündeki düzenlemedir. Kabahatler Kanunu'na göre, bir fiilin hem kabahat hem de suç olarak tanımlanması durumunda, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanacaktır. Ancak, suçtan dolayı yaptırım

¹⁰² KARAKOÇ, a.g.e., s.501.

¹⁰³ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e, s. 217.

¹⁰⁴ Nihal SABAN, **Vergi Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul 2002, s.286.

uygulanamayan hallerde ise kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanacaktır. Buna karşın, VUK uyarınca, VUK'da yer alan kabahatler ile suçların içtimaı söz konusu değildir. Bu noktada, Kabahatler Kanunu'nun hükümleri dikkate alındığında, VUK'un 359'uncu maddesindeki bir fiilden dolayı VUK'un 367'nci maddesi uyarınca suç duyurusunda bulunulmuş olan kişi yönünden vergi ziyai cezası ya da usulsüzlük cezası kesilememesi gibi bir durum söz konusu olacaktır. Ancak, mevcut düzenleme biçiminde, VUK'un özel nitelikli hükümleri geçerliliğini sürdürdüğünden vergi ziyai ve usulsüzlük ile VUK'un 359'uncu maddesinde yer alan kaçakçılığın içtimaı söz konusu değildir¹⁰⁵.

1.6. Vergi Suçluluğunun ve Vergi Cezalarının Kalkması

Vergi suçluluğu ve vergi cezaları mükellefin yanılması, pişman olarak beyanını ıslah etmesi ve mücbir sebep hallerinin varlığında ortadan kalkacaktır.

1.6.1. Yanılma

Yanılma, kusurluluğu kaldıran hallerdendir. Kusurluluğun bulunmaması halinde suçun unsurları eksik olacağından cezalandırma şartı da yoktur. VUK'a göre yanılma nedeni olarak kabul edilen aşağıdaki hallerde ceza kesilmez (VUK, madde369):

i- Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış açıklama yapmış olmaları,

ii- Bir kanun hükmünün uygulanma tarzı hususunda, yetkili makamların görüş değiştirmiş olması veya bu hükme ilişkin bir içtihadın değişmiş olması.

VUK, madde 369'da tanımlanan yanılma hallerinin varlığının bir başka sonucu, daha önce de açıklandığı gibi, yanılma halinin mevcut olmasına rağmen kesilen vergi ziyai cezasının uzlaşma konusu yapılabilmesidir¹⁰⁶.

Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz ilkesi, vergi suç ve cezalarında genel ceza hukukunda olduğu gibi sert bir uygulama alanı bulmamaktadır. Bunun başlıca

¹⁰⁵ Tahir ERDEM, "Teni TCK ve Kabahatler Kanunu Sonrasında Vergi Cezalarında İçtima – III", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:223, Kasım 2006, s.98.

¹⁰⁶ S. Ateş OKTAR, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2006, s. 319.

nedeni vergi mevzuatının çoğu kez bu işle uğraşanların bile tam kavrayamayacakları ölçüde karmaşık nitelikte bulunmasıdır. Bu anlayışın bir sonucu olarak, VUK'un 369'uncu maddesi, yetkili mercilerin yükümlüye yazı ile yanlış açıklama yapmış olmalarını, bir hükmün uygulanma biçimi konusunda yetkili mercilerin görüş ve düşüncelerini değiştirmiş olmalarını ya da bir hükme ilişkin içtihadın değişmiş olmasını yanılma olarak kabul etmiş ve vergi cezası kesilemeyeceğini hükme bağlamıştır. VUK'un 413'üncü maddesinde de benzer bir hüküm yer almaktadır. Buna göre, yetkili makamlardan yazı ile alacakları izahat çerçevesinde hareket eden yükümlülerin bu hareketleri cezayı gerektirse dahi ceza kesilmez¹⁰⁷.

1.6.2. Pişmanlık ve İslah

Vergi hukuku açısından pişmanlık; yükümlünün süresinde usulüne uygun yerine getirmedeği bir vergisel ödevi bilahare bildirmek suretiyle yerine getirmeye yönelik teşebbüsünün kendisine özellikle uygulanması gereken cezadan korunabilmesi için bazı yasal kolaylıklar tanınmasıdır¹⁰⁸.

Pişmanlık ve ıslah uygulamasında ilk şart olan kendiliğinden haber verme, yükümlünün bu uygulamadan yararlanmak suretiyle VUK'un 344'üncü ve 359'uncu maddelerinde hüküm altına alınan vergi ziyayı ve kaçakçılık suçlarından kurtulabilmesi için hukuka aykırı davranışlarını ilgili makamlara kendiliğinden bildirmesidir¹⁰⁹.

Pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek için öncelikle mükellefin beyanname ile vergi idaresine bildireceği bir geliri olması gerekmektedir. Bu gelirin bir şekilde tam olarak beyan edilmemesi ve bu nedenle vergi ziyayının oluşacak olması durumunda mükellef kendiliğinden bu durumu vergi dairesine bildirirse pişmanlık hükümlerinden yararlanabilir ve vergi ziyayı cezası kesilmez. Ancak söz konusu beyannamede ödenecek bir vergi bulunmaması durumunda beyannamenin pişmanlık talebiyle kabul edilmesine kanunen imkan bulunmadığı da unutulmamalıdır. Pişmanlık hükmünden yararlanabilmek için birtakım şartların

¹⁰⁷ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s.217-218.

¹⁰⁸ İsmail IŞIK/Selimhan TOPAÇ, "Pişmanlık ve İslah Kurumunun Tarihsel Süreç İçinde İrdelenmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı 300, Ağustos 2006, s.78.

¹⁰⁹ İsmail IŞIK/Selimhan TOPAÇ, "Pişmanlık Ve İslah Kurumu'ndan Yararlanma Koşulları", **Yaklaşım**, Sayı:163, Temmuz 2006, s.82.

bulunması gerekmektedir. Bunlardan en önemlisi mükellefin haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi bir resmi makama dilekçe ile veya sözlü beyanın tutanakla belgelendirmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması gerekmektedir. Bu dilekçe veya tutanağın düzenlenmiş olması yetmemekte aynı zamanda resmi kayıtlara geçirilmiş olmalıdır¹¹⁰.

VUK'un 371'inci maddesi, yükümlülerin pişmanlık ve ıslah hükmünden yararlanabilmesi için bir kısım ek koşulların varlığını da aramaktadır:

- a. Yükümlünün durumu bildirmesinden önce bir ihbar yapılmamış olmalıdır,
- b. Yükümlünün haber verme dilekçesinden önce yükümlü nezdinde bir vergi incelemesi başlamamış veya olay takdir komisyonuna intikal ettirilmemiş, kaçakçılık fiilinin işlendiği tespit edilmemiş olmalıdır,
- c. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde verilmesi gerekir,
- d. Eksik ve yanlı yapılan beyan, yükümlünün durumu haber verme tarihinden itibaren on beş gün içinde tamamlanmalı veya düzeltilmelidir,
- e. Yükümlü tarafından haber verilen ve ödeme süresi geçmiş olan vergiler, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanun'da gecikme zammına ilişkin olarak öngörülen oranda bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmelidir.

Sayılan koşullara uygun olarak bildirilen kaçakçılık suçları için de pişmanlık hükümleri işletilebileceği gibi (VUK madde 359), iştirak halinde suçluluk sıfatı da kalkar (VUK madde 371). VUK'un 371'inci maddesinin son fıkrası, pişmanlık hükmünün emlak vergisinde uygulanmayacağını belirtmiştir. Yasa koyucu bu hükümle, kamulaştırma bedelinin saptanmasında tek ölçüt olmamasına rağmen, emlak vergisi değerini kamulaştırma olasılığına karşı yükseltmek isteyen kötü niyetli yükümlülere engel olmayı amaçlamaktadır¹¹¹.

Pişmanlık hükümlerinin varlığı ile beyan kurumu çalıştırılmakta, alınması gereken vergilerin sorunsuz ve eksiksiz tahsil edilmesi olanaklı hale gelmektedir. Bu nedenle pişmanlık kurumu beyan üzerinden alınan vergiler için geçerlidir. Beyan

¹¹⁰ Mehmet Akif ÇAVUŞOĞLU, "Vergi İncelemesine Sevk Edilme İşlemi Vergi İncelemesine Başlama Olarak Değerlendirilebilir mi?", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 38, Şubat 2007, s.116.

¹¹¹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 218; ULUATAM/METHİBAY, s. 212.

sisteminde mükellef, vergiyi ödemekle ödememek ikileminden birini seçme durumunda kalmakta, yaşadığı ikilem ve tereddütler sonucunda iradesiyle verdiği kararda vergisini eksik ya da tam olarak ödemektedir. Pişmanlık bu tereddütlerin ortaya çıkardığı eksik vergi beyanlarının tamamlanabilmesini sağlayan, bu yanıyla da dürüstlüğü korunmasına yardımcı bir imkandır¹¹².

Kanunun 371'inci maddesi; ödemenin geciktiği her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanun'un 51'inci maddesinde belirtilen gecikme zammı nispetinde zammın hesaplanacağını hükme bağlamıştır. Bu itibarla; gecikme zammı oranında uygulanan pişmanlık zammı, uygulanacağı süre açısından hem VUK'da düzenlenen gecikme faizinden hem de 6183 sayılı Kanun'da düzenlenen gecikme zammından farklı uygulanmaktadır. Şöyle ki; gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri dikkate alınmaz yani ay kesirlerine gecikme faizi hesaplanmaz; gecikme zammında ise ay kesirleri için günlük hesaplama yapılır. Pişmanlık zammında ise ay kesirleri tam ay olarak dikkate alınır. Bir günlük bile ay kesri ortaya çıktığında, bir ay için uygulanan gecikme zammı hesaplanacaktır¹¹³.

1.6.3. Mücbir Sebep(Zorlayıcı Neden)

Mücbir sebep hukukta, bir sorumluluğun yerine getirilmesini kısmen veya tamamen, geçici veya daimi surette engelleyen, bu niteliği dolayısıyla sorumluluğu kaldıran veya yerine getirilmesini ve vadesini geciktiren veya sorumluluğun niteliğini değiştiren kişinin önceden beklemediği ve tahmin edemeyeceği, beklese ve tahmin etse bile engelleyemeyeceği dıştan gelen olağanüstü nitelikte bir olay, olgu veya durumdur¹¹⁴.

VUK'un mücbir sebeplere ve mücbir sebeplerin varlığı halinde sürelerin bu sebep ortadan kalkıncaya kadar işlemeyeceğine ilişkin 13'üncü ve 15'inci madde düzenlemeleri bu Kanun'un "Vergilendirme" başlıklı Birinci Kitabının vergilendirmeye ilişkin genel esasları düzenleyen birinci kısmında yer almaktadır. Bu hükümler idare

¹¹² Erdoğan ARSLAN, "Pişmanlık Zammı Gider Kaydedilebilir Mi?", **Vergi Dünyası**, Sayı 302, Ekim 2006, s.8.

¹¹³ Gazi EKİCİ, "Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Pişmanlık Müessesine Sorularla Genel Bir Bakış", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:229, Mayıs 2007, s.155.

¹¹⁴ Salim KARADENİZ, "Mücbir Sebepler", **Yaklaşım**, Sayı:181, Ocak 2008, s.72.

bakımından vergilendirmeye, mükellefler bakımından da vergi ödevlerine ilişkin düzenlemeleri içermektedir¹¹⁵.

Kanunda mücbir sebebin tanımı yapılmamış ancak mücbir sayılabilecek bazı hallere örnek verilmiştir. Buna göre;

1. Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk,
2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler,
3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler,
4. Sahibinin iradesi dışında sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elden çıkması gibi hallerde

mücbir sebep halinin vuku bulunduğu kabul edilecektir. Kanunda, mücbir sebepler tahdidi olarak sayılmamış, 4 bent halinde belli durumlar belirtildikten sonra, maddenin sonundaki “gibi” ifadesi ile benzer hallerin de mücbir sebep sayılabileceği hüküm altına alınmıştır. Mücbir sebebin sürelerin işlemlerini durdurucu etkisinin bir sonucu olarak, mücbir sebep ortadan kalktıktan sonra yapılan işlemler ve ödevler zamanında yapılmış gibi geçerli sayılır. Ayrıca mücbir sebep halinde VUK’un 373’üncü maddesi uyarınca ceza kesilmeyecektir¹¹⁶.

VUK’un 17’inci maddesinde mühlet verme başlığı altında düzenlenen zor durum müessesesinde; Zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanuni sürenin bir katını, kanuni sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere Maliye Bakanlığı’nca münasip bir mühlet verilebilir hükmü bulunmaktadır. Ayrıca, Maliye Bakanlığı süre verme yetkisini de üzerinde toplamamış ve bu yetkiyi tamamen veya kısmen mahalline devredebileceği gibi bölgeler, iller, ilçeler veya sektörler ile iş kolları ya da mükellef grupları itibariyle yazılı başvuru şartı aranmaksızın da kullanabileceğini belirtmiştir¹¹⁷.

¹¹⁵ İbrahim ÖZTÜRK, “Mücbir Sebeplerin Dava Açma Süresine Etkisi”, **Lebib Yalın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 39, Mart 2007, s.111.

¹¹⁶ Yafes PEHLİVAN, “Mücbir Sebepler”, **Lebib Yalın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 40, Nisan 2007, s.119.

¹¹⁷ Yusuf KILDİŞ, “Türk Vergi Hukukunda Zor Durum”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 214, Temmuz 2006, s.96.

Türk vergi hukuku literatüründe bu hali ile başta mücbir sebep olmak üzere zor durum ve özel durumlar tam anlamı ile işlenmiş değildir¹¹⁸.

Makul sebep olmaksızın vergi incelemesine defter ve belgeler ibraz edilmediği zaman mükellef için matrah takdiri yapılmakta, KDV indirimleri reddedilmekte ve suç duyusunda bulunmaktadır. Ancak makul bir sebeple de defter ve belgeler ibraz edilmeyebilir. Bu durumda kaçakçılık suçu oluşmaz. Defter ve belgelerin mücbir sebep nedeniyle zayi olan mükellefler adına, ibraz edilemeyen belgelerde yer alan KDV'nin indiriminin reddedilmesi suretiyle salınacak vergiler için VUK'un 373'üncü maddesine göre ceza uygulaması mümkün değildir¹¹⁹.

VUK'un 373'üncü maddesi, mücbir sebeplerin meydana gelmesi halinde, bu durumun kanıtlanması koşuluyla vergi cezası kesilmeyeceğini hükme bağlamıştır. Daha önce de görüldüğü gibi, mücbir sebebin süreleri durdurucu etkisinin yanı sıra vergi suçluluğunu kaldırıcı etkisi de vardır. Bu son etki, mücbir sebebin failin kusurluluğunu kaldırdığı düşüncesinden kaynaklanmaktadır¹²⁰.

1.7. Vergi Cezalarını Sona Erdiren Nedenler

Vergi cezaları ödeme, mükellefin ölümü, zamanaşımı, hatanın düzeltilmesi, uzlaşma hallerinde sona erecektir. Bu hususlara ayrı başlıklar altında aşağıda yer verilmiştir.

1.7.1.Ödeme

Hukuka uygun bir idari işlem olarak kesilen vergi cezasının en doğal ortadan kalkma nedeni cezanın ödenmesidir. Mükellef açısından ödeme kavramı idare açısından tahsil olarak ifade edilir¹²¹.

Vergi alacaklarını olduğu gibi, vergi cezalarını da sona erdiren doğal neden ödemedir. VUK'un 368'inci maddesine göre vergi cezaları, vergi dairelerince kesilen cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa, dava açma süresinin bittiği tarihten, dava açılmışsa vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince

¹¹⁸ Selahattin TUNCER, **Vergi Hukuku ve Uygulaması** Cilt-II, Yaklaşım Yayınları, Ekim 2006,s. 54.

¹¹⁹ Mustafa Gürhan ACAR, "Defter ve Belgelerin İbraz Edilememesi", **Vergi Dünyası**, Sayı 296, Nisan 2006, s.75,77.

¹²⁰ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 219; ULUATAM/METHİBAY, s.212; AKSOY, s. 100 vd.;

¹²¹ ŞENYÜZ, a.g.e., s.138.

düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliği tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir. Görüldüğü gibi, vergi cezalarının ödenebilir duruma gelmesi, bir başka deyişle tahakkuku, vergi alacağıının ödenebilir duruma gelmesine koşul düzenlenmiştir¹²².

6183 sayılı Kanun'un 51/3'üncü maddesi gereğince VUK'a göre uygulanan vergi ziyai cezalarında bu madde uyarınca belirlenen oranda gecikme zammı uygulanacaktır. Ceza mahkemeleri tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan amme alacaklarında ise bu oranın yarısı ölçüsünde uygulanacaktır. Bunların dışındaki ceza mahiyetinde olan amme alacaklarına gecikme zammı tatbik edilmeyecektir. Kabahatler Kanunu veya diğer kanunlar uyarınca verilecek idari para cezaları VUK tarafından kesilecek vergi ziyai cezasından farklı olarak gecikme zammına tabi tutulmayacaktır.

1.7.2. Ölüm

Ölüm olgusu, VUK'un 12, 16, 112, 150, 164, 342, 352 ve 372 olmak üzere 8 ayrı maddesinde değişik yönleriyle ele alınmış ve hükme bağlanmıştır. Türk Medeni Kanunu'nun 28'inci maddesi uyarınca, kişilik ölümle sona erer. VUK'un 164'üncü maddesine göre ölüm, işi bırakma hükmündedir. Durum böyle olunca, ölümle birlikte mükellefin , yükümlülükleri ve ödevleri sona ermez¹²³.

Suçlar ile cezaların şahsiliği ilkesinden hareketle, VUK'un 372'nci maddesinde; ölüm halinde, cezaların düşeceği hüküm altına alınmış bulunmaktadır. Suç işlemiş ve bu nedenle cezaya çarptırılmış bir kişinin ölümü halinde, ceza sona ermektedir. Aynı durum yasaya aykırı bir fiili nedeniyle cezaya çarptırılması gereken kişinin ölümü halinde de geçerli olup, ceza düşmektedir. Bu durum, kişinin ölümü halinde; ceza uygulanmasının amaç ve fonksiyonu kalmamasının bir sonucudur. Ancak, vergi bakımından durum farklıdır. Kişinin ölümü halinde; ödenmemiş olan vergi, mirası reddetmemiş mirasçılara intikal etmektedir. Vergi ile ilgili gecikme zammının da söz konusu olduğu durumlarda, gecikme zammı da mirasçılara intikal etmektedir. Gecikme zammı, bir ceza uygulaması olmayıp, zamanında tahsil edilemeyen bir vergi dolayısıyla, geçirilmiş olan süre sonucu ekonomik koşulların,

¹²² ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s.219.; ULUATAM/METHİBAY, a.g.e., s. 211.

¹²³ Ahmet EROL, "Vergi Usul Kanunu'nda Ölüm (I)", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 46, Ekim 2007, s.106-107.

kamu alacağı üzerinde yaratmış olduğu aşındırıcı etkinin giderilmesi amacına yöneliktir¹²⁴.

VUK'da ölüm halinde cezanın düşeceği belirtilmiş olmasına karşın tüzel kişilerin infisah hallerinde ceza ile ilgili bir düzenleme yapılmamıştır. Oysaki kanun koyucu 6183 sayılı Kanun'un 52'nci maddesinde kişinin ölümünde devam ettirdiği gecikme zammını iflas eden tüzel kişilik için iflasın açılması ile uygulamayı durdurmaktadır. Tüzel kişilerin cezaları ile ilgili olarak ortaya çıkan iflas ve kanuni temsilcinin ölümü sonrasında ortaya çıkan sorun, sorumluluk bölümünde tekrar ele alınacaktır.

1.7.3. Zamanaşımı

Genel olarak zamanaşımı bir hakkın kazanılması veya kaybedilmesi için kanunda gösterilen sürenin geçmiş olması demektir. Genel hukukta, zamanaşımı ve sükutu hak süresi birbirinden farklı kavramlardır. Sükutu hak, bir hakkın ortadan kalkmasını, düşmesini ifade eder, zamanaşımında ise hak ortadan kalkmaz. Fakat dava ve talep hakkı düşer. Zamanaşımını, bundan yararlanacak olanın bir defa olarak ileri sürmesi gerekir¹²⁵.

1.7.3.1. Vergi Cezalarında Zamanaşımı

Vergi cezalarını sona erdiren nedenlerden bir de zamanaşımıdır. Gecikmiş cezanın, kendisinden beklenen işlevi gerçekleştirmeyeceği düşüncesi ile vergi cezaları bakımından tahakkuk ve tahsil zamanaşımı kabul edilmiştir.

VUK'da vergi ve vergi cezalarının zamanaşımı süreleri düzenlenmiş olmasına, kaçakçılık suçu ile buna ilişkin hürriyeti bağlayıcı cezalara da yer verilmesine karşın, hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren suçların zamanaşımına ilişkin hiçbir düzenlemeye yer verilmemiştir. VUK'da hürriyeti bağlayıcı ceza düzenlenmiş olmasına rağmen, dava ve ceza zamanaşımına ilişkin sürelerle, Türk Ceza Kanunu'nda yer verilmiştir. Bu nedenle verginin tarhi için öngörülen zamanaşımı

¹²⁴ Abdurrahman AKDOĞAN, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, 2006, s.139.

¹²⁵ Yılmaz ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara 2004, s.355.

süreleri ile dava ve ceza zamanaşımı sürelerinde zamanaşımı süreleri farklılık arz edebilmektedir¹²⁶.

Ceza kesme zamanaşımı 114'ncü maddedeki tarh zamanaşımına benzemektedir. Tarh zamanaşımı süresi normalde vergi alacağının doğurduğu takvim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren işlemeye başlamaktadır¹²⁷.

VUK'un 375'inci maddesine göre, vergi zıyaı suçunda, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın birinci gününden başlayarak beş yıl; genel usulsüzlükte usulsüzlüğün yapıldığı yılı izleyen yılın birinci gününden başlayarak iki yıl geçtikten sonra vergi cezası kesilmez.

Özel usulsüzlük cezalarında (VUK madde 353, madde 355) iki yıl yerine beş yıl zamanaşımı süresi kabul edilirken usulsüzlük cezalarında (VUK madde 352) süre iki yıl olarak belirlenmiştir. Zamanaşımı süreleri içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmesi zamanaşımı süresini kesen sebep olarak ortaya çıkarken 114'üncü maddenin ikinci fıkrasındaki durma sebebi ceza kesme zamanaşımı için de kabul edilmiştir. Zamanaşımının durması, alacağın istenmesini güçleştiren veya imkansız kılan bazı sebepler nedeniyle zamanaşımının işlememesidir. Zamanaşımını durduran sebeplerin varlığı halinde zamanaşımı işlemeye başlamaz daha önce işlemeye başlamış ise işlemesi durur. VUK'a göre matrah takdiri için vergi dairesince takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur¹²⁸.

1.7.3.2. Kaçakçılık Suçlarında Zamanaşımı

01.06.2005 tarihi itibarıyla 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu yürürlüğe girmiş ve Mülga 765 sayılı Türk Ceza Kanunu yürürlükten kalkmıştır. Mülga Ceza Kanunu'nun 102'nci maddesinde zamanaşımının beş seneden fazla olmamak üzere ağır hapis veya hapis yahut sürgün veya kamu görevlerinden geçici mahrumiyet cezalarını ve ağır para cezasını gerektiren cürümlerde beş sene olduğu belirtilmiştir. 104'üncü maddede ise kamu davasında dava zamanaşımının, mahkumiyet hükmü yakalama, tevkif, celb veya ihzar müzekkereleri, adli makamlar huzurunda maznunun sorguya

¹²⁶ Murat AKTAŞ/Murat ÖZGÜR, "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Hürriyeti Bağlayıcı Ceza Gerektiren Suçlarda Dava Zamanaşımı Süreleri (Eski ve Yeni Ceza Kanunu Bağlamında İrdelenmesi) – I" , **Yaklaşım**, Sayı:160, Nisan 2006, s.249.

¹²⁷ Erdoğan ARSLAN, "Tarh Zamanaşımı", **Vergi Dünyası**, Yıl 27, Sayı 314, Ekim 2007, s.33

¹²⁸ Murat ÖZGÜR, "Vergi Hukukunda Zamanaşımı ve Taksir Komisyonu Kararında Zamanaşımı Uygulaması", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 42, Haziran 2007, s.77.

çekilmesi, maznun hakkında son tahkikatın açılmasına dair olan karar veya Cumhuriyet savcısı tarafından mahkemeye yazılan iddianame ile kesileceği belirtilmiş ancak bu sebeplerin zamanaşımı süresinin 102'nci maddede belirtilen sürenin yarısının eklenmesi suretiyle bulunacak süreden fazla olamayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu durumda 01.06.2005 tarihinden önce işlenen kaçakçılık suçunda dava zamanaşımı 5 yıl, uzatılmış zamanaşımı ise en fazla 7,5 yıl olacaktır.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 66'ncı maddesinin 1- e bendinde ise beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda dava zamanaşımı sekiz yıl, olarak belirlenmiştir. 67'nci maddesinde ise dava zamanaşımının kesilmesi ve durması düzenlenmiş, maddenin 4'üncü fıkrasında eski ceza kanununa paralel olarak kesilme halinde, zamanaşımı süresinin ilgili suça ilişkin olarak kanunda belirlenen sürenin en fazla yarısına kadar uzayacağı belli edilmiştir. O halde 01.06.2006 tarihinden sonra işlenmiş veya işlenecek kaçakçılık suçları ile ilgili olarak uygulanacak dava zamanaşımı VUK'daki mevcut düzenleme çerçevesinde 8 yıl olacak, uzatılmış zamanaşımı süresi ise 12 yıl olarak uygulanacaktır.

Gerek Mülga 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 103'üncü maddesi gerekse 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 66/6'ncı maddesi gereğince suçun zamanaşımı, tamamlanmış suçlarda suçun işlendiği günden, kesintisiz (mütemadi) suçlarda kesintinin gerçekleştiği ve zincirleme (müteselsil) suçlarda son suçun işlendiği günden itibaren işlemeye başlayacaktır.

Diğer taraftan temel ceza kanunları ile uyumlu olarak, VUK'un ilgili hükümlerinin de etkin ve eksiksiz uygulanmasını sağlamak bakımından, VUK'un 114'üncü maddesinde düzenlenen 5 yıllık tarh zamanaşımı süresinin kaçakçılık ve iştirak suçları yönünden en az 8 yıla çıkarılarak, Yeni Türk Ceza Kanunu'nun 66'ncı maddesinde düzenlenen 8 yıllık dava zamanaşımı süresiyle uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir¹²⁹.

¹²⁹ Azmi DEMİRCİ, "Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Zamanaşımı Sürelerinin Yeni Türk Ceza Kanunu ile Uyumunu", **Vergi Dünyası**, Sayı 297, Mayıs 2006, s.35.

1.7.4. Vergi Cezalarında Hata Düzeltme

Kanun koyucu vergi hatalarından kaynaklanan uyuşmazlıkları yargı organlarına götürmeden, yönetsel aşamada çözümlenmesini mümkün kılacak bir yol olarak vergi hatalarının düzeltilmesi müessesini ihdas etmiştir¹³⁰. Vergi uyuşmazlıklarının, idari çözüm yolu olarak isimlendirilen yöntemle çözümlenmesinde, uyuşmazlığa sebep olan konu, ya doğrudan idare tarafından farkına varılarak resen kendiliğinden ya da yükümlüler tarafından yapılan düzeltme veya düzeltme-şikayet başvurusu üzerine, ilgili vergi dairesi veya vergi dairesi/Maliye Bakanlığı tarafından başvurular incelenerek uyuşmazlık yargıya intikal ettirilmeden daha kısa zamanda ve daha az maliyetle çözümlenmesi sağlanmaktadır¹³¹.

Vergilendirme sürecinde vergi idaresi ile mükellef arasında doğacak uyuşmazlıkların hangi hallerde vergi hatası, hangi hallerde hukuki uyuşmazlık olarak nitelendirileceği hususu vergi hukuku alanında öteden beri üzerinde tartışılan bir husus olma özelliğini taşımaktadır. Dolayısıyla, vergi idaresi ile uyuşmazlık içinde olan mükelleflerce de olası hak kayıplarının önlenmesi açısından, işlemde vergi hatası olup olmadığının araştırılması ve başvurulacak hukuki prosedürün buna göre belirlenmesi yararlı olacaktır¹³².

VUK'un 116 ila 126'ncı maddeleri arasında yer verilen düzeltme ve şikayet müessesesi, açık bir vergi hatasında maruz kalan ve dava açma süresini geçiren ya da açtığı dava aleyhine sonuçlanan yahut uzlaştıktan sonra vergi hatasını fark eden mükellefler lehine önemli bir yasa yolu olarak görünmektedir. Bu yoldan yararlanabilmek için öncelikle yorum tekniklerine başvurmadan, ilk bakışta anlaşılacak açıklıkta bir hatanın söz konusu olması gerekmektedir¹³³.

VUK'un 375'inci maddesi vergi cezalarında yapılan hataların vergi hatalarına ilişkin hükümlere göre düzeltileceğini öngörmektedir. Vergi cezalarında hata, vergi aslına bağlı olarak ortaya çıkabileceği gibi, vergi aslına bağlı olmaksızın, ondan

¹³⁰ Noyan Alper ÜNAL, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları", **Vergi Dünyası**, Sayı 294, Şubat 2006, s.74.

¹³¹ Ahmet TOMUL, "Vergi Yargısı Kararları Işığında Düzeltme ve Düzeltme Şikayet Müessesesinin Değerlendirilmesi-I", **Yaklaşım**, Sayı:181, Ocak 2008, s.258.

¹³² Filiz KESKİN, "Vergi Hatası-Hukuki Uyuşmazlık Ayrımı", **Yaklaşım**, Sayı:163, Temmuz 2006, s.256.

¹³³ Hasan HACIGÜL/Veli KARATAŞ, "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzeltme ve Şikayet Yolu", **Vergi Dünyası**, Sayı 315, Kasım 2007, s.136.

bağımsız olarak da yapılabilir. Vergi cezalarındaki hata, yükümlü lehine düzeltildiği takdirde, ceza kısmen ya da tamamen sona erecektir¹³⁴.

1.7.4.1. Hataların Meydana Çıkarılması

VUK'un 119'uncu maddesinde hataların nasıl ortaya çıkabileceğini belirtmiştir. Buna göre vergi hataları:

- 1) İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile,
- 2) Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile,
- 3) Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile,
- 4) Hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması ile,
- 5) Mükellefin müracaatı ile ortaya çıkarılabilir.

Cezalandırmada hatanın başta idari birimler olmak üzere çeşitli şekillerde ortaya çıkartılması mümkün olmakla beraber yaygın olarak mükellefin hatayı fark etmesi suretiyle ortaya çıkartılır. Cezalandırmalarda hatanın düzeltilmesine ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Cezadaki hata, cezalandırılan lehine düzeltildiğinde düzeltmeyle sınırlı olarak ceza kısmen veya tamamen ortadan kalkar¹³⁵.

1.7.4.2. Düzeltme Esasları ve Usulleri

Vergi hataları, yukarıda belirtilen yollardan hangisi ile tespit edilmiş olursa olsun, hata tespit edildiği tarihte meydana çıkarılmış sayılır. Hatanın meydana çıktığı tarihin tespiti için değişik kıstaslar vardır. Hatanın ortaya çıktığı tarih bu hatanın ortaya çıkarılması ile birlikte tutanağın düzenlendiği tarihtir. Tutanak tutulmamışsa veya tutanağın olmadığı hallerde ise hata ile ilgili olarak yazılan yazıların, inceleme veya teftiş yapılmış ise raporun düzenlendiği, mükellefçe hatanın düzeltilmesi için verilen dilekçenin vergi dairesi kaydına alındığı tarihte ortaya çıkmış sayılır.

1.7.4.3. Düzeltme Yetkisi ve Reddiyat

Mükelleften istenen veya alınan verginin miktarında hatanın tespiti halinde hata, usulü dairesince düzeltilir. Henüz tarh aşamasında olan ve mükellefe

¹³⁴ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s. 220.

¹³⁵ ŞENYÜZ, a.g.e, s.145.

ileilmeyen, mükelleften vergi istenmeyen durumlarda vergi alacağı alınabilecek safhaya gelmediği için idarece yapılan ve düzeltilen hatalar vergi hatası değildir.

Ortaya çıkan hatayı düzeltme yetkisi vergi dairesi müdürünün yetkisine bırakılmıştır(VUK madde 120/1). Buradaki ilgili vergi dairesini cezayı kesen, tahakkuk ettiren, tahsil eden ve hatayı yapan vergi dairesi olarak anlamak gerekir.

Reddiyat kavramı düzeltme talebinin veya işleminin ret edilmesi değil fazladan tahsil olunan veya tahakkuk eden cezanın mükellef lehine düzeltilmesidir. Fazla tahakkuk eden cezanın aşkın kısmı reddedilerek gerçek değerine indirilir. Eğer tahsilat yapılmış ise reddedilen kısım mükellefe iade edilir.

1.7.4.4. Re'sen Düzeltme

İdare vergi hatasını açık ve mutlak bir şekilde tespit ettiği durumda mükellefin talebine ihtiyaç duymadan kendiliğinden düzeltebilir (VUK madde 121). Vergi idaresi tereddütte bulunduğu hallerde kendiliğinden düzeltme yetkisini kullanmaz. İdare düzeltmeyi hazine lehine veya mükellef lehine yapabilir. Mükellef aleyhine bir düzeltme söz konusu olduğu hallerde vergi dairesi ikmalen tarhiyat yapacak ve mükellefe yeniden tebliğ edecektir, mükellef ister ise yargı yoluna başvurabilir. Mükellefin kendi talebi üzerine yapılan düzeltme aleyhine yargı yoluna başvuramayacağı tabiidir.

1.7.4.5. Talep Üzerine Düzeltme

Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler(VUK madde 122).

Düzeltilme talepleri yazılı olarak vergi dairesinden istenebilir. Talepler elden vergi dairesine tevdi edilebileceği gibi taahhütlü olarak posta ile de gönderilebilir. Düzeltme talebi ilgilinin bağlı olduğu vergi dairesine yapılır. Tevkifat suretiyle bir kesinti söz konusu ise tevkifatı yapan kişinin bağlı olduğu vergi dairesine yapılır. Genel bütçeye dahil idareler ve kurumlar tarafından yapılan tevkifatta ise tevkifat yapılan kişinin bağlı bulunduğu vergi dairesine eğer vergi dairesi yok ise ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesine yapması gerekir.

1.7.4.6. Düzeltme Talebinin İncelenmesi

Mükellefin düzeltme talebini alan vergi dairesi bu talebi alarak inceler ve ilgili servisin düzeltme hakkında görüşü ile birlikte düzeltme yetkisinin bulunduğu vergi dairesi müdürüne sunulur. Vergi dairesi müdürü ise düzeltmenin yapılmasına ya da yapılmamasına karar vererek sonuç mükellefe bildirilir.

1.7.4.6.1. Düzeltme Talebinin Kabul Edilmesi

Mükellefin talebi üzerine yapılan inceleme neticesinde talep uygun görüldüğünde vergi dairesi müdürü düzeltmenin yapılması için ilgili memurlara emir verir. Bunu üzerine düzeltme fişi düzenlenerek vergi dairesindeki hesaplarda gerekli tashihler yapılır. Düzeltme fişinin bir nüshası da mükellefe tebliğ edilerek durumdan haberdar edilir.

1.7.4.6.2. Düzeltme Talebinin Reddedilmesi

Mükellefin talebi üzerine yapılan inceleme neticesinde talep uygun görülmez ise vergi dairesi müdürünce talep reddedilir. Vergi dairesince reddedilen talep üzerine mükellefin müracaat edeceği yer talebin verilmiş zamanına göre değişir.

- 1) Talebin Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süresi İçinde Yapılmış Olması

Mükellefin talebi üzerine vergi dairesince talebin reddedilmesi veya altmış gün içerisinde cevaplandırılmadığı takdirde İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu maddesi gereğince 30 günlük süre içerisinde dava açabilir. Vergi mahkemesinde dava açma süresi içerisinde vergi dairesine düzeltme talebinde bulunulması halinde düzeltme talebinin reddedilmesi veya altmış gün içinde cevap verilmemesi halinde Maliye Bakanlığı'na şikayet yolu ile müracaat edilemez. Böyle bir durumda uyuşmazlık, vergi yargı organları tarafından çözüme kavuşturulacaktır.

- 2) Talebin Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Yapılması (Şikayet Yolu İle Müracaat)

Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddedilen mükellefler şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na müracaat edebilirler. Şikayet üzerine Maliye Bakanlığı talebi reddeder ise otuz gün içinde vergi

mahkemesinde dava açılmalıdır. Otuz günlük süre hak düşürücü süredir. Zimni red¹³⁶ üzerine Maliye Bakanlığı kendiliğinden red cevabı verir ise otuz günlük süre yeniden doğar. Ancak ikinci bir talep üzerine ikinci talebin reddedilmesi halinde otuz günlük süre doğmaz.

Dava açma süresi geçmiş olmasına karşın talebi reddedilen mükellef tarafından şikayet yolu yerine dava yoluna gitmesi halinde ilgili yargı merciine yapılan başvuru şikayet talebi olarak değerlendirilerek Maliye Bakanlığı'na gönderilir.

1.7.4.7. Düzeltmenin Kapsamı

Yukarıdaki bölümlerde içerik ve nitelikleri açıklanan hesap ve vergilendirme hataları ister mükellef tarafından isterse idarece yapılmış olsun VUK'un düzeltme hükümleri usulü dairesinde düzeltilir.

Vergi hatasına müteallik karar vermemiş olmak kaydıyla yargının denetiminden geçen muameleler de sonradan ortaya çıkan vergi hataları da düzeltilir (VUK madde 125).

1.7.4.8. Düzeltmede Zamanaşımı

Vergi hatalarının ıslah edilebilmesi için gerekli olan talep hakkının kullanılması ve yeniden tarh ve tahakkuk işlemlerinin ikmalî için, belirli süreler tanınmış bulunmaktadır. Düzeltme zamanaşımı süresi genel olarak tarh zamanaşımı süresine bağlı olarak belirlenmiştir (VUK madde 126). Tarh zamanaşımının beş yıl(VUK madde 114) olarak belirlendiğini göz önüne alır isek tarh zamanaşımı dolduktan sonra yani hatanın yapıldığı yılı takip eden yılbaşından itibaren beş yıl geçtikten sonra ortaya çıkan vergi hataları, düzeltme yoluyla ıslah edilemeyecektir. Ancak istisnai durumlar için VUK 126'ncı maddede ayrıca tamamlayıcı zamanaşımı süreleri de belirtilmiştir.

Düzeltme zamanaşımı süresinin genel olarak tarh zamanaşımı süresi ile özdeşleştirilerek beş yıl olarak belirlendiğini ve bunun yanı sıra bazı özel hallerde bir

¹³⁶ 2577 sayılı Kanun'un 10/2'nci maddesi gereğince 60 gün içinde cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır.

yıldan az olmamak üzere tamamlayıcı zamanaşımı süreleri konulmuştur. Burada dikkat edilmesi gereken husus asgari bir yıllık sürenin başlangıç tarihi beş yıllık zamanaşımın bittiği tarihten itibaren değil hatanın yapıldığı tarihten itibaren başlayacaktır.

1) Zamanaşımı Süresinin Son Yılı İçinde Tarh ve Tebliğ Edilen Cezalarda Zamanaşımı Süresi

Tarh zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerdeki muhtemel hatalar için asgari bir yıllık düzeltme zamanaşımı süresi öngörülmüştür. VUK 120'nci maddede düzeltme nedeniyle mükellefe reddolunarak iade edilecek meblağda bir yıllık tenkis süresi öngördüğünü de dikkate alacak olursak, sürenin verilmiş amacı ortaya çıkmaktadır.

2) İlan Yoluyla Tebliğ Edilen ve Dava Konusu Olmadan Tahakkuk Eden Cezalarda Zamanaşımı Süresi

Buradaki uygulama tarhiyata ilişkin ihbarnamenin VUK'un beşinci kısmında belirtilen tebliğ yollarından ilan yoluyla yapılan tebliğde geçerli olacaktır ve asgari bir yıllık zamanaşımı süresi burada geçerli olacaktır. Madde hükmünün posta yoluyla veya memur eliyle yapılan tebliğlere uygulanması söz konusu değildir.

3) İhbarname ve Ödeme Emrinin İlan Yoluyla Tebliğ Edildiği Cezalarda Zamanaşımı Süresi

Mükellefin bulunamadığı posta ile veya memur eliyle yapılacak olan tebliğlerin sonuçsuz kalması halinde ilan yoluyla tebliğ yapılır (VUK madde 103). Mükellef ise durumu 6183 sayılı Kanun'a istinaden yapılan takibat sonucu öğrenebilir. Bu hükümlerle birlikte hakkında takibat yapılan kimselere haczin yapıldığı tarihten itibaren asgari bir yıl zamanaşımı süresi verilerek yapılan hataların telafi yolu açılmış bulunmaktadır.

Bu durumda genel olarak 5 yıllık düzeltme zamanaşımı geçmiş bulunsa dahi vergi mükellefi hakkında ceza kesildiğini yasal işlemin uygulanması ile öğrendiği tarihten itibaren bir yıllık süre içerisinde düzeltme talep edebilecektir.

1.7.5. Uzlaşma

Uzlaşma, vergilendirme ilişkisinin tesisinde idare ile yükümlü arasında ortaya çıkan uyuşmazlığı kesin olarak sonuca bağlamayı amaçlayan idari bir çözüm mekanizmasıdır¹³⁷. Uzlaşma kurumu, kanun ile getirilen şartların varlığı halinde, salınan vergi ve cezalar hakkında dava yollarına başvurulmadan, vergi idaresi ile mükellefin karşı karşıya gelerek kesin ve kısa yoldan anlaşmaları imkanı sağlamaktadır¹³⁸. Kamu alacağının kısa sürede tahsilini sağlayan uzlaşma yolu, aynı zamanda mükellefin yargı sürecinde katlanacağı maliyetleri ve bürokratik işlemleri de ortadan kaldırmaktadır¹³⁹.

Uzlaşma konusu sistematik olarak VUK'un Ceza Hükümleri Başlıklı 4. Kitabının Vergi Cezasının Kesilmesi, Ödenmesi, Kalkması başlıklı 3. Kısımında yer almaktadır. Sistematik açıdan bakıldığı zaman uzlaşmanın sadece cezaya yönelik olarak öngörüldüğü söylenebilir. VUK'un Ek 1'inci maddesinde uzlaşmanın konusu ve şartlarına yer verilmiştir. Kanun tarihyatın türü konusunda herhangi bir sınırlama getirmemiş ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda uzlaşma yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. 5736 sayılı Kanun ile 08.02.2008 tarihinden itibaren 359'uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen cezalar uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur.

Uzlaşma için mükellefin;

1. Vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin,
 - a. Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten,
 - b. Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması nedeniyle yanılmadan kaynaklandığının,

¹³⁷ Tahir ERDEM, "Vergi Cezaları Yönünden Uzlaşmanın Kapsamı", **Vergi Sorunları**, Sayı 223, Nisan 2007, s.41.

¹³⁸ Selim KANETİ, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s.263.

¹³⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı- Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma**, Yayın No: 22 • Gözden Geçirilmiş 2. Baskı: Ekim 2007, s.6.

2. VUK'un hesap hataları ile vergilendirme hataları kabul ettiği vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu,
3. Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğu,

ileri sürülmesi durumunda, idare uzlaşma hükümleri çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanun'a göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir.

Uzlaşma talebi ancak mükellef tarafından yapılabilir, vergi idaresi mükellefe uzlaşma talep edemez. Uzlaşma talebi iki farklı dönemde ancak bir defaya mahsus olmak üzere yapılabilir. Uzlaşma türleri tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olarak ikiye ayrılmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma VUK'un Ek 11'inci maddesinde tarhiyat sonrası uzlaşma ise Ek 1'inci maddesinde düzenlenmiştir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyat aşamasından önce, idare ile mükellef veya ceza muhatabı arasında tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalarda uzlaşılmasıdır¹⁴⁰. Bir başka deyişle, tarhiyat öncesi uzlaşma, inceleme süresince ve henüz tarh edilmemiş vergi, resim, harçlar ile bunlara bağlı fonlar için yapılabilmektedir¹⁴¹. VUK'un 20'nci maddesinde verginin tarhi, vergi alacağıının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari işlem olarak belirtilmiştir. O halde tarhiyat öncesi tanımı vergi dairesinden önceki aşamayı işaret etmektedir. Tarhiyat öncesi

¹⁴⁰ Mehmet ARSLAN, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s.293.

¹⁴¹ Şükrü KIZILOL/Zuhal KIZILOL, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s.235.

uzlaşmaya ancak ve yalnızca inceleme raporlarına dayanılarak yapılacak tarhiyatlar konu olabilmektedir¹⁴².

Mükellefler inceleme elemanınca tespit edilen matrah veya matrah farklarının tümü için uzlaşma talebinde bulunabilecekleri gibi bir kısmı için de bulunabilirler. Bu durumda tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporunda tespit edilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşmaya varılan vergi ve ceza miktarları belirtilir¹⁴³.

Tarhiyat sonrası uzlaşma; VUK'un Ek 1'inci maddesinde kavram olarak sadece uzlaşmadan bahsedilmiş, verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesinden sonra başvurulabilecek bir yol olduğundan Ek 11'inci maddede düzenlenen "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" kavramından esinlenilerek "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma" olarak adlandırılmıştır. Uzlaşma Yönetmeliği'nin¹⁴⁴ 4'üncü maddesinde yapılan tanımlarda uzlaşma tanımının tarhiyat sonrası uzlaşmayı ifade ettiği yer almıştır. Tarhiyat sonrası uzlaşma, bir vergi tarh edildikten veya ceza kesildikten sonra, ortaya çıkan uyuşmazlığın çözümlenmesi için gidilebilecek bir idari yoldur. Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin olarak kesilen vergi ziyai suçu girmektedir. Bu sebeple beyana dayalı olarak yapılan tarhiyatlar ile genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük suçlarına verilen cezalar tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına girmez¹⁴⁵.

Yukarıda da değindiğimiz üzere uzlaşma ancak mükellef tarafından talep edilebilecektir. Tarhiyat öncesi uzlaşma talebi doğrudan mükellef tarafından yapılabileceği gibi, mükellefin bilgisi haricinde yapılan vergi incelemelerinde denetim elemanının mükellefi uzlaşmaya daveti üzerine de gerçekleşebilir. Mükellefin vekil tayin etmesi durumunda, uzlaşma talebi ve uzlaşma görüşmelerinin yürütülmesi için vekilin avukat olması şart değildir¹⁴⁶. Uzlaşma talep eden mükellefin istemesi halinde uzlaşma görüşmeleri sırasında iştiğal ettiği iş itibariyle bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci 3568 sayılı Kanun'a göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu (mesela mali müşavir) bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma

¹⁴² Cevdet Okan BAHAR, "Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi ve Tarh Zaman Aşımının Son Üç Ayında Uzlaşma", **Vergi Dünyası**, Sayı:255, Kasım 2002, s.161.

¹⁴³ GİB- **Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma**, s.13.

¹⁴⁴ 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

¹⁴⁵ Uzlaşma Yönetmeliği, 03 Şubat 1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete, 2.Madde

¹⁴⁶ Metin TAŞ, **Vergi Yargısı**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005, s.10.

görüşmelerinde yalnızca görüş açıklayabilirler. Uzlaşma görüşmeleri sonucunda düzenlenecek tutanaklara imza atamazlar¹⁴⁷.

379 Sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile uzlaşmaya katılacak profesyoneller ile ilgili olarak düzenleme yapılmıştır¹⁴⁸. Meslek mensupları¹⁴⁹ ile avukatların uzlaşma görüşmelerine katılabilmelerinin hukuki bir belgeye dayandırılması ve söz konusu belgelerin aslı veya onaylı bir suretinin uzlaşma görüşmesi sırasında komisyona ibraz edilmesi uygun görülmüştür¹⁵⁰.

Nezinde inceleme yapılan mükellefler incelemenin başlangıcından inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler. İnceleme elemanlarınca yapılacak “uzlaşmaya davet” hallerinde ise, davet yazısının mükellefe tebliğinden itibaren en geç on beş gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilir. Ancak incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve talepte bulunmaya davet edilmez¹⁵¹.

Tarhiyat sonrası uzlaşma talebinin ise vergi veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içinde yapılması şarttır. Tarhiyat öncesinde talep inceleme elemanlarına veya inceleme elemanlarının bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlıklarına yapılırken tarhiyat sonrasında yetkili uzlaşma komisyonuna veya mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine yapılır.

Yetkisiz komisyona başvuruda bulunulması durumunda da, Danıştay, bu komisyona başvuru tarihinin yetkili komisyona başvuru tarihi olarak değerlendirilmesi gerektiği yönünde değerlendirme yapmaktadır¹⁵².

¹⁴⁷ Doğan ŞENYÜZ, **Vergi Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005, s.163.

¹⁴⁸ 05.01.2008 tarih ve 26747 sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.

¹⁴⁹ Meslek mensupları kavramı 3568 sayılı Yasa’ya göre ruhsat almış Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ile Yeminli Mali Müşavirleri ifade etmektedir.

¹⁵⁰ Mustafa ALPASLAN, “Avukat Ve Mali Müşavirlerin Uzlaşma Komisyonlarında Temsil Sorunu ve Uzlaşma Görüşmelerinde İbrazı İstenilen Vekaletname İbrazı Hakkında Genel Tebliğ Neler Getiriyor?”, **Mali Pusula**, Şubat 2008, Yıl 4 Sayı 38, s.32-33.

¹⁵¹ GİB- Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma, s.10.

¹⁵² TAŞ, a.g.e, s.112.

1.7.5.1. Uzlaşma Komisyonları ve Yetki Sınırları

Cezalı tarhiyata muhatap olan vergi mükellefinin uzlaşma talebi neticesinde yapılacak uzlaşmalarda alacaklı vergi idaresi uzlaşma komisyonları tarafından temsil edilir. Uzlaşma Komisyonların teşkiline ve yetkilerine aşağıda değinilmiştir.

1.7.5.1.1. Merkez İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Komisyonların Teşkili

Merkez inceleme elemanlarınca, devamlı çalışma yerlerinde yapılan incelemeler için kurulacak uzlaşma komisyonu; incelemeyi yapanların kurul mensubu merkez inceleme elemanları olması halinde, ilgili Kurul Başkanlıklarınca belirlenecek biri başkan olmak üzere üç merkezi inceleme elemanından, incelemeyi yapanların Gelirler Genel Müdürlüğü¹⁵³ merkez inceleme elemanları olması halinde, ilgili genel müdürlükçe tespit edilecek biri başkan olmak üzere üç merkez inceleme elemanından oluşur¹⁵⁴.

1.7.5.1.2. Mahalli İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Komisyonların Teşkili

Vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde vergi denetmenlerince yapılan incelemelerde uzlaşma komisyonu; vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün veya vergi denetmeninin başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri ve/veya vergi denetmenlerinden oluşur. Diğer mahalli vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemelerde komisyon; vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen müdürler ve/veya vergi dairesi müdürlerinden oluşur. İncelemeyi yapanın ilgili vergi dairesi müdürü olması hâlinde, vergi dairesi başkanı, ilgili vergi dairesi müdürü yerine bir başka vergi dairesi müdürünü veya müdürü komisyon üyesi olarak belirler.

¹⁵³ 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 33'üncü maddesi gereğince Gelirler Genel Müdürlüğüne yapılmış olan atflar ilgisine göre Gelir İdaresi Başkanlığına yapılmış sayılır.

¹⁵⁴ Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği-Madde 5., 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde vergi denetmenlerince yapılan incelemelerde uzlaşma komisyonu, defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında, defterdar tarafından belirlenen iki vergi denetmeninden oluşur. Herhangi bir nedenle toplantıya katılamayacak olan üyenin yerine, defterdarın belirleyeceği gelir müdürü veya vergi dairesi müdürü veyahut bir vergi denetmeni iştirak eder. Diğer mahalli vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemelerde komisyon; defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında, gelir müdürü ile ilgili vergi dairesi müdüründen oluşur. İncelemeyi yapanın ilgili vergi dairesi müdürü olması hâlinde defterdar, ilgili vergi dairesi müdürü yerine bir başka vergi dairesi müdürünü veya vergi denetmenini komisyon üyesi olarak belirler¹⁵⁵.

1.7.5.1.3. Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili

İncelemeyi yapan merkez inceleme elemanının bağlı olduğu ekip veya grup başkanının gerek gördüğü hallerde ve talebi üzerine, incelemeyi yapanın mensup olduğu kurul veya genel müdürlük, uzlaşmayı bölgesel düzeyde yaptırabilir. Bölgesel düzeyde yapılacak uzlaşmalarda, komisyon üyeleri ilgili kurul veya genel müdürlükçe belirlenir¹⁵⁶.

1.7.5.1.4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili

Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için üçer kişilik vergi dairesi uzlaşma komisyonları, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ile Merkezi Uzlaşma Komisyonu kurulur¹⁵⁷.

- 1. Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu:** Vergi dairesi müdürlüklerinde, vergi dairesi müdürünün başkanlığında müdür tarafından belirlenecek bir müdür yardımcısı ve bir gelir uzmanı veya şeften; bağlı vergi dairelerinde ise malmüdürünün başkanlığında gelir şefi ve memurundan oluşur. Vergi dairesi müdürlüklerinde, müdür yardımcısı veya şef bulunmaması hâlinde komisyonda bunların yerine

¹⁵⁵ Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği-Madde 6.

¹⁵⁶ Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği-Madde 7.

¹⁵⁷ Uzlaşma Yönetmeliği-Madde 6.

görev yapanlar; malmüdürlüklerinde ise gelir şefi bulunmaması hâlinde yerine gelir şefliği memurlarından birisi üye olur.

2. **Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu:** Vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde kurulan bu komisyon, defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen oluşur.
3. **Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu:** Vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri ve/veya müdürlerden veya vergi dairesi müdürlerinden oluşur.
4. **Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu:** Vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonları ile defterdarlık uzlaşma komisyonlarının uzlaşma yetkisini aşan, ancak merkezi uzlaşma komisyonuna ilişkin yetki sınırının altında kalan uzlaşma taleplerinin incelenmesi için kurulan bu komisyon, gelir idaresi başkanı tarafından belirlenen gelir idaresi başkan yardımcısı veya gelir idaresi daire başkanlarından birinin veya bir hukuk müşavirinin başkanlığında, gelir idaresi daire başkanı ve/veya grup başkanları ve/veya hukuk müşavirleri ve/veya müdürlerden oluşur. Gerekteğinde birden fazla vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu kurulabilir. Bu komisyonların kurulacağı yerler, yetki alanları, kimlerden oluşacağı ve sekreteryaya hizmetlerinin kimler tarafından yürütüleceği Gelir İdaresi Başkanlığı'nca belirlenir.
5. **Merkezi Uzlaşma Komisyonu:** Mahalli uzlaşma komisyonlarına tanınan yetki sınırlarını aşan vergi, resim ve harçlarda uzlaşmak üzere kurulan merkezi uzlaşma komisyonu, gelir idaresi başkanının başkanlığında, bir gelir idaresi başkan yardımcısı ve gelir yönetimi daire başkanından oluşur.

1.7.5.1.5. Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri

Maliye Bakanlığı, uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarlarını belirlemeye yetkilidir. Ancak, uzlaşılacak vergi zıya cezasının miktarını belirleme hususunda Maliye Bakanlığı'na verilmiş bir yetki bulunmamaktadır. Bu sebeptendir ki, uzlaşma komisyonu ceza konusunda herhangi bir sınırlama olmadan uzlaşmaya varabilmektedir¹⁵⁸.

¹⁵⁸ Turgut CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001,s.264.

Tarhiyat sonrası uzlaşmada uzlaşmaya konu tutarlar yetkili komisyonu belirlemektedir. Uzlaşma komisyonları yetki sınırlarına göre; yukarıda belirtilen vergi dairesi uzlaşma komisyonları, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ile merkezi uzlaşma komisyonu olarak belirlenmiştir. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı dışındaki vergi dairesi başkanlıkları, bünyelerinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarının tespiti bakımından dört gruba ayrılmıştır.

- I'inci Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları: Ankara, İzmir
- II'nci Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları: Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin
- III'üncü Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları: Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ
- IV'üncü Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları: Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak

Uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarının tayini hususunda Maliye Bakanlığı (il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için İçişleri Bakanlığı) yetkili kılınmıştır. Maliye Bakanlığı'na tanınan bu yetkiye dayanılarak uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarları genel tebliğler ile belirlenir. Uzlaşma komisyonlarının uzlaşma konusu yapabilecekleri vergi miktarları son olarak, 352 sıra numaralı VUK Genel Tebliği¹⁵⁹ ile tespit edilmiştir¹⁶⁰.

356 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nin¹⁶¹ "C-Uzlaşma Komisyonlarının Yetkisi" başlıklı bölümünde, il merkezlerinde (büyükşehir belediyesi bulunan illerde büyükşehir mücavir alan sınırları içinde) bulunan vergi daireleri bünyesinde kurulan vergi dairesi uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları yeniden belirlenmiştir. Ancak, İstanbul ilinin tamamı ile diğer illerin il merkezi dışındaki vergi daireleri (bağlı vergi daireleri dahil) için 352 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile belirlenen tutarlar geçerli olmaya devam edecektir. Ayrıca 360 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'ne¹⁶²

¹⁵⁹ 352 sıra nolu VUK Genel Tebliği 15.11.2005 tarih ve 25994 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁶⁰ GİB- Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma, s.25.

¹⁶¹ 356 sıra numaralı VUK Genel Tebliği 23.02.2006 tarih ve 26089 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁶² 360 sıra numaralı VUK Genel Tebliği 11.07.2006 tarih ve 26225 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

göre; vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerdeki vergi dairesi uzlaşma komisyonlarının 352 ve 356 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile belirlenen yetki sınırlarını aşan uzlaşma talepleri, defterdarlık uzlaşma komisyonunca; defterdarlık uzlaşma komisyonunun yetki sınırını (50.000,00 YTL) aşan uzlaşma taleplerinden, 750.000,00 YTL'ye kadar olan uzlaşma talepleri vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonunca; bu komisyonun yetki sınırını aşanlar ise merkezi uzlaşma komisyonunca incelenip sonuçlandırılacaktır.

372 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nde¹⁶³ vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ile uzlaşma komisyonunun uzlaşabilecekleri vergi miktarına ilişkin yetki sınırı 2.000.000,00 YTL olarak belirlenmiştir. Bu sınırın üzerindeki uzlaşma talepleri ise merkezi uzlaşma komisyonunca incelenip sonuçlandırılacaktır.

1.7.5.2. Uzlaşmanın Müzakeresi ve Sonuçları

Uzlaşmanın usulü teşkil şartları uzlaşma yönetmeliklerinde belirtilmesine karşın uzlaşmanın maddi yönü konusunda bir belirleme yapılmıştır. VUK'un 3'üncü maddesinde vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olduğu belirtilmiştir. Kanun'un 134'üncü maddesinde ise vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır. O halde hata ile ilgili kısımlar hariç olmak üzere verginin aslında uzlaşma yapılması söz konusu değildir.

Vergi hatası, haksız yere fazla veya eksik vergi alınması sonucunu doğuran yanlış bir işlemdir. Yalnızca hesap hatasının ya da vergilendirme hatasının yapılmış olması hatanın düzeltilmesi için yeterli bir neden değildir. Hatalardan dolayı fazla ya da eksik vergi istenmesi veya alınması gerekmektedir¹⁶⁴. Mükerrer verginin unsurları, aynı dönemde, aynı matrahtan, aynı verginin alınmış olmasıdır¹⁶⁵. VUK'un 116 ve devamı maddeleri gereğince vergi hatası uzlaşma olsun olmasın düzeltilmek zorundadır. Vergilendirmede düzeltme, vergi hatalarının yargı mercilerine gidilmeksizin hatayı yapan vergi dairesince ortadan kaldırılmasına yönelik idari bir

¹⁶³ 372 sıra numaralı VUK Genel Tebliği 10.05.2007 tarih ve 26518 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁶⁴ Yılmaz ALİEFENDİOĞLU, *Türk Vergi Sistemi'nde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj)*, Ankara, 1975, s.49.

¹⁶⁵ Selahattin TUNCER, *Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*, Ankara, 1974, s.28.

işlemdir¹⁶⁶. VUK'un ek 1 ve izleyen maddeleri kapsamında uzlaşılan bir konuda, uzlaşma tutanağının imzalanmasının sonrasında Kanun'un 116,117 ve 118'nci maddeleri kapsamında vergi hatasının gerçekleştiğinin tespit edilmesi durumlarında, bu hataların düzeltilmesi mümkün görülmelidir¹⁶⁷.

Uzlaşma mevzu edilmiş, üzerinde uzlaşılmış ve uzlaşma görüşmeleri sırasında mezkur hatanın dikkate alınmamış olması lazımdır. Benimsenen uygulamada, kısmi vergi hatası taşıyan tarhiyatlar dışında, vergi kanunlarının mevcut hükümleri karşısında hiç yapılmaması gerektiği halde yapılmış olan ve uzlaşma yolu ile kesinleşmiş bulunan tarhiyatların düzeltme zamanaşımı içerisinde düzeltilmesi söz konusudur¹⁶⁸.

Uzlaşma neticesinde üç ayrı durum ortaya çıkabilir. Bunlar:

1- Uzlaşmanın Gerçekleşmesi

Mükellef ile komisyon vergi ve ceza tutarları üzerinde anlaşığı takdirde uzlaşma tutanağı düzenlenir. Gerek tarhiyat öncesi gerekse tarhiyat sonrası uzlaşmalarda tutanak düzenlenir ve bir örneği mükellefe veya vekiline tebliğ edilir. Tutanak, vergi ve cezaların ödeme sürelerinden önce mükellefe tebliğ edilirse kanuni ödeme sürelerinde, ödeme süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilirse tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenir. Uzlaşılan tutarlar kesin olup mükellef tarhiyata karşı artık dava açamaz.

2- Uzlaşmanın Temin Edilememesi

Mükellef uzlaşma talep etmesine karşın, uzlaşma günü davetiyesi bildirmiş olduğu adrese tebliğ edilmezse veya tebligata rağmen mükellef uzlaşma günü gelmez ise, uzlaşma tutanağını imzalamaz veya ihtiraz-i kayıtla imzalamak isterse uzlaşma temin edilememiş sayılır. Bu durumda mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı ortadan kalkar. Tutanak düzenlenir ve bir örneği mükellefe veya vekiline verilir.

¹⁶⁶ Harun DUMLU, "Vergi Hatalarını Düzeltme ve Şikayet Yolu", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı:380, 15.11.2002, s.62.

¹⁶⁷ Harun KAYNAK, "Uzlaşma Sonuçları Kesin Midir?", **Vergi Dünyası**, Yıl 27, Sayı 313, Eylül 2007, s.88

¹⁶⁸ Süleyman GÜÇLÜ, "Hatalı Uzlaşmalar Hakkında", **Vergi Sorunları**, Sayı 225, Haziran 2007, s.39.

3- Uzlaşmanın Gerçekleşmemesi

Mükellef ile vergi idaresi uzlaşmadığında düzenlenen tutanağa komisyonun nihai teklifi yazılır ve tutanağın bir örneği mükellef veya vekiline verilir. Tarhiyat öncesi uzlaşmada uzlaşmanın temin edilememesi veya gerçekleşmemesi halinde vergi dairesi, inceleme raporunda önerilen matrah veya matrah farkı üzerinden gerekli tarh işlemini yapar ve mükellefe vergi/ceza ihbarnamesi ile tebliğ eder. Tebliği alan mükellef, tarhiyata karşı tebliğ tarihini takip eden 30 gün içerisinde yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir. Mükellef, tebliğ tarihini takip eden 30 günlük dava açma süresi içinde dilerse VUK'un 376'ncı maddesinde yer alan cezalarda indirim hükmünden yararlanabilir. Tarhiyat sonrası uzlaşmada ise mükellef, uzlaşmanın sağlanamadığını gösteren tutanağın tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir. Bu durumda dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise, bu süre tutanağın tebliğinden itibaren 15 gün uzar.

1.7.6. Terkin

Terkin, kanunda öngörülen şartların meydana gelmesi halinde cezaların Maliye Bakanlığı'nca kısmen veya tamamen ortadan kaldırılmasıdır. Terkin, cezalar yanında vergilerin de ortadan kaldırılması sonucu doğuran bir müessesedir¹⁶⁹.

Vergi borcunu sona erdiren nedenler arasında incelenen, aynı zamanda vergi cezalarını da kaldıran nedenlerden biridir(VUK madde 115, AATUHK madde 105, 106). VUK'un mükerrer 115'inci maddesinde düzenlenen tahakkuktan vazgeçme de aynı kapsamda düşünülebilir¹⁷⁰.

Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları Maliye Bakanlığı'nca zararla orantılı olarak terkin edilir. Burada bahsedilen varlıklar yükümlünün toplam varlıklarıdır. Yalnızca afete uğrayan malları değildir. Örneğin, mağazası yanan yükümlünün toplam varlıklarının üçte birini kaybetmesi durumunda yalnızca mağazadan kaynaklanan vergi borçları

¹⁶⁹ ŞENYÜZ, **Vergi Ceza Hukuku** , s.140.

¹⁷⁰ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s. 221.

ve cezaları terkin edilir. Mağaza tümüyle yok olsa dahi, değeri yükümlünün mal varlıkları toplamının üçte birinden az ise vergi borçlarında terkin yapılmaz¹⁷¹.

1.7.7. Af

Geniş anlamı ile af, suça ait olayların unutulmasına yönelik bir işlemdir. Hemen hemen tüm ceza yasalarının kapsamına giren af ceza hukuku bakımından kamu davasını ve cezayı düşüren bir sebep olarak tanımlanabilir. Veyahut devletin ceza vermek hakkını kullanmaktan vazgeçmesi demek olduğundan, hem kamu davasını hem de cezayı düşüren bir sonuçtur. Diğer bir tanım da şöyledir; genel af kavramı etimolojik anlamda unutma amacına yönelik, suçu, suçluluğu ve cezayı kaldıran bir işlemdir¹⁷².

Mali affın tanımı ceza hukukunda ve vergi hukukunda yapılmamıştır. Af ile ilgili hükümler Türk Ceza Kanunu'nda yer almaktadır. VUK'da vergi affı ile ilgili hükümler bulunmamaktadır. Ancak vergi ve cezaların affı bir yasaya dayanılarak yapıldığından af ile ilgili düzenlemeler ayrı yasalarda yapılmıştır. Mali affı vergi yasalarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan yaptırımların ortadan kaldırılması şeklinde tanımlayabiliriz. Başka bir tanımla mali af ya da vergi affı, devletin çıkardığı bir yasayla alacak hakkından vazgeçerek kamu alacağının ortadan kaldırılmasıdır¹⁷³.

Hukuk sistemimizde çeşitli zamanlarda çıkartılan kanunlar ile cezaların affı yoluna gidilmiştir. Vergi cezalarının affı da bazen bu kanunların kapsamı içine alınmış, bazen de ayrı kanunlarla gerçekleştirilmiştir. Af yetkisi kaynağını Anayasa'dan alır. Anayasamızın 73'üncü maddesinde "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur değiştirilir ve kaldırılır." Hükmü yer almış ve TBMM'nin görev ve yetkilerini düzenleyen 87'nci madde de ise meclisin kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak yetkisine sahip olduğu belirtildikten sonra, ilerleyen kısımlarda genel ve özel af ilanına karar vermeye yetkili olduğu da ayrıca

¹⁷¹ Kazım YILMAZ, **Türk Vergi Hukuku**, Ce-Ka Yayınları, Ankara 2002, s.52.

¹⁷² Fikret SAYAR, "1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları", **Vergi Dünyası**, Eylül 1987, 73. Sayı, s.61.

¹⁷³ Recep NARİNOĞLU, "1923 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları Kapsamları ve Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları**, 1991, 5.Sayı, s.26.

belirtilmiştir. Bu durumda mali af çıkarma yetkisi Türkiye Büyük Millet Meclisi'ndedir¹⁷⁴.

Türkiye'de 1923 yılından sonra çıkartılan vergi afları şunlardır:

- 1) 5 Ağustos 1928 gün ve 145 sayılı Elviyeyi Selased Vergilerin Sureti Cibayetine Dair Kanun
- 2) 2385 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu Geçici Madde
- 3) 4 Temmuz 1934 gün ve 2566 sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun
- 4) 29 Haziran 1938 gün ve 3586 sayılı Arazi Vergisinin 1935 Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanun
- 5) 15.3.1944 gün ve 4530 sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun
- 6) 21.1.1947 gün ve 5050 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun
- 7) 21 Ocak 1947 gün ve 5240 sayılı Götürü Olarak Alınan Nebati Yağ Muamele Vergileri Cezalarından Tahsil Edilemeyen Kısımının Alınmaması Hakkında Kanun
- 8) 26 Ekim 1960 gün ve 113 sayılı Af Kanunu
- 9) 28.2.1961 gün ve 281 sayılı Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun
- 10) 23.02.1963 gün ve 218 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
- 11) 13.6.1963 gün ve 252 sayılı Spor Kulüplerinin Oyunculara ve Karşı Kulüplere Şimdiye Kadar Ödenmiş Bulunan Transfer Ücretleri ve Teşvik Primlerinden Oluşan Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun
- 12) 5 Eylül 1963 gün ve 325 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun
- 13) 16 Temmuz 1965 gün ve 691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İletmelerin Bir Kısım Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun
- 14) 3 Ağustos 1966 gün ve 780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun

¹⁷⁴ Hasan YALÇIN/Arif BAŞER, "Türkiye'deki Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri", **Vergi Dünyası**, 1996,173. Sayı, s.105.

- 15) 28 Şubat 1970 gün ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun Geçici Maddesi ile Getirilen Vergi Affı
- 16) 15 Mayıs 1974 gün ve 1803 sayılı Cumhuriyetin 50.Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
- 17) 20 Mart 1981 gün ve 2431 sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun
- 18) 22 Şubat 1983 gün ve 2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun
- 19) 4 Şubat 1985 gün ve 3239 sayılı Kanun (4'üncü madde)
- 20) 03 Aralık 1988 gün ve 3505 sayılı Kanun (Geçici 1'inci Madde)
- 21) 28 Aralık 1988 gün ve 3512 sayılı Kanun Kapsamında Vergi Affı
- 22) 14 Haziran 1989 gün ve 3571 sayılı Kanun Çerçevesinde Af Uygulaması
- 23) 15 Aralık 1990 gün ve 3689 sayılı Kanun (Geçici 1'inci Madde)
- 24) 21 Mart 1992 gün ve 3787 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun
- 25) 22 Temmuz 1998 gün ve 4369 sayılı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (54'üncü madde -GVK Geçici 45,47,48'inci maddeleri)
- 26) 7 Mart 2002 gün ve 4746 sayılı Kanun Kapsamında Vergi Affı
- 27) 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu¹⁷⁵
- 28) 5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü ile Tahsili Hakkında Kanun¹⁷⁶

Mali af çıkartmanın temel gerekçeleri vardır. Ceza hukukunun temel ilkelerinden birisi olan ve Türk Ceza Kanunu'nun " Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz" kuralının suni sonuçlar olarak nitelendirilebilecek olan ekonomik ve mali sonuçlar bakımından da uygulanması bazı haklı sayılmayacak sonuçlara yol açabilmektedir. Vergi cezaları af edilirken bu uygulamanın olumsuz etkileri de kısmen bertaraf edilmektedir. Ülkemizde yasa koyucuyu vergi cezalarının affına yöneltten başka bir etken de vergi incelemelerinin çok sınırlı olması ve bu nedenle

¹⁷⁵ Birol KOVANCILAR/Güneş Çetin CERAN, "Dünyada ve Türkiye'de Vergi Afları", **Vergi Sorunları**, Sayı 228, Eylül 2007,s.147-158.

¹⁷⁶ 27.02.2008 tarih ve 26800 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili Hakkında Kanununun 1., 2., 3., 4. ve 5. maddeleri af niteliğinde düzenlemelerdir. Kanunlar dışında 6183 sayılı Kanun'un 400 ve 414 sayılı Tahsilat Genel Tebliğlerinde de af benzeri düzenlemeler yapılmış ve uygulanmıştır.

etkin bir vergi denetiminin olmamasıdır. Etkin bir vergi denetimi sağlanıncaya ve buna paralel olarak ülke düzeyinde vergi ahlakı yerleşinceye kadar belirli olmayan zamanlarda vergi affı yasaları çıkartılması uygun görülmektedir. Ayrıca vergi cezalarının affı ile genel ceza hukukunda güdülen amaçların yanı sıra vergi aslının zamanında ödenmesi vergi idaresinin çalışma yükünün azaltılması ve idari yargı organlarında birikmiş olan vergi uyuşmazlıklarının miktarını azaltma amaçları da güdülmektedir¹⁷⁷.

Mali afların potansiyel vergi gelirleri üzerinde farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Af karşıtı guruplara göre vergi afları dürüst vergi mükellefleri tarafından devletin kendisini şimdiye kadar aldatanlara getirdiği bir imtiyaz olarak algılanabilir. Bu türde düşünen kişiler ister istemez dürüstlüğü bir getirisinin bulunmadığı düşüncesine kapılabilecek, gelecekteki davranışlarını yeniden gözden geçirebilecektir. Bu durum gelecekteki vergi kayıp ve kaçığının artması anlamına gelir. Öte yandan çıkarılan mali af toplumu gelecekte yeni bir mali af beklentisi içerisine sokacaktır. Hükümetler böyle bir beklentiyi kıramadıkları ölçüde gelecekteki vergi kayıp ve kaçaklarında artış meydana gelecektir.

Vergi aflarını savunan grup ise vergi aflarının potansiyel vergi gelirlerini artırıcı bir rol üstlenebileceği iddiasını taşımaktadırlar. Ancak bazı koşullar altında. Buna göre, vergi afları bir defaya mahsus olmalı en azından bunun böyle olduğu yolunda kamuoyu ikna edilmelidir. Öte yandan vergi aflarını müteakiben devletin vergi toplama yolundaki çabaları ciddi bir şekilde artırılmalı, devlet tarafından bu iş için ilave fonlar tahsis edilmeli, vergisel suçlara verilen cezalar yükseltilmelidir. Bunlar yapıldığı takdirde afların gelecekte olumlu katkısı olabilecektir.

Ekonomistlerce vergi aflarının potansiyel etkilerini saptamaya yönelik olarak yapılan çalışmalarda, yukarıda sıralanan lehte ve aleyhteki etkilerin büyük kısmında gerçeklik payı bulunduğu ortaya konmuştur. Buna göre vergi aflarını müteakiben mükelleflerin mali sisteme uyumunda genel olarak bir düşüş oluşmaktadır. Bu düşüş daha çok af öncesine vergilenme ile ilgili yükümlülüklerini az çok yerine getiren mükelleflerin tutumlarındaki değişimden kaynaklanmaktadır. Af öncesinde vergisel yükümlülüklerini tam olarak yerine getiren mükellefler ile hiç yerine getirmeyen mükellefler genellikle mali aflardan hiç etkilenmemektedir. Bu tür mükellefler için

¹⁷⁷ NARİNOĞLU, a.g.m., s.28.

afların olumlu ya da olumsuz bir etkisi yoktur. Öte yandan af beklentisi de vergilenme istencini önemli ölçüde azaltan faktörlerden birisidir. Bu olumsuz etki af sonrası devletin vergi toplama çabasını artırdığı ölçüde telafi edilebilecektir¹⁷⁸.

1.7.8. İndirim

Vergi cezalarının yasanın belirlediği koşullar çerçevesinde ödenmesi halinde mükelleflerin belirli indirimlerden yararlanması olanağı vardır. Bunlar VUK 376'ya göre; ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları, mükellef veya vergi sorumlusu, ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak veya 6183 sayılı Kanun'da belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse;

1. Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının üçte biri, indirilir¹⁷⁹.

Bu hükmün amacı, bir yandan vergi uyumsuzluklarını azaltmak, diğer yandan da verginin ve cezanın hazineye girme süresini kısaltmaktır¹⁸⁰. Ancak uzlaşma kapsamına giren vergi ziyayı cezalarında, uzlaşmada oluşan ortalama %90 indirim karşısında 376'ncı maddenin uygulama olanağı bulunmamaktadır. Uzlaşma kapsamına girmeyen 359'uncu maddedeki fiiller nedeniyle üç kat kesilen vergi ziyayı cezasının da mükellefin üzerine atılı suçu kabul etmiş sayılacağından indirim hükümlerinden yararlanılması pek muhtemel görünmemektedir. Bu madde genel olarak uzlaşma kapsamına girmeyen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında uygulanmaktadır. Özellikle usulsüzlük cezalarının dava açma maliyetinden daha düşük olması nedeniyle bu tür cezalarda usul ekonomisi açısından kesilen ceza haklı olsun olmasın indirimden yararlanmak daha anlamlı olarak ortaya çıkmaktadır.

¹⁷⁸ İbrahim YUMUŞAK, "Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi", **Vergi Dünyası**, Nisan 1997, 188. Sayı, s.40.

¹⁷⁹ SABAN, a.g.e., s. 346.

¹⁸⁰ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 222; ULUATAM/METHİBAY, s. 212.

1.8. Ehliyet Ve Sorumluluk

Toplumun her bireyinin ayrı bir kişiliği olmasının yanında bir arada yaşama iradesi bir otoritenin varlığını yani devletin varlığını zorunlu kılar. Devlet, toplumun tümünün bir araya gelmesi ile oluşan ancak her bireyinden ayrı bir kişiliğe sahiptir. Bir otorite altında bir arada yaşamanın gerektirdiği toplumsal yaşamla ilgili kural ve düzenlemelere kişilerin uyması, bir arada yaşamanın temel şartıdır. Bu kurallara aykırı davranışlar suç olarak kabullenilmekte ve bu suçu işleyen kişiye bir ceza öngörülmektedir.

Türk Medeni Kanunu'nun 8'inci maddesinde her insanın hak ehliyetinin varlığına işaret edilerek bütün insanların, hukuk düzeninin sınırları içinde, haklara ve borçlara ehil olmada eşit olduğu belirtilmiştir. Bir kimsenin kendi fiilleriyle hak edinip, borç altına girebilmesi için fiil ehliyetine sahip olması gerekmektedir. Fiil ehliyeti için kişinin ayırt etme gücüne sahip, 18 yaşını doldurmak, evlenmek veya mahkemece karar verilmek suretlerinden birisiyle ergin olması ve yaşının küçüklüğü yüzünden veya akıl hastalığı, akıl zayıflığı, sarhoşluk ya da bunlara benzer sebeplerden biriyle akla uygun biçimde davranma yeteneğinden yoksun olmaması gerekmektedir. Fiil ehliyeti aynı zamanda kanuni ehliyet olarak da adlandırılmaktadır.

Türk Medeni Kanunu'nda bir kişinin kendi fiilleriyle hak edinip, borç altına girebilmesi için fiil ehliyeti aranırken vergi hukukunda vergi sorumluluğu için fiil ehliyeti aranmamaktadır. Verginin mükellefi ile konusu arasında ilişkilere bağlı olarak vergi borcunun doğması, vergiyi doğuran olayın sonucunda meydana gelmektedir. Bu hukuki ilişkiye vergi ehliyeti denilmektedir¹⁸¹.

Vergi ehliyeti için hak ehliyetine sahip olmak yeterlidir. Nitekim VUK'un 9'uncu maddesinde mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyetin gerekli olmadığını belirtmiştir. Bu nedenle vergiyi doğuran olayla iradi veya gayri iradi bir ilişki kurmak, vergi yükümlüsü olmak için yeterlidir; çünkü vergi hukukunda ehliyetin temeli vergi ödeme gücüdür. Medeni hukuktaki fiil ehliyetine sahip olmayanlar vergiyi doğuran olayla ilişki içinde iseler vergi yükümlüsü olurlar¹⁸².

¹⁸¹ AKSOY, a.g.e., s.38.

¹⁸² ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e.,s.74.

Ceza ehliyeti ise ceza hukuku açısından, bir kişinin özünde kanunun suç saydığı fiili işleyen, kişinin cezalandırılması için gerekli niteliklerdir. Bu nitelikler sosyal, kültürel ve coğrafi nedenlerle ülkeler arasında farklılıklar gösterebilir. Niteliklerin değişmesi ülkenin ceza politikasına bağlıdır. Politika bazen suçun tekrar işlenmesini önlemek için kişinin vücut bütünlüğünü tehdit edecek şekilde bir uzvun kesilmesi veya hayatın sonlandırılması gibi çok sert cezalar öngörebilir. Elbette ki her cezanın amacı cezanın bağlandığı suçun işlenmesini önlenektir. Ancak suçlunun ıslah edilmesi ile toplumdan uzaklaştırılması arasındaki politika tercihlerine göre cezalar sertleşebilmekte veya yumuşatılabilmektedir.

Türk Ceza Hukuku politikasını suçluyu ıslah etme ve topluma tekrar kazandırma olarak kabul edebiliriz. Nitekim kanun koyucu 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun genel gerekçesinde maksadı aşar derecede ağır olan cezaların, suçlunun yeniden sosyalleştirilmesini engelleyici etki yaptığı muhakkak bulunduğundan, hürriyeti bağlayıcı cezaların genel alt ve üst sınırlarında ve belirli suçların cezalarının alt ve üst sınırlarında indirimler yapıldığını belirtmiştir.

Devletin en önemli gelir kaynağını oluşturan vergi gelirlerinin tahsilini güvence altına almayı amaçlayan, vergi gelirlerindeki kaybının en aza indirilmesi ve vergide adaletin sağlanması açısından önem arzeden "Sorumluluk Müessesesi" Türk Vergi Hukuku'nda yaygın bir şekilde uygulanmaktadır. Türk Vergi Hukuku'nda sorumluluk, vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişilerin vergilendirmeye ilişkin maddi veya şekli yükümlülüklerin vergi kanunları gereğince yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine karşı muhatap tutulmalarını bazı durumlarda asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlıklarından ödemelerini ifade etmektedir¹⁸³.

Ceza sorumluluğu için; suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi suretiyle kasıt diğer bir ifade ile serbest irade¹⁸⁴ ile, eylemin suç olup olmadığını anlayabilme, iyiyi kötüden ayırma yeteneğine sahip olma yani temyiz yeteneğine¹⁸⁵ sahip olarak, suçun kişinin kendi eylemi sonucunda

¹⁸³ Mustafa Ali SARILI, Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, Kazancı, İstanbul 2004, s.212.

¹⁸⁴ 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Madde 21 (Resmi Gazete: 12.10.2004-25611).

¹⁸⁵ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Madde 31: Yaş Küçüklüğü, Madde 32: Akıl Hastalığı, Madde 33: Sağır Dilsizli, Madde 34: Geçici Nedenler, alkol veya uyuşturucu madde etkisinde olma gibi hallerde.

olması¹⁸⁶ ve doğal olarak eylemde kişinin kuralı ihlal ederek kusurlu olması gerekmektedir.

1.8.1. Vergi Ceza Ehliyeti

Vergi cezası kavramı çalışmamızda VUK'da belirtilen cezalardan başka vergi kanunlarının yaptırım amaçlı uygulandığı her türlü ceza sonucu doğuran kamusal reaksiyon olarak kabul edilmektedir.

Vergi cezalarında aranacak ehliyet bakımından, VUK'un 359'uncu maddesinde belirtilen hürriyeti bağlayıcı cezalar için Türk Ceza Kanunu'nun 5'inci maddesi gereğince¹⁸⁷ ceza ehliyeti dikkate alınacaktır. Diğer taraftan vergi kanunlarına aykırı davranan vergi mükellefinin mamelekine uygulanacak cezalarda ise VUK'un 9'uncu maddesi gereğince hak ehliyeti yeterli görülecektir.

Vergi suçları, yapısı ve cezalandırma süreci itibariyle adli suçlar ve idari suçlar olmak üzere iki kategoriye ayrılabilmesine göre, suçlarda sorumluluğu da iki ayrı kategoride incelemek gerekir. Bu sebeple bu konu aşağıda önce adli suçlarda sorumluluk, sonra da idari suçlarda sorumluluk başlıkları altında ayrı ayrı incelenecektir.

1.8.2. Adli Vergi Suçlarında Sorumluluk

Adli vergi suçları olarak adlandırılan kaçakçılık suçu ile vergi gizliliğine uymama ve yükümlünün özel işlerini yapma suçunda sorumluluk hükümleri TCK'ya göre belirlenmelidir. Ancak kaçakçılık suçu itibari ile VUK hükümleri, TCK'nın birinci kitabında yer alan konularda değişiklik yapıncaya kadar uygulanmaya devam etmiştir¹⁸⁸. Bu süre en geç 31.12.2006'dır. Bu tarihe kadar gerekli değişiklikler yapılacaktır¹⁸⁹.

¹⁸⁶ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu 20'nci maddesinde cezaların şahsiliği ilkesi yer almaktadır.

¹⁸⁷ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Madde 5 : Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.

¹⁸⁸ 5349 sayılı Türk Ceza Kanunu Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 17.05.2005 tarih ve 25819 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁸⁹ , Hasan Hüseyin BAYRAKLI, **Vergi Ceza Hukuku**, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, Afyonkarahisar 2006, s.79 vd.

1.8.2.1. Ceza Sorumluluğunun Kişiselliği

Modern ceza hukukunda cezalarda sorumluluk kişiseldir. TCK bunu şöyle hüküm altına almıştır. “Ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz (madde 20/1)”. Bu cümleden ortaya çıkan iki husus şöyledir: Birincisi, ceza sorumluluğundan söz edilebilmesi için öncelikle “kişi” olması gerekir. İkinci husus ise, bir başkasının fiili nedeniyle kişiyi sorumlu tutmamaktır. Bu konu çalışmamızın 1.2.4 Cezaların Şahsiliği İlkesi bölümünde detaylı olarak incelenmiştir.

Kişinin kendi işlemediği bir fiil nedeniyle sorumlu tutulması, kusur sorumluluğuna aykırılık teşkil eder. Bu ilke ceza sorumluluğunun da doğal bir sonucudur. Çünkü modern ceza hukuku, kusur sorumluluğunu benimsemiştir. Bir başkası suç fiilini işlemiş olsa bile, iştirak ve dolayısıyla faillik, yani bir başkasını suç aracı olarak kullanmak, bir başkasının suç fiilinden dolayı sorumlu tutulmak demek değildir. Çünkü hem iştirakte hem de bir başkasını suç aracı olarak kullanmada üçüncü kişinin suç oluşumunda illi bir değer taşıdığı görülmektedir. Dolayısıyla iştirak ve bir başkasını suç aracı olarak kullanmak bu başlığın dışında kalır¹⁹⁰.

Ceza sorumluluğunu düzenleyen hükümlerden biri de, işlediği fiilin suç olduğunu bilmeme halidir. İşlenmiş bir suç fiilinde çoğu zaman ileri sürülen hususlardan biri de “suç olduğunu bilmiyordum” savıdır. Bu konuda TCK “Kanunun Bağlayıcılığı” madde başlığı ile 4’üncü maddesinde bir düzenleme yapmıştır. “Ceza kanunlarını bilmemek mazeret sayılmaz. Ancak sakınamayacağı bir hata nedeniyle kanunu bilmediği için meşru sanarak bir suç işleyen kimse cezaen sorumlu olmaz”. Yeni TCK, 765 sayılı TCK’dan bir adım daha atarak, bilmemeyi hem sadece ceza yasasına özgülemiş, hem de kusur sorumluluğunun esasını oluşturan, kusur sorumluluğu açısından işlemiş olduğu fiili hukuk düzeninin kendisini haklı çıkaracak şekilde sakınamayacağı bir hata nedeniyle ve meşru sanarak bir suç işlemiş ise, bundan ceza sorumluluğunun olmadığını düzenlemiştir. Maddenin gerekçesinde de ifade edildiği gibi, fiilin suç olduğunu bilmeme kişinin sosyal durumu, bilgi birikimi ve eğitim durumu, mesleği ve uğraşı alanına göre bilip - bilmediğine hakim karar verecektir. Sakınamayacağı hata, fail bu hükmü bilebilmesi için gerekli özeni göstermiş olsa bile bilme olasılığının bulunmadığı hali ifade eder. Örneğin, çok uzun süren bir hastalık nedeniyle sosyal çevre ile ilişkilerinin kesik olması Türk

¹⁹⁰ BAYRAKLI, a.g.e., s.80.

konsolosluğunun bulunmadığı yabancı bir ülkede uzun süreli yaşaması buna örnek teşkil edebilir¹⁹¹.

Suç kavramı tanımlanırken ifade edildiği gibi, öncelikle sorumlu kişinin varlığı gerekir. Bu, bazı suçları işleyebilmek için sanığın taşınması gereken özelliğidir. Özellikle mahsus suçlarda bu husus kendini daha net bir şekilde gösterir. Vergi suçları da mahsus suçlar içerisinde yer alır. Kişi öncelikle vergi yükümlüsü ya da sorumlusu olmalı ki vergi zıyaı suçunu işleyebilsin.

Sorumlu kişinin, işlemiş olduğu fiilden sorumlu tutulabilmesi için taşınması gereken ikinci özellik suç fiilinden sorumluluk yeteneğidir. Kısaca isnat kabiliyetidir. Burada ifade edilmek istenen şey, işlemiş olduğu fiilin, suç failine atılabilmesi, ondan sorumlu tutulabilmesidir¹⁹². Failde aranan üçüncü özellik ise, failin suç fiilini işlerken kusurlu hareket etmesidir. Buna da kısaca “kusurluluk” denilmektedir.

İsnat kabiliyeti, bir fiilin bir kişiye yüklenebilmesi için failde bulunması gereken niteliklerin tümüdür¹⁹³. İsnat kabiliyeti, iyi ile kötüyü, doğru ile yanlış ve haklı fiil ile haksız fiili birbirinden ayırt edebilme yetenekleridir. İsnat yeteneği, işlenmiş olan fiili suç saymanın ve ona bir ceza vermenin alt yapısında yer alan mantığı kavrayabilme yeteneğidir. Cezadan beklenen amaç, işlenmiş olan fiilin toplum nezdinde iyi karşılanmadığı, bu fiili işleyenlere verilecek yaptırımlarla o kişinin uslandırılması, diğer kişilere örnek olması dolayısıyla toplum düzeninin sağlanmasıdır. Bunu kavrayamayacak kişiye ne kadar ceza verilirse verilsin, istenilen toplum düzeni sağlanamaz. Örneğin, akıl hastası bir kişiyi hapsederseniz veya suç işlemiş 8 yaşındaki bir çocuğu hapse atsanız, bundan beklenen anlamlı sonucu çıkarabileceğini düşünemeyiz. TCK’da bu bağlamda kişi hak ve özgürlüklerini korurken kamu düzen ve güvenini sağlarken (madde 1) suç faillerinde bazı eksiklikler var ise, bunları cezalandırmanın mantıklı olmayacağını düzenlemiştir. İsnat yeteneği kanunda tanımlanmamıştır. 765 sayılı TCK’da da düzenlenmemiştir. Ancak isnat yeteneğini ortadan kaldıran veya sınırlandıran nedenlere yer verilmiştir.

¹⁹¹ Ali PARLAR/Muzaffer HATİPOĞLU, **Ceza Sorumluluğunu Kaldıran veya Azaltan Nedenler**, Kazancı Yayınları, No: 192, İstanbul 2005, s.114., BAYRAKLI, s. 81.

¹⁹² Faruk EREM, **Hümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku**, C.I, İstanbul 1983, s.568.

¹⁹³ Timur DEMİRBAŞ, **Ceza Hukuku, Genel hükümler**, Ankara 2005, s.289.

TCK'da yer alan ve isnat yeteneğini etkileyen nedenler yaş küçüklüğü, akıl hastalığı, sağır ve dilsizlik, istenmeksizin gerçekleşen alkol ve uyuşturucu etkisinde olma veya geçici nedenlerle isnat yeteneğinin azaltılması olarak sayılmıştır.

1.8.2.2. Tüzel Kişi Suçlarında Sorumlular

Tüzel kişiler, toplumsal yaşamın gerekli kıldığı amaç birlikleridir. Bunlar, bireylerin dağınık olan güçlerini bir araya getirmek, bireyüstü amaçları gerçekleştirmek, düşünce akımlarını örgütlendirmek, bireylerin toplumsal yaşayış içindeki yerlerini ve grup çıkarlarını pekiştirmek işlevini görürler. Tüzel kişilerin hukuki niteliğini açıklayan çeşitli görüşler ileri sürülmüştür. Bunlar başlıca, varsayım teorisi, gerçeklik teorisi ve soyutlama teorisidir¹⁹⁴.

Varsayım (farazi kişilik, fiksiyon) teorisine göre, sadece gerçek kişiler hak sahibi olabilirler. Ancak pratik gereksinimlerin giderilebilmesi amacıyla, hukuk düzeninin bazı yapay varlıklara da kişilik tanınması söz konusu olur. İşte bu nedenle yaratılan tüzel kişi, sosyal bir gerçeklik olmadığından, fiil ehliyetine sahip olamaz. Ancak, yasal temsilcileri tarafından yapılan işlemler, fiil ehliyeti bulunmayan gerçek kişileri nasıl bağlıyorsa, fiil ehliyeti bulunmayan tüzel kişilerin temsilcilerinin veya yöneticilerinin yaptığı işlemlerin de tüzel kişileri bağlaması mümkündür. O halde, fiil ehliyetine sahip bulunmayan tüzel kişiler, hukuki işlemlerini temsilci aracılığıyla yapabilirler. Temsil sadece hukuki işlemlerde söz konusu olduğundan, tüzel kişiler ancak temsilcilerinin yapmış oldukları hukuki işlemlerle bağlı tutulabilirler. Bunları haksız fiillerden dolayı sorumlu kılmak olanaksızdır.

Sosyolojik verilere dayanan *gerçeklik teorisine* göre, aslında hak ehliyetini ve kişiliği tanıyan ve veren yine hukuk düzenidir. Ancak, tüzel kişilerde kişilik yapay olarak yaratılmış bir varlığa değil, olaylar alanında kendisini ortaya koymuş bulunan ve sosyal bir olgu olarak gerçekte var olan bir varlığa verilmektedir. Zira tüzel kişiler de gerçek kişiler gibi bir gerçekliktir. Ancak insandan farklı olarak sosyal bir gerçekliktir. Tüzel kişinin organlarının yaptığı işlemler, doğrudan doğruya tüzel kişiyi bağlar. Organın fiillerinden dolayı da tüzel kişi sorumludur.

¹⁹⁴ Nur CENTEL/Hamide ZAFER/ÖZLEM ÇAKMUT, **Türk Ceza Hukukuna Giriş 5237 sayılı Yeni Türk Ceza Kanunu İle İlgili Mevzuata Göre Yenilenmiş ve Gözden Geçirilmiş**, İstanbul 2006, s.240; Ayrıntılı bilgi için bkz. Ergun ÖZSUNAY, **Medeni Hukukumuzda Tüzel Kişiler**, İstanbul 1982, s. 47 vd.

Soyutlama teorisi ise varsayım ve gerçeklik teorilerinin bulgu ve sonuçlarını birleştiren teoridir. Bu teoriye göre, tüzel kişiler doğal varlıklar olmayıp, insan aklının bir yaratmasıdır. Bununla beraber tüzel kişi, ne aklının bir ürünü ve ne de hayal gücünün bir varsayımıdır. Tüzel kişi, aslında var olandan çıkan soyutlamadır. Var olan şey, bir kişi ya da mal topluluğunun olaylar alanında yer almasıdır. İşte böyle bir soyutlama ile olaylar alanında yaşayan bu kişi ya da mal topluluklarına bir kişilik bahşedilmektedir. Bu teori kabul edilir ise, tüzel kişi bazı suçlardan sorumlu tutulabilir¹⁹⁵.

Ceza hukukunda tüzel kişilerin suç faili olarak cezalandırılmalarının mümkün olup olmadığı konusu üzerinde çok durulmuştur. Bir görüşe göre, tüzel kişinin organlarının kusuru, tüzel kişinin olarak kabul edilir¹⁹⁶, hukuken geçerli sözleşmeler yapabilen, hileli sözleşmeler de yapabilir ve cezalandırılabilir¹⁹⁷. Buna karşılık, suç sujesinin tüzel kişiler değil, ancak bireyler olabileceği, tüzel kişileri cezalandırmanın sonuçta suçlu kadar suçsuz olanı da cezalandırmak anlamına geleceği¹⁹⁸, tüzel kişilerin cezalandırılmayacağı, istisnaen para cezası verilebileceği ileri sürülmüştür¹⁹⁹. Bunun gibi, 765 sayılı eski Türk Ceza Kanunu'ndaki suç tanımlarında yer alan "her kim" veya "bir kimse" gibi deyimlerin, sadece gerçek kişileri anlattıkları söylenmiştir²⁰⁰.

Ceza hukukunda hareket yeteneğine ancak insan sahip olabileceğine göre, tüzel kişilerin hareket yeteneğinden söz edilemez. Tüzel kişiler açısından da yetkili organları olarak yine gerçek kişilerin hareket yeteneği vardır²⁰¹.

Tüzel kişilerin hareket yeteneğinden söz edilemeyeceğini kabul etmenin doğal sonucu ise, tüzel kişilerin ceza hukuku alanında suç faili sayılmamaları olmaktadır. Anayasa'da ceza sorumluluğunun kişiselliği ilkesine yer verilmiş olması da, (AY madde 38/6) tüzel kişilerin, organlarının işledikleri suçlardan dolayı cezalandırılmalarına olanak bulunmaması sonucunu doğurur. Ancak günümüzde

¹⁹⁵ CENTEL/ZAFER/ÇAKMUT, a.g.e., s.240 vd.

¹⁹⁶ Jürgen BAUMANN, **Strafrecht Allgemeiner Teil**, Bielefeld, 1974, s. 198-199. (CENTEL/ZAFER/ÇAKMUT, a.g.e., s.241.)

¹⁹⁷ CENTEL/ZAFER/ÇAKMUT, a.g.e., s.241, dipnot 39.

¹⁹⁸ CENTEL/ZAFER/ÇAKMUT, a.g.e., s.241, dipnot 40.

¹⁹⁹ Edmund MEZGER, **Strafrecht ein Lehrbuch**, Berlin München 1949, s.93 (CENTEL/ZAFER/ÇAKMUT, a.g.e., s.241.)

²⁰⁰ Turhan Tufan YÜCE, **Ceza Hukuku Dersleri I**, Manisa 1982, s. 203-204.

²⁰¹ CENTEL/ZAFER/ÇAKMUT, a.g.e., s.241.

tüzel kişilerin toplumsal ve ekonomik yaşama katılım boyutları göz önüne alındığında, bunlara karşı yaptırım uygulanması, kaçınılmaz olmaktadır. Nitekim, yasalarda tüzel kişilere karşı uygulanacak kapama, para cezası ödetme gibi çeşitli yaptırımlar öngörülmüştür.

Kanun koyucu, tüzel kişilerin suç faili olması yönündeki eğilimi yeni Türk Ceza Yasası ile izlememiş ve aşağıda görüleceği üzere, tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımının uygulanamayacağını, sadece güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımların uygulanabileceğini kabul etmiştir(TCK madde 20/2)²⁰².

Buna karşılık yeni eğilimler, tüzel kişilerin suç faili olmasını kabul etme yönünde gelişmiştir. Gerçekten, Avrupa Konseyince, ekonomik suçluluk konusunda etkili önlemler kapsamında, tüzel kişilerin ceza sorumluluğu üzerinde durulduğu ve tüzel kişilerin ceza sorumluluğuna ilişkin kurallara bazı hukuk sistemlerinde yer vermeye başlandığı görülmektedir. Bunlar arasında, 1994 tarihli Fransız Ceza Kanunu ile İngiltere, Kanada, Amerika Birleşik Devletleri ile Hollanda'daki düzenlemeler gösterilebilir²⁰³. Fransız Ceza Kanunu'nda, devlet dışındaki tüzel kişilerin ceza sorumluluğunun bulunduğu belirtilerek, yasanın çeşitli maddelerinde tüzel kişiler de suç faili olarak gösterilmektedir. Danimarka Ceza Kanunu'nda da tüzel kişilerin ceza sorumluluğu kabul edilmiştir. Bunun gibi, (yasalaşmamış olan) Türk Ceza Kanunu 1997 tasarısında da tüzel kişilerin ceza sorumluluğu kabul edilmişti. Tasarıya göre tüzel kişiler, kanunun ayrıca belirttiği hallerde, organ veya temsilcilerinin tüzel kişi yararına işledikleri suçlardan dolayı sorumlu olacaklardı. Bu sorumluluk, fiili işleyen kimsenin suçunu ortadan kaldırmayacaktı. Tüzel kişilere uygulanacak yaptırımlar da tasarıda gösterilmişti²⁰⁴.

Türk hukukunda tüzel kişilerin ceza sorumluluğu konusunda Mülga 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun yürürlükte olduğu dönemde yapılan değerlendirmeler ana çizgilerle belirtilecek olursa, şöyledir: Bir görüşe göre, Mülga Türk Ceza Yasası'nda tüzel kişilerin suç faili olabilecekleri ve ceza sorumlulukları konusunda her hangi bir hüküm yer almamıştır. Çalışma alanı, mali ekonomik ve sosyal alanlara ilişkin yasa hükümlerinde, tüzel kişiler için kapatma, fesih, faaliyetten men gibi yaptırımlar

²⁰² CENTEL/ZAFER/ÇAKMUT, a.g.e., s.242.

²⁰³ Sulhi DÖNMEZER/ Feridun YENİSEY, **Karşılaştırmalı Türk Ceza Kanunu ve 1997 Tasarısı, Gerekçeler**, İstanbul 1998, s.460.

²⁰⁴ CENTEL/ZAFER/ÇAKMUT, a.g.e., s.243. , Kabahatler Kanunu Madde 8- Organ veya Temsilcinin Davranışından Dolayı Sorumluluk, Madde 16- Yaptırım Türleri, Madde 36- Gürültü

öngörölmüştür. Bu yaptırımlar, gerçek anlamda ceza olmayıp, disiplinler veya idari nitelikte tedbirlerdir. Bu yaptırımlar yanında, tüzel kişinin organlarına verilecek cezalar kuşkusuz gerçek cezadır. Hatta, tüzel kişiler hakkında uygulanan bu idari ve disiplinler nitelikteki yaptırımlara yargı organları tarafından karar verilmiş olması bile, bu yaptırımların hukuki niteliklerini değiştirmez. Belirtilen bu hükümler içinde bazen para cezasından da söz edilmektedir. Ancak, bu para cezaları gerçek anlamda suç olmayan fiiller karşılığında öngörülmektedir. Bu nedenle gerçek para cezası oldukları söylenemez. Dolayısıyla bu hükümler, tüzel kişilerin ceza sorumluluğunun benimsendiğini ve bu sıfatla ceza verildiğini göstermez²⁰⁵.

Öğretide, tüzel kişilerin suç faili olması, ceza sorumluluğunun bulunması eleştirilerek, bunun cezaların şahsiliği ilkesine aykırı olduğu ileri sürölmüştür. Bu görüşe göre, tüzel kişiliğın kendine özgü bir iradesi olmadığı gibi, kendiliğinden nedensel değer taşıyan bir eylem gerçekleştirmesi olanağı da yoktur. Bu açıdan, tüzel kişi suç faili olarak kabul edilemez. Suç faili sadece, kendiliğinden iradi hareketleriyle isteyerek dış dünyada değişiklik yaratan ve iradi hareketinin kusurlu olup olmadığı tartışılabilen gerçek kişidir. Kaldı ki kusurluluk tercih yeteneğini gerektirir. Tüzel kişiliğın tercih yeteneğı yoktur. Bu nedenle, tüzel kişiliğın kast veya taksir derecesinde iradeyle hareket etmesi düşünölemez. Bu açıdan tüzel kişiliğın ceza sorumluluğu, objektif sorumluluktur. Hatta, tüzel kişiliğın işlemleri gerçek kişiler tarafından gerçekleştirildiğı için, tüzel kişiliğın sorumluluğu üçüncü kişinin eyleminden sorumluluk sayılabilir²⁰⁶.

1.8.2.3. Anayasada Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu

Gerek 1921 gerekse 1924 Anayasalarında tüzel kişilerin ceza sorumluluğuna ilişkin bir tutumun sergilendiğı söylenemez. 1961 Anayasası'nda ise, 33'üncü maddesinin 5'inci fıkrası ile "ceza sorumluluğu şahsidir" denilerek bir anlamda bu tür sorumluluğın önüne geçilmek istendiğı sonucuna varılabilir. Bu fıkraya ilişkin gerekçesi ise aşığıdaki gibidir:

²⁰⁵ Ayhan ÖNDER, **Ceza Hukuku Genel Hükümler II-III**, Beta,İstanbul 1992, s. 38; Faruk EREM, /Ahmet DANIŞMAN / M.Emin ATUK, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara 1997, s.442, Muharrem ÖZEN, "Türk Ceza Kanunu Tasarısının Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğuna İlişkin Hükümlerine Bir Bakış", **Ankara Üniversitesi Hukuk Faköltesi Dergisi**, Yıl 2003, Cilt 52, Sayı 1, s.68 vd.

²⁰⁶ Çetin ÖZEK, "1997 Türk Ceza Yasası Tasarısına İlişkin Düşünceler", **Prof. Dr. Sahir Erman'a Armağın'dan Ayrı Bası**, İstanbul 1999, s. 15-16.

“İnsanları başkalarının fiillerinden dolayı cezalandırmaya cüret edebilen totaliter rejimlerin insanlığa getirdiği acı tecrübelerden sonradır ki, bir kimsenin yalnız kendi fiili veya ihmalden sorumlu olabileceği esasının Anayasalarda yer alması lüzumu bilhassa hissedilmektedir. Esasen bu kaidenin Anayasaya koyulması sayesinde, basın davalarında yazı ve karikatürün mükellefinden ve haberin vericisinden gayri kimselerin (gazete sahip ve yazı işleri müdürlerinin) rasgele cezalandırılmasını derpiş eden hükümler bertaraf edilmiş olmaktadır”²⁰⁷.

1.8.2.3.1. 1982 Anayasası Dönemi

1982 Anayasası madde 38/6’ya göre, “ceza sorumluluğu şahsidir”. Bu hükmün gerekçesi ise şöyledir: “fıkra, ceza sorumluluğunun “şahsi olduğu” yani failden gayri kişilerin bir suç sebebiyle cezalandırılmayacağı hükmünü getirmektedir. Bu ilke dahi ceza hukukuna yerleşmiş ve “kusura dayanan ceza sorumluluğu” ilkesine dahil, terki mümkün olmayan temel bir kuraldır”.

Ceza sorumluluğunun şahsiliği (kişiselliği) ilkesine, bir kimsenin yalnızca kendi kusurlu eyleminden sorumlu tutulması ve üçüncü kişilerin eyleminden sorumlu tutulmaması şeklinde anlam yüklendiğinden, tüzel kişilerin ceza sorumluluğu halleri Anayasa’ya aykırı görülmektedir. Gerekçeden de anlaşıldığı üzere, bu ilke kusura dayanan ceza sorumluluğu ilkesine dahildir. Böylece bir kişinin bir eylemden dolayı cezaen sorumlu tutulabilmesi için hareket ve kusur yeteneklerine sahip olması yanında, somut olayda kusurlu da olması şarttır. Oysa ki, tüzel kişilerin hareket yeteneği olmadığından hareket alt unsurunu gerçekleştirmesinden, dolayısıyla da kendi eyleminden bahsedilmeyecektir. Buna karşın, geriye tüzel kişinin lehine hareket eden organ veya temsilci niteliğindeki fail gerçek kişilerin gerçekleştirdiği eylemlerden dolayı tüzel kişiyi cezaen sorumlu kılmak kalıyor. Ancak bu da, üçüncü kişilerin eyleminden tüzel kişiyi sorumlu kılmak olur ki, ceza sorumluluğunun kişiselliği kuralına çok açık bir aykırılık teşkil eder. Gerekçe de, bu fıkranın failden gayri kişilerin bir suç sebebiyle cezalandırılmayacağı hükmünü getirdiğini teyit etmektedir. Suçun faili olan bu organ ve temsilci gerçek kişilerin tüzel kişi lehine eylemi veya suçu gerçekleştirmiş olması sonucu değiştirmez. Eylem bu gerçek

²⁰⁷ Anayasa Mahkemesi Kararı : Esas No: 1967/48, Karar No : 1968/24, Karar Tarihi : 11.6.1968, <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1968/K1968-24.htm> Erişim:9.4.2008.

kişilerin eylemi olmaya devam eder. Zira, hareket ve kusur yetenekleri ile kusur kavramları bu gerçek kişiler üzerinde toplanacaktır.

1.8.2.3.2. Anayasa Mahkemesi'nin Görüşü

Anayasa Mahkemesi, öteden beri tüzel kişilerin ceza sorumluluğunun Anayasa'ya aykırı olmadığı düşüncesindedir. Nitekim, Yüksek Mahkeme 1961 Anayasası'nın yürürlükte olduğu dönemde, "tüzel kişilerin kanunların önleyici etkisinden uzak bulundurarak serbestçe faaliyetlerine yer verilmesi, toplumun güvenliği bakımından sakıncalı olabilir. Bu sebeple, tüzel kişilerin yapılarına uygun bir ceza sorumluluğu altında bulundurulmalarında zorunluluk olduğunu kabul etmek gerekir." demiştir. Anayasa Mahkemesi'ne göre, tüzel kişilerin iradeleri organları aracılığıyla açıklandığına ve yöneticilerin fiil ve hareketleri kolektif bir iradenin sonucu olduğuna göre, tüzel kişinin sorumlu tutulmasıyla başkasının cezalandırıldığı anlamı çıkmaz²⁰⁸.

Anayasa Mahkemesi, daha yeni tarihli bir kararında da tüzel kişilerin ceza sorumluluğunu önleyen hiçbir hükmün Anayasa'da bulunmadığını ileri sürmekte ve şöyle demektedir²⁰⁹. "Tüzel kişinin işlediği suçtan dolayı cezalandırılmayacağı, ceza yaptırımının gerçek kişilere uygulanabileceği savının uzun süre etkili olmasına karşın, bugün ciddi gerekçelere dayanmadığı anlaşılmıştır. Ancak klasik görüşün etkisinde kalan ceza hukuku ve ceza yasaları, suç işleyen tüzel kişiye eylemine uygun ceza yaptırımları üretememişlerdir. Oysa suç işleyen ve bu yüzden ceza sorumluluğu da olması gereken tüzel kişiye verilecek ceza, toplumda itibarını sarsarak kendisini yasalara uygun davranmaya çağırması olacaktır. Ancak idam, hapis gibi cezaların yalnız gerçek kişilere verilebileceği de göz ardı edilemez. Bu durumda, bu yaptırımların benzerleri olan kapatma ve geçici süreli çalışmadan yasaklama cezaları düşünülebilir. Para cezası ise, suç işleyen tüzel kişiye uygulanacak en uygun yaptırımlardan biridir". Yine bu karara göre, "tüzel kişinin cezalandırılmasıyla, suçun işlenmesinde hiçbir kusuru olmayan diğer üyelerin dolaylı biçimde cezalandırılmış sayılacağı görüşüne karşı, gerçek kişilerin cezalandırılmasının da aile bireylerine dolaylı yoldan zarar verdiği söylenebilir. Aynı

²⁰⁸ Anayasa Mahkemesi Kararı : Esas No: 1963/101, Karar No: 1964/49, Karar Tarihi: 16.6.1964 <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1964/K1964-49.htm> Erişim:9.4.2008.

²⁰⁹ Anayasa Mahkemesi Kararı: Esas Sayısı: 1988 / 15, Karar Sayısı: 1989/9, Karar Günü: 14.2.1989, <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1989/K1989-09.htm>, Erişim:9.4.2008.

biçimde tüzel kişinin üyeleri de dolaylı zarar görebilirler. Ancak tüzel kişinin organlarını seçen kendileridir. Tüzel kişiye nitelikli yöneticiler seçmemelerinden ve onları gereği gibi denetlemediklerinden dolayı uğradıkları zarara katlanmaları gerekir²¹⁰.

1.8.2.4. Ceza Kanununda Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu

Mülga Türk Ceza Kanunu tüzel kişilerin ceza sorumluluğunu açıkça düzenleyen bir hükme sahip değildir. Kanunda kullanılan “kimse”, “her kim” gibi kelimeler yalnızca gerçek kişileri ifade etmektedir. Burada Ceza Kanunu’nun 465’inci maddesine de değinmek gerekmektedir. Bu maddeye göre, “Bir kimsenin veya bir şirketin hizmetinde bulunanlar tarafından vazife ve hizmet sırasında işlenen 455 ve 459’uncu maddelerde yazılı cürümlerden dolayı o kimse veya şirket malen mesuldür”. Bilindiği gibi TCK madde 455 “taksirle adam öldürme” suçunu, TCK madde 459 ise “taksirle müessir eylem” suçunu düzenleyen hükümlerdir. TCK madde 465’deki bu düzenleme doktrinde şirketlerin mali sorumluluğu olarak değerlendirilmiştir²¹¹. Bir şirketin yöneticisi veya personeli şirket ile ilgili bir faaliyet yerine getirirken ve faaliyet dolayısıyla bir suç işlediği takdirde, ceza sorumluluğu kişisel olarak bu gerçek kişiye ait olduğu gibi, bu suçtan doğan zararın tazmini de bu gerçek kişiye aittir. Ancak bu zarardan dolayı şirketin de hukuki sorumluluğu mevcut olacaktır. Kısacası bu tazminatın ödenmesinde şirket hukuki bir garanti teşkil etmektedir. TCK madde 465 istihdam edenlerin hukuki sorumluluğuna ilişkin Borçlar Kanunu madde 55’deki genel hükmü aynen tekrarlamıştır ve bu maddeyi değiştirir bir nitelik arz etmemektedir²¹².

Kanun koyucu tüzel kişilerin ceza sorumluluğunu benimsemek istemiş olsaydı TCK’daki düzenlemelerle tereddütleri ortadan kaldıracak şekilde açıkça tüzel kişi ifadesi kullanırdı. Böyle bir yol tercih edilmediği için tüzel kişilerin ceza sorumluluğunun TCK’ da öngörülmediği sonucuna varılmalıdır. Ceza kanunu ceza sorumluluğunun muhatabı olarak yalnızca, hareket ve kusur yeteneğine sahip ve

²¹⁰ İzzet ÖZGENÇ.; “Tüzel Kişinin Sorumluluk Ehliyeti, Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Üzerine Düşünceler”, **Reha Poroy’a Armağan**, İstanbul 1995, s. 324 vd.

²¹¹ T. Zeynel KANGAL, **Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu**, Ankara 2003, s. 176 vd.

²¹² Sulhi DÖNMEZER.; **Kişilere ve Mala Karşı Cürümler**, 16. Bası, İstanbul 2001, s.194.

eylemi bizzat gerçekleştiren gerçek kişileri ele almıştır. Dolayısıyla ceza kanunumuzun kişisel ceza sorumluluğu sistemini benimsediği sonucuna varılabilir²¹³.

Yasa koyucunun, 2000'li yıllarda Mülga 765 sayılı TCK madde 220 örneğinde olduğu gibi, tüzel kişilerin suç faili olarak cezalandırılması eğilimini açıkça ortaya koymasına karşın, yeni Türk Ceza Kanunu'nda bu konuda karşıt görüş benimsenerek, tüzel kişilerin suç faili olamayacakları belirtilmiştir. Yeni Türk Ceza Kanunu'na göre, tüzel kişiler hakkında ceza yaptırım uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla Yasa'da öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır(TCK madde 20/2). Böylece ,fail olamayacakları kabul edilen tüzel kişilere, failin tehlikeliliği esas alınan güvenlik tedbirleri uygulanacaktır²¹⁴.

Yeni Kanun'un gerekçesine göre, özel hukuk tüzel kişilerinin suç faili sayılıp sayılmaması ile işlenen bir suçtan dolayı bunlar hakkında bir yaptırıma hükmedilmesi sorununu birbirinden ayırmak gerekir. Suç ve ceza politikası uyarınca ancak gerçek kişiler suç faili olabilir ve sadece gerçek kişiler hakkında ceza yaptırımına hükmedilebilir. Bu anlayış, Anayasada da güvence altına alınan ceza sorumluluğunun şahsiliği kuralının bir gereğidir. Ancak, işlenen suç dolayısıyla özel hukuk tüzel kişileri hakkında güvenlik tedbirli niteliğinde yaptırımlara hükmedilebilir. Tüzel kişiler hakkında, idari yaptırım niteliğinde para cezası da öngörülebilir²¹⁵.

5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nda tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde işlenen kabahatten dolayı tüzel kişi hakkında idari yaptırım uygulanması kabul edilmiştir. Kabahatler karşılığında uygulanacak olan idari yaptırımlar, idari para cezası ve idari tedbirlerdir. İdari tedbirler, Kanunda, mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirler olarak belirlenmiştir. Buna göre, diğer yasalarda tüzel kişilerin ceza sorumluluğuna ilişkin hükümlerin gözden geçirilip idari suça dönüştürülmesi gerektiği gibi, gelecek için yasa koyucu sınırlandırılmak isteniyorsa, ilkenin Anayasa kuralı haline getirilmesi de bir zorunluluk olmaktadır²¹⁶.

²¹³KANGAL, a.g.e., s. 177.

²¹⁴ CENTEL/ZAFER/ÇAKMUT, a.g.e., s.246.

²¹⁵ CENTEL/ZAFER/ÇAKMUT, a.g.e., s.246.

²¹⁶ CENTEL/ZAFER/ÇAKMUT, a.g.e., s.246-247.

1.8.2.5. Türk Ticaret Kanunu Açısından Tüzel Kişinin Sorumluluğu

Türk Ticaret Kanunu'nun hükmi şahısların cezai mesuliyetleri başlığını taşıyan 65'inci maddesine göre; "Hükmi şahısların işleri görülürken bir haksız rekabet fiili işlenirse 64'üncü madde hükmü, hükmi şahıs namında hareket etmiş veya etmesi gerekmiş olan organın azaları veya ortakları hakkında tatbik olunur. Şu kadar ki; para cezası ve masraflardan hükmi şahıs bu hakiki şahıslarla birlikte müteselsilen mesul olur". Buna göre, ceza sorumluluğu her zaman gerçek kişiye ait olacaktır. Tüzel kişinin ceza sorumluluğu söz konusu değildir. Suçun faili gerçek kişi bir para cezasına mahkum edildiğinde, bu para cezasını asıl ödeyecek olan yine gerçek kişidir. Bununla birlikte, tüzel kişi bu cezanın ödenmesi bakımından müteselsilen sorumlu tutulmuştur. Tüzel kişinin bu müteselsil sorumluluğu cezai değil, istihdam edenin sorumluluğunu andıran hukuki bir sorumluluk şeklinde ortaya çıkmaktadır²¹⁷.

1.8.2.6. Vergi Usul Kanunu Açısından Tüzel Kişinin Sorumluluğu

Kanun koyucu vergi alacağını kanuni temsilcilerin, ödevlerin yerine getirilmesinde kasıtlı davranışları ve ihmallerine karşı güvence altına almak için, VUK'un 10'uncu maddesinde, kanuni temsilcilere, temsil edilenlerin vergi ödevleri ile ilgili yükümlülükler getirmekle kalmamış; ayrıca bu ödevlerin yerine getirilmesinde görülecek kusurlarından dolayı sorumluluk da yüklemiştir²¹⁸.

Gerçek kişi olarak vergi mükellefi olanların vergi kaçakçılığı suçlarından kaynaklanan cezai sorumluluğu prensip olarak kendilerine ait olmakla birlikte, bu sorumluluk şirketlerde kanuni temsilcilerindir. Cezanın muhatabı ise kanuni temsilcilerin tümü değil, suç teşkil eden fiilin ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü bulunanlardır²¹⁹. VUK'un 333'üncü maddesinde idari ceza ile adli ceza ayrılmış idari cezaların tüzel kişiler adına kesileceği ancak Kanun'un 359'uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde, bu fiiller için 359'uncu maddede öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunacağı belirtilmiştir.

²¹⁷ Sahir ERMAN, **Ticari Ceza Hukuku**, c.I, Genel Kısım, 3.Bası, İstanbul 1992, s. 110.

²¹⁸ Sezgin YILMAZ, "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu Maddesi Çerçevesinde Kanuni Temsilcilerin Ödev ve Sorumlulukları", **Vergi Dünyası**, Sayı 301, Eylül 2006, s.142.

²¹⁹ Atilla BUDAK, "Vergi Suçlarında Fail Meselesi", **Vergi Dünyası**, Yıl 27 sayı 315 Kasım 2007, s.100.

Tüzel kişilerin vergi mükellefiyetine ilişkin ödevleri kişi, organ (örneğin, limited şirketlerde müdür) veya kurul organ (örneğin, anonim şirketlerde yönetim kurulu) tarafından yerine getirmektedirler. İdari vergi suçlarıyla ilgili olarak tüzel kişilerin ceza sorumluluğu kabul edilmiştir. Adeta suçu tüzel kişi işlemiş gibi cezadan doğrudan tüzel kişi sorumlu tutulur. Bu nedenle ceza tüzel kişiye kesilir. Tüzel kişilerin mal varlığından kısmen veya tamamen alınamayan vergi cezaları VUK madde 333 gereğince kanuni ödevleri yerine getirmeyen kanuni temsilcilerinin mal varlıklarından alınır. Vergi mükellefi olan tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinden alınamayan vergi cezalarından dolayı limited şirketlere ilişkin ayırık düzenleme hariç, gidilebilecek kişi yoktur.²²⁰.

Maddenin 2'nci fıkrasında tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu kanunun 10'uncu maddesi hükmünün vergi cezaları hakkında da uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Eğer cezanın şirketten tahsil imkanı kalmamış ise diğer bir ifade ile borca batık ise sorumlu kanuni temsilciden tahsil edilecektir. Ancak bizce kanuni temsilciye gidebilmek için vergi idaresinin öncelikle 6183 sayılı Kanun'un 100'üncü maddesi gereğince şirketi iflas yolu ile takip etmeli ve bundan sonra alacağını alamamış ise kanuni temsilciye gitmelidir. Bu durumun pratik sonucu eğer iflas açılır ise 52'nci madde gereğince gecikme zammının uygulamasına son verilecek ve borç artmayacaktır. Uygulamada ortaya çıkan sorun ise kanuni temsilcinin ölmesi halinde ortaya çıkmaktadır. Zira tüzel kişiler için kesilen cezaların 372'nci madde gereğince, ölüm hali tüzel kişiler için kabul edilmediğinden, ortadan kalkması sorun olmayacaktır. Kanuni temsilci sıfatı ile sorumlu tutulan kişinin ölmesi halinde ceza mirasçılara geçecek ve murislerinin kendi cezaları için terekeden ödeme yapmak zorunda olmamalarına karşın tüzel kişinin cezalarından dolayı sorumluluk devralacaklardır. Bu durum cezaların şahsiliği prensibi ile başkalarının fiillerinden sorumlu olmama ilkelerine ters düşmektedir.

1.8.2.7. Vergi Suç ve Cezalarında Müteselsil Sorumluluk

Vergi hukuku uygulamasında sorumluluk başlığı altında iki tür müessese düzenlenmiştir. Bunlardan birincisi müteselsil sorumluluktur. Müteselsil sorumluluk kavramı özel hukukta olduğu kadar vergi hukukunda da uygulama alanı bulmaktadır. Müteselsil sorumlulukta, bir edim için birden fazla kişinin aynı anda, asıl borçlu sıfatı

²²⁰ SENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku, s. 74.

ile takip edilebilmesi söz konusudur. Vergi hukukunda bu edim vergi borcudur. İkincisi ise vergi sorumluluğu kavramıdır. Vergi sorumluluğu kavramı sadece verginin şekli ödevleri bakımından söz konusudur. Sorumlu kişi, sadece bu ödevleri (bildirimde bulunma, beyan, ödeme gibi) yerine getirerek kurtulabilir. Mal varlığında bir eksilme olmasına gerek yoktur²²¹.

Vergi hukukunda, müteselsil sorumluluk esas itibariyle vergi borcuna ilişkindir. Ancak bu sorumluluk türüne vergilendirmeye ilişkin diğer ödevlerin yerine getirilmesinde de rastlanılmaktadır²²². Müteselsil sorumluluk birden ziyade kimsenin, ödenmesi gereken vergi cezasının tamamından şahsen ve ayrı ayrı sorumlu olmalarıdır. İlke olarak ceza hukukunda işlenen bir suçtan dolayı müteselsil sorumluluk yer almamaktadır. Çünkü cezalar, şahsi ve ferdidir. Vergi hukukunda da vergi borcunun ödenmesinde genel bir müteselsil sorumluluk hükmüne rastlanmaz. Bu durumun tek istisnası Kanunun 334'üncü maddesinde düzenlenen "Damga Vergisi ve Damga Resminde Sorumluluk" hükümleridir. Buna göre damga vergisi ve damga resmi uygulamalarında gerek nispi, gerek maktu vergi ve resimlerle ilgili cezadan sorumlu olanlar birden fazla olduğu takdirde, yekdiğerine müracaat hakları mahfuz kalmak üzere, müteselsilen sorumlu tutulacağı belirtilmiştir.

Vergi cezalarında ilke olarak sorumluluk ferdi ve şahsi olmasına karşılık, müteselsil sorumluluğa ilişkin hükümler de vardır. Örneğin, tasfiye haline girmiş bir kurumun vergi ve cezalarının öncelikle ödenmemesi halinde tasfiye memurları şahsen ve müteselsilen sorumludur. Damga vergisi ve damga resmi uygulamalarında gerek oransal gerekse maktu olarak alınan vergi ve resimlerle ilgili cezadan sorumluluk, sorumluların birden fazla olması halinde, biri diğeri müracaat hakkı saklı kalmak üzere, Damga Vergisi Kanunu'nun 24. maddesi gereğince müteselsilen sorumludurlar²²³.

Vergi beyannamelerini imzalayan serbest muhasebeci, mali müşavir ve yeminli mali müşavirler, imzaladıkları beyannamelerde veya yeminli mali müşavirlerin düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmaması nedeniyle vergi

²²¹ A.Özkan BUYRUK, "Vergi Hukukunda Müteselsil Sorumluluk - Vergi Sorumluluğu", **Vergi Dünyası**, Sayı 309, Mayıs 2007, s.112.

²²² Burhan GÜNDOĞDU, "Vergi Hukukunda Teselsül ve Müteselsil Sorumluluk Karinesi", **Vergi Dünyası**, Mayıs 2005, Sayı:285, s.108.

²²³ 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu, RG. T: 11.07.1964, NO: 11751; BAYRAKLI, s.93-94.

kaybı ortaya çıkacak olursa, kesilecek vergi cezalarından bu meslek mensuplarının da müştereken ve müteselsilen sorumluluğu bulunmaktadır²²⁴.

Kanuni temsilcilerin birden fazla olması halinde tüzel kişilerin cezalarından olan sorumlulukları müştereken ve müteselsilen yerine getirilecek ve ödeyen taraf diğerlerine veya temsil ettiği tüzel kişiye rücu edebilecektir. Ancak VUK madde 359/2'de kaçakçılık suçuna iştirak edenler ile VUK madde 363'te mükellefin özel işlerini yapan memurlara ayrı vergi ziyai cezası kesilmesi yerine esas sorumlular ile birlikte müteselsil sorumlu tutulmuş olsalardı daha caydırıcı etki yaratabilirdi.

1.8.2.8. Küçük ve Kısıtlılarda Sorumluluk

VUK'un 10'uncu maddesinde küçüklerin ve kısıtlıların mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği hüküm altına alınmıştır.

VUK'un 332'nci maddesinde ise "Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyımaya 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." hükmü ile küçüklerin ve kısıtlıların değil onların kanuni temsilcilerinin cezaya muhatap olacakları belirtilmiştir. Bu itibarla cezai sorumluluk da kanuni temsilciye aittir. Ceza muhatabı olarak küçük veya kısıtlının işlerini gören ve dolayısıyla vergi kanunlarına aykırı hareketleri yapan kişi olan kanuni temsilcilerin görülmesi, cezaların şahsiliği prensibinin bir gereğidir²²⁵.

Velayet ve vesayet altında bulunanlar ile işlerinin idaresi kayyuma devredilmiş olanlar, kendileri adına veli, vasi ve kayyumun vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulamazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı veli, vasi ve kayyum olup, bu şahısların sonradan ödedikleri cezalar için asıl mükelleften talepte bulunma hakları bulunmamaktadır²²⁶.

²²⁴ BAYRAKLI, a.g.e., s.91; Mehmet Tahir UFUK, "Vergi Hukukunda Teselsül", **Vergi Dünyası**, Sayı.240, Ağustos 2001, s.21.

²²⁵ YİĞİT, a.g.e., s.78.

²²⁶ İ. Halil BAĞDINLI, "Vergi Usul Kanununa Göre Vergi Ceza Sisteminin Uygulama Esasları", **Vergi Sorunları**, Sayı 233, Şubat 2008, Özel Sayı:Vergi Ceza Sistemi, s.37.

1.9. Deliller

Delil, davanın sonucuna katkı yapabilecek tartışmalı konuları ispat için ileri sürülür. Bilinen ve ikrar olunan hususları tartışmalı konular arasında saymak ve bunları delil ile ispat etmek gerekli değildir. Bu bakımdan delil, çekişmeli olan durumların kanıtlanması için başvurulacak araçlardır, biçiminde tanımlanabilir. Deliller, esasta tartışılan maddi olayları hukuki sonuca bağlamak amacıyla ortaya konur. Davanın yasal yanının delil ile kanıtlanmasına gerek bulunmamaktadır. Davanın bu yanı, yorum konusunu meydana getirir.

Genel anlamda belirtmek gerektiğinde deliller; kesin deliller ve takdiri deliller şeklinde iki ana grupta toplanır.

Kesin deliller, hükümlerini ve sonuçlarını kanunun belirlediği ve bu şartların mevcut olması halinde hakim tarafından bağli olduğu ve takdir yetkisine sahip olmadığı delillerdir. Kesin delillere, kanuni delil de denilmektedir. Kanuni delillerin kabul edilip edilmemesinde mahkemenin takdir yetkisi bulunmamaktadır. Mahkeme, bu tür delillerin doğruluğuna inandığı takdirde bunları kabul ederek kararını ona göre vermek zorundadır. Kesin deliller, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda kesin hüküm (madde 237), senet (madde 286 vd.) ve yemin (madde 377 vd.) olarak düzenlenmiştir.

Kanunun bazı iddiaların sadece kesin delillerle ispatlanmasını kabul etmesi, subjektif haklarda güvenin sağlanması düşüncesi ile kabul edilmektedir. Bunun yanında kesin delil sisteminin, yalan tanıklığı önlemesi, davanın daha kısa sürede sonuçlanabilmesi ve hakim tarafından işini kolaylaştırması gibi yararları olduğu söylenebilir. Ancak kesin delil sistemi bu gösterilen yararlarına karşılık, diğer delillerin kullanılmasını sınırlandırdığından, bazı hallerde mahkemenin gerçeğe aykırı karar vermesi sonucunu doğurabilmektedir. Oysa medeni usul hukukunun amacı, gerçeğe uygun karar verilmesidir. Nitekim, hak sahiplerinin önceden kesin delil sağlayamamaları ve haklarını daha sonra mahkeme önünde iddia etmek durumunda kalmaları halinde, bu iddialarını ispat etmeleri mümkün olamamaktadır. Özellikle maddi hukukta birçok hukuki işlemin bir şekil kuralına tabi olmadığı düşünülürse, kesin delil sisteminin birçok halde tarafların aleyhine ve gerçeği yansıtmayan bir karar verilmesine neden olması kaçınılmazdır. Ancak kanun koyucu, Nöşatel Kantonu'ndan usul hükümlerini alırken, bu Kanton'da geçerli serbest delil sistemini

almamış, Fransız Medeni Kanunu'ndaki gibi kesin delille ispat zorunluluğunu kabul etmiştir. Bu tercihin temelinde, kesin delille ispatın bazı olaylarda gerçekten uzaklaşma tehlikesine karşın, kesin delil sisteminin inkâr edilemeyecek kadar faydaları yatmaktadır. Taraflarca hazırlanma ilkesinin uygulandığı davalarda kesin deliller, hâkimi bağlar ve hâkimin bu delilleri takdir yetkisi bulunmamaktadır. Buna karşılık, kendiliğinden araştırma ilkesinin uygulandığı davalarda yemin, senet hâkim için bağlayıcı değildir²²⁷.

Takdiri deliller, koşulları ve hükümlerini kanunun tayin etmediği delillerdir; bu tür deliller hâkimi bağlamaz, hâkim serbestçe takdir eder. Takdiri deliller, HUMK'da tanık (madde 245-274), bilirkişi (madde 275-286) ve keşiftir(madde 363-367). Bununla birlikte, hâkim, takdiri delillerle ispatın mümkün olduğu olaylarda, her şeyi delil olarak kabul edebilir(özel hüküm sebepleri gibi, madde 367) ve buna dayanarak karar verebilir.

Hukukumuzda takdiri delillerle ispat, genel olarak hukuki işlemler hakkında kabul edilmemiştir. Ancak belli bir değer altında hukuki işlemler için veya senetle ispat kuralının istisnaları (HUMK madde 292-293) söz konusu ise, hukuki işlemler de takdiri delillerle ispat, genel olarak hukuki işlemler hakkında kabul edilmemiştir. Ancak belli bir değer altında hukuki işlemler için veya senetle ispat kuralının istisnaları (HUMK madde 292-293) söz konusu ise, hukuki işlemler de delillerle ispatlanabilir. Taraflar, delil sözleşmesi ile hukuki işlemlerin de takdiri deliller ile ispatlanabileceğini kararlaştırabilirler(HUMK madde 289). Hukuki işlemler dışında hukuki fiiller, takdiri deliller ile ispatlanabilir²²⁸.

Vergi yargılama hukukunda delil konusunu; İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun düzenlemeleri içinde ele almak gerekir. Bilindiği üzere vergi uyuşmazlıkları, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yer almış hükümlere göre çözümlendirilir. Adı geçen kanunda delil konusu bağımsız bir başlık altında ele alınmamış olmasına rağmen, yine de bu konu ile ilgili bazı düzenlemelerle karşılaşılmaktadır. İdari Yargılama Usulü Kanunu, 31'inci maddesi ile bazı konularda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na atıfta bulunmuştur. Bu atıf maddesinde, deliller ile ilgili hükümler de bulunmaktadır. Kaldı ki, bu alanı esas

²²⁷ Hakan PEKCANITEZ/Oğuz ATALAY/Muhammet ÖZEKES: **Medeni Usul Hukuku**, Ankara 2006, s. 419-420.

²²⁸ PEKCANITEZ/ATALAY/ÖZEKES, a.g.e., s.420.

düzenlemiş olan kanunun Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu olması ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun bu ana kanuna birçok konuda atıf yapması nedeniyle, bu atıf maddesini geniş bir biçimde yorumlamak ve gereken durumlarda bu ana kanundan yararlanmak gerekir. Bu nedenle, delil konusunda bu kanunun düzenlemelerini gözden uzak tutmamak gerekir. Öte taraftan söz konusu aynı madde, "Bu kanun ve yukarıda belirtilen fıkra uyarınca Hukuku Usulü Muhakemeleri Kanunu'na atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK'un hükümleri uygulanır" demekte ve bu kanunda da delillere değinilen hükümler yer almaktadır. Bu bakımdan da burada, VUK'un hükümlerinden de yararlanmak gerekmektedir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20'nci maddesinde, "...mahkemeleri, her türlü incelemeler kendiliklerinden yaparlar. Mahkemeler belirtilen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili yerlerden isteyebilirler..." denildiğine göre, vergi yargılamasında delil serbestisi sisteminin kabul edilmiş olduğu söylenebilir. Deliller, taraflar tarafından ortaya konabileceği gibi mahkemeler de delilleri tespit etme hareketi edebilir.

1.9.1. Delil Türleri

Vergi yargılamasında serbest delil sistemi uygulamasına rağmen, öğretide delilleri daha açık bir biçimde belirleyebilmek için, genel olarak başvuru delilleri, vergi idaresi ile vergi yargısında meydana gelen deliller ve mükellef tarafından oluşturulan deliller, ayrımı içinde delilleri üç grup altında toplayabiliriz.

- Hukukta genel olarak uygulanan delil türleri; bilirkişi ifadeleri, keşif, tanık beyanları, karine ve yemin gibi delillerdir. Bunlardan bir kısmı vergi yargılama hukuku alanında başvuru delil türleridir. Bir kısmına ise, bazı şartlar altında başvurulabilmekte ve bazılarının bu alanda uygulanması mümkün olmamaktadır.
- Vergi yargısında kullanılan delil türlerinden bir kısmı da, vergi idareleri ile vergi yargısında meydana gelmektedir. Takdir komisyonları kararları, yoklama fişleri, inceleme tutanakları, bilgi toplama ve arama tutanakları ve yargı kuruluşlarının kesinleşmiş kararları, bu alanda meydana gelen delillere örnek gösterilebilir.
- VUK'un İkinci Kitabı, mükellefin ödevleri başlığını taşımaktadır. Bu kısımda mükelleflere bazı yükümlülükler yüklenmiş bulunmaktadır. Defter tutma, belge düzenleme, bildirimde bulunma ve beyanname verme gibi. Bu mükellefiyetin yerine

getirilmesi amacıyla yerine getirilmiş olan faaliyetler ve düzenlenmiş olan belge ve kayıtlar, yeri geldiğinde delil olarak kullanılabilir²²⁹.

1.9.2. Ceza Yargılaması Bakımından Deliller

Ceza davasında ulaşılmaması amaçlanan temel hedef, gerçeğin meydana çıkarılmasıdır. Ceza yargıcını gerçeğe ulaştıracak her şey delil olacak ve yargıç kararını, ancak duruşmaya getirilmiş ve huzurunda tartışılmış delillere dayalı vicdani kanaatine dayandırabilecektir. Bu sistemle ifade edilmek istenen hem delil serbestliği hem de delillerin değerlendirilmesi serbestliğidir. Ceza yargılamasında somut gerçek arandığından, yargıcı bu gerçeğe götürebilecek her şey delil olabilir. Ancak, hükme dayanan delillerin gerçekçi, akılcı, olayı temsil edici, kanıtlayıcı ve hukuka uygun bulunmaları gerekir. Bu belirlemeler ceza yargılamasında şekli duruma değil, somut gerçeğe itibar edileceğini ortaya koymaktadır. Aksinin kabulü hak ve adalet duygularını yaralayacaktır²³⁰.

Ceza yargıcının kanıt değerlendirirken ve vicdani kanaat oluştururken toplanan delillerde birine itibar etme zorunluluğu yoktur. Belge kanıtları her zaman bağlayıcı ve kesin nitelikte olmadığı gibi sanığın susma hakkını kullanmış olması onun suçu işlediğini göstermez. Hükümlülük kararı verilebilmesi, herhangi bir şüphelinin bulunmamasına bağlı olup, kanıtları serbestçe takdir edecek olan ceza yargıcı kuşku bulunulan bir durumda sanık yararına sonuç çıkarma ve karar verme zorunluluğundadır. Buna şüpheden sanık yararlanır ilkesi denilir. Acaba veya belki düşüncelerine dayanan aksi olasılık çok az oran ve miktarda bulunsa bile, bu ilkeye göre değerlendirme yapılmalıdır. Ceza yargılamasında suçsuzluk (masumluk) karinesi olarak da isimlendirilen ilke gereğince de, suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz. Anayasa'nın 38/4'üncü ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddelerinde bu ilke vurgulanmıştır.

Şüphelinin ve sanığın beyanı özgür iradesine dayanmalıdır. Bunu engelleyici nitelikte kötü davranma, işkence, ilaç verme, yorma, aldatma, cebir veya tehditte bulunma, bazı araçları kullanma gibi bedensel veya ruhsal müdahaleler yapılamaz.

²²⁹ M. Kamil MUTLUER, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 121, İstanbul 2006, s.425 vd.

²³⁰ İSMAİL MALKOÇ/Mert YÜKSEKTEPE, **Açıklamalar ve Yorumlarla Ceza Muhakemesi Kanunu**, Ankara 2005, s. 575 vd.

Kanuna aykırı bir yarar vaat edilemez. Yasak usullerle elde edilen ifadeler rıza ile verilmiş olsa da delil olarak değerlendirilemez. Müdafii hazır bulunmaksızın kollukça alınan ifade yargıç veya mahkeme huzurunda şüpheli veya sanık tarafından doğrulanmadıkça hükme esas alınamaz. Şüphelinin aynı olayla ilgili olarak yeniden ifadesinin alınması ihtiyacı ortaya çıktığında, bu işlem ancak cumhuriyet savcısı tarafından yapılabilir(CMK madde 148). Belirtilen maddedeki yasakları, usul bakımından sonucunun ise, bu şekilde elde edilmiş ifadeler rıza olsa bile delil olarak değerlendirilemez. İfadelerin, ilgilinin rızası olsa bile geçerli sayılması usul yönünden yasaklanmıştır. Soruşturma ve kovuşturma mercilerince hukuka aykırı olarak elde ettikleri deliller hükme esas alınamazlar. Bu şekilde elde edilen delillerin hükme esas alınması CMK'nın 289/i maddesi uyarınca mutlak bozma sebebidir.

Müdafii hazır bulunmaksızın kollukça alınan ifade, yargıç veya mahkeme huzurunda şüpheli veya sanık tarafından doğrulanmadıkça hükme esas alınamayacak ve kolluk ifadesinin hükme esas alınabilmesi için,

- a. Ya şüpheli veya sanığın ifadesinin müdafii huzurunda alınmış olması ya da,
- b. Kolluğun müdafii olmadan aldığı ifadenin yargıç veya mahkeme huzurunda ifadesi alınan şüpheli veya sanık tarafından doğrulanması gerekecektir(CMK madde 148/4).

Bu açıklamalardan da anlaşıldığı gibi, ikrarın delil niteliğinde olabilmesi için,

1. İkrar olunanın gerçekleşmiş olmasının mümkün olması,
2. Yargıç huzurunda veya müdafinin hazır olduğu kollukta yapılmış olması,
3. Geri alınmamış olması,
4. Yan delillerle desteklenmiş olması gerekir.

Soruşturma sırasında kolluk tarafından ifade alma işlemi gerçekleştirildikten sonra aynı soruşturma nedeni ile ikinci kez ifadesinin alınması gerekirse, bu ikinci ifade alma işlemi artık kolluk yapamayacak, bu ifadenin mutlaka cumhuriyet savcısı tarafından alınması zorunlu olacaktır. Bu emredici ilkeye aykırı olarak ikinci ifade alma işleminin kolluk tarafından alınması suretiyle örneğin sanığın bu ifadesindeki suçunu ikrarı, müdafisi huzuruyla alınmış olsa bile, hükme esas alınamayacak ve alınması bir bozma nedeni olacaktır(CMK madde 206/2-a ve madde 217/2).

Maddenin son fıkrası, usul hukuku yönünden olağanüstü önem taşıyan ve adil yargılama ile bağlantılı olan hukuka aykırı elde edilen delillerin hükme esas alınamayacağı ilkesini belirtmekte ve mutlak bir delil değerlendirme yasağı getirilmiştir. Hukuka aykırılık, yasalarla kişilere sağlanan haklara aykırılığı ifade eder.

Hukuka aykırı delil iki şekilde elde edilmiş olur:

1. Delil elde edilirken doğrudan doğruya yasalara aykırı hareket edilerek elde edilmiştir. CMK'nın 147'nci maddesinde öngörülen hakların anımsatılmaması veya dinlenen tanığa veya bilirkişiye yemin verilmemiş olması veya tanıklıktan çekinme hakkı olanlara bu hakkın hatırlatılmamış olması, bu duruma örnek olarak verilebilir. Bu eksiklikler var olduğu sürece delil olarak kullanılamaz fakat eksiklikler tamamlanarak yenilenmesi durumunda delil olarak değerlendirilebileceklerdir. Ancak, yemin verilmeden dinlenen tanığın ifadesinin hükme etkisi yok ise, bu durum bir bozma nedeni olarak değerlendirilemeyecektir.
2. CMK'nın 148'inci maddesine göre, yasak olan yöntemlerle beyan alınmıştır. Hukuka aykırı olan bu yöntemlerle alınan beyanlar hükme esas alınamayacağı gibi, yeniden usule uygun şekilde alınsa bile daha sonra kullanılamaz.

Delil yasaklarının uzak etkisi uygulamada tartışmalı bir konudur. CMK açısından hukuka aykırı delilin doğrudan veya dolaylı elde edilmesi bakımından önem taşımadığından, hukuka aykırı olarak elde edilen bir delilden, örneğin, usule aykırı olarak yapılan bir aramada ele geçirilen bir belge veya mektuptan yararlanılarak usule uygun bir arama ile suç konusu eşyanın ele geçirilmesi durumunda da, hukuka aykırı elde edilmiş bir delil söz konusu olacaktır ve kesinlikle hükme esas alınamayacaktır²³¹.

Vergi idaresinin bilgi edinme yollarından birisi de "yoklama"dır. Yoklama, vergilendirilebilir konu ve kaynaklarla, vergiyi doğuran olayın, daha başında, oluş anında ve olduğu yerde tespitini ve denetimini sağlayan bir bilgi edinme yoludur. Bu yönüyle daha sonra, daha ayrıntılı ve derinlemesine tespit ve bilgi edinme sağlayan incelemelerden ayrılır. Yoklama, VUK'un 127'nci maddesinde düzenlenmiştir²³². VUK'un 127/II-c maddesindeki son cümleye dayanılarak defter, belge ve diğer

²³¹ MALKOÇ/YÜKSEKTEPE, s. 577 vd.

²³² Bekir BAYKARA, "Yoklama Esnasında El Defteri Alma Yetkisine İlişkin Düzenlemenin Anayasa Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası**, Sayı 290, Ekim 2005, s. 15.

delilleri almak bir yönüyle idari bir işlemdir. Diğer yandan, yoklama memurunun yaptığı işlemin adli kolluk niteliği taşıması nedeniyle de ceza muhakemesi işlemidir

233

1.9.3. Vergi Uygulamaları Açısından Deliller

Suçun işlendiğine ilişkin deliller iddia eden tarafından ortaya konulmalı ve ispatlanmalıdır. Anayasamızın 38/4'üncü maddesi gereğince suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz. O halde vergi suçunda da vergi kaybının olduğu, usulsüzlüğün olduğu veya kaçakçılık fiilinin olduğu inceleme elemanı tarafından ispat edilmelidir. Ancak VUK'un 3/B maddesinde özel ispat kuralları getirilmiştir. Buna göre:

Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Hükmü ile gerçek durumu ortaya koyabilecek her türlü delil serbest bırakılmıştır. Ancak vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir denilerek yemin delili vergi hukukunun dışına çıkartılmıştır. Aynı zamanda tanık delili de kısıtlanarak vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan tanık ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı belirtilmiştir.

Maddenin son paragrafı ise ispat yükünün tamamen ters çevrildiği düzenlemedir. Hüküm gereğince "iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir." denilerek suçun ispatlanmasını değil suçsuzluğun ispatlanması sonucu getirilmiştir. Kural olarak vergi ile ilgili her türlü muameleler vergi mükellefinin tutması gereken defterler ile VUK'a uygun düzenleyeceği veya işlem karşısında alacağı belgeler ile ispatlanmalıdır. Zira inceleme elemanınca VUK'un 30'uncu maddesi gereğince vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmadığını ileri sürdüğü veya anlaşılmayan hususun ticari teamüllere aykırı olduğu ifade edildiği anda ispat yükü mükellefe yöneltilmektedir. Zira inceleme elemanınca resen takdir yoluna gidildiğinde mükellef tarafından, resen

²³³ Billur YALTI, "Vergi Hukukunda Susma Hakkı, VUK md.359/a-2' nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu", **Vergi Dünyası**, Sayı 285, Mayıs 2005, s.25.

takdir nedenlerinin bulunmadığı, işlemlerin vergi mevzuatına uygun olduğunun ispatlanması gerekecektir.

Hukukta, iki tür karine vardır: Aksinin ileri sürülmesi ve kanıtlanması olanaksız bulunan “*kesin (kat’i) karine*” ve aksinin ileri sürülmesi ve kanıtlanması olanaklı “*adi karine*”. *VUK 344’üncü madde uygulamasında* bugün, Danıştay’da kastın varlığı konusundaki kanuni karinenin adi karine olduğu, aksinin kanıtlanabileceği yolundaki görüşün egemen olduğu söylenebilir. Danıştay’da egemen olan bu görüşe göre; kanunda yazılı eylemlerin varlığının, vergi kaçırma kastının varlığına karine olarak öngörüldüğü doğrudur; ancak bu karine vergi idaresini, yalnızca ceza kesme yetkisini kullanmadan önce suçun manevi unsurunun varlığını da kanıtlama külfetinden kurtarmaktadır. Yoksa ceza muhatabının açacağı idari davada vergi ziyanının oluşumunda kastının olmadığını kanıtlama olanağı vardır. Kanuni karine, sadece kanıt külfetini tersine çevirmektedir²³⁴.

Vergi yargısı açısından her ne kadar resen araştırma ilkesi geçerli olsa da Anayasamızın 124/5 ve İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 2/2’nci maddelerinde gizli bir sınırlama vardır. Bu sınırlama vergi yargısının idare veya inceleme elemanı yerine geçerek eksik kalan hususları tamamlamasını engelleyerek ispat yükünün özünde vergi idaresine ait olduğunu da teyit etmektedir. İnceleme elemanınca yapılmayan bir araştırma ve incelemenin yargı yerince yapılması hukuka uygun düşmeyecektir. Zira Anayasamızca benimsenen “Erkler Ayrılığı” ilkesi gereğince yürütmenin görevi yargı tarafından ikame edilmez.

Anayasamızın 125/4’ncü maddesinde yargı yetkisinin, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu belirtilmiştir. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı verilemeyecektir. Bu anayasal düzenleme 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 2/2’nci maddesinde hemen hemen aynen tekrarlanmıştır.

İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin

²³⁴ Turgut CANDAN, “Danıştay Kararlarında Vergi Suçu Algılaması”, **Vergi Sorunları**, Sayı 233, Şubat 2008, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, s.70-71.

kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı veremezler.

Yeterli bir incelemeye dayanmayan tarhiyatın, idarece yapılması gereken bir araştırmayı yargı yerine yaptırarak bir dayanağa kavuşturulması da zaten mümkün olmamalıdır. 2577 sayılı Kanun'un 20'nci maddesinde yargı yerlerinin kendiliklerinden yapacakları belirtilen incelemeler, idarece tarhiyata gerekçe gösterilen sebeplerin doğru olup olmadığının tespit için yapılabilecektir. Yoksa idarenin işlem tesisi için gerekli olduğu halde yapmadığı incelemeleri yapma görevi yargı yerine ait değildir.

İdari yargı yerlerince yapılacak yargılamada mükellefin işlemleri değil idarenin işlemlerinin yerindeliği ve hukukiliği denetlenmelidir. Aksi düşünüldüğünde, bu sefer ispat külfeti tamamen mükellef ile yargı yerine geçecektir. Böyle bir anlayış beraberinde de inceleme elemanlarınca nasıl olsa mahkemece eksik inceleme tamamlanır düşüncesi ile hareket edilmesi ve kendi görevlerinin bir kısmını mahkemelere yüklemesi sonucunu doğurabilecektir.

Nitekim bu husus değişik Danıştay içtihatlarına da yansımıştır.

Danıştay 8. Dairesi 26.1.2004 tarihli kararında; "dava konusu işlemin denetimi açısından idari yargı yetkisinin idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak idari eylem ve işlem niteliğinde yargı kararı verilemeyeceği açık olduğundan, dava konusu uyuşmazlıkta 442 sayılı Köy Kanunu'nun 3, 4, ve 5'inci maddeleri göz önüne alınarak öncelikle sınırın yeniden tespitini gerektiren yasal koşulların mevcut olup olmadığı saptanmak suretiyle zımni ret işleminin hukuka uygun olup olmadığının belirlenmesi gerekmekte iken, idare mahkemesince yasa uyarınca ancak idarece belirlenmesi mümkün olan sınırın bilirkişi marifetiyle fiilen yargı yerince belirlenmesinde hukuka uyarlık bulunmadığı" yönünde karar vermiştir²³⁵.

²³⁵ Danıştay 8. Dairesi E:2003/2144, K:2004/353, T:26.01.2004, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=21701> Erişim:09.04.2008.

Danıştay 6. Dairesi de 3.5.2005 tarihli kararında; “2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Yasası’nın 2’nci maddesinin 2’nci fıkrasında, idari yargı yetkisinin, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu, idari mahkemelerin, yerindelik denetimi yapamayacakları, yürütme görevinin yasalarda gösterilen şekle ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı veremeyeceklerinin hükme bağlandığını belirtmiştir. Bu nedenle İdare Mahkemesince, idarece verilen 35.714.520.000.-TL para cezasının yasal sınırlar içerisinde kaldığı ancak para cezası tutarının belirlenmesinde hangi kriterlerin dikkate alınmasının gerektiği hususları açıklandıktan sonra dava konusu işlemin para cezasına ilişkin bölümünün iptaline karar verilmesi gerekirken, idare yerine geçerek para cezasının 30.714.520.000.-TL’lık kısmının hukuka uygun bulunmayarak iptaline, artan kısım için davanın reddine karar verilmesinde isabet görmeyerek” kararı bozmuştur²³⁶.

Diğer taraftan VUK’un inceleme zamanı başlıklı 138’inci maddesinin 3’üncü fıkrasında; “daha önce inceleme yapılmış veya matrahın resen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir” denilmiştir. Bu durumda inceleme elemanınca eğer eksik inceleme yapılmış ise bu eksikliğin her zaman yine inceleme elemanlarınca giderilebileceği açıktır. Diğer bir ifade ile eğer eksik bir işlem yapılmışsa bu işlemi tamamlama görevi de yine idareye aittir. Yargı idari işlemin eksik incelemeye dayalı olduğu sonucuna varır ise bu eksikliğin kendisi tarafından değil inceleme elemanı tarafından tamamlanmasına olanak ve salık vermesi gerekmektedir.

1.10. Cezaların İnfazı

Genel olarak cezaların uygulanabilmesi kesinleşmesine bağlıdır. Kesinleşen cezaların hükümlü üzerinde cebren uygulanması cezanın infazı anlamına gelmektedir. Sözlük anlamında; yerine getirme, uygulama, çektirmek demektir. Hukuk terminolojisinde ise; hukuk mahkemesi kararlarının icra dairelerinde yerine getirilmesi, ceza mahkemelerinin ölüm ve özgürlüğü bağlayıcı cezalara ilişkin

²³⁶ Danıştay 6. Dairesi E:2003/6468, K:2005/2537, T:03.05.2005 <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=ozet&dokid=25051>, Erişim:09.04.2008.

kararlarının ceza evlerinde çektirilmesi anlamındadır. Vergi cezaları yönünden infaz cebren tahsil olacaktır.

1.10.1. Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların İnfazı

5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun'un 4'üncü maddesi gereğince mahkumiyet hükümleri kesinleşmedikçe infaz olunamaz. Mahkeme, kesinleşen ve yerine getirilmesini onayladığı cezaya ilişkin hükmü Cumhuriyet Başsavcılığına gönderecek ve bu hükme göre cezanın infazı cumhuriyet savcısı tarafından izlenip ve denetlenecektir.

Türk Ceza Kanunu'nun yürürlüğe girmesine karşın ceza öngören yasalardaki değişikliklerin 5728 sayılı Kanun ile 08.02.2008 tarihinde yapılması nedeniyle bu süre içerisinde VUK'un 359/b maddesindeki cezaların 359/a maddesine göre daha ağır olmasına rağmen 359/a maddesinin daha ağır sonuçlara ulaşmasına neden olmuştur.

VUK'da düzenlenen ve Türk Ceza Kanunu'nun değişmesinden en fazla etkilenen ceza, 359'uncu maddenin (b) bendinde öngörülen ceza olmuştur. Zira, defter, kayıt ve belgeleri yok edenlere, sahte belge düzenleyen ve kullananlara verilecek ceza bu bentte, "ağır hapis" nev'inden düzenlenmiştir. Oysa yeni TCK ile "ağır hapis" kaldırılmakta, sadece "hapis" cezası ceza türleri arasında yer almaktadır. Bir başka deyişle, VUK'daki ceza, ceza hukukunda infaz şekli olmayan bir ceza olarak kalmaktadır. Öte yandan ağır hapis cezasının, ceza türleri arasından çıkartılmasının zorunlu sonucu olarak, uygulama kanunu tasarısı ile de diğer kanunlarda geçen "ağır hapis" ibaresi "hapis" olarak değiştirilmiştir. TCK'nın yürürlüğünden önce kesinleşmiş cezaların aynen infazı, cezanın eski ve yeni kanunda aynı nev'inden olma koşuluna bağlanmaktadır. Bu değişikliklere göre ceza mahkemelerince, VUK'un 359/b maddesine göre "ağır hapis" değil "hapis" cezası verebilecekti. Öte yandan yeni TCK'nın 51'inci maddesine göre iki yıl veya daha az süreli hapis cezasına mahkum edilenlerin cezası da ertelenebilecek veya TCK'nın

50 ve 51'inci maddelerine göre cezalar, para cezasına veya diğer tedbirlere çevrilebilecektir²³⁷.

Yeni Türk Ceza Kanunu VUK'un 359'uncu maddesinin eski halinde orantısızlık yaratmıştır. Zira VUK'un 359'uncu maddesinin (b) fıkrasında yer alan ve daha ağır ceza ile cezalandırılan fiiller için TCK madde 52'de yer alan ölçüt (20 ilâ 100 milyon TL arası takdir edilecek rakam) çerçevesinde paraya çevirme imkanı getirilirken, (a) fıkrasındaki daha hafif ceza ile cezalandırılan fiiller için fıkrada yer alan özel düzenleme gereği olarak her bir gün için asgari ücretin yarısı esas alınmak durumunda kalınmıştır.

5728 sayılı Kanun'un 276'ncı maddesiyle VUK'un 359'uncu maddesi yeniden düzenlenmiştir. Yeniden düzenleme ile orantısızlık giderilirken, cezalar artırılmış ve maddeden ceza kanununun genel kurallarına aykırı istisnai düzenlemeler çıkartılmıştır. VUK'un 359/a maddesinde yer alan hapis cezasının para cezasına çevrilmesi ile ilgili düzenleme ortadan kaldırılmış, 359/b-2 bendi c bendi olarak düzenlenerek 359/b maddesinden farklı ceza öngörülerek bentteki kullanma fiili bilme şartına bağlanmıştır.

Tablo 1.3 - 5237 Sayılı TCK sonrasında 359'uncu Maddedeki Hapis Cezaları

VUK 359 Madde	Eski Düzenleme	08.02.2008Tarihinden Geçerli Hali
a bendi	6 Ay -3 Yıl Hapis	1 Yıl - 3 Yıl Hapis
b bendi	18 Ay – 3 Yıl (Ağır) Hapis	3 Yıl - 5 Yıl Hapis
c bendi ²³⁸	18 Ay – 3 Yıl (Ağır) Hapis	2 Yıl - 3 Yıl Hapis

5237 sayılı Ceza Kanunu'nun 51'nci maddesinde işlediği suçtan dolayı iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkum edilen kişinin cezasının ertelenebileceği bu sürenin üst sınırının, fiili işlediği sırada onsekiz yaşını doldurmamış veya altmışbeş yaşını bitirmiş olan kişiler bakımından üç yıl olduğu hüküm altına alınmıştır.

Maddenin (2) numaralı fıkrasında cezanın ertelenmesi, mağdurun veya kamunun uğradığı zararın aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi koşuluna bağlı tutulabileceği bu durumda, koşul

²³⁷ Bumin DOĞRUSÖZ, "Yeni Türk Ceza Kanunu ve Vergi Ceza Sisteminin Çöküşü", **Dünya Gazetesi**, 30.09.2004.

²³⁸ Eski 359/b-2 bendi 359/c bendi olarak düzenlenmiştir. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda Ağır Hapis Kavramı yer almamıştır.

gerçekleşinceye kadar cezanın infaz kurumunda çektirilmesine devam edileceği ve koşulun yerine getirilmesi halinde, hakim kararıyla hükümlünün infaz kurumundan derhal salıverileceği düzenlenmiştir. Bu uygulama ile ilerleyen bölümlerde de değineceğimiz üzere vergi ziyanının ve kesilen mali nitelikteki cezaların tahsili kolaylaştırabilir. Zira hapisten kurtulmak isteyen kişi bir an evvel cezalı tarhiyatı ödemek yoluna gidecektir.

Maddenin (3) numaralı fıkrasında cezası ertelenen hükümlü hakkında, bir yıldan az, üç yıldan fazla olmamak üzere, bir denetim süresi belirleneceği sürenin alt sınırının, mahkum olunan ceza süresinden az olamayacağı belirtilmiştir. Bu yolla (4'üncü bend) denetim süresi içinde;

1. Bir meslek veya sanat sahibi olmayan hükümlünün, bu amaçla bir eğitim programına devam etmesine,
2. Bir meslek veya sanat sahibi hükümlünün, bir kamu kurumunda veya özel olarak aynı meslek veya sanatı icra eden bir başkasının gözetimi altında ücret karşılığında çalıştırılmasına,
3. Onsekiz yaşından küçük olan hükümlülerin, bir meslek veya sanat edinmelerini sağlamak amacıyla, gerektiğinde barınma imkanı da bulunan bir eğitim kurumuna devam etmesine, mahkemece karar verilebilir.

Yapılan bu düzenleme ceza politikasındaki ıslah etme- kazanma amacının ön plana çıktığı görülmektedir.

Yukarıda Tablo 1.3'de görüleceği üzere kanun koyucu 359/b maddesindeki cezanın alt sınırını 3 yıl olarak belirleyerek bu maddeden hüküm giyecek failerin cezalarının ertelenmesini zorlaştırmak istemiştir. Zira hakim 62'nci madde gereğince takdir hakkını kullanarak cezaları altıda birine kadar indirebilecektir. Daha önce iştirak konusunda değinildiği üzere 39'ncü maddedeki ferî iştirakler için ceza yarı oranında uygulanacak VUK'un 360'ıncı madde gereğince bu kişilerin maddi menfaatlerinin de bulunmaması halinde bu cezanın da yarısına hükmedilecektir. Yapılan yeni düzenleme ile VUK'un 359'uncü maddesindeki erteleme ile ilgili tartışmalar da sona ermiştir. Artık hangi fiilden kaynaklanırsa kaynaklansın 2 yılın altında hükmedilecek hapis cezalarının tamamında erteleme kararı verilebilecektir.

1.10.1.1. Kısa Süreli Hapis Cezasına Seçenek Yaptırımlar

Türk Ceza Kanunu'nun 49'uncu maddesinde bir yıl veya daha az süreli hapis cezası kısa süreli hapis cezası olarak tanımlanmıştır. 50'nci maddede ise kısa süreli hapis cezasının, suçlunun kişiliğine, sosyal ve ekonomik durumuna, yargılama sürecinde duyduğu pişmanlığa ve suçun işlenmesindeki özelliklere göre diğer yaptırım türlerine çevrilebileceği belirtilmiştir.

Özetle 1 yıl ve daha az hapis cezaları yerine aşağıdaki yaptırım türleri uygulanabilir :

1. Adli Para Cezasına Çevirme: Adli para cezası 52'nci madde gereğince belirlenen tam gün sayısının, bir gün karşılığı olarak takdir edilen miktar ile çarpılması suretiyle hesaplanan meblağın hükümlü tarafından Devlet Hazinesine ödenmesinden ibarettir. Günlük değer, kişinin ekonomik ve diğer şahsi halleri göz önünde bulundurularak en az yirmi ve en fazla yüz Türk Lirası arasında hakim tarafından takdir edilir ve kararda gösterilir. Hakim, ekonomik ve şahsi hallerini göz önünde bulundurarak, kişiye adli para cezasını ödemesi için hükmün kesinleşme tarihinden itibaren bir yıldan fazla olmamak üzere süre verebileceği gibi, bu cezanın belirli taksitler halinde ödenmesine de karar verebilir. Taksit süresi iki yılı geçemez ve taksit miktarı dörtten az olamaz. Kararda, taksitlerden birinin zamanında ödenmemesi halinde geri kalan kısmın tamamının tahsil edileceği ve ödenmeyen adli para cezasının hapse çevrileceği belirtilir.
2. Mağdurun veya Kamunun Uğradığı Zararın Aynen İade, Suçtan Önceki Hale Getirme veya Tazmin Suretiyle, Tamamen Giderilmesi: VUK'un 359/son maddesinde kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanmasının 344'üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği belirtilmektedir. Vergi idaresi verginin sorumlusundan zaten gecikme faizi ile ziya uğrayan vergiyi ve vergi ziyai cezasını ödemek zorundadır. Ceza mahkemesince cezanın bu maddeye çevrilmesi cezanın sonuçsuz kalacağı anlamını taşıyacaktır. Burada hükümlü üzerindeki baskı mağdur durumunda bulunan hazinenin kaybının karşılanmaması halinde hapis cezasının uygulanacak olmasıdır. Devlet açısından bu yaptırımın pratik faydası 30 gün içerisinde vergi tahsilatını yapmış olacaktır.

3. En az iki yıl süreyle, bir meslek veya sanat edinmeyi sağlamak amacıyla, gerektiğinde barınma imkanı da bulunan bir eğitim kurumuna devam etme,
4. Mahkum olunan cezanın yarısından bir katına kadar süreyle, belirli yerlere gitmekten veya belirli etkinlikleri yapmaktan yasaklanma,
5. Sağladığı hak ve yetkiler kötüye kullanılmak suretiyle veya gerektirdiği dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranılarak suç işlenmiş olması durumunda; mahkum olunan cezanın yarısından bir katına kadar süreyle, ilgili ehliyet ve ruhsat belgelerinin geri alınmasına, belli bir meslek ve sanatı yapmaktan yasaklanma,
6. Mahkum olunan cezanın yarısından bir katına kadar süreyle ve gönüllü olmak koşuluyla kamuya yararlı bir işte çalıştırılma,

Vergi sisteminin etkinliğinin artırılması için bu yaptırımların uygulanmasının getireceği faydalara ve uygulama önerilerine ilerleyen bölümlerde tekrar değinilecektir.

1.10.1.2. Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması

5271 sayılı Ceza Muhakemeleri Kanunu'nun 231'inci maddesinde hükmün açıklanması ve hükmün açıklanmasının geri bırakılması düzenlenmiş ve 14'üncü maddede bu hükmün uygulanacağı suçların soruşturulması ve kovuşturulması şikayete bağlı suçlarla sınırlı tutulmuşken 5728 sayılı Kanun'un 562'nci maddesiyle suça ilişkin süre 2 yıla çıkartılırken, Anayasanın 174'üncü maddesinde koruma altına alınan inkılâp kanunlarında yer alan suçlar hariç tüm suçlara bu hükmün uygulanabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu düzenleme ile vergi ceza hukukunda yeni bir müessese daha oluşmuştur.

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun (CMK) 231/5'inci maddesinde sanığa yüklenen suçtan dolayı yapılan yargılama sonunda hükmolunan ceza, iki yıl veya daha az süreli hapis veya adli para cezası ise; mahkemece, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebileceği uzlaşmaya ilişkin hükümlerin saklı olduğu ve hükmün açıklanmasının geri bırakılmasının, kurulan hükmün sanık hakkında bir hukuki sonuç doğurmamasını ifade edeceği belirtilmiştir.

Hükmün açıklanmasının geri bırakılması kurumu Anglo-Sakson hukuk sisteminde yargılanması tamamlanmış olan sanığın belli bir süre denetim altında tutulması "probation" esasına dayanır. Hâkim, sanığın suçluluk ve kusurluluğunu

saptamakla beraber cezaya hükmetmeyi geri bırakmakta ve onu belirli bir süre içinde denetim altında tutmaktadır. Davranışları, tâbi tutulduğu denetim süresi içinde olumlu bulunduğu takdirde suçlu için bir mahkûmiyet kararı verilmemektedir. Böylece deneme süresini başarıyla geçirmiş olan suçlu, damgalama süreci dışına çıkarılmakta, bir yargı kararına muhatap olmamaktadır. Bu kurum, çağdaş ceza hukukunun amaçlarından biri olan kişiyi mümkün olduğu kadar damgalamamayı ve toplum ile uyum sağlanmasını gerçekleştireci bir uygulama niteliğindedir. Hâkim yargılamakta olduğu suçla ilgili olarak sanığın kişisel durumunu, işlediği fiili bütün yönleriyle inceleyerek, delilleri toplayacak ve yargılamayı bitirecektir. Ancak son hükmü açıklamayacaktır. Bunun yanı sıra hâkim sanığa belli bir denetim süresi içinde, denetimli serbestliğe tâbi tutulacağını ve hükmün geri bırakıldığını bildirecektir²³⁹.

Uygulamanın şartlarını şu şekilde ortaya koyabiliriz:

1. Sanığın Daha Önce Kasıtlı Bir Suçtan Mahkum Olmamış Bulunması

Sanık hakkında hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilebilmesi için görülmekte olan davaya konu suçtan daha önce işlediği kasıtlı bir suçtan dolayı mahkum edilmemiş olması gerekir. Buna göre 5271 sayılı CMK'nın 223/5'inci fıkrası dışında kalan hükümler bu kapsama girmemektedir. Daha önceden işlenen suçun kasıtlı işlenen bir suç olması gerekir. Olası kasıtlı işlenen suçlardan dolayı alınan mahkumiyet kararı da hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilmesine engel teşkil edecektir. Ancak taksir ve bilinçli taksirle işlenen suçlar engel olmayacaktır.

2. Mahkemece Sanığın Kişilik Özellikleri ile Duruşmadaki Tutum ve Davranışları Göz Önünde Bulundurularak Yeniden Suç İşlemeyeceği Hususunda Kanaate Varılması :

Bu husus tamamen hakime takdir hakkı tanıyan bir koşuldur. Öncelikle hakim, duruşmada edindiği yada dosyada toplanan bilgi ve belgelerden tespit ettiği sanığın kişilik özelliklerini değerlendirecek ayrıca duruşmalardaki sanığın gösterdiği tutum ve davranışlarda yeniden suç işleyip işlemeyeceği konusunda edindiği

²³⁹ Hüsamettin UĞUR, "Ceza Muhakemesinde Kovuşturma Mecburiyeti İlkesinden Maslahata Uygunluk İlkesine", s.21, <http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale/makale-1.doc> Erişim: 09.04.2008.

kanaatlerin olumlu olması halinde bu kurumu sanık lehine uygulayabilecektir. Ancak sadece sanığın duruşmadaki tutum ve davranışlarından hakimin bir sonuca gitmesini beklemek mümkün değildir. Kanunda açıkça yazılmamış ise de sanığın yukarıda belirtilen şart kapsamında kalmayan diğer sabıklarının içeriği ve niteliği, yargılanmakta olduğu başka dava dosyalarının bulunması da Hakimin bu kanaatinin oluşmasına katkıda bulunan veriler olmalı ve hakim gerektiğinde bu hususları da kanaatinin oluşmasında gerekçe olarak gösterebilmelidir. Bu nedenle bu düzenleme (şart) ile Mülga 647 sayılı Cezaların İnfazı Hakkında Kanun'un 6'ncı ve 5237 sayılı Kanun'un 51. maddesindeki sanığın suç işleme eğiliminin değerlendirilmesi arasında paralellik bulunmaktadır.

3. Suçun İşlenmesi ile Mağdurun veya Kamunun Uğradığı Zararın, Aynen İade, Suçtan Önceki Hale Getirme veya Tazmin Suretiyle Tamamen Giderilmesi

a) Suçun işlenmesi ile oluşacak zararın tespiti:

Öncelikle suçun işlenmesi ile oluşacak zararın giderilebilmesi için ortada ölçülebilir ve giderilebilir bir zararın olması gerekir. Bu zarar özel kişilere verilebileceği gibi özel yada kamu tüzel kişilere de verilebilir. Ancak bazı suçların işlenmesi ile ortaya çıkan somut bir kişi yada kamu zararı bulunmamaktadır. Örneğin, ruhsatsız tabanca taşımak suçlarında olduğu gibi. Bu durumlarda sanık tarafından giderilebilecek bir zarar söz konusu olmadığı için sanığın lehine değerlendirilerek bu şart aranmaksızın diğer iki şartın gerçekleşmesi yeterli olacaktır.

b) Suçun işlenmesi ile oluşacak zararın giderilme yöntemleri:

Kanunda zararın, aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle giderilmesi ön görülmüştür.

aa) Aynen iade; suç oluşturacak şekilde alınan eşyanın geri verilmesi gibi örneğin, çalınan eşyanın mağdura geri verilmesi ya da güveni kötüye kullanma konusu olan eşyanın iadesi.

bb) Suçtan önceki hale getirme; zarar verilen eşyanın suçtan önceki hale getirilmesidir. Örneğin, kırılan camın yerine aynı şekilde yenisinin taktırılması, yıkılan duvarın tamir edilerek önceki hale getirilmesi gibi.

cc) Tazmin; zarar verilen eşyanın ya da kanunların koruma altına aldığı yararın gördüğü zararın nakdi olarak ödenmesidir. Örneğin, çalınan eşyanın parasının mağdura verilmesi ya da hakaret suçundan mağdurun uğradığı manevi zararın karşılığında tazminat ödenmesi gibi.

c) Zararın tamamen giderilmesi:

Suçun işlenmesi ile oluşacak zararın tamamen giderilmesi gerekecektir. Kısmi olarak zararın giderilmesi halinde hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilemeyecektir. Etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanması koşullarının aksine mağdurun açık rızasına rağmen bu koşul yani zararın tamamen giderilmesi aranacaktır. Ancak kanıtlanması yönünden mağdurun beyanı yeterli kabul edilebilecektir. Örneğin, mağdur zararın tamamen karşılandığını beyan ettiği takdirde bu beyan yeterli kabul edilebilir²⁴⁰.

1.10.2. Mali Cezaların İnfazı

Mali cezaların infazı hürriyeti bağlayıcı cezanın infazından farklı olarak cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten; cezaya karşı dava açılmışsa, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden; başlayarak bir ay içinde ödenmek zorundadır. Burada dikkati çeken husus dava açılması halinde cezanın kesinleşmesi beklenmemekte vergi mahkemesince ilk derece mahkemesi olarak verilen karar yeterli görülmektedir. Cezaların belirlenen süre içerisinde ödenmemesi halinde 6183 sayılı Kanun hükümlerince cebren tahsilat yöntemi ile mali cezalar infaz edilmeye çalışılacaktır.

Kamu alacaklarının takip ve tahsilindeki prensipleri iki genel esasta toplamak mümkündür. Bunlardan biri, kamu alacağını ödemekle mükellef olanlara, ödeme bakımından her türlü kolaylıklar göstermek, diğeri de, kamu idarelerinin alacaklarını emniyet altında bulundurarak, kolay ve seri bir şekilde tahsil etmektir.

Kamu idarelerine borçlu olanlar özel hukuk sahasındaki alelade borçlulardan farklı durumdadırlar. Özel hukuk sahasındaki bir alacaklıyı, borçlusunun, alacak

²⁴⁰ Nevzat ÖZSOY, "Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması Kurumunun Uygulama Açısından Değerlendirilmesi", <http://www.adalet.org/makale/xysbekran.php?idno=6785> Erişim 09.04.2008.

tahsil edildikten sonraki ekonomik durumu alâkadar etmeyebilir. Halbuki, vergi, resim ve harç mükellefiyetleri dolayısıyla borçlu olanlar kamu idarelerinin gelir kaynaklarını teşkil ederler. Kamu idareleri bunların mevcut borç ödendikten sonraki durumları ile de alâkadar olmak mevkiindedirler. Diğer taraftan devamlı ve müstakar bir şekilde görülmesi icabeden âmme hizmetlerinin karşılığı olan ve ilgili yıl bütçesine mal edilmek üzere vaktinde tahsili icabeden kamu alacağına uzun müddet mükellefler zimmetinde bırakılmasına da imkân yoktur. Modern esaslara dayanan, bir kamu alacağı takip sistemi biri diğerinin zıddı gibi görünen bu temayülleri telif zorundadır.

Alacağın taksitlere bağlanarak alınması, af ve terkin esaslarının kabulü, ödeme için belli, sabit yerler ihdası, çekle, banka havalesiyle, postane vasıtasıyla ödeme usullerinin kabulü, formalitelerin azaltılması, takip ve tahsili seri ve müessir şekilde yürütecek hükümlerin mevzuata ithali, modern tahsil usullerinin esaslarını teşkil etmektedir.

Kamu alacağı vâdesinde ödenmediği takdirde dahi, iyi niyet sahibi borçlulara, haklarında derhal ve şiddetli kovuşturma usullerine başvurmada önce, belli şartlarla, borcu taksitlere bağlayarak ödeme imkânları sağlanır.

Çeşitli vergilerde, beyana dayanan tarh usulünün genişlemesi modern tahsil usullerinde, ödemeye borçlunun bizzat iştirak ettirilmesi yolundaki temayülün de yayılması sonucunu doğurmaktadır.

Modern tahsil usullerine göre, borçlular lehine bu şekilde çeşitli kolaylıklar ihdas edilmekle beraber, diğer taraftan kamu idaresinin alacaklarını emniyet altına alacak tedbirler de tespit edilir. Bunların başında kamu alacağına, üstünlük tanıyan, bu alacaklara karşılık teminat tesis eden hükümler, borçluların seri ve müessir bir tarzda kovuşturulmasını sağlayan sade ve basit usuller yer alır. Kamu alacakları tarh, tahakkuk safhalarından geçtikten sonra ve bazı hallerde kesinleşmenin de vukuundan sonra (cezalarda) tahsil edilmektedir. Tahsil safhasına gelen kamu alacağı, artık maddi ve reel bir tarzda ortaya çıkmakta, bunu ödemekle mükellef olanların patrimuanında pasif bir unsur olarak yer almaktadır²⁴¹.

²⁴¹ 6183 sayılı Kanun'un Genel gerekçesi.

İKİNCİ BÖLÜM

CEZAI YAPTIRIMLARIN UYGULANMASI

2.1. Mükellefi Zorlayıcı Uygulamalar

Vergi kanunlarımızda ceza düzenlemelerinin yanı sıra vergi uygulamaları sonucunda ortaya çıkan ve vergi mükellefini vergiye uyuma zorlayan zaman zaman cezai nitelikte etki gösteren uygulamalar da bulunmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan veya düzenleyenler listesinde bulunan mükelleflerin iade ve mahsup işlemlerinin özel esaslara göre yerine getirilmesi, kanunen kabul edilmeyen gider uygulaması, kamu ihalelerine, kamu görevlerine alınmama, belli nitelikteki işleri yapamama, yurtdışına çıkma tahdidi, gecikme faizi, gecikme zammı, ihtiyat haciz, mükerrer cezalandırma ve ihbar müessesesi gibi uygulamadan kaynaklanan birçok zorlayıcı uygulamalar da bulunmaktadır.

2.1.1. Vergisel İşlemlerin Geç ve Zor Prosedür Çerçevesinde Yerine Getirilmesi

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) düzenlemek veya kullanmak fiilleri VUK'un 359'uncu maddesinde kaçakçılık suçu içerisinde değerlendirilerek hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması öngörülmüştür. Diğer taraftan suç sayılan bu fiilleri işlediği iddia olunan mükelleflerin Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında ihracat istisnasından kaynaklanan iade ve mahsup işlemleri ise 84 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği²⁴² doğrultusunda diğer mükelleflerden farklı olarak özel esaslar dahilinde gerçekleştirilmektedir. SMİYB kullanan veya düzenleyen listesinde yer alan mükelleflerinin iade talepleri diğer mükelleflere nazaran daha ağırlaştırılmış koşullar altında yapılmaktadır. Bu mükelleflerin KDV iade veya mahsup talepleri ise ancak 4 (dört) kat teminat ile yerine getirilebilmektedir.

SMİYB kullanan veya düzenleyenler listesinde yer almak için vergi mükellefleri hakkında inceleme raporları ile olumsuz tespit yapılması yeterli olup, haklarında açılacak ceza davalarının sonuçlanması gerekmemektedir. Bu

²⁴² 84 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği 23.11.2001 tarih ve 24592 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

mükellefler haklarında vergi suçu konusunda yargı kararı henüz verilmemiş ve inceleme raporuna istinaden yapılan tarhiyat kesinleşmemiş olsa dahi işlemleri özel esaslar dahilinde yerine getirilmektedir. Bu mükelleflerin, olumsuz tespit yapıldığı inceleme raporunun vergi dairesine intikalinden sonraki nakden ve mahsuben iade talepleri bu rapora istinaden tarh edilen vergi ve cezaların tamamını ödemeleri veya teminat göstermeleri halinde dahi, indirimli teminat uygulamasından yararlananlarda %100, diğerlerinde %200 teminat karşılığında yerine getirilmektedir. Haklarında sahte belge kullanımı nedeniyle tespit bulunan vergi mükelleflerin iade talepleri ise raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış nakden veya mahsuben iade talepleri dört kat teminat karşılığında, teminat gösterilmemesi halinde münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmektedir. İade taleplerine ilişkin vergi incelemelerinin fiilen geç yapılması da bu mükelleflerin alacaklarına daha geç kavuşmasına neden olmaktadır.

Mükellefler hakkında SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları konusunda belirlemelerin yer aldığı inceleme raporları "olumsuz rapor" sayılır. Bunlar, iade taleplerinin genel esaslar yerine özel esaslara göre, bir başka ifade ile yükseltilmiş teminat karşılığında veya münhasıran inceleme raporuna göre yerine getirilmesine yol açan raporlardır.

SMİYB kullanıldığı konusunda belirlemelerin yer aldığı raporlarda, raporun ait olduğu her bir vergilendirme döneminde SMİYB kullanılması nedeniyle reddedilen katma değer vergisi iade alacağının, iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen verginin (ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin, iade hakkı doğuran işlemi bulunmayan mükelleflerde ilgili dönemdeki toplam vergi indiriminin) % 5'ini aşması halinde bu rapor olumsuz rapor sayılır. SMİYB düzenlendiği konusunda belirlemelerin yer aldığı raporlar ise başka bir şart aranmaksızın olumsuz rapor sayılır.

Ağırlaştırılmış şartlar bu mükelleflerin raporun ait olduğu vergilendirme dönemindeki ortakları ve kanuni temsilcileri ile bunların kurdukları veya ortak oldukları şirketler bakımından da geçerlidir. Vergi mükellefi hakkında tanzim edilen raporun yargı denetiminden geçmemiş olmasına rağmen diğer bir ifade ile vergi mükellefi hakkında henüz hukuken geçerli bir tespit olmadığı bir durumda dahi hakkında vergi suçu isnat edilen mükellef, vergi uygulamalarında farklı ve

ağırlaştırılmış rejime tabi tutularak cezalandırılması başlamaktadır. Ağırlaştırılmış şartlar nedeniyle dolaylı olarak cezalandırılan mükellefler hakkındaki olumsuz tespit ve yapılan cezalı tarhiyatın, suçun sabit olmaması nedeniyle yargı kararı ile kaldırılması halinde nasıl telafi edileceği hususu vergi kanunlarında açıkça yer almamaktadır. Bu durumda zarara uğrayan vergi mükellefi hakkını genel hükümler dahilinde arayacaktır.

2.1.2. Vergi Cezalarının Diğer Ticari Muamelelere Etkisi

Hakkında SMYİB düzenlediği veya kullandığı yönünde tespit bulunan mükelleflerin ticari ilişkide buldukları diğer firmalar da bu durumdan dolaylı olarak etkilenmektedirler. Doğrudan mal veya hizmet temin ettikleri mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunan diğer mükellefler de kendi iade taleplerinin genel esaslara göre yerine getirilebilmesi için (haklarında olumsuz tespit bulunanlardan sadece olumsuz tespit yapıldığı dönemlerdeki) alışlara isabet eden kısma dört kat teminat gösterilmesi veya bu alışlara isabet eden kısmın iade talebinden çıkarılması gerekecektir²⁴³.

Özellikle ihracatçı mükellefler mal veya hizmet temin ettikleri mükellefler hakkında olumsuz rapor bulunması halinde dolaylı olarak etkilenmekte ve söz konusu tespit ile bir ilgileri bulunmadığı halde dolaylı olarak ağırlaştırılmış sistem nedeniyle sıkıntıya düşmektedirler. Bu mükelleflerin ticari işlemlerinde önüne çıkan sonuç ya mal veya hizmet temin ettikleri firmalar nedeniyle ağırlaştırılmış uygulamaya katılmak ya da bu mükellefler ile ticari ilişkiye son vermek seçenekleri olmaktadır. Çoğunlukla bu firmaların tercih ettiği seçenek, hakkında olumsuz rapor bulunan firmalar ile çalışmama yönünde olmaktadır. Bu durum da hakkında olumsuz rapor bulunan mükellefin ticari anlamda da sıkıntıya düşmesine, müşterilerini kaybetmesine neden olmaktadır. Bu şekilde SMİYB kullanan veya düzenleyen mükellefler dolaylı olarak baskı altında tutularak ticari hayatlarını devam ettirebilmek için cezalı tarhiyatı ödemeye ve vergiye uyum sağlamaya zorlanmaktadır. Ancak bu mükelleflerinin durumunu bilmeyen ve vergi mahremiyeti kapsamında bilmesi mümkün olmayan diğer iyi niyetli mükellefler de başkasının fiili nedeniyle zarara uğramaktadırlar.

²⁴³ 84 seri numaralı Genel Tebliğin "II.3" bölümünde açıklanmıştır.

Diğer taraftan haklarında uygulanan cezalı tarhiyatı mevcut varlıkları ile karşılamayacak olan SMİYB kullanan veya düzenleyen mükellefler ise mevcut hukuki kimlik altındaki faaliyetlerini sonlandırarak ekonomik hayatını başka mükellefiyet altında devam ettirmek suretiyle bu durumdan kurtulmaya çalışmaktadır. Bu şekilde hakkında olumsuz tespit bulunan mükellefiyet gayri faal hale gelirken cezalı tarhiyat yargı denetiminden geçse dahi tahsil kabiliyetini kaybetmiş duruma düşebilmektedir.

2.1.3. Kamu İhalelerine Alınmama

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun²⁴⁴ ihaleye katılımda yeterlik kuralları başlıklı 10'uncu maddesinin son fıkrasının (d) bendinde "Türkiye'nin veya kendi ülkesinin mevzuat hükümleri uyarınca kesinleşmiş vergi borcu olan", (e) bendinde ise "İhale tarihinden önceki beş yıl içinde, mesleki faaliyetlerinden dolayı yargı kararıyla hüküm giyen" isteklilerin ihale dışı bırakılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu düzenleme gereğince vergi borcu bulunan bir mükellef ihale dışı bırakılacaktır. Kamu İhale Kanunu'nda vergi suçu ile ilgili olarak açık bir düzenleme bulunmamakla birlikte vergi suçunun yapısı itibarıyla faaliyetin sürdürülmesi ile ilgili olduğu hususu açık olduğundan (e) bendi kapsamında vergi suçundan hüküm giymiş bir mükellef vergi borcu bulunmasa dahi kamu ihalelerinde de istekli olamayacaktır.

2.1.4. Kamu Görevlerine Alınmama, Kamusal Nitelikli Meslek ve İş ile Uğraşamama

Vergi kaçakçılığından ceza almış olan bir mükellef, kamu hizmetine alınamayacağı ve yapısı gereği yarı kamusal hizmetleri yerine getiren kuruluşlarda kurucu ortak olamayacakları gibi ayrıca yarı kamusal kuruluşlarda görev alamazlar ve yarı kamusal meslekleri icra edemezler. Vergi kaçakçılığından ceza almış olan bir mükellefin cezası affa uğramış olsa bile aşağıdaki görevleri veya işleri de yapmaları mümkün değildir. "Cezası affa uğramış olsa bile" nin anlamı, bu kişilerin aşağıda belirtilen konularda herhangi bir faaliyeti ömür boyu yerine getiremeyecekleridir.

²⁴⁴ 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu Madde 10 (Resmi Gazete:22.01.2002-24648).

Çalışmamızın yapıldığı tarih itibariyle meri kanunlarımız gereğince vergi kaçakçılığından ceza almış mükellefler devlet memuru²⁴⁵, askeri personel²⁴⁶, avukat²⁴⁷, milletvekili²⁴⁸, hakim ve savcı²⁴⁹, siyasi parti üyesi²⁵⁰, sendika kurucusu²⁵¹, emeklilik şirketi kurucusu²⁵², özel istihdam bürosu kurucu ve ortağı²⁵³, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci ve mali müşavir, yeminli mali müşavir²⁵⁴, türkiye futbol federasyonu organlarında başkan veya üye²⁵⁵, oda ve borsa genel sekreteri ve organ üyeliği²⁵⁶, özel güvenlik görevlisi²⁵⁷, esnaf ve sanatkarlar meslek örgütlerinde organ başkanlığı ve üyeliği²⁵⁸, lisanslı harita ve kadaströ mühendislik bürosu sahibi²⁵⁹, banka kurucu ortağı²⁶⁰ sigorta şirketi kurucu ortağı²⁶¹ olamaz, ticari hava işletmeciliği²⁶², lisanslı depo işletmeciliği²⁶³ yapamaz ve haşhaş ekemezler²⁶⁴.

Yapılan düzenlemelerde çoğunlukla vergi kaçakçılığı kanun metinlerinde genel anlamda kaçakçılık fiili içerisinde yer almakla birlikte özellikle son yıllarda yapılan düzenlemelerde vergi kaçakçılığı suçu özel olarak belirtilmektedir.

²⁴⁵ 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu Madde-8/A-5 (Resmi Gazete: 23.07.1965-12056).

²⁴⁶ 926 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu Madde 36/d-5-a, Madde 50/d, Madde 94/c, Madde 109/6-a (Resmi Gazete: 10.08.1967-12670),

1632 sayılı Askeri Ceza Kanunu Madde 30/1-A (Resmi Gazete: 15.06.1930-1520),

3269 sayılı Uzman Erbaş Kanunu Madde 12/3-b-1 (Resmi Gazete: 25.03.1986-19058),

3466 sayılı Uzman Jandarma Kanunu Madde 16/1-f (RG: 04.06.1988-19832),

3563 sayılı Harp Akademileri Kanunu Madde 11/a (Resmi Gazete: 31.05.1989-20181).

²⁴⁷ 1136 sayılı Avukatlık Kanunu Madde 5/a (Resmi Gazete: 07.04.1969-13168).

²⁴⁸ 2709 sayılı Türk Cumhuriyeti Anayasası Madde 76/2 (Resmi Gazete : 09.11.1982-17863 Mükerrer),

2839 sayılı Milletvekili Seçimi Kanunu Madde 1/f-1 (Resmi Gazete:13.06.1983-18076).

²⁴⁹ 2802 sayılı Hakim ve Savcılar Kanunu Madde 8/h (Resmi Gazete: 26.02.1983-17971) .

²⁵⁰ 2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu Madde 11/2-a-2 (Resmi Gazete: 24.04.1983-18027).

²⁵¹ 2821 sayılı Sendikalar Kanunu Madde 5/1 (Resmi Gazete: 07.05.1983-18040).

²⁵² 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu Madde 8/4-g-3 (Resmi Gazete: 07.04.2001-24366).

²⁵³ 4904 sayılı Türkiye İş Kurumu Kanunu Madde 17/2-b (Resmi Gazete: 05.07.2003-25159).

²⁵⁴ 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Madde 4/d (Resmi Gazete:13.06.1989-20194).

²⁵⁵ 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun Ek Madde 1/d (Resmi Gazete: 03.07.1992-21273).

²⁵⁶ 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu Madde 74/a-d, Madde 83/2-d (Resmi Gazete: 01.06.2004-25479).

²⁵⁷ 5188 sayılı Özel Güvenlik Hizmetlerine Dair Kanun Madde 10/d (Resmi Gazete: 26.06.2004-25504).

²⁵⁸ 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu Madde 50/1-c (Resmi Gazete: 21.06.2005-25852).

²⁵⁹ 5368 sayılı Lisanslı Harita Kadaströ Mühendisleri ve Büroları Hakkında Kanun Madde: 2/2-d (Resmi Gazete: 29.06.2005-25860).

²⁶⁰ 5411 sayılı Bankacılık Kanunu Madde 8/d (Resmi Gazete:01.11.2005-25983).

²⁶¹ 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu Madde 2/2-b (Resmi Gazete:30.12.1959-10394).

²⁶² 2920 sayılı Türk Sivil Havacılık Kanunu Madde 18/2 (Resmi Gazete: 19.10.1983-18196).

²⁶³ 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu Madde 7/1 (Resmi Gazete: 17.02.2005-25730).

²⁶⁴ 3298 sayılı Uyuşturucu Maddelerle İlgili Kanun Madde 2/5 (Resmi Gazete: 19.06.1985-19139).

2.1.5. Yurtdışı Çıkış Yasağı

Yurtdışına çıkış tahdidi uygulamada kaynağını Pasaport Kanunu'nun 22'nci maddesinden almıştır. Bu maddeye ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'nın 1950'li yıllardan bu yana yayımlamış olduğu tebliğler ile de yasağın ne şekilde uygulanacağı anlatılmaya çalışılmıştır. Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilmeden önce Pasaport Kanunu 22'nci maddesinde "Yurtdışına çıkmaları mahkemelerce yasaklananlara, memleketten ayrılmalarında genel güvenlik bakımından mahzur bulunduğu İçişleri Bakanlığı'nca tespit edilenlere, vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere, pasaport veya seyahat vesikası verilmez." hükmü yer almaktaydı. Pasaport Kanunu'nda yurtdışına çıkılmasını engelleyecek haller kanunda açıkça sayılmıştır.

Maddede yer alan "vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere" ibaresi; Anayasa Mahkemesi kararıyla²⁶⁵ iptal edilmiştir. Düzenlemenin iptaline karar verilmesinin doğuracağı hukuksal boşluk, Mahkemece kamu yararını ihlal edici nitelikte olduğu kabul edildiğinden gerekli düzenlemelerin yapılması amacıyla iptal kararının, Resmî Gazete'de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesi uygun görülmüştür.

Anayasa Mahkemesi verdiği kararda yurtdışı çıkış yasağında, vatandaşın yurtdışına çıkma özgürlüğünü sınırlamanın amacının, vergi borcunun tahsilinin sağlanması, araç ise yurtdışına çıkışın yasaklanması olduğunu belirtmiştir. Yüksek Mahkemece hüküm kurulurken şu gerekçelerle devam edilmiştir: Amaç ile araç arasında makul bir ilişkinin bulunduğu söylenebilmesi için yurtdışına çıkış ile vergi alacağının tahsilinin zorluğu veya olanaksızlığı arasında bağın varlığının aranması gereği açıktır. Yasak, hiçbir koşul öngörmeksizin, hatta vergi borcunun tutarı dahi belirtilmeden, vergi borcunun ödenmemesine bağlı olarak kendiliğinden uygulandığı zaman amaç ile araç arasındaki makul ilişki ve denge ortadan kalkar. Anayasa'nın 23'üncü maddesinde öngörülen sınırlama nedenleri ve bunlar arasında yer alan "vatandaşlık ödevi" genel nitelikte, soyut bir kavramdır. Kanun koyucunun getireceği her sınırlayıcı düzenlemede bu nedenleri somutlaştırması gerekir. Keyfiliğe varabilecek uygulamaları önleyebilmek bakımından gerekli olan açıklık ve

²⁶⁵ Anayasa Mahkemesi Kararı, E:2007/4, K:2007/81, T:18.10.2007, <http://rega.basbakanlik.gov.tr/eskiler/2007/12/20071208-9.htm>, Erişim:14.04.2008.

somutluk, sınırlamanın kanunla yapılmış olarak kabul edilmesi için zorunludur. Aksi halde hukuk devletinin gerektirdiği belirginlik karşılanmamış olur ve amaç-araç ilişkisini denetlemek güçleşir. İtiraz konusu kural, amaç ve araçları açık, belirgin ve somut bir şekilde öngörmemiş, amaç ve araç arasında makul ve uygun bir ilişki kurmayarak ölçülülük ilkesinin gereklerini yerine getirmemiştir.

Madde metninin Anayasa Mahkemesi'nce iptalinden sonra 04.02.2008 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na sunulan Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı'nda²⁶⁶ yurtdışı çıkış tahdidi 6183 sayılı Kanuna 36/A maddesi ve Yurtdışı Çıkış Tahdidi olarak aşağıdaki gibi yeniden düzenlenmektedir.

Yurtdışı Çıkış Tahdidi:

MADDE 36/A- Devlete ait olup 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamına giren amme alacakları ile bunlara ait zam ve cezalarını ödeme emrinin tebliğ tarihini takip eden yedi gün içerisinde ödemeyen ya da bu Kanun hükümleri uyarınca hakkında bu alacaklar nedeniyle ihtiyati haciz kararı alınan amme borçlusunun yurtdışına çıkışı, amme alacağının devamı müddetince alacaklı tahsil dairesinin talebi üzerine ilgili makamlarca engellenir.

Yurtdışı çıkış tahdidi, yirmibeş bin Yeni Türk Lirası ve üzerinde olan teminat altına alınmamış amme alacağı için uygulanır. Bakanlar Kurulu, bu tutarı on katına kadar arttırmaya, yarısına kadar indirmeye ve yeniden kanuni tutarına getirmeye yetkilidir.

Amme alacağına karşılık teminat alınması, alacağın tecil edilmesi, yargı mercilerince amme alacağının takibinin durdurulmasına karar verilmesi veya takibin kanunen durdurulması gereken diğer hallerde yurtdışı çıkış tahdidi, alacaklı tahsil dairesinin talebi üzerine ilgili makamlarca kaldırılır.

Amme borçlusu hakkında uygulanan yurtdışı çıkış tahdidi, hastalık, iş bağlantısı gibi zaruri hallerde alacaklı tahsil dairesinin uygun görmesi ve

²⁶⁶ Tasarı 23 Dönem 2'nci Yasama Yılı 1/514 esas numarası ile TBMM kayıtlarına alınmıştır.

bildirimi üzerine ilgili makamlar tarafından kaldırılır. Bu fıkraya göre yurtdışı çıkış tahdidinin kaldırılmış olması yeniden tatbikine mani değildir.

Amme borçlusuyla birlikte amme alacağının ödenmesinden sorumlu olan ve bu Kanuna göre amme borçlusu sayılan kişiler hakkında da bu maddede yer alan esaslara göre yurtdışı çıkış tahdidi uygulanır.

Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Görüldüğü üzere 6183 sayılı Kanun'a eklenmesi düşünülen müstakbel madde daha önce uygulamaya yön veren tebliğ düzenlemelerini aynen kapsamaktadır. Maddenin kanunlaşması yurtdışı çıkış yasağı uygulamasında çok köklü bir değişiklik olmayacağını göstermektedir.

2.1.5.1. Yasağın Amacı

Anayasa Mahkemesince verilen iptal kararında vergi borcu nedeniyle yurtdışına çıkış yasağı uygulamasının, yükümlülerin yükümlülüklerini yerine getirmesi, vergi gelirlerinin düzenli ve sürekli bir biçimde tahsili, kamu alacağının güvence altına alınması ve tahsilatın hızlandırılması amacıyla getirildiğinin anlaşıldığını belirtmiştir.

Maliye Bakanlığı'nın yayımlanmış olduğu tahsilat genel tebliğlerinde bu yasağın amacının ne olduğu açıklanmıştır. Bu yasağın amacı 1972 yılında yayımlanmış olan 346 seri numaralı Tahsilat Genel Tebliği'nde, amme alacaklarının tahsilatının güvence altına alınması olarak ifade edilmiştir. Bu tebliğden sonra gelen konu ile ilgili tüm tebliğlerde de amaç aşağı yukarı aynı şekilde ifade edilmiştir. Son olarak önceki tebliğlerin tümünü yürürlükten kaldıran Seri A, 1 Sıra Numaralı Tahsilat Genel Tebliği'ne göre ise yasağın amaçları; mükelleflerin yükümlülüklerini zamanında yerine getirilmelerinin sağlanması, amme alacağının tahsilatının güvence altına alınması, tahsilatın hızlandırılması şeklinde sıralanmıştır.

2.1.5.2. Yasağın Kapsamı

Yukarıda da görüldüğü üzere; Pasaport Kanunu'nun 22'nci maddesinde yasağın kapsamı ile ilgili hiçbir açıklama yapılmamıştır. Sadece "vergiden borçlu

olanlara” tabiri kullanılmıştır. Ancak Maliye Bakanlığı konu ile ilgili olarak çıkardığı tebliğlerde durumu açıklamıştır.

Maliye Bakanlığı 1956 yılında yayımlanmış olduğu 264 seri numaralı Tahsilat Genel Tebliği’nde “Mezkûr Kanun’un 22’nci maddesindeki (vergi borcu) tabirinin yalnız ödeme süresi gelmiş bulunan âmme alacaklarına inhisar ettirilerek henüz ödeme süresi gelmemiş ve ihtilâflı bulunan alacakları bu terim dışında mütalâa etmek, sözü geçen kanunun ruh ve maksadına uygun düşmez” denilerek vadesi henüz gelmemiş veya mahkeme aşamasında ihtilâflı olanlar da dahil olmak üzere, tüm amme alacaklarını hukukun genel ilkelerine açıkça aykırı olacak bir şekilde yasak kapsamına dahil etmiştir.

Bu durum 1972 yılında yayımlanmış olan 346 seri numaralı Tahsilat Genel Tebliği’ne kadar böyle devam etmiştir. Bu tarihten sonra Maliye Bakanlığı tarafından Pasaport Kanunu’nun 22’nci maddesindeki “vergiden borçlu” terimi, tüm amme alacakları için kullanılmıştır. 395 seri numaralı Tahsilat Genel Tebliği’nde de “kastedilenin, 6183 sayılı Kanun’un 1’inci maddesinde söz konusu edilen amme alacaklarından borçlu bulunan şahıslar olduğundan, buradaki vergi borcu tabirinden de "amme alacağı" anlaşılacaktır” şeklinde durum açıklanmıştır ve dahası Maliye Bakanlığı tarafından vergi borcu kavramı, uygulamada ihracatta vergi iadesi, kaynak kullanımını destekleme primi veya kur farkı gibi kamu alacaklarını kapsayacak biçimde geniş bir şekilde de yorumlanmaktadır. Örneğin; İstanbul Defterdarlığı’na göre; para cezaları için de ilgililer hakkında yurtdışına çıkış yasağı uygulanabilecektir²⁶⁷.

Ancak maliye bakanlığının yapmış olduğu bu tespit, hukuki anlamda tartışmalara yol açabilecek ve yanılgıya düşürecek nitelikte olmuştur. Nitekim bu konu çok tartışılmış ve konu hakkında farklı fikirler ortaya çıkmıştır. Bir görüş²⁶⁸; Pasaport Kanunu’nun ilgili maddesi lafzı olarak yorumlanmalı ve vergi borcu kavramından gerçek anlamda vergi borçları anlaşılmalıdır. Çünkü, seyahat özgürlüğü Anayasal bir haktır ve ancak kanunla sınırlanmalıdır. Maliye Bakanlığı,

²⁶⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, “Amme Alacakları ile İlgili Sıkça Sorulan Sorular”, Soru 1, <http://www.ivdb.gov.tr/pratik/sssamme.htm>, Erişim:14.04.2008.

²⁶⁸ Murat ÖZDEN, “Vergi Alacağını Güvence Altına Alan Bir Önlem Olarak Yurtdışına Çıkma Yasağı”, <http://w3.gazi.edu.tr/~mozden/1.doc>, s.3 Erişim: 14.04.2008.

yetkisini aşmıştır derken, diğer bir görüş ise²⁶⁹; “vergiden borçlu olmak” tabiri amaçsal ve genişletici bir şekilde yorumlanmalı ve muhtelif kanunlara göre alınan vergi, resim, harç şeklinde amme alacaklarını ve bunlara bağlı olarak ortaya çıkan ferî amme alacaklarını kapsmalıdır demektir.

Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı sonucunda ortaya çıkan tasarinin mevcut metninin yasalaşması halinde tüm bu tartışmalar sona erecektir. Sadece devlete ait olup 213 sayılı VUK ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamına giren amme alacakları ile bunlara ait zam ve cezalarını ödeme emrinin tebliğ tarihini takip eden yedi gün içerisinde ödemeyen ya da bu Kanun hükümleri uyarınca hakkında bu alacaklar nedeniyle ihtiyati haciz kararı alınan amme borçlusunun yurtdışına çıkışı, amme alacağının devamı müddetince alacaklı tahsil dairesinin talebi üzerine ilgili makamlarca engellenecektir.

Yurtdışına çıkış yasağının uygulanabilmesi için, vergi borcunun belirli bir miktarın üstünde kalması gerekmektedir. Bu sınırı Maliye Bakanlığı, çıkarmış olduğu tahsilat genel tebliğlerinde belirlemiştir. Tasarının kanunlaşması halinde kanuni hadler dahilinde sınırı belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılacaktır. İlk olarak 1972 yılında yayımlanmış olan 346 seri numaralı Tahsilat Genel Tebliği'nde 10.000.- TL'lik bir alt sınır belirlenirken bu rakam son olarak 1 sıra numaralı Tahsilat Genel Tebliği ile 25.000,00 YTL olarak uygulanmaktadır. Tasarı metninde de bu rakam korunurken, Bakanlar Kurulu'na bu miktarı 10 katına kadar artırma ve yarısına kadar azaltma yetkisi verilmektedir.

Maliye Bakanlığı'nın yayımlanmış olduğu Seri A, 1 Sıra numaralı Tahsilat Genel Tebliği'ne²⁷⁰ göre; Kesinleştiği halde ödenmemiş borçlar ve ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz konusu olmuş borçlar dikkate alınarak bu borçların toplamı 25.0000,00 YTL'yi aşması halinde borçlu hakkında yasak uygulanabilecektir.

Tarhiyat safhasında olan veya tarhiyata ilişkin olarak yaratılan ihtilaflar nedeniyle kesinleşmemiş olan amme alacakları, 6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesi uyarınca tecil edilmesi ya da sair nedenlerle teminat altına alınan alacaklar,

²⁶⁹ Orhan ÖZTÜRK, “Vergi Borcu Nedeniyle Yurtdışına Çıkma Yasağı”, **Vergi Dünyası**, S:162, Şubat 1995.

²⁷⁰ Sıra A, 1 seri numaralı Tahsilat Genel Tebliği 30.06.2007 tarih ve 26568 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ilgili mevzuat gereğince istenilen belgelerin borçlu tarafından tam ve eksiksiz olarak tahsil dairesine ibraz edilmiş olması koşuluyla nakden veya mahsuben iadesi talep edilen miktar, cebri takip sonucu haczedilen malların değeri kadar borç miktarı, 25.000,00 YTL'lik toplam borç sınırının hesabında dikkate alınmayacaktır. Ancak uygulamada vergi ziyaı cezası kesilmiş tarhiyatlar ile ilgili olarak ihtilaf bulunsa dahi 6183 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi gereğince teminat istenmekte ve teminat gösterilememesi halinde tarhiyat ihtiyati haciz konusu edilerek yasak uygulanmaktadır.

Borçlunun 25.000,00 YTL'yi aşan bir borcunun bulunmasına rağmen, borca karşılık teminat göstermiş ise, hakkında yurtdışına çıkış yasağı uygulanmayacaktır. Yine alt sınırdan daha fazla borcu bulunmasına rağmen, malları üzerinde haciz yapılan borçlunun, haciz ile karşılanamayan borç miktarının 25.000,00 YTL altına düşmüş olması neticesinde hakkında bu yasak uygulanamayacaktır.

Bununla birlikte; tebliğe göre 6183 sayılı Kanun'un 75'inci maddesi gereğince aciz halinde olduğu tespit edilen borçlular hakkında bu yasak uygulanmayacaktır. Kanaatimizce bu istisnanın sebebi; yasağın amacı ile ilgilidir. Şöyle ki; bu yasağın amacı yukarıda da izah olunduğu üzere, vergi borçlularına bir ceza vermek değil, vergi alacağının tahsilatını güvence altına almaktır. Ancak zaten üzerinde herhangi bir malvarlığı bulunmayan ve bu durumu 75'inci madde uyarınca aciz belgesi ile tespit edilen borçlunun yurtdışına çıkışının yasaklanmasının bir anlamı da bulunmayacaktır.

2.1.5.3. Yasağın Uygulanması

Pasaport Kanunu'nun 22'nci maddesinde "vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenler" şeklinde bir ifade kullanılmıştır. Bu ifadeden; pasaport vermeye yetkili makamların yani emniyet müdürlüğünün re'sen işlem yapamayacak olması sonucu çıkmaktadır. Zaten Bakanlığın yayımlamış olduğu 1 sıra numaralı Tebliğ'de de durum ayrıntılı olarak izah edilmiştir. Bu tebliğe göre;

Bakanlık tarafından bu şekildeki borçlular hakkındaki tüm bilgilerin detaylı bir şekilde (anne-baba adı, doğum yeri ve tarihi, nüfusa kayıtlı olduğu yer vb.) emniyet müdürlüğüne bildirilecektir.

Haklarında emniyet müdürlüğü tarafından yurtdışına çıkış yasağı işlemi yapılan borçlulara durumu bildiren ve yasağın nasıl kaldırılabileceğini gösteren bir yazı gönderilecektir. Bu yazının gönderilerek mükellefin bilgilendirilmesi çok önemlidir. Zira uygulamada, kendilerine yasak konulduğunu bilmeyen pek çok kişi, durumu gümrük kapılarına öğrenmekte ve zor durumda kalabilmektedirler.

Pasaport Kanunu'nun Ek-2'nci maddesinde²⁷¹ Pasaport Kanunu'nun uygulanması, pasaportların şekil ve muhtevalarının tespiti ile pasaport ve pasaport yerine geçerli belgelerin düzenlenmesine ait esasların İçişleri Bakanlığı'nın koordinatörlüğünde Dışişleri, Maliye ve Gümrük Bakanlıklarının iştiraki ile hazırlanacak bir yönetmelikle belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Ancak bu konuda bir düzenlemeye rastlanılmamıştır. Uygulama İçişleri Bakanlığı'nca 22.07.1983 tarihinde onaylanmış EYG 2-7 sayılı Pasaport İşleri Yönergesi²⁷² çerçevesinde yapılmaktadır. Yönergenin 30'uncu ve 31'inci maddeleri uyarınca Maliye Bakanlığı'nca tespit edilmiş sınırın üzerinde vergi borcundan dolayı yurtdışı çıkış tahdidinin konulması veya kaldırılması için vergi dairelerince yapılacak bildirim yeterli sayılmıştır. Ancak yukarıda bahsi geçen kanun tasarısı bu haliyle kanunlaştığında bu düzenlemelerin de yeniden ele alınması gerekecektir.

2.1.5.4. Yasağın Kaldırılması

Yurtdışına çıkış yasağının kaldırabilmesi için borcun, ödenmesi, tecili, teminata bağlanması, zamanaşımına uğraması veya terkini gerekmektedir. Borçla ilgili olarak haciz tatbiki de yurtdışına çıkış yasağının kaldırılmasını gerektiren bir durumdur. Keza, yurtdışına çıkış yasağının kaldırılmasını öngören bir yargı kararının mevcudiyeti de yasağın kaldırılmasını temin eder. Bilindiği gibi, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi hükmü, idarenin yargı kararlarına uygun en geç 30 gün içinde işlem tesis etmesini gerektirir²⁷³.

²⁷¹ 19.06.1984 tarih ve 240 sayılı KHK'nın 12'nci maddesiyle Pasaport Kanunu'na eklenmiştir. Ek Madde 1 olarak aynen TBMM tarafından kabulü 07.11.1984 tarih ve 3073/12.

²⁷² Emniyet Genel Müdürlüğü,

<http://www.egm.gov.tr/hukuk/emniyet%20teskilatinda%20gorulen%20idari%20dava%20konulari%20ile%20bunlara%20iliskin%20mevzuat/pasaport%20islemleri/pasaport%20isleri%20yongesi.htm>,

Erişim: 14.04.2008.

²⁷³ ERDOĞAN SAĞLAM, "Yurtdışı Çıkış Yasağı Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Nisan 2002, s.248.

Maliye Bakanlığı'nın yayımlamış olduğu 1 sıra numaralı Tahsilat Genel Tebliği'nde zor durumda olan borçlular hakkındaki yasağın, yeterli teminatı göstermeseler bile geçici olarak kaldırılabilereği ifade edilmiştir.

Yurtdışına çıkış yasağı uygulanan ancak faaliyet konuları gereği, tedavi amacı ve benzeri zaruri nedenlerle yurtdışına çıkmaları gerektiği halde borçlarına karşılık yeterli teminat gösteremedikleri için yurtdışına çıkış yasağı kaldırılmayan bazı borçluların karşılaştıkları olumsuz sonuçların önlenmesi açosından, bu durumda bulunan borçluların taleplerinin, tahsil dairesi yöneticisi başkanlığında (vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan ve faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında vergi dairesi başkanı, yetki devri halinde ilgili grup müdürü/müdür, vergi dairesi müdürlüklerinde vergi dairesi müdürleri, malmüdürlüklerinde malmüdürleri) ilgili bölüm (vergilendirme ve tahsilat/kovuşturma) yöneticileriyle birlikte değerlendirilmesi, bu değerlendirmede;

- Borçlunun öteden beri borç ödeme konusunda iyi niyetli olup olmadığı hususu da dikkate alınarak,
- Yurtdışına çıkış yasağı uygulamasının, borçlunun ileride doğabilecek borç ödeme kabiliyetini olumsuz etkileyebileceği veya tedavi olanaklarını kaybetmesine neden olabileceği,
- Yurtdışına çıkışın amme alacağının takip ve tahsilini olumsuz etkilemeyeceği,

kanaatine varılması halinde, borca yetecek miktarda teminat gösterilmese dahi borçluların içinde buldukları bu tür durumlar nedeniyle yurtdışına çıkışlarına izin verilmesi mümkün bulunmaktadır.

Yurtdışına çıkış yasağının, tüzel kişiliğin borçlarından dolayı birden fazla kanuni temsilcisi hakkında uygulanmış olması halinde, yasağın kaldırılması için yukarıda belirtilen gerekçelerle yapılacak taleplerin de aynı şekilde değerlendirildikten sonra en az bir kanuni temsilci hakkında bu yasağın devam ettirilmesi kaydı ile diğerleri hakkındaki yasak kaldırılabilir.

Tüzel kişilerin, küçükler ve kısıtlıların ve tüzel kişiliği bulunmayan hukuki ve fiili oluşumların vergi yükümlüsü ve sorumlusu olmaları mümkündür. Yurtdışına çıkış yasağının, vergi borcu aslı ve cezasından gerekli koşulların varlığı halinde kaynaklanan fer'i nitelikte bir yaptırım ve sonuç olduğu göz önünde

bulundurulduğunda, kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin VUK'un 10'uncu, 333'üncü ve 6183 sayılı Kanun'un Mükerrer 35'inci maddelerinin de bu konuya ilişkin olarak uygulama olanağı bulunmaktadır. Nitekim vergi borcu aslı ve cezasından dolayı sorumluluk, bu sorumluluğun yerine getirilmemesi halinde karşılaşılabilecek tüm sonuçları da kapsayan bir içeriğe sahiptir. Söz konusu hükümler incelendiğinde bunların vergi borcundan dolayı sorumluluğu için, sorumlusu oldukları mükelleflerin vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmemeleri ve bu nedenle vergi alacağının asıl yükümlü veya sorumlunun malvarlığından kısmen veya tamamen tahsil edilememesi gerekmektedir. Temsilciler hakkında yurtdışı çıkış yasağı uygulanabilmesi için 6183 sayılı Kanunun 75 ve 76'ıncı maddelerinde öngörülmüş bulunan aciz halinin gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Yapılan takip sonunda borçlunun haczedilecek malının bulunmadığı anlaşılmalı veya haczedilen malların satış bedeli borcu karşılamaya yetmemelidir.

2.1.5.5. Önlemin Sürekliliği

Vergi borcu bulunduğu gerekçesi ile Pasaport Kanunu'nun 22'nci maddesi uyarınca yükümlünün pasaport verilmesi istemini red eden ve yurtdışına çıkmasına izin vermeyen emniyet makamlarının, bu önlemin alınmasını gerektiren koşulların ortadan kalkması ve bu durumun vergi idaresi tarafından kendilerine bildirilmesi üzerine, diğer koşulların da varlığı halinde, derhal ve re'sen yükümlünün istemi doğrultusunda kendisine pasaport vermeleri, yurtdışına çıkış yasağını kaldırmaları gerekmektedir.

Bu önlemin ortadan kaldırılabilmesi için vergi borcunun fiilen ödenmiş olması şart değildir; amaç devletin vergi alacağının güvence altına alınması olduğundan, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre örneğin teminat gösterilmiş veya yükümlünün borca yetecek kadar malvarlığına haciz veya ihtiyati haciz konulmuş ise kanun koyucunun amaçladığı hususlar gerçekleşmiş olduğundan, yükümlü hakkında yurtdışına çıkma yasağı konulamayacak, konulmuş ise derhal kaldırılacak ve yükümlüye pasaport verilecektir. Bu hususlar ilgili tahsilat genel tebliğlerinde de belirtilmiştir.

Vergi idaresinin veya emniyet makamlarının yurtdışına çıkış yasağı konulması veya sürdürülmesi için kanunun aradığı koşulların ortadan kalmasına rağmen yasağı uygulamaları ve sürdürmeleri halinde yükümlü, pasaport verilmesinin

reddi işleminin iptali için iptal davası açılabileceği gibi, uğradığı maddi ve manevi zararlar için idare aleyhine tam yargı davası da açılabilecektir²⁷⁴.

Diğer taraftan mevcut düzenleme çerçevesinde aciz halinde yurtdışı çıkış yasağı kaldırılırken tasarıya göre yasak amme alacağıının devamı müddetince uygulanmaya devam edecektir. Bu durum borcu ödemeye gücü yetmeyen açısından önlemi sürekli hale getirecektir.

2.1.5.6. İtiraz yolu

Yönetmelik işlem, yönetimin yönetim hukuku alanında yaptığı tek yanlı hukuksal işlemlerdir. Yönetim görevlerini yaparken, yetkilerini kullanırken, hukuk düzeninde değişiklik yapan, yeni hukuksal durum yaratan işlemlerde bulunur²⁷⁵. Yurtdışı çıkış yasağının konulması da bir idari işlemdir. İdari işlemlere karşı 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümleri dahilinde idari dava açılabilir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesinde, idari işleme muhatap olanların idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılmasını üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde isteyebileceği belirtilerek itiraz yoluna idari yolu da eklemiştir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7'nci maddesi gereğince dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde 60(altmış) ve vergi mahkemelerinde 30(otuz) gündür. Yurtdışı çıkış yasağına karşı idari davanın hangi mahkemede açılacağı dava açma süresini de değiştirmektedir. İdari yargıda vergi borcu nedeniyle yurtdışı çıkış yasağına karşı açılacak davanın vergi mahkemesi mi yoksa idare mahkemesinde mi görüleceği konusunda zaman zaman ortaya çıkan farklı görüşlerin ardından nihayet Danıştay Başkanlar Kurulu'nun E:2003/10 K:2003/12 sayılı ve 18.03.2003 tarihli kararı ile yurtdışı çıkış yasağı uygulamaları ile ilgili uyumsuzluğun, Pasaport Kanunu'nun 22'nci maddesinin uygulanmasına ilişkin olduğu gerekçesi ile davanın görümü ve çözümü görevinin 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 34/b maddesi uyarınca Onuncu Daire'ye

²⁷⁴Bülent SEVEN, "Vergi Borcu Nedeniyle Yurtdışına Çıkış Yasağı", http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_19.htm, Erişim:14.04.2008.

²⁷⁵ A.Şeref GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, Gözden Geçirilmiş 11. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 1997, s.150.

ait bulunduğuna dair karar verilerek davalarda temyiz yeri idari dava dairelerinden Onuncu Daire olarak tespit edilmiştir. Danıştay Üçüncü Dairesi'nin E:2004/2348, K:2004/1489 sayılı ve 29.09.2004 tarihli kararında da yurtdışı çıkış yasağı Pasaport Kanunu'nun 22'nci maddesinin uygulanmasına ilişkin olduğundan, bu işleme karşı açılan davanın görüm ve çözümünün, idare mahkemesinin görevine girdiğine vurgu yapılmıştır. Yurtdışı çıkış yasağına karşı idare mahkemesinde dava açılacağından dava açma süresi İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7'nci maddesi gereğince 60(altmış) gün olacaktır.

İptal davasının açılabilmesi için ortada muhakkak bir idari kararın bulunması gerekir. Kanunlar idari işlemlerin yapılması için bazı biçim ve yönetim kuralları koymuştur. Basit işlemler, bu kurallara uyarak iradenin açıklanması ile tamamlanır. İdari işlemin tamamlandığının belgelenmesi de yapılan işlemin imzalanması ile olur. Birden çok iradenin bir araya gelmesini gerektiren "karma işlemler" in tamamlanması, sonuncu iradenin eklenmesi ile sağlanır. Kural olarak bir işlem tamamlanmadan iptal davasına konu olamaz. Eğer bir idari işlem, zincirleme işlemlerden oluşuyor ise ve her bir zincir işlem de tek başına idari işlem niteliğine sahip ise ve ayrıca kişinin hukukunu etkiliyor ise, iptal davasına konu olabilir²⁷⁶. Yurtdışı çıkış yasağında vergi dairesince emniyet müdürlüğüne bildirimde bulunulması yönündeki alt idari işlem ve emniyet müdürlüğünce tahdit fişi düzenlenmesi ile vücuda gelmektedir. Ancak vergi dairesinin bildirim idari işlemi tek başına ortaya koyamamakta emniyet müdürlüğünün tamamlayacağı idari işleminin ön şartını teşkil etmektedir. Vergi dairesinin borçluluk bildirimini tek başına bir idari işlem niteliğinde değildir.

Yurtdışı çıkış yasağı yönündeki idari işlemin hukuksal sonuç doğurması emniyet müdürlüğünce tahdit fişinin tanzimi ile ortaya çıkmaktadır. O halde yurtdışı çıkış yasağının iptali için açılacak davalarda karşı taraf emniyet müdürlüğünü tüzel kişiliği bünyesinde barındıran valilik makamı olacaktır. Vergi borcu nedeniyle yurtdışı çıkış yasağının vergi mahkemelerinde kalan alışkanlıkla bazı mahkemelerce bildirim yapan vergi dairesi husumet safına alınmakla birlikte son dönemlerde husumet düzeltilerek davalar valilik makamına yöneltilmektedir. Pasaport Kanunu hükümleri gereğince sadece bildirim üzerine yurtdışı çıkış yasağı koymak ile görevli olan bir makamın idare hukuku sistematigi içerisinde davanın tarafı olması doğru olmakla

²⁷⁶ A.Şeref GÖZÜBÜYÜK/Güven DİNÇER, **İdari Yargılama Usulü**, Turhan Kitabevi, Ankara 1996, s. 12.

birlikte yurtdışı çıkış yasağı konulmasındaki ön hazırlığın ve sebeplerinin vergi dairelerince hazırlanıyor olması, mahkemelerce idari işlemin yetki, şekil, sebep ve unsur yönünden işlemin denetlenecek olmasına karşın idari işlemde şekil unsurunun son kısmını yerine getiren idarenin kontrolünde olmayan önceki işlemi de savunmaya çalışması sıkıntı yaratabilmektedir. Bu durumda emniyet müdürlükleri de vergi dairelerince yapılan bildirimleri kendi idari işlemlerinin sebebini oluşturacağı için denetlemeli ve vergi dairesi tarafından yapılan bildirimün uygunluğunu da denetleyebilmelidir.

Eğer tasarı kanunlaşır ise yurtdışı tahdit uygulaması 6183 sayılı Kanun'da yasallaşmış olacaktır. Bu durumda karşımıza 2 durum çıkmaktadır. Tasarı kanunlaştığı anda tedbir Kabahatler Kanunu'nun 16/2'nci maddesi gereğince idari yaptırım türüne girecektir. 6183 sayılı Kanun'un mevcut halinde ve tasarı ile eklenecek hükümlerinde idari yaptırım ile ilgili olarak genel itiraz yolu gösterilmemektedir. 6183 sayılı Kanun'un 15'inci maddesinde ihtiyati haciz ve 58'inci maddesinde ödeme ermine karşı yapılacak itirazların vergi itiraz komisyonuna yapılacağı, 60'inci maddede hapsen tazyik kararının icra tetkik mercii hakimi tarafından verileceği özel olarak düzenlenmektedir.

Kabahatler Kanunu'nun 3'üncü maddesinde kanunun idari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümlerinin, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde uygulanacağı belirtilmiştir. Diğer taraftan 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6'ncı maddesinde genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları ve bu konularda 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasına ilişkin davaları çözme konusunda vergi mahkemeleri görevli kılınmıştır. Bu durumda tasarı kanunlaştığı anda idare mahkemelerinin görevi sona erecektir. Yurtdışı çıkış yasağı uygulamasında ortaya çıkacak ihtilaflarda 2576 sayılı Kanun kapsamında vergi mahkemeleri mi yoksa Kabahatler Kanunu kapsamında sulh ceza mahkemelerinin mi görevli olduğu konusunda görev uyuşmazlığı çıkacaktır. Usulü sorun bu konudaki ihtilafların çözümünü de uzatacaktır.

2.1.5.7. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile Kabul Edilen Sınır

Ülkemizin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerden İnsan Hakları Evrensel Beyanname'si'nin²⁷⁷ 13'üncü maddesinde, Birleşmiş Milletler Siyasi ve Medeni Haklar Sözleşmesi²⁷⁸ madde 12 ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 4 Nolu Protokol'ün²⁷⁹ 2'nci maddesi yurtdışı seyahati de dahil seyahat özgürlüğünü düzenlemekte ve hangi hallerde ve nasıl sınırlanacağını göstermektedir.

Bunlara göre bu özgürlük ancak ulusal güvenlik, kamu emniyeti, kamu düzeninin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlık ve ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için demokratik bir toplumda, zorunlu tedbirler olarak ve yasayla öngörülmüş sınırlamalara tabi tutulabilir.

Görüldüğü üzere taraf olunan uluslararası sözleşmeler de Anayasamızın başlangıç hükümleri ile 13'üncü, 19'uncu, 23'üncü ve 38'inci maddelerine paralellikler göstermektedir. Sözleşmelerde sınırlamanın kimler tarafından yapılabileceği açıkça düzenlenmemiş olmakla beraber, demokratik toplumlarda özgürlüklerin sınırlanmasının ancak kanunla ve mahkeme denetimine tabi olarak yapılabileceği Anayasamızın da 13'üncü²⁸⁰ maddesiyle atıfta bulunduğu evrensel bir demokrasi kuralıdır.

2.1.5.8. Yurtdışı Çıkış Yasağı Uygulamasının Değerlendirilmesi

Anayasamızın 23'üncü maddesine göre "Herkes yerleşme ve seyahat hürriyetine sahiptir" ifadesinden sonra bu hürriyetin sınırlanabileceği hüküm altına alınmıştır. 1982 Anayasası'nda seyahat hürriyetine kısıtlama için tek gerekçe suç işlenmesini önlemek, olduğu belirtilirken aynı maddede Yurtdışına çıkış hürriyeti bir çeşit seyahat hürriyetinin alt bir türü olarak değerlendirilmiş, bu hürriyetin vatandaşlık ödevi ya da ceza soruşturması veya kovuşturması sebebiyle

²⁷⁷ TBMM İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu, **Uluslararası Temel İnsan Hakları Belgeleri**, 2001, s.205.

²⁷⁸ Belgenet, <http://www.belgenet.com/arsiv/bm/bmsiyasihak.html>, Erişim:14.04.2008.

²⁷⁹ TBMM İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu, a.g.e., s.351-352.

²⁸⁰ Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması-Madde 13:Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.

sınırlanabileceği ifade olunmuştur. O halde Anayasanın açık ifadesi ile yurtdışına çıkış, seyahat hürriyetini doğrudan ilgilendiren Anayasal bir haktır.

1961 Anayasası'nın 18'inci maddesinde düzenlenen seyahat hürriyetinde de yine "*Türkler, yurda girme ve yurtdışına çıkma hürriyetine sahiptir. Yurtdışına çıkma hürriyeti kanunla düzenlenir.*" hükmü ile yurtdışına çıkışın bir hak olduğu açıklıkla vurgulanmıştır. Seyahat hürriyetinin ise ancak "millî güvenliği sağlama ve salgın hastalıkları önleme amaçlarıyla" sınırlanabileceği belirtilmiştir. Seyahat hürriyetinin bir parçası olan yurtdışına çıkış hürriyeti konusunda ayrıca bir sınırlama söz konusu değildir.

5862 sayılı Pasaport Kanunu'nun²⁸¹ yürürlüğe girdiği tarihte meri 1924 Anayasası'nın 70'inci maddesinde "Şahsi masuniyet, vicdan, tefekkür, kelâm, neşir, seyahat, akit, sâyü amel, temellük ve tasarruf, içtima, cemiyet, şirket, hak ve hürriyetleri Türklerin tabii hukukundandır." hükmü ile seyahat hürriyeti tabii bir hak olarak hiçbir sınırlamaya tabi tutulmamış, ancak 68'inci maddesi ile "Her Türk hür doğar, hür yaşar. Hürriyet başkasına zarar vermeyecek her şeyi yapabilmektir. Tabii haklardan olan hürriyetin herkes için sınırı, başkalarının hürriyeti sınırıdır. Bu sınırı ancak kanun çizer." Hükmü ile kanun ile hürriyetlerin kısıtlanabileceğini kabul etmiştir.

Vergi borcu nedeniyle hürriyetin kısıtlanması Vergicilik tarihimizde en çok eleştiri konusu olmuş olan 4305 sayılı Varlık Vergisi Hakkında Kanun'un²⁸² 12'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında "Talik tarihinden itibaren bir ay zarfında borçlarını ödemeyen mükellefler borçlarını tamamen ödeyinceye kadar memleketin herhangi bir yerinde bedeni kabiliyetlerine göre askeri mahiyeti haiz olmayan umumi hizmetlerde veya belediye hizmetlerinde çalıştırılırlar" hükmü ile getirilmiştir. Söz konusu kısıtlama sadece seyahat hürriyetini kısıtlamakla kalmamış zorla çalıştırılmayı da beraberinde getirmiştir.

Anayasa Mahkemesi 1961 Anayasası'nın 145 ve devamı maddeleri gereğince kurulmuş ve 22.04.1962 tarih ve 44 sayılı Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun ile görevine başlamıştır. Türkiye

²⁸¹ Belgenet, <http://www.belgenet.com/arsiv/varlikvergisi.html>, Erişim:14.04.2008.

²⁸² 11.11.1942 tarihinde kabul edilen Varlık Vergisi Hakkında Kanun 12.11.1942 - 5255 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

İşçi Partisi Merkez Yönetim Kurulu'nun 10.02.1963 günlü toplantısında alınan karara dayanılarak 5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun 22'nci maddesinin Anayasa'ya aykırı olduğu ileri sürülerek iptali istenilmiştir. Yapılan iptal başvurusu üzerine Anayasa Mahkemesi'nce yurtdışı çıkış yasağını düzenleyen kanun maddesi 1961 Anayasası çerçevesinde denetlenmiş ve²⁸³ "Bir vergi borçlusunun yurtdışına çıkması, devlet alacağını tahsilsiz hale getirebilir. Devlet gelirleri ile başarılabilecek kamu hizmetlerini ilgilendiren bu konuda kanun koyucunun, kamu yararına tedbirler almasında Anayasa'ya aykırılık düşünülemez. Borcunu ödemesi halinde seyahatine engel kalmayacak olan bir kimsenin borçlu olduğu sürece, yurtdışına çıkmasının yasak edilmesiyle seyahat hürriyetinin özüne dokunulmuş olamaz." gerekçesi ile vergi borçları açısından yurtdışına çıkış yasağının bulunmasını Anayasa'ya aykırı bulmamıştır. Anayasa Mahkemesi'nin bu denetimini özgürlükler Anayasası olarak da bilinen 1961 Anayasası'na göre değerlendirmiş olduğunun ve Anayasa Mahkemesi'nin ilk kararlarından olduğunun da altını çizmekte yarar vardır.

1982 Anayasasının 23'üncü maddesinde yer alan vatandaşın yurtdışına çıkma hürriyetinin, vatandaşlık ödevi ya da ceza soruşturması veya kovuşturması sebebiyle sınırlanabileceği yönündeki hüküm yanında verginin 73'üncü maddesinde ödev olarak tanımlanması nedeniyle vergi borcu nedeniyle yurtdışı çıkış yasağının uygulanabileceğini Anayasal kurallar dahilinde kabul etmek gerekmektedir. Bu hüküm Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile belirlenen sınırın dışında olmasına karşın 2001 yılında en azından²⁸⁴ madde metninden sınırlama gerekçeleri içerisinde "ülkenin ekonomik durumu" ibaresinin çıkartılması da önemli bir gelişmedir. Ancak Anayasa ile verilen sınırlama yetkisinin mutlak surette kullanılması da şart bulunmamaktadır. Teknolojinin ve takip yöntemlerinin gelişmiş olduğu günümüzde amme alacağının tahsil edilip edilememesinde vatandaşın yurtdışında bulunup bulunmamasının bir etkisi bulunmamaktadır.

Yurtdışı çıkış yasağının bir ceza mı yoksa bir tahsilat tedbiri mi olduğu konusunda değişik eleştiri ve yorumlar bulunmaktadır. Eğer bir tedbir sonuçları itibariyle ceza niteliğine bürünüyor ise o tedbirin uygulanmasında ciddi sorunların bulunduğu söylenebilir. Vergi kanunlarında, kişilere ek mali külfet getiren asli

²⁸³ Anayasa Mahkemesi Kararı, E:1963/190, K:1963/100, T:29.04.1963, <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1963/K1963-100.htm>, Erişim:14.04.2008.

²⁸⁴ 03.10.2001 tarih ve 4709 sayılı Kanun'un 8'inci maddesi ile yapılan değişiklik.

nitelikteki şekli yükümlülükler ile vergi sorumluluğuna ilişkin konular bakımından idareye takdir yetkisi tanıyan hükümlere rastlanmaktadır. Bu konulardaki düzenlemelerin kural olarak vergi kanunlarıyla yapılması gerekir. Bu konularda idareye tanınacak takdir yetkisinin son derece dar tutulması ve yetkinin belli kriterlere bağlanması şarttır²⁸⁵. Vergi yönetimine takdir yetkisi verilmesi, vergi yönetimini vergi yükümlüsü karşısında ne kadar güçlü hale getirirse vergi yükümlüsünün hak ve hukukunun korunması açısından vergi yönetimine de o oranda sorumluluk getirmektedir²⁸⁶.

Kişi hürriyetinin kısıtlanarak tahsil edilemeyen meblağın tahsil edilmeye çalışılması modern hukukun artık benimsediği bir yöntem değildir. Kişi hak ve hürriyetleri evrensel değerlerdendir ve hiç kimsenin borcu nedeniyle hürriyet kısıtlanamaz. Kişi hürriyetlerinin bir bedelinin olduğu düşüncesi ilkel çağlara ait bir düşüncedir.

6183 sayılı Kanun'un genel gerekçesinde vergi borcu için hürriyetin tahdidinin getireceği sakıncalara değinilmiştir. Alacak sebebiyle borçlunun hapsedilmesi, bugün modern bir icra vasıtası sayılmamaktadır. Halen uygulanmakta olan umumi takip rejiminde de eski usullerden ayrılarak borç için hapis esası, prensip itibarıyla kaldırılmış, borçlunun hapisle baskı altında tutulması usulü istisnai hallere, mal beyanını yaptırmak gayesine hasredilmiştir. İcra ve İflâs Kanunu'nun kabul ettiği bu umumi esasa muvazi olarak, bu tasarı ile teklif edilen özel takip sisteminde de, borçluların hapsedilmeleri, gerçekten borçlu olmaları ve borçlarını ödememiş bulunmaları sebebine değil, mal beyanında bulunmamları, takibat sırasında yalan beyanlarda bulunmaları, dürüst hareket etmemeleri ve takibata engel olmaları hallerine müteveccih bulunmaktadır. Borç için hapis, borçluyu iktisadi faaliyetlerinden mahrum bırakarak onun iktisadi faaliyetleri sonunda elde edeceği kazancı ile borcu ödemesine engel olması itibarıyla de mâkul bir vasıta sayılmamak icabeder²⁸⁷.

²⁸⁵ Ümit Süleyman ÜSTÜN, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Turhan Kitabevi, Ankara 2007, s.299.

²⁸⁶ Salih ÖZEL, "Vergi Yönetiminin Suç ve Ceza Koyma Yetkisi , Yorum Yapma Yetkisi , Taktir Yetkisi", **Mali Pusula**, Sayı:34, Ekim 2007, s.14.

²⁸⁷ 6183 sayılı Kanun Genel Gerekçesi.

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/cilt_3_6183_sayili_kanun.pdf Erişim: 10.10.2007.

1953 yılında Tahsili Emval Kanunu'nun kaldırılarak yerine yürürlüğe giren 6183 sayılı Kanun'un ihdas gerekçelerini gözden geçirdiğimizde 6183 sayılı Kanun'un da 54 yıl sonra selefi kanuna yöneltilen eleştirileri kazanmaya başladığını görmek zor değildir. Kanunun genel gerekçeleri arasında yer alan hürriyeti kısıtlayıcı tedbirlerinin yeni düzenlemelerde yer alamayacağı yönündeki yaklaşımın zaman içerisinde sapsmalara uğradığı görülmektedir.

Yurtdışı çıkış yasağı hali hazırda 6183 sayılı Kanun'da yer alan tedbirlerden olmamakla birlikte uygulaması 6183 sayılı Kanun'un Tahsilat Genel Tebliği ile yapılmaktadır. Pasaport Kanunu'nun 33'üncü maddesinde "vergi borçlarını ödememek gibi hususi maksatlarla" pasaportsuz yurtdışına çıkışı cezai müeyyideye bağlayarak, vergiden borçlu olanlar için konulan yurtdışı çıkış yasağının tahsilata yönelik bir tedbir olduğu sonucunu da beraberinde getirmektedir.

Anayasa Mahkemesi'nce verilen iptal kararı sonucunda 6183 sayılı Kanun'a 36/A maddesi olarak eklenmesi düşünülen kanun düzenlemenin gerekçesinde yurtdışına çıkış tahdidi uygulamasının 6183 sayılı Kanun'un 1953 yılında Hükümet Tasarısı olarak Meclis'e sunulan metninde yer aldığı halde, Plan ve Bütçe Komisyonu tarafından "5682 sayılı Pasaport Kanunu'nda yer aldığı gerekçesiyle Tasarı metninden çıkarılmıştır" ibaresi kullanılmıştır. Oysa ki yukarıda değindiğimiz üzere 1953 yılındaki Komisyon bunu bir özgürlüğe müdahale sorunu olarak görmüştür.

Yurtdışı çıkış yasağı ile ilgili olarak yapılan yasallık tartışması tasarı ile kısmen giderilecek olmakla birlikte beraberinde çok ciddi sorunları da beraberinde getirmektedir. Uygulamada alacaklı tahsil dairesinin yurtdışı çıkış yasağını uygulama inisiyatifi elinden alınırken, uygulamayı zorunlu hale getirmektedir. Bu durumda yasal şartları karşılayan tüm mükellefler hakkında kendiliğinden uygulanmak zorunda olacaktır. Tahsil dairesi bazı özel durumlarda yasağı kaldırabilecektir. Yasağın borç ödeninceye kadar devam edecek olması seyahat hürriyetinin belirsiz ve amaçsız bir şekilde sürdürülmesine sebep olacaktır. Geçicilikten uzaklaşacak ve daimi nitelik kazanacaktır.

Teknolojik imkanların yoğunlaşması, vergi idaresinin bankalardaki her türlü para hareketlerini görme, bankaların genel müdürlükleri üzerinden haciz işlemleri yapabilme, gayrimenkullere ve taşıtlara ilişkin kayıtlara eş zamanlı olarak ulaşabilme

kabiliyetinin ve 6183 sayılı Kanun'un üstün özelliklerini kullanma yetkilerinin bulunmasına rağmen vergi borcunu tahsil edebilmek amacı ile vergi mükelleflerine yurtdışı çıkış yasağı uygulanması çağdaş toplum düzenine uygun olmayacaktır. Globalleşen dünyada yurtdışı çıkış tahdidıyla hareket alanı daralacak mükellefler diğer ülke girişimcileri ile rekabette dezavantajlı hale gelebileceklerdir.

Hukuk devleti demek, insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu, âdil bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmekle kendini yükümlü sanan, bütün davranışlarında hukuk kurallarına ve Anayasa'ya uygun bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan devlet demektir²⁸⁸. Anayasa'nın 2'nci maddesi ile benimsenen "hukuk devleti" ilkesi bu konuda konulacak kuralların herkesçe kabul edilen hukuk ve adalet ölçüleri içinde olmasını gerektirir²⁸⁹.

Hukuk devletinin, Anayasa'nın açık hükümlerinden önce hukukun bilinen ve tüm uygar ülkelerin benimseyip uyduğu ilkelere uygun olması gerekir. Hukuk devleti, her eylem ve işlemi hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilincinden uzaklaştığında geçersiz kalacağını bilen devlettir²⁹⁰.

Bir düzenlemenin, kanunla konulması hukuki olduğu sonucunu doğurmaz, düzenlemenin üst norm olan Anayasal ve evrensel hukuk kurallarına da uygun olması gerekir, kanunla yapılan düzenlemelerin bu nedenle Anayasa Mahkemesi'nce hukuki denetimi yapılır. Borç nedeniyle yurtdışı çıkış yasağı uygulaması çağdaş hukuk düzenimizde yer almaması gereken bir müessesedir.

²⁸⁸ Anayasa Mahkemesi Kararı, E:1976/1, K:1976/28, T:25.05.1976, <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1976/K1976-28.HTM>, Erişim:14.04.2008.

²⁸⁹ Anayasa Mahkemesi Kararı, E:1990/20, K:1991/17, T:21.06.1991, <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1991/K1991-17.htm>, Erişim:14.04.2008.

²⁹⁰ Anayasa Mahkemesi Kararı, E:1985/31, K:1986/11, T:27.03.1986, <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1986/K1986-11.htm>, Erişim:14.04.2008.

2.1.6. Gecikme Zam ve Faizi

Anayasa Mahkemesinin, faizin süreye bağlı olarak paradan yoksun kalmanın semeresi ve süreye bağlı olarak paranın değer kaybının telafisi anlamındaki değerlendirmesi çerçevesinde faizin, gecikmeden doğan zararın tazminini/telafisini amaçladığı söylenebilir. Bu zarar, değer kaybı şeklinde, ya da zamana bağlı gecikme dolayısıyla varlığından ve/veya semereden yoksun kalma şeklinde de olabilir²⁹¹.

Gecikme zammı ile gecikme faizi, vergi hukukuna aşına olmayanlar tarafından en çok karıştırılan iki kavramdır. Gecikme zammı 6183 sayılı Kanun'un 51'inci maddesinde amme alacağının ödeme süresi içinde ödenmeyen kısma vadenin bitim tarihinden itibaren ödeme tarihine kadar belirli oranda fer'i nitelikte ilave olarak karşımıza çıkmaktadır. Gecikme faizi ise VUK'un 112/3'üncü maddesi gereğince, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar 6183 sayılı Kanun'a göre tespit edilen gecikme zammı oranında hesaplan fer'i nitelikte bir alacak olarak ortaya çıkmaktadır.

Vergi borcunun zamanında ödenmemesinden dolayı alınan zamlar, asıl alacağa bağlı olarak ortaya çıkan fer'i nitelikte belli oran ve miktarlardaki ek yükümlülüklerdir. Bu nedenle, 6183 sayılı Kanun'un 51'inci maddesine göre, kamu alacağının süresinde ödenmeyen bölümü için vade gününü izleyen aylara göre belli oranlarda "gecikme zammı" alınmaktadır. Gecikme faizi ise, vergiyi doğuran olayın sonradan öğrenilmesi nedeniyle olağan dışı yapılan vergilendirme işlemlerinde uygulanan ve gecikme zammından ayrı tahsil edilen bir ek yükümlülüktür. Gecikme zammı ile gecikme faizinin temelde amaçları aynıdır. Her ikisinde de vergi aslının ödenmesini zorlayan nitelik bulunduğu gibi, verginin ödenmemesinden dolayı hazinenin kaybının karşılanması amacı da vardır.

Gecikme zammı kesinleşmiş ve ödeme vadesi geçmiş amme alacaklarına uygulanırken, gecikme faizi vadesinden sonra tahakkuk etmiş amme alacaklarının normal vade tarihinden kesinleşmesine kadar geçen süreye uygulanmaktadır. İster

²⁹¹ Billur YALTI, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları- Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/ Değer Kayıpları", **Vergi Dünyası**, Sayı 310, Haziran 2007, s.23.

gecikme zammı olsun ister gecikme faizi olsun her ikisi de devletin amme alacağını geç alması nedeniyle yükümlünün yükünü artıracak tedbirlerdir. Yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getiren vergi yükümlüsüne uygulanmayan bu tedbirin, yükümlülüklerini geç veya eksik yerine getirene uygulanmasının bir ceza niteliğinde olduğuna şüphe bulunmamaktadır.

2.1.6.1. Gecikme Zammının Hukuki Niteliği

Kamu borçlusu borcunu vadesinde ödemediği takdirde kendiliğinden temerrüde düşmüş olur. Temerrüt, borçlunun borcunu ifa etmekte direnmesi anlamına gelmektedir. Özel hukukta ilke olarak borçlunun temerrüde düşmesi, diğer bir deyişle mütemerrit sayılması için alacaklının ihtarı gerekli olduğu halde²⁹², vergi icra hukukunda kamu alacaklısının ihtarına gerek kalmaksızın vadenin dolmasıyla borçlu otomatik olarak mütemerrit olur. İlke olarak, para borçlarında temerrüde düşen borçlu, temerrüdün devam ettiği süre boyunca faiz ödemekle yükümlü olur. İşte, gecikme zammı bu açıdan özel hukuktaki geçmiş günler faizine benzetilebilir (Borçlar Kanunu Madde 103). Öğretide bu görüşün genel olarak kabul edildiği söylenebilir²⁹³. Gecikme zammı uygulaması bir taraftan kamu alacağının kanunda öngörülmüş süre içinde ödenmemesinden doğabilecek mali zararı gidermekte, diğer taraftan da vergilerin ödenmesini geciktirmeyi ekonomik yönden dezavantajlı kılmak suretiyle, kamu borçlularını borçlarını zamanında ödemeleri konusunda daha titiz davranmaya yöneltmektedir. Gecikme zammı hiç kuşkusuz feri bir alacaktır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 1'inci maddesinde gecikme zammının bu niteliği açıkça ifade edilmiştir. Gerçekten, gecikme zammı asıl kamu alacağının içinden veya mahiyetinden doğan bir alacak olmaktan ziyade, asıl alacağa her zaman değil de arızı olarak eklenen, doğumu, devamı ve sona ermesi asıl alacağa bağlı olan ikincil bir alacak niteliğindedir. Gecikme zammı, hukuki niteliği açısından bir ceza olarak değerlendirilemez. Bu nedenle ölüm halinde cezaların düşmesine karşılık, gecikme zammı düşmez. Yasal mirasçılar ölen kişilerin ödenmemiş vergi borçlarından nasıl sorumlu tutuluyorsa, asıl alacağa bağlı

²⁹² Seyfettin TEKİNAY/Sermet AKMAN/Haluk BURCUOĞLU/Atilla ALTOP, **Tekinay Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, İstanbul 1994, s.911-944.

²⁹³ Danıştay bir içtihadı birleştirme kararında, tahakkuk ettiği halde vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarına bu tarihten itibaren uygulanması öngörülen gecikme zammının "bir nevi temerrüt faizi" sayılabileceğini ifade etmiştir(Bkz. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, E: 1988/5, K:1989/3, T:03.07.1989).

olarak doğmuş fer'i bir alacak olan gecikme zammının ödenmesinden de sorumlu tutulurlar²⁹⁴.

Gecikme zammı sadece vergi borçlarına değil, bütün kamu alacaklarına uygulanan bir yaptırımdır. Oysa, gecikme faizi yalnızca VUK kapsamındaki vergilere uygulanan bir yaptırımdır²⁹⁵.

2.1.6.2. Yargı Kararları Doğrultusunda Gecikme Zammı Ve Gecikme Faizi

Anayasa Mahkemesi'nce gecikme zammının ceza niteliğinde olup olmadığı hususunda inceleme yapılmıştır.

6183 sayılı Kanun'un 41'inci maddesinin 7'nci bendi incelenirken amme alacağının geç intikali nedeniyle, ilgili kuruluştan tahsil edilecek olan gecikme faizinin, devletin, amme alacağını belli bir süre kullanmaması karşılığında alınan ceza niteliğinde olduğu, devletin zararının önlenmesi amacını taşıdığı, gecikme zammının tahsili ile de devletin uğradığı zararın giderilmiş olacağı²⁹⁶ belirtilerek gecikme zammının zararın tazminine yönelik bir ceza olduğu yorumu getirilmiştir.

Yüksek Mahkeme'nin VUK'un 112/3'üncü maddesinin incelenmesinde ise gecikme faizinin ceza niteliğinden daha çok zamanında ödenmeyen verginin uğramış olduğu değer kaybının bir telafisi olduğuna daha ağırlıklı vurgu yapılmaktadır.

Gecikme zammı ve gecikme faizi yükümlülüğü , belli şartlarda vergi mükellefiyetine bağlı olarak ortaya çıkan ek bir mükellefiyettir. Bilindiği gibi faiz, ekonomik açıdan, paranın fiyatıdır. Herhangi bir kimse, kendisine ait olmayan bir parayı, hangi isim altında olursa olsun, belli bir süre kullanıldığında, paranın asıl sahibine faiz ödemek zorundadır. Çünkü paranın likidite özelliği, onun her an her türlü üretim faktörünü, mal ve hizmeti satın alabilmesine olanak verir. Daha açık bir deyişle parayı nakit olarak elinde bulunduran kimse, bugünkü ihtiyaçlarını karşılayabildiği gibi, piyasanın "yarına dönük" olanaklarından da yararlanabilir. Elindeki parayı başkasına veren veya kendine belli tarihte ödenmesi gereken bir

²⁹⁴ Recai DÖNMEZ, **Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip**, Ankara 2005, s. 103–105.

²⁹⁵ DÖNMEZ, a.g.e., s.105-106.

²⁹⁶ Anayasa Mahkemesi Kararı, E:2001/119, K:2004/37, T:23.3.2004, <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K2004/K2004-37.htm>, Erişim:14.04.2008.

miktar para olduğu halde bu parası ödenmeyen kimse ise bu imkânlardan yararlanamaz. Bu nedenle parayı kullanan kimsenin, parayı kullanmaktan vazgeçen kimseye bu kaybını ödemesi gerekir. İşte faizi doğuran temel neden budur.

Bu temel neden, paranın değerini sürekli olarak kaybettiği enflasyon dönemlerinde ayrı bir önem kazanır. Dönem başında kullanmaktan vazgeçilen ya da hak edildiği halde alınamayan bir miktar paranın satın alma gücü, dönem sonunda, enflasyon oranında azalmış olacaktır. Bu durumda dönem sonunda paranın asıl sahibine ödenmesi gereken faiz, sadece belli bir dönem için yapılan fedakârlığın karşılığında ibaret olmayacak, aynı zamanda söz konusu dönemde paranın satın alma gücündeki kaybı da karşılayacak miktarda olacaktır. Teknik deyişle, hem para sahibinin tasarrufta bulunmasının bedeli ödenecek, hem de paranın satın alma gücü korunacaktır.

Gecikme faizinin dayandığı ekonomik mantık budur. Devlete ödenmesi gereken bir vergi borcunu vaktinde ödemeyen yükümlü, bu parayı başka amaçlarla kullanmakta ve çeşitli yararlar sağlamaktadır. Buna karşılık devlet, vergi gelirlerinin bir kısmından yoksun kalmakta ve bu durumda ya harcamalarını kısmak veya borçlanmak zorunda kalmaktadır. Harcamaların kısılması durumunda toplum bazı devlet hizmetlerinden yoksun kalmakta, devletin borçlanması durumunda ise devlet hizmetlerinin maliyeti artmaktadır. Doğrudan ortaya çıkan bu sonuçlara ek olarak, vergi yükümlülerinin vergilerini zamanında ödememeleri, devlet câri harcamaları ile devlet yatırımlarının ya aksamasına ya da borçlanma yoluyla finansmanına neden olduğu için enflasyon, işsizlik ve gelir dağılımında eşitsizlik gibi önemli ekonomik dengesizliklerin kaynağını da oluşturmaktadır²⁹⁷.

Yüksek Mahkemenin bu yorumu kararın verildiği dönemde geçerli olan ekonomik konjunktürden etkilenmiş olduğu açıktır.

İtiraz başvurusunda yer verilmemiş olmakla birlikte, gerekçe ile bağlı olmayan Anayasa Mahkemesi, gecikme faizini kanunların geriye yürümezliği ilkesi dolayısıyla Anayasa'nın 38'inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan "Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı

²⁹⁷ Anayasa Mahkemesi Kararı, E:1988/9, K:1988/28, T:27.9.1988, <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1988/K1988-28.htm>, Erişim:14.04.2008.

cezalandırılmaz” hükmü ile “Hak arama hürriyeti”ni düzenleyen 36’ncı maddesi yönünden de incelemeye tabi tutmuştur. Bu incelemelerde dikkati çeken husus, Mahkeme’nin gecikme faizini “ek bir mali ceza” olarak nitelendirmenin olanaksız olduğunu söylemesine karşın, “geriye yürüme” konusunu Anayasa’nın 38’inci maddesi yönünden incelemiş olmasıdır. Ceza niteliğinde olmayan bir işlemin, geriye yürüme konusunun Anayasa’nın 2’nci maddesindeki “hukuk devleti” ilkesi yönünden incelenmesi yerine 38’inci madde yönünden incelenmesi, çelişkili bir yaklaşım olmuştur²⁹⁸.

Gecikme faizini, vergiyi veya geliri doğuran olayın gerçekleşme tarihinden başlatmanın mükellefe ağır bir mali külfet yükleyeceği ve bu nedenle de vergi idaresi aleyhine dava açmaktan kaçınacağı, dolayısıyla, Anayasa’nın 36’ncı maddesinde belirlenen “Hak arama hürriyetinin sınırlanmış olacağı öne sürülebilirse de yukarıda, özellikle enflasyonist ortamda, faizin sahip olduğu önemle ilgili açıklamalar böyle bir iddianın savunulmasını olanaksız kılar. Vergisini ödemek yerine, bu parayı kendi işlerinin finansmanında kullanan veya başkasına ödünç veren veya mevduat olarak bankaya yatıran yükümlü, enflasyon oranı üzerinde veya en azından bu orana eşit bir yarar sağlamaktadır. Gecikme faizi ile yapılan, bu yararı paranın asıl sahibi olan devlete geri vermektir. Bu açıdan değerlendirildiğinde gecikme faizini, ek bir mali ceza olarak nitelemek de olanaksızdır. Kanun koyucu, uygulanacak gecikme faizi oranlarının tespitini Bakanlar Kurulu’na bırakmakla uygulamada değişen enflasyon oranlarının dikkate alınmasına ve böylelikle mükellefin, enflasyon oranı üstünde bir faiz ödemesine de engel olmuştur. Bu nedenlerle, gecikme faizinin dava hakkını engelleyeceği savı yerinde görülmemiştir²⁹⁹.

Yüksek Mahkemenin aynı kararında Anayasa’nın 38’inci maddesi yönünden değerlendirmesi ise şu şekildedir:

Vergi yükümlülüğü, vergi konusu olayın gerçekleşmesi ile doğar. Bu olayın gerçekleşmesi vergi yükümlülüğünün doğması için gerekli ve yeterlidir. Vergi yükümlülüğünün sübjektif ve ferdi bir hukuki duruma dönüşebilmesi için beyan, tarh ve tahakkuk işlemlerinin gerekli olması; vergi yükümlülüğünün, bu yükümlülüğü

²⁹⁸ Şahnaz GEREK/Ali Rıza AYDIN, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınları, Ankara 2005, s.295.

²⁹⁹ Anayasa Mahkemesi Kararı, E:1988/7, K:1988/27, T:27.9.1988, <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1988/K1988-27.htm>, Erişim:14.04.2008.

yaratan olayın ortaya çıkmasıyla doğacağı gerçeğini etkilemez. Vergi yaratan olay gerçekleştiği an, vergi yükümlülüğü doğmuş olacaktır. Bu yükümlülüğün beyan yoluyla yükümlü tarafından veya ikmalen, re'sen veya idarece tarh işlemleri yoluyla vergi idaresince belirlenmesi hangi tarihte yapılmış olursa olsun, mükellefiyete esas olacak tarih, vergiyi yaratan olayın meydana geliş tarihidir. Olaya bu şekilde bakmak hem devlet maliyesini ve hem de kamu yararını korumak yönünden gerekli olduğu gibi vergisini vaktinde ödeyenle ödemeyen yükümlüyü birbirinden ayırdetmek, ödeyenı korumak ve böylece vergilerin zamanında ödenmesini sağlamak yönünden de gereklidir. Böyle bir yaklaşımın hukukun temel ilkelerinden biri olan "kanunların geriye yürümezliğı" ilkesi ile çatışan bir yönü yoktur. Vergi, geliri yaratan olay ile doğduğundan, beyan, tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri, kaçınılmaz bir şekilde birbirini izleyen dönemlerde ortaya çıkacaktır. Bu nedenle gecikme faizi uygulamasının, bu uygulamayı getiren kanunun yürürlüğe girmesinden sonra gerçekleşen gelir yaratıcı olaylara uygulanması durumunda, üzerinden ne kadar süre geçmiş olursa olsun, gelir yaratan olaya dönüş ve gecikme faizini bu olayın vade tarihinden başlatmak, "kanunların geriye yürümezliğı" ilkesi ile çatışmaz.

2.1.6.3. Gecikme Zammının Cezai Niteliğı

Gerek gecikme zammı gerekse gecikme faizi olsun her ikisinin uygulanma gerekçesi devletin zamanında vergi alacağını alamamasıdır. Özü itibariyle aynı nitelikte olmakla beraber gecikme zammı ve gecikme faizinin ayrı usul kanunlarında düzenlenmiş olması esas itibariyle Türk Vergi Sisteminin düzenleme detayındaki hassalığını ve dikkatini göstermektedir. Gecikme faizinin temel varlık ve mantığı gecikme zammından kaynaklanmaktadır. O halde gecikme zammının Türk Vergi Sistemine ilk girdiğı dönemdeki düzenlemesi ve kanun koyucunun iradesi gecikme zammının ceza olup olmadığı hakkında bize önemli ipuçları verecektir. Maddenin ilk hali şu şekildedir:

Gecikme zammı, nispet ve hesabı:

MADDE 51. — Âmme alacağının müddeti içinde ödenmeyen kısmına vâde gününü takip eden günden itibaren bir aylık müddet için % 10, müteakip her ay için % 2 gecikme zammı tatbik olunur. Ay kesirleri tam olarak hesap edilir.

Gecikme zammı bir liradan az olamaz, 50 kuruş ve daha aşağı zam kesirleri hesaba katılmaz, 50 kuruşu aşan zam kesirleri liraya çıkarılır.

Ceza mahiyetindeki âmme alacaklarına ayrıca gecikme zammı tatbik olunmaz. Gecikme zammı, bu zammın tatbik olunduğu âmme alacağının bir mislini geçemez.

Maddenin gerekçesinde: “Gecikme zamlarında faiz esası kabul edilmeyerek, kanunla muayyen, gerek mükelleflerce, gerek memurlarca anlaşılıp hesap edilmesi kolay esaslar kabul edilmiştir. Filhakika faiz esası ne mükelleflerimiz ve ne de bir kısım memurlarımız bakımından kolay anlaşılıp hesap edilebilecek bir usul olarak görülmemiştir.” denirken kanunun yürürlüğe girmesinden önce vadesi geçmiş amme alacaklarının 6 ay içerisinde ödenmemesi halinde onlar için de gecikme zammı uygulanacağına dair Geçici 2’nci maddenin gerekçesinde ise “Bu madde, teklif üzerine tasarıya komisyonumuzca ilâve edilmiştir. VUK esas itibarıyla tahsilat hükümlerini ihtiva etmediğinden, gecikme zammını mütalâa etmemiştir, Gelir Vergisi Kanunu’na da (Kamu alacakları kanun tasarisına talikan) böyle bir hüküm konulmamıştır. Bu sebeple halen yalnız Muamele Vergisi Kanunu’nda ve bir de eski hükümlere tâbi olan Kazanç Vergisi Bakayası’nda gecikme zammı % 10 olarak tatbik edilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu’nda gecikme zammı olamamasına rağmen mükelleflerin Kazanç Vergisi’nden kalma bilgileri ile zamma tâbi olmamak için ilk yıllarda taksit zamanlarına riayet ettikleri, fakat zammın mevcut olmadığı şayi oldukça, tediyelerin taksit zamanlarında yapılmayarak icrai takibata intizaren geciktirildiği görülmüştür ve görülmektedir. Sırf bu yüzden vaktinde tediyeye edilmemiş borçlara ait pek çok adette takibat dosyası teşkil edilmiş bulunmaktadır ki bu hal âmme alacağının vaktinde ödenmesine mâni olmakta ve idareyi fazlasıyla yormaktadır. Gecikme zammı prensip olarak kabul edildiğinden meriyet tarihinden itibaren 6 ay içinde ödenmeyecek olan ve bu tasarı ile gecikme zammına tâbi tutulan alacıklardan mahiyeten farklı bulunmayan bakaya hakkında da gecikme zammı hükümlerinin aynen tatbikini komisyonumuz uygun görerek geçici 2’nci maddeyi kabul etmiştir.” ifadeleri ile izah edilmiştir.

Komisyonun gerekçesinden de anlaşılacağı üzere gecikme zammı olmadığı dönemlerde vergi mükellefleri Kazanç Vergisi’nden kalma alışkanlıklarla vergisini gecikme zammına muhatap olmamak açısından ödemelerine karşın zaman içinde geç ödenen vergilerde gecikme zammının olmadığını anlamaya başlamalarıyla vergi ödemelerinde eski alışkanlıklarını bırakmışlardır. Gecikme zammının konulmasının

vergisini geç ödeyenleri caydırmak olduğu hususu açıktır. O halde gecikme zammının caydırıcı mahiyette ihdas edildiğini söyleyebiliriz.

Maddenin ilk düzenlenişinde ilk ay için uygulanacak gecikme zammının diğer aylar için uygulanacak olan zammının tam beş kat fazla olması ceza niteliğini ön plana çıkarmaktadır. Gecikme zammının toplamının asıl alacağı geçemeyecek olması da cezanın üst sınırını belli etmektedir. Kanunun yayımlandığı tarihten geriye ve ileriye 3 yıllık dönemler itibarıyla İngiliz Sterlini'nin 7,84 TL, Amerikan dolarının 2,80 TL döviz alış kuru³⁰⁰ olduğu göz önüne alındığında uygulanan gecikme zammının enflasyon veya paranın değerinin eksilmesinden dolayı ihdas edilmediği sonucuna rahatlıkla varılabilir. Zaman içerisinde gecikme zammının enflasyon oranlarının altında kalması nedeniyle gecikme zammına yüklenen amacın sadece paranın değerinin kaybını telafi olduğu amacı olduğu söylenemez. Gecikme zammının ilk ihdas edildiği dönemdeki kanun koyucunun iradesi ile yüksek yargının değerlendirmesi de tam olarak örtüşmemektedir. Gecikme zammının sadece enflasyon nedeniyle paranın değerinde meydana gelen eksilme olmadığı aşağıdaki tablolardan da görülecektir³⁰¹.

Tablo 2.1 - 1990 Sonrası Gecikme Zammı Oranları

1990 sonrası Gecikme Zammı Oranları					
Başlangıç	Bitiş	Oran %	Başlangıç	Bitiş	Oran %
01.01.1990	29.12.1993	7	02.12.2000	28.03.2001	5
30.12.1993	07.03.1994	9	29.03.2001	30.01.2002	10
08.03.1994	30.08.1995	12	31.01.2002	11.11.2003	7
31.08.1995	31.01.1996	10	12.11.2003	01.03.2005	4
01.02.1996	08.07.1998	15	02.03.2005	20.04.2006	3
09.07.1998	20.01.2000	12	21.04.2006	Devam...	2,5
21.01.2000	01.12.2000	6			

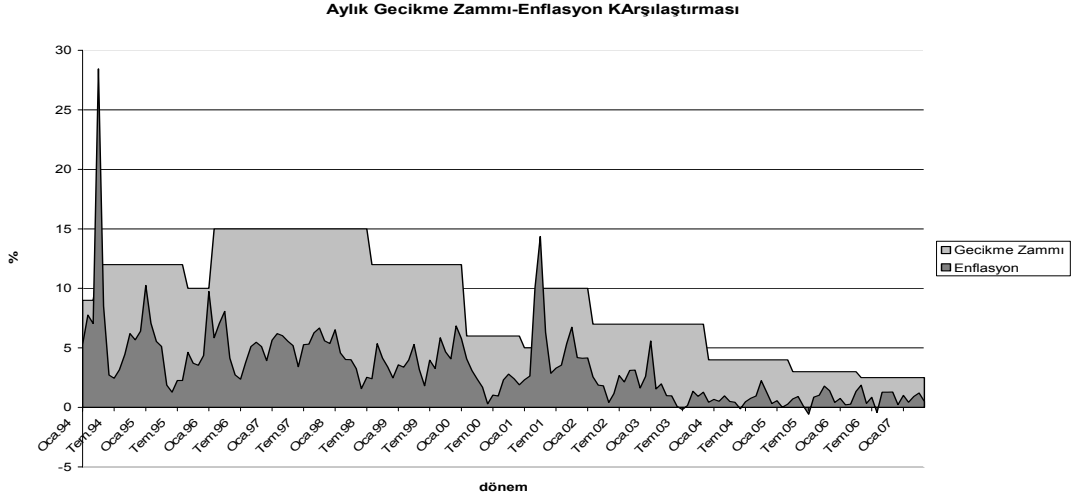
Aylık gecikme zamları ile aynı dönemde tüketici fiyatlarında meydana gelen artışların karşılaştırması Şekil 2.1'de gösterilmektedir. Şekil 2.1'den de görüleceği üzere gecikme zamları genel olarak ve çoğunlukla fiyatların üzerinde yer almaktadır. Tüketici fiyat endekslerinin hesaplanmasında kullanılan ürünler ve bunların genel tüketim içerisindeki yerleri her zaman eleştiri konusu olmuş ve gerçek fiyat değişikliklerini yansıtmadığı iddia edilmiştir. Nitekim zaman içerisinde enflasyon

³⁰⁰ Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'nın resmi internet sitesinde yer alan Elektronik Veri Dağıtım Sistemi (EVDS)'nden derlenmiştir.

³⁰¹ Enflasyon verisi olarak 2003 Şubat dönemine kadar 1994=100 endeks sonrasında 2003=100 Endeks Tüketici Fiyat endeksleri dikkate alınmıştır.

verilerinin hesaplandığı sepetler değiştirilmektedir. Bu nedenle gecikme zammı oranları ile enflasyon verilerinin karşılaştırılmasının tam sağlıklı bir sonuç vermeyeceğini kabul etmek gerekmektedir.

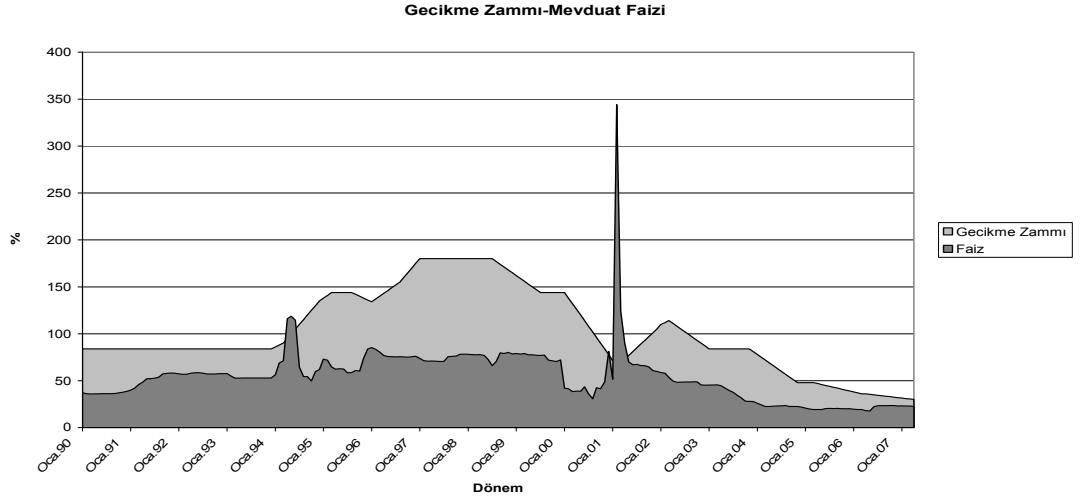
Şekil 2.1 - Aylık Gecikme Zammı- Enflasyon Karşılaştırması



Ancak her türlü eleştiriye rağmen enflasyon verilerini genel fiyat değişim eğilimini göstermesi bakımından yok varsayamayız, yukarıdaki grafikten de açıklıkla görüleceği üzere gecikme zamları enflasyonun hep üzerinde olmuştur. Burada paranın değer kaybetmesinden kaynaklan açığın telafi edilmesi amacının çok üzerinde oran uygulandığı açıklıkla karşımıza çıkmaktadır. Yukarıda değindiğimiz kanun gerekçesinden de anlaşılacağı üzere gecikme zammının amacı vergi mükelleflerini zamanında vergi ödevlerini yerine getirmeye zorla teşvik etmektir. Vergi mükellefi vergi için ayırdığı pay ile yapacağı en iyi yatırımın vergi ödemek olduğunu fark etmeli ki, vergiyi zamanında ödesin. O halde gecikme zammının yatırım araçları ile karşılaştırması oranların bu amacı sağlayıp sağlamadığını da tespit edebilmek açısından önem arz etmektedir³⁰².

³⁰² Mevduat faizi için 1 ay vadeli ağırlıklandırılmış mevduata uygulanan yıllık faiz oranları kullanılmıştır. Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankasının resmi internet sitesinde yer alan Elektronik Veri Dağıtım Sistemi (EVDS)'nden derlenmiştir.

Şekil 2.2 - Gecikme Zammı-Mevduat Faizi Karşılaştırması



Şekil 2.2'de gecikme zammı oranlarının mevduat faizlerinin de üzerinde belirlenmiş olduğu görülmektedir. Son yıllarda ekonomide gözlemlenen olumlu seyre paralel olarak aylık %2,5 seviyelerine inen gecikme zammı yıllık %30 seviyesinde ağırlığını korumaktadır. Bu oranın Nisan 2007 itibariyle yıllık %22,6 seviyesinde olan bir aylık mevduata uygulanan faiz oranının üzerinde bulunmaktadır.

O halde gecikme zammının veya gecikme faizinin bir yandan verginin normal vadesi ile tahakkuk veya ödeme tarihi arasında meydana gelen değer kaybını telafi ettiğini, diğer taraftan faiz oranlarının yüksek tespit edilerek ayrıca ceza niteliğinde olduğunu söylemek mümkündür.

Diğer taraftan mükelleflerden haksız yere ve fazladan tahsil edilen vergilerin yargı kararıyla iadesine hükmedilmesi halinde, verginin tahsil edildiği tarih ile iadeye hükmedilen tarih arasında geçen süre için gecikme faizi oranına göre hesaplanacak bir faizin ilgililere ödenmesi Anayasa'nın eşitlik ve adalet ilkeleri ile uluslararası hukukun bir gereğidir. Ancak bu konuda iç hukukumuzda açık bir yasal düzenleme olmaması yargısal içtihatlarda farklı sonuçlar ortaya çıkarabilmektedir. Hem hukuk devleti olmanın bir gereği olarak hem de bireysel başvuru hakkını tanıdığımız Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Türkiye aleyhine yukarıdaki örneğe benzer bir

karar vermesini önlemek bakımından bu konudaki farklı değerlendirmeleri sona erdirecek bir yasal düzenleme yapılması şarttır³⁰³.

Hukuken öngörülenden fazla bir verginin ya da hukuken hiç öngörülmemiş bir verginin tahsili, mükellef ve vergi idaresi arasındaki başlıca vergi uyumsuzluğu konularından birini oluşturmaktadır. Her durumda mükellefin kendisinden tahsil edilen fazla vergiyi geri alacağı açıktır, çünkü vergi yükümlülüğü Anayasa'ya uygun kanunlar çerçevesinde belirlenen vergi miktarıyla sınırlıdır, fazla tahsil edilen vergi, mükellef tarafından bir vergi alacağıdır³⁰⁴.

Kamu alacaklarına gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanırken, mükellef alacaklarına tecil faizi oranında bir faiz uygulanması öngörülmüştür. Geçmiş vergi uygulamalarında bu oranlardan ilki (gecikme zammı) ikincisine (tecil faizine) göre daima yüksek oranlı bir seyir izlemiştir. Kamu alacaklarına aynı mahiyetteki mükellef alacaklarından daha yüksek oranda faiz uygulanması, işlemdeki "esas birliğine" aykırı düşmekte, vergilendirmenin tarafları arasında ortaya çıkmış zararın giderilmesi yönünden geçerli anayasal eşitlik ilkesi zedelenmektedir. Zira, bu konuda verilen faiz sahibinin parasından ayrı kalmasının yarattığı zararın telafisine yöneliktir ve paradan mahrumiyeti onun iradesi dışında gerçekleşmektedir. Faiz uygulanmak suretiyle zararın telafisinde dikkate alınacak unsurlar, piyasa faiz hadleri ve süredir, faizi ödeyen ya da alan tarafların nitelikleri değildir³⁰⁵.

2.1.7. Geçici Vergi Nedeniyle Mükerrer Cezalandırma

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'nci maddesinde geçici vergi düzenlenmiş ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/2'nci maddesinde cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre geçici vergi ödeneceği belli edilmiştir. Geçici vergilendirme dönemi yasal olarak altışar aylık dönemler olarak belirlenmiş olmasına karşın Bakanlar Kurulu'na verilen yetki çerçevesinde 08.12.2000 tarih ve 24254 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2000/1514 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile

³⁰³ Hasan HACIGÜL, "Vergi Mahkemelerince İadesine Hükmedilen Vergiler İçin Talep Edilen Faizde Son Durum", **Yaklaşım**, Sayı:181, Ocak 2008, s.271.

³⁰⁴ Funda BAŞARAN YAVAŞLAR, "Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İadelerinde Faiz", **Vergi Dünyası**, Yıl 27, Sayı 317, Ocak 2008, s.84.

³⁰⁵ Erdoğan ARSLAN, "Hukuka Aykırı Tahsil Edilen Vergilerde Kanuni Faiz", **Mali Pusula**, Sayı:17, Mayıs 2006, s.15.

geçici vergilendirme dönemleri üçer ay olarak belirlenmiş olup hali hazırda uygulama bu şekilde devam etmektedir.

Geçici verginin gelir veya kurumlar vergisine mahsup edilebilmesi için daha önce tahsil edilmesi diğer bir ifade ile mükellef açısından geçici verginin ödenmesi gerekmektedir. Bu durumda tahsil edilmeyen geçici vergilerin gelir veya kurumlar vergisi beyan dönemine kadar ödenmemesi halinde artık mahsup imkanı kalmayacağından aslı da aranmayacaktır. Ancak aslı aranmayacak olan geçici vergi için beyan edilip tahakkuk etmiş olması halinde süresinde ödenmemesi nedeniyle gecikme zammı hesaplanacaktır. Geçici verginin beyan dışı bırakılmış olması halinde ise yapılacak ikmâlen, re'sen veya idarece tarhiyata bağlı olarak gecikme faizi hesaplanacak ve ceza tahsil edilecektir.

Gecikme faizi veya zammının hesaplanacağı sürenin tespiti önemlidir. Vergilendirilecek kazanç üzerinden hesaplan geçici vergi, ilgili dönem hesaplanacak gelir veya kurumlar vergisine mahsup edileceği, mahsubun yapılabilmesi için geçici verginin ödenmiş olması gerekliliğine yukarıda değinmiştik. Geçici verginin yıllık dönem beyannamesinde hesaplanacak gelir veya kurumlar vergisinin bir parçası olduğu, gelir veya kurumlar vergisi yükümlülüğünün önceden tahsil edilmesi düşüncesine dayandığından, geçici verginin müstakil bir vergi olmadığı sonucu da kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda geçici vergi için hesaplanacak gecikme faizi veya zammı için ödeme tarihi (veya mahsup tarihi) hesap dönemi takvim yılı olanlarda gelir vergisi açısından 1 Mart, kurumlar vergisi açısından ise 1 Nisan tarihleri olarak dikkate alınmalıdır. O halde hali hazırdaki düzenleme çerçevesinde, örneğin; 2007/10-12 dönemlerini kapsayan geçici vergilendirme döneminde tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş olan geçici vergi için hesaplanacak gecikme zammı normal vade tarihi olan 17.02.2008 tarihinden (hiç ödenmeyeceğini varsaydığımızda) mahsup tarihi olan (kurumlar vergisi açısından) 01 Nisan 2008 tarihi arasında kalan süre için hesaplanacaktır. Bu tarihten sonra geçici verginin aslı artık kurumlar vergisi içerisinde ödeneceğinden aranmayacaktır. Geçici verginin normal vadesinden sonra tahakkuk ettirilmesi halinde gecikme faizi, tahakkuk tarihine kadar tahakkukun mahsup tarihinden sonra yapılması halinde ise mahsup tarihine kadar hesaplanması gerekmektedir. Aksi yöndeki bir uygulamada yani mahsup tarihinden sonra tahakkuk eden geçici vergi ödenmemiş olacağından kurumlar vergisinin de tahakkukuna sebebiyet vereceğinden aynı vergi için mahsup tarihinden sonra hem geçici vergi üzerinden hem de kurumlar vergisi üzerinden

gecikme faizinin hesaplanmasına neden olacağından mükerrer vergilendirmeye sebebiyet verecektir.

Geçici vergi açısından normal beyan döneminden sonra beyanname verilmesi veya sonradan tarhiyat yapılması halinde kesilecek vergi ziyai cezası mükerrer hale gelmektedir. Geçici vergi müstakil bir vergi olmayıp gelir veya kurumlar vergisinin bir parçasıdır. Mahsup tarihine kadar ödenmemesi halinde geçici verginin aslı aranmayacaktır. Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer-120/4'üncü maddesinde yer alan mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergilerin terkin edileceği, ancak gecikme faizi ve cezanın tahsil edileceği yönündeki düzenleme gereğince ikmalen, re'sen veya idarece yapılacak tarhiyatlarda vergi ziyai cezası da kesilmektedir.

Geçici verginin gelir veya kurumlar vergisinin bir parçası olması nedeniyle gelir veya kurumlar vergisi açısından bir tarhiyat yapılması halinde geçici vergi ödenememiş olduğu için geçici vergi için de bir tarhiyat yapılması sonucunu beraberinde getirmektedir. Aslı artık gelir veya kurumlar vergisi içerisinde aranan bir verginin de vergi ziyai cezası hesaplamasında dikkate alınmaması gerekir. Geçici vergi için hesaplanacak vergi ziyai cezasında vergi aslı artık gelir vergisi içerisinde dikkate alınacağından vergi aslı olarak "0" (sıfır) değeri dikkate alınmalı ve normal vade tarihinden mahsup tarihine kadar sadece gecikme faizi hesaplanmalıdır. Aksi uygulama mükerrer cezalandırmaya (vergilendirmeye) neden olmaktadır.

Bu durumu şu örnek ile ortaya koyabiliriz: Hesap dönemi takvim yılı olan A şirketi 1,2,3 ve 4'üncü geçici vergilendirme dönemlerinde ayrı ayrı 1.000,00 YTL olmak üzere 2004 yılı içerisinde toplam olarak 4.000,0 YTL vergilendirilecek gelir elde etmiştir. Ancak A şirketi bu gelirlerini hiç beyan etmemiş ve bu durum tespit edilerek tarhiyat yapılmış ve tahakkuk emiştir. Ödeme vadesi 08.10.2007 olarak belirlenmiştir. Buna göre A için yapılacak tarhiyat ve toplam yükümlülük aşağıdaki gibi olacaktır. Mahsup tarihi kurumlar vergisi beyannamesinin verilmeye başlandığı gün olarak 1 Nisan 2005 tarihi olarak dikkate alınmıştır³⁰⁶.

³⁰⁶ Hesaplamalarda Gelir İdaresi Başkanlığı'nın resmi internet sitesinde yer alan hesaplama modülü kullanılmıştır. <http://vedop.mb-ggm.gov.tr/eThk/gz.jsp> Erişim: 08.04.2008.

Tablo 2.2 - Geçici Vergi Cezalı Tarhiyat Örneği (YTL)

Vergi Türü	Dönem (2004)	Normal Vade	Tarih	Matrah	Vergi Oranı	Vergi	G.F. Oranı	Gecikme Faizi	Vergi Ziyai Cezası	Toplam Ödenecek
Geçici V.	1-2-3	17.05.2004	01.04.2005	1.000	30%	300	40,0%	120	300	420
Geçici V.	4-5-6	17.08.2004	01.04.2005	1.000	30%	300	28,0%	84	300	384
Geçici V.	7-8-9	17.11.2004	01.04.2005	1.000	30%	300	16,0%	48	300	348
Geçici V.	10-11-12	17.02.2005	01.04.2005	1.000	30%	300	4,0%	12	300	312
Kurum.V.	1-12	30.04.2005	08.10.2005	4.000	30%	1.200	78,5%	942	1.200	3.342
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜK						1.200		1.206	2.400	4.806

Ülkemizde uygulanan geçici vergi sisteminde geçici vergi oranlarının kurumlar vergisine eşit olması, kurumlar vergisi ödemesinin tek taksitte yapılıyor olması nedeniyle esas itibari ile kurumlar vergisi dönemleri mevcut uygulama çerçevesinde üçer aylık dönemlere inmiş bulunmaktadır. Geçici verginin gelir veya kurumlar vergisine mahsubu için tahsilat şartı aranmasaydı yukarıdaki örnek Tablo 2.3'deki gibi şekillenecektir. Her iki durumda da görüleceği üzere mükellefin ödemesini ihmal ettiği vergi aslı 1.200,00 YTL iken gecikme faizi hemen hemen aynı çıkmış ancak vergi ziyai cezası ilk durumda iki kat düzenlenmiştir.

Tablo 2.3 - Geçici Vergi Cezalı Tarhiyat Önerisi (YTL)

Vergi Türü	Dönem (2004)	Normal Vade	Tarih	Matrah	Vergi Oranı	Vergi	G.F. Oranı	Gecikme Faizi	Vergi Ziyai Cezası	Toplam Ödenecek
Geçici V.	1-2-3	17.05.2004	08.10.2007	1.000	30%	300	122,0%	366	300	966
Geçici V.	4-5-6	17.08.2004	08.10.2007	1.000	30%	300	110,0%	330	300	930
Geçici V.	7-8-9	17.11.2004	08.10.2007	1.000	30%	300	98,0%	294	300	894
Geçici V.	10-11-12	17.02.2005	08.10.2007	1.000	30%	300	86,0%	258	300	858
Kurum.V.	1-12	30.04.2005	08.10.2005	4.000	30%	0	0,0%	0	0	0
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜK						1.200		1.248	1.200	3.648

Bu örneğe göre vergi ziyai cezasının hesabında vergi aslı hem geçici vergide hem de kurumlar vergisinde mükerrer olarak yer almıştır, geçici verginin aslı aranmamıştır. Bu yolla örneğimizde 1.200,00 YTL ceza mükerrer olarak tahsil edilmiş olacaktır.

VUK'da "341'inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir." hükmü yer almasına karşın uygulamada Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer-120/4'üncü maddesindeki "ceza tahsil edilir" ibaresinden hareket ile aslı aranmayan vergi için vergi ziyai cezası kesilmektedir. Bu durum gelir ve kurumlar vergisi açısından bulunan matrah farkları nedeniyle yapılan hesaplamalarda vergi ziyai cezasının bir kat değil iki kat uygulanmasına neden olmaktadır. Oysa ki geçici vergiler için mahsup dönemi geçmesi ile vergi aslı aranmayacağı için vergi ziyai cezasının arandığı verginin kaybı da söz konusu

olamayacaktır. Bu nedenle mahsup dönemi geçmiş geçici vergiler için ceza hesaplamasında matrah sıfır olarak dikkate alınmalı, diğer bir ifade ile ceza hesaplaması yapılmamalıdır. Mevcut uygulama aynı vergi zıya için hem verginin kendisi hem de geçici vergi için ayrı ceza kesilmesi sonucunu beraberinde getirmektedir.

2.1.8. İhbar Müessesesi ve Suçu Bildirme Yükümlülüğü

Tüm ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de de kayıt dışı ekonomi hayatın bir parçası haline gelmiş bir olgudur. Her ne kadar kayıt dışılığı meydana getiren genel nedenler mevcut olsa da bu konuda Türkiye’nin kendine özgü bir takım karakteristik sorunları vardır. Hukuksal sistemin kişiler üzerinde bir maliyet unsuru oluşturduğunu söylemek mümkündür. Yani kişiler kanuni işlemlerin dışına çıktıklarında yasal olmayan faaliyetleri sonucunda daha fazla gelir elde etmektedirler. Yani kanunlar bir maliyet unsuru olarak görülmektedir. Büyüme ve gelir dağılımının oldukça bozuk olduğu bir pozisyona sahip olan Türkiye’de kayıt dışılığın yaşanması kaçınılmazdır. Bununla birlikte işgücü maliyetinin oldukça yüksek olması da büyük oranda kayıt dışılığa iten bir güç konumundadır. İstihdam üzerindeki yüklerin yüksek oluşu, “kayıt dışı istihdamı” körüklemektedir. Vergi oranlarının yüksek oluşu, denetim mekanizmalarının yetersiz olması, vergi ahlakı ve bilincinin oluşmaması, sağlıklı ve istikrarlı ekonomi ve maliye politikalarının oluşturulamaması, çok sık yapılan ve karmaşık olan hukuki düzenlemeler de Türkiye’de kayıt dışı ekonomiyi meydana getiren bir takım nedenler arasında sayılabilir³⁰⁷.

Kayıt dışı ekonominin en önemli olumsuzluğu, devletin saygınlığına gölge düşürmesidir. Devletin, vatandaşlarının refahını yükseltmeye ve onları korumaya yönelik uygulamaya koyduğu kurallar ihlal edilmekte ve/veya yok sayılmaktadır. Bu durum, toplumsal huzurun sağlanması karşısında önemli bir tehlikedir³⁰⁸. Vergi kaçağı bütçe gelirlerinin azalışı dışında, anormal sermaye hareketlerine ve rekabetin bozulmasına da neden olmaktadır³⁰⁹. Ekonomik hayatı düzenleyen mevzuata

³⁰⁷ Şafak Ertan ÇOMAKLI, **Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Vergisel Kayıtdışılık**, Turhan Kitabevi, Erzurum 2007, s. 255.

³⁰⁸ Neşe ALGAN, “Türkiye’de Kayıtdışı Sektör: Boyutları, Etkileri, Ve Kayıtdışı Sektörü Küçültme Konusunda Öneriler”, **İşveren**, Cilt 42, Sayı 11, Ağustos 2004, http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=1028&id=58, Erişim:05.04.2008.

³⁰⁹ Biletin ÖZDEMİR, **Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:44, Kasım 2006, s.158.

(kanun, tüzük, yönetmelik ve genelgelere) aykırı olarak belirlenen belgelere dayandırılmaksızın gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerle³¹⁰ de mücadele etmesi gereken gelir idaresinin vergi yönetiminde yalnız bırakılması bir yandan gelir idaresini zorlarken diğer taraftan gelir idaresinin hukuki sınırları zorlaması sonucunu da beraberinde getirmektedir. Kayıt dışı ile mücadelede diğer vatandaşlar ihbar müessesesi ile yardıma çağrılırken, suçu bildirme yükümlülüğü ile konunun ciddiyeti vurgulanmaktadır.

Vergi vatandaşlık bağının temel yükümlülüklerinden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bazı kimselerin, bu ödevden gayri kanuni olarak kaçmak isteyecekleri de muhtemeldir. Bu noktada ihbar müessesesi devreye girmekte ve ödenmeyen vergilerin takip ve tahsilini kolaylaştırmaktadır³¹¹.

VUK'un 142'nci maddesinde ihbar kavramına yer verilmiş ve ihbar dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunduğu, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabileceği düzenlenmiştir. Maddenin son bendinde ise ihbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmadığında, nezdinde arama yapılan kimsenin muhbirin adının bildirilmesini isteyebileceği ve bu durumda vergi dairesinin muhbirin ismini bildirmeye mecbur olduğu belirtilmiştir.

VUK'un 245'inci maddesinde de muhtar ve ihtiyar heyetlerine hiç beyanda bulunmamış olanları beyanda bulunmaya, yanlış veya gerçeğe aykırı beyanda bulunmuş olanları beyanlarını düzeltmeye davet etmeleri, buna rağmen beyanda bulunmayanların veya beyanlarını düzeltmeyenlerin verilen sürenin sonundan başlayarak 15 gün içinde, mütalaaları ile birlikte ve yazılı olarak vergi dairesine ihbar edilmeleri yönünde görev yüklemiştir. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 278 ile 284'üncü maddesinde suçu bildirmeme ayrı bir suç olarak tanımlanıp ceza öngörülürken, 1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval İle Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektumlarını³¹² Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun ile ihbar eden ödüllendirilmektedir.

³¹⁰ Cüneyt OLGAÇ, "Kayıtdışı Ekonomi – İstihdam İlişkisi Ve Hizmet Tespit Davaları", **Yaklaşım**, Sayı:165 Eylül 2006, s.240.

³¹¹ Emrah AKIN, "Vergisel Yükümlülüklerde İhbar İkramiyesi", **Yaklaşım**, Sayı:168, Aralık 2006, s.74.

³¹² Mektum: Hükümetten Gizli Tutulmuş.

2.1.8.1. İhbar Müessesesi

1905 sayılı Kanunun 6'ncı maddesinde bina, arazi ve arsalardan kayıt dışı kalanlar ile kazanç, hayvanlar, veraset ve intikal, muamele, dahili istihlak ve damga gibi daimi vergilerden yanlış beyanname vermek veya çift defter tutmak veya sair suretlerle gizlenmiş³¹³ olanları haber verenlere tahakkuk edecek vergi ve misil cezalarının toplamı üzerinden Tablo 2.4'deki nispetler dahilinde ikramiye verileceği belirtilmiştir:

Tablo 2.4 - İhbar İkramesi Oranları

500 liraya kadar	Y üzde 15
5.000 liraya kadar, 500 liradan yukarı olan kısım için	Y üzde 30
15.000 liraya kadar, 5.000 liradan yukarı olan kısım için	Y üzde 20
15.000 liradan yukarı olan kısım için	Y üzde 10

İhbar ikramiyesi ile ilgili tabloda yer alan hadlerde bir değişiklik yapılmadığından azalan oranlı tarifede yer alan yüksek oranların bir anlamı kalmamıştır. Uygulamada ikramiye %10 olarak verilmektedir. İkramesinin üçte biri verginin kesin tahakkukunda ve üçte ikisi ise verginin tahsilinden sonra ödenmektedir.

Kanundaki düzenleme doğrultusunda ihbar ikramiyesi alınmasının şartları özetle şunlardır³¹⁴;

- İhbar ikramiyesi, gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi gibi sürekli vergileri ihbar edenlere ödenir. Olağanüstü dönemlerde bir kereye mahsus olmak üzere çıkarılan vergiler (Net Aktif Vergisi, Ekonomik Denge Vergisi, Ek Kurumlar Vergisi) ile ilgili olarak ihbar ikramiyesi ödenmez. Bunun yanında muhbir, ihbar ikramiyesi istiyorsa, bu durumu da açıkça ihbar dilekçesinde "ihbar ikramiyesi istiyorum" diye belirtmek zorundadır.
- İhbar konusu verginin ziyaa uğratılmış olması gerekmektedir. 1905 sayılı Kanun'da kullanılan "verginin ketmedilmesi" ifadesi günümüzde "vergi ziyai" kavramına karşılık gelmektedir.

³¹³ Ketmetmek: Gizlemek, saklamak.

³¹⁴ Atilla BUDAK, "İhbar Müessesesinin Etkinliği", **Vergi Dünyası**, Sayı 307, Mart 2007, s.137.

- c) İhbarın, muhbir tarafından yetkili mercilere bildirilmesi gerekir. Ayrıca muhbir kendisini gizlememeli, ihbar konusu ile vergi incelemesi sonucu bulunacak matrah farkları arasında neden-sonuç ilişkisi bulunmalı ve söz konusu vergi, muhbirin dilekçesinde yer verdiği hususlardan hareket ederek salınmalıdır. Bunun yanında muhbirin vergi incelemesine başlanmadan veya inceleme sırasında lüzum görülürse inceleme elemanı ile temasa geçmesi ve gerekli bilgileri vermesi icap eder.
- d) İsimsiz ihbarlarda vergi incelemesi bitmeden muhbir ortaya çıkmış olmalıdır. İhbarda bulunan, inceleme bitmeden ihbarından vazgeçmemelidir.
- e) Muhbirin vergi kaçırmaya dahil olup olmamasının önemi yoktur. Bir mükellefin vergi kaçırmakta olduğunu bilen ve delilleriyle bu kaçakçılığı haber veren muhbirle ikramiye ödenmesinde herhangi bir sakınca yoktur.
- f) Vergi kayıp ve kaçağını haber verene ihbar ikramiyesi ödenebilmesi için ihbar edilen kişi hakkında yapılan inceleme sonucu verginin tahakkuk ettirilmiş olması gereklidir³¹⁵.
- g) İhbar olunan şahıs ve firmalar dışında ihbar ikramiyesine hak kazanılabilmesi için ihbarın açık ve seçik olarak, mevcut maddi deliller de eklenmek suretiyle yetkili makamlara intikal ettirilmesi ve vergi ziyayı bulunduğu hususunun bütün çıplaklığıyla kanıtlanması gerektir. İnceleme elemanlarınca bir ihbarın değerlendirilmesi sırasında lüzum görülen diğer şahıs ve firmalar nezdinde incelemeye başlanması ve kişisel tecrübe ve bulgular sonucunda diğer firma ve şahıslar hakkında da vergi ve ceza tarhiyatı yapılması muhbire ihbar ikramiyesi verilmesi için yeterli değildir³¹⁶.
- h) İnceleme elemanınca tespit edilen matrahın, ibraz edilen defter ve belgelerin incelenmesinden saptanması, muhbirin verdiği bilgi ve belgelerden yararlanılmadığı anlamına gelmeyecektir³¹⁷.

Yukarda belirtilen şartlara uygun olarak ihbarda bulunan herkes ihbar ikramiyesine hak kazanacaktır. Ancak görevleri gereği vergi işleriyle uğraşan görevliler ihbar ikramiyesinden yararlanamayacaktır.

³¹⁵ Danıştay 3. Dairesi, E:2000/2817, K:2001/2382, T:13.06.2001, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=22320>, Erişim:10.04.2008.

³¹⁶ Danıştay 3. Dairesi, E:1990/25, K:1990/1661, T:04.06.1990, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=4296> Erişim:10.04.2008.

³¹⁷ Danıştay 3. Dairesi, E:1991/2903, K:1992/3556, T:25.11.1992 <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=4515>, Erişim:10.04.2008

Muhbirin ihbarda bulunduğu kişi veya kuruluşun muhasebecisi, yöneticisi veya çalışanı olması kendisine ihbar ikramiyesi ödenmesini engellemez. Hatta bir davada Danıştay anonim şirket ortağının da, kanun hükümlerinde şirket ortağına ihbar ikramiyesi verilmesi konusunda bir sınırlama getirilmediği gerekçesi ile ihbar ikramiyesine hak kazanabileceğini belirtmiştir³¹⁸. Ancak şirketin denetim ve idare kurullarında görev alan şirket ortakları ile 6183 sayılı Kanun'un 35'inci maddesi gereğince şirketin ödenmemiş vergi borçlarından sorumluluğu bulunan limited şirket ortaklarının ihbar ikramiyesinden yararlanamaması gerekir.

Şikayet bir anayasal hak olmasına rağmen, ihbar bazı özel durumlar hariç isteğe bağlıdır. Bu nedenle, vergisel olayların ihbarı, verilecek ikramiye ile cazip hale getirilmiş olmasında mahsurlu bir yan bulunmamaktadır. Güçlü bir vergi bilinci olan ülkelerde, her vatandaş diğerinin vergisel yükümlülüklerini takip etmekte, karşılık beklemeden aksaklıkları ilgili idari birimlere ihbar etmektedir. Dolayısıyla, sağlam ve güçlü bir vergi idaresi için, vatandaşlarda ikramiyeye ihtiyaç duymadan tecelli edecek vergi bilincine de ihtiyaç olduğu dikkatten kaçırılmamalıdır³¹⁹.

Diğer taraftan bünyesi itibariyle, temel kişi haklarından özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı haklarını tehdit eden arama tedbiri aynı zamanda mükellefin ticari itibarını da zedelemektedir. Bu özellikleri dolayısıyla anılan yöntemin "istisnai" olması önem kazanmaktadır. Yöntemin uygulanması sırasında, arama talebinde bulunan vergi incelemesine yetkili görevli ve arama kararını verecek olan mahkemenin ayrıntılı değerlendirmeler yapması gereklidir³²⁰.

Tablo 2.5'de 2000-2006 yılları arasında yapılan ihbarlar ile ihbar ikramiyesi ödenen tutarlar görülmektedir. Gelen dilekçelerin çok düşük kısmının ihbar ikramiyesine hak kazandığı yapılan ihbarların büyük kısmının imzasız olması, asılsız olması, ispatlanamaması veya ihbar ikramiyesi talep edilmemesi gibi nedenler ile ihbar ikramiyesi ödemesi ile sonuçlanmamıştır.

Birçok insan vergi kayıp ve kaçığına ilişkin bilgilere sahip olmakla beraber çeşitli saiklerle bildiklerini bir ihbar dilekçesine dökmemektedir. Gerek

³¹⁸ Danıştay 3. Dairesi, E:1995/139, K:1995/3105, T:18.10.1995, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=4931> Erişim:10.04.2008.

³¹⁹ AKIN, a.g.m.,s.74

³²⁰ Emrah AKIN, "Aramalı Vergi İncelemesinde Temel Kişi Hakları Bağlamı", **Yaklaşım**, Sayı:167, Kasım 2006, s.93-97.

toplumumuzda ihbarcılığın hoş karşılanmaması gerekse insanların ihbar ikramiyesi konusunda yeterli bilgiye sahip olmamaları yüzünden bu müesseseden yeterince yararlanılamamaktadır³²¹. Yukarıda belirtildiği üzere ihbar ikramiyesi fiili olarak %10 olarak uygulanmaktadır.Tablo 2.5'de ortaya çıkan duruma bakıldığı zaman ihbar sonucu tahakkuk etmiş vergi ve ceza tutarlarının çok düşük olduğu görülmektedir.

Tablo 2.5 - 2000-2006 Yıllarında Yapılan İhbarlar ve Ödenen İkrariyeler

Yılı	Gelen Toplam Dilekçe Adedi	İhbar İkrariyesi Ödenen Kişi Sayısı	İhbar İkrariyesi Ödenen Tutar (YTL.)
2000	1.407	31	19.664,00
2001	1.265	33	53.082,00
2002	2.135	35	61.370,00
2003	1.470	52	157.967,00
2004	2.212	84	666.758,00
2005	3.350	72	515.332,00
2006	3.172	73	612.466,00

Kaynak: Gelirler Genel Müdürlüğü/Gelir İdaresi Başkanlığı- Yıllık Faaliyet Raporları

Vergiyle bağlantılı bulunan ihbar ikramiyesiyle ilgili davanın, vergi ile ilgili uyumsuzluk sonucunda ortaya çıkan hukuki duruma bağlılığı karşısında, bu iki uyumsuzluğun gerek usul ekonomisi ve gerekse davaların farklı mahkemelerde görülmesinin uygulamada ortaya çıkardığı sakıncalar nedeniyle 2576 sayılı Kanunun 6. maddesi uyarınca vergi mahkemesince çözümlenmesi gerekmektedir³²².

2.1.8.2. Suçu Bildirme Yükümlülüğü

Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) 278'inci maddesinde işlenmekte olan bir suçu yetkili makamlara bildirmeyen kişilerin bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı, işlenmiş olmakla birlikte, sebebiyet verdiği neticelerin sınırlandırılması halen mümkün bulunan bir suçu yetkili makamlara bildirmeyen kişinin de aynı şekilde cezalandırılacağı hükme bağlanmıştır. İhbar ikramiyesine tüm süreklilik arz eden vergiler ile bunlara bağlı vergi ziyayı cezaları girerken suçu bildirme yükümlülüğüne VUK'un 359'uncu maddesindeki kaçakçılık suçu girmektedir.

TCK'nın 279'uncu maddesinde kamu adına soruşturma ve kovuşturmayı gerektiren bir suçun işlendiğini göreviyle bağlantılı olarak öğrenip de yetkili makamlara bildirimde bulunmayı ihmal eden veya bu hususta gecikme gösteren

³²¹ BUDAK, a.g.m., s.137.

³²² Danıştay 10. Dairesi E:1998/1443, K:2000/5627, T:13.11.2000, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=22725>, Erişim:10.04.2008.

kamu görevlisi için ceza ağırlaştırılarak altı aydan iki yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

TCK'nın 281'inci maddesinde ise gerçeğin meydana çıkmasını engellemek amacıyla, bir suçun delillerini yok eden, silen, gizleyen, değiştiren veya bozan kişinin altı aydan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı TCK'nın 282'nci maddesinde ise alt sınırı bir yıl veya daha fazla hapis cezasını gerektiren bir suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini, yurtdışına çıkaran veya bunların gayrimeşru kaynağını gizlemek ve meşru bir yolla elde edildiği konusunda kanaat uyandırmak maksadıyla, çeşitli işlemlere tabi tutan kişinin, iki yıldan beş yıla kadar hapis ve yirmibin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu yolla vergi kaçakçılığı suçu işlenerek kayıt dışı bırakılan vergilerin de kara para gibi aklanması suç olarak ortaya çıkmıştır.

Devlet başta olmak üzere vergi gündeme geldiğinde atılacak tüm adımların ve söylenecek her sözün mutlaka ve mutlaka çağdaş hukuk devleti normlarına uygun olması gerekir. Çünkü vergi, bireylerin hak ve özgürlüklerini ve onların kamu otoritesi üzerindeki yurttaş olmaktan gelen denetim yetkilerini doğrudan etkileyen ve hatta belirleyen bir araç niteliğindedir. Vergisini tam olarak ödeyen bir yurttaş devletin tüm kurumları, örgütleri ve memurları üzerinde bireysel olarak hesap sorma denetim yapma hakkını elde eder. İşte bu hak, çağdaş hukuk devleti normlarının gelişmesini, güçlenmesini ve yaşam içinde yerleşmesini sağlar. Bu bakımdan vergi alanında devletin de yurttaşların da her adımda çağdaş hukuk ilke ve kurallarına çok büyük özen göstermeleri; devletin bu alandaki hukuka aykırı uygulamaları karşısında bireylerin ve tüzel kişilerin mutlaka hukuk sürecine yönelmeleri ve hukuk gasbı yaratan uygulamalarla savaşmaları gerekir³²³.

2.1.9. İhtiyati Haciz ve Teminat Uygulaması

İhtiyati haczin tanımı 6183 sayılı Kanun'da yer almamakla birlikte, bu tanımlamanın Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 126'ncı maddesinde yapılmış olduğu görülmektedir. Bu düzenlemeye göre ihtiyati haciz, ileride tahakkuk edecek olan veya tahakkuk etmiş henüz vadesi geçmemiş bulunan ya da geçtiği

³²³ Ahmet EROL, "Kayıtdışı Ekonomi ve Çözüm Önerileri", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 47 ,Kasım 2007, s.58.

halde ödeme emri tebliğ edilmemiş olan amme alacağının tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla yapılan hacze denilmektedir. İhtiyati haczin ne zaman uygulanacağı 6183 sayılı Kanunun 13'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemeye göre:

1. Kanunun 9'uncu maddesi gereğince teminat istenmesini gerektiren haller varsa,
2. Borçlunun belli ikametgahı yoksa,
3. Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa,
4. Borçludan teminat göstermesi istendiği halde belli sürede teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,
5. Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,
6. Hüküm verilmiş olsun olmasın para cezasını gerektiren fiil nedeniyle kamu davası açılmışsa,
7. İptali istenen işlem ve tasarrufun konusunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkarmanın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, Kanun'un 27'nci (İvazsız tasarrufların hükümsüzlüğü), 29'uncu (Hükümsüz sayılan diğer tasarruflar), 30'uncu (Amme alacağının tahsiline imkan bırakmamak maksadıyla yapılan tasarruflar) maddelerinin uygulanmasını gerektiren haller varsa,

vergi dairesi başkanı veya vergi dairesi müdürü³²⁴ tarafından ihtiyati haciz kararı alınarak hiçbir süreyle sınırlı olmaksızın, haczin nasıl yapılacağına ilişkin hükümlere göre, ihtiyati haciz derhal uygulanabilecektir.

Yapılan düzenleme 2004 sayılı İcra İflas Kanunu'nun 257'nci maddesine kamu alacağı yönünden paralel düzenlemedir. Ancak İcra İflas Kanunu'nda ihtiyati haciz kararı mahkeme tarafından verilirken amme alacakları için ihtiyati haciz kararı vergi dairesi başkanı veya vergi dairesi müdürü tarafından alınabilmektedir.

³²⁴ 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 33'üncü maddesi gereğince mahallin en büyük memuruna, ilin en büyük mal memuruna, defterdara ve defterdarlığa yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürü veya müdürlüğüne yapılmış sayılır.

Yukarıda sayılan birinci hal haricinde diğer hallerin genel anlamda vergi borçlusunun borçtan kurtulmak amacıyla mallarını gizlemeye, kaçırmaya veya kendisi kaçmaya çalıştığı ve verginin tahsil güvenliğini tehlikeye düşürdüğü kabul edilebilir.

Maddenin birinci bendinde belirtilen teminat istenmesini gerektiren hallerin diğer hallerden ayrı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Zira diğer bentlerde yer alan haller ancak kesinleşmiş vergi borçları için söz konusu iken birinci bentteki hal tarhiyat aşamasındaki vergi ve cezalar için de geçerli olacaktır.

6183 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesinde VUK'un 344'üncü maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359'uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere bağlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat isteneceği belirtilmiştir. Diğer taraftan borçlunun ikametgahının belli olmasına karşın ikametgahı Türkiye'de değilse ve bu durum amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi borçludan teminat isteyebilecektir.

Buradaki ikametgah kavramını VUK anlamındaki mali ikametgah olarak kabul etmek gerekir. Mali ikametgah uygulamasında kurumlar açısından belirleyici ölçütler olan kanuni merkez ve iş merkezinin gerçek anlamda nerede olduğunun tespiti önemlidir. Kanuni merkez dışında iş merkezlerinin dikkate alınması, kurumların bu merkezleri istedikleri yerlere (özellikle vergisel avantajlar sağladıkları mekanlara) kaydırmak suretiyle mukimlik statüsünden kaçmak ve tam mükellefiyet koşullarında vergilendirilmemek amacına yönelik davranışları engelleyici bir kanuni uygulamadır³²⁵.

Teminat istenmesini gerektiren hallerin düzenlendiği 6183 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesinde yer alan "Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359'uncu maddesinde sayılan " ibaresinin 4369 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önceki hali "Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinde sayılan kaçakçılık halleriyle mükerrer 347'nci maddesinin 1 numaralı bendinde belirtilen" şeklindedir. 4369 sayılı Kanun'dan önce VUK'un

³²⁵ Zeynep ARIKAN, **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:55, Mayıs 2007, s.228.

sistematığı gereğince 344'üncü maddede "vergi ziyayı suçu ve cezası" başlığı altında meri 359'uncu madde bünyesinde toplanan hükümler yer almakta iken, 347'nci maddede ise "yardım" başlığı altında iştirak hükümleri düzenlenmekteydi. Kaçakçılık sayılan fiiller ile vergi ziyasına sebebiyet veren mükelleflerin vergiyi hileli olarak kaldırmak istedikleri ve tahakkuk edecek vergileri de ödememek için her türlü gayreti gösterebilecekleri yönündeki güçlü şüphe makul karşılanmalıdır. Ancak kusur ve ağır kusur hallerini düzenleyen hükümlerin kaldırılması ile her türlü vergi ziyayı cezasını teminat kapsamına alınması haksız ve olumsuz sonuçlar doğurmaktadır.

Özellikle mahsup taleplerinin kısa zaman süresi içinde sonuçlandırılmaması ve yıllar sonrasında, mahsubu talep edilen vadesi geçmiş vergi borçları ile ilgili olarak mahsup talebinin reddine dair bir tebligatta bulunulmadan ve asıl borçlu tüzel kişiliğe herhangi bir ödeme emri tebliğ edilmeden, hem şirket hakkında ve hem de doğrudan doğruya şirketin mahsup talebinin yapıldığı dönemdeki kanuni temsilcisi hakkında ihtiyati haciz kararı alınmakta olduğu, haciz varakası düzenlenilerek malları üzerine haciz işleminin uygulandığı görülmektedir. Hatta kanuni temsilciye ödeme emri tebliğ edilmeden ve teminat istenmeden 6183 sayılı Kanun'un 13/3'üncü bendine göre işlem yapılması gibi uygulamalarla karşılaşmaktadır³²⁶.

4369 sayılı Kanun ile sınırları iyice genişletilen ihtiyati haciz uygulamalarının dikkatli yapılması gerekmektedir. İhtiyati haciz uygulaması mükellefin ekonomik hayatını doğrudan etkilemektedir. Hatalı bir karar mükellefin ekonomik hayatını bitirebilmektedir. Bu tip ağır sonuçları olan bir karara ilişkin onayın 6183 sayılı Kanun'da mahallin en büyük mülki amirine verilmiş olması kanun koyucunun iradesini yansıtmaktadır³²⁷.

İhtiyati haczin sınırlarının genişletilmesi ve vergi ziyayı cezası önerilen her inceleme raporu sonucunda tarh edilen vergi, gecikme faizi ve vergi ziyayı tutarının tamamı üzerinden vergi dairelerince mükellefin yasal başvuru süresi dolmadan Kanun'un 9'uncu maddesi gereğince teminat istenerek ihtiyati haciz uygulamasına başvurulması sonucunda banka mevcutlarına, gayrimenkullerine ihtiyati haciz uygulanması, mükellefleri çok zor duruma bırakmaktadır.

³²⁶ İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, Rapor 06/64, 15 Aralık 2006, s.20.

³²⁷ İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, Rapor 06/64,s.24.

6183 sayılı Kanun'un 15'inci maddesi gereğince ihtiyati haciz işlemlerine karşı 7 gün içerisinde dava açılması gerekmekte birlikte 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28/1'inci maddesi doğrultusunda haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edileceğinden eğer tarhiyata karşı dava açılmış ise ihtiyati hacze karşı ayrıca dava açmanın pratik bir faydası bulunmamaktadır. Zira tarhiyata ilişkin dava ihtiyati hacze ilişkin davadan daha önce neticelenmekte tarhiyata karşı açılan davaların kazanılması halinde vergi mahkemesince verilen kararların 30 gün içerisinde yerine getirilmesi gerekirken bu kararların uygulanması için kesinleşmesi gerekmeyecektir.

2004 sayılı İcra İflas Kanunu'nun 259'uncu maddesinde teminat hükmü ihtiyati haciz isteyen açısından getirilmiştir. Teminatın amacı ihtiyati haciz isteyen alacaklının hacizde haksız çıktığı takdirde borçlunun veya üçüncü şahsın bu yüzden uğrayacakları bütün zararlardan sorumlu olması ve bu sorumluluğun karşılanmasıdır. Devletten teminat istenmesi elbette gerekmeyecektir ancak 6183 sayılı Kanun düzenlemesinde idarece mükellef aleyhine haksız ihtiyati haciz uygulanması halinde idarenin sorumluluğuna ilişkin özel bir düzenleme de bulunmamaktadır. İdare adına yapılan, hiçbir biçimde idarenin görev ve yetki alanına girmeyen açıkça kanunlara aykırı eylemler, idari eylem sayılmamaktadırlar³²⁸. Bu durumda vergi idarelerince haksız ihtiyati haciz uygulanması halinde zarara uğrayanlar Anayasamızın 40/3'üncü maddesinde yer alan "Kişinin, resmi görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da, kanuna göre, devletçe tazmin edilir", 125'inci maddesinde yer alan "İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür" düzenlemeleri doğrultusunda zararlarını genel hükümler doğrultusunda telafi edebileceklerdir.

Mevcut yasal durum ve idari düzenlemelerin yol açtığı haksız ve ağır uygulamanın kapsamının daraltılarak azaltılabilmesi için 6183 sayılı Kanun'un teminat istemeyi düzenleyen 9'uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan "344'üncü maddesi uyarınca vergi ziyaı cezası kesilmesini gerektiren haller ile" ibaresinin madde metninden çıkarılması gerekmektedir. Bu değişikliğin yapılması halinde, teminat isteme, VUK'un kaçakçılık suçları ve cezalarının belirlendiği 359'uncu

³²⁸ GÖZÜBÜYÜK,a.g.e.,76.

maddesinde sayılan hallerden kaynaklanan bir amme alacağıının salınması ve buna bağlı olarak vergi ziyai cezası uygulanması durumunda söz konusu olacaktır. İhtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve (belli tutarı aşan kesinleşmiş amme alacakları hariç) yurtdışına çıkış yasağı uygulamaları da teminat istemeye bağlı olarak vergi kaçakçılığına yol açan fiilleri işleyenlere uygulanacaktır³²⁹.

İhtiyati haciz uygulamasının özellikle tek kat vergi ziyai cezası öngörülen inceleme raporları ile ilgili olarak uygulanması mükellefi zor duruma sokmakta ve mükellefler uzlaşmaya zorlanmaktadır. Uzlaşmada ortaya çıkan yüksek uzlaşma oranlarının oluşmasında mükellefler üzerindeki ihtiyati haciz baskısının etkisini göz ardı etmemek gerekmektedir. Bu bakımdan tahsile ilişkin bir düzenleme olmasına rağmen teminat isteme müessesinin devamı olarak uygulanan ihtiyati haciz uygulaması tarhiyat aşamasında mükellef üzerinde bir baskı unsuru olarak ortaya çıkmakta ve mükellefin hak arama özgürlüğü kısıtlanmaktadır.

Vergi idaresinin ağırlıklı olarak tahsilat üzerinde durması, tarhiyat aşamasında bile çabuk sonuca varmak için teminat istemesi, ihtiyati haciz, yurtdışı çıkış yasağı zincirlemesine daha sıklıkla başvurmasına neden olmaktadır. Vergi idaresi tarhiyatı biran önce tahakkuka dönüştürmek için mükellefler üzerinde baskı kurarak uzlaşma müessesine yönlendirmektedir. Bir taraftan denetim sırasındaki haksız tespitle uğrayan mükelleflerin hak arama özgürlüğü sınırlanırken, diğer taraftan uzlaşma kurumu sadece "indirim yapan bir kurum" haline dönüştürülmüş ve bu nedenle doğru tespitlerde vergi yükümlülüğünü uzlaşma kurumu yoluyla yerine getiren vergi yükümlüsü ile vergi yükümlülüğünü zamanında yerine getiren vergi yükümlüsü arasında vergide adalet ve eşitlik ilkeleri tamamen bozulduğu gibi, parasal açıdan zamanında vergi yükümlülüğünü yerine getiren yükümlü adeta cezalandırılmış duruma düşürülmektedir³³⁰.

2.1.10. Diğer Zorlayıcı veya Cezai Sonuç Doğurucu Uygulamalar

Faaliyetle doğrudan ilgili olmasına karşın vergi mükelleflerinin bir takım giderleri vergi uygulamaları çerçevesinde vergiye tabi kazancın tespitinde gider

³²⁹ Adnan YILDIRIM, "Teminat İsteme, İhtiyat Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Genel Bir Uygulama Olmaktan Çıkarılmalı, Bu Amaçla 6183 Sayılı AATUHK'un 9'uncu Maddesinde Değişiklik Yapılmalı", <http://www.batiymm.com.tr/5/2005/05-2.htm>, Erişim:12.04.2008.

³³⁰ Salih ÖZEL, "Vergilendirmede Uzlaşma Kurumunun Genel Değerlendirilmesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 47, Kasım 2007, s.16.

olarak dikkate alınmamaktadır. Bu tür uygulamalar vergi kanunlarında açıkça vergi suçu sayılmamış olmasına karşın doğurduğu sonuç itibariyle vergi mükellefinin vergi yükü artabilmektedir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinde belirtilen giderlerin indiriminin kabul edilmeyeceği açık bir şekilde yer almıştır. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde indirimi kabul edilmeyen giderler vergi matrahında dikkate alınmayacağı gibi bu giderler için yüklenilmiş Katma Değer Vergisi de indirim konusu yapılamayacaktır. Bu durumda vergi mükellefi gerçek anlamda faaliyeti ile ilgili bir gider yapmış olmasına karşın giderini kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak dikkate alacak ve KKEG tutarı dikkate alınmayacağından bu tutar üzerinden de vergi ödeyecektir.

Gelir Vergisi Kanununun ilk beş maddesi mükellefin ortak veya yakınları ile ilgili muameleler nedeniyle, vergi matrahının muvazaalı olarak azaltılmasının engellenmesi amaçlanmıştır. Ancak diğer bentleri doğrudan iş ile ilgili olmasına karşın kabul edilmemektedir. Verginin, gelir elde etme amacı dışında başka bir politika aracı olarak kullanılmaktadır. Maddenin altıncı bendinde, vergi mükellefinin vergi kuralları haricinde iş ile ilgili işlemiş olduğu suçları nedeniyle ödemiş olduğu tazminatlar gider olarak dikkate alınmayacaktır. Örneğin işverenin kusurlu bulunduğu bir iş kazası sonucunda ödemek durumunda kaldığı maddi veya manevi tazminatlar gider olarak dikkate alınamayacaktır. Maddenin yedinci bendi her ne kadar çalışma tarihimiz itibariyle Bakanlar kurulunca oran sıfır olarak belirlenmiş olduğu için uygulanmasa da, sağlık politikasının bir gereği olarak alkol ve tütün mamullerinin reklamı ve dolayısıyla kullanımının yaygınlaşması engellenmek istenmektedir. Diğer taraftan 4207 sayılı Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanun gereğince de tütün mamullerinin her türlü reklamı yasak edilmiştir. Sekizinci bentte yer alan işletme aktifine kayıtlı deniz ve hava taşıtlarının gider ve amortismanlarının gider yazılamaması eskiden beri uygulana gelen lükse karşı yaklaşımın bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Onuncu bentte ise basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri kabul edilmeyerek, basın organlarının daha dikkatli çalışmaları sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu düzenlemeler 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinde paralel olarak düzenlenmiştir.

Vergi uygulamasında KKEG, kabul edilen giderlerin yapılması kanunen yasaklanmış olmasına karşın vergi uygulamalarında dikkate alınmayacağından vergi uygulamaları açısından yasaklanmış olmaları sonucunu doğuracak ve verginin hesabında dikkate alınmayacaklardır. Vergi mükellefleri de bu şekilde beyan etmiş oldukları giderler üzerinden ödeyecekleri vergi tutarı kadar dolaylı olarak cezalandırılmış olacaklardır. Mükellefler vergi matrahının hesabında KKEG'yi de dikkate alması halinde vergi ziyayı oluşturduğu kabul edilecek ve VUK'un 344'üncü maddesi doğrultusunda cezalı tarhiyat yapılacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 21. maddesinde binaların mesken olarak kiraya verilmesi nedeniyle elde edilecek gelirler için uygulanacak istisnanın, İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde yararlanılamayacak olması gizli bir ceza olarak karşımıza çıkmaktadır.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 88nci maddesi gereğince mükellefin çalıştırmış olduğu işçiler için yükümlülük altına girdiği sosyal güvenlik prim borçlarının gider yazılabilmesi, geliri ister tahakkuk ister tahsilat esasına göre belirlenen mükelleflerin tümü için fiilen ödeme şartına bağlanmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. ve 30. maddeleri gereğince, usulüne uygun olarak belgede gösterilmeyen, yasal defterlere kaydedilmeyen, KKEG olarak kabul edilen giderlere isabet eden, mücbir sebep haricinde zayı olan mallar ile ilgili KDV'lerin indirimi kabul edilmeyerek mükelleflerin kayıt ve belge düzenine uymaya, harcamalarına ve malların güvenliğine daha fazla dikkate etmeleri amaçlanmıştır. Binek otolar ile ilgili kısıtlama ise yukarıda değindiğimiz gibi eskine beri süregelen lükse bakış açısının bir devamı olarak mevzuatımızda yerini korumaktadır.

Usul Kanunu olmasına karşın VUK'un mükerrer 298. maddesi gereğince getirilen enflasyon düzeltmesi uygulaması ile parasal borçları fazla olan mükelleflerinin gizli olarak sermaye yetersizliğinin vergilendirilmesi de öz kaynakla çalışan mükellefleri teşvik etmek yerine, öz kaynağından büyük işlere girişen yerli mükelleflerin fiktif vergileme ile cezalandırılmaları sonucunu ortaya koymaktadır.

2.2. Vergi Suçunda Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların Uygulanması

Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü her yıl mahkeme kalemlerinden dava dosyalarına ilişkin olarak bilgi derlemektedir. Derlenen bilgiler Genel Müdürlüğün resmi internet sayfasında yayımlanmaktadır. Veriler, 2005 yılını da içerecek şekilde paylaşımına sunulmuştur. Ceza mahkemelerinde VUK hükümlerine muhalefet nedeniyle 1996–2005 dönemini kapsayan 10 yıl içerisinde açılan ceza dava sayıları Tablo 2.6’da gösterilmiştir.

VUK’a muhalefet nedeniyle 1996-2005 dönemini kapsayan 10 yıllık süre içerisinde açılan toplam 88.683 adet davada 119.922 kişi yargılanmaya başlanmıştır. Hakkında dava açılan sanıklar ile ilgili cinsiyet verilerine göre kadın sanık sayısı toplam sanıkların ortalama %5’ini oluştururken sanıkların %95’i erkek olarak karşımıza çıkmaktadır. Yaş grupları itibariyle baktığımızda ise 1996–1999 dönemi içerisinde 11–14 yaş arasında 8 kişi, 15–17 yaş grubunda ise 130 kişi hakkında dava açıldığı görülmektedir. 2000 yılından sonra ise tüm davalar 18 yaş üstü kişiler aleyhine açılmıştır. VUK’un 10’uncu maddesi gereğince küçüklerin vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği belirtilmiştir. 1996–1999 döneminde 138 küçük hakkında açılan davanın VUK’un 332’inci maddesi gereğince bunların veli, vasi veya kayyımları hakkında açılmaları gerekirdi. 2000 yılından itibaren ise küçükler hakkında herhangi bir ceza davası açılmadığı görülmektedir.

Tablo 2.6 - VUK’a Muhalefet Nedeniyle Ceza Mahkemelerinde Açılan Davalar

Yıl	Açılan Dava Sayısı	Sanık Sayısı								
		11–14 Yaş		15–17 Yaş		18+ Yaş		Toplam Sanık		
		E	K	E	K	E	K	E	K	TOPLAM
1996	13.073	5	1	22	1	15.436	833	15.463	835	16.298
1997	12.524	0	0	37	20	14.424	803	14.461	823	15.284
1998	12.637	2	0	40	0	15.048	920	15.090	920	16.010
1999	9.541	0	0	9	1	11.587	658	11.596	659	12.255
2000	7.064	0	0	0	0	9.686	615	9.686	615	10.301
2001	7.817	0	0	0	0	12.236	597	12.236	597	12.833
2002	7.506	0	0	0	0	10.160	435	10.160	435	10.595
2003	6.718	0	0	0	0	9.073	447	9.073	447	9.520
2004	6.398	0	0	0	0	9.080	429	9.080	429	9.509
2005	5.405	0	0	0	0	6.983	334	6.983	334	7.317
TOPLAM	88.683	7	1	108	22	113.713	6.071	113.828	6.094	119.922

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü- Tablo Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğünün resmi internet sitesi içerisinde yer alan http://www.adli-sicil.gov.tr/istatistikler/ist_tab.htm adresindeki tablolardan yararlanılarak oluşturulmuştur. E:Erkek, K:Kadın, 26.02.2008

Tablo 2.6'dan çıkan en ilginç sonuç ise 1999 ila 2005 dönemini kapsayan 10 yıllık dönem içerisinde açılan ceza davası sayısında önemli bir azalma olduğudur. Nitekim 1996 yılında 13.073 ceza davası açılmışken 2005 yılına kadar yıl içerisinde açılan dava sayısı %58,6 oranında azalarak 5.405'e düşmüştür. 2003 yılında yürürlüğe giren 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun 14/1'inci maddesi gereğince Vergi Barışı Kanunu kapsamında başvuru yapıp yükümlülüklerini yerine getirenler hakkında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurusunda bulunulmayacağı, soruşturma aşamasında olanlar için takibat yapılmayacağı, açılmış bulunan kamu davalarının ortadan kaldırılacağı ve kesinleşmiş mahkûmiyet kararlarının infaz edilmeyeceği hükme bağlanmıştır. Vergi mükelleflerini Vergi Barışı Kanunu³³¹ kapsamında başvuru yapmaya iten en önemli nedenlerden birisinin de Vergi Barışı Kanunu'nun 14'üncü maddesi³³² ile getirilen ceza affı olduğunu söylemek yanlış olmaz. Vergi Barışı Kanunu 31.08.2002 tarihinden önceki fiilleri kapsamıştır. 4811 sayılı Kanun'un 2003 ve tarhiyat zamanaşımının tamamlanacağı takip eden 5 yıllık dönemde açılacak dava sayılarına azaltıcı yönde bir etki yaratması beklenen bir durumdur. Ancak herhangi bir affın yürürlükte bulunmadığı 1996–2002 döneminde de açılan dava sayısında 5.567 adet azalma ile %42,6'lık bir düşüş göstermiştir.

³³¹ 4369 sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 sayılı Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'de Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 29.07.1998 tarih ve 23417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

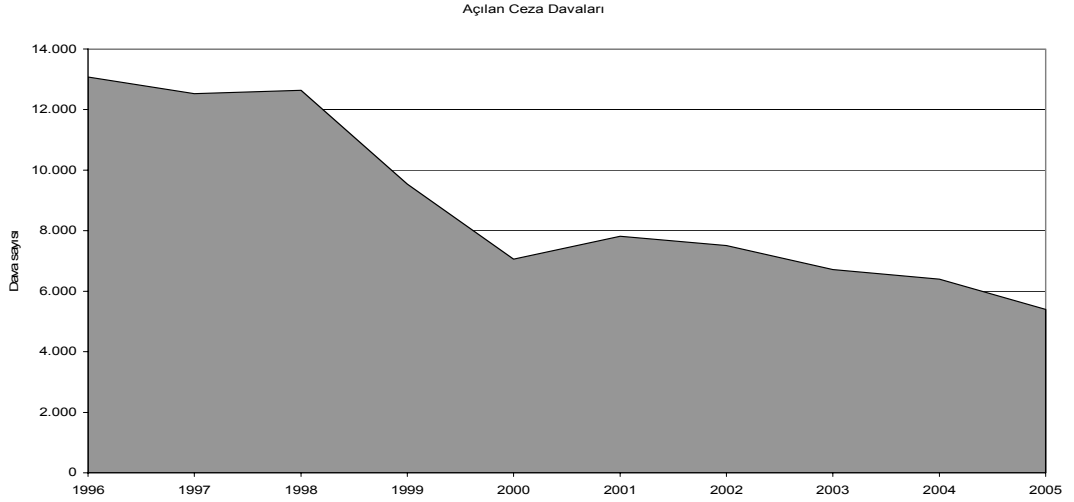
³³² Madde 14: Uygulanmayacak Hükümler.

1-Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde sayılan fiilleri 31.08.2002 tarihinden önce işleyenler hakkında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurusunda bulunulmaz, soruşturma aşamasında olanlar için takibat yapılmaz, açılmış bulunan kamu davaları ortadan kaldırılır ve kesinleşmiş mahkûmiyet kararları infaz edilmez.

2- Anılan Kanunun 359'uncu maddesinin (b) fıkrasının (1) numaralı bendindeki "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", (2) numaralı bendindeki "belgeleri sahte olarak basanlar" hakkında (1) numaralı fıkra hükümleri uygulanmaz ve bahsi geçenler bu Kanunun 7, 8 ve 9'uncu madde hükümlerinden yararlanamaz.

3-İşlenen kaçakçılık suçlarından dolayı vergi ziyanına sebebiyet verildiği hallerde, (1) numaralı fıkra hükümlerinden yararlanılabilmesi için, salınan vergi ve kesilen cezalar ile gecikme faizi ve zamlarının, bu Kanunun yürürlüğünden önce ya da bu Kanun hükümlerinden yararlanılmak suretiyle öngörülen süre ve tutarda tamamen ödenmiş olması ve bunlara karşı idari yargı yerlerinde dava açılmaması veya açılan davalardan vazgeçilmesi şarttır.

Şekil 2.3 - 1996-2005 Döneminde VUK'a Muhalefet Nedeniyle Açılan Ceza Davaları



Şekil 2.3'den de görüleceği üzere 1999–2000 yıllarında önceki yıllara göre açılan dava sayısında hızla bir düşüş meydana gelmiştir. 1998 yılında yayımlanan ve birçok önemli hükmünün 1999 yılından itibaren yürürlüğe girmesi planlanan ve vergide köklü reform olarak adlandırılan 4369 sayılı Kanun'la vergi kanunlarında yapılan değişikliklerin bu duruma etkisi olmuş olabilir. Zira 4369 sayılı Kanun ile birlikte mali nitelikteki kusur, ağır kusur ve kaçakçılık cezaları kaldırılarak yerine vergi ziyaı cezası ihdas edilmiştir. VUK'un 344'üncü maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçunun 359'uncu maddesinde yeniden düzenlenmesi denetim elemanlarını tereddüde düşürmüştür. Nitekim değişikliğin tereddüde neden olduğu 306 seri numaralı VUK Genel Tebliği ile Maliye Bakanlığı'nca da ifade edilmiştir. 4369 sayılı Kanun'un yayımlanmasını müteakip yaklaşık bir yıl sonra 4444 sayılı Kanun³³³ ile getirilen yeni düzenlemelerin önemli bir kısmının yürürlük tarihleri geçici maddeler ile uzatılmıştır. Ülkemizin en çok ticari aktivitenin bulunduğu bölgesi olan Marmara Bölgesi'nde 17.08.1999 ve 12.11.1999 tarihlerinde yaşanan depremlerin de bu rakamlara etkisinin olabileceği göz ardı edilmemelidir. Aşağıda detaylıca da değineceğimiz üzere 1999 yılındaki inceleme sayısında 1998 yılına göre yaklaşık %25 azalma meydana gelmiştir.

Bir sanık hakkında dava açılmış olması o kişinin suç işlediği anlamına gelmeyeceği gibi, hakkında mutlaka mahkûmiyet kararı verileceği anlamına da

³³³ 4444 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu ve Harçlar Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 14.08.1999 tarih ve 23786 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

gelmemektedir. Yukarıda verilen, açılan dava sayılarının yanı sıra aynı dönemde sonuçlanan davalara ilişkin sayılar Tablo 2.7’de gösterilmiştir.

Tablo 2.7’nin daha iyi anlaşılabilmesi için sütun başlıklarında yer alan kavramların anlamlarına değinmek gerekmektedir. Açılan dava sonucunda davanın bittiğinin mahkemece açıldıktan sonra verilebilecek karar türleri 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu’nun 223’üncü maddesinde açıklanmıştır. Buna göre ceza mahkemelerince duruşmanın sona erdiğinin açıklanması ile 6 çeşit hüküm verilebilmektedir. Bunlar; beraat, ceza verilmesine yer olmadığı, mahkûmiyet, güvenlik tedbirine hükmedilmesi, davanın reddi ve düşmesi kararıdır.

Tablo 2.7 - VUK’a Muhalefet Nedeniyle Açılan Davalarda Verilen Kararlar

	Dava sayısı	Mahkûmiyet		Beraat		Düşme		Diğer		Toplam
		Sanık	%	Sanık	%	Sanık	%	Sanık	%	
1996		6.039	50,74%	3.674	30,87%	498	4,18%	1.692	14,21%	11.903
1997		6.490	53%	3.717	30,36%	401	3,27%	1.637	13,37%	12.245
1998		5.325	47,81%	3.772	33,87%	422	3,79%	1.618	14,53%	11.137
1999		3.568	33,76%	4.610	43,62%	342	3,24%	2.049	19,39%	10.569
2000		2.894	43,58%	2.037	30,68%	348	5,24%	1.361	20,50%	6.640
2001		2.719	39,29%	1.473	21,28%	321	4,64%	2.408	34,79%	6.921
2002	7.683	4.638	42,09%	2.556	23,20%	639	5,80%	3.186	28,91%	11.019
2003	8.638	3.807	30,48%	1.696	13,58%	2.060	16,49%	4.927	39,45%	12.490
2004	8.761	4.595	35,96%	1.728	13,52%	2.551	19,96%	3.905	30,56%	12.779
2005	6.261	4.156	45,60%	1.493	16,38%	1.224	13,43%	2.242	24,60%	9.115
Toplam		44.231	42,20%	26.756	25,53%	8.806	8,40%	25.025	23,87%	104.818

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü- Tablo Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü’nün resmi internet sitesi içerisinde yer alan http://www.adli-sicil.gov.tr/istatistikler/ist_tab.htm adresindeki tablolardan yararlanılarak oluşturulmuştur. 26.02.2008

Mahkûmiyet: Sanığa, yüklenen suç işlediğinin sabit olması halinde, verilen karardır.

Beraat: Yüklenen fiilin kanunda suç olarak tanımlanmamış olması, yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması, yüklenen suç açısından failin kast veya taksirinin bulunmaması, yüklenen suçun sanık tarafından işlenmesine rağmen, olayda bir hukuka uygunluk nedeninin bulunması ve yüklenen suçun sanık tarafından işlendiğinin sabit olmaması hallerinde verilen karardır.

Düşme: Türk Ceza Kanunu’nda öngörülen düşme sebeplerinin varlığı ya da soruşturma veya kovuşturma şartının gerçekleşmeyeceğinin anlaşılması hallerinde, davanın düşmesine karar verilir. Türk Ceza Kanunu’na göre davanın düşme hallerini

64'üncü madde gereğince sanığın ölümü, 65'inci madde gereğince af, 66'ncı madde gereğince zamanaşımı olarak sıralayabiliriz.

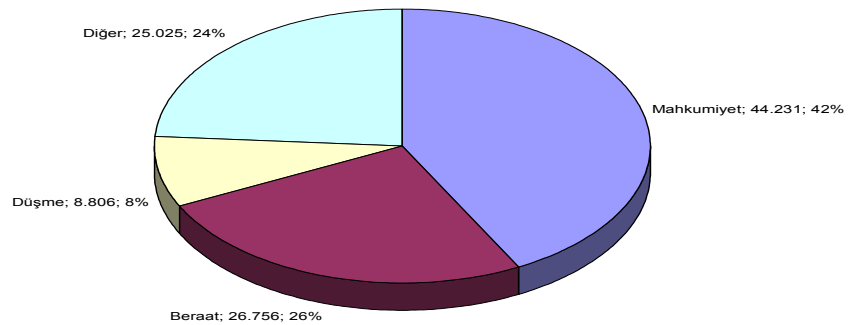
Karar Verilmesine Yer Olmadığı: Yüklenen suçla bağlantılı olarak yaş küçüklüğü, akıl hastalığı veya sağır ve dilsizlik hali ya da geçici nedenlerin bulunması, yüklenen suçun hukuka aykırı fakat bağlayıcı emrin yerine getirilmesi suretiyle veya zorunluluk hali ya da cebir veya tehdit etkisiyle işlenmesi, meşru savunmada sınırın heyecan, korku ve telaş nedeniyle aşılması, kusurluluğu ortadan kaldıran hataya düşülmesi, hallerinde, kusurunun bulunmaması dolayısıyla verilen karardır.

Ceza Verilmesine Yer Olmadığı: İşlenen fiilin suç olma özelliğini devam ettirmesine rağmen, etkin pişmanlık, şahsi cezasızlık sebebinin varlığı, karşılıklı hakaret, işlenen fiilin haksızlık içeriğinin azlığı, dolayısıyla, faile ceza verilmemesi hallerinde verilen karardır.

Güvenlik Tedbiri: Yüklenen suçu işlediğinin sabit olması halinde, belli bir cezaya mahkûmiyet yerine veya mahkûmiyetin yanı sıra verilebilen bir karar türüdür.

Davanın Reddi: Aynı fiil nedeniyle, aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilir.

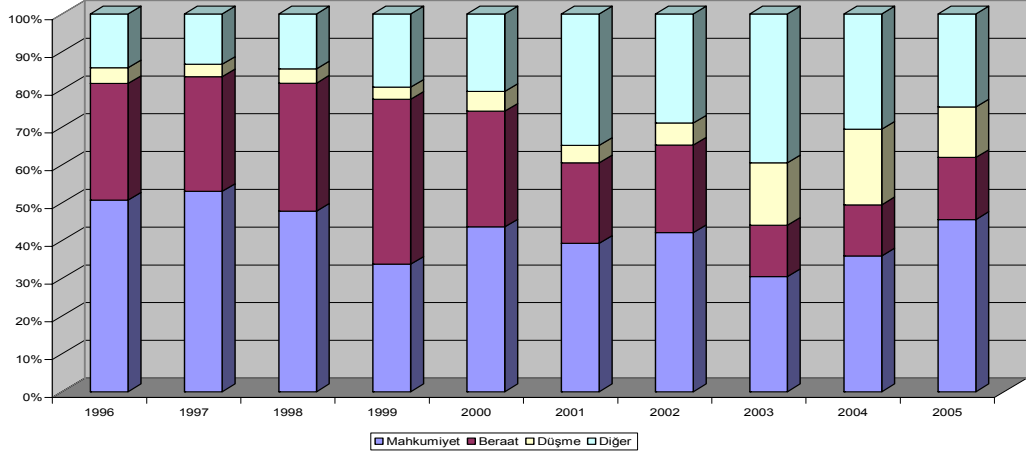
Şekil 2.4 - VUK'a Muhalefet Nedeniyle Açılan Davalarda Verilen Kararlar (1996-2005)



Şekil 2.4'den de görüleceği üzere 1996–2005 dönemini kapsayan 10 yıllık süre içerisinde 104.818 kişi hakkında hüküm tesis edilmiş olduğunu ve ortalama olarak %42,20 oranında mahkûmiyet kararının verildiği görülmektedir. Sanıkların

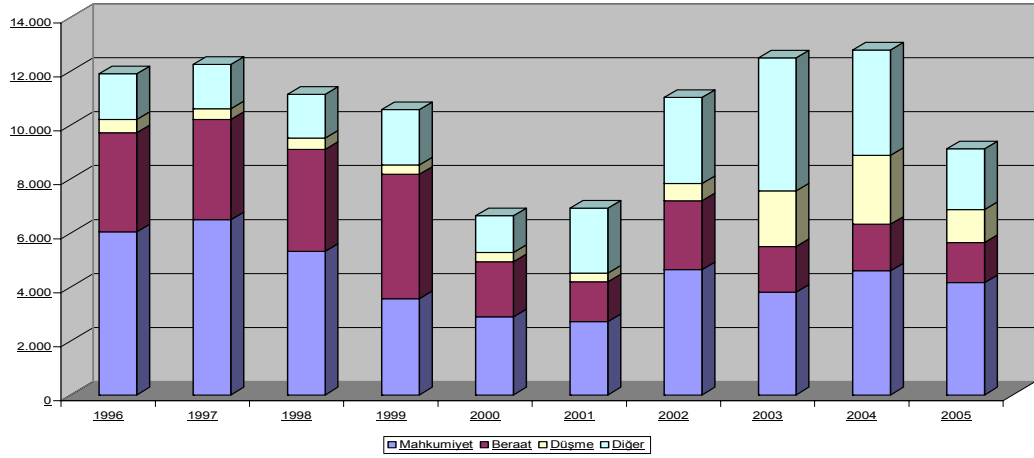
%25,53'ü hakkında beraat kararı verilirken, %8,40'ı hakkında davanın düşmesine karar verilmiştir. Sanıkların %23,87'si hakkında ise karar verilmesine yer olmadığı, ceza verilmesine yer olmadığı, güvenlik tedbiri veya davanın reddi yönünde karar verilmiştir.

Şekil 2.5 - Sanıklar Hakkında Verilen Kararlar (Yüzdesel Dağılım)



Şekil 2.5'de 2003 ve 2004 yıllarında mahkûmiyet oranlarında bir düşüş görülmektedir. Tablo 2.7'nin düşen davalara ilişkin sütununda 2003–2004 ve 2005 yıllarında düşen dava sayısının arttırdığını görmekteyiz. 1996–2002 döneminde ortalama %4,31 olan düşen dava sayısı 2003–2005 döneminde orantısal olarak yaklaşık 4 kat artmış ve %16,62 ortalamaya gelmiştir. Yukarıda da belirtmiş olduğumuz üzere davaların düşme sebepleri genel olarak af, ölüm ve zamanaşımı olarak karşımıza çıkmaktadır. 4811 sayılı Kanun'un 2003'de yürürlüğe girmesi ile getirilen affın etkisi istatistiklerden ortaya çıkmaktadır. 1996–2002 yıllarındaki düşme sebepleri içerisinde bu dönemde etkili bir affın bulunmaması nedeniyle bu dönemdeki düşme sebeplerinin zamanaşımı ve ölümden kaynaklandığını söyleyebiliriz.

Şekil 2.6 - Sanıklar Hakkında Verilen Kararlar (Sayısal Dağılım)



4811 sayılı Vergi Bariş Kanunu hükümleri nedeniyle 2003–2005 yılları arasında hakkında düşme kararı verilen sanık oranı artarken ilginç olarak 2003–2005 yılları içerisinde hakkında beraat kararı verilen sanık oranlarında da önemli ölçüde bir azalma meydana gelmektedir. 1996–2002 dönemini kapsayan 7 yıllık dönemde hakkında beraat kararı verilen sanık oranı %30,55 iken Vergi Bariş Kanunu'nun etkilerinin görüldüğü 2003–2005 dönemini kapsayan 3 yıllık dönemde bu oran %14,49'a düşmüştür. Mahkûmiyet kararları açısından baktığımızda ise 10 yıllık dönemin ilk 7 yılı için %44,32 oranı oluşmasına karşın Vergi Bariş Kanunu'nun etkilediği son 3 yıllık dönemde hakkında mahkûmiyet kararı verilen sanıkların oranı sadece %37,35 oranına gerileyebilmiştir.

2.2.1. Vergi Bariş Kanunu'nun Ceza Davalarına Etkisi

Vergi Bariş Kanunu'nun ceza davalarına etkisi hakkında bir fikir edinebilmek amacı ile Tablo 2.7'de yer verilen verilerden hareket ile Tablo 2.8 oluşturulmuştur. Tablo oluşturulurken yapılan işlem ve kabul edilen değerler şu şekildedir: Adli sicil istatistiklerinde sonuçlanan dava sayılarına ilişkin bilgi ilk defa 2002 yılından itibaren yayımlanmaya başlandığından Vergi Bariş Kanunu'nun etkisinin ölçülmesi için kanunun yürürlükte bulunmadığı bu yıl etki öncesi dönem olarak dikkate alınmıştır. Vergi Bariş Kanunu'nun etkilediği 2003–2005 dönemi ise ortalama olarak dikkate alınarak etki sonrası döneme olarak kabul edilmiştir. Dava başına düşen sanık sayısı karar türlerinde yer verilen sayıların dava sayısına bölünmesi suretiyle yeniden hesaplanmıştır. 2002 yılının toplam sanık sütunundaki dava başına ortalama sanık sayısı ile 2003–2005 dönemindeki toplam sanık sütunundaki dava

başına ortalama sanık sayıları farklı bulunmuştur. Daha sağlıklı karşılaştırma yapabilmek için paydaların (toplam sütunundaki veriler) 2003-2005 dönem ortalamalarında denkleştirilmesi gerekmiştir. 2002 yılına ilişkin ortalama sanık sayıları 1,013282 sayısı ile endekslenerek ortalamalar dengelenmiştir. Yapılan bu işlemler sonucunda Tablo 2.8 meydana gelmiştir.

Tablo 2.8 - Vergi Barışı Kanunu'nun Ceza Davalarındaki Kararlara etkisi

Yıllar	Dava Sayısı	Mahkumiyet		Beraat		Düşme		Diğer		Toplam	
		Kişi	Ort.	Kişi	Ort.	Kişi	Ort.	Kişi	Ort.	Kişi	Ort.
2002	7683	4.638	0,60 3	2556	0,33 2	639	0,08 3	3.186	0,41 4	11.019	1,43 4
2003-2005	23.660	12.558	0,53 0	4917	0,20 7	5.835	0,24 6	11.074	0,46 8	34.384	1,45 3
<i>Denkleştirme kat sayısı</i>			1,01 3								
		Yüzdesi	Ort.	Yüzdesi	Ort.	Yüzdesi	Ort.	Yüzdesi	Ort.	Yüzdesi	Ort.
2002		42,09%	0,61 1	23,20%	0,33 7	5,80%	0,08 4	28,91%	0,42 0	100%	1,45 3
2003-2005		36,52%	0,53 0	14,30%	0,20 7	16,97%	0,24 6	32,21%	0,46 8	100%	1,45 3
Fark		5,57%		8,90%		11,17%		-3,29%			

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü- Tablo Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü'nün resmi internet sitesi içerisinde yer alan http://www.adli-sicil.gov.tr/istatistikler/ist_tab.htm adresindeki tablolardan yararlanılarak oluşturulmuştur. 26.02.2008

2002 yılı verilerine göre hakkında VUK'a muhalefet nedeniyle dava açılan her 100 sanığın 42'si hakkında mahkûmiyet, 23,2'si hakkında beraat, 5,8'i hakkında düşme ve 29'u hakkında ise diğer şekillerde karar verilmiştir. Vergi Barışı Kanunu'nun etkisinin görüldüğü 2003–2005 döneminde ise her 100 sanığın 36,5'i hakkında mahkûmiyet, 14,3'ü hakkında beraat 17'si hakkında düşme ve 32,2'si hakkında ise diğer şekillerde karar verilmiştir. Vergi Barışı Kanunu ceza davalarında af olarak etki göstereceğinden düşme kararlarındaki değişim etkiyi de rakamsal olarak ortaya koyacaktır. Çıkan sayılara göre Vergi Barışı Kanunu'ndan, hakkında dava açılan her 100 kişiden sadece 11 kişi yararlanmıştır.

Tablo 2.8'in ortaya çıkarmış olduğu en ilginç sonuç ise; Vergi Barışı Kanunu'ndan yararlanan ancak yargılamasına devam edilmiş olsaydı beraat etmesi muhtemel sanıkların, mahkûm olması muhtemel sanıklara göre daha fazla olduğudur. Bu durumda Vergi Barışı Kanunu'nun uygulamaya girmesi ile VUK'a muhalefet ettiği gerekçesi ile hakkında dava açılan kişiler tarafından çok fazla rağbet görmediğini, düzenlemenin hedefine tam olarak ulaşamadığını söyleyebiliriz. Vergi Barışı Kanunu'nun 14/2'nci maddesi gereğince VUK'un ilgili dönemdeki haliyle

359/b-1 maddesinde belirtilen kaçakçılık suçunun bu affın kapsamı dışında bırakılmış olmasının bu sonuca etkili olmuş olması muhtemeldir.

Genel ortalamalara bakıldığı zaman hakkında dava açılanların dörtte biri beraat etmektedir. Hakkında suç duyurusunda bulunanların %25'inin haksız yere suç isnadı ile karşı karşıya kalması denetimin de kusurunu ortaya koymaktadır. Vergi Barışı Kanunu'ndan bu grupta yer alan mükelleflerin daha fazla yararlanmış olmaları vergiye daha uyumlu mükelleflerin bu yaklaşımları nedeniyle cezalandırıldıklarını düşünmelerine ve devlete olan güvenlerinin zedelenmesine neden olabilecektir.

2.2.2. Hapis Cezası Uygulanan Mükellefler

Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü'nün derlediği verilere göre Haziran - 2005 tarihi itibarıyla ceza infaz kurumlarındaki hükümlü, hükmen tutuklu ve tutukluların suç türlerine göre dağılımı Tablo 2.9'da gösterilmiştir. Başlıklarda yer alan hükümlü; hakkında verilen mahkûmiyet kararı kesinleşen kişileri, hükmen tutuklu; hakkında ceza mahkemesince mahkûmiyet kararı verilmiş olmasına karşın mahkûmiyet kararı henüz kesinleşmeyen kişileri, tutuklu; henüz hakkında karar verilmemiş olmak ile birlikte mahkemece tutuklanmalarına karar verilen kişileri ifade etmektedir.

Tablo 2.9 - Ceza İnfaz Kurumlarında Bulunan Kişiler (Haziran-2005)

Kanun Adı	Hükümlüler				Hükmen Tutuklular				Tutuklular				Toplam
	Erkek		Kadın		Erkek		Kadın		Erkek		Kadın		
	B	Ç	B	Ç	B	Ç	B	Ç	B	Ç	B	Ç	
TCK	21.399	106	719	4	3.529	69	143	6	19.202	1.188	744	21	47.130
4422 S.K.	258	0	2	0	44	0	1	0	932	0	13	0	1.250
6136 S.K.	704	0	0	0	52	0	0	0	228	3	0	0	987
6831 S.K.	204	0	5	0	3	0	0	0	16	0	0	0	228
1632 S.K.	131	0	0	0	1	0	0	0	3	0	0	0	135
2313 S.K.	55	0	0	0	1	0	0	0	29	0	1	0	86
213 S.K.	54	0	0	0	0	0	0	0	19	0	0	0	73
1918 S.K.	21	0	2	0	0	0	0	0	11	0	0	0	34
2004 S.K.	20	0	0	0	0	0	0	0	3	0	0	0	23
Diğerleri	1.263	0	15	0	109	0	1	0	2.442	42	82	1	3.955
TOPLAM	24.109	106	743	4	3.739	69	145	6	22.885	1.233	840	22	53.901

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü- Tablo Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü'nün resmi internet sitesi içerisinde yer alan http://www.adli-sicil.gov.tr/istatistikler/ist_tab.htm adresinden temin edilmiştir. Tablo No:104 , B: Büyük Ç:Çocuk 26.02.2008

Haziran 2005 itibarıyla ceza infaz kurumlarında 24.962 hükümlü, 3.959 hükmen tutuklu ve 28.939 tutuklu olmak üzere toplam 53.901 kişi bulunmaktadır. Bunların içerisinde VUK'a muhalefet nedeniyle ise sadece 54 hükümlü ve 19 tutuklu bulunmaktadır. Adalet Bakanlığı istatistiklerinde ceza mahkemelerinde

olduğu gibi Yargıtay'da verilen kararlara ilişkin yeterli detay bulunmamaktadır. Yukarıda Tablo 2.9'dan da görüleceği üzere vergi suçlarından 2005 yılında 4.156 kişi hakkında mahkûmiyet kararı verilmesine karşın bunlar ile ilgili olarak tutuklanma kararı verilmediği infaz kurumlarına ilişkin tablodan görülmektedir. Bu durumda bu mahkûmiyet kararlarının büyük çoğunluğunda verilen hapis cezalarının ertelendiği veya para cezasına çevrildiği anlaşılmaktadır.

2.2.3. Temyiz İncelemelerinin Kararlara Etkisi

Aşağıda Tablo 2.10'dan görüleceği üzere Yargıtay'ın ilk derece ceza mahkemelerince verilen kararları onama oranı yaklaşık %60 iken bozma oranı %25-30 seviyesinde gerçekleşmektedir. Ancak 2001 yılında, onama %34,3 bozma %42,7 2003 yılında onama %41,6 bozma %43,5 2005 yılında ise onama %17,9 bozma %64,1 oranlarında gerçekleşmiş ve bu yıllarda bozulan karar sayıları onanan karar sayılarından fazla olmuştur. Ortaya çıkan bu durumun sebeplerini araştırdığımızda bu tarihlere rastlayan dönemde ceza kanunlarında ve sisteminde değişiklik yapan kanunların varlığı ön plana çıkmaktadır.

Tablo 2.10 - Yargıtay Ceza Dairelerince Verilen Karar Oranlarının Yıllara ve Karar Türüne Göre Dağılımı (1996-2005)

Karar Türü- Yüzde (%)												
Yıllar	Yıl İçinde Çıkan İş	Onama	Bozma	Bir Bölümde Onama Bir Bölümde Bozma	Red	Geri Çevirme	İlgili Daireye	Yargı Yeri Belirtme	Davanın Başka Yere Aktarılması	Düşme Zamanaşımı	Af	
1996	112.075	59.5	27.7	1.8	3.3	2.3	0.3	1.2	0.0	3.9	0.0	
1997	123.984	57.1	30.2	2.3	3.4	2.3	0.3	1.2	0.0	3.2	0.0	
1998	120.942	60.0	27.9	2.3	3.0	2.1	0.3	1.2	0.0	3.1	0.0	
1999	125.479	59.2	27.0	1.9	3.0	2.0	0.3	1.2	0.0	5.3	0.0	
2000	126.695	57.0	25.1	1.7	3.3	2.2	0.3	1.9	0.0	8.5	0.0	
2001	161.307	34.3	52.7	2.0	3.1	2.0	0.3	1.4	0.0	4.2	0.0	
2002	156.349	45.9	39.5	2.2	4.0	3.4	0.5	2.2	0.0	2.4	0.0	
2003	117.912	41.6	43.5	2.5	2.0	3.3	0.4	2.6	0.0	4.1	0.0	
2004	139.140	49.6	34.2	2.5	2.3	2.8	0.4	2.6	0.0	5.6	0.0	
2005	200.063	17.9	64.1	0.7	2.2	1.9	0.7	7.2	0.0	5.2	0.0	

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü- Tablo Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü'nün resmi internet sitesi içerisinde yer alan http://www.adli-sicil.gov.tr/istatistikler/ist_tab.htm adresinden temin edilmiştir. Tablo No:5 26.02.2008

2001 ve 2002 yılındaki verilen kararların 22.12.2000 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4616 sayılı 23 Nisan 1999 Tarihine Kadar İşlenen Suçlardan Dolayı Şartla Salıverilmeye, Dava ve Cezaların Ertelenmesine Dair Kanun diğer bir ifade ile halk arasında "Rahşan Affı" olarak bilinen düzenlemeler nedeniyle etkilenmiş olma ihtimali güçlüdür.

2003 ve 2004 yılına ilişkin verilen kararlar ise 06.05.2003 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 4854 sayılı Bazı Kanunlardaki Cezaların İdarî Para Cezasına Dönüştürülmesine Dair Kanun hükümleri ile ceza hükmü içeren 37 kanunda değişiklik yapılarak hapis cezalarının idari para cezasına dönüştürülmüş olması nedeniyle bozulmuş olabilir.

2005 yılındaki verilerin ise 01.06.2005 tarihinde yürürlüğe giren 5237 sayılı yeni Türk Ceza Kanunu, 5326 sayılı Kabahatler kanunu ve 5371 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ile yapılan düzenlemelere uyum amacı ile Yargıtay tarafından bozulduğu bilinmektedir. Bu durumda genel anlamda bakıldığı zaman ceza kanunlarında yapılan değişikliklerin ceza yargılamasının etkinliğini olumsuz yönde etkilediğini söyleyebiliriz.

2.3. Vergi Cezaların Maddi Yönü

Cezaların toplam boyutunu denetim sonuçlarından hareket ile ortaya koyma şansımız bulunmamaktadır. Zira denetim sonucunda düzenlenen raporlarda sadece tarh edilecek vergiler öngörülmektedir. Uzlaşma yoluyla veya yargı yolunun sonunda tarh edilen cezaların terkin edilerek tahakkuk aşamasına gelmemiş olan verilerin cezaların etkinliği bakımından değerlendirme dışı bırakılması gerekmektedir. Özellikle yargı kararı sonrasında kesilen cezaların terkin edilmesi bu cezaların zaten kesilmemesi gerektiği sonucunu da beraberinde getirmektedir. Ceza kavramının ortaya çıkışının yükümlünün hata yapmasını caydırıcı yaptırım olarak hatırladığımızda, uzlaşma müessesine tabi olan cezalarda da uzlaşma yapılabilmesi için vergi mükellefinin yaptığı hatanın farkında olmaması, yeteri kadar bilgi sahibi olmaması gerekmektedir. O halde uzlaşmaya konu olan ve alınmasından vazgeçilen cezaların da değerlendirilmeye alınmasında fayda bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün derleyip resmi internet sitesinde yayımlanan 1996-2003 yıllarında ilişkin Konsolide Bütçe Kesin Hesap Sonuçları’nda bilgiler tek kalem olarak “vergi zam ve cezaları” adı altında verilmiştir. Daha fazla veri derinliğine istatistiklerde yer verilmemiştir. 2004 ve 2005 yıllarına ilişkin tablolarda ise vergi cezaları ile gecikme zamlarına ilişkin verilere ayrı satırlarda yer verilmiştir. 1996-2003 yıllarına ilişkin tablolarda (vergi) gecikme faizlerine ilişkin ayrıntı verilmeyenken, 2004 ve 2005 yılı tablolarında gecikme faizlerine bütçe gelirlerinin “Faizler, İkraz ve Tavizlerden Geri Alınanlar” başlığı altında yer

verilmiştir. Bu durumda aşağıda değerlendirmesini yapacağımız veriler içerisinde 1996 -2003 döneminde de gecikme faizlerine ilişkin detaya ulaşılamaması nedeniyle 10 yıllık serinin değerlendirilmesinde gecikme faizlerine yer verilmeyecektir. Gerek vergi cezaları, gerek gecikme zamları ve gerekse de gecikme faizleri, bütçe gelirleri içerisinde vergi gelirleri arasında değil vergi dışı gelirler arasında yer almaktadırlar.

Kamu hesap bültenlerinde bütçe gelir tahakkukları ve tahsilatları 1996-2003 yılları arasında kümülatif olarak verilmiş, 2004-2005 yılları için ise aylık değerler belirtilmiştir. Aşağıda belirtilen tablolarda oluşan değerler bu tablolardan hareket ile tarafımızdan oluşturulmuştur.

2.3.1. Vergi Cezalarının Bütçe İçerisindeki Yeri

Tablo 2.11'de 1996-2005 yılları içerisinde tahakkuk eden genel bütçe gelirlerine, bu gelirlerin bir önceki yıla göre artışlarına, genel bütçe gelirlerini oluşturan vergi gelirleri ile vergi dışı gelirlerine yer verilerek vergi ve cezaların toplam gelirlere göre büyüklüğü ve önemi ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Tablo 2.11 - Tahakkuk Eden Vergi Ceza ve Zamlarının Bütçe Gelirleri İçerisindeki Yeri (Milyon YTL)

Yıl	Ceza +zam	Genel Bütçe Geliri			Vergi Gelirleri			Vergi Dışı Gelirler		
		Oran	Artış	Tahakkuk	Oran	Bütçe Oran	Tahakkuk	Oran	Bütçe Oran	Tahakkuk
1996	56,04	1,84%	-	3.046,26	2,20%	83,60%	2.546,79	26,77%	6,87%	209,30
1997	124,60	1,95%	109,43%	6.379,90	2,36%	82,83%	5.284,67	24,63%	7,93%	505,80
1998	262,94	2,03%	103,42%	12.978,28	2,55%	79,43%	10.308,20	18,39%	11,02%	1.429,93
1999	459,33	2,13%	66,18%	21.567,57	2,69%	79,09%	17.058,66	19,86%	10,73%	2.313,17
2000	738,56	1,99%	71,86%	37.066,84	2,52%	78,98%	29.273,63	17,57%	11,34%	4.203,88
2001	1.596,02	2,77%	55,40%	57.602,89	3,63%	76,37%	43.990,36	17,71%	15,64%	9.009,71
2002	2.418,52	2,88%	45,60%	83.868,54	3,71%	77,79%	65.245,17	17,89%	16,12%	13.516,56
2003	4.173,46	3,73%	33,53%	111.991,53	4,58%	81,36%	91.117,63	25,23%	14,77%	16.543,59
2004	6.019,10	4,79%	12,11%	125.554,83	6,16%	77,84%	97.729,81	22,81%	21,02%	26.390,38
2005	7.699,47	4,89%	25,37%	157.407,71	6,57%	74,48%	117.242,48	20,96%	23,34%	36.731,15

Kaynak: Kamu Hesap Bülteni-Muhasebat Genel Müdürlüğü internet sitesinde yer alan (www.muhasibat.gov.tr) tablolardan yararlanılarak oluşturulmuştur

Vergi ceza ve gecikme zammı tahakkukları 10 yıl içerisinde 137 kat artarak 56 Milyon YTL'den 7.699 Milyon YTL'ye çıkmıştır. Bu süre içerisinde genel bütçe gelir

tahakkukları ise 51 kat artarak 3.046 Milyon YTL'den 157.407 Milyon YTL'ye çıkmıştır. Genel bütçe gelir tahakkuklarının içerisindeki vergi gelirlerinin payının zaman içerisinde azaldığını buna mukabil vergi dışı gelirlerin payının ise arttığı görülmektedir. 1996 yılında genel bütçe gelir tahakkukları içerisindeki vergi gelir tahakkukları %83 iken 2005 yılında bu oran %74'e kadar gerilemiştir. Vergi cezaları ile gecikme zamları ve gecikme faizleri bütçe gelirleri içerisinde vergi dışı gelirler kalemlerinde yer almaktadırlar. Vergi ceza ve gecikme zamlarının bütçe gelirler tahakkukları içerisindeki payı 10 yıllık süreç içerisinde yaklaşık üç kat artmıştır. 1996 yılında %1,84 olan pay 2005 yılında %4,89 paya ulaşmıştır. Vergi ceza ve gecikme zamları, dahil edildiği vergi dışı gelirler kaleminin 1996 yılında %6,87'sini oluştururken 2005 yılında bu oran %23,34'e kadar yükselmiştir.

Tablo 2.12 - Tahsil Edilen Vergi Ceza ve Zamların Bütçe Gelirleri İçerisindeki Yeri (Milyon YTL)

Yıl	Ceza +zam	Genel Bütçe Geliri			Vergi Gelirleri			Vergi Dışı Gelirler		
		Oran	Artış	Tahakkuk	Oran	Bütçe %	Tahakkuk	Oran	Bütçe %	Tahakkuk
1996	25,71	0,96 %	-	2.684,97	1,15 %	83,58%	2.244,09	16,07 %	5,96%	159,99
1997	68,71	1,20 %	113,30 %	5.726,93	1,45 %	82,86%	4.745,48	16,98 %	7,07%	404,68
1998	150,53	1,29 %	103,17 %	11.635,61	1,63 %	79,31%	9.228,60	12,32 %	10,50%	1.221,53
1999	258,71	1,39 %	60,35%	18.657,68	1,75 %	79,34%	14.802,28	13,74 %	10,09%	1.883,46
2000	409,47	1,24 %	77,09%	33.040,90	1,54 %	80,21%	26.503,70	11,74 %	10,55%	3.486,49
2001	864,75	1,70 %	54,02%	50.890,48	2,18 %	78,08%	39.735,93	11,66 %	14,58%	7.418,39
2002	1.186,89	1,59 %	46,60%	74.603,70	1,99 %	79,93%	59.631,87	10,91 %	14,58%	10.874,53
2003	927,36	0,94 %	32,11%	98.558,73	1,10 %	85,55%	84.316,17	9,07% 10,37%	10,37%	10.222,77
2004	922,40	0,85 %	10,53%	108.940,17	1,02 %	82,68%	90.076,86	5,27% 16,06%	16,06%	17.500,09
2005	1.323,60	0,97 %	24,62%	135.756,18	1,24 %	78,77%	106.929,23	5,20% 18,76%	18,76%	25.468,47

Kaynak: Kamu Hesap Bülteni-Muhasebat Genel Müdürlüğü internet sitesinde yer alan (www.muhasibat.gov.tr) tablolardan yararlanılarak oluşturulmuştur

Tahakkuk eden gelirlerin tahsilâtlarına baktığımızda ise tahsilât performansının çok düşük olduğu ortaya çıkmaktadır. Vergi ceza ve gecikme zammı tahsilâtları 10 yıl içerisinde sadece 51 kat artarak 1,4 Milyon YTL'den 70 Milyon YTL'ye çıkmıştır. Bu süre içerisinde genel bütçe gelir tahsilâtlarındaki artış tahakkuktaki artışa yakın olarak 50,5 kat artarak 2.685 Milyon YTL'den 135.756 YTL'ye ulaşmıştır. Genel bütçe gelir tahakkuklarının içerisindeki vergi gelirlerinin payının zaman içerisinde azaldığı buna mukabil vergi dışı gelirlerin payının ise

arttığı görülmektedir. 1996 yılında genel bütçe gelir tahsilâtları içerisindeki vergi gelir tahsilâtlarının payı %82,86 iken 2005 yılında bu oran %78'e kadar gerilemiştir. Vergi ceza ve gecikme zamlarının bütçe gelirler tahsilâtları içerisindeki payı 10 yıllık süreç içerisinde bir değişim göstermemiş ve yaklaşık %1 seviyesinde seyretmiştir. Vergi ceza ve gecikme zamları tahsilâtlarının vergi dışı gelir tahsilâtlarındaki payı ise 1996 yılında %7 iken 2005 yılında bu oran %18,76'ya kadar yükselmiştir. Vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içerisindeki payının tahsilâta tahakkukun üzerine çıkması devletin vergi gelirlerini vergi dışı gelirlere nazaran daha rahat topladığını göstermektedir. Vergi ve cezanın vergi dışı gelirler içerisindeki payı da tahakkukta %25'ler seviyesinde iken tahsilâta %10'lar seviyesine gerilemektedir. Vergi ceza ve gecikme faizlerinin genel bütçe içerisindeki yerinin çok güçlü olmadığını ancak 1.323,60 Milyon YTL gibi önemli bir tutara da ulaştığını görebilmekteyiz.

2.3.2. Mali Vergi Cezaların Performansı

Kamu hesap bültenlerinde gecikme zamları ile vergi cezaları 2003 yılına kadar istatistiklere birlikte konu olmuştur. 4369 sayılı Kanunla 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 47'nci maddesine 01.01.1999 tarihinden itibaren yapılan değişiklik ile mükellefler tarafından yapılan ödemenin, alacak aslı ile fer'ilerinin tamamını karşılamaması halinde ödemenin alacağın asıl ve fer'ilerine orantılı olarak dağıtılacağı hükme bağlanmıştır. Yani 01.01.1999 tarihinden itibaren gecikme zammını da ödemedi gecikmiş bir amme alacağının aslını ödemenin önü kapatılmıştır. Bu durumda yasal olarak 1999 yılından sonra tahakkuk eden gecikme zamlarının aynı zamanda tahsil de edilmiş olması gerekmektedir.

Tablo 2.13 - Aylık Vergi Cezası ve Gecikme Zammı Tahakkukları (Milyon YTL)

Yıllar	Oca.	Şub.	Mar.	Nis.	May.	Haz.	Tem.	Ağu.	Eyl.	Eki.	Kas.	Ara.
1996	21	2	3	3	1	3	4	3	4	4	4	4
1997	36	4	5	4	5	6	5	5	8	14	11	21
1998	66	17	28	12	19	26	17	20	15	16	6	21
1999	132	24	29	25	28	30	25	21	32	31	43	41
2000	231	41	44	43	51	56	40	41	54	57	49	31
2001	440	79	71	96	95	114	159	35	120	139	143	107
2002	980	137	106	182	152	128	164	100	170	84	114	102
2003	1.423	160	1.113	867	148	98	110	141	153	86	66	-192
2004	3.418	34	108	45	144	-159	393	951	421	448	275	-58
2005	5.751	61	133	521	121	-91	235	127	186	163	49	443

Kaynak: Kamu Hesap Bülteni-Muhasebat Genel Müdürlüğü internet sitesinde yer alan (www.muhasebat.gov.tr) tablolardan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Yukarıda da belirttiğimiz üzere Kamu Hesap Bültenlerinde 2004 ve 2005 yıllarına ilişkin istatistiklerde gecikme zamları vergi cezalarından ayrı bir kalem olarak belirtilmiştir. Ancak bu iki yıl için ortaya çıkan verilerde tahakkuk eden gecikme zammı ile tahsil edilen gecikme zammı tutarları birbirinden farklı çıkmıştır. Bu farkın nedeni otomasyona henüz geçmemiş birimlerde elle yapılan hesaplamalarda ortaya çıkan hatalar olabilir. Bu iki yıl içerisinde tahsil edilen gecikme zamları tahakkuk eden gecikme zamlarının %83-84 civarında olduğunu görmekteyiz. Gecikme zammı oranlarının yüksekliği ve aslı ile orantılı tahsilat zorunluluğu nedeniyle aşağıda yer alan tabloların özellikle tahsilata ilişkin olanlardaki tutarların ağırlıklı olarak gecikme zamları olduğu hususu göz önüne alınmalıdır. 2004 ve 2005 yıllarında gecikme zamları yönünden ortaya çıkan hatalı durumu göz ardı ettiğimizde esasen tahakkuk ve tahsilât tabloları arasındaki 1999 yılı sonrasındaki farkları, tahsil edilemeyen vergi cezaları olarak kabul etmek yanlış olmaz.

Tablo 2.13'de 1996 yılının Ocak ayında 21,42 Milyon YTL tahakkuk gerçekleşirken diğer aylarda 1-4 Milyon YTL arasında tahakkuk verildiği görülmektedir. Benzeri durum zaman serisinin diğer 9 yıllık döneminde de aynı doğrultuda oluşmuştur. 2005 yılının Ocak ayında 5.751 Milyon YTL tahakkuk verilmişken Ocak ayı haricinde en yoğun tahakkukun verildiği Aralık ayında bile tahakkuk Ocak ayının ancak %7,7'si kadar gerçekleşebilmiştir. Vergi cezası ve gecikme zammı tahakkuklarının en fazla Ocak ayı içerisinde gerçekleştiği görülmektedir. Bu duruma denetim raporlarının yılın son aylarına doğru yoğunlaşması ve zamanaşımli incelemelerin yılın sonuna doğru tamamlanmasının etkili olduğu görülmektedir. Burada Ocak ayında bu kadar fazla ceza tahakkukunun olması tarhiyatın ilaneden tebliğ edilerek kesinleşmiş olma ihtimaline de bağlanabilir.

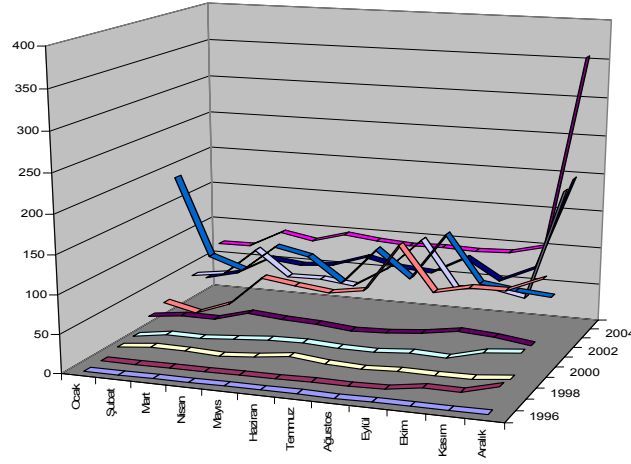
Tablo 2.14 - Aylık Vergi Cezası ve Gecikme Zammı Tahsilatları (Milyon YTL)

Yıllar	Oca.	Şub.	Mar.	Nis.	May.	Haz.	Tem.	Ağu.	Eyl.	Eki.	Kas.	Ara.
1.996	1	1	2	2	2	2	3	2	3	3	3	3
1.997	2	2	2	2	3	3	4	3	4	11	11	23
1998	7	11	11	9	12	18	13	11	13	13	13	18
1999	9	15	15	18	22	23	20	20	24	22	33	38
2000	23	29	28	41	37	35	31	32	36	43	40	34
2001	30	20	37	76	70	65	72	135	77	88	88	107
2002	190	87	72	107	98	66	115	80	142	82	76	72
2003	45	52	89	56	56	51	79	121	59	64	55	199
2004	31	42	66	61	65	79	70	66	90	63	84	206
2005	70	70	93	85	97	92	89	91	89	91	102	355

Kaynak: Kamu Hesap Bülteni-Muhasebat Genel Müdürlüğü internet sitesinde yer alan (www.muhasabat.gov.tr) tablolardan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 2.14'e göre vergi cezası tahakkukunun en çok Ocak ayında gerçekleştiği ve bir aylık ödeme süresini de dikkate aldığımızda tahsilât tablosunun Şubat sütununda kendisini göstermesi gerekirken bu etkinin oluşmadığı görülmektedir. Tahakkuka ilişkin tablonun tersine Ocak ayı genel olarak tahsilâtın en düşük olduğu ay olarak karşımıza çıkmaktadır. Aralık ayında tahsilâtlarda nispeten bir artış görülse de tahsilâtların genel olarak yatay bir seyir izlediğini görmekteyiz.

Şekil 2.7 - Aylık Vergi Cezası ve Gecikme Zammı Tahsilatları



Şekil 2.7'de görüldüğü üzere tahsilatta ön plana çıkan özel bir dönem bulunmamaktadır. Ancak Aralık ayı sonuna doğru tahsilâta bir artış olduğunu görmekteyiz. Yıl içerisinde tahsilâta farklılık olmasına karşın tahsil edilen rakamların düşüklüğü ortaya çıkan farklılığın önemini ortadan kaldırmaktadır.

Tablo 2.15 - Vergi Cezası ve Gecikme Zammı Kümülatif Tahakkuk-Tahsilat Oranları

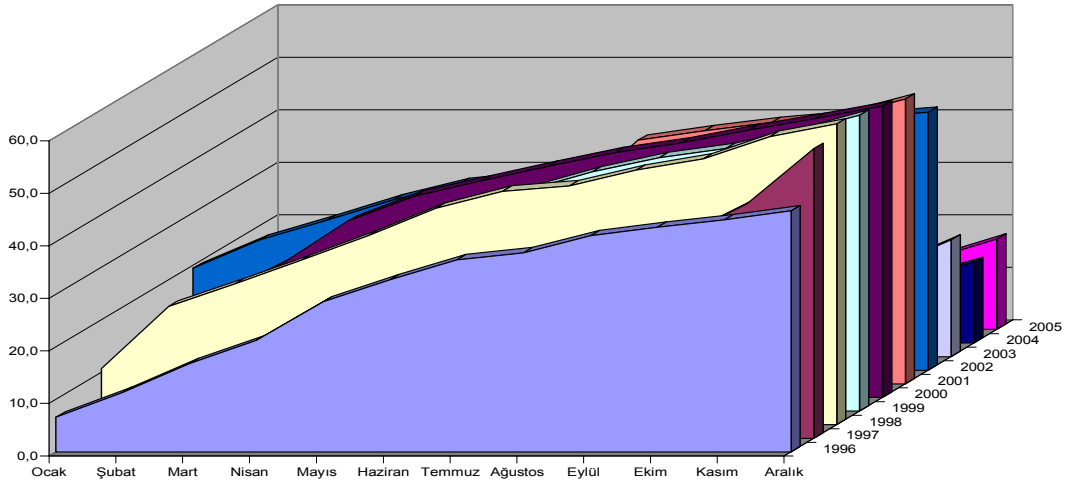
(%)	Oca.	Şub.	Mar.	Nis.	May.	Haz.	Tem.	Ağu.	Eyl.	Eki.	Kas.	Ara.
1996	6,6	11,3	16,8	21,2	28,6	32,7	36,5	37,9	41,1	42,7	44,2	45,9
1997	5,1	8,7	12,1	15,4	18,7	21,4	25,3	28,2	30,8	38,2	44,6	55,1
1998	10,6	22,5	26,8	31,3	36,0	41,2	44,4	45,4	48,4	50,6	54,8	57,2
1999	6,6	15,4	21,1	27,4	33,4	38,3	41,9	45,5	48,2	50,0	52,9	56,3
2000	10,1	19,1	25,3	33,6	38,3	41,2	44,0	46,6	48,5	50,9	53,1	55,4
2001	6,9	9,7	14,8	23,8	29,9	33,3	35,1	46,3	48,2	49,7	50,9	54,2
2002	19,4	24,8	28,5	32,4	35,6	36,8	39,7	41,8	45,2	47,2	48,1	49,1
2003	3,2	6,2	6,9	6,8	8,0	9,2	10,9	13,5	14,4	15,7	16,7	22,2
2004	0,9	2,1	3,9	5,6	7,1	9,6	10,4	9,7	10,6	10,9	11,8	15,3

2005	1,2	2,4	3,9	4,9	6,3	7,8	8,9	10,0	11,0	12,0	13,3	17,2
------	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	------	------	------	------	------

Kaynak: Kamu Hesap Bülteni-Muhasebat Genel Müdürlüğü internet sitesinde yer alan (www.muhasabat.gov.tr) tablolardan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 2.15’de vergi cezası ve gecikme zammı kümülatif tahakkuk-tahsilat oranları hesaplanırken yatay seride Ocak ayından sonraki aylar kendinden önceki aylardaki değerlerin toplamı ilave dilerek kümülatif olarak dikkate alınmış ve ortaya çıkan değerlerden tahsilat tutarları tahakkuk tutarlarına bölünerek yüzdesel performans değerleri oluşturulmuştur.

Şekil 2.8 - Kümülatif Vergi Cezası ve Gecikme Zammı Tahakkuk- Tahsilat Oranları



Ocak ayında tahakkuk eden vergi ceza ve gecikme zammının en yüksek seviyede olması karşısında bu aydaki tahsilâtın yılın geri kalan dönemlerine nispeten daha düşük olması ocak ayı performansını en düşük seviyede tutmaktadır. 1996 yılında %45,9 olan tahsilât performansı 1998 yılında %57,2 olarak gerçekleşerek 10 yıllık serinin en yüksek performansı olarak karşımıza çıkmaktadır. Takip eden yıllarda ise vergi ceza ve gecikme zammı performansının gittikçe kaybedildiğini görmekteyiz. 2005 yılına gelindiğinde tahsilât performansı % 17,2 seviyesine gerilemiştir.

Yukarıda da değindiğimiz üzere tablo içeriğindeki verilerde gecikme zammının ağırlığı vergi cezasından daha fazladır. Gecikme zammına ilişkin açıklamalarımızda değindiğimiz üzere yüksek performansa 1996-1999 döneminde %15 ve %12, 2001 yılında %10 oranında yüksek aylık gecikme zammının uygulanmış olmasının etkili olduğu şüphesizdir.

Tablo 2.16 - Aylık Gecikme Zammı Tahakkuku (Milyon YTL)

	Oca.	Şub.	Mar.	Nis.	May.	Haz.	Tem.	Ağu.	Eyl.	Eki.	Kas.	Ara.
2004	172	29	52	58	61	67	55	152	-29	50	59	169
2005	204	55	73	130	64	76	93	73	68	117	34	325

Kaynak: Kamu Hesap Bülteni-Muhasebat Genel Müdürlüğü internet sitesinde yer alan (www.muhasabat.gov.tr) tablolardan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Gecikme zammı tahsilât tablosundan Ocak ve Aralık aylarındaki tahakkukların diğer aylara göre daha yüksek olduğunu ancak diğer aylar ile farkın çok yüksek olmadığını görmekteyiz. Eylül ayı tahakkukunda eksi değer görmekteyiz, bu dönemde yapılan düzeltmelerin bu aydaki tahakkukların üzerine çıkmış olması net tahakkuk değerinin eksi değerde oluşmasına neden olmuş olabilir.

Tablo 2.17 - Aylık Gecikme Zammı Tahsilâtı (Milyon YTL)

	Oca.	Şub.	Mar.	Nis.	May.	Haz.	Tem.	Ağu.	Eyl.	Eki.	Kas.	Ara.
2004	27	31	52	47	51	63	56	52	76	51	61	177
2005	55	57	72	69	75	75	73	72	69	71	82	329

Kaynak: Kamu Hesap Bülteni-Muhasebat Genel Müdürlüğü internet sitesinde yer alan (www.muhasabat.gov.tr) tablolardan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Gecikme zammı tahsilât tablosunu incelediğimizde ise Ocak ayı hariç hemen hemen her ayda tahakkuk eden tutarlar aynı ay içerisinde tahsil edilmiştir. Bu durum da zaten olması ve beklenmesi gereken durumdur. Bu iki yıl içerisinde tahakkukun tahsilâtta daha fazla olması 6183 sayılı Kanun'un 47'nci madde³³⁴ uygulamasında bir sapma olduğunu ortaya koymaktadır.

Tablo 2.18 - Kümülatif Gecikme Zammı Tahsilat Performansı (%)

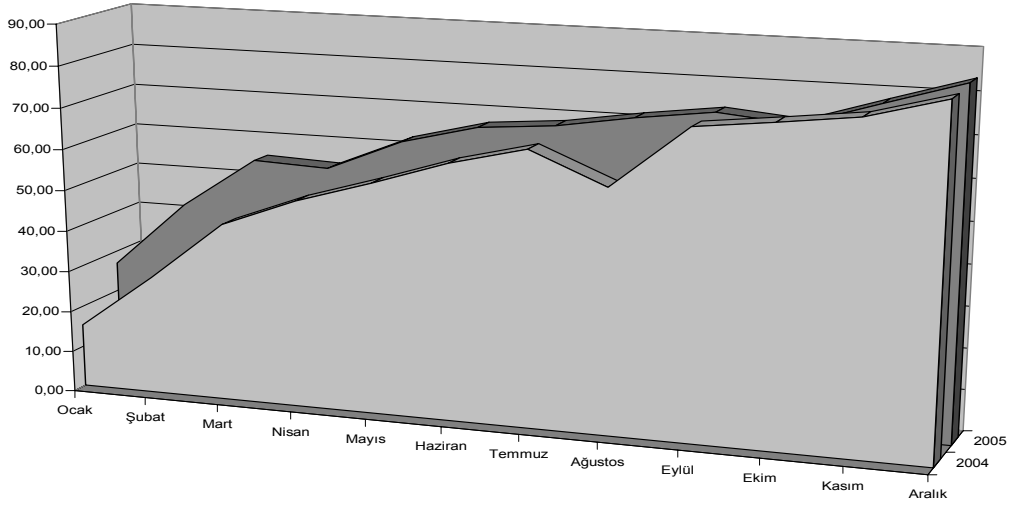
	Oca.	Şub.	Mar.	Nis.	May.	Haz.	Tem.	Ağu.	Eyl.	Eki.	Kas.	Ara.
2004	15,42	28,78	43,32	50,33	55,88	61,81	66,29	58,77	73,76	75,86	78,12	83,20
2005	26,95	43,16	55,42	54,72	62,38	67,02	68,54	71,50	73,92	72,29	78,10	83,79

Kaynak: Kamu Hesap Bülteni-Muhasebat Genel Müdürlüğü internet sitesinde yer alan (www.muhasabat.gov.tr) tablolardan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Gecikme zammının 2004 ve 2005 yılı performansına bakıldığında yıl sonuna doğru genel performansın en yüksek seviyesine ulaştığını görmekteyiz. Gecikme zammında 2004 yılında %83,20 2005 yılında ise %83,79 tahsilât oranına ulaşılmıştır.

³³⁴ Madde 47: Ödemenin Mahsup Edileceği Alacaklar: **(1.Fıkra)** Amme alacağına karşılık rızaen yapılan ödemeler sırasıyla; ödeme süresi başlamış henüz vadesi geçmemiş, içinde bulunan takvim yılı sonunda zamanaşımına uğrayacak alacaklarda her birine orantılı olarak, vadesi önce gelen ve teminatsız veya az teminatsız olana mahsup edilir. Ödemenin, alacak aslı ile fer'ilerinin tamamını karşılamaması halinde mahsup alacağın asıl ve fer'ilerine orantılı olarak yapılır. **(2.Fıkra)** Amme alacağına karşılık cebren tahsil olunan paralar; önce parayı tahsil eden dairenin, artarsa aynı amme dairesinin takibe iştirak etmiş olan diğer alacaklı tahsil dairelerinin takip konusu alacak aslı ve fer'ilerine orantılı olarak mahsup edilir.

Şekil 2.9 - Kümülatif Gecikme Zammı Tahsilat Performansı (%)



Gecikme zammının tahakkuk ve tahsilât tutarlarının 1999 yılından itibaren birbirine eşit olması gerekmektedir. 2004 – 2005 yılı verilerinden gecikme zammındaki sapmanın %17 seviyesinde gerçekleşmiş olduğunu görmekteyiz. Diğer taraftan 2004 ve 2005 yıllarına ilişkin vergi cezalarına için karşımıza aşağıdaki tablolar çıkmaktadır.

Tablo 2.19 - Aylık Vergi Ceza Tahakkukları (Milyon YTL)

	Oca.	Şub.	Mar.	Nis.	May.	Haz.	Tem.	Ağu.	Eyl.	Eki.	Kas.	Ara.
2004	3.246	5	56	-13	83	-226	338	799	450	398	216	-227
2005	5.547	7	61	391	57	-167	142	54	118	45	15	118

Kaynak: Kamu Hesap Bülteni-Muhasebat Genel Müdürlüğü internet sitesinde yer alan (www.muhasibat.gov.tr) tablolardan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Ocak ayında vergi ceza tahakkukları yılın en yüksek seviyesinde bulunmaktadır. Vergi cezalarının tahakkuk aşamasına gelmeden önce tarh ile tahakkuk arasında geçen 30 günlük dava açma süresini³³⁵ dikkate aldığımızda vergi ceza tarhiyatlarının ağırlıklı olarak Aralık ayında yapılmış olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu durum da vergi tarhiyatını öneren vergi raporlarının yıl sonuna doğru yoğunlaştığını göstermektedir. Şubat ayındaki tahakkuk tutarları Ocak ayının yaklaşık binde bir buçuğu kadardır. Yani Ocak ayında hemen hemen hiçbir tarhiyat yapılmamaktadır. Bu durumda vergi mükellefleri açısından incelenme riskinin en düşük olduğu ayın Ocak ayı olduğu söylenebilir. Her iki yılda da Haziran ayında tahakkuk eksi değerlerle ifade edilmektedir. Tahakkuk eden vergi cezalarının iptal

³³⁵ İYUK Madde 7/1: Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür.

edilebilmesi ancak tahakkuk eden cezalarda açık bir vergi hatası bulunması halinde mümkündür. Bu hatalarda VUK'un 116 ve devamı maddeleri gereğince ancak düzeltme yolu ile yapılabilir. O halde Haziran ayında vergi idaresinde düzeltme işlemlerinin yoğunlaştığı çıkarımı yapılabilir.

Tablo 2.20 - Aylık Vergi Ceza Tahsilatları (Milyon YTL)

	Oca.	Şub.	Mar.	Nis.	May.	Haz.	Tem.	Ağu.	Eyl.	Eki.	Kas.	Ara.
2004	5	11	14	14	14	16	13	14	14	13	23	28
2005	15	14	21	16	22	17	16	18	20	20	20	26

Kaynak: Kamu Hesap Bülteni-Muhasebat Genel Müdürlüğü internet sitesinde yer alan (www.muhasibat.gov.tr) tablolardan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 2.20'ye göre vergi ceza tahsilatının çok düşük olduğunu başkaca hiçbir değerlendirme yapmadan söylemek mümkündür. Yıl içerisinde tahsilatın çok öne çıktığı bir dönem bulunmamakta hemen hemen yılın tüm zamanlarında aynı tutarda tahsilat yapıldığı görülmektedir. 2004 yılında 179 Milyon YTL, 2005 yılında ise 225 Milyon YTL vergi ceza tahsilatı yapılmıştır. Bu tutarlar 2004 yılındaki 108.940 Milyon YTL olan genel bütçe gelir tahsilatının binde 1,6'sını, 2005 yılındaki 135.756 Milyon YTL olan genel bütçe tahsilatının ise binde 1,7'sini oluşturmaktadır.

Tablo 2.21 - Kümülatif Vergi Ceza Tahsilat Performansı (%)

	Oca.	Şub.	Mar.	Nis.	May.	Haz.	Tem.	Ağu.	Eyl.	Eki.	Kas.	Ara.
2004	0,14	0,48	0,90	1,33	1,70	2,33	2,49	2,35	2,43	2,48	2,81	3,49
2005	0,27	0,51	0,88	1,09	1,44	1,77	2,00	2,28	2,56	2,86	3,17	3,53

Kaynak: Kamu Hesap Bülteni-Muhasebat Genel Müdürlüğü internet sitesinde yer alan (www.muhasibat.gov.tr) tablolardan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Vergi cezalarının tahsilat performansına baktığımızda ise kümülatif olarak kesilen her cezanın sadece %3,5'inin tahsil edilmekte olduğunu görmekteyiz. Kesilen cezaların %96,5'i tahsil edilememekte diğer bir ifade ile infaz edilememektedir.

2.3.3. Tahsil Edilemeyen Vergi Cezaları

1999-2005 yılları arasında kamu hesap bültenlerinde tahsil edilemeyen vergi cezalarına yer verilmemiştir. Bültenlerde 1996-2003 yıllarında vergi cezaları ile gecikme zamlarına ilişkin rakamsal değerlere toplam olarak yer verilirken 2004 ve 2005 yıllarında ise gecikme zamları ile vergi cezalarına ilişkin veriler ayrı kalemler halinde ilan edilmiştir. Vergi aslının ferileri arasında yer alan gecikme zammının tahsilatına ilişkin 6183 sayılı Kanun'da yapılan değişiklik 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. 01.01.1999 tarihinden sonra ister cebren ister ihtiyari

olarak yapılan ödemelerin mahsubu vergi aslı ile ferileri arasında orantılanarak yapılmak zorundadır. Örneğin 100 YTL tutarında vadesi geçmiş vergi borcunun ödeme vadesinde 200 YTL gecikme zammı hesaplanması halinde yapılacak ödemenin üçte biri vergi aslına üçte ikisi ise gecikme zammına mahsup edilecektir. Örneğimizde 90 YTL ödeme yapılır ise bunun 30 YTL'si vergi aslına, 60 YTL'si ödeme tarihine kadar hesaplanan gecikme zammına mahsup edilecektir. Bakiye 70 YTL'lik vergi aslına ise yeniden ödeme yapıldığı tarih itibarıyla gecikme zammı tekrar hesaplanacak ve kısmi ödeme yapılması halinde yine aynı şekilde orantılanarak mahsup işlemleri yapılacaktır. Gecikme zammının tahakkuk edebilmesi için ödenmesi gerekmektedir. Bu durumda kamu hesap bültenlerinde yer alan tablolardaki tahsilat değerlerini tahakkuk eden değerlerden çıkardığımızda geriye kalan değer tahsil edilemeyen vergi cezaları olması gerekmektedir. 2004 ve 2005 yıllarında gecikme zamlarının tahakkuk ve tahsilatında %17'lik sapmanın istisnai olduğunu kabul ettiğimizde 1999-2003 döneminde tahsil edilemeyen vergi cezalarına ilişkin değerler aşağıdaki gibi oluşmaktadır.

Tablo 2.22 - Tahakkuk Ettiği Halde Tahsil Edilemeyen Vergi Cezaları

	Tahakkuk Eden	Tahsil Edilen		Tahsil Edilemeyen Ceza	
	Milyon YTL	Milyon YTL	Oran	Milyon YTL	Oran
1999	459,33	258,71	56,32%	200,63	43,68%
2000	738,56	409,47	55,44%	329,09	44,56%
2001	1.596,02	864,75	54,18%	731,26	45,82%
2002	2.418,52	1.186,89	49,07%	1.231,63	50,93%
2003	4.173,46	927,36	22,22%	3.246,10	77,78%
2004*	5.125,55	178,99	3,49%	4.946,55	96,51%
2005*	6.388,59	225,25	3,53%	6.163,35	96,47%
Toplam	20.900,02	4.051,42	19,38%	16.848,61	80,62%

Kaynak: Kamu Hesap Bülteni-Muhasebat Genel Müdürlüğü internet sitesinde yer alan (www.muhasabat.gov.tr) tablolardan yararlanılarak oluşturulmuştur. (*sadece vergi cezalarına ilişkin bilgiler kullanılmıştır.)

1999 yılında gecikme zammı ile vergi cezasının birlikte tahsilat oranı %56,32 iken 2003 yılında bu oranı %22,22 seviyesine kadar gerilemiştir. 2004 yılında gecikme zammının gölgelemesinin ortadan kalkması ile sadece vergi cezalarında tahsilat oranı 2004 yılında %3,49 2005 yılında ise %3,53 olarak gerçekleşebilmiştir. 1999–2005 yıllarını kapsayan 7 yıllık süreç içerisinde tahakkuk eden toplam 16.848,61 Milyon YTL vergi cezası tahsil edilememiştir. 1998 yılında konsolide bütçe gelir tahakkuklarının 13.156,80 Milyon YTL olduğunu göz önüne aldığımızda vergi cezalarının tahsilâtında çok ciddi sorunlar olduğu ortaya çıkmaktadır.

2.3.4. Tahsil Edilemeyen Vergi Cezalarının Olumsuz Bütçe Performansına etkisi

Aşağıdaki tabloda tahsil edilemeyen vergi cezaları ile tahsilâtı gerçekleştirilmeyen (olumsuz performans) genel bütçe gelir tahakkukları, vergi gelir tahakkukları ile vergi dışı gelir tahakkukları birlikte değerlendirmeye alınmıştır.

Tahsil edilemeyen vergi cezaları olumsuz genel bütçe gelir performansının oluşumunda önemli bir yer sahip bulunmaktadır. Tablo 2.23'den olumsuz etkinin 2003 yılında 2002 yılına nazaran yaklaşık iki kat arttığını ve 2005 yılında tahsil edilemeyen vergi cezalarının tahsil edilemeyen genel bütçe gelirlerinin dörtte birinden fazlasını oluşturduğunu görmekteyiz. 2003-2005 yılları arasında vergi dışı gelir tahakkuklarının tahsil edilemeyen kısmının da yaklaşık yarısını tahsil edilemeyen vergi cezaları oluşturmaktadır. 1999-2005 döneminde tahsil edilmeyen vergi gelirlerinin olumsuz genel bütçe gelir tahakkuku performansına etkisi %77,54 seviyesinden %47,63 seviyesine gerilemiştir.

Tablo 2.23 - Tahsil Edilemeyen Vergi Cezalarının Olumsuz Genel Bütçe Gelir Performansına Etkisi (Milyon YTL)

Yıl	Vergi Cezası	Genel Bütçe Geliri		Vergi Gelirleri			Vergi Dışı Gelirler		
		Oran	Tahakkuk	Oran	Bütçe Oran	Tahakkuk	Oran	Bütçe Oran	Tahakkuk
1999	200,63	6,89%	2.909,89	8,89%	77,54%	2.256,38	46,69%	14,77%	429,71
2000	329,09	8,17%	4.025,94	11,88%	68,80%	2.769,93	45,87%	17,82%	717,39
2001	731,26	10,89%	6.712,41	17,19%	63,38%	4.254,43	45,95%	23,71%	1.591,32
2002	1.231,63	13,29%	9.264,84	21,94%	60,59%	5.613,30	46,62%	28,52%	2.642,03
2003	3.246,10	24,17%	13.432,80	47,73%	50,63%	6.801,46	51,36%	47,06%	6.320,82
2004	4.946,55	29,77%	16.614,65	64,64%	46,06%	7.652,94	55,64%	53,51%	8.890,29
2005	6.163,35	28,47%	21.651,52	59,76%	47,63%	10.313,25	54,72%	52,02%	11.262,67

Kaynak: Kamu Hesap Bülteni-Muhasebat Genel Müdürlüğü internet sitesinde yer alan (www.muhasabat.gov.tr) tablolardan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tahsil edilemeyen vergi dışı gelir tahakkukları 2003-2005 döneminde tahsil edilemeyen vergi gelir tahakkukları ile hemen hemen aynı seviyeye ulaşmıştır. Sadece tahsil edilemeyen vergi cezalarının tahsil edilemeyen genel bütçe gelir tahakkukları içerisindeki payı 1999 yılında %6,89 iken 2005 yılında bu oran %28,47 seviyesine kadar çıkmıştır.

2.3.5. Bütçe Gelirleri Açısından Vergi Cezalarının Para Cezaları İçerisindeki Yeri

Kamu Hesap Bültenlerinde vergi zam ve cezaları 1996–2003 yılları içerisinde A-Genel Bütçe Gelirleri II-Vergi Dışı Gelirler d-Cezalar bölümünde para cezaları ve trafik cezaları ile birlikte yer almışlardır.

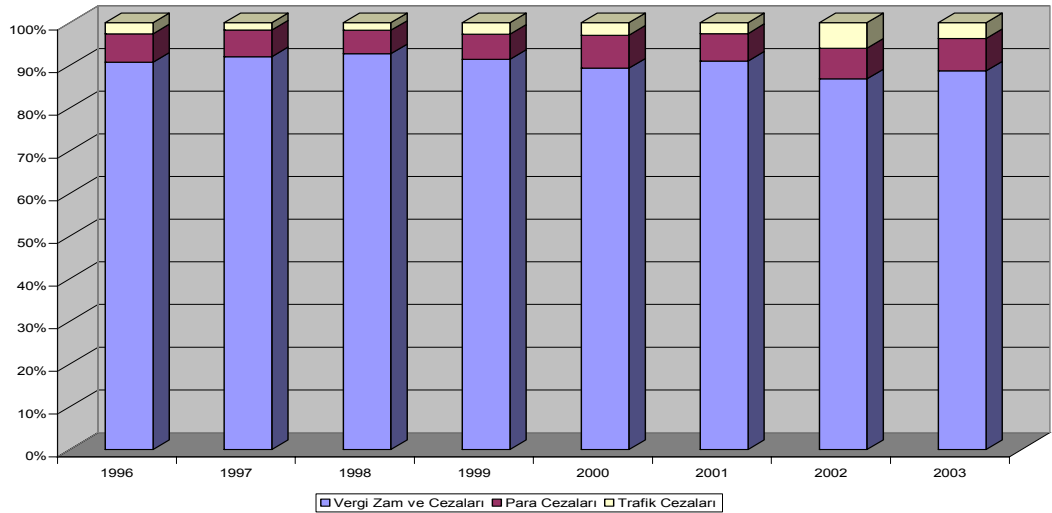
Tablo 2.24 - 1996–2003 Dönemi Ceza Tahakkuk ve Tahsilatları (Milyon YTL)

	Para Cezaları		Vergi Zam ve Cezaları		Trafik Cezaları		Cezalar	
	Tahakkuk	Tahsil	Tahakkuk	Tahsil	Tahakkuk	Tahsil	Tahakkuk	Tahsil
1996	4	1	56	26	2	1	62	28
1997	8	3	125	69	2	0	135	72
1998	16	7	263	151	5	0	284	158
1999	30	16	459	259	13	0	503	275
2000	64	36	739	409	24	0	827	446
2001	114	60	1.596	865	44	0	1.754	925
2002	200	104	2.419	1.187	166	94	2.785	1.385
2003	359	193	4.173	927	173	123	4.706	1.243

Kaynak: Kamu Hesap Bülteni-Muhasebat Genel Müdürlüğü internet sitesinde yer alan (www.muhasabat.gov.tr) tablolardan yararlanılarak oluşturulmuştur.

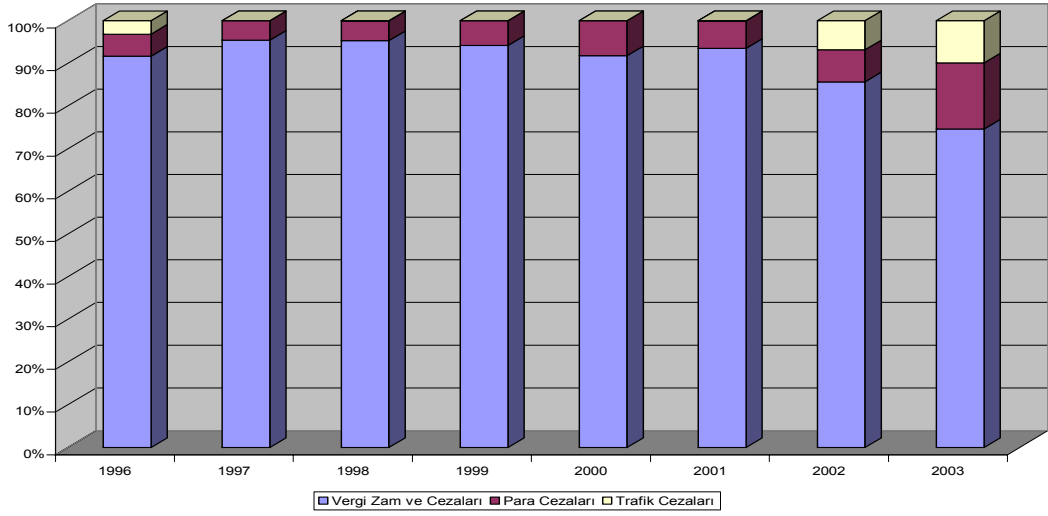
Vergi dışı gelirler içerisinde yer alan para cezalarında en büyük pay vergi zam ve cezalarından kaynaklanmaktadır. Trafik cezalarında tahakkuklar zaman içerisinde katlanarak artmıştır.

Şekil 2.10 - 1996–2003 Döneminde Tahakkuk Eden Para Cezaları Dağılımı



Vergi zam ve cezalarının payı %90'lar seviyesinde gerçekleşirken, trafik para cezalarının payı ortalama %3 seviyesinde diğer para cezaları ise %7 seviyesinde gerçekleşmiştir.

Şekil 2.11 - 1996–2003 Döneminde Tahsil Edilen Para Cezaları Dağılımı



Tahsilat paylarına baktığımızda vergi zam ve cezalarının payı 2001 yılına kadar %95'ler seviyesinde iken 2003 yılında diğer para cezaları ve özellikle trafik para cezalarındaki hızlı tahsilat artışı nedeniyle vergi zam ve ceza tahsilatının payı %75'e kadar gerilemiştir.

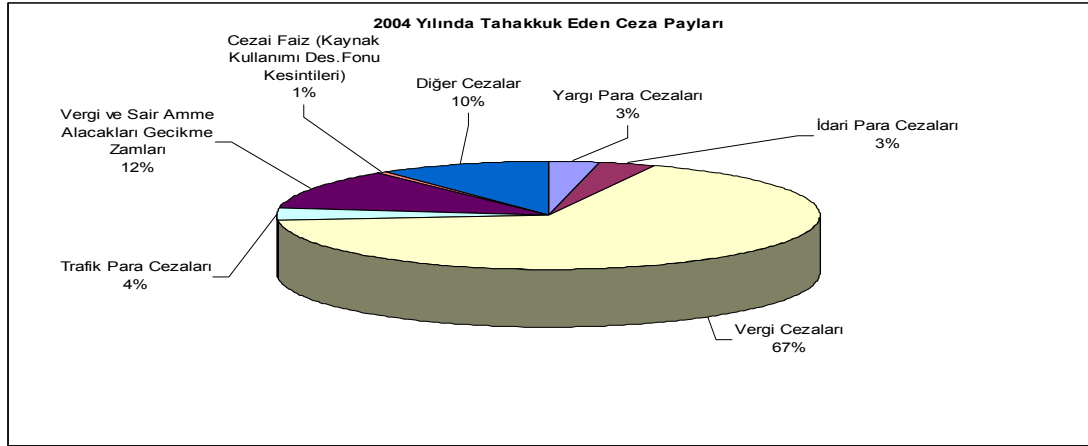
Tablo 2.25 - 2004–2005 Dönemi Ceza Tahakkuk ve Tahsilatları (Milyon YTL)

Ceza Türü	2004			2005		
	Tahakkuk	Tahsilat	Oran	Tahakkuk	Tahsilat	Oran
Yargı Para Cezaları	238	127	53,2%	219	81	37,1%
İdari Para Cezaları	252	65	25,9%	354	103	29,1%
Vergi Cezaları	5.126	179	3,5%	6.389	225	3,5%
Trafik Para Cezaları	290	198	68,3%	365	196	53,8%
Vergi ve Sair Amme Alacakları Gecikme Zamları	894	743	83,2%	1.311	1.098	83,8%
Cezai Faiz (Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Kesintileri)	41	23	55,6%	37	6	16,7%
Diğer Cezalar	795	779	98,0%	122	99	81,2%
Toplam	7.635	2.114	27,7%	8.796	1.809	20,6%

Kaynak: Kamu Hesap Bülteni-Muhasebat Genel Müdürlüğü internet sitesinde yer alan (www.muhasabat.gov.tr) tablolardan yararlanılarak oluşturulmuştur.

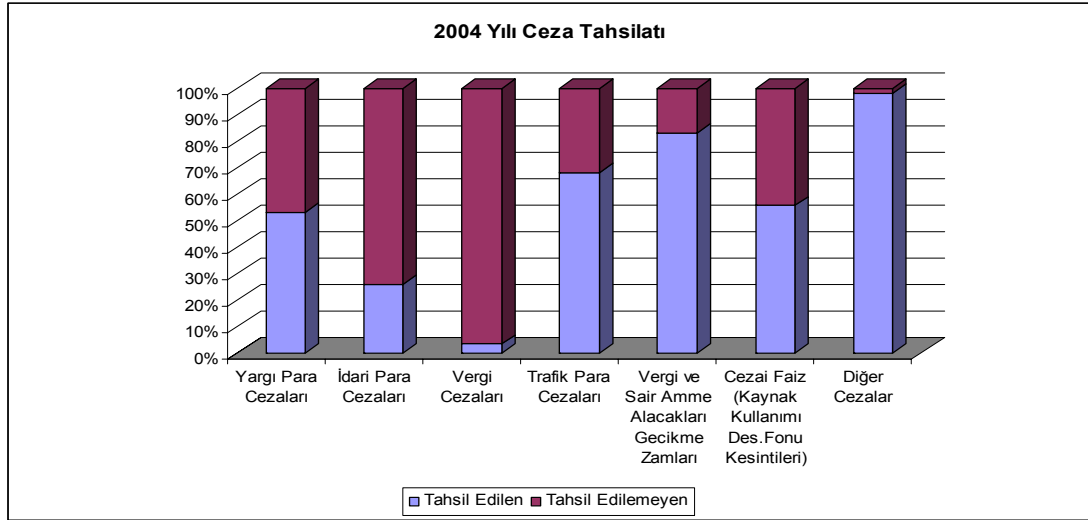
2004 ve 2005 yılı genel bütçe gelir tahakkuk ve tahsilat gerçekleştirmelerine ilişkin tablonun II-Vergi Dışı Gelirler bölümünün 602.02.05.01 hesap kodlu para cezaları bölümünde yer alan cezalar 1996–2003 yıllarına göre daha fazla detaylandırılarak yukarıdaki gibi özetlenmiştir.

Şekil 2.12 - 2004 Yılında Tahakkuk Eden Para Cezaları



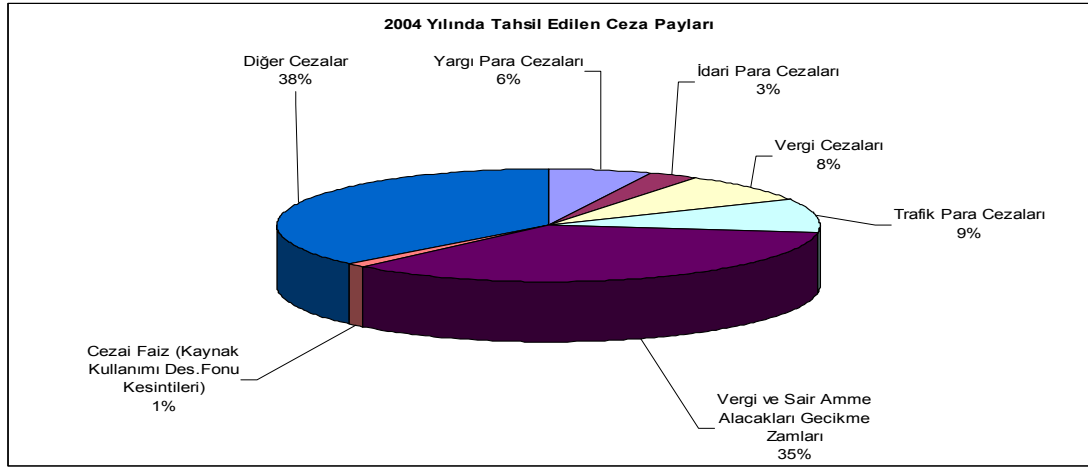
2004 yılında toplam 7.635 Milyon YTL para cezası tahakkukunun %67'sini vergi ceza tahakkukları oluşturmaktadır. Vergi cezalarını sırasıyla gecikme zamları (%12), trafik para cezaları (%4), idari para cezaları (%3) ve adli para cezaları (%3) izlemektedir.

Şekil 2.13 - 2004 Yılı Ceza Tahsilat Oranları



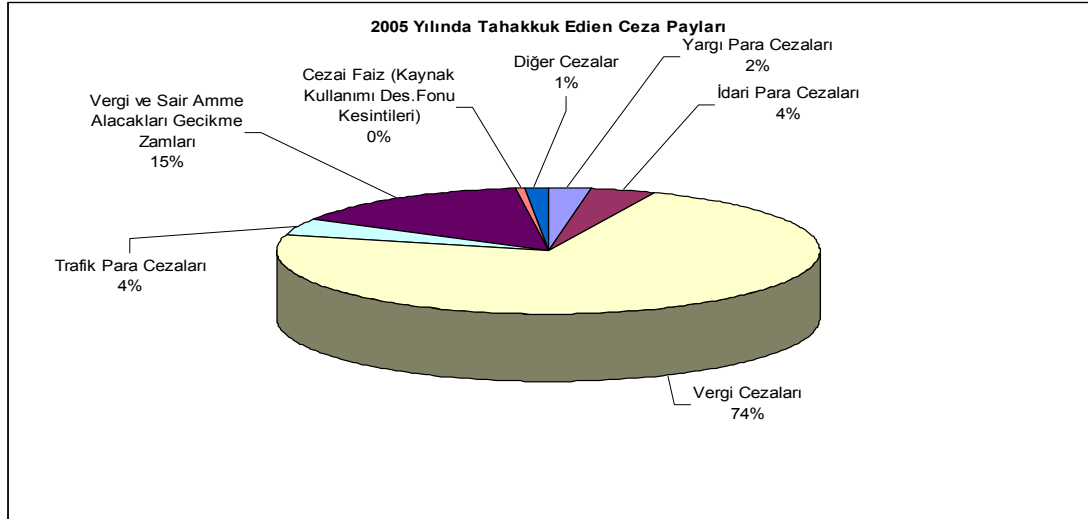
2004 yılında ceza tahsilat performansına baktığımızda ise en yüksek performansın %83,2 tahsilât oranı ile gecikme zammında olduğunu görmekteyiz. İdari para cezalarının performansı %25,9 olarak gerçekleşebilmiştir. Vergi cezalarının performansı ise daha önce de değindiğimiz üzere %3,5 ile cezalar içerisinde en düşük olanı olarak ortaya çıkmaktadır.

Şekil 2.14 - 2004 Yılında Tahsil Edilen Cezalar



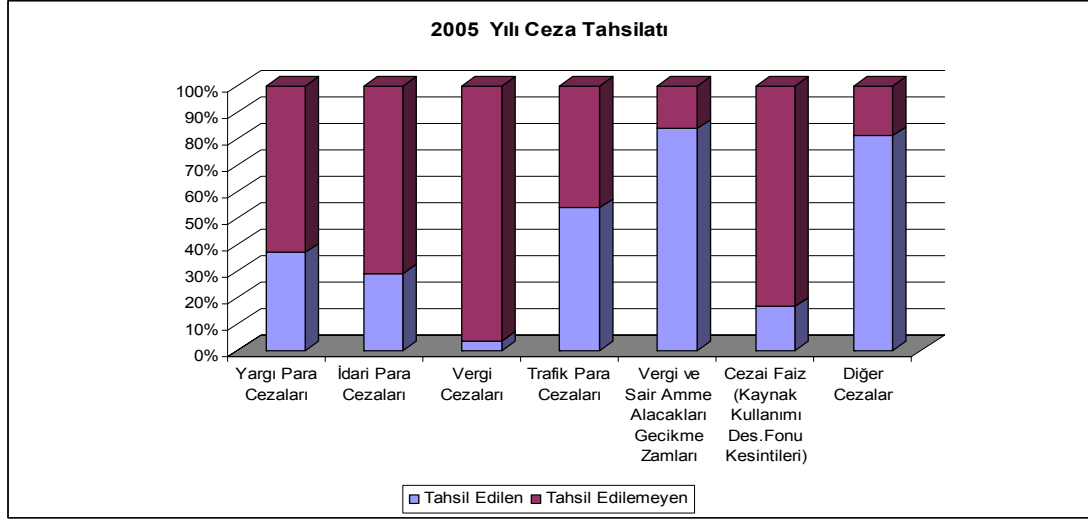
Tahsil edilen cezalar içerisindeki vergi cezalarının payı yüksek tahakkuk tutarına rağmen ancak %8,5 olarak ortaya çıkmaktadır. En yüksek tahsilât diğer çeşitli cezalarda gerçekleşmiş, gecikme zamlarının toplam ceza tahsilatına katkısı %35 seviyesinde gerçekleşmiştir.

Şekil 2.15 - 2005 Yılında Tahakkuk Eden Ceza Payları



2005 yılında toplam 8.796 Milyon YTL para cezası tahakkukunun %74'ünü vergi ceza tahakkukları oluşturmaktadır. Vergi cezalarını sırasıyla gecikme zamları (%15), trafik para cezaları (%4), idari para cezaları (%4) ve adli para cezaları (%4) izlemektedir.

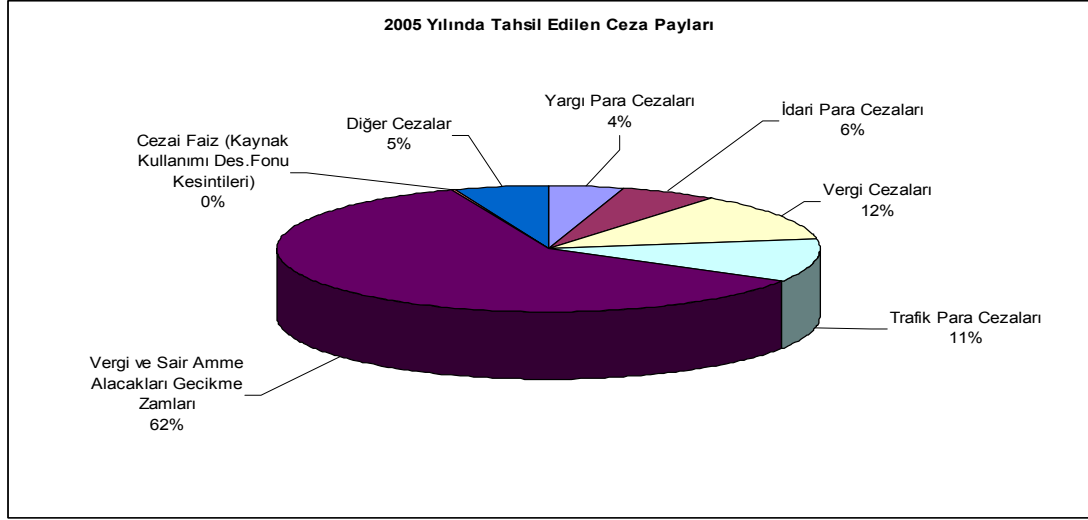
Şekil 2.16 - 2005 Yılı Ceza Tahsilat Oranları



2005 yılında tahakkuk eden vergi cezası toplam tahakkuk eden cezaların %72,6'sını oluşturmasına karşın, tahsilat performansının %3,5'de kalması sebebiyle toplam tahsil edilen cezalar içerisinde vergi cezalarının payı ancak %12,4'ü olabilmektedir. 2005 yılı içerisinde de vergi cezaları tüm cezalar içerisinde en düşük performansı göstermiştir. 2005 yılında ceza tahsilat performansının önceki yıla göre daha da düştüğünü görmekteyiz.

2005 yılında ceza tahsilatına en büyük katkısı gecikme zammı %62 ile sağlarken bunu %12 ile vergi cezası, %11 ile trafik para cezası izlemektedir. Trafik para cezalarının 2004 ve 2005 yıllarındaki performansı ile yapılan tahsilat vergi cezası ile aynı seviyeye gelmiştir. Diğer taraftan 2004 yılında toplam ceza tahsilat performansı %27,7 iken 2005 yılında bu oran da %20,6'ya gerilemiştir. 2005 yılında tahakkuk eden cezaların %79,4'ü tahsil edilememiştir.

Şekil 2.17 - 2005 Yılında Tahsil Edilen Ceza Payları



2.4. Otomasyonlu Vergi Dairelerinin Ceza Tahakkuk ve Tahsilatları

Gelir İdaresi Başkanlığı'na yapılan şahsi başvuru³³⁶ sonucunda otomasyonlu vergi dairelerinde 2005 ve 2006 yıllarında tahakkuk ve tahsil edilen cezalara ilişkin tablolar oluşturularak gönderilmiştir.

Vergi dairelerinin reorganizasyonu kapsamında VEDOP-1, VEDOP-2 ve e-VDO projelerine yönelik olarak servisler ve otomasyon donanımı yerleşim planları hazırlanmıştır.³³⁷ 81 ilde müdürlük şeklinde örgütlenen 448 vergi dairesi VEDOP ve e-VDO kapsamına alınmış olup 2006 yılı sonu itibarıyla otomasyona geçmeyen vergi dairesi müdürlüğü kalmamıştır³³⁸.

Tablo 2.26 - Yıllar İtibarıyla Otomasyona Geçen Vergi Dairesi Sayısı

1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	TOPLAM
4	2	14	2	1	122	8	-	2	-	110	57	126	448

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı-2006 Yılı Faaliyet Raporu

Vergi dairelerinin otomasyona geçmeleri 2004 yılından itibaren hız kazanmış ve nihayetinde 2006 yılında vergi dairelerinin otomasyonu tamamlanmıştır. Aşağıda Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan temin edilen cezalara ilişkin tabloda da bu durumun

³³⁶ 04.07.2007 tarihinde yapılan başvuruya 23.08.2007 tarih ve 74600 sayılı yazı ile cevap verilmiştir.

³³⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı 2005 Yılı Faaliyet Raporu, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 14, Mayıs 2006, s. 97.

³³⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı 2006 Yılı Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Nisan 2007, s. 49.

göz önüne alınması gerekmektedir. 2006 yılında tüm vergi daireleri otomasyona geçmiş olsalar da geçiş süreci yıl içerisinde tamamlandığından 2006 yılına ilişkin tablolar da tüm vergi dairelerinin sonuçlarını yansıtmamaktadır. Diğer taraftan mal müdürlüklerinde de vergi işlemleri yapılmaktadır. Emlak vergisi işlemleri ise belediye vergi daireleri tarafından takip edilmektedir. Bu nedenle özellikle 2005 yılı verileri kamu hesap bülteninde yer alan vergi cezalarına ilişkin verilerden farklı olabilecektir.

Tablo 2.27 - Sicil Otomasyonu Kaynaklarına Göre Mükellef Sayıları-31.12.2006

Sicil Otomasyon Kaynakları	Vergi Dairesi Sayısı	Potansiyel Mükellef Sayısı	Faal Mükellef Sayısı	Terk Mükellef Sayısı
VEDOP	301	23.849.562	3.161.411	6.771.023
EVDO	129	3.216.209	330.818	438.992
EVDO_MOTOP	18	2.142.669	0	5.671
Otomasyonlu Vergi Dairesi Toplamı	448	29.208.440	3.492.229	7.215.686
Mal Müdürlükleri	585	4.207.983	445.649	535.949
Genel Toplam	1.033	33.416.423	3.937.878	7.751.635

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı-2006 Yılı Faaliyet Raporu

2006 yılı sonu itibariyle 3.492.229'u otomasyonlu vergi dairelerine kayıtlı olmak üzere toplam 3.937.878 faal vergi mükellefi bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı'nca genel bütçe gelirleri içerisinde yer alan vergi, resim ve harçlara ilişkin tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerini 448 otomasyonlu vergi dairesi ve 585 mal müdürlüğü aracılığı ile olmak üzere toplam 1.033 ayrı birim ile yerine getirmektedir.

2.4.1. 2005 Yılı Tahakkuk ve Tahsilatları

Tablo 2.28 - 2005 Yılında Otomasyonlu Vergi Dairelerinde Tahakkuk Eden Cezalar

(YTL)	Tahakkuk Fişi Sayısı	Mükellef Sayısı	Tahakkuk Tutarı (YTL)
Gecikme Faizi	421.135	199.972	130.717.714,19
Usulsüzlük Cezası	936.692	359.204	29.614.708,55
Özel Usulsüzlük Cezası	493.406	337.434	98.373.614,42
Kusur Cezası	325	16	10.733,16
Ağır Kusur Cezası	13	8	760,34
Kaçakçılık Cezası	122	28	77.240,73
Vergi Ziyai Cezası	343.989	172.495	159.253.825,07

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı-Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı

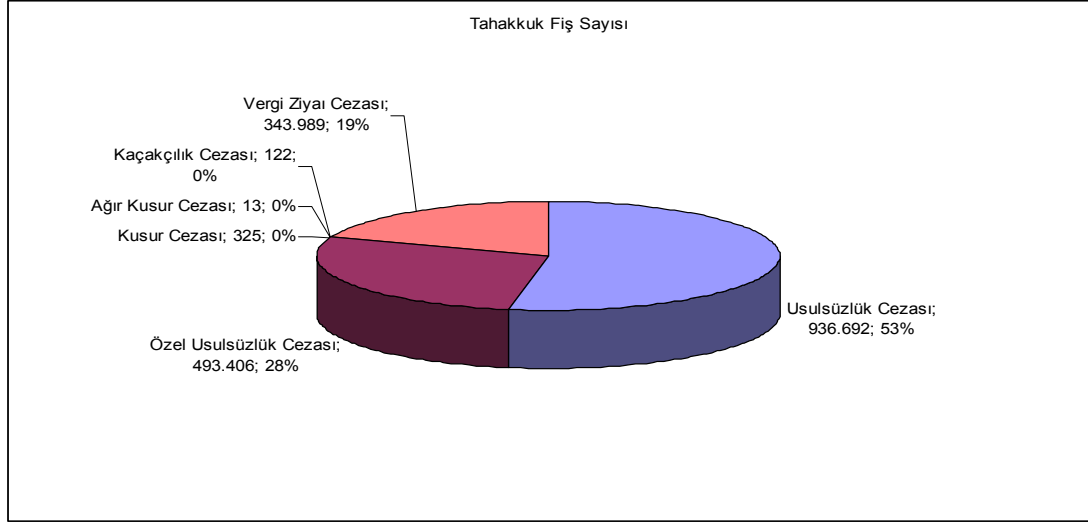
Tablo 2.28'e göre 2005 yılında 869.185 mükellef hakkında cezai işlem yapıldığı ve kesinleştiği görülmektedir. 359.204 vergi mükellefi hakkında ortalama 82 YTL usulsüzlük cezası uygulanmıştır. 337.434 vergi mükellefine ise ortalama 292 YTL özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük ceza tutarlarının düşük olması, dava açıldığında ortaya çıkacak dava masraflarının

hemen hemen ceza tutarına yakın olması, hatta usulsüzlük cezalarından fazla olması nedeniyle bu tür cezalara karşı dava açılması usul ekonomisine uygun düşmemektedir. VUK'un 376'ncı maddesinde yer alan indirim müessesinden yararlanmak bu ceza türleri açısından daha ekonomik olarak ortaya çıkmaktadır.

1999 yılından itibaren kusur, ağır kusur ve kaçakçılık cezası kaldırılarak yerine vergi ziyası cezası getirilmiştir. VUK'un 114'üncü maddesi gereğince tarh zamanaşımı vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıldır. O halde en son 1998 yılı vergileri ile ilişkili olabilecek bu cezalar açısından zamanaşımının normal süresi 31.12.2003 tarihinde sona ermektedir. 2005 yılında tahakkuk eden bu cezaların matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmiş mükellefler, vergi mahkemesinde dava açılmasına karşın davası reddedilerek ceza tarhiyatı onanan mükellefler veya şarta bağlı istisna ve muafiyet şartlarını daha sonra ihlal eden mükelleflere kesilmiş olmalıdırlar. 172.495 vergi mükellefine ise ortalama 923 YTL vergi ziyası cezası tahakkuk ettiğini görmekteyiz. Vergi cezalarına ilişkin tahakkuk fişlerinde genel olarak ziya uğratılan vergi, ziyaa uğratılan verginin normal vade tarihinden tahakkuk tarihine kadar olan gecikme faizi ve vergi cezası birlikte yer almaktadır. Kusur, ağır kusur, kaçakçılık ve vergi ziyası cezası için toplam 344.449 adet tahakkuk fişi tanzim edilmişken gecikme faizi için 421.135 adet tahakkuk fişi tanzim edilmiştir. Bu durumda 76.686 adet tahakkuk fişinde gecikme faizi tahakkuk etmiş olmasına karşın vergi cezası tahakkuku yapılmamıştır. Cezasız vergi tahakkuku 27.425 vergi mükellefinin hesaplarında gerçekleşmiştir. Bu duruma vergi mükellefleri tarafından verilen pişmanlıklı beyannameler neden olabileceği gibi, tarhiyat öncesi ya da tarhiyat sonrası uzlaşma nedeniyle cezaların tamamen ortadan kaldırılmış olması da neden olmuş olabilir.

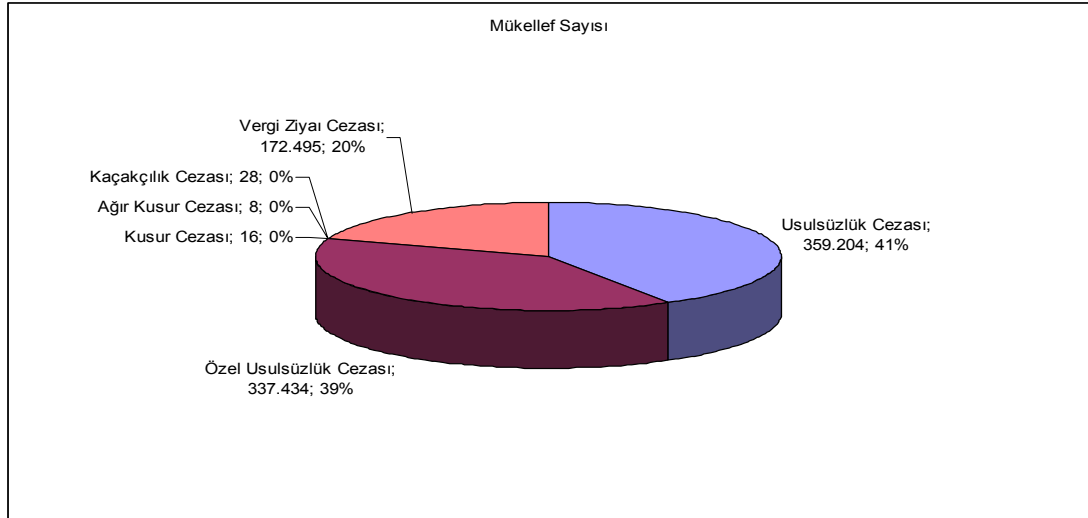
Vergi cezaları bağlı oldukları vergi türlerine göre tahakkuk fişlerine konu olmaktadır. Örneğin bir yılı incelenen bir vergi mükellefinin her ay için cezalı katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığını varsaydığımızda kesilen vergi ziyası cezaları da 12 ayrı tahakkuk fişine konu olacaktır. Ancak usulsüzlük ile özel usulsüzlük cezaları herhangi bir vergi aslına bağlı değildirler. Yapılan her tespit için ayrı tarh ve tahakkuk işlemi yapılmaktadır. O halde usulsüzlük yönünden 2005 yılında ceza yiyen mükellefler aynı cezaya 2,6 defa muhatap kalmışken, özel usulsüzlük cezasında bu oran 1,4 defa olarak karşımıza çıkmaktadır.

Şekil 2.18 - 2005 Yılında Ceza Tahakkuk Fişleri (OVD)



Yukarıda açıkladığımız üzere, gecikme faizleri ile vergi cezaları aynı tahakkuk fişinde yer almaktadır. Bu nedenle Şekil 2.18 oluşturulurken gecikme faizlerine ilişkin bilgiler göz ardı edilmiştir. Sadece ceza tahakkukları açısından bakıldığında kesinleşen cezalarında işlemlerin %53'ü usulsüzlük cezası, %28'si özel usulsüzlük cezası, %19'u ise vergi ziyai cezası için yapılmaktadır.

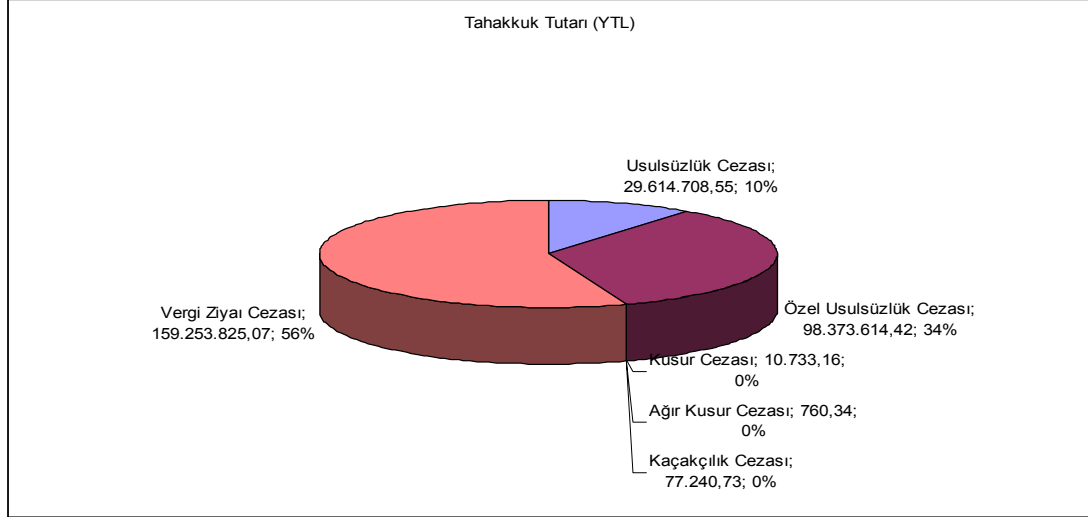
Şekil 2.19 - 2005 Yılında Ceza Tahakkuku Yapılan Mükellefler (OVD)



Şekil 2.19'da da gecikme faizine ilişkin bilgiler göz ardı edilmiştir. Hakkında vergi cezası kesinleşen mükelleflerinin %39'u özel Usulsüzlük, %41'i usulsüzlük, %20'si ise vergi ziyai cezası ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu kadar yüksek sayıda Vergi mükellefinin usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezası gibi şekli kurallara

uyulmaması nedeniyle ceza ile karşı karşıya kalması vergi mükelleflerinin vergi usul kurallarını yeteri kadar bilmediklerini göstermektedir.

Şekil 2.20 - 2005 Yılında Tahakkuk Eden Ceza Tutarı (YTL) (OVD)



Tahakkuk eden cezaların %56'sı vergi ziyai cezasını oluşturmaktadır. Usulsüzlük cezası en fazla tahakkuk fişine konu olsa da usulsüzlük cezalarının düşük olması nedeniyle toplam ceza tahakkukunun ancak %10'una karşılık gelmektedir. Özel usulsüzlük cezası ise toplam tahakkuk eden vergi cezalarının üçte birini karşılamaktadır.

Tablo 2.29 - 2005 Yılında Otomasyonlu Vergi Dairelerince Tahsil Edilen Cezalar

(YTL)	Tahsilat Fiş Sayısı	Mükellef Sayısı	Tahsil Edilen
Gecikme Faizi	23.465	125.225	77.346.078,74
Usulsüzlük Cezası	513.007	234.810	14.734.568,48
Özel Usulsüzlük Cezası	362.916	239.785	55.298.480
Kusur Cezası	320	10	10.596,09
Ağır Kusur Cezası	3	2	74,60
Kaçakçılık Cezası	15	10	1.666,31
Vergi Ziyai Cezası	168.854	96.164	25.717.861,95

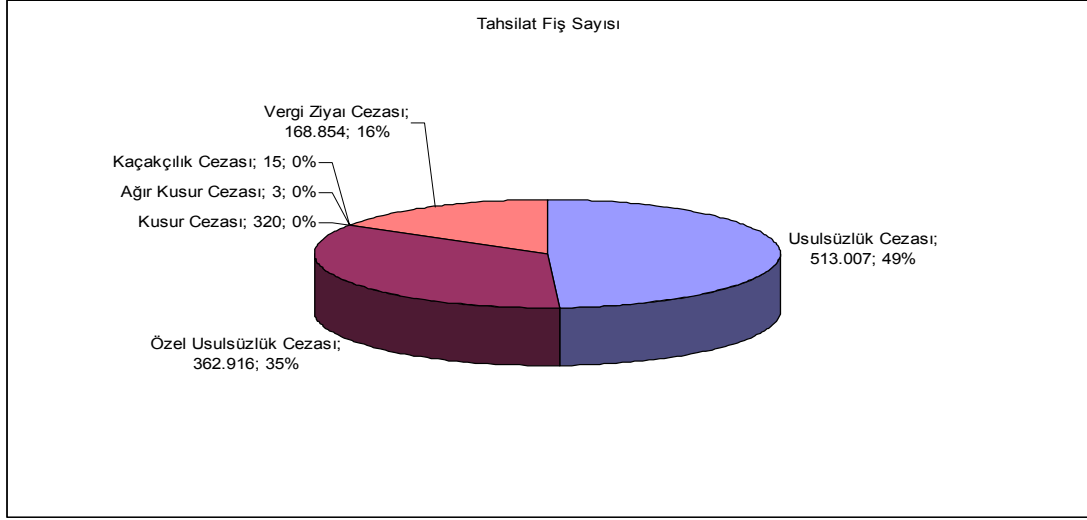
Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı-Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı

Kamu hesap bültenlerinden derlenen verilerde vergi cezalarının ancak 2004 ve 2005 yıllarında ancak %3,5'inin tahsil edilebilmiş olduğunu tespit etmiştik. 2005 yılında otomasyonlu vergi dairelerindeki tahsilat performansını görebilmek için 2005 yılındaki vergi ceza tahsilatlarına ilişkin veriler Tablo 2.29'da gösterilmiştir.

2005 yılında 570.781 mükellef, hakkında kesinleşen vergi cezasını ödemiştir. 234.810 vergi mükellefi, hakkında ortalama 62,7 YTL usulsüzlük cezası, 239.785

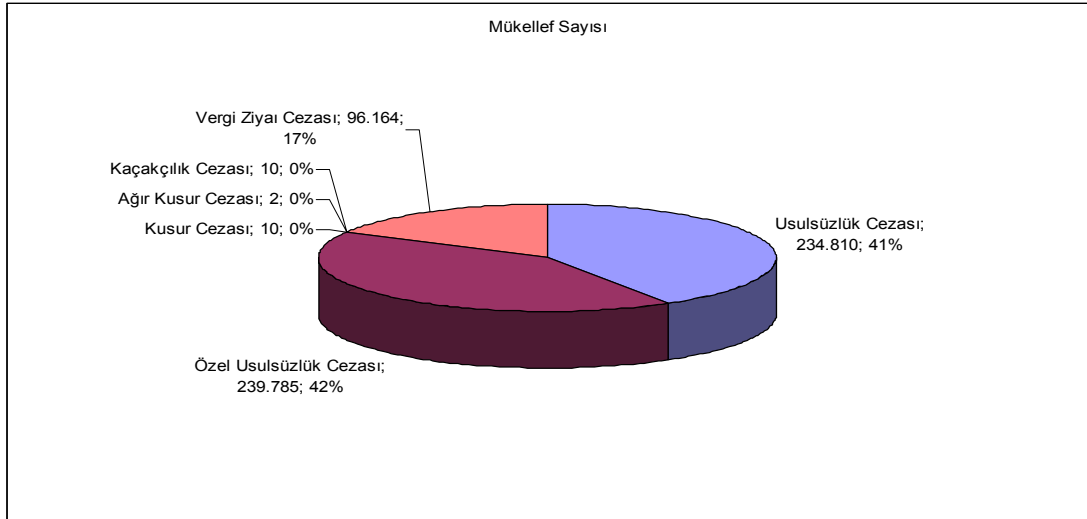
vergi mükellefi ise ortalama 230 YTL özel usulsüzlük cezasını ödemiştir. 96.164 vergi mükellefin ortalama 267,4 YTL vergi ziyai cezasını ödediği görülmektedir. Kusur, ağır kusur, kaçakçılık ve vergi ziyai cezası için toplam 196.192 adet tahsilat fişi tanzim edilmişken gecikme faizi için 234.365 adet tahsilat fişi tanzim edilmiştir.

Şekil 2.21 - 2005 Yılında Ceza Tahsilatında Kullanılan Fişler-Alındılar (OVD)



2005 yılında vergi ceza tahsilat işlemlerinin %49'u usulsüzlük cezası, %35'i özel usulsüzlük cezası %16'sı ise vergi ziyai cezası için gerçekleştirilmiştir.

Şekil 2.22 - 2005 Yılında Ceza Tahsilatı Yapılan Mükellefler (OVD)



2005 yılında vergi cezası ödeyen mükelleflerin %41'i usulsüzlük cezası, %42'si özel usulsüzlük cezası, %17'si ise vergi ziyai cezası ödemesi yapmıştır. 2005 yılında otomasyonlu vergi dairelerinin 239.785 mükellefi özel usulsüzlük cezası

için, 234.810 mükellefi usulsüzlük cezası için, 96.164 mükellefi ise vergi ziyai cezası için ödeme yapmıştır.

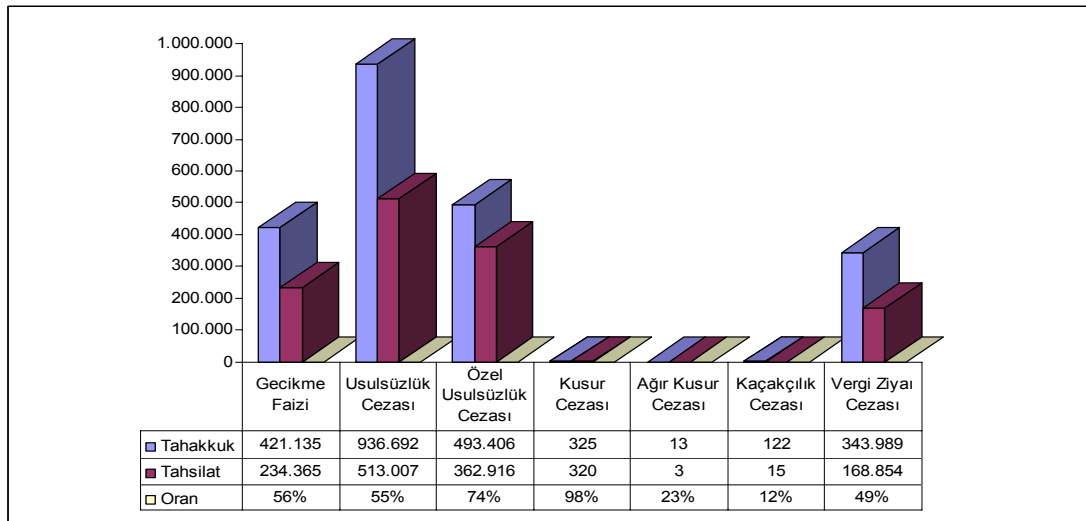
Tablo 2.30 - 2005 Yılı Otomasyonlu Vergi Daireleri Vergi Ceza Tahsilat Oranları

	Mükellef sayısı	Ceza Tutarı
Gecikme Faizi	62,6%	59,2%
Usulsüzlük Cezası	65,4%	49,8%
Özel Usulsüzlük Cezası	71,1%	56,2%
Kusur Cezası	62,5%	98,7%
Ağır Kusur Cezası	25,0%	9,8%
Kaçakçılık Cezası	35,7%	2,2%
Vergi Ziyai Cezası	55,7%	16,1%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı-Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı'ndan temin edilen verilerden oluşturulmuştur.

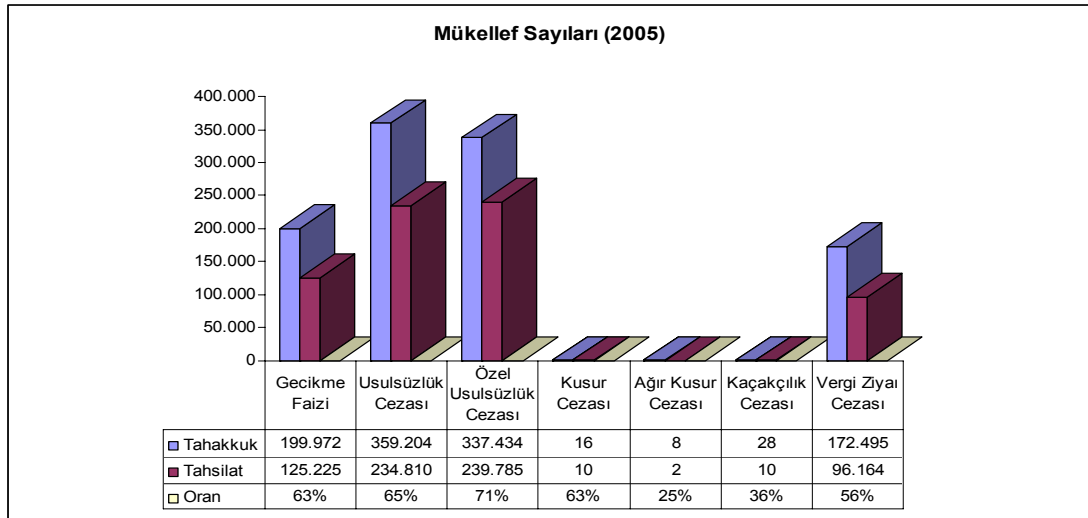
Vergi mükellefi bazında bakıldığında hakkında gecikme faizi tahakkuku bulunan vergi mükelleflerinin %62,6'sı gecikme faizini ödemektedirler. Usulsüzlük cezasında ödeme oranı %65,4, özel usulsüzlük cezasında %71,1 iken vergi ziyai cezasında ödeme oranı %55,7 olarak gerçekleşmiştir. Ancak tahsil edilen tutarlar yönünden baktığımızda ise özel usulsüzlük cezasında tahsilat oranı %56,2'ye, usulsüzlük cezasında %49,8'e ve vergi ziyai cezası ise %16,1'e gerilemektedir. 2005 yılında özel usulsüzlük cezası için 55.298.480 YTL, usulsüzlük cezası için 14.734.568,48 YTL ödeyen otomasyonlu vergi dairesi mükellefleri sadece 25.717.861,95 YTL vergi ziyai cezası ödemişlerdir. 2005 yılında 135.756,18 Milyon YTL olan genel bütçe gelirlerine otomasyonlu vergi dairelerince yapılan vergi ziyai cezası tahsilatının katkısı ancak onbinde 1,9 (% 0,019) seviyesinde gerçekleşebilmiştir.

Şekil 2.23 - 2005 Yılı Ceza Tahakkuk ve Tahsilat İşlemleri (OVD)



2005 yılı içerisinde gecikme faizi³³⁹ , usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için toplam 1.851.233 adet tahakkuk işlemi yapılmışken yapılan tahakkuk işleminin 1.110.288 adedi tahsilat ile sonuçlanmıştır. İşlem bazında otomasyonlu vergi dairelerinin %60'ının işlemi tamamladığını görmekteyiz. En yüksek işlem tamamlama oranı %74 ile özel usulsüzlük cezasında gerçekleşmişken, vergi ziyai cezasında işlem sonuçlandırma oranı %49 seviyesinde gerçekleşmiştir. Tahakkuk eden vergi ziyai cezasının sadece %16'sı tahsil edilebilmişken işlem sonuçlandırmada %49 orana çıkılması mükelleflerin nispeten düşük vergi ziyai cezalarını ödediğini göstermektedir. Gecikme faizlerinde tamamlanan işlem oranı %56 olarak gerçekleşmiştir. 6183 sayılı Kanun'un 47'nci maddesi gereğince vergi aslı ile ferilerinin orantılı olarak tahsil edilmesi gerekliliği göz önüne alındığında vergi aslının ferileri durumunda bulunan vergi cezası ile gecikme faizinin orantılı olarak tahsil edilmesi gerekmektedir. Bu durumda genel olarak vergi cezalarında bulunan tahsilat fiş sayılarının aynı zamanda gecikme faizine ilişkin sayılarda yer aldığını da kabul etmek gerekmektedir. Cezalı tahakkukları gecikme faizi tahakkuklarından çıkardığımız zaman 76.686 cezasız tahakkukun 65.173 adedinin tahsil edilmiş olduğu bunun da %85 oranına karşılık geldiği görülmektedir. Daha önce de değinildiği üzere bu durum uzlaşma ile sonuçlanan tarhiyatlardaki tahsilat oranının yüksek olduğunu ancak uzlaşmaya rağmen ödenmeyen gecikme faizlerinin de olduğunu ortaya koymaktadır.

Şekil 2.24 - 2005 Yılı Hakkında Cezalı İşlem Yapılan Mükellefler (OVD)



³³⁹ Vergi ziyai cezası, kusur cezası ve ağır kusur cezası ile ilgili tahakkuklarda gecikme faizinin de yer alması gerekmektedir. Bu nedenle sayılarda mükerrerlik olmaması açısından vergi cezalarına ilişkin fiş sayıları toplam rakamlarda ihmal edilmiştir.

2005 yılında 896.610 vergi mükellefi hakkında ceza tahakkuku yapılırken 599.820 vergi mükellefi ceza tahakkukları için ödemede bulunmuştur. Ödeme yapan vergi mükelleflerinin oranı %65 olarak gerçekleşmiştir. Haklarında özel usulsüzlük cezası kesilen ve tahakkuk eden vergi mükelleflerinin %71'i cezayı ödemiştir. Bu oran usulsüzlük cezasında %65 gecikme faizinde %63 ve vergi ziyai cezasında %56 olarak gerçekleşmiştir. Vergi ziyai cezasında %16 olan tahsilat oranına karşın %56 vergi mükellefinin vergi ziyai cezasını ödemesi düşük tutardaki vergi ziyai cezasının ödendiğini göstermektedir. Haklarında cezasız tahakkuk işlemi yapan 27.425 vergi mükellefinin tamamının ödeme yapmış olduğunu görmekteyiz. Bu durumda uzlaşma sonucunda vergi mükelleflerinin ödeme gayreti içerisinde olduğunu ancak uzlaşılan rakamların hepsinin ödenemediğini görmekteyiz.

2.4.2. 2006 Yılı Tahakkuk ve Tahsilatları

Tablo 2.31 - 2006 Yılında Otomasyonlu Vergi Dairelerinde Tahakkuk Eden Cezalar

(YTL)	Tahakkuk Fişi Sayısı	Mükellef Sayısı	Tahakkuk Tutarı (YTL)
Gecikme Faizi	225.873	144.764	24.280.296,59
Usulsüzlük Cezası	613.982	314.720	23.214.626,34
Özel Usulsüzlük Cezası	466.120	336.154	90.305.806,68
Kusur Cezası	49	25	2.018,72
Ağır Kusur Cezası	25	6	524,90
Kaçakçılık Cezası	9	7	1.697,08
Vergi Ziyai Cezası	130.743	78.829	42.147.325,13

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı-Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı

2006 yılında 729.741 mükellef hakkında cezai işlem yapıldığı ve kesinleştiği görülmektedir. 314.720 vergi mükellefi hakkında ortalama 74 YTL usulsüzlük cezası uygulanmıştır. Bu tutar 2005 yılında 82 YTL olarak oluşmuştur. 336.154 vergi mükellefine ise ortalama 269 YTL özel usulsüzlük cezası kesilmiştir, özel usulsüzlük cezalarında da ortalama bakımından önceki yıla göre düşüş görülmektedir (2005 Yılı-292 YTL). Aynı mükellefin birden fazla usulsüzlük cezası ile karşılaşma oranı 2,60 kattan 1,95 kata gerilemiştir. Aynı mükellefin özel usulsüzlük cezasına birden fazla karşılama oranı da 2006 yılında 1,46 kattan 1,38 kata gerilemiştir. 78.829 vergi mükellefine ise ortalama 534 YTL vergi ziyai cezası tahakkuk ettiğini görmekteyiz. Kusur, ağır kusur, kaçakçılık ve vergi ziyai cezası için toplam 130.826 adet tahakkuk fişi tanzim edilmişken gecikme faizi için 225.873 adet tahakkuk fişi tanzim edilmiştir. Bu durumda 95.047 adet tahakkuk fişinde gecikme faizi tahakkuk etmiş olmasına karşın vergi cezası tahakkuku yapılmamıştır. 2005 yılında cezasız gecikme faizi tahakkuku 27.425 mükellef ile sınırlı iken 2006 yılında bu sayının yaklaşık 3 kat

arttığını görmekteyiz. Bu durum mükelleflerin uzlaşma yolunu daha fazla tercih etmiş olduğunu göstermektedir.

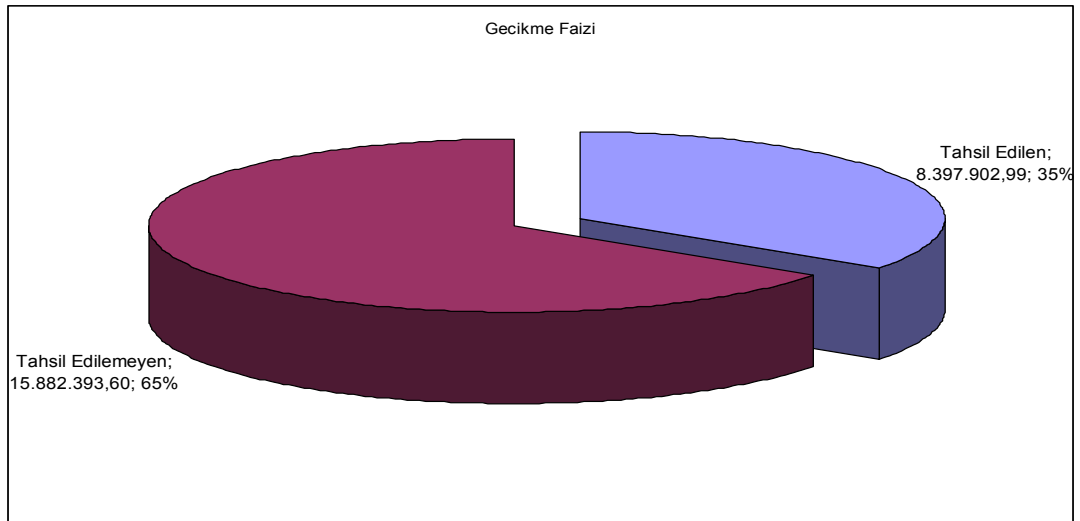
Tablo 2.32 - 2006 Yılında Otomasyonlu Vergi Dairelerince Tahsil Edilen Cezalar

(YTL)	Tahsilat Fişi Sayısı	Mükellef Sayısı	Tahsil Edilen
Gecikme Faizi	83.349	51.990	8.397.902,99
Usulsüzlük Cezası	359.698	202.263	12.089.767,20
Özel Usulsüzlük Cezası	329.441	228.490	49.290.710,20
Kusur Cezası	31	8	909,30
Ağır Kusur Cezası	20	3	336,28
Kaçakçılık Cezası	6	4	703,40
Vergi Ziyai Cezası	60.289	40.708	8.361.831,83

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı-Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı

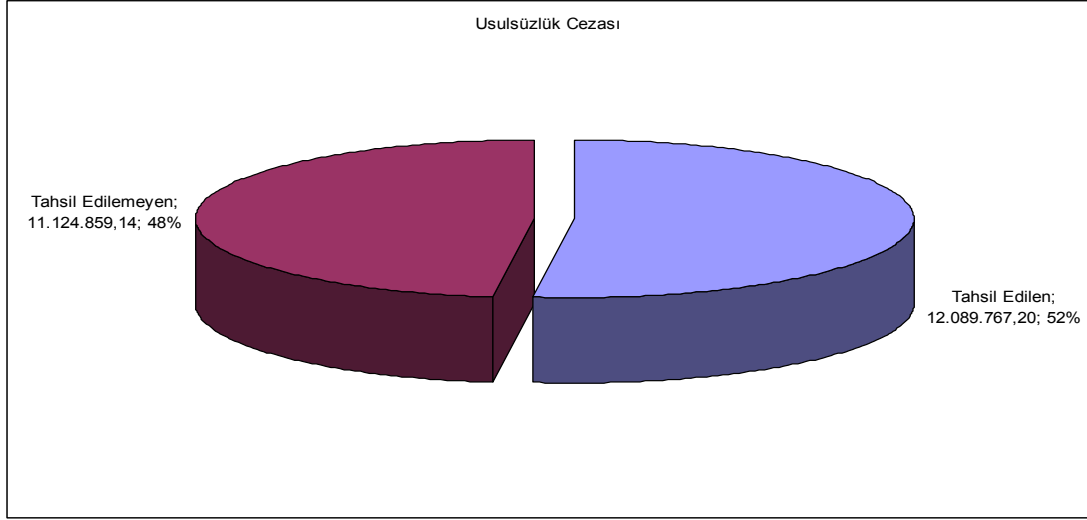
2006 yılında 471.476 mükellef hakkında kesinleşen vergi cezasını ödediği görülmektedir. 202.263 vergi mükellefi, ortalama 59,77 YTL usulsüzlük cezası ödemiştir. 228.490 vergi mükellefi ise ortalama 215,72 YTL özel usulsüzlük cezası ödemiştir. 40.708 vergi mükellefinin de ortalama 205,41 YTL vergi ziyai cezası ödediğini görmekteyiz. Kusur, ağır kusur, kaçakçılık ve vergi ziyai cezası için toplam 60.346 adet tahsilat fişi tanzim edilmişken gecikme faizi için 83.349 adet tahsilat fişi tanzim edilmiştir.

Şekil 2.25 - 2006 Yılı Gecikme Faizi Tahsilatı (OVD)



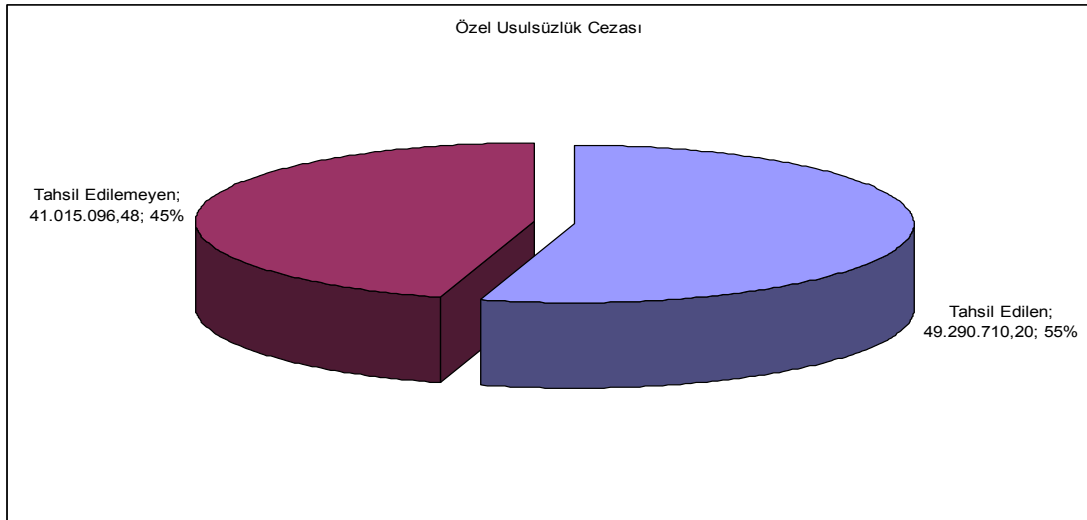
2006 yılı içerisinde otomasyonlu vergi daireleri bünyesinde 24.280.296,59 YTL gecikme faizi tahakkukuna karşın aynı yıl içerisinde tahsil edilen gecikme faizi tahakkuk eden tutarın %35'i seviyesinde 8.397.902,99 YTL ile sınırlı kalmıştır.

Şekil 2.26 - 2006 Yılı Usulsüzlük Cezası Tahsilatı (OVD)



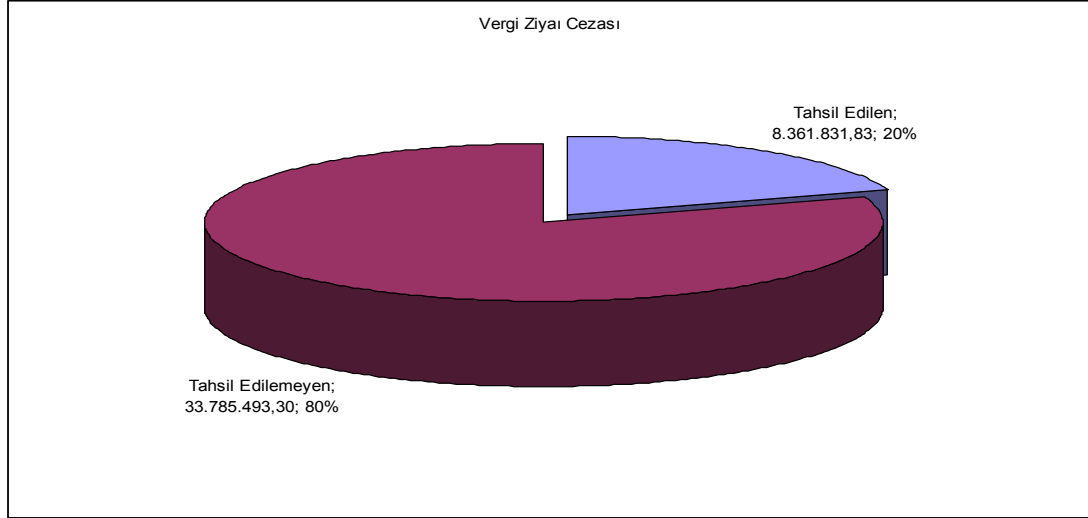
2006 yılı içerisinde otomasyonlu vergi daireleri bünyesinde 23.214.626,34 YTL usulsüzlük cezası tahakkuk etmiştir. Aynı yıl içerisinde 12.089.767,20 YTL usulsüzlük cezası tahsil edilmişken kesilen cezanın %48'i (11.124.859,14 YTL) tahsil edilememiştir.

Şekil 2.27 - 2006 Yılı Özel Usulsüzlük Cezası Tahsilatı (OVD)



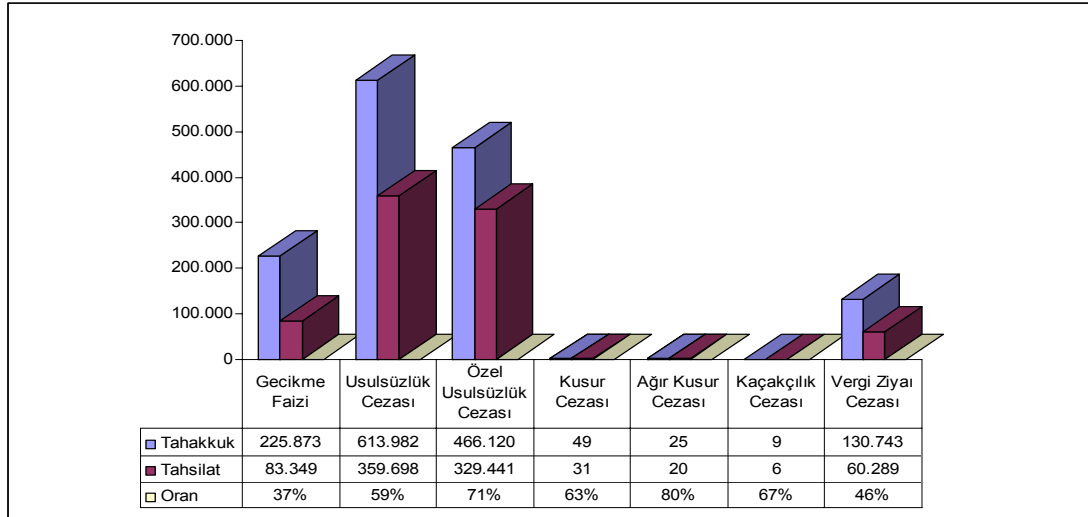
Tahakkuk eden 90.305.806,68 YTL'nin 49.290.710,20 YTL'sinin tahsil edilmesi ile cezalar yönünden en yüksek tahsilât oranı %55 ile özel usulsüzlük cezalarında gerçekleşmiştir.

Şekil 2.28 - 2006 Yılı Vergi Ziyai Cezası Tahsilatı (OVD)



Vergi ziyai cezası tahsilatı ceza tahsilat oranları içerisinde en düşük gerçekleşmeyi ortaya koymuştur. 2006 yılında tahakkuk eden 42.147.325,13 YTL vergi ziyai cezasının ancak %20'si yani 8.397.902,99 YTL'si tahsil edilebilmiştir.

Şekil 2.29 - 2006 Yılı Ceza Tahakkuk ve Tahsilat İşlemleri (OVD)

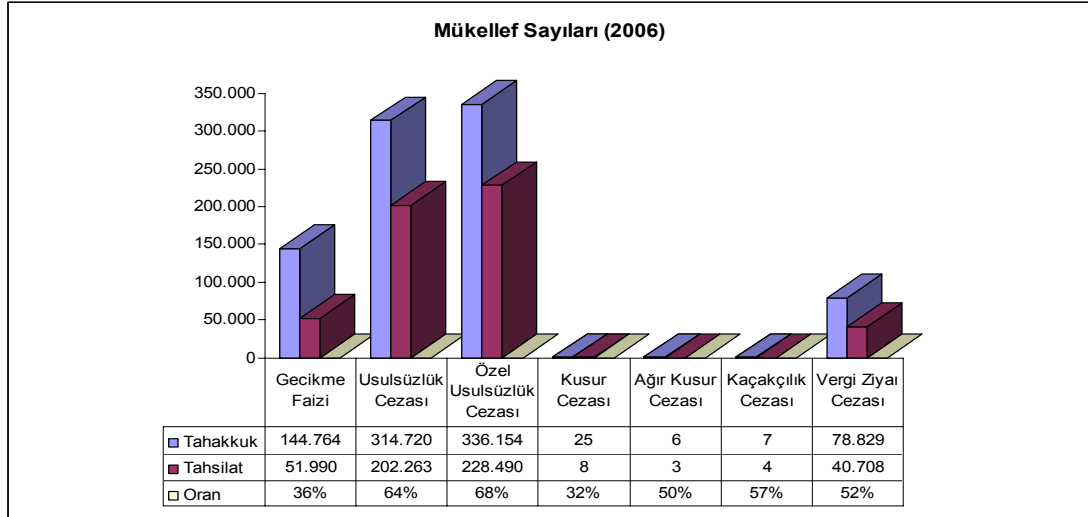


2006 yılı içerisinde gecikme faizi³⁴⁰, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için toplam 1.305.975 adet tahakkuk işlemi yapılmışken yapılan tahakkuk işleminin 772.488 adedi tahsilat ile sonuçlanmıştır. İşlem bazında otomasyonlu vergi

³⁴⁰ Vergi Ziyai Cezası, Kusur Cezası ve Ağır Kusur Cezası ile ilgili tahakkuklarda gecikme faizinin de yer alması gerekmektedir. Bu nedenle sayılarda mükerrerlik olmaması açısından vergi cezalarına ilişkin fiş sayıları toplam rakamlarda ihmal edilmiştir.

dairelerinin %59 işlemlerini tamamladığını görmekteyiz. En yüksek işlem tamamlama oranı %71 ile özel usulsüzlük cezasında gerçekleşmişken, vergi ziyai cezasında işlem sonuçlandırma oranı %46 seviyesinde gerçekleşmiştir. Tahakkuk eden vergi ziyai cezasının sadece %20'si tahsil edilebilmişken işlem sonuçlandırmada %46 orana çıkılması mükelleflerin nispeten düşük vergi ziyai cezalarını ödediğini göstermektedir. Gecikme faizlerinde tamamlanan işlem oranı %37'ye gerilemiştir. Cezalı tahakkukları gecikme faizi tahakkuklardan çıkardığımız zaman 95.047 cezasız tahakkukun 23.003 adedinin tahsil edilmiş olduğunu bunun da %24 oranına karşılık geldiğini görmekteyiz. 2006 yılında uzlaşma ile sonuçlanan tarhiyatlardaki tahsilat oranının önemli derecede düştüğü söylenebilir.

Şekil 2.30 - 2006 Yılı Hakkında Cezalı İşlem Yapılan Mükellefler (OVD)



2006 yılında 795.638 vergi mükellefi hakkında ceza tahakkuku yapılırken 482.743 vergi mükellefi ceza tahakkukları için ödemede bulunmuştur. Ödeme yapan vergi mükelleflerinin oranı %61 olarak gerçekleşmiştir. Haklarında özel usulsüzlük cezası kesilen ve tahakkuk eden vergi mükelleflerinin %68'i cezayı ödemiştir. Bu oran usulsüzlük cezasında %64, gecikme faizinde %36 ve vergi ziyai cezasında %52 olarak gerçekleşmiştir. Vergi ziyai cezasında %20 olan tahsilat oranına karşın vergi mükellefinin %52'sinin vergi ziyai cezasını ödemesi düşük tutardaki vergi ziyai cezasının ödendiğini göstermektedir. Haklarında cezasız tahakkuk işlemi yapılan 65.897 vergi mükellefinin sadece %17'sinin (11.267 kişi) ödeme yapmış olduğunu görmekteyiz. Bu durumda vergi mükelleflerinin uzlaşma sonucunda da ödeme gayretini önemli ölçüde yitirdiği söylenebilir.

2.4.3. 2005 ve 2006 Yılı Vergi Ceza Tahakkuk ve Tahsilatlarının Karşılaştırılması

Yukarıda da değinildiği üzere 2005 yılı sonu itibariyle otomasyonlu vergi dairesi sayısı 322 iken 2006 yılında tüm bağımsız vergi daireleri otomasyon kapsamına alınarak otomasyonlu vergi dairesi sayısı 448'e çıkmıştır. Aşağıdaki tabloların değerlendirilmesinde bu husus dikkate alınacaktır.

2.4.3.1. İşlem Sayıları Bakımından

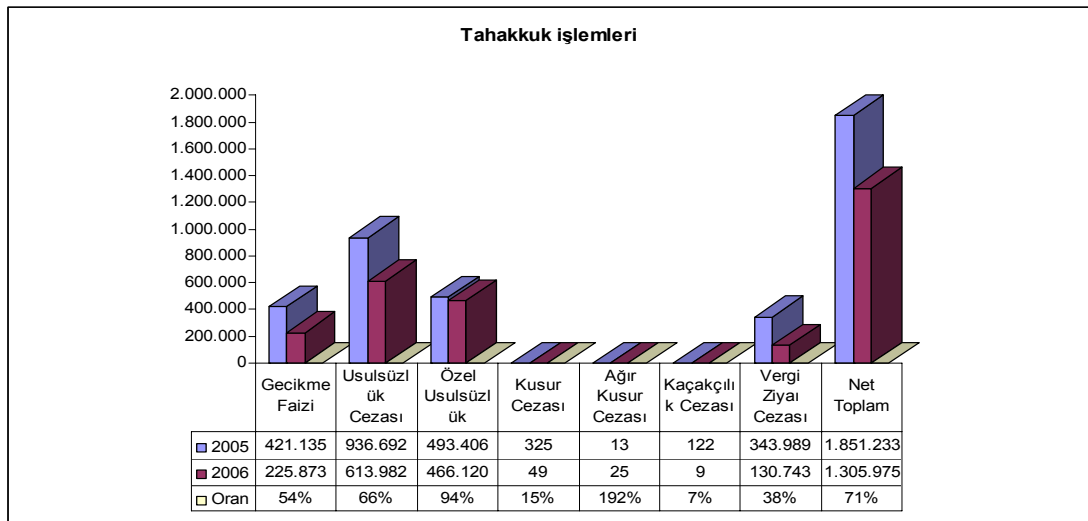
Tablo 2.33 - Ceza ile İlgili Tahakkuk Fişi ve Tahsilat Fişi Sayıları (OVD)

Adet	2005			2006		
	Tahakkuk	Tahsilat	Oran	Tahakkuk	Tahsilat	Oran
Gecikme Faizi	421.135	234.365	56%	225.873	83.349	37%
Usulsüzlük Cezası	936.692	513.007	55%	613.982	359.698	59%
Özel Usulsüzlük Cezası	493.406	362.916	74%	466.120	329.441	71%
Kusur Cezası	325	320	98%	49	31	63%
Ağır Kusur Cezası	13	3	23%	25	20	80%
Kaçakçılık Cezası	122	15	12%	9	6	67%
Vergi Ziyası Cezası	343.989	168.854	49%	130.743	60.289	46%
Net İşlem Sayısı	1.851.233	1.110.288	49%	1.305.975	772.488	46%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı-Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı'ndan alınan verilerden yararlanılarak oluşturulmuştur.

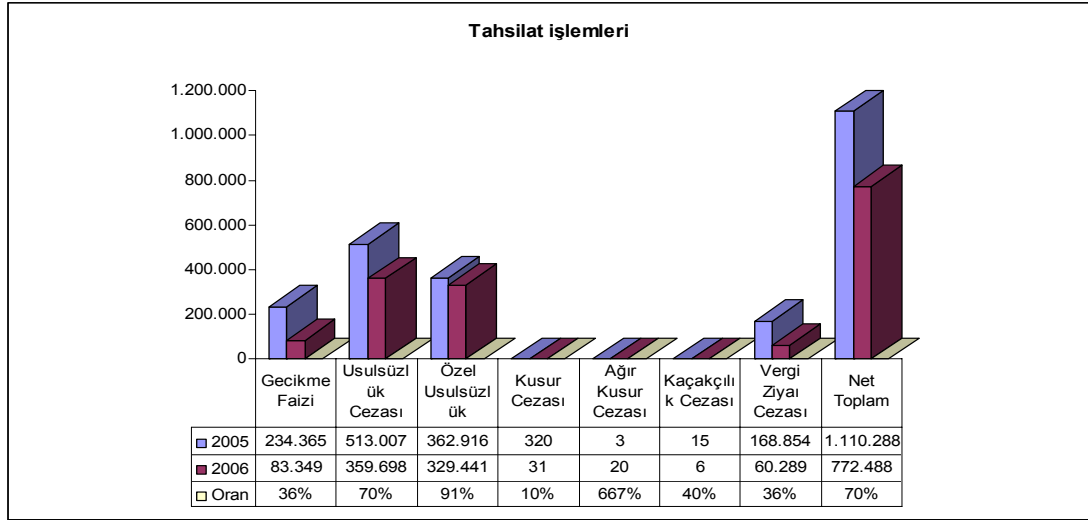
2005 yılında toplam 1.851.233 adet net tahakkuk işlemi yapılmışken bu sayı 2006 yılında 545.258 adet azalarak 1.305.975 adede düşmüştür. Tahsilat ile sonuçlanan tahakkuk işlemi 2005 yılında %49 iken 2006 yılında %46'ya gerilemiştir.

Şekil 2.31 - 2005 ve 2006 Yılı Ceza Tahakkuk İşlemleri (OVD)



Yukarıdaki grafikten de görüleceği üzere 2006 yılında tahakkuk işlemleri 2005 yılının gerisine düşmüştür. Net tahakkuk işlemleri 2006 yılında 448 vergi dairesinden veri gelmesine rağmen 2005 yılının %71'i seviyesinde gerçekleşebilmiştir. Kusur cezası, ağır kusur cezası ve kaçakçılık cezası gibi 2005 ve 2006 yılları için istisnai cezaları bir kenara bıraktığımızda genel olarak tahakkuk eden ceza sayısında önemli bir düşme görmekteyiz.

Şekil 2.32 - 2005 ve 2006 Yılı Ceza Tahsil İşlemleri (OVD)



Tahakkuk işlemlerinde olduğu gibi tahsilat işlemlerinde de 2006 yılı 2005 yılının gerisine düşmüştür.

2.4.3.2. Mükellef Sayıları Bakımından

Tablo 2.34 - Cezaya Muhatap Olan Mükellef Sayıları (OVD)

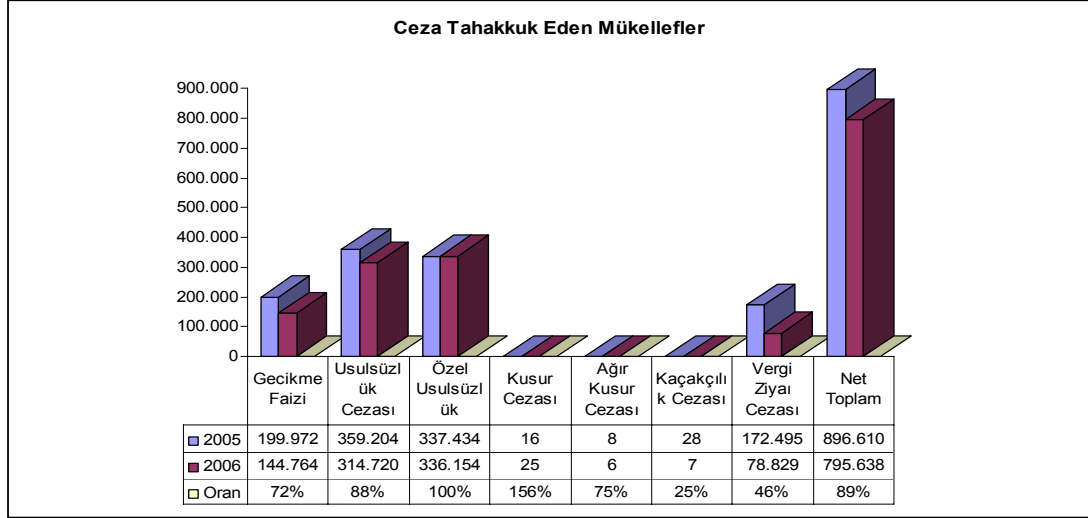
Kişi	2005			2006		
	Tahakkuk	Tahsilat	Oran	Tahakkuk	Tahsilat	Oran
Gecikme Faizi	199.972	125.225	63%	144.764	51.990	36%
Usulsüzlük Cezası	359.204	234.810	65%	314.720	202.263	64%
Özel Usulsüzlük Cezası	337.434	239.785	71%	336.154	228.490	68%
Kusur Cezası	16	10	63%	25	8	32%
Ağır Kusur Cezası	8	2	25%	6	3	50%
Kaçakçılık Cezası	28	10	36%	7	4	57%
Vergi Ziyayı Cezası	172.495	96.164	56%	78.829	40.708	52%
Net Mükellef Sayısı	896.610	599.820	67%	795.638	482.743	61%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı-Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı'ndan alınan verilerden yararlanılarak oluşturulmuştur.

2005 yılında toplam 896.610 mükellef hakkında tahakkuk işlemi yapılmışken bu sayı 2006 yılında 100.972 kişi azalarak 795.638 kişiye düşmüştür. 2005 yılında

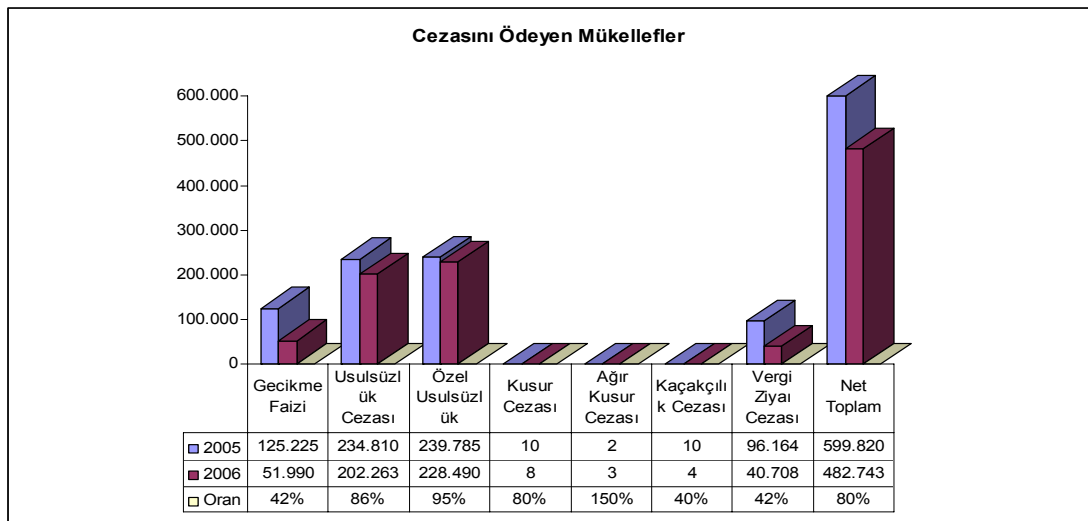
hakkında ceza tahakkuku yapılan vergi mükelleflerinin %67'si ödemede bulunurken 2006 yılında bu oran %61'e gerilemiştir. En önemli düşüş gecikme faizinde yaşanmıştır. Cezalarda oranının hemen hemen korunmuş olması uzlaşan mükelleflerin ödeme zafiyetine düştüğünü göstermektedir.

Şekil 2.33 - 2005-2006 Yıllarında Cezaya Muhatap Olan Mükellefler (OVD)



Otomasyonlu vergi dairelerinde cezaya muhatap olan vergi mükellefi sayısı 2006 yılında 2005 yılının %89'u kadar olmuştur. Özel usulsüzlük cezalarında muhatap olan vergi mükellefi sayısında ise hemen hemen bir değişiklik olmamıştır.

Şekil 2.34 - 2005-2006 Yıllarında Cezasını Ödeyen Mükellefler (OVD)



2006 yılında vergi mükelleflerinin ceza ödeme konusundaki yaklaşımları %20 azalmıştır.2006 yılında gecikme faizi ve vergi ziyayı cezası ödeyen mükellef sayısında ise %58 azalış meydana gelmiş ve 2005 yılının %42'si seviyesinde kalmıştır. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını ödeyen mükellef sayılarında da azalma meydana gelmiştir.

2.4.3.3. Ekonomik Boyut Açısından

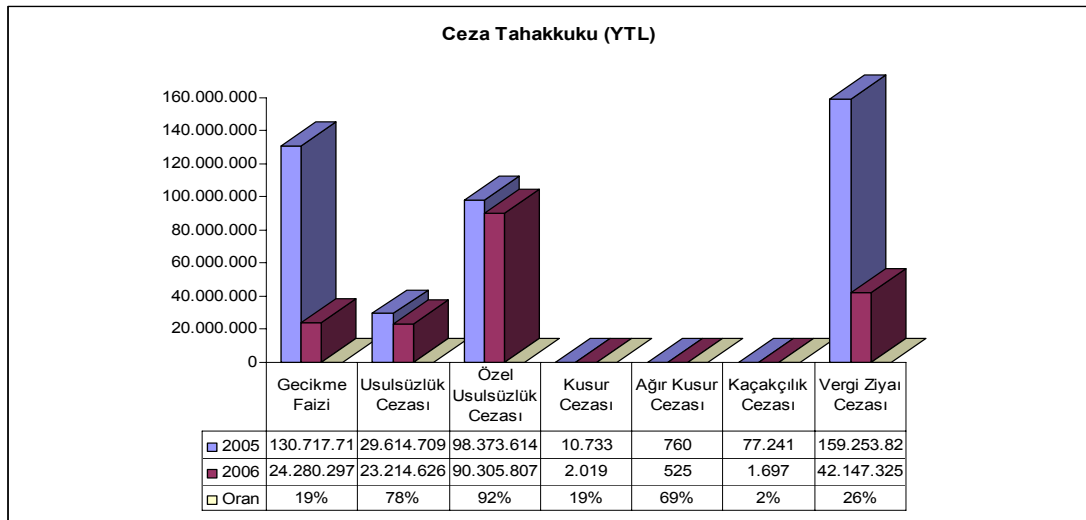
Tablo 2.35 - 2005 ve 2006 Ceza Tahakkuk ve Tahsilatları (OVD)

YTL	2005			2006		
	Tahakkuk	Tahsilat	Oran	Tahakkuk	Tahsilat	Oran
Gecikme Faizi	130.717.714	77.346.079	59%	24.280.297	8.397.903	35%
Usulsüzlük Cezası	29.614.709	14.734.568	50%	23.214.626	12.089.767	52%
Özel Usulsüzlük Cezası	98.373.614	55.298.480	56%	90.305.807	49.290.710	55%
Kusur Cezası	10.733	10.596	99%	2.019	909	45%
Ağır Kusur Cezası	760	75	10%	525	336	64%
Kaçakçılık Cezası	77.241	1.666	2%	1.697	703	41%
Vergi Ziyayı Cezası	159.253.825	25.717.862	16%	42.147.325	8.361.832	20%
Toplam	418.048.596	173.109.326	41%	179.952.295	78.142.161	43%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı-Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı'ndan alınan verilerden yararlanılarak oluşturulmuştur

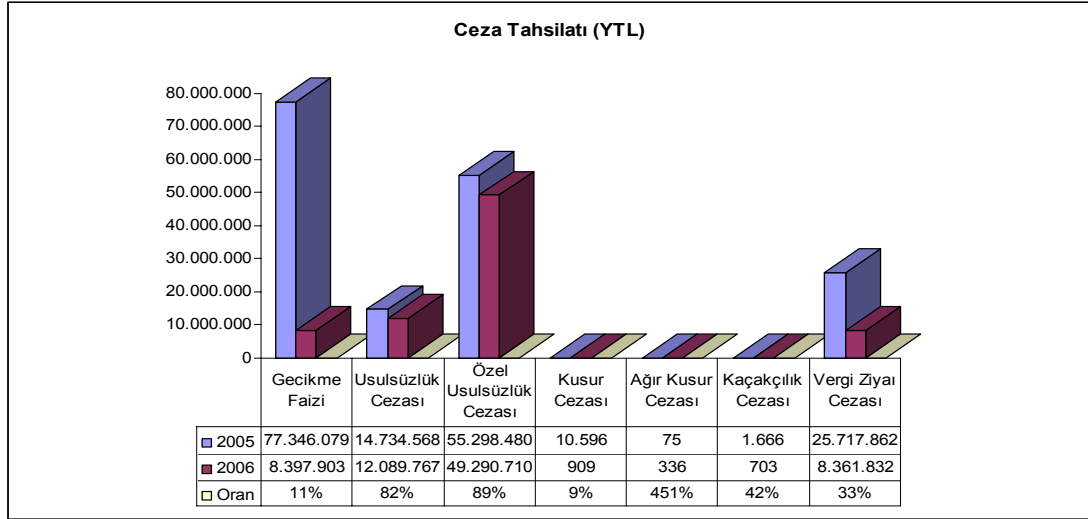
2005 yılında 418.048.596 YTL olan toplam ceza tahakkuku 2006 yılında 179.952.295 YTL'ye gerilemiştir. Diğer taraftan otomasyonlu vergi dairelerince 2005 yılında 173.109.326 YTL tahsilat yapılabilmişken 2006 yılında tahsilat 78.142.161 YTL'ye gerilemiştir. 2006 yılında bir önceki yıla göre ceza tahakkukunda %57 tahsilatında ise %55 gerileme meydana gelmiştir.

Şekil 2.35 - 2005 ve 2006 Yılında Tahakkuk Eden Cezalar (OVD)



2006 yılında tahakkuk eden gecikme faizi 2005 yılının ancak %19'u seviyesinde meydana gelmiştir. Bu kadar yüksek düşüş yapılan tahakkukların daha yakın dönemlere ilişkin olmasına ve gecikme zammı oranlarının kademeli olarak aylık %2,5 seviyesine gerilemesi ile izah edilebilir. Vergi ziyai cezasındaki tahakkuk düşüşü de 20.10.2005 tarihli ve 25972 sayılı resmi gazetede yayımlanan³⁴¹ Anayasa Mahkemesi'nin vergi ziyai cezasında gecikme faizinin yarısının da eklenmesi suretiyle yapılan hesaplama ile ilişkin VUK'un 344/2'nci maddesindeki hükmün iptali yönündeki kararı ile açıklanabilir. 2006 yılında usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında %9,8 artış olmasına karşın tahakkuk eden özel usulsüzlük cezası %8, usulsüzlük cezası ise %22 oranında azalmıştır.

Şekil 2.36 - 2005 ve 2006 Yıllarında Tahsil Edilen Cezalar



2006 yılında gecikme faizi tahsilatları 2005 yılının ancak %11'i seviyesinde gerçekleşmiştir. Vergi ziyai cezasının önceki yıla göre tahsilatı ise %67 gerileyerek ancak 8.361.832 YTL olarak gerçekleşebilmiştir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tahsilatında da gerileme ortaya çıkmıştır. 2005 yılında vergi idaresi tarafından gecikme faizi dahil 173.109.326 YTL tahsilat yapılabilmişken 2006 yılında tahsilat %55 gerileyerek ancak 78.142.161 YTL seviyesinde gerçekleşebilmiştir.

³⁴¹ Anayasa Mahkemesi Kararı, E:2001/3, K:2005/4, T: 06.01.2005, <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K2005/K2005-04.htm>, Erişim:15.04.2008.

2.5. Denetim Çalışmaları

Denetim, çağdaş hukuk devleti tanımı içinde çok duyarlı bir alandır. Birey hak ve özgürlüklerini merkez alan ve bunları geliştirmeyi benimsemiş olan çağdaş hukuk devletinde gerçek ve tüzel kişilerin hukuk kurallarına uyup uymadıklarının denetimi sisteminin sürekliliği ve sağlığı açısından yaşamsal önemdedir. “Duyarlılık” ve “Yaşamsal Önem” kavramları denetimde bir arada gözetilmesi gereken kavramlardır. Duyarlılık; gerçek ve tüzel kişiler üzerinde denetimi gerçekleştirecek taraf bakımından gözetilmesi ve dikkat edilmesi gereken bir durumdur. Yaşamsal önem ise; çağdaş hukuk devleti sisteminin tüm kurumlarının sağlıklı işlemesi ve yaşaması bakımından denetimin gerekliliğine işaret eden bir kavramdır³⁴².

Vergi incelemesi, vergi kaçığının önlenmesi, vergiyi ödeyenle ödemeyen arasındaki haksız rekabetin giderilmesi, vergi gelirlerinin yasama organının iradesine uygun olarak toplanması suretiyle ekonomik istikrarın sağlanması ve kanunların gereği yerine getirilirken Devlet’in otoritesinin korunmasını sağlar³⁴³.

Kayıt dışı ekonomi, vergi adaleti açısından bir tehdit unsuru oluşturmaktadır. Bunun için kayıt dışı ekonomi ile ilgili çalışmalarda diğer öğelerin yanında vergi adaleti de dikkate alınmalıdır. Türkiye’de kayıt dışı ekonominin varlığı vergi adaletinin sağlanmasını engellemektedir³⁴⁴. Vergilemede adalet ilkesini zedeleyen illegal faktörler vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı istihdam olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi kaçakçılığı vergi mevzuatının karmaşıklığı, sıkça çıkarılan vergi afları, vergi yükünün yüksek ve adaletsiz dağılımı, toplanan vergilerin iyi kullanılamaması, menkul kıymetlerin hamiline yazılı olması, vergi denetiminin yetersiz ve vergi sisteminin yeterli otokontrol mekanizmalarından yoksun olması ve nihayet vergi bilinci ve kültürünün oluşturulamaması gibi nedenlerden kaynaklanmaktadır³⁴⁵.

³⁴² Ahmet EROL, “Vergi İdaresinin Mükellefi Denetlemesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 41, Mayıs 2007, s.167.

³⁴³ Bekir BAYKARA, “Vergi İncelemesi”, **Vergi Dünyası**, Yıl 27, Sayı 313, Eylül 2007, s.19.

³⁴⁴ Fatih DEYNELİ, “Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi ve OECD Ülkeleri ile Karşılaştırmalı Analizi”, **Mali Pusula**, Sayı:24, Aralık 2006, s.164.

³⁴⁵ İlhami SÖYLER, “Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Analizi”, **Vergi Sorunları**, Sayı 209, Şubat 2006, s.40.

Kayıt dışı ekonomi ile mücadelede en önemli görevi yerine getirecek olan Gelir İdaresi Başkanlığı kadrosunda yer alan inceleme elemanlarının sayısı aşağıdaki gibidir³⁴⁶.

Tablo 2.36 - Gelir İdaresi Başkanlığına Bağlı Denetim Kadrosu

Gelir İdaresi Başkanlığına Bağlı İnceleme Elemanı	Kişi
Gelirler Başkontrolörü	197
Gelirler Kontrolörü	93
Stj. Gelirler Kontrolörü	36
Vergi Dairesi Müdürü	408
Vergi Denetmeni	1768
Vergi Denetmen Yardımcısı	907
Toplam	3409

Kaynak: 2006 yılı faaliyet raporu

Mayıs 2007 itibariyle³⁴⁷ denetim kadrolarının durumu ise aşağıdaki gibidir:

Tablo 2.37 - Maliye Bakanlığı Denetim Kadrosu (Mayıs 2007)

	Dolu		Boş		Toplam
	Kadro	Oran	Kadro	Oran	Kadro
Bakana Bağlı :	403	24,91%	1.215	75,09%	1.618
- Maliye Müfettişi*	114	24,41%	353	75,59%	467
- Hesap Uzmanı*	289	25,11%	862	74,89%	1.151
Gelir İdaresi Başkanlığına Bağlı :	3.170	37,74%	5.230	62,26%	8.400
- Gelirler Kontrolörü	338	37,56%	562	62,44%	900
- Vergi Denetmeni	2.832	37,76%	4.668	62,24%	7.500
Genel Toplam :	3.573	35,67%	6.445	64,33%	10.018

Kaynak- Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Sitesi-www.gib.gov.tr

Tablodan da açıkça görüleceği üzere Maliye Bakanlığı'nın denetim kadrolarının %64,33'ü boş iken maliye müfettişi ve hesap uzmanlarında boş kadro oranı %75'e kadar yükselmektedir.

³⁴⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı-2006 Yılı Faaliyet Raporu, s. 65.

³⁴⁷ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_51.xls Erişim: 07.03.2008

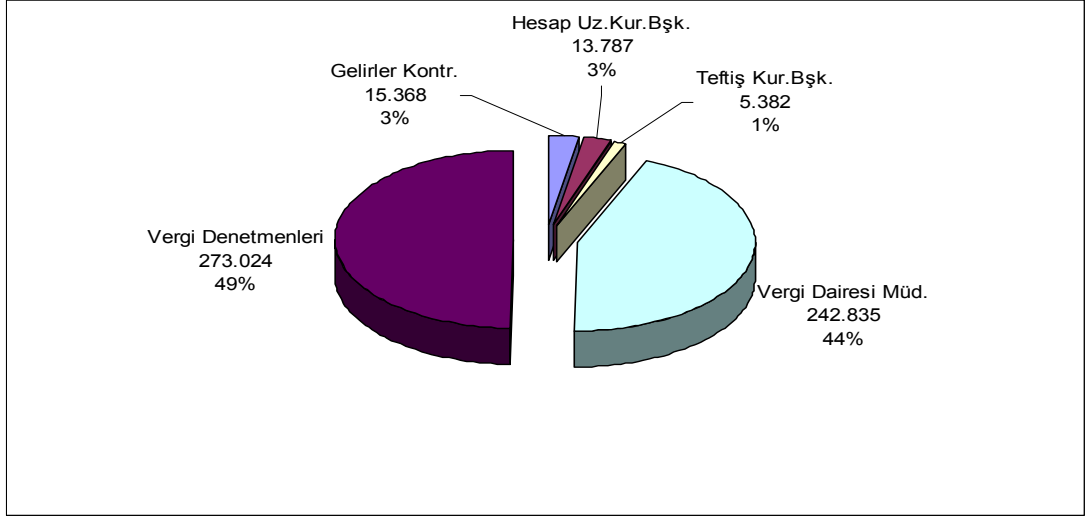
Tablo 2.38 - Vergi İnceleme Sonuçları (YTL)

Yıl	Birim	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah	Matrah Farkı	Birim Matrah Farkı
2002	Gelirler Kontr.	3.078	6.806.929.429	3.605.275.778	1.171.305
	Hesap Uz.Kur.Bşk.	1.709	1.256.001.304	2.178.525.931	1.274.737
	Teftiş Kur.Bşk.	3.109	106.857.163	88.630.031	28.508
	Vergi Dairesi Müd.	48.484	477.592.948	295.148.552	6.088
	Vergi Denetmenleri	56.864	5.216.011.211	1.803.750.356	31.720
Toplam 2002		113.244	13.863.392.055	7.971.330.648	70.391
2003	Gelirler Kontr.	2.682	10.955.223.073	5.212.493.300	1.943.510
	Hesap Uz.Kur.Bşk.	1.241	4.518.510.330	9.649.903.504	7.775.909
	Teftiş Kur.Bşk.	1.917	347.946.563	117.195.151	61.135
	Vergi Dairesi Müd.	14.525	1.041.732.512	545.655.543	37.567
	Vergi Denetmenleri	47.886	8.699.782.793	3.309.729.644	69.117
Toplam 2003		68.251	25.563.195.271	18.834.977.142	275.966
2004	Gelirler Kontr.	2.251	3.360.258.119	5.713.052.507	2.538.006
	Hesap Uz.Kur.Bşk.	2.494	6.139.712.986	8.999.706.865	3.608.543
	Teftiş Kur.Bşk.	219	19.154.936	15.350.867	70.095
	Vergi Dairesi Müd.	98.625	1.406.159.430	1.148.190.885	11.642
	Vergi Denetmenleri	50.292	11.198.767.276	2.836.615.496	56.403
Toplam 2004		153.881	22.124.052.747	18.712.916.620	121.606
2005	Gelirler Kontr.	3.943	9.748.973.841	30.233.862.613	7.667.731
	Hesap Uz.Kur.Bşk.	3.078	8.513.856.830	5.592.837.186	1.817.036
	Teftiş Kur.Bşk.	47	3.630.946	4.640.211	98.728
	Vergi Dairesi Müd.	46.810	724.999.648	159.451.255	3.406
	Vergi Denetmenleri	50.700	13.557.005.952	2.724.562.900	53.739
Toplam 2005		104.578	32.548.467.217	38.715.354.165	370.206
2006	Gelirler Kontr.	3.414	19.747.548.207	37.200.280.934	10.896.392
	Hesap Uz.Kur.Bşk.	5.265	12.367.971.680	5.753.270.900	1.092.739
	Teftiş Kur.Bşk.	90	33.578.690	41.712.434	463.471
	Vergi Dairesi Müd.	34.391	1.011.803.514	211.570.475	6.152
	Vergi Denetmenleri	67.282	13.635.736.589	4.212.648.670	62.612
Toplam 2006		110.442	46.796.638.680	47.419.483.413	429.361
Genel Toplam		550.396	140.895.745.970	131.654.061.988	239.199

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı- 2006 Yılı Faaliyet Raporu, s.95

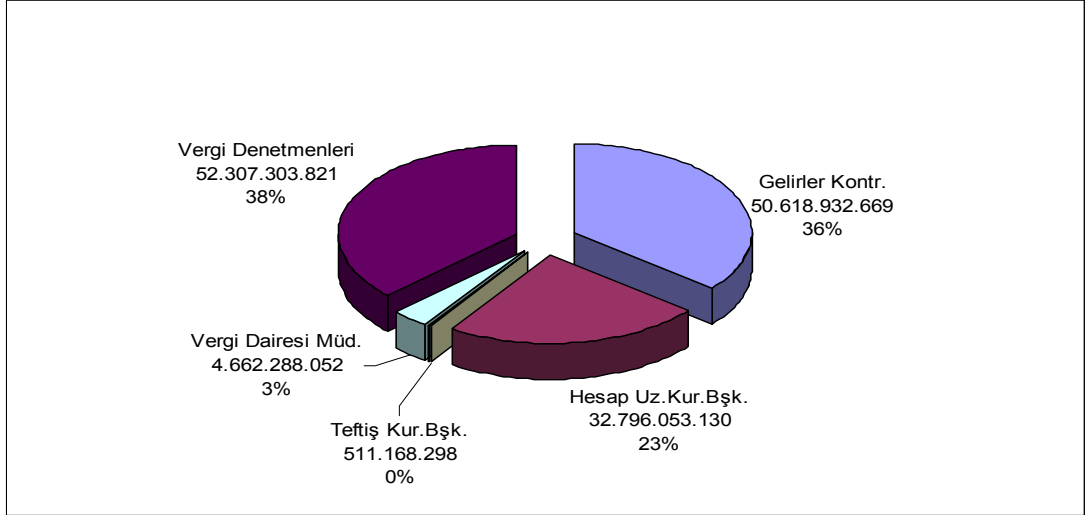
Kısıtlı kadrolara rağmen 2002—2006 dönemini kapsayan 5 yıllık süre içerisinde inceleme elemanlarınca 550.396 adet inceleme yapılmıştır.

Şekil 2.37 - 2002–2006 Yılları Vergi İnceleme Sayıları



İncelemelerin %49'u vergi denetmenlerince gerçekleştirilmiş olup 5 yıllık süre içerisinde 273.024 inceleme sonuçlandırmışlardır. Vergi dairesi müdürleri ise 242.835 inceleme ile 5 yıllık incelemenin %44'ünü sonuçlandırmışlardır.

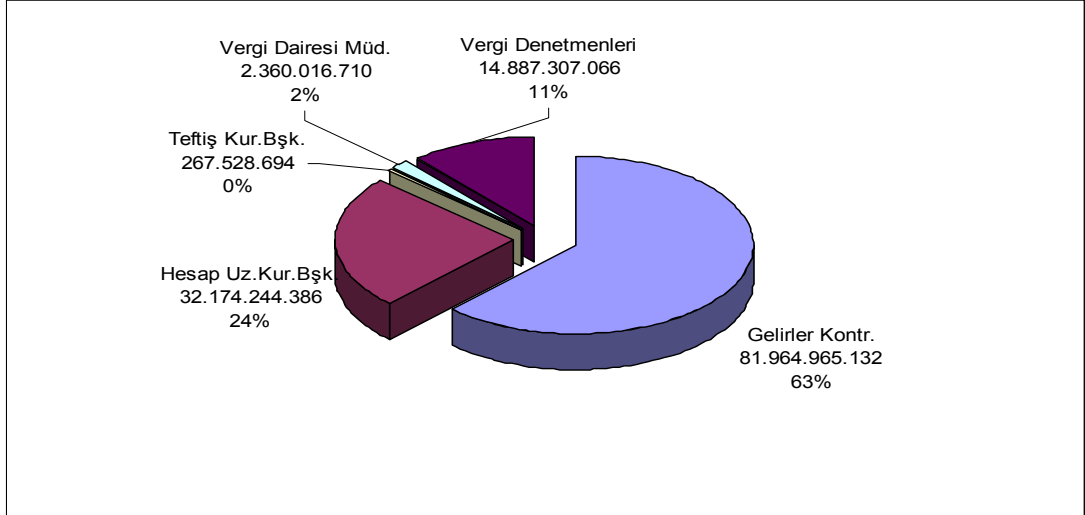
Şekil 2.38 - 2002-2006 Yıllarında İncelenen Toplam Matrah



2002–2006 yılları arasında 140.895.745.970 YTL beyan edilen vergi matrahı incelenmiştir. Vergi matrahlarının %38'i vergi denetmenleri tarafından incelenirken Matrahın %36'sı gelirler kontrolörleri, %23'ü ise hesap uzmanları tarafından incelenmiştir. Gelirler kontrolörleri inceleme başına ortalama 3.293.788 YTL'lik matrah incelemesi yaparken, hesap uzmanları 2.378.766 YTL, vergi denetmenleri ise 191.585 YTL'lik matrahları incelemiştir. Gelirler kontrolörleri ile hesap uzmanları

yüksek gelir gruplarını, vergi denetmenleri orta gelir gruplarını, vergi dairesi müdürlerinin ise ortalama 19.199 YTL'lik matrah ile düşük gelir gruplarını incelediği görülmektedir.

Şekil 2.39 - 2002-2006 Yıllarında Bulunan Matrah Farkları



Yapılan incelemeler sonucunda 5 yıl içerisinde 131.654.061.988 YTL matrah farkı tespit edilmiştir. Yapılan tespitin %63'ü 81.964.965.132 YTL ile gelirler kontrolörleri, %24'ü hesap uzmanları, %11'i ise vergi denetmenleri tarafından yapılmıştır. Gelirler kontrolörleri inceleme başına 5.333.483 YTL matrah farkı tespit ederken, hesap uzmanları 2.333.665 YTL, maliye müfettişleri 49.708 YTL, vergi denetmenleri 54.527 YTL, vergi dairesi müdürleri ise 9.719 YTL matrah farkı tespitinde bulunmuşlardır.

Vergi inceleme elemanları incelemelerini, kanuni uygulamaları esas almakla birlikte, mükelleflere tanınan hakların doğru uygulanıp uygulanmadığı, muhasebe sisteminde hatalar olup olmadığı, istisna ve muafiyetlerin yerinde olup olmadığı vb. geniş bir vergi külliyatı çerçevesinde gerçekleştireceklerdir. Ancak yetkileri sadece bu hukuksal düzenlemelerin doğru, yanlış ve yerinde olup olmadığını denetlemek ve hatalı, yanlış, kanuna aykırı gördükleri uygulamaları tespit edip gereğini re'sen veya ikmalen vergi tarhiyatı şeklinde ve gerekli cezaları uygulamakla sınırlıdır³⁴⁸.

³⁴⁸ Özgür BİYAN, "Vergi İnceleme Elemanlarının Takdir Yetkileri ve Sınırları", **Mali Pusula**, Sayı:15, Mart 2006, s.85.

Vergi hukuku kavramı yerine zaman zaman kullanılan vergi sistemi kavramı, vergi hukuku kavramını karşılayamamaktadır³⁴⁹. Vergi hukuku yazılı vergi kanunu metinleri ile sınırlı tutulamaz. Örneğin, vergi hukukunda vergiyi doğuran olayda muvazaa bulunursa; öncelikli görünürdeki işlem yok sayılacak, görünürdeki işlem üzerinden yapılan vergilemeler düzeltilecek, sonrasında gizli işlem vergiye tabi tutulacaktır³⁵⁰. Bu vergi sisteminin değil vergi hukukunun bir sonucudur. Ancak son zamanlarda gelir idaresinin hızlı hareket etme gayesi ile vergi kanunlarını devlet lehine farklı yorumladığı, vergi kanunları haricinde hukuk sisteminin temel kurallarını çok önemsemediği görülmektedir. Denetimin sonuçlarına uzlaşma konusunda ayrıca değinilecektir.

2.6. Uzlaşma İşlemleri

Gelir İdaresi Başkanlığı (2004 ve öncesi Gelirler Genel Müdürlüğü) yıllık faaliyet raporlarında uzlaşma ile ilgili olarak istatistiklerde il bazında detay vermiştir. 2002–2006 yıllarına ilişkin faaliyet raporlarından derlenen bu bilgilerin derli toplu sunumu açısından illere ilişkin veriler sosyal, ekonomik ve kültürel benzerlikleri de ifade eden coğrafi bölgelerimiz bazında birleştirilmiştir. Bu yöntem ile veri karmaşasının en aza indirilmesi amaçlanmıştır. Bazı illerimizin birden fazla coğrafi bölgemiz içerisinde sınırları bulunmaktadır. Bu nedenle iller, il merkezlerinin bulunduğu bölge içerisinde değerlendirilmiştir. Bölge olarak “Merkez” kavramı merkezi uzlaşma komisyonlarının çalışmalarını ifade etmektedir. Bu çerçevede;

Akdeniz Bölgesi: Adana, Antalya, Burdur, Hatay, Isparta, Kahramanmaraş, Mersin, Osmaniye; Doğu Anadolu Bölgesi: Ağrı, Ardahan, Bingöl, Bitlis, Elazığ, Erzincan, Erzurum, Hakkari, Iğdır, Kars, Malatya, Muş, Tunceli, Van; Ege Bölgesi: Afyonkarahisar, Aydın, Denizli, İzmir, Kütahya, Manisa, Muğla, Uşak; Güneydoğu Anadolu Bölgesi: Adıyaman, Batman, Diyarbakır, Gaziantep, Kilis, Mardin, Siirt, Şanlıurfa, Şırnak; İç Anadolu Bölgesi: Aksaray, Ankara, Çankırı, Eskişehir, Karaman, Kayseri, Kırıkkale, Kırşehir, Konya, Nevşehir, Niğde, Sivas, Yozgat; Karadeniz Bölgesi: Amasya, Artvin, Bartın, Bayburt, Bolu, Çorum, Düzce, Giresun, Gümüşhane, Karabük, Kastamonu, Ordu, Rize, Samsun, Sinop, Tokat, Trabzon,

³⁴⁹ M. Kamil MUTLUER, **Vergi Özel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 168, İstanbul 2007, s.13.

³⁵⁰ Habil İŞLER, “Vergi Hukukunda Muvazaa Ve Peçeleme”, **Mali Pusula**, Sayı:34, Ekim 2007, s.65.

Zonguldak; Marmara Bölgesi: Balıkesir, Bilecik, Bursa, Çanakkale, Edirne, İstanbul, Kırklareli, Kocaeli, Sakarya, Tekirdağ, Yalova illerine ilişkin verileri kapsamaktadır.

Faaliyet raporları doğrultusunda 2002–2006 yılları arasında mahalli denetim elemanlarınca yapılan incelemelerle ilgili tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları ile tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarında uzlaşmaya konu olan ve uzlaşılan dosya sayılarına ilişkin toplam bilgiler aşağıdaki gibidir:

Tablo 2.39 - Toplam Uzlaşma Sayıları

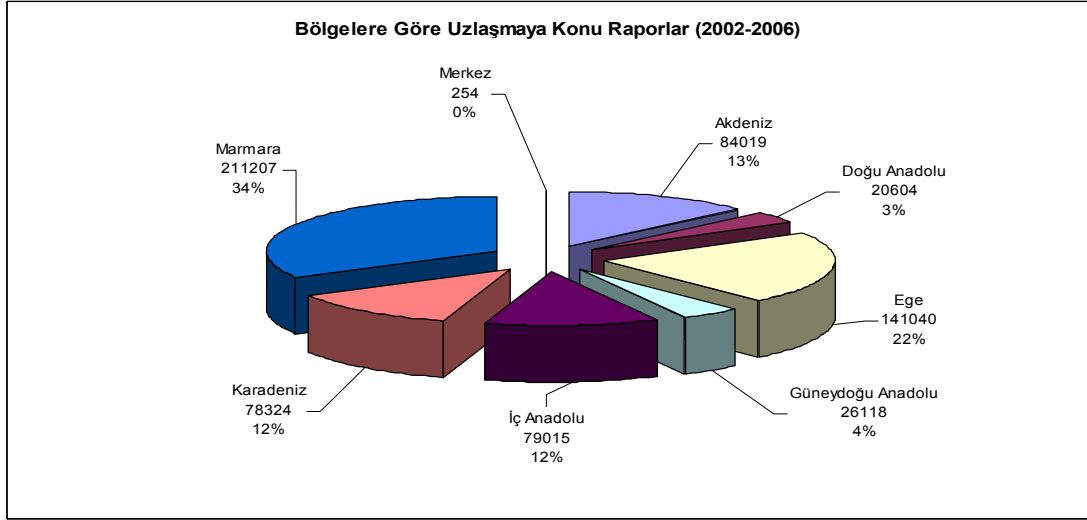
Bölge	2002		2003		2004		2005		2006	
	Talep	Uzlaşma	Talep	Uzlaşma	Talep	Uzlaşma	Talep	Uzlaşma	Talep	Uzlaşma
Akdeniz	14.363	12.785	8.635	6.333	17924	15.562	19.575	17.438	23.522	20.960
Doğu Anadolu	3.978	3.821	2.972	2.542	3612	3.475	4.011	3.722	6.031	5.351
Ege	33.338	28.589	15.324	12.076	37139	32.760	27.875	25.066	27.364	24.114
G.Doğu Anadolu	5.773	5.444	2.951	2.618	6007	5.825	5.450	5.115	5.937	5.706
İç Anadolu	19.740	18.379	11.803	10.131	16939	15.900	13.165	12.422	17.368	16.038
Karadeniz	12.930	11.946	10.648	8.709	19716	18.181	16.872	14.971	18.158	17.096
Marmara	31.315	27.868	14.759	11.720	34557	32.511	83.424	79.032	47.152	44.041
Merkez ³⁵¹	90	13	38	30	81	75	45	30	0	0
Genel Toplam	121.527	108.845	67.130	54.159	135975	124.289	170.417	157.796	145.532	133.306

Kaynak: Gelirler Genel Müdürlüğü/Gelir İdaresi Başkanlığı: 2002–2006 Yıllık Faaliyet Raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

2002–2006 yılını kapsayan 5 yıllık dönemde düzenlenen 640.581 adet inceleme raporu ile ilgili olarak yapılan uzlaşma taleplerinin 578.395 tanesinde uzlaşma sağlanmıştır. 5 yıllık dönem içerisinde vergi idaresi ile vergi mükelleflerinin uzlaşma oranı %90, 29 olarak gerçekleşmiştir.

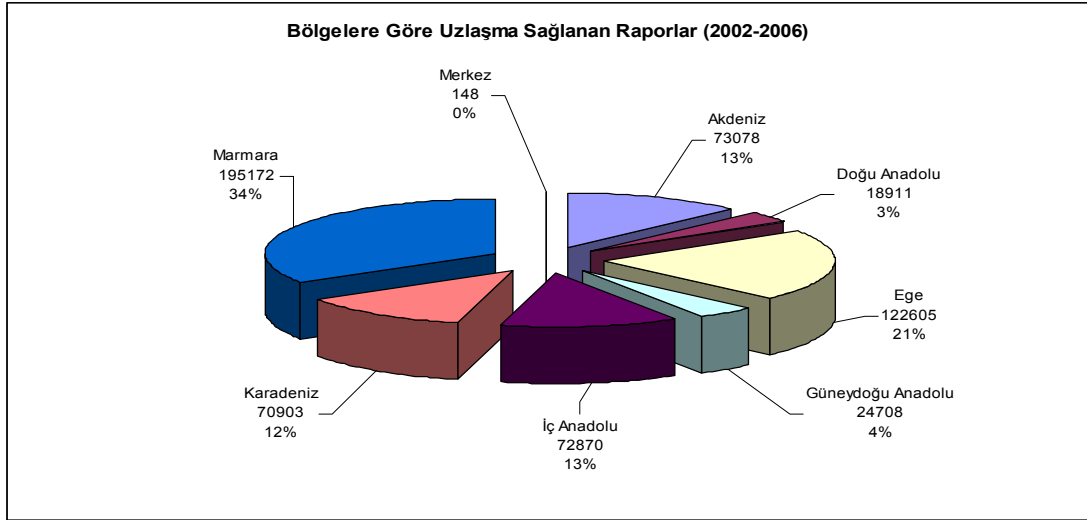
³⁵¹ 2006 yılı Faaliyet Raporunda Merkezi Uzlaşma Komisyonu uzlaşma bilgilerine yer verilmemiştir.

Şekil 2.40 - Uzlaşma Taleplerinin Bölgelere Göre Dağılımı (2002-2006)



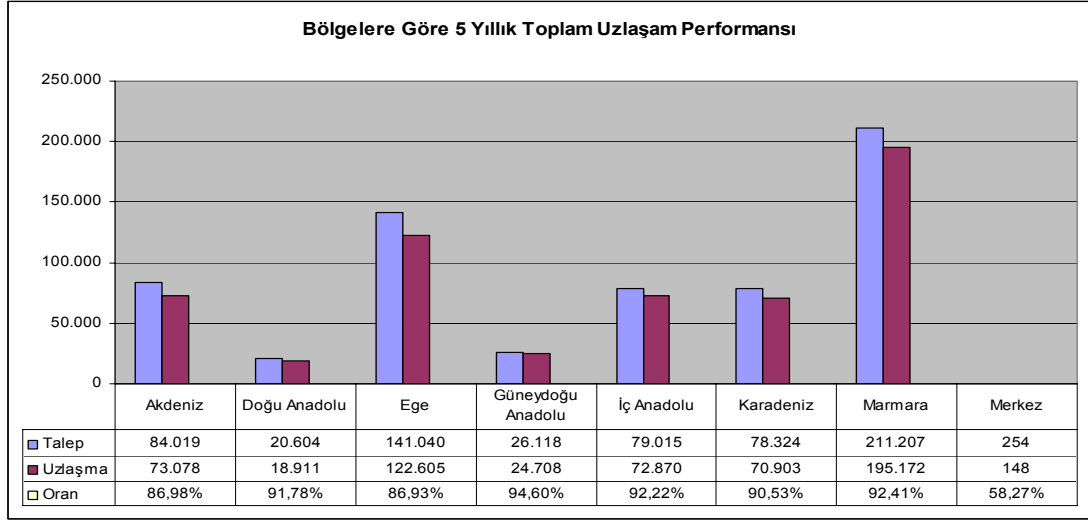
2002–2006 döneminde toplam 640.581 inceleme raporu için yapılan başvurunun %32,97’si Marmara Bölgesinden yapılmıştır. Bu bölgeyi %22,02 ile Ege Bölgesi, %13,12 ile Akdeniz Bölgesi izlerken en düşük pay % 3,22 ile Doğu Anadolu Bölgesi olmuştur.

Şekil 2.41 - Uzlaşılan Raporların Bölgelere Göre Dağılımı (2002–2006)



2002–2006 döneminde toplam 578.395 inceleme raporunda uzlaşma sağlanmıştır. Bu uzlaşmanın %33,74’ü Marmara Bölgesinde sağlanmıştır. Bu bölgeyi %21,20 ile Ege Bölgesi, %12,63 ile Akdeniz Bölgesi izlemiştir. Doğu Anadolu Bölgesi’nde ise talebe bağlı olarak en az uzlaşma işlemi yapılan bölge olarak ortaya çıkmaktadır. Bu bölgenin payı %3,27 olmuştur.

Şekil 2.42 - Bölgelere Göre 2002–2006 Yıllarında Yapılan Uzlaşma Sonuçları



En çok uzlaşma başvurusu 211.207 inceleme raporu ile Marmara Bölgesi'nde yapılmışken yapılan başvurunun %92,41'i uzlaşma ile sonuçlanmıştır. Merkezi uzlaşma komisyonundaki uzlaşma oranı ancak %58,27 olarak gerçekleşebilmiştir. En yüksek uzlaşma oranı Güneydoğu Anadolu Bölgesi'nde gerçekleşirken, Ege Bölgesi en düşük uzlaşma oranının sağlandığı bölge olmuştur.

Tablo 2.40 - En Fazla Oranda Uzlaşma Sağlanan İller (2002-2006 Toplamı)

Şehir	Talep	Uzlaşma	Oran
Mardin	1.438	1.435	99,79%
Bartın	814	812	99,75%
Şırnak	407	406	99,75%
Tunceli	292	291	99,66%
Çankırı	1125	1121	99,64%

Kaynak: Gelirler Genel Müdürlüğü/Gelir İdaresi Başkanlığı: 2002–2006 Yıllık Faaliyet Raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

2002–2006 yılını kapsayan 5 yıllık dönemde uzlaşma için başvuru olan 1.438 inceleme raporunun %99,79'unda uzlaşıldığı Mardin İli en çok uzlaşma sağlanan il olarak karşımıza çıkmaktadır. Mardin'i sırasıyla %99,75 ile Bartın ve Şırnak, %99,66 ile Tunceli, %99,64 ile de Çankırı illeri takip etmektedir. Bu illerde uzlaşma başvurularının hemen hemen tamamında uzlaşma sağlanmıştır.

Tablo 2.41 - En Az Oranda Uzlaşma Sağlanan İller (2002-2006 Toplamı)

Şehir	Talep	Uzlaşma	Uzlaşma Oranı
Kırklareli	9.496	6.419	67,60%
Osmaniye	6.100	4.294	70,39%
Tokat	10.845	8.265	76,21%
Malatya	5.682	4.556	80,18%
İzmir	48.144	38.825	80,64%

Kaynak: Gelirler Genel Müdürlüğü/Gelir İdaresi Başkanlığı: 2002–2006 Yıllık Faaliyet Raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

Kırklareli ilinde son 5 yıl içerisinde uzlaşmaya konu edilen 9.496 inceleme raporunun ancak %67,60'ında uzlaşma sağlanmıştır. Bu ili %70,39 oran ile Osmaniye ili takip ederken, Tokat %76,21, Malatya %80,18, İzmir ise %80,64 oran ile bu illeri takip etmiştir.

Tablo 2.42 - En Çok Uzlaşma Yapılan İller (2002-2006 Toplamı)

Şehir	Talep	Uzlaşma	Oran
İstanbul	136.180	128.954	94,69%
İzmir	48.144	38.825	80,64%
Manisa	39.806	34.420	86,47%
Mersin	22.555	21.070	93,42%
Bursa	20.903	18.920	90,51%

Kaynak: Gelirler Genel Müdürlüğü/Gelir İdaresi Başkanlığı: 2002–2006 Yıllık Faaliyet Raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

5 yıllık dönemde en çok uzlaşma sağlanan İstanbul'da 136.180 inceleme raporu için yapılan uzlaşma başvurusunun %94,69'unda uzlaşma sağlanarak 128.954 inceleme raporu uzlaşma ile sonuçlandırılmıştır. İzmir 48.144 adet, Manisa 39.806 adet, Mersin 22.555 adet ve Bursa 20.903 adet başvuru ile İstanbul'u izlemiştir.

Tablo 2.43 - En Az Uzlaşma Yapılan İller (2002-2006 Toplamı)

Şehir	Talep	Uzlaşma	Oran
Bingöl	210	192	91,43%
Gümüşhane	223	219	98,21%
Iğdır	276	263	95,29%
Tunceli	292	291	99,66%
Bayburt	364	349	95,88%

Kaynak: Gelirler Genel Müdürlüğü-Gelir İdaresi Başkanlığı: 2002-2006 Yıllık Faaliyet Raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

En az uzlaşma yapılan il 210 inceleme raporu ile Bingöl'dür. Bu ili 223 adet ile Gümüşhane izlerken, Iğdır'da 276, Tunceli'de 292, Bayburt'ta ise 364 inceleme raporu için uzlaşma talebi olmuştur.

Tablo 2.44 - Bölgelere Göre Tarhiyat Öncesi ve Sonrası Uzlaşmalar (2002–2006)

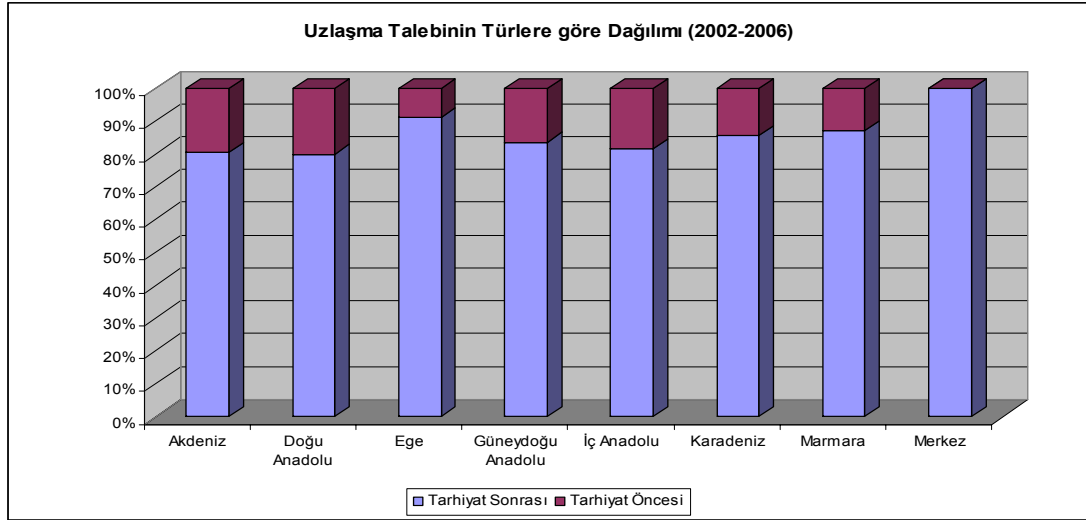
Bölge	Tarhiyat Öncesi		Tarhiyat Sonrası		Toplam	
	Talep	Uzlaşma	Talep	Uzlaşma	Talep	Uzlaşma
Akdeniz	16.452	14.365	67.567	58.713	84.019	73.078
Doğu Anadolu	4.136	3.859	16.468	15.052	20.604	18.911
Ege	12.520	11.176	128.520	111.429	141.040	122.605
Güneydoğu Anadolu	4.285	3.989	21.833	20.719	26.118	24.708
İç Anadolu	14.500	13.017	64.515	59.853	79.015	72.870

Karadeniz	11.389	10.392	66.935	60.511	78.324	70.903
Marmara	27.348	23.916	183.859	171.256	211.207	195.172
Merkez	0	0	254	148	254	148
Toplam	90.630	80.714	549.951	497.681	640.581	578.395

Kaynak: Gelirler Genel Müdürlüğü/Gelir İdaresi Başkanlığı: 2002–2006 Yıllık Faaliyet Raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

2002–2006 döneminde toplam 640.581 uzlaşma talebinin 90.630 adedi tarhiyat öncesinde, 549.951 adedi ise tarhiyat sonrasında uzlaşmaya konu olmuştur. 578.395 adet uzlaşmanın 80.714 adedi tarhiyat öncesi uzlaşılrken 497.681 adedi ise tarhiyat sonrasında uzlaşmıştır.

Şekil 2.43 - Uzlaşma Talebinin Uzlaşma Türlerine Göre Dağılımı (2002–2006)



Tarhiyat sonrasında uzlaşma talepleri tarhiyat öncesine göre çok fazladır. Bu durumun nedeni vergi mükelleflerinin inceleme sonucunda herhangi bir tarhiyat ile karşılaşmayı beklememekte olmaları olabilir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya en fazla oranda rağbet eden Akdeniz Bölgesi'nde inceleme raporları ile ilgili olarak uzlaşmaya tarhiyat öncesinde başvuru oranı toplam başvurunun %22,51'i iken, Akdeniz Bölgesi'ni takip eden Doğu Anadolu Bölgesi'nde tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin toplam talebe oranı %21,87 olarak karşımıza çıkmaktadır. Akdeniz Bölgesi'nde tarhiyat öncesi ve sonrasında yapılan uzlaşmalarda uzlaşma oranlarında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. En az uzlaşma oranlarına sahip olan Akdeniz Bölgesinde tarhiyat öncesi uzlaşma oranı %87,31 iken tarhiyat sonrası uzlaşmalarda oran %86,90 olarak çıkmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın en az tercih edildiği bölge ise %10,21 oran ile Ege Bölgesi'dir.

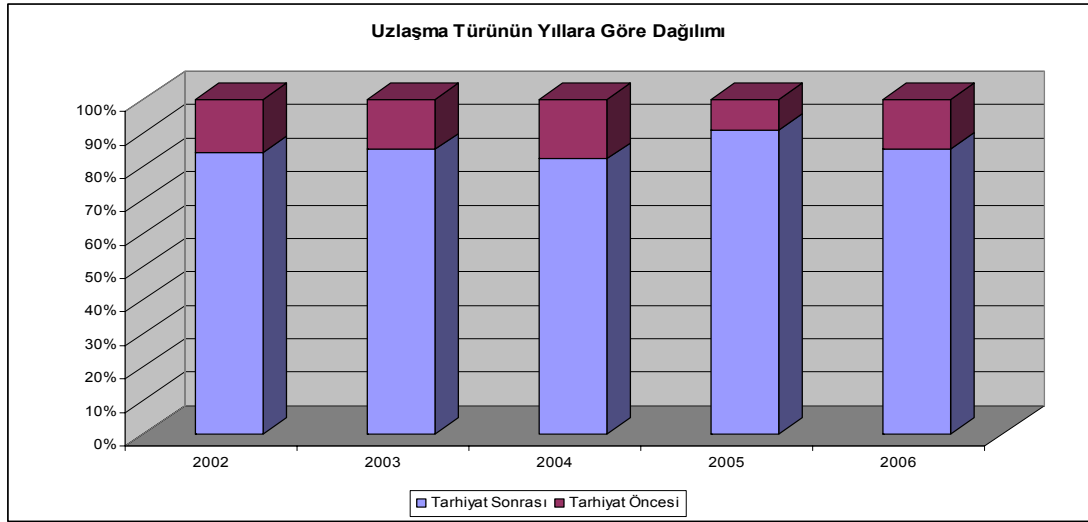
Tablo 2.45 - Yıllara Göre Tarhiyat Öncesi ve Sonrası Uzlaşmalar (2002–2006)

Yıllar	Tarhiyat Öncesi		Tarhiyat Sonrası		Toplam	
	Talep	Uzlaşma	Talep	Uzlaşma	Talep	Uzlaşma
2002	19.339	16.700	102.188	92.145	121.527	108.845
2003	10.020	8.536	57.110	45.623	67.130	54.159
2004	24.095	21.777	111.880	102.512	135.975	124.289
2005	15.745	14.465	154.672	143.331	170.417	157.796
2006	21.431	19.236	124.101	114.070	145.532	133.306
Toplam	90.630	80.714	549.951	497.681	640.581	578.395

Kaynak: Gelirler Genel Müdürlüğü/Gelir İdaresi Başkanlığı: 2002–2006 Yıllık Faaliyet Raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

2002–2006 döneminde en fazla uzlaşma talebi 2005 yılında 170.417 inceleme dosyası ile yapılmıştır. Bunun 15.745 adedi tarhiyat öncesinde 143.331'i ise tarhiyat sonrasında uzlaşmaya konu edilmiştir.

Şekil 2.44 - Uzlaşma Türünün Yıllara Göre Dağılımı



2002 yılında tarhiyat öncesi uzlaşma talepleri toplam talebin %15,91'ini oluştururken bu oran 2003 yılında %14,93, 2004 yılında %17,72, 2005 yılında %9,24 ve 2006 yılında %14,73 olarak gerçekleşmiştir. En çok uzlaşmanın yapıldığı 2005 yılında ise tarhiyat öncesi uzlaşmanın toplam uzlaşmaya göre oranının beş yıllık dönemin en düşük oranı olduğu görülmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin bulunup bulunmadığı hususu inceleme tutanağının düzenlenmesi aşamasında inceleme elemanlarınca vergi mükelleflerine sorulmaktadır. Bu nedenle tarhiyat öncesi uzlaşma taleplerinin tarhiyat sonrası uzlaşma taleplerinde daha düşük olması mükellefin bilgi eksikliğine dayandırılmaz. Zaman serisinde de görüleceği üzere tarhiyat öncesi uzlaşma talepleri yıllar içerisinde anlamlı bir değişikliğe uğramamaktadır.

2.6.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaların Vergi ve Ceza Tahakkukuna Etkisi

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2006 yılı faaliyet raporunda inceleme sayılarına yer verilmiş olmasına karşın, toplam inceleme rapor sayısına yer verilmemiştir. İnceleme sonuçlarına ilişkin tabloda gelirler kontrolörlerinin düzenlemiş olduğu raporlar tablo ile uyumlu olmasına karşın 2002, 2005 ve 2006 yıllarındaki toplam inceleme sayıları toplam uzlaşma talep edilen dosya sayısından az olarak karşımıza çıkmaktadır. Ulaşabildiğimiz kaynaklarda ise toplam inceleme rapor sayıları tarafımızca sağlıklı olarak tespit edilememiştir. Bu nedenle denetim sonuçları ile uzlaşma başvuru sonuçlarını karşılaştırarak uzlaşmaya girmeyen inceleme raporlarını tespit etme imkânı da bulunamamıştır. Diğer taraftan inceleme sonuçlarından da görüleceği üzere tespit edilen matrah farkının %63'ü gelirler kontrolörleri tarafından tespit edilmiş olması nedeniyle gelirler kontrolörlerinin denetim ve tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları uzlaşma ile ortadan kalkan vergi cezalarının genel görünümünü yakalamamıza yardımcı olacaktır. 2002–2006 yıllarına ilişkin faaliyet raporlarında mahalli denetim elemanları (vergi denetmenleri - vergi dairesi müdürleri) tarafından düzenlenen inceleme raporlarının tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olanlar ile ilgili olarak uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarına yer verilirken önerilen tarhiyat bilgileri yer almamıştır. 2005 yılına ilişkin faaliyet raporunda ise vergi ve ceza tutarları konusunda bir bilgi verilmemiştir.

2.6.1.1. Mahalli Denetim Elemanlarınca Yapılan İncelemelerle İlgili Tarhiyat Öncesi Uzlaşmalar

Tablo 2.46 - MDE Tarhiyat Öncesi Uzlaşılan Vergi Tutarları (YTL)

Bölge	2002	2003	2004	2005	2006
Akdeniz	5.593.865	3.026.738	9.543.032	Bilgi Yok	9.841.817
Doğu Anadolu	362.369	237.662	1.719.816	Bilgi Yok	3.224.742
Ege	5.322.823	1.640.618	11.311.527	Bilgi Yok	8.074.905
Güneydoğu Anadolu	619.415	191.583	4.093.475	Bilgi Yok	6.068.707
İç Anadolu	6.254.184	3.373.951	8.769.885	Bilgi Yok	17.761.947
Karadeniz	3.402.417	1.776.271	6.388.015	Bilgi Yok	11.655.143
Marmara	4.833	32.089	28.072.371	Bilgi Yok	81.320.504
Genel Toplam	21.559.905	10.278.912	69.898.122		137.947.766

Kaynak: Gelirler Genel Müdürlüğü/Gelir İdaresi Başkanlığı: 2002–2006 Yıllık Faaliyet Raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

Mahalli denetim elemanlarının yapmış olduğu incelemeler ile ilgili tarhiyat öncesi uzlaşmalar sonucunda 2002 yılında 21.559.905 YTL, 2003 yılında 10.278.912 YTL, 2004 yılında 69.898.122 YTL vergi tahakkuk ederken 2006 yılında 137.947.766 YTL tahakkuk etmiştir.

Tablo 2.47 - Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonrası Tahakkuk Eden Vergilerin Bütçe'ye Etkisi

Yıllar	Uzlaşılan Dosya	Beher Dosyada Uzlaşılan Vergi (YTL)	Uzlaşılan Vergi (Milyon YTL)	Vergi Tahakkukları (Milyon YTL)	Uzlaşmanın Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı
2002	16.700	1.291	21,56	65.245,17	0,03%
2003	8.536	1.204	10,28	91.117,63	0,01%
2004	21.777	3.210	69,90	97.729,81	0,07%
2005	14.465	Bilgi Yok	Bilgi Yok	117.242,48	Bilgi Yok
2006	19.236	7.171	137,95	137.480,29	0,10%

Kaynak: Gelirler Genel Müdürlüğü/Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları ile Kamu Hesapları Bütçelerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

2002 yılında mahalli vergi denetim elemanlarının tanzim ettiği raporlar ile ilgili yapılan tarhiyat öncesi uzlaşma sonucunda ortalama 1.291 YTL tahakkuk ederken 2006 yılında bu rakam ortalama 7.171 YTL'ye çıkmıştır. Bu kapsamda yapılan uzlaşma sonucunda tahakkuk eden vergiler 2002 yılında toplam vergi gelir tahakkuklarının onbinde 3'ünü oluştururken 2006 yılında bu oran binde 1'e kadar yükselmiştir. Defterdarlıklar veya bölge müdürlükleri nezdinde yapılan tarhiyat öncesi uzlaşmaların bütçeye katkısı çok sınırlı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Tablo 2.48 - MDE Tarhiyat Öncesi Uzlaşılan Ceza Tutarları (YTL)

Bölge	2002	2003	2004	2005	2006
Akdeniz	782.148,75	375.735,13	1.264.116,54	Bilgi Yok	1.099.108,17
Doğu Anadolu	109.225,24	67.728,31	126.731,42	Bilgi Yok	494.642,77
Ege	653.545,97	209.200,87	1.850.826,06	Bilgi Yok	1.253.995,72
Güneydoğu Anadolu	78.197,24	41.193,75	639.962,83	Bilgi Yok	766.973
İç Anadolu	589.530,56	235.218,83	2.816.880,36	Bilgi Yok	26.784.115,70
Karadeniz	422.608,81	268.109,47	1.310.244,36	Bilgi Yok	1.407.360,17
Marmara	895,64	804,20	5.761.391,65	Bilgi Yok	5.239.480
Genel Toplam	2.636.152,21	1.197.990,55	13.770.153,22		37.045.675,53

Kaynak: Gelirler Genel Müdürlüğü/Gelir İdaresi Başkanlığı: 2002-2006 Yıllık Faaliyet Raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

2002 yılında tarhiyat sonrası uzlaşma sonrasında 2.636.152,21 YTL ceza tahakkuk ederken 2003 yılında tahakkuk eden ceza 1.197.990,55 YTL'ye gerilemiştir. 2006 yılında ise 37.045.675,53 YTL ceza tahakkuk etmiştir. 2006 yılında İç Anadolu Bölgesi'nde 3.149 uzlaşma dosyasında uzlaşma sağlanırken toplam 26.784.115,70 YTL ceza tahakkuku yapılmıştır. Ancak Marmara Bölgesi'nde 5269 uzlaşma dosyasında tahakkuk eden vergi cezası sadece 5.239.480 YTL olmuştur.

Tablo 2.49 - MDE Dosya Başına Ortalama Tarhiyat Öncesi Uzlaşılan Ceza Tutarları (YTL)

Bölge	2002	2003	2004	2005	2006
Akdeniz	189,29	203,32	314,85	Bilgi Yok	388,65
Doğu Anadolu	198,59	113,64	138,20	Bilgi Yok	443,63
Ege	285,39	231,93	437,55	Bilgi Yok	492,92
Güneydoğu Anadolu	70,32	119,40	571,91	Bilgi Yok	1.345,57
İç Anadolu	172,33	116,97	831,43	Bilgi Yok	8.505,59
Karadeniz	195,65	235,18	522,22	Bilgi Yok	374,20
Marmara	0,30	0,47	1.029	Bilgi Yok	994,40
Genel Toplam	157,85	140,35	632,33	0	1.925,85

Kaynak: Gelirler Genel Müdürlüğü-Gelir İdaresi Başkanlığı: 2002-2006 Yıllık Faaliyet Raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

Dosya başına tahakkuk eden vergi cezalarına bakıldığı zaman Marmara Bölgesinde 2002 ve 2003 yıllarında neredeyse tüm vergi cezaları kaldırılmışken 2006 yılında İç Anadolu Bölgesi'ndeki uzlaşmalarda dosya başına ortalama 8.505,59 YTL vergi ceza tahakkuku verilmiştir. İç Anadolu Bölgesi'ndeki ceza tahakkuku Türkiye ortalamasının 4,41 katı olarak gerçekleşmiş ve ortalamanın üstündeki tek bölge olmuştur. Uzlaşılacak rakamların belirli bir kurala bağlanmaması farklı bölgelerdeki mükellefler nezdinde farklı sonuçlar ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

2.6.1.2. Gelirler Kontrolörleri Tarafından Yapılan İncelemelerle İlgili Tarhiyat Öncesi Uzlaşmalar

Tablo 2.50 - Gelirler Kontrolörleri'nin 2005 ve 2006 Yılı İnceleme Sonuçları

Yıl	Düzenlenen Rapor	İncelenen Matrah	Bulunan Matrah Farkı	Tarhi İstenen Vergi	Tarhi İstenen Ceza
2005	3.943	9.748.973.850	30.233.835.613	575.152.634	875.027.413
2006	3.414	19.747.548.207	37.200.280.933	1.635.157.986	1.339.453.942

Kaynak: GİB 2005 Yılı Faaliyet Raporu-s.131-132, GİB 2006 Yılı Faaliyet Raporu-s.97

Yukarıda da değinildiği üzere istatistiklere yansıyan inceleme sonuçları itibariyle gelirler kontrolörleri tarafından yapılan incelemeler toplam incelemenin en önemli bölümünü oluşturmaktadır. Nitekim incelenen matrah bakımından gelirler kontrolörleri tarafından yapılan incelemeler toplam incelemenin 2005 yılında %29,95'i, 2006 yılında %42,20'si olmasına karşın bulunan toplam matrah farkının her iki yılda da %78'i gelirler kontrolörleri tarafından tespit edilmiştir. İncelenen matraha karşın bulunan matrah farkı nedeniyle vergi kayıp veya kaçığı konusunda sağlıklı tespit yapabilmek açısından incelemenin detayları önemlidir. 2005 yılında gelirler kontrolörleri tarafından düzenlenen 3.943 inceleme raporu ile 575.152.634

YTL vergi, 575.152.634 YTL de ceza tarhiyatı istenmiştir. Tarhı istenen vergilere ilişkin detay tablo aşağıdaki gibidir.

Tablo 2.51 - 2005 Yılı İçerisinde Gelirler Kontrolörleri Tarafından Tamamlanan Vergi İncelemelerinin Vergi Türleri İtibariyle Sonuçları

Bin (YTL)	İncelenen Matrah	Bulunan Matrah Farkı	Tarhı İstenen Vergi	Tarhı İstenen Ceza
Gelir Vergisi	19.003,63	82.759,31	23.246,26	29.771,99
Gelir Vergisi Stopajı	63.217,62	105.014,56	57.049,03	97.070,54
Kurumlar Vergisi	516.441,60	1.292.700,62	85.511,51	129.796,69
Kurum Stopaj	0	56,22	10,89	16,74
K.D.V.	1.049.336,01	1.482.289,09	232.270,16	371.496,26
B.S.M.V	7.678.432,23	25.912.036,49	28.951,90	77.348,02
Gelir Geçİ Vergİ	1.364,96	15.672,32	3.048,51	3.768,33
Kurum Geçİci Vergİ	70.448,06	496.786,78	63.172,42	100.631,74
Damga Vergisi	71.849,40	30.201,70	1.074,99	506,82
Fon Payı	3.376,30	32.203,73	3.243,63	6.118,52
E.K.P	67.825,41	97.452,63	5.177,01	4.155,56
Özel İşlem Vergisi	127.599,19	119.665,68	38.786,74	1.056,03
Damga Vergisi	48.560,40	418.218,67	2.789,29	5.403,15
Özel Usulsüzlük Cezası	3.731,88	334,54	125,08	7.777,18
ÖTV	18.354,19	118.734,08	28.595,69	39.674,07
Veraset ve İntikal Vergisi	8.988,69	25.644,20	2.051,44	370,55
Tapu Harcı	444,30	4.065	48,10	65,23
TOPLAM	9.748.973,85	30.233.835,61	575.152,63	875.027,41

Kaynak: 2005 Yılı Faaliyet Raporu-s.132

Tablo 2.51'de yer alan damga vergisi, eğitime katkı payı, özel işlem vergisi verilen beyannamelere ilişkin olup, bu vergiler incelemenin ilgili olduğu gelir veya kurumlar vergisi ile katma değer vergisi beyannamesinde yer alan vergilerdir. Dolayısıyla bu vergi türlerine ilişkin matrahlar zaten ana vergi türünde yer almaktadır. Özel usulsüzlük cezasına ilişkin satırda ise hem vergi hem de ceza sütununda değerler bulunmaktadır. Özel usulsüzlük cezalarında matrah kısmında yer alan değerler ayrıca gelir veya kurumlar vergisi matrahının içinde yer alması nedeniyle bu vergi türünün de matrah farkı açısından dikkate alınmaması gerekir. Geçici vergiler yönünden bu vergi türlerinin bağlı olduğu gelir veya kurumlar vergisine mahsup edileceği için bunlara ilişkin matrahlar da mükerrer olacaktır. Kurumlar vergisi stopajı ile gelir vergisi stopajı ise kurumlar vergisi tarhiyatı ile bağlantılı olarak dağıtılmış sayılan kurum karı veya mükellefin kullandığı varsayılan yatırım indirimi nedeniyle hesaplandığından bu vergi türlerinin matrahlarının da kurumlar vergisi matrahının içinde olduğunu kabul etmek gerekmektedir.

Tablo 2.51’de yer alan en yüksek matrah farkının bulunduğu banka ve sigorta muameleleri vergisini incelediğimizde ise önerilen vergi tarhının matrah farkının binde birden çok az fazla (binde 1,11) olduğunu görmekteyiz. Dolayısıyla bu vergi türünün tarhında konuya en uygun nispet 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu’nun 33/1’inci maddesinde bahsi geçen kambiyo işlemleri olduğu görülmektedir. Banka işlemlerinin kayıt dışı olduğu varsayılmayacağına göre bu vergi türü de kayıt dışılık değerlendirmesinin dışında tutulmalıdır. Kurumlar vergisi 1999–2005 yılları arasında %30³⁵² olarak uygulanmıştır. Yapılan inceleme sonucunda bulunan matrah farkı için önerilen kurumlar vergisi tarhiyatı ise sadece %6,61 oranında çıkmıştır. Bu durum incelenen kurumların çoğunda yatırım indirimi, önceki dönem mali zararları gibi indirim veya istisna haklarının bulunduğunu diğer bir ifade ile kayıt altında olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla bu vergi türünün de kayıt dışılık değerlendirmesinde dışarıda bırakılması gerekmektedir.

Katma değer vergisinde bulunan matrah farkına %15,67 oranında vergi tarhı önerildiği görülmektedir. %18 genel oranın uygulandığı ve %1 ve %8 indirimli oranın uygulandığı vergide ortaya çıkan sonuç uyumlu görünmektedir. Bu nedenle KDV açısından matrah farkını net katılan değer olarak kabul etmek gerekir. Ancak katılan bu değer (matrah farkı) aynı zamanda kazanç sahibinin geliri olacağından gelir veya kurumlar vergisine de konu olması gerekmektedir. Katma değer vergisi ile ilgili tespit edilen matrah farkından gelir ve kurumlar vergisi matrah farkını çıkardığımızda geriye 106.829.166 YTL matrah farkı kalmaktadır. Gelirler kontrolörleri tarafından 2005 yılında KDV iadeleri yönünden yapılan incelemelerde 19.559.417³⁵³ YTL’nin iadesi reddedilmiştir. Genel orandan bu verginin matrahına ulaşmak istersek karşımıza (19.559.417*%18) 108.663.427 YTL’lik matrah çıkacak olup bu da biraz önceki farka hemen hemen eşittir. Bu durumda ortaya çıkan sonuçları kayıt dışılık açısından değerlendirmek bakımından incelenen matrah ile tespit edilen matrah farkından hareket ile sağlıklı bir değerlendirme yapmanın olanağı bulunmamaktadır.

Ekonomi içerisinde bazı varsayımlara dayanılarak yapılan kayıt dışı ekonominin tahmininin zorluğu, kapsamının geniş olmasından kaynaklanmaktadır. Bu açıdan mevcut yöntemlerle Türkiye’deki kayıt dışı ekonomiye ilişkin göstergelere

³⁵² Kurumlar vergisine uygulanan %10’luk fon payının kaldırılmasının ardından ortaya çıkacak gelir kayıplarını önlemek için 02.01.2004 tarih ve 25334 RG. 5035 sayılı Kanun madde 18 ile eklenen Geçici 32’nci madde ile 2004 yılında kurumlar vergisi ve kurum geçici vergi % 33 olarak uygulanmıştır.

³⁵³ Gelir İdaresi Başkanlığı- 2005 Yılı Faaliyet Raporu, s. 133.

bakıldığında, en yüksek oranların vergi incelemeleri yaklaşımı ile hesaplanan oranlar olduğu görülmektedir. GSMH ve fiziksel girdi hesaplamalarında Türkiye'deki kayıt dışı ekonomi oldukça düşük seviyelerde izlenmektedir. Ancak işlem hacmi ve vergi incelemeleri yaklaşımında daha yüksek oranlarla karşılaşılmaktadır. Yapılan tüm hesaplamalara rağmen, varsayımlardan vazgeçilememesi kayıt dışılığın ölçümünde belli eksikliklerin barındırılmasını zorunlu kılmaktadır. Ancak yine de belli dönemlerde Türkiye ekonomisindeki kayıt dışılığın artış veya azalış ivmesi kazandığı açıkça görülmektedir. Özellikle kriz dönemlerinde kayıt dışılığın artış göstermesi tüm yöntemlerce hesaplanan göstergelerin ortak yönüdür³⁵⁴.

Gelirler kontrolörleri tarafından yapılan incelemeler neticesinde 575.152,63 Bin YTL vergi tarhiyatı önerilmiştir. İlerleyen bölümlerde ifade edileceği üzere vergi mahkemeleri tarafından yapılan yargısal denetimde önerilen tarhiyatın %7,6'sı hukuka uygun bulunmamaktadır. Bu durumda net vergi kaybı tespiti ($575.152,63 \times 92,4\% =$) 531.441 Bin YTL seviyesindedir. 2005 yılı bütçesinde tahakkuk eden vergi gelirleri 117.242.478 YTL olarak gerçekleştiğine göre gelirler kontrolörleri tarafından yapılan tespit bütçe tahakkukuna katkısı % 0,45 olarak karşımıza çıkmaktadır. Yaygın ve yoğun vergi denetimi sonuçlarında 3.342.798 mükellef denetlenmiş, 40.062 yeni mükellefiyet tesis ettirilmiştir. Bu durumda tespit edilen kayıt dışı faaliyet mükellef bazında %1,2 olarak ortaya çıkmaktadır³⁵⁵.

Tarhi önerilen vergiye karşın tarhi önerilen cezalar ise ana vergi türleri itibariyle gelir vergisinde %128, kurumlar vergisinde %152, katma değer vergisinde %160, özel tüketim vergisinde %139 olarak ortaya çıkmıştır. Anayasa Mahkemesi'nin VUK'un 344/2'nci maddesi ile ilgili vermiş olduğu kararın 2005 yılı sonlarına doğru yayımlanmış olması nedeniyle ceza tutarlarının gecikme faizi ile hesaplanmış olduğu söylenebilir. Bu durumda cezaların çoğunluğunun VUK'un 341'inci maddesindeki sebepler ile 344/1'inci maddesi kapsamında önerilmiş olduğunu söylemek hatalı olmaz. Diğer bir ifade ile ortaya çıkan sonuç vergi mükellefinin, muhatap oldukları ceza vergi kanunlarını farklı yorumlamasından kaynaklanmaktadır. Bu vergi mükellefleri yaptıklarının doğru olduğunu düşünmeleri

³⁵⁴ Murat ŞEKER, "Kayıt Dışı Ekonominin Tahmini: Türkiye Örneği-II", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı 218, Haziran 2006, s.106.

³⁵⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı -2005 Yılı Faaliyet Raporu, s. 133.

nedeniyle vergi kaybına kasten sebep olmadıklarından üzerlerinde vergi cezası baskısını da hissetmemektedirler.

2006 yılında Gelirler Kontrolörleri tarafından düzenlenen 3.414 inceleme raporu ile 1.635.157.986,91 YTL vergi, 1.339.453.942,50 YTL de ceza tarhiyatı istenmiştir. Tarhi istenen vergilere ilişkin detay tablo aşağıdaki gibidir.

Tablo 2.52 - 2006 Yılı İçerisinde Gelirler Kontrolörleri Tarafından Tamamlanan Vergi İncelemelerinin Vergi Türleri İtibariyle Sonuçları

Bin (YTL)	İncelenen Matrah	Bulunan Matrah Farkı	Tarhi İstenen Vergi	Tarhi İstenen Ceza
Gelir Vergisi	36.155,77	834.488,38	82.374,34	79.224,82
Kurumlar Vergisi	381.244,13	877.826,39	238.379,08	338.061,97
KDV	1.746.829,45	507.541,74	58.810,45	122.999,79
KDV iadesi	1.766.643,73	788.979,35	975.026,84	424.549,71
BSMV	15.560.775,67	32.006.882,81	39.891,63	40.013,42
Geçici Vergi	149.180,60	1.512.781,98	192.557,63	261.605,15
Fon Payı	10.144,46	122.091,54	13.789,67	15.244,58
Damga Vergisi	854,25	445.684,37	2.387,25	3.449,77
Veraset ve İntikal Vergisi	100	1.301,26	0	0
Diğer	95.620,15	102.703,11	31.941,11	54.304,74
Toplam	19.747.548,21	37.200.280,93	1.635.157,99	1.339.453,94

Kaynak: 2006 Yılı Faaliyet Raporu-s.97

2006 yılında da en yüksek matrahın farkının banka ve sigorta muameleleri vergisinde olduğunu görülmektedir. Önerilen vergi bulunan matrah farkının binde 1,25'i olup tarhiyatın çoğunluğu kambiyo işlemine ilişkindir.

Gelirler kontrolörleri tarafından 2006 yılı içerisinde 1.024 mükellef nezdinde vergi incelemesi tamamlanmış ve 3.414 adet vergi inceleme raporu düzenlenmiştir. Ayrıca 60 adet vergi tekniği raporu ve 74 adet kaçakçılık suçu raporu düzenlenmiştir³⁵⁶. Kaçakçılık raporu düzenlenen mükellef sayısı belirtilmemişse de kaçakçılık suçu raporu inceleme raporlarının %2,17'si, mükellef sayısının ise %7,23'üne tekabül etmektedir. Bu durum da kaçakçılık fiillerinin sanılandan çok az olduğunu ortaya koymaktadır.

Gelirler kontrolörleri tarafından 2006 yılı içerisinde gerçekleştirilen tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları aşağıdaki gibidir:

³⁵⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı -2006 Yılı Faaliyet Raporu, s.97.

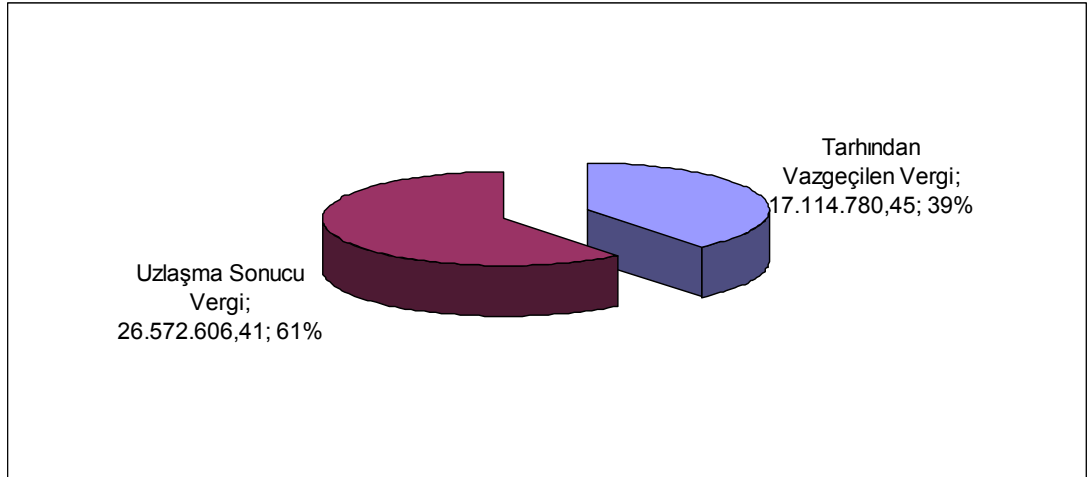
Tablo 2.53 - Gelirler Kontrolörleri 2006 Yılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Çalışmaları Sonuçları

Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi	Uzlaşma Sonucu Vergi	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza	Uzlaşma Sonucu Ceza
1.574	43.687.386,86	26.572.606,41	51.359.421,75	1.729.935,08

Kaynak: 2006 Yılı Faaliyet Raporu, s.101

Gelirler kontrolörleri tarafından tanzim edilen 3414 dosyanın 1.574 adedi tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olmuştur. Mahalli denetim elemanlarının raporları ile ilgili tarhiyat öncesi uzlaşma oranı dosya bazında %15 civarında iken gelirler kontrolörlerinde bu oran dosya bazında %46,10 olmuştur. Ancak önerilen tarhiyat yönünden bakıldığında ise sadece 43.687.386,86 YTL uzlaşmaya konu edilmiş olup bu tutar toplam önerilen tarhiyatın sadece %2,67'sini teşkil etmektedir. Uzlaşmaya konu edilen 51.359.421,75 YTL ceza ise toplam önerilen ceza tarhiyatının %3,83'ünü teşkil etmektedir.

Şekil 2.45 - Gelirler Kontrolörleri - 2006 Yılı Vergide Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonucu



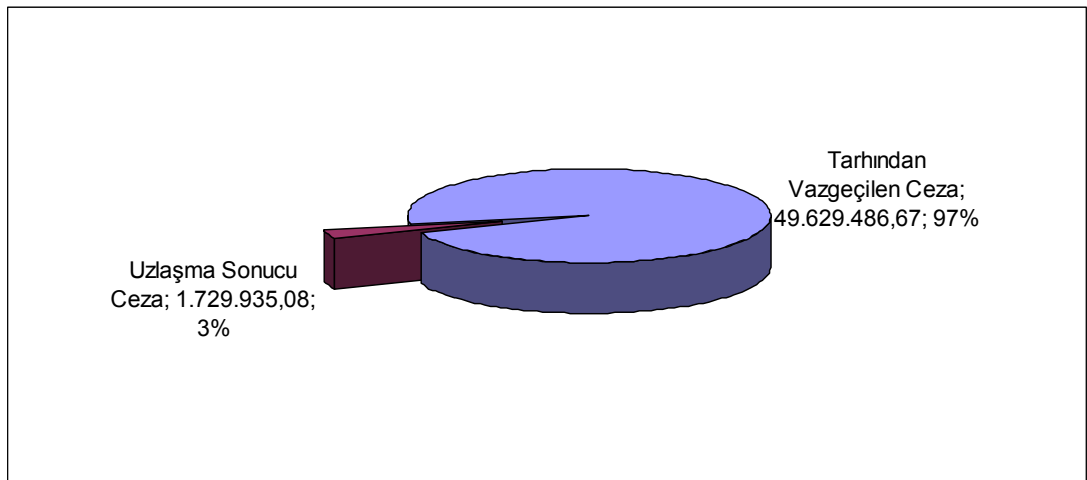
Tarhiyat öncesi uzlaşma sonucunda 43.687.386,86 YTL'lik önerilen verginin %39'u olan 17.114.780,45 YTL verginin tarhından vazgeçilmiş ve vergi aslının %61'inde uzlaşma sağlanmıştır. VUK'un 3'üncü maddesinde vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, 134'üncü maddesinde ise incelemeden maksadın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak olduğu hüküm altına alınmıştır. İnceleme ve tespit aşamasına kadar bir sorun bulunmamaktadır.

VUK'un sistematüğinde uzlaşmaya ilişkin hükümler Ceza Hükümlerine İlişkin 4'üncü Kitabın "Vergi Cezasının Kesilmesi, Ödenmesi ve Kalkması" başlıklı 3'üncü

Kısım'da düzenlenmiştir. Diğer taraftan uzlaşma hükümlerinden faydalanabilmek için mükellefin vergi kanunlarını iyi bilmemesi, yanılması, yargı kararları ile idarenin yorumu nedeniyle tereddütte olması veya yapılan tarhiyatta vergi hatası olması gerekmektedir. Ortaya çıkan tüm bu hususlar esas itibariyle ceza hukukunun temel prensibi olan cezalandırma için aranan kast unsurunun birer yansımalarıdır. O halde vergi aslında indirim yapılması diğer uzlaşma şartlarının uygun olmaması nedeniyle ancak vergi hatasının varlığı halinde mümkün olabilecektir. Tarhiyat öncesi uzlaşmada, henüz tarhiyat yapılmamış olduğundan vergi hatası yapma imkanı da bulunmamaktadır. O halde 2006 yılında vergi aslında yapılan indirim vergi hatasına bağlanamaz.

Mülga Türk Ceza Kanunu'nun 44'üncü, meri Türk Ceza Kanunu'nun 4'üncü maddesinde belirtildiği üzere ceza kanunlarını bilmemek mazeret sayılmaz. Vergi hatası ve maddi hata haricinde uzlaşma ile vergi aslında indirim yapılması vergilendirmede kanunu bilmemenin mazeret olarak sayıldığı anlamına gelebilecektir. Bu durum da tarhiyat öncesi uzlaşmada vergi aslının indirilmesi Anayasamızın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında belirtilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır ibaresi ile ifade edilen kanunilik ilkesine aykırı olacaktır. Aynı durumda olup, yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getiren vergi mükellefine nazaran yükümlülüğü zamanında yerine getirmeyen kişinin vergisinde ayrıca indirim yapılması maddenin birinci fıkrasında ifadesini bulan yatay ve dikey adalet de aykırı sonuçlar yaratabilecektir.

Şekil 2.46 - Gelirler Kontrolörleri - 2006 yılı Cezada Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonucu



Tarhiyat öncesi uzlaşma sonucunda 51.359.421,75 YTL'lik önerilen verginin %97'si olan 49.629.486,67 YTL cezanın tarhından vazgeçilmiş ve vergi cezasının %3'ünde uzlaşma sağlanmıştır. Yapılan uzlaşmalar sonucunda vergi cezasının hemen hemen tamamının kaldırıldığı görülmektedir. Ceza ile ilgili değerlendirmelerimiz tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları ile birlikte yapılacaktır.

2.6.1.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaların Vergi ve Ceza Tahakkukuna Etkisi

Gelir idaresinin faaliyet raporlarında tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçlarına tarhiyat öncesi uzlaşmalara nazaran daha fazla yer verilmiştir. 2002–2004 yılları için sadece uzlaşma sonucu rakamlara yer verilirken 2005 ve 2006 yıllarında uzlaşmaya konu vergi ve ceza rakamlarına değinilmiştir.

Tablo 2.54 - Bölgelere Göre 2002-2006 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları

Bölge	Talep	Uzlaşılan	Uzlaşılan Vergi	Uzlaşılan Ceza
Akdeniz	67.567	58.713	27.540.912	7.325.702
Doğu Anadolu	16.468	15.052	8.897.365	2.410.445
Ege	128.520	111.429	38.791.563	12.114.614
Güneydoğu Anadolu	21.833	20.719	7.486.586	1.795.258
İç Anadolu	64.515	59.853	45.098.983	8.448.733
Karadeniz	66.935	60.511	17.486.171	4.548.034
Marmara	183.859	171.256	148.387.149	34.473.936
Merkez	254	148	219.155.862	14.854.096
Genel Toplam	549.951	497.681	512.844.590	85.970.818

Kaynak: GGM/GİB 2002–2006 Yılı Faaliyet Raporları

2002–2006 dönemini kapsayan 5 yıllık süre içerisinde Türkiye genelinde 549.951 adet inceleme raporu ile ilgili olarak tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilmiş, 497.681 inceleme raporunda mükellef ile uzlaşmaya varılmıştır. İnceleme raporu sayısı bakımından uzlaşma oranı ortalama %90,5 olarak gerçekleşmiştir. Yıl içerisinde uzlaşılan ceza tutarı uzlaşılan vergi tutarının %16,76'sında kalmıştır.

2.6.1.4. 2002–2003 Yılları Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları

2005 ve 2006 yıllarına ilişkin faaliyet raporlarında uzlaşılan vergi ve cezanın yanında ayrıca uzlaşmaya konu vergi ve ceza rakamlarına yer verilmişken 2002, 2003 ve 2004 yıllarında ise sadece uzlaşma sonucunda uzlaşılan vergi ve ceza tutarına yer verilmiştir. Bu nedenle 2002–2004 dönemi ve 2005–2006 dönemi ayrı ayrı değerlendirilmiştir.

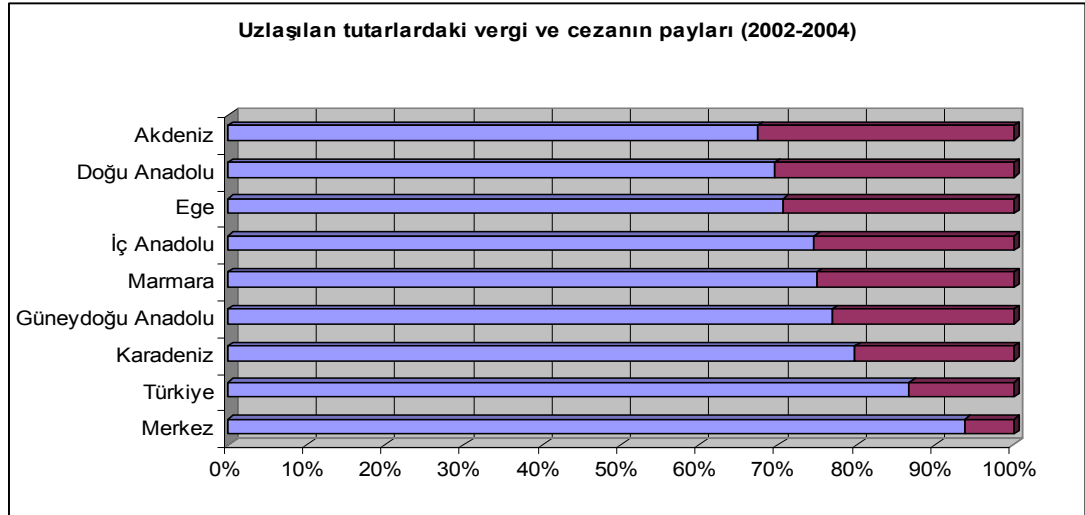
Tablo 2.55 - 2002-2003 Yılları Tarhiyat Sonrasında Uzlaşılan Vergi ve Cezalar (YTL)

Bölge	2002		2003		2004	
	Vergi	Ceza	Vergi	Ceza	Vergi	Ceza
Akdeniz	2.126.207	1.513.839	1.135.526	846.856	5.655.615	1.950.801
Doğu Anadolu	740.883	222.107	1.199.271	885.555	1.216.798	275.022
Ege	2.505.471	731.071	2.104.941	823.560	7.660.900	3.557.386
Güneydoğu Anadolu	965.748	215.067	807.238	192.486	1.497.240	572.861
İç Anadolu	3.065.266	708.669	3.078.135	1.758.733	4.757.070	1.242.917
Karadeniz	933.302	251.419	1.693.989	412.808	6.142.107	1.554.395
Marmara	8.081.948	2.138.880	4.532.604	1.441.852	22.340.591	8.051.479
Merkez	49.009.437	92.500	5.963.362	137.728	139.924.628	12.766.595
Genel Toplam	67.428.261	5.873.551	20.515.066	6.499.576	189.194.947	29.971.456

Kaynak: GGM 2002-2003-2004 Yılları Faaliyet Raporları

2002–2004 yıllarının tamamında tarhiyat sonrası uzlaşma neticesinde en fazla vergi tahakkuku ekonomik aktivitenin en yüksek olduğu bölgemiz olan Marmara Bölgesi'nde olduğunu görmekteyiz.

Şekil 2.47 - 2002-2004 T.S. Uzlaşmalarda Vergi ve Cezanın Dağılımı



Tüm Türkiye’de uzlaşılan toplam tutarda cezanın payı %13,25 iken, ortalama rakamın altında değer sadece merkezi uzlaşma komisyonunun yapmış olduğu uzlaşmalarda ortaya çıkmaktadır. Bu dönemde merkezi uzlaşma komisyonlarının yapmış olduğu uzlaşmalarda cezanın payı toplam uzlaşılan tutarın %6,25’i olmuştur. Akdeniz Bölgesi ise bu üç yıllık dönemde %32,59 ile uzlaşılan cezanın oran olarak en yüksek olduğu bölgemiz olarak karşımıza çıkmaktadır.

Tablo 2.56 - Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Neticesinde En Fazla Tahakkuk Verilen İlk 10 İl (2002-2004) (YTL)

İl	Toplam	Vergi	Ceza	Cezanın Payı
İstanbul	33.709.512	24.904.565	8.804.948	26,12%
İzmir	6.559.198	4.426.635	2.132.563	32,51%
Bursa	4.482.307	3.753.494	728.813	16,26%
Antalya	4.262.223	1.557.271	2.704.952	63,46%
Ankara	4.238.655	3.482.586	756.068	17,84%
Eskişehir	3.536.378	1.997.351	1.539.027	43,52%
Mersin	3.241.593	2.566.214	675.380	20,83%
Muğla	3.205.653	2.052.329	1.153.324	35,98%
Manisa	3.112.238	2.418.281	693.957	22,30%
Kocaeli	2.549.742	2.079.980	469.762	18,42%

Kaynak: GGM 2002-200-2004 Yılları Faaliyet Raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur

Tarhiyat sonrası uzlaşma neticesinde en fazla tahakkuk verilen illerde tahakkuk eden cezanın vergiden fazla olduğu tek il Antalya'dır. Antalya ilinde 2002 yılında yapılan uzlaşmalar sonucunda vergide 606.213 YTL olan uzlaşma tutarı cezada iki kat olarak 1.242.460 YTL ile karşımıza çıkmaktadır. 2003 yılında uzlaşılan vergi tutarı 104.138 YTL iken cezada verginin yaklaşık 5 katı olan 531.516 YTL'de uzlaşma sağlanmıştır. 2004 yılında ise 846.920 YTL vergi ve 930.976 YTL ceza tutarında uzlaşma sağlanmıştır. Bu durum bu ilde vergide önemli indirim yapıldığı ya da cezalarda hiç indirim yapılmadığını göstermektedir.

2.6.1.5. 2005–2006 Yılları Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları

Tablo 2.57 - 2005 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (YTL)

Bölge	Talep Dosya	Uzlaşmaya Konu Vergi	Uzlaşmaya Konu Ceza	Uzlaşılan Dosya	Uzlaşılan Vergi	Uzlaşılan Ceza
Akdeniz	17.840	13.659.256	28.605.378	15.896	6.835.104	1.449.159
Doğu Anadolu	3.293	4.660.769	17.567.057	3.041	4.444.801	772.409
Ege	26.589	57.026.788	119.537.586	23.856	13.219.373	4.389.974
Güneydoğu Anadolu	4.552	3.277.749	9.002.877	4.272	2.219.375	398.096
İç Anadolu	12.038	19.648.456	29.973.023	11.374	10.150.024	1.628.992
Karadeniz	15.985	6.316.245	15.531.290	14.149	4.732.086	838.057
Marmara	74.330	113.290.968	279.732.517	70.713	67.837.029	14.856.919
Merkez	45	76.709.285	201.358.137	30	24.258.436	1.857.273
Genel Toplam	154.672	294.589.515	701.307.866	143.331	133.696.228	26.190.880

Kaynak: GİB 2005 Yılı Faaliyet Raporundan yararlanılarak oluşturulmuştur

2005 yılında tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilen 154.672 inceleme raporu ile 294.589.515 YTL vergi, 701.307.866 YTL ceza vergi ve ceza ihbarnamesine bağlanarak tarh edilmiştir. Vergi mükellefleri ile vergi idaresi 143.331 dosyada 133.696.228 YTL vergi ve 26.190.880 YTL cezada uzlaşmışlardır. En çok uzlaşma

Marmara Bölgesi'nde yapılırken, bu bölgeyi Ege ve Akdeniz izlemiştir. Faaliyet raporunda uzlaşılacak dosyalara ilişkin uzlaşmaya konu tutarlar verilmemiş, uzlaşma talep edilen inceleme raporlarının tümüne ilişkin tutarlara değinilmiştir. Bu nedenle değerlendirmeye devam edebilmek açısından uzlaşmaya konu vergi ve ceza tutarının uzlaşma talep edilen dosya sayısına, uzlaşma sonucu uzlaşılacak vergi ve ceza rakamlarının uzlaşılacak dosya sayısına bölünmesi suretiyle ortalama dosya büyüklükleri üzerinden değerlendirme yapılması düşünülmüştür. Ancak vergi aslında özellikle Ege Bölgesi'nde %78 indirim yapılmış gibi bir sonuç çıkması, genel bilgiler ile uyumlu olmadığından bu değerlendirmenin sağlıklı olmayacağı düşüncesi ile vazgeçilmiştir. Rakamsal boyutu yüksek olan ve vergi mükellefinin ödeme kabiliyetini aşan tarhiyatlarda mükelleflerinin yargı yolunu seçebilecek olmaları, uzlaşma sağlanamayan tarhiyatların uzlaşma sağlanan tarhiyatlara göre çok yüksek tutarlı olabileme ihtimallerinin yüksekliği ortalamaların hatalı çıkmasına sebebiyet verebilecektir. Nitekim en düşük uzlaşmaya konu vergi tutarı olan 18 ildeki toplam 2.852 ihbarnamede 573.921 YTL vergi tarhiyatı varken 2005 yılında Ankara, İstanbul ve İzmir için uzlaşma yetki sınırı uzlaşma başına 600.000 YTL'dir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmalarda da vergi aslında indirim yapılabilenlerde ise de indirim sınırlı olmaktadır. Buna karşın vergi cezalarında çok önemli indirimler yapılmaktadır. Bu durum tablolardan da doğrudan anlaşılabilir. Vergi cezalarında yapılan indirimin boyutunu ölçmek için yapılan incelemelerin çoğunlukla sektör incelemesi olduğu, genellikle incelenen dönemlerin hemen hemen bütün mükelleflerde aynı olduğu, çoğunlukla zamanaşımına yakın dosyaların incelendiği bilinen durumdur. Diğer taraftan 2005 yılı sonuna doğru Anayasa Mahkemesi kararı ile ilga edilen VUK'un 344/2'nci maddesi yılın büyük bölümünde ceza hesaplamasında dikkate alınmıştır. Tarhiyat sonrası uzlaşmalarda vergi aslında her ne sebep ile olursa olsun eğer indirim yapılmış ise yapılan indirime isabet eden cezanın da yok sayılması gerekir. Bu genel bilgilerden hareket ile uzlaşma sonrası tahakkuk eden cezanın tahakkuk eden vergiye oranının, tarh edilen vergi cezasının tarh edilen vergiye olan oranına bölünmesi vergi cezalarındaki küçülmeyi diğer bir anlatım ile indirimi ortaya koyacaktır. Buna göre oluşturulan değerler aşağıdaki gibi hesaplanmıştır:

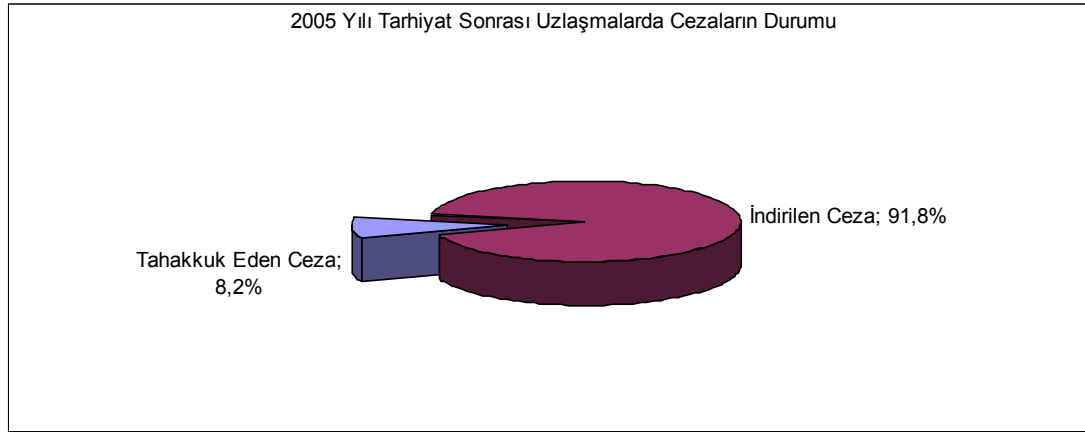
Tablo 2.58 - 2005 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşmalarda Vergi Cezalarında Yapılan İndirim

Bölge	Tarhiyat (a)	Tahakkuk (b)	Tahakkuk Eden Ceza (c=b/a)	İndirim Oranı (1-c)
Akdeniz	2,09	0,21	10,1%	89,9%
Doğu Anadolu	3,77	0,17	4,6%	95,4%
Ege	2,10	0,33	15,8%	84,2%
Güneydoğu Anadolu	2,75	0,18	6,5%	93,5%
İç Anadolu	1,53	0,16	10,5%	89,5%
Karadeniz	2,46	0,18	7,2%	92,8%
Marmara	2,47	0,22	8,9%	91,1%
Merkez	2,62	0,08	2,9%	97,1%
Genel Ortalama	2,38	0,20	8,2%	91,8%

Kaynak: GİB 2005 Yılı Faaliyet Raporlarından yararlanılarak hesaplanmıştır.

2005 yılında tarh edilen vergi ve ceza ihbarnamelerinde VUK'un 344/1'inci maddesi gereğince tarh edilen vergi cezası vergi aslının 2,38 katı olarak tarh edilmiştir. VUK'un mülga 344/2'nci madde gereğince hesabı tersine yapar isek ($2,38-1=1,38*2=$) tarh edilen vergiler için uygulanması gereken gecikme faizi ortalama %276 olarak ortaya çıkmaktadır. 31.12.2005 tarihini baz alırsak bu kadar gecikme faizi işleyebilmesi için incelenen dönem ortalama olarak 2001 yılının Kasım ayını işaret etmektedir³⁵⁷. Bu durum 2005 yılı incelemelerinde ağırlıklı olarak 2001 ve 2002 yıllarının incelendiğini göstermektedir.

Şekil 2.48 - 2005 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşmalarda Cezada Yapılan İndirim



Tarhiyat sonrası uzlaşılan tutarlar gereğince tahakkuk edecek vergi cezası vergi aslının %20'sine kadar gerilemiştir. Ortalama olarak verginin %238'i kadar olan cezanın, verginin %20'sine inebilmesi için vergi cezasının tarh edilen tutarın

³⁵⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın resmi internet sitesinde yer alan gecikme faizine ilişkin uygulamaya göre 01.10.2001 normal vadeli bir vergi için 31.12.2005 tarihi itibarıyla gecikme faizi oranı %282'dir.

%8,2'sine kadar indirilmesi yani %91,8 indirim yapılması gerekmektedir. Bu durumda cezada en fazla indirim %97,1 ile merkezi uzlaşma komisyonunda yapılmıştır. En az indirim ise %84,2 ile Ege Bölgesi'nde yapılmıştır.

Tablo 2.59- 2005 Yılında Cezada En Az İndirim Yapılan 5 İl

İl	Tarhiyat (a)	Tahakkuk (b)	Tahakkuk Eden Ceza (c=b/a)	İndirim Oranı (1-c)
Elazığ	2,19	0,76	34,7%	65,3%
Denizli	0,76	0,26	33,9%	66,1%
Çankırı	2,15	0,72	33,4%	66,6%
Balıkesir	2,85	0,81	28,5%	71,5%
Şırnak	10,65	3	28,2%	71,8%

Kaynak: GİB 2005 Yılı Faaliyet Raporlarından yararlanılarak hesaplanmıştır.

Cezada en az indirim %65,3 ile Elazığ'da yapılırken bu ili sırasıyla, Denizli, Çankırı, Balıkesir ve Şırnak izlemiştir.

Tablo 2.60 - 2005 Yılında Cezada En Çok İndirim Yapılan 5 İl

İl	Tarhiyat (a)	Tahakkuk (b)	Tahakkuk Eden Ceza (c=b/a)	İndirim Oranı (1-c)
Batman	17,16	0,14	0,8%	99,2%
Kocaeli	4,09	0,09	2,2%	97,8%
Bingöl	1,94	0,05	2,8%	97,2%
Ağrı	4,08	0,13	3,3%	96,7%
Düzce	5,10	0,20	3,9%	96,1%

Kaynak: GİB 2005 Yılı Faaliyet Raporlarından yararlanılarak hesaplanmıştır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma sonucu cezalarda en fazla indirim Batman ilinde yapılırken bu ile sırasıyla Kocaeli, Bingöl, Ağrı ve Düzce izlemiştir.

Tablo 2.61 - 2005 Yılı Üç Büyük İlde Uzlaşma Sonrasında Cezalarda Yapılan İndirim

İl	Tarhiyat (a)	Tahakkuk (b)	Tahakkuk Eden Ceza (c=b/a)	İndirim Oranı (1-c)
Ankara	1,38	0,10	7,2%	92,8%
İstanbul	2,42	0,22	9,2%	90,8%
İzmir	2,19	0,32	14,7%	85,3%

Kaynak: GİB 2005 Yılı Faaliyet Raporlarından yararlanılarak hesaplanmıştır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma yetki sınırı en yüksek olan üç büyük ildeki uzlaşma sonuçlarına göre Ankara İl Uzlaşma Komisyonu cezaların %92,8'ini indirirken, İstanbul'da %90,8, İzmir'de ise %85,3 indirim yapılmıştır.

Tablo 2.62 - 2006 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (YTL)

Bölge	Talep Dosya	Uzlaşmaya Konu Vergi	Uzlaşmaya Konu Ceza	Uzlaşılan Dosya	Uzlaşılan Vergi	Uzlaşılan Ceza
Akdeniz	20.351	16.602.572	28.694.425	18.132	11.788.460	1.565.047
Doğu Anadolu	4.895	1.743.683	3.302.363	4.236	1.295.612	255.353
Ege	24.702	40.249.296	60.215.275	21.570	13.300.878	2.612.623
Güneydoğu Anadolu	5.352	2.683.972	5.601.131	5.136	1.996.985	416.748
İç Anadolu	13.766	46.055.067	62.674.524	12.889	24.048.488	3.109.422
Karadeniz	13.943	5.980.104	13.286.584	13.335	3.984.688	1.491.355
Marmara	41.092	83.249.056	172.768.768	38.772	45.594.977	7.984.807
Genel Toplam	124.101	196.563.750	346.543.070	114.070	102.010.088	17.435.355

Kaynak: GİB 2006 Yılı Faaliyet Raporundan yararlanılarak oluşturulmuştur

2006 yılında tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilen 124.101 dosya ile 196.563.750 YTL vergi, 346.543.070 YTL ceza vergi/ceza ihbarnamesine bağlanarak tarh edilmiştir. Vergi mükellefleri ile vergi idaresi 114.070 dosyada 102.010.088 YTL vergi ve 17.435.355 YTL cezada uzlaşmışlardır. En çok uzlaşma 2006 yılında da Marmara Bölgesi'nde yapılırken bu bölgeyi Ege ve Akdeniz izlemiştir. İç Anadolu Bölgesi'nde uzlaşma sayısı az olmasına rağmen Marmara Bölgesi'nden sonra en fazla vergi ve ceza tahakkuk eden ikinci bölge olmuştur. 2005 yılında olduğu gibi 2006 yılında da aynı gerekçeler ile uzlaşma sonrası tahakkuk eden cezanın tahakkuk eden vergiye oranının, tarh edilen vergi cezasının tarh edilen vergiye olan oranına bölünmesi vergi cezalarındaki küçülmeyi diğer bir anlatım ile indirimi ortaya koyabilmek amacıyla oluşturulan değerler Tablo 2.63'de gösterilmiştir.

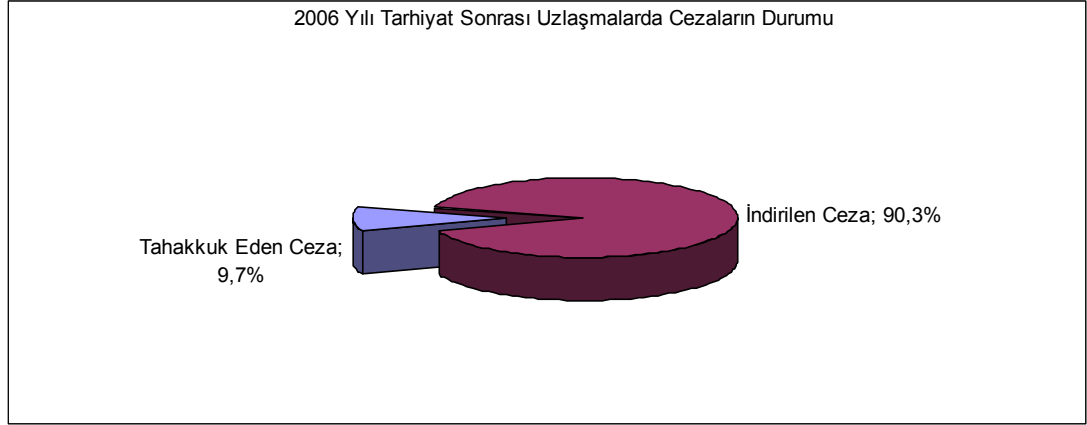
Tablo 2.63 - 2006 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşmalarda Vergi Cezalarında Yapılan İndirim

Bölge	Tarhiyat (a)	Tahakkuk (b)	Tahakkuk Eden Ceza (c=b/a)	İndirim Oranı (1-c)
Akdeniz	1,73	0,13	7,7%	92,3%
Doğu Anadolu	1,89	0,20	10,4%	89,6%
Ege	1,50	0,20	13,1%	86,9%
Güneydoğu Anadolu	2,09	0,21	10,0%	90,0%
İç Anadolu	1,36	0,13	9,5%	90,5%
Karadeniz	2,22	0,37	16,8%	83,2%
Marmara	2,08	0,18	8,4%	91,6%
Genel Ortalama	1,76	0,17	9,7%	90,3%

Kaynak: GİB 2005 Yılı Faaliyet Raporlarından yararlanılarak hesaplanmıştır.

2006 yılında en fazla indirim %92,3 ile Akdeniz Bölgesi olurken bu yıl en az indirimin %83,2 ile Karadeniz Bölgesi'nde yapıldığı görülmektedir.

Şekil 2.49 - 2006 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşmalarda Cezada Yapılan İndirim



Tarhiyat sonrası uzlaşılan tutarlar gereğince tahakkuk edecek vergi cezası vergi aslının %17'sine kadar gerilemiştir. Ortalama olarak verginin %176'sı kadar cezanın verginin %17'si olabilmesi için vergi cezasının tarh edilen tutarın %9,7'sine kadar indirilmesi yani %90,3 indirim yapılması gerekmektedir. Bu prensipten hareket ile illere göre oluşan sonuçlar aşağıdaki tablolarda verilmiştir.

Tablo 2.64 - 2005 Yılında Cezada En Az İndirim Yapılan 5 İl

İl	Tarhiyat (a)	Tahakkuk (b)	Tahakkuk Eden Ceza (c=b/a)	İndirim Oranı (1-c)
Eskişehir	1,92	0,87	45,2%	54,8%
Tokat	13,54	5,28	39,0%	61,0%
Afyonkarahisar	2,51	0,92	36,8%	63,2%
Ordu	1,26	0,40	31,5%	68,5%
Artvin	1,78	0,38	21,3%	78,7%

Kaynak: GİB 2005 Yılı Faaliyet Raporlarından yararlanılarak hesaplanmıştır.

Cezada en az indirim %54,8 ile Eskişehir'de yapılırken bu ili sırasıyla, Tokat, Afyonkarahisar, Ordu ve Artvin izlemiştir.

Tablo 2.65 - 2005 Yılında Cezada En Çok İndirim Yapılan 5 İl

İl	Tarhiyat (a)	Tahakkuk (b)	Tahakkuk Eden Ceza (c=b/a)	İndirim Oranı (1-c)
Bingöl	1,26	0,07	5,3%	94,7%
Kahramanmaraş	1,50	0,08	5,1%	94,9%
Karaman	1,89	0,11	5,6%	94,4%
Sakarya	2,68	0,17	6,2%	93,8%
Sinop	2,12	0,13	6,0%	94,0%

Kaynak: GİB 2005 Yılı Faaliyet Raporlarından yararlanılarak hesaplanmıştır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma sonucu cezalarda en fazla indirim Bingöl ilinde yapılırken bu ili sırasıyla Kahramanmaraş, Karaman, Sakarya ve Sinop izlemiştir.

Tablo 2.66 - 2005 Yılı Üç Büyük İlde Uzlaşma Sonrasında Cezalarda yapılan İndirim

İl	Tarhiyat (a)	Tahakkuk (b)	Tahakkuk Eden Ceza (c=b/a)	İndirim Oranı (1-c)
Ankara	1,26	0,08	6,4%	93,6%
İstanbul	2,22	0,19	8,5%	91,5%
İzmir	1,35	0,13	9,4%	90,6%

Kaynak: GİB 2005 Yılı Faaliyet Raporlarından yararlanılarak hesaplanmıştır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmada yetki sınırı en yüksek olan üç büyük ildeki uzlaşma sonuçlarına göre Ankara İl Uzlaşma Komisyonu cezaların %93,6'sını indirirken, İstanbul'da %91,5, İzmir'de ise %90,6 indirim yapılmıştır. 2006 yılında da sıralama değişmemiştir.

2.6.2. Potansiyel Dava Konusu İnceleme Raporları

VUK'un 359'uncu maddesinde belirtilen fiillerle vergi kaybına neden olduğu belirlenen kişilerin uzlaşma hükümlerinden yararlanma şansları bulunmamaktadır. Hakkında tarhiyat yapıldığı halde tebligat yapılamayan mükelleflere ilişkin ilan edilmiş ve tebliğ edilmesi nedeniyle bu kişilerin uzlaşma için başvuruda bulunması çok olası değildir. Bunun yanında yukarıda da değindiğimiz üzere 2002–2006 yılları arasında yapılan inceleme sayıları ile tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilen rapor sayısının 2002, 2005 ve 2006 yıllarında fazla olması nedeniyle her iki verinin karşılaştırmasından anlamlı bir sonuç elde edilememiştir. Ancak uzlaşmak için başvurduğu halde uzlaşmada teklif edilen değerleri kabul etmeyen mükelleflerin tarhiyata karşı dava açmaktan başka şansları bulunmamaktadır. Bu kişilerin dava açmayacak olmaları rasyonel bir davranış değildir. Zira hiçbir ek maliyet ve risk yüklenmeden vergi aslında sınırlı olsa da vergi cezasında yaklaşık olarak %90 indirimi kabul etmemek rasyonel bir davranış olmaz. Uzlaşmaya varılamayan dosyalar ilişkin veriler Tablo 2.67'de gösterilmiştir.

Tablo 2.67 - Uzlaşmaya Varılamayan İncelemeler

Yıllar	Tarhiyat Öncesi	Tarhiyat Sonrası	Toplam
2002	2.639	10.043	12.682
2003	1.484	11.487	12.971
2004	2.318	9.368	11.686
2005	1.280	11.341	12.621
2006	2.195	10.031	12.226
Toplam	9.916	52.270	62.186

Kaynak: GGM/GİB 2002-2006 Yılı Faaliyet Raporları

Uzlaşmaya varılamayan dosyaların dava konusu edilme potansiyelleri çok yüksektir. 5 yıllık dönemde 9.916'sı tarhiyat öncesi 52.270'i de tarhiyat sonrası

olmak üzere toplam 62.186 inceleme raporunun uzlaşmadaki idare teklifinin mükellef tarafından kabul edilmemesi nedeniyle dava konusu edilmiş olması gerekmektedir. Bu bölümdeki rakamlar vergi davaları ile ilgili verilerin değerlendirilmesinde yeniden ele alınacaktır.

2.6.3. Uzlaşma Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Uzlaşma, ağır olmayan suçlarda, toplumun suç ile bozulan kamu düzenini, tarafların barışması yolu ile yeniden ihdas eden, mağdurun zararını da gidermesi suretiyle, adaleti yerine getiren, yeni bir yaptırım benzeri bir kurumdur³⁵⁸. Vergi uygulamalarında uzlaşma ise VUK'un "Vergi Cezasının Kesilmesi, Ödenmesi ve Kalkması" başlıklı bölümünde yer almaktadır. Bu durumda vergi uygulamalarında da kanun koyucunun iradesinin uzlaşmayı vergi cezalarına yönelik olarak öngördüğü söylenebilir. Hangi durumlarda vergi mükellefi ile uzlaşılacağı VUK'un Ek-1'inci maddesinde açıkça ve sınırlı şekilde sayılmıştır. Buna göre mükellefin kanunları iyi bilmemesi, yanılması, yargı kararları ile idarenin yorumu nedeniyle tereddütte olması veya yapılan tarhiyatta vergi hatası olması hallerinde uzlaşma yapılabileceği düzenlenmiştir. Genel ceza hukukuna uygun olarak vergi uygulamalarında da ağır nitelikli suç kabul edilen kaçakçılık fiilleri nedeniyle kesilen vergi cezaları uzlaşma kapsamının dışında tutulmuştur. Kanunlara yeteri kadar nüfuz edememek, yanılmak, yargı kararı nedeniyle tereddüde düşmek mükellefin vergi kaybına neden olurken zararı kasten oluşturmadığı varsayımını da beraberinde getirmektedir.

Uzlaşma ile ilgili uygulamalarda en çok tartışılan konulardan birisi de vergi aslında indirim yapılıp yapılmayacağı üzerindedir. Vergi hatası ve maddi hata halleri haricinde vergi aslında indirim yapmak, diğer bir deyişle vergi kaybına neden olan mükellefin yükümlülüğünde azaltma yapmak uzlaşma kavramının dışına çıkacaktır. Zira uzlaşmanın temel şartı mağdurun yani devletin zararının giderilmesidir. Zarardan yani vergi kaybından indirim yapılması indirim oranında mükellefin ibra edilmesi sonucunu da beraberinde getirecektir. İbra ise cezayı değil borçluluğu sona erdiren sebeplerdendir.

³⁵⁸ Feridun YENİSEY, **Ceza Muhakemesi Hukukunda Uzlaşma (Uzlaştırmacı Eğitimi, Rehber Kitapçık)**, Bahçeşehir Üniversitesi, 2007, s.5.

İbra, borç ilişkisini değil sadece münferit borcu sona erdirir. İbrada, bir borç ilişkisinin taraflarının hukuki bir ilişki içerisine girdiğini görmekteyiz. Buna göre borç kendiliğinden sona ermemekte, borcun sona ermesi için, tarafların bunu sağlayacak bir başka işlemi yapmaları gerekmektedir. Bu hukuki işlem, sona erecek borcun taraflarının borcun sona ermesi konusunda yaptıkları bir sözleşmedir. Bu nedenle, borcun sona ermesi üzerinde borç ilişkisinin taraflarının anlaşmış olmaları gerekir. İbra sözleşmesinin yapılması ile birlikte borç da kendiliğinden sona erdiğinden, bu işlem niteliği itibariyle bir tasarruf işlemidir³⁵⁹. Vergide tasarruf yetkisi sadece yasama organına aittir. Vergi hukukunda ibranın karşılığı ancak af olabilecektir.

Vergi aslında indirim yapılması vatandaşın anayasal ödevlerinden olan vergi ödevinden mükellefi kısmen de olsa bağışık tutma anlamına gelebilecektir. Oysa ki genel ya da özel af çıkarmak için bile Anayasamızın 87'nci maddesi gereğince meclisin üye tam sayısının beşte üç çoğunluğu aranırken, uzlaşma müessesesi ile vergi aslında indirim yapılmaz. Eğer incelemede eksiklik var ise bu durumda zaten tarhiyatın hiç yapılmaması gerekir. Tarhiyat öncesinde vergi hatasından bahsedilemeyeceği için bu aşamada yapılan indirimler verilen yetki sınırının aşılması anlamına gelecektir. Tarhiyat sonrasında ise ancak VUK'un 11,117 ve 118'inci maddeleri ile maddi hata durumunda vergi aslında indirim makul karşılanabilir. Vergi hatalarının düzeltilmesi düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde her zaman yapılabilir.

Uzlaşma müessesesi ile vergi idaresine vergilendirmenin özüne ilişkin bir takdir yetkisi verilmektedir. İdare bu yetkiye dayanarak yapılan uzlaşma görüşmeleri sonucunda verginin aslında ve cezalarda indirim yapmaktadır. Böylelikle, Anayasal bir temele dayanan vergilerin kanunla kaldırılması ve Bakanlar Kurulu'na kanunda belirtilen yukarı ve aşağı sınırlar içinde kalmak şartıyla vergilerde indirim yapma yetkisi, Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan bir Yönetmelikle uzlaşma komisyonlarına bırakılmıştır³⁶⁰. Diğer taraftan uzlaşma kurumunun amacı dikkate alınarak, bilinçli olarak kanunda ve ilgili düzenlemelerde bir alt sınır belirlenmemiştir. Çünkü böyle bir alt sınırın belirlenmesi halinde, komisyona mutlak bir takdir alanı verildiği gerekçesiyle her uzlaşmada bu sınıra inilmesi zorlanabileceğinden, idare ve

³⁵⁹ K.Nuri TURANBOY, **İbra Sözleşmesi**, Yetkin, Ankara 1998, s.26.

³⁶⁰ İbrahim ORGAN, "Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af: Uzlaşma", **Vergi Sorunları**, Sayı 213, Haziran 2006, s.173.

uzlaşma kurumunun etkinliği ortadan kalkacaktır. Oysa mevcut yapı içinde, ekonomik ve mali yönden vergi ve cezaların gerekçesiz olarak sıfırlanması makul kabul edilemeyeceğinden, idarenin doğrudan sıfırlama yetkisinden (istisnai haller dışında) bahsedilemeyecektir³⁶¹.

Uzlaşma müessesesinin VUK'un 376'ncı maddesindeki indirim müessesinin önüne geçerek uzlaşmalarda ortaya çıkan yüksek indirimler mükellefler arasında farklı uygulamalara yol açabilmektedir. Diğer taraftan sonuçta vergisel yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmeyen mükelleflerin, uzlaşmalardaki yaklaşımlarla kayıt dışı işlem yapmaya teşvik edilmeleri gibi bir durumdan söz edilebilir³⁶².

Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan ve kamuoyunda "vergi yüzüzleri" olarak adlandırılan belli tutarların üzerindeki vergi borçluları listelerinden de görüleceği üzere, bu listede yer alan yükümlü ya da vergi sorumlularının önemli bir kısmını, vergi ve cezalar konusunda uzlaşmadan yararlanmış olanlar oluşturmaktadır. Bu durumun anlamı şudur: Uzlaşılan vergi ve cezalar için belli bir ödeme süresi getirilmemesi halinde, uzlaşma ihdas edilme gerekçelerinden en önemlisi olan "kamu alacağının hızla tahsili" amacından sapmakta ve özellikle "uzlaşılan" vergi ve cezaları ödeme niyeti olmayan yükümlüler için sadece takip konusu kamu alacağını azaltan ve sözde kesinleştiren bir müessese şekline dönüştürmekte; ayrıca bu durum vergi idaresi yönünden sözde kesinleşmiş alacaklar yaratarak idarenin takip ve tahsilat yükünü ağırlaştırmaktadır³⁶³.

Gerek tarhiyat öncesi gerekse tarhiyat sonrası uzlaşmalarda bölgelere, illere, uzlaşmayı yapan komisyonların niteliğine göre ortaya çıkan rakamsal sonuçlar istikrarlı bir görüntü sergilememektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmalarda merkezi denetim elemanlarından teşekkül eden komisyon ile tarhiyat sonrasında merkezi uzlaşma komisyonu bünyesinde yapılan uzlaşmalarda vergi cezalarında yüksek oranda indirim yapılırken, vergi aslından da indirim yapılmış olduğu görülmektedir. Özellikle yüksek tarhiyat veya öneriler ile ilgili olan bu uzlaşmalar kamuoyunun da bilgisi dahilinde gerçekleşmekte ve yapılan indirimler verilen tavizler olarak

³⁶¹ Adnan GERÇEK, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006, s.133.

³⁶² Süleyman GÜÇLÜ, "Uzlaşmanın Amacı Ve Cezada İndirimden Farkı", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:229, Mayıs 2007, s.33.

³⁶³ Azmi DEMİRCİ, "Uzlaşma için Öneriler", **Vergi Dünyası**, Yıl 27, sayı 315 Kasım 2007, s.25.

algılanabilmektedir. Bu durum vergi psikolojisi açısından gelir idaresine olan güveni sarsabileceği gibi, vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumunu da zorlaştırabilecektir.

Uzlaşmalarda vergi cezalarında yaklaşık %90 civarında indirim yapılabilmektedir. Bu durumda beyana tabi bir işlemi vergi dışı bırakan bir mükellefin 2006 yılı verilerine göre (Faal Mükellef: 3.937.878 Toplam İnceleme Sayısı: 110.442)³⁶⁴ incelenme riski yüzde 2,8'den bile az iken³⁶⁵ bu mükellefin incelenmesinden sonra durumu tespit edilse bile sadece %10 cezaya muhatap kalma riski oluşacaktır. Uzlaşmada ortaya çıkan bu yaklaşım mükellefler açısından yükümlülüğü zamanında yerine getirme konusunda isteksizliğe neden olabilecektir.

Benzer uygulamaların bulunduğu Birleşik Devletlerde uzlaşma; mükellefin kesinleşmiş olan vergi borcunun tümünü ödeyemeyecek olması durumunda, tam olarak borçlu olunan miktardan daha azının yani tahsili mümkün olan miktarın ödenmesi için IRS ve vergi mükellefi arasında mükellef tarafından ödenecek vergi borcunun yeni miktarını karara bağlamaktır. Uzlaşma servisi genellikle uzlaşma teklifini, vergi borcunun tam tahsil edilmesi mümkün ve muhtemel olmadığı ve mükellef tarafından önerilen miktar tahsil potansiyelini makul surette yansıttığında kabul eder. Hedef tahsil edilebilirliği imkan dahilinde olan verginin mümkün olan en kısa zamanda ve devlete en az maliyetle tahsilini başarmaktır³⁶⁶. Türkiye'deki uzlaşma sisteminin de kanunla verilen gerekçelerden ayrılarak bir nevi konkordato uygulamasına dönüştüğü ortaya çıkmaktadır.

2.7. Vergi Yargısının Vergi Cezaları Üzerindeki Etkisi

Vergi sistemimizde yer alan mali vergi cezaları, vergi aslına bağlı olan ve olmayan olarak ikiye ayrılmaktadır. Vergi ziyai cezası vergi aslına bağlı olan ceza iken, özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezaları genellikle vergi aslına bağlı olmayan cezalardır. İnceleme raporları ile tespit edilen ve tarih önerilen vergi ve cezalar rapor doğrultusunda vergi dairelerince vergi/ceza ihbarnamesine bağlanarak mükellefe tebliğ edildiği anda mükellef hukukunda sonuç yaratmaya başlarlar. İnceleme raporu

³⁶⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı -2006 yılı Faaliyet Raporu, s.95, s.170.

³⁶⁵ Her incelemenin ayrı mükellef nezdinde yapıldığı varsayımından hareket ile hesaplanmıştır. İncelenen mükellef sayısı daha azdır.

³⁶⁶ Nilgün SERİM, "Türkiye'de ve ABD'de Uzlaşma Sistemi", **Vergi Sorunları**, Sayı 214, Temmuz 2006, s.104-105.

iç idari bir işlem olduğundan tek başlarına hukuki bir sonuç doğurmazlar. Tarh aşamasının VUK'un 114'üncü maddesi gereğince vergi alacağına doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tamamlanması gerekir.

Hukuksal işlemler, özelliklerine göre ve çeşitli açılardan tek yanlı ve çok yanlı işlemler, genel ve birel işlemler, durum ve öznel işlemler, karma işlem ve işlemler dizisi olarak gruplandırılabilir. Vergi ceza tarhiyatına yönelik işlemler karma İşlemler, işlemler dizisi kavramına girmektedir. İdari işlem genellikle birden çok faaliyet ve işlemde oluşan bir bütündür. İdari işlemi oluşturan irade zaman içinde hazırlanır, tamamlanır ve uygulamaya konur. İdari kararlar, bir zaman dilimi içinde yer alır. Buna idari işlemin süreci de denir. Yönetmelik işlemlerin başlangıç, tamamlanma ve uygulama evrelerinden söz edilir. Kimi idari işlemlerde, aynı süreç içerisinde birden çok karar organının işbirliği söz konusudur. Yerel yönetim organları kararlarının vesayet otoritesinin onayından sonra yürürlüğe girmesi biçiminde tanımlanabilecek bir süreçte, iki ayrı fakat birbirini tamamlayan bir işlem, söz konusudur. Bu süreçte yer alan işlemleri farklı nitelikte organlar yaptıklarından, bu tür işlemlere karma işlemler denir. Birbirini takip eden bir dizi idari işlem yapıldığında bunların bir kısmı asıl işlem, bir kısmı ise ara işlem veya yardımcı işlem olarak nitelendirilir. Bu tür işlemler arasında işbirliğinin sonucu olarak, dizide yer alan işlemlerden birindeki hukuka aykırılık, sonra gelen işlemi de etkiler. Bir önceki işlem bir sonraki işlemin hukuksal nedenidir. Aynı zamanda işlemler arasındaki sıralamadan oluşan bir değişiklik ya da sıranın atlanması da önemli yöntem bozukluğu anlamına gelir. Örneğin "belediye kurulması, başka bir belediye ile birleşmesi ya da bir beldenin bir kısmının komşu belediyeye katılması gibi işlemler kuramda ve uygulamada zincir işlemler diye adlandırılan ve amaç işlemin oluşumuna kadar aynı ya da değişik merci ve organların irade açıklamalarını gerektiren işlemlerdir. İşlemler dizisinde yer alan "ara işlemler" kural olarak bağımsız sayılmazlar. Bunlara karşı asıl işlemde önce ve ayrı iptal davası açılmaz³⁶⁷.

İnceleme raporlarına doğrudan dava açılmayacak olmasına karşın, cezalı tarhiyatın dayanağı olan inceleme raporlarında tespit edilen hususlar yargı denetiminde dikkate alınacak ve sebep olduğu idari işlemin hukuka uygunluğu yönünden değerlendirilecektir.

³⁶⁷ Hüseyin ÇEKEN, "İdari İşlem ve İdari Eylem", 16. Numaralı Dergi, http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim_makale_detay.asp?IDNO=21 Erişim Tarihi:10.03.2008

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesi gereğince vergi davası açılabilmesi için dava konusu edilebilecek bir idari işlemin olması ve işlem nedeniyle menfaatin ihlal olması gerekmektedir. İdare her türlü işlemini hukuka uygun olarak yapmak durumundadır. Hukuka aykırılığı idari yargı kararı ile tespit edilen idari işlemler hiç yapılmamış, diğer bir ifade ile hiç doğmamış sayılır. Bu nedenle vergi yargısı sonucunda tarhiyatın iptali tarhiyatın yok olduğu, hiç doğmamış olduğu anlamına gelir ve idari işlem nedeniyle etkilenen her türlü sonuç eski haline getirilir.

Vergi incelemesi neticesinde VUK'un 369'uncu maddesinde belirtilen yanılma halleri haricinde tarhi önerilen verginin yanında Vergi Usul Kanun'unun 344/1'inci maddesi gereğince vergi cezası tarhi da önerilmektedir. Bu nedenle hemen hemen her vergi tarhi önerilen incelemenin ayrıca ceza tarhiyatını da içerdği söylenebilir.

2.7.1. Vergi Davalarının Mahkemelere Göre Dağılımı

Uzlaşma ile ilgili konularda değinildiği üzere gerek tarhiyat öncesinde gerekse tarhiyat sonrasında uzlaşma sağlanamayan her tarhiyat potansiyel dava konusu olarak karşımıza çıkmaktadır.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 5'inci maddesinde "Her idarî işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılır. Ancak, aralarında maddî veya hukukî yönden bağıllık ya da sebep-sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilir" hükmü bulunmaktadır. Bu düzenlemenin amacı; aynı yargı yerinin görevine giren ve çözümleri ayrı emek gerektirmeyen idari uyuşmazlıkların aynı dava içerisinde görülmeleri sağlanarak, gereksiz zaman israfı ile masrafın önlenmesi ve farklı kararların verilebilmesi riskinin ortadan kaldırılmasıdır. Vergi yargısında bu hükmün uygulanmasında her takvim yılı için her bir ana vergi türüne ilişkin tarhiyatlar aynı dava konusunda kabul edilmektedirler. Örneğin bir mükellef için 2003 ve 2004 yılına ilişki ayrı ayrı gelir vergisi ve KDV tarhiyatı yapılarak ihbarnameye bağlandığında tüm ihbarnameler dava konusu edilmek istendiğinde dört ayrı davanın açılması gerekmektedir. Zaman zaman vergi yargısında her ihbarname veya duruma göre her ödeme emrinin ayrı bir idari işlem olduğu gerekçesi ile her bir ihbarname veya ödeme emri için ayrı dava açılması da istenebilmektedir. İnceleme raporları ana vergi türleri ve yıllar itibarıyla ayrı

düzenlenmektedir. Vergi yargısının genel uygulamaları doğrultusunda yukarıda bahsi geçen uzlaşılabilen her inceleme raporu için ayrı bir davanın açılması gerektiğini genel olarak ifade edebiliriz.

Vergi yargısına ilişkin veriler vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemelerinin yetki çevrelerine göre verilecektir. Türkiye’de vergi mahkemesinin bulunduğu iller ve bu mahkemelerin yetkisi alanına giren diğer iller şu şekildedir:

Tablo 2.68 - Vergi Mahkemeleri ve Yetki Alanları

Vergi Mahkemesi	Bölge	Yargı Çevresine Dahil Olan İller
Adana	1	Osmaniye
Ankara	1	-
Antalya	1	Burdur–Isparta
Aydın	2	Muğla
Balıkesir	2	-
Bursa	1	Yalova
Çorum	3	-
Denizli	1	Afyonkarahisar
Diyarbakır	3	Mardin–Siirt–Şırnak–Batman
Edirne	2	Çanakkale–Kırklareli
Erzurum	3	Ağrı–Kars–Iğdır–Ardahan
Eskişehir	1	Bilecik–Kütahya
Gaziantep	2	Adıyaman–Kahramanmaraş–Kilis–Şanlıurfa
Hatay	2	-
İstanbul	1	-
İzmir	1	-
Kayseri	2	Nevşehir–Yozgat–Kırşehir
Kırıkkale	1	Çorum
Kocaeli	2	-
Konya	1	Niğde–Aksaray–Karaman
Malatya	3	Elazığ–Bingöl–Tunceli
Manisa	2	Uşak
Mersin	1	-
Muğla	-	*
Ordu	3	Giresun
Sakarya	2	Bolu–Düzce
Samsun	1	Amasya–Sinop
Sivas	3	Erzincan–Tokat
Şanlıurfa	-	*
Tekirdağ	2	-
Trabzon	2	Artvin–Gümüşhane–Rize–Bayburt
Van	3	Bitlis–Hakkari–Muş
Zonguldak	2	Kastamonu–Çankırı–Bartın–Karabük

Kaynak: Adalet Bakanlığı-<http://www.yayin.adalet.gov.tr/vergi.htm>, Erişim:10.03.2008

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun’un 7’nci maddesi gereğince tek hakimle verilecek kararlar (2005 Yılı için 5.430 YTL’yi geçmeyen davalar) itiraz

üzerine bölge idare mahkemelerince incelenir ve karara bağlanır. Tek hakimle verilen kararlara karşı yapılacak itiraz başvurusunda yetkili bölge idare mahkemeleri Tablo 2.69'da gösterilmiştir.

Tablo 2.69 - Bölge İdare Mahkemeleri ve Yargı Alanına Dahil Olan İller

Bölge İdare Mahkemesi	Bölge	Yargı Çevresine Dahil Olan İller
Adana	1	Hatay–Mersin–Osmaniye
Ankara	1	-
Antalya	1	Burdur–Isparta
Aydın	2	Muğla
Bursa	1	Balıkesir–Yalova
Denizli	1	Afyonkarahisar
Diyarbakır	3	Mardin–Siirt–Şırnak–Batman
Edirne	2	Kırklareli–Tekirdağ–Çanakkale
Erzurum	3	Ağrı–Kars–Iğdır–Ardahan
Eskişehir	1	Bilecik–Kütahya
Gaziantep	2	Adıyaman–Kahramanmaraş Şanlıurfa–Kilis
İstanbul	1	-
İzmir	1	-
Kayseri	2	Nevşehir–Yozgat–Kırşehir
Kırıkkale	1	Çorum
Konya	1	Niğde–Aksaray–Karaman
Malatya	1	Elazığ–Tunceli–Bingöl
Manisa	2	Uşak
Mersin	1	*
Muğla	-	*
Ordu	3	Giresun
Sakarya	2	Bolu–Düzce–Kocaeli
Samsun	1	Amasya–Sinop
Sivas	3	Erzincan–Tokat
Şanlıurfa	3	*
Trabzon	2	Gümüşhane–Rize–Bayburt–Artvin
Van	3	Bitlis–Hakkari–Muş
Zonguldak	2	Kastamonu–Bartın–Karabük–Çankırı

Kaynak: Adalet Bakanlığı-<http://www.yayin.adalet.gov.tr/vergi.htm>, Erişim:10.03.2008

Gelir İdaresi Başkanlığının 2005 yılı faaliyet raporunda il bazında verilen tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma bilgileri yetkili vergi mahkemeleri nezdinde dağıtıldığında Tablo 2.70'te yer alan sonuçlar çıkmaktadır. Merkezi Uzlaşma Komisyonuna intikal eden dosyalar ile ilgili yetki tespiti yapılamadığı için değerlendirme dışı tutulmuştur.

Tablo 2.70 - 2005 Yılı Uzlaşılamayan Dosyaların Vergi Mahkemesine Yüklelediği Potansiyel İş Yüğü

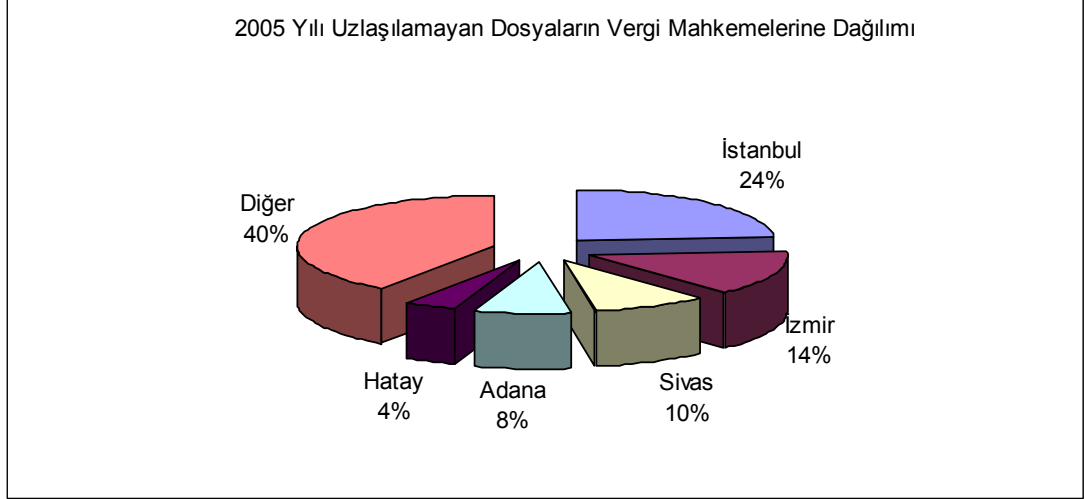
Vergi Mahkemesi	Tarhiyat Öncesi			Tarhiyat Sonrası			Toplam
	Talep	Uzlaşılan	Kalan	Talep	Uzlaşılan	Kalan	
Adana	1.526	1.333	193	4.878	4.094	784	977
Ankara	592	520	72	1.830	1.752	78	150
Antalya	46	46	0	3.455	3.103	352	352
Aydın	217	203	14	4.249	4.054	195	209
Balıkesir	488	433	55	1.998	1.746	252	307
Bursa	1.271	1.178	93	4.070	3.962	108	201
Çorum	16	14	2	1.156	924	232	234
Denizli	437	408	29	4.361	4.195	166	195
Diyarbakır	490	486	4	2.548	2.532	16	20
Edirne	503	474	29	3.035	2.572	463	492
Erzurum	195	195	0	1.645	1.600	45	45
Eskişehir	434	428	6	4.634	4.228	406	412
Gaziantep	515	464	51	3.209	2.941	268	319
Hatay	56	56	0	2.591	2.045	546	546
İstanbul	5.650	5.147	503	60.999	58.489	2.510	3.013
İzmir	95	86	9	11.175	9.396	1.779	1.788
Kayseri	93	90	3	3.399	3.247	152	155
Kırıkkale	11	11	0	840	808	32	32
Kocaeli	685	605	80	1.511	1.351	160	240
Konya	81	77	4	2.254	2.147	107	111
Malatya	484	449	35	928	727	201	236
Manisa	467	447	20	5.648	5.180	468	488
Mersin	0	0	0	5.711	5.453	258	258
Ordu	30	30	0	1.458	1.361	97	97
Sakarya	237	212	25	1.964	1.849	115	140
Samsun	67	67	0	2.381	2.344	37	37
Sivas	28	28	0	4.319	3.120	1.199	1.199
Tekirdağ	420	407	13	1.146	1.119	27	40
Trabzon	173	164	9	2.211	2.011	200	209
Van	39	37	2	568	565	3	5
Zonguldak	399	370	29	4.456	4.386	70	99
Genel Toplam	15.745	14.465	1.280	154.627	143.301	11.326	12.606

Kaynak: GİB 2005 Yılı Faaliyet Raporu

Tarhiyat öncesi uzlaşma işlemleri neticesinde uzlaşılamayan 1.280 inceleme ile tarhiyat sonrası uzlaşma işlemleri nedeniyle uzlaşılamayan 11.326 inceleme dosyasıyla ilgili olarak vergi mükellefinin dava yolunu tercih etmiş olması en rasyonel davranış olarak karşımıza çıkmaktadır. Uzlaşılamayan 12.606 adet dava vergi mahkemelerinin göreceği potansiyel iş olarak ortaya çıkmaktadır. Uzlaşma sonucunda 157.766 dosyada uzlaşma sağlanarak dava yolu kapatılmıştır. 2005 yılında vergi mahkemelerinde 62.941 yeni dava açılmıştır. Uzlaşma yolu olmasa idi vergi mahkemelerinde 2005 yılında açılacak dava sayısı 220.707 adede

yükselebilirdi, bu durumda uzlaşmanın vergi mahkemeleri üzerindeki yükü %71,48 oranında azalttığı çıkarımı da yapılabilir.

Şekil 2.50 - 2005 Yılı Uzlaşılamayan Dosyaların Vergi Mahkemelerine Dağılımı



Uzlaşılamayan dosyalar nedeniyle 2005 yılında Vergi Mahkemelerinde en çok iş yükü 3.013 potansiyel dava ile İstanbul, 1.788 potansiyel dava ile İzmir, 1.199 potansiyel dava ile Sivas Vergi Mahkemeleri'nde oluşmuştur.

2.7.2. Vergi Mahkemelerinin İş Yükü

Tablo 2.71 - 2005 Yılı Vergi Mahkemelerinin Konularına Göre İş Yükü

KONULAR	Gelen				Karar Verilen	Devreden
	Devir Gelen	Yıl İçinde Gelen	Bozularda k Gelen	Toplam		
Gelir vergisi	5.710	11.112	478	17.300	10.634	6.666
Kurumlar vergisi	1.980	2.662	277	4.919	2.415	2.504
Emlak vergisi	408	304	5	717	400	317
Katma değer vergisi	6.528	11.781	616	18.925	9.675	9.250
Gümrük vergileri	4.117	7.591	473	12.181	6.624	5.557
Veraset ve intikal vergisi	158	160	6	324	98	226
Öz.id.bel.ve köy.ait vergi res.harç vb mal.hük.	1.403	3.165	129	4.697	2.542	2.155
Düzeltilme işlem. reddinden doğan işler	85	45	2	132	111	21
Yeni konan vergiler	207	332	4	543	308	235
Tam yargı davaları	97	260	7	364	274	90
Diğer işler	6.272	25.529	586	32.387	25.430	6.957
TOPLAM	26.965	62.941	2.583	92.489	58.511	33.978

Kaynak : Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Tablo 135

2005 yılında vergi mahkemelerinde 62.941 yeni dava açılmış aynı yıl 58.511 davada karar verilmiştir. Bir önceki yıldan 26.965 dava devralan vergi mahkemeleri sonraki yıla 33.978 dosya devretmiştir.

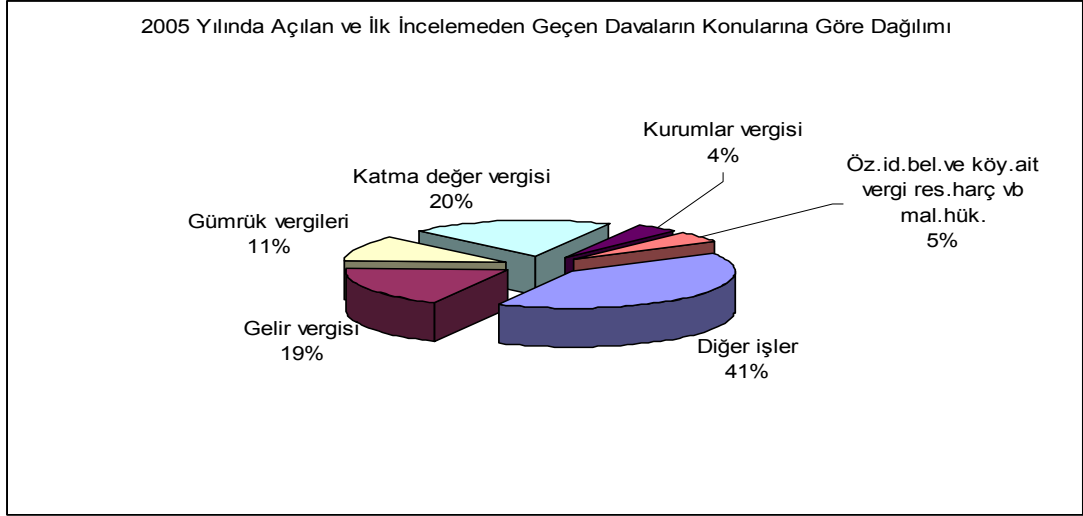
Tablo 2.72 - 2005 Yılı Vergi Mahkemelerinin Konularına Göre Verdiği Karar Türleri

KONULAR	Ret	Kabul	Kısmen Kabul	İlk İnceleme Üzerine Dilekçe ve Dava Reddi Mercii Tevdii	Diğer	TOPLAM
Gelir vergisi	1.850	5.693	1.110	1.174	807	10.634
Kurumlar vergisi	427	1.018	452	357	161	2.415
Emlak vergisi	121	122	68	70	19	400
Katma değer vergisi	1.986	5.107	966	1.042	574	9.675
Gümrük vergileri	1.747	2.726	330	1.527	294	6.624
Veraset ve intikal vergisi	23	36	19	14	6	98
Öz.id.bel.ve köy.ait vergi res.harç vb mal.hük.	479	1.113	261	488	201	2.542
Düzeltilme işlem. reddinden doğan işler	7	80	5	13	6	111
Yeni konan vergiler	65	184	11	28	20	308
Tam yargı davaları	30	201	13	23	7	274
Diğer işler	4.233	12.456	2.022	4.561	2.158	25.430
TOPLAM	10.968	28.736	5.257	9.297	4.253	58.511

Kaynak : Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Tablo 136

Verilen kararlara baktığımızda 9.297 davanın ilk inceleme üzerine dilekçe veya dava ret ve merci tevdii şeklinde karar verilmiştir. Bu dava sayılarının yeni açılan dava sayılarından düşülmesi halinde yeni açılan ve esaslan incelenecek dava sayıları bulunabilir.

Şekil 2.51 - 2005 Yılında Açılan Davaların Konularına Göre Dağılımı



2005 yılında gelir vergisinde 9.938, katma değer vergisinde 10.739, gümrük vergilerinde 6.064, kurumlar vergisinde 2.305, ve diğer konularda 24.598 dava açılarak ilk incelemeden geçmiş ve esasın incelenmeye alınmıştır. Vergi mahkemesi kararlarının vergi işlemleri üzerindeki etkisini davalarda esas incelenerek verilen ret, kabul ve kısmen kabul kararları üzerinde durmak gerekmektedir. Çalışma konumuz VUK kapsamındaki cezalar olması nedeniyle tarhiyata karşı açılmış olabilecek davaların seçilerek, ortalama hesaplamalar yapılması bizi daha sağlıklı sonuçlara götürebilecektir.

Tablo 2.73 - 2005 Yılında Vergi Mahkemelerinin VUK Kapsamına Giren ve Tarhiyata Karşı Açılmış Olabilecek Davalarda Esastan Verdiği Kararlar

KONULAR	Ret	Kabul	Kısmen Kabul	Toplam
Gelir vergisi	1.850	5.693	1.110	8.653
Kurumlar vergisi	427	1.018	452	1.897
Emlak vergisi	121	122	68	311
Katma değer vergisi	1.986	5.107	966	8.059
Veraset ve intikal vergisi	23	36	19	78
Öz.id.bel.ve köy.ait vergi res.harç vb mal.hük.	479	1.113	261	1.853
Toplam	4.886	13.089	2.876	20.851

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Tablo 136

Tablo 2.73'ün yüzdeler ile ifade edilmiş hali Tablo 2.74'de gösterilmiştir.

Tablo 2.74 - 2005 Yılında Vergi Mahkemelerinin VUK Kapsamına Giren ve Tarhiyata Karşı Açılmış Olabilecek Davalarda Esastan Verdiği Kararların Yüzdese İfadesi

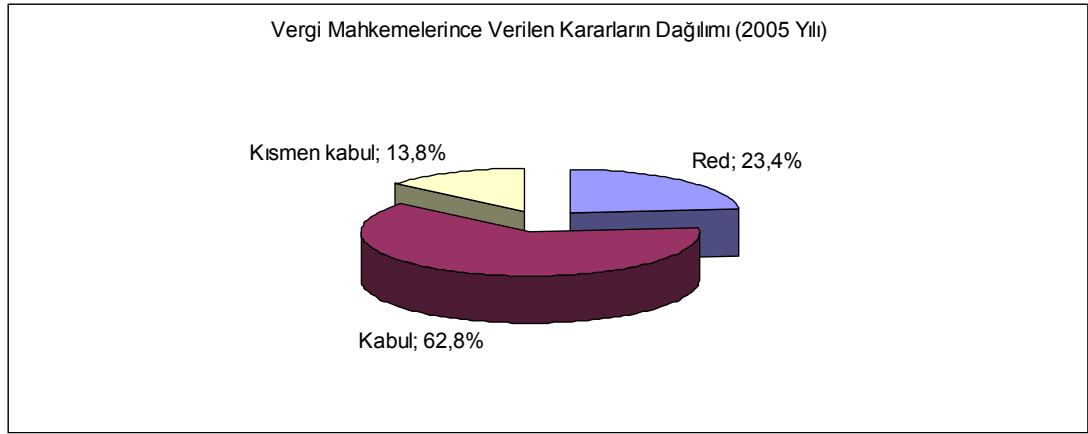
Konular	Ret	Kabul	Kısmen Kabul	Toplam
Gelir vergisi	21,4%	65,8%	12,8%	100,0%
Kurumlar vergisi	22,5%	53,7%	23,8%	100,0%
Emlak vergisi	38,9%	39,2%	21,9%	100,0%

Katma değer vergisi	24,6%	63,4%	12,0%	100,0%
Veraset ve intikal vergisi	29,5%	46,2%	24,4%	100,0%
Öz.id.bel.ve köy.ait vergi res.harç vb mal.hük.	25,8%	60,1%	14,1%	100,0%
Toplam	23,4%	62,8%	13,8%	100,0%

Kaynak : Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü,Tablo 136

Vergi mahkemesinde açılan davaların ortalama %23,4'ü reddedilmektedir. Davaların %62,8'i kabul edilirken %13,8'inde ise davalar kısmen kabul edilmekte kısmen de idari işlem onanmaktadır. Vergi idaresince yapılan işlemlerden vergi yargısının denetimine girmiş olanların %76,6 oranında hukuka aykırılık tespit edilmiştir.

Şekil 2.52 - 2005 Yılında Vergi Mahkemelerinin VUK Kapsamına Giren ve Tarhiyata Karşı Açılmış Olabilecek Davalarda Esastan Verdiği Kararların Yüzdese İfadesi



Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü'nün internet sitesinde yer alan verilere göre³⁶⁸ vergi mahkemelerinin kararlarına karşı 2005 yılında 21.870 dosya bölge idare mahkemelerine yansımıştır. Bu durumda vergi mahkemelerince ret, kabul ve kısmen kabul şeklinde verilen toplam 44.961 dosyanın %48,6'sı tek hakimle verilmiştir. Bölge idare mahkemelerince 2005 yılında vergi mahkemesi kararlarına karşı yapılan itiraz başvurusu sonucunda verdiği toplam 14.198³⁶⁹ kararın 12.803 tanesinde vergi mahkemesi kararları aynen onanmış, 324 dosya ise kısmen reddedilerek onanmıştır. Bu durumda tek hakimle verilen kararların % 92,5 oranında isabetli olduğu ortaya çıkmaktadır. Temyiz incelemesi sonucunda Danıştay tarafından verilen kararlara ilişkin ayrıntılı istatistik bilgisi yayımlanmamıştır. Bölge idare

³⁶⁸ http://www.adli-sicil.gov.tr/istatistikler/ist_tab.htm, Tablo 131, Erişim: 10.03.2008

³⁶⁹ http://www.adli-sicil.gov.tr/istatistikler/ist_tab.htm, Tablo 132, Erişim: 10.03.2008

mahkemesi kararlarından çıkan sonucun Danıştay incelemelerinde de geçerli olduğu kabul edilebilir.

2.7.3. Vergi Mahkemelerince Verilen Kararların Değerlendirilmesi

İnceleme elemanlarınca yapılan incelemeler neticesinde tarh edilecek veya edilen vergi ve cezalar ile ilgili uzlaşma taleplerinin %90'ından fazlası uzlaşma ile sonuçlanmakta ve uzlaşma neticesinde cezanın yaklaşık %90'ı indirilmektedir. Bu durumda uzlaşmayan vergi mükelleflerinin uzlaşmama nedenleri yapılan tarhiyatın haksız olduğuna inanmaları veya uzlaşmada idarenin teklif ettiği tutarı ödeyemeyecek olması nedeniyle vergi mahkemelerinde şansını denemek olabilir. Vergi mahkemelerine yansıyan vergi ihtilaflarında %76,6 oranında davalı idarenin işlemi hukuka aykırı bulunmaktadır. Ancak bu oranın vergi mükellefi lehine oluşmasının en büyük nedeni mükelleflerin muhtemelen haksız çıkacağı idari işlemleri dava konusu etmemeleridir. Yapılan incelemelerden hareket ile vergi yargısının sonuçları konusunda bir yargıya varacak olursak vergi mükelleflerinin her tarhiyata dava açması halinde davayı kazanma ihtimalleri %7,6'ya düşmektedir. Vergi yargısı tarafından verilen kararların vergi cezaları üzerinde olumsuz bir etkisi olmamakla birlikte vergi mükelleflerinin sadece açılan dava sonuçlarından hareket ile yanlış yargıya kapılmaları, vergi kanunlarının uygun görmediği davranışlar içerisinde bulunmayı yeteri kadar sakıncalı görmemelerine neden olabilir.

Maliye Bakanlığı'nın uygulama tebliğleri ve vergi idaresi işlemleri yargıya taşındığında büyük bir çoğunluğu hukuka aykırılık gerekçesiyle iptal edilmektedir. Bu durum, yaptığı işlemlerle hukuka aykırılık karinesi oluşturan vergi idaresinin, vergi hukuku kurallarını herkese eşit olarak uygulamadığının, kişilere yalnız daha önce ısdar edilmiş bir vergi kuralında belirtilen özellikleri dikkate alarak değil, vergi ilişkisinin alacaklı tarafının devlet olmasını gözeterek, yani söz konusu vergi kuralını devlet yanlı olarak uyguladığının göstergesidir³⁷⁰.

2.8. Vergi Barışı Kanunu Uygulamasının Mali Sonuçları

Vergi Barışı Kanunu ile ilgili olarak yayımlanan ve çalışma tarihimiz itibariyle ulaşılabilen tek güncel istatistik olan Tablo 2.75 üzerinden detay sığılığı nedeniyle

³⁷⁰ Leyla ATEŞ, **Vergilendirmede Eşitlik**, Derin Yayınları, İstanbul 2006, s.158.

sadece üç ölçüt kullanılarak değerlendirme yapılabilecektir. Birincisi, vergi affının hedeflediği tahsilat ile gerçekleşen tahsilatın kıyaslanmasıdır. İkincisi, tahsilat kalemlerinin her birinin toplam içindeki yeridir, yani toplam tahsilat tutarının kompozisyonudur. Üçüncüsü ise vergi affına bağlı tahsilatın toplam vergi gelirleri içindeki oranıdır³⁷¹.

³⁷¹ Fatih SAVAŞAN, "Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları ("Vergi Barışı" Uygulama Sonuçları)" **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, C.VIII ,S.1, 2006, s.58

Tablo 2.75 - 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu Uyarınca 31.12.2003 ve 30.09.2004 Tarihleri İtibariyle Yapılan Tahsilat Tutarları (Kümülatif)

4811 Sayılı Kanunun İlgili Maddesi	31.12.2003	30.09.2004	Pay
Kesinleşmiş Alacaklar (md. 2)	1.140,27	2.063,20	45,85%
Kesinleşmiş Alacaklar (md.2/c)	6,93	8,66	0,19%
Kesinleşmemiş veya Dava Safhasındaki Alacaklar (md.3)	365,18	524,11	11,65%
İnceleme ve Tarhiyat Safhasındaki Alacaklar (md.5)	75,91	156,75	3,48%
Pişmanlıkla veya Kendiliğinden Beyan (md.6)	115,83	126,17	2,80%
Gelir Vergisi Matrah Artırımı (md.7)	150,74	225,17	5,00%
Kurumlar Vergisi Matrah Artırımı (md.7)	508,74	780,05	17,33%
G.V.K 94/6 Vergi Artırımı (md.7)	56,12	88,32	1,96%
K.D.V. Matrah Artırımı (md.8)	297,31	472,11	10,49%
Gelir (Stp) Vergisi Matrah Artırımı (md.9)	13,70	22,18	0,49%
Kıymetli Maden Ziynet Eşyası Değerleme Farkı (md.13)	13,07	15,04	0,33%
Ecrimisil Alacakları (md.15/2)	16,49	18,15	0,40%
TOPLAM	2.760,29	4.499,92	100,00%
KİT, İDT ve Mahalli İdareler Toplamı	93,46	214,84	4,56%
GENEL TOPLAM	2.853,76	4.714,76	100,00%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, illerden alınan bilgiler defaten yapılan ödemeler ve erken ödeme tutarlarını da kapsamaktadır. Bazı illerce yapılan düzeltmeye bağlı olarak 31.03.2006 tarihi itibariyle yeniden düzenlenmiştir³⁷².

Vergi Barışı projesinden 2003 yılında 2,4 Milyon YTL gelir hedefi öngörülmüş, 2003 yılı tahsilatının tahminlere paralel olarak 2,4-2,5 Milyon YTL arasında olması beklenmiştir. 2004 yılında ise kalan üç taksit tutarı olarak yaklaşık 1,2 Milyon YTL gelir beklenmiş olup bu rakam da 2004 bütçesinin ilgili kalemlerinde yer almıştır³⁷³. Gelir idaresi Vergi Barışı Kanunu'ndan toplam 3,6 Milyon YTL gelir hedeflemiştir. Bunu takiben Vergi Barışı Kanunu ile önemli bir adım daha atılarak ekonomide bir uzlaşma ortamının yaratılması, kriz ortamının mükellefler üzerinde yarattığı tahribatın hafifletilmesi ve vergi dairelerindeki on binlerle ifade edilen ihtilafli dosya sayısının azaltılması hedeflenmiştir. Bu hedeflere büyük ölçüde ulaşılmış ve ayrıca 4,7 Milyon YTL'lik bir tahsilat yapılarak önemli bir kaynak sağlanmıştır³⁷⁴. Hedeflenen gelir tutarı aşılmıştır. Birinci ölçüt doğrultusunda uygulamanın başarılı sonuç verdiği düşünülebilir ancak bu hedefe ulaşırken devletin tahsilinden vazgeçtiği

³⁷² Kaynak http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/VBKII/30_09_2004_kumulatif.xls Erişim: 08.04.2008.

³⁷³ Kemal UNAKITAN - 2004 Yılı Bütçe Sunuş Konuşması (TBMM Genel Kurulu), **Maliye Dergisi** Sayı: 144 / Eylül-Aralık, 2003, s.27.

³⁷⁴ Kemal UNAKITAN, 2005 Yılı Bütçe Sunuş Konuşması, **Maliye Dergisi**, Sayı: 146 / Mayıs-Ağustos, 2004, s.19.

alacak tutarını diğer bir ifade ile iskonto maliyetini de dikkatle incelemek gerekmektedir.

İkinci ölçüt tahsilat kalemlerinin her birinin toplam içindeki yeridir. Konuyu daha iyi değerlendirebilmek açısından gruplama yapmak yararlı olacaktır. Tahsil edilmesi gerekli alacaklar (kesinleşmiş alacaklar, pişmanlıkla veya kendinden beyan edilen alacaklar, ecrimisil alacakları) daha evvel kesinleşmiş ve 6183 sayılı Kanun gereğince cebren tahsil edilmesi gereken alacaklardır. Devlet burada gecikme zammından ve taksitlendirme yapması nedeniyle tecil faizinden vazgeçmiştir. Vergi aslına bağlı olmayan cezaların ise %80'inden vazgeçmiştir. İkinci grubu şüpheli alacaklar olarak adlandırabiliriz. Bu gruptaki alacaklar (kesinleşmemiş veya dava safhasındaki alacaklar, inceleme ve tarhiyat safhasındaki alacaklar) esasında sadece alacak iddiasından ibaret olması nedeniyle şüpheli alacaklar olarak isimlendirilmiştir. Üçüncü grup ise devletten gizlenmiş olan ancak vergi barışı nedeniyle gizlenmekten vazgeçilen alacaklar oluşturmaktadır. Bu grubu ise matrah artırımları oluşturmaktadır. Bu kıstaslar doğrultusunda Tablo 2.75'ten yararlanılarak Tablo 2.76 oluşturulmuştur.

Tablo 2.76 - Gruplara Göre Vergi Barışı Tahsilatı (Kümülatif)

Grup	2003	2004	Toplam	Pay
Tahsil Edilmesi Gerekli Alacaklar (md. 2,2/c, 6, 15/2)	1.279,52	936,66	2.216,18	49,25%
Şüpheli Alacaklar (md.3, 5)	441,09	239,77	680,86	15,13%
Gizlenmiş Alacaklar (md.7,8,9,13)	1.039,68	563,19	1.602,87	35,62%
Toplam	2.760,29	1.739,62	4.499,92	100,00%

Tablo 2.76'dan görüleceği üzere Vergi Barışı tahsilatının %49,25'i devletin zaten tahsil etmesi gereken alacaklarıdır. Bu gruba ilişkin hükümlerden yararlanabilecek olanlar kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar olan kesinleşmiş alacaklardır. Bu durumda 5 yıllık tahsil zamanaşımını da göz önüne aldığımızda 1998–2002 yıllarında tahakkuk ettiği halde tahsil edilememiş olan vergi alacakları bu düzenlemenin potansiyel yararlanıcısı durumunda olacaktır.

Vergi Barışı Kanunu'nun tahsilatı hızlandırma amacına hizmet eden hükümlerinden tahakkuk ettiği halde tahsil zamanaşımını henüz geçmemiş 15.973,65 Milyon YTL alacak yararlanabilecekken bu grupta TEFE zammı dahil sadece 2.216,18 YTL tahsil edilebilmiştir. Bu durumda potansiyel yararlanıcıların ancak % 13,87'sinin bu düzenlemeye rağbet gösterdiği söylenebilir.

Tablo 2.77 - 1998–2002 Yılları Arasında Tahakkuk Ettiği Halde Tahsil Edilemeyen Vergi Alacakları

Milyon YTL	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsil Edilemeyen
1998	10.308,20	9.228,60	1.079,61
1999	17.058,66	14.802,28	2.256,38
2000	29.273,63	26.503,70	2.769,93
2001	43.990,36	39.735,93	4.254,43
2002	65.245,17	59.631,87	5.613,31
Toplam	165.876,02	149.902,37	15.973,65

Kaynak: Kamu Hesap Bülteni-Muhasebat Genel Müdürlüğü internet sitesinde yer alan (www.muhasibat.gov.tr) tablolardan yararlanılarak oluşturulmuştur

Uzlaşma konusunda değindiğimiz üzere inceleme sonucu önerilen tarhiyatın büyük bölümü tarhiyat öncesinde ya da sonrasında yapılan uzlaşmalara konu olmaktadır. Uzlaşmalarda vergi cezalarının yaklaşık %90' indirilmektedir. Vergi Barışı Kanunu'nda da cezaların tamamı ortadan kaldırılmıştır. Bu durumda şüpheli alacaklar açısından değerlendirdiğimizde uzlaşma sırasında uzlaşmayarak bir kat vergi ziyayı cezasını göze alan mükelleflerin Vergi Barışı Kanunu'ndan yararlanarak ödeme yapmasını Kanun'un başarısı olarak görebiliriz. Ancak burada uzlaşma hükümleri dışında olmasına rağmen Vergi Barışı Kanunu kapsamına alınan VUK'un 359/a bendindeki kaçakçılık fiillerinin etkisinin olduğunu göz önüne alınmalıdır. Ceza mahkemeleri ile ilgili istatistiki bilgilerin verildiği bölümde de değindiğimiz üzere suçundan yargılanan mükelleflerin ceza davasından kurtulmak için bu hükme çok rağbet ettiği bilinmektedir. İlgili bölümde değindiğimiz üzere bu hükümden beraat etmesi muhtemel vergi mükelleflerinin daha fazla Vergi Barışı Kanuna rağbet ettiği de ortadadır. Bu grupta yer alanların önemli kısmının ceza yargılamasının korkusu ile bu hükümden yararlandığı söylenebilir. Suçlu olmayan mükelleflerin baskı altında Kanun kapsamında ödeme yapmalarını sağlamanın başarı olup olmadığı hususu ayrı değerlendirilmelidir.

Üçüncü grup gizlenmiş veya peçelenmiş alacaklardır. Kanuna karşı hilenin vergi hukukundaki yansıması veya özel bir türü olarak değerlendirilen peçeleme işlemleri mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkeleri için ciddi bir tehdit oluşturur. Peçeleme işlemlerinin vergi hukuku bakımından geçerli sayılması, bu işlemleri sergileyenlerin gerçekte mali güçleri olmasına rağmen vergilendirilmemeleri ve dolayısıyla aynı mali güce sahip kişilerin farklı vergilendirilmesi sonucunu doğurur. Bu nedenle peçeleme işlemleriyle vergi kanunlarının dolanılmasının önlenmesi vergi

hukukunun en önemli ve öncelikli görevleri arasında sayılmaktadır³⁷⁵. Toplam tahsilatın %35,62'si bu grup alacaklardan oluşmaktadır. Ancak sadece gelirler kontrolörleri tarafından yapılan incelemeler sonucunda 2005 yılında 575,15 Milyon YTL, 2006 yılında 1.635,16 Milyon YTL tarhiyat önerilmişken matrah artırımını sonucunda tahsil edilen tutar 1.602,87 Milyon YTL ile sınırlı kalmıştır. Bu gruptaki mükellefler tarafından inceleme elemanınca herhangi bir tespit yapılmadan vergi barışının etkisi ile kendiliğinden bir ödeme yapılmışsa da oluşan değerleri göz önüne aldığımızda matrah artırımının da mükellefler tarafından çok fazla rağbet görmediği söylenebilir.

Üçüncü ölçütümüz vergi affına bağlı tahsilatın toplam vergi gelirleri içindeki oranıdır. Vergi Barışı Kanunu uygulamaları sonucunda toplamda 4.593,38 Milyon YTL tahsil edilirken bu tutarın 1.600,16 Milyon YTL'si TEFE ve geç ödeme zamlarından oluşmaktadır. Zamları çıkardığımız zaman net vergi tahsilatı sadece 2.993,22 Milyon YTL olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 2.78 - Vergi Barışı Kanunu ile Tahsil Edilen Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri

(Milyon YTL)	2003	2004	Toplam
Toplam Tahsilat	2.853,76	1.739,62	4.593,38
Toplam Zam Tahsilatı	823,47	776,69	1.600,16
<i>TEFE Tutarı</i>	<i>759,98</i>	<i>516,99</i>	<i>1.276,97</i>
<i>Geç Ödeme Zammı</i>	<i>63,48</i>	<i>259,71</i>	<i>323,19</i>
Net Vergi Tahsilatı	2.030,29	962,93	2.993,22
Vergi Gelirleri	84.316,17	90.076,86	174.393,03
Vergi Barışının Katkısı	2,41%	1,07%	1,72%

Kaynak: Kamu Hesap Bülteni-Muhasebat Genel Müdürlüğü internet sitesinde yer alan (www.muhasibat.gov.tr) tablolardan ve yukarıdaki diğer tablolardan yararlanılarak oluşturulmuştur

Tablo 2.78'den de görüleceği üzere vergi barışı sonucunda tahsil edilen vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı 2003 yılında %2,41 2004 yılı için %1,07, kümülatif olarak da %1,72 olarak gerçekleşmiştir. Vergi Barışının toplam vergi gelirleri içerisindeki yerinin çok önemli olmadığı söylenebilir.

Tüm sonuçları birlikte değerlendirdiğimizde, kanunun tahsilâtı hızlandırma başarısının %13,87 olduğu, azaltılan ihtilafların çoğunluğunun VUK'un 359/a maddesi gereğince hakkında ayrıca kaçakçılık suçu nedeniyle ceza davası açılan

³⁷⁵ Mustafa AKKAYA, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara 2002,s. 96-97.

mükellefler olduğu, vergileri gizleyen mükellefler açısından matrah artırımının çok fazla rağbet görmediği söylenebilir.

Vergi Barışı sonuçlarını daha sağlıklı değerlendirebilmek için daha fazla detayı bilmek önemlidir. Bu çerçevede; Vergi Barışı Kanunu'na başvurabilecek potansiyel mükellef sayılarının, başvuru yapan mükellef sayılarının, vazgeçilen gecikme zammı ve ceza tutarlarının da detaylı olarak açıklanması halinde sonuçların daha sağlıklı değerlendirmesi mümkün olabilecektir.

2.9. Pişmanlık ve İslahın Vergi Cezalarına Etkisi

VUK'un 371'inci maddesinde beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenmesine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi ve maddede belirtilen diğer şartları karşılamaları halinde vergi ziyai cezası kesilmeyeceği belirtilmiştir. Otomasyonlu vergi dairesi mükelleflerinin bu hüküm çerçevesinde vermiş olduğu beyannamelere ilişkin bilgiler Tablo 2.79'de gösterilmiştir.³⁷⁶

Tablo 2.79 - 2005-2006 Yıllarında Pişmanlıkla Verilen Beyannameler (OVD)

Dönemi	Beyanname Sayısı	Ödenecek Vergi	Pişmanlık Zammı	Zam Oranı
2005	244.504	472.792.555,38	41.865.676,85	8,85%
2006	231.083	424.966.160,83	25.226.526,31	5,94%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı-Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı, zam oranı diğer verilerden hesaplanmıştır

2005 yılında 244.504 beyanname pişmanlıkla verilmiş ve bu beyannameler ile 472.792.555,38 YTL vergi tahakkuk ederken 41.865.676,85 YTL pişmanlık zammı hesaplanmıştır. Gecikme zammı oranında hesaplanan pişmanlık zammı %8,85 oranında gerçekleşmiştir. 2005 yılında gecikme zammı aylık ortalaması %3,17 oranında belirlenmiştir. Bu durumda pişmanlıklı beyannamelerin normal süresinden ortalama 2,8 ay gecikme ile verildiği ortaya çıkmaktadır.

2006 yılında ise 231.083 beyanname pişmanlıkla verilirken bu beyannameler ile 424.966.160,83 YTL vergi tahakkuk etmiş ve 25.226.526,31 YTL pişmanlık zammı hesaplanmıştır. Zam oranı % 5,94 olarak gerçekleşmiştir. 2006 yılında

³⁷⁶ Pişmanlık ve İslah, Ölüm ve İndirim hallerinin vergi cezalarına etkilerine ilişkin değerlendirmede kullanılan veriler, Gelir İdaresi Başkanlığına yapılan 04.07.2007 tarihinde yapılan başvuruya 23.08.2007 tarih ve 74600 sayılı yazı ile cevap verilmiştir.

ortalama aylık gecikme zammı oranı %2,67 olarak gerçekleştiğinden pişmanlıklı beyannamelerin ortalama 2,2 ay gecikme ile verildiği anlaşılmaktadır. Verdiği beyannamelerde hatasını fark eden mükelleflerin 2006 yılında daha hızlı hareket ettikleri görülmektedir.

2005 yılında vergi inceleme elemanları tarafından 104.578 adet inceleme yapılırken mükellefler tarafından 244.504 adet pişmanlıklı beyanname verilmiştir. 2006 yılında ise inceleme elemanları tarafından 110.442 adet inceleme yapılırken 231.083 beyanname pişmanlıkla verilmiş veya ıslah edilmiştir. Mükellefler tarafından kendiliğinden düzeltilen beyanname sayıları her iki yılda da inceleme sayısının iki katından fazla gerçekleşmiştir. Pişmanlık müessesesi nedeniyle ceza kesilmeyecek olması iki yılda 475.587 beyannamenin kendiliğinden düzeltmeye konu olmasını sağlayarak bu düzenlemenin mükellefler üzerinde etkili olduğunu göstermektedir.

2.10. Ölüm Halinin Vergi Cezalarına Etkisi

VUK'un 372'nci maddesinde; ölüm halinde, cezaların düşeceği hüküm altına alınmış bulunmaktadır. Suç işlemiş ve bu nedenle cezaya çarptırılmış bir kişinin ölümü halinde, ceza terkin edilmektedir. Otomasyonlu vergi dairelerine kayıtlı iken 2005 ve 2006 yılında ölen mükellefler ile ölüm nedeniyle terkin edilen vergi ceza tutarları Tablo 2.80'de gösterilmiştir.

Tablo 2.80 - 2005–2006 Yıllarında Ölüm Nedeniyle Terkin Edilen Vergi Cezaları (OVD)

Dönemi	Ölen Mükellef Sayısı	Terkin Edilen Ceza
2005	13.776	152.184,79
2006	15.120	40.173,61

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı-Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı

2005 yılı vergilendirme döneminde 13.776 vergi mükellefi ölüm nedeniyle mükellefiyetini terk ederken, 2006 yılında bu sayı 15.120 kişi olarak gerçekleşmiştir. Ölen mükellefler adına kesilen 2005 yılında 152.184,79 YTL, 2006 yılında ise 40.173,61 YTL vergi cezası terkin edilmiştir. 2005 yılında 6.388.593.000 YTL³⁷⁷ olan vergi ceza tahakkukunun %0,00238'i, 2006 yılında 8.989.740.000 YTL³⁷⁸ olan vergi ceza tahakkukunun ise %0,00045'i ölüm nedeniyle terkin edilmiştir. Bu durumda

³⁷⁷ 2005 Yılı Konsolide Bütçe Kesin Hesap Sonucu, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü resmi internet sitesi www.muhasibat.gov.tr adresinden alınmıştır, Erişim:15.04.2008.

³⁷⁸ 2006 yılı Kesin Hesap Kanun Tasarısına Göre Güncellenen Rakam, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü resmi internet sitesi www.muhasibat.gov.tr adresinden alınmıştır, Erişim:15.04.2008.

ölüm halinin vergi cezaları üzerinde hemen hemen hiçbir etkisinin bulunmadığı söylenebilir.

2.11. İndirimin Vergi Cezalarına Etkisi

VUK'un 376'ncı maddesi gereğince ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve vergi ziyai cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarında üçte biri indirildikten sonra arta kalan vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanun'da belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirdiği takdirde indirim hükümlerinden yararlanabilecektir. Uzlaşma hükümlerinden farklı olarak indirim hükümlerinden vergi aslına bağlı olmayan usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık fiilleri nedeniyle kesilen 3 kat vergi ziyai cezaları da yararlanabilmektedir. Otomasyonlu vergi dairesi mükelleflerinin bu hüküm çerçevesinde yararlanmış olduğu indirimler aşağıda Tablo 2.81 ve Tablo 2.83'te gösterilmiştir.

Tablo 2.81 - 2005 Yılında İndirilen Cezalar (OVD)

Ceza Türü	Tarh Edilen Ceza	Terkin Edilen Ceza	İndirim Oranı
Usulsüzlük Cezası	16.375.246,20	4.928.017,35	30,09%
Özel Usulsüzlük Cezası	63.818.759,97	18.015.254,03	28,23%
Kusur Cezası	24,50	12,25	50,00%
Ağır Kusur Cezası	15,48	7,74	50,00%
Vergi Ziyai Cezası	10.720.787,79	5.490.953,92	51,22%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı-Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı, İndirim oranı diğer sütunlardan yararlanılarak hesaplanmıştır

2005 yılında en fazla özel usulsüzlük cezaları indirim hükümlerinden yararlanırken usulsüzlük ve vergi ziyai cezaları bu cezaları takip etmiştir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim %30, vergi ziyai cezalarında ise %50 seviyelerinde ortaya çıkmıştır. Vergi ziyai cezaları için birinci defadan sonraki müteakip yararlanma hallerinde indirimin oranının üçte bire düştüğü göz önüne alındığında vergi ziyai cezaları yönünden mükelleflerin ilk defa indirim hükümlerinden yararlandıkları söylenebilir.

Tablo 2.82 - 2005 Yılında İndirimlerin Ceza Tahsilatına Etkisi(OVD)

Ceza Türü	Toplam Tahsil Edilen	İndirim sonrası Ödenmesi Gereken	Tahsilata Etkisi
Usulsüzlük Cezası	14.734.568,48	11.447.228,85	77,69%
Özel Usulsüzlük Cezası	55.298.480	45.803.505,94	82,83%
Kusur Cezası	10.596,09	12,25	0,12%
Ağır Kusur Cezası	74,6	7,74	10,38%
Kaçakçılık Cezası	1.666,31	0,00	0,00%
Vergi Ziyai Cezası	25.717.861,95	5.229.833,87	20,34%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı-Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı'ndan alınan verilerden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Ceza tahsilatları açısından bakıldığında 2005 yılında usulsüzlük cezalarının %77,69'unun, özel usulsüzlük cezalarının %82,83'ünün, vergi ziyai cezalarının ise %20,34'ünün indirim hükümlerinden yararlanılarak ödendiği ortaya çıkmaktadır.

Tablo 2.83 - 2006 Yılında İndirilen Cezalar (OVD)

Ceza Türü	Tarh Edilen Ceza	Terkin Edilen Ceza	İndirim Oranı
Usulsüzlük Cezası	18.042.116,97	5.158.480,67	28,59%
Özel Usulsüzlük Cezası	78.779.229,00	21.723.434,96	27,58%
Kaçakçılık Cezası	300,60	150,30	50,00%
Vergi Ziyai Cezası	12.818.753,20	6.990.100,89	54,53%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı-Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı, indirim oranı diğer sütunlardan yararlanılarak hesaplanmıştır

2006 yılında mükellefler en fazla 78.779.229,00 YTL olarak tarh edilen özel usulsüzlük cezası için indirim talebinde bulunmuşlardır. İndirim sonrasında toplam 33.872.166,82 YTL vergi cezası terkin edilmiştir. 2006 yılında yapılan indirimlerin tahsilata etkisi Tablo 2.84'da gösterilmiştir.

Tablo 2.84 - 2006 Yılında İndirimlerin Ceza Tahsilatına Etkisi

Ceza Türü	Toplam Tahsil Edilen	İndirim Sonrası Ödenmesi Gereken	Tahsilata Etkisi
Usulsüzlük Cezası	12.089.767,20	12.883.636,30	106,57%
Özel Usulsüzlük Cezası	49.290.710,20	57.055.794,04	115,75%
Kusur Cezası	909,3	0,00	0,00%
Ağır Kusur Cezası	336,28	0,00	0,00%
Kaçakçılık Cezası	703,4	150,30	21,37%
Vergi Ziyai Cezası	8.361.831,83	5.828.652,31	69,71%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı-Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı'ndan alınan verilerden yararlanılarak oluşturulmuştur.

2006 yılında tahsil edilen özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezalarının tamamı indirim hükümlerinden yararlanılarak ödenmiştir. Bu kalemlerde indirim sonrasında ödemesi gereken tutarların tahsil edilen cezalardan fazla olması bazı mükelleflerin indirim hükümlerini ihlal ettiğini göstermektedir. 2006 yılında tahsil edilen vergi ziyai cezasında indirim hükümlerinin etkisi %69,71 olarak gerçekleşmiştir.

Yukarıda yer alan tablolarda tahsil edilen vergi cezalarında indirim hükümlerinin önemli bir yer tuttuğu çoğunlukla uzlaşma hükümleri kapsamı dışında bulunan genellikle vergi aslına bağlı olmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında bu hükmün giderek daha fazla kullanıldığı görülmektedir. Tahsil edilen vergi cezalarının çoğunluğunu usulsüzlük ve özel usulsüzlük oluşturmaktadır. Bu iki ceza türünün mükellef üzerindeki etkisinin vergi ziyai cezasından daha fazla olduğu görülmektedir.

2.12. Birleşik Devletlerde Vergi Cezaları

Gelir idaresinin yeniden yapılandırılması sonucunda birleşik devletlerin muadil kurumu olan Internal Revenue Service-ABD Gelir İdaresi'nden etkilenmiş olduğu çok açıktır. Nitekim Gelir idaresi Başkanlığının kuruluşundan sonra yapmış oldukları faaliyetler de Amerika Birleşik Devletleri'nde yapılan uygulamalara çok benzemektedir. Gelir idaresinin yeni yapısında, mükellef hakları bildirgesinde, bilgilendirici basılı evrak hazırlanmasında, vergi havuzu oluşturarak takip yapılmasında, beyannamelerin elektronik ortamda alınmasında ve birçok uygulamada Birleşik Devletler uygulamaları ile benzerlik gözlemlenebilir. Bu nedenlerle yabancı ülke uygulaması olarak Amerika Birleşik Devletleri seçilmiştir.

ABD'de vergilemede büyük ölçüde, mükellef beyanına dayalı esasın benimsenmesinin temelinde mükellefe güven duygusunun yattığı görülmektedir. Mükellefin güveninin oluşmasında vergiye olan inancın ve vergiye toplumsal bakışın yanı sıra vergi idaresi ve denetim yapısının da güçlü olmasını gerektirmektedir. Çünkü vergi uyumsuzluğunun kaynağı vergi kaçakçılığı düşüncesidir³⁷⁹.

Birleşik Devletler Kanunu'nun (United States Code - USC) 26. Kitabı Vergi Kanunu'na (Internal Revenue Code - IRC) ayrılmıştır. Bu bölüm her türlü federal vergileri, vergi usulünü ve vergi yargılamasını düzenlemektedir. Çalışma konumuz ile ilgili olarak F Alt Kitap'ta yer alan vergi cezalarına ve bu vergi cezalarının uygulanması ile ilgili istatistiksel verilere değinilecektir. Amerikan vergi sisteminin temelini oluşturan vergi kanununun dizinine aşağıda yer verilmiştir.

³⁷⁹ Feyyaz YAZAR/Keramettin TEZCAN, "ABD'de Vergi Denetimi ve Gönüllü Uyumu", **Vergi Dünyası**, Sayı 305, Ocak 2007,s.54.

Tablo 2.85 - Birleşik Devletler Vergi Kanunu Dizini

Bölüm	Konu	İlk Madde
Alt Kitap A – Gelir Vergileri		
1	Normal Vergiler ve Ek Vergiler	1
2	Kendi Adına Çalışan Geliri Üzerindeki Vergi	1401
3	Yerleşik Olmayan Kişi ve Yabancı Şirket Vergileri Üzerinden Yapılacak Kesinti	1441
4	Yürürlükten Kaldırıldı	
5.	Yürürlükten Kaldırıldı	1491
6.	Birleştirilmiş Gelirler	1501
Alt Kitap B – Veraset ve İntikal Vergileri		
11.	Veraset Vergisi	2001
12.	İntikal Vergisi	2501
13.	Toruna Yapılacak Transferde Vergi	2601
14.	Özel Değerleme Hükümleri	2701
Alt Kitap C – İstihdam Vergileri		
21.	Federal Sigorta Katkı Payı Kanunu	3101
22.	Demiryolu Emeklilik Vergisi Kanunu	3201
23.	Federal İşsizlik Vergisi Kanunu	3301
23A.	Demiryolu İşsizlik Geri Ödeme Vergisi	3321
24.	Ücret Kaynağından Kesilecek Vergilerin Toplanması	3401
25.	İstihdam Vergileri ile İlgili Genel Hükümler	3501
Alt Kitap D – Çeşitli Tüketim Vergileri		
31.	Perakende Satış Vergileri	4001
32.	Üretim Vergileri	4061
33.	Ulaştırma ve Hizmet	4231
34.	Yabancı Sigortacılar Tarafından Düzenlenmiş Poliçeler	4301
35.	Bahis vergileri	4401
36.	Diğer Dolaylı Vergiler	4451
37.	Yürürlükten Kaldırıldı	
38.	Çevresel Vergiler	4611
39.	Kayıt Gerektiren Yükümlülükler	4701
40.	Meslek Vergileri ile İlgili Genel Hükümler	4901
41.	Kamusal Yardım ve Bağışlar	4911
42.	Özel Vakıflar ve Diğer Vergiden Muaf Kurumlar	4940
43.	Nitelikli Emeklilik, vb., Planlar	4971
44.	Nitelikli Yatırım Kuruluşları	4981
45.	Yurtdışındaki Varlıklar ile İlgili Koşullar	4985
46.	Altın Paraşüt Ödemeleri	4999
47.	Bazı Grup Sağlık Planları	5000
Alt Kitap E – Alkol, Tütün ve Diğer Dolaylı Vergiler		
51.	Damıtılmış İçecekler, Şaraplar, Biralara	5001
52.	Sigar, Sigara, Dumansız Tütün, Sigara Kağıtları	5701
53.	Makineli Silahlar, Zarar Verici Aygıtlar ve Diğer Ateşli Silahlar	5801
54.	Greenmail (Bir Şirketi Kendi Hisselerini Almaya Zorlamak)	5881
55.	Factoring İşlemlerinde Toptan Uzlaşma	5891
Alt Kitap F – Prosedür ve Yönetim		
61.	Bilgi ve Beyanlar	6001
62.	Vergi Ödeme Yeri ve Zamanı	6151
63.	Kıymet Takdiri	6201
64.	Tahsilat	6301
65.	İndirim, Erteleme, İade	6401
66.	Kısıtlamalar	6501
67.	Faiz	6601
68.	Vergiye Ekler, Eklenecek Meblağ, Maddi Cezalar	6651

Bölüm	Konu	İlk Madde
69.	Pullar (Bandroller) ile İlgili Genel Hükümler	6801
70.	Verginin Tehlikeye Düşmesi, Kayyumluk, vb.	6851
71.	Transfer Edilenler ve Emin Kişiler	6901
72.	Lisanslama ve Kayıt	7001
73.	Senetler	7101
74.	Gizli Anlaşmalar ve Uzlaşmalar	7121
75.	Suçlar, Diğer Kabahatler ve Kayıplar	7201
76.	Yargılama Süreci	7401
77.	Çeşitli Hükümler	7501
78.	Yükümlülüğün Tespiti ve Zor Kullanım	7601
79.	Tanımlamalar	7701
80.	Genel Kurallar	7801
Alt Kitap G – Ortak Vergi Komisyonu		
91.	Ortak Komisyonun Yapısı ve Üyelik	8001
92.	Ortak Komisyonun Görev ve Yetkileri	8021
Alt Kitap H –Başkanlık Seçim Kampanyalarının Finansmanı		
95.	Başkanlık Seçim Kampanyası Fonu	9001
96.	Başkanlık Temel Uyum Ödeme Hesabı	9031
Alt Kitap I – Vakıf Fonu Kanunu		
98.	Vakıf Fonu Kanunu	9501
Alt Kitap J – Kömür Endüstrisi Sağlık Yardımı		
99.	Kömür Endüstrisi Sağlık Yardımı	9701
Alt Kitap K – Grup Sağlık Planı Gereklilikleri		
100.	Grup Sağlık Planı Gereklilikleri	9801
Ek – Vergi Mahkemesi Kuralları		

Kaynak: Cornell University-Law School resmi internet sitesinde yer alan <http://www.law.cornell.edu/uscode/html/uscode26> adresi ve alt bağlantılarından yararlanılarak Türkçe'ye çevrilmiştir

2.12.1. Beyanname Vermeme Cezası (Failure To File - FTF)

Vergi Kanunu'nun (Internal Revenue Code- IRC) 6651(a) maddesi gereğince genel olarak beyannamenin verilmemesi halinde beyannamenin verilmediği her ay için tahakkuk etmesi gereken verginin aylık %5'i oranında ceza kesilmektedir. Bu ceza 5 ay için ve en fazla %25 oranında uygulanabilmektedir. FTF'nin Ödememe Cezası (FTP) ile birlikte uygulanması halinde FTF aylık %4,5 oranında maksimum %22,5 oranına ulaşıncaya kadar uygulanacaktır³⁸⁰.

2.12.2. Ödememe Cezası (Failure To Pay –FTP)

Beyannamede yer alması gerekirken beyan edilmediği için ödenmeyen vergiler için uygulanır. Vergi Kanunu'nun (IRC) FTF ile aynı maddesinde yer alan ödememe cezası aylık %0,5 oranında uygulanmaktadır. Bu ceza ödeme yapıncaya

³⁸⁰ Internal Revenue Manual - Section 20.1.2.31'de yer alan bilgilerden özetlenmiştir, <http://www.irs.gov/irm/part20/ch01s03.html#d0e9031>, Erişim:13.03.2008.

kadar ancak oran %25'e ulaşıncaya kadar uygulanmaktadır. 100.000 USD ve üstü için beyan döneminden itibaren 10 iş günü, diğerleri için 21 takvim günü içerisinde ödenmeyen vergi için ceza başlamaktadır³⁸¹.

2.12.3. Hileli Olarak Beyanname Vermeme Cezası (Fraudulent Failure To File – FFTF)

Hileli olarak beyanname vermemenin cezası Vergi Kanunu'nun (IRC) 6651 (f) maddesinde düzenlenmiştir. Mükellefin beyanname vermemesi hileli olarak kabul edildiği zaman mükellefe kesilecek ceza üç kat artırılmaktadır. Aylık oran %15 olarak uygulanırken maksimum toplam oran %75'e çıkmaktadır. Aşağıdaki hallerde fiilin hileli olduğu kabul edilebilmektedir:

- Mükellefin beyanname vermeyi reddetmesi veya beyanname vermeme nedenini makul bir şekilde izah edememesi
- Mükellefin yaşam tarzı ve durumu ile vermiş olduğu beyanın uyumlu olmaması,
- Mükellefin daha önce de beyanname vermeme veya ödeme yapmama gibi hakkında kayıt bulunmasına karşın, vergilerini ödeme niyetinde olmaması,
- İyi niyetli olmaması, mallarını gizlemesi,
- Beyanname vermiş olmasına karşın beyannamede zorunlu olan bilgileri beyan etmemesi, bu durum tek başına sebep olarak kullanılmamakla birlikte diğer unsurlar ile birlikte dikkate alınır.

FFTF 6663 madde yer alan %75 oranındaki kaçakçılık cezası ile birlikte uygulanabilir³⁸².

2.12.4. Geçici Vergi Cezası (Estimated Tax Penalties)

Gelir vergisi mükellefleri kişiler Vergi Kanunu'nun (IRC) 6654'üncü maddesi, kurumlar vergisi mükellefleri Kanun'un 6655'inci maddesi gereğince üç ayda bir daha önce kesinti suretiyle ödenen vergiler düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden geçici vergi ödemek zorundadırlar. Buna aykırı davranan mükellefler Vergi

³⁸¹ Internal Revenue Manual - Section 20.1.2.4.1'de yer alan bilgilerden özetlenmiştir, <http://www.irs.gov/irm/part20/ch01s03.html#d0e9031>, Erişim:13.03.2008.

³⁸² Internal Revenue Manual - Section 20.1.2.7'de yer alan bilgilerden özetlenmiştir, <http://www.irs.gov/irm/part20/ch01s03.html#d0e9031>, Erişim:13.03.2008.

Kanunu'nun (IRC) 6621'inci maddesinde belirtilen eksik ödeme faizi kadar oranda ceza alırlar. Ancak hesaplamada günlük bileşik sistem değil basit faiz hesaplaması yapılır. Bu ceza verginin eksik ödendiği dönem süresince ancak gelir vergisi beyanname verme zamanına kadar - bu süre genellikle 15 Nisan'dır- hesaplanır. Bu ceza da beyannamelerde indirim veya gider olarak dikkate alınamaz³⁸³.

2.12.5. Muhtasar Cezaları (Failure To Deposit -FTD)

Çalışanların maaşlarından kesilen vergilerin belirlenen zamanda yatırılmaması halinde verilecek ceza Vergi Kanunu'nun (IRC) 6656'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Ceza, muhtasarın doğru olarak yatırılmaması halinde verilir. Doğru muhtasarın üç unsuru vardır bunlar zamanında yatırmak, doğru miktarda yatırmak ve doğru şekilde yatırmaktır. FTD ceza oranları geçmiş yıllarda birkaç kez değişmiş olup bu nedenle cezalar da, kapsanan döneme, geciken günlük süreye, nakit veya EFT yolu ile ödemeye göre değişmektedir. FTD cezası dört kademeli artan oranlı bir ceza sistemine sahiptir. Muhtasar ödemenin geciktiği güne bağlı olarak cezalar aşağıdaki gibidir:

- 1-5 gün arasındaki gecikme için muhtasarın %2'si,
- 6-15 gün arasındaki gecikme için muhtasarın %5'i,
- 16 gün ve daha sonra ödenmesi halinde %10'u. Bu oran yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılan ihtar rağmen 10 gün içinde ödendiğinde de uygulanır.
- İhtar rağmen 10 günlük ihtar süresi içerisinde ödeme yapılmaz ise geç ödeme (5 puan artırılarak) %15 ceza ile cezalandırılır³⁸⁴.

2.12.6. Beyana Dayalı Cezalar (Return Related Penalties)

Beyannameye eklenmesi gereken raporlanabilir işlem hareketleri vermeme cezası (IRC-s.6767A) , eksik ödemede dürüstlük ilkesi ihlali ile ilgili ceza (IRC-s.6662), sahtekarlık cezası (IRC-s.6663), güvenilir raporlanabilir işlemlerle kârın düşük gösterilmesi ile ilgili dürüstlük ihlali cezası (IRC –s.6662A), beyana dayalı

³⁸³ Internal Revenue Manual - Section 20.1.3'te yer alan bilgilerden özetlenmiştir, <http://www.irs.gov/irm/part20/ch01s04.html#d0e9242>, Erişim:13.03.2008.

³⁸⁴ Internal Revenue Manual - Section 20.1.4'te yer alan bilgilerden özetlenmiştir, <http://www.irs.gov/irm/part20/ch01s06.html#d0e11880>, Erişim:13.03.2008.

cezalar içerisinde. Bununla birlikte IRC madde 6707A'da raporlanabilir işlemlerle ilgili bilgiyi saklayan mükelleflere kesilecek cezayı düzenlemektedir. IRC madde 6662'de aşağıda belirtilen durumlardan bir veya birkaçı nedeniyle eksik ödeme konusundaki dürüstlük ihlali ile ilgili cezalar düzenlenmektedir. Bunlar;

- Kuralları veya düzenlemeleri ihmal etme veya önemsememe,
- Gelir vergisinin önemli ölçüde eksik beyan edilmesi,
- Önemli ölçüde yanlış beyanda bulunmak,
- Emeklilik yükümlülüğünü önemli ölçüde yüksek beyan etmek,
- Emlak veya intikal vergisini önemli ölçüde eksik beyan etmek,

IRC madde 6662A'da raporlanabilir işlemleri eksik beyan etmek suretiyle dürüstlük ilkesi ihlali cezası, madde 6663'de sahtekarlık suretiyle eksik vergi ödemeye ilişkin cezayı, madde 6664'te ise dürüstlük ihlali cezası ile maddi kaçakçılık cezasına ilişkin özel kurallara yer verilmektedir³⁸⁵.

2.12.6.1. Beyana Eklenmesi Gereken Raporlanabilir İşlem Hareketlerini Vermeme

Gerektiğinde vergi denetiminde kullanılmak üzere mükellefin işlemleri ile ilgili raporlanabilir işlem hareketlerinin anlaşılır şekilde beyanname ekinde gösterilmemesi halinde bireysel mükellefler için 10.000 USD, ticari mükellefler için 50.000 USD ceza kesilmektedir. Listelenmiş işlem hareketlerinin beyanname ekinde eksik gösterilmemesi halinde ise ceza bireysel mükellefler için 100.000 USD, ticari mükellefler için 200.000 USD'dir³⁸⁶. Düzenleme IRC madde 6707A'da yer almaktadır.

2.12.6.2. Kuralları veya Düzenlemeleri İhmal Etme veya Önemsememe

Kuralları ve düzenlemeleri ihmal etme veya önemsememe nedeniyle verginin eksik ödenmesi halinde eksik ödenen verginin yüzde 20'si ceza olarak kesilmektedir. Bu ceza sadece Vergi Kanunu'nun A Alt Kitabı'ndaki gelir vergisi ile

³⁸⁵ Internal Revenue Manual - Section 20.1.5.1'de yer alan bilgilerden özetlenmiştir, <http://www.irs.gov/irm/part20/ch01s09.html#d0e18125>, Erişim:13.03.2008.

³⁸⁶ Internal Revenue Manual - Section 20.1.5.2.1'de yer alan bilgilerden özetlenmiştir, <http://www.irs.gov/irm/part20/ch01s09.html#d0e18125>, Erişim:13.03.2008.

sınırlı olmayıp aynı zamanda geçici vergiler gibi diğer vergilere de uygulanabilmektedir³⁸⁷. Düzenleme IRC madde 6662(c)'de yer almaktadır.

2.12.6.3. Gelir Vergisinin Önemli Ölçüde Eksik Beyan Edilmesi

Gelir vergisinin önemli derecede eksik beyan edilmesi suretiyle verginin eksik ödenmesi halinde de eksik ödenen verginin yüzde 20'si ceza olarak kesilmektedir. Bu ceza sadece eksik ödenen gelir vergisi ile sınırlıdır. Eksik beyan verginin beyanda gösterilmesi gerekenden az olması veya beyannamede gösterilen vergilerden yersiz indirimler yapılmasıdır. Eksik beyanın önemli ölçüde olmasının anlamı beyan edilen verginin olması gerekenden %10 eksik veya 5.000 USD'den fazla fark olmasıdır. S Anonim Şirketler ile Şahsi Holding Şirketleri hariç şirketler için bu önemli ölçü sınırı 10.000 USD'dir³⁸⁸. Düzenleme IRC madde 6662(d)'de yer almaktadır.

2.12.6.4. Önemli Ölçüde Yanlış Beyanda Bulunmak

Önemli ölçüde yanlış beyanda bulunarak verginin eksik ödenmesi halinde ödenen verginin yüzde 20'si ceza olarak kesilmektedir. Yanlış beyanın fahiş olması halinde ceza yüzde 40 olarak uygulanmaktadır. Yanlış beyan nedeniyle yapılacak eksik ödemenin kişilerde 5.000 USD, S Anonim Şirketler ile Şahsi Holding Şirketleri hariç şirketlerde 10.000 USD'yi geçmemesi halinde ceza uygulanmaz. Yanlış beyan cezası sadece Vergi Kanunu'nun 1'inci Bölümünde belirtilen vergilerin veya transfer fiyatlandırması işlemlerindeki eksik ödeme hallerinde uygulanır. IRC madde 6662A'da belirtilen dürüstlük ilkesi cezasının uygulanması halinde ayrıca yanlış beyan cezası uygulanmaz. Fahiş yanlış beyan cezasının uygulandığı durumlarda da IRC 6662A maddesi uygulanmaz³⁸⁹. Düzenleme IRC madde 6662(e)'de yer almaktadır.

³⁸⁷ Internal Revenue Manual - Section 20.1.5.7'de yer alan <http://www.irs.gov/irm/part20/ch01s09.html#d0e18895>, Erişim:13.03.2008.

³⁸⁸ Internal Revenue Manual - Section 20.1.5.8'de yer alan <http://www.irs.gov/irm/part20/ch01s09.html#d0e19144>, Erişim:13.03.2008.

³⁸⁹ Internal Revenue Manual - Section 20.1.5.9.1.'de yer alan <http://www.irs.gov/irm/part20/ch01s10.html#d0e19664>, Erişim:13.03.2008.

bilgilerden özetlenmiştir,

bilgilerden özetlenmiştir,

bilgilerden özetlenmiştir,

2.12.6.5. Transfer Fiyatlandırması İşlemlerinde Yanlış Beyan

IRC madde 6662(e)'de, IRC 482'nci maddede belirtilen transfer fiyatlandırmasında önemli derece yanlış beyanda bulunmak nedeniyle eksik ödeme yapılmasında uygulanacak transfer fiyatlandırması ile ilgili cezaları düzenlemektedir. Bu cezalar ilişkiyel ceza ve net ayarlama cezası olarak tanımlanmaktadır.

İlişkiyel ceza bir mal veya hizmet için bildirilen değerin gerçek değerin yüzde 200'den fazla veya yüzde 50'sinden az olması halinde uygulanır.

Net ayarlama cezası IRC madde 482'de belirtilen net düzeltmenin 5 Milyon USD'yi veya mükellefin brüt satışlarının yüzde 10'unu geçmesi halinde uygulanacaktır. Mal veya hizmet bedeli kavramı IRC madde 482'de belirtilen alım fiyatları, ücretler, hizmetler, kiralamalar, faiz ve avanslar gibi her türlü ayarlamayı da kapsamaktadır³⁹⁰. Uygulanacak ceza eksik ödenen verginin %20'sidir.

Eğer Vergi Kanunu'nun 1'inci bölümünde belirtilen vergi beyannamesinde belirtilen malın değeri (veya ayarlanmış değerler) gerçek değerinin yüzde 400 olarak beyan edilmişse, herhangi bir beyannamede belirtilen mal veya hizmet değerinin IRC madde 482 gereğince belirlenen değerden yüzde 400'den fazla veya %25'inden az olması halinde, IRC madde 482 net ayarlamasının 20 Milyon USD'yi veya mükellefin brüt satışlarının yüzde 20'sini geçmesi halinde fahiş yanlış beyan gündeme gelir. Bu durumda yukarıda da değindiğimiz üzere eksik ödenen verginin bu kez %40'ı ceza olarak kesilir³⁹¹.

2.12.6.6. Emeklilik Yükümlülüğünü Önemli Ölçüde Yüksek Beyan Etmek

Bu cezanın miktarı emeklilik yükümlülüklerini önemli ölçüde yüksek beyan nedeniyle eksik ödenen tutarın yüzde yirmisidir, yanlış beyanın fahiş olması halinde ceza yüzde 40 olarak uygulanır. Emeklilik yükümlülüklerinin yüksek beyanı işveren sigorta payı indirimi hesaplanırken ortaya çıkmaktadır. IRC madde 404 (a) da belirtilen değerlerden yüze 200 fazla olması halinde uygulanır, fahiş beyan ise bu

³⁹⁰ Internal Revenue Manual - Section 20.1.5.9.3.'te yer alan bilgilerden özetlenmiştir, <http://www.irs.gov/irm/part20/ch01s10.html#d0e19664>, Erişim:13.03.2008.

³⁹¹ Internal Revenue Manual - Section 20.1.5.9.4.'te yer alan bilgilerden özetlenmiştir, <http://www.irs.gov/irm/part20/ch01s10.html#d0e19664>, Erişim:13.03.2008.

değerin yüzde 400'den fazla olmasıdır. 1.000 USD'yi geçmeyen eksik ödemeler için ceza uygulanmaz³⁹². Düzenleme IRC madde 6662(f)'de yer almaktadır.

2.12.6.7. Emlak Vergisi veya İntikal Vergisini Önemli Ölçüde Eksik Beyan Etmek

Bu cezanın miktarı emlak vergisi veya intikal vergisini önemli ölçüde eksik beyan nedeniyle eksik ödenen tutarın yüzde yirmisidir, yanlış beyanın fahiş olması halinde ceza yüzde 40 olarak uygulanır. Bu ceza Vergi Kanunu'nun B Alt Başlığında belirtilen vergi beyannameleri ile ilgili uygulanır. Eğer emlak vergisi veya intikal vergisi beyannamelerinde yer alan malın değerinin gerçek değerinden yüzde 50 veya daha az beyan edilmesi halinde ceza uygulanır. Beyan edilen değer gerçek değerden yüzde 25 veya daha az olması halinde fahiş eksik beyan gündeme gelir. Yanlış beyan nedeniyle eksik ödenen vergi 5.000 USD'yi geçmiyorsa ceza uygulanmaz³⁹³. Düzenleme IRC madde 6662(g)'de yer almaktadır.

2.12.6.8. Maddi Kaçakçılık Cezası

Ceza kaçakçılık nedeniyle eksik ödenen verginin yüzde 75'idir. Maddi kaçakçılık vergi mükellefinin vergiden kaçmak için hatalı işlemlere kasten başvurması olarak tanımlanmaktadır. Bununla birlikte kanunları yeterince önemsememek veya ihmal etmek kaçakçılık değildir. Kaçakçılık genel olarak şu şekillerde ortaya çıkar: hile ile gerçek duruma aykırı yalan beyan, sahte veya yanıltıcı belge kullanımı, kaçamak beyanda bulunma (saptırılmış veya yanıltıcı beyan gibi), tasarlamadır. Kaçakçılığın bazı ortak emareleri ise:

- Gelirin eksik beyan edilmesi (elde edilen gelirin gösterilmemesi, önemli başlıkların yalan bilgiler ile doldurulması veya gelir kaynaklarını gerçeğe aykırı gösterilmesi gibi)
- Uydurma veya doğru olmayan indirimler (indirimlerin fazla gösterilmesi, kişisel harcamaların iş ile gider gibi indirilmesi gibi)
- Hesap hileleri (çift defter tutma, kayıtlara gerçek olmayan girişler yapılması gibi)

³⁹² Internal Revenue Manual - Section 20.1.5.10.'da yer alan bilgilerden özetlenmiştir, <http://www.irs.gov/irm/part20/ch01s10.html#d0e19934>, Erişim:13.03.2008.

³⁹³ Internal Revenue Manual - Section 20.1.5.11.'de yer alan bilgilerden özetlenmiştir, <http://www.irs.gov/irm/part20/ch01s10.html#d0e20082>, Erişim:13.03.2008.

- Vergiden kaçınmayı gizlemek için mükellefin delil oluşturması (yanlış tablolar, kayıtların silinmesi, malvarlığının kaçırılması gibi)
- Vergilendirilebilir geliri uyumlu olarak birkaç yıl ardı ardına eksik bildirmek
- Davranışlarının inandırıcı ve tutarlı olmaması
- Denetim elemanı ile işbirliğinden çekinilmesi
- Malvarlığının gizlenmesi
- Yasal olmayan işler yapılması (uyuşturucu satıcılığı gibi) veya yasal olmayan işlerin gizlenmeye çalışılması
- Eksik kayıtlar ve
- Nakit işlem yapılmasıdır

Maddi kaçakçılık cezasının uygulanabilmesi için durumun yeterli deliller ile açıklıkla ispatlanması gerekmektedir³⁹⁴. Düzenleme IRC madde 6663'te yer almaktadır.

2.12.6.9. Raporlanabilir İşlemleri Eksik Beyan Etmek Suretiyle Dürüstlük İlkesi İhlali Cezası

Cezanın miktarı raporlanabilir işlemlerin eksik beyanı nedeniyle eksik ödenen verginin yüzde 20'sidir. Cezanın miktarı mükellefinin IRC madde 6011 gereğince defter, belge ve bilgilerini içeren kayıtlarını tatmin edici şekilde hasretmemesi halinde ceza oranı yüzde 30 olarak uygulanabilir. Bu ceza sadece listelenmiş işlemler ile ilgili olarak veya önemli derecede federal vergiden kaçınma amacıyla raporlanabilir işlemlerin gösterilmemesi halinde uygulanır. Bu ceza 22 Ekim 2004 tarihinden sonra sona eren vergi dönemleri için uygulanmaya başlamıştır³⁹⁵. Düzenleme IRC madde 6662A'da yer almaktadır.

2.12.7. Usulsüzlük Cezaları (Information Return Penalties)

IRC Madde 6721 gereğince beyannamede bilgi veya bir unsurun beyanname tarihinde doğru doldurulmaması halinde ceza öngörmektedir. Bu madde gereğince kesilecek cezalar zaman bazlı artan oranlı ceza sistemine dayanmaktadır.

³⁹⁴ Internal Revenue Manual - Section 20.1.5.12.'de yer alan bilgilerden özetlenmiştir, <http://www.irs.gov/irm/part20/ch01s10.html#d0e20176>, Erişim:13.03.2008.

³⁹⁵ Internal Revenue Manual - Section 20.1.5.13.'te yer alan bilgilerden özetlenmiştir, <http://www.irs.gov/irm/part20/ch01s10.html#d0e20444>, Erişim:13.03.2008.

- Beyan tarihinden itibaren 30 gün içerisinde doğru olarak beyanın düzeltilmesi halinde yıllık 75.000 USD'yi geçmemek kaydı ile hata başına 15 USD,
- Beyan tarihinden itibaren 30 günü geçen ancak 1 Ağustos'u geçmeyecek şekilde beyanların düzeltilmesi halinde yıllık 150.000 USD'yi geçmemek kaydı ile hata başına 30 USD,
- 1 Ağustos'tan sonra düzeltilen beyanlar için yıllık 250.000 USD'yi geçmemek kaydı ile hata başına 50 USD,

IRC madde 6722'de tahsilat alındısının zamanında ve doğru olarak sağlanmaması halinde kesilecek 50 USD'lik cezayı, IRC madde 6723 diğer belli bilgi bildirim gereklerine uyulmaması halinde kesilecek 50 USD'lik cezayı düzenlemektedir. IRC madde 6724'de cezadan vazgeçmeyi, tanımlamaları ve özel kurallar düzenlenmektedir. Makul sebep kriteri de bu maddede düzenlenmektedir. IRC madde 6751(b) gereğince genel olarak daha önce yazılı bir bildirim olmadan bu maddelerdeki cezalar uygulanamaz³⁹⁶.

2.12.8. Vergiden Muaf Dernek ve Bazı Vakıflar ile İlgili Cezalar (Exempt Organizations Penalties)

IRC madde 501 gereğince hayır, dini, bilimsel, eğitim, sosyal ve iş konularından biri veya bir kaçını konu ve amaç edinmiş dernekler federal gelir vergisinden muaf tutulmuşlardır. Diğer taraftan çoğu vergiden muaf dernekler ise Gelir Vergisinden Muaf dernek Beyannamesi (Form 990), Akciğer Kanseri Yararına Vakıf ve İlgili Kişiler İçin İlk Tüketim Vergisi Beyannamesi ve Bilgilendirmesi (Form 990-BL), Özel Fon veya IRC Madde 4947(a)(1) Gereğince Özel Fon Kabul Edilen Vergiden Muaf Olmayan Hayır Vakfı Beyannamesi (Form 990-PF) vermek zorundadır. IRC madde 6034'te belirtilen bazı vakıflar da hayır tutarlarının toplanması ile ilgili Birleşik Devletler Bilgilendirme Beyannamesi'ni (Form 1041-A) vermek zorundadır.

IRC madde 6652(c)(1)(A)'da vergiden muaf derneklerin IRC madde 6033(a)(1)'de belirtilen beyannameleri vermemeleri halinde geç verilen her gün için veya bu beyannamede bildirilmesi gerektiği halde bildirilmeyen veya yanlış bildirilen

³⁹⁶ Internal Revenue Manual - Section 20.1.7.1.5'de yer alan bilgilerden özetlenmiştir, <http://www.irs.gov/irm/part20/ch01s14.html>, Erişim:13.03.2008.

her bilgi için 20 USD ceza öngörülmektedir. Bu cezaların toplamı 10.000 USD'yi veya derneğin yıllık brüt gelirinin %5'ini geçemez. Yıllık geliri 1.000.000 USD'yi geçen dernekler ile ilgili kesilecek cezalar ise her bir aykırılık için 100 USD olmak üzere en fazla ceza ise 50.000 USD olarak uygulanmaktadır.

Bakanlığın IRC madde 6033'te belirtilen beyannameleri talep ettiğinde dernek yöneticisi tarafından usulüne uygun olarak verilmesi gerekmektedir. Beyanın verilme süresinden beyannamenin verildiği süreye kadar geçen her gün için 10 USD ceza uygulanmaktadır, her bir beyanname için kesilecek cezanın toplam üst sınırı 5.000 USD'dir. Derneğin verdiği beyanların incelenmesi ve tasdiki için gereken bilgileri vermeyen kişiler için yükümlülüklerini yerine getirmedikleri her gün için 20 USD ceza kesilirken bu cezanın üst sınırı da 10.000 USD'dir. Diğer taraftan derneğin işlemleri ile ilgili incelemelerde bilgi vermeyen kişiler için ceza yine günlük 20 USD olmakla birlikte kanunda üst sınır konulmamıştır.

IRC Madde 6652(c)(2)(A)'da vergiden muaf dernekler veya vakıfların IRC madde 6034 (vakıflar) ile IRC madde 6043 (b)'de (vergiden muaf derneklerin feshi gibi) zamanında veya usulüne uygun olarak verilmeyen beyanlar için her gün için uygulanacak cezalar düzenlenmektedir. Bu bölümdeki cezalar günlük aykırılığın devam ettiği her gün için günlük 10 USD ve toplam 5.000 USD'lik ceza sınırına tabidir. Beyana çağrıya rağmen (çağrının postaya verilme tarihinden 90 gün sonra) süresinde eksikliği gidermeyen yöneticiler için de eksikliğin giderilmediği her bir beyanname başına ve her gün için 10 USD ceza toplam 5.000 USD'lik üst sınır ile uygulanmaktadır.

Diğer taraftan IRC Madde 6652(c)(3)'de bilgi vermeme halinde uygulanacak ceza, IRC madde 6684'de Bölüm 42 altındaki vergi sorumluluğu ile ilgili uygulanacak cezalar, IRC madde 6685'de bazı vergiden muaf derneklerin kamusal inceleme gereklilikleri ile ilgili uygulanacak cezalar, IRC madde 6710'da yardımların eksiltilemeyeceği kuralının ihlali, IRC madde 6711'de federal hükümetin bilgi verme ve hizmetinin kullanılabilirliğinin önüne geçme yasağı ihlali, IRC madde 6714'de ise şeffaflık kuralının ihlali düzenlenmektedir.

2.12.9. Sosyal Güvenlik İşlemleri ile İlgili Cezalar (Employee Plans Penalties)

Yukarıda belirtilen beyanname vermeme cezası, ödememe cezası, geçici vergi cezası, muhtasar cezası, beyana dayalı cezalar, beyannameyi düzenleyenler ile ilgili cezalar ve usulsüzlük cezaları sosyal güvenlik konusunda da geçerlidir³⁹⁷.

Genel olarak, IRC madde 6057(a) gereğince emeklilik planları yıllık olarak bildirilmektedir. Bu bildirimlerde, plan adı, plan yöneticisinin adı ve adresi, planda yer alan herkesin adı ve vergi kimlik numarası, yıl içerisinde plan dışına çıkan kişiler, (kişiler ayrılma yılında bildirilmezler ise ayrılan katılımcı sonraki yıl mutlaka bildirilmelidir), bu kişilerin ertelenmiş kazançları aldığı ve emeklilik kazancı almadıklarına ilişkin bilgi, ertelenmiş kazancın şekli, türü ve tutarı ile hizmetin gerektirdiği diğer bilgiler yer almaktadır.

Beyanın zamanında verilememesi halinde ceza, beyanda belirtilmesi gereken her katılımcı için 1 USD, eksikliğin devam ettiği gün sayısı ile çarpılması suretiyle bulunur ve her plan yılı için verilecek ceza 5.000 USD'yi geçemez. Ceza sosyal güvenlik numarası bulunmayan yabancılar haricinde katılımcının adı ve sosyal güvenlik numarasının yazılmaması halinde de uygulanır. Örneğin formda 10 isme karşılık 8 sosyal güvenlik numarası bulunması halinde 2 USD, 50 isme karşılık 60 sosyal güvenlik numarası bulunması halinde 10 USD hatalı beyanın devam ettiği her gün için ceza uygulanır.

IRC madde 6652(d)(2) gereğince Değişiklik Bildirimi verilmesi gereken hallerde bu yükümlülüğün yerine getirilmemesinde her bir hata için 1 USD'nin hatanın giderilmediği gün ile çarpılması sonucu bulunacak ceza uygulanmaktadır. Bu cezanın toplam tutarı da her yıllık plan için en fazla 1.000 USD olabilir.

Diğer taraftan IRC madde 6652(e)'de kesin ertelenmiş tazminat planları gibi hususlar ile ilgili gerekli bilgilerin verilmemesi, IRC madde 6652(h)'de emekli maaşı alanlara kesintiler gibi konularda bilgi vermeme, IRC madde 6652(i)'de emekliliğe hak kazanacaklara yazılı bilgi vermeme, IRC madde 6690'da bildirimlerde gerçeğe aykırı beyanda bulunma, IRC madde 6692'de aktüeryal rapor vermeme, IRC madde

³⁹⁷ Internal Revenue Manual - Section 20.1.8'de yer alan bilgilerden özetlenmiştir, <http://www.irs.gov/irm/part20/ch01s16.html> - ch01s17.html, Erişim:13.03.2008.

6693'de vergi teşvikli hesap veya yıllık ücretler ile ilgili rapor sunulmaması ve eksiltilemeyecek yardımlar ile ilgili cezaları düzenlemektedir.

2.12.10. Uluslararası Cezalar (International Penalties)

Uluslararası işlemleri beyan etmeme cezaları Birleşik Devletler vatandaşlarının çeşitli kanunlar gereğince vermeleri gereken uluslararası bilgi ve beyanların zamanında veya usulüne uygun olarak verilmemesi halinde kesilmektedir. Amerika Birleşik Devletleri'nde vergi mükellefleri tüm dünyadaki gelirlerini beyan etmek zorundadırlar. Verilecek beyannameler doğru vergilendirmeyi sağlayacak şekilde verilmelidir. Beyannamelerin birçoğu 1962'den beri istenmekte ve ceza 1984 yılından beridir uygulanmaktadır. Bu nedenle bu bölümde eski kanuna göre verilen cezalara da yer verilmektedir. Genel olarak beyannameler vergi mükellefinin kontrolü altındaki varlık ya da işlemler için gereklidir. Kesin veya doğru olmayan beyanlar hiç doldurulmamış sayılmaktadır. Vergi mükellefi tarafından gerekli bilgilerin sağlanamaması halinde de beyanname verilmemiş sayılmakta ve beyanname verilmesine rağmen ceza uygulanabilmektedir. Cezalar sadece beyannamenin doldurulmaması veya doğrulanamaması halleri için kesilebilmektedir. Birleşik Devletler vatandaşları her yıl için birden fazla yükümlülük ve birden fazla ceza uygulaması ile karşılaşmaktadırlar. Ceza uygulanan bilgilendirme beyannameleri her yıl için ayrı ayrı doldurulmak zorundadır³⁹⁸.

2.12.10.1. Yabancı Şirket ve Ortaklıkların Bildirilmemesi

IRC madde 6038'de yabancı şirket ve ortaklıkları ile bilgilerin eksik ya da hatalı verilmesi halinde 10.000 USD tutarında ceza öngörülmüştür. Cezalar şirketler için 5 Ağustos 1997'den sonra başlayan hesap dönemleri, ortaklıklar için 31 Aralık 1999'dan sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmaktadır. Gelir idaresinin bildiriminden itibaren 90 gün içinde bilgi hala verilmez ise ek ceza kesilmektedir. Bilginin verilmediği her 30 günlük süre için bilgi vermeme ısrar cezası 10.000 USD iken cezanın üst sınırı toplam 50.000 USD'dir.

³⁹⁸ Internal Revenue Manual - Section 20.1.9'da yer alan bilgilerden özetlenmiştir, <http://www.irs.gov/irm/part20/ch01s18.html> , Erişim:13.03.2008.

2.12.10.2. Yabancı Ülkedeki Verginin Hatalı İndirimi

IRC madde 6038(c)'de kontrol altında bulunan yabancı şirket veya ortaklıkla ilgili olarak ödenen verginin indirimindeki hataları düzenlemektedir. Yabancı ülkede ödenen vergilerin 10.000 USD'yi aşan kısmı ve yabancı şirketin cari hesap dönemindeki geliri ile sınırlıdır. İndirim ile ilgili olarak hata yapılması halinde ödenen vergi veya ödenmiş sayılan vergi %10 azaltılarak uygulanır. Hatanın Gelir İdaresi tarafından düzeltilmesi istemine rağmen 90 gün içerisinde hata düzeltilmez ise her 3 aylık dönem için indirim konusu vergi ayrıca %5 daha indirilir. Aynı hatanın birden fazla yapılması halinde yabancı ülkede ödenen vergiler indirim konusu yapılamaz.

2.12.10.3. Yabancıların Sahip Olduğu Yerli Şirketler ile İlgili Bildirim

IRC madde 6038A(d)'de yabancılar tarafından sahip olunan yerli şirketler ile ilgili bilgilerin yanlış veya eksik verilmesi halinde kesilecek cezaları düzenlemektedir. Verilecek beyanlarda işin adı, iş adresi ve türü, ikamet edilen veya organize olunan ülke, bildirim konusu şirket ile olan ilişki türü, ilgili taraf ile bildirim konusu şirket arasındaki ilişkilerin değeri ve açıklamaları yer almalıdır. Yıllık 10.000.000 USD ciroya sahip şirketler ve ilgili taraf ile yıllık 5.000.000 USD'nin veya yıllık cironun %10'unun altında işleme sahip şirketler bu bildirimden muaftır. Bildirime tabi olmak için ayrıca şirketin %25'inin doğrudan veya dolaylı olarak yabancılarla ait olması ve bu kişiler ile ticari ilişkide bulunması gerekmektedir. Bildiriminin verilmemesi veya eksik verilmesi halinde ilk seferde 10.000 USD ceza kesilmektedir. Gelir idaresi tarafından yapılan bildirim takip eden 90 gün içerisinde eksikliğin giderilmemesi halinde her 30 günlük süre için ayrıca 10.000 USD ceza uygulanmaya devam etmektedir.

2.12.10.4. Uymama Cezası (Noncompliance Penalty)

Yabancı taraf, ilgili taraf ile olan işlerini IRS adına kontrol edecek özel denetçi olarak çalışmak üzere bir raporlama şirketini yetkilendirmesi gerekmektedir. Özel denetçinin yetkilendirilmemesi veya kayıtların oluşturulması ile ilgili cezalara yukarıda değinilmiştir. Uygulanacak ceza mükellefe gönderilecek eksiklik bildiriminde belirtilmelidir. Ceza gelir idaresine bırakılmış olup, gelir idaresi indirim veya giderleri reddedebileceği gibi taraflar arasındaki satım konu değerleri de yeniden belirleyebilir. Konu IRC madde6038A(e)'de düzenlenmiştir.

2.12.10.5. Diğer Ceza Düzenlemeleri

IRC madde 6038B(c) gereğince yabancı kişilere yapılan transferlerin usulüne uygun yapılmaması veya bildirilmemesi halinde Birleşik Devletler vatandaşına transfer edilen bedelin %10'u kadar ceza kesilmektedir. Kesilecek ceza eğer eylem diğer uluslararası kuralları ihlal etmiyorsa 100.000 USD ile sınırlıdır. IRC madde 6039F(c)'de yabancı kişilerden alınan hediyeler düzenlenmektedir. Amerikan vatandaşları yabancılardan aldıkları 10.000 USD'yi 2006 yılından itibaren 12.760 USD'yi aşan hediyeleri beyan etmemeleri halinde beyan edilmeyen her ay için hediyein değerinin %5'i ceza ile karşılaşmaktadırlar. Bu şekilde kesilecek ceza hediyein değerinin %25'ini geçemeyecektir.

IRC madde 6652(f)'de yabancıların Birleşik Devletlerde mülk yatırımlarında bulunmasında, IRC madde 6677(a)'da yabancı vakıf bildirimlerinde, IRC madde 6677(a) ve (b)'de ABD vatandaşlarının sahip oldukları yabancı vakıflarda, IRC madde 6679'da bazı şirket ve ortaklıklarla bağlantısı olan ABD vatandaşlarının verecekleri beyannamelerde, IRC madde 6688'de Amerikan mülklerinde oturanların beyanında, IRC madde 6689 yabancı verginin yeniden belirlenmesi halinde verilmesi gereken beyannamelerde, IRC madde 6712'de sözleşme bazlı beyanlarda yapılabilecek hata veya eksik bildirim nedeniyle kesilecek cezalar düzenlenmektedir.

2.12.11. Tüketim Vergisi Cezaları ve Diğer Çeşitli Cezalar

IRC madde 6166(g)(3) gereğince taksitlendirilmiş vergilerin anapara ve faiz taksitlerinin taksit vadesinde ödenmemesi ancak altı ay içinde ödenmesi halinde ödemenin yapıldığı tarihe kadar her ay için ayrı ayrı taksitin %5'i oranında gecikmiş taksit cezası uygulanmaktadır. Verginin 4 yıl ertelenmesi halinde erteleme süresi içerisinde ceza sadece faiz için hesaplanmaktadır.

IRC madde 6652(j) gereğince ikamet amaçlı kiralama projeleri ile ilgili kayıt işlemlerinin yapılmaması halinde her hata için 100 USD ceza kesilmektedir. IRC madde 6653'de bandrol vergisinin zamanında ödenmemesi ile ilgili cezalar düzenlenmektedir. Bandrol vergisi Alkol, Tütün ve Ateşli Silahlar Bürosu tarafından takip edilmektedir. IRC madde 6657'de karşılıksız çekler düzenlenmektedir. Buna göre karşılıksız çek bedelinin %2'si ceza olarak kesilmektedir. Çek bedelinin 750 USD'nin altında olması halinde kesilecek ceza 15 USD'dir. IRC madde 6674'de

çalışanlar ile ilgili bildirimlerde sahte veya yanlış bilgi verilmesi halinde her hatalı beyan için 50 USD tutarında ceza öngörülmektedir.

IRC madde 6675'de yakıtların amaçları dışında kullanılmaları düzenlenmektedir. IRC madde 6420 gereğince, çiftliklerde kullanılması gerekli benzin, IRC madde 6421 gereğince ağır vasıta haricinde, yerel taşıma sistemlerinde veya vergiden muaf işlemlerde kullanılan benzinlerin, IRC 6427 gereğince vergiye tabi işlemlerde kullanılmayacak yakıtların bu amaçlar dışında kullanılması halinde ceza amacı dışında kullanılan miktara isabet eden verginin iki katı veya 10 USD'den büyük olanı olarak uygulanmaktadır.

IRC madde 6697'de yatırım şirketlerinin vergilendirilmesindeki sorumluluk ile ilgili uygulanacak cezalar düzenlenmekte olup IRC madde 860'da belirtilen hatalı kar dağıtımı prosedüründe bulunan şirketlerde hatalı dağıtılan kar payına uygulanacak faiz tutarınca ceza kesilmektedir. Kesilecek ceza hatalı dağıtılan kar payının yarısını geçemez.

IRC madde 6702'de gelir vergisi beyannamesinin gayri ciddi düzenlenmesi halinde 500 USD'lik cezayı düzenlemektedir. Bu ceza vergi yükümlülüğü ile ilgili değildir. Vergisel yükümlülüklerinin eksik yerine getirilmesi nedeniyle kesilecek cezalar bu cezanın kesilmesini etkilemez. Kanun koyucu bu ceza ile beyannamelerin eksik verilmesini, sürekli düzeltilmesini, belgelerin zamanında verilmesini amaçlayarak beyannamelerin gayri ciddi bir şekilde düzenlenmesini engellemek istemiştir. Bu cezanın kesilmesinde 3 yıllık zamanaşımı öngörülmüştür. Her beyanname ayrı cezaya muhatap tutulurken birlikte verilen beyannamelerde ceza bir defa uygulanmaktadır.

IRC madde 6705'de ise kesinti yapanların kesinti yapılan kişilere bilgi vermemeleri halinde kesilecek cezayı düzenlemekte olup kesinti yapma sorumluluğunda olan kişi vergi yükümlüsüne vergi kesintisi yapıldığına ilişkin bildirim vermemesi halinde her işlem için 500 USD ceza ile karşı karşıya kalmaktadırlar³⁹⁹.

³⁹⁹ Internal Revenue Manual - Section 20.1.10'da yer alan bilgilerden özetlenmiştir, <http://www.irs.gov/irm/part20/ch01s19.html> , Erişim:13.03.2008.

2.12.12. Gecikme Faizi (Zammı) Uygulaması

Birleşik Devletlerde gecikme zamları 1 Şubat 1980'den önce yıl, ay, gün temeline dayalı olarak hesaplanırken, bu tarihten sonra günlük hesaplanmaya başlamıştır. 1 Ocak 1983 tarihinden itibaren de günlük bileşik faiz uygulanmaya başlamıştır⁴⁰⁰.

Eksik veya yersiz ödeme halinde faizlerin nasıl hesaplanacağı IRC madde 6601 ve madde 6611'de açıklanmıştır. Eksik ve yersiz yapılan ödemeler ile ilgili bu maddelerde yer alan hükümler aksine bir düzenleme bulunmadığı sürece temel kural olarak belirlenmiştir. İki çeşit faiz uygulaması bulunmaktadır: Alacak faizi (yersiz ödeme) verginin yersiz olarak fazla ödenmesi halinde gelir idaresi tarafından mükellefe ödenen faizdir. Borç faizi ise (eksik ödeme) mükellefin gelir idaresine olan vergi, ceza ve faiz borçları nedeniyle mükellefe yüklenen faizdir. Eksik ya da yersiz ödemelerde farklı faiz oranları uygulanabilmektedir.

Basit faiz kavramı belirlenen faiz oranının doğrudan hesaplamaya konu edilmesini ifade etmektedir. 1 Ocak 1983 tarihinden önceki vergi ve cezaların eksik veya yersiz ödenmesi halinde uygulanmaktadır. Bileşik faiz kavramı ise hem anapara hem de anaparaya uygulanan faizle birlikte faiz uygulanmasını ifade etmektedir (faizin faizi gibi). 1 Ocak 1983'ten sonra IRS günlük birleşik faiz uygulamasına geçmiştir.

Normal faiz kavramı hiçbir sınırlama veya kurala bağlı olmaksızın yapılan faiz hesaplamasıdır. Eksik ödemede ödemenin yapılması gereken yükümlülük tarihinden ödemenin yapıldığı tarihe kadar hesaplanır. Yersiz ödemelerde normal faiz hesabı IRC madde 6611 gereğince yersiz ödemenin alacak mı yoksa iade mi olduğuna göre değişmektedir. Genel olarak normal faizin el ile hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Zira vergi modülünde alacak ve borçlar için faiz bilgisayar tarafından otomatik olarak hesaplanmaktadır. Kısıtlı faiz normal faizin başlangıç ve son tarihlerinden farklı olarak hesaplanan faize işaret etmektedir. Kısıtlı faiz normal faizden çok daha karmaşık olup uygulama zamanı ve oranı farklılık göstermektedir

⁴⁰⁰ Internal Revenue Manual - Section 20.2.1.'de yer alan bilgilerden özetlenmiştir , <http://www.irs.gov/irm/part20/ch02s01.html> Erişim:12.03.2008.

Yıllık faiz netleştirme, bir yıl içerisinde vergi mükellefinin alacak veya borçlarına uygulanacak faizlerin birbirleri arasındaki fark çıkartılarak uygulanmasıdır. Bu hesaplama bilgisayar tarafından yapılmaktadır. Net faiz oranı netleştirmesi ise eksik veya fazla ödemede uygulanacak faiz oranlarının birbirinden çıkartılması veya eksiltilmesi suretiyle hesaplanmasıdır.

Borç faiz oranı vergi, ceza ve faizin normal ödeme vadesi ile vergi, ceza ve faizin ödeme tarihleri arasındaki zaman için uygulanır. Alacak faizi ise yersiz ödenen veya iade ise iade alınacak verginin alınabilecek hale gelmesinden sonraki dönem için hesaplanır. Faiz oranları üçer aylık dönemler itibarıyla belirlenir. Faiz dönemin üçer aylık dönemleri aşması halinde ayrı hesaplama yapılır. Bu hesaplamalar Ana Dosya (Master File) tarafından veya onaylanmış faiz hesaplama araçları aracılığı ile yapılır.

Tablo 2.86 - Birleşik Devletlerde Uygulanan Gecikme Faizi Oranları

Dönem	Yersiz Ödeme	Şirketlerde Yersiz Ödeme	Eksik Ödeme	Büyük Şirketlerde Eksik Ödeme	10.000 USD'yi Geçen Şirket Yersiz Ödemeleri
2007-1. Çeyrek ⁴⁰¹	%8	%7	%8	%10	%5,5
2007-2. Çeyrek ⁴⁰²	%8	%7	%8	%10	%5,5
2007-3. Çeyrek ⁴⁰³	%8	%7	%8	%10	%5,5
2007-4. Çeyrek ⁴⁰⁴	%8	%7	%8	%10	%5,5
2008-1. Çeyrek ⁴⁰⁵	%7	%6	%7	%9	%4,5
2008-2. Çeyrek ⁴⁰⁶	%6	%5	%6	%8	%3,5

2.12.13. Birleşik Devletler Vergi Denetimi ve Sonuçları

IRS'in resmi internet sitesinde vergi istatistiklerine yer vermiştir. Konumuz ile ilgili olan kısımları için 2005 ve 2006 yıllarına ilişkin özet verilere aşağıdaki bölümlerde değinilmiştir

⁴⁰¹ IRS'in 12 Aralık 2006 tarih ve IR-2006-190 sayılı "No Change in the Interest Rates for the First Quarter of 2007" başlıklı Basın Açıklaması, <http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=179676,00.html> Erişim:18.03.2008.

⁴⁰² IRS'in 12 Mart 2007 tarih ve IR-2007-54 sayılı "No Change in the Interest Rates for the Second Quarter of 2007" başlıklı Basın Açıklaması, <http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=179676,00.html> Erişim:18.03.2008.

⁴⁰³ IRS'in 20 Haziran 2007 tarih ve IR-2007-122 sayılı "No Change in the Interest Rates for the Third Quarter of 2007" başlıklı Basın Açıklaması, <http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=171504,00.html> Erişim:18.03.2008.

⁴⁰⁴ IRS'in 4 Eylül 2007 tarih ve IR-2007-154 sayılı "No Change in the Interest Rates for the Fourth Quarter of 2007" başlıklı Basın Açıklaması, <http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=173626,00.html> Erişim:18.03.2008.

⁴⁰⁵ IRS'in 28 Kasım 2007 tarih ve IR-2007-193 sayılı "Interest Rates Drop for the First Quarter of 2008" başlıklı Basın Açıklaması, <http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=176038,00.html> Erişim:18.03.2008.

⁴⁰⁶ IRS'in 3 Mart 2008 tarih ve IR-2008-30 sayılı "Interest Rates Drop for the Second Quarter of 2008" başlıklı Basın Açıklaması, <http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=179676,00.html> Erişim:18.03.2008.

2.12.13.1. Denetim Sonucunda Önerilen Vergiler ve Ortalama Önerilen Vergiler

Birleşik Devletler'de vergi denetim işlemleri gelir ajanları, vergi denetim elemanları, vergi müfettişleri ve denetim merkezi tarafından yapılmaktadır. Tablolarda bazı verilere belirli vergi mükellefleri hakkında bilgilerin ortaya çıkmasını engellemek amacıyla yer verilmemiş ancak (**) ile gösterilen bu veriler toplam satırına dahil edilmiştir. İncelemeler genel olarak bir önceki yılda verilen beyannameler üzerinde yapılmış olup bu ilişki yaklaşıktır. Bazı veriler kullanılabilir olmayıp (N/A) ile belirtilmiştir. CIC -Coordinated Industry Case- gelir ajanlarının ekip çalışmalarını ifade etmektedir.

Tablo 2.87 - Birleşik Devletler 2005 Yılı İnceleme Sayıları

Vergi Türü	2004 Yılında Verilen Beyanname	İncelenen Beyan	İnceleme Oranı	İnceleme Elemanı				
				Gelir Ajansı		Vergi	Vergi	Denetim
				CIC	Non-CIC	Den. Mem.	Müfettişi	Merkezi
Kişisel Gelir Vergisi	130.576.852	1.199.035	0,92	141	106.311	131.918	8.865	951.800
Kurumlar Gel. V.	2.329.473	28.978	1,24	3.069	21.472	**	**	4.429
Emlak ve Menkul Gelirleri Vergisi	3.722.408	6.591	0,18	8	4.447	**	**	2.128
Emlak Vergisi	74.172	6.081	8,20	--	6.038	N/A	**	**
İntikal Vergisi	262.164	2.125	0,81	--	2.097	N/A	28	--
İstihdam Vergisi	30.494.333	33.748	0,11	1.966	26.394	1.625	254	3.509
Tüketim Vergisi	834.756	16.563	1,98	1.441	10.816	**	**	4.239
Ortaklık Beyanları	2.546.439	8.489	0,33	567	5.778	6	4	2.134
S Şirket Beyanları	3.523.934	10.417	0,30	22	9.464	**	**	**
Birleşik Devletler	174.364.531	1.312.439	0,75	7.477	192.955	133.573	9.261	969.173

Kaynak: IRS- Internal Revenue Service- resmi internet sitesinde bulunan www.irs.gov/pub/irs-soi/05db10ex.xls dosyasından yararlanılarak oluşturulmuştur- Erişim: 12.03.2008

2004 yılında Birleşik Devletler'de toplam 174.364.531 adet vergi beyannamesi verilmiş olup 2005 yılında bunun %0,75'i incelenmiştir. Yapılan incelemenin 969.173 adedi denetim merkezince yapılırken, diğerleri birebir mükellef nezdinde yapılmıştır. Kişisel gelir vergisi beyannamesi toplam beyannamelerin %75'ini tutmasına karşın yapılan incelemelerin % 91'ini bu beyanlar oluşturmaktadır. Denetim merkezi hemen hemen tüm denetim faaliyetlerini bu beyan türünde yoğunlaştırmıştır. Buna karşın en yüksek oranda denetim emlak vergisinde ve tüketim vergisinde ortaya çıkmaktadır. Denetim riskinin en düşük olduğu alan ise istihdam vergileridir.

Tablo 2.88 - Birleşik Devletler Birleşik Devletler 2006 Yılı İnceleme Sayıları

Vergi Türü	2005 Yılında Verilen Beyanlar	Toplam	İnceleme Oranı	Saha Çalışması	Yazılı İstem
Kişisel Gelir Vergisi	132.275.830	1.283.950	1,0	302.785	981.165
Kurumlar Gelir Vergisi	2.313.812	28.799	1,2	24.746	4.053
Emlak ve Menkul Gelirleri Vergisi	3.698.635	3.669	0,1	1.904	1.765
Emlak Vergisi	54.851	5.299	9,7	5.296	3
İntikal Vergisi	265.455	2.051	0,8	2.051	0
İstihdam Vergisi	31.058.035	41.646	0,1	41.165	481
Tüketim Vergisi	838.915	16.678	2,0	16.678	0
Ortaklık Beyanları	2.720.290	9.752	0,4	7.638	2.114
S Şirket Beyanları	3.715.249	13.970	0,4	13.416	554
Birleşik Devletler	176.941.072	1.406.282	0,8	416.142	990.140

Kaynak: IRS- Internal Revenue Service- resmi internet sitesinde bulunan www.irs.gov/pub/irs-soi/table_9_2006_dp.xls dosyasından yararlanılarak oluşturulmuştur- Erişim: 12.03.2008

Birleşik Devletler Gelir İdaresi 2005 yılında verileri denetim elemanlarına göre ayırmışken, 2006 yılında inceleme türüne göre ayırmıştır. Tablonun 2 numaralı dipnotundaki açıklamaya göre saha incelemeleri genellikle gelir ajanları, vergi denetim memurları, vergi müfettişleri gelir memur müfettişleri tarafından şahsen veya yazılı olarak yapılmaktadır. Verilen beyanname sayısı 2005 yılında 2.576.541 adet artarak 176.941.072 adede çıkmıştır. Verilen beyanname sayısındaki artışa rağmen 2006 yılında denetim oranı % 0,8'e yükselmiştir. Bu yıl da en fazla kişisel gelir vergisi mükellefleri inceleme kapsamına alınırken denetim merkezinden yapılan yazılı bilgi talepli incelemeler de yine bu alanda yoğunlaşmıştır. İnceleme oranı en yüksek emlak vergisinde ortaya çıkarken bu vergi mükelleflerinin incelenme riski ortalama inceleme riskinin 12 katıdır. Saha çalışmaları kişisel gelir vergisinden sonra 41.646 inceleme ile en fazla istihdam vergileri üzerinde yapılmıştır. Denetimlerin önemli kısmı inceleme elemanları tarafından bizzat mükellef nezdinde yapılmıştır. İntikal vergisinde ve tüketim vergisinde ise denetim merkezinde kaydi incelemenin hiç yapılmadığı bu vergi türlerinde inceleme elemanları tarafından bizzat inceleme yapıldığı görülmektedir.

Tablo 2.89 - Birleşik Devletler 2005 Yılı İnceleme Sonrasında Önerilen İlave Vergi

Vergi Türü	İnceleme Sonucu İlave Vergi	İnceleme Elemanı				
		Gelir Ajansı		Vergi Müfettişi	Vergi Merkezi	Denetim Merkezi
		CIC	Den. Mem.			
Kişisel Gelir Vergisi	13.355.087	22.714	5.393.683	574.978	39.219	7.324.494
Kurumlar Gel. Vergisi	32.216.498	28.589.388	3.601.791	**	**	25.295
Emlak ve Menkul Gelirleri Vergisi	307.010	210	293.575	**	**	**
Emlak Vergisi	970.096	--	969.067	N/A	**	**
İntikal Vergisi	670.901	--	670.689	N/A	212	--
İstihdam Vergisi	756.562	442.100	294.855	15.906	538	3.163
Tüketim Vergisi	140.355	41.408	96.693	**	**	2.144
Ortaklık Beyanları	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
S Şirket Beyanları	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
Birleşik Devletler	48.612.297	29.262.248	11.348.610	590.908	41.108	7.369.425

Kaynak: IRS- Internal Revenue Service- resmi internet sitesinde bulunan www.irs.gov/pub/irs-soi/05db10ex.xls dosyasından yararlanılarak oluşturulmuştur- Erişim: 12.03.2008

2005 yılı denetim faaliyetleri sonucunda ilave edilen vergi farkları 48,61 Milyar USD seviyesine ulaşmıştır. En çok vergi kaçağı kurumlar vergisinde tespit edilmiştir. Gelir ajanları toplam 40,61 milyar dolarlık tespit ile en yüksek kaçağı tespit etmiştir.

Tablo 2.90 - Birleşik Devletler 2006 Yılı İnceleme Sonrasında Önerilen İlave Vergi

Vergi Türü	Toplam	Saha Çalışması	Yazılı İstem
Kişisel Gelir Vergisi	13.045.221	5.433.084	7.612.137
Kurumlar Gelir Vergisi	27.799.244	27.718.884	80.360
Emlak ve Menkul Gelirleri Vergisi	76.925	68.200	8.725
Emlak Vergisi	1.436.268	1.436.268	0
İntikal Vergisi	504.731	504.731	0
İstihdam Vergisi	924.838	924.045	793
Tüketim Vergisi	102.687	102.687	0
Ortaklık Beyanları	N/A	N/A	N/A
S Şirket Beyanları	N/A	N/A	N/A
Birleşik Devletler Toplamı	43.951.550	36.249.535	7.702.015

Kaynak: IRS- Internal Revenue Service- resmi internet sitesinde bulunan www.irs.gov/pub/irs-soi/table_9_2006_dp.xls dosyasından yararlanılarak oluşturulmuştur- Erişim: 12.03.2008

2006 yılında 43,95 Milyar USD ilave vergi tahakkuk ettirilmiştir. İnceleme sayısında 2006 yılında önceki yıla göre artmasına karşın tespit edilebilen vergi kaybı azalmıştır. 2006 yılında da fiili denetimlerin daha etkin bir şekilde yürütüldüğünü görmekteyiz. 2006 yılında en büyük kayıp gelir vergilerinde tespit edilmiştir.

Tablo 2.91 - Birleşik Devletler 2005 Yılı Beyanname Başına Önerilen Ortalama İlave vergi

Vergi Türü	İnceleme Elemanı				
	Gelir Ajansı		Vergi	Vergi	Denetim
	CIC	Non-CIC	Den. Mem.	Müfettişi	Merkezi
Kişisel Gelir Vergisi	161.092	50.735	4.359	4.424	7.695
Kurumlar Gelir Vergisi	9.315.539	167.744	4.000	**	5.711
Emlak ve Menkul Gelirleri Vergisi	26.250	66.016	**	**	**
Emlak Vergisi	N/A	160.665	N/A	**	**
İntikal Vergisi	N/A	319.833	N/A	7.571	N/A
İstihdam Vergisi	224.873	11.171	9.788	2.118	901
Tüketim Vergisi	28.736	8.940	**	1.692	506
Ortaklık Beyanları	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
S Şirket Beyanları	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A

Kaynak: IRS- Internal Revenue Service- resmi internet sitesinde bulunan www.irs.gov/pub/irs-soi/05db10ex.xls dosyasından yararlanılarak oluşturulmuştur- Erişim: 12.03.2008

Yapılan incelemeler neticesinde inceleme başı ortalama vergi kaybı en çok kurumlar gelir vergisinde ortaya çıkmış ve inceleme başına 9.315.539 USD vergi farkı hesaplanmıştır. Gelir ajanlarının ekip halinde çalışmalarında ortaya çıkan birim tespit değerleri en yüksek denetim verimliliğini göstermektedir. 2005 yılında Birleşik Devletler ortalamaları hesaplanmamıştır.

Tablo 2.92 - Birleşik Devletler 2005 Yılı Beyanname Başına Önerilen Ortalama İlave vergi

Vergi Türü	Saha Çalışması	Yazılı İstem
Kişisel Gelir Vergisi	17.944	7.758
Kurumlar Gelir Vergisi	1.120.136	19.827
Emlak ve Menkul Gelirleri Vergisi	35.819	4.943
Emlak Vergisi	271.199	0
İntikal Vergisi	246.090	N/A
İstihdam Vergisi	22.447	1.649
Tüketim Vergisi	6.157	N/A
Ortaklık Beyanları	N/A	N/A
S Şirket Beyanları	N/A	N/A
Birleşik Devletler Ortalaması	87.109	7.779

Kaynak: IRS- Internal Revenue Service- resmi internet sitesinde bulunan www.irs.gov/pub/irs-soi/table_9_2006_dp.xls dosyasından yararlanılarak oluşturulmuştur- Erişim: 12.03.2008

2006 yılında yapılan denetim sonuçlarında da yine kurum gelir vergisinde yapılan birim tespitler diğer vergilere göre en yüksek tespit olarak ortaya çıkmıştır. Bu vergiyi emlak vergisi ve intikal vergisi izlemektedir. Birleşik Devletler ortalaması ise saha çalışmalarında inceleme başına 87.109 USD, yazılı sorgulamada ise 7.779 USD olarak oluşmuştur.

2.12.13.2. Birleşik Devletler Cebri Tahsilat İşlemleri

IRS cebri tahsilat çalışmalarına ilişkin sonuçları da yayımlamıştır. 2003–2006 dönem içerisinde ortaya çıkan tablodan Birleşik Devletler Hazinesi'nin zamanında tahsil edemediği vergiler ile ilgili daha agresif bir tutum takındığı açıkça görülmektedir.

Tablo 2.93 - Birleşik Devletler 2003-2006 Yılları Vadesi Geçmiş Vergi Tahsilat İşlemleri

İşlemler (Parasal Tutarlar Bin USD'dir)	2003	2004	2005	2006
İlave Vergi Yükümlülüğü ile Verilen Beyannameler				
Tahsil Edilen Toplam Tutar	35.507.826	36.659.487	37.113.036	40.813.309
İlk Vade Bildiriminden İtibaren	14.012.871	13.322.399	13.697.480	15.259.194
Müteakip Vade Bildiriminden İtibaren	11.521.248	12.567.170	12.214.506	13.411.371
Mükellef Vadesi Geçmiş Hesapları ve Ek İşlemlerden İtibaren	9.973.708	10.769.919	11.201.051	12.142.744
Mükellef Vadesi Geçmiş Hesapları (bin)				
Açılış Envanteri Sayısı	5.687	6.170	5.981	6.478
Yeni Yılda Gelenler	5.380	5.179	5.870	6.100
İnfazı Tamamlananlar	4.896	5.368	5.373	5.504
Kapanış Envanteri Sayısı	6.170	5.981	6.478	7.074
Tahakkuk Eden Vergi, Ceza ve Faizler	46.738.194	50.680.546	57.594.901	69.555.590
Zamanında Doldurulmayan Beyannameler				
Gecikmiş Beyan İşlemleri				
Kesilen Net Ceza ve Vergi Tutarı	15.117.175	15.635.584	22.765.462	23.305.535
Gecikmiş Beyanlar ile Toplanan Tutar	3.334.442	2.976.681	3.584.255	3.905.764
Mükellef İhmalî Davranış İncelemeleri (bin)				
Açılış Envanteri Sayısı	2.138	2.964	3.022	3.658
Yeni Yılda Gelenler	2.490	2.051	2.558	2.373
İnfazı Tamamlananlar	1.664	1.993	1.922	2.157
Kapanış Envanteri Sayısı	2.964	3.022	3.658	3.874
Uzlaşma Başvurusu (bin)				
Alınan Teklif Sayısı	128	106	74	59
Kabul Edilen Teklif Sayısı	22	20	19	15
Kabul Edilen Teklif Tutarı	243.942	275.331	325.640	283.746
Cebri İşlemler				
Federal İhtiyati Haciz Bildirimi	544.316	534.392	522.887	629.813
Üçüncü Şahıslara Gönderilen Haciz Bildirimi	1.680.844	2.029.613	2.743.577	3.742.276
Müsadere Sayısı	399	440	512	590

Kaynak: IRS- Internal Revenue Service- resmi internet sitesinde bulunan www.irs.gov/pub/irs-soi/table_16_2006_dp.xls dosyasından yararlanılarak oluşturulmuştur- Erişim: 12.03.2008

Birleşik devletlerde gecikme zamları 1 Şubat 1980'den önce yıl, ay, gün temelinde dayalı olarak hesaplanırken, bu tarihten sonra günlük hesaplanmaya

başlamıştır. 1 Ocak 1983 tarihinden itibaren de günlük bileşik faiz uygulanmaya başlamıştır⁴⁰⁷.

Vergi mükelleflerinin geç verilen beyanları nedeniyle 2006 yılında toplam 40,81 Milyar USD ilave vergi tahsilatı yapılırken bunlar ile ilgili olarak vergi, ceza ve faiz olarak toplam 69,55 Milyar USD tahakkuk ettirilmiştir. Birleşik Devletler'de vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen/getiremeyenler ile ilgili çalışmalar yoğun bir şekilde yürütülmesine ve bir önceki yıla göre daha fazla tespit yapılmasına karşın beyanlarındaki vergileri ödemeyen mükellef sayısında artış meydana gelmiştir. Nitekim 2003 yılı sonu itibariyle 6,17 Milyon kişi olan sayı 2006 yılı sonu itibariyle 4 yılda %14,65 artarak 7,07 Milyon kişiye çıkmıştır. Zamanında verilmeyen beyanlar nedeniyle vergi ve ceza tutarı 2006 yılında 23,30 Milyar USD iken bunun sadece 3,90 Milyar USD tutarlı kısmı geç verilen beyanlar ile birlikte tahsil edilebilmiştir. Vergisel yükümlülüklerini hiç yerine getirmeyenler 2003 yılı sonunda 2,96 Milyon kişi iken bu sayıda 4 yıl içerisinde %30,7 artış göstererek 2006 yılı sonunda 3,87 Milyon kişiye yükselmiştir.

Vergi mükelleflerinin vergi ödevlerini zamanında yerine getirmemeleri veya getirememelerinin yanı sıra vergi mükelleflerinin uzlaşmaya olan taleplerinde önemli bir düşüş meydana gelmiştir. 2003 yılında %18,3 kabul ile sonuçlanan 128 Bin uzlaşma talebi var iken 2006 yılında teklif kabul oranı %25,42 ye yükselmesine rağmen başvuru sayısı 59 Bin ile sınırlı kalmıştır. Federal hükümetin cebri tahsilat yöntemlerine daha fazla başvurması Birleşik Devletler'in vergi tahsilatında zorlanmaya başladığının bir göstergesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Nitekim ihtiyati haciz işlemleri dört yılda %15,70 artmıştır. Bu durum yapılan incelemeler sırasında vergi mükelleflerinin mal varlıklarını kaçırma tehlikesinin arttığını da göstermektedir. Yapılan haciz sayısındaki artış ise dört yılda %122,64 olarak ortaya çıkmaktadır. Aynı şekilde mal varlığına el konulan mükellef sayısında da hızlı bir artış görülmektedir.

⁴⁰⁷ Internal Revenue Manual (IRM)- Part 20. Penalty and Interest Chapter 2 Section 6, <http://www.irs.gov/irm/part20/ch02s06.html> Erişim:12.03.2008.

2.12.13.3. Birleşik Devletlerde Vergi Suçu ve Ceza Davaları

Tablo 2.94 - Birleşik Devletler 2005 Mali Yılı Suç Araştırma Programı Sonuçları

Durum	Toplam	Yasal Kaynaklı Vergi Suçları	İllegal Kaynaklı Mali Suçlar	Narkotik Bağlantılı Mali Suçlar
Tamamlanmış İnceleme	4.269	1.693	1.632	944
Devam Edilmeyen İnceleme	1.245	594	426	225
Ceza Davası Açılması İçin Gönderilen	2.859	951	1.141	767
Ceza Davası Açılan	2.406	731	993	682
Mahkûmiyet	2.151	655	894	602
Hüküm Giyen	2.095	615	900	580
Hapsedilen	1.738	495	716	527
Hüküm Giyenlerin Hapis Oranı (yüzde)	83,0	80,5	79,6	90,9

Kaynak: IRS- Internal Revenue Service- resmi internet sitesinde bulunan www.irs.gov/pub/irs-soi/05db18ci.xls dosyasından yararlanılarak oluşturulmuştur- Erişim: 12.03.2008

2005 yılında yapılan vergi suçu incelemeleri neticesinde 2859 dosya dava açılması için savcılıklara gönderilirken bu dosyaların 2.406 adedi dava açmaya uygun bulunarak dava açılmıştır. Yapılan yargılama sonucunda 2.151 dosyada mahkûmiyet kararı verilirken 2095 kişi hakkında hapis cezası verilmiş, 1738 kişi ise cezasını çekmek üzere hapishanelere gönderilmiştir. Hapis cezası alanların %83'ünün cezası fiilen infaz edilmeye başlanmıştır.

Tablo 2.95 - Birleşik Devletler 2006 Mali Yılı Suç Araştırma Programı Sonuçları

Durum	Toplam	Yasal Kaynaklı Vergi Suçları	İllegal Kaynaklı Mali Suçlar	Narkotik Bağlantılı Mali Suçlar
Tamamlanmış İnceleme	3.907	1.524	1.686	697
Devam Edilmeyen İnceleme	1.437	787	482	168
Ceza Davası Açılması İçin Gönderilen	2.720	834	1.265	621
Ceza Davası Açılan	2.319	698	1.090	531
Mahkûmiyet	2.019	592	938	489
Hüküm Giyen	2.020	624	861	535
Hapsedilen	1.650	492	677	481
Hüküm Giyenlerin Hapis Oranı (yüzde)	81,7	78,8	78,6	89,9

Kaynak: IRS- Internal Revenue Service- resmi internet sitesinde bulunan www.irs.gov/pub/irs-soi/05db18ci.xls dosyasından yararlanılarak oluşturulmuştur- Erişim: 12.03.2008

2006 yılında yapılan vergi suçu incelemeleri neticesinde 2720 dosya dava açılması için savcılıklara gönderilirken bu dosyaların 2319 adedi dava açmaya uygun bulunarak dava açılmıştır. Yapılan yargılama sonucunda 2019 dosyada mahkûmiyet kararı verilirken 2020 kişi hakkında hapis cezası verilmiş, 1650 kişi ise

cezasını çekmek üzere hapisanelere gönderilmiştir. Hapis cezası alanların %81,7'sinin cezası fiilen infaz edilmeye başlanmıştır. En fazla vergi suçu yasadışı işlemler nedeniyle tespit edilmiştir.

2.12.13.4. Birleşik Devletlerde Sivil Cezalar (Mali Cezalar)

Tablo 2.96 - Birleşik Devletler 2005 Yılında Tahakkuk Eden ve İndirilen Vergi Cezaları (Vergi Türüne Göre)

Tutarlar Bin USD	Tahakkuk Eden Vergi Cezası		İndirilen Vergi Cezası	
	Sayı	Tutar	Sayı	Tutar
Kişisel Gelir Vergisi	23.472.594	9.722.957	2.261.619	1.564.837
Kurumlar Gelir Vergisi	642.207	1.059.559	97.530	501.738
İstidam Vergisi	7.682.452	6.618.882	1.458.421	3.903.950
Tüketim Vergisi	692.497	763.365	160.142	519.747
Emlak ve İntikal Vergisi	17.296	279.699	10.488	195.318
Beyana Bağlı Olmayan Cezalar	339.999	5.472.776	295.001	3.825.273
Sivil Cezalar Toplamı	32.847.045	23.917.238	4.283.201	10.510.863

Kaynak: IRS- Internal Revenue Service- resmi internet sitesinde bulunan www.irs.gov/pub/irs-soi/05db27cc.xls dosyasından yararlanılarak oluşturulmuştur- Erişim: 12.03.2008

2005 yılında en fazla kişisel gelir vergisinde ceza tahakkuk etmiştir. Bunu istihdam vergilerinde tahakkuk eden cezalar izlemiştir. İşlem başına en fazla ceza 16.171,31 USD ile emlak ve intikal vergilerinde yaşanırken bunu 16.096,45 USD ortalama ceza ile beyana bağlı olmayan cezalar izlemiştir. 4.283.201 ceza işleminde indirim yapılırken, indirim yapılan işlemler sonucunda ortaya çıkan ortalamaların tahakkuk eden cezaya göre daha yüksek olması yüksek ceza ile karşılaşanların indirim için başvurdukları ve makul sebeplerini belgeleme gayreti içerisinde olduklarını söylemek mümkündür.

Tablo 2.97 - Birleşik Devletler 2005 Yılında Tahakkuk Eden ve İndirilen Vergi Cezaları (Ceza Nedenlerine Göre)

Tutarlar Bin USD	Tahakkuk Eden Vergi Cezası		İndirilen Vergi Cezası	
	Sayı	Tutar	Sayı	Tutar
Hatalı Beyan	218.509	950.115	26.065	301.634
Karşılıksız Çek	328.431	48.120	18.776	20.270
Günlük Gecikme	88.332	252.948	67.864	214.170
Gecikme	4.964.087	5.609.693	751.592	1.842.095
Geçici Vergi	6.443.306	1.377.120	161.694	208.479
Ödememe	18.281.498	5.244.998	2.378.631	959.314
Federal Vergi Karşılığı	2.166.604	4.674.607	579.660	3.097.592
Sahtekarlık	2.448	109.033	489	24.961
Diğer	8.882	4.485	925	1.825
Ortaklık Bilgileri	4.949	173.343	2.504	15.250
Beyana Bağlı Olmayan Cezalar	339.999	5.472.776	295.001	3.825.273
Sivil Cezalar Toplamı	32.847.045	23.917.238	4.283.201	10.510.863

Kaynak: IRS- Internal Revenue Service- resmi internet sitesinde bulunan www.irs.gov/pub/irs-soi/05db27cc.xls dosyasından yararlanılarak oluşturulmuştur- Erişim: 12.03.2008

2005 yılında ceza nedenlerine göre en yüksek ceza 44.539,62 USD ile sahtekarlık fiillerine düzenlenirken, bunu 35.025,86 USD ortalama ile ortaklık bilgilerindeki hatalar izlemiştir. Beyana bağlı olmayan cezalar ve hatalı beyanlarda yüksek ceza uygulaması yapılmıştır.

Tablo 2.98 - Birleşik Devletler 2006 Yılında Tahakkuk Eden ve İndirilen Vergi Cezaları (Vergi Türüne Göre)

Tutarlar Bin USD	Tahakkuk Eden Vergi Cezası		İndirilen Vergi Cezası	
	Sayı	Tutar	Sayı	Tutar
Kişisel Gelir Vergisi	25.949.861	12.517.793	2.723.732	2.430.354
Kurumlar Gelir Vergisi	702.031	1.222.120	101.128	714.612
İstidam Vergisi	8.788.261	6.412.214	1.488.032	2.942.895
Tüketim Vergisi	543.823	373.091	123.507	266.281
Emlak ve İntikal Vergisi	14.278	266.647	7.854	163.169
Beyana Bağlı Olmayan Cezalar	324.720	6.317.151	141.592	4.120.541
Sivil Cezalar Toplamı	36.322.974	27.109.016	4.585.845	10.637.852

Kaynak: IRS- Internal Revenue Service- resmi internet sitesinde bulunan www.irs.gov/pub/irs-soi/table_17_2006_dp.xls dosyasından yararlanılarak oluşturulmuştur- Erişim: 12.03.2008

2006 yılında da yine en fazla kişisel gelir vergisinde ceza tahakkuk etmiştir. Önceki yıla göre cezalı işlem sayısı 2,5 Milyon işlem artmıştır. İstidam vergilerinde tahakkuk eden cezalar da önceki yıla göre 1,1 milyon artmıştır. İşlem başına en fazla ceza bu sene 19.454,15 USD ortalama ceza ile beyana bağlı olmayan cezalar için kesilirken bunu 18.675,37 USD ortalama ile emlak ve intikal vergileri izlemiştir. 4.585.845 ceza işleminde indirim yapılırken, indirim yapılan işlemler sonucunda ortaya çıkan ortalamaların tahakkuk eden cezaya göre daha yüksek olması bu sene

de yüksek ceza ile karşılaşanların indirim için başvurdukları ve makul sebeplerini belgeleme gayreti içerisinde olduklarını söylemek mümkündür.

Tablo 2.99 - Birleşik Devletler 2006 Yılında Tahakkuk Eden ve İndirilen Vergi Cezaları (Ceza Nedenlerine Göre)

Tutarlar Bin USD	Tahakkuk Eden Vergi Cezası		İndirilen Vergi Cezası	
	Sayı	Tutar	Sayı	Tutar
Hatalı Beyan	276.662	975.089	29.713	475.607
Karşılıksız Çek	366.082	54.782	19.519	20.987
Günlük Gecikme	81.604	260.109	60.310	208.115
Gecikme	5.511.581	5.686.640	927.679	1.876.431
Geçici Vergi	6.858.926	1.845.206	201.813	305.645
Ödememe	20.603.711	7.796.138	2.653.743	1.288.186
Federal Vergi Karşılığı	2.278.869	3.949.150	547.937	2.294.019
Sahtekarlık	2.573	123.350	343	17.339
Diğer	13.126	2.391	832	269
Ortaklık Bilgileri	5.120	99.010	2.364	30.713
Beyana Bağlı Olmayan Cezalar	324.720	6.317.151	141.592	4.120.541
Sivil Cezalar Toplamı	36.322.974	27.109.016	4.585.845	10.637.852

Kaynak: IRS- Internal Revenue Service- resmi internet sitesinde bulunan www.irs.gov/pub/irs-soi/table_17_2006_dp.xls dosyasından yararlanılarak oluşturulmuştur- Erişim: 12.03.2008

2006 yılında ceza nedenlerine göre en yüksek cezalar; 47.940,15 USD ile sahtekarlık, 19.454,15 USD ceza ile beyana bağlı olmayan işlemler, 19.337,89 USD ile ortaklık işlemlerinde görülmüştür. 2006 yılında cezalı işlemler 3.475.929 adet artmış ve bu artışa karşın kesilen ceza ise 3,2 Milyar USD artmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MESLEK MENSUPLARININ VERGİ KURAL VE CEZALARININ MÜKELLEFLERİN DAVRANIŞLARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ KONUSUNDAKİ GÖZLEMLERİ: BİR UYGULAMA

Bu bölümde, vergi kurallarının ve cezalarının mükellef davranışları üzerindeki etkilerini belirlemek üzere yapılan alan araştırması sunulmaktadır.

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Her ülkenin kendi ceza politikasına bağlı olarak cezalandırma amacıyla farklılık olabilmekle birlikte cezanın temel işlevi, kurallara uyulmasını sağlama veya kurallara aykırı davranışı engellemektir. Cezadaki ana etken, caydırıcılık gücüdür. Caydırıcılık ise ceza kuralının bilinirliğine, uygulanabilirliğine, cezanın şiddetine ve işlenen suçun toplumsal algılamasına bağlıdır.

Ülkelerin gelişmişlik düzeyleri, genel ekonomik politikalarını belirlemelerinde etkili oldukları gibi, maliye politikalarının oluşumunda belirleyici olmaktadır. Ekonomisi gelişme halinde olan ülkelerde, ekonomiyi düzenlemeye yönelik alternatif politika uygulamaları istendiği kadar olmayıp kısıtlıdır. Hatta bu ülkelerde kısıtlılık vergi politikası uygulamalarında da kendini gösterir. Nitekim ülkemizde bir ekonomik dalgalanmaya karşın, tedbir olarak öngörülen bir vergisel avantajın hazineye kaçma mal olacağına endişesi, politikadan vazgeçilmesi sonucunu bile getirebilmektedir⁴⁰⁸.

Vergi toplamanın en maliyetsiz yolu, vergi mükelleflerinin kendiliğinden vergilerini zamanında ve eksiksiz yerine getirmeleridir. Vergisel yükümlülüğe uymayanlar için getirilen cezalar ne kadar şiddetli olursa olsun vergilerin zamanında toplanamaması, kamu finansmanını önemli ölçüde sıkıntıya sokmaktadır. Küçük işletmelerin izlenmelerinin ve denetlenmelerinin zor olması ve vergi, iş, sosyal güvenlik vb. konularla ilgili kanunların genellikle belli bir büyüklüğün altındaki işletmeleri kapsamamasından dolayı kayıt dışılığa daha elverişli ortam

⁴⁰⁸ Mehmet Ali ÖZTÜFEKÇİ, “ Ekonomimizde Dalgalanmalar ve Aktif Maliye Politikası”, **Vergi Sorunları**, Sayı 214, Temmuz 2006, s.14.

oluşturmaktadır⁴⁰⁹. Bu durum da vergiye uyumu ve aykırılığın tespitini zorlaştırmaktadır.

Ülkeler vergi gelirlerini yükseltmek amacı ile vergi rekabetine girişebilmektedirler. Vergi rekabeti, ülkelerin izlediği vergi politikalarının diğer ülkeler üzerinde yarattığı etkiler olarak tanımlanabilir. Bir ülkenin vergi oranlarını düşürme veya diğer vergi düzenlemeleri yoluyla avantajlar sağlayarak yatırımları ve işletmeleri kendi ülkesine çekme çabalarıdır. Vergi rekabetine yönelik düzenlemeler yoluyla fayda sağlamaya çalışan ülkeler genellikle az gelişmiş ülkelerdir⁴¹⁰. Vergi rekabeti ülkeler arasında hatta federal yapılı devletlerde federal yapı içindeki devletlerde bile etkisini artırmıştır⁴¹¹. Bazı vergi rekabeti uygulamaları, dünya refahını optimum noktasının altına düşüren yanlış kaynak dağılımına yol açmaktadırlar. Bu durum vergi rekabeti ile amaçlanan hedeflere ulaşmayı önleyebilmekte ve birtakım sorunlar yaratabilmektedir. Bu tür vergi rekabetine “zararlı veya adil olmayan (haksız) vergi rekabeti (bad or harmful competition)” denilmektedir⁴¹². Devletlerin vergi rekabeti ile mücadele etmek için yaptıkları çalışmalar, başlıca iki kategoride toplanabilir. Birincisi kendi ulusal sınırları içerisinde vergi kanunlarında yaptıkları düzenlemeler, diğeri ise kendileriyle benzer vergi rekabeti tehdidi altında bulunan diğer devletlerle birlikte yaptıkları çalışmalarıdır⁴¹³.

Sosyal güdüler ile hareket eden yönetim, düşük gelir gruplarının faaliyet gösterdiği alanları fiili denetim dışında bırakmakta ve ülke içerisinde haksız vergi rekabeti yaratabilmektedir. Ülke içerisinde geri kalmış bölgeler için öngörülen teşvikler, mevcut yatırımların yer değiştirmesini rasyonel hale getirecek şekilde uygulanmamalıdır.

Rasyonel tercih modeli açısından bireyler kamusal hizmetlerden elde edecekleri faydayı maksimize, ödedikleri vergiyi ise minimize etmek isterler. Bu perspektif çerçevesinde bireylerin mümkün olduğu ölçüde “ödememe” eğiliminde

⁴⁰⁹ Celalettin SIVACI, “Kayıt Dışı Ekonomi ve Kadim Projesi”, **Bütçe Dünyası**, Cilt 3, Sayı 27, Güz 2007, s.53.

⁴¹⁰ Fatih SARAÇOĞLU, **Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Nisan 2006, Ankara, s. 99.

⁴¹¹ Mustafa DURAN, **Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları**, Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü Yayını, Ocak, 2003 s. 76.

⁴¹² Yüksel KARACA, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 238, Haziran 2001, s.91.

⁴¹³ Semih ÖZ, **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2005, Yayın No:21, s.77.

olması rasyonel bir tercihtir. Üstelik kendileri vergi ödemeseler bile her halükarda kendilerine kamu hizmetlerinin sunulacağını bilen ve bu beklenti içerisinde olan bireyler “bedavacı” (free rider) rolünü tercih ederek vergi ödeme ödevini başka bireylere bırakırlar⁴¹⁴. Vergi mükelleflerinin vergiden yasal olmayan yollardan kaçınmaları nedeniyle haksızlığa uğradığına inanmaya başladığı andan itibaren uyumdan vazgeçebilecek ve cezaya konu fiillere daha rahat itibar edebilecektir. Olumsuz eylemlerin büyük mükellef gruplarında yoğunlaşarak normalleşmesi eyleme atfedilen ahlaki değeri de etkileyecektir. Nitekim 4369 sayılı Kanun teoride ideal düzenlemeler içerse de bir yıl içerisinde yapılan ideal düzenlemelerden geri adım atılması, olumsuz değerlerdeki normalleşmenin tehlikeli boyutunu ve reformun bir anda yapılamayacağını göstermiştir.

Mükelleflerin vergi kurallarına aşinalığı, vergi kaçırmanın ahlaki boyutu, vergiye uyumsuz olanları toplumdaki algılanması vergi ceza sisteminin etkinliğini etkileyebilecektir. Alan araştırması, vergi kural ve cezalarının mükellef davranışları üzerindeki etkisinin belirlenmesi ve bu alanda yapılacak çalışmalara veri sağlaması açısından önemlidir.

3.2. Araştırmanın Problem Cümlesi ve Alt Problemler

Araştırmanın problem cümlesi, “vergi kural ve cezalarının mükellef davranışları üzerindeki etkileri nelerdir?” biçiminde belirlenmiştir.

Alt Problemler:

1. Vergi mükelleflerinin vergi kuralları karşısında geliştirmiş oldukları davranış tipleri nelerdir?
2. Vergi mükelleflerinin vergi uygulamaları karşısında davranışlarını belirleyen hususlar nelerdir?
3. Vergi düzenlemeleri ile bazı vergi güvenlik tedbirlerinin mükellef davranışları üzerinde nasıl bir etki yaratmaktadır?
4. Vergi ceza sisteminin yeniden ele alınmasının gerekliliği var mıdır?
5. Vergilemeyi daha etkin hale getirebilecek uygulamalar nelerdir?
6. Yeni uygulama veya düzenleme ile ilgili tahminler nelerdir?

⁴¹⁴ Coşkun Can AKTAN, “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf, s.3., Erişim:19.03.2008.

3.3. Araştırmanın Sınırlılıkları

1. Araştırma, İzmir Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına (İzmir SMMM Odası) kayıtlı meslek mensupları ile sınırlandırılmıştır.

2. Araştırma, 31.01.2008 tarih itibariyle İzmir SMMM Odasına kayıtlı Meslek mensupları ile sınırlandırılmıştır.

3.4. Araştırmanın Modeli

Çalışmada betimsel yöntem kullanılmıştır. Bu bakımdan araştırma, genel tarama modelleri içinde yer alan 'ilişkisel tarama' modelindedir. Genel tarama modelleri çok sayıda elemandan oluşan bir evrende, evren hakkında genel bir yargıya varmak amacı ile evrenin tümü ya da evrenden alınan örneklem üzerinde yapılan taramaları ifade etmektedir. İlişkisel tarama, iki ve daha çok sayıda değişken arasında birlikte değişim varlığını veya değişim derecesini belirlemeyi amaçlamaktadır⁴¹⁵.

3.5. Araştırmanın Evreni

Araştırmanın çalışma evrenini 31.01.2008 tarih itibariyle İzmir Serbest Muhasebeci Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'nda kayıtlı (İZSMMMO) bulunan 3568 sayılı Kanun uyarınca serbest muhasebeci veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanı almaya hak kazanmış meslek mensupları oluşturmaktadır. Tablo 3.1' de İzmir SMMM Odası'na kayıtlı meslek mensuplarının sahip oldukları Unvanlarına göre dağılımı sunulmaktadır.

Tablo 3.1 - Araştırma Evrenindeki Meslek Mensuplarının Sahip Oldukları Unvanlarına Göre Dağılımı

Unvan	n	%
Serbest Muhasebeci	1892	37,38
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	3169	62,62
Toplam	5061	100,00

⁴¹⁵ Niyazi KARASAR, **Bilimsel Araştırma Yöntemi**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2000, s. 81.

Tablo 3.1’de görüldüğü gibi araştırma evrenindeki meslek mensuplarının 1892’si (%37,38) serbest muhasebeci, 3169’u serbest muhasebeci mali müşavirdir (%62,62).

3.6. Araştırmanın Örnekleme

Araştırmanın örnekleme, oranlı küme örnekleme yolu ile belirlenmiştir. Örneklemin temsil etme gücünü artırmak amacıyla mükellefler, mükellefiyet türleri bakımından evrende buldukları oranda araştırma örneklemine alınmış ve örneklem sayısı oranı %6,5 olarak belirlenmiştir. Buna göre örnekleme 340 meslek mensubu oluşturmuştur. Örneklem belirlemede önemli olan örneklem sayısı değil, belirlenen ölçüt bakımından örneklemin evreni temsil etme düzeyidir. Diğer bir deyişle örnekleme yer alan elemanların, evrende buldukları yüzde ile yer alması gerekir. Bu durumda evreni temsil eden 20 kişilik bir örneklem, evreni temsil yeterliği olmayan 400 kişilik bir örneklemden daha iyi olarak nitelendirilmektedir⁴¹⁶.

3568 sayılı Kanun kapsamında diğer meslek unvanı yeminli mali müşavirliktir. Yeminli mali müşavirler nezdinde de Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası aracılığı ile anket yapılmış ancak değerlendirme yapabilmek için yeterli sayıya ulaşamadığı için bu çalışma dışarıda bırakılmıştır.

Tablo 3.2’de evren ve örnekleme yer alan mükelleflerin mükellefiyet türlerine göre dağılımı verilmektedir.

Tablo 3.2 - Evren ve Örnekleme Meslek Mensuplarının Sahip Oldukları Unvanlarına Göre Dağılımı

Unvan	n	%	n	%
S. Muhasebeci	1892	37,38	126	37,06
S.M. Mali Müşavir	3169	62,62	214	62,94
Toplam	5061	100,00	340	100,00

Tablo 3.2 incelendiğinde örneklem kapsamına alınan 340 meslek mensubunun unvanlarına göre yüzde dağılımının, evrendeki yüzde dağılımına uygun olduğu görülmektedir. Serbest muhasebecilerin evrendeki dağılımı %37,38’dir. Bu duruma uygun olarak örnekleme yer alan 340 meslek mensubunun

⁴¹⁶ KARASAR, a.g.e., s. 126.

%37,06'sını serbest muhasebeciler oluşturmuştur. Serbest muhasebeci mali müşavirlerden de evrendeki orana (%62,62) uygun biçimde örnekleme alınmıştır (%62,94).

3.7. Veri Toplama Aracı

Vergi kural ve cezalarının mükellef davranışları üzerindeki etkisi konusundaki meslek mensuplarının gözlemleri belirlemek üzere 30 maddelik beşli Likert tipi ölçek geliştirilmiştir.

Ölçek maddelerini belirleme aşamasında, öncelikle Likert tipi ölçek geliştirme aşamaları ile ilgili kaynaklar ve araştırmalar incelenmiştir. Ölçeğin geliştirilmesi için İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı meslek mensuplarından 15'inden mesleki tecrübelerine ve hizmet verdikleri vergi mükelleflerinin davranışları üzerindeki görüşleri çerçevesinde vergi mükelleflerinin vergi kurallarına ve vergi cezalarına bakış açıları konusunda görüş, tespit ve düşüncelerini açıklayan bir kompozisyon yazmaları istenmiştir. Kompozisyonlar incelenerek görüş ve düşünceler maddeleştirilmiş, konuya ilişkin alan yazın incelemesi yapılmış, ilgili kaynak ve benzer nitelikteki veri toplama araçları incelenmiştir. Bu sürecin sonunda, araştırmacı tarafından 30 maddelik beşli Likert tipi ölçek hazırlanmıştır. Ölçek iki bölümden oluşturulmuştur. Birinci bölümde araştırmaya katılan meslek mensubunun mesleki tecrübesi ve hizmet yoğunluğunu tespit etmek üzere 3 soruya yer verilmiştir. İkinci bölümde ise Likert tipi ölçeğe uygun önermeler yer almıştır.

Ölçeğe 'Türk Vergi Sisteminde Cezaların Mükellef Üzerindeki Etkileri Konusunda Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin İzlenimlerini Belirleme Anketi' adı verilmiştir. Beş dereceli Likert tipi ölçekte "Tamamen Katılıyorum, Katılıyorum, Kararsızım, Katılmıyorum, Hiç Katılmıyorum" seçenekleri bulunmaktadır. 30 sorudan 20'si sistemin etkinliğine yönelik ilk dört alt problem ile ilgili, diğer 10 soru ise diğer iki alt probleme yönelik hazırlanmıştır. İlk dört alt problem ile ilgili sorulardaki maddeler sorunun olumlu veya olumsuz olmasına göre 5'den 1'e veya 1'den 5'e göre puanlanmaktadır. Soruların olumlu olumsuz değerlendirilmesinde, sistemin etkin olduğu yönünde verilmesi ideal olan cevaplar temel kıstas olarak kabul edilmiş ve 10 olumlu ve 10 olumsuz soru farklı puanlanmıştır. Puanlama sadece 20 soru ile sınırlandırıldığından ankettten en az 20 en fazla 100 puan alınabilmektedir. Anketin yorumlanması aşamasında 20–35

arasındaki puanlar “meslek mensupları, vergi ceza ve kurallarının mükellefler üzerinde hiç etkin olmadığını gözlemliyorlar”, 36–51 arasındaki puanlar “meslek mensupları, vergi ceza ve kurallarının mükellefler üzerinde etkin olmadığını gözlemliyorlar”, 52–66 arasındaki puanlar “meslek mensupları, vergi ceza ve kurallarının mükellefler üzerinde etkin olup olmadığında kararsızlar”, 67–82 arasındaki puanlar “meslek mensupları, vergi ceza ve kurallarının mükellefler üzerinde etkin olduğunu gözlemliyorlar”, 83–100 arasındaki puanlar “meslek mensupları, vergi ceza ve kurallarının mükellefler üzerinde çok etkin olduğunu gözlemliyorlar” biçiminde değerlendirilmiştir. Ölçeğin iç tutarlılık katsayısı (alfa güvenilirlik katsayısı) 0,634 olarak hesaplanmıştır. Alfa katsayısı 0,00 ile 0,40 arasında ise ölçek güvenilir değil, 0,40 ile 0,60 arasında ise ölçek düşük güvenilirlikte, 0,60 ile 0,80 arasında ise ölçek oldukça güvenilir ve 0,80 ile 1,00 arasında ise ölçek yüksek derecede güvenilirdir yorumu yapılmaktadır⁴¹⁷. Buna göre geliştirilen anket, vergi kural ve cezalarının mükellef davranışları üzerindeki etkilerini belirlemede oldukça güvenilirdir.

3.8. Verilerin Çözümlemesi

Araştırmada verilerin çözümlenmesi için veri çözümlemeye yönelik paket program kullanılmıştır. Veri girişleri araştırmacı tarafından, çözümlene işlemleri Ölçme Değerlendirme Uzmanı desteği ile gerçekleştirilmiştir. Araştırmada önem denetim düzeyi 0,05 olarak belirlenmiştir. Verilerin çözümlenmesi amacıyla aşağıdaki teknikler kullanılmıştır.

1. Verileri sınıflandırmak için frekans ve yüzde değerleri hesaplanmıştır.
2. Alınan puanların ortalamasını belirlemek için aritmetik ortalama hesaplanmıştır.
3. Dağılımdaki değerlerin aritmetik ortalamaya uzaklığını belirlemek için standart sapma hesaplanmıştır.

⁴¹⁷ Kazım ÖZDAMAR, **Paket Programlar ile İstatistiksel Veri Analizi**, Kaan Kitabevi (2. basım), Eskişehir, 1999, s. 522.

3.9. Bulgular ve Yorum

Örnekleme de yer alan meslek mensuplarına ait mesleki bilgiler, araştırmanın alt problemleri doğrultusunda ulaşılan bulgular ve bulgulara ilişkin yorumlar aşağıda sunulmaktadır.

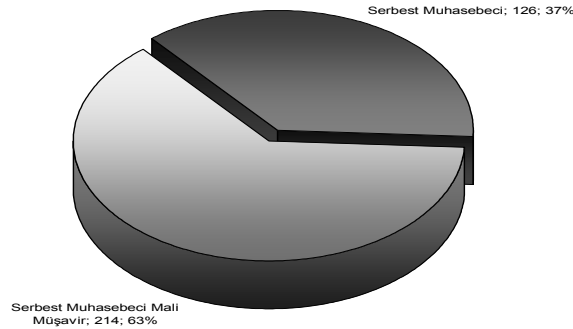
3.9.1. Mesleki Bilgiler

Meslek mensupları hakkında mesleki bilgiler; unvan, meslekte geçen fiili süre ve hizmet verilen vergi mükellefi sayısı olarak belirlenmiştir.

3.9.1.1. Unvan

Örnekleme de yer alan meslek mensuplarının unvanlarına göre dağılımı Şekil 3.1'de sunulmaktadır.

Şekil 3.1 - Örnekleme deki Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Dağılımı



Şekil 3.1'e göre örnekleme de yer alan mükelleflerin %37'si serbest muhasebeci, %63'ü serbest muhasebeci mali müşavirdir. Üniversite eğitiminin yaygınlaşması ile meslekte serbest muhasebeci mali müşavirliğe yönelik daha da artmıştır. Bu dağılım araştırmanın örneklemine de yansımıştır.

3.9.1.2. Meslek Mensubu Olarak Fiili Çalışma Süresi

Meslek mensubunun fiili çalışma süresi meslek mensubunun deneyimini gösteren en önemli göstergelerden birisidir. Fazla süre meslek mensubunun mesleğini icra ederken vergi mevzuatındaki gelişmelere daha uzun süre vakıf

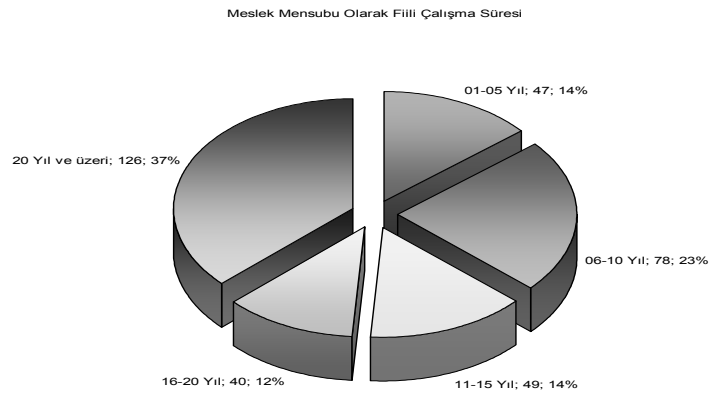
olduğu, vergi mevzuatını fiilen uygulayarak ve mükellefleri bilgilendirerek farklı uygulamaların mükellefler üzerindeki etkilerini daha fazla gözlemleyebildiği anlamına gelmektedir. Vergi mükellefinin vergi ile ilgili her türlü bilgisine sahip olan ve vergi kanunlarının ne ölçüde mükellefi etkileyeceğini en yakından gözlemleyebilen ve herkesten önce görebilen kişiler meslek mensuplarıdır.

Tablo 3.3 - Örneklemdaki Meslek Mensuplarının Fiili Çalışma Süresi

Unvan	Fiili Mesleki Süre	Kişi	Asgari Toplam Mesleki Süre (yıl)
SM	01-05 Yıl	3	3
	06-10 Yıl	22	132
	11-15 Yıl	19	209
	16-20 Yıl	16	256
	20 Yıl ve üzeri	66	1.320
Toplam		126	1.920
SMMM	01-05 Yıl	44	44
	06-10 Yıl	56	336
	11-15 Yıl	30	330
	16-20 Yıl	24	384
	20 Yıl ve üzeri	60	1.200
Toplam		214	2.294
Genel Toplam		340	4.214

Örnekleme yer alan meslek mensuplarının meslekte fiili çalışma sürelerine göre dağılımı Şekil 3.2'de sunulmaktadır.

Şekil 3.2 - Örneklemdaki Meslek Mensuplarının Fiili Çalışma Süresine Göre Dağılımları



Ankete en çok katılım 20 yıl ve üzeri deneyime sahip meslek mensupları tarafından gerçekleştirilmiştir. Ankete verilen cevaplar asgari toplam 4.214 yıllık mesleki deneyimin sonuçları olarak ortaya çıkmaktadır. Şekil 3.2'ye göre meslek mensuplarının %14'ü (n=47) 1–5 yıllık, %23'ü (n=78) 6–10 yıllık, %14'ü (n=49) 11–15 Yıllık, %12'si (n=40) 16–20 Yıllık, %37'si (n=126) ise 20 yılın üzerinde mesleki

tecrübeye sahiptir. Meslek mensupları değiştirilen kurallar, vergi idaresinin yaklaşımı, mükellef eğilimleri ve daha önceki benzer düzenlemeler karşısında ortaya çıkan fiili durumu hem objektif hem de hiçbir çekinceye yer vermeksizin değerlendirebileceklerdir. Doğruya yakın cevaplara ulaşılması açısından fiili mesleki tecrübe çok önemlidir.

3.9.1.3. Hizmet Verilen Mükellef

Meslek mensubunun fiili çalışma süresinin yanında hizmet vermiş olduğu vergi mükellef sayısının artması, mesleki tecrübeyi etkileyen önemli etkenlerdendir. Diğer taraftan hizmet verilen mükellef sayısının artması, vergi mükellefinin ölçeğinin de genel olarak küçüldüğü azaldığı anlamına gelebilecektir.

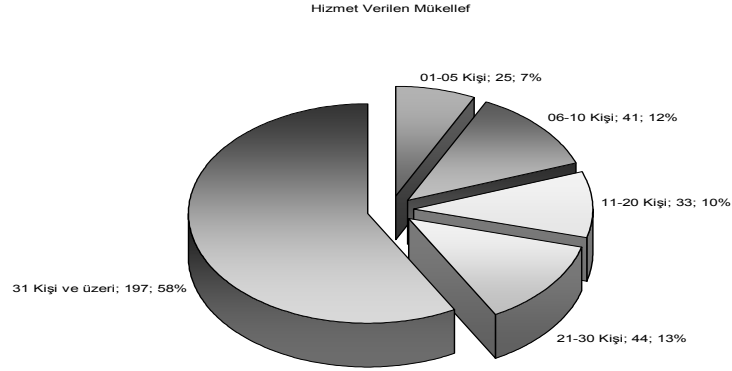
Tablo 3.4 - Örneklemdaki Meslek Mensuplarının Hizmet Verdiği Mükellef Sayıları

Unvan	Hizmet Verilen Mükellef	Kişi	Asgari Toplam Hizmet Verilen Mükellef
SM	01-05 Kişi	7	7
	06-10 Kişi	12	72
	11-20 Kişi	5	55
	21-30 Kişi	23	483
	31 Kişi ve üzeri	79	2.449
Toplam		126	3.066
SMMM	01-05 Kişi	18	18
	06-10 Kişi	29	174
	11-20 Kişi	28	308
	21-30 Kişi	21	441
	31 Kişi ve üzeri	118	3.658
Toplam		214	4.599
Genel Toplam		340	7.665

Ankete katılan meslek mensuplarının önemli kısmı süre yönünden mesleki tecrübeye sahip olmalarının yanı sıra ankete katılım dönemi itibarıyla de çok sayıda vergi mükellefine de hizmet vermektedirler. Katılımcılar, ankete katılım tarihi itibarıyla asgari toplam 7.665 vergi mükellefine hizmet vermektedirler. Ankete katılan meslek mensuplarının mesleki süreleri ve hizmet verdikleri vergi mükellefleri birlikte değerlendirildiğinde ise anket sonuçlarının asgari toplam 93.444 yıllık vergi mükellefine hizmet tecrübesini yansıtmaktadır. Fiili mesleki çalışma süresinin yanında çok sayıda vergi mükellefine hizmet verilmesi de anket sonuçlarının önemini ortaya koymaktadır.

Örnekleme de yer alan meslek mensuplarının hizmet verdikleri vergi mükellefi sayısına göre dağılımı Şekil 3.3 'de sunulmaktadır.

Şekil 3.3 - Örnekleme Yer Alan Meslek Mensuplarının Hizmet Verdikleri Vergi Mükellef Sayılarına Göre Dağılımı



Şekil 3.3'e göre örnekleme yer alan meslek mensuplarının %58'i (n=197) 31 ve daha fazla sayıda, %13'ü (n=44) 21–30 arasında, %10'u (n=33) 11–20 arasında, %12'si (n=41) 6–10 arasında, %7'si (n=25) 1–5 arasında sayıda vergi mükellefine hizmet vermektedir.

3.9.2. Birinci Alt Probleme İlişkin Bulgular

Araştırmanın ilk alt problemi “Vergi mükelleflerinin vergi kuralları karşısında geliştirmiş oldukları davranış tipleri nelerdir?” biçiminde ifade edilmiştir. Meslek mensuplarının gözlemleri sonucunda vergi mükelleflerinin vergi kuralları karşısında geliştirmiş oldukları davranış tipleri ankette B01, B02, B03, B05, B11 ve B12 numaralı 6 soru ile belirlenmiştir. Mükelleflerin her bir maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları grafikleştirilerek sunulmaktadır.

3.9.2.1. Vergi Mükellefinin Mesleğin Önemine Bakışları

Ankette yer alan ilk madde “Genel Olarak Vergi Mükellefleri Vergi Danışmanlığının Önemine ve Gerekliliğine İnanıyor” biçimindedir. Madde B01 numarası ile olumlu soru olarak sorulmuştur. Puanlamada “Tamamen Katılıyorum” seçeneği 5 puan almıştır. Vergi mevzuatının karmaşık olması vergi mükelleflerinin profesyonel desteğe ihtiyaçlarını gerektirmektedir. Katılımcıların bu maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları Tablo 3.5'de sunulmaktadır.

Tablo 3.5 - Meslek Mensuplarının “Genel Olarak Vergi Mükellefleri Vergi Danışmanlığının Önemine ve Gerekliliğine İnanıyor” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo

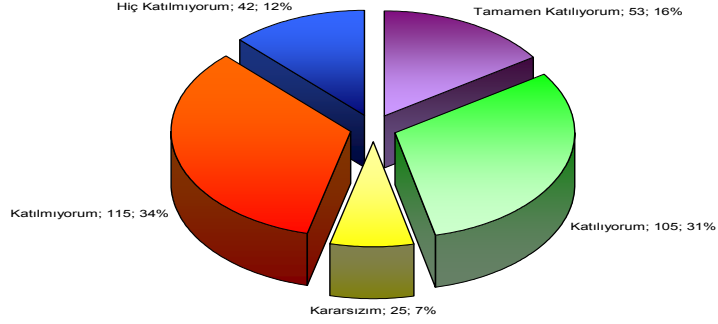
	Tamamen Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Hiç Katılmıyorum		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Unvan												
SM	21	16,67	34	26,98	16	12,70	36	28,57	19	15,08	126	100,00
SMMM	32	14,95	71	33,18	9	4,21	79	36,92	23	10,75	214	100,00
Deneyim												
01-05 Yıl	5	10,64	9	19,15	6	12,77	24	51,06	3	6,38	47	100,00
06-10 Yıl	-	-	27	34,62	6	7,69	30	38,46	15	19,23	78	100,00
11-15 Yıl	14	28,57	17	34,69	3	6,12	9	18,37	6	12,24	49	100,00
16-20 Yıl	8	20,00	15	37,50	2	5,00	9	22,50	6	15,00	40	100,00
20 Yıl ve üzeri	26	20,63	37	29,37	8	6,35	43	34,13	12	9,52	126	100,00
Hizmet Verilen Mükellef												
01-05 Kişi	3	12,00	12	48,00	-	-	7	28,00	3	12,00	25	100,00
06-10 Kişi	6	14,63	9	21,95	6	14,63	14	34,15	6	14,63	41	100,00
11-20 Kişi	3	9,09	14	42,42	2	6,06	14	42,42	-	-	33	100,00
21-30 Kişi	5	11,36	15	34,09	3	6,82	15	34,09	6	13,64	44	100,00
31 Kişi ve Üzeri	36	18,27	55	27,92	14	7,11	65	32,99	27	13,71	197	100,00

Tablo 3.5’de genel olarak vergi mükellefleri vergi danışmanlığının önemine ve gerekliliğine inandırıcı görüşüne dengeli bir katılım oluşmuştur. Meslek mensupları genel olarak katılıyorum veya katılmıyorum cevaplarına ağırlık vermektedirler. Mesleki unvana göre oranlara anlamlı bir farklılık olmamakla birlikte, mesleki deneyim süresi artan meslek mensuplarının katılma oranları yükselirken 20 yılı aşkın deneyime sahip meslek mensuplarında görüşe katılma oranları bir önceki gruba göre biraz daha azalmıştır. Hizmet verilen mükellefler bazındaki gruplara bakıldığında zaman zaman daha fazla vergi mükellefine hizmet veren meslek mensuplarının görüşe katılma derecelerinde azalma meydana gelmektedir. Bunun sebebi daha az sayıda vergi mükellefine hizmet verilmesi bu mükellef grubunun işlem hacmi olarak diğer gruplara göre daha fazla olması ve meslek mensubunun hayatını idame ettirebilecek düzeyde gelir sağlayabilmesi karinelerinden hareket ile bu mükellef gruplarının mesleğin önemine ve gereğince daha fazla inandıkları söylenebilir. Bu grupta %60 (n=15) olumlu görüşe karşın %40 (n=10) olumsuz görüş bildirilmiştir.

Meslek mensuplarının, genel olarak incelendiklerinde, bu görüşe katılma düzeyleri Şekil 3.4’de sunulmaktadır.

Şekil 3.4 - Meslek Mensuplarının "Genel Olarak Vergi Mükellefleri Vergi Danışmanlığının Önemine ve Gerekliliğine İnanıyor" Önermesine Katılma Düzeyleri

Genel olarak Vergi mükellefleri vergi danışmanlığının önemine ve gerekliliğine inanıyor



Şekil 3.4'te görüleceği üzere genel olarak vergi mükellefleri vergi danışmanlığının önemine ve gerekliliğine inandıkları görüşüne katılımcıların %16'sı (N=53) tamamen katılmakta, %31'i (n=105) katılmakta, %34'ü (n=115) katılmamakta, %12'si (n=42) hiç katılmamakta iken %7'si (n=25) ise kararsızdır. Vergi mükelleflerinin vergisel yükümlülüğü yerine getirirken kendilerine en çok yardım edecek ve işlem ve eylemlerinin sonuçlarını herkesten önce öngörecektir ve ileriye yönelik alınacak kararlarda sağlıklı karar için gerekli doneleri sunabilecek kişiler meslek mensuplarıdır. Ancak vergi mükelleflerinin meslek mensuplarının verdiği hizmete verdikleri değer %47'de (n=153) kalmıştır. Bu durum meslek mensuplarının özellikle verdikleri hizmet için tahakkuk eden ücretlerinin tahsilatında önemli sıkıntılara düşmelerine neden olmaktadır.

3.9.2.2. Vergi Mükelleflerinin Vergi Mevzuatı Konusunda Bilgileri

Ankette yer alan ikinci madde "Hizmet Verdiğimiz Vergi Mükellefleri Vergi Mevzuatı Konusunda Bilinçli ve Özenli Vergi Cezalarının Neler Olduğunu Biliyorlar ve Çok Çekiniyor" biçimindedir. Madde B02 numarası ile olumlu soru olarak sorulmuştur. Puanlamada "Tamamen Katılıyorum" seçeneği 5 puan almıştır. Bir düzene uyumun en önemli koşullardan birisi düzenin kurallarını bilmektir. Kuralı bilmeyen veya yeteri kadar anlamayan bireylerin kurallara uyması da beklenemez. Vergi mükelleflerinin vergisel kurallara aşinalığı tüm işlemleri vergi mevzuatı gereğince değerlendirerek muhasebeleştirilen meslek mensupları tarafından gözlemlenebilmektedir. Katılımcıların bu maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları Tablo 3.6'de sunulmaktadır.

Tablo 3.6 - Meslek Mensuplarının “Hizmet Verdiğimiz Vergi Mükellefleri Vergi Mevzuatı Konusunda Bilinçli ve Özenli Vergi Cezalarının Neler Olduğunu Biliyorlar ve Çok Çekiniyor” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo

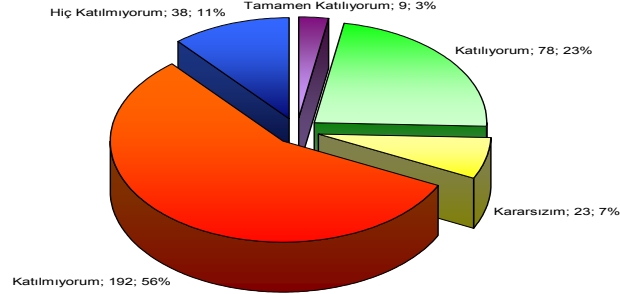
	Tamamen Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Hiç Katılmıyorum		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Unvan												
SM	5	3,97	37	29,37	6	4,76	61	48,41	17	13,49	126	100,00
SMMM	4	1,87	41	19,16	17	7,94	131	61,21	21	9,81	214	100,00
Deneyim												
01-05 Yıl	-	-	11	23,40	3	6,38	31	65,96	2	4,26	47	100,00
06-10 Yıl	-	-	21	26,92	9	11,54	36	46,15	12	15,38	78	100,00
11-15 Yıl	3	6,12	13	26,53	-	-	30	61,22	3	6,12	49	100,00
16-20 Yıl	-	-	3	7,50	3	7,50	25	62,50	9	22,50	40	100,00
20 Yıl ve üzeri	6	4,76	30	23,81	8	6,35	70	55,56	12	9,52	126	100,00
Hizmet Verilen Mükellef												
01-05 Kişi	-	-	3	12,00	3	12,00	19	76,00	-	-	25	100,00
06-10 Kişi	3	7,32	3	7,32	-	-	30	73,17	5	12,20	41	100,00
11-20 Kişi	-	-	11	33,33	6	18,18	16	48,48	-	-	33	100,00
21-30 Kişi	-	-	12	27,27	3	6,82	26	59,09	3	6,82	44	100,00
31 Kişi ve üzeri	6	3,05	49	24,87	11	5,58	101	51,27	30	15,23	197	100,00

Tablo 3.6’de hizmet verdiğimiz vergi mükellefleri vergi mevzuatı konusunda bilinçli ve özenli vergi cezalarının neler olduğunu biliyorlar ve çok çekiniyor görüşüne katılmayanlar çoğunlukta olmuştur. SMMM’lerin %71,03’ü (n=152) görüşe katılmazken, SM’lerde bu oran %61,90 (n=78) olmuştur. 16-20 yıl mesleki tecrübesi olan meslek mensuplarının % 62,50’si (n=25) görüşe katılmazken %22,50’si hiç katılmamıştır. Hizmet verilen mükellef sayılarına göre ise 1-5 kişi ve 6-10 kişiye hizmet veren meslek mensuplarının görüşe katılmama dereceleri diğer gruplara göre çok yüksek çıkmıştır. Görüşe tamamen katılan ise hemen hemen bulunmamaktadır. Vergi mükelleflerinin vergi düzenlemelerine çok dikkat etmedikleri ve önemsemedikleri ortaya çıkmaktadır.

Meslek mensuplarının, genel olarak incelendiklerinde, bu görüşe katılma düzeyleri Şekil 3.5’de sunulmaktadır

Şekil 3.5 - Meslek Mensuplarının “Hizmet Verdiğimiz Vergi Mükellefleri Vergi Mevzuatı Konusunda Bilinçli ve Özenli Vergi Cezalarının Neler Olduğunu Biliyorlar ve Çok Çekiniyor” Önermesine Katılma Düzeyleri

Hizmet verdiğimiz Vergi Mükellefleri vergi mevzuatı konusunda bilinçli ve özenli vergi cezalarının neler olduğunu biliyorlar ve çok çekiniyor



Şekil 3.5’de görüleceği üzere hizmet verilen vergi mükelleflerinin vergi mevzuatı konusunda bilinçli ve özenli vergi cezalarının neler olduğunu bildikleri ve çok çekindikleri görüşüne katılımcıların %3’ü (N=9) tamamen katılmakta, %23’ü (n=78) katılmakta, %56’sı (n=192) katılmamakta, %11’i (n=38) hiç katılmamakta iken %7’si (n=23) ise kararsızdır. Katılımcıların önemli bir bölümü (%67,65, n=230) vergi mükelleflerinin vergisel yükümlülüklerini yerine getirirken vergi kurallarını yeterince bilmedikleri, özen göstermediklerini veya yaptırımları ciddiye almadıkları görüşünde birleşmişleridir. Katılımcıların sadece %25,59’u (n=87) görüşe olumlu yanıt vermişlerdir.

3.9.2.3. Meslek Mensubundan Bilgi Gizleme

Ankette yer alan üçüncü madde “Hizmet Verdiğimiz Vergi Mükellefleri Bazı Bilgileri Bizden Bile Saklıyor, Biz Fark Edemez İsek Vergi İncelemesinde De Fark Edilmez Sanıyor” biçimindedir. Madde B03 numarası ile olumsuz soru olarak sorulmuştur. Puanlamada “Tamamen Katılıyorum” seçeneği 1 puan almıştır. Sorunun soruluş amacı vergi mükelleflerinin vergiden yasal ya da yasal olmayan yollardan kaçınma girişimlerinin bulunup bulunmadığını ortaya koymak amacı ile sorulmuştur. İkinci maddede yer alan sorunun özellikle mükelleflerin vergi cezalarından çekinip çekinmediklerinin tamamlayıcısı ve devam olarak araştırmaya dahil edilmiştir. Katılımcıların bu maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları Tablo 3.7’de sunulmaktadır.

Tablo 3.7 - Meslek Mensuplarının “Hizmet Verdiğimiz Vergi Mükellefleri Bazı Bilgileri Bizden Bile Saklıyor, Biz Fark Edemez İsek Vergi İncelemesinde De Fark Edilmez Sanıyor” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo

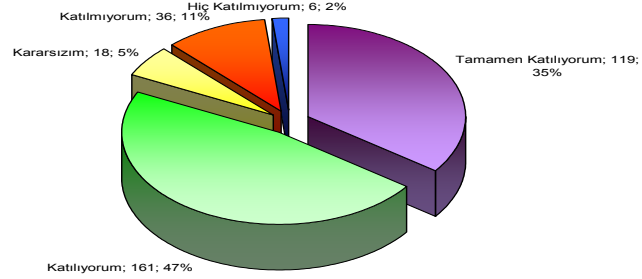
	Tamamen Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Hiç Katılmıyorum		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Unvan												
SM	53	42,06	48	38,10	6	4,76	13	10,32	6	4,76	126	100,00
SMMM	66	30,84	113	52,80	12	5,61	23	10,75	-	-	214	100,00
Deneyim												
01-05 Yıl	14	29,79	26	55,32	5	10,64	2	4,26	-	-	47	100,00
06-10 Yıl	21	26,92	42	53,85	-	-	12	15,38	3	3,85	78	100,00
11-15 Yıl	12	24,49	23	46,94	7	14,29	7	14,29	-	-	49	100,00
16-20 Yıl	20	50,00	20	50,00	-	-	-	-	-	-	40	100,00
20 Yıl ve üzeri	52	41,27	50	39,68	6	4,76	15	11,90	3	2,38	126	100,00
Hizmet Verilen Mükellef												
01-05 Kişi	-	-	17	68,00	-	-	8	32,00	-	-	25	100,00
06-10 Kişi	20	48,78	18	43,90	-	-	3	7,32	-	-	41	100,00
11-20 Kişi	14	42,42	12	36,36	3	9,09	4	12,12	-	-	33	100,00
21-30 Kişi	11	25,00	18	40,91	-	-	12	27,27	3	6,82	44	100,00
31 Kişi ve üzeri	74	37,56	96	48,73	15	7,61	9	4,57	3	1,52	197	100,00

Tablo 3.7’de görüleceği üzere hizmet verilen vergi mükelleflerinin bazı bilgileri meslek mensuplarından bile saklıyor, meslek mensubu fark edemez ise vergi incelemesinde de fark edilmez sanıyor görüşüne meslek mensuplarının büyük bölümü katılmıştır. Görüşe tamamen katılan SM’lerin yüzdesi %42,06 (n=53) iken katılanların oranı %38,10 (n=48) olmuştur. SMMM’lerde ise tamamen katılma oranı %30,84 (n=66) iken katılma oranı %52,80 (n=113) olmuştur. Görüşe hiç katılmayan SMMM yoktur. Meslek mensuplarının deneyim sürelerine göre bakıldığı zaman ise 16-20 yıl grubunun yarısı (%50 , n=20) görüşe tamamen katılırken, diğer yarısı (%50, n=20) görüşe katılmıştır. Hizmet verilen mükellef sayılarına göre ise, 01-05 kişi, 06-10 kişi ve 11-20 kişi gruplarında görüşe hiç katılmayan yoktur. Görüşe katılma derecesi 10-20 yıllık deneyime sahip olan meslek mensuplarında %100, 06-10 kişiye hizmet veren meslek mensuplarında %92,68 olarak gerçekleşmiştir.

Meslek mensuplarının, genel olarak incelendiklerinde, bu görüşe katılma düzeyleri Şekil 3.6’de sunulmaktadır

Şekil 3.6 - Meslek Mensuplarının “Hizmet Verdiğimiz Vergi Mükellefleri Bazı Bilgileri Bizden Bile Saklıyor, Biz Fark Edemez İsek Vergi İncelemede De Fark Edilmez Sanıyor” Önermesine katılım Düzeyleri

Hizmet verdiğimiz Vergi mükellefleri bazı bilgileri bizden bile saklıyor, biz fark edemez isek vergi incelemesinde de fark edilmez sanıyor



Şekil 3.6’da görüleceği üzere hizmet verilen vergi mükelleflerinin bazı bilgileri meslek mensuplarından bile saklıyor, meslek mensubu fark edemez ise vergi incelemesinde de fark edilmez sanıyor görüşüne katılımcıların %35’i (n=119) tamamen katılmakta, %47’si (n=161) katılmakta, %11’i (n=36) katılmamakta, %2’si (n=6) hiç katılmamakta iken %5’i (n=18) ise kararsızdır. Katılımcıların önemli bir bölümü (%82,35, n=280) verilen vergi mükelleflerinin kendilerinden bilgi sakladıklarını veya gizlemek istedikleri gelirleri veya eylemlerinin meslek mensubu üzerinden sınıdıklarını düşünmektedir. Bu durum meslek mensupları ile vergi mükellefleri arasında bir güven sorununu ortaya koyduğu gibi, vergi mükelleflerinin potansiyel olarak vergi yükümlüklerini yerine getirmekten kaçınmaya çalıştıklarını göstermektedir. Katılımcıların sadece %13,35’i (n=42) görüşe katılmamışlardır.

3.9.2.4. Uyarıları Dikkate Alma

Birinci alt probleme yönelik ankette yer alan dördüncü madde “Hizmet Verdiğimiz Vergi Mükellefleri Vergi Konusunda Uyarılarımızın Tamamını Dikkate Alıyor” biçimindedir. Madde ankette B05 numarası ile olumlu soru olarak sorulmuştur. Puanlamada “Tamamen Katılıyorum” seçeneği 5 puan almıştır. Vergi Mükelleflerinin meslek mensubunun vergiye uyum konusunda yapmış oldukları uyarıları dikkate alıp almadıkları amacıyla sorulmuştur. Bu sorunun cevabı ayrıca vergi mükelleflerinin karşılaştıkları vergi ceza veya diğer müeyyidelerden çekinip çekinmediklerini de ortaya koymaktadır. Katılımcıların bu maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları Tablo 3.8’de sunulmaktadır.

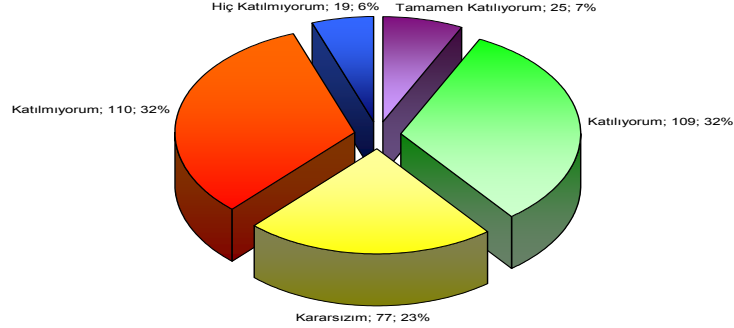
Tablo 3.8 - Meslek Mensuplarının “Hizmet Verdiğimiz Vergi Mükellefleri Vergi Konusunda Uyarılarımızın Tamamını Dikkate Alıyor” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo

	Tamamen Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Hiç Katılmıyorum		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Unvan												
SM	13	10,32	39	30,95	21	16,67	42	33,33	11	8,73	126	100,00
SMMM	12	5,61	70	32,71	56	26,17	68	31,78	8	3,74	214	100,00
Deneyim												
01-05 Yıl	-	-	19	40,43	18	38,30	10	21,28	-	-	47	100,00
06-10 Yıl	3	3,85	33	42,31	18	23,08	24	30,77	-	-	78	100,00
11-15 Yıl	8	16,33	7	14,29	15	30,61	10	20,41	9	18,37	49	100,00
16-20 Yıl	8	20,00	3	7,50	3	7,50	23	57,50	3	7,50	40	100,00
20 Yıl ve üzeri	6	4,76	47	37,30	23	18,25	43	34,13	7	5,56	126	100,00
Hizmet Verilen Mükellef												
01-05 Kişi	-	-	3	12,00	14	56,00	5	20,00	3	12,00	25	100,00
06-10 Kişi	-	-	14	34,15	9	21,95	15	36,59	3	7,32	41	100,00
11-20 Kişi	-	-	16	48,48	12	36,36	5	15,15	-	-	33	100,00
21-30 Kişi	6	13,64	17	38,64	-	-	18	40,91	3	6,82	44	100,00
31 Kişi ve üzeri	19	9,64	59	29,95	42	21,32	67	34,01	10	5,08	197	100,00

Tablo 3.8’de hizmet verilen vergi mükelleflerinin meslek mensubu tarafından vergi konusunda yapılan uyarıların tamamının dikkate alındığı görüşüne olan yaklaşım olumlu ve olumsuz olarak dengeli dağılım sergilemiştir. SM’lerin görüşe katılma derecesi SMMM’lere göre biraz daha fazla olmuştur. SM’lerin %10,32’si (n=13) tamamen katılırken %30,95’i (n=39) görüşe katılmıştır. 01-05 kişi grubunda yer alan meslek mensuplarında kararsız kalma oranı %56 (n=14) olarak gerçekleşirken, mesleki deneyim yönünden 01-05 yıl grubunda bulunan meslek mensuplarında kararsız kalma oranı %38,30 (n=18) olarak gerçekleşmiştir. Uyarıların en fazla dikkate alındığı grup hizmet verilen mükellef bakımından 21-30 kişilik grup olmuştur. Bu grupta meslek mensuplarının %13,64’ü (n=6) görüşe tamamen katılırken %38,64’ü katılmış ve toplam görüşe katılma oranı %52,27 (n=23) olmuştur. Hizmet verilen vergi mükellefi sayısı 1-20 kişi arasında olan meslek mensuplarının hiçbirisi görüşe tamamen katılmamıştır. Meslek mensuplarının, genel olarak incelendiklerinde, bu görüşe katılma düzeyleri Şekil 3.7’de sunulmaktadır

Şekil 3.7 - Meslek Mensuplarının “Hizmet Verdiğimiz Vergi Mükellefleri Vergi Konusunda Uyarılarımızın Tamamını Dikkate Alıyor” Önermesine Katılma Düzeyleri

Hizmet verdiğimiz vergi mükellefleri vergi konusunda uyarılarımızın tamamını dikkate alıyor



Şekil 3.7’de görüleceği üzere hizmet verilen vergi mükelleflerinin meslek mensubu tarafından vergi konusunda yapılan uyarıların tamamının dikkate alındığı görüşüne katılımcıların %7’si (n=25) tamamen katılmakta, %32’si (n=109) katılmakta, %32’si (n=110) katılmamakta, %6’sı (n=19) hiç katılmamakta iken %23’ü (n=77) ise kararsızdır. Meslek mensuplarının kendilerine verilen ve yarı kamusal niteliği haiz görevlerinin amacına ulaşabilmesi açısından meslek mensupları tarafından vergi mükelleflerinin hatalarını düzeltmeleri veya hata yapmamaları konusunda yapmış oldukları uyarıların önemle dikkate alınması şarttır. Katılımcıların bu görüşe verdikleri % 23’lük (n=77) kararsızım cevabı da vergi mükelleflerinin her uyarıyı dikkate almadıklarını göstermektedir.

3.9.2.5. Vergi Bilinci

Birinci alt probleme yönelik ankette yer alan beşinci madde “Çoğu Vergi Mükellefinin Yaptığı Faaliyetin Vergiye Tabi Olduğu Konusunda Bile Herhangi Bir Fikri Yok” biçimindedir. Madde ankette B11 numarası ile olumsuz soru olarak sorulmuştur. Puanlamada “Tamamen Katılıyorum” seçeneği 1 puan almıştır. Vergiye uyum için önemli koşullardan diğeri de uyulacak bir düzenin olup olmadığını kavramaktır. Bu sorunun anketin B01 maddesinde yer alan sorudan farkı, B01’de işlemlerinin vergiye tabi olduğunu bilen vergi mükelleflerinin kurallara yeteri kadar nüfuz edip edemedikleri sorgulanmaya çalışılırken bu soru ile potansiyel vergi mükelleflerinin vergi bilincinin düzeyi ortaya konulmaya çalışılmıştır. Katılımcıların bu maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları Tablo 3.9’de sunulmaktadır.

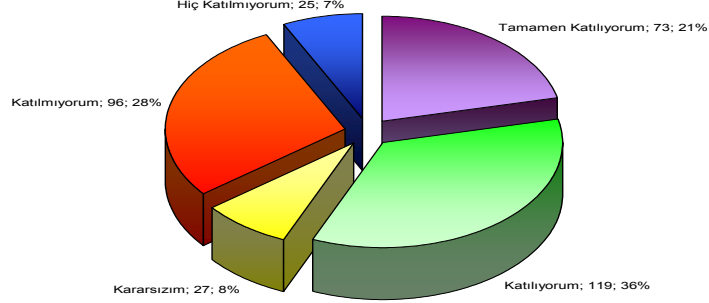
Tablo 3.9 - Meslek Mensuplarının “Çoğu Vergi Mükellefinin Yaptığı Faaliyetin Vergiye Tabi Olduğu Konusunda Bile Herhangi Bir Fikri Yok” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo

	Tamamen Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Hiç Katılmıyorum		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Unvan												
SM	38	30,16	37	29,37	5	3,97	31	24,60	15	11,90	126	100,00
SMMM	35	16,36	82	38,32	22	10,28	65	30,37	10	4,67	214	100,00
Deneyim												
01-05 Yıl	6	12,77	24	51,06	6	12,77	8	17,02	3	6,38	47	100,00
06-10 Yıl	18	23,08	21	26,92	6	7,69	24	30,77	9	11,54	78	100,00
11-15 Yıl	12	24,49	12	24,49	6	12,24	17	34,69	2	4,08	49	100,00
16-20 Yıl	9	22,50	17	42,50	3	7,50	11	27,50	-	-	40	100,00
20 Yıl ve üzeri	28	22,22	45	35,71	6	4,76	36	28,57	11	8,73	126	100,00
Hizmet Verilen Mükellef												
01-05 Kişi	6	24,00	8	32,00	5	20,00	3	12,00	3	12,00	25	100,00
06-10 Kişi	9	21,95	14	34,15	3	7,32	12	29,27	3	7,32	41	100,00
11-20 Kişi	3	9,09	9	27,27	3	9,09	18	54,55	-	-	33	100,00
21-30 Kişi	9	20,45	18	40,91	2	4,55	12	27,27	3	6,82	44	100,00
31 Kişi ve üzeri	46	23,35	70	35,53	14	7,11	51	25,89	16	8,12	197	100,00

Tablo 3.9’da çoğu vergi mükellefinin yaptığı faaliyetin vergiye tabi olduğu konusunda bile herhangi bir fikrinin olmadığı görüşüne katılanların oranı yüksek çıkmıştır. SM’lerin görüşe tamamen katılma derecesi SMMM’lere göre biraz daha fazla olmuştur. Görüşe SM’lerin %30,16’sı (n=38) tamamen katılmakta %29,37’si (n=37) katılmaktadır. Meslek mensuplarının deneyimlerine göre olan gruplarında ise görüşe tamamen katılma ve katılma dereceleri %50 ve daha üstü olmuştur. En yüksek katılım derecesi % 65 (n=26) ile 16-20 yıl grubunda oluşurken, hizmet verilen mükellef sayılarına göre olan gruplarda ise 21-30 yıl grubunda görüşe tamamen katılma ve katılma dereceleri %61,36 olarak ortaya çıkmıştır. Meslek mensuplarının, genel olarak incelendiklerinde bu görüşe katılma düzeyleri Şekil 3.8’de sunulmaktadır

Şekil 3.8 - Meslek Mensuplarının “Çoğu Vergi Mükellefinin Yaptığı Faaliyetin Vergiye Tabi Olduğu Konusunda Bile Herhangi Bir Fikri Yok” Önermesine Katılma Düzeyleri

Çoğu vergi mükellefinin yaptığı faaliyetin vergiye tabi olduğu konusunda bile herhangi bir fikri yok



Şekil 3.8’de görüleceği üzere çoğu vergi mükellefinin yaptığı faaliyetin vergiye tabi olduğu konusunda bile herhangi bir fikrinin olmadığı görüşüne katılımcıların %21’i (n=73) tamamen katılmakta, %36’sı (n=119) katılmakta, %28’i (n=96) katılmamakta, %7’si (n=25) hiç katılmamakta iken %8’i (n=27) ise kararsızdır. Görüşe katılma derecesi %56,47 (n=192) olurken, katılmama derecesi %35,59 (n=121) ile sınırlı kalmıştır. Bu durum devletin vergi kaynağının oluşmasına engel olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi bilincinin düşük olması potansiyel vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumunu da engelleyecektir. Vergi mükelleflerinin vergiye tabi işlemleri bulunmasına karşın bunların vergiye tabi olup olmadıklarını bilememeleri, vergi bilgilendirmesinin yeteri kadar etkili yapılmadığını göstermektedir.

3.9.2.6. Vergi Borcuna Özen

Birinci alt probleme yönelik ankette yer alan altıncı madde “Vergi Mükellefleri Vergi Borçlarının Ödenmesine Diğer Her Türlü Borçlarından Daha Fazla Öncelik Veriyor” biçimindedir. Madde ankette B12 numarası ile olumlu soru olarak sorulmuştur. Puanlamada “Tamamen Katılıyorum” seçeneği 5 puan almıştır. Vergi borcu, ilke olarak vergiyi doğuran olayla vücut bulur. Buna bazen "mükellef doğurucu vakia" da denilmektedir. Vergi hukuku literatüründe son yarım yüzyıllık dönem içinde üzerinde en çok durulan, tartışılan ve yayım yapılan konulardan biri de

vergiyi doğuran olay olmuştur. Vergiyi doğuran olay, dolaylı olarak vergi borcunu doğuran olay olması bakımından önemlidir⁴¹⁸.

Mükellef için vergi borcu, devlet için vergi alacağı şeklindeki ilişki, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması ile başlamaktadır. VUK'un 19'uncu maddesine göre, vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile başlar. Vergiyi doğuran olayın zamanının tam olarak saptanması, sağlıklı bir biçimde tespit edilmesi, hem vergi idaresi, hem de mükellefler açısından çok önemlidir. Özellikle vergiyi doğuran olay, vergilendirme döneminin saptanması ve zamanaşımının doğuracağı hukuki sonuçlar açısından önemlidir. Verginin konusu, matrahı ve oranı vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zamana göre belirlenmektedir⁴¹⁹. Verginin cebren tahsili vergi idaresine ek maliyet yüklerken aynı zamanda verginin tahsilatı da gecikmektedir. Özellikle ekonomik kriz dönemlerinde vergi mükellefleri ödeyecekleri vergileri geri bırakarak işletme sermayesi olarak kullanmaktadırlar. Katılımcıların bu maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları Tablo 3.9'de sunulmaktadır.

Tablo 3.10 - Meslek Mensuplarının “Vergi Mükellefleri Vergi Borçlarının Ödenmesine Diğer Her Türlü Borçlarından Daha Fazla Öncelik Veriyor” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo

	Tamamen Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Hiç Katılmıyorum		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Unvan												
SM	14	11,11	23	18,25	14	11,11	51	40,48	24	19,05	126	100,00
SMMM	18	8,41	39	18,22	31	14,49	108	50,47	18	8,41	214	100,00
Deneyim												
01-05 Yıl	3	6,38	11	23,40	12	25,53	18	38,30	3	6,38	47	100,00
06-10 Yıl	9	11,54	12	15,38	9	11,54	39	50,00	9	11,54	78	100,00
11-15 Yıl	14	28,57	6	12,24	3	6,12	20	40,82	6	12,24	49	100,00
16-20 Yıl	-	-	6	15,00	5	12,50	17	42,50	12	30,00	40	100,00
20 Yıl ve üzeri	6	4,76	27	21,43	16	12,70	65	51,59	12	9,52	126	100,00
Hizmet Verilen Mükellef												
01-05 Kişi	3	12,00	7	28,00	6	24,00	9	36,00	-	-	25	100,00
06-10 Kişi	3	7,32	6	14,63	3	7,32	20	48,78	9	21,95	41	100,00
11-20 Kişi	-	-	6	18,18	5	15,15	22	66,67	-	-	33	100,00
21-30 Kişi	9	20,45	15	34,09	6	13,64	11	25,00	3	6,82	44	100,00
31 Kişi ve üzeri	17	8,63	28	14,21	25	12,69	97	49,24	30	15,23	197	100,00

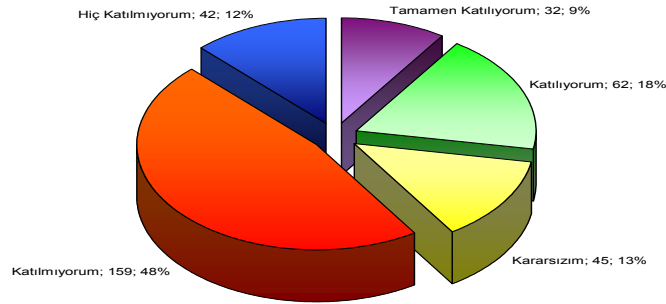
⁴¹⁸ Selahattin TUNCER, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, s.132-133.

⁴¹⁹ Mehmet TOSUNER-Zeynep ARIKAN, **Vergi Usul Hukuku**, İlkem Ofset, İzmir, 2006, s.81.

Tablo 3.10’da vergi mükelleflerinin vergi borçlarının ödenmesine diğer her türlü borçlarından daha fazla öncelik verdikleri görüşüne katılmayanların oranı daha yüksek çıkmıştır. Görüşe SM’lerin %40,48’i (n=51) katılmamakta, %19,05’i hiç katılmamaktadır. SMMM’lerin ise %50,47’si (n=108) görüşe katılmamakta, %8,41’i (n=18) de hiç katılmamaktadır. Deneyim sürelerine göre 16-20 yıl grubunda bulunan meslek mensuplarının görüşe toplam katılmama derecesi %72,50 (n=29) olurken, hizmet verilen mükellef sayılarına göre 06-10 kişi grubunda bulunan meslek mensuplarının görüşe toplam katılmama derecesi %70,73 (n=29) olmuştur. Meslek mensuplarının, genel olarak incelendiklerinde, bu görüşe katılma düzeyleri Şekil 3.9’da sunulmaktadır.

Şekil 3.9 - Meslek Mensuplarının “Vergi Mükellefleri Vergi Borçlarının Ödenmesine Diğer Her Türlü Borçlarından Daha Fazla Öncelik Veriyor” Önermesine Katılma Düzeyleri

Vergi Mükellefleri vergi borçlarının ödenmesine diğer her türlü borçlarından daha fazla öncelik veriyor



Şekil 3.9’da görüleceği üzere vergi mükelleflerinin vergi borçlarının ödenmesine diğer her türlü borçlarından daha fazla öncelik verdikleri görüşüne katılımcıların %9’u (n=32) tamamen katılmakta, %18’i (n=62) katılmakta, %48’i (n=159) katılmamakta, %12’si (n=42) hiç katılmamakta iken %13’ü (n=45) ise kararsızdır. Görüşe toplam katılma derecesi %27,65 (n=94) olurken, toplam katılmama derecesi %59,12’ye (n=201) ulaşmıştır. Kamu ihtiyaçlarının zamanında karşılanması için bu ihtiyaçları karşılayacak en önemli kaynak olan doğmuş vergi borcunun da zamanında toplanması gerekmektedir. Kamusal ihtiyaçların giderilmesine yönelik kamu hizmetlerinin devlet tarafından karşılanması, vergilerin tahsil edilmesini zorunlu kılmaktadır. Vergi politikası doğru uygulandığı zaman devletin hükmi şahsiyeti altında gelir, harcama ve servet üzerinden alınan dolaylı ve dolaysız vergilerin, maliye politikasının amaçlarından birini oluşturan ekonomik

büyüme ve kalkınmaya büyük etkisi olmaktadır⁴²⁰. Vergi mükelleflerinin vergi borçlarını zamanında yerine getirmeleri ve aksine bir davranış sergilemelerini önlemek açısından gecikme faizi/zammı oranları mevduat faizinden yüksek belirlenmektedir. İlgili bölümlerde de açıklandığı üzere her ne kadar Anayasa Mahkemesi'nce gecikme faizi devletin zamanında alamadığı vergi nedeniyle uğradığı zararın telafisi olarak değerlendirilmiş olsa da oranların yüksek tespit edilmesinin caydırıcı olması amacıyla cezai nitelikte uygulandığının bir göstergesidir. Diğer taraftan finans kurumlarının yeterli sermaye gücü olmayan mükelleflere kredi vermekte isteksiz davranması, kısa vadede maliyeti yüksek olsa vergi ödemeyerek finansman sağlanması vergi mükellefleri tarafından tercih edilebilmektedir.

3.9.2.7. Birinci Alt Probleme ilişkin Değerlendirme

Araştırmanın ilk alt problemi "Vergi mükelleflerinin vergi kuralları karşısında geliştirmiş oldukları davranış tipleri nelerdir?" biçiminde ifade edilmiş ve bu alt problemi çözmek için vergi mükelleflerinin profesyonellerin aldıkları danışmanlığa bakış açıları, bilgileri bu profesyoneller ile paylaşmaları, yapılan uyarılara itibar edip etmedikleri, vergi mevzuatı konusundaki bilgileri, vergi bilincinin varlığı ve vergi borcuna özen gösterip göstermedikleri yönündeki sorular yöneltilmiştir.

Tablo 3.11 - Birinci Alt Probleme Verilen Cevaplardan Alınan Ortalama Puanlar ve Standart Sapmaları

Soru-Puan*	n	En düşük	En Yüksek	Ortalama	Standart Sapma
B01-5	340	1	5	3,035294	1,329910582
B02-5	340	1	5	2,494118	1,046116904
B03-1	340	1	5	1,967647	0,993554623
B05-5	340	1	5	3,032353	1,078954095
B11-1	340	1	5	2,65	1,291394252
B12-5	340	1	5	2,655882	1,185878357

* Tamamen Katılıyorum Seçeneğinin Aldığı Puan

Tamamen katılıyorum, katılıyorum, kararsızım, katılmıyorum, hiç katılmıyorum şeklindeki 5 varyasyonlu Likert tipi sorulardan alınan puan ortalamaları ve sorulara verilen cevapların dağılımını gösteren standart sapmalar Tablo 3.11'de gösterilmektedir. 5 varyasyonlu cevaplarda standart sapma maksimum 2 olabilecektir. Standart sapmaların ifade ettiği dağılımlar Şekil 3.4, Şekil 3.5, Şekil 3.6, Şekil 3.7, Şekil 3.8, Şekil 3.9'da gösterilmiştir. Vergi mükellefleri profesyonellerin vermiş oldukları hizmetin gerekliliğine yeteri kadar önem vermemektedirler. Vergi

⁴²⁰ Esra SİVEREKLİ DEMİRCAN, "Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi", Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 21, Temmuz-Aralık 2003, s. 97.

mükelleflerinin vergi kural ve cezaları konusunda yeteri kadar bilgili ve özenli olmadığı gibi, vergi mükelleflerinin vergi ödevinden kaçabilme fırsatları olduğu anda vergisel ödevlerden kaçabilecekleri konusunda bir tespit ortaya çıkmıştır. Bu çerçevede vergi mükelleflerinin bu yaklaşımlarını meslek mensuplarından bilgi gizleyerek sınamaya çalıştıkları ortadadır. Vergi mükelleflerinin neredeyse yarısı meslek mensuplarının uyarılarını dikkate almamakta ve vergiye uyuma karşı direnmektedirler. Vergi mükelleflerinin önemli kısmı faaliyetlerinin vergiye tabi olduğu konusunda yeteri kadar bilgiye sahip olmadıkları gibi, vergi borçlarını en son yerine getirmektedirler.

3.9.3. İkinci Alt Probleme İlişkin Bulgular

Araştırmanın ikinci alt problemi “Vergi mükelleflerinin vergi uygulamaları karşısında davranışlarını belirleyen hususlar nelerdir?” biçiminde ifade edilmiştir. Meslek mensuplarının gözlemleri sonucunda vergi mükelleflerinin vergi kuralları karşısında geliştirmiş oldukları davranışların gerekçeleri B04, B07, B08, ve B17 numaralı 4 soru ile belirlenmiştir. Vergi mükelleflerinin incelenme korkuları, vergisel ödevlerin kaçınılması veya doğrudan vergi suçu işlenilmesi halinde ortaya çıkması gerekli toplumsal baskının şiddeti, vergi afları nedeniyle bazı yükümlülüklerden kurtulma düşüncesi vergi mükelleflerinin vergiye uyumdan kaçınmak için gerekli psikolojik alt yapıyı sağlayabilecek niteliktedir. Bu hususlara ankette yer verilerek mükellef davranışlarını hangi ölçüde etkilediği tespit edilmeye çalışılmıştır. Mükelleflerin her bir maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları grafikleştirilerek sunulmaktadır.

3.9.3.1. Denetim Beklentisi

İkinci alt probleme yönelik ankette yer alan ilk madde “Hizmet Verdiğimiz Vergi Mükellefleri Bir Yıl İçerisinde Defterlerinin Genel Maksatlı İncelemeye Alınabileceğini Düşünüyor” biçimindedir. Madde ankette B04 numarası ile olumlu soru olarak sorulmuştur. Puanlamada “Tamamen Katılıyorum” seçeneği 5 puan almıştır. Vergisel ödevlere aykırı davranışların cezalandırılabilmesi için bu kişilerin tespit edilmesi gerekmektedir. Tespitin diğer bir ifade ile denetimin güçlü olması halinde vergisel ödevlere aykırı yaklaşımları da sınırlandıracaktır. Vergi mükelleflerinin tamamını incelemeye almak, incelenen vergi mükellefinin işlem ve eylemlerinin tamamını incelemeye almak mümkün değildir. Kanunlara aykırı durumu olan kişi,

eğer aykırılığın ne olduğunu iyi kavıyor ise bu aykırılığın tespit edilebilme riskinin de yüksek olduğunu düşünecek ve vergi denetiminden çekinecektir. Gelir İdaresinin yeniden yapılandırılması ve teknolojik imkanların artırılması, özellikle banka hareketlerinin izlenmeye başlanması, gayrimenkul alım satımlarının, kullanılan banka kredileri ile bağlantılı olarak sorgulanması, ve bu sorgulamanın çoğunlukla potansiyel vergi mükellefleri üzerinde yoğunlaşması, denetlenen kişilerin ticari kaygılarının bulunmaması nedeniyle denetime tabi tutulduğunu açıklaması vergi mükellefleri üzerinde baskıyı artırmış olabilir. Nitekim Gelir İdaresinin de özellikle son dönemlerde vergi mükelleflerini beyan düzeltmeye çağırması, mükellef gruplarının izlendiği belirtilerek her mükellef grubundan beyanlarına göre incelemeye alınacakları yönündeki psikolojik taktiklerin vergi mükellefleri üzerinde denetim riski hissini kuvvetlendirmiş olması pek muhtemeldir. Nitekim ilk alt probleme ilişkin verilerin çözümünde vergi mükelleflerinin uzun süre içerisinde geliştirmiş olduğu tavır ile aşağıda detaylıca vereceğimiz sonuçların ilk bakışta çeliştiği düşünülebilirse de bu maddenin anlık bir durumu yansıttığını ve Gelir İdaresinin son yaklaşımından etkilendiğini göz ardı etmemek gerekir. Katılımcıların bu maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları Tablo 3.12’de sunulmaktadır.

Tablo 3.12 - Meslek Mensuplarının “Hizmet Verdiğimiz Vergi Mükellefleri Bir Yıl İçerisinde Defterlerinin Genel Maksatlı İncelemeye Alınabileceğini Düşünüyor” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo

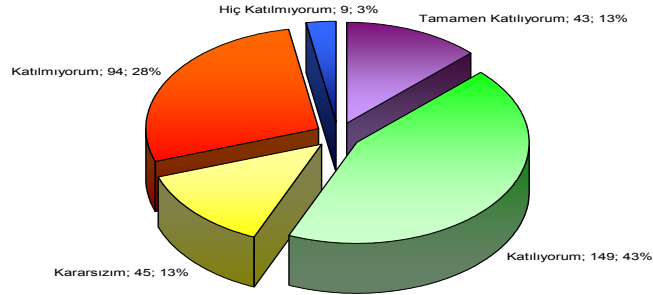
	Tamamen Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Hiç Katılmıyorum		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Unvan												
SM	17	13,49	54	42,86	11	8,73	43	34,13	1	0,79	126	100,00
SMMM	26	12,15	95	44,39	34	15,89	51	23,83	8	3,74	214	100,00
Deneyim												
01-05 Yıl	6	12,77	13	27,66	10	21,28	15	31,91	3	6,38	47	100,00
06-10 Yıl	3	3,85	39	50,00	12	15,38	24	30,77	-	-	78	100,00
11-15 Yıl	11	22,45	19	38,78	-	-	16	32,65	3	6,12	49	100,00
16-20 Yıl	8	20,00	18	45,00	6	15,00	8	20,00	-	-	40	100,00
20 Yıl ve üzeri	15	11,90	60	47,62	17	13,49	31	24,60	3	2,38	126	100,00
Hizmet Verilen Mükellef												
01-05 Kişi	-	-	14	56,00	5	20,00	6	24,00	-	-	25	100,00
06-10 Kişi	15	36,59	8	19,51	3	7,32	12	29,27	3	7,32	41	100,00
11-20 Kişi	3	9,09	11	33,33	12	36,36	7	21,21	-	-	33	100,00
21-30 Kişi	6	13,64	18	40,91	8	18,18	9	20,45	3	6,82	44	100,00
31 Kişi ve üzeri	19	9,64	98	49,75	17	8,63	60	30,46	3	1,52	197	100,00

Tablo 3.12’de hizmet verilen vergi mükelleflerinin bir yıl içerisinde defterlerinin genel maksatlı incelemeye alınabileceğini düşündükleri görüşüne

toplam katılma düzeyi yüksek çıkmıştır. Görüşe SM'lerin %42,86'sı (n=54) katılmakta, %13,49'u (n=17) tamamen katılmaktadır. SMMM'lerin ise %44,39'u (n=95) görüşe katılmakta, %12,15'i (n=26) de tamamen katılmaktadır. Deneyim sürelerine göre 16-20 yıl grubunda bulunan meslek mensuplarının görüşe toplam katılma derecesi %65 (n=26) olurken, hizmet verilen mükellef sayılarına göre 31 kişi ve üzeri grubunda bulunan meslek mensuplarının görüşe toplam katılma derecesi %59,39 (n=117) olmuştur. Meslek mensuplarının, genel olarak incelendiklerinde, bu görüşe katılma düzeyleri Şekil 3.10'da sunulmaktadır.

Şekil 3.10 - Meslek Mensuplarının “Hizmet Verdiğimiz Vergi Mükellefleri Bir Yıl İçerisinde Defterlerinin Genel Maksatlı İncelemeye Alınabileceğini Düşünüyor” Önermesine Katılma Düzeyleri

Hizmet verdiğimiz Vergi mükellefleri bir yıl içerisinde defterlerinin genel maksatlı incelemeye alınabileceğini düşünüyor



Şekil 3.10'da hizmet verilen vergi mükelleflerinin bir yıl içerisinde defterlerinin genel maksatlı incelemeye alınabileceğini düşündükleri görüşüne katılımcıların %13'ü (n=43) tamamen katılmakta, %43'ü (n=149) katılmakta, %28'i (n=94) katılmamakta, %3'ü (n=9) hiç katılmamakta iken %13'ü (n=45) ise kararsızdır. Görüşe toplam katılma derecesi %56,47 (n=192) olurken, toplam katılmama derecesi %30,29 (n=103) olmuştur.

3.9.3.2. Vergi Ödevinden Kaçınmanın Ahlaki Boyutu

İkinci alt probleme yönelik ankette yer alan ikinci madde “Borçlu Vergi Mükelleflerinin, Vergi Borcundan Kaçmak İçin Başka Ad Altında Faaliyet Sürdüremeleri Piyasada Yadırganmamaktadır” biçimindedir. Madde ankette B07 numarası ile olumsuz soru olarak sorulmuştur. Puanlamada “Tamamen Katılıyorum” seçeneği 1 puan almıştır. Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma kavramlarından ayrı

olarak burada sorgulanmak istenen husus vergi mükelleflerinin vergilendirmeye esas işlemlerde bir ihtilaf olmamasına karşın tahakkuk eden vergiyi ödeme niyeti ile ilgilidir. Artık bu noktadan sonra diğer vatandaşların anayasal ödevi yerine getirmeyen mükellefler üzerinde toplumsal baskı yaratıp yaratamamaları, kendilerine sunulacak hizmetlerin kaynağının takipçisi olup olmadıkları önemli bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır. Katılımcıların bu maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları Tablo 3.13’de sunulmaktadır.

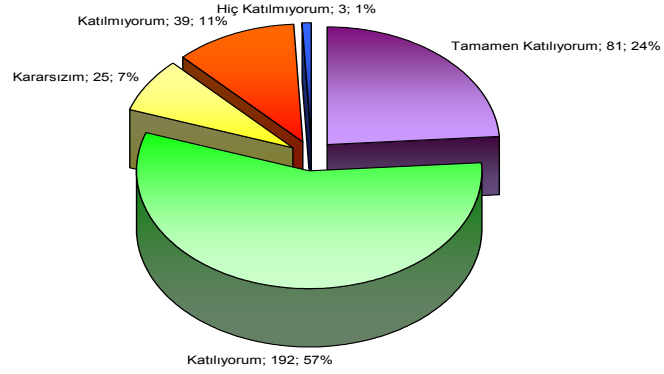
Tablo 3.13 - Meslek Mensuplarının “Borçlu Vergi Mükelleflerinin, Vergi Borcundan Kaçmak İçin Başka Ad Altında Faaliyet Sürdüremeleri Piyasada Yadırganmamaktadır” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo

	Tamamen Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Hiç Katılmıyorum		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Unvan												
SM	35	27,78	69	54,76	8	6,35	13	10,32	1	0,79	126	100,00
SMMM	46	21,50	123	57,48	17	7,94	26	12,15	2	0,93	214	100,00
Deneyim												
01-05 Yıl	9	19,15	33	70,21	5	10,64	-	-	-	-	47	100,00
06-10 Yıl	21	26,92	48	61,54	-	-	9	11,54	-	-	78	100,00
11-15 Yıl	11	22,45	27	55,10	-	-	8	16,33	3	6,12	49	100,00
16-20 Yıl	15	37,50	16	40,00	6	15,00	3	7,50	-	-	40	100,00
20 Yıl ve üzeri	25	19,84	68	53,97	14	11,11	19	15,08	-	-	126	100,00
Hizmet Verilen Mükellef												
01-05 Kişi	3	12,00	14	56,00	3	12,00	5	20,00	-	-	25	100,00
06-10 Kişi	11	26,83	18	43,90	6	14,63	6	14,63	-	-	41	100,00
11-20 Kişi	2	6,06	28	84,85	-	-	3	9,09	-	-	33	100,00
21-30 Kişi	9	20,45	20	45,45	6	13,64	9	20,45	-	-	44	100,00
31 Kişi ve üzeri	56	28,43	112	56,85	10	5,08	16	8,12	3	1,52	197	100,00

Tablo 3.13’de borçlu vergi mükelleflerinin, vergi borcundan kaçmak için başka ad altında faaliyet sürdüremelerinin piyasada yadırganmadığı görüşüne toplam katılma düzeyi maalesef çok yüksek çıkmıştır. Görüşe SM’lerin %54,76’sı (n=69) katılmakta, %27,78’i (n=35) tamamen katılmaktadır. SMMM’lerin ise %57,48’i (n=123) görüşe katılmakta, %21,50’si (n=46) de tamamen katılmaktadır. Tüm gruplar içerisinde görüşe hiç katılmayan meslek mensubu sayısı sadece 3 olmuştur. Görüşe katılmama derecesi en yüksek 21-30 kişiye hizmet veren meslek mensuplarında ancak %20,45 (n=9) olarak karşımıza çıkmıştır. Hizmet verilen mükellef sayılarına göre 06-10 kişi grubunda bulunan meslek mensuplarının görüşe toplam katılma derecesi %90,91 (n=30) olurken, deneyim sürelerine göre 01-05 yıl grubunda bulunan meslek mensuplarının görüşe toplam katılma derecesi %89,36 (n=42) olmuştur. Meslek mensuplarının, genel olarak incelendiklerinde, bu görüşe katılma düzeyleri Şekil 3.11’de sunulmaktadır.

Şekil 3.11 - Meslek Mensuplarının “Borçlu Vergi Mükelleflerinin, Vergi Borcundan Kaçmak İçin Başka Ad Altında Faaliyet Sürdürmeleri Piyasada Yadırğanmamaktadır” Önermesine Katılma Düzeyleri

Borçlu vergi mükelleflerinin, vergi borcundan kaçmak için başka ad altında faaliyet sürdürmeleri piyasada yadırğanmamaktadır



Şekil 3.11’de borçlu vergi mükelleflerinin, vergi borcundan kaçmak için başka ad altında faaliyet sürdürmelerinin piyasada yadırğanmadığı görüşüne katılımcıların %24’ü (n=81) tamamen katılmakta, %57’si (n=192) katılmakta, %11’i (n=39) katılmamakta, %1’i (n=3) hiç katılmamakta iken %7’si (n=25) ise kararsızdır. Görüşe toplam katılma derecesi %80,29 (n=273) olurken, toplam katılmama derecesi %12,35 (n=42) olmuştur. Vergi mükelleflerinin kendi ödevlerinden kaçma nedenleri kendi şartları içerisinde doğal karşılanabilir. Ancak eğitim, sağlık, güvenlik, adalet gibi toplumsal ihtiyaçların karşılanması için gerekli olan vergileri ödemeyenlere karşı diğer vatandaşların tepkisiz kalması, ödevlerini yerine getirmeyenler üzerinde toplumsal baskı oluşturmaması düşündürücü ve kaygı vericidir. Türkiye’de gerek vergi denetimlerinin çok yeterli olmaması ve gerekse vergi kaçırmanın bir ahlaki sorun olarak algılanmaması ve bu paralelde ortaya çıkan vergi bilincinin yetersizliği mükelleflerin kayıt dışı kalmaktan çekinmemelerine yol açan bir mekanizmayı da hızlandırmaktadır⁴²¹.

Anayasamızın 73’üncü maddesinde herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür ifadesi ile vergi ödevi tanımlanmıştır. Hiç kimse veya hiçbir kurum kanunda emredilenden daha fazla vergi vermeye zorlanamaz. Vergiler, devletin egemenlik gücüne göre ve cebren alınır.

⁴²¹ Asuman ALTAY, Özyay ÖZPENÇE, “Türkiye’de Gelirin Yeniden Dağılımı ve Yoksullukla Mücadelede Vergi Politikaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı 308, Nisan 2007, s.189.

Verginin ödenmesi mükellefin inisiyatifine veya iyi niyetine de bırakılmaz. Ancak homo economicus insan da kendi karını maksimize etmeye çalışacağından daha az vergi ödemek için kanundaki fırsatlardan yararlanacaktır. Kanundaki boşluklardan yararlanarak daha az vergi ödeyen bir insan da kınanamaz⁴²². Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma kavramlarının her ikisi de vergiyi azaltmak için kasıtlı hareketlerdir. Aralarındaki en önemli fark vergi kaçırın, bilerek ve isteyerek kanuna aykırı hareket etmekteyken, vergiden kaçınan kanuna aykırı hareket ediyor ya da etmiyor olabilir fakat kanuna uygun hareket ettiğini düşünmektedir, en azından yetkili vergi otoritelerinin mükellefin kanunlara aykırı hareket ettiğini ispatlayamayacağını ummaktadır⁴²³.

Vergi mükellefleri, güven vermeyen kamu politikalarına olumsuz tepki verirler. Dolayısıyla bu politikalar vergi kaçırınların davranışları üzerinde olumlu etki oluşturur. Devlet her mükellef için vergi denetçisi görevlendiremeyeceğine göre, vergi kaçırınların hepsini kontrol altına almak imkansızdır. Çünkü bu türden geniş çaplı denetimlerin maliyetleri oldukça yüksektir. Vergi kaçırma güdüsüne sahip her mükellef, etik olmayan bu davranışını gerçekleştirebilmek için denetimlere bakmaksızın her zaman bir arayış içinde olabilir⁴²⁴. Toplum, bir parçası olduğu devletin kanunları ve kuralları uygulamasına yardımcı olmalıdır. Toplumsal kurallardan birisi de topluma uyum sağlamayan, topluma karşı ödevlerini yerine getirmeyenler üzerinde toplumsal baskı kurmaktır. Öyle ki bireyin toplumdan dışlanması ona verilebilecek en büyük cezadır.

3.9.3.3. Vergi Suçunun Toplumsal Algılaması

İkinci alt probleme yönelik ankette yer alan üçüncü madde “Bir Mükellefin Vergi Kaçakçısı Olarak Nitelendirilmesi, O Vergi Mükellefini Çok Rahatsız Etmiyor” biçimindedir. Madde ankette B08 numarası ile olumsuz soru olarak sorulmuştur. Puanlamada “Tamamen Katılıyorum” seçeneği 1 puan almıştır. Bu soru da bir önceki sorunun bir aşama daha ileriye götürülerek yinelenmesidir. Önceki aşamada sadece vergi ödeme borcunu yerine getirmeyen, ödevini ihmal eden bireye yönelik

⁴²² Yusuf KILDİŞ, “Türk Vergi Sisteminde Vergiden Kaçınma”, **Vergi Dünyası**, Sayı 309, Mayıs 2007, s.130.

⁴²³ Özge GÜNAY, “OECD Yaklaşımı Çerçevesinde Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma”, **Vergi Dünyası**, Sayı 312, Ağustos 2007, s.88-89.

⁴²⁴ Ali Rıza GÖKBUNAR, Ramazan GÖKBUNAR, “Mükellef Davranışları, Vergi Etiği ve Vergi Uyumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı 311, Temmuz 2007, s.99.

tutum iken, bu aşamada topluma karşı doğrudan suç işleyen kişi üzerindeki toplumsal baskı ölçülmeye çalışılmıştır. Katılımcıların bu maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları Tablo 3.14’de sunulmaktadır.

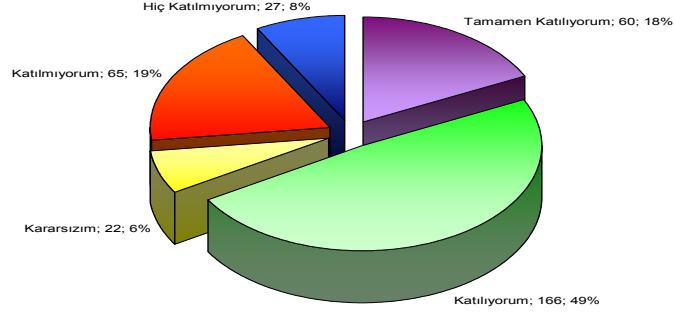
Tablo 3.14 - Meslek Mensuplarının “Bir Mükellefin Vergi Kaçakçısı Olarak Nitelendirilmesi, O Vergi Mükellefini Çok Rahatsız Etmiyor” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo

	Tamamen Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Hiç Katılmıyorum		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Unvan												
SM	35	27,78	51	40,48	8	6,35	20	15,87	12	9,52	126	100,00
SMMM	25	11,68	115	53,74	14	6,54	45	21,03	15	7,01	214	100,00
Deneyim												
01-05 Yıl	6	12,77	28	59,57	2	4,26	8	17,02	3	6,38	47	100,00
06-10 Yıl	9	11,54	51	65,38	3	3,85	6	7,69	9	11,54	78	100,00
11-15 Yıl	8	16,33	16	32,65	-	-	19	38,78	6	12,24	49	100,00
16-20 Yıl	8	20,00	23	57,50	-	-	9	22,50	-	-	40	100,00
20 Yıl ve üzeri	29	23,02	48	38,10	17	13,49	23	18,25	9	7,14	126	100,00
Hizmet Verilen Mükellef												
01-05 Kişi	-	-	11	44,00	2	8,00	12	48,00	-	-	25	100,00
06-10 Kişi	8	19,51	15	36,59	6	14,63	9	21,95	3	7,32	41	100,00
11-20 Kişi	7	21,21	24	72,73	-	-	2	6,06	-	-	33	100,00
21-30 Kişi	14	31,82	15	34,09	-	-	12	27,27	3	6,82	44	100,00
31 Kişi ve üzeri	31	15,74	101	51,27	14	7,11	30	15,23	21	10,66	197	100,00

Tablo 3.14’de bir mükellefin vergi kaçakçısı olarak nitelendirilmesinin, o vergi mükellefini çok rahatsız etmediği görüşüne toplam katılma düzeyi bir önceki soru kadar olmasa da yine yüksek çıkmıştır. Görüşe SM’lerin %40,48’i (n=51) katılmakta, %27,78’i (n=35) tamamen katılmaktadır. SMMM’lerin ise %53,74’ü (n=115) görüşe katılmakta, %11,68’i (n=25) de tamamen katılmaktadır. Görüşe katılmama derecesi en yüksek %48 (n=12) ile 01-05 kişiye hizmet veren meslek mensuplarında ortaya çıkmıştır. Hizmet verilen mükellef sayılarına göre 11-20 kişi grubunda bulunan meslek mensuplarının görüşe toplam katılma derecesi %93,94 (n=31) olurken, deneyim sürelerine göre 16-20 yıl grubunda bulunan meslek mensuplarının görüşe toplam katılma derecesi %77,50 (n=31) olmuştur. Meslek mensuplarının, genel olarak incelendiklerinde, bu görüşe katılma düzeyleri Şekil 3.12’de sunulmaktadır.

Şekil 3.12 - Meslek Mensuplarının “Bir Mükellefin Vergi Kaçakçısı Olarak Nitelendirilmesi, O Vergi Mükellefini Çok Rahatsız Etmiyor” Önermesine Katılma Düzeyleri

Bir mükellefin Vergi kaçakçısı olarak nitelendirilmesi, o vergi mükellefini çok rahatsız etmiyor



Şekil 3.12’de bir mükellefin vergi kaçakçısı olarak nitelendirilmesinin, o vergi mükellefini çok rahatsız etmediği görüşüne katılımcıların %18’i (n=60) tamamen katılmakta, %49’u (n=166) katılmakta, %19’u (n=65) katılmamakta, %8’i (n=27) hiç katılmamakta iken %6’sı (n=22) ise kararsızdır. Görüşe toplam katılma derecesi %66,47 (n=132) olurken, toplam katılmama derecesi %27,06 (n=92) olmuştur. Diğer bir ifade ile hemen hemen her dört meslek mensubundan birisi vergi kaçakçısı olarak itham edilen bir vergi mükellefinin bu durumdan rahatsız olmadığını düşünmektedir. Bir önceki soruda vergi ödevi konusunda toplumsal baskının yeteri kadar yüksek olmadığı ortaya çıkmıştır. Bu soru ile de toplumsal baskının eksikliği vergi konusunda suç itham edilen kişinin toplumda olumsuz algılanmadığı veya bu durumdan şikayet etmediği ortaya çıkmıştır.

Vergi zihniyeti, vergi kültürü ve vergi mentalitesinin diğer bir ifadesi olarak da kabul edilen vergi ahlakı, vergilerin nasıl dağıtılacağını, vergilerin nasıl yüklenileceğini etkiler. Çünkü mükelleflerin vergiye karşı davranışları ile vergi ahlakı arasında dolaysız bir şekilde bağlantı söz konusudur. Vergi ahlakı, vergiye tabi kazanç ve irat sahibi olanların vergilerini kanuna uygun ölçü ve zamanlarda ödemeleri konusundaki tutum, davranış ve değer yargılarıdır. Vergi ahlakı vergi kültürünün oluşumunda önemli bir faktör olarak kabul edilebilir. Bir ülkede var olan genel ahlak seviyesi vergi ahlakını da pozitif yönde etkiler. Başka bir ifadeyle vergi

ahlakını genel ahlakın bir fonksiyonu olarak düşünmek gerekir. Ancak günümüzde vergi ahlakının genel ahlaka göre daha düşük düzeyde olduğu ileri sürülebilir⁴²⁵.

Suç normalleşmeye daha doğrusu normal kabul edilmeye başladığı bir toplumda suç vasfı ortadan kalkacağı gibi, suçu işleyenlerin cezalandırılmaması değil, cezalandırılması yadırganmaya başlayacaktır. Bu durum vergi kaçakçılığı ile mücadele konusunda toplum tarafından yeteri destek verilmediği, suç işleyenlerin rahat hareket edebildikleri anlamına gelecektir. Vergiyi ödemeyen veya vergi kaçırarak kişiler zamanla sağladığı avantaj ile diğerlerine üstünlük sağlayacak ve diğer vergi mükellefleri de aradaki haksız rekabeti yasal olmayan yollar ile kapatmaya çalışacaklardır. Kanımızca ülkemizdeki sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiillerinin temel sebeplerinden birisi budur. Suç fiilinin normalleşmesi dolayısıyla bu kişiler eylemlerinin suç olduğunu dahi düşünmeden yapmaktadırlar.

3.9.3.4. Af Beklentisi

İkinci alt probleme yönelik ankette yer alan son madde “Borçlu Vergi Mükellefleri Her Zaman Yakın Zamanda Vergi Affı Çıkacağına İnanmaktadır” biçimindedir. Madde ankette B17 numarası ile olumsuz soru olarak sorulmuştur. Puanlamada “Tamamen Katılıyorum” seçeneği 1 puan almıştır. Bu soru da yine vergi ödevi ile ilgilidir. Vergi affı beklentisi borçlu vergi mükelleflerinin vergi ödevlerini daha fazla ihmal etmelerine sebep olmaktadır. Katılımcıların bu maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları Tablo 3.15’de sunulmaktadır.

Her vergisel düzenleme vatandaşın doğrudan sahip olduğu malvarlığı ile ilgilidir. Vergi kanunlarının oluşması sırasında menfaati ihlal edilen veya vergisel düzenlemelerle avantaj elde etmek isteyen baskı grupları da her zaman olacaktır. Baskı grupları kendi lehlerinde ve/veya aleyhlerinde olan kanun tasarısı veya tekliflerine daha önceki süreçte müdahale edememeleri durumunda, Meclis Genel Kurulu’na gelen teklif veya tasarısının eğer aleyhlerinde ise, kendilerine yakın milletvekillerine ya doğrudan doğruya ya da bu milletvekillerinin mensubu bulunduğu partilerine baskı vb. yöntemler kullanarak reddedilmesini temin etmeye çalışırlar. Çıkacak olan kanun, baskı gruplarının lehinde ise, Genel Kurula gelen tasarısı veya

⁴²⁵ Mehmet ŞAHİN-Çiğdem ÖZENÇ , “Türkiye’de Vergi Kültürünü Etkileyen Faktörler”, **Yaklaşım**, Sayı:181, Ocak 2008, s.218.

teklifin kabulü yönünde yasallaşması için daha önceki süreçlerde kullandıkları yöntemleri yineleyerek gayret sarf ederler. Baskı gruplarının yasama sürecinde yapmış oldukları faaliyetler bunlarla sınırlı değildir. Ayrıca bu grupların, kanunların uygulanması ve emrettiği hükümleri belirtmek üzere çıkarılan tüzükler ve bunların da uygulanmasını sağlayan yönetmeliklerin çıkarılmasında da etkileri söz konusu olabilmektedir⁴²⁶. Özellikle baskı grupları vergi yükümlülüğünden kurtulmak için siyasi iktidar üzerinde sürekli af yönünde baskı kurmakta ve bu baskılar vatandaşın af beklentisi ile desteklenmektedir.

Tablo 3.15 - Meslek Mensuplarının “Borçlu Vergi Mükellefleri Her Zaman Yakın Zamanda Vergi Affı Çıkacağına İnanmaktadır” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo

	Tamamen Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Hiç Katılmıyorum		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Unvan												
SM	60	47,62	51	40,48	7	5,56	8	6,35	-	-	126	100,00
SMMM	69	32,24	120	56,07	13	6,07	12	5,61	-	-	214	100,00
Deneyim												
01-05 Yıl	11	23,40	28	59,57	-	-	8	17,02	-	-	47	100,00
06-10 Yıl	24	30,77	45	57,69	9	11,54	-	-	-	-	78	100,00
11-15 Yıl	19	38,78	30	61,22	-	-	-	-	-	-	49	100,00
16-20 Yıl	17	42,50	17	42,50	6	15,00	-	-	-	-	40	100,00
20 Yıl ve üzeri	58	46,03	51	40,48	5	3,97	12	9,52	-	-	126	100,00
Hizmet Verilen Mükellef												
01-05 Kişi	8	32,00	14	56,00	3	12,00	-	-	-	-	25	100,00
06-10 Kişi	12	29,27	26	63,41	3	7,32	-	-	-	-	41	100,00
11-20 Kişi	3	9,09	21	63,64	6	18,18	3	9,09	-	-	33	100,00
21-30 Kişi	14	31,82	18	40,91	-	-	12	27,27	-	-	44	100,00
31 Kişi ve üzeri	92	46,70	92	46,70	8	4,06	5	2,54	-	-	197	100,00

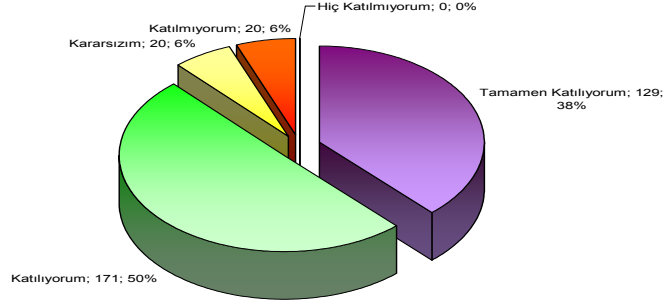
Tablo 3.15’de borçlu vergi mükelleflerinin her zaman yakın zamanda vergi affı çıkacağına inandığı görüşüne toplam katılma düzeyi anketin en yüksek düzeyine ulaşmıştır. Görüşe SM’lerin %40,48’i (n=51) katılmakta, %47,62’si (n=60) tamamen katılmaktadır. SMMM’lerin ise %56,07’si (n=120) görüşe katılmakta, %32,24’ü (n=69) de tamamen katılmaktadır. Görüşe hiç katılmıyorum cevabı hiç bulunmazken deneyim sürelerine göre 11-15 yıl grubunda bulunan meslek mensuplarının toplam katılma derecesi %100 (n=49) olmuştur. 31 ve üzeri sayıda kişiye hizmet veren meslek mensuplarında görüşe toplam katılma derecesi %93,40 (n=184) olarak gerçekleşmiştir. Bu durum vergi mükelleflerinin vergi tahsilat tedbirlerinden çok

⁴²⁶ Hakan AY, **Vergi Politikaları ve Baskı Grupları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:73, Mart 2008, s.136.

etkilenmediklerini ve af çıkacak beklentisi ile vergi ödevlerini ötelediklerini göstermektedir. Meslek mensuplarının, genel olarak incelendiklerinde, bu görüşe katılma düzeyleri Şekil 3.13’de sunulmaktadır.

Şekil 3.13 - Meslek Mensuplarının “Borçlu Vergi Mükellefleri Her Zaman Yakın Zamanda Vergi Affı Çıkacağına İnanmaktadır” Önermesine Katılma Düzeyleri

Borçlu vergi mükellefleri her zaman yakın zamanda vergi affı çıkacağına inanmaktadır



Şekil 3.13’de borçlu vergi mükelleflerinin her zaman yakın zamanda vergi affı çıkacağına inandığı görüşüne katılımcıların %38’i (n=129) tamamen katılmakta, %50’si (n=171) katılmakta, %6’sı (n=20) katılmamakta, %6’sı (n=20) kararsız iken görüşe hiç katılmayan bulunmamaktadır. Görüşe toplam katılma derecesi %88 (n=300) olurken, toplam katılmama derecesi %6 (n=20) olmuştur.

3.9.3.5. İkinci Alt Probleme İlişkin Değerlendirme

Araştırmanın ikinci alt problemi “Vergi mükelleflerinin vergi uygulamaları karşısında davranışlarını belirleyen hususlar nelerdir?” biçiminde ifade edilmiş ve bu alt problemi çözmek için vergi mükelleflerinin kendilerini denetim baskısı altında hissedip hissetmedikleri, vergi ödeme borcundan kaçınmanın ve vergi kaçakçısı olmanın toplumsal algılanışı, mükelleflerin af beklentisi içerisinde olup olmadıkları yönündeki sorular yöneltilmiştir.

Tablo 3.16 - İkinci Alt Probleme Verilen Cevaplardan Alınan Ortalama Puanlar ve Standart Sapmaları

Soru-Puan ⁴²⁷	n	En düşük	En Yüksek	Ortalama	Standart Sapma
B04-5	340	1	5	2,638235	1,095045077
B07-1	340	1	5	2,091176	0,918787083
B08-1	340	1	5	2,508824	1,210784296
B17-1	340	1	4	1,797059	0,796372785

⁴²⁷ Tamamen Katılıyorum Seçeneğinin Aldığı Puan

Tamamen katılıyorum, katılıyorum, kararsızım, katılmıyorum, hiç katılmıyorum şeklindeki 5 varyasyonlu Likert tipi sorulardan alınan puan ortalamaları ve sorulara verilen cevapların dağılımını gösteren standart sapmalar Tablo 3.16'da gösterilmektedir. 5 varyasyonlu cevaplarda standart sapma maksimum 2 olabilecektir. Standart sapmaların ifade ettiği dağılımlar Şekil 3.10, Şekil 3.11, Şekil 3.12 ve Şekil 3.13'de gösterilmiştir. Vergi mükellefleri üzerlerinde denetim baskısını kısmen de olsa hissetmektedir. Ancak vergi mükellefleri nezdinde yeteri kadar vergi bilinci oluşmadığı gibi, diğer vatandaşlar da vergi ödevini yerine getirmeyenlere hatta vergi suçu işleyenlere karşı toplumsal bir reaksiyon da geliştirememiştir. Borçlu vergi mükellefleri sürekli vergi affı beklentisi içerisinde bulunmaktadır bu konuda sorulan sorularda ortalama 1,79 cevap oluşması beklentinin yüksekliğini ortaya koymaktadır. Vergi bilinci konusunda alt yapının olmaması, vergi sorumluluğu konusunda psikolojik alt yapının tamamlanmaması nedeniyle vergi mükellefleri davranışlarını bu psikolojik temele göre belirlemektedir. Birinci alt problemde ortaya çıkan davranış tiplerinin sona ermesi için ikinci alt problemde ortaya çıkan toplumsal umursamazlık ile mücadele etmek gerekmektedir.

3.9.4. Üçüncü Alt Probleme İlişkin Bulgular

Araştırmanın üçünü alt problemi "Vergi düzenlemeleri ile bazı vergi güvenlik tedbirleri mükellef davranışları üzerinde nasıl bir etki yaratmaktadır?" biçiminde ifade edilmiştir. Meslek mensuplarının gözlemleri sonucunda vergi uygulamalarının vergi mükellefi alanında yansımaları B06, B10, B13, B14, B20, B09, B26, B27 ve B29 numaralı 9 soru ile belirlenmeye çalışılmıştır. Vergi mevzuatının anlaşılabilirliği, tahsilat tedbirlerinin uygulanması, yurtdışı çıkış yasağı, borcu yoktur belgesi uygulaması, ödemelerin finans kurumları aracılığı ile yapılması zorunluluğu, vergi denetimin yoğunluğu, gelir idaresinin yeniden yapılandırılması ve son 10 yılda bu konuların genel gelişimi, diğer bir ifade ile mükellefin birinci ve ikinci alt problemlerde ortaya çıkan davranış ve manevi nedenlerinin ortadan kaldırılmasına yönelik mücadelelerin vergi mükellefinin alanında yarattığı değişim uygulamalarının amacına ne kadar yaklaştığını ortaya koyabilecek hususlardır. Bu hususlara ankette yer verilerek mükellef davranışlarını hangi ölçüde etkilediği tespit edilmeye çalışılmıştır. Mükelleflerin her bir maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları grafikleştirilerek sunulmaktadır.

3.9.4.1. Vergi Mevzuatının Karışıklığı

Üçüncü alt probleme yönelik ankette yer alan ilk madde “Vergi Mevzuatında Açık Olmayan ve Farklı Yorumlara Neden Olan Düzenlemeler Olduğu İçin Mükelleflerin Sorularına Her Zaman Net Cevap Veremiyoruz” biçimindedir. Madde ankette B06 numarası ile olumsuz soru olarak sorulmuştur. Puanlamada “Tamamen Katılıyorum” seçeneği 1 puan almıştır. Maliye politikasının en önemli aracı kuşkusuz ki vergidir. Mali gücüne göre, kamu giderlerini karşılamak üzere, vergi ödemekle yükümlü olanların vergisel açıdan meydana gelen gelişmeleri takip etme zorunlulukları bulunmaktadır. Ne var ki özellikle son yıllarda yapılan hukuki düzenlemeleri izlemek çok daha fazla mesai harcamayı gerektirmiştir⁴²⁸. Katılımcıların bu maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları Tablo 3.17’de sunulmaktadır.

Tablo 3.17 - Meslek Mensuplarının “Vergi Mevzuatında Açık Olmayan ve Farklı Yorumlara Neden Olan Düzenlemeler Olduğu İçin Mükelleflerin Sorularına Her Zaman Net Cevap Veremiyoruz” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo

	Tamamen Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Hiç Katılmıyorum		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Unvan												
SM	36	28,57	50	39,68	15	11,90	22	17,46	3	2,38	126	100,00
SMMM	43	20,09	100	46,73	32	14,95	39	18,22	-	-	214	100,00
Deneyim												
01-05 Yıl	12	25,53	19	40,43	9	19,15	7	14,89	-	-	47	100,00
06-10 Yıl	24	30,77	33	42,31	12	15,38	9	11,54	-	-	78	100,00
11-15 Yıl	12	24,49	15	30,61	14	28,57	8	16,33	-	-	49	100,00
16-20 Yıl	11	27,50	14	35,00	3	7,50	12	30,00	-	-	40	100,00
20 Yıl ve üzeri	20	15,87	69	54,76	9	7,14	25	19,84	3	2,38	126	100,00
Hizmet Verilen Mükellef												
01-05 Kişi	3	12,00	12	48,00	3	12,00	7	28,00	-	-	25	100,00
06-10 Kişi	18	43,90	8	19,51	3	7,32	12	29,27	-	-	41	100,00
11-20 Kişi	11	33,33	11	33,33	9	27,27	2	6,06	-	-	33	100,00
21-30 Kişi	5	11,36	36	81,82	3	6,82	-	-	-	-	44	100,00
31 Kişi ve üzeri	42	21,32	83	42,13	29	14,72	40	20,30	3	1,52	197	100,00

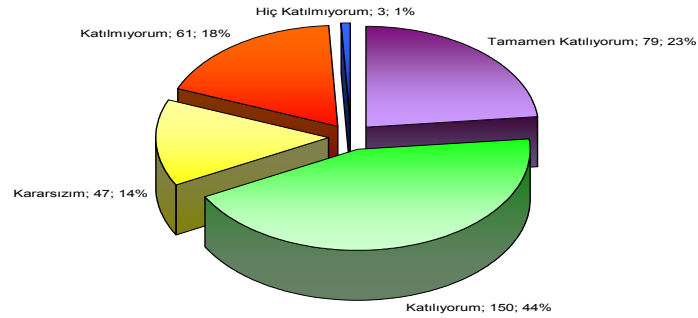
Tablo 3.17’de meslek mensuplarının vergi mevzuatında açık olmayan ve farklı yorumlara neden olan düzenlemeler olduğu için mükelleflerin sorularına her zaman net cevap veremedikleri görüşüne toplam katılma düzeyi yüksek çıkmıştır.

⁴²⁸ Altar Ömer ARPACI, “Vergi Denetimi”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:233, Eylül 2007, s.36.

Görüşe SM'lerin %39,68'i (n=50) katılmakta, %28,57'si (n=36) tamamen katılmaktadır. SMMM'lerin ise %46,73'ü (n=100) görüşe katılmakta, %20,09'u (n=43) da tamamen katılmaktadır. Görüşe hiç katılmıyorum cevabı çok sınırlı kalmıştır. Bu soruda özellikle tecrübeli ve daha fazla vergi mükellefine hizmet veren meslek mensuplarının görüşü daha önemli olarak ortaya çıkmaktadır, zira daha fazla konu ile karşılaşma olasılıkları bu meslek mensuplarının diğerlerine göre daha fazladır. 20 yıl ve üzerinde deneyime sahip meslek mensuplarının görüşe toplam katılma derecesi %70,68 (n=89) olurken, 21-30 kişi arasında vergi mükellefine hizmet veren meslek mensuplarında görüşe katılma derecesi %93,18 (n=41) olmuştur. Meslek mensuplarının, genel olarak incelendiklerinde, bu görüşe katılma düzeyleri Şekil 3.14'de sunulmaktadır.

Şekil 3.14 - Meslek Mensuplarının “Vergi Mevzuatında Açık Olmayan ve Farklı Yorumlara Neden Olan Düzenlemeler Olduğu İçin Mükelleflerin Sorularına Her Zaman Net Cevap Veremiyoruz” Önermesine Katılma Düzeyleri

Vergi mevzuatında açık olmayan ve farklı yorumlara neden olan düzenlemeler olduğu için mükelleflerin sorularına her zaman net cevap veremiyoruz



Şekil 3.14'de meslek mensuplarının vergi mevzuatında açık olmayan ve farklı yorumlara neden olan düzenlemeler olduğu için mükelleflerin sorularına her zaman net cevap veremedikleri görüşüne katılımcıların %23'ü (n=79) tamamen katılmakta, %44'ü (n=150) katılmakta, %18'i (n=61) katılmamakta, %1'i (n=3) hiç katılmamakta iken %14'ü (n=47) kararsızdır. Görüşe toplam katılma derecesi %67,35 (n=229) olurken, toplam katılmama derecesi %18,82 (n=64) olmuştur.

Bir vergi kanunu hükmünün gerekçesi, ilgili hükmün amacının belirlenmesi açısından büyük bir önem taşımaktadır. Nitekim uygulayıcılar ve yargı organları, zaman zaman yorum yaparken gerekçelere atıfta bulunarak, yasa koyucunun asıl iradesini ortaya çıkarmak ihtiyacı duymaktadır. Bu nedenle, vergi yasalarında

yapılacak düzenlemelerin hukuki ve ekonomik gerekçelerinin, vergileme ilkeleri ve pozitif hukuk kurallarındaki zorunluluklar nedeniyle açık bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir⁴²⁹.

Vergi kanunlarının sade, anlaşılır ve kolay uygulanabilirliği açısından, özünde karmaşık ilişkilerle ilgili de bulunsa; kanunların, karmaşıklıktan arındırılması ve iletişimde etkinliği sağlayacak ifade tarzı içinde sunulması büyük önem taşımaktadır. Kanun hükümlerinin anlaşılır hale getirilmesindeki ödevleri, diğer açıklayıcı ve yol gösterici idari uygulamalara yüklemek yeterli olmamaktadır⁴³⁰.

3.9.4.2. Denetime Bakış

Üçüncü alt probleme yönelik ankette yer alan ikinci madde “Vergi Denetiminin Yetersiz Olması Vergi Kaçıranlara Cesaret Vermektedir” biçimindedir. Madde ankette B09 numarası ile olumsuz soru olarak sorulmuştur. Puanlamada “Tamamen Katılıyorum” seçeneği 1 puan almıştır.

Tablo 3.18 - Meslek Mensuplarının “Vergi Denetiminin Yetersiz Olması Vergi Kaçıranlara Cesaret Vermektedir” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo

	Tamamen Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Hiç Katılmıyorum		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Unvan												
SM	55	43,65	45	35,71	6	4,76	17	13,49	3	2,38	126	100,00
SMMM	80	37,38	91	42,52	14	6,54	23	10,75	6	2,80	214	100,00
Deneyim												
01-05 Yıl	8	17,02	23	48,94	8	17,02	5	10,64	3	6,38	47	100,00
06-10 Yıl	27	34,62	30	38,46	9	11,54	9	11,54	3	3,85	78	100,00
11-15 Yıl	20	40,82	23	46,94	-	-	3	6,12	3	6,12	49	100,00
16-20 Yıl	16	40,00	18	45,00	-	-	6	15,00	-	-	40	100,00
20 Yıl ve üzeri	64	50,79	42	33,33	3	2,38	17	13,49	-	-	126	100,00
Hizmet Verilen Mükellef												
01-05 Kişi	8	32,00	12	48,00	-	-	2	8,00	3	12,00	25	100,00
06-10 Kişi	18	43,90	14	34,15	-	-	9	21,95	-	-	41	100,00
11-20 Kişi	4	12,12	26	78,79	3	9,09	-	-	-	-	33	100,00
21-30 Kişi	18	40,91	17	38,64	3	6,82	3	6,82	3	6,82	44	100,00
31 Kişi ve üzeri	87	44,16	67	34,01	14	7,11	26	13,20	3	1,52	197	100,00

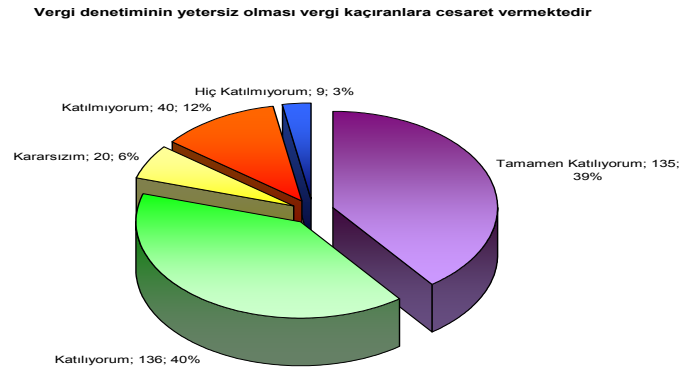
⁴²⁹ T.Tolga KALKAN, “Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda Yasa Gerekçelerinin İşlevi (III)”, **Vergi Dünyası**, Sayı 312, Ağustos 2007, s.97.

⁴³⁰ Abdurrahman AKDOĞAN, “Vergi Uygulamasının Etkinliği Ve Vergi Eğitiminin Başarısı Açısından İletişim Ve Yasal Karmaşa Sorunu”, **Mali Pusula**, Sayı:28, Nisan 2007, s.21.

Vergi cezalarının etkin olup olması cezaya konu fiil veya tutumların tespit edilmesine diğeri bir ifade ile denetlenmesine bağılıdır. Katılımcıların bu maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları Tablo 3.18'de sunulmaktadır.

Tablo 3.18'de vergi denetiminin yetersiz olmasının vergi kaçırıcılara cesaret verdiği görüşüne toplam katılma düzeyi yüksek çıkmıştır. Görüşe SM'lerin %35,71'i (n=45) katılmakta, %43,65'i (n=55) tamamen katılmaktadır. SMMM'lerin ise %42,52'si (n=91) görüşe katılmakta, %37,38'i (n=80) de tamamen katılmaktadır. Görüşe hiç katılmıyorum cevabı çok sınırlı kalmıştır. Gruplar içerisinde 11-15 yıl deneyime sahip meslek mensuplarının görüşe toplam katılma derecesi %87,76 (n=43) olurken, 11-20 kişi arasında vergi mükellefine hizmet veren meslek mensuplarında görüşe katılma derecesi %90,91 (n=30) olmuştur. Meslek mensuplarının, genel olarak incelendiklerinde, bu görüşe katılma düzeyleri Şekil 3.15'de sunulmaktadır.

Şekil 3.15 - Meslek Mensuplarının "Vergi Denetiminin Yetersiz Olması Vergi Kaçırıcılara Cesaret Vermektedir" Önermesine Katılma Düzeyleri



Şekil 3.15'de meslek mensuplarının vergi denetiminin yetersiz olmasının vergi kaçırıcılara cesaret verdiği görüşüne katılımcıların %39'u (n=135) tamamen katılmakta, %40'ı (n=136) katılmakta, %12'si (n=40) katılmamakta, %3'ü (n=9) hiç katılmamakta iken %6'sı (n=20) kararsızdır. Görüşe toplam katılma derecesi %79,71 (n=271) olurken, toplam katılmama derecesi %14,41 (n=49) olmuştur. Her beş meslek mensubunun dördü vergi denetiminin yeterli olmadığına inandıkları gibi, vergi mükelleflerinin bu eksiklikten hareket ile vergi kurallarına aykırı davranmaktan çekinmediklerini düşünmektedirler.

3.9.4.3. Vergi İdaresinin Zafiyeti

Üçüncü alt probleme yönelik ankette yer alan üçüncü madde “Vergi İncelemesinde Cezalı Tarhiyat Yapılan Bir Mükellefin 6183 Sayılı Kanundaki Tedbirlerin Çabuk Uygulanması Halinde Ödemeden Kaçınma Şansı Yoktur” biçimindedir. Madde ankette B10 numarası ile olumsuz soru olarak sorulmuştur. Puanlamada “Tamamen Katılıyorum” seçeneği 1 puan almıştır. 6183 sayılı Kanun 2004 sayılı İcra İflas Kanunu’nun kamu kesimindeki karşılığıdır. 6183 sayılı Kanun ile kamu alacaklarının tahsili için önemli avantajlar sağlanmıştır. Puanlamada olumsuz olarak değerlendirilmesi idarenin bu kanunu zaten tavizsiz uygulaması gerektiği ve bu nedenle daha yoğun bir şekilde uygulanmasının sonucu değiştirmeyecek olmasının ideal cevap olmasıdır. Katılımcıların bu maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları Tablo 3.19’da sunulmaktadır.

Tablo 3.19 - Meslek Mensuplarının “Vergi İncelemesinde Cezalı Tarhiyat Yapılan Bir Mükellefin 6183 Sayılı Kanundaki Tedbirlerin Çabuk Uygulanması Halinde Ödemeden Kaçınma Şansı Yoktur” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo

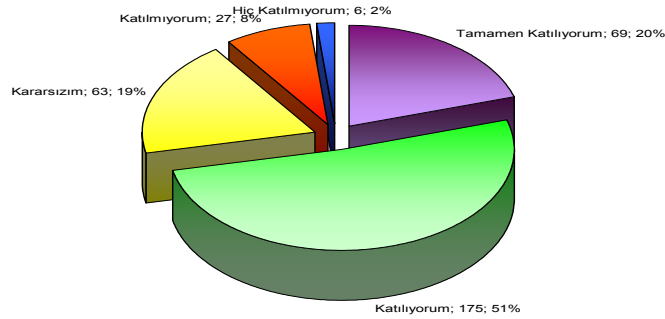
	Tamamen Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Hiç Katılmıyorum		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Unvan												
SM	28	22,22	58	46,03	21	16,67	16	12,70	3	2,38	126	100,00
SMMM	41	19,16	117	54,67	42	19,63	11	5,14	3	1,40	214	100,00
Deneyim												
01-05 Yıl	-	-	32	68,09	15	31,91	-	-	-	-	47	100,00
06-10 Yıl	18	23,08	33	42,31	24	30,77	3	3,85	-	-	78	100,00
11-15 Yıl	11	22,45	30	61,22	5	10,20	-	-	3	6,12	49	100,00
16-20 Yıl	5	12,50	18	45,00	6	15,00	8	20,00	3	7,50	40	100,00
20 Yıl ve üzeri	35	27,78	62	49,21	13	10,32	16	12,70	-	-	126	100,00
Hizmet Verilen Mükellef												
01-05 Kişi	6	24,00	9	36,00	7	28,00	3	12,00	-	-	25	100,00
06-10 Kişi	9	21,95	23	56,10	6	14,63	3	7,32	-	-	41	100,00
11-20 Kişi	2	6,06	20	60,61	9	27,27	2	6,06	-	-	33	100,00
21-30 Kişi	9	20,45	29	65,91	-	-	3	6,82	3	6,82	44	100,00
31 Kişi ve üzeri	43	21,83	94	47,72	41	20,81	16	8,12	3	1,52	197	100,00

Tablo 3.19’da vergi incelemesinde cezalı tarhiyat yapılan bir mükellefin 6183 sayılı Kanundaki tedbirlerin çabuk uygulanması halinde ödemeden kaçınma şansının bulunmadığı görüşüne toplam katılma düzeyi yüksek çıkmıştır. Görüşe SM’lerin %46,03’ü (n=58) katılmakta, %22,22’si (n=28) tamamen katılmaktadır. SMMM’lerin ise %54,67’si (n=117) görüşe katılmakta, %19,16’sı (n=41) da tamamen katılmaktadır. Görüşe hiç katılmıyorum cevabı çok sınırlı kalmıştır toplam 6 meslek

mensubu görüşe hiç katılmamıştır. Görüşe en yüksek toplam katılım düzeyi mesleki deneyim süresine göre 11-15 yıl grubunda bulunan meslek mensuplarında %83,67 (n= 41) oluşmuşken hizmet verilen mükellef sayılarına göre 21-30 kişi grubunda bulunan meslek mensuplarında bu oran %86,36 (n=38) olarak gerçekleşmiştir. Meslek mensuplarının, genel olarak incelendiklerinde, bu görüşe katılma düzeyleri Şekil 3.16’de sunulmaktadır.

Şekil 3.16 - Meslek Mensuplarının “Vergi İncelemesinde Cezalı Tarhiyat Yapılan Bir Mükellefin 6183 Sayılı Kanundaki Tedbirlerin Çabuk Uygulanması Halinde Ödemeden Kaçınma Şansı Yoktur” Önermesine Katılma Düzeyleri

Vergi incelemesinde cezalı tarhiyat yapılan bir mükellefin 6183 sayılı kanundaki tedbirlerin çabuk uygulanması halinde ödemeden kaçınma şansı yoktur



Şekil 3.16’de vergi incelemesinde cezalı tarhiyat yapılan bir mükellefin 6183 sayılı Kanun’daki tedbirlerin çabuk uygulanması halinde ödemeden kaçınma şansının bulunmadığı görüşüne katılımcıların %20’si (n=69) tamamen katılmakta, %51’i (n=175) katılmakta, %8’i (n=27) katılmamakta, %2’si (n=6) hiç katılmamakta iken %19’u (n=63) kararsızdır. Görüşe toplam katılma derecesi %71,76 (n=244) olurken, toplam katılmama derecesi %9,71 (n=33) olmuştur. Her sekiz meslek mensubunun yedisi mevcut yasal düzenlemelerin daha etkin uygulanabileceğini düşünmektedirler.

3.9.4.4. Yurtdışı Çıkış Tahdidinin Yansıması

Üçüncü alt probleme yönelik ankette yer alan dördüncü madde “Yurt Dışına Çıkış Yasağı Uygulanması Vergi ve Ceza Tahsilatında Etkin Bir Tedbirdir” biçimindedir. Madde ankette B13 numarası ile olumlu soru olarak sorulmuştur. Puanlamada “Tamamen Katılıyorum” seçeneği 5 puan almıştır. Yurtdışı çıkış yasağının hukuksal eleştirisine ilgili bölümlerde değinilmiş olup yurtdışı çıkış

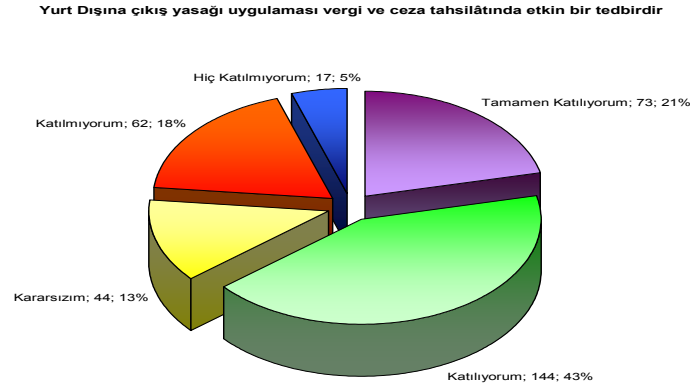
yasağının diğer anayasal ve çağdaş evrensel hakları ihlal ettiği açıktır. Diğer taraftan yurtdışı çıkış yasağının uygulanması tahsilatta önemli bir araç olarak vergi idaresi tarafından son yıllarda üzerinde önemle durulan ve uygulanan bir tedbir olarak ön plana çıkmıştır. Katılımcıların bu maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları Tablo 3.20’de sunulmaktadır.

Tablo 3.20 - Meslek Mensuplarının “Yurt Dışına Çıkış Yasağı Uygulaması Vergi ve Ceza Tahsilatında Etkin Bir Tedbirdir” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans Ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo

	Tamamen Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Hiç Katılmıyorum		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Unvan												
SM	41	32,54	46	36,51	19	15,08	13	10,32	7	5,56	126	100,00
SMMM	32	14,95	98	45,79	25	11,68	49	22,90	10	4,67	214	100,00
Deneyim												
01-05 Yıl	3	6,38	19	40,43	12	25,53	13	27,66	-	-	47	100,00
06-10 Yıl	18	23,08	36	46,15	6	7,69	15	19,23	3	3,85	78	100,00
11-15 Yıl	17	34,69	19	38,78	8	16,33	2	4,08	3	6,12	49	100,00
16-20 Yıl	2	5,00	15	37,50	6	15,00	14	35,00	3	7,50	40	100,00
20 Yıl ve üzeri	33	26,19	55	43,65	12	9,52	18	14,29	8	6,35	126	100,00
Hizmet Verilen Mükellef												
01-05 Kişi	6	24,00	7	28,00	9	36,00	3	12,00	-	-	25	100,00
06-10 Kişi	9	21,95	6	14,63	9	21,95	12	29,27	5	12,20	41	100,00
11-20 Kişi	7	21,21	14	42,42	6	18,18	6	18,18	-	-	33	100,00
21-30 Kişi	12	27,27	30	68,18	2	4,55	-	-	-	-	44	100,00
31 Kişi ve üzeri	39	19,80	87	44,16	18	9,14	41	20,81	12	6,09	197	100,00

Tablo 3.20’de yurt dışına çıkış yasağı uygulamasının vergi ve ceza tahsilatında etkin bir tedbir olduğu görüşüne toplam katılma düzeyi yüksek çıkmıştır. Görüşe SM’lerin %36,51’i (n=46) katılmakta, %32,54’ü (n=41) tamamen katılmaktadır. SMMM’lerin ise %45,79’u (n=98) görüşe katılmakta, %14,95’i (n=32) de tamamen katılmaktadır. Hizmet verilen vergi mükellefi 21-30 kişi grubunda bulunan meslek mensuplarının görüşe toplam katılma dereceleri tüm gruplar içerisinde ne yüksek seviyede çıkmış ve %95,45 (n=42) seviyesine ulaşmıştır. Bu grupta görüşe olumsuz cevap veren meslek mensubu bulunmamaktadır. Deneyim yönünden 01-05 yıl, hizmet verilen mükellef yönünden 01-05 kişi,11-20 kişi gruplarında yer alan meslek mensupları tarafından da görüşe hiç katılmayan bulunmamaktadır. Deneyim veya hizmet verilen mükelleflere göre oluşturulan gruplardaki farklılık sınırlı olmakla birlikte farklılıklarda anlamlı sayılar oluşmamıştır. Meslek mensuplarının, genel olarak incelendiklerinde, bu görüşe katılma düzeyleri Şekil 3.17’de sunulmaktadır.

Şekil 3.17 - Meslek Mensuplarının “Yurt Dışına Çıkış Yasağı Uygulaması Vergi ve Ceza Tahsilatında Etkin Bir Tedbirdir” Önermesine Katılma Düzeyleri



Şekil 3.17’de yurt dışına çıkış yasağı uygulamasının vergi ve ceza tahsilatında etkin bir tedbir olduğu görüşüne katılımcıların %21’i (n=73) tamamen katılmakta, %43’ü (n=144) katılmakta, %18’i (n=62) katılmamakta, %5’i (n=17) hiç katılmamakta iken %13’ü (n=44) kararsızdır. Görüşe toplam katılma derecesi %63,82 (n=217) olurken, toplam katılmama derecesi %23,24 (n=79) olmuştur.

3.9.4.5. Borcu Yoktur Belgesi

Üçüncü alt probleme yönelik ankette yer alan beşinci madde “Devlet ile Olan İşlerde Vergi Borcunun Olmadığına İlişkin Yazı İstenmesi Vergi Tahsilatını Olumlu Etkilemektedir” biçimindedir. Madde ankette B14 numarası ile olumlu soru olarak sorulmuştur. Puanlamada “Tamamen Katılıyorum” seçeneği 5 puan almıştır. Her alana hükmetme kudretine sahip devletin elinde önemli güçler bulunmaktadır. Devlet bir düzenleme yaparken aynı düzenleme ile farklı bir amacı da gerçekleştirebilir. Devlet diğer işlemlerin gerçekleşmesini konu ile doğrudan ilgili olmayan işlemleri aracılığı ile sağlayabilir. Devletin teklifi ilkesi gereğince de devlet vatandaşını her fırsatta anayasal ödevlerini yerine getirdiğini denetlemeli ve gerekiyorsa zorlamalıdır. Bu kapsamda oluşturulan kontrol noktalarından birisi de özellikle devlet ve kamu ihalelerinde isteklilerin veya hak ediş sahiplerinin vergi borcu olmadığına ilişkin belge istenmesidir. Katılımcıların bu maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları Tablo 3.21’de sunulmaktadır.

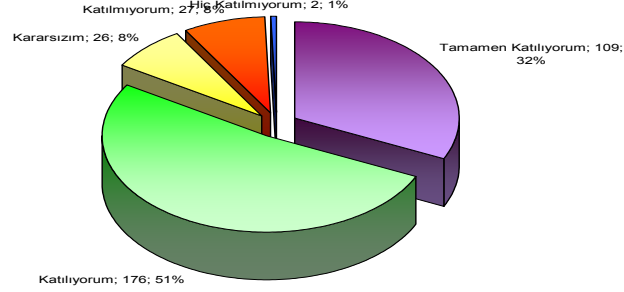
Tablo 3.21 - Meslek Mensuplarının “Devlet ile Olan İşlerde Vergi Borcunun Olmadığına İlişkin Yazı İstenmesi Vergi Tahsilatını Olumlu Etkilemektedir” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo

	Tamamen Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Hiç Katılmıyorum		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Unvan												
SM	51	40,48	54	42,86	11	8,73	9	7,14	1	0,79	126	100,00
SMMM	58	27,10	122	57,01	15	7,01	18	8,41	1	0,47	214	100,00
Deneyim												
01-05 Yıl	5	10,64	36	76,60	6	12,77	-	-	-	-	47	100,00
06-10 Yıl	33	42,31	42	53,85	-	-	3	3,85	-	-	78	100,00
11-15 Yıl	19	38,78	25	51,02	3	6,12	2	4,08	-	-	49	100,00
16-20 Yıl	7	17,50	24	60,00	6	15,00	3	7,50	-	-	40	100,00
20 Yıl ve üzeri	45	35,71	49	38,89	11	8,73	19	15,08	2	1,59	126	100,00
Hizmet Verilen Mükellef												
01-05 Kişi	6	24,00	10	40,00	6	24,00	3	12,00	-	-	25	100,00
06-10 Kişi	9	21,95	24	58,54	3	7,32	3	7,32	2	4,88	41	100,00
11-20 Kişi	7	21,21	23	69,70	3	9,09	-	-	-	-	33	100,00
21-30 Kişi	12	27,27	21	47,73	8	18,18	3	6,82	-	-	44	100,00
31 Kişi ve üzeri	75	38,07	98	49,75	6	3,05	18	9,14	-	-	197	100,00

Tablo 3.21’de devlet ile olan işlerde vergi borcunun olmadığına ilişkin yazı istenmesinin vergi tahsilatını olumlu etkilediği görüşüne toplam katılma düzeyi yüksek çıkmıştır. Görüşe SM’lerin %42,86’sı (n=54) katılmakta, %40,48’i (n=51) tamamen katılmaktadır. SMMM’lerin ise %57,01’i (n=122) görüşe katılmakta, %27,10’u (n=58) da tamamen katılmaktadır. Görüşe hiç katılmıyorum cevabı çok sınırlı kalmış bu yönde sadece iki meslek mensubu katılım göstermiştir. Deneyim sürelerine göre 06-10 yıl grubunda bulunan meslek mensuplarının görüşe toplam katılma derecesi %96,15 (n=75) olarak ortaya çıkmıştır. Hizmet verilen mükellefler yönünden en kalabalık grubu temsil eden 31 kişi ve üzeri grubunda bulunan meslek mensuplarının görüşe toplam katılma derecesi de %87,82 (n=173) seviyesinde gerçekleşmiştir. Deneyime göre 01-05 yıl grubu ile hizmet verilen mükellefler yönünden 11-20 kişi grubunda bulunan meslek mensuplarından görüşe katılmayan bulunmamaktadır. Meslek mensuplarının, genel olarak incelendiklerinde, bu görüşe katılma düzeyleri Şekil 3.18’de sunulmaktadır.

Şekil 3.18 - Meslek Mensuplarının “Devlet ile Olan İşlerde Vergi Borcunun Olmadığına İlişkin Yazı İstenmesi Vergi Tahsilatını Olumlu Etkilemektedir” Önermesine Katılma Düzeyleri

Devlet ile olan işlerde vergi borcunun olmadığına ilişkin yazı istenmesi vergi tahsilatına olumlu etkilemektedir



Şekil 3.18’de devlet ile olan işlerde vergi borcunun olmadığına ilişkin yazı istenmesinin vergi tahsilatını olumlu etkilediği görüşüne katılımcıların %32’si (n=109) tamamen katılmakta, %51’i (n=176) katılmakta, %8’i (n=27) katılmamakta, %1’i (n=2) hiç katılmamakta iken %8’i (n=26) kararsızdır. Görüşe toplam katılma derecesi %83,82 (n=285) olurken, toplam katılmama derecesi %8,53 (n=29) olmuştur.

3.9.4.6. Ödemelerin Banka Aracılığı ile Yapılması

Üçüncü alt probleme yönelik ankette yer alan altıncı madde “Ödemelerin Banka Aracılığı ile Yapılması Para Hareketleri İzlenmesini Sağladığından Kayıt Dışı Ekonomiyi Engellemektedir” biçimindedir. Madde ankette B20 numarası ile olumlu soru olarak sorulmuştur. Puanlamada “Tamamen Katılıyorum” seçeneği 5 puan almıştır. 1998 yılında yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun’la etkin vergileme amacı ile vergi kanunlarında çok önemli değişiklikler yapılmış ancak ülkemizde yaşanan bazı olumsuzluklar nedeniyle 4444 sayılı Kanun’la birçok değişiklik geri alınmak zorunda kalınmıştır. VUK’un mükerrer 257’nci maddesi ile bakanlığa mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka veya benzeri finans kurumlarınca düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğunu getirme ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirleme yetkisi verilmiştir. Tahsilat ödemelerin tevsiki zorunluluğu VUK 320, 323, 324, 332 Genel Tebliği ve VUK-1/2003-1 sayılı VUK Sirküleri doğrultusunda incelenmiş, tahsilat ve ödemelerin tevsiki; banka özel finans kurumları ve PTT aracılığı ile tevsik edilmesi zorunlu ödeme ve tahsilatlar için bu kurumlardan alınacak dekont, ekstre ve hesap bildirim

cetveli gibi belgelerle tevsik edilecek ve yapılan işlemlerin doğruluğu bu şekilde ispat edilmiş olacaktır⁴³¹. Katılımcıların bu maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları Tablo 3.22’de sunulmaktadır.

Tablo 3.22 - Meslek Mensuplarının “Ödemelerin Banka Aracılığı ile Yapılması Para Hareketleri İzlenmesini Sağladığından Kayıt Dışı Ekonomiye Engellemektedir” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo

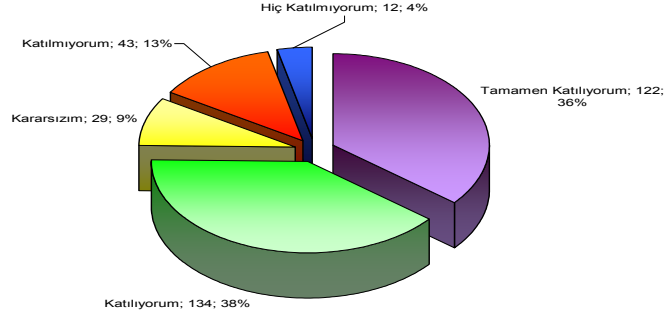
..	Tamamen Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Hiç Katılmıyorum		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Unvan												
SM	51	40,48	39	30,95	10	7,94	18	14,29	8	6,35	126	100,00
SMMM	71	33,18	95	44,39	19	8,88	25	11,68	4	1,87	214	100,00
Deneyim												
01-05 Yıl	10	21,28	34	72,34	3	6,38	-	-	-	-	47	100,00
06-10 Yıl	36	46,15	27	34,62	6	7,69	9	11,54	-	-	78	100,00
11-15 Yıl	14	28,57	18	36,73	-	-	11	22,45	6	12,24	49	100,00
16-20 Yıl	19	47,50	9	22,50	3	7,50	6	15,00	3	7,50	40	100,00
20 Yıl ve üzeri	43	34,13	46	36,51	17	13,49	17	13,49	3	2,38	126	100,00
Hizmet Verilen Mükellef												
01-05 Kişi	9	36,00	13	52,00	-	-	3	12,00	-	-	25	100,00
06-10 Kişi	6	14,63	18	43,90	9	21,95	8	19,51	-	-	41	100,00
11-20 Kişi	11	33,33	13	39,39	9	27,27	-	-	-	-	33	100,00
21-30 Kişi	15	34,09	23	52,27	-	-	3	6,82	3	6,82	44	100,00
31 Kişi ve üzeri	81	41,12	67	34,01	11	5,58	29	14,72	9	4,57	197	100,00

Tablo 3.22’de ödemelerin banka aracılığı ile yapılması para hareketleri izlenmesini sağladığından kayıt dışı ekonomiye engellediği görüşüne SM’lerin %30,95’i (n=39) katılmakta, %40,48’i (n=51) tamamen katılmaktadır. SMMM’lerin ise %44,39’u (n=95) görüşe katılmakta, %33,18’i (n=71) de tamamen katılmaktadır. Deneyim sürelerine göre 10 yıla kadar deneyime sahip, hizmet verilen vergi mükellefleri yönünden 20 kişiye kadar hizmet veren meslek mensuplarından görüşe hiç katılmayan olmamıştır. Görüşe katılma derecesi en yüksek %93,62 (n=44) ile 01-05 yıllık meslek mensuplarında ortaya çıkmıştır. Görüşe toplam katılımın en düşük olduğu grup ise hizmet verilen mükellefler yönünden 06-10 kişi grubu olmuştur. Bu grupta görüşe toplam katılım derecesi %58,54 (n=24) olmuştur. Meslek mensuplarının, genel olarak incelendiklerinde, bu görüşe katılma düzeyleri Şekil 3.19’de sunulmaktadır.

⁴³¹ Dursun Ali TURANLI, “Tahsilat Ve Ödemelerin Tevsik Zorunluluğu Uygulaması Ve Katma Değer Vergisinde Müttesil Sorumluluk”, **Yaklaşım**, Sayı:167, Kasım 2006, s.154-161.

Şekil 3.19 - Meslek Mensuplarının “Ödemelerin Banka Aracılığı ile Yapılması Para Hareketleri İzlenmesini Sağladığından Kayıt Dışı Ekonomiye Engellemektedir” Önermesine Katılma Düzeyleri

Ödemelerin banka aracılığı ile yapılması para hareketleri izlenmesini sağladığından kayıt dışı ekonomiye engellemektedir



Şekil 3.19’de ödemelerin banka aracılığı ile yapılması para hareketleri izlenmesini sağladığından kayıt dışı ekonomiye engellediği görüşüne katılımcıların %36’sı (n=122) tamamen katılmakta, %38’i (n=134) katılmakta, %13’ü (n=43) katılmamakta, %4’ü (n=12) hiç katılmamakta iken %9’u (n=29) kararsız kalmaktadır. Görüşe toplam katılma derecesi %75,29 (n=256) olurken, toplam katılmama derecesi %16,18 (n=55) olmuştur.

3.9.4.7. Mükelleflerin Bilgilendirilmesi

Üçüncü alt probleme yönelik ankette yer alan yedinci madde “Yürürlükteki Vergi Cezaları ve Tedbirleri Yeteri Derecede Caydırıcı Olmasına Karşın Vergi Mükelleflerinin Yeterli Bilgisi Olmadığından Etkinliği Düşüktür” biçimindedir. Madde ankette B26 numarası ile olumsuz soru olarak sorulmuştur. Puanlamada “Tamamen Katılıyorum” seçeneği 1 puan almıştır. Cezaları ne kadar yüksek belirlerseniz belirleyin cezaya muhatap olabilecek kişilerin bundan haberi yok ise yüksek ceza belirlemenin de pratik faydası olmamaktadır. Önceki bölümlerde değinildiği üzere ceza sisteminin ülkemizden daha etkin uygulandığı açık olan Birleşik Devletler’de maddi ceza oranlarının ülkemizin çok altında olduğu da bir gerçektir. Katılımcıların bu maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları Tablo 3.23’de sunulmaktadır.

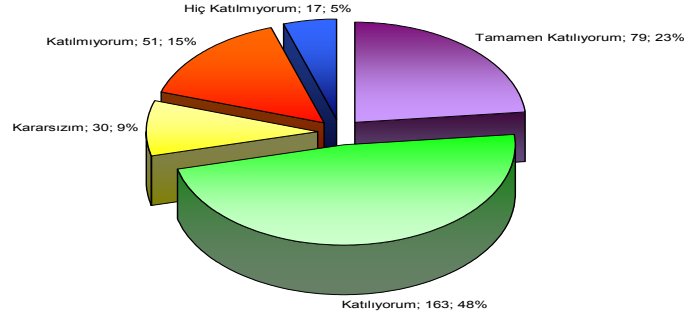
Tablo 3.23 - Meslek Mensuplarının “Yürürlükteki Vergi Cezaları ve Tedbirleri Yeteri Derecede Caydırıcı Olmasına Karşın Vergi Mükelleflerinin Yeterli Bilgisi Olmadığından Etkinliği Düşüktür” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo

	Tamamen Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Hiç Katılmıyorum		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Unvan												
SM	39	30,95	48	38,10	12	9,52	15	11,90	12	9,52	126	100,00
SMMM	40	18,69	115	53,74	18	8,41	36	16,82	5	2,34	214	100,00
Deneyim												
01-05 Yıl	6	12,77	25	53,19	6	12,77	10	21,28	-	-	47	100,00
06-10 Yıl	18	23,08	45	57,69	6	7,69	6	7,69	3	3,85	78	100,00
11-15 Yıl	9	18,37	27	55,10	6	12,24	7	14,29	-	-	49	100,00
16-20 Yıl	5	12,50	18	45,00	3	7,50	14	35,00	-	-	40	100,00
20 Yıl ve üzeri	41	32,54	48	38,10	9	7,14	14	11,11	14	11,11	126	100,00
Hizmet Verilen Mükellef												
01-05 Kişi	6	24,00	11	44,00	5	20,00	3	12,00	-	-	25	100,00
06-10 Kişi	9	21,95	18	43,90	2	4,88	9	21,95	3	7,32	41	100,00
11-20 Kişi	3	9,09	9	27,27	6	18,18	15	45,45	-	-	33	100,00
21-30 Kişi	12	27,27	18	40,91	3	6,82	9	20,45	2	4,55	44	100,00
31 Kişi ve üzeri	49	24,87	107	54,31	14	7,11	15	7,61	12	6,09	197	100,00

Tablo 3.23’de yürürlükteki vergi cezaları ve tedbirleri yeteri derecede caydırıcı olmasına karşın vergi mükelleflerinin yeterli bilgisi olmadığından etkinliğinin düşük olduğu görüşüne SM’lerin %38,10’u (n=48) katılmakta, %30,95’i (n=39) tamamen katılmaktadır. SMMM’lerin ise %53,74’ü (n=115) görüşe katılmakta, %18,69’u (n=40) da tamamen katılmaktadır. Görüşe hiç katılmıyorum cevabı deneyime göre 01-05 yıl, 11-15 yıl, 16-20 yıl, hizmet verilen mükelleflere göre 01-05 kişi ve 11-20 kişi gruplarında verilmemiştir. 11-20 kişi grubunda yer alan meslek mensuplarının görüşe katılma derecesi %36,36 (n=12) olurken bu grupta görüşe toplam katılmama derecesi %45,45 (n=15) olmuştur. 31 ve daha fazla vergi mükellefine hizmet veren meslek mensuplarında bu görüşe toplam katılma derecesi %79,19 (n=156) ile en yüksek dereceyi vermiştir. Meslek mensuplarının, genel olarak incelendiklerinde, bu görüşe katılma düzeyleri Şekil 3.20’de sunulmaktadır.

Şekil 3.20 - Meslek Mensuplarının “Yürürlükteki Vergi Cezaları ve Tedbirleri Yeteri Derecede Caydırıcı Olmasına Karşın Vergi Mükelleflerinin Yeterli Bilgisi Olmadığından Etkinliği Düşüktür” Önermesine Katılma Düzeyleri

Yürürlükteki vergi cezaları ve tedbirleri yeteri derecede caydırıcı olmasına karşın vergi mükelleflerinin yeterli bilgisi olmadığından etkinliği düşüktür



Şekil 3.20’de yürürlükteki vergi cezaları ve tedbirleri yeteri derecede caydırıcı olmasına karşın vergi mükelleflerinin yeterli bilgisi olmadığından etkinliğinin düşük olduğu görüşüne katılımcıların %23’ü (n=79) tamamen katılmakta, %48’i (n=163) katılmakta, %15’i (n=51) katılmamakta, %5’i (n=15) hiç katılmamakta iken %9’u (n=30) kararsızdır. Görüşe toplam katılma derecesi %71,18 (n=242) olurken, toplam katılmama derecesi %20,00 (n=68) olmuştur. Meslek mensuplarının önemli bölümü vergi cezalarının yüksek olduğunu kabul etmekle birlikte vergi mükelleflerinin bu cezalardan haberi olmadığını bildirmektedir. Vergi mükelleflerinin bilgilendirilmesi, vergi cezaları konusunda daha fazla bilgiye sahip olmaları denetim riskini kolay almalarının önüne geçebilecek bir yaklaşım olabilir.

3.9.4.8. Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasının Etkisi

Üçüncü alt probleme yönelik ankette yer alan sekizinci madde “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Vergi Denetimini Daha Güçlü Hale Getirmiştir” biçimindedir. Madde ankette B27 numarası ile olumlu soru olarak sorulmuştur. Puanlamada “Tamamen Katılıyorum” seçeneği 5 puan almıştır. Vergi sisteminin özellikle uygulama kısmında önemli eksiklikler olduğu çalışmamızın şimdiye kadarki bölümünde artık ortaya çıkmaya başlamıştır. Etkin vergi sistemi etkin ve dinamik idari yapılanmadan geçmektedir. Bu kapsamda gelir idaresi de 5345 sayılı Kanun ile yeniden yapılandırılmış ve Maliye Bakanlığı’na bağlı genel müdürlük düzeyinden bakanlığa bağlı kuruluş statüsünde Gelir İdaresi Başkanlığı haline dönüştürülmüştür. Yapılanmanın Birleşik Devletler’deki Internal Revenue Service (IRS)’e benzediğini

ileride geçireceği aşamaları tahmin ederken IRS uygulamalarına bakılmasının önemli çıkarımlar yapılmasını sağlayabileceğini söylemek mümkündür. Katılımcıların bu maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları Tablo 3.24’de sunulmaktadır.

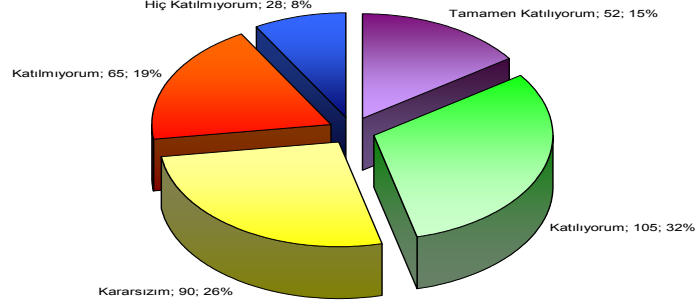
Tablo 3.24 - Meslek Mensuplarının “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Vergi Denetimini Daha Güçlü Hale Getirmiştir” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo

	Tamamen Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Hiç Katılmıyorum		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Unvan												
SM	28	22,22	36	28,57	23	18,25	23	18,25	16	12,70	126	100,00
SMMM	24	11,21	69	32,24	67	31,31	42	19,63	12	5,61	214	100,00
Deneyim												
01-05 Yıl	3	6,38	27	57,45	15	31,91	2	4,26	-	-	47	100,00
06-10 Yıl	6	7,69	30	38,46	21	26,92	15	19,23	6	7,69	78	100,00
11-15 Yıl	11	22,45	16	32,65	12	24,49	7	14,29	3	6,12	49	100,00
16-20 Yıl	-	-	10	25,00	9	22,50	18	45,00	3	7,50	40	100,00
20 Yıl ve üzeri	32	25,40	22	17,46	33	26,19	23	18,25	16	12,70	126	100,00
Hizmet Verilen Mükellef												
01-05 Kişi	3	12,00	6	24,00	7	28,00	6	24,00	3	12,00	25	100,00
06-10 Kişi	-	-	17	41,46	9	21,95	6	14,63	9	21,95	41	100,00
11-20 Kişi	3	9,09	21	63,64	3	9,09	6	18,18	-	-	33	100,00
21-30 Kişi	12	27,27	6	13,64	11	25,00	9	20,45	6	13,64	44	100,00
31 Kişi ve üzeri	34	17,26	55	27,92	60	30,46	38	19,29	10	5,08	197	100,00

Tablo 3.24’de gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasının vergi denetimini daha güçlü hale getirdiği görüşüne verilen cevaplar genel olarak dengeli dağılmıştır. Görüşe SM’lerin %28,57’si (n=36) katılmakta, %22,22’si (n=28) tamamen katılmaktadır. SMMM’lerin ise %32,24’ü (n=69) görüşe katılmakta, %11,21’i (n=24) de tamamen katılmaktadır. Gelir İdaresinin yeniden yapılandırılması sırasında mevcut kadroların akıbetinin net olarak belirlenmesi, yönetim kadrosunda merkezi denetim elemanlarının görev alması vergi denetimini olumsuz etkilemiş ve bu durum ilgili bölümlerde de değinildiği üzere istatistiklere aynen yansımıştır. Gelir idaresinin yeniden yapılandırılması sayesinde yeni idari yapının daha hızlı karar alabildiği ve vergi mükellefleri ile daha yakın oldukları açıklıkla görülebilmektedir. Bu durum sorunların daha kolay belirlenmesine sebep olacaktır. İdarenin yapısının yeni olması görüşlere de parçalı yansıma yapmıştır. Meslek mensuplarının, genel olarak incelendiklerinde, bu görüşe katılma düzeyleri Şekil 3.21’de sunulmaktadır.

Şekil 3.21 - Meslek Mensuplarının “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Vergi Denetimini Daha Güçlü Hale Getirmiştir” Önermesine Katılma Düzeyleri

Gelir idaresinin yeniden yapılandırılması vergi denetimini daha güçlü hale getirmiştir



Şekil 3.21’de gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasının vergi denetimini daha güçlü hale getirdiği görüşüne katılımcıların %15’i (n=52) tamamen katılmakta, %32’si (n=105) katılmakta, %19’u (n=65) katılmamakta, %8’i (n=28) hiç katılmamakta iken %26’sı (n=90) kararsız kalmaktadır. Görüşe toplam katılma derecesi %46,18 (n=157) olurken, toplam katılmama derecesi %27,35 (n=93) olmuştur.

3.9.4.9. Denetimin Etkinliğinin Gelişimi

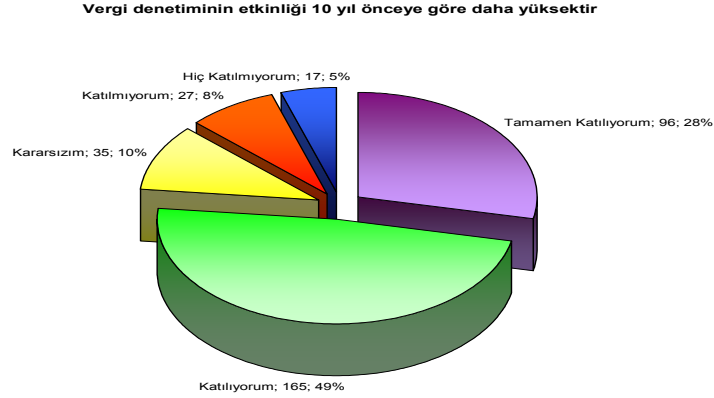
Üçüncü alt probleme yönelik ankette yer alan son madde “Vergi Denetiminin Etkinliği 10 Yıl Önceye Göre Daha Yüksektir” biçimindedir. Madde ankette B29 numarası ile olumlu soru olarak sorulmuştur. Puanlamada “Tamamen Katılıyorum” seçeneği 5 puan almıştır. Diğer başlıklarda değindiğimiz ve değineceğimiz üzere, teknolojik olanakların artması, idarenin kendini sürekli geliştiriyor olması, vergi mükelleflerinin geliştirmiş oldukları davranış tiplerinin karşısına vergi idaresi de yeni çözümler ile karşı çıkmaya çalışmaktadır. Zaman zaman mevzuat düzenlemesi ile bu yapılırken zaman zaman da kontrol noktaları oluşturarak iyi niyetli olmayan vergi mükelleflerinin işini zorlaştırmaya çalışmaktadır. Katılımcıların bu maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları Tablo 3.25’de sunulmaktadır.

Tablo 3.25 - Meslek Mensuplarının “Vergi Denetiminin Etkinliği 10 Yıl Önceye Göre Daha Yüksektir” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo

	Tamamen Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Hiç Katılmıyorum		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Unvan												
SM	35	27,78	60	47,62	15	11,90	12	9,52	4	3,17	126	100,00
SMMM	61	28,50	105	49,07	20	9,35	15	7,01	13	6,07	214	100,00
Deneyim												
01-05 Yıl	18	38,30	21	44,68	6	12,77	2	4,26	-	-	47	100,00
06-10 Yıl	24	30,77	39	50,00	12	15,38	-	-	3	3,85	78	100,00
11-15 Yıl	12	24,49	21	42,86	5	10,20	8	16,33	3	6,12	49	100,00
16-20 Yıl	6	15,00	20	50,00	3	7,50	5	12,50	6	15,00	40	100,00
20 Yıl ve üzeri	36	28,57	64	50,79	9	7,14	12	9,52	5	3,97	126	100,00
Hizmet Verilen Mükellef												
01-05 Kişi	3	12,00	11	44,00	6	24,00	2	8,00	3	12,00	25	100,00
06-10 Kişi	9	21,95	17	41,46	6	14,63	-	-	9	21,95	41	100,00
11-20 Kişi	9	27,27	16	48,48	6	18,18	2	6,06	-	-	33	100,00
21-30 Kişi	21	47,73	20	45,45	3	6,82	-	-	-	-	44	100,00
31 Kişi ve üzeri	54	27,41	101	51,27	14	7,11	23	11,68	5	2,54	197	100,00

Tablo 3.25’de vergi denetiminin etkinliğinin 10 yıl önceye göre daha yüksek olduğu görüşüne toplam katılma düzeyi yüksek çıkmıştır. Görüşe SM’lerin %47,62’si (n=60) katılmakta, %27,78’i (n=35) tamamen katılmaktadır. SMMM’lerin ise %49,07’si (n=105) görüşe katılmakta, %28,50’si (n=61) de tamamen katılmaktadır. Katılımcıların %63,24’ü (n=215) on yıldan daha fazla mesleki deneyime sahip meslek mensubundan oluşmaktadır. Bu görüşe toplam katılma dereceleri 11-15 yıl grubunda % 67,35 (n=33), 16-20 yıl grubunda % 65,00 (n=26) 20 yıl ve üzeri grubunda %79,37 (n=100) olmuştur. Meslek mensuplarının önemli kısmı vergi denetiminin 10 yıl içerisinde eskisine nazaran önemli bir gelişme kaydettiğini kabul etmektedirler. İdarenin denetimin geliştirilmesi için aldığı tedbirlerin faydası bulunduğu ortadadır. Ancak vergi denetim kadrolarının önemli bir kısmı halen boş bulunmaktadır. Denetimin etkinliği de her şeyden önce iyi eğitilmiş denetim kadrolarının varlığına bağlıdır. Meslek mensuplarının, genel olarak incelendiklerinde, bu görüşe katılma düzeyleri Şekil 3.22’de sunulmaktadır.

Şekil 3.22 - Meslek Mensuplarının “Vergi Denetiminin Etkinliği 10 Yıl Önceye Göre Daha Yüksektir Maddesinden Aldıkları” Önermesine Katılma Düzeyleri



Şekil 3.22’de vergi denetiminin etkinliğinin 10 yıl önceye göre daha yüksek olduğu görüşüne katılımcıların %28’i (n=96) tamamen katılmakta, %49’u (n=165) katılmakta, %8’i (n=27) katılmamakta, %5’i (n=17) hiç katılmamakta iken %10’u (n=35) kararsızdır. Görüşe toplam katılma derecesi % 76,76 (n=261) olurken, toplam katılmama derecesi % 12,94 (n=44) olmuştur.

3.9.4.10. Üçüncü Alt Probleme İlişkin Değerlendirilme

Araştırmanın üçüncü alt problemi “Vergi düzenlemeleri ile bazı vergi güvenlik tedbirlerinin mükellef davranışları üzerinde nasıl bir etki yaratmaktadır?” biçiminde ifade edilmiş ve bu alt problemi çözmek vergi düzenlemeleri, tahsilat işlemleri, yurtdışı çıkış yasağı uygulaması, ödemelerin tevsiki zorunluluğu, borcu yoktur uygulaması, denetimin etkinliği yönünde sorular yöneltilmiştir.

Tablo 3.26 - Üçüncü Alt Probleme Verilen Cevaplardan Alınan Ortalama Puanlar ve Standart Sapmaları

Soru-Puan*	n	En düşük	En Yüksek	Ortalama	Standart Sapma
B06-1	340	1	5	2,291176	1,042141
B09-1	340	1	5	1,976471	1,080549
B10-1	340	1	5	2,194118	0,910749
B13-5	340	1	5	3,570588	1,158916
B14-5	340	1	5	4,067647	0,874827
B20-5	340	1	5	3,914706	1,124318
B26-1	340	1	5	2,305882	1,13172
B27-5	340	1	5	3,258824	1,173985
B29-5	340	1	5	3,870588	1,067495

* Tamamen Katılıyorum Seçeneğinin Aldığı Puan

Tamamen katılıyorum, katılıyorum, kararsızım, katılmıyorum, hiç katılmıyorum şeklindeki 5 varyasyonlu Likert tipi sorulardan alınan puan ortalamaları

ve sorulara verilen cevapların dağılımını gösteren standart sapmalar Tablo 3.26'da gösterilmektedir. 5 varyasyonlu cevaplarda standart sapma maksimum 2 olabilecektir. Standart sapmaların ifade ettiği dağılımlar Şekil 3.14, Şekil 3.15, Şekil 3.16, Şekil 3.17, Şekil 3.18, Şekil 3.19, Şekil 3.20, Şekil 3.21 ve Şekil 3.22'de gösterilmiştir. Uygulamaların etkinliği konusunda yöneltilen 9 sorunun 5'inde 3 kritik sınırın üzerine çıkmıştır. B14 ile vergi borcu yoktur uygulamasına yönelik soruda en yüksek değer oluşmuş ve 4,07 puan ortalaması ile en etkin uygulama olarak ortaya çıkmıştır. Vergi denetimin 10 yıllık süreç içerisinde daha etkin hale geldiği kabul edilmekle birlikte vergi denetiminin beklenen etkinliğe ve yeterliliğe ulaşamamış olması nedeniyle vergi mükellefleri üzerinde denetim riski baskısı oluşturamamaktadır. Genel olarak vergi mükelleflerinin kaçınamayacağı vergi güvenlik tedbirlerinin başarılı sonuçlar vermiş olduğu ve vergi mükelleflerini vergiye zorunlu uyum sağladığı ortaya çıkmıştır. Vergi mevzuatının sürekli değişmesi vergi mükelleflerini ve meslek mensuplarını tereddüde düşürmekte ve mesleğin icrasını zorlaştırmaktadır.

3.9.5. Dördüncü Alt Probleme İlişkin Bulgular

Araştırmanın dördüncü alt problemi "Vergi ceza sisteminin yeniden ele alınmasının gerekliliği var mıdır?" biçiminde ifade edilmiştir. Meslek mensuplarının gözlemleri sonucunda vergi sisteminin daha etkili ve vergiye gönüllü uyum sağlamayanları zoraki uyum sürecine sokması için geliştirilen vergi ceza sisteminin yeniden yapılandırmaya ihtiyacı olup olmadığı B30 numaralı soru ile belirlenmeye çalışılmıştır. Mükelleflerin her bu maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları grafikleştirilerek sunulmaktadır.

3.9.5.1. Vergi Ceza Sisteminin Yeniden Yapılandırılma İhtiyacı

Dördüncü alt probleme yönelik ankette yer alan madde "Türk Vergi Ceza Sisteminin Etkinliğinin Artırılması İçin Yeniden Yapılandırılması Gerekmemektedir" biçimindedir. Madde ankette B30 numarası ile olumsuz soru olarak sorulmuştur. Puanlamada "Tamamen Katılıyorum" seçeneği 1 puan almıştır. Soru anketin son sorusu olarak sorularak verilen diğer bütün cevapların bir bakıma sonucu olarak yöneltmiştir. Katılımcıların bu maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları Tablo 3.27'de sunulmaktadır.

Tablo 3.27 - Meslek Mensuplarının “Türk Vergi Ceza Sisteminin Etkinliğinin Artırılması İçin Yeniden Yapılandırılması Gerekmetedir” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo

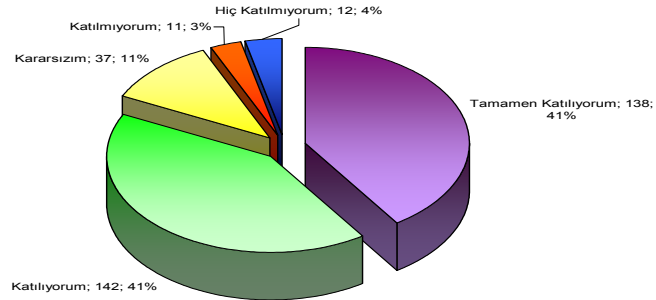
	Tamamen Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Hiç Katılmıyorum		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Unvan												
SM	58	46,03	40	31,75	16	12,70	6	4,76	6	4,76	126	100,00
SMMM	80	37,38	102	47,66	21	9,81	5	2,34	6	2,80	214	100,00
Deneyim												
01-05 Yıl	10	21,28	29	61,70	5	10,64	-	-	3	6,38	47	100,00
06-10 Yıl	30	38,46	33	42,31	12	15,38	-	-	3	3,85	78	100,00
11-15 Yıl	20	40,82	23	46,94	-	-	3	6,12	3	6,12	49	100,00
16-20 Yıl	13	32,50	15	37,50	12	30,00	-	-	-	-	40	100,00
20 Yıl ve üzeri	65	51,59	42	33,33	8	6,35	8	6,35	3	2,38	126	100,00
Hizmet Verilen Mükellef												
01-05 Kişi	8	32,00	14	56,00	3	12,00	-	-	-	-	25	100,00
06-10 Kişi	12	29,27	26	63,41	-	-	3	7,32	-	-	41	100,00
11-20 Kişi	7	21,21	17	51,52	6	18,18	3	9,09	-	-	33	100,00
21-30 Kişi	14	31,82	18	40,91	3	6,82	3	6,82	6	13,64	44	100,00
31 Kişi ve üzeri	97	49,24	67	34,01	25	12,69	2	1,02	6	3,05	197	100,00

Tablo 3.27’de Türk Vergi Ceza Sisteminin etkinliğinin artırılması için yeniden yapılandırılması gerektiği görüşüne toplam katılma düzeyi yüksek çıkmıştır. Görüşe SM’lerin %31,75’i (n=40) katılmakta, %46,03’ü (n=58) tamamen katılmaktadır. SMMM’lerin ise %47,66’sı (n=102) görüşe katılmakta, %37,88’i (n=80) da tamamen katılmaktadır. Görüşe katılmayanlar sınırlı kalmıştır. 20 yıl ve üzeri meslek mensuplarının %51,59’u (n=65) görüşe tamamen katılmıştır.

Meslek mensuplarının, genel olarak incelendiklerinde, bu görüşe katılma düzeyleri Şekil 3.23’de sunulmaktadır.

Şekil 3.23 - Meslek Mensuplarının “Türk Vergi Ceza Sisteminin Etkinliğinin Artırılması İçin Yeniden Yapılandırılması Gerekmetedir” Önermesine Katılma Düzeyleri

Türk Vergi Ceza sisteminin etkinliğinin artırılması için yeniden yapılandırılması gerekmektedir



Şekil 3.23'de Türk Vergi Ceza Sisteminin etkinliğinin artırılması için yeniden yapılandırılması gerektiği görüşüne katılımcıların %41'i (n=138) tamamen katılmakta, %41'i (n=142) katılmakta, %3'ü (n=61) katılmamakta, %4'ü (n=12) hiç katılmamakta iken %11'i (n=37) kararsızdır. Görüşe toplam katılma derecesi %82,35 (n=280) olurken, toplam katılmama derecesi %6,76 (n=23) olmuştur.

3.9.5.2. Dördüncü Alt Probleme İlişkin Değerlendirilme

Araştırmanın dördüncü alt problemi "Vergi Ceza Sisteminin yeniden ele alınmasının gerekliliği var mıdır?" biçiminde derlenmiş ve bu soruna meslek mensuplarının gözlemleri sonucunda vergi sisteminin daha etkili ve vergiye gönüllü uyum sağlamayanları zoraki uyum sürecine sokması için geliştirilen vergi ceza sisteminin yeniden yapılandırmaya ihtiyacı olup olmadığı yönündeki soru ile cevap aranmaya çalışılmıştır.

Tablo 3.28 - Dördüncü Alt Probleme Verilen Cevaplardan Alınan Ortalama Puan ve Standart Sapması

Soru-Puan*	n	En düşük	En Yüksek	Ortalama	Standart Sapma
B30-1	340	1	5	1,87	0,974

* Tamamen Katılıyorum Seçeneğinin Aldığı Puan

Tamamen Katılıyorum, katılıyorum, kararsızım, katılmıyorum, hiç katılmıyorum şeklindeki 5 varyasyonlu Likert tipi sorudan alınan puan ortalaması ve soruya verilen cevapların dağılımını gösteren standart sapma Tablo 3.28'de gösterilmektedir. 5 varyasyonlu cevaplarda standart sapma maksimum 2 olabilecektir. Standart sapmaların ifade ettiği dağılım Şekil 3.23'de gösterilmiştir. Meslek mensuplarının verdiği cevaplara göre ortalama 1,87 puan oluşmuştur. Bu ortalama puan meslek mensuplarının vergi ceza sisteminin değişmesi gerektiğini ve mevcut ceza sisteminin etkin olmadığını düşündüklerini göstermektedir.

3.9.6. Beşinci Alt Probleme İlişkin Bulgular

Araştırmanın beşinci alt problemi "Vergilemeyi daha etkin hale getirebilecek uygulamalar nelerdir?" biçiminde ifade edilmiştir. Meslek mensuplarının gözlemleri sonucunda vergi sisteminin daha etkin hale getirilmesi için alınması gerekli bazı önlemler B15, B16, B19, B21, B22, B23, B24 ve B28 numaralı 8 soru ile belirlenmeye çalışılmıştır. Yurtdışı çıkış yasağı, sanayicilerin desteklenmesi, vergi denetiminin artırılması, vergi yükünün hafifletilmesi, istihdamın teşviki, ticaretin kısıtlanması, büyük işletmelerin özendirilmesi, teknolojinin yenilenmesi vergilemeyi

daha etkin hale getirebilecektir. Bu hususlara ankette yer verilerek mükellef vergilemenin etkinliğini olumlu ya da olumsuz etkileyebilecek uygulamalar tespit edilmeye çalışılmıştır. Mükelleflerin her bir maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları grafikleştirilerek sunulmaktadır.

3.9.6.1. Yurtdışı Çıkış Yasağının Olumsuz Etkisi

Beşinci alt probleme yönelik ankette yer alan ilk madde “Yurtdışına Çıkış Yasağı Uygulaması İş Adamlarının Yurtdışında Gelir Getirici İş Yapmalarını Engellediği İçin Ticaret Fırsatlarının Kaybına Neden Olmakta Bu Nedenle Sağladığı Faydadan Daha Fazla Zarar Vermektedir” biçimindedir. Madde ankette B15 numarası ile sorulmuştur. Puanlamaya dahil edilmemiştir. Yurtdışı çıkış yasağı nedeniyle özellikle yurtdışı ile bağlantılı iş yapan vergi mükellefi zor durumda bırakmaktadır. Yurt dışına mal pazarlayan vergi mükellefleri pazarlama olanaklarından mahrum kalırken, yurtdışında yatırımları olan vergi mükellefleri yatırımlarının başında bulunamamakta ve bu durum yurtdışı işlerini olumsuz etkilemektedir. Katılımcıların bu maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları Tablo 3.29’de sunulmaktadır.

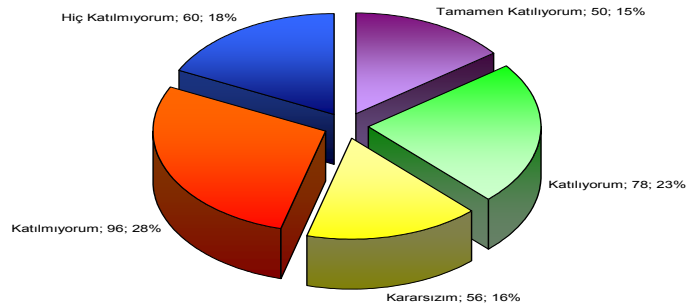
Tablo 3.29 - Meslek Mensuplarının “Yurtdışına Çıkış Yasağı Uygulaması İş Adamlarının Yurtdışında Gelir Getirici İş Yapmalarını Engellediği İçin Ticaret Fırsatlarının Kaybına Neden Olmakta Bu Nedenle Sağladığı Faydadan Daha Fazla Zarar Vermektedir” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo

	Tamamen Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Hiç Katılmıyorum		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Unvan												
SM	24	19,05	30	23,81	21	16,67	26	20,63	25	19,84	126	100,00
SMMM	26	12,15	48	22,43	35	16,36	70	32,71	35	16,36	214	100,00
Deneyim												
01-05 Yıl	3	6,38	11	23,40	12	25,53	12	25,53	9	19,15	47	100,00
06-10 Yıl	12	15,38	18	23,08	12	15,38	24	30,77	12	15,38	78	100,00
11-15 Yıl	9	18,37	9	18,37	8	16,33	13	26,53	10	20,41	49	100,00
16-20 Yıl	-	-	12	30,00	6	15,00	13	32,50	9	22,50	40	100,00
20 Yıl ve üzeri	26	20,63	28	22,22	18	14,29	34	26,98	20	15,87	126	100,00
Hizmet Verilen Mükellef												
01-05 Kişi	-	-	3	12,00	6	24,00	13	52,00	3	12,00	25	100,00
06-10 Kişi	3	7,32	11	26,83	3	7,32	12	29,27	12	29,27	41	100,00
11-20 Kişi	-	-	9	27,27	9	27,27	7	21,21	8	24,24	33	100,00
21-30 Kişi	9	20,45	-	-	6	13,64	21	47,73	8	18,18	44	100,00
31 Kişi ve üzeri	38	19,29	55	27,92	32	16,24	43	21,83	29	14,72	197	100,00

Tablo 3.29’de yurtdışına çıkış yasağı uygulaması iş adamlarının yurtdışında gelir getirici iş yapmalarını engellediği için ticaret fırsatlarının kaybına neden olduğu bu nedenle sağladığı faydadan daha fazla zarar verdiği görüşüne SM’lerin %23,81’i (n=30) katılmakta, %19,05’i (n=24) tamamen katılmaktadır. SMMM’lerin ise %22,43’ü (n=48) görüşe katılmakta, %12,15’i (n=26) de tamamen katılmaktadır. Görüşe katılma derecesi en yüksek %42,86 (54) ile 20 yıl ve üzeri deneyime sahip meslek mensupları ile % 47,21 (n=97) 31 ve daha fazla vergi mükellefine hizmet veren meslek mensuplarında ortaya çıkmıştır. 21-30 kişiye hizmet veren meslek mensuplarının görüşe toplam katılmama derecesi %65,91 (n=29) olarak gerçekleşmiştir. Meslek mensuplarının, genel olarak incelendiklerinde, bu görüşe katılma düzeyleri Şekil 3.24’de sunulmaktadır.

Şekil 3.24 - Meslek Mensuplarının “Yurtdışına Çıkış Yasağı Uygulaması İş Adamlarının Yurtdışında Gelir Getirici İş Yapmalarını Engellediği İçin Ticaret Fırsatlarının Kaybına Neden Olmakta Bu Nedenle Sağladığı Faydadan Daha Fazla Zarar Vermektedir” Önermesine Katılma Düzeyleri

Yurtdışına çıkış yasağı uygulaması iş adamlarının yurtdışında gelir getirici iş yapmalarını engellediği için ticaret fırsatlarının kaybına neden olmakta bu nedenle sağladığı faydadan daha fazla zarar vermektedir



Şekil 3.24’de yurtdışına çıkış yasağı uygulaması iş adamlarının yurtdışında gelir getirici iş yapmalarını engellediği için ticaret fırsatlarının kaybına neden olduğu bu nedenle sağladığı faydadan daha fazla zarar verdiği görüşüne katılımcıların %15’i (n=50) tamamen katılmakta, %23’ü (n=78) katılmakta, %28’i (n=96) katılmamakta, %18’i (n=60) hiç katılmamakta iken %16’sı (n=56) kararsız kalmaktadır. Görüşe toplam katılma derecesi % 37,65 (n=128) olurken, toplam katılmama derecesi % 45,88 (n=156) olmuştur. Meslek mensuplarının hemen hemen yarısı yurtdışı çıkış yasağının iş adamlarını olumsuz etkilemediğini düşünmektedir.

3.9.6.2. Üreticilerin Vergiye Uyum Kapasitesi

Beşinci alt probleme yönelik ankette yer alan ikinci madde “Sanayicilerin Vergiye Uyumları (Diğer Kurumlar Tarafından Da Denetim Riskleri Yüksek Olduğu İçin) Tüccarlara Göre Daha Yüksektir” biçimindedir. Madde ankette B16 numarası ile sorulmuştur. Puanlamaya dahil edilmemiştir. Çalışmamızın 3.9.4.5 Borcu Yoktur Belgesi bölümünde de belirtildiği üzere devletin kontrol noktasını oluşturabileceği alanlarda vergi kaybı da en aza inecektir. Bir üretici, üretimi ile ilgi izin almak için belediye, çalışanları ile ilgili olarak Sosyal Güvenlik Kurumu, iş müfettişleri, üretimin münhasır bulunduğu alana ilişkin olarak çeşitli üst kuruluşlarca (enerji- EPDK, Tütün ve Alkol Mamulleri -TAPDK gibi) sürekli denetim altında bulunmaktadır. Diğer taraftan üreticinin üretim yerini değiştirmesinin zor olması, üretime mahsus alanlarda çalışması zorunluluğu denetimini de kolaylaştıran bir husustur. Üretime konu malın mutlak surette üretim yerinden geçecek olması mal hareketlerinin de kontrolünü kolaylaştırmaktadır.

Girişimci yatırım yaparken öncelikle yatırım yapabileceği alanlar arasında en yüksek kar geliri sağlayacak alanı araştırır. Kendisine en yüksek kar getiren alanı belirledikten sonra da, yatırım sonucunda elde edeceği karın, yatırıma ayırdığı paranın faiz gelirinden yüksek olması koşulunu arar. Eğer, yatırıma ayırdığı fondan elde edeceği karın, söz konusu fonun faiz gelirinden daha yüksek olacağını tahmin ederse yatırıma girer. Aksi halde yatırımdan vazgeçer. Zira yatırım için gerekli kapitalin bir kısmını piyasadan temin edecektir. Ayrıca elindeki kapitalle faiz geliri elde etmek daha cazip olacaktır⁴³². Bu nedenle yatırımcının üzerindeki vergi yükünün hafifletilerek elindeki paranın istihdamı artırıcı yatırıma yönelmesini sağlamak önem kazanmaktadır.

Diğer taraftan, özellikle son zamanlara teknolojinin iyice gelişmesi ile tüccarın artık fiziki bir yerde bulunmasına dahi gerek bulunmamaktadır. Bu da tüccarın denetimini sanayiciye oranla daha zor hale getirmektedir. Katılımcıların bu maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları Tablo 3.30’da sunulmaktadır.

⁴³² Zeynel DİNLER, **İktisada Giriş**, Ekin Kitapevi Yayınları, Bursa 1998, s.311.

Tablo 3.30 - Meslek Mensuplarının “Sanayicilerin Vergiye Uyumları (Diğer Kurumlar Tarafından Da Denetim Riskleri Yüksek Olduğu İçin) Tüccarlara Göre Daha Yüksek” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo

	Tamamen Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Hiç Katılmıyorum		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Unvan												
SM	41	32,54	58	46,03	11	8,73	13	10,32	3	2,38	126	100,00
SMMM	57	26,64	125	58,41	8	3,74	21	9,81	3	1,40	214	100,00
Deneyim												
01-05 Yıl	12	25,53	33	70,21	-	-	2	4,26	-	-	47	100,00
06-10 Yıl	21	26,92	51	65,38	-	-	3	3,85	3	3,85	78	100,00
11-15 Yıl	20	40,82	23	46,94	3	6,12	3	6,12	-	-	49	100,00
16-20 Yıl	3	7,50	19	47,50	6	15,00	12	30,00	-	-	40	100,00
20 Yıl ve üzeri	42	33,33	57	45,24	10	7,94	14	11,11	3	2,38	126	100,00
Hizmet Verilen Mükellef												
01-05 Kişi	9	36,00	16	64,00	-	-	-	-	-	-	25	100,00
06-10 Kişi	9	21,95	21	51,22	5	12,20	6	14,63	-	-	41	100,00
11-20 Kişi	3	9,09	27	81,82	3	9,09	-	-	-	-	33	100,00
21-30 Kişi	20	45,45	18	40,91	6	13,64	-	-	-	-	44	100,00
31 Kişi ve üzeri	57	28,93	101	51,27	5	2,54	28	14,21	6	3,05	197	100,00

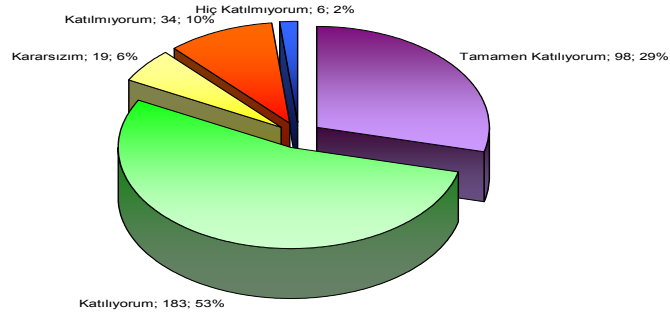
Tablo 3.30’da sanayicilerin vergiye uyumlarının (diğer kurumlar tarafından da denetim riskleri yüksek olduğu için) tüccarlara göre daha yüksek olduğu görüşüne SM’lerin %46,03’ü (n=58) katılmakta, %32,54’ü (n=41) tamamen katılmaktadır. SMMM’lerin ise %58,41’i (n=125) görüşe katılmakta, %26,64’ü (n=57) de tamamen katılmaktadır. Deneyimlerine göre 01-05- yıl, 11-15 yıl ve 16-20 yıl grubunda, hizmet verilen mükellefler yönünden 30 kişiye kadar hizmet veren meslek mensuplarından görüşe hiç katılmayan yoktur. 5 vergi mükellefine kadar hizmet meslek mensuplarının görüşe toplam katılımı %100 (n=25) olurken katılımcıların, genel olarak incelendiklerinde, bu görüşe katılma düzeyleri Şekil 3.25’de sunulmaktadır.

Pek çok ampirik araştırma bulgularına dayanarak vergi teşviklerinin ülkenin gelişmesi, ülkedeki yatırımların artırılması, işsizliğin azaltılması vb. konularda sağlam ve güvenilir bir politika aracı olmadığını ülkenin kurumsal ve siyasal yapısı, altyapı vb. değişkenlerden sonra gelen ikincil nitelikli bir değişken olarak işlev gördüğünü söylemek mümkündür. Buna rağmen, özellikle gelişmekte olan ülkeler, birbirleriyle vergi teşvik rekabetine girmektedirler. Böyle bir ortamda, gelişmekte olan bir ülke olarak, teşvik verilecek alanların ekonomik rasyonellik ve verimlilik kriterleri esas alınarak seçilmesi, teşviklerin genel nitelikli teşvikler yerine seçici ve dar kapsamlı olması, teşvik uygulama sonuçlarının yakından izlenip denetlenmesi ve

elde edilen sonuçların daha sonraki uygulamalara kaynaklık edecek şekilde değerlendirilmesi büyük önem taşımaktadır⁴³³.

Şekil 3.25 - Meslek Mensuplarının “Sanayicilerin Vergiye Uyumları (Diğer Kurumlar Tarafından Da Denetim Riskleri Yüksek Olduğu İçin) Tüccarlara Göre Daha Yüksektir” Önermesine Katılma Düzeyleri

Sanayicilerin vergiye uyumları (diğer kurumlar tarafından da denetim riskleri yüksek olduğu için) tüccarlara göre daha yüksektir



Şekil 3.25’de sanayicilerin vergiye uyumlarının (diğer kurumlar tarafından da denetim riskleri yüksek olduğu için) tüccarlara göre daha yüksek olduğu görüşüne katılımcıların %29’u (n=98) tamamen katılmakta, %53’ü (n=183) katılmakta, %10’u (n=34) katılmamakta, %2’si (n=6) hiç katılmamakta iken %6’sı (n=19) kararsız kalmaktadır. Görüşe toplam katılma derecesi % 82,65 (n=281) olurken, toplam katılmama derecesi % 11,76 (n=40) olmuştur.

Ülkemizdeki işsizliğin yüksek seyretmesine rağmen yerli sermayenin vergi avantajı sağlayan başka ülkelere yatırım yapması ülkemizde yatırımların teşvik edilmesini zorunlu kılmaktadır. Yatırım indirimi uygulamasının kaldırılması yatırımı, üretimi ve istihdamı olumsuz yönde etkileyeceği gibi, KOBİ’leri ve KOBİ yatırımlarını sektöre uğratarak reel sektörün gerilemesine neden olacaktır. Ülkemiz açısından istihdam yaratmanın önemi ve gerekliliği tartışılmazdır. İstihdam yaratan tüm mükelleflerinde vergisel olarak teşviki zorunludur⁴³⁴.

⁴³³ Hasan AYKIN, “Uluslararası Ampirik Çalışmalar Işığında Vergi Teşviklerinin Etkinliği”, **Yaklaşım**, Sayı:160, Nisan 2006, s.47.

⁴³⁴ Necati PERÇİN, “Yatırım İndiriminin Kaldırılmasına İlişkin Eleştiriler”, **Mali Pusula**, Sayı:16, Nisan 2006, s.49.

3.9.6.3. Denetimin Artırılması

Beşinci alt probleme yönelik ankette yer alan üçüncü madde “Yeterli Olmayan Denetimin Artırılması Cezanın Artırılmasından Daha Etkilidir” biçimindedir. Madde ankette B19 numarası ile sorulmuştur. Puanlamaya dahil edilmemiştir. Çalışmamızın 3.9.3.1-Denetim Beklentisi ve 3.9.4.2-Denetim Bakış bölümlerinde vergi mükelleflerinin özellikle gelir idaresinin son zamanlarda banka ve tapu kayıtları üzerindeki çalışmalarının denetim beklentisini yükselttiği, ancak denetimin yetersiz olması nedeniyle vergiye uyum sağlamayanların uyumsuzluğa cesaret ile devam ettiklerine değinilmiştir. Vergi mükellefleri cezadan daha ziyade denetimden çekinmektedirler. Katılımcıların bu maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları Tablo 3.31’de sunulmaktadır.

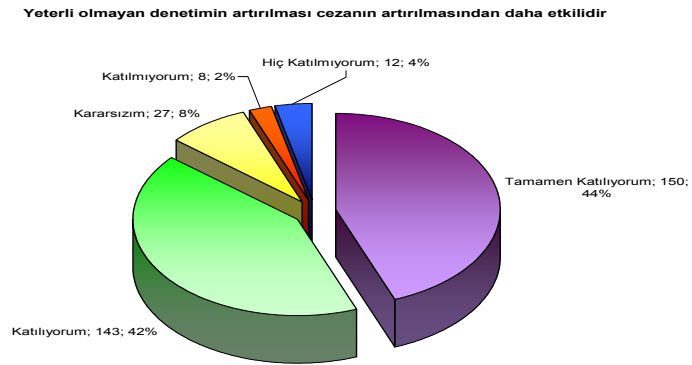
Tablo 3.31 - Meslek Mensuplarının “Yeterli Olmayan Denetimin Artırılması Cezanın Artırılmasından Daha Etkilidir” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo

	Tamamen Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Hiç Katılmıyorum		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Unvan												
SM	63	50,00	40	31,75	13	10,32	2	1,59	8	6,35	126	100,00
SMMM	87	40,65	103	48,13	14	6,54	6	2,80	4	1,87	214	100,00
Deneyim												
01-05 Yıl	14	29,79	28	59,57	2	4,26	-	-	3	6,38	47	100,00
06-10 Yıl	36	46,15	33	42,31	6	7,69	3	3,85	-	-	78	100,00
11-15 Yıl	23	46,94	17	34,69	6	12,24	-	-	3	6,12	49	100,00
16-20 Yıl	17	42,50	20	50,00	-	-	3	7,50	-	-	40	100,00
20 Yıl ve üzeri	60	47,62	45	35,71	13	10,32	2	1,59	6	4,76	126	100,00
Hizmet Verilen Mükellef												
01-05 Kişi	8	32,00	11	44,00	6	24,00	-	-	-	-	25	100,00
06-10 Kişi	18	43,90	20	48,78	-	-	-	-	3	7,32	41	100,00
11-20 Kişi	5	15,15	25	75,76	3	9,09	-	-	-	-	33	100,00
21-30 Kişi	18	40,91	18	40,91	5	11,36	3	6,82	-	-	44	100,00
31 Kişi ve üzeri	101	51,27	69	35,03	13	6,60	5	2,54	9	4,57	197	100,00

Tablo 3.31’de yeterli olmayan denetimin artırılmasının cezanın artırılmasından daha etkili olduğu görüşüne toplam katılma düzeyi yüksek çıkmıştır. Görüşe SM’lerin %31,75’i (n=40) katılmakta, %50,00’si (n=63) tamamen katılmaktadır. SMMM’lerin ise %48,13’ü (n=103) görüşe katılmakta, %40,65’i (n=87) de tamamen katılmaktadır. Görüşe hiç katılmıyorum cevabı çok sınırlı kalmıştır. 31 kişi ve üzerinde vergi mükellefine hizmet veren meslek mensuplarında görüşe tamamen katılma derecesi %51,27’ye (n=101) ulaşmıştır. Görüşe toplam katılma derecesi 16-20 yıl grubunda %92,50 (n=37), 06-10 kişi grubunda %92,68 (n=38)

olarak gerçekleşmiştir. Gelir idaresinin yeni denetim teknikleri geliştirerek mükellefler üzerinde denetim baskısını artırması gerekmektedir. Ancak ülkemizdeki vergi cezalarının yüksek olması ve ödenemeyecek olması denetimin istenen sonuca ulaşmasının önündeki en büyük engeldir. Zira denetim sonucunda kesilecek cezaların ödenememesi veya ödenmesinin makul olmadığı durumlarda vergi mükellefleri çalışmamızın 3.9.3.2-Vergi Ödevinden Kaçınmanın Ahlaki Boyutu bölümünde de belirtildiği üzere başka adlar altında faaliyetine devam edebilecektir. Meslek mensuplarının, genel olarak incelendiklerinde, bu görüşe katılma düzeyleri Şekil 3.26'da sunulmaktadır.

Şekil 3.26 - Meslek Mensuplarının “Yeterli Olmayan Denetimin Artırılması Cezanın Artırılmasından Daha Etkilidir” Önermesine Katılma Düzeyleri



Şekil 3.26'da yeterli olmayan denetimin artırılmasının cezanın artırılmasından daha etkili olduğu görüşüne katılımcıların %44'ü (n=150) tamamen katılmakta, %42'si (n=143) katılmakta, %2'si (n=8) katılmamakta, %4'ü (n=12) hiç katılmamakta iken %8'i (n=27) kararsızdır. Görüşe toplam katılma derecesi % 86,18 (n=293) olurken, toplam katılmama derecesi % 5,88 (n=20) olmuştur.

3.9.6.4. Vergi Yükü- Vergi Kaçağı İlişkisi

Beşinci alt probleme yönelik ankette yer alan dördüncü madde “Vergi Yükünün Hafifletilmesi Vergi Kayıp ve Kaçağının Azalmasına Fazla Katkı Sağlamaz” biçimindedir. Madde ankette B21 numarası ile sorulmuştur. Puanlamaya dahil edilmemiştir. Kayıt dışı ekonominin sebepleri arasında ülkemizdeki vergi yükünün yüksek olması gösterilmektedir. Katılımcıların bu maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları Tablo 3.32'de sunulmaktadır.

Tablo 3.32 - Meslek Mensuplarının “Vergi Yükünün Hafifletilmesi Vergi Kayıp ve Kaçağının Azalmasına Fazla Katkı Sağlamaz” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo

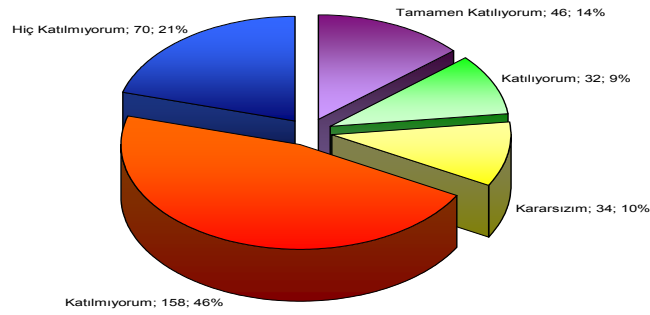
	Tamamen Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Hiç Katılmıyorum		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Unvan												
SM	18	14,29	15	11,90	14	11,11	58	46,03	21	16,67	126	100,00
SMMM	28	13,08	17	7,94	20	9,35	100	46,73	49	22,90	214	100,00
Deneyim												
01-05 Yıl	9	19,15	-	-	6	12,77	27	57,45	5	10,64	47	100,00
06-10 Yıl	6	7,69	15	19,23	6	7,69	30	38,46	21	26,92	78	100,00
11-15 Yıl	5	10,20	3	6,12	2	4,08	20	40,82	19	38,78	49	100,00
16-20 Yıl	6	15,00	2	5,00	3	7,50	23	57,50	6	15,00	40	100,00
20 Yıl ve üzeri	20	15,87	12	9,52	17	13,49	58	46,03	19	15,08	126	100,00
Hizmet Verilen Mükellef												
01-05 Kişi	-	-	3	12,00	3	12,00	14	56,00	5	20,00	25	100,00
06-10 Kişi	15	36,59	6	14,63	3	7,32	17	41,46	-	-	41	100,00
11-20 Kişi	5	15,15	2	6,06	3	9,09	15	45,45	8	24,24	33	100,00
21-30 Kişi	9	20,45	3	6,82	3	6,82	23	52,27	6	13,64	44	100,00
31 Kişi ve üzeri	17	8,63	18	9,14	22	11,17	89	45,18	51	25,89	197	100,00

Tablo 3.32’de vergi yükünün hafifletilmesinin vergi kayıp ve kaçağının azalmasına fazla katkı sağlamayacağı görüşüne SM’lerin %46,03’ü (n=58) katılmakta, %16,67’si (n=21) tamamen katılmaktadır. SMMM’lerin ise %46,73’ü (n=100) görüşe katılmakta, %22,90’ı (n=49) da tamamen katılmaktadır. Bu görüşe en fazla toplam katılmama derecesi hizmet verilen mükelleflere göre 01-05 yıl grubunda bulunan meslek mensuplarında %76,00 (n=19) olarak ortaya çıkarken aynı grupta görüşe tamamen katılan çıkmamıştır. Diğer taraftan hizmet verilen vergi mükelleflerine göre 06-10 kişi grubunda yer alan meslek mensuplarının %51,22’si (n=21) toplam olarak görüşe katılırken bu grupta da görüşe hiç katılmayan çıkmamıştır. 11-15 yıllık mesleki deneyime sahip meslek mensuplarında görüşe hiç katılmama derecesi %38,78 (n=19) ile en yüksek seviyeye ulaşmıştır. Diğer ülke ortalamalarına bakıldığında da vergi yükü ülkemiz ile hemen hemen aynıdır, özellikle Avrupa Birliği’ne üyelik süreci çerçevesinde vergi uygulamaları ile vergi oranları iyice uyumlu hale gelmiştir. Şahsi kanaatimiz vergi yükü düşürülse bile vergi kaybında bir farklılık oluşmayacaktır. Ancak yukarıdaki maddede de değindiğimiz üzere eğer denetim artırıldıktan sonra vergi oranları düşürülür ise kayıt dışında bulunan vergi mükelleflerinin kayıt altına alınmalarında hızlandırıcı bir etkisi olabilir. İşverenin elde ettiği gelire uygulanan vergi nispetinin yüksekliği veya düşüklüğü yaşadığı toplum içinde bireysel faydasını maksimize etmeye uğraşan günümüz

insanın vergiye karşı tepki ve duyarlılığını etkileyecektir⁴³⁵. Ancak salt vergi oranlarında yapılacak bir indirimin vergi kaybı ile mücadeleye bir faydası olmayacağı gibi, tespit sonuçları göze alınabilecek bir risk haline gelerek tersi bir sonuç da doğurabilir. Meslek mensuplarının, genel olarak incelendiklerinde, bu görüşe katılma düzeyleri Şekil 3.27’de sunulmaktadır.

Şekil 3.27 - Meslek Mensuplarının “Vergi Yükünün Hafifletilmesi Vergi Kayıp ve Kaçağının Azalmasına Fazla Katkı Sağlamaz” Önermesine Katılma Düzeyleri

Vergi yükünün hafifletilmesi vergi kayıp ve kaçağının azalmasına fazla katkı sağlamaz



Şekil 3.27’de vergi yükünün hafifletilmesinin vergi kayıp ve kaçağının azalmasına fazla katkı sağlamayacağı görüşüne katılımcıların %14’ü (n=46) tamamen katılmakta, %9’u (n=32) katılmakta, %46’sı (n=158) katılmamakta, %21’i (n=70) hiç katılmamakta iken %10’u (n=34) kararsız kalmaktadır. Görüşe toplam katılma derecesi %22,94 (n=78) olurken, toplam katılmama derecesi % 67,06 (n=228) olmuştur.

3.9.6.5. İstihdamın Vergilemeye Etkisi

Beşinci alt probleme yönelik ankette yer alan beşinci madde “İstihdamı ve Üretimi Yüksek Olan Vergi Mükellefinin Faaliyetleri Göz Önünde Olacağından Kayıt Altında Kalması Daha Kolaydır Bu Nedenle İstihdamın Teşvik Edilmesi Kayıtlı Ekonomiyi Güçlendirir” biçimindedir. Madde ankette B22 numarası ile sorulmuştur. Puanlamaya dahil edilmemiştir. Devlet, vergi politikası aracılığıyla ekonomik gelişme sağlayıcı etkiler yaratabilmektedir. Özellikle cebri tasarruf ve teşvik edici-yönlendirici

⁴³⁵ Nilgün SERİM, “Kayıt Dışı Vergilendirilemeyen İstihdam Sorunu ve Kadim Projesi”, Vergi Sorunları, Sayı 224, Mayıs 2007, s.128.

vergi politikası içerisinde devlet, ekonomik kalkınmayı sağlayıcı yönde etkili olabilmektedir⁴³⁶.

Devletin en önemli hedeflerinden birisi de istihdamın artırılması ve işsizlikle mücadele olmalıdır. Bu çerçevede 4327 sayılı Kanun ile Olağanüstü Hal Bölgesi'nde ve Kalkınmada Öncelikli Yöre'lerde vergi teşvikleri uygulamak ve yatırımlara bedelsiz kamu arsa ve arazisi temin etmek suretiyle yatırımları ve istihdam imkanlarını artırmak amaçlanmaktadır. Ancak bu Kanun ile zaten istihdam yaratan sanayiciler vergi avantajından yararlanmak için yatırımlarını bu bölgelere kaydırmaktadırlar. Olumlu bir yaklaşım olmak ile birlikte ülkenin diğer daha gelişmiş bölgelerinde de işsizlik önemli ve sosyal bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Yukarıda da meslek mensuplarının da çoğunluğunun katıldığı üzere sanayicinin vergiye uyumu tüccarlara göre daha yüksektir.

Dünya Bankası tarafından hazırlanan 14 Nisan 2006 tarihli Türkiye İşgücü Piyasası Raporu'nda, Türkiye'de 1980–2004 yılları arasında çalışma yaşındaki nüfusun 23 milyon artmasına karşılık, bu sürede sadece 6 milyon iş yaratıldığı, bunun sonucunda, gerçekleşen istihdam oranının %44 düzeyinde olduğu ve bu oranın dünyadaki en düşük istihdam düzeyleri arasında yer aldığı, kadınların işgücüne katılımının çok düşük olduğu gibi, eğitilmiş gençler arasında da işsizliğin yaygın olduğu kaydedilmektedir. AB Devlet ve Hükümet Başkanları Konseyi'nce belirlenen Lizbon hedefine ulaşabilmesi için Türkiye'nin 2010 yılına kadar 14 milyon iş yaratması gerekmektedir, mevcut GSYİH ve istihdam büyüme oranlarına göre bu sayının 1,5 milyon civarında olabileceği hesaplanmaktadır⁴³⁷.

Teşvikler sadece az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelere has bir olgu değildir. Çünkü teşviklerin amacı sadece ekonomik kalkınma değil, sosyal ve toplumsal kalkınmadır ve bu doğrultuda her ekonomide teşvikler ortaya çıkmak zorundadır ve çıkmaktadır da. Dünyanın en gelişmiş ekonomilerinde dahi açık veya gizli teşvik tedbirleri mevcuttur⁴³⁸.

⁴³⁶ Abdurrahman AKDOĞAN, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi Büro Kitapevi, Ankara, 1998, s.432.

⁴³⁷ Mehmet Şevki KAYA, "İstihdam Sorunumuz ve Dünya Bankası Türkiye İşgücü Piyasası Raporunun Düşündürdükleri", **Vergi Dünyası**, Sayı 219, Aralık 2006, s.43.

⁴³⁸ Aydın KIRATLI, "Vergi Sistemimizde Yer Alan Vergi Teşvikleri Ve Korumaları-I", **Yaklaşım**, Sayı:165, Eylül 2006, s.117.

Gelişmekte olan ülkelerin gelişimi ve kalkınması için büyük önem taşıyan doğrudan yabancı yatırımların ülkeye çekilmesi vergisel sorunları da beraberinde getirirken⁴³⁹ yabancı sermayenin hareket kabiliyeti kolay alanlara yöneldiği de bir gerçektir.

Ülkelerin izledikleri ekonomi politikalarında teşviklerin önemli bir yeri bulunmaktadır. "Devlet yardımları" olarak da ifade edilen bu tedbirler yatırımların, üretimin ve ihracatın özendirilmesine önemli katkılar sağlamaktadır. Ülkelerin temel amacı, mal ve hizmet üretimini artırarak, insanların yaşam düzeyini yükseltmek ve yaratılan katma değerini çeşitli toplum kesimleri arasında adil bir şekilde dağılımını sağlamaktır. Bu amaca ulaşmak için üretim ve ihracatın dolayısıyla yatırımların hedeflenen bir düzeye çıkarılması gereklidir⁴⁴⁰. 1980 sonrası dönemde uygulamaya konulan ekonomik istikrar politikalarıyla ihracatı artırmak hedeflenmiş ve ihracata dayalı kalkınma modelinde teşviklerin önemi artmıştır. Bu dönemde önce cazip teşvikler getirilmiş ve girişimcilerin ihracat temelli büyümenin sürdürülebilmesi için yeni yatırım yapılması, üretim teknolojilerinin yenilenmesi, ürün çeşitliliğinin artırılması amacıyla teşvikler yatırımlara kaydırılmıştır⁴⁴¹. 5479 sayılı Kanun'la getirilen yeni düzenlemeler yatırım indirimi müessesesini ortadan kaldırmıştır. Kanun ile kazanılmış hakların ortadan kaldırıldığını öne sürülerek bazı düzenlemelerin genel hukuk ilkelerine ve bu bağlamda Anayasa'ya uygunluğu konusunda tartışmalar yapılmıştır⁴⁴². Ülkemizde yatırım indirimi istisnasının kaldırılması ile bu alanda istihdamı teşvik edici önemli bir politika aracı da kaybedilmiş oldu. S anayici üzerinde istihdam arttıkça yeni ve daha ağır yük getirilmesi (4857 İş Kanunu uyarınca 30'dan daha fazla işçi çalıştıranlar için işe iade davası açılması, 50'den fazla işçi çalıştıranlara sakat, hükümlü veya terör mağduru çalıştırma zorunluluğu, Gelir Vergisi Kanunu uyarınca 10'dan fazla işçi çalıştıranlara muhtasar beyannamenin aylık verme zorunluluğu vb.) küçük işletmelerin oluşmasını zorunlu kılmaktadır. Oysaki sanayicinin teşvik edilmesi vergi gelirlerini artıracığı gibi

⁴³⁹ Zeynep ARIKAN/Ersan ÖZ, "Uluslararası Transfer Fiyatlandırması Ve Önleme Faaliyetleri", **Mali Pusula**, Sayı:27, Mart 2007, s.96.

⁴⁴⁰ İsa COŞKUN, "Yatırım Teşvik Belgesi ve Sağladığı İmkanlar", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 7, Sayı: 79, Temmuz 1999, s. 45.

⁴⁴¹ Mehlike Sultan AK, "Yatırımlara Sağlanan Teşvikler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 243, Kasım 2001, s. 129.

⁴⁴² Adnan ERSOY-Ömer GÜZELDAL, "Yatırım İndirimi Uygulamasının 01/01.2006 Tarihinden İtibaren Kaldırılması Anayasa'ya Aykırılık Taşıyor Mu?", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 14, Sayı: 164, Ağustos 2006, s.96.

ekonominin de canlanmasına destek olacaktır. Katılımcıların bu maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları Tablo 3.33'de sunulmaktadır.

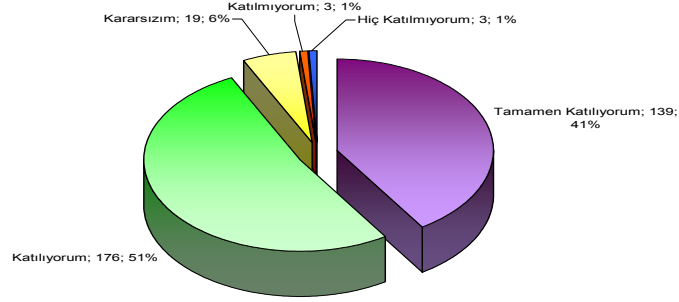
Tablo 3.33 - Meslek Mensuplarının “İstihdamı ve Üretimi Yüksek Olan Vergi Mükellefinin Faaliyetleri Göz Önünde Olacağından Kayıt Altında Kalması Daha Kolaydır Bu Nedenle İstihdamın Teşvik Edilmesi Kayıtlı Ekonomiye Güçlendirir” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo

	Tamamen Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Hiç Katılmıyorum		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Unvan												
SM	58	46,03	53	42,06	15	11,90	-	-	-	-	126	100,00
SMMM	81	37,85	123	57,48	4	1,87	3	1,40	3	1,40	214	100,00
Deneyim												
01-05 Yıl	14	29,79	30	63,83	3	6,38	-	-	-	-	47	100,00
06-10 Yıl	27	34,62	42	53,85	3	3,85	3	3,85	3	3,85	78	100,00
11-15 Yıl	16	32,65	28	57,14	5	10,20	-	-	-	-	49	100,00
16-20 Yıl	17	42,50	23	57,50	-	-	-	-	-	-	40	100,00
20 Yıl ve üzeri	65	51,59	53	42,06	8	6,35	-	-	-	-	126	100,00
Hizmet Verilen Mükellef												
01-05 Kişi	10	40,00	12	48,00	-	-	3	12,00	-	-	25	100,00
06-10 Kişi	12	29,27	26	63,41	3	7,32	-	-	-	-	41	100,00
11-20 Kişi	7	21,21	26	78,79	-	-	-	-	-	-	33	100,00
21-30 Kişi	20	45,45	21	47,73	3	6,82	-	-	-	-	44	100,00
31 Kişi ve üzeri	90	45,69	91	46,19	13	6,60	-	-	3	1,52	197	100,00

Tablo 3.33'de istihdamı ve üretimi yüksek olan vergi mükellefinin faaliyetleri gözönünde olacağından kayıt altında kalması daha kolay olup bu nedenle istihdamın teşvik edilmesinin kayıtlı ekonomiye güçlendirdiği görüşüne toplam katılma düzeyi yüksek çıkmıştır. Görüşe SM'lerin %42,06'sı (n=53) katılmakta, %46,03'ü (n=58) tamamen katılmaktadır, görüşe katılmayan SM bulunmamaktadır. SMMM'lerin ise %57,48'i (n=123) görüşe katılmakta, %37,85'i (n=81) de tamamen katılmaktadır. Görüşe hiç katılmama derecesi düşük çıkmıştır. Meslek mensuplarının, genel olarak incelendiklerinde, bu görüşe katılma düzeyleri Şekil 3.28'de sunulmaktadır.

Şekil 3.28 - Meslek Mensuplarının “İstihdamı ve Üretimi Yüksek Olan Vergi Mükellefinin Faaliyetleri Göz Önünde Olacağından Kayıt Altında Kalması Daha Kolaydır Bu Nedenle İstihdamın Teşvik Edilmesi Kayıtlı Ekonomiye Güçlendirir” Önermesine Katılma Düzeyleri

İstihdamı ve üretimi yüksek olan vergi mükellefinin faaliyetleri göz önünde olacağından kayıt altında kalması daha kolaydır bu nedenle istihdamın teşvik edilmesi kayıtlı ekonomiye güçlendirir



Şekil 3.28’de istihdamı ve üretimi yüksek olan vergi mükellefinin faaliyetleri göz önünde olacağından kayıt altında kalması daha kolay olup bu nedenle istihdamın teşvik edilmesinin kayıtlı ekonomiye güçlendirdiği görüşüne katılımcıların %41’i (n=139) tamamen katılmakta, %51’i (n=176) katılmakta, %1’i (n=3) katılmamakta, %1’i (n=3) hiç katılmamakta iken %6’sı (n=47) kararsız kalmaktadır. Görüşe toplam katılma derecesi % 92,65 (n=315) olurken, toplam katılmama derecesi % 1,76 (n=6) olmuştur. Her on meslek mensubundan dokuzu istihdamın artırılmasının vergiye uyumu da geliştireceğini bildirmişlerdir.

3.9.6.6. Bir Malın Birden Fazla Defa Ticarete Konu Olması

Beşinci alt probleme yönelik ankette yer alan altıncı madde “Bir Malın Üretimden Tüketime Kadar Çok El Değiştirmesi Vergi Denetimini Zorlaştırır” biçimindedir. Madde ankette B23 numarası ile sorulmuştur. Puanlamaya dahil edilmemiştir. Üreticiden tüketiciye ulaşıncaya kadar bir mal birden fazla defa ticarete konu olabilmektedir. Uluslararası rekabetin artması, maliyetlerin yükselmesi ile kar marjları da zaman içerisinde azalmış aynı malın ticarete konu olma diğer bir ifade ile el değiştirme sayısı azalmıştır. Katma Değer Vergisinin indirim mekanizması nedeniyle bir malın birden fazla el değiştirilmesi vergi dairesi ile muhatap mükellef sayısını da artırmaktadır. Nihai katılan değer için katma değer vergisi birden fazla vergi mükellefinden tahsil edilmek zorunda kalmaktadır. Malın ticarete fazla konu olması zaman zaman kötü niyetli kişilerin sahte belge ticaretine de kılıf

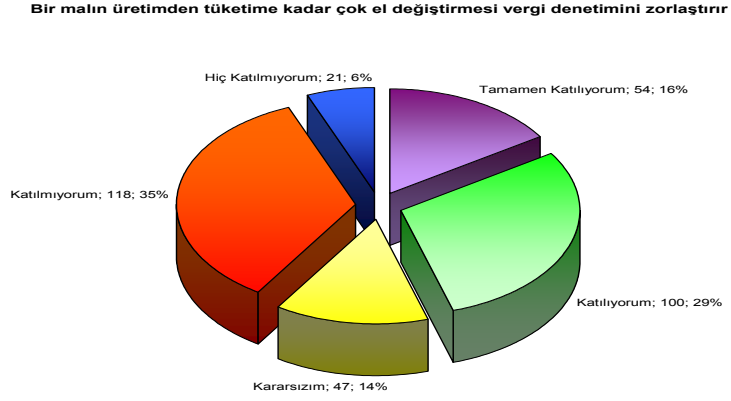
olabilmektedir. Katılımcıların bu maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları Tablo 3.34’de sunulmaktadır.

Tablo 3.34 - Meslek Mensuplarının “Bir Malın Üretimden Tüketime Kadar Çok El Değiştirmesi Vergi Denetimini Zorlaştırır” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo

	Tamamen Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Hiç Katılmıyorum		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Unvan												
SM	23	18,25	28	22,22	23	18,25	42	33,33	10	7,94	126	100,00
SMMM	31	14,49	72	33,64	24	11,21	76	35,51	11	5,14	214	100,00
Deneyim												
01-05 Yıl	6	12,77	12	25,53	14	29,79	12	25,53	3	6,38	47	100,00
06-10 Yıl	9	11,54	30	38,46	12	15,38	27	34,62	-	-	78	100,00
11-15 Yıl	11	22,45	16	32,65	6	12,24	13	26,53	3	6,12	49	100,00
16-20 Yıl	3	7,50	3	7,50	9	22,50	16	40,00	9	22,50	40	100,00
20 Yıl ve üzeri	25	19,84	39	30,95	6	4,76	50	39,68	6	4,76	126	100,00
Hizmet Verilen Mükellef												
01-05 Kişi	3	12,00	9	36,00	2	8,00	8	32,00	3	12,00	25	100,00
06-10 Kişi	6	14,63	12	29,27	-	-	17	41,46	6	14,63	41	100,00
11-20 Kişi	6	18,18	14	42,42	6	18,18	7	21,21	-	-	33	100,00
21-30 Kişi	3	6,82	17	38,64	6	13,64	18	40,91	-	-	44	100,00
31 Kişi ve üzeri	36	18,27	48	24,37	33	16,75	68	34,52	12	6,09	197	100,00

Tablo 3.34’de bir malın üretimden tüketime kadar çok el değiştirmesinin vergi denetimini zorlaştırdığı görüşüne SM’lerin %22,22is (n=28) katılmakta, %18,25’i (n=23) tamamen katılmaktadır. SMMM’lerin ise %33,64’ü (n=72) görüşe katılmakta, %14,49’u (n=31) da tamamen katılmaktadır. Bu görüşe katılım dereceleri hemen hemen eşit olmuştur. Görüşe en yüksek katılım derecesi %60,61 (n=20) ile 11-20 kişiye hizmet veren meslek mensupları grubunda oluşurken, katılmama derecesi de %62,50 (n=25) ile 16-20 yıl deneyime sahip meslek mensupları grubunda oluşmuştur. Meslek mensuplarının, genel olarak incelendiklerinde, bu görüşe katılma düzeyleri Şekil 3.29’de sunulmaktadır.

Şekil 3.29 - Meslek Mensuplarının “Bir Malın Üretimden Tüketime Kadar Çok El Değiştirmesi Vergi Denetimini Zorlaştırır” Önermesine Katılma Düzeyleri



Şekil 3.29’de bir malın üretimden tüketime kadar çok el değiştirmesinin vergi denetimini zorlaştırdığı görüşüne katılımcıların %16’sı (n=54) tamamen katılmakta, %29’u (n=100) katılmakta, %35’i (n=118) katılmamakta, %6’sı (n=21) hiç katılmamakta iken %14’ü (n=47) kararsız kalmaktadır. Görüşe toplam katılma derecesi % 45,29 (n= 154) olurken, toplam katılmama derecesi % 40,88 (n=139) olmuştur.

3.9.6.7. İşletme Büyüklüğünün Etkisi

Beşinci alt probleme yönelik ankette yer alan yedinci madde “Yüksek İş Hacimli İşlerin Kayıt Dışı Kontrolü Zor Olduğundan Bu Mükelleflerin Vergiye Uyumu Daha Güçlüdür” biçimindedir. Madde ankette B24 numarası ile sorulmuştur. Puanlamaya dahil edilmemiştir. Bir şirketin kurumsallaşması; şirket yapısının belirli ilke ve standartlara göre yeniden yapılandırılması, yönetici ve çalışanların işin ehli kişilerden oluşması ve şirketin bilgiye dayalı bir anlayış içinde çalışması demektir. Böylelikle şirketin işleyişine ilişkin bir sistem kurulmuş olmakta ve şirket kişilere bağımlı olmak ve onlarla var olmak yerine, geliştirilen bilgi temelli sistemler yoluyla yaşamını bir insan ömründen çok daha uzun yıllar sürdürebilmektedir⁴⁴³. Kayıt dışı ekonominin en önemli özelliklerinden birisi nakit ekonomiye dayanmasıdır. Bu nedenle işletme büyüklüğü arttıkça kayıt dışı ekonominin diğer bir ifade ile nakit ekonomisinin kontrolü zorlaşmaktadır. Yasal

⁴⁴³ Üikü UZUNÇARŞILI-Meral TOPRAK-Oğuz ERSUN: **Şirket Kültürü ve İş Prensipleri**, İstanbul Ticaret Odası Yayını, İstanbul 2000, s.12.

olmayan veya kayıt altında olmayan faaliyetler nedeniyle elde edilen kazanımların korunması da zorlaşacaktır. Zira kayıt dışı ekonomi devletin sağlamış olduğu adalet, güvenlik gibi önemli hizmetlerden yoksun kalacaktır. Katılımcıların bu maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları Tablo 3.35’de sunulmaktadır.

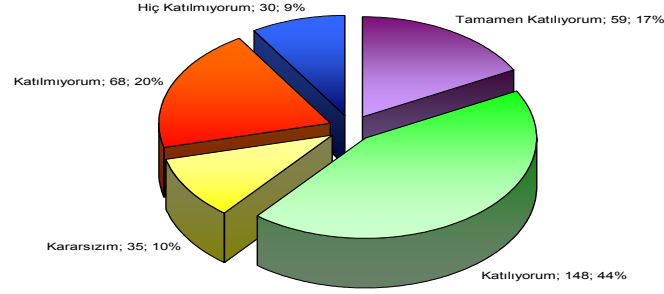
Tablo 3.35 - Meslek Mensuplarının “Yüksek İş Hacimli İşlerin Kayıt Dışı Kontrolü Zor Olduğundan Bu Mükelleflerin Vergiye Uyumu Daha Güçlüdür” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo

	Tamamen Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Hiç Katılmıyorum		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Unvan												
SM	17	13,49	59	46,83	18	14,29	19	15,08	13	10,32	126	100,00
SMMM	42	19,63	89	41,59	17	7,94	49	22,90	17	7,94	214	100,00
Deneyim												
01-05 Yıl	6	12,77	17	36,17	3	6,38	18	38,30	3	6,38	47	100,00
06-10 Yıl	9	11,54	42	53,85	6	7,69	12	15,38	9	11,54	78	100,00
11-15 Yıl	7	14,29	19	38,78	14	28,57	3	6,12	6	12,24	49	100,00
16-20 Yıl	9	22,50	13	32,50	6	15,00	9	22,50	3	7,50	40	100,00
20 Yıl ve üzeri	28	22,22	57	45,24	6	4,76	26	20,63	9	7,14	126	100,00
Hizmet Verilen Mükellef												
01-05 Kişi	6	24,00	13	52,00	3	12,00	-	-	3	12,00	25	100,00
06-10 Kişi	3	7,32	8	19,51	6	14,63	15	36,59	9	21,95	41	100,00
11-20 Kişi	8	24,24	10	30,30	3	9,09	9	27,27	3	9,09	33	100,00
21-30 Kişi	3	6,82	32	72,73	3	6,82	3	6,82	3	6,82	44	100,00
31 Kişi ve üzeri	39	19,80	85	43,15	20	10,15	41	20,81	12	6,09	197	100,00

Tablo 3.35’de yüksek iş hacimli işlerin kayıt dışı kontrolü zor olduğundan bu mükelleflerin vergiye uyumu daha güçlü olduğu görüşüne SM’lerin %46,83’ü (n=59) katılmakta, %13,49’u (n=17) tamamen katılmaktadır. SMMM’lerin ise %41,59’u (n=89) görüşe katılmakta, %19,63’ü (n=42) de tamamen katılmaktadır. 21-30 kişiye hizmet veren meslek mensupları grubunda toplam katılma düzeyi % 79,55 (n=35) olurken 06-10 kişiye hizmet veren meslek mensupları grubunda toplam katılmama düzeyi % 58,54 (n=24) olmuştur. Meslek mensuplarının, genel olarak incelendiklerinde, bu görüşe katılma düzeyleri Şekil 3.30’da sunulmaktadır.

Şekil 3.30 - Meslek Mensuplarının “Yüksek İş Hacimli İşlerin Kayıt Dışı Kontrolü Zor Olduğundan Bu Mükelleflerin Vergiye Uyumu Daha Güçlüdür” Önermesine Katılma Düzeyleri

Yüksek iş hacimli işlerin kayıt dışı kontrolü zor olduğundan bu mükelleflerin vergiye uyumu daha güçlüdür



Şekil 3.30’da yüksek iş hacimli işlerin kayıt dışı kontrolü zor olduğundan bu mükelleflerin vergiye uyumu daha güçlü olduğu görüşüne katılımcıların %17’si (n=59) tamamen katılmakta, %44’ü (n=148) katılmakta, %20’si (n=68) katılmamakta, %9’u (n=30) hiç katılmamakta iken %10’u (n=35) kararsız kalmaktadır. Görüşe toplam katılma derecesi %60,88 (n=207) olurken, toplam katılmama derecesi % 28,82 (n=98) olmuştur.

3.9.6.8. Teknolojinin Katkısı

Beşinci alt probleme yönelik ankette yer alan son madde “Teknolojinin Gelişmesi Denetimi Daha Etkin Hale Getirir Bu Da Kayıp Kaçağı Azaltır” biçimindedir. Madde ankette B28 numarası ile sorulmuştur. Puanlamaya dahil edilmemiştir. Özellikle bilgisayarın ve sayısal teknolojilerin gelişmesi, mernis, vedop gibi genel kayıt sistemlerinin oluşturulması, her alanda vatandaşlık numarası ile işlem yapılması, vergi numaraları ile vatandaşlık numarasının birleştirilmesi, Maliye Bakanlığı’nca özellikle banka hareketlerinin veri havuzuna dahil edilerek vergi mükelleflerinin beyanları ile para hareketlerinin karşılanabilir hale gelmesi, tüm tapu, trafik sicil kayıtlarının vergi dairelerince sorgulanabilir olması tespiti kolay hale getiren teknolojik gelişmelerdir. Katılımcıların bu maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları Tablo 3.36’de sunulmaktadır.

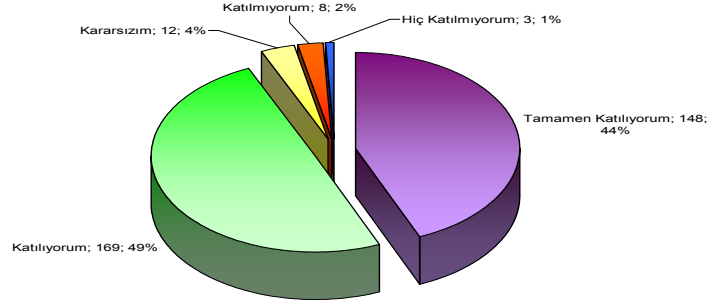
Tablo 3.36 - Meslek Mensuplarının “Teknolojinin Gelişmesi Denetimi Daha Etkin Hale Getirir Bu Da Kayıp Kaçağı Azaltır” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo

	Tamamen Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Hiç Katılmıyorum		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Unvan												
SM	59	46,83	49	38,89	9	7,14	7	5,56	2	1,59	126	100,00
SMMM	89	41,59	120	56,07	3	1,40	1	0,47	1	0,47	214	100,00
Deneyim												
01-05 Yıl	17	36,17	30	63,83	-	-	-	-	-	-	47	100,00
06-10 Yıl	24	30,77	48	61,54	6	7,69	-	-	-	-	78	100,00
11-15 Yıl	25	51,02	21	42,86	-	-	-	-	3	6,12	49	100,00
16-20 Yıl	11	27,50	26	65,00	3	7,50	-	-	-	-	40	100,00
20 Yıl ve üzeri	71	56,35	44	34,92	3	2,38	8	6,35	-	-	126	100,00
Hizmet Verilen Mükellef												
01-05 Kişi	3	12,00	19	76,00	-	-	-	-	3	12,00	25	100,00
06-10 Kişi	18	43,90	21	51,22	-	-	2	4,88	-	-	41	100,00
11-20 Kişi	10	30,30	20	60,61	3	9,09	-	-	-	-	33	100,00
21-30 Kişi	26	59,09	18	40,91	-	-	-	-	-	-	44	100,00
31 Kişi ve üzeri	91	46,19	91	46,19	9	4,57	6	3,05	-	-	197	100,00

Tablo 3.36’de teknolojinin gelişmesi denetimi daha etkin hale getirir bu da kayıp kaçağı azaltır görüşüne toplam katılma düzeyi yüksek çıkmıştır. Görüşe SM’lerin %38,89’u (n=49) katılmakta, %46,83’ü (n=59) tamamen katılmaktadır. SMMM’lerin ise %56,07’si (n=120) görüşe katılmakta, %41,59’u (n=89) da tamamen katılmaktadır. 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip meslek mensuplarında görüşe tamamen katılma düzeyi %56,35 (71) olurken bu oran 21-30 kişi vergi mükellefine hizmet veren meslek mensuplarında %59,09 (26) olmuştur. 01-05 yıl deneyime sahip meslek mensuplarının ve 21-30 kişi arasında vergi mükellefine hizmet veren meslek mensuplarında görüşe katılma derecesi %100 (n=44) olmuştur. Meslek mensuplarının, genel olarak incelendiklerinde, bu görüşe katılma düzeyleri Şekil 3.31’de sunulmaktadır.

Şekil 3.31 - Meslek Mensuplarının “Teknolojinin Gelişmesi Denetimi Daha Etkin Hale Getirir Bu Da Kayıp Kaçağı Azaltır” Önermesine Katılma Düzeyleri

Teknolojinin gelişmesi denetimi daha etkin hale getirir bu da kayıp kaçağı azaltır



Şekil 3.31’de teknolojinin gelişmesi denetimi daha etkin hale getirir bu da kayıp kaçağı azaltır görüşüne katılımcıların %44’ü (n=148) tamamen katılmakta, %49’u (n=169) katılmakta, %2’si (n=8) katılmamakta, %1’i (n=3) hiç katılmamakta iken %4’ü (n=12) kararsız kalmaktadır. Görüşe toplam katılma derecesi %93,24 (n=317) olurken, toplam katılmama derecesi %3,24 (n=11) olmuştur.

3.9.6.9. Beşinci Alt Probleme İlişkin Değerlendirilme

Araştırmanın beşinci alt problemi “Vergilemeyi daha etkin hale getirebilecek uygulamalar nelerdir?” biçiminde ifade edilmiş ve bu soruyu çözmek için Yurtdışı Çıkış Yasağının Olumsuz Etkisi, Üreticilerin Vergiye Uyum Kapasitesi, Denetimin Artırılması, Vergi Yükü- Vergi Kaçağı İlişkisi , İstihdamın Vergilemeye Etkisi, Bir Malın Birden Fazla Defa Ticarete Konu Olması, İşletme Büyüklüğünün Etkisi Teknolojinin Katkısı yönündeki sorular yöneltilmiştir. Bu alt probleme ilişkin maddeler ana problemden ayrı olarak kendi içerisinde verilen ortalama cevap ve verilen cevapların dağılım düzeylerini (standart sapma) hesaplayabilmek için puanlamaya tabi tutulmuştur. Tamamen katılıyorum (5 puan), katılıyorum (4 puan), kararsızım (3 Puan), katılmıyorum (2 puan), hiç katılmıyorum(1 puan) şeklindeki 5 varyasyonlu Likert tipi sorulardan alınan puan ortalamaları ve sorulara verilen cevapların dağılımını gösteren standart sapmalar Tablo 3.37’de gösterilmektedir. 5 varyasyonlu cevaplarda standart sapma maksimum 2 olabilecektir.

Tablo 3.37 - Beşinci Alt Probleme Verilen Cevaplardan Alınan Ortalama Puanlar ve Standart Sapmaları

Soru	n	En düşük	En Yüksek	Ortalama	Standart Sapma
B15	340	1	5	2,89	1,341
B16	340	1	5	3,98	0,951
B19	340	1	5	4,21	0,944
B21	340	1	5	2,49	1,291
B22	340	1	5	4,31	0,697
B23	340	1	5	3,14	1,228
B24	340	1	5	3,41	1,234
B28	340	1	5	4,33	0,734

Standart sapmaların ifade ettiği dağılımlar Şekil 3.24, Şekil 3.25, Şekil 3.26, Şekil 3.27, Şekil 3.28, Şekil 3.29, Şekil 3.30 ve Şekil 3.31’de gösterilmiştir. Meslek mensupları yurtdışı çıkış yasağı (B15) ve malın hareketli olmasının (B21) yaratmış olduğu sıkıntı konusunda genel anlamda kararsız sonuç çıkmış ancak bu maddede standart sapmalar yüksek çıkmıştır. Sanayicilerin vergiye uyumunun yüksek olduğu (B16), istihdamı yüksek olan vergi mükelleflerinin kayıt altına rahat alınacağı (B22) , işletmenin büyüdükçe kendi güvenliği için kayıt altında olması gerekliliği (B24) meslek mensuplarının üzerinde yoğun olarak durduğu bir konu olarak ortaya çıkmaktadır. İktisadi kalkınma yatırım yapmak demektir. Yatırım, iktisadi kaynakların, tüketimden sermaye malları haline dönüşmesine neden olur. Bu ülkelerde vergi politikası hem yatırımların sağlıklı bir finansman kaynağına kavuşması bakımından hem de kalkınmanın sürekli olması açısından önemlidir⁴⁴⁴. O halde istihdamın ve istihdamın yaratılabileceği sanayi ve hizmet kollarının desteklenmesi ve işletmelerin büyütülmesinin teşvik edilmesi bir yandan işsizlik ile mücadeleyi sağlayarak vergi gelirlerini de artıracak mali politika olarak ortaya çıkmaktadır. Meslek mensupları sistemin daha etkin hale getirilmesi için vergi yükünün azaltılması (B21), vergi denetiminin artırılmasının (B19) ve teknolojinin geliştirilmesinin (B28) gerekliliğini düşünmektedirler. Cezaların etkinliğinin sağlanması için her zaman cezaların artırılması gerekmekte; uygulanabilir hale getirilmeleriyle de cezalarda etkinlik sağlanabilmektedir⁴⁴⁵.

3.9.7. Altıncı Alt Probleme İlişkin Bulgular

Araştırmanın altıncı alt problemi “Yeni uygulama veya düzenleme ile ilgili tahminler nelerdir?” biçiminde ifade edilmiştir. Meslek mensupları da kendi beklenti

⁴⁴⁴ İsmail TÜRK, **İktisadi Kalkınmanın Finansmanında Vergi Politikası**, Sevinç Matbaası, Ankara, 196, s. 66-67.

⁴⁴⁵ Fatih SARAÇOĞLU, “Ceza Hukuku Alanındaki Gelişmelerin Vergi Kaçakçılık Cezasına Yansıması” **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 45, Eylül 2007, s.167.

ve tahminleri doğrultusunda hizmet verdikleri mükelleflere yön vermekte ve danışmanlık yapmaktadırlar. Meslek mensuplarının yakın geleceğe yönelik gelişme beklentileri B18, ve B25 numaralı 2 soru ile belirlenmiştir. Vergi mükellefleri af beklentisi içerisinde iken bu beklentiye meslek mensupları da katılmakta mıdır, tasarı halindeki yeni Türk Ticaret Kanunu'nun özellikle şirket denetçiliği ile ilgili hükümlerinin vergiye uyumu kolaylaştırıp kolaylaştırmayacağı yönündeki görüşleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Mükelleflerin her bir maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları grafikleştirilerek sunulmaktadır.

3.9.7.1. Vergi Affı veya Ödeme Kolaylığı

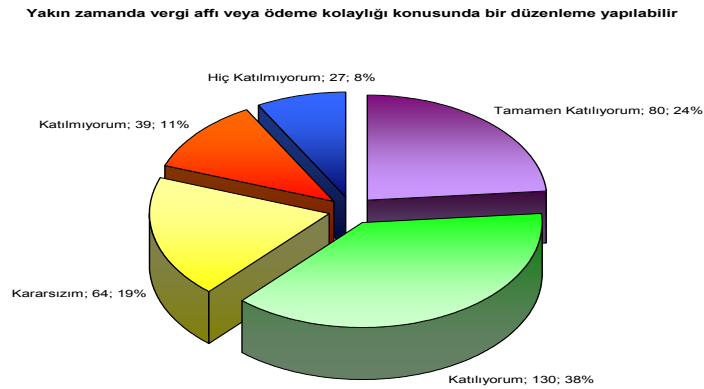
Altıncı alt probleme yönelik ankette yer alan ilk madde “Yakın Zamanda Vergi Affı Veya Ödeme Kolaylığı Konusunda Bir Düzenleme Yapılabilir” biçimindedir. Madde ankette B18 numarası ile sorulmuştur. Puanlamaya dahil edilmemiştir. Ana probleme yönelik çalışmamızın 3.9.3.4-Af Beklentisi başlıklı bölümünde borçlu vergi mükelleflerinin af beklentilerine yer verilmiştir. Meslek mensuplarının aynı konuda kendi düşünceleri alınmaya çalışılmıştır. Katılımcıların bu maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları Tablo 3.38’de sunulmaktadır.

Tablo 3.38 - Meslek Mensuplarının “Yakın Zamanda Vergi Affı veya Ödeme Kolaylığı Konusunda Bir Düzenleme Yapılabilir” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo

	Tamamen Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Hiç Katılmıyorum		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Unvan												
SM	37	29,37	37	29,37	22	17,46	11	8,73	19	15,08	126	100,00
SMMM	43	20,09	93	43,46	42	19,63	28	13,08	8	3,74	214	100,00
Deneyim												
01-05 Yıl	5	10,64	22	46,81	15	31,91	5	10,64	-	-	47	100,00
06-10 Yıl	15	19,23	30	38,46	15	19,23	9	11,54	9	11,54	78	100,00
11-15 Yıl	12	24,49	23	46,94	5	10,20	3	6,12	6	12,24	49	100,00
16-20 Yıl	9	22,50	9	22,50	8	20,00	11	27,50	3	7,50	40	100,00
20 Yıl ve üzeri	39	30,95	46	36,51	21	16,67	11	8,73	9	7,14	126	100,00
Hizmet Verilen Mükellef												
01-05 Kişi	3	12,00	5	20,00	3	12,00	11	44,00	3	12,00	25	100,00
06-10 Kişi	8	19,51	12	29,27	9	21,95	9	21,95	3	7,32	41	100,00
11-20 Kişi	6	18,18	16	48,48	8	24,24	3	9,09	-	-	33	100,00
21-30 Kişi	8	18,18	18	40,91	9	20,45	3	6,82	6	13,64	44	100,00
31 Kişi ve üzeri	55	27,92	79	40,10	35	17,77	13	6,60	15	7,61	197	100,00

Tablo 3.38’de yakın zamanda vergi affı veya ödeme kolaylığı konusunda bir düzenleme yapılabilir görüşüne SM’lerin %29,37’si (n=37) katılmakta, %29,37’si (n=37) tamamen katılmaktadır. SMMM’lerin ise %43,46’sı (n=93) görüşe katılmakta, %20,09’u (n=43) da tamamen katılmaktadır. Meslek mensuplarının af veya ödeme kolaylığı beklentisi vergi mükellefleri kadar yüksek olmasa da görüşe katılmayanların oranı çok yüksek değildir. Nitekim görüşe toplam katılmama derecesi SM’lerde %23,81 (n=30) SMMM’lerde % 16,82 (n=36) çıkmıştır. 20 yıl ve üzerinde mesleki deneyime sahip meslek mensuplarında görüşe toplam katılma derecesi % 67,46 (n=85) iken 01-05 yıl grubunda bulunanlar için bu oran % 57,45 (n=27) olmuştur. 01-05 kişiye hizmet veren meslek mensuplarında görüşe toplam katılma derecesi % 32,00 (n=8) iken 31 ve üzeri mükellefe hizmet verenlerde oran % 68,02 (n=134) olarak gerçekleşmektedir. Meslek mensuplarının, genel olarak incelendiklerinde, bu görüşe katılma düzeyleri Şekil 3.32’de sunulmaktadır.

Şekil 3.32 - Meslek Mensuplarının “Yakın Zamanda Vergi Affı veya Ödeme Kolaylığı Konusunda Bir Düzenleme Yapılabilir” Önermesine Katılma Düzeyleri



Şekil 3.32’de yakın zamanda vergi affı veya ödeme kolaylığı konusunda bir düzenleme yapılabilir görüşüne katılımcıların %24’ü (n=80) tamamen katılmakta, %38’i (n=130) katılmakta, %11’i (n=39) katılmamakta, %8’i (n=27) hiç katılmamakta iken %19’u (n=64) kararsızdır. Görüşe toplam katılma derecesi % 61,76 (n=210) olurken, toplam katılmama derecesi % 19,41 (n=66) olmuştur. Vergi mükelleflerinden farklı olarak kararsız kalanların oranı yükselmiştir.

Türk Vergi Sisteminde kayıt dışı faaliyet ve işlemleri hedef alan, kayıt dışılığı özel olarak cezalandıran herhangi bir düzenleme mevcut bulunmamaktadır. Sistemde yer alan ve esasen kayıtlı mükellefler tarafından yararlanabilecek

durumda olması gereken bazı vergisel kolaylıklardan, kayıt dışı mükellefler de hiçbir kısıtlama olmaksızın yararlanabilmektedir. Ayrıca vergi sistemimizde kaçakçılık gibi ağır yaptırım ve sonuçlara bağlanan suç fiillerinin tanımı gereği bu fiillerin çoğunluğu kayıtlı mükellefler tarafından işlenebilir nitelik taşımakta; çok sınırlı sayıdaki suç fiili ise (herkes kadar işlenebilir olduğu kadar) kayıt dışı mükellefler tarafından işlenebilir nitelik taşımaktadır. Bu yönüyle Türk Vergi Sisteminde kaçakçılık fiillerinin cezai yaptırımlarına muhatap olma anlamında, kayıtlı mükellefler kayıt dışı mükelleflerden daha fazla risk altında bulunmaktadır⁴⁴⁶. Bu nedenle kayıtlı mükelleflerin vergisel yükümlülüklerden kaçmalarının bir yolu da aflardır.

3.9.7.2. Yeni Yasal Düzenlemelerin Etkisi

Altıncı alt probleme yönelik ankette yer alan ikinci madde “Yeni Ticaret Kanunu Tasarısındaki Denetçilik Müessesesinde Meslek Mensuplarının Yer Alacak Olmaları Vergi Kaybını Azaltıcı Bir Etkisi Olacaktır” biçimindedir. Madde ankette B25 numarası ile sorulmuştur. Puanlamaya dahil edilmemiştir. Vergi ile doğrudan ilgili olmasa bile meslek mensupları ile doğrudan ilgili yeni düzenlemeler beklenmektedir. Türk Ticaret Kanunu’nun yeniden ele alınması sırasında denetçilik müessesesi de yeniden ele alınmış ve şirket denetçiliğinin uzman profesyonel denetçiler tarafından yapılması gerektiği sonucu ortaya çıkmıştır. Kanunda denetçinin kim olacağına ilişkin açık düzenlemeler bulunmamasıyla birlikte bu ihtiyacı karşılayabilecek en yakın adayların 3568 sayılı Kanun uyarınca ruhsat almış meslek mensupları olduğu şüphesizdir. Kurumlar vergisi mükellefiyeti söz konusu olan tüzel kişiler aslında ticari amaçlarını daha geniş imkânlarla geliştirmek için, kişilerin iktisadi olanaklarının bir kısmını veya tamamını birleştirmek suretiyle kurdukları ve hukuk düzeninin de hak ve borçlara ehil saydığı ortaklıklardır⁴⁴⁷. Devlet de vergileri ile birlikte karın paylaşımında ortaklardan birisidir. Şirket denetçilerine yeni sorumluluk yüklenecek olması, diğer ortakların hakları gibi devletin de vergi hakkının denetçiler eliyle ilk aşamada korunacağı açıktır. Katılımcıların bu maddeden aldıkları puanların frekans ve yüzde dağılımları Tablo 3.39’de sunulmaktadır.

⁴⁴⁶ Azmi DEMİRCİ, “Kayıt Dışı Ekonominin Vergisel Cazibesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 306, Şubat 2007, s.30.

⁴⁴⁷ Mehmet TOSUNER-Zeynep ARIKAN-Burçin YERELİ, **Türk Vergi Sistemi**, İzmir, 2006, s. 205.

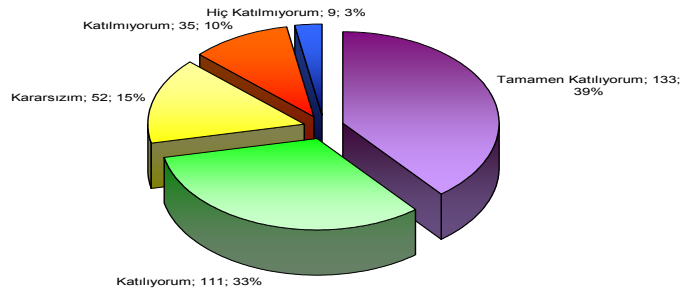
Tablo 3.39 - Meslek Mensuplarının “Yeni Ticaret Kanunu Tasarısındaki Denetçilik Müessesesinde Meslek Mensuplarının Yer Alacak Olmaları Vergi Kaybını Azaltıcı Bir Etkisi Olacaktır” Maddesinden Aldıkları Puanların Frekans ve Yüzde Dağılımlarına İlişkin Çapraz Tablo

	Tamamen Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Hiç Katılmıyorum		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Unvan												
SM	58	46,03	33	26,19	15	11,90	17	13,49	3	2,38	126	100,00
SMMM	75	35,05	78	36,45	37	17,29	18	8,41	6	2,80	214	100,00
Deneyim												
01-05 Yıl	14	29,79	27	57,45	6	12,77	-	-	-	-	47	100,00
06-10 Yıl	12	15,38	24	30,77	24	30,77	12	15,38	6	7,69	78	100,00
11-15 Yıl	25	51,02	14	28,57	2	4,08	8	16,33	-	-	49	100,00
16-20 Yıl	23	57,50	2	5,00	3	7,50	12	30,00	-	-	40	100,00
20 Yıl ve üzeri	59	46,83	44	34,92	17	13,49	3	2,38	3	2,38	126	100,00
Hizmet Verilen Mükellef												
01-05 Kişi	9	36,00	8	32,00	8	32,00	-	-	-	-	25	100,00
06-10 Kişi	15	36,59	17	41,46	-	-	6	14,63	3	7,32	41	100,00
11-20 Kişi	11	33,33	13	39,39	9	27,27	-	-	-	-	33	100,00
21-30 Kişi	14	31,82	21	47,73	-	-	6	13,64	3	6,82	44	100,00
31 Kişi ve üzeri	84	42,64	52	26,40	35	17,77	23	11,68	3	1,52	197	100,00

Tablo 3.39’de yeni Ticaret Kanunu Tasarısı’ndaki denetçilik müessesesinde meslek mensuplarının yer alacak olmalarının vergi kaybını azaltıcı bir etkisi olacağı görüşüne toplam katılma düzeyi yüksek çıkmıştır. Görüşe SM’lerin %26,19’u (n=33) katılmakta, %46,03’ü (n=58) tamamen katılmaktadır. SMMM’lerin ise %36,45’i (n=78) görüşe katılmakta, %35,05’i (n=75) de tamamen katılmaktadır. Görüşe hiç katılmıyorum cevabı çok sınırlı kalmıştır. Meslek mensuplarının, genel olarak incelendiklerinde, bu görüşe katılma düzeyleri Şekil 3.33’de sunulmaktadır.

Şekil 3.33 - Meslek Mensuplarının “Yeni Ticaret Kanunu Tasarısındaki Denetçilik Müessesesinde Meslek Mensuplarının Yer Alacak Olmaları Vergi Kaybını Azaltıcı Bir Etkisi Olacaktır” Önermesine Katılma Düzeyleri

Yeni Ticaret Kanunu Tasarısındaki denetçilik müessesesinde meslek mensuplarının yer alacak olmaları vergi kaybını azaltıcı bir etkisi olacaktır



Şekil 3.33'de yeni Ticaret Kanunu Tasarısı'ndaki denetçilik müessesesinde meslek mensuplarının yer alacak olmalarının vergi kaybını azaltıcı bir etkisi olacağı görüşüne katılımcıların %39'u (n=133) tamamen katılmakta, %33'ü (n=111) katılmakta, %10'u (n=35) katılmamakta, %3'ü (n=9) hiç katılmamakta iken %15'i (n=52) kararsızdır. Görüşe toplam katılma derecesi % 71,76 (n=244) olurken, toplam katılmama derecesi % 12,94 (n=44) olmuştur.

3.9.7.3. Altıncı Alt Probleme İlişkin Değerlendirilme

Araştırmanın altıncı alt problemi "Yeni uygulama veya düzenleme ile ilgili tahminler nelerdir?" biçiminde ifade edilmiş ve bu alt problemi çözmek için meslek mensuplarının vergi affı ya da ödeme kolaylığı gibi yeni bir düzenleme bekleyip beklemedikleri, tasarı halindeki yeni Türk Ticaret Kanunu'nun denetçilik ile ilgili hükümlerinin vergiye uyuma destek verip vermeyeceği sorulmuştur. Bu alt probleme ilişkin maddeler ana problemden ayrı olarak kendi içerisinde verilen ortalama cevap ve verilen cevapların dağılım düzeylerini (standart sapma) hesaplayabilmek için puanlamaya tabi tutulmuştur. Tamamen katılıyorum (5 puan), katılıyorum (4 puan), kararsızım (3 puan), katılmıyorum (2 puan), hiç katılmıyorum (1 puan) şeklindeki 5 varyasyonlu Likert tipi sorulardan alınan puan ortalamaları ve sorulara verilen cevapların dağılımını gösteren standart sapmalar Tablo 3.40'da gösterilmektedir. 5 varyasyonlu cevaplarda standart sapma maksimum 2 olabilecektir.

Tablo 3.40 - Altıncı Alt Probleme Verilen Cevaplardan Alınan Ortalama Puanlar ve Standart Sapmaları

Soru	n	En düşük	En Yüksek	Ortalama	Standart Sapma
6-B18	340	1	5	3,58	1,193
6-B25	340	1	5	3,95	1,093

Standart sapmaların ifade ettiği dağılımlar Şekil 3.32 ve Şekil 3.33'te gösterilmiştir. Meslek mensuplarının af veya ödeme kolaylığı beklentisi (B18) 3,58 puan ile taslak halindeki yeni Türk Ticaret Kanununun Denetçilik ile ilgili düzenlemenin (B25) vergiye uyumu kolaylaştıracağı 3,95 puan olarak meslek mensupları tarafından benimsenmiştir.

3.9.8. Ana Probleme İlişkin Değerlendirme

Araştırmanın ana problemi "Vergi kural ve cezalarının mükellef davranışları üzerindeki etkileri nelerdir?" biçiminde belirlenmiştir. Anketin çözüm anahtarı Tablo 3.41'de sunulmuştur.

Tablo 3.41 - Anket Çözüm Anahtarı

Alt Puan	Üst Puan	Değerlendirme
20	35	Meslek mensupları, vergi ceza ve kurallarının mükellefler üzerinde hiç etkin olmadığını gözlemliyorlar
36	51	Meslek mensupları, vergi ceza ve kurallarının mükellefler üzerinde etkin olmadığını gözlemliyorlar
52	66	Meslek mensupları, vergi ceza ve kurallarının mükellefler üzerinde etkin olup olmadığına kararsızlar
67	82	Meslek mensupları, vergi ceza ve kurallarının mükellefler üzerinde etkin olduğunu gözlemliyorlar
83	100	Meslek mensupları, vergi ceza ve kurallarının mükellefler üzerinde çok etkin olduğunu gözlemliyorlar

Yukarıda ifade edilen problemin çözümü için mükelleflerin anketten elde ettikleri puanların aritmetik ortalamaları, standart sapmaları hesaplanmıştır. Hesaplama ankete katılan meslek mensubunun unvanına, deneyimine ve hizmet verdiği mükellef sayısına göre ayrı ayrı yapılmıştır. Bu şekilde farklı koşullarda çalışan veya farklı derecede deneyime sahip meslek mensuplarının görüşleri ayrı olarak görülmeye çalışılmıştır. Hesaplamalar Tablo 3.42’de sunulmuştur.

Tablo 3.42 - “Türk Vergi Sisteminde Cezaların Mükellef Üzerindeki Etkileri Konusunda Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin İzlenimlerini Belirleme Anketi” Puanlarının Aritmetik Ortalama, Standart Sapma Değerleri

		n	\bar{X}	Standart Sapma
Unvan	SM	126	54,25	9,37
	SMMM	214	54,16	7,26
Deneyim	01-05 Yıl	47	55,79	5,90
	06-10 Yıl	78	54,54	7,96
	11-15 Yıl	49	55,67	8,38
	16-20 Yıl	40	50,60	6,82
	20 Yıl ve üzeri	126	53,95	8,85
Hizmet Verilen Mükellef	01-05 Kişi	25	55,44	4,80
	06-10 Kişi	41	51,02	8,29
	11-20 Kişi	33	56,85	3,83
	21-30 Kişi	44	57,25	10,74
	31 Kişi ve üzeri	197	53,57	7,93
Toplam		340	54,19	8,09

Tablo 3.42 incelendiğinde SM’lerin anketten aldıkları puanların ortalamasının (\bar{X} =54,25) SMMM’lerin puan ortalaması (\bar{X} =54,16) ile hemen hemen aynı olduğu görülmektedir. Ancak SMMM’lerde standart sapma SM’lerin 2,11 puan altında gerçekleşmiştir. Yani SMMM’lerin kendi içindeki tutarlılığı SM’lerinkine göre daha yüksek olarak çıkmıştır. Deneyimlerine göre bakıldığında ise 16-20 yıl grubunda yer alan meslek mensuplarının puan ortalaması (\bar{X} =50,60) olarak ortaya çıkmıştır. Deneyim sürelerine göre vergi ceza sisteminin etkin olmadığını gözlemleyen tek gruptur. 01-05 yıl grubunda yer alan meslek mensuplarının aldıkları puan (\bar{X} =55,79)

en yüksek çıkmasına rağmen 5,90 standart sapma değeri ile kendi içerisinde en tutarlı grup olmuştur. Hizmet verilen mükellef bakımından 06-10 kişi grubunda yer alan meslek mensuplarının puan ortalaması $\bar{X}=51,02$ olarak ortaya çıkmış ve kendi içerisinde vergi ceza sisteminin etkin olmadığını gözlemleyen tek grup olarak ortaya çıkmıştır. 11-20 kişiye hizmet veren meslek mensubu grubu ise ortalama ($\bar{X}=56,85$) puana 3,83 standart sapma değeri ile tüm gruplar içerisinde en tutarlı grup olmuştur. Toplam olarak meslek mensupları ortalama $\bar{X}=54,19$ puan almışlardır. Puanlamada 8,09 standart sapma oluşmuştur. Bu bağlamda meslek mensupları gözlemleri doğrultusunda vergi ceza sisteminin etkin olup olmadığı konusunda etkin olmadığı yönünde ağırlıklı düşünce ile kararsız kalmışlardır.

Standart sapma değerlerinin ortalama puanlara uygulanması ile alt ve üst ortalama değerler saptanarak her bir grubun gözlemlerinden çıkan iyimser ve kötümser değerlendirme sonuçları Tablo 3.43’de sunulmuştur.

Tablo 3.43 - “Türk Vergi Sisteminde Cezaların Mükellef Üzerindeki Etkileri Konusunda Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin İzlenimlerini Belirleme Anketi” İyimser ve Kötümser Değerlendirme Sonuçları

		n	Kötümser Ortalama	Kötümser Değerlendirme	İyimser Ortalama	İyimser Değerlendirme
Unvan	SM	126	44,88	Etkin değil	63,62	Kararsız
	SMMM	214	46,90	Etkin değil	61,42	Kararsız
Deneyim	01-05 Yıl	47	49,89	Etkin değil	61,69	Kararsız
	06-10 Yıl	78	46,58	Etkin değil	62,50	Kararsız
	11-15 Yıl	49	47,29	Etkin değil	64,05	Kararsız
	16-20 Yıl	40	43,78	Etkin değil	57,42	Kararsız
	20 Yıl ve üzeri	126	45,10	Etkin değil	62,80	Kararsız
Hizmet Verilen Mükellef	01-05 Kişi	25	50,64	Etkin değil	60,24	Kararsız
	06-10 Kişi	41	42,73	Etkin değil	59,31	Kararsız
	11-20 Kişi	33	53,02	Kararsız	60,68	Kararsız
	21-30 Kişi	44	46,51	Etkin değil	67,99	Etkin
	31 Kişi ve üzeri	197	45,64	Etkin değil	61,50	Kararsız
Toplam		340	46,10	Etkin değil	62,28	Kararsız

Meslek mensupları vergi ceza sisteminin etkinliği konusunda genel olarak kötümser değerlendirmede etkin olmadığını düşünürken iyimser değerlendirmede kararsız kalmışlardır. Hizmet verilen mükellefler yönünden 11–20 kişi grubunda yer alan meslek mensupları sistemin etkinliği konusunda kararsızken 21–30 kişi grubunda bulunan meslek mensupları iyimser olarak sistemin etkin olduğu gözleminde bulunmuştur.

3.9.9. Araştırmanın Sonucu

Yapılan alan araştırması neticesinde aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

1. Vergi mükellefleri vergi kural ve cezaları konusunda yeteri kadar bilgili ve özenli değildir. Vergi mükelleflerinin vergi ödevinden kaçabilme fırsatları olduğu anda vergisel ödevlerden kaçma eğilimi bulunmaktadır.
2. Vergi mükelleflerinde yeteri kadar vergi bilinci oluşmamıştır. Vatandaşlar vergi ödevini yerine getirmeyenlere hatta vergi suçu işleyenlere karşı toplumsal bir reaksiyon geliştirememiştir.
3. Vergi mükelleflerinin kaçınamayacağı vergi güvenlik tedbirleri başarılı sonuçlar vermektedir. Vergi mevzuatının sürekli değişmesi vergi mükelleflerini ve meslek mensuplarını tereddüde düşürmektedir.
4. Meslek mensupları mevcut ceza sisteminin etkin olmadığını ve değişmesi gerektiğini düşünmektedirler.
5. Meslek mensupları sistemin daha etkin hale getirilmesi için vergi yükünün azaltılması, vergi denetiminin artırılmasının ve teknolojinin geliştirilmesinin gerekliliğini düşünmektedirler.
6. Yeni yasal düzenlemelerin etkinliği artırabileceği düşünülmektedir.
7. Meslek mensuplarının alan araştırmasında sorulan sorulara verdiği cevapların puanlamasından vergi ceza sisteminin etkinliği konusunda genel olarak kötümser değerlendirmede sistemin etkin olmadığını düşünürken, iyimser değerlendirmede kararsız kalmışlardır. Bu durum cezai yaptırımların etkinliği için ek önlemler alınmasını gerektiğini göstermektedir.

Vergi mevzuatına uyumun en yüksek düzeyde olması, optimal bir vergi sisteminin nihai olarak gerçekleştirmek istediği hedeftir. Vergi mevzuatına uyumu artırmak için, yüksek vergi oranlarının düşürülmesi, vergi mevzuatının basitleştirilmesi, vergi denetiminin etkinliğinin artırılması ve bağımsız vergi denetiminin beklentiler doğrultusunda yaygınlaştırılması gerekmektedir⁴⁴⁸. Vergi sistemlerinde yapılması gereken iyileştirmeler kapsamlı reformlar ile yapılmaktadır. Yapılan vergi reformları ile bir yandan vergi sisteminin adil, etkin ve verimli yapılması

⁴⁴⁸ Bayram ÖZCAN, "Optimal Vergi Sistemi", **Vergi Sorunları**, Sayı 227, Ağustos 2007, s.227

amaçlanırken, diğer yandan piyasa ekonomisi içinde ekonomik büyüme ve refah artışını destekleyen bir sistem oluşturulmaya çalışılmaktadır⁴⁴⁹.

İtalyan hukukçu Beccaria cezaların etkisinin, cezanın ağırlığında ve şiddetinde değil mutlaka uygulanacağı ve hiç bir suçlunun cezadan kurtulamayacağı inancında olduğunu söyler. Bu inanç zedelendiği oranda suçlar da artacaktır⁴⁵⁰.

⁴⁴⁹ Fazıl AYDIN, "Optimal vergi sistemi", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:232, Ağustos 2007, s.48.

⁴⁵⁰ Devlet Planlama Teşkilatı, **Adalet Hizmetlerinde Etkinlik Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, DPT: 2506 – ÖİK: 526, Ankara 2000, s.35, <http://ekutup.dpt.gov.tr/adaleti/oik526.pdf> Erişim:17.04.2008.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Çalışmamızda cezai yaptırımların etkinliği üzerinde durulmuştur. Birinci bölümde vergi ceza sistemimizin teorik altyapısına yer verilirken temel ceza kanunlarındaki değişim ile bunun vergi ceza hukukuna yansımalarına da değinilmeye çalışılmıştır. Temel ceza kanunları ile getirilen yeni müesseseler eğer vergi uygulamaları ile bağlantılı kullanılabilirse vergi uyumuna ve vergi tahsilatına önemli ölçüde katkı sağlayabilecektir. Ceza hukuku alanında yapılan değişiklikler, yargılaması devam eden davaların sonuçlanma süresini uzatırken eski ve yeni hükümler arasındaki boşluk veya farklılık birçok cezanın fiilen uygulanmasının da önüne geçmektedir. Bu durum suçun cezasız kalmasına ve ceza düzenlemelerinin vatandaş üzerindeki psikolojik baskısının kaybolmasına neden olmaktadır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde vergi uygulamaları ile istatistiklere yer verilirken vergi ceza tahsilatının 2006 yılında %3,53'e kadar gerilediği görülmüştür. Tahsil edilen cezaların büyük kısmının usulsüzlük cezaları olduğu, çok büyük kısmının da VUK'un 376'ncı maddesindeki indirim hükümleri sonucunda tahsil edildiği görülmektedir. 1999–2005 dönemi arasında tahakkuk ettiği halde tahsil edilemeyen vergi cezalarının toplam tutarı 1998 yılı Genel Bütçe gelirlerinden fazla olması ceza tahsilatının yapılamadığını ortaya koymaktadır. Bu durumda tahsil edilemeyen, diğer bir ifade ile infaz edilemeyen mali cezaların mükellef üzerindeki etkisinden bahsetmek de olanaklı olmayacaktır.

Gelir idaresinin tahsilat odaklı olarak hareket etmesi uzlaşma müessesine önem vermesine neden olmuştur. Uzlaşma sonuçlarına göre potansiyel davalarının %71,48'i engellenerek vergi mahkemelerinin yükü azalmıştır. Ancak uzlaşma sonrasında teamül haline gelen cezalardaki yaklaşık %90 indirim vergi mükelleflerinin kanuna aykırı eylemlerinin mali riskini düşüren bir hal almıştır. VUK'un 376'ncı maddesinde yer alan tahsilat şartına bağlı kanuni olarak 1/2 veya 1/3 indirim oranına karşılık uzlaşmada tahsilat şartına bağlı olmayan %90'lık indirimin mükellefler tarafından tercih edilmesi rasyonel bir davranış olmaktadır. Özellikle tarhiyat öncesi uzlaşmalarda vergi aslından da indirim yapılması müesseseyi ibra veya af kurumuna dönüştürme tehlikesi ile karşı karşıya bırakmaktadır. Diğer taraftan istatistiki verilerine ulaşamamış olsak da çalışmamıza kaynak aldığımız ve halen fiilen denetim görevinde bulunan bazı yazarlara göre,

uzlaşma sonrasında da mükelleflerin tahakkuk eden vergi ve cezalarını da ödemedikleri anlaşılmaktadır.

Vergi tahsilatının etkin bir şekilde yapılamaması vergi afları veya ödeme kolaylıkları gibi düzenlemeler yapılmasına neden olmaktadır. Bu kapsamda 2003 yılında 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu ile tahsil edilmeyen alacaklar tahsil edilmeye çalışılmıştır. Kanun'un yürürlük tarihi itibarıyla son beş yılda (1998–2002) kesinleşmiş olduğu halde tahsil edilememiş vergi alacağı tutarının 15.973,65 Milyon YTL olmasına, bunların fer'ilerinden vazgeçilmesine ve düşük oranda faiz uygulanmasına rağmen tahsil edilemeyen alacağın sadece %13,87'sinin tahsil edilebilmesi, uygulamanın yeterli başarıya ulaşmadığının yanı sıra borçlu mükelleflerin vergiyi ödeme niyetlerinin olmadığını da göstermiştir. Bu durum, vergi aflarının etkin bir yol olmadığını bir kez daha ortaya koymuştur.

Ölüm halinin vergi cezalarına olumsuz bir etkisi olmamakla birlikte, pişmanlık ve ıslah müessesesinin etkin bir yol olduğu verilerden ortaya çıkmıştır. Öyle ki, bu düzenleme sayesinde mükelleflerin kendiliğinden düzeltilen beyanlarının denetim sonucunda incelenen beyanların iki katını geçmesini sağlamıştır. Uzlaşma müessesesi nedeniyle etkinliği azalmasına rağmen VUK'un 376'ncı maddesinde düzenlenen indirim müessesesinin uzlaşma kapsamında yer almayan vergi cezalarının tahsilatında önemli başarı göstermiştir. Hatta devletin vergi cezalarını sadece bu hüküm sayesinde etkili olarak tahsil edebildiği bile söylenebilir.

Örnek ülke olarak seçilen ABD'deki vergi cezaları, ülkemiz uygulamalarında yer alan cezalara önemli ölçüde benzerlik göstermektedir. Dünyanın en gelişmiş ve vergi uygulamalarında en ileride kabul edildiği bu ülkede uygulanan oransal ceza tutarlarının ülkemizdeki cezaların dörtte biri oranında olması, maktu usulsüzlük cezalarının bile ülkemiz uygulamalarının altında olması, yüksek ceza uygulamasının cezai yaptırımlarının etkinliğini artırmayacağını göstermesi bakımından önemlidir. Diğer taraftan ABD'de 2002–2006 döneminde vergi ihlallerinin artması, vergi tahsilatında sıkıntıya düşülmesi, vergi mükellefleri üzerindeki cebri işlem yapma gerekliliğinin önemli ölçüde artması, ceza veya yaptırım sisteminin etkinliğinin ülkelerin içinde buldukları ekonomik şartlara göre değişebildiğini de göstermektedir.

Çalışmanın üçüncü bölümünü oluşturan alan araştırması neticesinde mükelleflerin vergi kural ve cezaları konusunda yeteri kadar bilgili ve özenli olmadığı, vergi ödevinden kaçabilme fırsatları olduğu anda vergisel ödevlerden kaçma eğilimi bulunduğu, yeteri kadar vergi bilinci oluşmadığı, vergi ödevini yerine getirmeyenlere hatta vergi suçu işleyenlere karşı toplumsal bir reaksiyon geliştiremediği, mükelleflerinin kaçınamayacağı vergi güvenlik tedbirlerinin başarılı sonuçlar verdiği, mevzuatının sürekli değişmesinin mükellefleri ve meslek mensuplarını tereddüde düşürdüğü görülmüştür. Meslek mensuplarının mevcut ceza sisteminin etkin olmadığını ve değişmesinin, sistemin daha etkin hale getirilmesi için vergi yükünün azaltılmasının, vergi denetiminin artırılmasının ve teknolojinin geliştirilmesinin gerekliliğini düşündükleri, vergi ceza sisteminin etkinliği konusunda genel olarak kötümser değerlendirmede sistemin etkin olmadığını düşünürken, iyimser değerlendirmede kararsız kaldıkları sonuçlarına varılmıştır.

Türk vergi sisteminde cezai yaptırımların etkinliğini ölçmeye ve değerlendirmeye çalıştığımız çalışmamızda vergi idaresinin vergi güvenliğini sağlamak için mükellef üzerinde sadece VUK'un öngördüğü cezai yaptırımlar ile sınırlı kalmadığı 6183 ve diğer vergi mevzuatından da yararlandığı görülmektedir. Denetim kadrolarının önemli bir kısmının boş olması denetim çalışmalarında etkinliğe olumsuz katkı sağlasa da mevcut denetim kadrosunun tecrübesi denetim faaliyetlerinde önemli sonuçların ortaya çıkmasını engellememiştir.

Vergi idaresinin ihtilaflardan hoşlanmaması son yıllarda af niteliğinde ortaya çıkan ve tahsilatı hızlandırma amacı ile çıktığı belirtilen ancak ağırlıklı olarak ihtilaflı veya ihtilaflı olması muhtemel tarhiyatlara yönelik dava açmama veya vazgeçme şartı yasal boyutta da ortaya çıkmaktadır.

Vergi tahsilatında yaşanan sorunlar uygulama yoğunluğu ve denetim gücünün yükseltilmesi ile aşılabilecek iken hukuk ve özgürlük kazanımları toplumun uzun yıllara yayılmış büyük mücadeleleri sonucunda zor, zahmetli ve maliyetli bir şekilde elde edilebilmektedir. Bu özgürlüklere müdahale halinde vatandaş vergiye karşı uyumsuzluğu ahlaki bir sorun olarak görmeyecektir. Vergi alacağını güvenceye almak için Türk insanınının 1953 yılındaki özgürlüklerinin dahi gerisine düşüren yasal düzenlemeler artık vergi sistemimizde yer almamalı ve tartışılmamalıdır.

Denetimin yeterli olmaması, ihbar müessesesinin yeterince kullanılmaması, vergi mükelleflerinin yeterli bilgi düzeyine sahip olmaması, vatandaşta genel anlamda vergi bilinç düzeyinin yüksek olmaması, kayıt dışı faaliyetlerin rahat yapılabilmesi gibi uygulamadan kaynaklanan sorunlar Gelir İdaresi tarafından giderilebilecek konulardır. Vergi sisteminin etkin halde işletilmesi sadece Gelir İdaresinin sorumluluğunda değildir. Sistemin daha etkin hale gelebilmesine destek olabilecek önerilerimize aşağıda yer verilmiştir:

1. Vergi Ceza Politikası Belirlenmelidir

Ülkelerin tarihleri, kültürleri, coğrafi yapıları, ekonomik durumları, inanç yapısı, insan kompozisyonu gibi birçok etken uygulanan politikalara da yansımaktadır. Beşeri ve medeni ihtiyaçları karşılamak için gelire ihtiyaç duyulması her insanı ekonomik bir faaliyete zorlayacaktır. Bu durumda bir ülkede herkes potansiyel vergi mükellefi olmaktadır. Vergi sistemi içerisinde vergi suçu olarak tanımlanan müeyyideye bağlanan kuralların ihlal edilmesi olasılığı, adli ceza sisteminde suç olarak tanımlanmış fiillere nazaran daha yüksektir. Bu durumda vergi ceza sistemi için genel ceza politikasının yanında özel politika belirlenmelidir. Vergi ceza politikası belirlenirken cezaların önleyici ve caydırıcı özelliğinin yanı sıra vergiye daha uyumlu mükellefler lehine özel indirimler sağlanarak uyumluluğu özendirici amacı da kapsamı gerekir. Bu doğrultuda örneğin, mükellefin geçmiş olumlu siciline göre daha az ceza öngörülebilir veya kısa süreli hürriyeti bağlayıcı cezalar ile hükmün geri bırakılmasının şartı haline getirilebilir. Vergi ceza politikasının belirlenmesi değerlendirme yapılırken, denetim çalışmalarında inceleme elemanlarına, yargı denetimi sırasında mahkemelere yön vererek cezaların daha adil ve etkin uygulamasına katkı sağlayacaktır.

2. Vergi Mahremiyetinin Sınırları Daraltılmalıdır

Vergi kaçakçılığı suçundan hüküm giymiş bir mükellefin kamu hizmetlerine alınmaması, kamusal ya da yarı kamusal görevlerde bulunmaması, kamu ihalelerine katılamaması gibi birçok ek müeyyide vergi kanunu dışındaki kanunlarımızda yer almaktadır. Diğer taraftan Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11'nci maddesinde yer alan ihracat istisnası ile ilgili iade işlemlerinin düzenlendiği 84 seri numaralı Genel Tebliğ'de ise sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler ile kullananlar için ağırlaştırılmış özel esas uygulanmaktadır. Ancak

bu düzenleme ile sadece kasten sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler ile kullananlar değil bu kişilerden iyi niyetli olarak alım yapanlar da olumsuz etkilenmektedir. Alıcılar çoğu zaman bu durumu iade taleplerinin incelenmesi sırasında öğrenmekte ve iadelerini bir an önce almak için bazı iade haklarından vazgeçmek zorunda kalabilmektedirler. KDV iade alacaklarını diğer vergi borçlarına mahsup eden alıcı mükellefler mahsup işlemlerinin yapılamaması nedeniyle gecikme zammına muhatap kalabilmektedir. Zaman zaman tutarların yüksek olması iyi niyetli alıcı mükelleflerinin malvarlığı üzerinde cebri tahsilat uygulamaları ile karşılaşabilmektedirler.

Tüm bu olumsuzluklara karşın iyi niyetli alıcıların mal veya hizmet tedarik etmekte oldukları satıcı firmaları hakkında olumsuz bir tespit bulunup bulunmadığını VUK'un 5'inci maddesindeki vergi mahremiyeti hükümleri nedeniyle öğrenme imkanları da bulunmamaktadır.

Gelir idaresinin vergi güvenliğini sağlayabilmek için daha önce olumsuz fiillerde bulunan mükelleflere şüphe ile yaklaşması ve devletten iade hakkı doğrudan işlemlerde daha özenli davranması ve bu mükelleflere özel ve ağır koşullar uygulaması makul ve gerekli karşılanabilecek yaklaşımdır. Ancak bu tür gerekli tedbirler idari tasarrufla düzenlenmemeleri mutlak surette yasal çerçeveye oturtulmalıdır. Bu tür cezai sonuç doğuran uygulamalar cezaların kanuniliği ilkesine aykırı olduğu gibi düzenlemeler ile ortaya çıkan sonuç, olumsuz sonuçtan kaçınma fırsatına dahi sahip olamayan iyi niyetli mükellefleri de olumsuz etkilemektedir. Kanun ile düzenlenmiş olsa dahi hiçbir sorumluluğu ve kusuru bulunmayan diğer iyi niyetli mükelleflerin cezalandırılması Anayasamızın 38'nci maddesinde açıkça ifadesini bulan cezaların şahsiliği ilkesine ve Türk Ceza Kanunu'nun 20/1'nci maddesinde yer alan başkasının fiilinden sorumlu tutulma ilkelerine aykırıdır.

Bu tip uygulamaların yasal çerçevesi iyi belirlenerek kanun ile düzenlenmesi gerekmektedir birlikte asgari düzeyde iyi niyetli mükellefleri korumak bakımından vergi mahremiyetinin sınırları yeniden belirlenerek iyi niyetli mükelleflerin kendilerini doğrudan etkileyecek diğer mükelleflerin olumsuz vergi sicilini öğrenebilmesinin önü açılmalıdır.

3. Vergi Ceza Mahkemeleri Kurulmalıdır

Yıllar süren çalışma ve tecrübenin ardından 1 Haziran 2005 tarihi itibarıyla 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu, 5252 sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun yürürlüğe girerek temel ceza kanunlarımız yeniden düzenlenmiş ve çağdaş uygulamalar ile güncelleştirilmiştir. 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile de aralarında VUK'un da bulunduğu 170 kanunda temel ceza kanunlarına uyumlu olarak değişiklikler yapılmıştır.

Gerek vergilendirme yetkisi, gerekse de cezalandırma yetkisi kaynağını devletin hükümlerlik gücüne dayandırmaktadır. Vergilendirme yetkisinin sonucu olarak devlet bu yetkiye aykırı davranışları cezalandırmaktadır. Vergi ile ilgili ihtilaflar idari yargı kapsamında vergi mahkemelerince vergilendirmeye esas idari işlemlerin yetki, şekil, sebep, maksat unsurları yönünden değerlendirilmesi sonucunda halledilmektedir. VUK'un öngördüğü hürriyeti bağlayıcı cezalara konu fiillerden sorumlu tutulanların yargılaması ise asliye ceza mahkemelerince tamamlanmaktadır.

Vergi suçu ile ilgili inceleme elemanı tarafından yapılan tespit, inceleme raporu olarak iç idari işlem kapsamında tek başına hukuki bir sonuç doğurmamasına karşın ceza yargılamasında doğrudan iddianameye esas alınmakta hatta çoğu zaman dava açılmadan savcılık tarafından sanığın ifadesine başvurma gereği bile duyulmamaktadır. 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 63'üncü maddesi gereğince çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hal olarak kabul edilen vergi suçu davalarında bilirkişiler görevlendirilirken, görevi gereği ihtisas mahkemesi olan vergi mahkemelerince ortaya konulan sonucun VUK'un 367/4'üncü maddesi gereğince ceza hakimini bağlamayacak olması önemli bir çelişki olarak ortaya çıkmaktadır.

Yeni ceza sistemimiz doğrultusunda vergi suçu işleyenler için verilebilecek cezanın ertelenmesi, cezanın paraya çevrilmesi, bazı etkinliklerden yasaklanma, hükmün açıklanmasının geri bırakılması gibi kararlar için vergi mükellefinin mükellefiyet sicilinin, kamu zararının giderilip giderilmediğinin, mükellefin aynı fiili

tekrarlayıp tekrarlamayacağını değerlendirilebilmesi için vergi mevzuatının ve vergi uygulamalarının iyi bilinmesi gerekecektir. Ceza hâkimliği mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi ile çözülmesi zor olan bu konuların bilirkişiler marifetiyle çözümlenmeye çalışılması kaçınılmaz olacaktır. Oysaki bu konuda yetişmiş ve ihtisaslaşmış vergi mahkemeleri ve Türk Milleti adına karar veren idari yargının yetkin hâkimleri bulunmaktadır.

Vergi ceza sisteminin etkinliği ve bu tür yargılamalarda seri ve isabetli karar verilebilmesi verginin yanında ceza hâkimliğinin de varlığını şart koşmaktadır. Vergi ve ceza hâkimlerinden oluşacak vergi ceza mahkemelerinin varlığı mevcut vergi ve ceza düzenlemelerinin kaçınılmaz ihtiyacı olarak ortaya çıkmaktadır.

Vergi suçu raporu düzenlemek yerine inceleme elemanının haber vermesi üzerine inceleme yetkisini haiz Vergi Ceza Mahkemesi Savcılarınca soruşturma açılarak soruşturma neticesinde doğrudan iddianame hazırlanması VUK'un 359'uncu maddesinin uygulamasını hızlandıracaktır. Vergi ziyai cezasının haksız yere üç kat uygulanan mükelleflerin dolaylı olarak uzlaşma hükümlerinden yararlanmalarının önü açılacak ve yargının yükü de azalacaktır.

Aramalı incelemelerde arama izni verecek, yurtdışı çıkış yasağı, hapsen taziyik, ihtiyati haciz, özel esaslar uygulanması gibi cezai sonuç taşıyan tedbirlerin uygulanmasına veya kaldırılmasına karar verebilecek Vergi Ceza Mahkemesi, Gelir İdaresinin de yükünü azaltarak işleri hızlandırırken mükellefler de gereksiz yere mağdur olmayacak, haklarında uygulanan tedbirlerin hukukilik sorunu baştan yargı denetimden geçecektir.

4. Sermaye Birikimi ve İstihdam Teşvik Edilmeli ve Desteklenmelidir

İstihdam yaratan sanayicilerin veya hizmet işletmelerinin istihdam edeceği her bir kişinin ekonomik faaliyete katılması sebebiyle ekonominin canlanmasına katkıda bulunacağı gibi, belirli bir iş veya meslekle uğraşarak toplum için tehlikeli olabilecek davranışlardan da uzak kalmaktadırlar. İstihdamı yüksek olan vergi mükelleflerinin vergiye uyumları daha yüksek olduğu gibi, hareket kısıtlılığı nedeniyle denetlenmeleri ve adlarına tahakkuk eden vergilerin tahsilatı daha kolaydır. Tahakkuk eden vergilerin zamanında tahsil edilebilmesi, verimli vergi

kaynakları yaratılarak gelir sürekliliği sağlanabilmesi, vergiye uyumlu örnek mükellef oluşturulması, istihdam yaratan alanların desteklenmesi ve korunmasına bağlıdır.

Ancak mevcut düzenlemeler çerçevesinde istihdam yaratan mükelleflerin üzerindeki yüklerin hafifletilmesi gerekirken;

- 10 kişiden fazla işçi çalıştıran işverenlerin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 98'inci maddesi gereğince her ay muhtasar beyanname vererek aylık ödeme yapmak zorunda olmaları,
- 20 ve daha fazla işçi çalıştıran işverenin 4857 sayılı İş Kanunu'nun 29'uncu maddesi gereğince toplu işten çıkarmalarda en az otuz gün önceden bir yazı ile işyeri sendika temsilcilerine, ilgili bölge müdürlüğüne ve Türkiye İş Kurumu'na bildirerek izin alma zorunluluğunun bulunması,
- 30 ve daha fazla işçi çalıştıran işverenin 4857 sayılı İş Kanunu'nun 18'inci maddesi gereğince işe iade talepli davalara muhatap tutulabilecek olması,
- 50 ve daha fazla işçi çalıştıran işverenlerin 4857 sayılı İş Kanunu'nun 30'uncu maddesi gereğince toplam yüzde altı oranında özürsüz, eski hükümlü ve terör mağduru çalıştırma, 80'inci madde gereğince sağlık güvenlik kurulu oluşturması, 81'inci madde gereğince işyeri hekimi bulundurma, 82'nci madde gereğince sanayici olan işverenlerin iş güvenliği ile görevli mühendis veya teknik eleman çalıştırma zorunluluğu bulunması,

gibi istihdam sayısı yükseldikçe daha ağır maliyet getiren zorunluluklar getirilmesinin istihdamı teşvik etmediği açıktır.

Devletin küçük esnafı, sanatkarı ve ticaret erbabını korumak için almış olduğu tedbirler ülkemizde istihdamı yüksek mükelleflerin oluşmasını engellemiş, yükümlülüklerden kurtulmak isteyen mükelleflerin yüksek istihdamın ek külfetlerinden korunmak için taşeron firma kurmalarına, işletmelerini bölmelerine, istihdamı sınırlı tutmalarına neden olmuştur. Bunun sonucu olarak birden fazla kişinin sermayelerini bir araya getirerek sermaye şirketleri kurulacağı yerde, aynı kişi kendi sermayesini bölerek birden fazla şirket sahibi olmuştur. Büyük sanayicilerin oluşmamasının yan sanayinin oluşumuna da olumsuz etkisi olmuştur. 2003–2006 döneminde 734.314 esnaf ve sanatkar iş hayatına başlarken, aynı dönemde

787.636 esnaf ve sanatkar sicil kayıtlarından terkin edilmiştir⁴⁵¹. 734.314 esnaf ve sanatkarın küçük sermaye ile kendi başlarına işe başlaması Türkiye'nin sermaye potansiyelinin verimsiz kullanıldığının farklı bir göstergesi olarak da kabul edilebilir. 2003–2006 döneminde toplam 168.501 şirket kurulmuştur. Limited şirket asgari sermayesinin 5.000 YTL olduğu göz önüne alındığında asgari toplam 842.505.000 YTL sermayenin de dağınık bir şekilde kullanıldığını ortaya çıkmaktadır. Sermaye yapısı güçsüz şirketlerin ortaya çıkması özellikle sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, karşılıksız çek keşide edilmesi gibi sahtekârlık fiillerinin işlenebilmesine uygun zemin hazırlamaktadır.

Ülke kaynaklarının verimli kullanılması, sermaye bütünlüğünün korunması, istihdamın artırılması, sağlıklı vergi kaynaklarının oluşturulması için istihdam yaratan mükelleflerin desteklenmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, ücret ödemelerinde daha fazla indirim hakkı sağlaması, istihdam sayısı arttıkça belli oranlarda vergiden performans indirimi yapılması, özür, hükümlü veya terör mağduru istihdam edilmesi halinde bunların gelirlerinden yapılacak kesinti tutarları kadar doğrudan gelir veya kurumlar vergisinden istihdam indirimi yapılması basit ama etkili çözüm olarak uygulanabilecek öneriler olarak ortaya çıkmaktadır.

5. Eğitim Müfredatına Temel Vergi Eğitimi Eklenmelidir

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kurulmasının ardından hızlı bir şekilde bilgilendirme ve bilinçlendirme çalışmalarına ağırlık verilmeye başlanmıştır. Ancak vergi bilincinin ve bilgisinin vatandaşa verilmesi gelir idaresinin tek başına başarabileceği bir konu değildir. Vergi ödevi ve bilincinin yerleştirilmesi eğitim politikasının da amaçları içerisinde yer almalıdır. Bu kapsamda okul öncesi eğitim dâhil, ilk ve orta öğretimde verilen hayat bilgisi, sosyal bilgiler, vatandaşlık gibi derslerde verginin ülke için önemini detaylı olarak işlenmesi, öğrencilere mensup oldukları ülkenin vatandaşı olarak hak ve yükümlülüklerinin nelerden ibaret olduğunun aktarılması vergi bilincinin daha sağlıklı oluşturulmasına katkı sağlayacaktır.

⁴⁵¹ Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, **Faaliyetlerimiz**, Ocak 2007, s.45, Bakanlık terkin edilen sayısının yeni kayıt sayısından fazla olmasını 5362 sayılı Kanun sonucunda terkinini ihmal edilmiş eski kayıtların bulunmasına bağlamaktadır.

6. Uzlaşma Müessesesinin Sınırları Açık Olarak Belirlenmelidir

Gelir İdaresinin, inceleme raporları ile tespit edilen hususlar ile ilgili önerilen tarhiyatların bir an önce tahakkukunu verebilmek ve mümkün olduğunca az tarhiyatın dava konusu edilmesini sağlamak üzere uzlaşma konusuna çok fazla eğilmiş olduğu bir gerçektir. Vergi Barışı Kanunu'nun amaçlarından birisi ihtilafları azaltmak iken yine benzer şekilde davadan feragat şartına bağlı 27.02.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü ile Tahsili Hakkında Kanun da yürürlüğe girmiştir. 5736 sayılı Kanun ile yargı aşamasındaki tarhiyatlar için geçici süre ile de olsa yeniden uzlaşma ve uzlaşılan tutarların 18 taksit halinde ödenmesi gündeme gelmiştir.

Diğer taraftan uzlaşılan her dosyada tespitini doğru, mükellefin hatasını kabul ettiği sonucuna da varılmamalıdır. Özellikle inceleme raporları ile önerilen cezalı tarhiyatlar nedeniyle mükellef üzerinde 6183 sayılı Kanun uygulamalarına da konu olarak sırası ile teminat, ihtiyati haciz, yurtdışı çıkış yasağı baskısı oluşturabilmektedir. Yeteri derecede teminat göstererek dava sonucuna kadar dayanabilme kabiliyeti bulunmayan vergi mükelleflerinin önünde uzlaşma zorunlu ve rasyonel bir tercih durumuna gelebilmektedir.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde değinildiği üzere vergi hatası kesin olan uzlaşma sonrasında ve hatta yargı kararından sonra dahi düzeltilebilecektir. Tarhiyat sonrası uzlaşmalar tahsilat zorunluluğu olmayan indirim müessesine dönüşmüş ve kanun koyucunun VUK 376'ncı madde ile tahsilat şartına bağlayarak sağladığı indirim müessesesinin önüne geçmiştir. İnceleme elemanınca yapılabilecek vergi hatası ile vergi uygulamalarındaki yorum farklılığı nedeniyle ileride doğması muhtemel ihtilafları önlemek bakımından tarhiyat öncesi uzlaşmalar sadece bu konular ile sınırlı olarak gerekli olabilir. Uzlaşma müessesesinin yeniden ele alınması uzlaşma komisyonlarının yetkilerinin kesin sınırlarının çizilmesi uzlaşma müessesesine yöneltilen olumsuz eleştirileri bertaraf edecektir.

7. Cezaların Oranı ve Miktarları Azaltılmalıdır

Tahsil edilemeyecek bir verginin istenmesi veya cezanın kesilmesi bu yöndeki irade ortaya çıktığı anda sonuçsuz kalma kaderi ile karşılaşacaktır. Vergiyi

hileli yoldan kaçırmak isteyen ile vergi uygulamalarını kendi menfaati doğrultusunda farklı yorumlayarak vergi yükünü hafifletmek isteyen arasında farklı cezalar öngörmek ceza hukukunun genel yaklaşımlarından birisidir. Nitekim VUK'un 344/2'nci maddesi gereğince hileli eylemde bulunan mükellefe üç kat daha fazla ceza öngörülmüştür. Benzeri düzenlemeler ABD vergi sisteminde de görülmektedir. Örneğin vergi cezasını düzenleyen Vergi Kanununun 6651(f) maddesinde hileli beyanlar için ceza diğer vergi ziyai cezalarına nazaran üç kat fazla uygulanmaktadır.

Yukarıda ve önceki bölümlerde değinmiş olduğumuz uzlaşma müessesesinde ortaya çıkan yüksek ceza indirimleri Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilen vergi ziyai cezasının gecikme faizinin yarısını eklenmesi yöntemi ile yapılan hesaplama sonucunda ortaya çıkan yüksek tutarlardan kaynaklanmaktadır. Zira eski haliyle düzenleme iptal kararının yayımlandığı 20.10.2005 tarihi itibarıyla yaklaşık %400 gecikme faizinin yarısının da ilavesi ile tek kat uygulanması gerekenlerde verginin 3 katı, kaçakçılık fiillerinde 9 katı vergi ziyai cezası kesilmesine sebep olmuştur. Bu cezaların ödenemeyeceği diğer bir ifade ile gelir idaresince tahsil edilemeyecek olması uzlaşmalarda bu tutarların makul seviyelere indirilmesini de zorunlu kılmıştır.

Vergi sisteminin çok güçlü olduğu bilinen ve kabul edilen ABD'de vergi ziyasına bağlı cezaların aylık vergi aslının %5'i oranından başlamak üzere maksimum %25 oranında uygulanırken, ülkemizdeki kaçakçılık eylemine karşılık gelen hileli durumlarda ise normalin üç katı yani aylık vergi aslının %15 maksimum %75 oranında ceza uygulanmaktadır. Görüldüğü üzere ABD'deki ceza oranları Türkiye'dekinin dörtte biri kadardır.

Diğer taraftan Tablo 2.87 - Birleşik Devletler 2003–2006 Yılları Vadesi Geçmiş Vergi Tahsilat İşlemleri'nden de görüleceği üzere eğer ekonomi kötüye giderse ve ödeme kapasitesinde bir düşüş yaşanır ne kadar sıkı bir vergi politikası izlenirse izlensin mükelleflerin ödeme kabiliyetleri olmadığı sürece devletin de tahsilat kabiliyeti bulunmamaktadır. Bu nedenle ülkemizin ve vergi mükelleflerinin ekonomik gerçekleri göz önüne alınarak uygulanabilecek gerçekçi ceza tutarlarının yeniden belirlenmesi gerekmektedir.

Son söz olarak; cezai yaptırımların etkinliği açısından yasal düzenleme boyutunda bir sıkıntı bulunmamaktadır, vergi sistemi hukuk sisteminin bir parçası

olup salt vergi düzenlemelerinin vergi uygulamalarına esas alınması, vergi sisteminde düzenlenmeyen ancak diğer yasal düzenlemelerde yer alan boşluklardan yararlanan mükellefe gelir idaresine karşı avantaj sağlamaktadır. Kayıt dışında bulunan veya faaliyetlerinin bir kısmını kayıt dışında tutan mükellefler toplumun kültür ve yaklaşımlarından, vergi bilinci veya bilgi zayıflığından yararlanarak sürekli yeni yöntem geliştirerek uygulamaktadır. Kayıt dışı ekonomi, denetimin yetersizliğinden yararlanarak vergi sistemini zorlayan eylemleri normalleştirip topluma benimsetirken, gelir idaresinin bu boşlukları kapatmak için yapmış olduğu müdahaleler toplumda farklı algılanmakta, vergiye karşı direnci güçlendirmektedir. Vergi idaresinin bu sarmaldan kurtularak mükellefi yanına çekebilmesi için vergi yönetiminin vergi hukuku kuralları içerisinde adil, eşit ve hiç kimseye taviz verilmeden, toplum lehine yürütüldüğünü ispatlaması ve vatandaşa inandırması gerekmektedir. Herkesin aynı muameleye tabi olduğuna ikna olan mükellefin vergiye uyumu kolaylaşacaktır. Vergi sisteminin hukuksallaşması mükellefin direncini uyuma çevirecektir.

KAYNAKLAR

- ACAR, Mustafa Gürhan. "Defter ve Belgelerin İbraz Edilememesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:296, Nisan 2006.
- AK, Mehlike Sultan. "Yatırımlara Sağlanan Teşvikler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 243, Kasım 2001.
- AKDOĞAN, Abdurrahman. "Vergi Uygulamasının Etkinliği Ve Vergi Eğitiminin Başarısı Açısından İletişim Ve Yasal Karmaşa Sorunu", **Mali Pusula**, Sayı:28 Nisan 2007.
- AKDOĞAN, Abdurrahman. **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi Büro Kitapevi, Ankara, 1998.
- AKDOĞAN, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, 2006.
- AKIN, Emrah. "Aramalı Vergi İncelemesinde Temel Kişi Hakları Bağlamı", **Yaklaşım**, Sayı:167, Kasım 2006.
- AKIN, Emrah. "Vergisel Yükümlülüklerde İhbar İkramiyesi", **Yaklaşım**, Sayı:168, Aralık 2006.
- AKKAYA, Mustafa. "İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış", **Vergi Sorunları**, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, Sayı:233, Şubat 2008.
- AKKAYA, Mustafa. **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara 2002.
- AKSOY, Şerafettin. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999.
- AKTAN, Coşkun Can. "**Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı**", http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf, s.3., (19.03.2008).
- AKTAŞ, Murat/Murat ÖZGÜR. "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Hürriyeti Bağlayıcı Ceza Gerektiren Suçlarda Dava Zamanaşımı Süreleri (Eski ve Yeni Ceza Kanunu Bağlamında İrdelenmesi) – I", **Yaklaşım**, Sayı:160, Nisan 2006.
- ALCAKAPTAN, Uğur. **Suçun Unsurları**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları:372, Sevinç Matbaası, Ankara-1975.
- ALGAN, Neşe. "Türkiye'de Kayıtdışı Sektör: Boyutları, Etkileri, Ve Kayıtdışı Sektörü Küçültme Konusunda Öneriler", **İşveren**, Cilt 42 Sayı 11 Ağustos 2004, http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=1028&id=58, (05.04.2008)

- ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz. **Türk Vergi Sistemi'nde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj)**, Ankara, 1975.
- ALPASLAN, Mustafa. "Avukat Ve Mali Müşavirlerin Uzlaşma Komisyonlarında Temsil Sorunu ve Uzlaşma Görüşmelerinde İbrazı İstenilen Vekaletname İbrazı Hakkında Genel Tebliğ Neler Getiriyor?", **Mali Pusula**, Sayı:38, Şubat 2008.
- ALPTÜRK, Ercan. "Bilanço Oyunları Ve Muhasebe Hileleri", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:233, Eylül 2007.
- ALTAY Asuman/Özay ÖZPENÇE. "Türkiye'de Gelirin Yeniden Dağılımı ve Yoksullukla Mücadelede Vergi Politikaları", **Vergi Dünyası**, Sayı:308, Nisan 2007.
- ALTAY, Asuman. "Vergileme Kapasitesinin Ekonomik-Mali Sınırları", **Vergi Sorunları**, Sayı:224, Mayıs 2007.
- ARIKAN, Zeynep /Ersan ÖZ. "Uluslararası Transfer Fiyatlandırması Ve Önleme Faaliyetleri", **Mali Pusula**, Sayı:27, Mart 2007.
- ARIKAN, Zeynep. **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:55, Mayıs 2007.
- ARIKAN, Zeynep/Onur ÖZVERİ. "En İyi Alternatiflerinin Seçiminde Analitik Hiyerarşi Süreci (AHS) 'nin Uygulanması-", **Yaklaşım**, Sayı:167, Kasım 2006.
- ARPACI, Altar Ömer. "Vergi Denetimi", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:233, Eylül 2007.
- ARSLAN, Erdoğan. "Hukuka Aykırı Tahsil Edilen Vergilerde Kanuni Faiz", **Mali Pusula**, Sayı:17, Mayıs 2006.
- ARSLAN, Erdoğan. "Pişmanlık Zammı Gider Kaydedilebilir Mi?", **Vergi Dünyası**, Sayı:302, Ekim 2006.
- ARSLAN, Erdoğan. "Tarh Zamanaşımı", **Vergi Dünyası**, Sayı:314, Ekim 2007.
- ARSLAN, Mehmet. **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.
- ATEŞ, Leyla. **Vergilendirmede Eşitlik**, Derin Yayınları, İstanbul 2006.
- AY, Hakan. **Vergi Politikaları ve Baskı Grupları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:73, Mart 2008.
- AYDIN, Ali Rıza. "Vergi Suç Ve Ceza Sisteminin Anayasal Çerçevesi", **Vergi Sorunları**, Özel Sayı:Vergi Ceza Sistemi ,Sayı:233, Şubat 2008.
- AYDIN, Fazıl. "Optimal vergi sistemi", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:232, Ağustos 2007.

- AYKIN, Hasan. "Uluslararası Ampirik Çalışmalar Işığında Vergi Teşviklerinin Etkinliği", **Yaklaşım**, Sayı:160, Nisan 2006.
- BAĞDINLI, İ. Halil. "Vergi Usul Kanununa Göre Vergi Ceza Sisteminin Uygulama Esasları", **Vergi Sorunları**, Özel Sayı:Vergi Ceza Sistemi, Sayı 233, Şubat 2008.
- BAHAR, Cevdet Okan. "Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi ve Tarh Zaman Aşımının Son Üç Ayında Uzlaşma", **Vergi Dünyası**, Sayı:255, Kasım 2002.
- BAHAR, Cevdet Okan. "Vergi Ziyat Cezasında Yapılan Yeni Yasal Düzenlemelerin Anayasa'ya Aykırılığı Söz Konusu Mudur?", **Yaklaşım**, Sayı:163, Temmuz 2006.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. "Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İadelerinde Faiz", **Vergi Dünyası**, Sayı:317, Ocak 2008.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. "Vergi Ceza Hukuku'ndaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri", **Vergi Sorunları**, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, Sayı:233, Şubat 2008.
- BAUMANN, Jürgen. **Strafrecht Allgemeiner Teil**, Bielefeld, 1974.
- BAYKARA, Bekir. "Vergi İncelemesi", **Vergi Dünyası**, Yıl 27, Sayı 313, Eylül 2007.
- BAYKARA, Bekir. "Yoklama Esnasında El Defteri Alma Yetkisine İlişkin Düzenlemenin Anayasa Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası**, Sayı:290, Ekim 2005.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin. **Vergi Ceza Hukuku** , Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, Afyonkarahisar 2006.
- Belgenet. <http://www.belgenet.com/arsiv/bm/bmsiyasihak.html>, (14.04.2008)
- BİLEN, Cumhur İnan. "OECD Ülkelerinde Son Yıllarda Gerçekleştirilen Vergi Reformlarının Ortak Nitelikleri", **Vergi Dünyası**, Sayı:310, Haziran 2007.
- BİLİCİ, Nurettin. **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınları, 12. Baskı 2006.
- BİYAN, Özgür. "Vergi İnceleme Elemanlarının Takdir Yetkileri ve Sınırları", **Mali Pusula**, Sayı:15, Mart 2006.
- BUDAK, Atilla. "İhbar Müessesesinin Etkinliği", **Vergi Dünyası**, Sayı:307, Mart 2007.
- BUDAK, Atilla. "TTK ve VUK Çerçevesinde Yasal Defterlerin Muhafazası ve İbrazi ve Bazı Sorunlar", **Vergi Dünyası**, Sayı:293, Ocak 2006,
- BUDAK, Atilla. "Vergi Suçlarında Fail Meselesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:315, Kasım 2007.

- BUYRUK, A.Özkan. "Vergi Hukukunda Mütessesil Sorumluluk - Vergi Sorumluluğu", **Vergi Dünyası**, Sayı 309, Mayıs 2007.
- CANDAN, Turgut. "Danıştay Kararlarında Vergi Suçu Algılaması", **Vergi Sorunları**, Özel Sayı:Vergi Ceza Sistemi, Sayı:233, Şubat 2008.
- CANDAN, Turgut. **Vergi Suçları ve Cezaları**, İzmir 2004.
- CANDAN, Turgut. **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001.
- CENTEL, Nur/Hamide ZAFER/ÖZLEM ÇAKMUT. **Türk Ceza Hukukuna Giriş 5237 sayılı Yeni Türk Ceza Kanunu İle İlgili Mevzuata Göre Yenilenmiş ve Gözden Geçirilmiş**, İstanbul 2006.
- COŞKUN, İsa. "Yatırım Teşvik Belgesi ve Sağladığı İmkanlar", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 7, Sayı: 79, Temmuz 1999.
- ÇAKMAK, Şefik. "Nasıl Bir Vergi Politikası", **Mali Pusula**, Sayı:15, Mart 2006.
- ÇAVUŞOĞLU, Mehmet Akif. "Vergi İncelemesine Sevk Edilme İşlemi Vergi İncelemesine Başlama Olarak Değerlendirilebilir mi?", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 38, Şubat 2007.
- ÇEKEN, Hüseyin. "İdari İşlem ve İdari Eylem", 16. Numaralı Dergi, http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim_makale_detay.asp?IDNO=21, (10.03.2008).
- ÇOMAKLI, Şafak Ertan. "Mahremiyet Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti" **Vergi Dünyası**, Sayı:312, Ağustos 2007.
- ÇOMAKLI, Şafak Ertan. **Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi ve Vergisel Kayıtdışılık**, Turhan Kitabevi, Erzurum 2007.
- DEMİRBAŞ, Timur. **Ceza Hukuku, Genel hükümler**, Ankara 2005.
- DEMİRCİ, Azmi. "Uzlaşma için Öneriler", **Vergi Dünyası**, Sayı:315, Kasım 2007.
- DEMİRCİ, Azmi. "Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Zamanaşımı Sürelerinin Yeni Türk Ceza Kanunu ile Uyumu", **Vergi Dünyası**, Sayı:297, Mayıs 2006.
- DEMİRCİ, Azmi. "Kayıtdışı Ekonominin Vergisel Cazibesini", **Vergi Dünyası**, Sayı:306, Şubat 2007.
- DEMİRSOY, Yalçın. "Tüm Yönleriyle Adli Vergi Suçları", **Mali Pusula**, Sayı:14, Şubat 2006.
- Devlet Planlama Teşkilatı. **Adalet Hizmetlerinde Etkinlik Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, DPT: 2506 – ÖİK: 526, Ankara 2000, s.35, <http://ekutup.dpt.gov.tr/adaleti/oik526.pdf>, (17.04.2008).

- DEYNELİ, Fatih. "Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi ve OECD Ülkeleri ile Karşılaştırmalı Analizi" , **Mali Pusula**, Sayı:24, Aralık 2006.
- DİNLER, Zeynel. **İktisada Giriş**, Ekin Kitapevi Yayınları, Bursa 1998.
- DOĞRUSÖZ, Bumin. "Yeni Türk Ceza Kanunu ve Vergi Ceza Sisteminin Çöküşü", **Dünya Gazetesi**, 30.09.2004.
- DÖNMEZ, Recai. **Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip**, Ankara 2005.
- DÖNMEZER Sulhi/ Feridun YENİSEY. **Karşılaştırmalı Türk Ceza Kanunu ve 1997 Tasarısı, Gerekçeler**, İstanbul 1998.
- DÖNMEZER, Sulhi. **Kişilere ve Mala Karşı Cürümler**, 16. Bası, İstanbul 2001.
- DÖNMEZER, Sulhi. **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Genel Kısım, C.II, İstanbul,1997.
- DUMLU, Harun. "Vergi Hatalarını Düzeltme ve Şikayet Yolu", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı:380, 15.11.2002.
- DURAN, Mustafa. **Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları**, Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü Yayını, Ocak 2003.
- EKİCİ, Gazi "Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Pişmanlık Müessesine Sorularla Genel Bir Bakış", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:229, Mayıs 2007.
- ERDEM, Tahir. " Yeni TCK ve Kabahatler Kanunu Sonrasında Vergi Cezalarında İçtima – III", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:223, Kasım 2006.
- ERDEM, Tahir. "Eskiden Yeniye Vergi Ziyai Cezası", **Mali Pusula**, Sayı:20, Ağustos 2006.
- ERDEM, Tahir. "Vergi Cezaları Yönünden Uzlaşmanın Kapsamı", **Vergi Sorunları**, Sayı:223, Nisan 2007.
- EREM, Faruk /Ahmet DANIŞMAN / M.Emin ATUK. **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara 1997.
- EREM, Faruk. **Hümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku**, C.I, İstanbul 1983.
- ERGİNAY, Akif. **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 11. Baskı, Türkan Kitapevi, Ankara, 1985.
- ERMAN, Sahir. **Ticari Ceza Hukuku**, c.I, Genel Kısım, 3.Bası, İstanbul 1992.
- EROĞLU, Nurettin. **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu**, Ankara,1989.

- EROL, Ahmet. "Kayıtdışı Ekonomi ve Çözüm Önerileri", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 47, Kasım 2007.
- EROL, Ahmet. "Vergi İdaresinin Mükellefi Denetlemesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 41, Mayıs 2007.
- EROL, Ahmet. "Vergi Usul Kanunu'nda Ölüm (I)", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 46, Ekim 2007.
- ERSOY, Adnan/Ömer GÜZELDAL. "Yatırım İndirimi Uygulamasının 01/01.2006 Tarihinden İtibaren Kaldırılması Anayasa'ya Aykırılık Taşıyor Mu?", **Yaklaşım**, Sayı: 164, Ağustos 2006.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. **Faaliyet Raporu 2005**, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 14, Mayıs 2006.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. **Faaliyet Raporu 2006**, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Nisan 2007.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. **Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma**, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 22 • Gözden Geçirilmiş 2. Baskı: Ekim 2007.
- Gelirler Genel Müdürlüğü. **Faaliyet Raporu 2000**, Organizasyon Metod Şubesi Müdürlüğü, Türk Tarih Kuru Basımevi, Ankara 2002.
- Gelirler Genel Müdürlüğü. **Faaliyet Raporu 2001**, Organizasyon Metod Şubesi Müdürlüğü.
- Gelirler Genel Müdürlüğü. **Faaliyet Raporu 2002**, Organizasyon Metod Şubesi Müdürlüğü.
- Gelirler Genel Müdürlüğü. **Faaliyet Raporu 2003**, Organizasyon Metod Şubesi Müdürlüğü.
- Gelirler Genel Müdürlüğü. **Faaliyet Raporu 2004**, Organizasyon Metod Şubesi Müdürlüğü, Ankara,2004.
- GERÇEK, Adnan. **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006.
- GEREK, Şahnaz/Ali Rıza AYDIN. "Vergi Ziyai Cezasının Anayasa'ya Aykırı Görülerek İptali Üzerine Bir Değerlendirme", **Mali Pusula Dergisi**, Sayı:11, Kasım 2005.
- GEREK, Şahnaz/Ali Rıza AYDIN. **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınları, Ankara 2005.
- GÖKBUNAR, Ali Rıza/Ramazan GÖKBUNAR. "Mükellef Davranışları, Vergi Etiği ve Vergi Uyumu", **Vergi Dünyası**, Sayı:311, Temmuz 2007.

- GÖKER, Zeliha. "Mali Göstergeler ve Maliye Politikalarının Sürdürülebilirliği", **Vergi Dünyası**, Sayı 298 Haziran 2006.
- GÖZÜBÜYÜK, A.Şeref. **Yönetmelik Yargı**, Gözden Geçirilmiş 11. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 1997.
- GÖZÜBÜYÜK, A.Şeref /Güven DİNÇER. **İdari Yargılama Usulü**, Turhan Kitabevi, Ankara 1996.
- GÜÇLÜ, Süleyman. "Hatalı Uzlaşmalar Hakkında", **Vergi Sorunları**, Sayı:225, Haziran 2007.
- GÜÇLÜ, Süleyman. "Uzlaşmanın Amacı Ve Cezada İndirimden Farkı", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:229, Mayıs 2007.
- GÜL, Yalçın. "Uzlaşma İçin Aranılan Koşullar Ve Müessesenin Hakkaniyetsizliği", **Mali Pusula**, Sayı:33, Eylül 2007.
- GÜMÜŞ, Erhan. "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Paraya Çevirme ve Erteleme", **Vergi Dünyası**, Sayı:296, Nisan 2006.
- GÜNAY, Özge. "OECD Yaklaşımı Çerçevesinde Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma", **Vergi Dünyası**, Sayı:312, Ağustos 2007.
- GÜNDOĞDU, Burhan /Zeliha BEKTAŞ. "Türkiye'de 1980 Sonrası Uygulanan Vergi Politikaları ve Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi-II", **Vergi Dünyası**, Sayı:295, Mart 2006.
- GÜNDOĞDU, Burhan. "Vergi Hukukunda Teselsül ve Mütessesil Sorumluluk Karinesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:285, Mayıs 2005.
- GÜNEŞ, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**, Alfa, Temmuz 1998.
- GÜRSOY, Bedri. **Kamusal Maliye "Giriş-Masraflar"**, S Yayınları, Ankara-1980.
- HACIGÜL, Hasan /Veli KARATAŞ. "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzeltme ve Şikayet Yolu", **Vergi Dünyası**, Sayı:315, Kasım 2007.
- HACIGÜL, Hasan. "Vergi Mahkemelerince İadesine Hükmedilen Vergiler İçin Talep Edilen Faizde Son Durum", **Yaklaşım**, Sayı:181, Ocak 2008.
- HAFIZOĞULLARI, Zeki. "Ceza Hukuku Düzeninde Cezalandırma Hukuki İlişkisi", <http://www.zekihafizogullari.com/Makaleler/cezalandirma%20hakki.doc>, (02.04.2008)
- HATİPOĞLU, Vefa. "Bilgi Vermekten Çekinenlere Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezası ve Şartları", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı 214, Şubat 2006.
- İŞİK, İsmail/Selimhan TOPAÇ. "Pişmanlık Ve Islah Kurumu'ndan Yararlanma Koşulları", **Yaklaşım**, Sayı:163, Temmuz 2006.

- İŞİK, İsmail/Selimhan TOPAÇ. “Pişmanlık ve İslah Kurumunun Tarihsel Süreç İçinde İrdelenmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 300, Ağustos 2006.
- İstanbul Sanayi Odası. **Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu 2006**, Ağustos 2007.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı. “Amme Alacakları ile İlgili Sıkça Sorulan Sorular”, Soru 1, <http://www.ivdb.gov.tr/pratik/sssamme.htm>, (14.04.2008)
- İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası. Rapor 06/64, 15 Aralık 2006.
- İŞLER, Habil. “Vergi Hukukunda Muvazaa Ve Peçeleme”, **Mali Pusula**, Sayı:34, Ekim 2007.
- KALKAN, T.Tolga. “Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda Yasa Gereklilerinin İşlevi (III)”, **Vergi Dünyası**, Sayı:312 Ağustos 2007.
- KANETİ, Selim. **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.
- KANGAL, T, Zeynel. **Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu**, Ankara 2003.
- KARABACAK, Yakup /Birsen NACAR. “Siyasal Rejimlerin Vergileme Politikalarına Etkileri”, **Vergi Dünyası**, Sayı 299 Temmuz 2006.
- KARACA, Yüksel. “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?”, **Vergi Dünyası**, Sayı:238, Haziran 2001.
- KARADENİZ, Salim. “Mücbir Sebepler”, **Yaklaşım**, Sayı:181, Ocak 2008.
- KARAKOÇ, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin, Ankara 2007.
- KARASAR, Niyazi. **Bilimsel Araştırma Yöntemi**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2000.
- KARYAĞDI, Nazmi. “Mükellef Hakları Bildirgesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:295, Mart 2006.
- KAYA, Mehmet Şevki. “İstihdam Sorunumuz ve Dünya Bankası Türkiye İşgücü Piyasası Raporunun Düşündürdükleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı:219, Aralık 2006.
- KAYHAN, Mehmet. “Hukuk Devleti Ve Eşitlik Perspektifinde Vergilendirmede Adalet” , **Yaklaşım**, Sayı:162, Haziran 2006.
- KAYNAK, Harun. “Uzlaşma Sonuçları Kesin Midir?”, **Vergi Dünyası**, Sayı:313, Eylül 2007.
- KESKİN, Filiz. “Vergi Hatası-Hukuki Uyuşmazlık Ayrımı”, **Yaklaşım**, Sayı:163, Temmuz 2006.

- KILDİŞ, Yusuf. "Türk Vergi Hukukunda Zor Durum", **Vergi Sorunları**, Sayı: 214, Temmuz 2006.
- KILDİŞ, Yusuf. "Türk Vergi Sisteminde Vergiden Kaçınma", **Vergi Dünyası**, Sayı:309, Mayıs 2007.
- KIRATLI, Aydın. "Vergi Sistemimizde Yer Alan Vergi Teşvikleri Ve Korumaları-I", **Yaklaşım**, Sayı:165, Eylül 2006.
- KIZILOT, Şükrü /Zuhal KIZILOT. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006.
- KOVANCILAR, Birol/Güneş Çetin CERAN. "Dünyada ve Türkiye'de Vergi Afları", **Vergi Sorunları**, Sayı:228, Eylül 2007.
- KUMLUCA, İbrahim. "Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi", **Vergi Sorunları**, Sayı:223, Nisan 2007.
- KURU, Baki /Ramazan ARSLAN/Ejder YILMAZ. **Medeni Usul Hukuku**, 4. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 1995.
- MALKOÇ, İsmail /Mert YÜKSEKTEPE. **Açıklamalar ve Yorumlarla Ceza Muhakemesi Kanunu**, Ankara 2005.
- MEHL, Lucien/Pierre BELTRAME. **Le Système Fiscal Français**, 4 édition, Paris,1989.
- MEZGER, Edmund. **Strafrecht ein Lehrbuch**,Berlin München 1949.
- MUTLUER, Kamil. "Vergi Suç ve Cezalarına İlişkin Görüşler ve Vergi Suç ve Cezalarında Yapılması Düşünülen Değişiklikler", **Yaklaşım**, Sayı:14, Şubat 1994.
- MUTLUER, M. Kamil. **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 121, İstanbul 2006.
- MUTLUER, M. Kamil. **Vergi Özel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 168, İstanbul 2007.
- NARİNOĞLU, Recep. "1923 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları Kapsamları ve Değerlendirilmesi" , **Vergi Sorunları**, Sayı:5, Eylül 1991.
- NAZALI, Ersin. "Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesinin Geçirdiği Aşamalar," **Vergi Dünyası**, Sayı:313, Eylül 2007.
- OKTAR, S. Ateş. **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2006.
- OLGAÇ, Cüneyt. "Kayıtdışı Ekonomi – İstihdam İlişkisi Ve Hizmet Tespit Davaları", **Yaklaşım**, Sayı:165, Eylül 2006.

- ORGAN, İbrahim. "Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af: Uzlaşma", **Vergi Sorunları**, Sayı:213, Haziran 2006.
- ÖNCEL, Mualla/Ahmet KUMRULU/Nami ÇAĞAN. **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara 2007.
- ÖNDER, Ayhan. **Ceza Hukuku Genel Hükümler II-III**, Beta, İstanbul 1992.
- ÖZ, Semih. **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2005, Yayın No:21.
- ÖZBALCI, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara 2004.
- ÖZCAN, Bayram. "Optimal Vergi Sistemi", **Vergi Sorunları**, Sayı:227, Ağustos 2007.
- ÖZDAMAR, Kazım. **Paket Programlar İle İstatistiksel Veri Analizi**, Kaan Kitabevi (2. basım), Eskişehir, 1999.
- ÖZDEMİR, Biltekin. **Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:44, Kasım 2006.
- ÖZDEN, Murat. "Vergi Alacağını Güvence Altına Alan Bir Önlem Olarak Yurtdışına Çıkma Yasağı", <http://w3.gazi.edu.tr/~mozden/1.doc>, s.3 (14.04.2008)
- ÖZEK, Çetin. "1997 Türk Ceza Yasası Tasarısına İlişkin Düşünceler", **Prof. Dr. Sahir Erman'a Armağan'dan Ayrı Bası**, İstanbul 1999.
- ÖZEL, Salih. "Vergi Yönetiminin Suç ve Ceza Koyma Yetkisi , Yorum Yapma Yetkisi , Taktir Yetkisi", **Mali Pusula**, Sayı:34, Ekim 2007.
- ÖZEL, Salih. "Vergilendirmede Uzlaşma Kurumunun Genel Değerlendirilmesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 47, Kasım 2007.
- ÖZEN, Muharrem. "Türk Ceza Kanunu Tasarısının Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğuna İlişkin Hükümlerine Bir Bakış", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl 2003, Cilt 52, Sayı 1.
- ÖZGENÇ, İzzet. "Tüzel Kişinin Sorumluluk Ehliyeti, Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Üzerine Düşünceler", **Reha Poroy'a Armağan**, İstanbul 1995.
- ÖZGENÇ, İzzet. **Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi**, Ankara 2005.
- ÖZGÜR, Murat. "Vergi Hukukunda Zamanaşımı ve Taksir Komisyonu Kararında Zamanaşımı Uygulaması", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 42, Haziran 2007.
- ÖZPEHRİZ, Niyazi. "Mükellef Hakları ve Mükellefin Korunması", **Vergi Dünyası**, Sayı:294, Şubat 2006.

- ÖZSOY, Nevzat. "Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması Kurumunun Uygulama Açısından Değerlendirilmesi", <http://www.adalet.org/makale/xysbekran.php?idno=6785>, (09.04.2008)
- ÖZSUNAY, Ergun. **Medeni Hukukumuzda Tüzel Kişiler**, İstanbul 1982.
- ÖZTÜFEKÇİ, Mehmet Ali. "Ekonomimizde Dalgalanmalar ve Aktif Maliye Politikası", **Vergi Sorunları**, Sayı:214, Temmuz 2006.
- ÖZTÜRK, İbrahim. "Mücbir Sebeplerin Dava Açma Süresine Etkisi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 39, Mart 2007.
- ÖZTÜRK, Orhan. "Vergi Borcu Nedeniyle Yurtdışına Çıkma Yasağı", **Vergi Dünyası**, Sayı:162, Şubat 1995.
- PARLAR, Ali /Muzaffer HATİPOĞLU. **Ceza Sorumluluğunu Kaldıran veya Azaltan Nedenler**, Kazancı Yayınları, No: 192, İstanbul 2005.
- PEHLİVAN, Yafes. "Mücbir Sebepler", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 40, Nisan 2007.
- PEKCANITEZ, Hakan /Oğuz ATALAY/Muhammet ÖZEKES. **Medeni Usul Hukuku**, Ankara 2006.
- PENEZOĞLU, Yusuf Gökhan. "Vergi Suçları ve Yeni Türk Ceza Kanunu Genel Hükümlerinin Vergi Suçlarına Etkisi", **Kazancı Hukuk, İşletme ve Maliye Bilimleri Hakemli Dergi**, Sayı 6, Şubat-2005.
- PERÇİN, Necati. "Yatırım İndiriminin Kaldırılmasına İlişkin Eleştiriler", **Mali Pusula**, Sayı:16, Nisan 2006.
- SABAN, Nihal. **Vergi Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul 2002.
- SAĞLAM, Erdoğan. "Yurtdışı Çıkış Yasağı Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Nisan 2002.
- Sanayi ve Ticaret Bakanlığı. **Faaliyetlerimiz**, Ocak 2007.
- SARAÇOĞLU, Fatih. "Ceza Hukuku Alanındaki Gelişmelerin Vergi Kaçakçılık Cezasına Yansıması" **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:45, Eylül 2007.
- SARAÇOĞLU, Fatih. **Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara Nisan 2006.
- SARILI, Mustafa Ali. **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, Kazancı, İstanbul 2004.
- SAVAŞAN, Fatih. "Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları ("Vergi Barışı" Uygulama Sonuçları)" **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, C.VIII ,S.1, 2006.

- SAYAR, Fikret. "1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları", **Vergi Dünyası**, Sayı:73, Eylül 1987.
- SERİM, Nilgün. "Kayıt Dışı Vergilendirilemeyen İstihdam Sorunu ve Kadim Projesi", **Vergi Sorunları**, Sayı:224, Mayıs 2007.
- SERİM, Nilgün. "Türkiye'de ve ABD'de Uzlaşma Sistemi", **Vergi Sorunları**, Sayı:214, Temmuz 2006.
- SEVEN, Bülent. "Vergi Borcu Nedeniyle Yurtdışına Çıkış Yasağı", http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_19.htm, (14.04.2008).
- SIVACI, Celalettin. "Kayıt Dışı Ekonomi Ve Kadim Projesi", **Bütçe Dünyası**, Cilt:3 Sayı:27, Güz 2007.
- SİVEREKLİ DEMİRCAN, Esra. "Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 21, Temmuz-Aralık 2003.
- SOYASLAN, Doğan. **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Yetkin Yayınları, Ankara 1998.
- SÖYLER, İlhami. "Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Analizi", **Vergi Sorunları**, Sayı:209, Şubat 2006.
- ŞAHİN, Mehmet/Çiğdem ÖZENÇ. "Türkiye'de Vergi Kültürünü Etkileyen Faktörler", **Yaklaşım**, Sayı:181, Ocak 2008.
- ŞEKER, Murat. "Kayıt Dışı Ekonominin Tahmini: Türkiye Örneği-II", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:218, Haziran 2006.
- ŞENYÜZ, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku**, Ezgi Kitabevi, Bursa 2003.
- ŞENYÜZ, Doğan. **Vergi Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa 2005.
- TAŞ, Metin. **Vergi Yargısı**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005.
- TAŞKAN, Yusuf Ziya. "Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Yöntemlerinin Alternatif Değeri", **Vergi Sorunları**, Sayı:221, Şubat 2007.
- TAŞKAN, Yusuf Ziya. "Vergi Ziyai Cezasının Üç Kat Uygulanmasında Bir Sorun Olasılığı ve Öneriler", **Vergi Sorunları**, Sayı:227, Ağustos 2007.
- TAVŞANCI, Aykut. "Yasama Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası", **Vergi Dünyası**, Sayı:306, Şubat 2007.
- TBMM İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu. **Uluslararası Temel İnsan Hakları Belgeleri**, 2001.
- TBMM-Plan ve Bütçe Komisyonu. **Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Tasarısı ile Plan ve Bütçe Komisyonu**

Raporu (1/989), Tasarı Genel Gerekçesi,
<http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss861m.htm>,
(11.04.2008).

- TEKİN, M.Önder. “Vergi Ziyai Cezasının Geçmişe Yönelik Olarak Uygulanması”, **Yaklaşım**, Sayı:162, Haziran 2006.
- TEKİNAY, Seyfettin /Sermet AKMAN/Haluk BURCUOĞLU/Atilla ALTOP. **Tekinay Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, İstanbul 1994.
- TEZCAN, Kerametdin/Adnan GERÇEK/Mustafa Ali SARILI, “OECD Ülkelerinin Vergi İdaresinin Karşılaştırmalı Yapısı ve Türkiye’de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi”, Kamu Maliyesinde Güncel Gelişmeler - **21. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi Biga İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, 10-14 Mayıs 2006, Antalya.
- TEZEL, Adnan. “Vergi Etrafında Çeşitleme”, **Yaklaşım**, Sayı: 55, Temmuz 1997.
- TOMUL, Ahmet. “Vergi Yargısı Kararları Işığında Düzeltme ve Düzeltme Şikayet Müessesesinin Değerlendirilmesi-I”, **Yaklaşım**, Sayı:181, Ocak 2008.
- TOSUNER Mehmet /Zeynep ARIKAN. **Vergi Usul Hukuku**, İlkem Ofset, İzmir, 2006.
- TOSUNER Mehmet/Zeynep ARIKAN/Burçin YERELİ. **Türk Vergi Sistemi**, İzmir, 2006.
- TUNCER, Selahattin. **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Ankara, 1974.
- TUNCER, Selahattin. **Vergi Hukuku ve Uygulaması** Cilt-II, Yaklaşım Yayınları, Ekim 2006.
- TUNCER, Selahattin. **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.
- TUNCER, Selahattin. “Kayıtdışı Ekonomi İle Mücadelede Yeni Çalışmalar”, **Yaklaşım**, Sayı:163 Temmuz 2006
- TURANBOY, K.Nuri. **İbra Sözleşmesi**, Yetkin, Ankara 1998.
- TURANLI, Dursun Ali. “Tahsilat Ve Ödemelerin Tevsik Zorunluluğu Uygulaması Ve Katma Değer Vergisinde Mütessesil Sorumluluk”, **Yaklaşım**, Sayı:167 Kasım 2006.
- TÜRK, İsmail. **İktisadi Kalkınmanın Finansmanında Vergi Politikası**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1961.
- UÇAR, Serkan. “Verginin Kanuniliği İlkesi ve Vergi Hukukunda Yorum”, **Vergi Dünyası**, Sayı:318, Şubat 2008.

- UFUK, Mehmet Tahir. "Vergi Hukukunda Teselsül", **Vergi Dünyası**, Sayı.240, Ağustos 2001.
- UĞUR, Hüsamettin. "Ceza Muhakemesinde Kovuşturma Mecburiyeti İlkesinden Maslahata Uygunluk İlkesine", s.21, <http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale/makale-1.doc>, (09.04.2008)
- ULUATAM, Özhan/Yaşar METHİBAY. **Vergi Hukuku**, Ankara 1999.
- UNAKITAN, Kemal. "Bakan Sunuşu", **2007-2009 Stratejik Plan**, Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın no: 42, Ankara,2007.
- UNAKITAN, Kemal. 2004 Yılı Bütçe Sunuş Konuşması (TBMM Genel Kurulu), **Maliye Dergisi**, Sayı: 144, Eylül-Aralık 2003.
- UNAKITAN, Kemal. 2005 Yılı Bütçe Sunuş Konuşması, **Maliye Dergisi**, Sayı:146, Mayıs-Ağustos 2004.
- UZUNÇARŞILI, Ülkü/Meral TOPRAK/Oğuz ERSUN. **Şirket Kültürü ve İş Prensipleri**, İstanbul Ticaret Odası Yayını, İstanbul 2000.
- ÜNAL, Noyan Alper. "Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları", **Vergi Dünyası**, Sayı:294, Şubat 2006.
- ÜNAL, Noyan Alper. "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti Esası", **Yaklaşım**, Sayı:133, Ocak 2004.
- ÜSTÜN, Ümit Süleyman. **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Turhan Kitabevi, Ankara 2007.
- YALÇIN, Hasan /Arif BAŞER. "Türkiye'deki Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri", **Vergi Dünyası**, Sayı:173, Ocak1996.
- YALTI, Billur /A.Selçuk ÖZGENÇ. **Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı**, Beta, İstanbul Aralık 2005.
- YALTI, Billur. "İlkesel Düzeyde Vergi Ceza Sistemi Tasarımı: Orantılılık İlkesi Uygulaması", **Vergi Sorunları**, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, Sayı:233 Şubat 2008.
- YALTI, Billur. "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları- Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/ Değer Kayıpları", **Vergi Dünyası**, Sayı:310, Haziran 2007.
- YALTI, Billur. "Vergi Hukukunda Susma Hakkı, VUK md.359/a-2' nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu", **Vergi Dünyası**, Sayı:285, Mayıs 2005.
- YAZAR, Feyyaz /Keremettin TEZCAN. "ABD'de Vergi Denetimi ve Gönüllü Uyumu", **Vergi Dünyası**, Sayı:305, Ocak 2007.

- YENİSEY, Feridun. **Ceza Muhakemesi Hukukunda Uzlaşma (Uzlaştırıcı Eğitimi, Rehber Kitapçık)**, Bahçeşehir Üniversitesi, 2007.
- YILDIRIM, Adnan. "Teminat İsteme, İhtiyat Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Genel Bir Uygulama Olmaktan Çıkarılmalı, Bu Amaçla 6183 Sayılı AATUHK'un 9'uncu Maddesinde Değişiklik Yapılmalı", <http://www.batiymm.com.tr/5/2005/05-2.htm>, (12.04.2008)
- YILMAZ, Kazım. **Türk Vergi Hukuku**, Ce-Ka Yayınları, Ankara 2002.
- YILMAZ, Sezgin. "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu Maddesi Çerçevesinde Kanuni Temsilcilerin Ödev ve Sorumlulukları", **Vergi Dünyası**, Sayı:301, Eylül 2006.
- YİĞİT, Uğur. **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, Beta, 2004.
- YUMUŞAK, İbrahim. "Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi", **Vergi Dünyası**, Sayı:188, Nisan 1997.
- YÜCE, Turhan Tufan. **Ceza Hukuku Dersleri I**, Manisa 1982.

Yararlanılan İnternet Adresleri

Adalet Bakanlığı	www.adalet.gov.tr
Adalet.org	www.adalet.org
Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü	www.adli-sicil.gov.tr
Anayasa Mahkemesi	www.anayasa.gov.tr
Başbakanlık	rega.basbakanlik.gov.tr
Batı YMM	www.batiymm.com.tr
Belgenet	www.belgenet.com
Cornell University- Legal Information Institute	www.law.cornell.edu
Coşkun Can AKTAN	www.canaktan.org
Danıştay	www.danistay.gov.tr
Devlet Planlama Teşkilatı	ekutup.dpt.gov.tr
Emniyet Genel Müdürlüğü	www.egm.gov.tr
Gazi Üniversitesi	http://w3.gazi.edu.tr
Gelir İdaresi Başkanlığı	www.gib.gov.tr
Internal Revenue Service	www.irs.gov
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	www.ivdb.gov.tr
Milli Savunma Bakanlığı	www.msb.gov.tr
Muhasebat Genel Müdürlüğü	www.muhasibat.gov.tr
Türk Hukuk Sitesi	www.turkhukuksitesi.com
Türkiye Büyük Millet Meclisi	www.tbmm.gov.tr
Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu	www.tisk.org.tr
Zeki Hafızoğulları	www.zekihafizogullari.com

EK

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE CEZALARIN MÜKELLEF ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ
KONUSUNDA SERBEST MUHASEBECİ, SERBEST MUHASEBECİ MALİ
MÜŞAVİRLERİN İZLENİMLERİNİ BELİRLEME ANKETİ**

Sayın Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir;

Bu anket, mükelleflerin vergiye uyumunda cezaların caydırıcılığını belirlemek amacıyla uygulanmaktadır. Görüşleriniz yalnızca bilimsel bir çalışmada kullanılacaktır. Anket iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde sizinle ilgili sorular yer almaktadır. Lütfen size en uygun olan seçeneği işaretleyiniz. İkinci bölümde vergiye uyumda cezaların caydırıcılığının mükellefler üzerindeki etkileri konudaki izlenimlerinizi belirlemek amacıyla 30 adet önermeye yer verilmiştir. Lütfen her önermeyi dikkatle okuyunuz ve belirtilen görüşe ne derece katıldığınızı ilgili bölüme çarpı (X) işareti koyarak belirtiniz. Eğer görüşe tamamen katılıyorsanız “Tamamen Katılıyorum”, görüşe katılıyorsanız “Katılıyorum”, görüşün size uygun olup olmadığı konusunda kararsızsanız “Kararsızım”, görüşe katılmıyorsanız “Katılmıyorum”, görüşe hiç katılmıyorsanız “Hiç Katılmıyorum” bölümüne işaret koyunuz. Her bir madde için tek yanıt veriniz. Lütfen hiçbir soruyu boş bırakmayınız.

Bilimsel bir araştırmaya katkıda bulunduğunuz için teşekkür ederim.

Memduh ASLAN

DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Programı Doktora Öğrencisi

BÖLÜM - A

MESLEKİ BİLGİLER

A01. Unvanınız?

() Serbest Muhasebeci () Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

A02. Meslek Mensubu Olarak Fiili Çalışma Süreniz?

() 1-5 Yıl () 6-10 Yıl () 11-15 Yıl () 16-20 Yıl () 20 Yıl ve üzeri

A03. Sürekli Muhasebe veya Danışmanlık Hizmeti Verilen Vergi Mükellefi Sayısı?

() 1-5 () 6-10 () 11-20 () 21-30 () 31 ve üzeri

BÖLÜM - B
VERGİ CEZALARINA İLİŞKİN GÖRÜŞLER

AŞAĞIDAKİ GÖRÜŞLERE KATILMA DERECE NEDİR?		Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Hiç Katılmıyorum
B01	Genel olarak Vergi mükellefleri vergi danışmanlığının önemine ve gerekliliğine inanıyor					
B02	Hizmet verdiğimiz Vergi Mükellefleri vergi mevzuatı konusunda bilinçli ve özenli vergi cezalarının neler olduğunu biliyorlar ve çok çekiniyor					
B03	Hizmet verdiğimiz Vergi mükellefleri bazı bilgileri bizden bile saklıyor, biz fark edemez isek vergi incelemesinde de fark edilmez sanıyor					
B04	Hizmet verdiğimiz Vergi mükellefleri bir yıl içerisinde defterlerinin genel maksatlı incelemeye alınabileceğini düşünüyor					
B05	Hizmet verdiğimiz vergi mükellefleri vergi konusunda uyarılarımızın tamamını dikkate alıyor					
B06	Vergi mevzuatında açık olmayan ve farklı yorumlara neden olan düzenlemeler olduğu için mükelleflerin sorularına her zaman net cevap veremiyoruz					
B07	Borçlu vergi mükelleflerinin, vergi borcundan kaçmak için başka ad altında faaliyet sürdürmeleri piyasada yadırganmamaktadır					
B08	Bir mükellefin Vergi kaçakçısı olarak nitelendirilmesi, o vergi mükellefini çok rahatsız etmiyor					
B09	Vergi denetiminin yetersiz olması vergi kaçırarlara cesaret vermektedir					
B10	Vergi incelemesinde cezalı tarhiyat yapılan bir mükellefin 6183 sayılı kanundaki tedbirlerin çabuk uygulanması halinde ödemedi kaçınma şansı yoktur					
B11	Çoğu vergi mükellefinin yaptığı faaliyetin vergiye tabi olduğu konusunda bile herhangi bir fikri yok					
B12	Vergi Mükellefleri vergi borçlarının ödenmesine diğer her türlü borçlarından daha fazla öncelik veriyor					
B13	Yurt Dışına çıkış yasağı uygulaması vergi ve ceza tahsilâtında etkin bir tedbirdir					
B14	Devlet ile olan işlerde vergi borcunun olmadığına ilişkin yazı istenmesi vergi tahsilâtına olumlu etkilemektedir					
B15	Yurtdışına çıkış yasağı uygulaması iş adamlarının yurtdışında gelir getirici iş yapmalarını engellediği için ticaret fırsatlarının kaybına neden olmakta bu nedenle sağladığı faydadan daha fazla zarar vermektedir					
B16	Sanayicilerin vergiye uyumları (diğer kurumlar tarafından da denetim riskleri yüksek olduğu için) tüccarlara göre daha yüksektir					
B17	Borçlu vergi mükellefleri her zaman yakın zamanda vergi affı çıkacağına inanmaktadır					
B18	Yakın zamanda vergi affı veya ödeme kolaylığı konusunda bir düzenleme yapılabilir					
B19	Yeterli olmayan denetimin artırılması cezanın artırılmasından daha etkilidir					
B20	Ödemelerin banka aracılığı ile yapılması para hareketleri izlenmesini sağladığından kayıt dışı ekonomiyi engellemektedir					
B21	Vergi yükünün hafifletilmesi vergi kayıp ve kaçığının azalmasına fazla katkı sağlamaz					
B22	İstihdamı ve üretimi yüksek olan vergi mükellefinin faaliyetleri göz önünde olacağından kayıt altında kalması daha kolaydır bu nedenle istihdamın teşvik edilmesi kayıtlı ekonomiyi güçlendirir					
B23	Bir malın üretimden tüketime kadar çok el değiştirmesi vergi denetimini zorlaştırır					
B24	Yüksek iş hacimli işlerin kayıt dışı kontrolü zor olduğundan bu					

	mükelleflerin vergiye uyumu daha güçlüdür					
B25	Yeni Ticaret Kanunu Tasarısındaki denetçilik müessesesinde meslek mensuplarının yer alacak olmaları vergi kaybını azaltıcı bir etkisi olacaktır					
B26	Yürürlükteki vergi cezaları ve tedbirleri yeteri derecede caydırıcı olmasına karşın vergi mükelleflerinin yeterli bilgisi olmadığından etkinliği düşüktür					
B27	Gelir idaresinin yeniden yapılandırılması vergi denetimini daha güçlü hale getirmiştir					
B28	Teknolojinin gelişmesi denetimi daha etkin hale getirir bu da kayıp kaçağı azaltır					
B29	Vergi denetiminin etkinliği 10 yıl önceye göre daha yüksektir					
B30	Türk Vergi Ceza sisteminin etkinliğinin artırılması için yeniden yapılandırılması gerekmektedir					

PUANLAMA ANAHTARI

Anket Soru Sırası	İlgili Alt Problem	Tamamen Katılıyorum Maddesinin Aldığı Puan
B01	1	5
B02	1	5
B03	1	1
B04	2	5
B05	1	5
B06	3	1
B07	2	1
B08	2	5
B09	3	1
B10	3	1
B11	1	1
B12	1	5
B13	3	5
B14	3	5
B15	5	Puanlanmamıştır
B16	5	Puanlanmamıştır
B17	2	1
B18	6	Puanlanmamıştır
B19	5	Puanlanmamıştır
B20	3	5
B21	5	Puanlanmamıştır
B22	5	Puanlanmamıştır
B23	5	Puanlanmamıştır
B24	5	Puanlanmamıştır
B25	6	Puanlanmamıştır
B26	3	1
B27	3	5
B28	5	Puanlanmamıştır
B29	3	5
B30	4	1