

BİR VERGİ SUÇU VE CEZASI OLARAK VERGİ KAÇAKÇILIĞI

Dr. Nihat EDİZDOĞAN

GİRİŞ

Devletin sağladığı gelirler içinde büyük yer tutan vergi, çağımızın ilgi çekici ve en önemli bir olayıdır. Vergi, mutlak olmayıp, tarihi ve sosyal bir olaydır. Bu olay yer ve zamana bağlı olarak iktisadi ve sosyal yapıdaki değişikliklere göre sürekli olarak gelişmiş ve kavramı da çok farklı anlamlar kazanmıştır.

Verginin ne zaman, nerede ve nasıl meydana çıktığı ve ilk şekilleri bilinmemekle beraber, «her devrin görüş ve kuramları, genel olarak o devrin kazanılmış bilgi ve kurulmuş müesseselerinden doğar» düşüncesinden hareket edildiğinde vergi zaman zaman; «haraç», «hediye», «rica», «yardım», «fedakârlık» ve son birkaç yüzyıldan beri de «cebir» veya «iştirak» kökünden gelen kelimelerde anlamını bulmuştur.

Günümüzde vergi, devletin vergileme yetkisine dayandırılmakta, ölçüsünü de kamu hizmetlerinde bulmaktadır ⁽¹⁾. Artık Gaston Jéze'nin, «Il ya des dépenses, il faut les couvrir» (Masraf-

(1) Akif ERGİNAY; Kamu Maliyesi, A.Ü.H.F. Yayını No: 334, Ankara 1973 - 74, s. 33

lar vardır, bunları karşılamak gerekir) (2) düşüncesi yerine Jack Ochs'un «There is nothing in life which is certain except death and taxes» (Hayatta, vergi ve ölümden başka kesin birşey yoktur) (3) şeklinde belirttiği deyimde, ifadesini bulan vergi böylece yepyeni bir anlam kazanmıştır. Bu ise devlet ve kamu hizmetleri anlayışındaki değişiklikleri ve eğilimleri açıkça göstermektedir. Gerçekten, bugünün devleti, bir yandan günden güne artan sosyal ve kültürel hizmetlerini yerine getirmek, öte yandan ülke ekonomisinde düzenleyici bir rol oynamak zorundadır. Bu durum, devlet giderlerinin artması ve dolayısıyla milli gelirden vergi olarak alınan payın öncekilerle kıyaslanmayacak şekilde büyümesi sonucunu yaratmıştır.

Bununla beraber, vergi ödeyerek devletin devamına katkıda bulunan bireyler, günümüzde vergiyi gereği şekilde ödememekte ve devlet de bu alacağını zor kullanarak alma yollarına başvurmaktadır.

İşte bu nedenle uygulanan yaptırımlar verginin sıhhatli olarak alınması için gerekli olan tedbirlerdir. Bu tedbirler kamu düzenine ve kanuna uygun olarak ele alındığından, bunlara aykırı olan fiiller suç sayılmakta, dolayısıyla cezai yaptırımlara konu teşkil etmektedir.

Bu yaptırımlar, memleektimiz için de önemlidir. Çünkü, bunlar sayesinde vergi suçlarının önlenebileceği hiç olmazsa azaltılabileceği varsayılmıştır.

Gerçekten az gelişmiş ülkelerde olduğu gibi, kalkınma çabasına girişmiş olan memleketimizde de yükümlü yönünden tasarrufu azaltıcı bir etki yapan vergi, devlet açısından cebri bir tasarruf niteliğini taşır. Kalkınma için gerekli araç ancak bu kaynak ile sağlanabilir (4). Düşük olan tasarruf meyli ve tasarruf hacmi ise,

(2) Vergi Reform Komisyonu Raporları; C. I, Damga Matbaası, İstanbul 1969, s. 8

(3) Jack OCHS; Public Finance, Harper and Row; Publishers, New York 1974, s. xi

(4) Kalkınmanın sıhhatli ve eksiksiz başarılabilmesi için vergi yoluyla tahmin edilen cebri tasarruf yerine ihtiyari tasarruf'ara dayanmak gerektiği ifade edilirse de, az gelişmiş ülkelerde bunu sağlamak çok güçtür. Bkz. Orhan DİKMEN - Memduh YAŞA; Vergi ve Kalkınma, Müşterek Yayın, Yayın No: 1, Ankara 1963, s. 17-18

vergi tedbirleriyle gerçekleştirilir. Kaldı ki, bu ülkelerde yatırımların devlet tarafından yapılması, yatırımlar için şiddetle gereksinme duyulan sosyal sabit sermayenin doğuşu, cebri tasarrufu da gerekli kılar. Böylece vergi, sermaye yaratan, sermaye haline gelebilecek olan tutarları devlete mal eden bir kaynak olarak yatırım için gerekli fonları ve yatırımların bu yönden yapılmasını sağlamaktadır.

Bununla beraber az gelişmiş memleketlerde vergi sisteminde vergi adaleti gerçekleştirilmediği gibi, optimum bir hasılat da alınmamaktadır. Kalkınma için gerekli olan devlet gelirleri bütün çabalara rağmen az ve yetersiz bir kaynak olarak belirmektedir.

Bu durumu memleketimizde de görmek mümkündür. Nitekim Türkiye'de vergi sisteminin, devlet giderleri için gayri safi milli hasıladan alabildiği pay⁽⁵⁾, az gelişmiş bir ülkenin tipik özelliklerini taşımaktadır. Ote yandan, beyannameli gelir vergisi yükümlülerinin ortalama % 50 si yıllardır asgari bir işçi ücretinin altında net kazanç sağladıkları iddiası yer almaktadır⁽⁶⁾. Vergi incelemeleri beyanname veren yükümlülerin % 2-3 ünü kapsamakta⁽⁷⁾ ve yılda ortalama 30 milyar lira vergi kaçırıldığı ifade edilmektedir⁽⁸⁾. Hatta Gelir Vergisinin tam olarak maaş ve ücretlerden sağlandığı, bunların da Gelir Vergisinin % 63.2 sini karşıladığı; zirai, serbest meslek ve gayrimenkul sermaye sahiplerinin ödedikleri gelir vergisinin % 2 yi geçmediği⁽⁹⁾ çeşitli kitap ve ma-

-
- (5) 1975 yılında vergi gelirlerinin gayrisafi milli hasılaya oranı %17,6 1976 yılı geçici tahminlere göre ise, %19,4 dür. 1971-1976 döneminde %15-18 dolayında seyretmiştir. Bkz. T.C. Maliye Bakanlığı, 1977 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi, Ankara Aralık 1976, s. 58, Tablo: III/10
 - (6) Kemal KURDAŞ «Türk Vergi Sistemi ve Ekonomik Kalkınma», Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti, Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri, İstanbul 1970 içinde, s. 57-58
 - (7) Fehamettin ERVARDAR; «Memleketimizde Vergi Kaçakçılıkları ve Vergi Murakabesi», İ.Ü.İ.F. Mal. Ens. Konf. 11 nci seri - sene 1965, İstanbul 1965, s. 44. Milliyet Gazetesi, 26.1.1976 (Vergi kaçakçılığı konusunda Ahmet Bayrak ile yapılan görüşme içinde), s. 9
 - (8) Milliyet Gazetesi; aynı konu. Vergi kaçakçılığının miktarı hakkında çok değişik rakamlar ileri sürülmektedir. 1977 yılı için meydana gelen vergi kaçakçılığı miktarı ise, bir yetkili tarafından 48,9 milyar lira olarak ifade edilmiştir.
 - (9) GÖRÜŞ; Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği Yayını; Cilt 5, Sayı: 7, İstanbul, Temmuz 1977, s. 14

kalelerde belirtilmekte, ve bu konularda güncelliğini korumaktadır.

Devletin bir yandan artan ihtiyaçlarını karşılayabilmek ve kalkınmayı gerçekleştirebilmek için milli gelirden daha fazla pay almak zorunda olması, öte yandan vergi yoluyla sağlayacağı gelirlerin vergi kaçırma nedeniyle eksik tahsil edilmesi, hatta tahsil edemediği miktarın alternatif maliyetinin çarpan tesiri nedeniyle daha yüksek miktarlara ulaşması, verginin gerektiği gibi tahsilinde cezai yaptırımlar üzerinde daha dikkatli durulmasını kaçınılmaz kılmaktadır. Vergi yönünden aykırı hareketleri teşkil eden suçlar ve bu suçların önlenmesi veya azaltılması için uygulanan cezai yaptırımlar bu bakımdan cazip bir konu olmaktadır.

Bilindiği gibi Türkiye’de vergi suç ve cezaları ile ilgili olan vergi kanunlarının bozulması iki şekilde meydana gelmekte ve kanuna aykırı eylemlerde iki şekilde cezalandırılmaktadır. Bunlardan birincisi, kanuna aykırı eylem ve davranışların idari nitelikte para cezaları ile cezalandırılması yoludur. Dar anlamda bir suç kimliği taşımayan kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük gibi vergi suçlarında, kayba uğratılan verginin % 300’ü veya % 50’si oranında uygulanan vergi cezaları, bu grup içinde yer almaktadır. Bu suçların saptanması ve cezalandırılması vergi idaresi tarafından yerine getirilmekte, anlaşmazlıkları ise, itiraz ve temyiz komisyonları ile Danıştay’da karara bağlanmaktadır. Bu bakımdan ceza yöntemi yerine kendine özgü bir vergi kazası ve idari yöntem uygulanmaktadır.

Ötekisi ise, vergi kanunlarını bozma eylemlerine karşı tam ceza özelliği taşıyan cezai yaptırımlara başvurma yoludur. Bu durumda hürriyeti bağlayıcı ceza hukuku mekanizması işletilmekte ve ceza usulünde yazılı usul kurallarına göre yaptırımlar uygulanmaktadır. Bu şekilde cezalandırılan vergi suçları gerek kamu oyunda, gerekse yükümlü psikolojisinde idari nitelikteki para cezalarıyla karşılanan vergi suçlarına oranla, daha büyük bir etki yapmaktadır.

1. TERMİNOLOJİ SORUNU

a) Vergi Kaçakçılığı

aa) Tanımı :

Yükümlülerin vergiye karşı tepkilerinden en önemlisi vergi kaçakçılığıdır. Vergi kaçakçılığı (tax evasion) geniş ve dar anlamda ele alındığında birbirinden farklı şekiller gösterebilmektedir.

Geniş anlamıyla vergi kaçakçılığı, vergiye karşı koyma olayı olarak nitelendirilmektedir. ⁽¹⁾ Ancak, bu anlamda ele alınan vergi kaçakçılığı hukuki yoldan az vergi ödemek veya hiç vergi ödememek anlamına gelen vergiden kaçınmayı da kapsamına aldığı gibi, vatandaşların vergi yükümlülüğü altına girmemek için hükümete ve parlamentoya kişisel veya kolektif olarak baskı yapmaları, vergi kanunlarını uygulamakla görevli memurlara karşı kuvvet kullanmaları şeklinde de olabilmektedir ⁽²⁾. Örneğin, Fransa'da işçilerin vergi beyannamelerini vergi dairelerine sendikalar aracılığı ile vermek istemeleri, Normandiya çiftçilerinin vergi memurları ve diğer kamu görevlilerine karşı koymaları ve hatta hükum etmeleri gibi.

Dar anlamıyla vergi kaçakçılığı ise, vergi kanunlarına aykırı davranmak ve kanunları uygulamakla görevli bulunan idarenin aldığı tedbirlere karşı gelmek suretiyle vergi ödememek veya az vergi ödemek şeklinde olabilmektedir ⁽³⁾. Ancak, vergi kaçakçılığı farklı şekillerde de tanımlanabilmektedir. Yapılan tanımlardan bazıları şunlardır:

«Vergi kaçakçılığı, vergi ödememek ya da daha az ödemek amacıyla vergi kanunlarına aykırı hareket etmektedir» ⁽⁴⁾. Başka bir deyişle, hileye başvurarak vergiden kaçınmaktır.

(1) Halit Ek: Fransa'da Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma; Mali Polis Teşkilâtı ve Vergi Denetim Organları ile İlişkileri, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, No: 169, Damga Matbaası, Ankara 1976, s. 1

(2) Bu türlü davranışları «vergi grevi» olarak nitelendiren yazarlar da var. Fazla bilgi için bkz. Fritz Nevmark, Maliyeye Dair Tetkikler, Dördüncü Baskı, İ.Ü.İ.F. Yayını No: 9, İstanbul 1951, s. 101.

(3) Ek, a.g.e., s. 1

(4) Halil NADAROĞLU, Kamu Maliyesi Teorisi, 2. Baskı, İstanbul 1976, s. 300

Bu tanıma göre vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığından daha geniş bir kavram olarak ifade edilmekte ve vergi kaçakçılığı bir bakıma vergiden kaçınmanın meşru olmayan özel bir durumu olarak belirtilmektedir. (5)

Bir başka tanıma göre vergi kaçakçılığı, vergi kaçırma olarak nitelendirilmekte ve «yükümlünün vergi kanunlarına ve usul hükümlerine aykırı faaliyette bulunmaları ve bu suretle vergi matrahını azaltmaları, vergi kaybına sebep olmalarıdır» (6).

Maliye ilminde kullanılan ve günlük hayattaki kullanılış şekline uyularak yapılan tanımlamaya göre; «vergi kaçakçılığı, vergi kaybına sebebiyet vermektir» (7). Vergi Usul Kanununun tanımından daha geniş şekilde ele alınan ve kusur cezasını gerektiren vergi kaybını da kaçakçılık anlamına katan bu tanımda «vergi kaybı» tek unsur olarak bulunmaktadır. İfadeye göre, geniş anlamda, maliye ilmi, vergi kaçakçılığını vergi kaybı olarak almakla yetinmeli, fakat bu vergi kaybının kasta dayanıp dayanmadığını araştırmamalıdır. Çünkü, vergi kaybı bulunduğu, kaçakçılıkta; «mükellefin maksadı esas olarak alınır, kaçakçılığın mânası dardır. Ve kasta makrun olmayan hadiseler kaçakçılık hadisesi dışında kalır» denilmekte ve bunun da çok dar anlamda kaçakçılık olarak nitelendirilmesi demek olduğu belirtilmektedir.

Kanunda kasıt unsuru esas alınarak yapılan tanıma göre, «kaçakçılık, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi kaybına sebebiyet verilmesidir» (VUK, m. 344). Bu tanımdan anlaşılacağı üzere kaçakçılıkta kasıt ve vergi kaybı olarak başlıca iki unsur aranmaktadır.

bb) Niteliği :

Ekonomik ve Sosyal gruplar kuşkusuz vergiye karşı koyma olaylarında farklı şekillerde hareket ederler (8). Örneğin, büyük

(5) Bkz. NADAROĞLU; a.g.e., s. 299. Richard E. WAGNER; The Public Economy, Markham Publishing Company, Chicago 1973, s. 153

(6) T. ENERGIN, N. ÇELENOĞLU, İ. ÖZER; Vergi Kaçakçılığı, Sebepleri, Çeşitleri ve Önleme Tedbirleri Hakkında Rapor, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu, Ankara 1964, s. 7

(7) Zeki KURUCA, «Vergi Kaçakçılığı: Mahiyeti, Çeşitleri ve Sebepleri», Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Mal. Ens. Konf. 1965, Ankara 1966, s. 188

(8) Bkz. WAGNER; a.g.e., s. 153-154; Celâl ERÇOKLU; «Vergi Kaçakçılığı» İktisat ve Maliye Mecmuası, Cilt: I, Sayı: 7, 15 Ekim 1954, s. 14.

endüstri kurumları ve yüksek gelir dilimlerindeki yükümlüler piyasadaki rekabetten yararlanarak en iyi mali danışmanlar istihdam edip, bunlardan faydalandığı ölçüde vergi kaçırma şeklini tercih ederler. Orta sınıf, genellikle kanunları bozmak suretiyle vergi kaçırmaz. İşçi ve köylü sınıfı ise; ya idareye baş kaldırır veya parlamentoya baskı yapar.

Ancak bu ayırım çok genel bir eğilimi ifade eder. Gerçekten vergiye karşı koymanın farklı olan bu şekilleri birbirine bağlı olarak ve birarada kullanılmaktadır. Özellikle yükümlüler marjinal vergi oranı artarken bazı vergi kolaylıklarından (tax concessions) yararlanmaya çalışırlar⁽⁹⁾. Çünkü, yüksek gelir oranlarında vergi kolaylıklarına talep çok kuvvetlidir. Bununla beraber, siyasi rekabetten yararlanma bunların içinde yine de en önemlisi sayılmaktadır⁽¹⁰⁾.

Vergi kaçıran bir kimse doğal olarak gerek vergiden kaçınmayı, gerekse kanunların kendisinin vergi kaçırmasına olanak vermesini önleyecek önlemleri alan hükümet ve parlamento üzerine baskı yapmayı dener. Böylece çıkar grupları şeklinde organize olan yükümlüler yasama organına etki ederek, önemli vergi tasarrufları sağlamaya çalışırlar ve bunda da başarılı olurlar.

Öte yandan yükümlü kendisini, genellikle verimli faaliyetinden saptıran ve üstelik maliyeti yükselten «karışıklık çalılığı içinde kaybolmuş ve vergi yükü altında edilmiş» hissettiğinde, adaletsizliğin ve yüklerin eşit olmayan dağılımı altında kaldığını sandığında ve kendisinden haksız olarak istendiği kanısına vardığı vergileri imtiyazlılar üzerine yansıtmaktan ümidini kestiğinde, kendisini kanuna uygun savunma durumunda sayarak; ya kendini savunur veya vergiden kaçınmak için çareler arar⁽¹¹⁾.

(9) L.M. Kimmel'e göre: Maliye teorisi, marjinal yatırımın vergi yükü sür'atle arttığına ve özellikle rizikolu yatırımlar sözkonusu olduğunda, verginin büyümeyi durduracağını söyler. Örnek için bkz. Gülten - Haydar KAZGAN, Türkiye'de Maliye Politikası «1950 - 1960», İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mal. Ens. Yayını; 16. İstanbul 1964, s. 88 - 89

(10) WAGNER; a.g.e., s. 154

(11) Henry LAUFENBURGER; Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi, (Çev. İ.H. Ülkmén), Gözden geçirilmiş 5. Baskı, Ankara 1969, s. 276

Bu nedenle vergi yükünü taşımaktan kurtulma, genel olarak vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma şeklinde olmaktadır ⁽¹²⁾. Devletin giderlerine ödeme güçleri ve gelirleri oranında katılmaları gereken vatandaşların bu yükümlülüğü yerine getirirken, çeşitli yollar ve yöntemlerle kendilerine yüklenilen bu yükü en aza indirme çabalarında en çok bu şekillerden yararlanırlar.

b) Vergiden Kaçınma

aa) Tanımı :

İngilizce «Tax avoidance», Fransızca «Avoidance Evasion», Almanca «Steuerablehnung» denilen vergiden kaçınma, kısaca verginin ödenmemesini ifade eder. Neumark'ın dediği gibi, vergiden kaçınmada az veya çok miktarda yükümlülerin belirli bir vergi ödemesini kabul etmemeleri sözkonusudur ⁽¹³⁾.

Wagner ise vergiden kaçınmayı; «bir kimsenin vergi yükümlülüğünü kanuni yoldan azaltması» olarak tanımlamaktadır ⁽¹⁴⁾.

bb) Niteliği :

Vergiden kaçınma bir suç değildir. Çünkü, herkes, kanunlarda öngörülen esaslara uygun olarak vergi ödemekle yükümlüdür. Bununla beraber kişinin mutlaka vergi yükümlüsü olmak için özel bir çaba göstermesi de gerekmez. Buna zorunlu tutulamayacağı gayet açıktır. Kanunun koyduğu muafliklardan faydalanması ve belirtilen hadlerin altında gelir elde ettiğinde vergiden kurtulacağını bilmesi ve bundan yararlanması da en doğal hakkıdır ⁽¹⁵⁾. Bu tür davranışlar suç olmadığından kanunlarda da bir ceza öngörülmemiştir. Hatta, kanunlarda bunlara olanak hazırlayan mad-

(12) Teoride vergi kaçırma; vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma şeklinde görünmektedir. Bkz. WAGNER; a.g.e., s. 153. Ancak, «evasion» ve «avoidance» birbirinden farklı olup, birincisi bir kanunun ihlali ile ilgili, diğeri ise değildir. Bkz. Harold M. GROVES; Financing Government, Fifth Edition, Holt, Rinehart and Winston, Inc. New York 1958, s. 200.

(13) Yazar bu bakımdan vergiden kaçınmaya «verginin reddi» adını vererek eserinde verginin kanuni ve gayri kanuni şekillerdeki reddini ele almaktadır. Bkz. NEUMARK; a.g.e., s. 98

(14) WAGNER; a.g.e., s. 153. Benzer tanım için bkz. GROVES; a.g.e., s. 200

(15) NADAROĞLU; a.g.e., s. 299-300; WAGNER; a.g.e., s. 153.

deler de bulunmaktadır. Bu bakımdan, Roma Hukukundaki meşhur kaideye göre, «Hakkını kullanan kimsenin hile yaptığını kimse söyleyemez (Nullus videtur dolo facere qui suo jure ititor)». Gerçekten, gerek kanunlardaki boşluklardan yararlanarak ya da vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermemeğe dikkat ederek veya kanun tarafından düzenlenen vergiden kaçınmanın koşullarına uyarak vergi ödememek gibi davranışlar da kanunlara aykırı bir durum olmadığından bir suç da meydana gelmez ⁽¹⁶⁾.

Vergiden kaçınmanın örnekleri çoktur. Bu örnekler belirli grupların kapsamı içine alındığında vergiden kaçınmanın şekilleri ortaya çıkmaktadır.

cc) Şekilleri :

Verginin, vergi kanunlarına aykırı davranmadan kişilerce ödenmemesi, yani vergiden kaçınma üç grupta toplanabilir ⁽¹⁷⁾.

1 — Yürürlükteki vergi kanunlarındaki boşluklardan (loop-holes) ve olanaklardan kişilerin kendi lehine faydalanması.

Bu şekilde vergiden kaçınan kişilerin davranışlarında kanunlara aykırı bir davranış yoktur. Örneğin, bina vergisi ödememek için kat satın almak yerine kirada oturmayı tercih etmek bir suç değildir. Herkesin yararlanabileceği doğal bir haktır. Ayrıca, şirket halinde bir işletme kurmak isteyen girişimcilerin, şirketin şeklini vergi faktörünü gözönünde tutarak şahıs veya sermaye şirketi şeklinde belirlemeleri ve böylece daha az vergi ödeyecek bir

(16) Bu şekildeki davranışlarda kanuna aykırı ibir durum bulunmadığından yaptırım uygulanması olası olmamakla beraber bazı durumlarda vergiden kaçınmanın ahlâka aykırı olduğu da bir gerçektir. Çünkü, yükümlü kanuna uygun da olsa kendi çıkarını düşünerek vergi ödeme mektedir. Bkz. GROVES; a.g.e., s. 201.

(17) Bkz. NEUMARK; a.g.e., s. 98-99; LAUFENBURGER; a.g.e., s. 276. WAGNER; a.g.e., s. 153-154. Vergiden kaçınma metodları olarak; Vergi muaflığı güvenlikleri (Tax-exempt securities), yüküm'ünün ölümünden sonraya kadar aktifte tutulan sermaye kazançları, şirket kazançlarının yeniden yatırıma dönüştürülmesi, oranların bitirilinceye kadar kullanılması (percentage depletion) gösterilmektedir. Bkz. GROVES; a.g.e., s. 201. Daha fazla bilgi için bkz. Otto ECKSTEIN; Public Finance, Third Edition, Foundation of Modern Economics Series, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1973, s. 60-64.

şirket statüsü benimsemeleri de bir suç değildir ⁽¹⁸⁾. Hatta vergi sistemimizin yükümlülerin işletmelerini büyütmelerine engel olmak suretiyle kendine özgü bir vergiden kaçınma olayına yol açtığı ileri sürülmektedir ⁽¹⁹⁾. Gerekçe olarak; işletmesini büyüttüğü takdirde götürü usulden vergilendirilen esnafın işletme hesabına göre gerçek geliri üzerinden vergilendirileceğini düşünmesi ve bunun külfetinden kaçınmak için daha çok gelir elde edebileceği bir işletme kurmaktan çekinmesi; işletmesini daha da büyüttüğünde bilanço esasının sonucu olarak kayıtları için muhasebeci tutmak zorunda kalıp bazı sırlarının açığa vurulacağı düşüncesinden hareketle, büyümeden vazgeçmesi gösterilmektedir.

2 — Vergi alanına girecek faaliyetlerden bilerek ve isteyerek kişinin kendini alkoymas, başka bir deyişle vergi kanununun uygulanmasını gerektiren bir işlemi yapmaması.

Vergi kanununun uygulanmasını gerektiren bir işlemi yapmamak, yani uygulanmazsa vergiyi doğurmayacak bir duruma örnek olarak, bir tüketim vergisine tabi tutulmuş olan sigara veya alkollü içki kullanmama, gümrük tarifesinde yazılı bir malı ithal etmeme şeklinde kaçınma ile veya gerektiğinde artan oranlı tarifede üst dilimlere geçmemek, yani daha yüksek oranlara tabi olmak için geliri kısıtlama amacıyla faaliyeti azaltma veya vergi oranının birden bire artış göstereceği bir gelir düzeyine erişmemek için o kazançtan vazgeçme ile ortaya çıkmaktadır ⁽²⁰⁾. Bunlar aynı zamanda vergiden kaçınmanın tipik örneklerindedir. Ancak, ekme gibi hayati maddelerin söz konusu olduğu durumlarda, yükümlünün çabasının çok sınırlı olduğu da unutulmamalıdır.

3 — Kişilerin muafiyet ve istisna hadleri ve sınırları içinde faaliyette bulunmaları.

Vergiden kaçınmanın en uygun şekli yükümlü olmamak için vergi muafliklarının bulunduğu alanlara kaymaktır. Örneğin,

(18) NADAROĞLU; a.g.e., s. 300. Anonim şirketlere gösterilen kolaylıklar nedeniyle diğer şirketler anonim şirketler şekline dönüştürülebilir NEUMARK; a.g.e., s. 99.

(19) Küçük işletme tipinin tercih edilmesi ile gayrimenkul alanına kayılması buna örnek gösterilmektedir. Bkz. G.H. KAZGAN; a.g.e., s. 90.

(20) LAUFENBURGER; a.g.e., s. 276; Ek, a.g.e., s. 11-12 Marjinal vergi oranı ile kişinin yıllık net ve ek kazancı arasındaki diyalogu gösteren örnek için bkz. WAGNER; a.g.e., s. 154

memleketimizde küçük işletme tipinin tercih edilmesi gibi. Ayrıca uygulamada, kanunlarda yer alan muafliklardan yararlanarak yükümlülerin çeşitli şekillerde vergiden kaçındıkları da görülmektedir. Örneğin, Türkiye’de telif kazançlarının 10.000 TL vergiden istisna edilmiştir. (GVK, m. 18). Aynı şekilde gayrimenkul sermaye iratlarında yılda 5.000 TL.; bankalardaki mevduata ait faizlerde de 500 TL. lık bir istisna öngörülmüştür (GVK, m. 21-22). Bir yazar kitabından yılda 9.999 TL. lık kısmının satılmasına razı olursa kanuna uygun olarak vergi ödemekten kurtulmakta; evini ayda 415 liraya kiralayıp vergi ödememek de vergi kanunlarının sağladığı bir olanak sayılmakta ve böylece, genel ve vergisel kanuna aykırı davranmadan vergiyi ortadan kaldırmak mümkün olmaktadır.

Görüldüğü gibi bir kanun metnini bozmaksızın ona başka anlam veren, kanunun dikkate almadığı bir işlem yapan veya bir kombinezon meydana getiren, bir sözleşmeye kanun koyucunun düşünmediği bir şekil veren, vergili bir madde yerine onun yerini tutacak bir vergiye tabi olmayan bir maddeyi tercih edip tüketen bir kişinin durumu doktrinadaki; «vergi yapısındaki bir çatlaktan veya vergi ağındaki bir delikten faydalananların meşruluk sınırları içinde sayılması» görüşüne uygun düşmektedir⁽²¹⁾.

Günümüzde hemen her yerde, kişiler bazı yöntem ve olanaklardan yararlanmak suretiyle vergiden kaçınmanın yollarını aramakta ve kanunlardaki boşluklardan yararlanarak bu çabalarında başarılı da olmaktadır. Hatta verginin ödenmesinde de vergiden kaçınma sözkonusu olabilmektedir. Yükümlünün gerçekleştiren vergisini ödemediği başka bir ülkeye göç etmesi halinde yerleştiği ülke ile, kendi ülkesi arasında vergi alacağının tahsili için herhangi bir anlaşma bulunuyorsa, verginin tahsilinde olanak dışı kalmaktadır⁽²²⁾.

Yükümlünün bütün servetiyle birlikte daha az vergi ödemesini gerektiren bir memlekette başka bir memlekte veya bir ilde diğerine şahsen kaçma şeklinde olduğu gibi, yükümlünün ikametgâhını değiştirilmeden servetinin belirli kısımlarını (örneğin, menkul kıymetler, teşebbüsler) vergi oranları daha düşük olan başka bir yere taşıması şeklinde vergi konusu bakımından kaçma

(21) LAUFENBURGER; a.g.e., s. 276-277

(22) EK, a.g.e., s. 12.

da görülmektedir. Ancak bunların kanuna uygun olabilmeleri için herşeyden önce döviz işleminin serbest, yani döviz sınırlamasının bulunmaması gerekir (23).

c) Vergi Erozyonu

Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmayı birarada ele alan ve genellikle İngilizce kitaplarda yer alan bir deyim de «vergi erozyonu» (tax erosion) dur.

Erozyon dinamik bir metodu gerektirmekte, gayrisafi milli gelir ile gelir vergisi tabanı ilişkisinden meydana gelmektedir. Bu bakımdan gelir üzerinden alınan vergilerde etkisini göstermekte⁽²⁴⁾, «Gelir vergisinin saf uygulama şeklinden saptırılması» olarak tanımlanmaktadır⁽²⁵⁾. Böylece, çeşitli nedenlerle, vergi matrahlarından yapılan iktisadi ve sosyal indirimler ile yükümlünün matrah dışı bıraktığı gelirler vergide «erozyon» denilen matrah aşınmasına yol açmaktadır.

Aşağıdaki tablo 1968 yılında ABD'ndeki şahsi gelir toplamının çeşitli şekillerde erozyona uğramasıyla kalan vergilendirilebilir geliri ve elde edilen vergiyi göstermektedir⁽²⁶⁾.

(23) NEUMARK; a.g.e., s. 99.

(24) Vergi erozyonunun şahsi gelir vergisi (individual income tax) açısından incelenmesinde başvurulacak temel kaynak için bkz. Joseph A. PECHMAN; «Erosion of the Individual Income Tax», National Tax Journal, Vol. X, March 1957, s. 1-25. Bu konuda ABD Hazine Departmanının çeşitli gelir dilimlerine göre kanuni ve fiili vergi oranlarını ele alarak yaptığı çalışma için bkz. Bernard P. HERBER; Modern Public Finance: The Study of Public Sector Economics, Revised Edition, Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois 1971, s. 147. Bu çalışmadan hareket edilerek aynı gelir grupları için hesaplanan erozyon yüzdesi için bkz. WAGNER; a.g.e., s. 155.

(25) C. Penniman - H.R. Theobald'ın yaptıkları bu tanım için bkz. Ömer F. BATIREL; «Vergi İdaresinde Etkinlik ve Mükellef Psikolojisi», İstanbul İ.T.İ.A. Dergisi, Sayı: 1, İstanbul 1973, s. 43.

(26) Bkz. ECKSTEIN; a.g.e., s. 60, Tablo: 5-2.

Şahsi gelir (milli gelir hesapları)	689
— Şahsi gelirden hariç tutulanlar	135
— Transfer ödemeleri	57
— Maaş ve ücretlere eklentiler (ek faydalar)	23
— Bağışlanan gelir (özellikle ev sahiplerine)	37
— Beyan edilmeyen gelir	45
+ Sosyal güvenlik için işveren katkıları	23
+ Diğerleri (vergilendirilmiş sermaye kazançlarının yarısı, vb.)	15
= Gayrisafi toplam gelir	554
— Gayrisafi toplam gelirdeki vergilendirilmeyen iadeler	16
— İndirimler	85
— Muafiyetler	104
= Vergilendirilebilir gelir	353
Vergi	68

Tablodaki 689 milyar dolardan 353 milyar doların çıkarılarak vergi erozyon tabanının daraltılması, vergi oranının yapısına bağlanmıştır. Daraltmanın olmaması ile vergi oranının daha düşük saptanabileceği ifade edilmektedir. Bu şekildeki bir davranış ik nedene bağlanmakta ve verginin yapısını da bunların bozduğu (erozyona yol açtığı) belirtilmektedir. İlki devlete gerekli gelirin sağlanması için yüksek oranlara yer verilmesinin sürdürülmesi, diğeri ise birçok özel gereçlerin harekete geçip bu daraltmayı zorunlu kılması. Böylece erozyon, devletin mali ihtiyaçlarını karşılamak için yüksek vergi oranlarına izin vermekte, öte yandan çeşitli baskı gurupları; vergi muafıkları, istisnaları, indirimleri ve kredileri koydurarak vergi tabanını genişletme olanağını ortadan kaldırdıkları gibi sonraki reform çalışmalarında da sağladıkları bu ayrıcalıkları savunmaktadırlar.

ABD'nde yapılan araştırmada vergi erozyonu, düşük gelir gruplarında % 2 olduğu halde, bir milyon dolar ve bunun üstündeki gelir dilimleri için %41,1 olmaktadır⁽²⁷⁾.

(27) Bkz. WAGNER; a.g.e. s. 155, Tablo: 9 - 1. 1963 yılında Fransa, İtalya, İngiltere ve ABD için yapılan erozyon çalışmasında; ABD şahsi gelirin %45 ve brüt milli gelirin %35 ine eşit bir vergi tabanı ile erozyondan en az etkilenen bir ülke olarak görünmektedir. Bunu % 36,2 ve % 43,2 ile İngiltere izlemekte, Fransa ve İtalya gibi lâtın ülkelerinde erozyonun çok yüksek derecelere ulaştığı görülmektedir (Fransa % 23,8 ve % 21; İtalya'da ise ortalama % 21,9 ve % 17,2 ile). Bkz. Vito TANZİ; The Individual Income Tax and Economic Growth: An International Comparison, The Johns Hopkins Prness, Baltimore 1969, s. 78. Tablo VI - 1.

Memleketimizde de yükümlülerin gerek siyasi, gerekse piyasa rekabet koşullarından yararlanarak fiili vergi oranlarını düşürme olanakları buldukları da bir gerçektir. Özellikle, hesap uzmanlığı mesleğinde yetiştikten sonra özel sektöre geçen ve bu sektördeki yükümlülere önemli derecede vergi tasarrufu sağlayan kişiler gün geçtikçe arttığı gibi, yükümlülerin siyasi partilere yaptıkları bağış ve yardımlar nedeniyle vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanarak bazı kolaylıklar elde etmeleri de o kadar olasıdır.

Yükümlerin vergiye karşı direnmeleri görüldüğü gibi çeşitli olmakla beraber en tehlikelisi ve mücedele edilmesi en zor olanı vergi kaçakçılığı (tax evasion) olmaktadır. Bu tehlike, verginin iktisadi ve sosyal kalkınmada oynadığı rolden doğmaktadır. Böylece vergi kaçakçılığı, verginin fonksiyonlarını körleterek iktisadi hayata ve milli kalkınmaya olumsuz şekilde etki etmektedir. Bu nedenle; üzerinde durulması, nitelik ve sebeplerinin araştırılması ve önlenmesi için her türlü tedbirlerin alınması gereken bir konudur.

2. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN UNSURLARI

Yukarıda yer alan vergi kaçakçılığı tanımları arasında bulunan kanuni tanımdan da görüldüğü gibi, kaçakçılık suçunda başlıca iki unsur aranmaktadır⁽¹⁾; kasit ve vergi kaybı (ziya).

-
- (1) 5432 sayılı eski Vergi Usul Kanununun dördüncü kitabında hileli vergi vergi suçu oluşturulmadığından bu suçla ilgili bazı konular da kaçakçılığın tanımından yer almaktaydı. Bkz. Selâhattin DURLU, Vergi Usul Kanununun Muaddel Ceza Hükümleri, Vergi Mecmuası Neşriyatı, No: 3, İstanbul 1954, s. 5. Bir suçun oluşması için onun bütün unsurlarının varlığı arandığına ve unsurlardan birinin eksik olması suçun olgunlaşmasına engel olduğuna göre, sahte belge düzenlemek veya bilerek kullanmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun meydana gelmesi için eski kanuna göre şu unsurların bulunması gerekmektedir; Vergi kaçır-mak kastı, sahte belge düzenlenmesi veya bilerek kullanma veya «tahrif» veya «tağyir» etmek, vergi kaybının varlığı ve bunların vergi yükümlüsü veya sorumlusu tarafından yapılmış olması. Bu dört temel koşuldan herhangi birinin bulunmaması halinde sahte belge düzenlenmesi nedeniyle kaçakçılık suçu meydana gelmemekteydi. Fazla bilgi için bkz. Mümtaz BAYSAL; Vergi Cezalarında Kaçakçılığa Müteallik Bazı Mes'eleler, Hesap Uzmanları Kurulu Raporu, İstanbul 5.6.1950, s. 21. Ancak, bu durum 213 sayılı yeni Vergi Usul Kanununda hileli vergi suçu kapsamına alınmıştır.

(a) Kasıt :

Kasıt bir psikolojik unsur olarak, cezanın ağırlaşması açısından önemlidir. Kasdın nasıl saptanabileceği veya nasıl anlaşılacağı hakkında kanunda hüküm yoktur; bu ancak yükümlü veya sorumlunun, kanuna aykırı düşen hareketlerini bilerek yapıp yapmadığının saptanması veya buna aklın yatıp yatmaması ile anlaşılır. Kuşkusuz vergi daireleri buna karar verebilirler. Ancak, anlaşmazlıklar olması ve bu nedenle cezaya itiraz edilmesi halinde, kasıt unsurunun bulunup bulunmadığı, ilgili vergi komisyonları veya Danıştay'da kesin karara bağlanır.

Şu noktayı da belirtmek gerekir ki, kasıt şahsi (subjektif) bir durum olduğundan, bunun genel ölçülere göre saptanması zordur ve her anlaşmazlığa göre de saptanması gerekir ki, bu da ancak durum hakkında karar verecek organların değerlemelerine bağlıdır (2).

b) Vergi Kaybı :

Vergi borcu genel olarak, vergiye tabi bir faaliyetin yapılması veya bir hukuki durumun olgunlaşması ile doğmaktadır; fakat doğar doğmaz bu borcun ödenmesi olanaksızdır. Çünkü, henüz miktarı bile saptanmamıştır. Bazı vergilerde sadece vergiyi doğuran olayın hesaplanması Devlet veya diğer vergilendirme yetkisine sahip kamu tüzel kişileri bakımından iktisadi ve mantıklı olmayan bir davranış görülmektedir. Bu nedenle, belli süreler içinde yapılmış faaliyetlerin hepsinin üzerinde toptan düşünülmesi esas bazı vergiler dışında (örneğin, Veraset ve İntikal Vergisi, Damga Resmi, Tüketim Vergileri vb.) benimsenmiştir. İşte bu belli süreye vergi dönemi denilmekte ve bu dönem içinde elde edilen gelirlerin hepsi birlikte matrahı oluşturmaktadır. Böylece vergiyi doğuran olayın saptanması ve hesaplanması zamanı geldiğinde idare bu işlemi yapmakta, yani vergiyi tarh etmektedir.

İdarenin matrahlara vergi oranlarını uygulayıp vergi miktarını hesaplayabilmesi için, vergi kanunları da yükümlüye birçok ödevler yüklemiştir. Bunlar genel olarak; işe başlama, işi bırakma, işte ve işletmedeki değişiklikleri bildirme, defter tutma, belge dü-

(2) Fazla bilgi için bkz. Akif ERGİNAY, Vergi Hukuku, A.Ü.H.F. Yayını No: 401,6. Baskı, Ankara 1977, s. 93.

zenleme, karne alma, saklama ve gösterme, belli sürelerde beyanname verme vb. hususları kapsamaktadır. İşte bu gibi ödevler düzgün bir şekilde yerine getirildiği takdirde, idare tarh işlemini yapabilmektedir. İdare tarh ettiği vergiyi belli bir süre içinde yükümlüye bildirmekle vergi tahakkuk etmekte, yani normal olarak ödenbilir bir duruma gelmektedir.

Bu bakımdan Vergi Usul Kanunu da «Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı, mükellef bakımdan vergi borcunu teşkil eder.» (VUK, m. 19) hükmü ile vergiyi doğuran olayı tanımlamıştır. Örneğin, İstihsal Vergisinde mamulün teslimi, Veraset Vergisinde ölüm olayı; Bina Vergisinde bir binanın inşa edilmesi, Gelir ve Kurumlar Vergilerinde bir kazanç veya gelirin doğması vergiyi doğuran olaydır.

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine rağmen, yükümlü, bu olaydan doğan vergi borcunu ilgili vergi dairesine bildirmemiş veya eksik bildirdiği takdirde vergi kaybı (ziya) meydana gelmiş olur. Vergi kaybı, Kanunda ayrıca tanımlanmıştır. Kanuna göre, vergi kaybı, «mükellefin evya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.» (VUK, m. 341). Bu bakımdan vergi kaybı, ödenmesi gereken verginin; hiç tahakkuk ettirilmemesi (örneğin, vergi beyannamesinin verilmemiş olması), zamanında tahakkuk ettirilmemesi (örneğin, zamanında tahakkuk ettirilmemesi (örneğin, zamanında verilmeyen beyanname nedeniyle verginin tahakkuk ettirilmemesi) veya eksik tahakkuk ettirilmesi demektir. Bunlar aynı zamanda vergi kaybının varlığı için birlikte bulunması gereken unsurlardır (3).

Bununla beraber kanun vergi kaybı konusunda bir süre kabul etmiştir. Beyannameli yükümlülüklerde söz konusu olan bu süre, tahakkuk işlemi yapılabilme için beyanname verme süresinin sonundan başlamak üzere 15 gündür. Beyanname bu ek süre içinde verilirse vergi kaybı olmamış sayılır.

(3) Bkz. Bülent KAPTAÇ; Vergi Cezaları ve eVergi Uyuşmazlık'arı, Maliye Bakanlığı Ellinci Yıl Yayınları, Maliye Tetkik Kurulu, Ankara 1973. s. 13.

Görüldüğü gibi vergi kaybı, verginin tahakkukundan önceki safhada söz konusu olabilmekte ve vergi kaçakçılığı da bu safhadan önce cereyan etmektedir. Bu bakımdan, gerçekleşen vergilerin tahsil edilmemesi halinde vergi kaçakçılığından söz edilemez⁽⁴⁾.

VUK, m. 341'in ikinci fıkrasına göre, «Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi kaybı hükmündedir.»

Şu halde yükümlü veya sorumlunun, beyannamesi ile ilgili olarak yukarıdaki hükme göre evli veya çocuklu olmadığı halde evli veya çocuklu olduğunu beyan etmesi halinde de vergi kaybı söz konusu olmakta, bunlar kasten yapıldığı taktirde ise vergi kaçakçılığı meydana gelmektedir. Vergi kaybının az veya çok objektif ölçülere bağlı olması ve kastın saptanmasında da ancak şahsi unsurlarla bu durumların vergi kaçakçılığı sayılması Vergi Usul Kanununda hükme bağlanmıştır⁽⁵⁾.

3 — VERGİ KAÇAKÇILIĞININ ÇEŞİTLERİ

Vergi kaçakçılığı çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir. Yani vergi kaçakçılığının şekilleri çoktur. Özellikle matrahları beyana ve muhasebeye dayanılarak saptanılan vergilerde vergi kaçırma yolları hem daha çoktur, hem de incelik ve ustalıkla yapılabilmektedir.

Vergi Usul Kanunundaki kaçakçılık ve hileli vergi suçu hükümlerine göre vergi kaçırma yöntemleri ve şekilleri başlıca dört noktada toplanmaktadır: yükümlülüğün vergi dairesinin bilgisi dışında bırakılması; vergi matrahının kısmen veya tamamen gizlenmesi; çeşitli muhasebe hileleri yapılması ve gerçeğe uymayan

(4) KURUCA; a.g.m., s. 189.

(5) Bkz. VUK, m. 344/2

gelir ve gider belegleri kullanılması; faturasız mal alım ve satımları, envanter hileleri, randıman fire ve zararları, vb⁽¹⁾.

Vergi kaçakçılığı, kanun koyununun bu konudaki düşüncesinden hareketle; genel olarak kaçakçılık ve vasıflandırılmış (mevsuf) kaçakçılık olarak iki ana gurupta da toplanmaktadır⁽²⁾. Birinci gurupta yer alan kaçakçılıkta kaçakçılığın tanımı ve sebepleri ele alınmakta, ikinci gurup kaçakçılıkta ise; kasıt aranmaksızın kaçakçılık eksik veya yanlış matrah beyanı beyanname ile yapılmayan bildirmeler, «mektup mükellefiyetler» ve sahte belgelerden faydalanma gibi çeşitlere yer verilmektedir.

Vergi kaçakçılığını, yapılaş şekli bakımından da iki gruba ayırmak mümkündür⁽³⁾. İlkinde vergiye tabi maddelerin miktar ve değerleri gerçeğe aykırı olarak beyan edilir. Örneğin, bilançonun aktif unsurları tam gösterilmez, gerçek değerlerinden eksik gösterilir veya pasif unsurlar, gerçek değerlerinden fazla yazılır. İkincisinde ise, mali idarenin emir ve tebliğleri yapılmaz ve uygulanmaz.

Terminoloji kısmında da belirttiğimiz gibi vergi kaçırma gerçekten geniş bir kavramdır. Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma bu kavramın kapsamı içinde yer alan iki husustur. Bu bakımdan kanuni vergi kaçakçılığı; kanuna uygun vergi kaçırma olarak düşünülüp yazarlarca vergi kaçakçılığı çeşitleri arasında bir grup oluşturmaktadır⁽⁴⁾ ve böylece vergi kaçakçılığının çeşitleri konusunda yapılan sınıflandırmalarda kapsamı en geniş tutulmuş kanuni vergi kaçakçılığı ve gayri kanuni vergi kaçakçılığı şekli olmaktadır.⁽⁵⁾

(1) Fehamettin ERVARDAR; agm. s. 37; İlhan ÖZER; Türkiye'de Vergi Rezervleri, MTK Neşriyatı No: 140-1968, İstanbul 1968, s. 108.

(2) Bkz. Necmi N. YÜCEL, Tatbikatta Vergi Cezaları, İnkılap Kitabevi, İstanbul 1955, s. 191 - 206.

(3) ERÇOKLU; a.g.m., s. 14 - 15.

(4) Bu çeşit hareketlere yazarlar çok çeşitli isimler dahi vermektedir. Örneğin, «kanuni vergi hilesi», «kaytarıcılık», «kanuni vergi kaçakçılığı» hatta «vergiden kaçırma» bunlar arasında sayılabilir.

(5) Türkiye'de bütün maliyecilerin kullandığı «gayri kanuni vergi kaçakçılığı» deyiminin kendi içinde çeliştiği ve «kanun kaçakçılığı tanımaz, kaçakçılığın kanunisiz olmaz» denilerek deyim kullanılmasının hatalı olduğu belirtilmektedir. Bkz. Salih ŞANVER; İşletme Vergiciliği ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul İ.İ.T.İ.A. Yayını, No: 42-49, İstanbul 1968, s. 124.

Genellikle muaflik yolu ile sağlanan yararlar vergiden kaçınmanın kapsamına girdiğinden ve kanun tarafından öngöröldüğünden, kanunun suç saydığı vergi kaçakçılığı tek yönü ile, sadece kanuna aykırı vergi kaçakçılığı şeklinde ele alınıp bunun şekilleninin incelenmesi daha doğrudur kanısındayız.

Ancak, şunu da açıklamakta fayda vardır: Vergi kanunlarındaki istisna ve muafiyetler hem doğrudan doğruya vergi kaybına neden olmakta ve hem de dolaylı olarak kaçakçılığa yol açmaktadır⁽⁶⁾. Yükümlü kanuni araçlardan veya vergi kolaylıklarından yararlanarak örneğin, yatırım indirimi ile, daha az vergi ödemekle vergiden kaçınabilmekte, ancak yatırım indirimi vergi kaçakçılığına da yol açabilmektedir⁽⁷⁾. Ancak, vergiden kaçınma yine de kanuna uygun bir şekilde meydana gelmekte, sonraki aşamada yapılan vergi kaçakçılığı ile yükümlü, belirteceğimiz şekillerden birisi ile kanunsuz olarak çıkar sağlamaktadır.

Vergi kanunlarının öngördüğü yükümlölük koşullarına göre, vergi konusuna giren gerçek ve tüzel kişilere kanun birçok ödevler yüklemiştir. Verginin tahakkukundan önceki safhalarda yapılması veya uyulması gereken bu ödevlerin kasıtlı olarak gerektiği şekilde yerine getirilmemesi sonunda meydana gelen vergi kaybı vergi kaçakçılığını ifade eder. Bu gibi durumlarda vergi yükümlüsü veya sorumlusu kanunda yer alan hükümlere rağmen, yapması gereken ödevleri yerine getirmemekle kanunu çiğnemiş olmaktadır.

Vergi kaçakçılığının yapıldığı yol ve yöntemler insan zekâsına bağlı olarak değişiklik gösterdiğinden kaçakçılığın da sınırsız

Başka bir görüşe göre ise, «özellikle vergi mevzuatı kendi içinde de kaçakçılığa yer veren hükümler taşıdığından bu şekilde ayırma yer vermek kaçakçılık çeşitlerini belirtmek yönünden kolaylık sağlar» denilmektedir. Bkz. G.H. KAZGAN; a.g.e., s. 102-103; KURUCA; a.g.m., s. 102-193.

(6) Hüsnü KIZILYALLI, Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi, Ankara Üniversitesi S.B.F. Mal. Ens. Yayını No: 33, Ankara 1969. s. 238. Hatta Tanzi'nin eblirttiği gibi erozyon metodu içinde önemli bir role sahip olan vergi kaçakçılığını ölçmek çok zordur. Önceleri İtalya ve Fransa'da korkunç bir düzeyde kaçakçılık olması örneğin, İtalya'da devlet kilisenin bazı teşvikleriyle yayılmasıdır. Kiliseye ait bir gazetenin kaçakçılığın günah sayılmayacağını açıklaması bunda en büyük etken olmuştur. Bkz. TANZİ; a.g.e., s. 81-82.

(7) Bkz. G.H. KAZGAN; a.g.e., s. 103.

olanaklara paralel olarak sınırsız yolları ve yöntemleri bulunmaktadır. Ancak, kaçakçılık fiillerinin işlendikleri alanlar ele alınarak vergi kaçakçılığı şekilleri üç ana grupta toplanabilir⁽⁸⁾.

1 — Yükümlülük Kurulmasında;

Bu konuda birbirinden farklı şekilde vergi kaçakçılığı yapılabilmektedir. Bunlar şu şekilde sıralanabilir;

i) Yanlış yükümlülük kurma: Genellikle kanunun koyduğu vergi muafliklarından faydalanmaması gereken yükümlünün, yanıltıcı beyanname vermesi suretiyle yaptığı bir vergi kaçakçılığı şeklidir. Özellikle esnaf muaflığı (GVK, m. 9) ve küçük çiftçi muaflığı (GVK, m. 10-14) yükümlüye sağladığı olanaklar nedeniyle bu çeşit vergi kaçakçılığının yapılmasına yol açmaktadır.

ii) Maliyeye işe başladığını bildirmemek: Yükümlünün vergi konusuna giren faaliyetlerden birini yapmasına rağmen bu faaliyeti maliyeye bildirmeemsini nedeniyle meydana gelir. En çok rastlanan bir kaçakçılık şeklidir.

iii) Götürü usulden yararlanmak için yalan beyanda bulunma: Yükümlülerin bir kısmı, götürü usulün genel (GVK, m. 47) ve özel (GVK, m. 48) koşullarına sahip olmadıkları halde, yanıltıcı beyanda bulunmaları sonucu meydana gelir.

iv) Sahte yükümlülük kurma: İktisadi varlıkları çok az veya hiç bulunmayan bazı kişilere paravan firmalar kurdurularak, ticari işlemler bu firmalardan geçirilmekte ve kârlar da bu firmalarda toplanmaktadır.

2 — Belgeler Üzerinde:

Belgeler üzerinde yapılan vergi kaçakçılığında genellikle kullanılan yöntemler; hiç belge düzenlememek, gerçeğe aykırı olan düşük veya yüksek bedellerle fatura düzenlemek, vergiye tabi kıymetli evrağı kaydettirmemek veya eksik şekilde damgalatmak bulunmayan isim ve adreslere fatura kesmek veya bunlardan fatura almaktır. Ayrıca, masrafları arttırmak ve maliyetleri yükseltmek için sahte faturalar düzenlemek veya sağlamak; mal miktarı

(8) Bkz. KURUCA; a.g.e., s. 194-198.

fazla, bedeli düşük veya aksi nitelikte fatura alıp vermek başvuru-
rulan yöntemler olmaktadır.

Daha çok Gelir, Kurumlar ve Gider Vergilerine tabi olan he-
men hemen bütün yükümlülerin kullandıkları bu kaçakçılık şek-
linde, fatura ticareti yapan firmalar da piyasanın fatura ihtiya-
cını karşılamada yardımcı kuruluşlar olarak yer almaktadır.

3 — Defter Kayıtları Üzerinde

Defter kayıtları üzerinde yapılan vergi kaçakçılığı muhasebe
hileleri yoluyla gerçekleştirilmektedir. Bu bakımdan çeşitleri çok-
tur. Gerçekten bu çeşit kaçakçılıkta, beyan etmek istenilen kâr
miktarını ayarlamak amacıyla devre başı ve devre sonu mal var-
lıkları oynanarak vergi kaçırıldığı gibi, sonuç hesaplarını kullan-
mamak; değerleme ve amortisman oyunları yapmak; satın alınan
ham maddelerin bir kısmını mal satışı yapmış gibi kayıtlara geç-
mek ve sonradan bunları mamul hale getirip gerçek satışları mu-
hasebe dışında bırakmak; yüksek faizler üzerinden yapılan bir borç
verme veya borçlanma işlemini gizlemek için senetler düzenleye-
rek olayı mal alış verişi şekline sokmak; kâr ve zararları kaydır-
mak, fiili durumu hukuki durumdan farklı göstermek; danışıklı
teşebbüsler, ortaklıklar, ücret ödemeleri tesis etmek; bağışları sa-
tış olarak göstermek suretiyle de vergi kaçırma yollarına başvurul-
maktadır.

Genellikle ikinci sınıf tüccarlar defter kayıtlarını yıl sonun-
da yaptıklarından parakende satış miktarlarını istedikleri gibi dü-
zenlerler. Bu bakımdan gider kalemlerini arttıracak şekilde gider-
ler ve alışlar gösterme, yaptıkları iadeleri çıkış kaydetmeme, top-
lamaları yanlış yapma yollarına başvururlar. Birinci sınıf tüccarla-
rın yaptıkları vergi kaçaklıkları ise, yukarıda belirttiğimiz gibi,
daha çok kayıt yapanın teknik bilgi ve tecrübesine dayanmakta-
dır. Nitekim, örneğin sonuç hesaplarını kullanmamak şeklinde yü-
kümlüler sonuç veren ticari işlemleri, ilgili hesaplar yerine ala-
caklı-borçlu cari hesaplarla kasa hesabı arasında muhasebeleşti-
rerek vergi kaçakçılığı yapabilmektedirler. Bu şekildeki kayıtlar
yüzünden kasa hesapları alacak bakiyesi vermekte ve bu şekilde-
ki kayıtlarla mal alışları veya satışları, iskonto ve komisyonlar vb.
işlemler kolaylıkla gizlenebilmektedir. Özellikle mal hesabının;
ana, yardımcı, imalât, hammadde alış ve satışlarına ait hesaplar

gibi yardımcı kayıtlarla tutulması hileli kayıtların gizlenmesini kolaylaştırmaktadır.

Enflasyon kârının vergi matrahından gizlenmesi, yürürlükteki yasalara göre vergi kaçakçılığı sayılmaktaysa da, iktisadi bakımdan sadece gerekli bir muhasebe işlemi sayılabilmektedir⁽⁹⁾. Gerçekten vergi matrahının bir kısmını gizleyen yükümlüler aslında vergi kaçakçıları arasında sayılmakla beraber, sermaye tahribini ve bu suretle gelecekteki matrahların düşmesini önlemiş oldukları için diğer kaçakçılık şekillerinden ayrılabilir ve bir dereceye kadar da bu işlemi yapanlar haklı görülebilir denilmekte, özellikle bu şekilde davranan yükümlülerin memleketimiz gibi geniş bir yükümlü kadrosunun iktisat ve muhasebe bilgisinden yoksun olduğu bir ülkede azınlıkta kalması ve bu yola başvurmaya iktisat politikasının neden olması gösterilmektedir.

Uygulamada bir yükümlü bir hesap döneminde kaçakçılık şekillerinden birini veya birkaçını kullanabildiği gibi, vergi kaçakçılığının oluş şekilleri bakımından yer almayan yöntemleri de yaratabilir.

Bununla beraber vergi kaçakçılığının en yaygın şekli vergiye tabi şeyin gizlenmesidir⁽¹⁰⁾. Örnek olarak, Gümrük vergisi bakımından vergiye tabi şeylerin gizli olarak yurda sokulması, Gider vergilerinde satış bedeli veya ücretin olduğundan düşük, Gelir Vergisinde hasılatın olduğundan az, gider ve maliyetlerin olduğundan yüksek gösterilmesi sayılabilir.

Bütün bu yollarla yapılan kaçakçılıkları önlemek ve yapılanları ortaya çıkarmak için idareye yetkiler tanınmış ve cezalar düzenlenmiştir. Hatta, kanun bazı durumlarda, bazı tasarrufları vergi bakımından geçer saymamıştır. Örneğin, Veraset ve İntikal Vergi bakımından, ölümden belli bir süre önce yapılan tasarruflarla elden çıkarılan servetlerin vergiye tabi tutulması gibi.

(9) Fazla bilgi için bkz. G-H. KAZGAN; a.g.e., s. 100-101.

(10) Vergi gizleme, vergi kaçakçılığı şekillerinden biri olarak ele alınmakta ve beyannamelerin verilmesinde gereken ilgiyi göstermemenin, gerçekte yükümlülük doğuran olayların ilgili mercilerden saklanması olduğu belirtilmektedir. NEUMARK; a.g.e., s. 100.

4 — VERGİ KAÇAKÇILIĞININ ETKİLERİ:

Vergi kaçakçılığı, mali, iktisadi ve sosyal açıdan etkiler yaratmaktadır⁽¹⁾. Bu etkiler aynı zamanda vergi kaçakçılığının sakıncaları veya sonuçları olmaktadır.

a) Mali Etkiler:

Vergi kaçakçılığı herşeyden önce bütçe gelirlerinin azalmasına neden olur. Devlet tahmin ettiği geliri vergi kayıpları nedeniyle sağlayamaz. Bunun sonucu olarak bütçe dengesizliği ortaya çıkar. Bütçenin açık vermesi vergi oranlarının arttırılmasına, yeni vergilerin konulmasına, açıktan emisyonu gidilmesine, fiatların yükselmesine, enflasyonun doğmasına ve dış ödemeler bilançosunun açık vermesine neden olur.

Kaçakçılığın kaçakçılığı körüklemesi ile mali idare, vergi kanunlarını uygulayamaz bir duruma gelir.

b) İktisadi Etkileri:

Vergi kaçakçılığı teşebbüsler arasında eşitsizlik yaratır. Serbest rekabet koşullarını bozar. Rekabet koşulları, vergi kaçırmanın lehine gelişir. Çünkü, bir yandan bir kısım teşebbüsler kaçakçılık yaparak vergiden kurtulurken, yani vergi kaçırırken, öte yandan vergi kaçakçılığı vergi oranlarının yükselmesine ve bu durum da vergi kaçırmayan teşebbüslerin yüklerinin artmasına neden olur. Kaçakçılık yapmayanlar, ağır vergi yüküne katlanmak zorunda kalırlar.

Özellikle memleketimizde kaynakta tevkif (Stopaj) yolu ile vergisi kesilen ücret ve maaş geliri elde edenlerle diğer az gelirli-ler, kaçakçılık yapamadıklarından vergi yükünü en ağır şekilde taşımaktadırlar. Çünkü, kaçakçılığın yarattığı dengesizlik bu vergi yükümlülerini fazlasıyla etkilediği gibi, var olan dengesizliği de arttırmış olmaktadır.

Vergi kaçakçılığı küçük ve verimli olmaya nişletmelerle, ticari işletmelerde daha çok olduğundan iktisadi gelişmede bir firen ro-

(1) Bkz. ERÇOKLU, a.g.m., s. 15; Ek, a.g.e., s. 2.

l oynar⁽²⁾. Gerçekten büyük firma ve sermaye teŖebbslerinin ka-
çakçılık yapması gç olduğundan bunların geliŖmesi, rekabet eŖit-
sizliği ve kamu gelirlerindeki yetersizliğin doğal sonucu olan oran
yüksekliliği yüzünden engellenmektedir. Oysa büyük yatırımları an-
cak bu teŖebbsler yapabilirler. Ote yandan orta ve küçük iŖlet-
melerin vergi kaçakçılığına baŖvurma kolaylığı teknik verimliliği
daha yüksek olan büyük iŖletmeyle rekabet olanağını ortaya ı-
karmakta ve marjinal altı küçük ve orta iŖletmeler dahi bu yüz-
den yaŖayabilmektedir. Sermayenin, kaçakçılık olasılığı yüksek
olan küçük ve orta iŖletmelere kayması sermayenin ortalama ve-
rimliliğini dŖrmektedir. Bu etki vergi kaçırmaları söz konusu ol-
mayan kamu iktisadi teŖebbslerinde de kendini göstermektedir.

Bu bakımdan uzun vadeli sanayi yatırımları kaçakçılığın yo-
ėun olduğu dönemlerde cazibesini kaybetmekte, özellikle az geliŖ-
miŖ memleketlerde sanayi sektöründe iŖi fazla zarara sokmadan
tasfiye edebilme olanaksız olduğundan ticari yatırımlar tercih
edilmektedir.

Memleketimizde ise, vergi kaçakçılığının çok yüksek olduğu
alanlar aynı zamanda ferdi krliliği da yüksek olan alanlar halı-
ne geldiğinden, üretim faktörleri bu olanağın bulunmadığı ve bu
nedenle ferdi krliliğin dŖk olduğu alanlardan çekilerek sosyal
faydanın ferdi krliliğin bir fonksiyonu olması önlenmektedir. Ba-
zı faaliyetler ise, sosyal faydaları ne kadar yüksek olursa olsun,
vergi kaçakçılığından yararlanarak ferdi krliliği yükseltmek ola-
nağını vermediğinden giriŖilmemektedir. Bu durum, memleketi-
mizde piyasa ekonomisinin, ferdi krliliği sosyal faydaya yaklaŖ-
tıran kuvvetini zayıflatmakta hatta sıfıra indirmektedir.⁽³⁾

(2) Bkz. G-H. KAZGAN; a.g.e., s. 98-99. Özellikle İstihsal Muamele Vergisi-
ne tabi bir sektörde önem'li ölçüde vergi kaçakçılığı varsa, rekabet ola-
naksızlığından, vergisini tam ödemek niyetinde olan mteŖebbslerin ve
Özellikle anonim Ŗirketlerin o alana girmeleri olaaksızdır. Kaçakçılığın
büyük ölçülere ulaŖması satıŖ fiyatının vergiyi tam olarak kapsaması-
na engel olur. Yeni yatırım ve üretimle satıŖ fiyatının dŖeceėinin bek-
lenmesi ve vergilerini ödemeyen teŖebbslerin daha geniŖ bir marj
içinde hareket olanağını bulmaları nedeniyle fiati daha da dŖrebil-
meleri yeni yatırımların krliliğini azaltır veya yok edebilir. KIZIL-
YALLI; a.g.e., s. 238.

Memleketimizde ise, vergi kaçakçılığının çok yüksek olduğu
(3) G-H. KAZGAN; a.g.e., s. 99.

Bu bakımdan vergi kaçakçılığı yarattığı iktisadi etki nedeniyle üretim faktörlerinin optimal dağılımını da bozmaktadır.

Bununla beraber, vergi kaçakçılığının sermaye birikimi sağladığı ve bu nedenle milli ekonomi için faydalı olabileceği belirtilmiş olmasına rağmen bu düşünceler hiçbir zaman ciddi sayılmamıştır⁽⁴⁾. G. Lerauge'nin ifade ettiği gibi, kaçakçılığın geniş olduğu alanlar, eğer konu elverişli ise, devletin o alanlarda monopol kurmağa teşvik edilebileceği akla daha yatkın gelmektedir⁽⁵⁾

c) Sosyal Etkileri

Vergi kaçakçılığı, yükümlüyü, kanunlara ve kamu düzenine saygı duymamaya alıştıırır. Böylece yükümlü, kanunları ve kamu otoritesini hafif görme alışkanlığını kazanır. Böyle bir olayın kümülâtif karakteri vardır⁽⁶⁾.

Gerçekten vergi kaçakçılığının alışkanlık haline gelmesi, yükümlülerin önceleri mali alanda kalan kanuna karşı gelme alışkanlığı, zamanla bütün alanlara bulaşarak genelleşir ve bu kez her alanda kanuna karşı direnişe dönüşür. Para cezalarının ne kadar ağır olurlarsa olsunlar hapis cezaları kadar önleyici tedbir görevini sağlayamadıkları gözönüne alınırsa kamu düzen ve güvenliğini bozucu olan vergi kaçakçılıklarına önleyici tedbir olarak hapis cezaları verilmesi gerektiği ileri sürülmüştür⁽⁷⁾.

Vergi kaçakçılığının yaygın olması halinde vergi oranının yükseltilmesi doğal bir sonuçtur. Ancak, bu durum vergi kaçırmak istemiyen veya kaçırmalarına olanak bulunmayan yükümlülerin vergi yüklerinin daha da ağırlaşması demektir ki, bu durum sos-

(4) Bkz. ÖZER; a.g.e., s. 109.

(5) Bkz. Sadık BAKLACIOĞLU; Vergi Hukuku Ders Notları, Ankara Üniversitesi S.B.F. Yayını, Ankara 1965 - 1966, s. 133.

(6) Bkz. ERÇOKLU, a.g.m, s. 17-18; EK: a.g.e., s. 9.

(7) Vergi mevzuatımızda 5815 sayılı Vergi Usul Kanunumuzla bazı vergi kaçakçılıkları için yaptırım olarak hapis cezası verilmeğe başlanmış, ancak kanunun 324 nci maddesine eklenen (1) nolu fıkrası yükümlüler üzerinde büyük tepkiler yol açmıştır. Gerekece olarak suçla uyumlu olmayan vergi cezalarının getirilmesi gösterilmiştir. Bkz. Nevzat ÇELİKOĞLU; «Vergi Cezalarının Tahfifine Doğru», Vergi ve Resimler Dergisi, Sene: 10, Sayı: 235, 4 Temmuz 1955, s. 2; Sayı: 236, 19 Temmuz 1955 s. 1. Ancak hileli vergi suçu 213 sayılı kanunda yerini aldıktan sonradır ki, hapis cezaları bu suçun yaptırımı olarak hükme bağlanmıştır.

yal adalet hissini zedeler. Böylece, vergi kaçakçılığı ile verginin en önemli ilkelerinden biri olan eşitlik ilkesi uygulanamadığından, gelir adaletsizliği doğar ve maliye politikası aksi yönde işlemeye başlar.

Öte yandan vergi kaçakçılığının, toplumda kınanan bir fiil olarak kabulü halinde, kaçakçılık yapan yükümlüler, saygınlıklarını kaybetme durumu ile de karşı karşıya kalabilirler.

5 — VERGİ KAÇAKÇILIĞINDA CEZA

Kaçakçılık suçu işliyenlere uygulanacak vergi cezasının miktarı, VUK, m. 345 de düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; «kaçakçılık yapan mükelleflere veya sorumlulara, kaçырdıkları verginin üç katı tutarında vergi cezası kesilir». Bu kaçakçılık suçu için ceza uygulamasında kabul edilmiş genel ilkedir. Genel ilkede, kaçakçılık suçu için verilecek ceza kayba uğratan verginin miktarına bağlandığından her kaçakçılık fiilinde uygulanacak cezanın da değişik olması gerekmektedir.

Ancak VUK, bu madde ile kaçakçılık cezaları için en az ceza haddi diye ikinci bir esas daha kabul etmiştir.

Bu esasa göre, kesilen kaçakçılık cezası;

— Birinci sınıf tüccarlarla, gerçek usulde vergiye tabi serbest meslek erbabı için 2.500;

— İkinci sınıf tüccarlar için 1.000;

— Bu iki grup dışındaki yükümlüler ve sorumlular için 100 liradan daha az olamayacaktır.

Maddenin bu uygulamasında, işletme defteri esasında defter tutmasına izin verilen kurumlarla, kendi isteği ile bilanço esasında defter tutan tüccarlar da, birinci sınıf tüccar sayılırlar ve en az ceza haddi yönünden 2.500 liralık en az hadde dahil edilirler.

Kanunun bu hükmüne göre, kayba uğratan verginin üç katına çıkan kaçakçılık cezası, bu ölçülerde veya ölçülerin üzerindeyse aynen uygulanır; altında ise, en az ceza haddine yükseltilir. Örneğin, birinci sınıf tüccar olan bir yükümlü 600 lira vergi kay-

bına sebebiyet vermişse uygulanacak kaçakçılık cezası 3 x 600 = 1.800 lira yerine en az ceza olan 2.500 lira olacaktır.

Kanun en az ceza haddi uygulamasına Veraset ve İntikal Vergisini katmamıştır. Bu nedenle veraset ve intikal vergisinde, örneğin, kayba uğratılan vergi 50 lira olsa bile üç katı olan 150 lira ceza kesilecek ve en az ceza haddi uygulanmayacaktır.

6 — TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ÖZEL KAÇAKÇILIK SUÇ VE CEZALARI

Vergi Usul Kanununun 344 ncü maddesinde üç bend altında belirtilen kasıt karineleri her vergi için geçerli değildir. Aşağıda yer verdiğimiz vergilerde kaçakçılık cezası uygulanması vergi kaybı ile ilgili aynı maddenin birinci fıkrasındaki genel hükme dayanılarak ve vergi kaybına kasten sebebiyet verildiğinin isbatı suretiyle yapılabilir. Ayrıca bu vergilerden bazıları kendi kanunlarında ceza yönünden özel hükümler getirmiştir⁽¹⁾. Şimdi Türk vergi sistemindeki vergi kanunlarında yer alan kaçakçılık cezası uygulamalarına değinelim.

a) Veraset ve İntikal Vergisinde

Veraset ve İntikal Vergisi, beyana dayanan bir vergidir. Verginin tarihinde yükümlü tarafından verilen beyanname esas alınmakla beraber, beyanname ile bildirilen değerler üzerinden önce ilk tarhiyat yapılır, sonra beyan edilen servet unsurları, vergi idaresi tarafından ayrıca değerlendirilir. İlk ve sonraki tarhiyatlar arasında bir fark meydana geldiğinde vergi ikmal edilir.

Görüldüğü gibi, Veraset ve İntikal Vergisinde, vergi kaybı; intikal eden servet unsurlarının hiç beyan edilmemesi veya verilen beyannamede tamamen veya kısmen gösterilmemesi, beyan edilmekle beraber değerlerinin düşük gösterilmesi şkillerinde meydana gelmektedir. Ancak her iki durumda uygulanacak esaslar birbirinden farklıdır.

(1) Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, özel ceza hükümlerini kapsamına almaktadır. Ancak bu vergide, VUK, m. 334 ün bir nolu bendi uyarınca işlem yapılacak durumlar da bulunmaktadır.

Birinci şekilde VUK, m. 344 ün bir nolu bendindeki koşullar bulunuyorsa, kaçakçılık cezası kesilir⁽²⁾. Bu esasa göre yapılacak ceza uygulamasında önemli olan hususlar şunlardır⁽³⁾.

— Veraset ve İntikal Vergisinde yükümlüye bildirilmek koşulu ile 15 günlük ikinci bir ek süre verilir (VUK, m. 342/2). Bu süre verilmeden vergi kaybindan sözedilemez. Hiç beyanname verilmemesi halinde kaçakçılık cezası uygulanabilmesi için, bu sürenin verilmiş ve buna rağmen beyanda bulunulmamış olması gerekir.

— Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesi, veraset yoluyla veya bağış, şans oyunu, piyango gibi ödünsüz (ivazsız) bir şekilde mal kazanıldığında verildiğinden, yıllık olarak verilmesi gereken bir beyanname olmamaktadır. Bu bakımdan VUK, m. 344 ün bir nolu bent hükmünün uygulanmasında «diğer beyanname» sayılır ve beyan edilmeyen servet unsuru nedeniyle 2.000 lirayı aşan matrahın vergisi kayba uğratılmışsa, kaçakçılık cezası kesilmesi gerekir⁽⁴⁾.

(2) Koşullar bulunmuyorsa kusur cezasına hükmedilir.

(3) Bkz. Yılmaz ÖZBALCI; Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açık'lamaları, Sermet Matbaası, İstanbul 1975, s. 547-548.

(4) Hiç verilmeyen veya vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmeyen; yıllık, özel ve münferit beyannameler yönünden, takdir edilen matrahın 10.000 Lirayı geçmesinin, kaçakçılık cezası uygulanması için yeterli sayılacağı kanunda belirtilmişse de muhtasar (aylık) beyannameler bakımından bu durum için özel bir hüküm yoktur. Vergi idaresinin yorum ve uygulaması, hiç verilmeyen veya vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmeyen muhtasar beyannameler bakımından, takdir edilen matrahın 2.000 lirayı geçmesi halinde kaçakçılık cezasının kesileceği şeklindedir. Danıştay Dördüncü Daire de bir kararında «muhtasar beyanname ile bildiri'meyen matrahın 2.000 liralık haddi aşması halinde vergi kaçırma kastının varlığının kabulü zorunludur» diyerek aynı içtihatla bulunmuşsa da (Bkz. Dş. 4.D. 24.11.1970 tarih, K. 1970/6837, E. 1970/144. «T. GELEGEN; A. OLTULU; H. BİÇKEN ve diğerleri; Gelir ve Kurumlar Vergisi ile Vergi Usul Kanunlarının önemli konularına ilişkin Danıştay 4. Daire Kararları (1969 - 1970 - 1971), Ayyıldız Matbaası, Ankara Ankara 1972, s. 268»), sonraki kararında muhtasar beyannamenin verilmemesi sebebiyle, re'sen taktire gidilen hallerde, kastın varlığının kabulü için takdir yolu ile saptanan matraha kaçakçılık cezası uygulanabilmesi için, takdir edilen matrahın 2.000 lirayı değil, 10.000 lirayı geçmesi gerektiği şeklinde hüküm vermiştir. Bkz. Dş. 4D. 13.11.1972 tarih, K. 1972/6453, E. 1971/6564 (T. GELEGEN, O.N. KARABAĞ, S. TAMER; Vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili Danıştay Kararları (1971 - 1972 - 1973), Ayyıldız Matbaası, Ankara 1974, s. 495.

— Danıştayın farklı kararları da gözönünde tutularak, beyannamenin hiç verilmemesi halinde kaçakçılık cezası kesilmesi için, matrah toplamının 2.000 Lira yerine 10.000 Lirayı geçmesi gerektiği düşünülse bile, 2.000 Lirayı ve beyan edilen matrahın %10 unu geçen matrah kısmının eksik beyanı halinde, kaçakçılık cezası uygulanacağı kesindir.

— Beyan dışı bırakılan matrah kısmının, beyan edilen matrahın %10 unu aşip aşmadığı yönünden yapılacak kıyaslamada; beyan edilen servet unsurlarının yükümlü tarafından bildirilen değeri, beyan dışı bırakılan servet unsurunda ise, vergi idaresince yapılacak değerlendirme sonunda bulunacak tutarlar sayılır.

İkinci şekilde meydana gelen vergi kaybında ise ceza uygulaması şu şekildedir: Bilindiği gibi, Veraset ve İntikal vergisinde intikal eden servet unsurları üzerinde yükümlü beyanda bulunduğu ilk tarhiyat yapılır. İdarece ayrıca bu unsurların değerlendirilmesinde fark meydana gelmişse bu farklara ait vergi sonradan ikmal edilir. Vergi idaresince yapılan değerlemede ise, Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlemesi ile ilgili ölçü ve esasları dikkate alınır⁽⁵⁾. Bu şekilde yükümlünün beyanı ile vergi idaresince yapılacak değerlendirme sonucu bulunan matrah farkları; değerlendirme ölçüsünün farklı olmasından doğmuşsa, ceza uygulanmaz⁽⁶⁾.

b) Emlâk Alım Vergisinde

Vergi Usul Kanunu m. 344 de üç bent halinde belirtilen kasıt kriterleri, Emlâk Alım Vergisi için geçerli değildir. Ancak bu vergide kaçakçılık cezasının uygulanması mümkündür.

(5) Yükümlünün esas alacağı değerlendirme ölçüleri, VİVK, m. 10 da belirtilmiştir. Ancak bu ölçülerde belirtilmeyenler bakımından, VUK, ndaki servetleri değerlendirme bölümü esaslarına göre değerlemek ve beyannamelerinde göstermek zorundadır¹ar. Bkz. Recep TURGAY; Vergilerimiz, Afitap, İstanbul 1971, s. 101.

(6) Değerleme ölçüsü farklılığı nedeniyle ceza uygulanmayacak servet unsurları için bkz. ÖZBALCI; a.g.e., s. 549. Değerleme ölçüsü aynı olduğunda kusur cezası kesilir. Ancak, menkul mallar, gayrimenkuller ve gemilerde, değerlendirme ölçüsü aynı olmasına rağmen % 50 ye kadar olan fark için kusur cezası da kesilmez.

Emlâk Alım Vergisinde kaçakçılık cezası kesilmesi, kasten vergi kaybına sebebiyet verildiğinin vergi idaresinin savı ve isbatı koşuluna bağlanmıştır⁽⁷⁾.

c) Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisinde

Finansman Kanununun⁽⁸⁾, Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi ile ilgili 45 nci maddesinde «Bu konun hükümleri mahfuz olmak üzere, Vergi Usul Kanunu ile Emlâk Alım Vergisi Kanununun 12, 13, 14 ve 15 nci maddeleri hükümleri bu vergi hakkında da uygulanır» denilerek, ceza uygulaması bakımından, Emlâk Alım Vergisi Kanununun 13 ncü maddesine atıf yapılmıştır. Bu bakımdan getirilen hükümle Emlâk Alım Vergisindeki ilgili madde esaslarının uygulanması gerekmektedir. Bu maddeye göre, gayrimenkul kıymet artış vergisinde de kaçakçılık cezası, ancak kasten vergi kaybına sebebiyet verildiği durumlarda kesilecektir. Bu bakımdan yine vergi idaresince yükümlünün kastı olduğu savı ve isbatı gerekmektedir⁽⁹⁾.

d) Emlâk Vergisinde

Emlâk Vergisinde, Vergi Usul Kanununun kaçakçılık cezası ile ilgili hükümleri hiçbir surette uygulanmaz⁽¹⁰⁾.

e) Motorlu Kara Taşıtları Vergisinde

Motorlu Kara Taşıtları Vergisinde taşıtların vergi tarifesi; özel hizmetlerde kullanılmalarına, ticari amaçla kullanılmalarına göre ve bir de ağırlık ve yaşlarına göre belirlenmiştir. Binek olarak özel hizmetlerde kullanılan taşıtların vergisi daha yüksek, ticari amaçlarla kullanılan (bedel karşılığı yolcu taşıyan) taşıtla-

(7) Bkz. EAVK, m. 13. (Güngör ŞAMILOĞLU; Açıklamalı Gayrimenkul Vergileri Mevzuatı, Genişletilmiş 2. baskı, Şafak Matbaası, Ankara 1976, s. 281) İlgililerin kasten vergi kaybına sebebiyet verdiklerinin saptanması halinde kusur cezası yerine VUK nun bu fiillere uyan kaçakçılık hükümleri uygulanmaktadır. Yukarıda belirtilen koşul yerine getirilmediğinde kanunda belirtilen esaslara göre kusur cezası kesilir.

(8) 1318 sayılı 29.7.1970 tarihli Finansman Kanunu (R.G. Tarih: 10.8.1970 Sayı: 13575),

(9) Eğer bu yapılamıyorsa, tutar ne olursa olsun, kusur cezası kesilir.

(10) Bkz. 1319 Sayılı 29.7.1970 tarihli Emlâk Vergisi Kanunu (R.G. Tarih: 11.8.1970, Sayı: 13576), m. 35.

rın vergisi ise çok daha düşük tutulmuştur. İlkinde taşıtlar, net ağırlıkları bakımından beş kısma, ödeyecekleri vergi bakımından dört yaş dilimine; ikincisinde ise iki yaş dilimine göre ayrı miktarlarda vergilendirilmiştir. Böylece birinciler için I sayılı tarife, ikinciler için II sayılı tarife meydana getirilmiştir.⁽¹¹⁾

I sayılı tarifeye göre alınan vergiler taşıt sahiplerinin kendi gelirlerinden ödenir. Sahibinin veya işletmesinin Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahından gider olarak indirilemez. Buna karşılık II sayılı tarifedeki vergiler, işletme için Gelir ve Kurumlar Vergisinde gider kalemi olarak kabul edilir (MKTV, m. 14).

Plâka ile birlikte, taksi kelimesini ifade eden (T) işareti takılan ve damalı kuşak çizdirilen taşıtlar, devamlı bir şekilde özel hizmetlerde binek otomobil olarak kullanılırsa, vergi I sayılı tarife göre düzeltilir. Kayba uğratılan vergi, kaçakçılık cezası ile birlikte alınır. (MKTV, m. 16) Bunun dışındaki durumlarda, kaçakçılık cezası kesilebilmesi için kastın isbatı gerekir⁽¹²⁾.

f) Damga Vergisinde

Damga Vergisinde kaçakçılık cezası. VUK, m. 344 de üç bent halinde yer alan kasıt karineleri yerine aynı maddenin birinci fıkrasındaki genel hükme dayanılarak ilgililerin kasten vergi kaybına sebebiyet verdiklerinin savı ve isbatı halinde uygulanır. Aksi halde kasıt karineleri, Damga Vergisi için de geçerli değildir. Örneğin, vergiye tabi bir evrak üzerine kullanılmış pullar yapıştırılırsa, vergi, kaçakçılık cezası ile birlikte alınır. Çünkü, burada kasıt unsuru açıktır⁽¹³⁾.

(11) Bkz. Kenan BULUTOĞLU; Türk Vergi Sistemi, 5. Baskı, İstanbul 1976, s. 557-558; TURGAY; a.g.e., s. 85-86.

(12) ÖZBALCI; a.g.e., s. 553.

(13) Kastın isbat edilemediği durumlarda ise, vergi tutarına bakılmaksızın kusur cezası kesilir. Bu esas, yaptıkları ödemelerden kestikleri vergileri, ertesi ayın 20 nci günü akşamına kadar vergi dairesine beyanname ile bildirmeleri ve yatırmaları gereken daire ve müesseseler için de geçerlidir. DVK, m. 23 (ÖZBALCI; a.g.e., içinde s. 553).

SONUÇ :

Suç, kanunlara karşı işlenen bir fiildir. Ceza ise, suçu işleyen kimselere uygulanan elem ve ızdıraptır. Bu bakımdan cezalar, önleyicilik ve caydırıcılık niteliğine sahiptirler. Verilen her cezada suçu işleyen şahsa suç işlemesinden dolayı acı çektirmek amacı olduğu gibi, o şahsın ve çevresindekilerin ders alarak aynı ve diğer bir suçu işlemelerine engel olma amacı da vardır.

Vergi cezasının vergi suçu ile uyum halinde olması, yani hak ve adalete uygun bulunması, cezanın ruhunda ve anlamında vardır. Bu sağlanamadığı takdirde cezanın önleyicilik niteliği ortadan kalkar, yükümlü vergiye karşı direnişe geçer, vergi kaçırma yollarını arar hatta bunu düşmanlığa kadar götürür.

Bilindiği gibi, vergi ceza sisteminin başarısı herşeyden önce sistem içinde yer alan cezaların fonksiyonlarını yerine getirmesiyle mümkün olabilir. Aksi takdirde, vergi suçları belli bir yayılma alanı bulduktan sonra önlenmeleri hem çok zor, hem de başarıya ulaşma şansı çok azdır. Cezayı arttırmak yeterli bir çözüm olmadığından⁽¹⁾, vergi suçlarının önlenmesi için suçların nedenlerini giderici önlemlere gerek vardır.

Memleketimizde vergi kaçakçılığının temel nedenleri ve önleme tedbirleri konusunda Gelirler Genel Müdürlüğü Halkla İlişkiler Şubesinin yapmış olduğu ankette⁽²⁾, 532 yükümlüye sorulan; «Sizce her vatandaş kazancı ile uygun oranda vergi vermekte midir?» sorusuna vergi yükümlülerinin % 6,2 si evet, % 9'u kısmen, % 82,7 si hayır cevabını vermiş ve % 2,1'i ise kararsız kalmıştır. Ankette, yükümlünün kendi beyanı ile büyük ölçüde hayır cevabının alınması «herkesin kazancı ile uygun oranda vergi vermediği» gerçeğini ortaya çıkarmaktadır.

(1) Gerek Fransa'da, gerekse 5815 sayılı Vergi Usul Kanunu ile memleketimizde cezaların arttırılması denenmiş, başarı şansının az olduğu görüldüğünden sonradan çıkarılan kanunlarla uygulamadan vazgeçilmiştir. Hatta cezalar yumuşatılmıştır.

(2) Bkz. Zafer Kükrer, «Maliye-Mükellef İlişkileri», Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Maliye Dergisi, Sayı: 21. Mayıs - Haziran 1976, s. 89-91.

Ankette yer alan vergi kaçakçılığı nedenleri ve çeşitli grupların verdikleri cevaplar çok değişiktir. İşçilerin % 47,9'u, tüccar-esnaf ve sanatkârların % 29,7 si vergi kaçakçılığını «yükümlülerin kişisel çıkarları»na bağlarken, teknokratların % 41,2'si ve sanayicilerin % 23,8'i de «eğitim eksikliği ve vergi verme bilincinin yerleşmemiş olması»na bağlamakta, serbest meslek sahiplerinin % 31'i ise, kaçakçılığın «kontrol sisteminin yetersizliği»nden ileri geldiğini belirtmektedir.

Vergi kaçakçılığının nedenleri arasında % 26,5 ile kişisel nedenlerin ağırlık kazanması, verginin ne için alındığının henüz memleketimizde anlaşılmamış olduğunu göstermektedir. «Eğitim noksanlığı»ndan ve «vergi verme sorumluluğunun yerleşmemiş olması»ndan meydana gelen kaçakçılığın % 21,1 ile ikinci sırada yer alması, bu düşünceyi doğrulamaktadır.

Vergi kaçakçılığının önlenmesi için alınması gereken tedbirler arasında «sıkı kontrol» ve «eğitim»in cevaplarda büyük ölçüde yer alması, para ve hapis cezası gibi cezai yaptırıma dayalı çözüm yollarının verilen cevaplarda oldukça az yer tutması ilginçtir.

Suçların önlenmesini sağlamada gerçek olan, bunların ağır cezalara çarptırılması yerine hiçbir zaman cezadan kurtulamayacakları düşüncesine fertlerin sahip olmasıdır. Bu bakımdan memleketimizde plâna uygun bir şekilde, devletin ihtiyaçlarını karşılayabilmek için yürürlükteki tedbirlerden faydalanma düşünülüyorsa, devlet çarkının arzu edilir biçimde çalışması plânlanıyorsa, diğer bütün tedbirlerin alınmasının mutlaka fayda yaratacağına kuşku duyulmamasına rağmen, uygulanan yaptırımlara işlerlik kazandırmak gerekir. Çünkü, memleketimizde vergi suçunun ve dolayısıyla vergi kaybının en önemli nedeni işleyen yaptırımın bulunmamasıdır.

Diğer ülkelere göre oldukça ağır cezai yaptırımlar konulmasına rağmen, suç işlemenin alışkanlık haline gelmemesi ve daha yaygın bir durum almaması için bu hususun gözönüne alınması gerekir. «Milleğe bağlılığın vesikasını vergi makbuzunda görmek, daha mesut bir Türkiye'nin panoramasını çizerken ilk akla gelen şey» olduğundan, fatura ve belge düzeninin en kısa zamanda kurulması ve yaptırıma bağlanması, vergi-yargı organının da seri şekilde bu yaptırımları işleyecek duruma getirmesi, kanımızca vergi suçlarını, özellikle vergi kaçakçılığını büyük ölçüde azaltacaktır.

İncelemiş olduğumuz vergi kaçakçılığı suçu, Vergi Usul Kanunumuzda, kasıt ve vergi kaybı gibi iki unsura dayandırılmıştır. Ancak Kanun esas olarak, kaçakçılık durumunu vergi kaçırma kasdine bağlamıştır. Bazı durumlarda kasdın varlığı otomatik olarak kabul edilerek yani kasıt bazı objektif karinelere bağlanarak vergi kaybı kaçakçılık cezası ile cezalandırılmışsa da (V.U.K. m. 344, fıkra 2) genelde, kasıtlı olarak verginin kayba uğratıldığı durumlarda idarenin kasdın varlığını ispat etmesiyle ancak kaçakçılık cezası uygulanabilmektedir.

Kasıt şahsî (subjektif) bir unsurdur. Bu bakımdan varlığının ispatı zordur. Objektif bazı olaylara bağlanmayan birçok durumlarda, mali idare de olsa, kasdın varlığını saptamak ve ispat etmek bakımından zorlukla karşılaşacaktır. Nitekim memleketimizde kasdın varlığı ispat edilse bile genellikle yükümlü buna itiraz etmekte ve subjektif bir unsur olan kasdın varlığı itiraz mercilerinde kabul edilmeyerek yükümlüye kaçakçılık cezası yerine kusur cezası uygulanmaktadır⁽³⁾. Kaldı ki, objektif olaylara dayandırılan ve bunların meydana gelmesinde kasdın varlığının kabul edildiği durumlarda da yükümlülerin kasdı olmadığı yolundaki beyanları üzerine itiraz mercileri aynı yola gitmektedir⁽⁴⁾. Buna neden kaçakçılık cezasının kusur cezasına göre 6 kat ağır oluşu ve kusur cezasından kaçakçılık cezasına geçişin ani bir yükselme niteliğinde olmasıdır. Nitekim, 100 000 lira beyan eden bir yükümlünün yapılan incelemede beyan ettiği matrah ile vergiye tabi olması gereken geliri arasında 9 999 lira fark bulunması % 50 oranında kusur cezasını 10 001 lira fark bulunması % 300 oranında kaçakçılık cezasını gerektirmesi bu oran ve ceza adaletsizliğini açıkça ortaya koymaktadır.

Bu bakımdan kaçakçılık cezasının objektif bazı olaylarda uygulanabilecek ve itiraz mercilerinin ceza uygulamasında keyfi ola-

- (3) Çünkü, yükümlünün kasıtsız olarak vergi kaybına neden olması kusur suçunu yaratmaktadır. Kusurda kasdın aranmayışı onu daha belirgin bir hale getirdiğinden, salınan kaçakçılık cezası genellikle kusura çevrilmiştir. Memleketimizde kaçakçılık cezasının çok az uygulanmasının başlıca nedenlerinden biri de budur.
- (4) Ancak bunun aksini de düşünmek mümkündür. Nitekim Kanuna göre, kasıt aranmaksızın kaçakçılık sayılan durumlarda bazen yükümlünün vergi kaçırma kasdının olmadığı idare ve inceleme elemanlarınca bilinmesine rağmen ağır bir ceza olan kaçakçılığın uygulanması zorunlu olmaktadır.

rak taktir haklarını kullanamayacakları bir duruma getirilmesi gereklidir. Böylece hangi durumların kasıtlı olarak vergi kaçırma-ya yönetilmiş olduğunu sıralamak uygulama alanını daraltmasına rağmen uygulama olanaklarını arttıracığından akla daha uygun gelmektedir. Çünkü bu durumda, malî idare, kaçakçılık cezasını uygularken kasdın varlığı konusunda kararsızlığa düşmeyeceği gibi, yükümlü de kasdının olmadığını iddia ve ispat edemeyecek ve itiraz mercileri de kasdın bulunmadığı gerekçesi ile keyfî kararlar vermeyecektir.