



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

**TÜRKİYE'DE 2011 SONRASINDA VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARI ÜZERİNE
BİR İNCELEME**

Elif KARAKUŞ ERKAN

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2024

TÜRKİYE'DE 2011 SONRASINDA VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARI ÜZERİNE
BİR İNCELEME

Elif KARAKUŞ ERKAN

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2024

KABUL VE ONAY

Elif Karkuş Erkan tarafından hazırlanan ‘‘Türkiye’de 2011 Sonrasında Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerine Bir İnceleme’’ başlıklı bu çalışma, [15/04/2024] tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ (Başkan)

Doç. Dr. Ayşe Nil TOSUN (Danışman)

Prof. Dr. Ahmet Burçin YERELİ (Üye)

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylım.

Prof. Dr. Uğur ÖMÜRGÖNÜLŐEN

Enstitü Müdürü

YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI

Enstitü tarafından onaylanan lisansüstü tezimin tamamını veya herhangi bir kısmını, basılı (kağıt) ve elektronik formatta arşivleme ve aşağıda verilen koşullarla kullanıma açma iznini Hacettepe Üniversitesine verdiğimi bildiririm. Bu izinle Üniversiteye verilen kullanım hakları dışındaki tüm fikri mülkiyet haklarım bende kalacak, tezimin tamamının ya da bir bölümünün gelecekteki çalışmalarda (makale, kitap, lisans ve patent vb.) kullanım hakları bana ait olacaktır.

Tezin kendi orijinal çalışmam olduğunu, başkalarının haklarını ihlal etmediğimi ve tezimin tek yetkili sahibi olduğumu beyan ve taahhüt ederim. Tezimde yer alan telif hakkı bulunan ve sahiplerinden yazılı izin alınarak kullanılması zorunlu metinleri yazılı izin alınarak kullandığımı ve istenildiğinde suretlerini Üniversiteye teslim etmeyi taahhüt ederim.

Yükseköğretim Kurulu tarafından yayınlanan “**Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge**” kapsamında tezim aşağıda belirtilen koşullar haricince YÖK Ulusal Tez Merkezi / H.Ü. Kütüphaneleri Açık Erişim Sisteminde erişime açılır.

- Enstitü / Fakülte yönetim kurulu kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren 2 yıl ertelenmiştir. ⁽¹⁾
- Enstitü / Fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren ay ertelenmiştir. ⁽²⁾
- Tezimle ilgili gizlilik kararı verilmiştir. ⁽³⁾

15/05/2024

Elif KARAKUŞ ERKAN

1“**Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge**”

- (1) Madde 6. 1. Lisansüstü teze ilgili patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda, tez **danışmanın** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulu** iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.
- (2) Madde 6. 2. Yeni teknik, materyal ve metotların kullanıldığı, henüz makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış ve internetten paylaşılması durumunda 3. şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkanı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez **danışmanın** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulunun** gerekçeli kararı ile altı ayı aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.
- (3) Madde 7. 1. Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik, sağlık vb. konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, **tezin yapıldığı kurum** tarafından verilir *. Kurum ve kuruluşlarla yapılan işbirliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlere ilişkin gizlilik kararı ise, **ilgili kurum ve kuruluşun önerisi** ile **enstitü** veya **fakültenin** uygun görüşü üzerine **üniversite yönetim kurulu** tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir.
Madde 7.2. Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir.

ETİK BEYAN

Bu çalışmadaki bütün bilgi ve belgeleri akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, görsel, işitsel ve yazılı tüm bilgi ve sonuçları bilimsel ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, yararlandığım kaynaklara bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunduğumu, tezimin kaynak gösterilen durumlar dışında özgün olduğunu, **Doç. Dr. Ayşe Nil Tosun** danışmanlığında tarafımdan üretildiğini ve Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Yönergesine göre yazıldığını beyan ederim.

Elif KARAKUŞ ERKAN

ÖZET

KARAKUŞ ERKAN, *Elif. Türkiye’de 2011 Sonrasında Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerine Bir İnceleme*, Ankara, 2024.

Vergi kaçakçılığı, en genel tabirle yasal olmayan yollarla vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmemesidir. Vergi kanunlarına uymayarak vergi ödememek ya da daha az vergi ödemek olarak da ifade edilebilir. Bu çalışmada vergi kanunlarına aykırılık teşkil eden eylemler üzerinde durulacaktır. Bu doğrultuda vergi kabahatleri ve vergi suçları dahilindeki suça konu eylemlere ve karşılığında öngörülen mali nitelikteki ve hürriyeti bağlayıcı nitelikteki ceza yaptırımlarına değinilecektir. Vergi suçları kapsamında en yaygın olarak görülen ‘Vergi Kaçakçılığı Suçu’ 213 sayılı VUK çerçevesinde ve güncel mevzuat gözetilerek incelenecektir.

Çalışmanın devamında vergi kayıp ve kaçaklarının nedenlerine, Türkiye’de vergi kaçakçılığına sebep olan nedenlerin literatürde daha önce yapılmış çalışmalar doğrultusunda değerlendirilmesine ve Türkiye’de vergi kayıp ve kaçığın boyutunu anlamaya yönelik denetim sonuçlarına değinilecektir.

Bu çalışmanın amacı, vergi kayıp ve kaçığını önlemeye yönelik çeşitli öneriler sunmak ve bu bağlamda bir öneri olarak sunulan denetim oranlarının artırılmasının vergi uyumuna ve vergi kayıp kaçaklarına olan etkisini analiz etmektir.

Anahtar Sözcükler

Vergi Kaçakçılığı Suçları, VUK, Vergi Kayıp ve Kaçağı, Vergi Uyumuna, Vergi Denetimi

ABSTRACT

KARAKUŞ ERKAN, Elif. *A Study on Tax Losses and Evasion in Turkey After 2011*, Master's Thesis, Ankara, 2024.

Tax evasion, in the most general terms, is the failure to fulfill tax obligations through illegal means. It can also be expressed as not paying taxes or paying less taxes by not complying with tax laws. This study will focus on actions that violate tax laws. In this regard, criminal actions within the scope of tax misdemeanors and tax crimes and the financial and freedom-binding criminal sanctions envisaged in return will be discussed. 'Tax Evasion Crime', which is the most common tax crime, will be examined within the framework of Tax Procedure Law No. 213 and taking into account the current legislation.

In the continuation of the study, the causes of tax losses and evasion, the evaluation of the reasons that cause tax evasion in Turkey in line with previous studies in the literature, and the audit results to understand the extent of tax loss and evasion in Turkey will be discussed.

The aim of this study is to offer various suggestions to prevent tax loss and evasion and to analyze the effect of increasing audit rates, which is presented as a suggestion in this context, on tax compliance and tax loss evasion.

Keywords

Tax Evasion Crimes, VUK, Tax Loss and Evasion, Tax Compliance, Tax Audit

İÇİNDEKİLER

| | |
|--|-------------|
| KABUL VE ONAY | İ |
| YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI | İİ |
| ETİK BEYAN | İİİ |
| ÖZET | İV |
| ABSTRACT | V |
| İÇİNDEKİLER | VI |
| KISALTMALAR DİZİNİ | Xİ |
| TABLolar LİSTESİ | Xİİ |
| ŞEKİLLER LİSTESİ | Xİİİ |
| GRAFİKLER LİSTESİ | XİV |
| GİRİŞ | 1 |
| 1. BÖLÜM VERGİ SUÇ VE KABAHAHLERİ | 4 |
| 1.1. VERGİYE KARŞI GELİŞTİRİLEN EYLEMLER: KAVRAMSAL ÇERÇEVE | 4 |
| 1.2. VERGİ KANUNLARINA AYKIRILIK TEŞKİL EDEN EYLEMLER | 8 |
| 1.2.1. Vergi Kabahatleri ve Vergi Suçları Ayrımı | 8 |
| 1.2.2 Vergi Kabahatleri | 10 |
| 1.2.2.1. Vergi Ziyat | 11 |
| 1.2.2.1.1. Vergi Ziyat Kabahatinin Cezası | 12 |
| 1.2.2.2. Genel Usulsüzlükler | 13 |
| 1.2.2.2.1. Birinci Derece Usulsüzlükler | 13 |
| 1.2.2.2.2. İkinci Derece Usulsüzlükler | 14 |
| 1.2.2.3. Özel Usulsüzlükler | 15 |
| 1.2.3. Vergi Suçları | 17 |
| 1.2.3.1. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu | 18 |
| 1.2.3.2. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapmak | 20 |
| 1.2.3.3. Vergi Kaçakçılığı Suçu | 21 |

| | |
|---|-----------|
| 1.6. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ | 45 |
| 1.6.1. Teşebbüs..... | 45 |
| 1.6.2. İştirak..... | 47 |
| 1.6.3. İçtima..... | 48 |
| 1.6.3.1 Bileşik Suç /Gerçek İçtima (Cezaların Birleşmesi)..... | 48 |
| 1.6.3.2. Zincirleme Suç (Suçların Birleşmesi)..... | 48 |
| 1.6.3.3. Fikri İçtima..... | 50 |
| 1.6.4. Tekerrür..... | 50 |
| 1.7. VERGİ SUÇLARINDA PİŞMANLIK VE ISLAH | 52 |
| 1.8. VERGİ SUÇLARINDA GÖNÜLLÜ VAZGEÇME | 53 |
| 1.9. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA ETKİN PİŞMANLIK | 53 |
| 2. BÖLÜM VERGİ KAÇAKÇILIĞININ NEDENLERİ VE BOYUTU | 57 |
| 2.1. EKONOMİK VE MALİ NEDENLER | 57 |
| 2.1.1. Vergi Oranları..... | 57 |
| 2.1.2 Ekonomik Zorluklar..... | 59 |
| 2.1.3. Muhasebe Uygulamaları Kaynaklı..... | 61 |
| 2.1.4. Kamu Harcamalarına Dair Mükellef Algısı..... | 62 |
| 2.1.5. Kayıt Dışı Ekonomi..... | 62 |
| 2.2. HUKUKİ NEDENLER | 63 |
| 2.2.1. Vergi Sisteminin Karışıklığı ve Mevzuattaki Sık Değişiklik..... | 63 |
| 2.2.2. Sık Çıkarılan Vergi Afları..... | 64 |
| 2.3. KİŞİSEL NEDENLER | 65 |
| 2.3.1. Demografik Değişkenler..... | 65 |
| 2.3.2. Subjektif Vergi Yüğü..... | 67 |
| 2.3.3. Mükelleflerin Diğer Mükelleflere Dair Görüş ve Tutumları..... | 67 |
| 2.4. İDARİ NEDENLER | 68 |
| 2.4.1. Denetimlerin Etkin Olmaması..... | 68 |
| 2.4.2. Cezaların Caydırıcı Olmaması..... | 70 |
| 2.5. TÜRKİYE’DEKİ VERGİ KAÇAKÇILIĞININ NEDENLERİNE YÖNELİK YAPILMIŞ ÇALIŞMALAR | 71 |
| 2.6. TÜRKİYE’DE VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ BOYUTU | 73 |

| | |
|---|------------|
| 3. BÖLÜM VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ ÖNLENMESİNE YÖNELİK ÖNERİLER | 80 |
| 3.1. VERGİ UYUMUNU ARTIRMAK..... | 80 |
| 3.1.1. Vergi Uyum Maliyetleri Azaltılmalıdır | 82 |
| 3.1.2. Vergi Hizmetlerinde Dijitalleşmeye Ağırlık Verilmelidir | 83 |
| 3.1.3. Vergi İhbar İkramiyesinde Yeni Düzenlemeler Yapılmalıdır | 85 |
| 3.1.4. Vergi Afları Belirli Bir Düzene Oturtulmalıdır | 86 |
| 3.2. DENETİMDE ETKİNLİĞİ ARTIRMAK | 87 |
| 3.2.1. Denetleme (İnceleme) Oranı Artırılmalıdır | 88 |
| 3.2.2. Risk Analiz Yaklaşımı Geliştirilmelidir | 90 |
| 3.2.3. Denetim Elemanı Sayısı Artırılmalıdır | 93 |
| 3.2.4. Vergilemenin İdari Maliyetleri Azaltılmalıdır | 95 |
| 3.2.5. Vergi İncelemesini Yapanların Uzmanlaşma Düzeyleri Güçlendirilmelidir | 97 |
| 3.2.6. Uzlaşma müessesesinin varlığı amacına uygun hale getirilmelidir | 99 |
| 3.2.7. Diğer Öneriler | 101 |
| 3.3. VERGİ YÜKÜNÜN EKONOMİK ETKİLERİNİ AZALTMAK | 102 |
| 3.3.1. Dolaylı Vergilerin Payı Azaltılmalıdır | 104 |
| 3.3.2. Düşük ve Orta Gelir Grubuna Yönelik İndirimlerde Düzenlemeler Yapılmalıdır | 107 |
| 3.3.3. KDV'ye Uyum Çalışması Yapılmalıdır | 109 |
| 3.3.4. Vergi İstisna ve Muafiyetlerinin Olumsuz Etkileri Azaltılmalıdır | 111 |
| 3.4. VERGİ KAYIP VE KAÇAĞINI ÖNLEMEDE ETKİSİ OLDUĞU DÜŞÜNÜLEN DEĞİŞKENE YÖNELİK ANALİZ | 112 |
| 3.4.1. Denetim Oranlarının Vergi Uyumu ve Vergi Kayıp-Kaçakları ile İlişkisi | 113 |
| 3.5. VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARI ÜZERİNE BİR İNCELEME | 116 |
| 3.5.1. Araştırmanın Amacı | 116 |
| 3.5.2. Araştırmanın Kapsamı | 116 |
| 3.6. YÖNTEM | 116 |
| 3.7. BULGULAR | 117 |
| 3.7.1. Denetim Oranları ve Vergi Uyumu İlişkisi | 117 |
| 3.7.2. Denetim Oranları ve Vergi Kayıp Kaçak İlişkisi | 123 |
| SONUÇ VE DEĞERLENDİRME | 128 |

| | |
|--|------------|
| KAYNAKÇA..... | 132 |
| EK-1 ORJİNALLİK RAPORU..... | 143 |
| EK-2 ETİK KURUL MUAFİYET FORMU..... | 145 |

KISALTMALAR DİZİNİ

| | |
|----------------|---|
| VUK: | Vergi Usul Kanunu |
| TCK: | Türk Ceza Kanunu |
| GVK: | Gelir Vergisi Kanunu |
| VDK: | Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı |
| GİB: | Gelir İdaresi Başkanlığı |
| KDV: | Katma Değer Vergisi |
| ÖTV: | Özel Tüketim Vergisi |
| GSYH: | Gayri Safi Yurt İçi Hasıla |
| OECD: | Organization and Development for Economic Cooperation |
| vd.: | ve devamı, ve diğerleri |
| vb.: | ve benzeri |
| KDEMEP: | Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadele Eylem Planı |
| SMMM: | Serbest Muhasebeci Mali Müşavir |
| YMM: | Yeminli Mali Müşavir |
| AGİ: | Asgari Geçim İndirimi |

TABLolar LİSTESİ

| | |
|--|-----|
| Tablo 1: Kayıt Dışı Ekonomi Türleri..... | 7 |
| Tablo 2: Vergi Türleri İtibarıyla İnceleme Sonuçları (2023)..... | 74 |
| Tablo 3: Yıllara Göre Vergi İnceleme Sonuçları | 77 |
| Tablo 4: Vergi İhbar İkramiyesi (TL) | 86 |
| Tablo 5: Vergi İncelemesi Sayısı | 91 |
| Tablo 6: Vergi Denetim Kurulu Kadro Durumu..... | 93 |
| Tablo 7: Vergilemenin İdari Maliyetleri | 95 |
| Tablo 8: Dolaylı Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı..... | 105 |
| Tablo 9: Türkiye Genelindeki Mükelleflerin Denetim Oranları..... | 117 |
| Tablo 10: Toplam Tahsilat ve Tahakkuk Miktarları | 119 |
| Tablo 11: Denetim Oranları ile Tahsilat Oranları Arasındaki İlişkiye Ait Sonuçlar | 122 |
| Tablo 12: Bulunan Matrah Farkı/İncelenen Matrah Tutarı | 124 |
| Tablo 13: Denetim Oranı ile Vergi Kayıp ve Kaçak Oranı Arasındaki İlişkiye Ait Sonuçlar | 126 |

ŞEKİLLER LİSTESİ

| | |
|------------------------------|----|
| Şekil 1: Laffer Eğrisi | 58 |
|------------------------------|----|

GRAFİKLER LİSTESİ

| | |
|--|-----|
| Grafik 1: Tarhı İstenilen Vergi, Kesilmesi Önerilen Ceza (2019-2023) | 76 |
| Grafik 2: Yıllara Göre Vergi Kayıp ve Kaçak Oranları (%) | 79 |
| Grafik 3: Yıllara Göre Denetim Oranları Değişimi | 118 |
| Grafik 4: Yıllara Göre Tahsilat Oranı Değişimi..... | 120 |
| Grafik 5: Yıllara Göre Denetim Oranlarının ve Vergi Uyumunun Değişimi..... | 121 |
| Grafik 6: Yıllara Göre Denetim Oranının Değişimi | 123 |
| Grafik 7: Yıllara Göre Vergi Kayıp ve Kaçak Oranının Değişimi..... | 125 |
| Grafik 8: Yıllara Göre Denetim Oranı ve Vergi Kayıp ve Kaçak Oranlarının Değişimi | 125 |

GİRİŞ

Kamu gelirleri içerisinde en önemli gelir kaynağını oluşturan vergiler, kişilerin gelirlerini azaltıcı etkisi sebebi ile zaman zaman olumsuz tepkilere maruz kalmıştır. Bu tepkilerin gösterimi yasal çerçeve dahilinde olabildiği gibi yasal olmayan yollarla da olabilmektedir. Vergi kaçakçılığı en genel tabirle yasal olmayan yollarla vergi ödemekten kaçınmaktır. Vergi kanunlarına aykırı olarak gerçekleştirilen eylemlerin yaptırımları Vergi Usul Kanunu ile düzenlenmiştir. Bu eylemler için öngörülen cezalar, eylemlerin ilgili kanunda kabahat veya suç olarak değerlendirilmesine bağlı, mali cezalar veya hürriyeti bağlayıcı cezalar olabilmektedir. Çalışma kapsamında bütün bu eylemlere değinilmekle birlikte özellikle hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülen aynı kanunun 359uncu maddesinde ele alınan vergi kaçakçılığı suçu ve cezaları incelenecektir. Nisan 2022’de kabul edilen 7394 no.lu Kanun ile vergi kaçakçılığı suçları ve cezalarına yönelik önemli değişiklikler yapılmıştır. Bahse konu değişiklikler zincirleme suça yeni düzenlemeler getirmiş, uygulanacak hapis cezalarının üst sınırını yükseltmiş ve etkin pişmanlık adı altında daha önce VUK’da düzenlenmemiş bir pişmanlık hali düzenlemiştir.

Çalışma kapsamında vergi kayıp ve kaçığına neden olan etmenlere, Türkiye’de vergi kayıp ve kaçığın boyutunu anlamaya yönelik vergi inceleme sonuçlarına ve vergi kayıp ve kaçık oranlarına değinilecektir. İlaveten bahse konu vergi kayıp ve kaçığın önlenmesine yönelik öneriler sunulacaktır. Bu konuda birçok öneri sunulabilir ancak bu çalışmada vergi uyumunun sağlanması odak noktası alınarak denetimde etkinliğin artırılması ve vergi yükünün ekonomik etkilerinin azaltılması konuları üzerinde durulmuştur.

Vergi uyumunu sağlama adına izlenebilecek yollardan biri, vergi uyum maliyetlerinin azaltılmasıdır. Vergi uyum maliyetlerinin yüksek oluşu mükelleflerin vergiye konu işlemlerden kaçmasına sebep olabilmektedir. Ülkemizde de vergi uyum maliyetlerinin azaltılması için halihazırda yapılan çalışmalar bulunmaktadır. Vergi uyumunu sağlama adına izlenebilecek bir diğer yol, vergi hizmetlerinde dijitalleşme çalışmalarına yoğunluk

verilmesidir. Bu yolla hem denetim hem de mükellef kanadına sağlanacak kolaylık ile uyum düzeyini güçlendirici etki oluşturulabilir. İlâveten vergi kayıp ve kaçığına sebep olan kişi veya kurumları gerekli mercilere ihbar eden kişilere ödenen vergi ihbar ikramiyesinde düzenlemeler yapılması, en temel olarak ikramiye tutarının artırılması gibi değışiklikler ihbarcılarını teşvik edici olacaktır. Bu durum, ihbar kurumunun varlığını geçerli ve etkin kılarak vergi kaçırma yanlısı mükellefler üzerinde caydırıcı etki oluşturabilir. Tüm bunlara ek olarak, belirli avantajlar sağlama adına çıkarılan vergi afları, sık sık çıkarıldığında vergi kaçığına sebebiyet vermekle birlikte vergi sistemine olan güveni de azaltabilmektedir. Bu nedenle vergi aflarının belirli bir düzene oturtulması tüm mükelleflerin vergiye uyumunu destekleyici olacaktır.

Denetimde etkinliğin sağlanması adına yapılacak ilk şey denetleme oranlarını artırmaktır. Denetim oranlarının artması ile mükelleflerin vergiye uyum sağlaması ve denetim sıklığının mükellefler üzerinde caydırıcı etki oluşturması ile vergi kayıp ve kaçıklarının azalması beklenmektedir. Zaman zaman da çok yoğun yapılan denetimler mükelleflerde tepki oluşturabilir. Bu nedenle riskli alanların belirlenerek denetimlerin bu alanlara yoğunlaştırılmasını öngören risk analiz yaklaşımı geliştirilmelidir (Somuncu, 2014: 138-139). Bununla birlikte denetim elemanı sayısının hem yeterli seviyede olması hem de denetim elemanlarının kalifiye ve nitelikli olması gerekmektedir. İlâveten vergi incelemesini yapanların uzmanlaşma düzeyinin güçlendirilmesi etkin bir denetimi destekler nitelikte olacaktır. Tüm bunlara ek olarak, amacı dışında kullanılan uzlaşma müessesesi amacına uygun hale getirilmeli ve vergileme faaliyetlerinin devlet için oluşturduğu maliyetler kapsamındaki idari maliyetler azaltılmalıdır.

Vergi yükünün ekonomik etkilerini azaltmak için yapılabilecek şeyler ise vergi oranlarının makul ve dengeli olması, etkin ve adil vergi sistemi ile vergi tabanının genişletilmesidir. Böyle bir vergi sisteminde vergiye uyumun yüksek olması ve vergi kaçakçılığına daha az başvurulması beklenir. Bu doğrultuda yapılacak ilk şey, toplanma kolaylığı ve bu kolaylığın sunmuş olduğu idari maliyetlerin az olması yönünden yüksek tutulan dolaylı vergilerin payının azaltılmasıdır (Genç, 2014: 39-41). Gelişmiş ülkelerde

dolaylı vergi payının çok daha az tutulduğu bilinmektedir (Batı, 2023: 36). Dolaylı vergilerin çoğunluğunu oluşturan KDV'ye yönelik uyum çalışmaları yapılmasının da KDV kaynaklı vergi kayıp ve kaçığının önüne geçeceği düşünülmektedir. Yine vergi yükünün ekonomik etkilerini azaltmak adına düşük ve orta gelir grubuna indirimler yapılmasının, vergi istisna ve muafiyetlerinin olumsuz etkilerinin azaltılmasının bu noktada etkili olacağı düşünülmektedir.

Çalışmanın son kısmında, vergi kayıp ve kaçığını önleme noktasında bir öneri olarak sunulan denetim oranlarının artırılmasının vergi kayıp ve kaçak oranlarını ne ölçüde etkilediği ve vergi uyumu göstergesi olarak kabul edilen tahsilat oranlarını ne ölçüde etkilediğine bakılacaktır. Bunun değerlendirilmesinde, literatürdeki çalışmalardan elde edilen sonuçlar ve bahse konu değişkenlere ait toplanan verilerin spearman korelasyon yöntemiyle analizi kullanılacaktır.

1. BÖLÜM

VERGİ SUÇ VE KABAHAHLERİ

1.1. VERGİYE KARŞI GELİŞTİRİLEN EYLEMLER: KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Vergi; kamuya ait harcamaları karşılamak, sosyal ve ekonomik sorunlara maddi çözümler bulabilmek, devlet ve devlete bağlı kurumların harcamalarını finanse edebilmek gibi amaçlarla halkın elde ettiği gelirler üzerinden belli oranlar doğrultusunda zorunlu ve daimî olarak tahsil edilen ödeneklerdir. Devletin en önemli gelir kaynaklarından olması verginin düzenli bir şekilde toplanması gerekliliğini beraberinde getirir. Bunun sayesinde de devletin kendini idame ettirebilmesini mümkün hale gelmiş olur. Vergi uygulaması halkın elde ettiği gelirden bir azaltmaya sebep olduğu için bazı mükelleflerde çeşitli yollara başvurarak kendisini verginin dışında tutma çabaları gözlenebilir. Verginin ödenmemesi, zamanında ödenmemesi veya eksik ödenmesi gibi durumlarla karşılaşılabilir (Yardımcıoğlu, 2015:2)

Devlet kamu harcamalarına kaynak sağlamak için vergilendirme sistemini kullanır ve bu durum mükelleflerin vergiye karşı tepkilerini de beraberinde getirebilir. Vergiye karşı geliştirilen tepkiler yasal sınırlar içinde gerçekleşebileceği gibi yasal olmayan yollarla da gerçekleşebilmektedir. Bu doğrultuda vergiden kaçınmak, yasal sınırlar içinde kalan bir tepki iken; vergi kaçırma, vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomi vergisel düzenlemelerin veya uygulamaların doğurduğu memnuniyetsizliği yasa dışı eylemlerle ifade etme şeklindedir. Literatürde vergiye karşı bir tepki olarak gerçekleştirilen eylemler tanımlanırken çoğu zaman kavramların birbirinin yerine kullanıldığı görülmüş olsa da her kavramın ayrı bir anlamı ifade ettiği bilinmektedir.

Vergiden kaçınma, bireylerin vergi yasalarına karşı gelmeden kamu gelirlerinin azalmasına sebep olan bir süreçtir. Yasal boşlukları veya vergi mevzuatındaki istisnaları kullanarak vergi yükünü minimize etmeyi amaçlamak vergiden kaçınmanın bir yoludur.

Mükellefler ödeyecekleri vergileri en aza indirmek veya tamamen o vergiden kurtulmak için vergiden kaçınmanın yollarını bulurlar. Bireylerin vergiye tabi olacak herhangi bir durumla vergi ilişkisi kurmaktan kaçınması da vergiden kaçınmanın bir yoludur (Akbulut, 2003:91). Buna örnek olarak, motorlu taşıt vergisi ödemek istemeyen bir bireyin vergi ödemesine yol açabilecek herhangi bir araba sahibi olmaktan kaçınması gösterilebilir. Vergi ödemeyi gerektiren eylemi vergilemenin olmadığı farklı bir alana kaydırmak da vergiden kaçınmanın bir yoludur (Taşkın, 2010:78).

Vergiden kaçınma literatürde vergi kaçakçılığı ile paralel kullanılabilen bir kavram olsa da birbirlerinden çok farklı anlamlara karşılık gelmektedirler. Vergiden kaçınma, vergi mükelleflerinin vergi matrahını kanuni yollarla azaltmak veya yok etmek adına gerçekleştirdikleri eylemler olarak tanımlanabilmektedir (Akdoğan, 2019, s. 173). Mükelleflerin daha az vergi ödemek adına kanunlardaki yasal boşlukları değerlendirerek bu doğrultuda gerçekleştirdiği eylemler vergiden kaçınma olarak ifade edilebilir (Taşkın, 2010:78). Vergiden kaçınma, iş ve işlemlerin ödenmesi gereken en az vergi miktarını ödeyecek şekilde yapılandırılması olarak da ifade edilebilir (Orem,2023). Tanımlardan da anlaşılacağı üzere mükelleflerin vergisel yükümlülüklerine kanuni yollar çerçevesinde tepki göstermeleri kanunlara aykırı olarak yerine getirilmeyen vergisel yükümlülükleri ifade eden vergi kaçakçılığı kavramına zıt bir kavramı ifade etmektedir.

Vergi Kaçırma ve Vergi Kaçakçılığı, genel ifade ile yasal olmayan yollarla vergisel yükümlülüklerden kurtulmaktır (Nadaroğlu, 1992: 287-288). Bir başka ifade ile bireylerin vergi ödememek için yasa dışı yöntemler kullanarak vergi otoritelerinden bilgi saklamasıdır.

Vergi kaçırma, birçok ülkede kabul gören tanımı ile, mükelleflerin yasalara aykırı davranarak vergi ödemekten kaçınma veya vergi yükünü azaltma amacıyla gerçekleştirdikleri her türlü hareketi kapsar. Vergi kaçakçılığı, ekonomik teorilerin açıklamalarında, mükellefin fayda ve maliyetleri değerlendirdikten sonra bilinçli olarak

vergi kaçırmaya karar vermesi olarak ifade edilmiştir (Bayraklı, Saruç ve Sağbaş, 2004). Bu hali ile vergi kaçırmının kasıtlı olarak yapılan bir yolu olduğu için vergi kaçakçılığı kavramı, vergi kaçırma olarak da adlandırılabilir. Bu noktada vergi kaçakçılığı için vergi kaçırmının daha organize ve geniş ölçekli bir biçimi denilebilir.

Vergi kaçakçılığında genellikle sistemli ve planlı bir şekilde vergi yükümlülüğünün azaltılması için yasa dışı faaliyetler yürütülür. Sahte belgeler, yasa dışı para transferleri, kayıtları manipüle etme gibi yöntemlerle vergi kaçakçılığı yapılır. Buna ek olarak geliri kasıtlı olarak eksik bildirmek veya hiç bildirmemek ve vergiye tabi varlıkları gizlemek de bu tür faaliyetlere örnek olarak gösterilebilir (Orem, 2023).

Kayıt Dışı Ekonomi, resmi kayıtlara geçmemiş ve ulusal gelir hesaplamalarına dahil edilmemiş ekonomik faaliyetlerin tümünü kapsar. Yani Gayri Safi Milli Hasıla'ya katkı sağlamayan ve genellikle belgelendirilmemiş veya gerçek dışı belgelerle gerçekleştirilen ekonomik faaliyetleri içerir. Bu ekonomik faaliyetler yasa dışı iş ve işlemler olduğu için kayıt dışı kalmış olabileceği gibi yasal iş ve işlemler olduğu halde kayıtlara yansıtılmamış da olabilir (Us, 2004: 3). Yasal olmayan bir iş olan uyuşturucu kaçakçılığı yapan birinin yaptėı içi kayıt dışında bırakması da yasal bir iş olan özel ders verme türündeki bir işin kayıtlara geçmemiş oluşu da kayıt dışı ekonominin alanına girmektedir.

Tablo 1: Kayıt Dışı Ekonomi Türleri

| Faaliyet Türleri | Parasal Faaliyetler | | Parasal Olmayan Faaliyetler | |
|--|--|---|---|--|
| Yasa Dışı Faaliyet Kaynaklı Kayıtdışılık | Çalıntı eşya ticareti, uyuşturucu satışı ve üretimi, fuhuş, kumar vb. | | Kaçakçılık ürünlerinin takası, kişinin kendisi için uyuşturucu üretmesi vb. | |
| Yasal Faaliyet Kaynaklı Kayıt dışılık | Vergi Kaçakçılığı | Vergiden Kaçınma | Vergi Kaçakçılığı | Vergiden Kaçınma |
| | Yasal bir şekilde mal ve hizmet üretimi sırasında kendi çalışmasından elde edilen geliri göstermeme, vb. | Çalışanları veya elde ettikleri geliri düşük gösterme | Yasal mal ve hizmet takası | Kendi kendine veya bir yakın yardımıyla iş yapma |

Kaynak: Rakıcı, 2011: 354.

Vergi Kaybı, geniş anlamda vergiden kaçınma veya vergi kaçırma eylemleri ile hazinenin elde edeceği gelirden azalma olmasıdır. Vergi kaybı, vergiden kaçınma şeklinde gerçekleşirse devletin istemli veya istemsiz oluşturmuş olduğu yasal boşluklardan yararlanılması sebebiyle kamu gelirlerinde yaşanan azalma olarak ifade edilebilir. Bu durum aslında vergi kaybının dar çerçeveden ele alınmış halidir. Eğer vergi kaybı, vergi kaçakçılığı kaynaklı gerçekleşirse kanuna aykırı eylem ve sebeplerle vergi otoritelerinin beklediği geliri elde edememesi olarak ifade edilebilir (Koç,2011: 31). Bir başka ifade ile vergi kaybı, vergi otoriteleri tarafından beklenen vergi gelirlerinin alınamaması durumunu ifade eder. Bu kayıp, yasal boşluklar değerlendirilerek vergiden kaçınma yoluyla oluşabileceği gibi vergi kaçakçılığı yoluyla ve hatta kayıt dışı ekonomi yoluyla da ortaya çıkabilir.

Vergi kayıp kaçağı kavramı, devletin tahsil etmiş olması gereken vergi geliri miktarını herhangi bir nedenle elde edememiş olması olarak tanımlanabilir (Yoruldu ve Yoruldu, 2016:54). Vergi kaybı, geniş perspektifte vergiden kaçınma veya vergi kaçırma yollarıyla kamu gelirlerindeki azalma olarak nitelendirilebilir. Aslında vergi kaybı, vergi kayıp ve

kaçığı kavramının içinde bir üst kavram olarak vergi kaçakçılığını da kapsayan bir yapıdadır. Vergi kaybının vergiden kaçınma yönü, yasal boşluklardan yararlanmak suretiyle vergi alanı dışına çıkma neticesinde vergi alacağının hazineye intikal etmemesi iken vergi kaçığı yönü ise, kanuna aykırı sebeplerle vergi gelirin hazineye intikal etmemesi olarak ifade edilebilir (Koç, 2011:31). Vergi kaçığı genellikle vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi, beyannamelerin verilmemesi, satış ve satıştan elde edilen gelirin vergilendirilmemesi veya defter ile beyannamelerin eksik veya hatalı olarak tutulması şeklinde ortaya çıkar. Bu durumda, ekonomik faaliyetlerde bulunan mükellefler vergi dairelerine kayıtlı olmamaları veya kayıtlı olmalarına rağmen vergi gelirlerini sahte faturalarla veya muhasebe hilelileri ile eksik veya yanıltıcı şekilde kaydetmeleri sonucu vergi kaçırabilirler (Koç, 2011.31-32).

1.2. VERGİ KANUNLARINA AYKIRILIK TEŞKİL EDEN EYLEMLER

1.2.1. Vergi Kabahatleri ve Vergi Suçları Ayrımı

Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) vergisel işlemler sebebiyle ortaya çıkabilecek kanuna aykırı eylemler vergi suçu ve vergi kabahati olarak bir ayrıma tabi tutulmuştur. Suç, doğruyu yanlıştan ayırabilme ve buna göre davranabilme yeteneğine sahip bir kimsenin kusurlu iradesinin ortaya çıkardığı hukuka aykırı ve ceza uygulanmasını gerektiren fiildir (Ağar, 2016:77). Kanuna göre idari yaptırım öngörülen haksızlıklar 'kabahat' olarak nitelendirilirken kabahatlerin dışında kalan eylemler ise 'suç' olarak nitelendirilmektedir (Oktar, 2019:373).

Vergi Kabahatlerinin amacı hazine yararı gözetilerek devletin vergisel gerekliliklerinin sağlanması amacıyla idari düzenin korunması iken; vergi suçlarının amacı daha çok kamu düzeninin korunması üzerinedir (Şenyüz, 2013:37). Vergisel işlemler sebebiyle ortaya çıkan kanuna aykırı eylemler, kendi içlerinde hafif, orta, ağır şeklinde derecelendirilebilmektedir. Ağır ve orta derecede sayılan kanuna aykırı eylemler suç olarak kabul edilirken; hafif derecedeki kanuna aykırı eylemler kabahat olarak kabul

edilmektedir (Özen, 2018:1). Bu doğrultuda bahsi geçen derecelendirmeden yola çıkılarak da vergi suçu ve vergi kabahati ayrımı yapılabilmektedir. Aslında zaten eylemlerin ağırlık derecesi yaptırımın türünü de belirlemektedir.

Vergi kabahatleri, vergi suçlarına göre daha hafif hukuka aykırılıklar içerip toplum düzenini daha az zedeler. Bu sebeple öngörülen yaptırımları da daha hafif niteliktedir. Ancak vergi suçları daha ağır ihlalleri içerdiğinden dar anlamda suç olarak tanımlanmış ve farklı bir cezalandırmaya tabii tutulmuşlardır. Vergi kabahatinin varlığı halinde, vergi kabahati sayılan eylem için verilecek ceza, idare bünyesindeki yetkili organlar tarafından belirlenirken; vergi suçu söz konusu olduğunda vergi suçu sayılan eylem için gereken ceza, ceza mahkemeleri tarafından verilmektedir (Şimşek, 2016: 6-7).

Vergi suçu ve vergi kabahati ayrımının yapılması ile ilgili literatürde farklı görüşler de mevcuttur. Bu görüşlerin bir kısmı ayrımı nicelik yönünden yaparken bir kısmı da nitelik yönünden yapmaktadır. Niteliksel incelemelerde odak noktası meydana gelmiş olan haksızlık türü iken; niceliksel incelemelerde haksızlığın önemine göre kabahatler belirlenmiştir. Vergi suçu ve vergi kabahatini niteliksel olarak ayrıma tabi tutan görüşlerin kendi içinde bir tutarlılık göstermiyor oluşu ayrımın nicelik yönünden yapılması düşüncesini ortaya çıkarmıştır (Seer, 2009: 221-233).

Bu düşünce ile benzer görüşte olan Erdem (2010:196)'e göre, vergi suçları, kanunlarda yapılan ihlaller ve hukuka aykırılık bakımından nitelik olarak vergisel kabahatlerle aynıdır. Bu doğrultuda hukuksal yarar, yasal ihlal, eylemin konusu, kusurluluk, fail gibi niteliksel göstergelerden yola çıkarak kabahatler ve suçlar arasında sağlıklı bir ayrım yapılması pek mümkün olmamaktadır. Suç ve kabahat arasındaki ayrımın niceliksel olarak yapılması daha yerinde olacaktır. Bu noktada niceliksel ayrım yapabilme imkanını veren ölçüt yaptırımın türüdür (Uluslan, Başaran Yavaşlar, 2009:19). Yani uygulanan yaptırıma bakılarak eylemin suç mu yoksa kabahat olarak mı sayılacağı tespit edilebilmektedir.

Vergisel kabahatlerde yaptırımın türü mali nitelikte iken; vergisel suçlarda yaptırımın türü hürriyeti bağlayıcı cezalar şeklindedir (Erdem, 2010:196). Yine vergi kabahatleri neticesinde uygulanan idari yaptırımlar, idari para cezası, mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve idari tedbirler iken; vergi suçları neticesinde uygulanan yaptırımlar hapis cezası ve adli para cezasıdır (Özen,2018:2). İdari cezalar için öngörülen yaptırımların niteliği düzene davet şeklinde ve vatandaşı uyarmaya, eğitmeye yönelik iken; suçlar için öngörülen cezalar kefaret amaçlı ve korkutucu özelliktedir (Uluslan ve Başaran Yavaşlar, 2009: 42).

Vergi ile ilgili kabahatler ve vergi ile ilgili suçlar Türk vergi hukukunda ayrı olarak düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'na göre, idari nitelikli olan vergisel kabahatler için idari para cezası ile idari tedbirler yer alırken; adli nitelikli olan vergisel suçlar için hapis cezası ve adli para cezası yaptırımları uygulanmaktadır (Dayıoğlu Erul, 2022: 375).

1.2.2 Vergi Kabahatleri

Vergi kabahatleri, korunan hukuki değerlere göre bir sınıflandırmaya tabi tutulabilir. Bu sınıflandırma, vergi alacağının tahakkukunun korunması için 'vergi ziya kabahati' ve tahakkuka dair normların korunması adına 'usulsüzlük kabahatleri' şeklinde ifade edilebilir. Usulsüzlük kavramı geniş bir çerçevede kullanılmaktadır. Bunlar, genel olarak vergi tahakkuku üzerinde oluşturdukları risk düzeyine göre, usulsüzlük (genel usulsüzlük) kabahatleri ve özel usulsüzlük kabahatleri olarak sınıflandırılır. Genel usulsüzlük kabahatleri de önem ve ağırlık bakımından 1. ve 2. derece usulsüzlükler olmak üzere derecelendirilmiştir (Şenyüz, 2020:90).

1.2.2.1. Vergi Ziyai

İdari para cezası gerektiren bir durum olan vergi ziyai, Vergi Usul Kanunu m.341/1’ de tanımlanmıştır. Bu tanıma göre, “*Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.*” Yine m. 341/2’ye göre, verginin haksız yere iadesine sebep olmak ve kişisel durum, medeni hal ve mensup olduğu aile durumu hakkında gerçek dışı beyanlarda bulunmak vergi ziyai hükmündedir.

Her vergi ziyai vergi kaybı oluşturmaz. Çünkü vergi ziyai, vergi kaybı kavramından farklı anlamlar taşımaktadır. Aynı şekilde vergi kaybına sebebiyet vermiş olan bir mükellefin de vergi ziyai da oluşturduğu söylenemez. Örnek vermek gerekirse, beyannamesini zamanında vererek verginin zamanında ve eksiksiz tahakkunu sağlayan bir mükellefin vergi ziyai oluşturmayaacağı ortadadır. Ancak gerekli verginin ödemesini gerçekleştirmediği takdirde bir vergi kaybından söz edilebilir (Oktar, 2019: 376).

Vergi ziyaya sebep olan eylemler ağır, orta ve hafif nitelikli olmak üzere üç gruba ayrılabilir. Ağır nitelikli gruba VUK m.359 kapsamında vergi kaçakçılığı sayılan fiiller girmektedir. Yani ağır nitelikli fiilleri vergi kaçakçılığı sayılan eylemleri işleyerek aynı zamanda vergi ziyaya da sebebiyet vermiş olanlar işleyebilmektedir. Hafif nitelikteki fiiller grubuna, beyannamenin kanuni süre bitimi sonrasında kendiliğinden verilmesi ve beyannamenin izaha davet şeklinde verilmiş olması durumları girmektedir. Yani hafif nitelikli fiilleri beyanname verme zorunluluğu olanlar işleyebilmektedir. Orta nitelikli fiiller ise kanunda “*ağır ve hafif nitelikli fiiller dışında kalan tüm fiiller*” olarak belirtilmiştir. Buna ek olarak, orta nitelikli bir fiilin kabahat olarak sayılabilmesi için vergi kaybı oluşturmuş olmasına bakılacaktır (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2021: 259).

1.2.2.1.1. Vergi Ziyayı Kabahatinin Cezası

Kanunda (md.344) vergi ziyayı kabahatinin cezası farklı şekillerde düzenlenmiştir. Md. 344/1'e göre, en temel vergi ziyayı cezası, vergi yükümlüsü tarafından ziyaa uğratılan verginin "bir katı" tutarında kesilen para cezasıdır. En temel ceza dışında, kanuni sürenin dolumu sonrası verilen beyanname için uygulanacak vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan verginin "yarısı" şeklinde olacaktır. Ancak bahsi geçen beyannamenin vergi incelemesine başlanılmadan önce verilmiş olması gerekmektedir. Vergi incelemesine başlandıktan sonra verilen beyanname için uygulanacak ceza yine ziyaa uğratılan verginin bir katı şeklinde olacaktır.

VUK md.359'a göre vergi kaçakçılığı sayılan fiillerle vergi ziyayına sebep olduğunda verilecek vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan verginin 'üç katı' olacaktır. Bununla birlikte vergi kaçakçılığı suçları için ceza mahkemesince öngörülen hapis cezası da uygulanacak yaptırımın arasındadır (Çavuş, 2016:181). Yani vergi kaçakçılığı suçu işlenirken vergi ziyayının oluşumuna da sebebiyet verilmişse hapis cezasından bağımsız olarak öngörülen vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan verginin üç katı da uygulanacaktır. Buna ek olarak, VUK'un 359 uncu maddesinde yazan fiillerle vergi ziyayına sebebiyet verildiği takdirde bu fiillere iştirak edenlere de ziyaa uğratılan verginin bir katı şeklinde ceza uygulanır (Ağar, 2016: 93).

Genel olarak ceza miktarının belirlenmesinde vergi ziyayına sebebiyet veren fiillerin hafif, orta ve ağır nitelikli olmasına bakılmıştır. Bu doğrultuda vergi ziyayına ağır nitelikli fiillerle sebep olunursa vergi ziyayı cezasının 3 katı, orta nitelikli fiiller ile sebep olunursa ziyayı olan tutarın 1 katı, hafif nitelikli fiiller ile sebep olunursa vergi ziyayı cezasının 1/2 ya da 1/5 katı olarak ceza verilecektir. Geç beyanname verme durumunda vergi ziyayı tutarının 1/2' si, izaha davet şeklinde beyanname verilirse tutarın 1/5'i ceza olarak belirlenmiştir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2021: 259-260).

1.2.2.2. Genel Usulsüzlükler

Vergi kabahatlerinden biri olan usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmamasıdır. Şekle ve usule ilişkin hükümlerden anlaşılan, vergi sorumlularına belirli yükümlülükler getiren düzenlemelerdir. Bu yükümlülüklere örnek olarak defter tutma, bildirme, onaylatma ve belge verme fiilleri verilebilir (Candan,2004: 156). Vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uymayan mükellef, vergi kaybının oluşumu için uygun ortam hazırlamış olur. Bu doğrultuda usulsüzlük kabahatleri, vergi kaybı oluşturan fiiller olarak değil vergi kaybının oluşumuna sebebiyet veren fiiller olarak görülmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016: 216).

Vergilerin eksiksiz ve zamanında beyan edilmesini sağlama adına usulsüzlük kabahatlerinin cezaları önem taşımaktadır. Vergi kaybına neden olan usulsüzlük fiillerinin yaptırıma tabii tutulması, vergi ziyayının oluşumunu da engelleyecektir (Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, 2007: 109). Genel usulsüzlükler kamu düzenini ihlalin boyutları açısından iki dereceye ayrılmıştır (Bayraklı, 2015:251). Birinci derece genel usulsüzlükler, daha ağır cezayı gerektiren kabahatler iken; ikinci derece genel usulsüzlük kabahatleri, daha hafif cezanın uygulandığı kabahatlerdir (Şenyüz, 2020:149). Birinci derece genel usulsüzlükler, birden çok vergi için geçerli olan usulsüzlükler iken; ikinci derece genel usulsüzlükler, sadece bir vergiye ilişkin usulsüzlüklerdir (Türkal, Ekici ve İnan, 2010:58)

1.2.2.2.1. Birinci Derece Usulsüzlükler

Vergi Usul Kanunu (md.352)'ye göre,

- Vergi harç ve beyannamelerinin zamanına uygun verilmemesi,
- Tutulması zorunlu defterlerden birinin tutulmamış olması,

- Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili belgelerin eksik, usulsüz veya karışık olması,
- İşe başlama bildirimının zamanında yapılmamış olması,
- Vergi Usul Kanunu'nun kayıt düzenine yönelik hükümlerine (Madde 215-219 ve tekrar eden madde 242) uyulmamış olması,
- Onaylanması gereken defterlerden herhangi birinin yasal süresi geçmesine rağmen henüz onaylatılmamış olması,
- Gelir Vergisi için, tarh zamanının geçmiş olmasına rağmen verginin tarh edilememiş olması
- Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesinin, VUK md.342' de belirtilen 15 günlük ek süre içinde verilmiş olması.”

1.2.2.2.2. İkinci Derece Usulsüzlükler

Vergi Usul Kanunu (md.352)'e göre,

- “-Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesinin, kanunun 342.maddesinin 1.Fıkrasında belirtilen süre içinde, süresinin sonundan başlayarak 15 günlük birinci ek süre içinde verilmiş olması,*
- Vergi kanunlarında yazılı bildirimlerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç),*
- Vergi karnesinin sürenin sonundan itibaren 15 gün geçmesine rağmen alınmaması,*
- Onaylanması mecburi olan defterlerden herhangi birinin onay işleminin süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması,*

-Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve düzenlemelere sahip olmaması,

-Bazı evrak veya vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi.”

1.2.2.3. Özel Usulsüzlükler

VUK, özel usulsüzlüğe ve genel usulsüzlüğe dair kabahatleri ayrı ayrı düzenlenmiştir. Özel usulsüzlük kabahatleri genel usulsüzlük kabahatlerine göre daha ağır ihlalleri içeren ve karşılığında da daha ağır yaptırımlar öngörülen kabahatlerdir (Öner, 2013:156-157).

Özel Usulsüzlük Kabahatleri 3’e ayrılarak incelenebilir:

1.) Düzenlenen fatura ve benzeri belgelerin alınmaması ve verilmemesi ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması yönünde işlenen kabahatler (*VUK m.353*),

2.) Damga vergisi eksik veya hiç ödenmemiş kağıtlar yoluyla damga vergisine yönelik işlenen usulsüzlük kabahatleri (*VUK m.355*),

3.) Bilgi vermekten çekinme (*VUK m. Mük. 355*) ve *VUK*’un 256. ve 257. maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257. maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan kişilerce işlenen kabahatlerdir (Şimşek, 2016:19).

Özel usulsüzlük durumunda verilecek cezalar da bu üç ayırım esas alınarak düzenlenmiştir. Birinci kısma giren özel usulsüzlük kabahatleri için Vergi Usul Kanunu’nun 353.maddesi kapsamında, ikinci kısma giren özel usulsüzlük kabahatleri için, aynı kanunun 355.maddesi kapsamında ve üçüncü kısma dahil olan *bilgi vermekten çekinme kanununun muhafaza ve ibraz ödevlerinin yerine getirilmemesi* durumunda ise *VUK*’un farklı maddeleri kapsamında cezalar öngörülmüştür (Çelik,2022:56). Özel

usulsüzlük cezaları tedbir amaçlı olup kabahatin meydana gelmesini beklemeden kabahatin oluşumunu önlemeye yöneliktir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2014: 212).

Vergilendirme sürecinin sorunsuz işleyebilmesinde önemli olan fiş, fatura, makbuz gibi belgelerin alınmaması veya verilmemesi, defter kaydının günü güne yapılmaması ve vergi levhası bulundurulmaması gibi vergilemede şekilsel yükümlülüklerle uymamak özel usulsüzlüklerle ilişkilendirilir (Oktar, 2013: 351).

Başlıca Özel Usulsüzlük Halleri (VUK m. 353):

-Verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi,

-Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin, gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespit edilmesi,

-232 nci maddenin birinci fıkrasının 1 ila 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 almamaları,

-Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kaydedilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kaydedilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi,

-Bu kanuna göre belirlenmiş olan 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 uyulmaması,

-Kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerle ilgili kayıt ve belgelerde vergi numarasının kullanılması (VUK, m.8) zorunluluğuna uyulmaması,

-Matbaa işletmecileri tarafından belge basımı ile ilgili bildirim görevinin belirtilen süre içinde tamamen veya kısmen yerine getirilmemesi,

-Yoklama yapmak adına Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin dur ikazına rağmen aracın durdurulmaması, (Özen, 2018:199-211)

1.2.3. Vergi Suçları

Vergi mevzuatımızda suç ve cezalara ilişkin genel düzenlemeler Türk Ceza Kanunu'nda yer almaktadır ancak vergi suçlarının büyük bir kısmı “özel ceza kanunu” niteliğindeki *Vergi Usul Kanunu*'nda düzenlenmiştir. Bu doğrultuda vergi suçları VUK' un Dördüncü Kitabının Üçüncü Bölümünde “*Suçlar ve Cezaları*” başlığı altında düzenlenmiştir (Şenyüz, 2011:341).

Geniş anlamda vergi suçu kavramı, vergi kanunlarının öngörmüş olduğu kurallara aykırı olarak vergi kaybına sebebiyet veren kamu düzenini bozucu nitelikteki eylemler olarak tanımlanabilir (Yıldırım, Zübeyr ve Açar, 2007: 280-286). Baykara, vergi suçlarını, “*vergi kanunlarındaki görev ve ödevlerin mükellefler ile mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerce, cezayı gerektirecek şekilde yerine getirilmemesi*” şeklinde tanımlamıştır (Baykara, 2009: 254-255).

Dar anlamıyla vergi suçu kavramı, “Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen ve ceza hukuku anlamında yaptırımlar öngörülen hukuka aykırı fiiller” olarak tanımlanabilir” (Taşdelen, 2010:9). Erdem, vergi suçlarını vergilendirme alanında mükellef sorumlu ya da bunlarla ilişkili üçüncü kişilerin vergi ilişkisinin sınırlarını aşan şekilde toplumsal hayata yönelmiş tehdit, tehlike veya zarar içeren eylemler olarak tanımlamaktadır (Erdem, 2010:124).

Vergi suçları, sadece bireyler arasındaki mali ilişkileri etkilemekle kalmaz, aynı zamanda vergi sistemine, kamu kaynaklarına ve toplumun genel ekonomik dengesine zarar verebilir. Bu suçlar, vergi gelirlerinin yetersiz kalmasına neden olarak kamu hizmetlerinin finansmanında zorluklar oluşturabilir ve toplumun genel refahını etkileyebilir. Bu açıdan bakıldığında, vergi suçlarının mali ilişkilerin ötesinde toplumsal düzeni de tehdit eden bir yapısı vardır.

1.2.3.1. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu

Vergi mahremiyeti, vergi mükelleflerine ait bilgilerin gizliliğinin korunması yani vergide gizlilik olarak ifade edilmektedir (Kaneti, Ekmekci vd., 2019:406). Vergide gizlilik, vergilendirme sürecindeki yetkililerin vergi mükelleflerinin ailevi bilgilerini, yaptıkları işleri, gelir ve servet durumlarını, meslek sırlarını ve görevleri itibariyle öğrendikleri benzer bilgileri üçüncü kişilere açıklamaması ve kendisinin ya da üçüncü kişilerin yararına kullanmamasıdır (Ortaç, 1986:1).

Mükelleflerin vergi yetkililerine bilgi vermesi noktasında verdikleri bilginin korunacağı bilincinde olan mükellefler eksiksiz ve doğru bilgi vermeye daha yatkın olacaktır. Bununla birlikte, mükellef kanalıyla elde edilmiş ve saklı kalması gereken bilgilerin kullanılmaması veya açıklanmaması vergi idaresine olan güveni de artıracaktır (Arslan, 2013:15). Bu doğrultuda vergi mahremiyeti kavramı, vergi idaresine karşı

güvenin sağlanması ve mükellef endişelerinin giderilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Bu önem itibariye vergi mahremiyetini ihlal etmek Vergi Usul Kanunu'nda suç sayılmıştır (VUK, m.362)

Vergi mahremiyetine uyma zorunluluğu olan kişilerden mahremiyeti ihlal edenlerin cezası VUK md. 362'nin, TCK md 239'un (a) bendine yaptığı atfa göre, *bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezasıdır* (Üyümez, 2016: 30).

Vergi mahremiyetine uymak zorunda olan vergi yetkilileri (VUK, m.5):

“-Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar,

-Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar,

-Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler

-Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler,

-Bazı hallerde kendilerine bilgi ve belge verilen kişiler (VUK md. 5/f.4),”

Vergi mahremiyetine uyma zorunluluğu bulunan kimseler görevden ayrılırsalar dahi bu yasağa tabiidirler.

1.2.3.2. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapmak

Vergi Usul Kanunu m.363'e göre, kamu hizmetlerini yerine getirmekle görevli olan memurların görev alanları dışında kalan mükelleflerin vergisel işlemlerinden sayılan hesap, yazı ve diğer özel işlerini yapmaları yasaklanmıştır. Bu yasağa uymayan memurlar için Türk Ceza Kanunu'nda (m.257) cezai yaptırım öngörülmüştür. Bu yaptırıma göre, mükelleflerin özel işini yapma suçu altı aydan iki yıla kadar hapis cezasıdır. Buna ek olarak, mükelleflerin özel işini yapma suçu ile vergi ziyana da sebebiyet verilmesi halinde sebebiyet veren memura aynı zamanda vergi ziyayı cezası da verilecektir.

VUK 6.maddeye göre mükelleflerin özel işlerini yapma yasağına uymak zoruna olan memurlar:

- “Vergi muameleleri ve incelemeleri ile görevli memurlar,
- Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olan memurlar” (VUK, m.6: son fıkra).

Bu düzenleme ile vergi işlemlerinde görev alan kimselerin tarafsız kalmaları sağlanmaya çalışılmıştır. Mükellefler kamu idarelerine tarafsız olacakları konusunda güvenebilmelidirler. Bu suçun varlığı vergi idaresinin bütün mükelleflere eşit mesafede durarak tarafsız olmasını garanti altına almıştır (Yavaşlar, 2013: 110). Yine bu düzenleme ile, memurların görev tanımı dışına çıkmamaları yani mükellefçe yapılması gereken bir işin memur tarafından yapılmaması amaçlanmıştır. Çünkü yapılan iş neticesinde yaptırım gerektiren bir durum ortaya çıkması durumunda bu yaptırımın mükellefe mi memura mı uygulanacağı konusunda problem ortaya çıkacaktır (Yüce, 2018).

1.2.3.3. Vergi Kaçakçılığı Suçu

Vergiye karşı gösterilen tepkilerden en yaygın olanı vergi kaçakçılığına ait çeşitli tanımlamalar bulunmaktadır. Vergi kaçakçılığı en genel tabirle yasal olmayan yollarla vergisel yükümlülüklerden kurtulmaktır (Nadaroğlu, 1992: 287-288). Bir başka ifade ile vergisel yükümlülüklerin kanunlara aykırı olarak yerine getirilmemesidir. Dar anlamıyla vergi kaçakçılığı, vergi kanunlarına aykırı davranarak ve kanunları uygulamakla görevli olanların almış oldukları önlemlere karşı gelerek vergi ödememek ya da daha az vergi ödemek şeklinde tanımlanabilir (Edizdoğan vd., 2007:89). Vergiye konu eylemleri vergi idaresinin bilgisi dışında tutmaya çalışarak ödenmesi gereken verginin ödenmemesi olarak da tanımlanabilir (Saygın, 2003:28).

Vergi kaçakçılığı; toplanan vergi gelirlerinin düşmesine, büyüyen genişleyen bir kayıt dışı ekonomiye, bozulan gelir dağılımına, vergi oranlarının artmasına ve yeni vergilerin konulmasına, vergi adaletinin sarsılmasına, haksız rekabetin oluşmasına, resmi istatistiklerin gerçek durumu yansıtamamasına ve tüm bunlar neticesinde ekonomik büyümenin yavaşlamasına, toplumsal uyumun zayıflamasına ve devlete duyulan güvenin azalmasına yol açabilmektedir (SESAM, t,y).

Vergi kaçakçılığı suçu, VUK'un 359.maddesinde sayılan suç fiillerinden birinin işlenmesiyle ortaya çıkmaktadır. Bu fiiller aynı zamanda vergi ziyayı kabahatinin üç kat ceza kesilmesine sebebiyet veren ağır nitelikli halleridir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2020:284).

1.3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU KAPSAMINDAKİ EYLEMLER

1.3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçu ile Korunan Hukuki Değer

Vergi kaçakçılığı suçlarıyla korunan en temel hukuki değer, vergi sisteminin işleyişine karşı toplumun güvenidir. Bununla birlikte, vergisini eksiksiz ve zamanında ödeyip vergisel yükümlülüklerine uyan dürüst mükelleflerin çıkarları, devletin ve vergisel konularda yetkili kamu kurum ve kuruluşlarının vergiden kaynaklı gelirleri de korunan hukuki değerler arasındadır (Özcan.2015:98-99).

1.3.2. Vergi Kaçakçılığı Suçu Kapsamındaki Eylemler

Kaçakçılık suçu oluşturan fiiller 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesinde üç bent olarak düzenlenmişti. Ancak, 29 Nisan 2021 tarihinde kabul edilen '7318 Sayılı *Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*' madde 4 kapsamında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergi kaçakçılığı suçlarını düzenleyen 359.maddesine (ç) bendini dahil etmiştir. Böylece vergi kaçakçılığı suçlarının dört grup altında incelenmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Biz de bu düzenlemeye bağlı kalarak çalışmamızda vergi kaçakçılığı suçlarını dört grup üzerinden inceleyeceğiz.

1.3.2.1. VUK 359 Uncu Maddenin (a) Fıkrasındaki Kaçakçılık Fiilleri

Bu gruba giren fiiller VUK 359/a fıkrasında şöyle düzenlenmiştir; "*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;*

1) *Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı*

gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

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

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

1.3.2.1.1. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak

Hesap ve muhasebe hilesinin ne olduğu ve nasıl ortaya çıkacağı ile ilgili kanunda net bir tanımlama yapılmamıştır. Hesap ve muhasebe hilelerinin çok çeşitli olabileceği ve gün geçtikçe bir yenisinin ortaya çıkabileceğinden ötürü kanun koyucunun kanun metninde bunları tek tek saymamış olmaması mantıklı görülmektedir (Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, 2007: 96).

Literatürde hesap ve muhasebe hilesine dair bazı tanımlamalar mevcuttur. Hesap ve muhasebe hilesi, yasal defterlere kaydedilmesi gereken unsurları, vergi matrahını düşürmek amacıyla, muhasebe standartlarına aykırı şekilde işlemek veya kayıt düzenini, vergi ve muhasebe kurallarına uymayan bir biçimde değiştirmeye yönelik eylemler olarak tanımlanabilir (Karakoç, 2016: 279). Daha genel bir ifade ile, hesap ve muhasebe hilesi, vergi matrahını azaltmak adına kasıtlı olarak gerçekleştirilen eylemlerdir (Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya).

Bir başka tanıma göre, hesap ve muhasebe hileleri,

“Bilerek çeşitli matematiksel hatalar yapma, bazı rakamların yerlerini değiştirme, fazla ya da eksik sıfırlar koyma; bilerek yanlış hesaba kaydetme, borcu alacak, alacağı borç olarak gösterme, sayfadan sayfaya ya da yevmiye defterinden defteri kebire bilerek yanlış aktarımlar yapma, mükerrer kayıt yapma, unutulduğu izlenimi yaratmaya çalışarak bazı işlemleri kayıt düzeninin dışında tutma..., teşebbüsün durumunu, olduğundan daha kötü ya da daha iyi göstermek amacıyla “bilanço maskeleyesi”’ne başvurma gibi hilelerdir.” (Oktar,2019:392).

Hesap ve muhasebe hilesinde amaç, gerçek matrahı gizleme yoluyla doğru vergilendirmenin gerçekleşmesini önlemektir. Bu yola başvuranlar, doğru vergilendirme yapılmasını önlemiş oldukları için, yaptıkları eylem neticesinde herhangi bir vergi kaybına yol açıp açmamış olmaları dikkate alınmadan VUK’un 359.maddesine göre cezalandırılacaktır (Sonsuzoğlu, 2010:210). Bir başka deyişle, suçun oluşumu için hesap ve muhasebe hilesinin yapılması yeterli görülüp, bu eylemin vergi kaybı oluşturması gerekliliği aranmamaktadır (Uğur ve Elibol, 2016: 325).

Hesap ve muhasebe hilelerinin, hesap ve muhasebe hataları ile karıştırılmaması gerekir. Binlerce işlem ve bu işlemlere dair kayıtların yapıldığı göz önüne alındığında her zaman için hatanın yapılabilmesi imkân dahilindedir. Hangi eylemlerin hata hangi eylemlerin hile kapsamında değerlendirileceği iyi belirlenmelidir. (Candan, 2004:66-67)’a göre, işletmelerdeki hatalar açık, kolay fark edilebilir ve hemen hemen birçok kişinin yapabileceği nitelikte olduğunda bilerek aldatmaya yönelik bir davranıştan ziyade yanlışlıklar olarak değerlendirilebilir. Ancak işlemlerin gerçek mahiyetinin gizlenmesi veya anlaşılması için doğal olmayan yöntemler kullanıldığında ve bu durumun anlaşılması normalden farklı bir uzmanlık ve çaba gerektirdiğinde, bu durum hile olarak adlandırılabilir. Ayrıca, mükellefin yapmış olduğu işlemlerde hileli işlemlerin yoğun ve sürekli bir şekilde gerçekleşmesi, kastın varlığını ortaya koymada önemli bir gösterge olabilir.

Yargıtay kararlarında¹, sanığın kasıtlı davranıp davranmadığının incelenmesi ve eğer kasıt hakkında yeterli kanıt bulunmuyorsa, beraat kararı verilmesi gerektiği görüşü yaygındır (Babayiğit Aksu, 2019:27).

1.3.2.1.2. Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak

Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmaktan anlaşılan, defterler veya kayıtlar aracılığı ile sahte alacak veya borç ilişkisi oluşturmaktır (Uğur ve Elibol, 2016: 334-335).

¹ Yargıtay 11. C.D. 2012/23764 E., 2013/17301 K. sayılı, 20.11.2013 T. onama kararına konu beraat kararında; “Her ne kadar sanık ... hakkında atılı suçtan dolayı cezalandırılması için mahkememize kamu davası açılmış ise de, sanığın tüm aşamalarda atılı suçlamayı kabul etmemesi, hazırlık aşamasında 5271 sayılı CMK.nun 148.maddesine göre alınmış sanığın ikrarını içerir yazılı bir belgenin mevcut bulunmaması,sanıkta suç konusu herhangi bir eşyanın ele geçirilememesi,olayı gören herhangi bir tarafsız görgü tanığının mevcut olmaması,mali bilirkişinin tanzim ettiği 05/01/2011 tarihli raporun içeriği ve tüm dosya kapsamı karşısında, sanığın her aşamada suçu işlemediğine dair savunmasının aksini ispata yarar özellikle ve vicdani kanıyı oluşturmaya ve hükümlülüğe yeter nitelik ve derecede delil elde edilememiş olması nazara alınarak sanığa atılı suçun sabit olmadığı anlaşılmalı ve sanığın beraatına karar verilmesi gerekmiş, Her ne kadar sanık ... hakkında suç tarihinde atılı suçu işlediği iddiasıyla atılı suçlardan dolayı cezalandırılması için mahkememize kamu davası açılmış ise de, sanığın tüm aşamalarda atılı suçlamayı kabul etmemesi, hazırlık aşamasında 5271 sayılı CMK.nun 148.maddesine göre alınmış sanığın ikrarını içerir yazılı bir belgenin mevcut bulunmaması, sanıkta suç konusu herhangi bir eşyanın ele geçirilememesi,olayın hemen akabinde düzenlenmiş sanığın imzasını içeren teşhis tutanağının mevcut olmaması, olayı gören herhangi bir tarafsız görgü tanığının mevcut olmaması,sanığın aşamalarda tüm savunmalarında belirttiği "yönetimde görevli olan kişiler İran uyruklu kişilerdi. Benim yapılan işlemlerden haberim yoktu, %100 yabancı sermaye ile yabancı şirket olmayacağı için beni şirkete ortak yaptılar, ancak tek başıma imza yetkim yoktu, ayrıca yapılan işlemlerden de haberim yoktur, ben bizzat olayı öğrendikten sonra hesap uzmanları kuruluna durumu bizzat ben bildirdim. ben mali müşavir tutmuştum. bu tuttuğum mali müşavir ... dosyaları hesapları inceledikten sonra usulsüzlük olduğunu görünce ben durumu derhal ilgili mercilere bildirdim. kendim usulsüzlük yapmam zaten bildirmezdim" şeklindeki savunmasının dosya içindeki belgelerle doğrulanması karşısında, sanığın TCK.nun 21.maddesinde belirtildiği üzere atılı suçun kanuni unsurlarını bilerek ve isteyerek gerçekleştirdiği ve suç kastıyla hareket ettiği yolunda savunmasının aksini ispata yarar özellikle ve vicdani kanıyı oluşturmaya ve hükümlülüğe yeter nitelik ve derecede delil elde edilememiş olması nazara alınarak iş bu sanığa atılı suçun sabit olmadığı anlaşılmalı ve sanıkların beraatına karar verilmesi gerekmiş” ifadeleri ile beraat kararı verilmiştir.

Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak iki farklı yolla yapılabilir. Bunlardan ilki, gerçekte var olmayan kişi adına hesap açmaktır. Buna örnek olarak, hiç yaşamamış veya ölmüş biri kayıtlarda borçlu veya alacaklı gösterilir. Diğer yol ise, gerçekte var olan ama işlemlerle ilgisi olmayan kişi adına hesap açmaktır. Yani kişi gerçekte var olmakla birlikte alacak veya borç ilişkisine taraf değildir (Taştan, 2015:33). Yine buna örnek olarak, iş yerinde çalışmayan bir işçiye maaş bordrosu düzenlemek gösterilebilir (Ok ve Gündel, 2002: 339). Bu kişiler genellikle dürüst mükellef statüsünde olan, şüphelenilmeyecek kişiler arasından seçilir (Bayraklı, 2015:83).

Bu şekilde açılan hesaplarla amaçlanan belgesiz ve kayıtsız işlemleri dengelemektir. Böyle açılmış hesaplarda işlem ve belgenin içeriği farklıdır. İşlemler var olduğundan farklı bir şekilde kaydedilir ve yansıtılır (Bayraklı, Erkan ve Elitaş, 2012:80).

Bu suçun oluşabilmesi için vergi matrahını azaltma amacıyla gerçek dışı bir hesap açılması gerekmektedir. Ancak bu hesap açılırken sahte defter ve belge düzenlenmemesi veya kullanılmaması gerekir. Çünkü sahte defter ve belge düzenlenerek bu suçun işlenmesi halinde 359.maddenin b bendinin hükümleri uygulanması gerekir (Taştan, 2015: 33).²

² TCK'nın 44/1. Maddesine göre, işlediği bir fiil ile birden fazla suçun oluşumuna sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılacaktır.

1.3.2.1.3. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek

Bu madde kapsamında suçun işlenmiş sayılabilmesi için ilk olarak, yükümlünün defter tutma yükümlülüğünün bulunması gerekmektedir. Bununla birlikte, yapılan işlemlerin vergi matrahını azaltma sonucunu doğurması gerekmektedir. En önemlisi de kaydı resmi defterlere yapılması gereken işlemlerin başka defter ve kayıt ortamlarına kaydedilmiş olması gerekmektedir (Bayraklı, 2015: 261). Bu durum daha genel bir tabirle çift defter tutmak olarak da adlandırılabilir. Yani işletmeler, tutmuş oldukları yasal defterlerin yanı sıra yasal olmayan bir defter daha tutarak asıl gerçek satış ve alışlarını bu defter üzerinden takip ederler. Böylelikle işletmelerinin gerçek kar-zarar durumlarını da gözden kaçırmamış olurlar (Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, 2007:98).

Vergi incelemelerine ibraz edilmek üzere tutulan yasal defterde gerçek hasılatların kayda alınmaması ve bu eylemin vergi matrahını azaltma sonucunu doğurması ile bu suç gerçekleşmiş olur (Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, 2007:98). Vergi matrahının azalması, giderlerin fazla ve gelirin düşük olarak gösterilmesi şeklinde olabilmektedir. Burada amaç ödenmesi gereken vergi miktarını azaltmaktır. Bu şekilde bakıldığında suç tamamlandığı takdirde vergi kaybı kaçınılmaz olacaktır (Bayraklı, 2015: 84-85). Zaten çift defter tutularak vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için bu fiilin aynı zamanda vergi kaybına yol açmış veya açacak olması gerekmektedir. Aslında kanun koyucu yapılan eylemin suç sayılmasında kasıt şartı aramakla birlikte vergi ziyaı şartını da aramıştır (Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, 2007:98-99).

1.3.2.1.4. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek

Tahrifat ile ifade edilmek istenen defter, kayıt ve belgelerdeki yazı veya rakamların üzerinde oynamalar yapılarak değiştirilmesi ve böylelikle gerçekten bağımsız durumların oluşturulmasıdır (Kızılot ve Taş, 2013: 120). Bir başka deyişle, ilk haliyle gerçekleri yansıtan defter ve belgelere gerçek dışı rakam ve yazılar eklenerek kısmi olarak değiştirilmesidir (Erem, 1985: 52).

1.3.2.1.5. Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek

VUK md.359/a-2'ye göre, "*Varlığı noter tasdik kayıtları ve sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi*" gizleme olarak kabul edilmektedir. Gizlemeden bahsedebilmek için kayıtlara göre var olan defter, kayıt ve belgelerin vergi incelemesine yetkili olan görevliler tarafından istenmesine rağmen ibraz edilmemiş olması gerekir (Oktar, 2020:450).

Gizleme suçu, defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmesi talebini içeren yazının mükellefe tebliğinden itibaren başlayarak ibrazı için, 15 günden az olmamak üzere, verilen sürenin bitimi ile oluşur. Bir başka deyişle gizleme suçu, ibraz talebinin mükellefe tebliğ edildiği tarihte oluşmaz (Taştan, 2018: 187). Bu noktadaki istisna, mükellef, defter ve belgelerin kaybolduğunu veya yandığını öne sürerek verilen süre içinde gereken ibrazı yapamayacağını bildirdiğinde bildirinin yapıldığı tarih suçun başlama tarihi kabul edilmektedir. Böyle bir durumda kaybolan veya yanan defter ve belgeleri geri getirmek imkanı görülmediği için ibrazları için süre verilmesine gerek görülmemiştir (Şenyüz, 2020: 450).

Mükellefin, defter ve belgeleri ibraz etmekten kaçınmasını iradesi dışındaki durumlardan kaynaklanan mazeretlere dayandırması noktasında bu durumu delillerle sunması beklenmektedir. Yandığı, çalındığı veya kaybolduğu öne sürülen defter ve belgeler için yetkililer tarafından incelemek için istenilen tarihin öncesinde gazeteye ilan verilmiş olması, olaya ilişkin tutanak düzenlenmesi veya vergi dairesine dilekçe verilerek

bildirilmiş olunması gerekli delilleri sunabilmek açısından önem taşımaktadır. Son aşamada delillerin değerlendirilerek kastı kaldıran durumların oluşup oluşmadığı hâkim tarafından takdir edilmektedir (Şenyüz, 2020: 450-451).

1.3.2.1.6. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması

“*Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.*” (VUK md.359/a-2). Madde metninden anlaşılan, vergiye konu eylem meydana gelmiş olmasına karşın bunun belge üzerindeki karşılığı nitelik ve miktar olarak gerçeği yansıtmaz. Örneğin, satışı yapılan eşya, değeri yüksek bir mobilya iken bunun sandalye olarak gösterilmesi nitelik itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesidir (Bayraklı, 2015: 88).

‘*Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme*’ ile ifade edilen, belgenin içerik bilgisinin yanlış olduğu ancak belgenin kendisinin ve şeklinin doğru olduğudur. Yani belgeyi düzenlemesi gereken kişi düzenlemiştir ancak belgenin içindeki bilgilerde yanlışlık vardır. Bu durum fikri sahteciliği ifade eder (Özen, 2020:69). Örnek vermek gerekirse, bir işletmenin 5 bulaşık makinesi satmış olmasına rağmen faturayı 10 bulaşık makinesi satmış gibi düzenlemesi halinde bahse konu fatura muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge niteliğinde olur. Miktar, fiyat gibi bilgilerin yanıltıcı olarak düzenlenmesine ek olarak, kimlik, adres, mükellef sicil numarası gibi bilgilerin de yanıltıcı şekilde düzenlenmesi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin kapsamına girmektedir (Oktar, 2020: 451).

1.3.2.2. VUK 359 Uncu Maddenin (b) Fıkrasındaki Kaçakçılık Fiilleri

Bu gruba giren fiiller VUK 359/b fıkrasında şöyle düzenlenmiştir; “*Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.*”

1.3.2.2.1. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek

Beyana dayalı Türk vergi sisteminde defter kayıt ve belgelerin önemi yadsınamaz. Fiilin oluşumunda defter, kayıt ve belgelerin kısmen yok edilmesi bile yeterli görülmüştür. Maddi varlıklarını ortadan kaldıran her türlü hareket defter ve belgelerin yok edilmesi kapsamında sayılır. Bu durum birçok yolla yapılabilmektedir. Yakılması, yırtılması, parçalanması bu yollardan birkaçıdır (Şenyüz, 2020:109-110). Suya atılması ve bir daha erişimine imkân vermeyecek şekilde çöpe atılması da bahsi geçen yollara örnek olarak gösterilebilir.

Yok etme eyleminin vergisel yükümlülüklerden kaçınmak amacıyla kasıtlı olarak gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir. Mücbir sebep veya bir kaza sonucunda defter, kayıt ve belgelerin yok olduğu durumlarda bu eylem suç olarak değerlendirilmez ancak bu durumun kanıtlanması gereklilik arz etmektedir (Ümit, 2021:1278). Defter ve belgelerin yok olması yangın, su baskını gibi sebeplerle yani mükellef iradesi dışında gerçekleşen bir sebepten meydana gelmişse, mükellef, yok olma olayının öğrenilmesinden itibaren on beş gün içinde işletmesinin bulunduğu yer mahkemesine başvurup zayi belgesi alabildiği takdirde yok olma suçuna sebebiyet veren fiil oluşmamış sayılır (Kızılot ve Taş, 2013: 121).

Yargıtay kararı³ ile onan bir yerel mahkeme kararında, vergi mükellefi olan bir sanığın ticari faaliyetine ilişkin olarak incelemeye alındığı durum üzerine 2004 yılına ait defter ve belgeler denetim biriminin 2009 tarihli tebliğine istinaden istendiğinde, sanığın bu belgelerin süresinin dolduğunu ileri sürerek yakarak imha ettiğini beyan etmesi karşısında mahkeme bu durumu haklı bir gerekçe olarak değil, suçtan kaçınmaya yönelik bir savunma olarak görmüş ve Vergi Usul Kanunlarına göre belgelerin ibrazının zorunluluğu olduğu için suçun sabit olduğu kararına varılmıştır.

1.3.2.2.2. Defter Sayfalarının Yok Edilerek Yerine Başka Yapraklar Konulması veya Hiç Yaprak Konulmaması

Fiilin oluşması için daha önce bahsi geçen diğer maddelerde de olduğu gibi VUK'a göre tutulması zorunlu olan defterlerde bu fiilin oluşmuş olması gerekmektedir. VUK m.218/2'de defter sayfalarının yırtılmaması gerektiği açıkça belirtilmiştir.

Fiilin meydana gelmesi, tamamının olmamak kaydıyla, defterin bir sayfasının veya bazı sayfalarının yükümlü tarafından yok edilmesiyle oluşur (Şenyüz, 2020: 110-111). Buna ek olarak, sayfaların sadece defterden koparılması yeterli olmayıp bu sayfaların koparılarak yok edilmesiyle suça sebebiyet veren fiil gerçekleşmiş olur (Oktar,2020:

³ Yargıtay'ın 2012 yılına ait 11. C. D., 2012/91187 E., 2012/17253 K. sayılı kararı "Sanığın Vergi Dairesi nezdinde vergi mükellefi olduğu, iş yerindeki ticari faaliyetine ilişkin ihbarlar üzerine *katılan kurumca incelemeye alındığı, kendisinden 2004 yılına ait defter ve belgeler istendiğinde, bu husustaki denetim biriminin yazılı tebliğ üzerine 08.05.2009 tarihinde alınan beyanında iş yerine ait 2004 yılı defter ve belgelerinin süresinin dolduğundan bahisle yakıp imha ettiğini söylediği, her ne kadar mahkememizde yakmak suretiyle imha ettiğini bildirmiş ise de, bu durumu önceki savunmasından rücu edişinin haklı gerekçesi olmayacağı, suçtan kurtulmaya yönelik savunma olduğu, Vergi Usul Kanunları uyarınca denetime alınan mükelleflerden gerekli belgeler istenildiğinde ibrazının mükelleflerce zorunlu olduğu, sanığın istenilen bu belgeleri yakmak suretiyle imha ettiğini ileri sürmesine göre..*" suçun kanıtlanmış olduğu kararı verilmiştir.

453). Yok edilmiş olan sayfalar yerine yeni sayfaların konulup konulmaması eylemin mevcudiyetini etkilemez (Kızılot ve Taş, 2013: 121).

Yükümlü koparıp yırttığı sayfa veya sayfaları vergi incelemesi sırasında defterden ayrı olarak dahi sunsa yok etme fiili gerçekleşmediğinden suça konu fiil gerçekleşmiş olmaz (Mutluer, 1979:167); (Aktaran: Şenyüz, 2020:111).

1.3.2.2.3. Sahte Belge Düzenlemek ya da Kullanmak

Sahte belge düzenlemek veya kullanmak VUK 359/b kapsamında düzenlenmiştir. Madde metninde bu durum “*belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar*” olarak ifade edilmiştir. Yine aynı madde metninde kanun sahte belgenin tanımını yapmıştır: “*Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunar varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir.*”

Belgede sahtelik, madde metninden de anlaşılacağı üzere belgenin aslı veya sureti üzerinden yapılabilir. Suret üzerinden yapılan sahteciliğin suç teşkil edebilmesi için suretin onaylı olması gerekmektedir (Özen, 2020: 69).

Sahte belgeler, gerçekte olmayan birtakım işlemleri düzenleme noktasında kullanılmaktadır. Bu şekilde düzenlenen belgelerin içeriği de gerçek dışıdır (Akgüner ve Sekdur, 2004: 13). Sahte belge düzenlemek veya kullanmak daha az vergi ödemek veya hiç vergi ödememek adına yapılmaktadır (Taştan, 2015: 79).

Suçun oluşabilmesi için sahteciliğin, vergi kanunlarına göre *düzenlenmesi veya saklanması mecburi olan belgeler* üzerinde yapılmış olması gerekmektedir. Yargıtay kararında⁴ suçun oluşumu için sahte olarak düzenlenmiş belgenin gerçek belge niteliğine dair yanıltıcı özellikte olması gerektiği ifade edilmiştir.

Belgelerin vergisel amaçlar gütmekten düzenlenip kullanılması durumu vergi kaçakçılığı suçu oluşturmayarak TCK'da düzenlenmiş olan belgede sahtecilik suçunun oluşumuna sebebiyet verecektir (Çakmakçı ve Köseer, 2019: 200). Vergiyle alakalı belgelerdeki sahtecilik suçlarının diğer belgelerde yapılan sahtecilik suçlarından ayrılarak özel bir kanunla düzenlenmesi ve daha ağır yaptırımlar öngörülmesindeki amaç verginin sorunsuz olarak toplanmasına verilen önem ile ilişkilidir (Uğur ve Elibol, 2015: 412,413).

Sahte belgeyi düzenlemek ve kullanmak farklı kişiler tarafından gerçekleştirildiğinde birbirinden ayrı olarak suç oluştururlar. Ancak hem sahte belgeyi düzenleyen hem de kullanan aynı kişi olduğunda, düzenlemek ve kullanmak fiilleri aynı takvim yılında gerçekleştirildiği sürece tek suç oluşturmaktadır (Şenyüz, 2020: 455).

Uygulamada sahte olarak kullanılan en yaygın belge faturadır. Sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması, hiçbir mal ve hizmet alışverişi olmamasına karşın böyle bir işlem varmış gibi belge düzenlemek yoluyla, gerçekte alımı yapılmadığı halde bir malı almış gibi göstermek yoluyla veya alınan bir malın satıcısını farklı bir satıcı göstermek yoluyla yapılabilmektedir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2021: 258).

⁴ Yargıtay 13. C. D. 2015/13844 E., 2017/2878 K. sayılı, 22.03.2017 T. kararı "*Belgede sahtecilik suçunun oluşabilmesi için düzenlenen veya değiştirilen ya da kullanılan belgenin, gerçek bir belge olduğu konusunda kişiyi yanıltıcı nitelikte olması gerekir...*"

Vergi Usul Kanunu 359. madde metninin (a) bendinde yer alan “*muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge düzenleme*” ve (b) bendinde yer alan “*sahte belge düzenleme*” karıştırılmaya müsait kavramlardır. Bu noktada iki kavram arasındaki ayrımı anlatmak yerinde olacaktır.

‘*Muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge düzenleme* için düzenlenen belgenin içerik bilgisinin yanlış olsa da belgenin kendisi ve şeklinin doğru olduğu söylenebilir. “*Fikri sahtecilik*” olarak ifade eden bu durumdan VUK 359/a bendi kapsamında bahsedilmiştir. Özetle, belgede maddi herhangi bir bozma yapmayıp içeriğine gerçeğe uymayan yanılıcı bilgiler kullanmak bu kapsamda değerlendirilir⁵ (Çavuş, 2016: 126). Bir örnekle açıklamak gerekirse, bir işletmenin gerçekte 5 çamaşır makinesi satıp 10 çamaşır makinesi satmış gibi fatura düzenlemesi muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge kapsamına girmektedir. Hiç çamaşır makinesi satışı yapmadan böyle bir belge düzenlemiş olsaydı o zaman bu durum sahte belge düzenlemek kapsamında değerlendirilebilirdi.

‘Sahte belge düzenleme ile ifade edilen’, belgenin kendisi ve şeklinin doğru olmamasıdır. Yani belge, belgeyi düzenlemeye yetkisi olmayan bir kişi tarafından düzenlenmiştir. Maddi sahteciliği ifade eden bu durumda belge içerik bilgileri de yanlış olursa hem maddi hem de fikri sahteciliği ifade etmiş olur. Maddi sahtecilik, suçun oluşumu için yeterli sayıldığından ayrıyeten fikri sahteciliğin de oluşup oluşmaması suç bakımından önem teşkil etmez (Özen, 2020:69).

⁵ Yargıtay 19.C.D., 2015/8558 Esas, 2015/5244 Karar. “...saniğin tanık A.. Ç..’a düzenlediği 11/03/2009 tarihli faturanın gerçek bir emtia ve hizmet ticaretine dayanmaksızın emtia satışı varmış gibi düzenlendiği ve içeriğinin sahte olduğunun iddia edildiği olaya ilişkin yargılamada, tanığın soruşturma ve 29.12.2011 tarihli duruşmadaki beyanında sanık ile anlaşarak oksijen tüpü, kantar ve demir keski yanında gerçekte almadığı pres makinasını almış gibi göstererek saniğin düzenlediği faturayı aldığını beyan etmesi karşısında, saniğin eyleminin muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge düzenlemek suçuna uyduğu ve VUK’nun 359/a-2 maddesi kapsamında kaldığı...”

Bir belgenin hem muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge konumunda olup hem de sahte belge konumunda bulunması durumunda TCK m.44'e göre, sadece, yaptırımı daha ağır olan, sahte belge düzenleme suçundan ceza verilir (Çakmakçı ve Köseer, 2019: 199).

1.3.2.3. VUK 359 Uncu Maddenin (c) Fıkrasındaki Kaçakçılık Eylemleri:

Bu gruba giren fiiller VUK 359/a fıkrasında şöyle düzenlenmiştir; *“Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”*

1.3.2.3.1. Maliye Bakanlığı ile Anlaşmalı Olunmadığı Halde Belge Basılması

VUK, bazı belgeler için sadece Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerce basılma zorunluluğu bulundurmaktadır. Bakanlık ile anlaşmalı kişilerce basabilecek belgelerin bakanlık ile anlaşması olmayan kişiler tarafından basılması bu suç kapsamında tutulmuştur. Bu belgelerin neler olduğu kanun metninde düzenlenmemiş ve kanunda belirtilmemiş olan belge tiplerinin hangileri olduğu bir yönetmelik⁶ kapsamında belirtilmiştir.

Bahse konu yönetmeliğe göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeler:

“Fatura, Müstahsil Makbuzu, Serbest Meslek Makbuzu, Gider Pusulası, Perakende Satış Vesikaları (Perakende Satış Fişi, Makineli Kasaların Kayıt Ruloları, Giriş ve Yolcu

⁶ Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik, md.1. ve md.3/b)- mevzuat.gov.tr. Erişim Tarihi: 07/11/2023

Taşıma Biletleri), Sevk İrsaliyesi, Taşıma İrsaliyesi Yolcu Listesi, Günlük Müşteri Listesi ve Bakanlıkça kullanılması zorunlu hale getirilen belgeler.”⁷

211 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile irsaliyeli faturaların da Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı matbaalar tarafından basılması şartı getirilmiştir. Anlaşmalı matbaa şartı olmayan belgeler VUK'ta yer alan belgeler olsalar dahi suçta sebebiyet vermez (Aslanpınar, 2020:84).

Yukarıda bahsi geçen belgelerin basım ve dağıtım işlemleri, Maliye Bakanlığı'nın düzenlemiş olduğu bir yönetmeliğe göre, Maliye Bakanlığı ve matbaacılar arasında yapılacak bir anlaşma doğrultusunda gerçekleştirilebilecektir. Böyle bir anlaşma olmadan bu belgeleri basanlar kaçakçılık suçu işlemiş olurlar (Çavuş, 2016: 144-145). Anlaşma olmadığı halde belge basılması durumu, daha önce yapılmış olan anlaşmanın bitmesi veya feshedilmesi durumunu da kapsamaktadır. Bu sebeple her iki durum da kaçakçılık suçu olarak sayılmaktadır.

VUK'a göre tutulması ve düzenlenmesi mecburi olan belgelerin basım ve dağıtımına dair şartları, usul ve esasları ve bunlara uyulmaması durumundaki cezai yaptırımların belirlenmesi de yine “*Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik*” kapsamında düzenlenmiştir⁸. Ancak (Aslanpınar, 2020:85)' a göre, suçun konusu olan belgelerin kanunla değil de yönetmelik ve tebliğ ile belirlenmiş oluşu kanunilik ilkesine aykırı bir durum oluşturacağı için suçun oluşmadığı öne sürülebilir (Aslanpınar, 2020:85).

⁷ Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik, md.1 ve md.3/b)- mevzuat.gov.tr. Erişim Tarihi: 07/11/2023

⁸ “*Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik*”, md.1)- mevzuat.gov.tr. Erişim Tarihi: 07/11/2023

1.3.2.3.2. Maliye Bakanlığı ile Anlaşmasız Basılan Belgeleri Bilerek Kullanmak

Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olmayan matbaalar tarafından basılmış olan belgeleri bilerek kullanmak Vergi Usul Kanunu'na özgü bir suçtur. Burada önemli olan belgenin basılması değil, basılan belgenin kullanılmasıdır (Taştan, 2015: 110).

Mükellefler, düzenlenen belgeleri bakanlıkla anlaşmalı matbaalara bastırmak suretiyle kullanabilecekleri gibi bakanlık anlaşması olmayan bir yerde basımı yapılmış olan belgeleri notere onaylatmak sureti ile kullanabilir. Bu koşula uymayan belgeler hiç düzenlenmemiş kabul edilir (Şenyüz, 2016: 109). VUK 359/a'dan anlaşılacağı üzere, mükellef, eline geçen belgenin anlaşmasız yerde basılmış bir belge olduğunu bilmeden kullanması durumunda suça sebebiyet vermez. Ancak vergi ziyayı açısından bahse konu belgeyi bilerek veya bilmeyerek kullanmanın bir önemi yoktur çünkü her durumda vergi ziyayı doğmaktadır (Şenyüz, 2016: 109).

1.3.2.4. VUK M.359 (ç) Bendindeki Suçlar:

Bu gruba giren fiiller VUK 359/ç fıkrasında şöyle düzenlenmiştir: *“Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya*

bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

Ödeme kaydedici cihazlar, vergi mükelleflerinin işlemlerini kaydetmek, saklamak ve vergi otoritelerine rapor etmek için kullanılan elektronik cihazlardır. Genellikle satış noktalarında özellikle perakende işletmelerde kullanılan bu cihazlar, yapılan satışları, alışverişleri veya diğer ticari işlemleri elektronik olarak kaydederek, vergi mükelleflerinin gelirlerini doğru bir şekilde beyan etmelerine ve vergilendirilmesine yardımcı olur. Ödeme kaydedici cihazlar, genellikle satış anında fatura veya makbuz düzenlenmesini sağlar ve bu kayıtları dijital olarak saklar. Böylece vergi otoriteleri, işletmelerin gelirlerini ve vergi ödemelerini denetleyebilir, vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomiyle mücadele edebilirler.

1.3.2.4.1. Ödeme Kaydedici Cihazların Mührünü Kaldırmak, Donanım veya Yazılımını Değiştirmek

Ödeme kaydedici cihazların mührünü kaldırma, yazılım ve donanımını değiştirmeye dair işlemlerini sadece yetkili kimseler yapabilmektedir. Bu cihazlara usulüne uygun olarak konulmuş olan mührün yetkisiz kişiler tarafından kaldırılması bir vergi suçu oluşturacaktır. Bu doğrultuda, bu cihazların bakım ve onarım işlemlerini, yazılım ve donanım güncellemelerini Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirlediği kurallar doğrultusunda yetkili kişi ve kuruluşların yapması gerekmektedir (Ömercioğlu, 2022:177).

1.3.2.4.2. Ödeme Kaydedici Cihaza Müdahale Ederek Gerçekleştirilmiş Olan Satışlara Dair Mali Belge ve Bilgilerin Kayıt Altına Alınmasını Engellemek

Ödeme kaydedici cihazlara müdahale birçok farklı yolla yapılabilmektedir. Cihaza fiziksel açıdan zarar vermek, aksamını bozacak eklemeler yapmak veya bilişim yoluyla yazılım sisteminde değişiklik yapmak bu yollara örnek olarak gösterilebilir (Ömercioğlu, 2022:178). Bahsi geçen bu müdahalelerin vergi suçu kapsamına girebilmesi için ödeme kaydedici cihazın müdahalelerin etkisiyle kayıt özelliğinin ortadan kaldırılmış olması gerekir.

1.3.2.4.3. Cihazda Kayıt Altına Alınmış Olan Bilgileri Silmek ve Değiştirmek

Ekonomik ilişkiyi ifade eden bilgilerin ödeme kaydedici cihaza kaydedilmiş olan kayıtlarına dair herhangi bir değişiklik yapılması veya bu kayıtların kısmi olarak bile silinmesi bu madde kapsamında vergi suçunu oluşturacaktır (Ömercioğlu, 2022:179).

1.3.2.4.4. Elektronik Ortamda İletilmesi Gereken Bilgi, Belge veya Verilerin İletilmesini Engellemek veya Gerçeğe Aykırı İletilmesini Gerçekleştirmek

Vergiyle ilgili bilgi, belge veya verilerin elektronik ortamda iletilmesi gereken durumlarda, bu iletişimi engellemek veya gerçeğe aykırı bir şekilde iletmek durumu suç sayılmıştır. Yani, vergi mevzuatı belirli bilgilerin, belgelerin veya verilerin elektronik ortamda iletilmesi gerektiği durumlarda kasıtlı olarak engellemeyi veya gerçeğe aykırı bir şekilde iletmeyi yasaklar. Bu madde, vergi mevzuatı ihlali olarak kabul edilen bu tür bir eylemi vergi kaçakçılığı suçu olarak tanımlar.

1.4. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ TAKİP USULÜ

Vergi Usul Kanunu 359 uncu madde kapsamında vergi kaçakçılığı sayılan suçlara ait cezalandırılma usulünü aynı kanunun 367 inci maddesi ile düzenlemiştir.

Bu doğrultuda VUK m.367'ye göre,

“Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.

359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ittila hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.

Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur.”

Vergi kaçakçılığı suçlarının takibinde izlenecek yol açısından kanunun 367.maddesine göre iki farklı usul benimsenmiştir.

1) VUK m.367/1'e göre, vergi kaçakçılığı suçu, vergi incelemesi esnasında tespit edilirse ilgili yetkililer tarafından vergi suçu ve vergi inceleme raporları hazırlanır. Mahkeme sürecine geçilmeden bu raporların değerlendirilmesi için bir komisyon tarafından mütalaa alınmalıdır. Raporu değerlendiren ilgili komisyonun mütalaa ile Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmelidir. Ancak raporların ve mütalaaların Cumhuriyet savcılığına bildirim konusu vergi incelemesi yapan kişilerin statülerine göre farklılık göstermektedir.

Vergi mütettişi veya vergi mütettiş yardımcıları mütalaa ile doğrudan suç bildiriminde bulunabilirken; diğer vergi inceleme elemanları, suç bildiriminde bulunabilmek için mütalaa ile defterdarlık veya vergi dairesi başkanlığı aracılığı ile bildirimde bulunabilir (Türker, 2022: 324).

2) VUK m.367/2'ye göre, vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğini sair suretlerle yani ihbar, şikâyet veya basın yolu ile öğrenen Cumhuriyet başsavcılığı, ilgili vergi dairesinden inceleme yapılmasını talep eder. Kamu davasının açılması vergi dairesinin yapacağı incelemenin sonucunun savcılığa bildirilmesine kadar beklenir (Türker, 2022:324).

Cumhuriyet savcısı vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini birinci fıkrada bahsi geçen durumların haricinde öğrendiği takdirde kendi kendilerine soruşturma yapamadığı gibi kamu davası da açmamaktadır (Taştan, 2018:193). Daha açık ifade etmek gerekirse, cumhuriyet savcılığı, kaçakçılık suçlarının işlendiğine dair bir bilgiyi vergi dairesi kanalıyla öğrenmediği takdirde, ilgili vergi dairesine bilgi vererek inceleme yapılmasını talep eder ve kamu davasının açılması da ancak vergi dairesi tarafından yapılan incelemenin sonucunun cumhuriyet savcılığına bildirilmesi sonrası olabilmektedir (VUK, m.359/2-3). Yapılan inceleme sonucu bir vergi suçunun varlığı tespit edilirse hazırlanan rapor, Vergi Denetim Kurulu Grup Başkanlığına incelemesi için gönderilir. Başkanlık, raporu uygun bulursa 'mütalaa' vergi suçu raporu hazırlar ve bu rapor cumhuriyet başsavcılığına gönderilir. Cumhuriyet savcısının eline geçen mütalaa rapora ilişkin, dava açma zorunluluğu bulunmamakta ve ancak gerekli gördüğü takdirde dava açmaktadır (Taştan, 2018: 193).

Kanun koyucu, 29/04/2021 tarihli 7318 sayılı kanun⁹ kapsamında yapmış olduğu son düzenleme ile vergi kaçakçılığının soruşturma usulüne istisnai hükümler getirmiştir. Bu hükme göre, VUK'un 359.maddesine sonradan eklenmiş olan (ç) fıkrasında yazılı suçların bildirilmesi ve soruşturulmasında vergi incelemesi sonuçlarının beklenmesinin zorunlu tutulmayacağı veya vergi incelemesi yapılmadan mütaalanın verilmesi ile davanın açılabilceğı düzenlenmiştir (Türker, 2022: 339). Daha açık ifade etmek gerekirse, (ç) fıkrasında yazılı suçların işlendiğı inceleme esnasında tespit edilirse, vergi incelemesinin sonucu beklenmeden; inceleme esnası dışındaki diğer şekillerle öğrenilmesi durumunda, vergi incelemesine hiç başlanmadan komisyon mütalaa raporu ile Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. Bu şekilde kamu davası açılabilir (7318 Sayılı Kanun, 2021)

1.5. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA CEZA

Vergi kaçakçılığı suçları, Türk Ceza Kanunu'nda yer almayan Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesi ile düzenlenen özel suç tipi niteliğindedir. Bu suçlar için adli bir yaptırım olan hürriyeti bağlayıcı cezalar uygulanmaktadır (Türker, 2022:325-326). Hürriyeti bağlayıcı ceza veya adli ceza ile idari nitelikte olan para cezası yani mali ceza birbirlerinden ayrı tutulmaktadır. Yani işlenen kaçakçılık fiili eğer bir vergi ziyayı da meydana getirmişse hürriyeti bağlayıcı cezaya ek olarak ziyaa uğrıtılan verginin üç katı bir vergi ziyayı cezası da kesilecektir. Zaten bu durum 359 uncu maddenin son fıkrasında açıkça belirtilmiştir (Çavuş, 2016: 169).

⁹ 7318 Sayılı "Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun", (2021). T.C. Resmî Gazete, 31470, 29 Nisan 2021.

Vergi suçları kapsamındaki vergi kaçakçılığı suçu VUK 359 uncu madde kapsamında dört bölüme ayrılmıştır. Bölümlere bağlı olarak cezalar da değişiklik göstermektedir. Bölümlerin ayrı ayrı yaptırımlara bağlanmasının sebebi, fiillerin işlenmesinde kastın yoğunluğu ve hukuk ihlalinin değişen ağırlığıdır (Çavuş,2016:179). Vergi kaçakçılığı suçları, hapis cezasını gerektiren suçlar olup adli mahiyetteki davaları kapsar.

Bu suçlar için, 7394 no.lu kanun ile yapılan değişiklik öncesinde, a fıkrasındaki fiilleri işleyenlere 18 aydan 3 yıla kadar; (b) fıkrasındaki fiiller ile suç işleyenlere 3 yıldan 5 yıla kadar; (c) fıkrasındaki fiillerle suça sebebiyet verenlere ise 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası öngörülüyordu. Vergi kaçakçılığı suçlarının cezasına ilişkin olarak yapılan son düzenlemeler doğrultusunda 8/04/2022 tarihinde kabul edilen 7394 no.lu kanun¹⁰ ile mevzuatta vergi suçlarına ilişkin birçok önemli değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklikler kapsamında ilk olarak, bahse konu kanunun 4.maddesi ile, “*213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesinin (a) fıkrasında yer alan “üç” ibaresi “beş” şeklinde, (b), (c) ve (ç) fıkralarında yer alan “beş” ibareleri “sekiz” şeklinde değiştirilmiştir.*” tir.

Bu değişiklikler doğrultusunda Vergi Usul Kanunu’nun 359.maddesinde, (a) bendinde yer alan suçlar için önceden “*on sekiz aydan üç yıla kadar*” öngörülen hapis cezaları, “*on sekiz aydan ‘beş’ yıla kadar*”, (b) bendinde yer alan suçlar için önceden “*üç yıldan beş yıla kadar*” öngörülen hapis cezaları, “*üç yıldan ‘sekiz’ yıla kadar*”, (c) bendinde yer alan suçlar için önceden “*iki yıldan beş yıla kadar*” öngörülen hapis cezaları, “*iki yıldan sekiz yıla kadar*”, (ç) bendinde yer alan suçlar için önceden “*üç yıldan beş yıla kadar*” öngörülen hapis cezaları, “*üç yıldan sekiz yıla kadar*” şeklinde değiştirilmiştir. Görüldüğü üzere, yapılan son düzenlemeler kapsamında hapis cezaları için öngörülen üst sınır yükseltilmiştir.

¹⁰ Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (2022). *T.C. Resmî Gazete*, 31810, 8 Nisan 2022.

Öngörülen hapis cezalarının alt sınırı 18 ay olarak kalmıştır. Alt sınır hapis cezası 1 yıldan uzun bir süre¹¹ olduğu için vergi suçlarında hapis cezasının para cezasına çevrilemeyeceği düşünülse de ceza yargılaması sonucundan çıkan ceza miktarının oranının 1 yıl veya daha az olması durumunda düşünülenin aksine adli para cezasına çevrilebilme olanağı ortaya çıkacaktır (Çavuş, 2016: 180). Buna örnek olarak, vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüs edip suçu tamamlayamayanlar teşebbüs etme halinden ötürü de bir ceza alır. Ancak cezası dörtte birden dörtte üçe kadar düşürülebilmektedir. Yine vergi kaçakçılığı suçuna iştirak ederek suça karışmış olan kişinin cezası da yarı oranda indirilmektedir. Bu örnekler göz önünde alındığında verilecek ceza bir yıl ve bir yıldan az olduğunda para cezasına çevrilebilecektir (Çavuş, 2016: 180).

Bu kanun kapsamında yapılmış olan bir diğer önemli değişiklik, “*birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suçun işlenmesi halinde zincirleme suç kapsamında tek cezanın verilmesi.*”nin uygulamaya konulmuş olmasıdır (Erul, 2022: 375). Bilindiği üzere Vergi Usul Kanunu 359. Madde kapsamında düzenlenen ‘vergi kaçakçılığı suçları’ dört grup (bent) olarak düzenlenmiştir. Bu madde kapsamında her grup ayrı bir suç tipi olarak kabul edilmektedir. Bu doğrultuda aynı grup içinde kalmak ve aynı vergilendirme dönemi içinde kalmak şartıyla bentte bahsi geçen fiillerden hangi fiil işlenmiş olursa olsun tek bir suç işlenmiş olarak kabul edilir. Bir başka deyişle, ihlaller farklı vergilendirme dönemine ait olduğunda aynı bent içinde yer alan ihlaller dahi olsalar ayrı suçlar olarak değerlendirilecektir (Ömercioğlu, 2022 :175-176).

¹¹ 5237 Sayılı TCK 50.madde gereğince 1 yıl ve altı hapis cezaları kısa süreli olması nedeniyle adli para cezaları veya seçenek yaptırımlara çevrilebilmektedir.

1.6. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ

Çalışmanın içeriğinde vergi kaçakçılığı kapsamında sayılan eylemlerde eylemi tek bir kişinin gerçekleştirdiği, eylemin tek bir hukuk kuralını ihlal ettiği ve yapılan eylemle istenilen neticenin gerçekleştirildiği varsayılmıştır. Ancak vergi kaçakçılığı suçu tamamlanmamış olup istenilen netice gerçekleşmemiş olabileceği gibi vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesinde birden fazla kişinin katkısı olabilmekte ve bir fiil ile birden fazla hukuki yarar ihlal edilebilmektedir (Çavuş, 2016: 189). Bu noktada suçun özel görünüş şekillerinin de ele alınması gerekliliği önem arz etmektedir.

1.6.1. Teşebbüs

VUK’ da teşebbüse dair bir hüküm yoktur. Bu noktada TCK’deki hükme bakmak gerekir. TCK’nın 35 inci maddesi uyarınca, *“Kişi, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise teşebbüsten dolayı sorumlu tutulur”*. Bu kural vergi kaçakçılığı suçlarında da geçerlidir. Madde metninden hareketle vergi kaçakçılığı suçunda teşebbüs hali incelenebilir. Failin vergi kaçakçılığına yönelik hareketlerde bulunması ve istemi dışındaki sebeplerle amacına ulaşamamış olması ile failin gerçekleştirdiği eylem teşebbüs aşamasında kalır. Bu durumda fail, suçu teşebbüs aşamasında işlemiş olur. Yargıtay’ın bir kararında¹² sahte veya yanıltıcı faturayı deftere işledikten sonra pişmanlık gösterip düzeltme yoluna giden mükellef için teşebbüs hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir (Çavuş, 2016: 228).

Bazı suçlar teşebbüse uygun olup bazı suçlar ise teşebbüse uygun değildir. Bir eylem gerçekleştirildikten sonra neticenin ortaya çıkması için belirli bir zaman dilimine ihtiyaç

¹² Y.9.C.D., 10.2.1994 T., E. 1993/5458, K. 1994/618. Kararında: *“Sanığın emtia karşılığı olmadığını bilerek..aldığı faturayı işletme defterine işlediği, ancak olayın ortaya çıkmasını müteakip iptal ederek pişmanlık beyannamesi verdiği anlaşılmasına göre, anılan sahte faturayı defterine kayıt etmekle vergi kaçakçılığına teşebbüs suçunu işlediği...”*

olan suçlar teşebbüse uygundur. Böyle suçlarda icra hareketlerinin yapılmış olup neticenin ortaya çıkmaması halinde suç teşebbüs aşamasında kalmış kabul edilir. Suça hazırlık olarak yapılan hareketler teşebbüs kapsamında değerlendirilmez. Teşebbüs aşamasında kalan suçlar için farklı süreler belirlenmiştir. Bu tür suçlar için öngörülen ceza tamamlanmış suça nazaran daha azdır. Dörtte birden dörtte üçe kadar tam cezanın indirilebilmesi durumu ortaya çıkar (Şenyüz, 2020: 511).

Teşebbüse imkân veren vergi kaçakçılığı suçlarına birkaç örnek vermek gerekirse,

- *Defter sayfalarını yok etmek*: Defter sayfalarını yok etme adına kâğıt parçalayan makineye defter sayfalarını yerleştirirken mali kolluk güçleri tarafından yakalanmak (Ağar, 2016: 296),
- *Defter ve kayıtlarda gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak*: Gerçekte olmayan birine borç verilmiş gibi gösterme adına hesap açması istenen muhasebecinin hesabı oluşturması ama içine yazılması planlanan rakamları elinde olmayan sebeplerle yazamaması (Şenyüz, 2020: 512).
- *Sahte Belgeleri Kullanmak*: Sahte belgenin kayıt altına alınabilmesi için mali müşavire verileceği anda yakalanmak (Ağar, 2016: 296),
- *Muhasebe ve hesap hileleri yapmak*: Hileli sonuçlara sebebiyet veren bir bilgisayar programının hileli işlemler yapmak için açılması ancak elektrik kesintisi gibi teknik aksaklık nedeniyle istenilen amaca ulaşamamış olması (Şenyüz, 2020: 511-512).
- *Maliye Bakanlığınca anlaşmasız belge basmak ve kullanmak*: Anlaşmasız matbaada belgelerin basımı gerçekleşmeden failerin baskı kalıplarına dair hazırlık yaparken yakalanması veya basılmış olan belgeleri henüz kullanmadan ama kullanmak üzere eylemler gerçekleştirmiş olmak (VUK m.359/c fıkrasına teşebbüs) durumlarından bahsedilebilir (Ağar, 2016: 296).

Yukarıdaki örneklerden de daha net anlaşılacağı üzere teşebbüs kapsamındaki hükümlerin uygulanabilmesi için fail suç işleme kastıyla elverişli hareketler sergileyerek icraya başlamalı ve elinde olmayan sebeplerle icrayı yarıda kesip neticeyi gerçekleştirememesi gerekir (Saban, 2020:418).

1.6.2. İştirak

İştirak, vergi suçunun işlenmesine fail haricindeki kimselerin de katılmış olması olarak ifade edilebilir (Taşkan, 2020: 308). Yani bir suça birden fazla kişinin etki etmesi durumunda iştirakten bahsedilebilir. 5728 sayılı yasanın¹³ 277 inci maddesi ile VUK 360 ıncı maddede bir değişiklik yapılmış ve bu değişiklikle vergi kaçakçılığı suçlarındaki iştirak kavramına ait düzenlemeler VUK' tan çıkarılmış ve bahse konu düzenlemeler cezadan indirim olarak ele alınmıştır (Çavuş, 2016:189).

VUK m.360' a göre, “359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanunu'nun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.”. Madde metninde TCK'ya açıkça gönderme yapıldığı için vergi kaçakçılığı suçuna iştirak durumunda vergi kaçakçılığına özgü iştirak durumlarını düzenleyen VUK 360 ıncı maddenin yanında TCK'nın genel hükümlerinin de uygulanacağı anlaşılmaktadır (Çavuş, 2016:190). Özetle, VUK 359 uncu madde de düzenlenen kaçakçılık suçlarının yargılamasını yapan ceza mahkemesi yargılama sonucu bahse konu suçlarda asıl failden ayrı bir menfaati olmayan iştirakçiyi tespit ettiğinde TCK hükümlerine göre belirlediği cezayı VUK madde 360 gereği yarıya indirecektir (Taşkan, 2020: 309).

¹³ Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Kanun No. 5728, Kabul Tarihi: 23/1/2008, 8 Şubat 2008.

1.6.3. İçtima

1.6.3.1 Bileşik Suç /Gerçek İçtima (Cezaların Birleşmesi)

Birkaç eylem, birkaç ayrı ihlale sebep olabilir. Her bir ihlal ayrı bir suç olarak değerlendirilir ve cezalandırılır. Böyle bir durumda ortaya çıkan her sonuç ayrı bir suç olarak değerlendirilerek cezaya tabi tutulur. Bu noktada suçların birleşmesi değil cezaların birleşmesi söz konusu olur (Şenyüz, 2020: 490).

1.6.3.2. Zincirleme Suç (Suçların Birleşmesi)

Zincirleme suç, aynı suç işleme isteği ile hareket edilip aynı suçun birden fazla işlenmiş olması halidir. Yani birden fazla fiil işlenerek bir hüküm ihlal edilmiştir. Böyle bir durumda suçların birleşmesi gerekliliği ortaya çıkar. Bahse konu suçlara ayrı ayrı değil de tek bir ceza verilmesi durumu zincirleme suç ifade eder. (Çavuş, 2016: 211,217).

Zincirleme suç için yeni düzenlemeler getirilmeden önce bir suçun zincirleme suç sayılabilmesi için suç oluşturan fiillerin aynı vergilendirme dönemi içinde birden fazla kez işlenen suçlar olması gerekliliği aranmaktaydı. Örneğin ticaret yapan X, sahte belge düzenleme suçunu işleyip aynı vergilendirme dönemi içinde yeniden sahte belge düzenleme suçunu işlediği takdirde tek bir suç işlemiş olarak kabul edilip zincirleme suç yönünden ele alınabilecekti (Çavuş, 2016: 220). Sahte belgenin farklı vergilendirme dönemlerini ilgilendirmesi halinde ise eylemler benzer nitelikte bile olsa her bir dönem için ayrı suç oluşturduğu kabul ediliyordu (Şenyüz, 2020: 494).

Vergi kaçakçılığı sayılan suçlar (VUK 359.madde kapsamında) için yapılan son düzenlemeler neticesinde 7394 no.lu kanun¹⁴ 4.maddesinin son fıkrası ile zincirleme suçta dair yeni düzenleme getirmiştir. 2022 yılına ait bu düzenlemeye göre, vergi kaçakçılığı sayılan suçların birden fazla takvim yılı içinde aynı suç işleme isteği kapsamında işlenmesi durumunda TCK'nın 43.maddesinde belirtilen zincirleme suç hükümleri uygulanmaktadır.

TCK madde 43'e göre,

“(1) Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır. (Ek cümle: 29/6/2005 – 5377/6 md.) Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır.

(2) Aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda da, birinci fıkra hükmü uygulanır.”

Madde metninden de anlaşıldığı üzere, aynı suç işleme isteği ile birden fazla takvim yılında işlenmiş olan suçlar için ayrı ayrı cezalar verilmeyecek olup tek ceza verilecektir. Ancak bu ceza “dörtte birden dörtte üçüne kadar” artırılabilecektir. 7394. numaralı kanun ile yapılan son düzenlemeler öncesinde sadece aynı takvim yılı içinde birden çok defa işlenen suçlar için zincirleme suç hükümleri uygulanabiliyordu (Ekinci,2022).

¹⁴ Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (2022). *T.C. Resmî Gazete*, 31810, 8 Nisan 2022.

1.6.3.3. Fikri İçtima

Tek bir fiil ile kanunun birden fazla hükmünün ihlal edilmiş olması ve bu durumun da birden fazla suçu da beraberinde getirmesi halinde fail kabahatlerden en ağır olanına hükmedilir. Failin tek bir cezaya hükmedilmesinin nedeni tek bir suç işlemeye yönelik hareket etmesidir (Şenyüz, 2020). Yani birden fazla ihlal tek bir hukuka aykırılık eylemi ile meydana geldiği için böyle bir birleşme fikri içtima olarak adlandırılır (Çavuş, 2016: 211). Fikri içtima ile çifte ceza yasağı sağlanmış olur. Buna örnek olarak, fail hem sahte belge hem de muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediğinde daha ağır cezayı gerektiren sahte belge suçu ile cezalandırılmalıdır (Ağar, 2016: 304).

1.6.4. Tekerrür

Vergi suçu dolayısıyla hüküm giymiş olan bir kimsenin ikinci kez veya daha fazla sayıda suç işlemesi durumunda tekerrür hükümlerinin uygulanması gerekir (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2021: 278). Tekerrür hükümlerinin mantığı suç işleyen kişinin tekrar suç işlemesi durumunda verilen cezanın yeterli olmadığının düşünülmesi ve daha farklı bir ceza politikasının benimsenmesidir.

Vergi suçları ve vergi kabahatleri için öngörülen tekerrür hükümleri birbirinden farklıdır. Vergi kabahatlerinde tekerrürün oluşması halinde bir sonraki kabahatin cezası artırılırken; vergi suçlarında tekerrürün oluşması halinde bir sonraki suçun cezası farklı olarak uygulanır (Şenyüz, 2020: 497). Vergi kabahatleri için öngörülen tekerrür hükümlerine VUK'ta yer verilmiştir.

VUK 339 uncu maddeye göre,

“Vergi ziyana sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, vergi ziyai cezasında cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren beşinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar, usulsüzlükte cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren ikinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanır.”

Artışın uygulanabilmesi için bir önceki cezanın infaz edilip edilmediği önem teşkil etmemektedir (Bilici, 2020:133). Madde metninde de yer verilmediği üzere özel usulsüzlük suçlarında tekerrür hükümleri uygulanmaz (Arslan, 2021: 316).

Vergi suçları için yani adli nitelikteki suçlar için öngörülen tekerrür hükümlerine TCK’da yer verilmiştir. TCK 58/1’e göre, *“Önceden işlenen suçtan dolayı verilen hüküm kesinleştikten sonra yeni bir suçun işlenmesi halinde, tekerrür hükümleri uygulanır. Bunun için cezanın infaz edilmiş olması gerekmez”*. Madde metninden anlaşıldığı üzere, tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için failin önceden işlediği suça dair hükmedilen cezanın kesinleşmiş olması şartı aranmıştır. Yani önceki cezanın infaz edilmiş olup olmaması baz alınmayarak önceden kesinleşmiş mahkûmiyet kararı yeterli görülmüştür (Şenyüz, 2020: 498).

1.7. VERGİ SUÇLARINDA PİŞMANLIK VE ISLAH

Pişmanlık ve ıslah, vergi ziyayı cezasına sebebiyet veren fiilleri işleyen mükelleflerin kendiliğinden bu durumu idareye bildirmeleri ve VUK 371.maddede belirlenen şartları yerine getirmeleri halinde hem vergi ziyayı cezasından hem de vergi kaçakçılığı cezasından yani hürriyeti bağlayıcı cezadan muaf olmayı sağlayan bir sistemdir (Taşkan, 2020:311). Ancak mükellefin gerçekleştirdiği fiil aynı zamanda usulsüzlüğe de sebebiyet veriyorsa usulsüzlük için ceza verilecektir (Bilici, 2020:131).

Pişmanlıktan yararlanma noktasında kanunda belirli şartlar öngörülmüştür. Öncelikle mükellefin suça konu fiilini kendiliğinden haber verdiği tarihin öncesinde bir muhbir aracılığı ile herhangi bir resmi kuruma konu ile ilgili ihbarda bulunulmamış olması ve aynı zamanda mükellefin haber verdiği dilekçenin, vergi incelemesine başlanılmadan ve durum takdir komisyonuna intikal ettirilmeden önce verilmiş olması gerekmektedir (Taşkan, 2020: 311). Buna ek olarak, ıslah kapsamında değerlendirilen şartlar da bulunmaktadır. Bunlar, işlenen kabahatten duyulan pişmanlığın ilgili mercilere bildirildikten sonra verilmeyen beyannamelerin verilmesi, eksik beyanların tamamlanması ve ödeme süresi dolmuş vergilerin gecikme zammı ile birlikte ödenmesidir. Bu kısım mükellefin ıslah olduğu seviye olarak değerlendirilmiştir (Şenyüz vd., 2021: 270). Bahse konu gecikme zammı, pratikte pişmanlık zammı olarak adlandırılmaktadır (Bilici, 2020: 131).

Pişmanlık ve ıslah, ile hem mükelleflerin yasalara uymaları özendirilmeye çalışılmış hem de vergi ziyayı açısından devlet tarafından belki de hiç tahsil edilemeyecek bir gelir tahsil edilmiş olur (Şenyüz, 2020:532). Aynı zamanda pişmanlık ve ıslah müessesesi sayesinde idare ve mükellef arası uyuşmazlıklar yargı yoluna gitmeden çözümü sağlanabileceği için idarenin hem zamanını hem de personel kaynağını daha etkin kullanmasına olanak sağlar (Şenyüz vd. 2021: 270)

1.8. VERGİ SUÇLARINDA GÖNÜLLÜ VAZGEÇME

Bir kimsenin suça dair icra hareketlerini yapmaya başlayıp daha sonrasında kendi iradesiyle bir aşamada icrayı tamamlayamadan bırakması durumudur. Bir örnekle açıklamak gerekirse, vergi mahremiyetinin ihlali üzerine suç işlemekte olan bir kimse mahremiyet kurallarını göz ardı ederek bildiği sırları açığa çıkarmak suretiyle bir mektup yazıp mektup ilgili kişiye ulaşmadan yazdığı mektubu yok etmesidir (Şenyüz, 2020: 514).

Çalışmamızın önceki kısımlarında bahsedildiği üzere “*teşebbüs*” dıştan zorlayıcı bir etki ve istem dışı meydana gelen sebepler ile suç fiilinin icrasının yarıda kalması iken; “*gönüllü vazgeçme*” istem içi ve şahsi irade ile suç fiilinin icrasını yarıda bırakmak olarak ifade edilebilir.

1.9. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA ETKİN PİŞMANLIK

Türk Ceza Kanunu'nun 168. maddesine göre, etkin pişmanlık, bir suçun işlenmesinden sonra failin, kendi hür iradesiyle, meydana gelen neticeyi ortadan kaldırmaya yönelik davranışlarına denir. Etkin pişmanlık, cezanın ortadan kaldırılmasını veya cezada indirim yapılmasını öngören *şahsi cezasızlık* olarak tanımlanabilir. Etkin pişmanlık için suçun tamamlanmış olması gerekir. Bu haliyle gönüllü vazgeçmenin tamamlanmış suçlardaki görünüşü olarak değerlendirilebilir. Yani bir suç tamamlandıysa gönüllü vazgeçme mümkün olmamakta, şartları sağlanıyorsa etkin pişmanlıktan yararlanma mümkün olabilmektedir. Ancak etkin pişmanlık hükümleri sadece vergi kaçakçılığı suçları için uygulanabilirken; gönüllü vazgeçme hükümleri tüm suçlar için uygulanabilmektedir (Şişman ve Sarsıkoğlu, 2022: 1595-1596)

Vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik yapılan son düzenlemeler doğrultusunda 15/04/2022 tarihli Resmi Gazete’de yer alan 7394 no.lu kanun¹⁵ 4. Maddesi ile cezalarda indirim başlığı altında Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesine son fıkrasından önce gelmek üzere yeni bir fıkra ekledi. Yapılan değişiklikler ile “Etkin Pişmanlık” adı altında daha önce VUK’ta düzenlenmemiş olan bir pişmanlık hali düzenlenmiştir.

İlgili düzenlemeye göre etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek için;

- 1) VUK 359 uncu maddede yer alan vergi kaçakçılığı kapsamındaki eylemler ile vergi ziyanına da neden olunması durumunda tarh edilmiş olan verginin, gecikme zammının ve gecikme faizinin tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna tekabül eden gecikme zammının ödenmesi gerekir.
- 2) Yukarıda bahsi geçen indirimlerden yararlanabilmek için vergi mahkemesine açılmış olan bir davanın olmaması, açılmışsa feragat edilmiş olması bununla birlikte kanun yollarına başvurulmamış olması, başvurulduysa vazgeçilmiş olması gerekmektedir.

Bahsi geçen cezalar soruşturma evresinde (savcılık aşamasında) ödenirse, hapis cezasında 1/2 oranında; kovuşturma evresinde (ceza mahkemesinde) hüküm verilinceye kadar ödenirse, hapis cezasında 1/3 oranında indirim yapılır. Ancak tarh edilmiş olan vergi ve vergi aslına bağlı kesilmiş olan vergi ziyaı ve cezası yoksa ceza kovuşturma aşamasında bile olsa hapis cezası 1/2 oranında indirilir (Özdemir, 2022).

Yapılan son düzenleme ile vergi kaçakçılığı suçuna etkin pişmanlık hükümlerinin getirilmesi hem cezaların caydırıcılığını azaltması hem de vergi kaçakçılığı suçlarının zarar suçu olmayıp kamusal düzeni ihlal eden suçlar olması nedeniyle

¹⁵ Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (2022). *T.C. Resmi Gazete*, 31810, 8 Nisan 2022.

eleştirilebilmektedir (Şişman ve Sarsıkoğlu, 2022: 1613-1614). Aynı zamanda çalışmamızın daha önceki kısımlarında bahsedildiği üzere VUK 359'uncu madde de yapılan son düzenleme ile ceza (hürriyeti bağlayıcı ceza) üst sınırları yükseltilmişti. Cezaların caydırıcılık gücünü artırma adına yapılan bu durum karşısında vergi kaçakçılığı suçları için etkinlik pişmanlık hükümlerinin de aynı kanun maddesi ile getirilmiş olması da eleştiriye mahal verebilir.

Yapılan düzenlemelere ek olarak, 7394 no.lu kanun 6.maddesi ile VUK'a geçici bir madde daha (34.md) eklemiştir.

Geçici Madde 34: "Haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aşamasında olanlar, 359 uncu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığına tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını, bu maddeyi ihdas eden Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde Hazineye ödedikleri takdirde 359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla soruşturma evresi için yapılan etkin pişmanlık düzenlemesinden faydalanabilir. Bu fıkra belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.

Birinci fıkra hükümleri bu maddeyi ihdas eden Kanunun yayımı tarihinde soruşturma ve kovuşturma evresinde bulunan dosyalar hakkında da uygulanır. Bu takdirde, ödemenin hüküm verilinceye kadar yapılması şarttır..."

Kanun 4. maddesinden etkin pişmanlığın soruşturma evresinden kovuşturma evresinin sonuna kadar geçen süreçte başvurulabilecek bir yöntem olduğu anlaşılmıştı. Aynı kanun VUK'a eklediği geçici madde (m.34) ile soruşturma ve kovuşturma evrelerine ek olarak infaz aşamasını da etkin pişmanlık kurumunun kapsamına almış ve 15 Nisan 2022

itibarıyla soruşturma, kovuşturma ve infaz evresindeki dosyalar bakımından VUK geçici m.34 hükümlerinin uygulanacağına hükmedilmiştir.

Anayasa Mahkemesi; 29/11/23 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan kararı ile Vergi Usul Kanunu’nun geçici 34. maddesinin birinci fıkrasının ikinci cümlesinin, Anayasa'nın 10. ve 36. maddelerine aykırı olduğuna karar verip geçici 34. maddedeki etkin pişmanlık düzenlemesini infaz ve kovuşturma ibareleri açısından iptal etmiştir. İptal gerekçesi, vergi ve cezalara karşı dava açma hakkından vazgeçen kişilerin aşırı bir mali külfet altına girmesinin önüne geçilmemesi ve adil bir denge sağlanamamasıdır. Özellikle vergi suçunu işlememiş olan kişilerin yüksek miktarda vergi ve ceza ödemek zorunda kalmasının adil olmadığı sonucuna varmıştır. Ayrıca vergi kaçakçılığına ilişkin yargılamada mahkeme kararlarının ödemelerin kaynağını vergi kaçakçılığı suçuna bağlaması durumunda ise suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olduğu hallerde ödemelerin yapılmak zorunda kalınmasının Anayasa'nın masumiyet karinesiyle çelişmesi dikkate alınarak geçici maddenin kovuşturma ve infaz aşamalarına ilişkin ibareleri iptal edilmiştir (Batı, 2023a).

2. BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞININ NEDENLERİ VE BOYUTU

Vergi kayıp ve kaçığının birçok nedeni bulunmaktadır. Literatür incelendiğinde bu nedenler çok çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulmuştur. Bu çalışma kapsamında vergi kayıp ve kaçığına sebep olan nedenler aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

2.1. EKONOMİK VE MALİ NEDENLER

2.1.1. Vergi Oranları

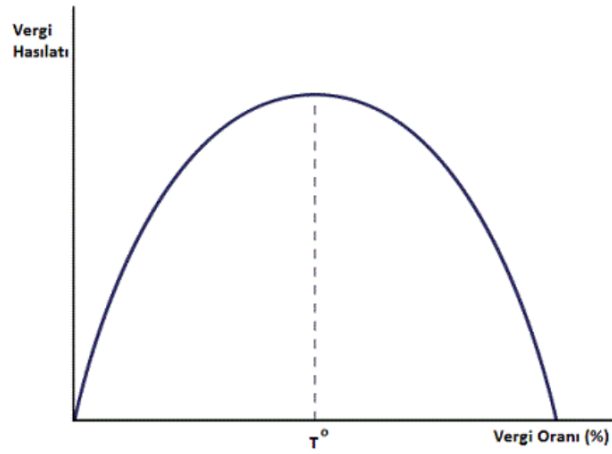
Vergi kaçırmanın en önemli nedenlerinden biri vergi yükünün yüksekliğidir. Eğer bir toplumda vergi yükünün adil bir biçimde dağılmadığı düşünülüyorsa o toplumda vergilere olan bakış açısı çok da ılımlı olmayacaktır. Literatürdeki çalışmalar, vergi oranları ve vergi uyumu arasında sıkı bir bağlantı olduğunu ortaya koymaktadır. Yüksek vergi oranları, vergiye olan uyumu azaltarak kayıt dışı ekonominin büyümesine ve dolayısıyla da vergi kaçakçılığının artmasına neden olabilir (Akdoğan.T ve Akdoğan. İ, 2023:211).

Vergi oranlarının yüksek olması mükellefler tarafından sermayelerini azaltıcı, faaliyet göstermiş oldukları iş kolunu büyütmeyi engelleyici olarak görülmekte ve mükelleflerin, gelirlerinin büyük çoğunluğunu vergi olarak ödedikleri hissine kapılmalarına neden olabilmektedir (Yücel, 2016: 102). Mükellefler bu algılarından ötürü daha az vergi ödemenin yollarını arayarak vergi kaçırma başurabilmektedir.

Devletler, ekonomik kriz zamanlarında vergi gelirlerini artırma adına vergi oranlarını yükseltmek ister. Artan vergi oranları karşısında mükellefler vergi öncesi gelir

durumlarını ve ekonomik durumlarını korumak adına vergi kaçırma eğiliminde olabilmektedir (Karabacak, 2010:131-132).

Vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiye yönelik Amerikalı İktisatçı Arthur Laffer, vergi miktarlarındaki artışın belirli bir noktaya kadar vergi gelirlerini artıracığını, vergi gelirleri maksimuma ulaştıktan sonra artırılan vergi oranlarının ise vergi gelirlerini düşüreceğini öne sürmüştür. Vergi gelirlerini düşürmesindeki etken ise, yükselen vergi oranları karşısında mükelleflerin vergiden kaçınmaya yönelik gerçekleştirdikleri eylemlerdir (Arslaner, 2018: 306).



Şekil 1: Laffer Eğrisi

Kaynak: Arslaner, 2018: 306

Vergi gelirleri dikey eksen üzerinde; vergi oranları yatay eksen üzerinde gösterilmektedir. Bu eğriye göre, vergi gelirlerinin T_0 'a kadar arttığı, T_0 'dan fazla vergilendirme olduğunda vergi gelirlerinin düştüğü gözlemlenmektedir. Buna ek olarak, vergi oranlarının maksimum olduğu düzeyde vergi gelirlerinin 0 olacağı görülmektedir (Arslaner, 2018: 306).

Vergi oranlarının artırılması, mükelleflerin vergi yükünü ağır bulmalarına ve bu duruma tepki göstermek istemelerine sebep olabilir. Yüksek vergi oranları, bazı mükellefleri vergi ödemekten kaçınmaya yöneltir ve bu tepkilerini vergi kaçakçılığı yaparak gösterebilirler. Öte yandan, düşük vergi oranlarının vergi uyumunu artırıcı etkisi olabilmekte ve mükellefleri vergi ödemeye teşvik edici hâle getirebilmektedir. Düşük vergi oranları karşısında mükellefler vergi kaçırma riskini göze almayarak vergi kaçırmamayı tercih edecektir. Bu durum vergi tabanının genişlemesini sağlayacaktır (Özsoy, 2013:20). Özetle vergi gelirlerini artırma adına yükseltelen vergi oranları, vergi kaçakçılığının sebep olduğu vergi kayıpları ile vergi gelirlerini azaltıcı etki oluşturmaktadır.

Vergi oranlarındaki artış, vergi yükünü artırarak mükelleflerin gelir seviyelerini düşürür ve daha az tüketmelerine ya da daha az tasarruf etmelerine sebep olabilir. Bu durum, mükellefleri ek gelir elde etmek adına daha fazla çalışmaya yönlendirebileceği gibi mükelleflerde memnuniyetsizliğe de sebep olabilir (Aktan, Dileyici ve Saraç, 2003: 2). Bu memnuniyetsizlik ise vergi kaçırma teşvik edici olabilmektedir.

2.1.2 Ekonomik Zorluklar

Vergi kayıp ve kaçaklarının artmasında önemli etkenlerden biri ekonomik nedenlerdir. Ekonomik durgunluklar, gelir düzeyi ve enflasyonun varlığı gibi etmenler mükellefleri vergi ödemekten kaçınmaya yönlendirebilir.

Ülkelerin ekonomik durumu, vergi mükelleflerinin istekli bir şekilde vergi ödeme davranışlarını etkiler. Ekonomik açıdan güçlü olan ülkelerde, mükellefler genellikle daha yüksek bir istekle vergi öderken, zayıf ekonomik koşullara sahip ülkelerde vergi ödemeye olan istek daha düşük olabilir (Gürçam, 2016:90-91). Bu doğrultuda, milli gelirin düşmesi de genellikle vergi ödemelerinin azalmasına yol açabilmektedir. Diğer yandan, milli

gelirin artması ve bu artışın adil bir şekilde toplum içinde dağıtılması durumunda, vergi mükelleflerinin vergi ödeme kapasiteleri de genellikle artabilir (Yaraşlı,2005:114).

Kişi başına düşen gelirin az olduğu ülkelerde mükellefler, genellikle gelişmiş ülkelere kıyasla vergi yükümlülüklerini daha fazla hissederler. Bu durum, vergi ödemelerinin bireyler üzerindeki göreceli ağırlığını artırarak daha büyük bir fedakârlık gerektirebilir. Gelişmekte olan ülkelerdeki bu yüksek maliyet, vergi uyumunu olumsuz etkileyerek vergi ödemelerinin doğru ve zamanında yapılmamasına neden olabilir (Gerger, 2011:71).

Vergi kaybı ve kaçakçılığı, gelir dağılımı açısından incelendiğinde, gelir kaynakları ile vergi kaçırma arasında olumlu bir ilişki bulunmaktadır. Araştırmalar, bazı meslek gruplarının, ücret gelirleri üzerinden vergi kaçırma olanağı olmamasına rağmen, bazı harcamalarını vergi indirimi olarak gösterme veya fatura kesmeden eksik beyanda bulunarak vergi kaçırma şanslarını artırabildiğini göstermektedir (Yoruldu, 2019:30). Gelir dağılımının, mükelleflerin vergi ödeme isteklerini etkileyip etkilemediğine dair yapılmış olan bir çalışmada çalışmaya katılım sağlayan mükelleflerin %80'lik bir kısmı gelir dağılımının adil olmamasının vergi ödeme isteklerini olumsuz etkilediğini belirtmişlerdir (Cansız, 2006).

Enflasyonun varlığı da vergi kaçırma neden olabilmektedir. Enflasyonun arttığı dönemlerde mükellefler gerçek karını belirleme noktasında güçlük çekmekte ve ortaya çıkan reel olmayan karlar üzerinden vergi ödeme durumunda kalan mükellefler ödemeleri gereken vergiyi ödemek istememektedirler. Kendi kaynakları üzerinde olumsuz bir etki oluşturmamak adına vergi kaçırma yoluna başvurabilirler. (Kırbaş, 1995:13). Bir başka ifade ile, mükelleflerin elde etmiş oldukları gelirin enflasyonun bir sonucu olarak yüksek oranlı vergiye tabii tutulması ve buna ek olarak satın alma güçlerindeki düşüş mükelleflerin gelirlerinin hepsini beyan etmemesi noktasında teşvik edici olabilmektedir. (Akbulak ve Tahtakılıç, 2003: 18).

2.1.3. Muhasebe Uygulamaları Kaynaklı

Muhasebe uygulamaları kaynaklı vergi kayıp ve kaçakları kasıt içermeyen ‘muhasebe hataları’ aracılığıyla gerçekleşebileceği gibi kasıt içeren ‘muhasebe hileleri’ aracılığı ile de gerçekleşebilmektedir.

Muhasebe hataları, gelirleri, giderleri veya diğer finansal bilgileri yanlış kaydetme veya raporlama şeklinde gerçekleşmekte ve çoğunlukla yanlışlık ve dikkatsizlik kaynaklı oluşmaktadır. Bu doğrultuda muhasebe hataları vergi kaybına sebep olsa da kasıt içermediği için vergi kaçakçılığına sebebiyet vermez. Örneğin, gelirlerin yanlış kaydedilmesi vergi ödemesinin azaltılmasına sebep olabilirken; giderlerin yanlış hesaplanması vergi matrahını düşürebilir. Bu tür hatalar vergi ödeme yükümlülüğünü azaltarak vergi kayıplarına neden olabilmektedir.

Muhasebe hileleri, vergi matrahını düşürmek ve gelirleri gizlemek için yapılan yasa dışı eylemlerdir. Muhasebe hilelerinin temel amacı, vergi ödemekten kaçınma ve vergi kaçırmaktır. Bu hileler genellikle satış ve alış işlemlerinde gerçekleşir. Örneğin fatura düzenleme usulsüzlükleri, kurulmamış bir şirkete yapılmış olan satışlar, zararına gösterilen satışlar, kayıt dışı alışlar ve yüksek bedelle yapılan alışlar gibi yöntemler sıkça kullanılır. (Alptürk, 2008: 3). Bu tür muhasebe hileleri kapsamındaki yöntemlerin kullanılması vergi ödemekten kaçınma amaçlı olup vergi otoritelerini yanıltarak hem vergi kayıplarına hem de vergi kaçakçılığına neden olmaktadır.

2.1.4. Kamu Harcamalarına Dair Mükellef Algısı

Vergi ödeme yükümlülüğü olan mükellefler, vergilerin nerelerde ve nasıl harcandığını bilmek isterler. Toplanan vergilerin tutumluluk ve verimlilik ilkeleriyle orantılı olarak harcandığına ilişkin mükelleflerin inandırılması gerekmektedir. Aksi takdirde mükellefler, toplanan vergilerin hizmet olarak dönmediğini ve vergilerin başka alanlara yöneltilip yerli yerinde kullanılmadığı algısına kapılarak vergisini ödemeye karşı tepkili olabilir (Şeker, 1995:86).

Mükelleflerin devlete ödediği vergilerin etkin bir biçimde kullanılmadığı, bunun yerine belirli gruplara avantaj sağlandığı ve vergi yükünün toplumun belirli kesimlerine eşit olmayan bir biçimde dağıtıldığı hissi, vergi kaçırma eğilimini artırabilir. Vergi kaçakçılığı, bir bireyin ödediği vergiler ile kamu harcamalarından elde ettiği fayda arasındaki dengeye dayanır. Eğer mükellef, kamu hizmetlerinden yeterli fayda sağlayamadığını düşünüyor ve adaletsizlik hissediyorsa, vergi kaçakçılığının artan marjinal faydası, kaçakçılık eğilimini artırabilir (Gerçek ve Yüce, 1998:36); (Aktaran: Demir, 1999:32).

2.1.5. Kayıt Dışı Ekonomi

Kayıt dışılığın artması, vergi oranlarının yükselmesine ve vergi gelirlerinin azalmasına yol açabilir. Bu durum, vergi kaçırma eğilimini artırabilir. Aynı şekilde, artan vergi kaçakçılığı durumu, kayıt dışılığın artmasına sebep olabilir. Dolayısıyla, bu iki durum birbirini besleyerek olumlu ya da olumsuz yönde etkileyebilir. Vergi kaçakçılığının önlenmesi, ekonominin daha sağlıklı bir şekilde işlemesine yardımcı olabilir.

2.2. HUKUKİ NEDENLER

2.2.1. Vergi Sisteminin Karışıklığı ve Mevzuattaki Sık Değişiklik

Vergi mevzuatı bir ülkenin hem sosyal hem de mali ve ekonomik ihtiyaçlarına cevap verebilir nitelikte olup sade ve kolay anlaşılır bir yapıya sahip olmalıdır. (Aydın, 2006:18-19). Aksi takdirde sistem kaynaklı vergi kaçığı oluşabilir. Anlaşılmayan bir kanunun uygulanabilirliği de doğru ve kolay olmayacaktır (Karakoç, 2004:94). Yasalar sade, kolay anlaşılabilir ve uygulanabilir olmadığında mükelleflerin yasalara uyumu zorlaşmakta ve mükellefler zaman zaman istemeden de olsa vergisel ödevlerini tam ve doğru olarak yerine getiremeyebilirler (Yücel, 2016:91).

Karmaşık vergi yasaları, mükelleflerin defter tutma ve maliyet hesaplama süreçlerinde sıkça hatalar yapmalarına yol açar. Vergi yasalarındaki detay seviyesi arttıkça, mükelleflerin hatalı kayıt yapma olasılığı da artar ve bu durum devlet gelirlerinin azalmasına neden olabilir. Bunun yanı sıra, bu karmaşıklık mükelleflerin cezalara maruz kalmasına ve vergi otoritelerine karşı tepki göstermesine neden olabilir (Akbal, 2020:31).

Vergi mevzuatının karışıklığının nedenleri arasında idareye verilen yetkilerin bir sonucu olarak çok çeşitli idari düzenlemelerin (*Bakanlar Kurulu Kararı, Genel Tebliğ, Sirküler vb.*) yapılması yer almaktadır. Vergi kanunları ve kanunlar ile ilgili ayrıntılı bir içeriğe sahip olan bu düzenlemelerin sayıca çokluğu ve bazen bu düzenlemelerin kanunları aşabilmesi mevzuatın takibini zorlaştırarak mükelleflerin vergiye uyumunu engelleyici niteliktedir (Aydoğdu, 2009:16).

Karmaşık mevzuatı takip etme noktasında büyük işletmeler profesyonel danışmanlık hizmeti alarak bu durumun getirmiş olduğu zorlukla başa çıkabilmekte iken tam olarak kurumsallaşmamış küçük ve orta büyüklükteki işletmeler, kısıtlı finans kaynakları ile profesyonel destek almadan vergi mevzuatını takip etmek durumunda kalmaktadırlar. Sade ve kolay anlaşılabilir olmayan bir mevzuat sistemi, mükelleflerin ödevlerini yerine getirmesini zorlaştırarak vergi kaçakçılığına sebebiyet vermekte, vergisel uyumun maliyetini artırmaktadır (Çolak, 2012: 49).

2.2.2. Sık Çıkarılan Vergi Afları

Vergisini zamanında ödemeyen mükellefler için öngörülen yaptırımlar zaman zaman çıkarılan vergi afları kapsamında yok sayılmaktadır. Bahsi geçen vergi afları, mükelleflerin geçmişte yapmış olduğu hatalar sonrası kendilerine çeki düzen vererek devletle barışmasını sağlayabilmektedir. Bu sayede vergi afları kamu gelirlerini artırma ve vergi maliyetlerini düşürme noktasında katkı sunmaktadır (Taytak ve Dalkıran, 2019). Vergi aflarının sıklıkla çıkarılmaya başlaması beklenen olumlu etkileri vermeyerek vergi kaçakçılığını artırıcı yönde olumsuz etkiler doğurabilmektedir.

Sık tekrarlanan vergi afları gelecek vergilendirme dönemleri için mükellefte vergi affı beklentisi ortaya çıkaracaktır. Bu durum mükellefin vergisini beyan etse dahi ödememesine sebep olmaktadır. Bununla birlikte, vergisini zamanında ve eksiksiz ödeyen mükellefler de bu durumdan olumsuz yönde etkilenecek vergi görevini yerine getirmeyen kesime karşı ayrıcalık tanındığını düşünüp dürüst mükellef statüsünden uzaklaşarak vergi kaçırmaya başlayacaktır (Bahşı, 2019:92-94). Bunlara ek olarak, vergi afları vergisini ödemeyen mükellefe karşı yaptırımların etkinliğini azaltarak vergi kaybına sebebiyet vermektedir (Köprübaşı, 2000:43).

Karakoç (2004:98-99), sık tekrarlanan vergi aflarının çıkarılmasının vergisini zamanında ve eksiksiz ödeyenleri enayi yerine koymakta olduğunu düşünerek vergi aflarının vergi ödemeyenlerin lehine bir sonuç sağlamakta olduğunu savunmuştur. Bu durumun vergisini zamanında ödeyen kesimin vergi ödeme alışkanlığını da olumsuz etkileyerek toplumsal vergi bilincinin yok olmasına sebebiyet verebileceğini öne sürmektedir.

2.3. KİŞİSEL NEDENLER

2.3.1. Demografik Değişkenler

Mükelleflerin; yaş, cinsiyet, meslek, medeni durum, gelir durumu gibi demografik faktörleri vergi ödeme durumlarını etkilemektedir (Tuay ve Güvenç, 2007: 20-27). Saraçoğlu (2008:32) tarafından yapılan bir çalışmada da demografik faktörlerin vergi kayıp ve kaçaklarını etkilediği ortaya konulmuştur.

Karabacak (2005)'e göre, *eğitim* düzeyi yükseldikçe verginin ne amaçla verildiği bilinci de yüksek olacağı için eğitim düzeyinin yüksekliği vergi kaçakçılığını azaltıcı bir etki doğurabilmektedir. Buna paralel olarak eğitim düzeyi yüksek kişiler yasal boşlukları iyi değerlendirmeyi bilerek yasal sınırlar çerçevesinde vergiden kaçınarak yasal olmayan vergi kaçakçılığının azalmasında etkili olabilmektedir. Öte yandan eğitim seviyesi yüksek olan vergi mükelleflerinin genellikle kamu harcamalarının etkinliği konusunda daha bilinçli oldukları göz önüne alınırsa vergi gelirlerinin kullanımı hakkında daha eleştirel bir bakış açısına da sahip olabilirler. Aynı zamanda, daha yüksek eğitim düzeyine sahip bireyler, vergi kaçırma ve kaçınma fırsatlarını daha iyi tanıdıkları için vergiye uyum göstermeyerek vergi kaçağına sebebiyet verebilirler (Torgler, 2007:31); (Aktaran: Kaynar, 2010:103). Görüldüğü üzere eğitim seviyesinin yüksek olması vergi kaçırma durumunu azaltabileceği gibi vergi kayıp ve kaçağının nedeni de olabilmektedir.

Clotfelter (1983), Amerika'daki vergi uyumu düzeyini ölçmek adına vergi mükelleflerine yapmış olduğu bir çalışmada evli çiftlerin vergi uyumunun evli olmayanlara göre daha düşük olduğunu ifade etmiştir. Bayraklı vd. (2004:204-253), vergi kaçırma etkileyen faktörleri belirlemek adına yaptığı bir çalışmada vergi kaçırma durumunun *yaş* ilerledikçe azalmakta olduğunu gözlemlemiştir. Bunu destekler şekilde, Torgler, (2003:295) 16-29 yaş aralığındaki gençlerin vergi ahlakının 30-64 yaş aralığındaki kişilerin vergi ahlakına göre daha az olduğuna değinmiştir.

Gelir durumu da vergi kayıp ve kaçaklarında önemli bir neden olarak karşımıza çıkmaktadır. Gelir seviyesinin artması vergi kaçırma durumunu artırabileceği gibi gelir seviyesinin düşmesi de vergi kaçırma artırabilmektedir. Buyrukoğlu ve Arasa (2012:124)'ya göre, gelir seviyesi yükselen bir mükellefin ödeyeceği vergi de yükseldiği için vergi kaçırma daha çok yöneleceği düşünülmüştür. Buna karşın düşük gelire sahip mükelleflerin vergi kaçırıp yakalanma ihtimalinde karşılaşılabilecek yüksek cezaları tolere etmesinin daha zor olacağı bilincinde olmaları sebebiyle vergi kaçırma yoluna daha az başvuracakları düşünülmüştür. Kaynar, (2010: 88) bu görüşü destekler nitelikte genellikle gelir düzeyi daha az olan bireylerin, devletin sağladığı kamu hizmetlerinden daha yoğun bir biçimde yararlanmakta olduğunu ve bu durumun onların vergi ödemeye daha istekli olmalarına katkıda bulunduğunu ifade etmiştir. Buna ek olarak, gelir düzeyi daha yüksek olan kişilerin genellikle kamu hizmetlerinden daha az fayda sağlamakta olduğunu ve bu nedenle vergi ödemeye karşı daha az istekli olabileceğini belirtmiştir. Özetle bu görüşe göre, gelir seviyesinin yükselmesi vergi kaçakçılığının nedeni olarak değerlendirilebilir.

2.3.2. Subjektif Vergi Yüğü

Subjektif vergi yüğü, "bireylerin vergi dolayısıyla hissettiğı psikolojik tazyiktir." Bireylerin vergiye bakış açısını, vergi ödemeye yönelik tutumlarını ve ödeme gücüne yönelik algılarını ifade eden subjektif vergi yüğü, vergi yükünün bireylerin gözünde nasıl algılandığına odaklanır (Demir, 2013:21-22). Vergi yükünü ağır hisseden mükellefler ile normal hisseden mükelleflerin vergiye bakışı ve vergi karşısındaki davranışları farklıdır. Vergi yükündeki eşitsizlik vergiye uyumu azaltan bir etkiye sahiptir. Vergi yükünü daha fazla hisseden mükellefler vergi kaçırma davranışına yönelebilmektedir.

2.3.3. Mükelleflerin Diğer Mükelleflere Dair Görüş ve Tutumları

Mükelleflerin vergi kaçırma eğiliminde diğer mükellef tutumlarının etkisi bulunmaktadır. Vergisini zamanında ve eksiksiz ödeyen mükellefler, diğer mükelleflerin ödemesi gereken vergiyi ödemekten kaçınarak vergi kaçakçılığına sebebiyet verdiklerini gördüklerinde vergi ödeme istekleri azalmaktadır. (Şenyüz, 1995: 27-84). Vergi ödemelerinin denetim ve incelemelere tabi tutulduğu ve bazı mükelleflerin bu sürecin dışında kaldığı izlenimi, birçok kişinin zihninde yer edinmiş bir anlayış olabilir. Bu durum, bazı mükelleflerin vergi kaçırma fırsatı bulduğu veya daha az denetlendiğı algısını doğurabilir. Aslında vergi otoriteleri, vergi mükelleflerini rastgele değil, belirli kriterlere göre seçilen bir süreçle denetler. Ancak, bu seçim bazen dışarıdan bakıldığında dengesiz bir denetim izlenimi yaratabilir.

Öte yandan, vergi kaçırma olgusunun benimsenip onaylandığı bir çevreye sahip olan mükellef, vergi kaçırmaya sıcak bakacaktır. Çünkü böyle bir mükellef vergi kaçırma eyleminin ortaya çıkma ihtimalinde kınama, ayıplanma vb. gibi herhangi bir çevre baskısı ile karşılaşp utandırıcı bir duruma düşmeyeceğinin farkındadır. (Bayraklı, Suruç, Sağbaş, 2004: 212).

Sonuç itibariyle, vergi kaçakçılığının sosyal onay aldığı çevreye sahip olan mükellefler, diğer mükellef tutumlarının kendilerine karşı olumsuz olmayacağını düşünerek vergi kaçırma davranışını daha kolay benimseyebilir. Vergi kaçakçılığının yaygınlaşması durumu da vergisini düzgün ödeyen mükelleflerin motivasyonunu azaltarak vergi ödeme isteklerini olumsuz etkiler.

2.4. İDARİ NEDENLER

2.4.1. Denetimlerin Etkin Olmaması

Beyan esasının geçerli olduğu Türk vergi sisteminde mükellefler elde ettikleri gelirleri beyanname vererek vergi dairelerine bildirirler. Beyan esaslı mükelleflerde, iyi bir vatandaş olarak manevi tatmin elde etme ve ekonomik çıkar elde etme arasında bir seçim barındırır. Diğer tüm koşullar yok sayılırsa ekonomik çıkar elde etme seçeneği mükellef açısından cazip görünecektir (Tekin, 2003: 69). Etkili bir vergi denetim sisteminin gerekliliği bu noktada önem kazanmaktadır.

Vergi idaresinin denetim süreçlerindeki yetersizliği, beyan esaslı ile mükelleflere tanınan özgürlük alanını daha da artırmaktadır (Çolak, 2012:221). Beyanların doğruluğunu tespit etmek adına oluşturulmuş beyan tasdik sisteminin yeterli gelişim seviyesinde olmaması ve yeminli mali müşavirlik özelindeki sorunlar da göz önüne alındığında bazı mükellefler bu alanın onlara tanıdığı imkânı kontrolsüz kullanarak vergi kaçırma yolunu seçeceklerdir (Çolak, 2009:45).

Mükellefler tarafından yapılan beyanların doğruluğunun kontrolü ancak etkili denetim sistemi ile mümkün olacaktır. Etkili bir vergi denetimi ile mükelleflerin ve idarenin vergi kanunlarınca belirlenen kurallar doğrultusunda hareket edip etmediği, yapmış oldukları işlemlerin gerçekliğinin teyidi ve belirlenen vergilerin doğruluğunu teyit etmek mümkün

olacaktır. Böyle bir denetim mekanizması da vergi kayıp ve kaçaklarını azaltma noktasında önemli bir rol üstlenecektir. (Şeker,1994: 7; Aktaran: Aygen 2003: 31).

İdari yapılanmadaki bürokrasinin karmaşık oluşu ve çok başlılık nedeni ile denetimlerde sorunlar yaşanmaktadır (Polat, 2020:450). Oysaki mükelleflerin vergisel uyumunu artırma adına denetimlerin sıklaştırılması ve yapılan denetimlerin verimliliği vergi kaçığını önleme noktasında önem arz etmektedir (Savaşan ve Odabaş, 2005:18). (Allingham ve Sandmo, 1972:323-338) tarafından yapılan bir çalışmanın sonucuna göre, denetim oranları ve cezaların artırılmasının beyan edilen vergiyi de artırdığı görülmüştür.

Vergi uyumunu sağlamak için denetim, etkili bir araç olmasına rağmen vergi denetiminin etkinliğini belirleyen faktörler arasında vergi cezaları, vergi inceleme oranları gibi birçok unsur yer alır. Eğer denetimler yetersizse, vergisel düzenlemelerin hiçbirinin etkisi olmayabilir. Mükelleflerde, vergi denetiminin yapılmayacağına dair bir algı varsa, mükellefler vergiye gönüllü uyum konusunda isteksiz olacaklardır (Akdoğan,T ve Akdoğan,i, 2023:211). Mükelleflerde oluşan bu algı da zaten denetimlerin yetersiz ve sayıca az olmasının bir sonucudur. En nihayetinde denetimlerin azlığının ve mükelleflerin denetlenmeyeceğine dair algısının vergi kaçaklarını artıcı etkisi olacaktır.

2.4.2. Cezaların Caydırıcı Olmaması

Vergi yükümlüsü ve vergi mükellefleri tarafından vergi suçları için öngörülecek cezaların caydırıcı görülmemesi vergi kaçakçılığına sebebiyet veren en önemli etmenlerden biridir. Cezaların caydırıcı olmamasının bir nedeni uzlaşma müessesinin varlığıdır. Mükellefler, vergi denetimleri esnasında vergi borçları ve cezaları konusunda uzlaşma veya cezalarda indirim talep edebilirler. Bu nedenle, kasıtlı veya yanlışlıkla vergi kaçıran mükelleflere uygulanan cezaların büyük bir bölümü, uzlaşma veya cezalarda indirim yoluyla iptal edilebilir. Bu durum, vergi cezalarının etkisinin azaldığına işaret edebilir. Vergi otoriteleri, vergi denetimi sürecinde harcanan çaba ve zamanın, uzlaşma ve indirim talepleriyle sonuçlanarak boşa gitmesinden endişe duyabilir.

Vergi kabahatlerindeki uzlaşma, vergi suçlarını ve buna bağlı olarak vergi cezalarını da etkiler. Mükellefler vergi yükümlülüklerini yerine getirmediği durumlar için vergi dairesi ile anlaşma yoluyla uzlaşabilirler. Ancak bu uzlaşmalar mükelleflerin vergi suçlarını ve suçlar itibarıyla öngörülecek cezai yaptırımları hafife almalarına neden olabilir. Buna ek olarak, mükellefler vergi yükümlülüklerini yerine getirmediğinde hazinenin uğrayacağı vergi kaybını göz önünde bulundurarak devletin nasıl olsa uzlaşma yoluna başvuracağını ve bu doğrultuda kendilerinin idare ile uzlaşma yolu anlaşacaklarına dair yüksek beklenti içinde olurlar. Bu beklenti vergi yükümlüsü veya mükelleflerin suça sebebiyet verecek eylemlere daha kolay yönelmelerine sebep olabilecektir (Batur, 2019: 190).

Vergi Usul Kanunu'nun en ağır suçlarından olan 359/b-1 kapsamındaki suçtan 2009'da 3659 kişi, 2015'te ise 14,203 kişi suçlu bulunarak hapis cezasına çarptırılmıştır. 6 yıllık bir süreçte suçlu sayısının %288 oranında arttığı gözlemlenmiştir. Aynı dönemde yine en ağır suçlardan sayılan 359/b-2 kapsamında suçlu bulunan kişi sayısı 146 kişiden 2015 yılında 1590 kişiye ulaşmıştır. Bu süreçte suçlu sayısında neredeyse 10 kat oranında bir artış yaşandığı görülmüştür. Buna ek olarak, yine aynı dönem içinde bu fiillerin, daha hafif cezaları olan 359/a kapsamındaki eylemlere nazaran daha fazla işlendiği

görülmüştür (Öz ve Armağan (2017:28). Bu durum cezaların caydırıcılığının ve etkinliğinin sorgulanması gerekliliğini ortaya koyar niteliktedir.

2.5. TÜRKİYE'DEKİ VERGİ KAÇAKÇILIĞININ NEDENLERİNE YÖNELİK YAPILMIŞ ÇALIŞMALAR

Gerçek ve Yüce (1998), Bursa Sanayii ve Ticaret Odası'na kayıtlı 235 mükellef ile yaptığı anket çalışmasında, mükelleflere vergi kaçakçılığının temel nedenlerini sormuş ve elde etmiş oldukları bulgulara göre, kamu harcamalarındaki savurganlık mükellefler tarafından en temel neden olarak değerlendirilmiştir. Bunu takiben belge sisteminin oturmamış oluşu, denetimlerdeki yetersizlik, vergi bilincinin yerleşmemiş oluşu, sık değişen kanunlar ve mükellefin diğer mükellefleri örnek alması diğer temel nedenler olarak değerlendirilmiştir.

Demir (1999:63), Afyon ilinde gerçekleştirdiği ankette mükelleflere vergi kaçakçılığının temel nedenlerini sormuş ve elde ettiği cevaplara göre vergi kaçakçılığının en büyük nedeni %22,6'lık bir oranla '*kamu harcamalarındaki savurganlık*' olarak görülmüştür. Bununla birlikte, mükelleflerin diğer mükellef tutumlarını etkilemesinin vergi kaçakçılığını önemli ölçüde artırdığı "*herkes kaçırıyor bende kaçırayım mantığının yaygın olması*" önermesinin %16,7 oranı ile kabul görmüş olmasından açıkça anlaşılmaktadır. Buna ek olarak, vergi kanunlarının vergi kaçırılmaya müsait oluşu, denetimlerin yetersiz oluşu, vergi bilincinin yerleşmemiş oluşu, belge sisteminin oturmamış oluşu ve vergi kanunlarının çok sık değişmesi de vergi kaçakçılığının nedenleri olarak değerlendirilmiştir.

Cansız (2006:127-129), mükelleflerin vergi ödeme isteklerine olumsuz etki eden unsurları ve vergi kaçırılmaya etki eden unsurları belirlemeye çalıştığı anket çalışmasından

elde etmiş olduğu bulgulara göre, mükelleflerin %80'i vergi aflarının vergi ödeme isteklerini olumsuz olarak etkilediğini belirtmişlerdir. Bununla birlikte mükellefler, %83'lük bir oranla vergi oranlarının yüksekliğinin vergi kaçırma istekleri konusunda etkili olduğunu belirtmiştir. Yine bu anket çalışmalarına göre mükellefler tarafından vergi denetimleri yeterli görülmemekte ve vergi kaçırma eyleminde bulunanlar için cezai yaptırımlar da yeterli görülmektedir.

Ak ve Heper (2008:275-277) tarafından Türkiye genelinde çeşitli sektörlerde çalışan mükelleflerin vergiye yönelik düşüncelerinin ortaya konulmaya çalışıldığı çalışmada 2195 kişiye yapılan anketin sonuçlarına göre, mükellefler vergi yükünün ve vergi oranlarının yüksek oluşu ve çok sayıda verginin varlığının kayıt dışılığa sebep olduğu görüşündedirler. Vergi sisteminin karmaşık yapıda olmasının vergi kaçırmaya sebebiyet verdiği ve vergi sistemi basitleştirilirse vergi kaçırmayı önleyici etki oluşturacağı da çıkan sonuçlar arasındadır. Bunlara ek olarak, ödedikleri verginin kamusal hizmet olarak dönmediği düşüncesindedirler.

Saraçoğlu (2008: 114-119)'nun 494 mükellefe kaçakçılık açısından sorular yönelterek yapmış olduğu bir anket çalışmasında mükelleflerin çoğunluğu tarafından vergi kaçakçılığına ait en temel sebep, toplanan vergilerin topluma hizmet olarak geri dönmemesi olarak görülmüştür.

Öz Yalama ve Gümüş (2013: 89) mükelleflerin vergi kaçırmalarında etkili olan faktörleri belirlemek adına Eskişehir ilinde faaliyet gösteren 400 vergi mükellefi ile yapmış oldukları anketin sonuçlarına göre, vergi oranlarının yüksekliğine dair oluşan bir algının vergi kaçırmaya teşvik edeceği görüşü mükelleflerin %86'sı tarafından kabul görmüştür. Buna ek olarak, mükelleflerin %66'sı vergi kaçakçılığı suçu için belirlenen cezaların ağır olmasının vergi kaçakçılığına olan eğilimi azaltabileceğini düşünmüşlerdir. Bu noktada cezaların caydırıcı olmaması Türkiye'de vergi kaçakçılığının sebeplerinden sayılabilir.

Ayyıldız (2014:41) Türkiye genelindeki faal Gelir ve Kurumlar vergisi mükelleflerine vergi suçları ve vergi kaçırmaya olan bakış açılarını ölçebilmek adına yaptığı bir anket çalışmasının sonucundan kayıt dışılık, muhasebe hileleri ve sahte belge yöntemleriyle vergi kaçırmanın çok yaygın olduğu ortaya çıkmış ve yine anket sonucundan vergi kaçırmanın en temel nedenleri çoğunlukla oturmamış vergi bilinciyle birlikte vergi oranlarının yüksek ve denetimlerin düşük olması çıkmıştır.

Taytak ve Dalkıran (2019: 128)'ın gelir vergisi mükelleflerine yönelik yapmış oldukları anket çalışmasının sonuçlarına göre, mükellefler vergi sisteminin adil olmadığını ve vergi yükünün dengeli bir şekilde dağıtılmadığına inanmaktadır. Adaletin sağlanması için denetimlerin gerekli olduğu konusunda hemfikirdirler. Ayrıca, vergi denetimlerinin etkinliğini sık çıkarılan vergi aflarının azalttığı ve vergi kaçırana uygulanan cezaların vergi aflarıyla ortadan kalktığı düşüncesindedirler. Bizim görüşümüze göre görülen o ki sık çıkarılan vergi afları, hem vergi denetimlerinin etkinliğini azaltmak suretiyle hem de cezaların caydırıcılığını azaltmak neticesi ile vergi kaçakçılığına sebebiyet vermektedir.

2.6. TÜRKİYE'DE VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ BOYUTU

Vergi kayıp ve kaçağının boyutunu anlayabilmek adına vergi denetimleri sonucunda edinilen veriler önem arz etmektedir. Düzenlenmiş olan vergi inceleme raporları, kesilen vergi cezaları ve bulunan matrah farkları gibi veriler bu değerlendirmede kullanılacak uygun argümanlardır (Akbal, 2020:41). Ülkemizde bu argümanlara ait veriler, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından faaliyet raporları aracılığı ile kamuoyuna sunulmaktadır.

Tablo 2: Vergi Türleri İtibarıyla İnceleme Sonuçları (2023)

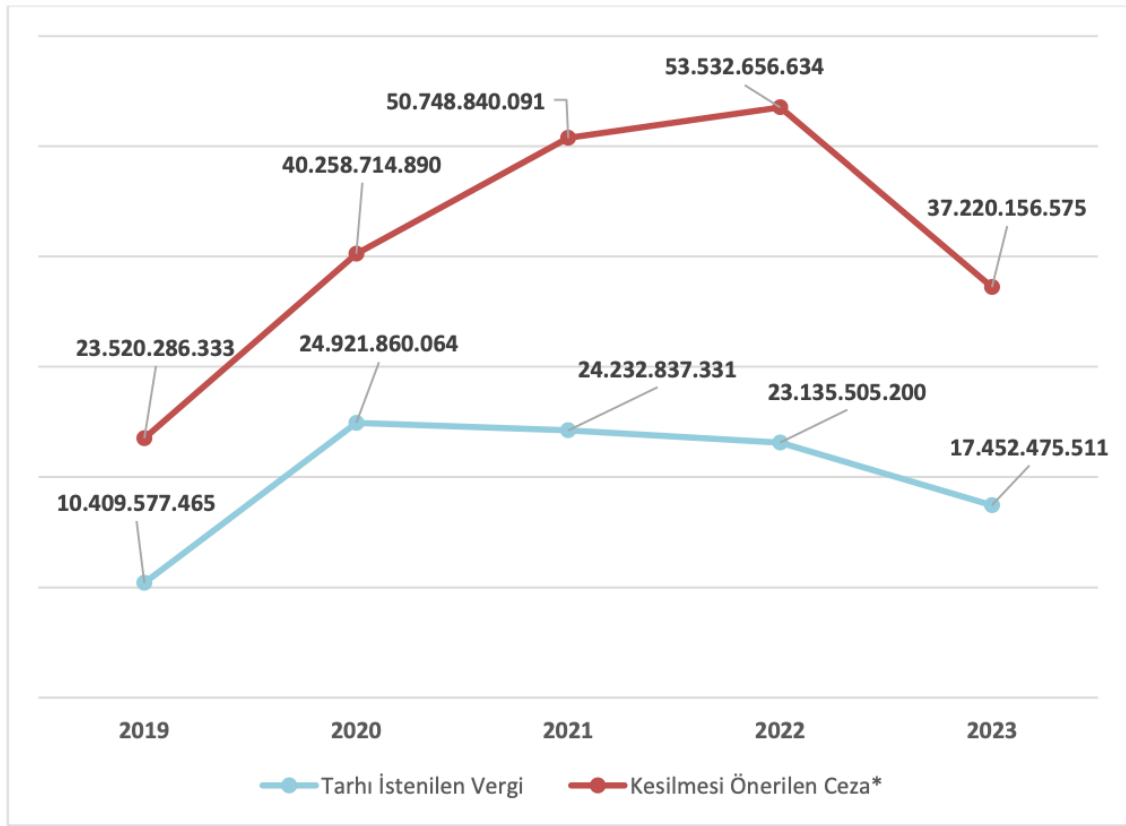
| Vergi Türü | Bulunan Matrah Farkı (TL) | Tarhı İstenen Vergi Tutarı (TL) | Kesilmesi Önerilen Ceza (TL) |
|-------------------------|----------------------------------|--|-------------------------------------|
| Kurumlar Vergisi | 7.456.245.817 | 1.894.729.841 | 3.035.695.383 |
| Kurumlar Vergisi Geçici | 6.886.729.520 | 1.379.041.870 | 2.165.438.206 |
| Gelir Vergisi | 1.444.727.136 | 421.271.629 | 998.528.414 |
| Gelir Vergisi Geçici | 1.358.509.796 | 135.203.566 | 186.696.949 |
| Katma Değer Vergisi | 18.053.888.557 | 11.734.717.941 | 27.876.655.143 |
| Banka ve Sigorta | 1.211.614.591 | 25.737.424 | 31.311.536 |
| Özel Tüketim Vergisi | 725.606.513 | 1.478.193.813 | 2.290.323.873 |
| Damga Vergisi | 4.988.776.946 | 40.675.666 | 43.604.490 |
| Gelir Vergisi Stopaj | 1.573.326.902 | 169.413.045 | 214.478.827 |
| Kurumlar Vergisi Stopaj | 689.925.678 | 74.252.857 | 62.798.774 |
| Diğer Vergiler | 2.657.724.265 | 99.237.861 | 314.624.982 |
| TOPLAM | 47.047.075.722 | 17.452.475.511 | 37.220.156.575 |

**Bu tutar terkin edilerek üzerinden gecikme faizi ve vergi ziyatı hesaplanacaktır.*

Kaynak: (VDK Faaliyet Raporu, 2023: 48)

Yukarıdaki tablo 2023 yılına ait vergi mükellefleri tarafından yürütülen vergi türleri itibarıyla vergi inceleme sonuçlarını içermektedir: 2023 yılında 60 bin 242 mükellefin incelendiği bilinmektedir (VDK, 2023). Bu mükelleflerin farklı vergi türlerinde olmak üzere toplam 47 milyar 47 milyon 75 bin 721 liralık vergi matrahını eksik beyan ettiği görülmektedir. Bu matrah farkı sebebiyle mükelleflere 37 milyar 220 milyon 156 bin 575 TL tutarında ceza kesilmiştir.

2023 yılında tarhi istenilen toplam vergi tutarı 17.452.475.511 TL olmuştur. Tabloya bakıldığında tarhiyat tutarının en çok olduğu vergi türünün KDV olduğu görülmektedir. KDV'ye ait tarhi istenen vergi, tarhi istenen toplam vergi tutarının %67'sine tekabül etmektedir. KDV'ye ait mükellef sayısı çokluğundan ötürü incelemelerin ve matrah farkının en çok bu vergi türünde olması olağan karşılanmakla birlikte bu kadar da yüksek olması en çok kayıt dışılığın da bu vergi türünde meydana geldiğine işaret eder niteliktedir (Akbal, 2020:152). Buna ek olarak, diğer vergi türlerine göre en fazla matrah farkının da KDV'de olduğu ve bu matrah farkının 18 milyar TL'yi aştığı görülmektedir.



Grafik 1: Tarhi İstenilen Vergi, Kesilmesi Önerilen Ceza (2019-2023)

* Bu tutarlar, VUK uyarınca kesilmesi istenilen vergi ziyayı cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezalarının toplamından oluşmaktadır

Kaynak: (VDK Faaliyet Raporu, 2023: 46)

Tarhi istenen vergi ve kesilmesi önerilen cezaların artış gösterdiği yıllar vergi kaçakçılığı veya vergiye uyumsuzluk gibi durumların arttığına işaret edebilir. Buna ek olarak, mükelleflerin vergi mevzuatına uyum sağlama noktasında daha fazla sorun yaşadıklarına veya vergi beyannamelerinde daha fazla hata yaptıklarına da işaret edebilir.

2020 ve 2021 yıllarına baktığımızda tarhi istenen vergi tutarları neredeyse aynı iken kesilmesi önerilen cezanın 2021 yılında önceki yıla göre artış göstermiş olması ve 2022 yılında bir önceki yıla göre tarhi istenen vergi tutarı azalmışken kesilmesi önerilen

cezanın bir önceki yıla göre artmış olması vergi idaresinin cezai yaptırımları daha ağır uyguladığına işaret edebilir.

Tablo 3: Yıllara Göre Vergi İnceleme Sonuçları

| Yıllar | Bulunan Matrah Farkı Tutarı (TL) | Tarhı İstenilen Vergi Tutarı (TL) | Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarı (TL) |
|--------|----------------------------------|-----------------------------------|-------------------------------------|
| 2012 | 131.000.851.812 | 4.535.523.091 | 8.776.095.415 |
| 2013 | 53.674.958.984 | 8.561.313.250 | 19.086.884.477 |
| 2014 | 39.378.004.491 | 7.939.389.423 | 16.582.633.968 |
| 2015 | 46.749.981.122 | 9.803.999.983 | 18.843.082.627 |
| 2016 | 32.641.061.353 | 7.234.873.130 | 15.904.492.736 |
| 2017 | 23.153.169.296 | 5.878.505.580 | 14.370.585.724 |
| 2018 | 37.711.654.275 | 87.228.002.189 | 19.862.613.528 |
| 2019 | 44.739.190.266 | 10.409.577.465 | 23.520.286.333 |
| 2020 | 138.320.219.760 | 24.921.860.064 | 40.258.714.890 |
| 2021 | 66.290.584.483 | 24.232.837.331 | 50.748.840.091 |
| 2022 | 52.080.746.338 | 23.135.505.200 | 53.532.656.634 |
| 2023 | 47.047.075.722 | 17.452.475.511 | 37.220.156.575 |

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK)'nın 2012-2023 yıllarına dair faaliyet raporlarında yer alan veriler kullanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

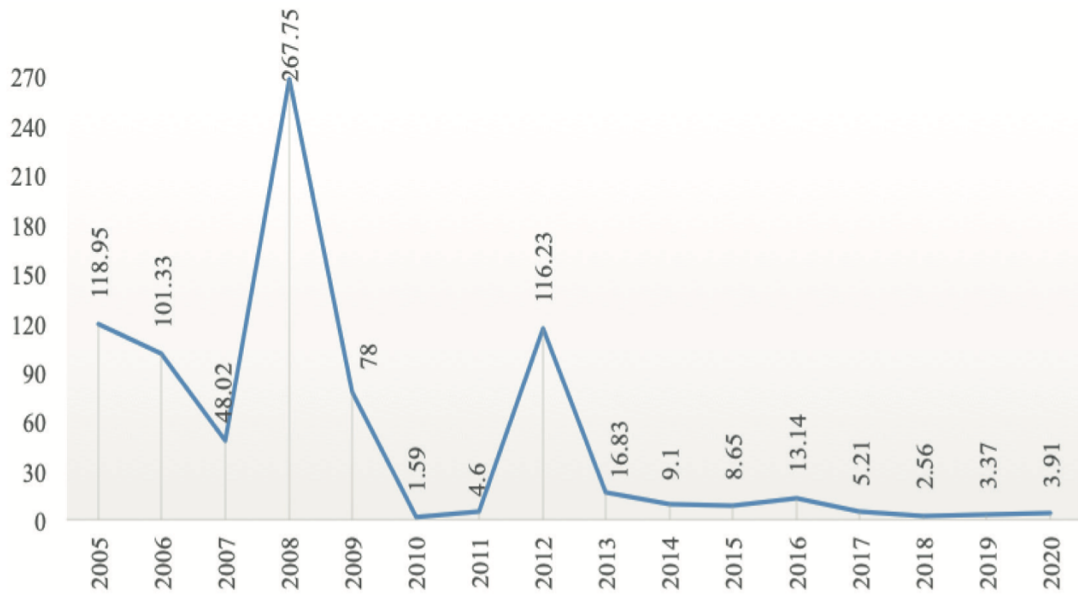
Yukarıdaki tablo 2012-2023 yıllarına ait vergi müfettişlerince yapılan vergi türleri bazında vergi inceleme sonuçlarının toplam sayılarını içermektedir. Tablo incelendiğinde, 2012-2023 yılları arasındaki vergi incelemelerine göre, 2021 yılında kesilmesi önerilen vergi ceza tutarı, tarhı istenen vergi tutarının 2,09 katı, 2022 yılında 2,31 katı ve 2023 yılında 2,13 katıdır. Daha genel bakılırsa 2012-2023 yılları arasındaki

ceza tutarları, vergi tutarlarının 1,92 ve 2,44 katı aralığındadır. Bu durum vergi incelemelerinde önerilen ceza miktarlarının genellikle vergi asıl tutarından daha yüksek olduğunu göstermekle birlikte vergi idaresinin vergi kaçacağına karşı daha sert bir tutum sergilediğini caydırıcılığın artırılmaya çalışıldığını göstermektedir.

Bir yıla ait bulunan matrah farkı o yıl için beyan dışı bırakılan vergiyi ifade etmektedir. Matrah farkının yüksek çıkması yani beyan dışı bırakılan verginin yüksek olması birçok nedene bağlanabilir. O yıl yapılan denetimlerin artırılmasıyla daha fazla yanlış beyan ortaya çıkarılmış olabileceği gibi, o yıla dair vergi kayıp ve kaçığının çok olmasıyla da matrah farkı artmış olabilir. Hatta ekonomik belirsizlik ve ekonomik durgunluklar da matrah farkının artmasına sebep olmuş olabilir.

Tabloya bakıldığında 2012 yılında beyan dışı bırakılan verginin fazla olduğu görülmektedir. O yıl yapılan denetim oranının (% 1,93) ve tarhi istenilen vergi tutarının diğer yıllara nazaran çok olmadığı göz önünde bulundurulduğunda bu durum o yıla dair vergi kayıp ve kaçak oranlarının fazla olduğuna işaret eder niteliktedir. (bkz. Grafik 2). 2012 yılı sonrası ise matrah farklarının istikrarlı düzeyde olması 2011 yılında kurulan VDK'nın çalışmalarının etkisinin görülmeye başlaması ile ilgili olabilir.

2013'ten bu yana beyan dışı bırakılan vergi genel olarak 100 milyarın altında seyretmiş olup, 2020 yılında beyan dışı bırakılan vergi 138 milyarı bulmuştur. Bunda 2020 yılında ortaya çıkan COVID-19 salgınının etkileri olabilir. Bu etkilerden biri küresel boyuttaki belirsizlikler olabilir. Çünkü belirsizlikler işletmelerin gelirlerini doğru tahmin etmelerini zorlaştırarak yanlış beyanlara sebep olabilmektedir. Bir başka etki ise salgının ortaya çıkardığı ekonomik durgunluk olabilir. Ekonomik durgunluk döneminde geliri düşmüş olan işletmeler vergi beyannamelerinde gelirlerini düşürerek matrah farkının yüksek çıkmasına sebep olmuş olabilir.



Grafik 2: Yıllara Göre Vergi Kayıp ve Kaçak Oranları (%)

Kaynak: Gerçek ve Uygun, 2022: 169

Vergi kayıp ve kaçak oranlarının hesaplanmasında denetimler sonucu elde edilen verilerden olan incelenen matrah tutarı ve bulunan matrah farkına ihtiyaç vardır. Bu doğrultuda vergi kayıp ve kaçak oranı, denetimler sonucu bulunan toplam matrah farkının vergi türleri bazında incelenen toplam matrah tutarına bölünmesi ile bulunur (Gerçek ve Uygun, 2022:168). Bahse konu vergi kayıp ve kaçak oranları yukarıdaki grafikte gösterilmiştir.

Grafiğe göre, 2012 yılı sonrası vergi kayıp ve kaçak oranlarında bir istikrar görülmektedir. Bunda 2011'de kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) yapılanmasının denetimlerde etkinlik ve verimlilik sağlamaya yönelik çalışmalarının etkisinin olduğu söylenebilir (Gerçek ve Uygun, 2022: 172). 2011 yılına ait vergi kayıp kaçak oranları, 13/02/2011 tarihinde kapsamlı bir vergi affi öngören 6111 sayılı kanunun kabul edilmesi ve denetime dair birimlerin yeniden düzenlenmesi gibi sebeplerden ötürü düşük kalmış olabilir (Karaboyacı, 2014: 230). 2008 yılında vergi kayıp kaçak oranının çok yüksek çıkması ise o yıl ortaya çıkan küresel ekonomik kriz ile yaşanan ekonomik buhranın

mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerini artırmış olabileceğine dayandırılabilir (Gerçek ve Uygun, 2022: 171).

3. BÖLÜM

VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ ÖNLENMESİNE YÖNELİK ÖNERİLER

3.1. VERGİ UYUMUNU ARTIRMAK

Vergi uyumu, mükelleflerin gelir beyannamelerini belirlenen süre içinde eksiksiz doldurmasını ve bu beyannamelerin, vergi yükümlülüğünü doğru ifade eden bir yapıda olmasını ve o dönemdeki düzenleme ve kurallara uygun olmasını ifade etmektedir (Bayraklı vd. 2004: 207). Bir başka tanıma göre, vergi uyumu, mükelleflerin beyanname ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmesi, vergi borcunu geciktirmeden ödemesi gibi vergisel yükümlülüklerini yerine getirmede vergi kanunlarına uyum gösterebilme derecesidir (Doğan ve Sarıçimen, 2021:134).

Vergiye gönüllü uyum, vergi ödemek için gösterilen isteği ve çabayı ifade eder (Tabakan ve Avcı: 2021:543). Bir başka ifade ile vergi uyumu, herhangi bir zorlayıcı işlem kullanılmaksızın vergi kanunlarının ruhu ve metnine uygun davranma noktasındaki istekliliktir (James ve Alley, 2002: 32). Vergiye uyum göstermeyen mükelleflerin tepki vermesi olası bir durumdur. Bu tepki vergi kaçakçılığı veya vergi kaybı gibi sonuçlar doğurmaktadır (Tabakan ve Avcı: 2021:543). Bu doğrultuda vergi kaçakçılığını önlemede vergi uyumu kilit rol oynar. Vergi ödemeye yönelik istek ve uyum, vergi kaçakçılığını en aza indirecektir. Vergi kaçakçılığının önlenmesi adına her şeyden önce vergi uyumunu artırmak etkili bir yol olacaktır. Bu doğrultuda vergi uyumunu teşvik edecek politikalar oluşturulabilir. Bu politikalar dahilinde mükelleflerin vergi ödemelerini düzenli olarak yapmaları için teşvik edici önlemler alınabilir.

Vergi uyumu ekonomik, mali, sosyolojik ve psikolojik yönleri olan bir kavramdır. Vergi uyumunu etkileyen pek çok unsur vardır. Bunlar, vergi mükellefinin gelir düzeyi, vergi oranları, ceza tehditi, denetim riski, vergi idaresinin etkinliği, vergi sisteminin karmaşıklığı gibi etmenlerdir. Bunların yanı sıra toplumun vergi bilinci, vergi afları gibi unsurlar da vergi uyumunu etkileyebilir. Bu unsurlar, vergi uyumunun sağlanması veya azalması açısından oldukça önemlidir (Kumluca, 2003:92).

Vergi uyumunun açıklanmasında önemli bir yaklaşım olan “*rasyonel tercih teorisinin (ekonomik yaklaşım)*” temeli Allingham ve Sandmo tarafından yapılan bir çalışma ile atılmıştır. Çalışmalarında sadece ekonomik faktörlerin analize dahil edildiği basit bir model ile vergi kaçırıp kaçırılmama kararını incelemişlerdir. Bu modele göre mükellefler ya gelirlerini olduğu gibi ya da gelirlerinden daha azını beyan edeceklerdir. Gelirinin bir kısmını beyan edenler denetime tabi tutulmadığında gelirini doğru beyan edenlere göre daha fazla fayda sağlayacak olup denetime tabi tutulup denetleme sonucu vergi kaçırdığı tespit edilirse gelirini doğru beyan edenlere göre daha az fayda sağlamış olacaktır (Allingham ve Sandmo, 1972: 323-324); (Aktaran: Özvar ve Saruç, 2021: 114).

Vergi uyumu yüksek olan ülkelerde, hükümetler vergileri daha etkili bir şekilde kullanabilir ve ikincil kaynak transferlerini daha kolay yapabilir. Bu durum, gelir dağılımı üzerinde olumlu bir etkiye sahiptir ve aynı zamanda ekonomik gelişmeye katkıda bulunur. Ancak, gelişmekte olan ülkelerde vergi uyumu sıklıkla düşüktür. Bu durum, özellikle yolsuzlukla mücadelenin yetersiz olduğu ve vergi aflarının sık sık uygulandığı durumlarda vergi kaçakçılığının artmasına neden olabilir. Bu, mükelleflerin vergi ödemekten kaçınmasına neden olabilir ve vergi uyumunun kalkınma süreçlerine sağlayacağı olumlu katkıyı kaçırmalarına neden olabilir (Gündem, 2022: 1449).

3.1.1. Vergi Uyum Maliyetleri Azaltılmalıdır

Vergi uyum maliyetleri, en genel tanımıyla, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesinde mükelleflerin katlanmış oldukları maliyetler olarak ifade edilebilir. Bunlar para maliyeti, zaman maliyeti ve kanunlar kaynaklı maliyetler olarak sınıflandırılabilir. Parasal maliyetler, mükelleflerin personellerine ödediği maaş, personellerine sunduğu eğitimlere dair masraf, işletmelerin vergi yardımcılara (muhasebeci vs.) ayırdığı bütçe, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesinde bilgisayar ve yazılım gereksinimleri ile tüm kırtasiye masrafları bu grupta ele alınabilir (Benk ve Karayılmaz, 2010: 142). Kanunlar kaynaklı mükellefin vergiye uyumunu etkileyen maliyetler kapsamına defter tutma maliyeti, fatura basım maliyetleri, beyanname vermek adına katlanılan damga vergisi maliyetleri, danışmanlık kapsamında katlanılan maliyetler (SMMM, YMM) girebilir (Armağan ve Özkan, 2016: 165-170).

Vergi uyum maliyetlerinin yüksek olması mükelleflerin vergiye tabi işlemlerden kaçınmasına, kayıt dışı ekonominin artmasına ve vergi kayıp kaçağına sebebiyet verebilir. Bu doğrultuda vergi uyum maliyetlerinin minimuma indirilmesi önem arz etmektedir. Uyum maliyetlerinin minimum seviyelere indirilmesi vergi gelirlerinin artmasına ve vergide gönüllüğün benimsenmesine destek olacaktır. Ülkemizde de vergi uyum maliyetlerinin azaltılabilmesi için çalışmalar yapılmaktadır. Bu kapsamda Gelir İdaresi Başkanlığı, kayıt sisteminin elektronik ortamda gerçekleşmesini sağlamak adına e-defter, e-fatura ve e-arşiv gibi uygulamaları hayata geçirmiştir. Bu uygulamalar maliyet ve zaman tasarrufunun yanında mükelleflere sağladığı kolaylıktan ötürü uyum maliyetlerini düşürücü etkisi olacaktır (Armağan ve Özkan, 2016: 181).

Vergi uyum maliyetlerinin azaltılabilmesi için elektronik ortamda tutulan defter kapsamı genişletilmeli, tüm ticari defterlerin elektronik olarak tutulabilmesine yönelik gerekli mevzuat ve altyapı çalışmaları yapılmalıdır. Aynı zamanda elektronik defterlerde risk analizi çalışmalarının yapılabilmesine olanak veren teknik ve hukuki alt yapı da oluşturulmalıdır (KDEMEP, 2023-2025: 13). Bununla birlikte, vergi dairesinin işlemleri

ile merkezi birimlerin onay işlem süreçlerinin kısa olması sağlanmalıdır. Çünkü uzayan süreçler mükelleflerin idareye olan güvenini azaltmakta ve psikolojik açıdan olumsuz etkilenmesine sebep olmaktadır. Bunlara ek olarak, mükelleflerin yükümlülüklerinin neler olduğunu kolayca anlayabilmeleri, bir danışmana ihtiyaç duymamaları için vergi mevzuatının sadeleştirilmesi ve daha anlaşılır hale getirilmesi gerekmekte olup bunun için de yürürlükte olan Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi ve Vergi Usul Kanunu güncellenmelidir. Son olarak Alo Maliye gibi danışma hattı uygulamaları geliştirilmeli ve mükelleflere en faydalı olacak şekilde kullanımı sağlanmalıdır (Armağan ve Özkan, 2016: 182).

3.1.2. Vergi Hizmetlerinde Dijitalleşmeye Ağırlık Verilmelidir

Vergi hizmetlerinde dijitalleşme kapsamında yapay zekâ uygulamalarının kullanımı önem arz etmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından yürütülen dijital dönüşüm çalışmaları kapsamında vergi işlemlerinin otomasyonu ve veri analitiği gibi alanlarda yapay zekâ teknolojilerinden yararlanılmaktadır.

Vergi idareleri vergileme süreçlerini kısaltmak ve vergi kaçaklarının azalmasını sağlayabilmek adına veri toplama, topladığı verileri sınıflandırma, anlık raporlama gibi uygulamalarda yapay zekâ teknolojilerinden faydalanmaktadır. Yapay zekâ uygulamaları insan kaynaklı hataları en aza indirerek vergi kaybını önleyip vergi tahsilatını artırabilmektedir (Akdoğan ve Yavuz, 2022 :75).

Türkiye’deki vergi sisteminde hali hazırda vergi mükelleflerinin beyanname ve bildirimlerini elektronik ortamda yapmalarını sağlayan sistemler geliştirilmiştir. Bu sistemler yapay zekâ teknolojilerini kullanarak vergi denetimlerini daha etkin hale getirmeye çalışmaktadır. Bahse konu sistemlerin çeşitliliği artırılmalı, var olan sistemler

geliştirilmeli ve kullanımı yaygınlaştırılmalıdır. Örneğin e-Defter ve e-Belge gibi uygulamaları kullanan mükellef sayılarının artırılmasına yönelik çalışmalar yapılmalıdır.

Türkiye vergileme noktasında birçok e-Dönüşüm Projesi uygulamasını hayata geçirmiştir. E-Vergilendirme, Mükellef Bilgi Sistemi, VEDOS, VERİA gibi uygulamalar bu proje kapsamındaki örneklerden birkaçıdır. VERİA uygulaması sayesinde vergilendirmeye konu matrahı eksik bildiren ya da hiç bildirmeyen mükellefler vergi inceleme yetkilileri tarafından kolaylıkla tespit edilebilmektedir. Yine İnteraktif Vergi Dairesi uygulaması ile mükellefler vergi borcu ödeme gibi pek çok işlemi elektronik ortamda halledebilmektedir. Bu kapsamdaki uygulamalar başta zaman tasarrufu olmak üzere şeffaflığın sağlanması ve maliyetin azalması gibi olumlu etkiler sunmaktadır (Akdoğan ve Yavuz, 2022: 75). Bu doğrultuda e-Dönüşüm uygulamalarının mükellef kanadındaki etkisini görebilmek adına (Uluslan ve Bozkurt, 2021:40) tarafından yapılan bir anket çalışmasında, ankete katılım sağlayanlar e-uygulamaların bu olumlu etkilerini kabul etmekle beraber bu uygulamalar sayesinde denetimlerin hızlı bir şekilde yapılabildiğini ve bunun da vergi kaçakçılığını azaltıcı etkisinin olduğunu ifade etmişlerdir.

Bu bilgilerden hareketle vergi alanındaki e-uygulamaların kapsamı genişletilmeli ve uygulamaları aktif olarak kullanım sağlayan kişi sayısını artırabilmeye yönelik teşvik edici projeler geliştirmeli ve uygulamaların kullanımına yönelik eğitimler verilmelidir (Uluslan ve Bozkurt, 2021: 39). Eğitimler, uygulamaların kullanıcı sayısını artırmakla birlikte hali hazırda kullanan kişilerin de yanlış işlemler yapmasını engelleyecektir. Bunlara ek olarak, Türkiye, başta vergi uyumunun yüksek olduğu ülkeler olmak üzere pek çok ülkenin dijitalleşme gelişmelerini yakından takip etmeli ve kendi vergileme alanına bu gelişmeleri hızlı ve etkin bir şekilde uyarlayabilecek mekanizmalar oluşturmalıdır (Akdoğan ve Yavuz, 2022 :75).

3.1.3. Vergi İhbar İkramesinde Yeni Düzenlemeler Yapılmalıdır

Vergi kayıp ve kaçaklarına sebep olan kişi ve/veya kurumları ilgili mercilere bildirecek olan kimseleri teşvik etme amacı ile vergi ihbar ikramiyesi verilmektedir. Vergi ihbar ikramiyesinin verilmesi belirli şartlara bağlanmıştır. Bunlara örnek olarak, muhbir tarafından yapılan ihbarın somut delillere dayandırılması, ihbar ikramiyesinin ödenebilmesi için muhbirin kendini gizlememiş olması, vergi elemanına istenilen bilgileri vermiş olması ve ihbarı yapan ihbarcının inceleme bitmeden ihbardan vazgeçmemiş olması gerekmektedir (Şenyüz vd. 2021: 273-274). İhbarlar, maliyeyi aramak (189 Ato Maliye), yetkili mercilere bizzat gitmek ve E-posta yoluyla yapılabilmektedir. İhbarı doğru olan kişiler için kesinleşen vergi tutarının %10'u oranında ödeme yapılmaktadır.

Vergi kayıp ve kaçaklarını önleyebilmek adına ihbar ve şikâyet mekanizması daha verimli ve etkin hale getirilmelidir. Bunun için gerekli yasal ve sistemsal düzenlemeler yeniden incelenerek uygun çalışmalar yapılmalıdır (KDEMEP, 2023-2025: 16). İhbar ikramiyesi sisteminin, vergi kayıp ve kaçaklarını önleyici etkisini artırma adına en temel olarak ihbarcılara verilen ikramiyelerin miktarı artırılabilir ya da ihbarcılara sağlanan ödüllere ek olarak ihbarcılara kamu hizmetlerinden veya vergi indirimlerinden yararlanma gibi ek avantajlar sunulabilir. Böylelikle muhbirlerin ihbar motivasyonu artırılabilir. Buna ek olarak, ihbarcılarının kimliklerini açıklamadan vergi kaçaklarını bildirebilmelerini sağlayan anonim ihbar sistemi geliştirilebilir. Bu sistem güvenlik ve gizlilik çekincesi olanların ihbar müessesine çekilmesini sağlayabilir. Hali hazırda vergi ihbar sistemi e posta aracılığı ile yapılabilmekte olup ilaveten dijital ihbar sistemi geliştirilirse vergi kaçaklarını bildirmeyi kolaylaştıracağı ve süreci hızlandıracağı için yine ihbarcıları teşvik edici nitelikte olabilir. Son olarak, ihbar sonrası muhbire yapılan ödeme süreçleri daha hızlı hale getirilirse daha fazla kişi ihbar etmeye teşvik edilebilir.

Vergi kayıp ve kaçaklarını önleyebilme adına oluşturulan bu sistem gereği 2022 yılında vergi kaçırانların ihbarını yapan 251 kişiye toplamda 12,4 milyon TL'lik ihbar ikramiyesi ödemesi yapılmıştır. Son 5 yıla bakıldığında, aşağıdaki tabloya göre, vergi kaçırانlara

karşın ihbarcı olan 1555 kişi için toplamda 55 milyon 107 bin 259 TL'lik ikramiye ödendiği görülmektedir.

Tablo 4: Vergi İhbar İkramesi (TL)

| Yıl | İkramesi Ödenen Kişi Sayısı | İkramesi Tutarı |
|---------------|-----------------------------|-------------------|
| 2018 | 391 | 6.396.266 |
| 2019 | 411 | 12.300.472 |
| 2020 | 249 | 12.345.691 |
| 2021 | 253 | 11.674.279 |
| 2022 | 251 | 12.390.551 |
| Toplam | 1555 | 55.107.259 |

Kaynak: TRT Haber, 2024, Erişim tarihi: 26 Şubat 2024, <https://www.trthaber.com/haber/ekonomi/vergi-kaciranlari-ihbar-edenlere-125-milyon-lira-odul-verildi-760402.html>

3.1.4. Vergi Afları Belirli Bir Düzene Oturtulmalıdır

Vergi aflarının vergiye uyum noktasındaki etkileri farklı şekillerde olabilir. Vergi afları, mali kriz zamanlarında kullanıldığında ve süreklilik haline getirilmediğinde olumlu etkileri olabilmekte buna karşın, çalışmanın daha önceki bir kısmında da bahsedildiği üzere, sık çıkarılan vergi afları vergisel yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getiren mükellefleri cezalandıran, yükümlülüklerini yerine getirmeyenleri ise ödüllendiren bir durumda olabilmektedir.

Çıkarılan vergi afları, vergi kaçakçılığını önleme adına daha etkili cezalar kullanılarak uygulanabilirse vergi uyumunu artırıcı etkisi olabilir. Çünkü böylelikle kayıt dışı olarak çalışan birçok mükellef vergi sistemine döndürülmüş olacaktır (Bedir vd.,2016:49). Buna paralel olarak denetimin doğal olarak pasif kaldığı kayıt dışı sektör ve alanlar denetimin sınırlarına dahil olacağı için denetimde etkinliği artıracaktır.

3.2. DENETİMDE ETKİNLİĞİ ARTIRMAK

Denetimin temel amacı, insanların yasalara uymaya teşvik edilmesidir. Bir gün denetlenebilecekleri düşüncesi, mükelleflerin yasalara uyma eğilimini artırır. Vergilerini zamanında ve uygun şekilde ödemeyenlere yönelik vergi denetiminin varlığı caydırıcı olabileceği gibi yaptırımın derecesi de beyanın doğruluğunu da etkileyecektir.

Vergi denetimi ile mükelleflerin hem maddi hem de şekli yükümlülükleri¹⁶ne ölçüde yerine getirip getirmediği incelenmektedir (Büyükben, Güngör, 2023:1). Bu yükümlülükler, vergi mükelleflerinin vergiye uyumunu ve vergilendirme süreçlerinin sağlıklı yürütülmesini temin etmek amacıyla düzenlenmiştir.

Vergi denetiminde etkinlik, vergi idareleri tarafından yürütülen denetim süreçlerinin, vergi mevzuatına uymayan davranışları en aza indirme amacı doğrultusunda sağladığı işlevi ve beklenen sonuçları elde etme seviyesini ifade eder (Gündoğdu, 2022:164). Vergi denetiminde etkinlik sağlamak için, niceliksel ölçülebilen göstergelerin yanı sıra idari etkinliği artırmak adına kurumsal organizasyon yapısının güçlendirilmesi ve otomasyon sistemlerinin daha etkin kullanılması gerekmektedir (Yoruldu ve Yoruldu, 2016: 58).

¹⁶ Mükelleflerinin maddi ve şekli yükümlülükleri vergi mevzuatı tarafından belirlenir. Maddi yükümlülük, belirli bir döneme ait vergi ödeme zorunluluğunu içerirken, şekli yükümlülük, beyanname verme, fatura düzenleme, defter tutma gibi bildirim ve belge sunma gerekliliklerini ifade eder.

Denetimde etkinliği artırmak adına var olan uygulamaların geliştirilmesi ve olmayan uygulamaların yürürlüğe getirilmesi vergi kaçakçılığını indirgeme üzerinde etkili olacaktır. Öte yandan bu iyileştirmelerin yapılması elbette vergi idaresi için maddi bir yük ortaya çıkaracaktır. Bu nedenle deneme yanılmaların olabildiğince az yapılması ve en uygun yöntemlerin en az deneme ile bulunması gerekmektedir.

3.2.1. Denetleme (İnceleme) Oranı Artırılmalıdır

Vergi mükelleflerinin daha sık denetime tabi tutulması, vergi kaçakçılığının azalmasına ve vergi gelirlerinin artmasına olanak tanır. Dolayısıyla, denetimlerin sıklığının artması, vergi sisteminin daha sağlam ve verimli işlemesine katkıda bulunabilir, bu da ekonomik anlamda denetimde etkinlik düzeyinin yüksek olduğunu ifade eder (Beşel, 2017: 83).

Vergi denetim oranlarının artırılmasıyla her vergi mükellefi, kanuni defter ve belgelerinin belirli aralıklarla inceleneceği beklentisine sahip olur. Bu beklenti, vergi uyumu açısından son derece önemlidir. Denetime girme ihtimalinin yüksek olması, vergi kayıp ve kaçanın azalmasını sağlar ve böylece vergi gelirlerinin artmasıyla birlikte denetimin ekonomik etkinliği artar. Yani, yoğun denetimler vergi mükelleflerini daha düzenli olmaya teşvik eder, vergi uyumunu artırır ve vergi gelirlerinin istikrarlı bir biçimde yükselmesine katkıda bulunur (Beşel, 2017:83).

1980'lerden beri Türkiye'de denetim oranlarının hesaplanmasında, yapılan toplam denetim sayısının gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin sayısına oranı temel alınıyordu. Ancak 2011 yılında Vergi Denetim Kurulu'nun kurulması ile denetim kapsamında incelenen mükellef sayıları ayrıca yayınlanmaya başlandı. Bu doğrultuda, denetim oranı hesaplamasında, toplam denetim sayısı yerine incelenen mükellef sayısını kullanmak daha yerinde olup daha doğru sonuçlara ulaştıracaktır (Beşel, 2017: 83-84).

“Hazine ve Maliye Bakanlığı 2021 Yılı Performans Programı”nda vergi denetimi yoluyla kayıt dışı ekonomiyle mücadele stratejik bir hedef olarak belirlenmiştir ve bu hedefe ulaşmada belirli performans göstergeleri¹⁷ oluşturulmuştur. Vergi denetimi aracılığıyla kayıt dışı ekonominin azaltılması için belirlenen performans göstergelerini gerçekleştirmede Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı sorumlu birim olarak belirlenmiştir. Başkanlık, bu sorumluluk doğrultusunda *vergi denetimi aracılığıyla vergiye gönüllü uyumu desteklemek* hedefini temel alarak performans göstergelerine dair belirlenen hedeflerin gerçekleşme durumlarını yayınladığı raporlar ile paylaşmaktadır (VDK, 2021: 65).

Bu raporlar doğrultusunda performans göstergelerinden biri olan incelenen mükellef sayısına göre, Başkanlık 2021 yılında 65.000 mükellefi incelemeyi hedeflemiş ancak 54.065 mükellefi inceleyebilmiştir. 2022 yılında ise 70.000 mükellefi incelemeyi hedeflemiş ve bu hedef doğrultusunda 77.610 mükellefi incelemiştir. Buradan anlaşılıyor ki 2021 yılında hedeflenen değere ulaşamamışken; 2022 yılında hedeflenen mükellef inceleme sayısına ulaşılmış ve hatta hedef biraz geçilmiştir. İncelenen mükellef sayıları doğrultusunda Başkanlığın 2021 yılında hedefini gerçekleştirme oranı %110 iken; 2021 yılı için hedef gerçekleştirme oranı %83,18’dir (VDK, 2021:66; VDK, 2022; 79). Toplam mükellef sayılarına göre belirlenmiş olan hedeflere ulaşmış olmak vergi uyumu açısından elbette önem arz etmektedir. Başkanlık tarafından hedeflere ulaşma noktasındaki amaç da zaten vergi uyumunu artırmaktır. Bu çalışma kapsamında vergi uyumu göstergesi olarak baz aldığımız “*toplam tahsilat/ toplam tahakkuk*” oranı için yine aynı iki yıla bakarsak, GİB verilerine göre¹⁸, 2021 yılında % 80,70 olan bu oran 2022 yılında %83,30’a yükselmiştir. Yani bu göstergedeki hedef gerçekleşme oranı ile paralellik göstermiştir.

¹⁷ Belirlenen performans göstergeleri: “*cari yıl içinde incelenen mükellef sayısı, incelenen matrahtaki yıllık artış oranı, risk analiz sistemi kaynaklı vergi incelemelerinin toplam vergi incelemeleri içerisindeki oranı, cari yıl içinde elektronik teftiş yöntemleriyle teftiş edilen birim sayısı, iade inceleme işlemleri süresi*” dir.

¹⁸ Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Oranları (1970-2022), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_17.xls.htm

Zaten Başkanlığın (2018-2022) faaliyet raporları incelendiğinde bu gösterge için son beş yılda en yüksek hedef gerçekleşme oranı 2022 yılında olmuştur. Yine GİB verilerinden¹⁹ tahsilat/tahakkuk oranları incelendiğinde (2018-2022) yıllarına ait en yüksek vergi uyumu (tahsilat/tahakkuk) oranı 2022 yılına aittir. Elbette bu göstergenin bazı yıllar itibari ile vergi uyumu oranları ile birebir paralellik göstermediği durumlar olsa da genele bakıldığında bu göstergede hedeflere ulaşmanın vergi uyumuna olumlu etki sağlayacağı söylenebilir. Zaten bire bir paralellik göstermemesi de olağandır. Çünkü Başkanlığın vergi uyumunu sağlama adına bu gösterge haricindeki diğer dört hedefi²⁰ de vergi uyumuna etki etmekte ve vergi uyumu oranlarındaki değişime sebebiyet vermektedir.

3.2.2. Risk Analiz Yaklaşımı Geliştirilmelidir

Denetimlerin sayısını artırmak denetim oranlarını yükseltecektir ancak sadece denetim sıklığının artması denetimlerin etkinliğini garantilemez Çok yoğun yapılan denetim uygulamaları mükelleflerde tepki oluşturabileceği gibi kaynakların israfına da yol açabilir. Kaynakların verimli kullanılması ve denetimde etkinliğin artırılabilmesi için risk analizi odaklı bir yaklaşım benimsenmelidir. Yani riskli mükellefler ve sektörler belirlenerek denetimler bu alanlara yoğunlaştırılmalıdır (Somuncu, 2014: 138-139).

¹⁹ Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Oranları (1970-2022),

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_17.xls.htm

²⁰ “...incelenen matrahtaki yıllık artış oranı, risk analiz sistemi kaynaklı vergi incelemelerinin toplam vergi incelemeleri içerisindeki oranı, cari yıl içinde elektronik teftiş yöntemleriyle teftiş edilen birim sayısı, iade inceleme işlemleri süresi”

Tablo 5: Vergi İncelemesi Sayısı

| Yıllar | Sınırlı İnceleme | Tam İnceleme | Toplam İnceleme Sayısı |
|--------|------------------|--------------|------------------------|
| 2019 | 94.571 | 33.849 | 128.420 |
| 2020 | 107.343 | 37.859 | 145.202 |
| 2021 | 166.304 | 44.923 | 211.227 |
| 2022 | 191.771 | 46.051 | 237.822 |
| 2023 | 195.799 | 40.998 | 236.797 |

* Toplam inceleme sayısı bulunurken bir mükellefin birden fazla dönemi incelenmişse her bir dönem ayrı bir inceleme olarak dikkate alınmıştır.

Kaynak: VDK Faaliyet Raporu, 2023: 45

Yukarıdaki tabloya göre, 2023 yılında yapılan incelemelerin 195 bin 799'unu sınırlı incelemeler, 40 bin 998'ini ise tam incelemeler oluşturmuştur²¹. Bir önceki yıla göre tam inceleme sayılarında azalış olduğu ve bu sayının toplam incelemelere oranının %17 olduğu görülmektedir. Buna karşın bir önceki yıla göre sınırlı inceleme sayısında da artış olduğu görülmektedir. Vergi incelemelerinde sınırlı incelemelerin artıp tam incelemelerin azalması, vergi idaresinin daha seçici ve hedef odaklı bir yaklaşım benimsemeye başladığını, risk analizi yaklaşımı ile denetim kaynaklarını daha etkin kullanmaya çalıştığını gösterebilir. Düşük riskli mükellefleri sınırlı incelemelerle denetleyerek kaynaklarını vergi kaçakçılığı potansiyeli daha yüksek mükelleflere aktardığını gösterebilir.

Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS), Vergi Denetim Kurulu tarafından geliştirilen bir sistem olup, mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler

²¹ Vergi incelemesinin tam inceleme ve sınırlı inceleme türleri vardır. Tam inceleme ile mükellefin vergi yükümlülüklerini tüm matrah unsurlarını ele alacak şekilde bir ya da birden fazla vergilendirme dönemi kapsamlı olarak incelenirken; sınırlı inceleme ile matrah unsurlarından biri veya birkaçı çoğunlukla belirli bir vergi unsuru üzerinde odaklanılarak incelenir (Bozdoğan vd., 2013: 2).

bazında analiz edip karşılaştırmalar yapmak ve riskli alanları tespit etmek için kullanılır. Kurumlar ve gerçek/tüzel kişilerden mükellefiyetle ilgili bilgileri toplayarak mükellef faaliyetlerini detaylı bir şekilde değerlendirir. Belirlenen riskli alanlar doğrultusunda öncelikli olarak incelenmesi gereken mükellefleri tespit edip bu mükelleflere yönelik inceleme süreçlerini başlatır (VDKB, 2023: 11-12). Özetle, risk analiz sistemi ile mükelleflerin yasal kabul edilen bütün verileri kullanılarak yapılan analiz ve mukayeselerin sonucunda riskli olarak değerlendirilen sektörler ve mükellefler tespit edilmektedir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, bu sistemin kullanımını yaygınlaştırarak denetimlerde etkinliği artırmaya çalışmalıdır.

Vergi incelemelerinin etkinliğini artırabilmek için bilgi teknolojileri alt yapısı güçlendirilerek risk analizi ve elektronik denetim kapasitesi artırılmalıdır. Risk Analiz Sistemi üzerinde yapılan çalışmaların amacı, sistemin yeniden tasarlanmasını sağlayarak en uygun kaynakları ve zamanı kullanmaktır. Vergi güvenliği ilkeleri çerçevesinde yeni risk oluşturacak unsurlar belirlenmeli ve daha önce belirlenmiş olan risk unsurlarının geliştirilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda geliştirilen e-denetim yöntemi ile vergi incelemelerinin etkinliği artırılabilir (VDK, 2022:91).

Elektronik ortamda tutulan defterler üzerinden risk analizi ve analizleri değerlendirme çalışmaları yürütülebilmesine yönelik teknik alt yapı oluşturulmalıdır (KDEMEP, 2023-2025: 14). Bu çalışmaların geliştirilmesi, vergi idaresine kapsamlı ve derinlemesine bir risk analizi yapma imkânı sağlayabilir. Bununla birlikte bu sistemler üzerinde kullanıcı dostu araçlar ve raporlar kullanılması sistemin etkinliğini de artıracaktır. Genel itibari ile böyle bir sistemin etkinliği de vergi denetiminin etkinliğini artıracaktır

3.2.3. Denetim Elemanı Sayısı Artırılmalıdır

Tablo 6: Vergi Denetim Kurulu Kadro Durumu²²

| Yıllar | Toplam | Dolu | VDK Kadro Doluluk Oranı |
|--------|--------|-------|-------------------------|
| 2014 | 14.247 | 9.214 | 64% |
| 2015 | 14.245 | 9.205 | 64% |
| 2016 | 14.245 | 8.502 | 59% |
| 2017 | 14.245 | 8.244 | 57% |
| 2018 | 15.245 | 8.263 | 54% |
| 2019 | 15.245 | 8.143 | 53% |
| 2020 | 15.238 | 7.947 | 52% |
| 2021 | 15.281 | 7.776 | 50% |
| 2022 | 15.281 | 7.454 | 48% |

Kaynak: VDK Faaliyet Raporları 2014/2015/2016/2017/2018/2019/2020/2021/2022 incelenerek tarafımızca oluşturulmuştur.

Vergi Denetim Kurulu'nun en son yayınlamış olduğu²³ 2022 yılına ait faaliyet raporunda VDK'nın kadro doluluk sayısı 7454 olarak görülmektedir. Bu sayının toplam kadro sayısına oranı %48'e tekabül etmektedir. Tablo incelendiğinde 2014 yılından bu yana kadro doluluk oranının giderek azaldığı görülmüştür.

Zaman içinde azalış göstermiş olan kadro doluluk oranı etkin bir denetim sisteminin oluşturulması için gerekli olan denetim elemanı ihtiyacının karşılanmadığını göstermektedir. Denetimde etkinliği sağlayabilmek adına denetim elemanı ihtiyacının

²³ Çalışmanın bu kısmının hazırlandığı tarihte (25/11/2023), VDK 2023 yılı için Faaliyet Raporu yayınlamamıştır.

gerekli seviyelere çıkartılması ve mevcut boş kadroların nitelikli ve kalifiye denetim elemanları ile doldurulması önem teşkil etmektedir (Marufoğlu ve Gökbnar, 2021: 14).

Denetmenin sorumlu olduğu mükellef sayısı ne kadar az olursa denetmenin işini daha iyi yapması da o kadar kolay olacaktır. Bir denetmenin işini üstün körü yapmasına bahane olabilecek her türlü olumsuzluk ortadan kaldırılmalıdır. Denetmenin hizmet edebileceğinden fazla mükellefle ilgilenmesi bu olumsuzluklardan birine örnektir. Denetmenin kapasitesinin karşılayabileceğinden fazla mükellefle ilgilenmesi denetmenin iş sürecinde yıpranmasına ve gerekli özeni işine göstermemesine sebep olabilir.

Denetmenin sorumlu olduğu mükellef profillerini gerekli denetim öncesi iyi bilmesi gerekir. Denetmenin sorumlu olduğu mükellef profillerine hâkim olabilmesi de yine sorumlu olduğu mükellef sayısının makul miktarlarda olması ile ilgilidir. Her insanın kişisel özellikleri, olaylara tepkileri ve görüşleri farklıdır. Bu da birbiri ile aynı dili konuşamayan insanlarda tartışmalara sebep olabilir. Bu nedenle denetmenin profili ve mükelleflerinin profili amaca hizmet edecek şekilde olmalıdır. Aksi durumda mükellef ile denetmen arasındaki iletişimsizlik olumsuz sonuçlara sebep olabilir. Örneğin risk analiz sistemi kullanarak riskli sektör analizi yapıp sektördeki mükellefler ile doğru iletişime geçebilecek kişiler seçilmelidir. Bu seçimin yanlış yapılması durumunda denetmenlerin pasif kalması ve mükellefler tarafından baskılanması gibi durumlar görülebilir.

3.2.4. Vergilemenin İdari Maliyetleri Azaltılmalıdır

Tablo 7: Vergilemenin İdari Maliyetleri

| YILLAR | VERGİ GELİRLERİ (BİN TL) | GELİR İDARESİ HARCAMALARI (BİN TL) | 100 TL VERGİ TOPLAMAK İÇİN YAPILAN HARCAMA (TL) |
|--------|--------------------------|------------------------------------|---|
| 2005 | 131.948.778 | 1.042.775 | 0,79 |
| 2006 | 151.271.701 | 1.152.887 | 0,76 |
| 2007 | 171.098.466 | 1.274.631 | 0,74 |
| 2008 | 189.980.827 | 1.420.975 | 0,75 |
| 2009 | 196.313.308 | 1.607.396 | 0,82 |
| 2010 | 235.714.637 | 1.637.613 | 0,69 |
| 2011 | 284.490.017 | 1.935.998 | 0,68 |
| 2012 | 317.218.619 | 2.179.670 | 0,69 |
| 2013 | 367.517.727 | 2.095.646 | 0,57 |
| 2014 | 401.683.956 | 2.313.804 | 0,58 |
| 2015 | 465.229.389 | 2.471.875 | 0,53 |
| 2016 | 529.607.901 | 2.875.482 | 0,54 |
| 2017 | 626.082.415 | 3.091.677 | 0,49 |
| 2018 | 738.180.401 | 3.378.940 | 0,46 |
| 2019 | 820.148.186 | 3.832.585 | 0,47 |
| 2020 | 983.258.493 | 4.488.566 | 0,46 |
| 2021 | 1.395.725.545 | 5.660.405 | 0,41 |
| 2022 | 2.709.130.767 | 9.432.351 | 0,35 |

Kaynak: GİB, Erişim Tarihi: 24 Şubat 2024,

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_83.xls.htm

Vergileme faaliyetlerinin devlet için bir maliyeti vardır. İdari maliyetler olarak adlandırılan bu maliyetler, devletin vergi tahsil etmek adına üstlendiği maliyetlerdir. Bu maliyetler devlet bütçesinde görülüp hesaplanabilmektedir. Tabloya bakıldığında, 100 TL vergi toplamak için yapılan harcama (Vergi Gelirleri/Gelir İdaresi Harcamaları) 2005 yılından 2022 yılına kadar %1'i geçmemiş olup yıllar içinde de azalış göstermiştir.

Vergilendirmede teknolojinin kullanımının yaygınlaşması ve Gelir İdaresinin sunmuş olduğu interaktif uygulamaların olumlu sonuçlar vermiş olmasının bu azalışta etkisinin olduğu düşünülmektedir. Bahse konu idari maliyetler vergi sisteminin etkinliğini belirlemede önemli bir paya sahiptir (Düzgün, t.y).

Vergi sisteminin gelişen ekonomik faaliyetler ile her geçen gün karmaşıklaşması hem vergilemenin idari maliyetlerinin hem de vergilemenin uyum maliyetlerinin²⁴ artmasına sebep olacaktır. Vergi alanında yapılan her bir düzenlemenin ve uygulamaya konulan her bir verginin oluşturacağı maliyet göz önünde tutulup düzenlemelerin bu idari maliyetleri yükseltmeyecek şekilde yapılması sağlanmalıdır. Bu maliyetlerin yükselmesi, zaten kıt olan vergi gelirlerinin israf olmasına ve mükelleflerin yasa dışı yollarla vergi dışı kalmaya çalışmalarına sebep olarak vergi gelirlerinin iyice azalmasına, devletin vergi kaybı yaşamasına sebep olacaktır. (Benk ve Karayılmazlar, 2010: 151).

Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi noktasında idari maliyetlerin azaltılmasına yönelik etkili olabilecek düzenlemelere gidilmelidir. Günümüz teknolojisine uyumlu olarak vergi idaresinin teknolojik alt yapısı geliştirilip güçlendirilirse veri analizi ve raporlama süreçleri daha etkin bir şekilde yapılabilir. Buna paralel olarak vergi idaresi süreçlerinin dijitalleştirilmesi ve otomasyonu, işlemlerin daha hızlı ve verimli bir şekilde yapılmasını sağlar. Örneğin bir mükellefin beyannamesini elektronik ortamda göndermesi hem işlemleri hızlandırır hem de kâğıt tasarrufu sağlar. Bunun sonucunda da

²⁴ Daha fazla bilgi için çalışmanın içeriğindeki (3.1.1.1.) bölümüne bakınız.

kâğıt basımı veya imhası gibi maliyetli işlemler azalmış olur. Yani kırtasiye alanında tasarrufa gidilmiş olur. Bununla birlikte dijitalleşme sayesinde tekrarlayan ve zaman alıcı işler otomatikleşerek mevcut personellerin başka görevlere odaklanması sağlanarak personelin daha verimli kullanılabilmesi sağlanabilir veya personel sayısında azalmaya gidilebilir. Böylelikle de personel maliyeti de azalabilir. Tüm bunlara ek olarak dijitalleşme ve otomasyon sistemleri sayesinde vergi kaçakçılığı ve hatalarını tespit etmek de daha hızlı ve kolay olabilir.

İdari maliyetleri azaltmak adına vergi alanında çıkarılan kanun ve yönetmeliklerin açık ve anlaşılır olması yönünde de çalışmalar yapılmalıdır. Daha anlaşılır bir kanun, vergi mükelleflerinin vergi beyannamelerini daha doğru bir şekilde doldurmalarını, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini daha iyi anlamalarını ve vergi ödemelerine ilişkin itiraz ve dava süreçlerine daha az başvurmalarını sağlayabilir. Böylelikle vergi idaresinin denetim ve düzeltme süreçlerinde harcadığı zaman ve kaynak israfını azaltabilir. Daha anlaşılır kanunlar, mükelleflerin vergisel konularda daha az danışmanlık hizmetlerine ihtiyaç duymalarını sağlar. Böylelikle vergi idaresinin iletişim ve destek faaliyetlerine harcadığı zaman azalmış olur. Özetle, kanunların daha açık, anlaşılır ve sade olması vergi idaresinin iş yükünü azaltıp vergilemenin daha verimli olmasını sağlayarak vergilemenin idari maliyetlerini azaltıp bu maliyetlerin daha gerekli alanlara kaydırılmasını sağlayabilir.

3.2.5. Vergi İncelemesini Yapanların Uzmanlaşma Düzeyleri Güçlendirilmelidir

Vergi kaçakçılığının en aza indirilmesi, iyi eğitilmiş vergi müfettişlerine bağlıdır. Deneyimli ve bilgili müfettişlerin varlığı denetimlerin etkinliğini artıracaktır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, denetimin nitelik olarak artırılması adına Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının mesleki bilgi ve niteliklerini geliştirmek ve kamu maliyesindeki değişikliklere hızlıca uyum sağlayabilmeleri için eğitim programları, mevzuat değerlendirme toplantıları, çalıştaylar ve konferanslar düzenlemektedir (VDK,

2022:91). Düzenlenen bu programların içerikleri geliştirilerek istikrarlı bir şekilde devamı sağlanmalıdır.

Vergi denetim elemanlarının niteliklerini geliştirmek için ulusal ve uluslararası eğitim programları bir yol olabilir. Ulusal düzeydeki eğitim programları güncel vergi mevzuatı, vergi uygulamaları ve denetim teknikleri üzerine olursa, vergi denetim elemanları ve vergi müfettişlerinin güncel yasal düzenlemelere uyum sağlaması daha kolay olacaktır. Buna paralel olarak vergi incelemeleri ve denetimleri sırasında mükellefe bilgi aktarımı da daha etkin olabilecektir. Bu doğrultuda mükellefin de bu denetimler esnasında güncel vergi uygulamalarına dair en doğru şekilde bilinçlenmesi beklenen bir sonuç olacaktır. Böylelikle mevzuatın karmaşıklığı, sade ve anlaşılır olmaması gibi vergi kaçakçılığına sebebiyet verdiği kabul gören durumların önüne geçilmiş olup sistem kaynaklı vergi kaçaklarının engellenmesi beklenebilir.

Uluslararası düzeydeki eğitim programları farklı ülkelerin vergi uygulamaları hakkında bilgi sunarken aynı zamanda farklı ülke vergi uzmanları ile etkileşim imkânı sunar. Karşılıklı paylaşılan deneyimler doğrultusunda vergi müfettişlerinin, vergi kaçakçılığı belirtilerini daha iyi tespit edebilmeleri ve küreselleşme ile ortaya çıkan yeni vergi kaçakçılığı yöntemlerini öğrenerek bilinçlenmeleri muhtemeldir.

Vergi denetim elemanlarının işin gerektirdiği uzmanlaşmaya sahip olabilmeleri etkin bir denetim yapılabilmesi için kritik bir öneme sahiptir. Vergi denetim elemanları, her alandan sektörde vergi incelemesi yapmakta ve bütün vergi incelemelerine yönelik çalışma yapmaktadır. Bu durum incelemeye ayrılan zamanı uzatmakta ve daha az mükellef incelebilmektedir (Gerçek, 2004: 629).

Her sektörde ve her vergi incelemesinde uzmanlaşmak, genellikle iş yükünü artırabileceği ve denetim sürecini uzatabileceği için her mükellefi detaylı bir şekilde incelemek yerine

daha geniş kapsamlı veri analizi ve risk odaklı yaklaşımlarla denetim yapmak önemli hale gelir. Bu sayede daha fazla mükellef denetlenebilir. Yani, uzmanlık alanları belirlenirken genel yetkinlikler de göz ardı edilmemelidir.

3.2.6. Uzlaşma müessesesinin varlığı amacına uygun hale getirilmelidir

Denetimde etkinliği sağlayabilmek adına cezaların caydırıcı nitelikte olması gerekir. Vergi sistemimizde cezaların caydırıcılığı noktasındaki en büyük sorun uzlaşma müessesesinin varlığıdır. Uzlaşma sayesinde mükelleflere verilen cezalarda büyük oranlarda indirim yapılması vergi incelemelerinin ve cezalarının caydırıcılığını azaltmaktadır (Gündoğdu, 2022: 170-171). Vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah farkı ve kesilen cezalar karşılığında mükelleflerin tarhiyat öncesi ve sonrası olmak üzere uzlaşma hakları vardır. Devlet bu sistem ile vergiyi hiç tahsil edememektense mükelleflerle sağlanan uzlaşma ve mükelleflere tanınan belirli indirimler ile verginin tahsilini sağlamayı amaçlamıştır.

Uzlaşma sistemi, aslında başlangıçta vergi ve cezalar hakkında yeterince bilgisi olmayan, sık değişen mevzuatı takip edemeyen veya etse dahi anlayamayan dürüst mükelleflere yardımcı olmak için tasarlanmış olsa da zamanla vergi ödemeyi reddeden ve yalnızca yakalanmaları durumunda öngörülen vergi ve cezanın tümünü ödemekten kurtulmak için bir kısmını ödemeyi tercih eden mükellefler tarafından istismar edilen bir sistem haline gelmiştir (Kalkınma Bakanlığı,2014:35).

Uzlaşma sistemi sayesinde bazı mükellefler üstlerine düşen vergi cezalarının bir kısmını ödeyerek cezalarından kurtulabilir. Ancak uzlaşma sisteminden yararlanamayıp cezasını tam olarak ödeyen mükellefler de olabilir. Aynı kanunlar çerçevesinde yükümlü mükelleflerin farklı uygulamalarla karşılaşması ve mükelleflerin hepsinde uygulanan aynı standart uygulamanın olmaması, mükelleflerin denetim ve idareye olan güvenini

azaltmak suretiyle vergiye gönüllü uyumu da azaltacaktır (Çavdar, 2022:756). Vergiye uyumu artırma adına tasarlanmış olan uzlaşma sisteminin istismar edilmesi, sistemin belirlenen amaçlar dışında kullanılması denetimin etkinliğini azaltarak vergiye uyumu zorlaştırır hale gelmiştir.

On Birinci Kalkınma Planında yer alan bir raporda²⁵, uzlaşma sürecinde vergi borçlarının bir kısmından vazgeçilerek anlaşmaya varılmasının hangi kriterler doğrultusunda vazgeçileceğine dair hazırlanmış bir norm olmadığı belirtilmiştir. Bu durumun vergi ödevlerini yerine getirmekte kusurlu davrananlara karşı yasal düzenlemelerin etkisini azalttığı ifade edilmiştir (Kalkınma Bakanlığı, 2014: 36)

Bu nedenle uzlaşma sistemi günümüzde yeniden gözden geçirilmeli ve amacına uygun hale getirilmelidir. Bu noktada ilk olarak uzlaşma için adil ve şeffaf kriterler belirlenmeli ve belirli bir standart gözetilmelidir. Böylelikle mükelleflerin karşılaşmış olduğu farklı uygulamalar da azalabilir. Bir diğer yol olarak hali hazırda var olan vergi uzlaşmalarının temelini oluşturan şartların detaylandırılarak daha net bir hale getirilmesi, istisnaya mahal verecek maddelerin yeniden düzenlenmesi istismarın önlenmesine ve uzlaşmanın doğru amaçlar için kullanılmasına yardımcı olabilir. Bununla birlikte, yasal düzenlemelerle sınırları net olarak çizilmiş uzlaşma süreci şartlarının geniş bir kamuoyu ile paylaşılması mükellefler nazarında her mükellefin aynı uygulama ile karşılaşacağına dair bir inanç oluşturacaktır. Son olarak, amacına uygun hale getirilen uzlaşma müessesine dair yapılan yeni düzenlemeler hakkında ve vergi konularında mükellefler bilgilendirilmelidir. Böylelikle vergi uzlaşmalarını amacı dışında kullanmak isteyen mükellef sayısında azalma olabilir.

²⁵ On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023) Özel İhtisas Komisyon Raporu

3.2.7. Diğer Öneriler

Vergi denetiminde Şu an hali hazırda fiziki malların izlenmesine dayalı bir model benimsenmektedir. Bunun yerine parayı izleme temelli bir denetim yapısına geçiŐ yapılımalıdır. Özellikle e-ticaret ve uluslararası vergilendirme alanlarında denetim kapasitesini artırmaya yönelik politikalar benimsenmelidir. Buna ek olarak, gelirin kaynağını sorgulamayan ve o gelirin nereden geldiği sorusunu içermeyen bir denetim yapısı, denetimin etkinliğini azaltabilir. Dolayısıyla, vergi denetimi, gerekli yasal düzenlemelerle desteklenmeli ve gelir kaynaklarını daha iyi belirlemeye odaklanmalıdır (Kalkınma Bakanlığı, 2014:49).

Elektronik ortamda tutulabilir defterlerin kapsamının genişletilmesine yönelik çalışmalar yapılmalıdır (KDEMEP, 2023-2025: 13). Çünkü elektronik ortamda tutulan defterler vergi idaresine daha fazla veri sağlaması ve mükellef faaliyetlerinin daha kolay ve detaylı izlenebilmesine imkân tanıyacağı için vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi noktasında idareye daha fazla yetki alanı sağlayarak vergi denetiminde etkinliği artırabilir.

Vergi İdaresi'nin bilişim ve bankacılık sistemlerindeki gelişmelere paralel olarak benimsediği bankalar aracılığıyla vergi tahsilatı ve kredi kartlarıyla elektronik ödemelerin kapsamı genişletilmelidir. Böylelikle vergi ödemelerinin daha çeşitli ve daha kolay bir şekilde yapılması sağlanarak ödeme süreçleri güncellenebilir (Kalkınma Bakanlığı, 2014:50).

3.3. VERGİ YÜKÜNÜN EKONOMİK ETKİLERİNİ AZALTMAK

Vergi yükü, mükelleflerin vergiye olan uyumunu belirlemede önemli bir etkiye sahiptir. Vergi yükü artışı mükelleflerin vergilere karşı yaklaşım ve davranışlarını değiştirmektedir. Nadaroğlu (1996:262)'na göre, vergi yükü, hem ekonomik büyüme ve adil gelir dağılımı gibi makro düzeydeki temel konuları, hem de vergi bilincinin gelişmesi, vergiye gönüllü uyum gibi mikro düzeydeki kavramları etkileyen önemli bir faktördür.

Vergi yükünün hissedilmesi, literatürde maddi açıdan ve psikolojik açıdan ele alınmıştır. Vergi yükünün hissedilen maddi etkisi objektif vergi yükü; hissedilen psikolojik etkisi sübjektif vergi yükü olarak değerlendirilmiştir (Aksoy, 2011: 270). Bu nedenle 'vergi yükü' kavramının açıklanmasında objektif vergi yükü ve sübjektif vergi yükü ayrımı yapılacaktır.

Sübjektif vergi yükü, "bireylerin vergi dolayısıyla hissettiği psikolojik tazyiktir." Bireylerin vergiye bakış açısını, vergi ödemeye yönelik tutumlarını ve ödeme gücüne yönelik algılarını ifade eden sübjektif vergi yükü, vergi yükünün bireylerin gözünde nasıl algılandığına odaklanır. Buna örnek olarak, aynı gelire sahip olup aynı vergiyi ödeyen bireylerin şahsi, ailevi, sosyolojik, psikolojik ve kültürel durumlarının aynı olmaması durumu ve bu farklılıklara sahip bireylerin vergi yükünü farklı algılama düzeyine sahip olmaları verilebilir (Demir, 2013:21-22).

Objektif vergi yükü ise, *"belirli bir zaman dilimi içinde ödenen vergi ve benzeri ödemelerin, aynı dönem içinde elde edilen gelire oranıdır"* (Demir, 2013:7). Bir başka ifade ile ödenen vergilerin kişilerin gelirinde, harcamalarında ve servetlerinde meydana getirdiği azalma ve bunun matematiksel bir oranla bağlantılı olarak yük olarak adlandırılmasıdır (Bedir vd.,2016:11).

Vergi yükü, milli gelirin dağılımında bir dengesizlik varsa bu dengesizliğin düzeltilmesine dair gerekli olabilecek verileri sağlarken aynı zamanda uygulanan vergi politikalarının etkililiğine dair yorum yapılabilmesine katkı sunmaktadır. Bu yönüyle vergi yükü, gelir farklılıklarının düzeyini düşürmek suretiyle vergilerin dağılımının adil olabilmesi için rehber olan bir niteliktedir (Tekbaş, Dökmen,2007: 197). Vergi yükü, vergi politikalarının kabul görmesinde veya vergisel düzenlemelere karşı bir tepki oluşmasında ve bu tepkinin vergilere karşı direnç oluşturmasında önemli bir faktör olarak ortaya çıkar (Koç, 2019:250). Bu bağlamda vergi yüküne dair yapılan hesaplar, vergi oranlarının değişmesinde, yeni vergilerin eklenip çıkarılmasında, var olan istisna ve muafiyetlerin şart ve içeriklerinin değişmesinde en önemli belirleyicidir (Koç,2019:250); (Tekbaş, Dökmen,2007.197). Vergi yükünün belirlenmesi vergilerin ekonomide oluşturduğu etkileri belirlemekle birlikte vergilemede adaletin sağlanıp sağlanmadığını da göstermektedir (Gencel ve Kuru, 2012:45).

Ülkemizde vergiler gelir, harcama ve servet gibi çeşitli kaynaklardan oluşur. Gelire dayalı vergiler arasında gelir vergisi ve kurumlar vergisi yer alırken; servete dayalı vergiler arasında emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, değerli konut vergisi gibi vergiler yer alır. Bunlara ek olarak, harcamalardan kaynaklanan vergiler ise katma değer vergisi (KDV), özel tüketim vergisi (ÖTV), harçlar, banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV), gümrük vergisi gibi vergilerdir. Vergilerin kaynağına göre gelir ve servet temelli olanlara dolaysız vergiler denirken, harcamalardan kaynaklanana ise dolaylı vergiler adı verilir. Dolaysız vergiler, gelir veya servetin doğrudan vergilendirilmesini içerirken, dolaylı vergiler ise mal ve hizmet alımları üzerinden tahsil edilir ve harcama yapıldığı zaman ödenir.

Türkiye’de toplam vergi yükü, OECD’nin ortalaması altında seyretse de vergi türleri bazında tek tek incelendiğinde Türkiye’nin bazı vergi türlerinde OECD’nin ortalaması altında kaldığı bazı vergi türlerinde de OECD’nin ortalaması üzerinde olduğu görülmüştür. (Kılıçaslan ve Yavan, 2017:49). Bu doğrultuda toplam vergi yükünü

azaltmaktan ziyade ortalamanın üzerinde kalan vergi türlerine ait vergi yükünü azaltmak öncelik olmalıdır.

Gelir Vergisi, KDV, ÖTV gibi farklı vergi türlerindeki yüksek oranlar, bireyler ve işletmeler için vergi yükünü artırabilmektedir. Bununla birlikte, bazı sektörler veya gelir grupları için istisna ve muafiyetlerin sınırlı olması da vergi yükünü artırabilir. Bu noktada istisna ve muafiyetlerin daha adil bir şekilde dağıtılması için ve vergi oranlarının makul düzeyde olabilmesi için vergi reformları yapılabilir.

3.3.1. Dolaylı Vergilerin Payı Azaltılmalıdır

Ülkemizde harcamalar üzerinden alınan vergi yükü 2000'lerden beri OECD ortalamasının üzerinde devam etmiştir. Hatta harcamalar üzerinden alınan vergi yükünün son yıllardaki artışı ile Türkiye, OECD ülkeleri arasında en yüksek sıralara yükselmiştir. Durumun böyle olması dolaylı vergilerin payını da etkiler niteliktedir (Kılıçaslan ve Yavan: 2017: 45).

Aşağıdaki tabloda Türkiye'de 2011-2022 yılları arasındaki dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payları gösterilmiştir.

Tablo 8: Dolaylı Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı

| Yıllar | Toplam Vergi Geliri (Bin TL) | Dolaysız Vergilerin Payı % | Dolaylı Vergilerin Payı % |
|--------|---------------------------------|-------------------------------|------------------------------|
| 2011 | 82.056.879,00 | 32,30% | 67,70% |
| 2012 | 92.520.061,00 | 33,20% | 66,80% |
| 2013 | 100.441.606,00 | 30,80% | 69,20% |
| 2014 | 114.421.721,00 | 32,50% | 67,50% |
| 2015 | 128.527.906,00 | 31,50% | 68,50% |
| 2016 | 150.180.300,00 | 32,70% | 67,30% |
| 2017 | 176.848.963,00 | 33,00% | 67,00% |
| 2018 | 231.423.996,00 | 37,20% | 62,80% |
| 2019 | 257.127.392,00 | 38,20% | 61,80% |
| 2020 | 281.138.000,00 | 33,75% | 66,25% |
| 2021 | 418.720.000,00 | 35,94% | 64,06% |
| 2022 | 890.418.000,00 | 37,83% | 62,17% |

Kaynak: Batı (2023b:36)'nın yapmış olduğu çalışmadaki tablo verilerinden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Türkiye’de son 10 yılda dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı %61 ile %69 arasında değişkenlik göstermektedir. Dolaysız vergilerin payı ise %30 ve %37 arasında değişkenlik göstermektedir. Görüldüğü üzere ülkemizde dolaysız vergilerin payı dolaylı vergiye nazaran daha fazladır. Gelişmiş ülkelerde durum tam tersidir yani dolaysız vergilerin payı daha fazladır (Batı, 2023b: 36). Buna ek olarak, dolaylı vergilerin de % 84’ünü KDV ve ÖTV gibi harcamalar üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır. Bakıldığında Türk vergi sistemi için harcamalar üzerinden alınan vergilerin önemi büyüktür. (Yeşilyurt, 2016: 239).

Dolaylı vergilerin payının yüksek tutulmasındaki sebep toplumun her kesimine uygulanabilir olmasının yanında, tüketim ve talebi daraltmak yoluyla tasarrufu teşvik etmesi, lüks tüketimi sınırlandıran etkisi, toplanma bakımından kolaylığı ve bu kolaylığın sunmuş olduğu yönetsel maliyetlerin düşük olmasıdır (Genç, 2014: 39-41). Bunun yanında orta gelir tuzağından kaçınmaya çalışıp kalkınma hedefinde olan Türkiye benzeri ekonomilerin en kolay finansman ihtiyacını harcamalar üzerinden alınan vergilerle sağladığı bilinmektedir (Kılıçaslan ve Yavan, 2017: 45).

Gelirin harcanmasına dayanan dolaylı vergiler çok harcayanı vergilendiren bir konumdadır. Bu noktada geliri yüksek olanın çok harcadığı varsayımı yapılırsa gelirin kazanılmasının da dolaylı olarak vergilendirildiği düşünülebilir. Ancak gelir yükseldikçe harcamalar azalır tasarruflar artmakta ve düşük gelirli olup tasarruf yapmayanların harcamalarının oranı yüksek gelirli olanlara göre daha fazla olmaktadır. Bu durum düşük gelirli olanların daha fazla dolaylı vergi ödemesine neden olduğu için adaletsiz bir sonuç oluşturmaktadır (Yeşilyurt, 2016:242); (Eğilmez).

Dolaylı vergilerin, özellikle KDV ve ÖTV gibi uygulamalarında gözlemlenen *tersine artan oranlılık*, farklı gelir seviyelerine sahip bireylerin aynı ürünü satın alırken ödedikleri vergi miktarının gelirleri içindeki oranını karşılaştıran bir kavramı ifade eder. Gelir seviyesi yüksek olan bir kişi, aynı ürünü satın alırken geliri düşük olan kişiye göre ödediği dolaylı verginin payının daha düşük olması durumunu ifade eder. Bu durum, gelir seviyelerine göre verginin farklı oranlarda hissedilmesine ve dolaylı vergi uygulamalarının adil olmadığı eleştirilerine yol açmaktadır (Bati, 2023b: 36).

Katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi gibi dolaylı vergiler, mal ve hizmet satın alınırken ödenir. Bu nedenle bu vergileri tahsil etmek kolaydır. Bir başka deyişle bu vergiler tüketicinin alışveriş anında ödediği vergilerdir. Alışveriş anında mal ve hizmete bitişik olan bu vergiyi ödeyen kişinin ödeme gücüne, gelir düzeyine bakılmaz. Aynı mal veya aynı hizmet alımında herkesin aynı oranda vergi ödemesi beklenir (Yeşilyurt, 2016:

238). Ancak dolaylı vergiler gelir seviyelerine göre farklı etkiler oluşturduğu için dolaylı vergilerin payı dolaysız vergilere kıyasla azaltılmalıdır. Çünkü vergi sisteminin daha adil bir yapıya kavuşması vergi kaçakçılığını azaltıcı bir etki oluşturacaktır.

Özetle, mükelleflerin yapmış oldukları harcamalar üzerinden eşit şekilde vergi alınması gelir durumu birbirinden çok farklı mükellefler için verginin oluşturduğu yük farklı oranlarda hissedilecektir. Bu durum vergilemede adaletin varlığına olan inancı azaltarak vergi kaçığına sebebiyet vermektedir. Bu noktada dolaylı vergilerin payı azaltılırsa bahse konu adaletsizliğin hissedilme derecesi de düşebilir ve vergiye uyum artabilir.

3.3.2. Düşük ve Orta Gelir Grubuna Yönelik İndirimlerde Düzenlemeler Yapılmalıdır

Son yıllarda dünya genelinde vergi yükünü azaltma, vergi adaletini sağlama ve gelir artırıcı önlemler içeren pek çok vergi reformu yapılmıştır. Bu vergi reformları özellikle gelir vergileri ve kurumlar vergileri üzerinde yapılmıştır. Gelir ve kurumlar vergisi reformlarının çoğu da düşük ve orta gelirli bireylerin vergi yükünü hafifletmeye odaklanmıştır.

Son 20 yılda OECD ülkelerinin birçoğunda özellikle çocuklu aileler ve belirli gruplara yönelik vergi matrahlarında daraltmalar yapılmış, vergilendirme süreci belirli istisnalar ve yeni düzenlemelerle genişletilmiştir. 2019 ve 2020 yılına ait yapılan gelir vergisi reformlarının büyük çoğunluğu düşük ve orta gelirli bireyler üzerindeki vergi yükünü amaçlayan ve vergi matrahlarının daraltılmasını içeren reformlardır. Vergi matrahları daraltılarak daha önce vergiye tabi olan durumlar vergi dışına çıkarılmıştır. Bu daraltılma, çocuk, yaşlı, engelli ve serbest meslek çalışanlarına yönelik yapılmıştır (OECD, t.y.). Türkiye de OECD ülkelerinin yapmış olduğu bahse konu vergi indirimlerini örnek alarak kendi vergi politikalarına uygulamalıdır. Örneğin, belirli bir gelir seviyesine kadar vergi

oranları düşürülebilir veya bazı gelirler vergiden muaf tutulabilir. Böylece düşük gelir grupları vergi yükünü daha az hisseder ve vergi kaçakçılığına olan eğilim azalabilir

Ülkemizde gelir vergisi dilimleri gözden geçirildiğinde, düşük ve orta gelir grubu için vergi indirimleri veya muafiyetleri bulunabilir. Bu duruma örnek olarak, 25.12.2021 tarihli 7349 sayılı “*Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” ile asgari ücreti vergi dışı bırakan düzenleme verilebilir. Sonrasında bu düzenlemenin kapsamı genişletilmiş ve tüm çalışanların istisnadan yararlanması için yeni bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeye göre, asgari ücretten fazla ücret geliri elde edenlerin de asgari ücrete kadar olan kısmı gelir vergisinden istisna edilmiştir. Aynı kanun *GVK m. 23’e eklediği 18’inci bent ile 2022’de yürürlüğe giren bir düzenleme daha yapmıştır. Buna göre, “Şu kadar ki, istisnayı aşan ücret gelirinin vergilendirilmesinde verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranları, istisna kapsamındaki tutarlar da dikkate alınarak belirlenir.”* Yani asgari ücrete kadar olan ücret istisnası hesaplanırken asgari ücret de toplanarak kümülatif olarak vergi dilimine girmektedir. Bu durum ücret geliri elde edenlerin bir kısım ekstra ücretten mahrum kalmalarına sebep olmaktadır. Bahse konu ekstra ücret, ücretlilerden alınan gelir vergisidir (Batı, 2023b:47-49). Bu noktada yeniden bir düzenleme yapılmalıdır. Bu düzenleme, vergi yükünü asgari ücretten fazla gelir elde eden orta gelir grubu çalışanın lehine çevirecek şekilde olmalıdır.

Yine bir örnek olarak 2008 yılından bu yana ücretin vergilendirilmesinde asgarî geçim indirimi uygulaması verilebilir. Asgari geçim indirimi (AGİ), çalışanların gelir vergisi matrahından düşülen bir indirimdir. Bu indirim, mükellefin kendisi, eşi ve çocukları için belirli oranlarda uygulanır ve aile büyüklüğüne göre değişebilir. Artık asgari ücreti vergi dışı bırakan ve bunu tüm ücretlilere uygulayan düzenleme ile asgari geçim indirimi uygulaması yürürlükten kaldırılmıştır (Türkay, 2021). Uygulama alanı kalmadığı için kaldırılan asgari geçim indirimi uygulaması yerine yeni indirimler ve istisnalar getirilmelidir. Örneğin, çocuklar için yapılan harcamaların vergiden düşülmesi vb.

3.3.3. KDV'ye Uyum Çalışması Yapılmalıdır

Türkiye’de 1985 yılında uygulamaya giren bir vergi türü olan Katma Değer Vergisi (KDV), “*mal veya hizmetin üretim ve tüketim aşamaları boyunca artan değerinin vergilendirilmesini sağlayan dolaylı bir vergidir.*” Ülkemizde KDV ve ÖTV gibi vergi türlerinin uygulanmaya başlaması ile gelire dayalı dolaysız vergilerin vergi gelirlerindeki payı geri planda kalmaya başlamıştır. (Akkaş, 2023). Çünkü KDV vergi gelirleri içinde önemli bir paya sahiptir. Türkiye’de KDV uyumunun eksik olduğu söylenebilir. Özellikle KDV’nin ortaya çıkmasına sebep olan mal ve hizmet alımlarında fatura veya fiş düzenlenmesi ve bunların talep edilmesi ülkemizde çok yaygın değildir (Yücedoğru ve Ören,2017: 939).

KDV’ye uyumsuzluk göstergeleri mal veya hizmetin satış kısmında olan (kanuni mükellef) ve mal veya hizmetin alış kısmında olanlar (fiili mükellef) için farklılıklar göstermektedir. Kanuni mükellef, satış gelirinin bir bölümünü veya tamamını vergi dışı bırakmak, gerçekte olmayan giderleri gider gösterip vergiden düşmek, muhasebe kayıtlarını eksik düzenlemek gibi sebeplerle uyumsuzluk gösteriyorken; Fiili mükellef, alması gereken fiş veya faturayı istememesi karşılığında mal veya hizmetin fiyatında indirim istemek, satıcı ile olan ilişkisini bozmamak veya da fiş/fatura gibi belgelerin alınması gerekliliğine dair bilgiye sahip olmamak gibi nedenlerle uyumsuzluk göstermektedir (Yücedoğru ve Ören,2017: 946-947).

KDV’de uyumun sağlanması vergi gelirlerinde artışa ve kayıt dışı ekonominin azalmasına katkı sağlayabilir (Yücedoğru ve Ören,2017: 939). Kayıt dışı ekonomiden kayıtlı ekonomiye geçişin artması ve vergi gelirlerinde yaşanan artış, uygulanan vergi tabanının genişlemesini sağlar. Bu doğrultuda uygulanan vergi uygulamalarının daha adil ve etkin bir hale getirilmesi ile vergi oranlarında da bir düşüş sağlanabilir.

KDV'ye uyumu sağlayabilmek adına ilk olarak nakit kullanımının azaltılmasına yönelik çalışmalar yapılmalıdır. Bu doğrultuda nakit kullanımının yoğun olduğu sektör ve faaliyetler tespit edilerek bu faaliyetleri önleyici çalışmalar yapılmalıdır. Bununla birlikte bütün sektörler için kartlı veya dijital ödeme yöntemlerini teşvik edici uygulamalar hayata geçirilmelidir. Yine KDV'ye uyumu sağlamak adına elektronik defter ve uygulamalar yaygınlaştırılmalıdır. Böylelikle hem mükelleflerin KDV açısından vergi kaçırması daha zor hale gelecek hem de idarenin denetlemesi daha kolaylaşacaktır. Bu doğrultuda KDV kaçaklarının önlenmesinde etkili bir yol olabilir.

KDV'de uyumu artırmak suretiyle mükelleflerin fiş fatura alımlarını yaygınlaştırabilmek adına birçok ülkede çalışma yapılmaktadır. Bu konudaki ilk örnek çalışma Malta tarafından uygulamaya konulan *mali makbuzlar için rastgele ödül uygulamasıdır*. Bu uygulamaya göre vergi makamlarına ulaştırılan makbuzlar arasından çekiliş yapılmakta ve çekilişte çıkan makbuzlara ödül verilmektedir. Vergi otoriteleri tarafından belirlenen bütçe bitimine kadar çekiliş devam etmektedir. Bu uygulama ile KDV'ye uyum çekici hale getirilmeye çalışılmış, uygulama ile makbuz almak daha cazip hale gelmiştir. Benzer şekilde KDV'ye uyumu artırmak isteyen ülkelerden Slovakya, *KDV fişleri için rastgele ödül uygulaması*, Portekiz, *Şanslı Fatura*, Çin, *KDV piyangosu*, Romanya, *Vergi Piyangosu Makbuzları* uygulamalarını devreye sokmuşlardır (Yücedoğru ve Ören,2017: 954-956).

Türkiye de bu uygulamalara benzer şekilde uygulamaları hayata geçirerek mükelleflerin KDV'ye uyumunu teşvik edebilir. Buna ek olarak, fiş fatura alma alışkanlığını topluma kazandırabilmek adına vergi bilincine yönelik eğitimlere okul müfredatlarında yer vermeye başlayabilir (Yücedoğru ve Ören,2017: 957). KDV'ye uyum sağlandığı takdirde fişsiz ve faturasız yapılmış olan işlemler kayıtlı alana geçirilerek KDV kaynaklı vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmiş olur. Kayıt dışı ekonominin azalması KDV gelirlerini artırmakla birlikte Gelir ve Kurumlar vergisi gelirlerinde de artışa sebep olacaktır. Tüm bunların olması ülke ekonomisinin büyümesine de katkı sağlayacaktır.

Ekonomik kalkınma ve büyümenin bir toplumun vergi yükünü hafifletici etkisi olabilmektedir. Ekonomik büyümeler genellikle daha fazla istihdam ve gelir artışlarıyla sonuçlanır. Artan gelirler, toplam vergi gelirlerini artırıp vergi tabanını genişletebilir. Bu durum daha fazla kişinin vergi ödemesine olanak tanır. Tüm bunların sonucunda toplumun genel olarak vergi yükünün hafiflemesi beklenmektedir.

3.3.4. Vergi İstisna ve Muafiyetlerinin Olumsuz Etkileri Azaltılmalıdır

Belirli mükellef gruplarını desteklemek, teşvik etmek veya vergi yönetimini kolaylaştırmak için vergi sisteminde muafiyet, istisna ve indirimler kullanılır. Bu uygulamalar devletin vergi gelirinde önemli kayıplara neden olmakla birlikte bu kayıpların telafi edilmesi için yapılan maliye ve para politikaları kamu harcamalarını artırabilir. Vergi maliyetlerini azaltabilen bu uygulamalar vergi tabanının daralmasına ve vergi gelirlerinde azalmaya da neden olabilir (Öz, 2002:13).

Vergi istisnaları ve muafiyetlerindeki genişlemeler, gelir ve kurumlar vergisi düzenlemelerinde de sıklıkla görülmektedir. Bu durum, vazgeçilen vergi gelirlerine ve artan vergi harcamalarına neden olmuştur (Yeşilyurt, 2016: 240). Bu vergi türlerine ait kapsamın genişletilerek verginin tabana yayılması ve diğer vergi türlerindeki yüklerin azalması sağlanabileceken daha fazla istisna ve muafiyet getirilmesi, bu gelirlerin vergi dışında kalmasına yol açarak vergi tabanının daralmasına ve diğer vergi türleri üzerindeki yükün artmasına neden olacaktır.

Vergi tabanının daralması ile belirli kesim daha çok vergi yükünü üstlenmek zorunda kalacaktır. Böyle bir durumda hem verginin adil olmadığını hem de vergi yükünün fazla olduğunu düşünen mükelleflerin vergi kaçırmaya yönelmeleri çok muhtemeldir. Bu noktada yapılması gereken belirli sektörler veya gruplar için sağlanan istisna ve

muafiyetler adaletli ve objektif kriterlere dayandırılmalı ve daha dengeli ve şeffaf bir şekilde belirlenmelidir.

3.4. VERGİ KAYIP VE KAÇAĞINI ÖNLEMEDE ETKİSİ OLDUĞU DÜŞÜNÜLEN DEĞİŞKENE YÖNELİK ANALİZ

Çalışmanın bu kısmında vergi kayıp ve kaçığında etkisi olduğu düşünülen değişkene dair hipotezler oluşturulup test edilecektir. Denetim oranlarının artış-azalışı karşısında vergi uyumunun ve vergi kayıp ve kaçaklarının ne ölçüde değişiklik göstereceği incelenecektir.

Araştırma kapsamında;

“Denetim oranları ile vergiye uyum arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır.”

“Denetim oranları ile vergi kayıp ve kaçak oranları arasında negatif bir ilişki vardır”

Önermeleri incelenecektir.

Bu bağlamda ilk olarak, denetim oranlarının vergi uyumu ile ilişkisi daha sonrasında denetim oranlarının vergi kayıp ve kaçakları ile ilişkisi incelenecek olup bu ilişkiye dair literatürdeki çalışmaların sonuçlarına bakılacaktır. Sonrasında bu önermeleri test edebilmek adına toplanan ölçülebilir veriler aracılığı ile bu önermeler test edilecektir.

Türkiye’de vergi uyumunu ölçebilmek adına kullanılacak en somut veri “*tahsil/tahakkuk*” oranlarıdır. ‘Tahakkuk’, mükelleflerin beyan etmiş oldukları gelir üzerinden ödemeleri gereken vergi miktarını; ‘tahsil’ ise tahakkuk etmiş olan vergiden kamu idarelerinin eline geçmiş olan vergi gelirleridir (Gündem,2022:1437).

Türkiye’de vergi kayıp ve kaçak oranının ölçülebilmesinde yıllar itibarıyla vergi denetimi yetkililerince elde edilen denetim verileri baz alınmaktadır. Vergi kayıp ve kaçak oranının hesaplanmasında kullanılan yaygın bir veri “*bulunan matrah farkı/ incenen matrah*” oranlarıdır. (Gerçek ve Uygun, 2022: 168).

Türkiye’de denetim oranını ölçme adına, 1980’lerden itibaren, yapılan denetim sayısının gerçek usulde vergilendirilen gelir ve kurumlar vergisi mükellef sayısına oranı kullanılıyordu. Ancak 2011 yılında Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın kurulması ile incelenen mükellef sayıları da yayınlanmaya başladığı için *incelenen mükellef sayısı/gerçek usulde vergilendirilen mükellef sayısı oranı* baz alınarak yapılan denetim oranı hesaplaması daha doğru sonuçlara ulaştıracaktır (Beşel,2017:84). Bu doğrultuda denetim oranları ile ilgili önerme incelenirken 2011 sonrasına ait veriler kullanılacaktır.

3.4.1. Denetim Oranlarının Vergi Uyumu ve Vergi Kayıp-Kaçakları ile İlişkisi

Literatürde denetim oranlarının vergiye uyum sağlamada ve vergi kaçırma eğilimini azaltmada pozitif etkisinin olduğunu ortaya koyan birçok görüş bulunmaktadır. Bunlardan bazıları;

Allingham ve Sandmo, (1972:323-338) tarafından yapılan bir çalışmanın sonucundan edinilen bilgiye göre, denetim oranlarının artırılmasının beyan edilen vergiyi artırdığı görülmüştür. Beyan edilen verginin artmış olması vergi uyumunun göstergesi olarak kabul edilebilir.

Çelikkaya ve Gürbüz (2008:53) tarafından gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerine yönelik yüz yüze görüşmeler aracılığıyla elde edilen verilerle yapılan çalışmanın sonuçlarına göre, mükelleflerin denetime olan bakış açıları ve geçirdikleri

denetim sıklığı arasında bir paralellik bulunmuştur. Mükellefler çoğunlukla artan denetim sıklığının yapılacak beyanlara olumlu olarak katkı sağlayacağı görüşündedirler. Hiç denetim geçirmeyen mükellefler %79,3'lük bir oranla denetlenme ihtimalinin doğru beyanda bulunma ihtimalini artıracığını düşünürken 10-20 kez denetim geçirenlerde bu oran %81.8'dir. Sonuç itibariyle mükellefler genel olarak denetim sıklığının önemini vurgulamıştır.

Dumlupınar ve Yardımcıoğlu (2015:14), denetimlerin kayıt dışı ekonomiye olan etkisini anlamak adına Trabzon ilindeki katılımcılarla anket gerçekleştirmişlerdir. Buradan çıkan sonuçlara göre, katılımcılar denetim sıklığının artmasının mükelleflerin doğru beyanda bulunma ihtimalini artıracığını düşünmektedir. Katılımcıların verdikleri cevaplar ele alındığında denetim oranlarının artması ile kayıt dışı işlemlerin azalacağı sonucuna varılabilir.

Büyükköç, (2017: 78,84) tarafından denetimlerin etkisini ölçmek için SMMM ve YMM'lere yapılan anketin sonuçlarına göre, katılımcılar yetersiz denetimlerin vergi kaçakçılığını artırdığı görüşüne %94,3'lük bir oranla katılım sağlamışlardır. Buna ek olarak, artan vergi denetim oranının kayıt dışı ekonomiyi de aynı oranda azaltacağı düşüncesine de %88,4'lük bir oran ile kabul etmişlerdir. Bu çalışmaya göre denetim oranlarının artmasının vergi kayıp ve kaçığını azaltan etkisinin olacağı ifade edilebilir.

Acar ve İstekal, (2018:372), Şırnak halkının vergi denetimleri konusunda ne düşündüğünü anlamaya yönelik 110 katılımcıyla yapmış olduğu anket çalışmasında, katılımcılar vergi denetimlerinin vergi suçlarını işleme ve vergi kaçakçılığına teşebbüste caydırıcı olduğunu kabul etmekle birlikte denetim sıklığının yeterli olmadığını, vergi kayıp ve kaçaklarının denetimlerin eksikliğinden kaynaklandığını düşünmektedirler.

Eraslan (2019), vergi denetimlerinin etkinliğini ölçmeye yönelik muhasebe ve finans sektöründe çalışan 389 kişiye yönelik yapılan ankete göre, katılımcıların doğru vergi beyanında bulunmasında vergi denetimlerinin büyük etkisinin olduğu, yine vergi denetimlerinin vergi kaçığının önlenmesinde de büyük etkiye sahip olduğu ve bu etkiler doğrultusunda denetimlerin daha sık yapılması gerekliliği sonucuna ulaşılmıştır.

Eker, (2023: 150-154)'in Edirne ilinde gelirin unsurlarından herhangi birinden kazanç sağlayan bireylerin denetim etkinliği hakkındaki düşüncelerini ölçmeye yönelik yapmış olduğu bir çalışmada katılımcıların %70'i denetimlerin vergi kaçakçılığını önlemede etkisinin büyük olduğunu düşünmektedir. Yine aynı çalışmada katılımcıların %72,9'u yapılan denetimlerinin artırılmasının vergiye olan uyumu artıracığını ifade etmişlerdir.

Literatür incelendiğinde denetim oranlarının vergiye uyum sağlamada ve vergi kaçırma eğilimini azaltmada (beklenenin dışında) olumsuz etkilerinin olduğunu ortaya koyan görüşler de olmuştur;

Adimassu & Jerene (2016), vergi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarını etkileyen faktörleri incelemek adına yaptıkları çalışmada vergi kaçakçılığı üzerinde denetimin negatif bir etkisinin olduğu sonucuna varmışlardır.

Tabakan ve Avcı, (2021:555), lojistik regresyon analizi ile mükelleflerin vergiye uyumunda etkili olan faktörleri belirlemek adına yapmış oldukları çalışmada denetim ile vergiye uyum arasında negatif bir ilişki tespit etmiştir. Artan vergi denetimi karşısında mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu azalış göstermiştir. Denetim değişkeninde yapılan 1 birimlik artışın vergiye gönüllü uyum olasılığında azalışa sebep olduğunu, çalışmış oldukları örneklem gruplarının denetim faktöründen olumsuz etkilendiğini gözlemlemişlerdir.

3.5. VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARI ÜZERİNE BİR İNCELEME

3.5.1. Araştırmanın Amacı

Araştırma kapsamında denetim oranlarının vergi uyumu ve vergi kayıp ve kaçak oranı ile ilişkisine bakılacaktır. Denetim oranlarının artış veya azalışının vergi uyumu oranı ve vergi kayıp-kaçak oranını ne şekilde etkileyeceği incelenecektir.

3.5.2. Araştırmanın Kapsamı

Denetim oranları için incelenen mükellef sayısı/toplam mükellef sayısı kullanılacak olup vergi kayıp ve kaçak oranları için, bulunan matrah farkı/incelenen matrah; vergi uyumu için, vergi uyumunun bir göstergesi olarak literatürde kabul gören, tahsilat/tahakkuk oranları baz alınacaktır.

Araştırma kapsamında denetim oranları ile vergi uyumu (tahsilat) oranları arasında pozitif yönlü bir ilişki; denetim oranları ile vergi kayıp ve kaçak oranları arasında negatif yönlü bir ilişki beklenmektedir.

3.6. YÖNTEM

Verilerin Analizi: Araştırmada elde edilen veriler SPSS 25.0 programı ile analiz edilmiş olup, araştırmanın amacına uygun olarak kurulan hipotezlerin test edilmesinde örneklem sayısının 30'un altında olması nedeniyle dağılımların normal olmadığı varsayımı ile spearman korelasyon analizi yapılmıştır. Ayrıca yıllara bağlı olarak denetim oranı, tahsilat oranı (vergi uyumu) ve vergi kayıp ve kaçak oranı değişimlerinin ortaya konması için betimsel analizler yapılmıştır.

3.7. BULGULAR

Araştırmanın bu kısmında araştırmaya uygun elde edilen verilere ait analiz sonuçlarına yer verilmiştir.

3.7.1. Denetim Oranları ve Vergi Uyumu İlişkisi

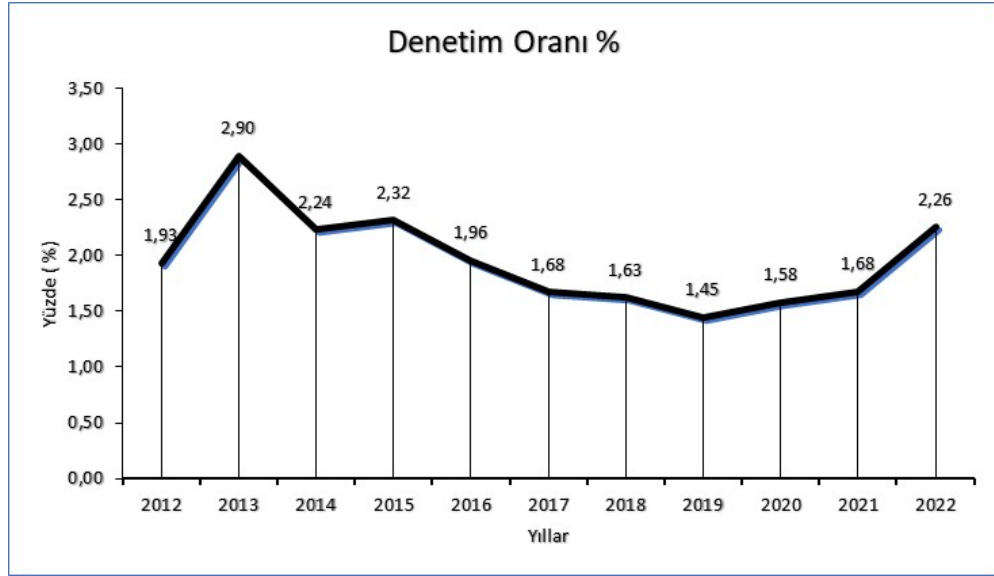
Tablo 9: Türkiye Genelindeki Mükelleflerin Denetim Oranları

| Yıllar | Mükellef Sayısı * (1) | İncelenen Mükellef Sayısı (2) | Denetim Oranı % (2/1) |
|--------|--------------------------|----------------------------------|--------------------------|
| 2011 | 2.367.721 | 16.267 | 0,69 |
| 2012 | 2.422.975 | 46.845 | 1,93 |
| 2013 | 2.460.281 | 71.352 | 2,90 |
| 2014 | 2.472.658 | 55.284 | 2,24 |
| 2015 | 2.527.084 | 58.676 | 2,32 |
| 2016 | 2.541.016 | 49.817 | 1,96 |
| 2017 | 2.636.370 | 44.182 | 1,68 |
| 2018 | 2.727.208 | 44.376 | 1,63 |
| 2019 | 2.813.452 | 40.763 | 1,45 |
| 2020 | 3.004.329 | 47.597 | 1,58 |
| 2021 | 3.221.894 | 54.065 | 1,68 |
| 2022 | 3.433.964 | 77.610 | 2,26 |

*Faal Gelir Vergisi mükellef sayıları ile faal Kurumlar Vergisi mükellef sayıları toplamından oluşmaktadır.

** Bu tablo Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 2014, 2017, 2022 yıllarına ait Faaliyet Raporları ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2011 yılı Faaliyet Raporu incelenerek tarafınca oluşturulmuştur.

Kaynak: VDK 2012 Yılı Faaliyet Raporu, VDK 2014 Yılı Faaliyet Raporu, VDK 2017 Yılı Faaliyet Raporu, VDK 2022 Yılı Faaliyet Raporu, GİB 2011 Faaliyet Raporu



Grafik 3: Yıllara Göre Denetim Oranları Değişimi

****Çalışmanın içeriğindeki Tablo 9 verileri kullanılarak oluşturulmuştur.**

Yıllara göre incelenen mükellef sayısı ve gerçek usulde vergilendirilen mükellef sayısının birbirleri ile oranlaması sonucu hesaplanan denetim oranının yıllar bazlı değişimi incelendiğinde, en yüksek oranın 2.90 ile 2013 yılında olduğu belirlenmiş en düşük oranın ise 1.45 ile 2019 yılında gerçekleştiği belirlenmiştir. 2013 yılından 2019 yılına kadar geçen sürede denetim oranında azalma olduğu görülürken; 2019 yılından 2022 yılına kadar denetim oranında artış gözlemlenmiştir.

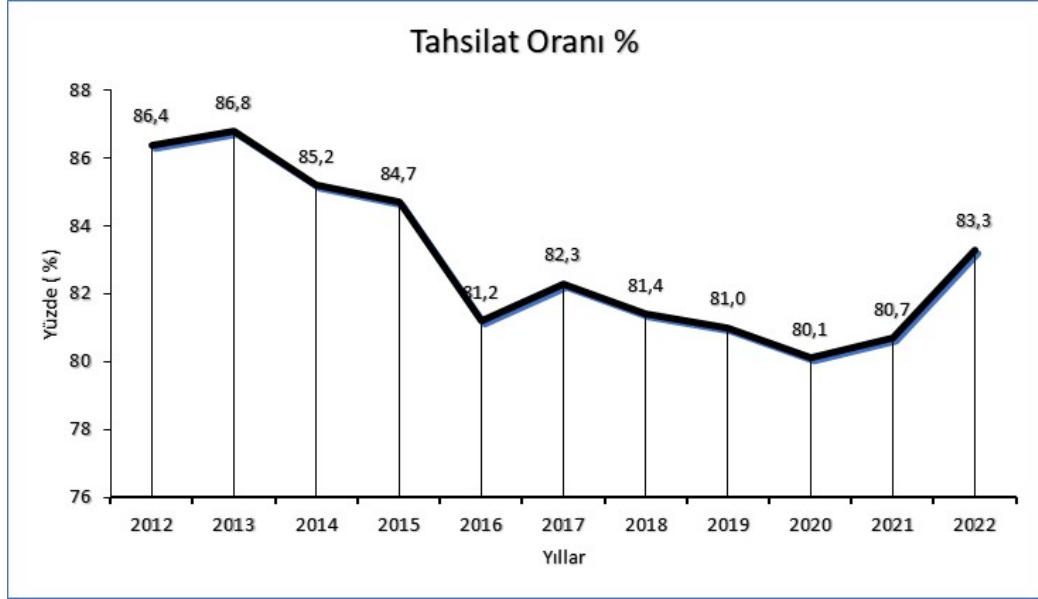
Tablo 10: Toplam Tahsilat ve Tahakkuk Miktarları

| Yıllar | Toplam Tahakkuk (1) | Toplam Tahsilat (2) | Tahsilat/Tahakkuk Oranı (2/1) |
|---------------|--------------------------------|--------------------------------|--|
| 2011 | 332.423.277.875 | 284.446.206.334 | 85,6 |
| 2012 | 366.934.082.792 | 317.188.767.789 | 86,4 |
| 2013 | 423.397.273.798 | 367.473.549.763 | 86,8 |
| 2014 | 471.334.225.545 | 401.605.955.286 | 85,2 |
| 2015 | 548.919.515.343 | 464.886.789.637 | 84,6 |
| 2016 | 651.822.042.298 | 529.263.765.141 | 81,2 |
| 2017 | 760.214.267.449 | 625.512.313.993 | 82,3 |
| 2018 | 906.332.362.485 | 737.954.269.710 | 81,4 |
| 2019 | 1.011.958.403.204 | 819.603.099.357 | 81,0 |
| 2020 | 1.228.135.005.466 | 983.069.869.199 | 80,1 |
| 2021 | 1.731.449.927.542 | 1.395.545.671.739 | 80,7 |
| 2022 | 3.261.617.780.419 | 2.708.979.100.914 | 83,3 |

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2011-2022 yıllarına ait yayınlamış olduğu faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

**Tahsilat oranları, Türkiye'deki vergi uyumunun göstergesi olarak kabul edilmektedir (*Gündem, F. 2022:1437*).

Yukarıdaki tabloya göre, yıllar itibarıyla tahsilat ve tahakkuk miktarlarının sürekli arttığı ancak tahsilat/tahakkuk oranının artmadığı ve düşüşe geçtiği görülmektedir. Bir başka ifade ile vergi uyumu göstergesi kabul edilen tahsilat oranı zaman içinde düşüş yaşamıştır.

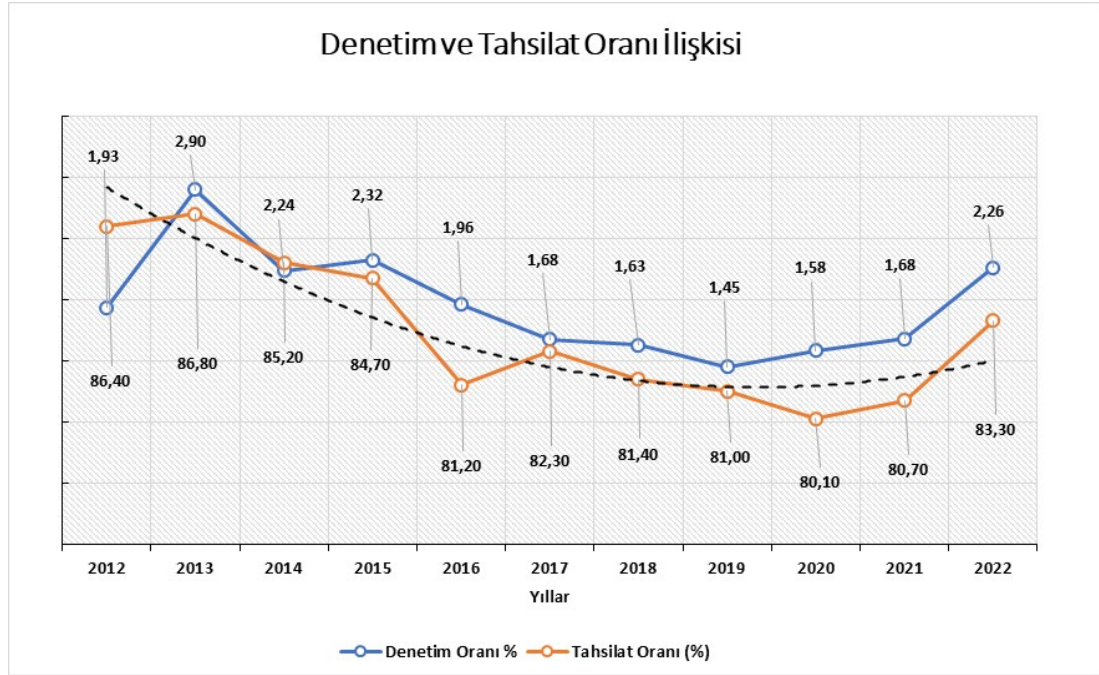


Grafik 4: Yıllara Göre Tahsilat Oranı Değişimi

****Çalışmanın içeriğindeki Tablo 10 verileri kullanılarak oluşturulmuştur.**

Yıllara göre incelenen tahsilat oranının yıllar bazlı değişimi incelendiğinde, en yüksek tahsilat oranının %86.8 ile 2013 yılında olduğu belirlenmiş en düşük oranın ise %80.1 ile 2020 yılında gerçekleştiği belirlenmiştir. 2013 yılından 2020 yılına kadar geçen sürede tahsilat oranında azalma olduğu görülürken; 2020 ve 2022 yılları arası tahsilat oranında artış gözlemlenmiştir.

Tahsilat/tahakkuk oranının en yüksek 2013 yılında olmasının nedeninin VDK'nın denetimde etkinlik sağlama adına başlatmış olduğu yoğun çalışmalar olabilir. Bu oranın en yüksek 2020 yılında olmasının nedeni ise o dönemde ortaya çıkan pandeminin getirmiş olduğu belirsizlik olabilir.



Grafik 5: Yıllara Göre Denetim Oranlarının ve Vergi Uyumunun Değişimi

** Çalışmanın içeriğindeki Grafik 3' ve Grafik 4' verileri kullanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Grafik 5'te yıllara göre incelenen tahsilat oranları ve denetim oranlarının değişimi incelendiğinde her iki değişkenin de benzer şekilde hareket ettiği görülmektedir. Eğim incelendiğinde eğimin, her iki değişken ile (denetim oranı ve tahsilat oranı) ortak eğilimde olduğu görülmektedir. Denetim oranının ve tahsilat oranının azalış ve artış eğilimlerinin benzer yıllarda gerçekleştiği görülmektedir. Denetim oranı ve tahsilat oranları arasındaki bu ilişkinin incelenmesi için spearman korelayson analizi yapılmış olup korelayson analizi sonucu Tablo 11'de verilmiştir.

Tablo 11: Denetim Oranları ile Tahsilat Oranları Arasındaki ilişkiye Ait Sonuçlar

| Değişkenler | | Denetim Oranı % | Tahsilat Oranı (%) |
|--------------------|---|-----------------|--------------------|
| | R | 1 | 0,765 |
| Denetim Oranı % | P | | 0,006** |
| | R | | 1 |
| Tahsilat Oranı (%) | P | | |

Spearman Korelasyon Analizi Yapılmıştır. **P<0.01

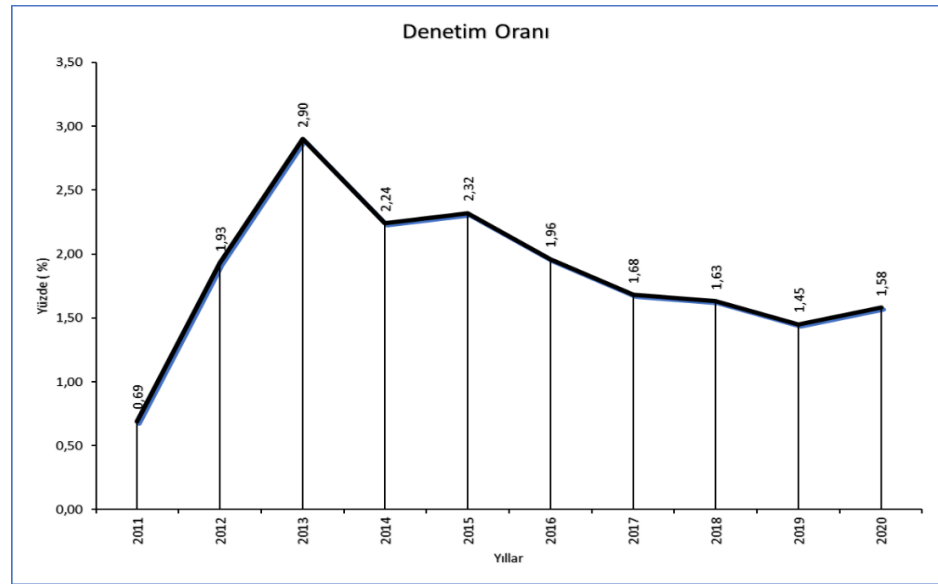
Değişkenler arasındaki ilişkinin düzeyi, korelasyon katsayısının 0-0.29 arasında olması durumunda zayıf; 0.30-0.64 arasında olması durumunda orta; 0.65-0.84 arasında olması durumunda güçlü; 0.85-1 arasında olması durumunda da çok güçlü şeklinde yorumlanabilir (Ural ve Kılıç, s.244).

Tablo 11 incelendiğinde, denetim oranları ve tahsilat oranları arasında pozitif yönlü yüksek düzeyde anlamlı bir ilişki olduğu ($r:0.765$; $p=0.006<0.01$) belirlenmiştir. Bu sonuç denetim oranları artıkça tahsilat oranlarının da arttığını ve bu artış düzeyinin güçlü (yüksek) düzeyde olduğunu göstermektedir. Aynı zamanda bu sonuç araştırmanın birinci hipotezi olan denetim oranı ile tahsilat oranı arasındaki pozitif ilişkinin varlığını gösterdiği için araştırmanın birinci hipotezi doğrulanmıştır.

3.7.2. Denetim Oranları ve Vergi Kayıp Kaçak İlişkisi

Denetim oranlarının hesaplanmasında kullanılan veriler bir önceki analizde yer alan Tablo 9'da verilmiştir. Bu analizde vergi kayıp ve kaçak oranlarına dair 2011-2020 yıllarına ait veriler kullanılacağı için denetim oranları için de aynı yıllar baz alınmıştır.

Aşağıdaki grafikte 2011-2020 yılları içerisinde denetim oranlarının değişimi verilmiştir



Grafik 6: Yıllara Göre Denetim Oranının Değişimi

**Çalışmanın içeriğindeki Tablo 9 verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Yıllara göre denetim oranının değişimi incelendiğinde, en yüksek oranın %2.90 ile 2013 yılında olduğu belirlenmiş en düşük oranın ise %0.69 ile 2011 yılında gerçekleştiği belirlenmiştir. Denetim oranının seneler içinde düştüğü belirlenmiştir.

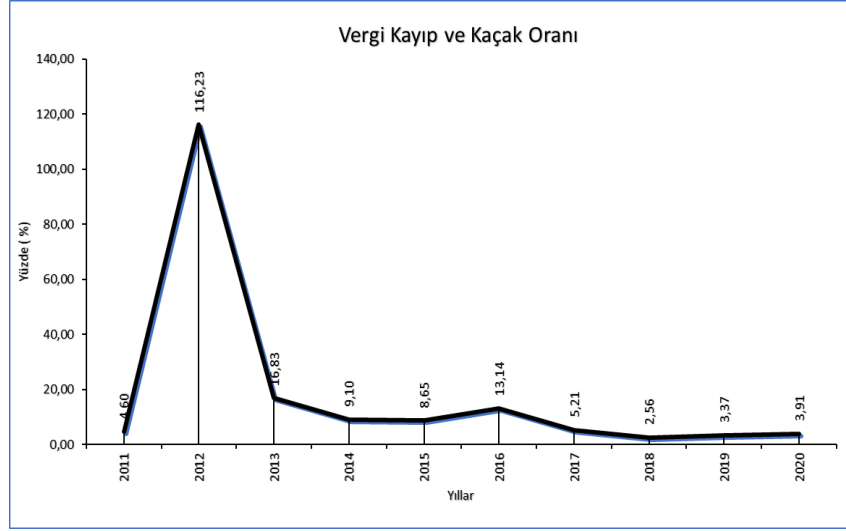
Tablo 12: Bulunan Matrah Farkı/İncelenen Matrah Tutarı

| YILLAR | İNCELENEN MATRAH TUTARI (1) | BULUNAN MATRAH FARKI TUTARI (2) | VERGİ KAYIP VE KAÇAK ORANI (2/1) |
|---------------|--|--|---|
| 2011 | 16.422.146 | 755.055 | 4,60 |
| 2012 | 112.699.895 | 131.000.852 | 116,23 |
| 2013 | 318.977.496 | 53.674.959 | 16,83 |
| 2014 | 432.408.874 | 39.378.005 | 9,10 |
| 2015 | 540.483.451 | 46.749.981 | 8,65 |
| 2016 | 248.399.734 | 32.641.061 | 13,14 |
| 2017 | 444.245.897 | 23.153.169 | 5,21 |
| 2018 | 1.473.501.121 | 37.711.654 | 2,56 |
| 2019 | 1.328.149.869 | 44.739.190 | 3,37 |
| 2020 | 3.494.750.611 | 136.772.873 | 3,91 |

** Vergi kayıp ve kaçak oranları, incelemeler sonucu bulunan matrah farklarının vergi türleri bazında (GV, KV, KDV, ÖTV ve diğer vergiler) toplam incelenen matrah tutarlarına bölünmesi ile hesaplanmıştır²⁶

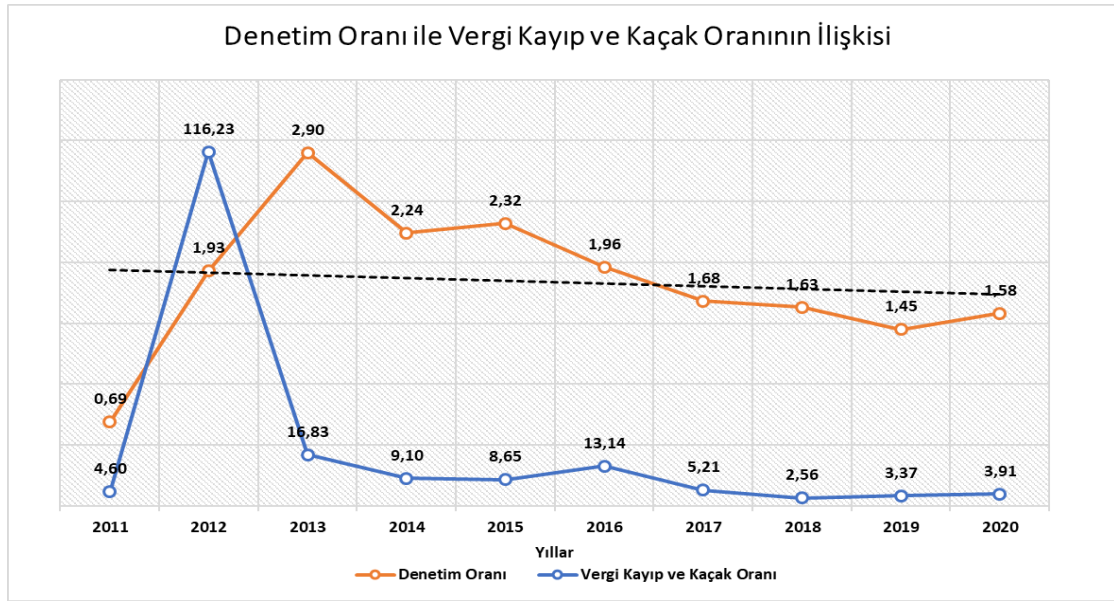
Kaynak: (Gerçek ve Uygun, 2022: 170-171) çalışmasına ait veriler kullanılarak oluşturulmuştur.

²⁶ Gerçek ve Uygun, 2022: 169



Grafik 7: Yıllara Göre Vergi Kayıp ve Kaçak Oranının Değişimi

Yıllara göre vergi kayıp ve kaçak oranının değişimi incelendiğinde, en yüksek oranın %116.23 ile 2012 yılında olduğu belirlenmiş en düşük oranın ise %2.56 ile 2018 yılında gerçekleştiği belirlenmiştir. Vergi kayıp ve kaçak oranının yıllara bağlı azaldığı görülmektedir.



Grafik 8: Yıllara Göre Denetim Oranı ve Vergi Kayıp ve Kaçak Oranlarının Değişimi

Grafik 8 incelendiğinde yıllara göre denetim oranı ve vergi kayıp ve kaçak oranının değişimi incelenmiştir. Eğim incelendiğinde eğimin azalmaya yönelik çok düşük eğilimde olduğu görülmektedir. Denetim oranı yıllara göre azalırken vergi kayıp ve kaçak oranının yıllara göre arttığı ve azaldığı görülmektedir. Değişkenler arasındaki bu ilişkinin incelenmesi için spearman korelasyon analizi yapılmış olup korelasyon analizi sonucu tablo 13'te verilmiştir.

Tablo 13: Denetim Oranı ile Vergi Kayıp ve Kaçak Oranı Arasındaki İlişkiye Ait Sonuçlar

| Değişkenler | Denetim Oranı | Vergi Kayıp ve Kaçak Oranı |
|----------------------------|---------------|----------------------------|
| | R | 1 |
| Denetim Oranı | P | 0,721 |
| | R | 1 |
| Vergi Kayıp ve Kaçak Oranı | P | 0,019* |

Spearman Korelasyon Analizi Yapılmıştır. *P<0.05

Tablo 13 incelendiğinde, denetim oranı ile vergi kayıp ve kaçak oranları arasında anlamlı bir ilişki olduğu belirlenmiştir ($r:0.721$; $p=0.019<0.05$). Ancak ilişkinin yönü pozitif çıkmıştır. Bu sonuç denetim oranının artışıyla vergi kayıp ve kaçak oranının da artacağını göstermektedir. Bu durumda araştırmanın ikinci hipotezi doğrulanmamıştır.

Hipotez oluşturulurken denetim oranındaki artışın, vergi mükelleflerini daha dikkatli olmaları ve beyannamelerini daha doğru bir şekilde doldurmaları noktasında teşvik edici olacağı düşünülmüştür. Bir başka ifade ile, artan denetimlerin mükellefler için caydırıcı

etkisinin yüksek olacağı ve bu doğrultuda, denetimler sonucu bulunan matrah farkları/incelenen matrahların, vergi kayıp kaçak oranının daha az olabileceği düşünülmüştür. Buradan hareketle denetim oranı arttıkça vergi kayıp kaçığının azalacağı ve aralarındaki ilişkinin negatif yönlü olacağı düşünülmüştür. Ancak istatistiksel açıdan bunun tam tersi bir sonuç ortaya çıkmıştır. Bu durum da şöyle yorumlanabilir. Denetim oranının artması ile vergi idaresinin daha fazla vergi mükellefini denetlemesi ve vergi incelemelerinin yoğunlaşması beklenir. Bu doğrultuda artan denetim oranı ile daha fazla mükellefin incelendiği ve vergi idaresinin daha fazla matrah farkı tespit ettiği düşünülürse denetim oranının artması ile bulunan matrah farkı/incelenen matrah yani vergi kayıp ve kaçak oranı artar.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Vergi kayıp ve kaçağı devletin tahsil etmiş olması gereken vergi geliri miktarını herhangi bir nedenle elde edememiş olmasıdır. Vergi kaybı, geniş perspektifte vergiden kaçınma veya vergi kaçırma yollarıyla kamu gelirlerindeki azalma olarak nitelendirilebilir. Aslında vergi kaybı, vergi kayıp ve kaçağı kavramının içinde bir üst kavram olarak vergi kaçakçılığını da kapsayan bir yapıdadır. Türk vergi hukukunda vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan eylemler Vergi Usul Kanunu 359uncu madde kapsamında dört bent olarak düzenlenmiştir. Bu bölümler vergi kaçakçılığı suçu için öngörülen yaptırımlardaki kastın yoğunluğuna göre belirlenmiştir. Güncel mevzuat doğrultusunda Nisan 2022’de kabul edilen 7394 no.lu Kanun ile yaptırımların boyutu değişikliğe uğramış, vergi kaçakçılığı suçları için öngörülen hapis cezalarının üst sınırı yükseltilmiştir. Buna ek olarak, aynı suç işleme isteği ile birden fazla takvim yılı içinde işlenen suçların ayrı suçlar sayılmayıp bu suçlara zincirleme suç kapsamında tek ceza verilmesi ancak cezada artırım yapılması öngörülmüştür. Yine aynı kanunla vergi suçlarının tespitinde etkinliği artırma ve vergi kayıplarını azaltma amacı ile etkin pişmanlık müessesesi getirilmiştir. Etkin pişmanlık, suçun tamamlanması sonrası failin kendi iradesiyle meydana gelen neticeyi ortadan kaldırmak istemesini sağlayan bir düzenlemedir. Soruşturma evresinden kovuşturma evresine kadar başvurulabilecek olan bu düzenlemeye VUK’a geçici 34. madde eklenerek infaz aşaması da düzenleme kapsamına alınmıştır. Ancak Anayasa Mahkemesi 2023’te bu düzenlemeyi anayasaya aykırılık gerekçesiyle infaz ve kovuşturma açısından iptal etmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçları ile hem devletin vergisel gelirleri hem de vergi sisteminin işleyişine karşı toplumun güveni korunmak istenmiştir. Vergi kaçırmanın bireylerin denetlenmeyip cezasız kaldığını düşünen mükellefler vergi kaçırma eğilimi gösterebilmektedir. Vergi kaçakçılığı aslında birçok nedenin birleşimiyle ortaya çıkan bir olgudur. Yüksek vergi oranlarından duyulan memnuniyetsizlik, vergi yüklerinin ağır ve vergi oranlarının adil olmadığı algısı, denetimlerin yetersiz ve etkisiz olduğu düşüncesi, cezaların yeterince caydırıcı bulunmaması ve sık çıkarılan vergi aflarının mükelleflerde

hep çıkacağına dair oluşturduğu beklenti bu nedenlere örnek olarak verilebilir. Mükellef algıları dışında vergi sisteminin karmaşık yapıda oluşu da mükelleflerin yasalara uyumunu zorlaştırarak sistemsiz kaynaklı vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet verebilmektedir. Karmaşık mevzuatı takip etmeyi büyük işletmeler profesyonel danışmanlık alarak çözebilse de küçük ve orta büyüklükteki işletmeler bu desteği alamayabilir. Bu durum onlar için vergisel uyumun maliyetini artırmaktadır. Muhasebe uygulamaları kaynaklı işlemler de vergi kayıp ve kaçıklarına sebebiyet vermektedir. Tüm bunlara ek olarak; artan kayıt dışı ekonomi, ekonomik durgunluk, enflasyon, gelir dağılımındaki adaletsizlikler ve birçok demografik değişken de vergi kayıp ve kaçıklarının etkilemektedir. Türkiye’de vergi kayıp ve kaçığının boyutunu anlamaya yönelik Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın faaliyet raporlarında yayınlamış olduğu inceleme sonuçları önem arz etmektedir. Bu sonuçlar ışığında 2012 yılında vergi kayıp ve kaçık oranının diğer yıllara nazaran çok fazla olduğu; 2012 yılı sonrasında ise hem matrah farklarının hem de vergi kayıp ve kaçık oranlarının daha istikrarlı olması 2011’de kurulan VDK yapılanmasının çalışmalarının etkisinin görülmeye başlaması ile ilgili olduğu söylenebilir.

Vergi kayıp ve kaçıklarına neden olan çok çeşitli etmenler olması vergi kaçakçılığının önlenmesini de zorlaştıran bir durum olmuştur. Ancak yine de kayıp ve kaçıkların önlenmesini ele alan literatürde çok çeşitli çalışmalar mevcuttur. Bu çalışma kapsamında da vergi kaçakçılığının önlenmesi adına öneriler sunulmuştur. Bu öneriler genel olarak vergi uyumunu artırmak, denetimde etkinliği artırmak ve vergi yükünün ekonomik etkilerini azaltmak şeklindedir. Vergi uyumunu artırma noktasında vergi uyum maliyetlerinin azaltılmasına, dijitalleşmeye ağırlık verilerek vergisel hizmetlerin kolaylaşmasının sağlanmasına, vergi kaçırıcıları ihbar edenlere ödenen vergi ihbar ikramiyeleri ile ilgili yeni düzenlemeler yapılarak ihbar mekanizmasının daha da etkin hale gelmesine ve vergi aflarının bir düzene oturtulmasına değinilmiştir. Denetimde etkinliği artırmanın çok çeşitli yolları olmakla birlikte en temel yolu olan denetim oranlarının artırılması ile vergi kaçakçılığı konusunda caydırıcı etki sağlanacağı düşünülmüştür. Yine çalışmanın içeriğinde denetimde etkinliği artırma adına risk analiz yaklaşımının benimsenerek geliştirilmesi gerektiğine, Türkiye’de yıldan yıla azalış

gösteren VDK kadrolarının kalifiye denetim elemanları ile doldurulması ve aynı zamanda vergi incelemesini yapanların da uzmanlaşma düzeylerinin güçlendirilmesi ihtiyacına, vergilemenin devlet için oluşturduğu maliyetin azalmasının ve uzlaşma müessesinin amaç dışı kullanımının önlenmesinin önemine değinilmiştir. Son olarak vergi yükünü hafifletmenin de çok çeşitli yolları olmakla birlikte bu çalışmada dolaylı vergilerin payının azaltılması, KDV'ye uyum sürecinin artırılması, istisna ve muafiyetlerin amacına uygun hale getirilmesi, düşük ve orta gelir grubuna indirimler yapılması gibi süreçlere değinilmiştir. Böylelikle verginin tabana yayılması sağlanarak belirli bir kesimin vergi yükünü daha çok üstlenmesinin önüne geçilebilir. Tüm bunların olması ülke ekonomisinin büyümesine de katkı sağlayarak toplumun vergi yükünü hafifletici etki oluşturabilir. Çünkü bilindiği üzere ekonomik büyümeler genellikle daha fazla istihdam ve gelir artışlarıyla sonuçlanır. Artan gelirler, toplam vergi gelirlerini artırıp vergi tabanını genişletebilir. Bu durum daha fazla kişinin vergi ödemesine olanak tanır. Tüm bunların sonucunda genel olarak toplumun vergi yükünün hafiflemesi beklenmektedir.

Vergi kayıp ve kaçaklarını önleme adına bir öneri olarak sunulan denetim oranlarını artırmanın vergiye uyumu artırarak vergi kaçaklarını azaltacağı düşünülmüştür. Bu doğrultuda denetim oranları ve vergi uyumu arasında pozitif bir ilişki olduğu öne sürülmüş ve öne sürülen ilk hipotez için yapılan spearman korelasyon analizinde güçlü sayılacak düzeyde anlamlı bir ilişki bulunmuş ve ilk hipotez doğrulanmıştır. Yine bu doğrultuda denetim oranları ile vergi kayıp ve kaçığı arasında negatif bir ilişki olduğu öne sürülmüş ancak yapılan istatistiksel analiz ile aralarında anlamlı bir ilişki bulunsa da bu ilişkinin negatif yönlü olmadığı görülmüş ve ikinci hipotez yanlışlanmıştır. Hipotez oluşturulurken artan denetimlerin mükelleflerde caydırıcı bir etki oluşturacağı ve bu doğrultuda, vergi kayıp ve kaçık oranının bir göstergesi olarak kabul edilen *bulunan matrah farkı/incelenen matrah* oranının azalacağı düşünülmüştür. İstatistiksel açıdan tam tersi bir sonucun ortaya çıkması tarafımızca, artan denetim oranı ile vergi idaresinin daha fazla mükellef inceleyip daha fazla matrah farkı tespit ettiği için vergi kayıp ve kaçık oranı olarak ifade edilen değeri artırdığı yönünde yorumlanmıştır. Bu nedenle, denetim oranlarının artmasının vergi kayıp ve kaçıklarına olan etkisinin daha net anlaşılabilmesi açısından destekleyici başka çalışmalar yapılması gerekliliği anlaşılmıştır.

Sonuç olarak, denetim oranlarının artmasının vergiye uyum sağlamadaki önemi anlaşılmıştır. Ancak vergi uyumunun artması ile vergi kayıp kaçığının kesin olarak azalacağı söylenemez. Nitekim yapılan analizlerin sonucunda artan denetim oranları karşısında vergi uyumunun arttığı görülse de vergi kayıp ve kaçaklarının azalmadığı, aksine denetim oranlarının artışına paralel olarak arttığı gözlemlenmiştir. Bu doğrultuda, denetim oranlarının artmasının vergi uyumunu sağlamada etkisi olsa da vergi kayıp ve kaçaklarını azaltma noktasında tek başına etkili olmayacağı anlaşılmış olup denetimde etkinliği sağlama adına yapılacak bütün faaliyetlerin bir bütün olarak ele alınması gerektiği düşünülmüştür.

KAYNAKÇA

- Adimassu, N. A., & Jerene, W. (2016). Determinants of voluntary tax compliance behavior in self assessment system: Evidence from SNNPRS, Ethiopia. *International Journal of Science and Research*, 5(12), 967-973.
- Ağar, S. (2016). *Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Akbal, G. (2020). *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkisi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Akbulak, Y. ve Tahtakılıç, A.K. (2013). “Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine Düşünceler”. *Banka-Mali ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 40 (468).
- Akbulut, A. R. (2003). “Vergiye Gönüllü Uyum”. *Vergi Dünyası*, (266), 90-96.
- Akdoğan, N. (2019). *Denetim Standartları Doktora Ders Notları*. Ankara.
- Akdoğan, T., & Yavuz, H. (2022). Dijitalleşme Perspektifinden Vergi Uyumu.
- Akgüner, M.S., Sekdur, M. (2004). *Vergi Hukukunda Naylon Fatura (s. 13)*. İnkansa Matbaacılık.
- Akkaş, S. (2023). *Türkiye’de Vergi Yükü Tüketicinin Sirtında*. Erişim: 25 Kasım 2023, doğrulukpayı: <https://www.dogrulukpayi.com/bulten/turkiye-de-vergi-yuku-tuketiginin-sirtinda>
- Aktan, C. C., Dileyici, A. G. D. ve Saraç, A. G. Ö. (2003). Osmanlı tarihinde vergi isyanları II. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8 (1), 1-25.
- AlAdham, M., Alaffo, A., Abukhadijeh, M. A. ve Qasem, M. F. (2016). “Tax Evasion And Tax Awareness Evidence From Jordan”. *International Business Research*, 9(12), 65-75.
- Allingham, M.G. ve Sandmo, A. (1972), “Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis”. *Journal of Public Economics*, 1, 323-338.
- Alm, J., Blackwell, C., McKee M. (2004). “Audit Selection and Firm Compliance with a Broad-based Sales Tax”. *National Tax Journal*, 57 (2), 209–27.
- Alptürk, E. (2008). *Finans Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi*. Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Arslan, Ç. (2013). “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu” (VUK md. 362). *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3(2), 15-30.
- Arslan, M. (2021). *Vergi Hukuku*, Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık.

- Arslaner, H. (2018). Teorik Olarak Vergi Yüğü; 1980-2015 Yılları Arasında Türkiye’de Toplam Vergi Yüğüne Etki Eden Temel Ekonomik Faktörler. *GÜSBED: Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 9 (23), 295 – 316.
- Aydın, M. B. (2006). *Türkiye’deki Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi (2002-2007)*. İstanbul: Vergi Denetmenleri Derneği Yayını.
- Aydoğdu, F. İ. H. (2009). “*Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*”. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Aygen, F. (2003). “*Vergi Kayıp ve Kaçakçılığının Nedenleri ve Bunların Önlenmesinde Denetimin Rolü*”. Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Ayyıldız, Y. (2014). Vergi mükelleflerinin suç ve ceza algısı: Türkiye alan araştırması. *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, (598), 19-43.
- Babayiğit, A. (2019). *Yargı Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu*. Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep.
- Bahşı, S. (2019). “Vergi Kaçakçılığının Nedenleri”. *İzmir YMMO Dergisi*, 1 (2), 89 - 95.
- Batı, M. (2023a). *Anayasa Mahkemesi'nin Etkin Pişmanlıkla Alakalı İptal Kararı*. Lebib Yalkın, Erişim: 15 Ocak 2024 <https://lebibyalkin.com.tr/haber/anayasa-mahkemesinin-etkin-pismanlikla-alakali-iptal-karari>
- Batı, M. (2023b). Vergi Reformları ve Öneriler, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, <http://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/676.pdf> .
- Batur, N. (2019). Vergi Suç ve Cezalarının Etkinliği. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (142), 181-210.
- Baykara, B. (2009). *İdari Vergi Suçunun Unsurları. Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku*, İstanbul.
- Bayraklı, H. H. (2015). *Genel Vergi Hukuku*. Afyonkarahisar: Celepler Matbaacılık.
- Bayraklı, H. H. (2015). *Vergi Ceza Hukuku*. Afyonkarahisar: Celepler Matbaası.
- Bayraklı, H. H., Saruç, N. T., Sağbaş, İ. (2004). “*Vergi Kaçırılmayı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları*”, 19. *Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları* (s. 204-254). Antalya: Yaklaşım Yayıncılık.
- Bayraklı, H. H., Erkan, M., Elitaş, C. (2012). *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*. Ekin Yayınevi, 1. Bası.
- Bayraklı, H.H., Saruç, N.T., Sağbaş, İ. (2004). “Vergi Kaçırılmayı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi Ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları”. 19. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, 240-241.

- Bedir, S., Özdemir, D. ve Ateş, A. (2016). *Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları*. Ankara: İmaj Yayınevi.
- Benk, S., & Karayılmazlar, E. (2010). Vergilemenin operasyonel maliyetleri: Kavramsal bir değerlendirme. *Maliye Dergisi*, 159, 137-154.
- Beşel, F. (2017). “Türkiye’de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler İle Analizi”. *Sayıştay Dergisi*, (107), 65-98.
- Bilici, N. (2020). *Vergi Hukuku*. Savaş Yayınevi.
- Bozdoğan, K., Buyrukoğlu, S., & Bozdoğan, D. (2013). Yeni Mevzuata Göre Vergi İncelemesi Ve Mükellef Hakları. *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(4).
- Buyrukoğlu, S. ve Arasa, İ. (2012). Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi. *Vergi Dünyası Dergisi*, (124), 116-126.
- Büyükköç, Ö. M. (2017). *Türkiyede vergi denetiminin kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkisi* (Master's thesis, Sosyal Bilimler Enstitüsü).
- Candan, T. (2004). *Vergi Suçları ve Cezaları*. İstanbul: Süryay Yayınları.
- Cansız, H. (2006). “Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği”. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(2), 115-137.
- Çağdaş, Y. (2020). “Türkiye’de Toplam Vergi Yükünün Oecd Ülkeleri İle Karşılaştırılması”, *BAİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20 (1), 81-96.
- Çakmakçı, A., Köseer, S. (2019). *Sahte Belge ve Vergi Kaçakçılık Suçları (s.200)*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Çavdar, F. (2022). Türkiye’de Vergi Denetimini Etkileyen Faktörler: Uzlaşma Müessesesi. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 24(2), 751-770.
- Çavuş, A. (2016). *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*. İstanbul: Beta Basım.
- Çelik, O. (2022). *Vergi Kabahatlerinin Hukuki Temelleri: Afyonkarahisar Örneği*. Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Afyon.
- Çelikkaya, A. ve Gürbüz, H. (2006). “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan Çalışması”. *İktisat İşletme Ve Finans Dergisi*, Yıl 21 (247), 122-139.
- Çelikkaya, A., Gürbüz, H. (2008). “Mükelleflerin Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Çeşitli Değişkenler Arasındaki İlişkinin Analizi”. *Sosyo Ekonomi Dergisi*, 23-54.
- Çolak, M. (2009). “Gönüllü Vergi Uyumunu Beklentileri ve Yeniden Asgari Vergileme”. *Yaklaşım*, (203).

- Çolak, M. (2012). *Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadelede Hukuki Düzenleme Politikası*. Doktora tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Demir, İ. C. (1999). *Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Davranışları: Afyon İli Anket Çalışması*. Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi.
- Demir, İ. C. (2013). *Türkiye’de Vergi Yüğü*. Bursa: Dora Yayıncılık.
- Dogan, E., Sarıçimen, G. (2021). Vergi Yüğü Perspektifinden Vergi Uyumu: 81 İl Bazında Ampirik Bir Değerlendirme. *Vergi Raporu*, 0(256), 133 - 154.
- Düzgün, M.Ö. (t.y.). Vergi Uyum Maliyeti Nedir? MuhasebeTR. Erişim: 24 Şubat 2024, <https://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ozden/012/>
- Edizdoğan N., Taş, M. ve Çelikkaya, A. (2007). *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku (s.109)*, Bursa: Ekin Yayınları.
- Eker, E. (2023). *Vergi Denetiminde Etkinlik: Edirne İli Örneği*. Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Ekinci, E., (2022). *7394 Sayılı Kanun ile Yapılan Önemli Vergi Düzenlemeleri*. Erişim 02 Mart 2024, Esin Avukatlık Ortaklığı: <https://www.esin.av.tr/tr/2022/04/25/7394-sayili-kanun-ile-yapilan-onemli-vergi-duzenlemeleri/>
- Erdem, T. (2010). *Vergisel Kabahetler (s.196)*. İstanbul: Beta Basım A.Ş..
- Erem, F. (1985). *Türk Ceza Hukuku: Özel Hükümler (s.52)*. Ankara: Seçkin Kitabevi.
- Erkan, Ü. M. (2016). *Vergi Suç ve Kabahatlerinde Birleşme s.30*. Eskişehir: Nisan Kitabevi.
- Erul, R. D. (2022). “Türk Vergi Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçuna Yönelik Son Düzenlemeler: OECD’nin Birinci Küresel İlkesi Çerçevesinde Bir Değerlendirme”. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11 (22), 366-384.
- Eyüpgiller, S. (2003). *Teoride ve Uygulamada Vergiden Kaçınma*. Ankara: Yaklaşım.
- GİB Faaliyet Raporları, *Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 2011-2021 Yılları Aralığındaki Bütün Raporlar*. <https://vergidosyasi.com/faaliyet-raporlari/>
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (t.y.). Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Oranları (1970-2022). Erişim: 25 Ocak 2024, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_17.xls.htm
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (t.y.). Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı ile Gelir İdaresi Başkanlığı Harcamalarının Karşılaştırılması (2002-2023). Erişim: 24 Şubat 2024, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_83.xls.htm

- Gencel, U., ve Kuru, E. (2012). Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 10(20), 29-60.
- Gerçek, A., & Uygun, E. (2017). Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakların Vergi Türlerine Göre Hesaplanması ve Değerlendirilmesi (2005-2020 Yılları). *Education*, 2021.
- Gerçek, A., Yüce, M. (1998). Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımı Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi. *Bursa Ticaret ve Sanayi Odası, Bursa*, 23-41.
- Gerger, G. Ç. (2011). *Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum*. İstanbul: Legal Kitabevi.
- Gündem, F. (2022). "Türkiye’de Vergi Uyumu ve Mekansal Farklılıklar", 2013-2020, *Fiscaoeconomia*, 6 (3), 1433-1456.
- Gündoğdu, S. (2022). Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik; Dolaylı ve Dolaysız Vergiler Bağlamında İnceleme. *19 Mayıs Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(2), 161-172.
- Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (2022). *T.C. Resmî Gazete*, 31810, 8 Nisan 2022.
- Heper, F., Ak, A. (2008). “Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Sosyolojisinin Kayıt Dışılığı Belirlemedeki Önemi (Kanda ve Türkiye’den Sosyolojik Çalışma Örnekleri)”, 23. *Türkiye Maliye Sempozyumu Türk Vergi Sisteminin Küresel Bağlamda Değerlendirilmesi*.
- <https://nazaligundem.com/tr/yayinlar/7349-sayili-kanunla-calisanlarin-asgari-ucret-tutarindaki-ucretinin-vergiden-istisna-edilmesi?onlyTm=&tm=>
- James, S., & Alley, C. (2002). Tax compliance, self-assessment and tax administration.,MPRA Paper, No.26906.
- Kalkınma Bakanlığı, Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018 Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No: KB: 2896, ÖİK: 736, Ankara 2014.
- Kaneti, S., Ekmekci, E., Güneş, G. ve Kaşıkçı, M. (2019). *Vergi Hukuku (s.406)*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Kara, E., Öztürk, E. S. (2016). Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesine Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaklaşımları: Gaziosmanpaşa İlçesinde Bir Araştırma. *PESA Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2 (1), 25-36.
- Karabacak, Y. (2005). “Vergi Kaçakçılığının Nedenleri: Arz ve Talep Yanı”. *Vergi Dünyası Dergisi*, (289), 136-139.
- Karaboyacı, A. (2014). Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (115), 211-242.

- Karakoç, Y. (2004). “*Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları*”, T.C. Uludağ Üniversitesi, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları (s. 90-114). Yaklaşım Yayıncılık.
- Karakoç, Y. (2016). *Vergi Ceza Hukuku* (s.279). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kılıçaslan, H., & Yavan, S. (2017). Türkiye’de vergi yükünün değerlendirilmesi: OECD ülkeleri ile karşılaştırma. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 13(2), 33-51.
- Kırbaş, S. (1995). *Kayıt Dışı Ekonomi Nedenleri, Boyutlan ve Çözüm Yolları*. Ankara: Tesev Yayınları, Yayın no: 9.
- Kızılot, Ş., & Taş, M. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (s.120). Gazi Kitabevi.
- Koç, Ö. E. (2019). Türkiye’de Vergi Yükü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi. *Alanya Akademik Bakış*, 3 (3), 247-259.
- Köprübaşı, A. (2000). *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesinde Muhasebe Denetimi ve Vergi Uygulamalarının Etkinliği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kumluca, İ. (2003), “Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, (180), 91-97.
- Mahmutoğlu, F. S. (2009). İ. Uluşan, Y. F. Başaran (Ed.). *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu* (s.19). Ankara: Seçkin Yayıncılık AŞ. Yayınları.
- Maliye Bakanlığı. (2023). *Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadelede Eylem Planı 2023-2025*. Erişim tarihi: 24 Aralık 2023, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/12/Kayit-Disi-Ekonomiyle-Mucadele-Eylem-Plani-2023_2025-1.pdf
- Marufoğlu, A., ve Gökbnar, R. (2021). Başbaki Kulluğu'ndan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na Vergi Denetim Müesseseleri, Günümüz Sorunları ve Çözüm Önerileri. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 28(1), 1-22.
- Murat, K. O. Ç. (2011). *Türkiye’de Vergi Kayıp Kaçağı ve Bunların Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü (Doctoral dissertation, Doktora Tezi)*, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi).
- Nadaroğlu, H. (1992). *Kamu Maliyesi Teorisi*. İstanbul: Beta Yay. Dağ. A.Ş.
- OECD Ülkelerinde Vergi İndirimleri Devam Ediyor. (t.y.). Erişim: 25 Kasım 2023, <https://www.ekonomim.com/ekonomi/oecd-ulkelerinde-vergi-indirimleri-devam-ediyor-haberi-484166>.
- Ok, N., Gündel, A. (2002). *Açıklamalı-İçtihatlı, Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları* (s.339). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Oktar, S. A. (2019). *Vergi Hukuku* (14.bs.). İstanbul: Türkmen Kitabevi.

- Oktar, S. A. (2020). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Gen Matbaacılık.
- Orem, T. (2023). *Tax Evasion vs. Tax Avoidance: Definitions and Differences*. Erişim: 22 Kasım 2023, Nerdwallet Ağ Sitesi: <https://www.nerdwallet.com/article/taxes/tax-evasion-vs-tax-avoidance>
- Ortaç, F.R. (1986). *Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti ve Yasaklar*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, G.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Ömercioğlu, A. (2021). "7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları". *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(1), 167-192.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2014). *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2016). *Vergi Hukuku (25.bs)*. Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları.
- Öner, E. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (s.156-157)*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Öz, E. (2002). Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(1).
- Öz, E., Armağan, A. (2017). Yargı Organları Kararlarına Göre Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Önlemede Adli Vergi Cezalarının Rolü". *TAAD*, (33), 1-38.
- Özcan, O. (2015). *Vergi Suçları*. İstanbul: Seçkin Yayınları.
- Özdemir, (2022). *Vergi Kaçakçılarında Etkin Pişmanlık Yolu*. Erişim: 26 Şubat 2024, Vergi Denetim Danışmanlık: <https://www.vdd.com.tr/vergi-kacakcilarina-etkin-pismanlik-yolu.html>
- Özen, M. (2018). *(213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Düzenlenen) Vergi Suçları ve Kabahatleri (2.bs) (s.1)*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Özen, M. (2020). *Vergi Suç ve Kabahatleri (3.bs)*. Adalet Yayınevi.
- Özgün, Z. ve Yüksel, C. (2018). "Mersin'de Vergi Mükelleflerinin Vergi Algısı, Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Düzeyinin Ölçülmesi". *Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü E-Dergisi*, 1(2), 33-48.
- Özsoy, Ş. (2013). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadeledeki Rolü*. Yüksek Lisans Tezi, Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karabük.
- Polat, Z. (2020). "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi Boyutları ve Çözüm Önerileri". *Sosyal, Beşeri ve İdari Bilimler Dergisi*, 3(6), 444-462.
- Rakıcı, C. (2011). Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışı Öleme Fonksiyonu, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 14 (7), 346-362.

- Saraçoğlu, F. (2008). Anket Sonuçları Çerçevesinde Vergi Oranlarının Kaçakçılık Üzerine Etkilerinin Analizi. *Vergi Dünyası*, 326, 109-120.
- Savaşan, F., Odabaş, H. (2005). Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 1 - 28.
- Seer, R. (2009). Alman Hukuku’nda Vergi Kabahatleri. *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Ankara: Seçkin Yayınları, 221-233.
- Somuncu, A. (2014). Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı Ve Uygulamanın Değerlendirilmesi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (43), 133-173.
- Sonsuzoğlu, E. (2010). “Kaçakçılık Suçunun Oluşumunda Vergi Ziyayı Şart Mı?”. *Yaklaşım Dergisi*, (210), s.22.
- Suggested Citation:* Us, Vuslat (2004) : Kayıtdışı Ekonomi Tahmini Yöntem Önerisi: Türkiye Örneği, Discussion Paper, No. 2004/17, Turkish Economic Association, Ankara
- Şeker, S. (1995). “Kayıt Dışı Ekonominin Kapsamı, Nedenleri ve Etkileri”. *Yaklaşım*, Yıl: 3, (25), Ocak.
- Şenyüz, D. (1995). *Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Şenyüz, D. (2011). *Vergi Ceza Hukuku* (5.bs). Bursa: Ekin Yayınevi
- Şenyüz, D. (2013). *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)* (7.bs.). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şenyüz, D. (2016). *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)* (9.bs). Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Şenyüz, D. (2020). *Vergi Ceza Hukuku (Vergi kabahatleri ve Suçları)* (11.bs). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2020). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)* (11.bs). Bursa: Ekin Kitabevi.
- Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A. (2021). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şimşek, M. (2016). *(Anayasal ilkeler karşısında) Vergi Kabahat ve Yaptırımları*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Tabakan, G., Orçun, A. (2021). Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörlerin Lojistik Regresyon Analizi ile Belirlenmesi. *Sosyoekonomi*, 29 (48), 541-561.
- Taşdelen, A. (2010). *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri*. Ankara: Turhan Yayınevi.
- Taşkan, Y.Z. (2020). *Vergi Hukuku* (3.bs).. Ankara: Adalet Yayınevi.

- Taşkın Y. (2010). Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Seri. 54, 86.
- Taştan, H. (2018). *Vergi Suçları ve Cezaları*. İstanbul: Postiga Basın Yayın Tanıtım Hizmetleri Tic. Ltd. Şti..
- Taştan, M. (2015). *Vergi Kaçakçılığı Suçları (2.bs)*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Taytak, M., Dalkıran, A. T. (2019). “Vergi Denetim Algısına Sahip Vergi Mükelleflerinin Vergi Adaleti ve Vergi Affı Uygulamalarına Bakışı”. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 6(1), 109 – 132.
- Tekbaş, A., Dökmen, G. (2007). “Türkiye’de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı”. *Maliye Dergisi*, (153), 195 – 213.
- Tekin, S. (2003). “Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetim”. *Vergi Sorunları, Ekim*, (181).
- Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (2008). *T. C. Resmi Gazete*, 26781, 8 Şubat 2008.
- Torgler, B. (2003). “To Evade Taxes Or Not To Evade: That Is The Question”. *The Journal Of Socio – Economics* 32, 283-302.
- TRT Haber. (2024, 26 Şubat). *Vergi Kaçırانları İhbar Edenlere 125 Milyon Lira Ödül Verildi*. Erişim tarihi: 26 Şubat 2024, <https://www.trthaber.com/haber/ekonomi/vergi-kaciranlari-ihbar-edenlere-125-milyon-lira-odul-verildi-760402.html>
- Tuay, E. ve Güvenç, İ. (2007). Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı. *Gelir İdaresi Başkanlığı Yayını*, Yayın No: 050, Erişim: 19 Kasım 2023, https://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede_mukelleflerin_vergiye_bakisi.pdf
- Turgut, C. (2004). *Vergi Suçları ve Cezaları (2.bs)*. İstanbul: Süryay Yayınları
- Türk Ceza Kanunu. (2004). *T. C. Resmi Gazete*, 5237, 26 Eylül 2008
- Türkal, H., Ekici, M.S., İnan, M. (2010). “Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri ve Cezaları”. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18(1), 45-83.
- Türkay, İ. (2021). 7349 Sayılı Kanunla Çalışanların Asgari Ücret Tutarındaki Ücretinin Vergiden İstisna Edilmesi. Erişim: 24 Ocak 2024,
- Türker, D. (2022). Vergi Kaçakçılığı Suçu Soruşturamalarında İnceleme ve Mütalaa Şartına Getirilen İstisnai Düzenlemelerin Değerlendirilmesi. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 27(1), 321-358.
- Türkiye Ekonomisinin Kanayan Yarası: Vergi Kaçakçılığı, SESAM. Erişim: 25 Ekim 2023, <https://sesam.sakarya.edu.tr/tr/duyuru/goster/100592/turkiye-ekonomisinin-kanayan-yarasi-vergi-kacakciligi>

- Uğur, H. ve Elibol, M. (2016). *Vergi Suçları*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Uluslan, H., & Bozkurt, E. (2021). Yozgat'ta Faaliyet Gösteren Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Fatura ve E-Defter Uygulamalarına Karşı Tutumları. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 14(1), 1-44.
- Ural, A. ve Kılıç, İ. (2013). *Bilimsel Araştırma Süreci ve SPSS ile Veri Analizi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Ümit, C. (2021). Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçunda Cezai Sorumluluk. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 70(4), 1261-1296.
- Üyümez, M. E., Yılmaz, A. O., & Ünlüer, S. (2021). Vergi İncelemesinin Amaçları ve Bu Amaçlara İlişkin Sorunlar Nelerdir? : Bir Durum Çalışması. *Journal of Economics*, 6(16), 432-452.
- VDK Faaliyet Raporları, 2012-2023 Yılları Aralığındaki Bütün Raporlar. <https://vdk.hmb.gov.tr/vdk-faaliyet-raporlari>
- Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (2021). *T.C. Resmi Gazete*, 31470, 29 Nisan 2021.
- Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik. (1989). *T. C. Resmi Gazete*, mevzuat.gov.tr. Erişim Tarihi: 07/11/2023.
- Vergi Usul Kanunu. (1961). *T. C. Resmi Gazete*, 10703, 10 Ocak 1961.
- Yardımcıoğlu, F., Dumlupınar, S. (2015). "Vergi Denetimlerinin Kayıtdışı Ekonomi Üzerine Etkisi: Trabzon İli Örneği". *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 1 (1), 1-16.
- Yaşarlı, G. O. (2005). *Türkiye'de Vergi Reformu*. Ankara: Başbakanlık Basımevi.
- Yeşilyurt, H. (2016). Bazı Açılardan Türk Vergi Sistemi Eleştirisi: Kirli Yaşıyoruz, Temizmiş Gibi Yapıyoruz. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (122), 235-258.
- Yıldırım, Z. ve Ağar, S. (2007). "Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Mütalaa Şartı". *Yaklaşım Dergisi*, (171), 280-286.
- Yoruldu, M. ve Yoruldu, N. Z. (2016). Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme. *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*, 1 (1), 51-70.
- Yüce, M. (2018). *Vergi Kaçakçılığı Suçu (Sahte Belge Ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Veya Kullanma Suçu) Ve Yargılama Usulü*. Adalet Yayınevi.
- Yücedoğru, R., ve Ören, G. (2017). Katma Değer Vergisi'nde Vergi Uyumu ve Dünyada KDV Uyumunu Arttırmaya Yönelik Uygulamalar: Sistemik Bir Literatür Analizi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 13(13), 939-961.

Yücel, M. (2016). *Kayıt Dışı Ekonomi Bakımından Türk Vergi Sisteminin Analizi*. İstanbul: Legal Yayıncılık A.Ş..

EK-1
ORİJİNALLIK RAPORU

HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞINA

Tez Başlığı: Türkiye’de 2011 Sonrasında Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerine Bir İnceleme

Yukarıda başlığı verilen tezimin a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam ...151..... sayfalık kısmına ilişkin, 13/05/2024 tarihinde şahsım/tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda işaretlenmiş filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 13 ‘dür.

Uygulanan filtrelemeler*:

1. Kabul/Onay ve Bildirim sayfaları hariç
2. Kaynakça hariç
3. Alıntılar hariç
4. Alıntılar dâhil
5. 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları’nı inceledim ve bu Uygulama Esasları’nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tezimin herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumlarda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

15/05/2024

| | | | |
|--------------------------|------------------------------|--------------------|--|
| Öğrenci Bilgileri | Ad-Soyad | Elif KARAKUŞ ERKAN | |
| | Öğrenci No | N20131044 | |
| | Enstitü Anabilim Dalı | MALİYE | |
| | Programı | MALİYE | |
| | E-posta/Telefon | | |

DANIŞMAN ONAYI

UYGUNDUR.
Doç. Dr. Ayşe Nil TOSUN

**TO HACETTEPE UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF FINANCE**

Thesis Title (In English): **A Study on Tax Losses and Evasion in Turkey After 2011**

According to the originality report obtained by myself/my thesis advisor by using the Turnitin plagiarism detection software and by applying the filtering options checked below on 13/05/2024 for the total of151..... pages including the a) Title Page, b) Introduction, c) Main Chapters, and d) Conclusion sections of my thesis entitled above, the similarity index of my thesis is ...13... %.

Filtering options applied**:

1. Approval and Declaration sections excluded
2. References cited excluded
3. Quotes excluded
4. Quotes included
5. Match size up to 5 words excluded

I hereby declare that I have carefully read Hacettepe University Graduate School of Social Sciences Guidelines for Obtaining and Using Thesis Originality Reports that according to the maximum similarity index values specified in the Guidelines, my thesis does not include any form of plagiarism; that in any future detection of possible infringement of the regulations I accept all legal responsibility; and that all the information I have provided is correct to the best of my knowledge.

Kindly submitted for the necessary actions.

15/05/2024

| | | | |
|----------------------------|----------------------------|--------------------|--|
| Student Information | Name-Surname | Elif KARAKUŞ ERKAN | |
| | Student Number | N20131044 | |
| | Department | MALİYE | |
| | Programme | MALİYE | |
| | E-mail/Phone Number | | |

SUPERVISOR'S APPROVAL

APPROVED
Assoc. Prof. Dr. Ayşe Nil TOSUN

EK-2**ETİK KURUL MUAFİYET FORMU****HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞINA**

Tez Başlığı (Türkçe): Türkiye'de 2011 Sonrasında Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerine Bir İnceleme

Yukarıda başlığı verilen tez çalışmam:

1. İnsan ve hayvan üzerinde deney niteliği taşımamaktadır.
2. Biyolojik materyal (kan, idrar vb. biyolojik sıvılar ve numuneler) kullanılmasını gerektirmemektedir.
3. Beden bütünlüğüne veya ruh sağlığına müdahale içermemektedir.
4. Anket, ölçek (test), mülakat, odak grup çalışması, gözlem, deney, görüşme gibi teknikler kullanılarak katılımcılardan veri toplanmasını gerektiren nitel ya da nicel yaklaşımlarla yürütülen araştırma niteliğinde değildir.
5. Diğer kişi ve kurumlardan temin edilen veri kullanımını (kitap, belge vs.) gerektirmektedir. Ancak bu kullanım, diğer kişi ve kurumların izin verdiği ölçüde Kişisel Bilgilerin Korunması Kanuna riayet edilerek gerçekleştirilecektir.

Hacettepe Üniversitesi Etik Kurullarının Yönergelerini inceledim ve bunlara göre çalışmamın yürütülebilmesi için herhangi bir Etik Kuruldan izin alınmasına gerek olmadığını; aksi durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

15/05/2024

| | | | |
|--------------------------|------------------------------|--------------------|--|
| Öğrenci Bilgileri | Ad-Soyad | Elif KARAKUŞ ERKAN | |
| | Öğrenci No | N20131044 | |
| | Enstitü Anabilim Dalı | MALİYE | |
| | Programı | MALİYE | |
| | E-posta/Telefon | | |

DANIŞMAN ONAYI

UYGUNDUR.
Doç. Dr. Ayşe Nil TOSUN

**HACETTEPE UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF FINANCE**

ThesisTitle (In English): **A Study on Tax Losses and Evasion in Turkey After 2011**

My thesis work with the title given above:

1. Does not perform experimentation on people or animals.
2. Does not necessitate the use of biological material (blood, urine, biological fluids and samples, etc.).
3. Does not involve any interference of the body's integrity.
4. Is not a research conducted with qualitative or quantitative approaches that require data collection from the participants by using techniques such as survey, scale (test), interview, focus group work, observation, experiment, interview.
5. Requires the use of data (books, documents, etc.) obtained from other people and institutions. However, this use will be carried out in accordance with the Personal Information Protection Law to the extent permitted by other persons and institutions.

I hereby declare that I reviewed the Directives of Ethics Boards of Hacettepe University and in regard to these directives it is not necessary to obtain permission from any Ethics Board in order to carry out my thesis study; I accept all legal responsibilities that may arise in any infringement of the directives and that the information I have given above is correct.

I respectfully submit this for approval.

15/05/2024

| | | |
|----------------------------|-----------------------|--------------------|
| Student Information | Name-Surname | Elif KARAKUŞ ERKAN |
| | Student Number | N20131044 |
| | Department | FINANCE |
| | Programme | FINANCE |

SUPERVISOR'S APPROVAL

APPROVED
Assoc. Prof. Dr. Ayşe Nil TOSUN