

İŞE BAŞLAMA BİLDİRİMİNİN YAPILMAMASININ KAYIT DIŞI EKONOMİYE ETKİSİ VE BUNU ÖNLEMENE YÖNELİK ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

(THE EFFECT OF FAILURE TO MAKE A NOTICE OF STATEMENT OF EMPLOYMENT OVER UNRECORDED ECONOMY: PROPOSALS TO AVOID)

Dr. Cengizhan Hatipoğlu

Özet

Hukukun üstünlüğünün referans alındığı her çağdaş ülkede devletin temel amaçlarından biri hukuku adaletle dağıtmak ve uygulamaktır. Vergi hukuku da bu temel amaçtan nasibini almıştır. Ancak vergi hukuku alanında cezaların caydırıcı olmaması ve denetim eksikliğinden kaynaklanan öyle bir fiili durum bulunmaktadır ki kayıt dışı ekonomiyi ortaya çıkaran ya da etkileyen uygulamaları adeta “norm” haline getirmektedir. Diğer bir deyişle bu fiili durum, vergi hukuku kurallarının hükmünün olmasa da hikmetinin kaybolmasına ve ortaya maskeli bir tablonun çıkmasına yol açmaktadır. Bu anlamda kayıt dışı ekonomiye dokunan unsurlardan biri de işe başlama bildiriminde bulunulmamasıdır. Ayrıca mevcut fiili durum sadece kamu aleyhine sonuç doğurmamaktadır. Mükellefler işe başlama bildiriminde bulunmamak suretiyle caydırıcı olmayan cezalar ve denetim eksikliğinden kaynaklanan boşluktan yararlanarak kendi lehlerine haksız rekabet ortamı da devşirmiş olmaktadır. Dolayısıyla bunları önlemeye matuf yasal düzenlemelerin yapılmasına ve uygulama sahasındaki eksikliklerin giderilmesine yönelik bazı adımların atılması kaçınılmaz gözükmektedir. Bu bağlamda çalışmada işe başlama bildirimini yapılmamasının kayıt dışı ekonomiye etkisi ve bunu önlemeye yönelik çözüm önerilerine değinilmeye çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Usul Hukuku, Kayıt dışı ekonomi, Mükelleflerin ödevleri, İşe Başlama Bildirimi

Abstract

We evaluate that one of the aims of the state in any contemporary country where rule of law forms the base is to apply the law in justice and dispense it. Branch of tax law has its own aims derived from this rule. Nonetheless we see such cases (i.e. actual states) in tax law that helps the unrecorded economy to grow that source from deficiencies with regard to control, or from penalties not being deterrent. In other words these actual states make way for not provisions but reasons to disappear producing some masked types of situation. One of the solid cases for these actual states is to

fail to notice a statement of employment. This actual state produces negative results not only for public but also for the obliged for facing penalties that are not deterrent, or producing an unfair competition environment for themselves. Thus we evaluate that there are some steps to take for preventing these to happen aiming to eliminate the unfavorable results. In this study we aim to present the potential effects of a failure to make a notice of statement of employment over unrecorded economy, and proposals to avoid.

Keywords: Procedural Tax Law, Unrecorded Economy, Obligations of Obligated, Statement of Employment

1. GİRİŞ

Kayıt dışı ekonomi ve bununla mücadele, bugüne kadar her ülkenin stratejik hedefleri arasında olagelmıştır. Zira kayıt dışı ekonomi, devletlerin makroekonomik değer ve göstergeleri üzerinde önemli etkileri olan sorunlu bir sahadır. Kayıt dışı ekonomi ile mücadelede etkili, yaygın ve yoğun denetim en tesirli yöntemlerdendir. Bunun yanı sıra kayıt dışı ekonomi içinde faaliyetlerini yürüten aktörler için öngörülen ceza sistemi de en az denetim kapasitesi kadar önem taşımaktadır. Bu çerçevede vergi mükellefleri için işe başlama bildiriminde bulunmamanın kayıt dışı ekonomi sistem(sizliğine)ine etkisi, bu eylemsizlik haliyle mücadele ve buna yönelik çözüm önerileri üzerinde düşünmeye değer konulardan birini oluşturmaktadır.

2. KAYIT DIŞI EKONOMİ

Çeşitli ülkelerde kara ekonomi, illegal ekonomi, karanlık ekonomi, gri ekonomi, gizli ekonomi, paralel ekonomi, informel ekonomi gibi isimlerle anılan kayıt dışı sektör, ancak 1900'lü yıllardan itibaren ekonomistlerin ilgisini çekmiş, bu konuda yapılan çalışmalar ise 1970'li yıllarda endüstriyel hale gelmiştir¹. Türkiye'de ise kayıt dışı sektör, özellikle 1980'li yılların sonundan itibaren çalışmalara konu olmuştur. Bu sektör için benimsenen ve halen tedavülünü koruyan terim "*kayıt dışı ekonomi*"dir². Vurgulamak gerekir ki kayıt dışı yürütülen faaliyetleri ifade için hangi sıfat tercih edilirse edilsin, bağımsız bir olgu olarak, esasında kastedilen şey tektir, o da kayıt dışı ekonominin "*öteki işlemler*"den oluşmasıdır³.

Kayıt dışı ekonomi hakkında beynelmilel bir tanım bulunmamaktadır. Ancak çeşitli tanımlamalardan süzülen bilgilere göre kayıt dışı ekonominin; mal ve hizmet üretimine konu olmasına karşılık, geleneksel ölçüm yöntemleriyle ekonomik verileri takip edilemeyen, buna bağlı olarak resmi muhasebe kayıtlarında yer almayan ve gayri safi milli hasıla büyüklüğüne yansıtılması mümkün olmayan faaliyetlerin tümü olarak tanımlanması mümkündür⁴. Kayıt dışı eko-

¹ Ahmet Fazıl Özsoylu, *Türkiyede Kayıt Dışı Ekonomi*, Bağlam, Ankara, 1996, s.7; Ülker Toptaş, *Türkiye'de Kayıt dışı Ekonominin Nedenleri*, Tes-Ar, Ankara, 1998, s.3.

² Toptaş, s.3.

³ Osman Altuğ, *Kayıt Dışı Ekonomi*, İstanbul, 1994, s.16.

⁴ Özsoylu, s.10-12.

nomi, resmi ekonomiye paralel, ikinci bir ekonomi oluşturan ekonomi düzen ya da düzensizliğinin adıdır. Oluşturulan bu sektörde devletin düzenlemelerine uyulmamakta, vergi ve diğer mevzuat gereği ödemeler hiç ya da doğru şekilde yapılmamaktadır⁵. Bu bakımdan kayıt dışı ekonomik faaliyetler nizamsız faaliyetlerdir. Bu faaliyetlerde tek taraflı veya taraflar arasında meydana getirilen bir tertip marifetiyle o konuyu ilgilendiren pek çok kanuna muhatap olmaktan kaçınma durumu söz konusu olmaktadır⁶.

Yasal ekonomik faaliyetler içerisinde ekonomiyi düzenleyen kanunlara ve diğer alt metinlere aykırı olarak gerçekleştirilen belgeye bağlanmamış, -kanuni ve ticari defterlere işlenmemiş- ekonomik işlemler(faturasız mal satışı, sigortasız işçi çalıştırma gibi) ile kamu düzenini korumak üzere getirilen kanunlara ve diğer alt metinlere aykırı olarak gerçekleştirilen hem kayıt dışı hem de yasadışı ekonomik faaliyetler (kaçakçılık, yolsuzluk gibi)⁷, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin konusunu oluşturmaktadır⁸. Belgeye bağlanmama veya doğru belgeye bağlanmama her iki kayıt dışılık türünün ortak özelliğidir⁹. Bununla birlikte uygulamada esas inceleme konusu edilen ve kayıt dışı ekonomi içerisinde en geniş yer alan faaliyetler, gelirlerinin tamamı veya bir kısmı kayıt dışında kalan kişilerin yasal ekonomik faaliyetlerde yaptıkları kayıt dışılıktır¹⁰.

Kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü saptamak güçtür. Bu konuda çeşitli araştırmalar yapıldığı bilinmektedir. Bununla ilgili değerli araştırmalardan biri Friedrich Schneider tarafından 2002 yılında yapılmıştır. Araştırmada, gelişmekte olan ekonomiler, geçiş ekonomileri ve Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü(OECD) ülkelerinden oluşan 110 ülke için kayıt dışı ekonominin tahmini büyüklüğü belirlenmeye çalışılmıştır. 2000 yılı kayıtlı ekonominin ortalama büyüklüğüne oranla kayıt dışı ekonominin ortalama büyüklüğü, gelişmekte olan ülkeler için %41, geçiş ekonomileri için %38 ve OECD ülkeleri için %18 şeklinde saptanmıştır. Türkiye ise %32,1 ortalama ile OECD ortalamasının hayli üzerinde bir noktada durmuştur¹¹.

⁵ Özsoylu, s.7.

⁶ Altuğ, s.20-22.

⁷ Bu konuda asıl mücadele 4208 sayılı Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun çerçevesinde ve MASAK eliyle yapılmaya çalışılmaktadır.

⁸ Bir görüşe göre kayıt dışı ekonomi, “*ben değil, o vergi ödemiyor*” kanısını toplumda yaygınlaştırarak, bunu inanç haline getirmek, istisna ve muafiyetler yoluyla kimi kesimlerin azalan vergi yüklerinin üstünü örtmek, dikkatleri başka yöne çevirmek için bulunmuş yöntemin adıdır. Bkz. Selami Şengül, *Kayıt Dışı Ekonomi*, İmaj, Ankara, 1997, s.1.

⁹ Altuğ, s.15.

¹⁰ Şengül, s.8; Toptaş, s.5.

¹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı*, 2008-2010, s. 4. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Kayit_disi_2009tr.pdf. Bununla birlikte Maliye Bakanı Mehmet Şimşek 31.10.2013 tarihinde “*Türkiye’de ciddi bir kayıt dışılık var. 2002 yılında kayıt dışı istihdam toplam istihdamın yüzde 52’siydi. Bugün yüzde 38’e kadar düşürdük. Toplam kayıt dışı ekonominin milli gelire oranı yüzde 33’ler civarıydı, şimdi yüzde 26,5’a kadar düşürdük. Kayıt dışılıkla mücadelede epey mesafe katettik ama katedecek daha mesafe var.*” şeklinde yaptığı açıklama ile bu konudaki düşüncelerini dile getirmiştir. <http://www.mehmetsimsek.org/index.php/tr/etkinlikler/yurtici/63>

Gerek ekonomik büyüme gerekse ekonomik istikrarı temin etmek için devletin uyguladığı makroekonomik ve genelde 'telafi edici' politikaların etkinliğinde aşınma meydana getiren bir olgu olarak¹² bu ekonominin ortaya çıktığı sektörel faaliyetlerin yelpazesi çok geniştir. Pek çok faaliyet kolunda bilinçli ya da işin doğasından kaynaklanan sebeplerle kişiler kayıt dışı ekonomi çarkına hizmet etmektedir. Son yıllarda kayıtlara geçmeyen veya geçirilemeyen bu faaliyetler, düzenli ekonomiden elde ettiği geliri kâfi görmeyenler için bir yükseliş ya da kaçış rampası olarak görülmektedir¹³. İşte insan ihtiyaçlarının sonsuz fakat kaynakların sınırlı olması ve insan karakterinin sürekli daha üst seviyede konfor arayışı, bu imkânları kolaylıkla sağlayabilen kayıt dışı faaliyetlerin saiki olmaktadır¹⁴.

Kayıt dışılık faktörünü ortaya çıkaran pek çok sebep bulunmaktadır. Genel kabul gören sebeplerden bazıları göç, işsizlik, eğitim düzeyi, denetim oranlarının düşüklüğü, yüksek enflasyon, ahlaki normlardaki değişiklikler, sosyo-ekonomik vb. gibi sebeplerdir. Bir diğeri ve belki de en önemlisi vergiye karşı gösterilen başkaldırı-dirençtir¹⁵. Vergiler hangi amaçla, hangi ilkelere dayanarak salınırsa salınsın, bunu ödemek zorunda kalan kişilerde bu yükten kurtulma arzusunu doğurur. Mükellefler bunu sağlamak üzere, bireysel veya toplu şekilde kamu gücüne baskı kurarak ya vergilendirme ile ilgili düzenlemelerin yapılmamasını ya vergi yükünün daha düşük takdir edilmesini ya da yapılacak düzenlemelerde vergiden kaçınma imkanlarının var olmasını sağlamaya çalışırlar. Mükellefler bunların gerçekleşmemesi halinde ise vergi kanunlarına aykırı hareket etmek suretiyle verginin doğumunu engellemek veya vergisel yükümlülükleri yerine getirmemek suretiyle vergi yükünü azaltmaya veya ortadan kaldırmaya çalışırlar¹⁶. Bu açıdan mükelleflerin vergi ve benzeri yükümlülüklerden kurtularak, üretim maliyetinde avantaj sağlamak ya da kullanılabilir net gelirlerini yükseltmek amacı ile kayıt dışı faaliyet yürütmeleri mümkündür¹⁷.

Vergilendirme alanında yürütülen faaliyetler ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetleri gibi faaliyetlerden oluşmaktadır. Bu faaliyetlerin kayıtlı mükellefler tarafından usule aykırı formüllerle yürütülebilmesi olanaklı olduğu gibi, herhangi bir mükellefiyet kaydı olmaksızın dahi yürütülebilmesi olanaklıdır. Burada her iki ihtimal için devletin ilişkili olduğu resmi ekonominin dışında kalan kayıt dışı ekonomi unsurlarının doğru şekilde vergilendirilmemesi söz konusu olmaktadır¹⁸. Bu bakımdan kayıt dışı ekonomi vergilendirilmemiş kazançtır. Vergisel yükümlülüğünü bir şekilde etkisizleştirmek için tamamen veya kısmen kayıt dışı kalan faaliyetler "*vergi dışı bırakılmış ekonomi*"yi oluş-

¹² Fatih Savaşan, "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Kayıt Dışılıkla Mücadelenin Serencamı", SETA, S.35, s.8.

¹³ Altuğ, s.48.

¹⁴ Yusuf Kıldış, "Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal ve Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi C. 2, S.2, 2000, <http://www.ekodialog.com/konular/kayitdisiekonomi.html>.

¹⁵ Özsoylu, s.18.

¹⁶ Toptaş, s.19-20.

¹⁷ İzzettin Önder, "Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergileme", İÜSBFD, S. 23-24, Ekim 2000-Mart 2001, s.243.

¹⁸ Özsoylu, s.111-112.

turmaktadır¹⁹. Kayıt dışı kesim, aynı zamanda vergi dışıdır²⁰. Günlük kullanımı ile kayıt dışı ekonomi de bu durumla hem demdir. Dolayısıyla kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü belirleyen temel etmenler arasında vergilendirmenin yer aldığı unutulmamalıdır. Kayıt dışı ekonomiye ilişkin herhangi bir değerlendirme, vergi yapısı incelenmeden sağlıklı olamaz²¹.

3. VERGİ DENETİMİ VE ÖNEMİ

Denetim, bir görevin doğru yapıp yapılmadığını anlamak için yapılan araştırma, teftiş ve kontroldür²². Diğer ifadeyle denetim işlemlerin birtakım kurallara uygunluğunun araştırılmasını temin eden sürecin adıdır. Hukuki anlamda denetim ise, hem kamu kuruluşlarının hem de özel hukuk hükümlerine göre kurulmuş kuruluşların, kamu menfaati noktasında kanun hükümlerine göre çalışıp çalışmadıklarının kontrolüdür²³.

Vergisel alanda devlet, vergi alacağını denetim altına almak amacıyla başta Vergi Usul Kanunu hükümleri olmak üzere çeşitli tedbirler almış durumdadır. Gerek bu tedbirlerin yerine getirilip getirilmediğinin, gerekse alınan tedbirlere rağmen vergi alacağının tamamen veya kısmen kayba uğratılıp uğratılmadığının tespiti, şüphesiz vergisel alanda yapılan denetimlerle sağlanabilir²⁴. Bu çerçevede vergi denetimi, vergi yönetiminin ve vergi mükelleflerinin kanunlara uygun hareket edip etmediklerinin belirlenmesini amaçlayan faaliyetlerdir²⁵. Vergi denetimleri hem hukuka aykırı faaliyet öncesinde fonksiyoneldir ve bu anlamda önleyici, koruyucudur; hem de bu tip faaliyetler sonrasında fonksiyoneldir ve bu anlamda bastırıcı, cezalandırıcıdır.

Vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini hiç yerine getirmemesi, eksik yerine getirmesi veya mükellefiyet durumunu ilgilendiren hususları idareden gizlemesi mümkündür. Bu anlamda vergi idaresine, vergiyi doğuran olayı ve yükümlülüğe etki eden olguları ortaya çıkarmak, mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu araştırmak üzere hukuki imkânlar verilmiş durumdadır²⁶. Vergi denetimi de, vergi kanunları ile vergiye tabi olan mükelleflerin tam olarak kavranabilmesine ve vergi idaresi ile mükelleflerin vergi mevzuatına uygun davranıp davranmadıklarını belirlenmesine yönelik yapılan işlemlerin tümünü kapsamaktadır²⁷.

Modern devletler, ekonomik, siyasal ve sosyal nedenlerin dışında, en azından fiskal fonksiyonu adına vergi tahsil etmek durumundadır. Bununla birlikte kişiler çeşitli sebeplerle vergi vermeme eğilimine sahip olabilmektedir-

¹⁹ Şengül, s.2,5-6.

²⁰ Önder, s.242.

²¹ Altuğ, s.52-53.

²² http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.52ecff009a5973.84046930

²³ Fazıl Tekin/Alı Çelikkaya, Vergi Denetimi, Gözden Geçirilmiş 2. Bası, Ankara, Seçkin, 2007, s.22-23.

²⁴ Selahattin Dumlu, Vergi Usul Kanunu Şerh ve İzahları, C. I, İstanbul, 1957, s.305.

²⁵ Tekin/Çelikkaya, s.43.

²⁶ Yusuf Karakoç, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5. Baskı, Yetkin, Ankara, 2011, s.303-304.

²⁷ Denetim İlke ve Esasları, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 5. Baskı, C.1, HUD, s.95.

ler. Mükellefler bir verginin kendisi için meydana getireceği sonuçları düşünmeden önce bu vergiye karşı az çok bir husumet beslemektedir. Bu sebeple mükellefler her vesileyle vergiden kurtulmaya çalışır²⁸. Kişilerin çeşitli yanılgıları sonucunda vergi ödememe potansiyelleri veya vergi kaçırma yatkınlığı, vergi idaresinin yüksek verimlilikle çalışmasını zorunlu kılmaktadır. Vergi denetimleri ve bunun yapısı, idarenin yüksek verimle çalışma yükümlülüğünün doğduğu sonuçlardan biridir²⁹.

Bir değerlendirmeye göre Türkiye’de denetim oranı %2 ile %4 arasında değişmektedir. Bununla birlikte denetimin oransal olarak düşük ya da yüksek olması tek başına sağlıklı değerlendirme yapılması için yeterli değildir. Denetimin etkin olması da önemlidir. Ancak Türkiye’de denetim oranları, etkinlik sorgulamasının yapılmasını olumsuz etkileyecek düzeydedir³⁰. Vergi konusunda 1950’lerden itibaren rağbet gören “*vergi verme/oy ver, vergi yerine borç alarak devleti idare et*” anlayışı günümüzde terkedilmiştir. Kişiler mali gücüne göre vergi vermelidir. İdare de vergi gelirlerine yaslanarak harcamalarını finanse etmelidir. Bu amaçla etkili, yaygın ve yoğun vergi denetimleri yapılmak zorundadır³¹.

Vergi denetimi konusunda Maliye Bakanlığı bünyesinde faaliyet gösteren temel organ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığıdır³². Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 2012 yılı faaliyet raporuna göre; Kurula 31.12.2012 tarihi itibarıyla 14243 kadro tahsis edilmiş durumdadır. Kurulda görevli başkan, başkan yardımcısı, vergi başmüfettişi, vergi müfettişi, vergi müfettiş yardımcılarının yekûnu 4763’tür. Boş kadroların sayısı ise tam 9480’dir. Bu kadronun 31.12.2012 itibarıyla incelediği mükellef sayısı 46.845 olmuştur (2011 yılında toplam 16.267 mükellef incelenmiştir)³³. Ayrıca 2012 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesi içinde vergi incelemesi yapabilen müdür kadrosundaki 615 kişi tarafından 9.868 mükellef incelenmiştir(2011 yılında toplam 524 mükellef incelenmiştir)³⁴. 2012 yılı için toplam incelenen mükellef sayısı 56.713’dir(2011 yılı incelenen toplam mükellef sayısı 16.791’dir)³⁵. Bu yıl için faal Katma Değer Vergisi mükellefi sayısı 2.343.221’dir. KDV açısından faal mükellef sayısı nazara alındığında vergi inceleme oranlarının hangi seviyede olduğu ortaya çıkmaktadır.

Boş olan denetim elemanı kadrosu dolu olan denetim elemanı kadrosundan neredeyse iki kat fazla olan Vergi Denetim Kurulunun temel amaç ve he-

²⁸ P. L. Reynoud, Vergi Karşısında Mükellefin Ruh Haleti, Çev. Celal Erçoklu, Ankara, 1955, s.3,5.

²⁹ Denetim İlke ve Esasları, s.95.

³⁰ Tekin/Çelikkaya, s.39-41.

³¹ Altuğ, s.376.

³² Bunun yanı sıra Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde vergi denetime yetkili idare ajanı da bulunmaktadır.

³³ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2012 Yılı Faaliyet Raporu, s.18, http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fvergi+denetim+kurulu_200513.pdf

³⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı 2012 Faaliyet Raporu, s. 64. <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2012/faaliyetraporu2012.pdf>

³⁵ Maliye Bakanlığının açıklamasına göre 2013 yılında Cumhuriyet tarihinin rekoru kırılarak 73 bin 286 mükellef, vergi incelemesine tabi tutulmuştur. <http://www.dunya.com/vergi-cezasinda-rekor-215258h.htm>

defterlerinden biri de kayıt dışı ekonomiyle mücadeledir. Kayıt dışı ekonomiyle mücadele ve vergi tabanının genişletilmesi, Kurulun başlıca hedefleri arasındadır. Bu mücadeleden amaç, özü itibarıyla Vergi Usul Kanununun İkinci Kitabında yer alan bildirimler, defter tutma ve işlemlerin kayıt altına alınması, belge düzeni ve ibraz gibi yükümlülüklerin tam olarak yerine getirilmesi ve böylelikle kayıt dışı işlemlerin belirlenerek vergi kayıp ve kaçığının önlenmesidir³⁶.

Vergi incelemeleri dışında kamu otoritesinin mükellefleri denetleme yollarından biri de, VUK'un 127 vd. maddelerinde düzenlenmiş olan yoklamadır. VUK'un 127. maddesine göre "Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir". Yoklama, mükellef ve mükellefiyetle ilgili maddi olayların tespitine yönelik bir denetim faaliyeti olduğundan vergi denetiminde son derece önem taşımaktadır. Vergilendirmenin merkezi sıkletini oluşturan beyan ve bildirimlerde mükelleflerin eylem veya eylemsizlik hallerinin ortaya çıkarılması ve vergiyi doğuran olayı etkileyen hususların tespiti yoklama denetimi ile gerçekleşmektedir.

Kural olarak mükellefin ödevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getirmesi durumunda vergi borcu soyut alandan çıkıp ferdileşmektedir. Ancak uygulamada her zaman olaylar vergi kanunlarında yer aldığı şekilde gerçekleşmemektedir. Mükellefler kendilerine mükellefiyet yükleyecek bazı olayları, örneğin ilk kez ticari faaliyete başlayan kişi işe başladığını gizlemek suretiyle vergi dairesine bildirmeyebilmektedir³⁷. Vergilerin sağlıklı toplanmasının en önemli ölçütlerinden biri mükellefiyetin sağlıklı şekilde saptanmasıdır. Mükellefiyeti saptamak, daha doğrusu değişik nedenlerle işe başladıklarını vergi dairesine bildirmeyenleri saptamak idarenin önemli görevlerinden biridir. Zira VUK, md. 4'e göre "vergi dairesi, mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir"³⁸. Bu bakımdan yoklama denetim yoluyla mükellefiyet kaydı olmayanların tespiti amaçlanır. İşte bu gibi gizli mükellefiyetlerin ortaya çıkarılması ve vergiyi doğuran olayın ya da hukuki durumun meydana gelmesini etkileyen maddi olayların tespiti yoklama denetim yoluyla yapılır. Bu anlamda kayıt dışı kalan unsurların zamanında tespiti sağlanarak kamunun muhtemel zararları önlenmeye çalışılır. Dolayısıyla idarenin mükellefiyet kaydı bulunmayanların peşine düşmesi ve işyerlerini dolaşarak tespitler yapması hayati ve icraidir³⁹. Zira kayıt dışı vergi yapısı ortaya konulmadıkça vergide eşitlik ve vergi yükünün dağılımı bozulmuş olur⁴⁰.

Yaygın ve yoğun denetimle iç içe olan yoklama denetiminde, vergilendirmeyi etkileyen ve vergi idaresinin bilgisi dışında kalan bütün olgular ortaya çıkarılmak suretiyle vergi adaletine ve sosyal adalete katkıda bulunmaktadır. Ayrıca bu denetimin nimetlerinden hazine de istifade etmektedir. Zira yoklama ile henüz mükellefiyet tesis etmeyenlerin veya vergilendirilmeyen kaynakların veyahut vergi kaçırانların tespiti ile vergi gelirlerinde artış meydana gelmekte-

³⁶ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2012 Yılı Faaliyet Raporu, s.33, http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fvergi+denetim+kurulu_200513.pdf

³⁷ Sadık Kırbaş, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 19. Baskı, Ankara, Siyasal, 2012, s.155.

³⁸ İlhami Söyler, Türk Vergi Hukukunda Yoklama, Ankara, 1987, s.12.

³⁹ Yılmaz Özbalcı, Vergi Usul Kanunu, Oluş, Ankara, 2007, s.431.

⁴⁰ Ali Uysal/Nurettin Eroğlu, Vergi Usul Kanunu, 3. Baskı, Ankara, 2005, s.186.

dir⁴¹. Örneğin 31.12.2012 tarihi itibarıyla Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde yürütülen yoklamalarda aylık ortalama 3.963 personelin iştirakiyle, 4.428.127 kişi denetim tabi tutulmuş ve 150.437.509 TL usulsüzlük cezası kesilmiştir (2011 yılında aylık ortalama 3.802 personelin iştirakiyle 3.462.338 mükellef denetlenmiştir)⁴².

Kayıt dışı ekonominin korkulu rüyası denetimdir. İlke olarak ticari ilişkide taraflar ekonomik işlemin hiç belgeye bağlanmaması veya belgelerin gerçek rakamın altında veya üstünde düzenlenmesi konusunda işbirliği içinde hareket ederler. Bu işbirliği, vergi denetimleri çerçevesinde saptanır ve bu işlemlere ceza kesilir. Fark edileceği üzere bu şekilde yürütülen ekonomik faaliyetler kişiler için risk barındırır. Ancak tüm bu risklere rağmen kayıt dışılık yüzdelerinde önemli değişiklikler yaşanmaz. Çünkü insanların içine düşmüş bir kurt olan ve toplumun geniş kesimlerince rağbet gören “*yakalanırsam nasıl olsa kurtulurum, yakalanmazsam kralım*” anlayışını dönüştürmek kolay olmamaktadır⁴³.

4. İŞE BAŞLAMA BİLDİRİMİ(VUK, md. 153)

İşe başlama, kişilerin ticari veya sınai bir işte çalışmaya veya mesleki bilgiye, ilme, uzmanlığa dayanan meslek ve sanatını icraya başlaması anlamına gelmektedir. Diğer deyişle işletmenin faaliyete geçmesi, işletmeye konu olan işler ve ürünler üzerinde çalışmaya başlanması, işe başlamayı ifade etmektedir. Belirtmek gerekir ki işe başlama çok güçlü bir karine olmakla birlikte muhakkak suretle vergiyi doğuran olayın meydana gelmesini işaret etmemektedir. Bazı durumlarda işe başlansa veya işe başlama belirtileri zuhur etse de kanundaki tipe uygun unsurların hayata geçmemiş olması durumunda vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olmasından söz edilememektedir⁴⁴.

Kenar başlığı işe başlama olan VUK'un 153. maddesine göre, vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı; serbest meslek erbabı; kurumlar vergisi mükellefleri ile kollektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortaklarının işe başlamaları durumunda bu keyfiyeti vergi dairesine bildirmeleri⁴⁵ gerekmektedir⁴⁶.

⁴¹ Tekin/Çelikkaya, s.111.

⁴² Gelir İdaresi Başkanlığı 2012 Faaliyet Raporu, s. 65. <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2012/faaliyetraporu2012.pdf>

⁴³ Altuğ, s.355-357.

⁴⁴ Örneğin kişinin işyeri açmış olmasına rağmen kazanç elde edememesi. Bkz. Vergi Usul Kanunu ve İzahları, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara, 1949, s.315.

⁴⁵ Bildirim “*İşe Başlama/Bırakma Bildirimi*” dilekçesi ile yapılmaktadır. Mükellefiyet tesisine yönelik işlemlerin kolaylaştırılması, hızlandırılması ve kırtasiyeciliğin azaltılması amacıyla bu dilekçe örneği, 2.5.2012 tarihinden itibaren yeniden ve ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir. Bkz.

http://www.gib.gov.tr/dilekce/01iseBaslamaBirikmaBildirimii/iseBaslamaBirikmaBildirimiOnYuz_calisma.html

⁴⁶ İşe başlama bildirimini ile bağlantılı olmak üzere, 1.4.2013 tarihinde 153/A maddesi yürürlüğe girmiştir. Buna göre işe başlama bildiriminde bulunulmasına rağmen bazı durumlarda mükellefiyet kaydının açılabilmesi için teminat gösterme mecburiyeti getirilmiştir. Ek maddenin birinci fıkrasına göre “*Başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis et-*

İşe başlama bildiriminde bulunma mükellefiyeti açısından ticaret sicili memurluklarının da bir vazifesi bulunmaktadır. Kurumlar vergisi mükellefi olup da 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu md. 27/2 uyarınca tescil için başvuran mükelleflerin başvuru evraklarının bir sureti, ticaret sicil memurları tarafından ilgili vergi dairesine intikal ettirilmek zorundadır. Bu durumda bahse konu mükelleflerin işe başlamayı bildirme yükümlülükleri, ticaret sicil memurları eliyle yerine getirilmiş olur. Ticaret sicil memurlarının bildirim yükümlülüğünü süresi içinde yerine getirmemesi durumunda, bu kişiler hakkında işe başlamanın zamanında bildirilmemesine ilişkin usulsüzlük cezası hükümleri uygulanır⁴⁷.

İşe başlama bildirimi gerçek kişilerde mükellef tarafından, tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayanlarda ise bunları temsile yetkili kişiler tarafından imzalanır⁴⁸. 22 Seri Nolu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğine⁴⁹ göre işe başlamalarda vergi dairelerince yoklama yaptırılır ve yoklama fişi esas alınmak suretiyle mükellefiyet tesis edilerek vergi numarası verilir. Bununla birlikte VUK'un 153. maddesinde sayılan mükellefler(götürü mükellefler hariç), diledikleri takdirde işe başlama bildirimlerini, defterlerini tutmak üzere sözleşme düzenledikleri veya işletmede bağımlı olarak çalışan ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavirlere imza veya yeminli mali müşavirlere tasdik ettirilebilirler. Meslek mensupları tarafından kaşe/mühür basılmak suretiyle imzalanmış işe başlama bildirimlerinin olması durumunda, vergi dairelerince yapılacak yoklamanın sonucu beklenilmeksizin mükellefiyet tesis edilerek vergi numarası verilir⁵⁰.

Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin “Bireysel Yoklama İstemi Ortak Formu Üzerine Yapılacak İşlemler” başlıklı 18. maddesine göre, yoklama memurları;

tirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi üzerine işi bırakmış addolunan ve mükellefiyet kayıtları vergi dairesince terkin edilenlerden, serbest meslek erbabının, şahıs işletmelerinde işletme sahibinin, adi ortaklıklarda ortaklardan her birinin, ticaret şirketlerinde; şirketin, kanuni temsilcilerinin, yönetim kurulu üyelerinin, şirket sermayesinin asgari % 10'una sahip olan gerçek veya tüzel kişilerin ya da bunların asgari % 10 ortağı olduğu veya yönetiminde buldukları teşebbüslerin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlerin veya düzenlenen raporda fiillerin işlenmesinde bilfiil buldukları tespit edilenlerin işe başlama bildiriminin alınması halinde, bunlar adına mükellefiyet tesis edilebilmesi için işe başlama bildiriminde bulunanların ve mükellefiyeti terkin edilenlerin tüm vergi borçlarının ödenmiş ve 6183 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan neviden 75.000 Türk Lirasından (432 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2014 den itibaren 77.000 -TL) ve düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10'undan az olmamak üzere teminat verilmiş olması şarttır”.

⁴⁷ TTK, md. 27/2'de sadece kurumlar vergisi mükellefleri için bu şart öngörülmüş, gelir vergisi mükellefleri ile kazancı basit usulde vergilendirilen gerçek kişi işletmeleri için öngörülmemiştir.

⁴⁸ http://www.yoikk.gov.tr/upload/komiteler/vergitesvik/07_gelir_isi_dirakma_degisiklik.pdf

⁴⁹ RG, 31.5.1997 tarih ve S.23005.

⁵⁰ Vergi mükellefiyetinin başlaması ile mükelleflerin vergilendirmeye yönelik beyanname verme, vergi ödeme, ödeme kaydedici cihaz alma ve vergi levhası tasdik ettirme gibi yükümlülükleri de başlamış olur.

işe başlama ve özellikli durumlarda yapılacak yoklamaları aynı gün, aynı gün yapılmasının mümkün olmaması halinde ertesi gün, işe başlama bildirimlerinin serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir tarafından imzalanmış veya yeminli mali müşavirlerce tasdik edilmiş olması halinde 30 gün, diğer yoklamaları en geç 15 gün içinde sonuçlandırmak zorundadır.

VUK, md. 168/1'e göre gerçek kişilerde işe başlama bildirimleri, mükellefler, ruhsat almış avukatlar, 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensupları tarafından; şirketlerin kuruluş aşamasında işe başlama bildirimleri ticaret sicili memurluğunca işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde ilgili vergi dairesine⁵¹ yapılır⁵².

5. KAYIT DIŞI EKONOMİ İLE MÜCADELE BAĞLAMINDA İŞE BAŞLAMA BİLDİRİMİNDE BULUNMAMA VE SONUÇLARI

Bir görüşe göre kayıt dışılık başlı başına bir terördür. Kayıt dışılıkla mücadele en az terörle mücadele kadar önemlidir. Türkiye'de kayıt dışılık oranı ciddi boyutlardadır. Kayıt dışılık en önemli sonucunu vergilendirme alanında doğurmaktadır. Bununla birlikte kayıt dışılığı sadece bir vergi kaybı olarak basite indirgemek yanlış olacaktır. Yalnızca bunu kabul eden yaklaşım eksik bir yaklaşımdır. Çünkü kayıt dışılık vergi kaybı dışında aynı zamanda haksız rekabete, verimsiz ekonomiye, ölçeği büyütememeye, finansman erişiminde

⁵¹ İşe başlama bildirimini, gelir vergisi mükellefleri için; işyerinin veya iş merkezinin bulunduğu yer vergi dairesine yapılmalıdır. Belli bir işyeri bulunmaksızın çalışan ticaret ve serbest meslek erbabı, ikametgâhlarının bulunduğu yer vergi dairesine bildirimde bulunabilmektedir. Vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanların tevkif edilen vergilerle ilgili işlemlerinde ödeme ve tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesi bildirim yapılacağı yerdir. Kurumlar vergisi mükellefleri açısından tam mükellefiyet söz konusu ise kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yer, dar mükellefiyet söz konusu ise kurumun Türkiye'deki işyerinin veya daimi temsilcisinin bulunduğu yer; bunların olmaması halinde yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı bulunduğu yer vergi dairesi, bildirim konusunda yetkilidir. Bkz. <http://www.ivdb.gov.tr/soru-cevap/isebaslamana-kil-terk.htm>

⁵² İşe başlama/bırakma bildirimini ekinde; 1- Nüfus Cüzdanı aslı (Gerekli kontrol ve teyit yapıldıktan sonra geri verilecektir.) 2- Ticaret sicili memurluklarınca şirket kuruluş dilekçesi ve bildirim formu ile bildirimde bulunulması zorunlu olmayan tüzel kişilerden; a)Şirketin ana sözleşmesinin / ilgili mevzuatına göre düzenlenmiş tüzel kişiliğin kuruluşuna ait belgenin aslı veya noter onaylı bir örneği ya da vergi dairesi yetkililerine onaylatılmak üzere aslı ve fotokopisi ile Ticaret Siciline müracaatına ait belgenin bir örneği, b)Temsile yetkili kişilerin Nüfus Cüzdanı aslı (Gerekli kontrol ve teyit yapıldıktan sonra geri verilecektir), noter onaylı imza sirküleri, Farklı vergi daireleri yetki alanı içinde ilave işyeri açılması veya adres değişikliği nedeniyle yeni mükellefiyet tesisinde yukarıda sayılan belgeler istenir. Ancak, mükellefin daha önce vergi dairesine verilmiş olup değişmediğini yazılı olarak beyan ettikleri belgeler ilgili vergi dairesi tarafından mükelleflerden yeniden istenilmemektedir. Ayrıca, tüzel kişilerden bu hususlarla ilgili yönetim kurulu kararının noter tasdikli bir örneği alınır. Bu değişikliklerle ilgili Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi aranmaz. Gelirleri; Ücret, Gayrimenkul Sermaye iradı, Menkul Sermaye iradı ile Diğer Kazanç ve iratlardan veya bunların bir kaçından ibaret olanların mükellefiyete giriş işlemleri verdikleri ilk beyannameler üzerine yapılır. Diğer ücret kapsamına giren hizmet erbabının mükellefiyet tesisi işverenenden alacakları iş bildirimini üzerine yapılır ve kendilerine vergi karnesi verilir. İş bildiriminde işverenin adı soyadı, bağlı olduğu vergi dairesi, vergi kimlik numarası, adresi ve imzasının bulunmasına dikkat edilmektedir. Bkz. <http://www.ivdb.gov.tr/soru-cevap/isebaslamana-kil-terk.htm>

sorunlara da yol açmaktadır. Bu bakımdan kayıt dışılıkla mücadele hayati önem taşımaktadır⁵³.

Kayıt dışılık pek çok alanı etkileyebilmekle birlikte başat neticesini vergilendirme alanında verdiğinden kayıt dışılığı önleme konusunda vergi kanunlarının vergileme ilkelerine uygun hazırlanması ve bu konuda kanun koyucunun titizlenerek hareket etmesi gerekmektedir. Kanun koyucunun vergi kanunlarının hazırlanış aşamasıyla ilgili bu yaklaşımı, vergilendirmenin ve kayıt dışı ekonomi ile mücadelenin en önemli ve başlangıç adımı olacaktır. Ancak kusursuz yazılan hükümler söz konusu olsa bile sistemin iyi çalışabilmesi için vergi denetimi ve ceza sisteminin iyi işlemesi şarttır⁵⁴.

Gelir idaresine göre, Türkiye’de kayıt dışı ekonomi ile mücadelede belli zaaf noktaları vardır. Bunlar denetim ilke ve standartlarının geliştirilmemesi, denetimde koordinasyon eksikliği ve mevcut vergi ceza sisteminin caydırıcı olmamasıdır. Bu konuda özellikle denetimlerin daha etkin hale getirilmesi, gerek kayıt dışında kalma gerekse kayıt altında olup eksik beyan güdüsü gibi duyguların zamanla ortadan kalkmasına vesile olacaktır. Ayrıca denetimler sonunda ortaya çıkacak suç ve kabahatlere uygulanacak cezaların artırılması da kayıt dışılık için caydırıcı fonksiyon icra edecektir. O sebeple kamunun denetim kapasitesinin güçlendirilmesi ve yaptırımların caydırıcılığının artırılmasına yönelik değişikliklerin yapılması zaruridir⁵⁵.

Vergi kayıplarının temelinde, ekonomik işlemin resmi kayıtlara alınmaması, eşdeyişle kayıt dışı bırakılması veya kişilerin vergi dairelerine kayıtlı olmaması yatmaktadır. Kişilerin vergi dairelerine kayıtlı olmaması, vergisel pencereden bakıldığında kayıt dışılığın en önemli sebeplerinden biri olarak öne çıkmaktadır⁵⁶. İhbarlar üzerine bireysel olarak veya toplu olarak yapılan yoklamalar sonucunda işe başlama bildiriminde bulunmadıkları veya geç buldukları tutanakla saptanan mükellefler adına ilgili vergi dairelerince mükellefiyet kaydı kurulmaktadır⁵⁷. Bu çerçevede 1999-2012 yılları arasında yapılan yaygın ve yoğun denetimler neticesinde toplam 602.461 kişi için yeni mükellefiyet kaydı kurulmuştur⁵⁸. İşe başlama bildiriminde bulunması gereken mükellef grupları dikkate alındığında tesis edilen mükellefiyet sayısının ne kadar büyük ve o nispette kayıt dışılığın ne kadar geniş boyutlarda olduğu ortaya çıkmaktadır.

Kayıt dışı kişi ya da işletmelerin olması sadece vergi geliri açısından idareyi zarara uğratmamaktadır. İşe başlamayı bildirmeme eylemi, örneğin sosyal güvenlik hizmetleri açısından da idareyi zarara uğratarak amme hukukunu iğfal edebilmektedir. Bilindiği üzere sosyal güvenlik hizmetinde özellikle 90’lı yılların siyasi popülist yaklaşımları sebebiyle bir kara delik meydana gelmiş-

⁵³ Maliye bakanı Mehmet Şimşek’in 5. İzmir İktisat Kongresinde yaptığı konuşmadan derlenmiştir. Bkz. <http://www.mehmetsimsek.org/index.php/tr/etkinlikler/yurtici/44>

⁵⁴ Toptaş, s.71.

⁵⁵ Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı 2008-2010, s.18. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Kayıt_disi_2009.tr.pdf

⁵⁶ Altuğ, s.359.

⁵⁷ Söyler, s.72.

⁵⁸ Bu sayı Gelir İdaresi Başkanlığının 1999’dan 2012 yılına kadar yayınladığı faaliyet raporlarına bakılarak hesaplanmıştır. Bkz. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=107>

tir⁵⁹. Sosyal güvenlik alanında, kayıt içi çalışanlardan alınan ödentiler dahi sosyal güvenlik hizmetlerinin giderlerini karşılamaya yetmemektedir. O sebeple devlet her yıl milyarlarca lira bu alanı sübvansede etmektedir. Mükellefiyet kaydı olmaksızın on binlerce çalışan kişi veya faaliyet yürüten işletmenin kara deliğin çeperini biraz daha genişlettiği açıktır⁶⁰. Türkiye'nin de 1961 Anayasası ile benimsediği sosyal devlet, ilke olarak herkesi temel sosyal güvenlik hizmetlerinden yararlandırmayı ilke edinen devlettir. Sosyal devlette kişiler bazı durumlarda sosyal güvenlik sisteminin finansmanına katkısı olmasa da, sosyal devletin koruyucu şemsiyesi altında kendine yer bulabilmektedir. Bu çerçevede bakıldığında, işe başlamayı bildirmeme çoğu kez kayıt dışı istihdam anlamına da gelmektedir. Kayıt dışı istihdam, devletin ilgili kuruluşlarının prim, aidat ya da kesinti anlamında elde etmesi gereken gelirden mahrum kalması; buna rağmen bazı durumlarda hizmet sunmak zorunda olduğu kişilerin sayısında bir değişikliğin olmamasıdır. Bir diğer deyişle kimi durumlarda kişiler kayıt dışı çalıştıkları zaman herhangi bir sosyal güvenlik ödemesi yapmasalar dahi bu hizmetlerden yararlanabilmektedirler. Örneğin kayıt dışı iş yapan bekar bir kişi yaşı ne olursa olsun ailesi ile birlikte yaşıyor ise genel sağlık sigortası primi ödemediği ebeveyni üzerinden sosyal güvenlik hizmetinden yararlanabilmektedir. Dolayısıyla mükellefiyet kaydının açılmaması bağlamında kayıt dışılığın, sosyal güvenlik hizmetinin rantabl ve optimum seviyede yürütülebilmesi açısından da kontrol altına alınması gerekmektedir⁶¹.

Vergi denetimindeki sınırlı kapasiteyi Türkiye'de yapılan bir ampirik çalışmanın bulgularından hareketle saptamak da mümkündür. Bu çerçevede yapılan çalışmanın sonuçları öyle gösteriyor ki kişiler denetim sistemindeki zafiyetlerinden haberdar durumdadırlar. Yapılan çalışmaya göre vergisini hiç ödememesine rağmen yakalanmayan insanlar olduğuna inanıyorum diyenlerin oranı %72; ne katılıyorum ne katılmıyorum diyenlerin oranı yüzde %16.3'tür. Denetlenme korkusu olmasa, mükellefler sunduğu mal/hizmet karşılığında fiş vermez diyenlerin oranı %67.9; ne katılıyorum ne katılmıyorum diyenlerin oranı ise %20.8'dir⁶². Çok basit bir yaklaşımla, kişilerin büyük çoğunluğu mükelleflerin denetlenmediğini düşünmektedir. Bununla birlikte kişiler denetimi değersiz de görmemektedir. Yapılan bu çalışma şunu açıklığa kavuşturmaktadır, etkili, yaygın ve yoğun denetimlerin olması durumunda kişiler kayıtlı-kayıt

⁵⁹ Erken emeklilik sistemi çerçevesinde kişilerin erken yaşta emekli olabilmeleri gibi.

⁶⁰ Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının açıklamasına göre kayıt dışı istihdama karşı mücadele kapsamında yapılan denetimlerde, 2008-2012 döneminde 1 milyon 465 bin kişiyle, 85 bin 600 iş yeri kayıt altına alınmıştır. Bu açıklamada kayıt dışı istihdam oranının %52'den % 39.7'ye düşürüldüğü ilan edilmiştir. Bkz. http://www.sgk.gov.tr/wps/wcm/connect/728af5a7-7f2c-4053-b80b-1f8801d54cf1/kayitdisi_faaliyetler.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=728af5a7-7f2c-4053-b80b-1f8801d54cf1

⁶¹ Bir örnek daha vermek gerekirse su tüketim bedellerini tahsil eden belediyeler açısından da zarar ortaya çıkmaktadır. Zira bir apartman dairesinin ikamet olarak kullanılması halinde tahakkuk eden su faturası farklıdır, işyeri olarak kullanılması durumunda daha farklı ve daha fazladır. Bir işletmenin kayıt dışı olması durumunda, oranın işyeri olduğunu bilmeyen yerel yönetimler açısından da gelir kaybına sebebiyet verilmiş olmaktadır.

⁶² Elif Tuay/İnci Güvenç, Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı, GİB, 2007, s.77, 85-86, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede_mukelleflerin_vergiye_bakisi.pdf

içi olma konusunda daha dikkatli olacaklardır. Çalışma sonuçlarına bakıldığında işe başlama bildiriminde bulunmama sebebiyle kayıtlı olmaksızın faaliyet yürütenlerin nasıl bir duygu dünyasına aidiyetle bu şekilde hareket ettikleri ortaya çıkmaktadır. Bu açıdan denetim sürecinin etkinliği ile ilgili sürekli irtifa kazanılmasında sonsuz yarar bulunmaktadır.

Yapılan denetimler sonucu mükellefiyet kaydı olmaksızın çalıştığı saptanan işletme envanterinin çok olması, sadece denetim sisteminin etkili olması ile izah edilemez. Buna sebebiyet veren önemli unsurlardan biri de vergi cezalarının caydırıcı olmamasıdır. Türkiye’de mükellefiyet kaydı olmaksızın faaliyet yürütenler açısından denetlenme korkusu sınırlı düzeydedir. O sebeple en azından kişilerin güçlü ve caydırıcı bir ceza sistemi ile karşılaşmaları kayıt dışılığın önlenmesine katkı sağlayacaktır. Yukarıda yer verilen araştırmada, vergi kaçırıcıların hapis cezasıyla cezalandırılması daha caydırıcı olacaktır önermesine evet diyenlerin oranı %65.9; ne katılıyorum ne katılmıyorum diyenlerin oranı %19.1’dir⁶³. Etkili, yaygın ve yoğun bir denetimle bütünleşik şekilde, sağlıklı ceza sisteminin inşası halinde kayıt dışılığın önlenmesi konusunda mühim mesafelerin katedilmesi mümkün olacaktır.

Mükellefiyet kaydı açtırmamak suretiyle kayıt dışı faaliyet yürütenler açısından etkili, yaygın ve yoğun denetim ve ilave olarak güçlü ve caydırıcı ceza sisteminin olması da tek başına kayıt dışılığı önlemeye yetmemektedir. Çünkü Türk vergi sisteminin “*mevcut düzenlemelerine göre*” işe başlama bildiriminde bulunmama sebebiyle, istenen vergi ve kesilen cezaların bertaraf edilebilmesine yönelik çözüm yollarının varlığı veya sık çıkarılan vergi afları denetimin etkili, yaygın ve yoğun olması durumunda etkinliği, güçlü ve caydırıcı ceza sisteminin olması durumunda da cezaların caydırıcılığını ortadan kaldırmaktadır. Bu yönüyle bazı çözüm yolları veya çıkarılan aflar, yapılan denetimlerde ortaya konan emeğin berhava olmasına, istenilen vergi ve kesilen cezaların da tahsil edilememesine yol açmaktadır.

İşe başlama bildiriminde bulunmamak suretiyle mükellefiyet kaydı açtırmayan mükellefler için kesilen ceza, VUK, md. 352/1-7 bendi uyarınca birinci derecede usulsüzlük cezasıdır. Bu durumda olan mükelleflere zamanaşımı sürelerinin geçmemiş olması koşuluyla takdir komisyonuna sevk çerçevesinde cezalı tarhiyat yapılmaktadır. Bununla birlikte yukarıda da belirtildiği üzere istenen vergiler veya kesilen cezalar, çeşitli çözüm yollarının etkisiyle icrai olamamaktadır. Örneğin mükelleflerin cezalı tarhiyata karşı VUK, md. ek 1 ve devamında yer alan hükümlerden yararlanarak örtülü af niteliği taşıyan uzlaşma yoluna başvurmaları durumunda, sadece vergi cezası üzerinde değil, ne yazık ki vergi aşı⁶⁴ üzerinde de pazarlık ve önemli oranda indirim yapıldığı göz-

⁶³ Elif Tuay/İnci Güvenç, s.85-86, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede_mukelleflerin_vergiye_bakisi.pdf

⁶⁴ Her ne kadar VUK, md. ek 1’de ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergilerin uzlaşmaya konu edilebileceği kabul edilmiş olsa da bu durum açıktır ki vergiyi doğuran olaya bağlı şekilde belirlenen vergi tutarı üzerinden işlem yapılır düşüncesine münafidir. Sonuç itibarıyla yapılan tarhiyat ile ödenmesi gereken vergi miktarı saptanmaktadır. Örneğin ikmalen tarhiyatta kesin bir şekilde matrah farkı belirlenebilmektedir. Buna rağmen ödenmesi gereken vergi tutarının uzlaşma konusu edilebilmesi verginin kanuniliği ilkesine uygun olsa da vergilemede adalet ilkesine aykırılık taşımaktadır. “*Ne yazık ki*” şeklinde ifade edilen durumun en genel ve kısa izahı budur.

lemlemektedir. Yayımlanan bir istatistiğe göre Bursa Vergi Dairesi Başkanlığına Aralık 2009'da 2722 uzlaşma başvurusu yapılmış, idarenin istediği 10.353.358,09 TL'lik vergi, uzlaşma sonucunda 3.871.167,46 TL'ye; kesilen 14.728.850,14 TL'lik vergi cezası da 591.956,91 TL'ye düşürülmüştür⁶⁵.

Uzlaşma yoluna başvuruda bulunabilmek için VUK, md. 359'da yer alan vergi kaçakçılığı hükümlerinin somut hadiselerde cereyan etmemesi gerekmektedir. Diğer ifadeyle uzlaşma yoluna başvuru için kaçakçılık suçunun hareket unsurları ile idarenin kayba uğratılmamış olması şarttır. Mükellefiyet kaydı açtırmadığı için kural olarak VUK, md. 359'da yer alan hareket unsurlarını gerçekleştir(e)meyen kişilerin, uzlaşma yoluna başvurmak suretiyle vergi ve cezaları her zaman pazarlık konusu yapmaları mümkündür. Kayıt dışı faaliyet yürüten bir kişinin uzlaşma çözüm yolu sayesinde nasıl bir ih-sanla karşı karşıya kaldığı kanun koyucu tarafından düşünülmektedirler. Diğer deyişle nasıl olsa yakalanmam zayıf ihtimal, yakalansam da vergi aslında bile indirim yaptırabilirim düşüncesinin, mükellefiyet kaydını açtırmamak suretiyle ihmali hareket eden kişi için daha tercih edilebilir bir durum doğurduğu dikkatlerden kaçmamalıdır.

Türkiye'de kısa aralıklarla çıkarılan vergi ve ceza afları da kayıt dışı faaliyetleri teşvik eder durumdadır. Türk hukukunda 1906 yılında çıkarılan "İrade-i Seniye" ile başlayan vergi af serencamı 1960'a kadar yedi af düzenlemesi ile devam etmiş⁶⁶, 1960 ile 2003 arasında yirmi adet vergi affi ile on bir adet sosyal güvenlik prim affi söz konusu olmuş⁶⁷, 2003 ile 2013 arasında ise üç kez vergi affi ve 2 kez sosyal güvenlik prim affi yürürlüğe konulmuştur⁶⁸. Neredeyse üç yılda bir çıkarılan aflar, mükellefleri kayıt dışılığın sağladığı ekonomik menfaatlerin müptelası yapacak potansiyeldedir. Mükellefler bu durumda kısa aralıklarla af çıkıyor, yakalansam bile affin nimetlerinden istifade ederim şeklinde düşünülmektedir. Bu sebeple af düzenlemelerinin müspet ve menfi yönleriyle tartışmaya açılması gerekmektedir.

6. KAYIT DIŞI EKONOMİ İLE MÜCADELE BAĞLAMINDA KAYIT DIŞI-LIĞA SEBEP OLAN DAVRANIŞLARIN SUÇ TEŞKİL ETMESİ VE CEZALANDIRILMASI

6.1. Suç ve Niteliği

İnsan toplumunun ortaya çıkmasından itibaren iyi ve kötü düşüncesi di-yalektik bir yaklaşım içinde varlığını sürdürügelmiştir. Hukuki anlamda kötü olanı belirleyen bazı unsurlar bulunmaktadır. Bunu belirleyen unsurlardan en önemlileri kişisel hakların ihlali ve toplumsal düzenin bozulmasıdır. Öteden beri toplumlar kötülöklere karşı tedbirler almışlardır. Kötülöğe karşı koyma

⁶⁵ <http://www.bursavdb.gov.tr/bpi.asp?caid=666&cid=1516>

⁶⁶ Recai Dönmez, Teoride ve Uygulamada Vergi Afları, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1992, s.141-145.

⁶⁷ Duran Bülbül/Hülya Karadeniz, "Vergi ve Sigorta Prim Aflarının Kayıt dışı Ekonomi Üzerine Etkisi", 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, 2004, s.806.

⁶⁸ 2003-2014 arasındaki af hükümleri, 5811 sayılı Kanun(2008), 6111 sayılı Kanun(2011) ve 6486 sayılı Kanun(2013) çerçevesinde kabul edilmişlerdir.

biçimlerinden biri de önce davranışın suç olarak kabulü ve bunun yaptırma tabi tutulmasıdır⁶⁹.

Kişi davranışlarını sosyal normlara uygun ve normlardan sapıcı şeklinde kategorize etmek mümkündür. İnsan davranışlarının sosyal normlara uygun olması durumunda yaptırımı gerektiren bir durum hasıl olmamaktadır. Ancak kişilerin bazı davranışları vardır ki bunlar teknik ve hukuki anlamda yaptırımı gerektiren davranışlar olarak kabul edilmesi mümkün olabilmektedir⁷⁰.

Teknik ve hukuki anlamda yaptırımı gerektiren davranışların bazıları “suç” olarak düzenlenebilmektedir. Bir fenomen olarak sosyolojik zemine dayanan belli davranışların suç olarak kabul edilip yaptırma tabi tutulması, münhasıran kanun koyucunun iradesi ile kayıtlanmıştır⁷¹. Kanun koyucu belli hareketleri yasak fiillerden sayarak suç ihdas eder. Suç meydana getirilen bir olgudur. Yaşam içerisinde yıllardır vuku bulan eylem ya da eylemsizlik halleri, bir kabule bağlı olarak belli bir aşamadan sonra suça dönüştürülür. Bunlar genellikle kişilerin davranışları ile bunların içinde yaşadıkları grubun örnek davranışları arasındaki çelişkidен doğan ve genellikle kişi, kurum ve mallara zarar veren hareketlerden oluşur⁷².

Suç politikası, belli hareketlere ilişkin müdahalenin nasıl ve ne üzerinde olması gerektiğini düzenleyen esaslı kontrol politikasıdır. Toplumun ve her bir bireyin korunmasına, suçla mücadeleye, suçun önlenmesine yönelmiş tüm devlet tedbirleri suç politikasının ilgi sahasına girer. Suç politikası hem yaptırımlarla ilgili ilkelerin belirlenmesi ve belirlenen ilkelerin etkin şekilde işleme-sini hem de suça karşı tepkide bulunan, yaptırım uygulayıcı ve suçu önleyici mekanizma ve örgütlerin iyi işlemesini hedef alır. Yaptırımın esas kaynağı ve konusu suç politikası ile ilgilidir. Bu anlamda belli bir dönemde cari olan suç politikası neyse o politikanın eylem planında öngörülen hareketler yaptırma tabi tutulur⁷³.

Kişi davranışlarının suç kapsamına alınıp alınmayacağına yönelik pek çok faktör belirleyici olabilmektedir. Bu çerçevede bir harekete suç vasfının atfedilmesinde veya bu konuda yapılacak değişikliklerde ülkenin ekonomik ve siyasi durumu, siyasi ikbal düşüncesi, toplumsal, kültürel ve teknolojik değerlerde meydana gelen değişiklikler öne çıkmaktadır. Suç kural olarak bu değerler çerçevesinde ve belli bir maksada binaen inşa edilmektedir.

Suç, topluma zarar verdiği ya da tehlikeli olduğuna inanılan ve kanun koyucu tarafından kabul edilen eylem ya da eylemsizlik hallerinin tümüdür. Her dönem ve devirde bu konudaki değerlendirmeler farklı olabilmektedir. Belli bir zaman kesitinde bir davranış şeklinin topluma zarar verdiği veya tehlikeli olduğu kanaatin oluşması halinde, kanun koyucu tarafından sözü geçen hareketlerin kanunlarla yasaklanması ve bunların yaptırım konusu yapılması

⁶⁹ Aktaş, s.24.

⁷⁰ Sulhi Dönmezer, *Kriminoloji, Yeniden Gözden Geçirilmiş 6. Bası*, İstanbul, 1981, s.58

⁷¹ Yasemin Işıktaç, “Ceza Adaleti Açısından Hapis Cezası ve Rehabilitasyon İlişkisi”, *İÜHF C. LXXI*, 2013, S. 1, s. 627.

⁷² Dönmezer, s.59,64.

⁷³ Timur Demirbaş, *Kriminoloji, Güncellenmiş 3. Baskı*, Seçkin, Ankara, 2010, s.45-47.

mümkündür⁷⁴. Bu anlamda suç, kanun tarafından yaptırımı ile tehdit edilen hareketler bütünüdür⁷⁵.

Evrile evrile değişen suç kavramının kökeninde bugün, genel olarak, kamu sağlığını, güvenliğini ve tabii kaynakları korumak, iş ve ticaret alanında hileli davranışları önlemek, devlet gelirlerini korumak gibi düşünceler yatmaktadır. Türk hukuku açısından suç düzenlenirken bu düşünce membandan yararlanılmaktadır⁷⁶. Sosyal maliyeti olan bir olgu olarak suçların yaptırma tabi tutulması, bu amaçların gerçekleşmesi için kabul edilmişlerdir⁷⁷. Bu bağlamda hem adaleti yerine getirmek hem de toplumu savunmak adına adil ve yararlı olduğu sürece her zaman yaptırım uygulanmalıdır⁷⁸. Bununla birlikte devlet hiçbir yararı olmasa bile akıl gereği suçluyu yaptırımla yüzleştirmek zorundadır. Çünkü adalet duygusu suçlunun yaptığı kötülüğün karşılığını almasını gerektirir⁷⁹.

6.2. Ceza ve Niteliği

Kişiler hukukun kendisine yüklediği ödevlere aykırı hareket ederlerse bu davranışlarından sorumlu olurlar. Bu durumda hukuk düzeninin idamesi amacıyla bazı yaptırımlar öngörölmüştür. Yaptırımlar, kişilerin yükümlölüklerine aykırı davranışlarına bağlanan hukuki sonuçtur. Bu çerçevede hukukun suç saydığı davranışlar sebebiyle kişiler arasında meydana gelen eşitsizlik hali bir yaptırım türü olarak ceza ile giderilmiş olur. Diğer deyişle ceza ile suç teşkil eden haksızlığı gerçekleştiren kişinin, bu suçu oluşturma anında sahip olduğu kusurluluk durumu ibra edilmiş olur⁸⁰. Fakat ne amaçla olursa olsun suçla mücadele için yapılan düzenleme ve işlemler kamu hizmeti niteliğindedir ve toplumsal düzenin devamını temin amacıyla yöneliktir⁸¹.

Her dönemde hukuka aykırı davranışlar, kamuoyunun tepkisini çekmiştir. İşte bu tepkiye bağlı olarak bu davranışlar için öngörölen yaptırım cezadır. Etkileri, sonuçları, infaz şekilleri farklı olsa da cezaların var olmasıyla ilgili herhangi bir ontolojik tartışma bulunmamaktadır. Bu çerçevede ceza, hukuki düzene zarar veren fiillerin karşılığı olarak Devletin kanun ile yarattığı ve özellikle eylemi gerçekleştirenlerin bazı yoksunluklara tabi kılındığı, varsayımsal olarak sorumluluk derecelerine paralel düzenlenen korkutucu yaptırımdır. Düzeni ceza yaptırımlarına başvurmadan korumak olanak dıřıdır⁸².

⁷⁴ Dönmezer, s.62-63.

⁷⁵ Demirbaş, Kriminoloji, s.37.

⁷⁶ Dönmezer, s.73

⁷⁷ Işıktaç, s.626.

⁷⁸ Mahmut Koca/İlhan Üzülmöz, Türk Ceza Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Seçkin, Ankara, 2013, s.520.

⁷⁹ Timur Demirbaş, Ceza Hukuku, Gözden Geçirilmiş 4. Bası, Seçkin, Ankara, 2006, s.501.

⁸⁰ İzzet Özgeçen, Türk Ceza Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Bası, Seçkin, Ankara,2011, s.571.

⁸¹ Işıktaç, s. 626.

⁸² Sulhi Dönmezer/Sahir Erman, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, C.II, Yeniden Gözden Geçirilmiş Altıncı Bası, İstanbul, 1978, s.630-631.

6.2.1. Cezalandırmada Esas ve Amaç

Cezaların esasını ve amacını açıklayan bazı görüşler bulunmaktadır. Bunların mutlak ve nisbi ceza teorisi olarak iki temel başlıkta ele alınması mümkündür⁸³. Mutlak ceza teorisine göre ceza, fail tarafından yapılan kötülüğün kefaretidir. Cezanın toplumsal savunma, caydırıcılık veya rehabilite etme gibi bir gayesi yoktur. Cezanın kendisi bir amaçtır. Suçluya hak ettiği ceza verilerek bozulan ahlaki denge yeniden kurulmalıdır⁸⁴. İntikam aracı olarak kriminal yaptırımda suçlu acı duygusunu hissetmelidir. Böylece işlenen suçtan doğan toplumsal öfkenin yatışması sağlanabilir⁸⁵.

Nisbi ceza teorisine göre cezanın amacı sadece cezalandırmak suretiyle muhataba elem vermek değildir. Cezalandırma bir amaç değil, araçtır. Gelecekle ilgilidir⁸⁶. Bu çerçevede cezalandırmanın temel amaçları geleceğe yönelik suç işlenmesine mani olmak(caydırıcılık) ve suçluları ıslahıdır⁸⁷. Diğer ifadeyle cezalandırmada temel gayeler piyasa ölçeğinde potansiyel suçlu kontrolü ve suçluları kazanımdır⁸⁸. Buna yönelik değerlendirmeler iki tür yaklaşımla ele alınmaktadır. Bunlar genel önleme(korkutma-önleme), özel önleme(korkutma-uslandırma)dir.

Cezanın gerek kanunlarda olması gerekse uygulanmasının gösterdiği korkutucu nitelik, suç işleme eğiliminde olanlar için genel önleme fonksiyonunu gösterir. Burada suç işleyenlerin cezalandırıldıkları inancı yerleştirilmeye çalışılarak kişilere mesaj verilir⁸⁹. Bir ceza düzenlenirken gösterdiği korkutucu nitelik, kişilerin hukuka aykırı muhtemel davranışlarını önler ve böylece ceza genel önleyici tedbir halini alır. Ceza, suç sayılan davranışlar üzerinde frenleyici etki yapar⁹⁰. Başka bir ifadeyle ceza tehdidi suç işleme eğiliminde olanlar üzerinde psikolojik baskı kurarak onları harekete geçmekten alıkoyar⁹¹.

Ceza aynı zamanda uslandırmak suretiyle daha önce hukuka aykırı hareket eden kişilerin ileride tekrar suç işlemesini önlemeyi amaçlayan fonksiyona sahiptir. Bu yaklaşıma göre işlenen suçtan dolayı alınan ceza, kişilerin risk-ödül denklemini bozar. Suç işlemenin cezai sonucu, kişileri suç işlememe

⁸³ Bir başka tasnife göre bu yapının cezalandırıcı adalet ile caydırıcılık teorisi olarak ele alınması mümkündür. Bkz. Makoto Usami, "Politika Olarak Hukuk: Adalet ve Yazar", Çev. Şule Şahin Ceylan, AÜHFĐ, C.61, S.1, 2012, s.443.

⁸⁴ Ahmet Caner Yenidünya, Mukayeseli Hukukta ve Türk Hukukunda Şartla Salıverme, Legal, İstanbul, 2002, s.80-81.

⁸⁵ Zahir Kızmaz, "Ceza veya Kriminal Yaptırımın Suç Oranları Üzerindeki Caydırıcı Etkisi", AKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 2006, C.7 S.2, s.216.

⁸⁶ Sururi Aktaş, "Cezalandırmanın Amacı Üzerine", EÜHFĐ, C.13, S.1-2, 2009, s.2.

⁸⁷ Yenidünya, s.85-86. Vergi cezalarının hukuki niteliği ile ilgili bir Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu kararında "...vergi cezaları, vergi kanunlarına karşı işlenen fül nede niyle devletin gördüğü zarar eşit bir tazminat ya da zam almak değil, zararı aşan tu tarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve ceza tehdidiyle, sözkonsu fülü önle mek amacı güdülmüştür..." ifadeleri kullanılmak suretiyle idari yargının konuyu değer lendiriş tarzı ortaya konulmuştur. Kararın künyesi; DİBK'nın 12.6.1980 tarih ve E. 1977/1, K.1980/2 sayılı kararı(Danıştay Dergisi, S.40-41, s.67-74)

⁸⁸ Ender Alper Güvel, Suç ve Ceza Ekonomisi, Roma, Ankara, 2004, s.72.

⁸⁹ Demirbaş, Ceza Hukuku, s.504-505.

⁹⁰ Dönmezer/Erman, s.651-652.

⁹¹ Koca/Üzülmez, s.520.

yönünde davranış değişikliğine itebilir⁹². Burada suçlunun kişiliği üzerinde etkili olmaya çalışılır ve bazı yaptırımlara maruz bırakılmak suretiyle ıslahı ve topluma yeniden kazandırılması amaçlanır⁹³. Bu çerçevede suç işleyen kişinin mahkum olduğu cezanın infazıyla güdülen amaç, kişiye gerçekleştirildiği haksızlık sebebiyle etkin bir uyarıda bulunmak, onu ıslah etmek ve etkin pişmanlık duymasını sağlamaktır⁹⁴.

Kısaca kişiler rasyonel yaratıklardır. Ceza, suç için önemli bir maliyettir ve ceza düzeyinin yüksekliği suç işleme düzeyi ile ters orantılıdır. Buna göre verilen cezalar, suç işlemekle elde edilecek yarardan fazla olmalıdır. Suç işleyen bir suçluya verilen ceza, hem toplumda suç işleme eğiliminde olan bireyleri suç işlemekten caydırmalı hem de suç işleyen kişinin yeniden suç işleme olasılığını azaltmalıdır⁹⁵. Bu anlamda var olan düzeni bozucu davranışların karşılığı olarak kanun koyucu tarafından öngörülmüş ve ilan edilmiş olan cezalar, “*yapılmaması gereken*” yapan veya yapması muhtemel olana bunu yapmaması gerektiğini benimsetmek amacıyla yönelik olarak düzenlenmelidir⁹⁶.

6.2.2. Cezalandırmanın Suç Önlemeye Etkisi⁹⁷

Türk ceza sisteminin ana hedefi suçun işlenmesini engellemek, suç işlemiş olanların aynı ya da benzer suçları bir daha işlememesini temin etmektir. Türkiye’de de nisbi ceza teorisi benimsenmiş durumdadır. Diğer deyişle, suçun caydırıcılık ve ıslah ekseninde engellenmesi ceza adalet sisteminin temel hedefidir⁹⁸. Bununla birlikte cezalandırmanın kriminal aktivitelere etkisi temel tartışma konusudur. Bu noktada cezaların caydırıcı olabilmesi için cezalara ilişkin şu üç prensibin hayata geçirilmesi şarttır. Bunlar, cezaların kesinliği (kaçınılmazlığı), ağırlığı ve hızlı biçimde uygulanmasıdır⁹⁹.

Kanunların ve yaptırımların kesinlikle herkese uygulanır oluşu, suç işleme eğilimine sahip insanlar üzerinde etkin bir caydırıcılık meydana getirebilir. Açık ve anlaşılır kanunların ve kanun ihlalleri karşısında öngörülen yaptırımların yakın ya da uzak zaman dilimi içinde mutlak surette herkese eşit şekilde uygulanacağına olan inanç, suç işlenmesi halinde kesin olarak cezai müeyyideyle karşı karşıya kalacağı düşüncesi ile caydırıcı bir etki ortaya koyabilir¹⁰⁰. Bu açıdan bir cezanın kesinlikle uygulanacağı korkusu, uygulanmasından kaçınmak ümidini veren ağır bir cezadan daha etkilidir. Yaptırımlar ne

⁹² Kızmaz, s.218.

⁹³ Demirbaş, Ceza Hukuku, s.505.

⁹⁴ Özgenç, s.585.

⁹⁵ Kızmaz, s.216-217.

⁹⁶ Işıktaç, s.627.

⁹⁷ Burada hemen belirtmek gerekir ki bu başlık altında alıntı yapılan eserlerde, cezalandırma miktarı ve metodu ile suç oranları arasındaki ilişkiye yönelik örnek çalışmalara yer verilmiştir. Özellikle bkz. Kızmaz, s.220 vd. Biz bu çalışmada cezalandırma ile suç arasında ters orantının var olduğuna itibar ediyoruz. O sebeple aşağıdaki değerlendirmeler bu çerçevede olacaktır.

⁹⁸ Osman Dolu/Hasan Büker/Şener Uludağ, “Türk Ceza Adalet Sisteminin Caydırıcılık Kapasitesine İlişkin Eleştirel Bir Değerlendirme”, AÜHFMC, C. 61,S.1, 2012, s.77.

⁹⁹ Kesinlik, ağır ceza ve hızlılık ile kriminal yoğunluk arasındaki negatif araştırma bulguları için bkz. Kızmaz, s.221-223.

¹⁰⁰ Dolu/Büker/Uludağ, s.79-80.

kadar hafif olursa olsun kesin olunca kişileri korkutur ve o nispette hukuk ihlalleri azalır¹⁰¹. Ayrıca ceza hükümlerinin herkese eşit uygulanmaması ve buna yönelik uygulamalar genelleşmemelidir. Aksi halde kişilerin, cezaların kesinliği konusunda yeterli düzeyde güven geliştirmeleri mümkün olmaz. Cezaların eşit uygulanmadığı düşüncesi, cezaların kesinliği ilkesinin varlığını tek başına tehlikeye düşürebilecek bir duygu halidir¹⁰².

Yaptırımların suçlar karşısında hafif kalması, suçun sosyal ve maddi maliyetini azaltarak suç işlemeyi rasyonel bir seçim haline getirebilir¹⁰³. Bu sebeple ceza adalet sisteminin beklenen caydırıcı etkiyi ortaya koyabilmesi için suçla orantılı ağırlıkta cezalar uygulanmalıdır¹⁰⁴. Verilen ceza suçluda pişmanlık hissini uyandırmalıdır. Ceza düzenlemesi yapılırken cezanın, yapılan düzenlemenin koruduğu ve suç oluşturan fiilin ihlal ettiği menfaatle orantılı belirlenmesi gerekmektedir. Cezanın orantılılığı ilkesine uygun olmayan cezalar, cezaların caydırıcı ve ıslah edici niteliğini kaybetmesine neden olabilir¹⁰⁵. Bu bakımdan caydırıcılık ve ıslah çabası suç ve ceza arasındaki orantılılık düşüncesiyle tamamlanmalıdır¹⁰⁶.

Suç davranışı karşısında uygulanması gereken yaptırımların en hızlı şekilde uygulanması suçla olan mücadelede caydırıcılığı kuvvetlendirecek bir unsur olarak öne çıkmaktadır¹⁰⁷. Ceza uygulamaları açısından hızlı işlemeyen ceza adaleti, ceza sisteminin kalitesi ve etkinliği açısından son derece olumsuzdur. Cezanın yararlı olabilmesi, suç davranışının gerçekleşmesinden kısa bir süre içinde uygulanmasına bağlıdır¹⁰⁸.

7. KAYIT DIŞI EKONOMİ İLE MÜCADELE BAĞLAMINDA İŞE BAŞLAMA BİLDİRİMİNDE BULUNMAMA EYLEMSİZLİĞİNE KARŞI İKİ ÖNERİ

7.1. İşe Başlama Bildiriminde Bulunmama Suç Olarak Düzenlenmelidir¹⁰⁹

Yukarıda suç ve ceza politikalarının temel rükünlerinden ve buna bağlı olarak amaçlarından söz edilmiştir. Bir davranışın suç olarak kabulü ve ceza-

¹⁰¹ Koca/Üzülmez, s.519.

¹⁰² Ömer Ömeroğlu, "Suç Korkusu, Cezanın Caydırıcılığı ve Küçük Suçlar", GÜHFD, C. XVI, S. 4, 2012, s.349,354.

¹⁰³ Dolu/Büker/Uludağ, s.89,93.

¹⁰⁴ TCK, md. 3/1: "Suç işleyen kişi hakkında işlenen fiilin ağırlığıyla orantılı ceza ve güvenlik tedbirine hükümlenir".

¹⁰⁵ Ömeroğlu, s.350-351.

¹⁰⁶ Usami, s.445.

¹⁰⁷ Kızmaz, s.217.

¹⁰⁸ Vahit Bıçak, "Ceza Adaleti Yönetiminde Kalite ve Etkinlik", Kamu Yönetiminde Kalite Sempozyumu, 1998, Ankara, http://www.kriminoloji.com/Ceza_Adaletinde_Kalite_Yönetimi.Bicak.htm.

¹⁰⁹ Burada "suç" olarak düzenlenmelidir ifadesinden kasıt işe başlama bildiriminde bulunmamayı hürriyeti bağlayıcı ceza ile yaptırıma tabi tutma anlamındadır. Zira mevcut düzenlemelere göre yaptırımı para cezası olan işe başlama bildiriminde bulunmama şeklindeki davranış, sınırlı da olsa bazı yazarlar tarafından kabahat değil vergi suçu olarak kabul edilmektedir. Örneğin bkz. Mualla Öncel/Ahmet Kumrulu/Nami Çağan, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 20. Bası, Turhan, Ankara, 2011, s.211 vd; M. Kamil Mutluer, Vergi Genel Hukuku, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008, 288 vd.

landırılmasına yönelik pek çok sebep olmakla birlikte bunların bir tanesi de devletin ekonomik teröre karşı mukavemet gösterme ihtiyacıdır. Bu anlamda kanun koyucunun vaziyet alıp, yasal düzenlemeler marifetiyle kişilerce imhal ve ihmal edilen alanlara yatırım harcını boşaltması mümkündür. Bu çerçevede işe başlama bildiriminde bulunmama şeklindeki davranışın üzerinde durulması gerekmektedir.

Kanun koyucu tarafından suç kabul edilen davranışlar yasal davranışlar gibi rasyonellik içermektedir. Sonuçta suçlu kişi diğer kişiler gibi faydasını maksimum yapmaya çalışmaktadır. Bu açıdan suç failleri düşünce itibarıyla yasal davranışlar sergileyen kişilerden farklı değildir¹¹⁰. Bu kişiler de suçu iş gibi zaman alan ve geliri olan bir faaliyet olarak görmektedirler¹¹¹. Ancak bunlar yapılırken ekonomik hayatın bütün oyun kuralları hiçe sayılır ve kuralların konulmasında murad edilen düşünceler kadük olur.

Devletin amacı hukuk düzeninin kurulması ve korunmasıdır. Bu sebeple devletin amacına aykırılık teşkil edecek her türlü davranışa karşı önlem alma yetkisi bulunmaktadır¹¹². Bu anlamda kanun koyucu bir önlem almış ve işe başlama bildiriminde bulunmamanın bir yaptırıma bağlanmasını kabul etmiştir. Mevcut düzenlemeye göre işe başlama bildiriminde bulunmamanın yaptırımı sadece para cezasıdır(VUK, md. 352/7)¹¹³. Ancak daha önce de izah edildiği üzere öngörülen yaptırımın işe başlama bildiriminde bulunmama eylemine karşılık maliyeti düşüktür. Bunun yanı sıra bu cezaların doğrudan veya dolaylı affına yönelik özel durumlar, cezaların caydırıcılık ve ıslah edicilik dinamiklerini olumsuz etkilemekte ve kişilerin işe başlama bildiriminde bulunmama konusunda “gözü kara” hareket etmelerini sonuçlayabilmektedir. Dolayısıyla işe başlama bildiriminde bulunmama eylemsizliğinin bir suç olarak kabul edilip adli para cezasına veya para cezasına çevrilmesi mümkün olabilecek şekilde hürriyeti bağlayıcı cezaya bağlanması¹¹⁴ ve bunu sağlayacak yasal düzenlemelerin hayata geçirilmesi gündem konusu olmalıdır¹¹⁵.

¹¹⁰ Hayati Aksu/Yakup Akkuş, “Türkiye’de Mala Karşı İşlenen Suçların Sosyoekonomik Belirleyicileri Üzerine Bir Deneme: Sınır Testi Yaklaşımı(1970-2007)”, s.193. <http://asosindex.com/journal-article-fulltext?pid=2265&part=1>

¹¹¹ Güvel, s.47.

¹¹² Koca/Üzülmez, s.520.

¹¹³ 422 Seri Nolu VUK Genel Tebliğine göre 1.1.2013’ten itibaren işe başlama bildiriminde bulunmayanlar için belirlenmiş en ağır ceza sermaye şirketleri adına kabul edilmiştir. Bu tutar 110 TL’dir.

¹¹⁴ Alman vergi usul hukukunda işe başlamayı bildirme yükümlülüğü bu yükümlülüğün muhatabına göre farklılık arz eder. Gerçek kişiler, bir ticari işletmeye başlamaları veya bu işletmeye dahil olan yeni bir işyeri açmaları durumunda bir ay içerisinde kural olarak yerel kamu idaresine bir bildirimde bulunmaları gerekir(Alman Vergi Usul Kanunu md. 138/1-1). Bildirimi alan kamu idaresi yetkili vergi dairesini bilgilendirir. Gerçek kişi olmayan vergi yükümlüleri ise kuruluşlarını (ticari sicile kayıt olmaları gerekli ise tescillerini de) hem yerel kamu idaresi hem de yetkili vergi dairesine bildirmek zorundadır(Alman Vergi Usul Kanunu md. 137/1). Söz konusu bildirme ödevi yerine getirilmemesi halinde resen vergi tarhi, gecikme faizinin uygulanması gibi işlemlerin yanı sıra cezalar da kesilebilir. Bu cezanın cinsi ve miktarı “*vergi yükümlüsü kasıt ile mi yoksa ağır kusur ile mi hareket etti?*” sorusunun cevabına bağlıdır. Kişi kasıt ile hareket etti ise işlenen fiil bir vergi(kaçakçılığı) suçudur ve adli para cezası veya beş yıla kadar hapis cezasını gerektirir(Alman Vergi Usul Kanunu md. 370/1). Fiil ağır kusur ile iş-

Türkiye’de 1999-2012 yılları arasında vergisel anlamda kayıt dışı çalıştığı saptanan kişi ve işletme sayısının 602.461 olması, devletin uğradığı ekonomik kaybın boyutlarını anlama noktasında önemli bir veridir. Bu veriye bakıldığında işe başlama bildiriminde bulunmama şeklinde ortaya çıkan ihmali hareketin, mevcut düzenlemeler içerisinde ne caydırıcı ne de ıslah edici yaptırıma tabi tutulduğu ortaya çıkmaktadır. Bu davranışın hürriyeti bağlayıcı yaptırıma bağlanması, nimet külfet dengesini külfet istikametinde bozmasına katkı sağlayacak temel nüve olacaktır. Böylece kayıt dışı kalmak suretiyle elde edilen menfaatin göze alınan zarardan daha az olması sağlanmış olacaktır. Zira kayıt dışı olan veya kayıt dışı olma ihtimali olan kişiler için mevcut vergi ceza sisteminin bunları önleme kapasitesi zayıftır. Bugün itibarıyla kişiler için kayıt dışılık cazip durumdadır. Bunun önüne geçilmelidir.

Suçtan elde edilecek kâr, insanı suç işlemeye sevk ederken cezadan gelecek acı suç işlemeye engel olur. Hangisi güçlü olursa suç fiili meydana gelir ya da gelmez¹¹⁶. Bu bakımdan ceza adeta suçun fiyatı gibidir. Cezaların artırılması suretiyle hukuka aykırı eylemle mücadele, bir malın fiyatını artırarak satın alınan miktarı düşürmeye benzemektedir¹¹⁷. Bu amaçla işe başlama bildiriminde bulunmama şeklinde ortaya çıkan davranışın suç olarak kabulünde ceza ideolojisi açısından mutad dışı bir durum bulunmamaktadır. Diğer deyişle işe başlama bildiriminde bulunmama halinin suç olarak kabulü ve hürriyeti bağlayıcı cezaya bağlanması mümkündür. Ancak bu suçun ihdas edilmesi başlı başına işe başlama bildiriminde bulunmamaya bağlı olarak ortaya çıkan kayıt dışılığı önlemek için yeterli olmamaktadır. Zira suç hükümleri tek başına kişileri suç konusu eylemi yapmaktan alıkoyma kabiliyetine malik değildir. Bu sebeple cezaların caydırıcı olmasını temin edecek eylem çokluğunu negatife tahvil edecek alt ve yan unsurların da dizaynı ve hayata geçirilmesi şarttır.

Bireylerin suç işlemleri ile elde edecekleri menfaatin, suçun maliyetinden daha fazla olması durumunda ceza caydırıcı olamaz. Bu bakımdan menfaat suçun maliyetinden az olmalıdır. Aksi halde kişilerin kriminal hareket mo-

lendiye bir vergi kabahati söz konusudur ve elli bin Euro’ya kadar idari para cezası ile cezalandırılır(Alman Vergi Usul Kanunu md. 378/1,2).

¹¹⁵ Bildirimde bulunmama şeklindeki davranışa yönelik vergi mevzuatında benzer düzenlemeler zaten bulunmaktadır. Örneğin 6183 sayılı Kanununun, “*Mal Bildiriminde Bulunmayanlar*” kenar başlıklı 60. maddesine göre mal bildiriminde bulunmayanların 3 ayı geçmemek üzere hapis cezası ile tazyik edilmesi olanaklıdır. Ayrıca 20.10.2004 tarihinde, Vergi Konseyi tarafından hazırlanan “Vergi Suç ve Cezalarının Yeniden Düzenlenmesi Hakkında Kanun Tasarısı Taslak Metni”nde de aynı yönde bir öneride bulunularak “154 ve 155. maddelerinde yazılı belirtilerin bulunduğu hallerde fiilen de işe başlanılmasına rağmen işe başlama bildiriminde bulunmamak veya mükellefiyet tesis ettirmemek (Bu bildirim süresinden sonra, ancak idarenin tespitinden önce kendiliğinden yapanlar hakkında bu hüküm uygulanmaz.)” ifadeleri ile bu davranışın “Kaçakçılığa Teşebbüs” suçu olarak kabul edilmesi ve cezasının altı aydan bir yıla kadar hapis cezası olması gerektiği teklif edilmiştir. Bkz. <http://www.vergikonseyi.org.tr/calismalar.php?detay=6f907ac773042a871d7201a360d20d98>

¹¹⁶ Hakan Ekim/Zakir Gül, “Suç ve Suçla Mücadelenin Ekonomik Analizi”, Polis Bilimleri Dergisi, C.13,S.2, s.127. http://www.pa.edu.tr/APP_DOCUMENTS/D478B2AD-3813-4555-9629-6332F8CF8D33/cms_statik/_dergi/2011/2/6%20-makale%20123-146.pdf

¹¹⁷ Güvel, s.87

tivasyonu artar¹¹⁸. Bununla birlikte caydırıcı olmayan cezanın, gerçekte ceza sayılması kolay değildir. Ceza ve onun caydırıcılığından vazgeçilemez. Ancak ıslah, iyileştirme ve günün şartlarına uygun stratejiler geliştirilmeden, yalnızca cezanın caydırıcılık özelliğini kullanmak suretiyle suç fiilinin önlenmesi kolay değildir¹¹⁹. Bu anlamda suçun sağladığı gelir, yasal faaliyetlerden elde edilen gelir, yakalanma ihtimali ve yargılamanın sonuçları, sonuçları ortadan kaldırma imkanları bir arada değerlendirildiğinde kişilerin suç işlemeyi daha kârlı bulup suçu tercih etmemeleri sağlanmalıdır¹²⁰. Bu çerçevede işe başlama bildiriminde bulunmama şeklindeki ihmali hareket suç olarak yasama mevzuu edilmeli ve bununla birlikte cezanın kesinliği ve suçla ilgili yargılamanın kısa sürede yapılmasına yönelik alınması gereken mesafelerin alınması gerekmektedir. Bir davranışının hürriyeti bağlayıcı yaptırıma tabi tutulmasında başarı, cezanın ağırlığı, kesinliği ve hızlığı voltranının oluşturulmasına bağlıdır. Bunların cem etmesi durumunda işe başlama bildiriminde bulunmama davranışı sebebiyle meydana gelen kayıt dışı ekonomi oranının geriletilmesi mümkün hale gelebilir.

7.2. İşe Başlama Bildiriminde Bulunmayanlar Teşhir Edilmelidir

Vergi Usul Kanununun vergi mahremiyeti kenar başlıklı 5. maddesine göre “...görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri surları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar.” ifadeleri ile belirli kişiler bilgi verme konusunda kayıtlanmışlardır. Ancak kanun koyucu bazı durumlarda paylaşılan bilgilerin vergi mahremiyetini ihlal etmeyeceğini de benimsemiştir¹²¹. Bununla birlikte Vergi Usul Kanununun 5. maddesinde 3239 sayılı Kanunun 1. maddesiyle eklenen fıkra çerçevesinde vergi mahremiyetinin ihlali ile ilgili özel bir istisnai düzenleme de kabul edilmişti. Bu düzenlemeye göre VUK'ta yer alan belge düzenine uymayan veya kaçakçılık fiili ile vergi ziyana neden olup tarh edilen vergi ve kesilen cezası kesinleşen mükellef ve vergi sorumlusunun, basın ve TRT yolu ile açıklanması vergi mahremiyetinin istisnası olarak kabul edilmiştir. Ancak belirli durumlarda kişileri teşhir edebilme yetkisi, 4369 sayılı Kanunun 1. maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Her ne kadar yürürlükten kaldırılan fıkra ve bu fıkra ile ilgili usul ve esasları düzenleyen 181 nolu VUK Genel Tebliği¹²², işe başlama bildiriminde bulunmayanların teşhir edilmesini düzenlemiyor idiyse de VUK'ta yapılacak bir düzenleme ile bu kez işe başlama bildiriminde bulunmayan mükelleflerin, aldıkları cezanın kesinleşmesinden itibaren basın aracılı-

¹¹⁸ Kızmaz, s.220.

¹¹⁹ Ömeroğlu, s. 347. Bir görüşe göre vergi cezalarının yüksek oluşu, en azından özellikle yakalanma olasılığının düşük olduğu koşullarda önem kazanmaktadır. Bkz. Önder, s.244.

¹²⁰ Ekim/Gül, s.128-129. http://www.pa.edu.tr/APP_DOCUMENTS/D478B2AD-3813-4555-9629-6332F8CF8D33/cms_statik/_dergi/2011/2/6%20-makale%20123-146.pdf

¹²¹ Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanlarının, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının, adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgelerin paylaşımı hukuka uygun kabul edilmiştir.

¹²² RG, 27.5.1988 tarih ve S.19824.

ğıyla veya internet ortamında teşhiri hükme bağlanmalı ve böylece işe başlama bildiriminde bulunmayan kişilerin durumu paylaşılarak kamulaştırılmalıdır. Böylece ceza baskısı dışında kamuoyu baskısı ile de yüzleşmek zorunda kalamayan, gören ve yaşayan mükelleflerin, işe başlama bildiriminde bulunma konusunda daha hassas hareket etmeleri sağlanabilecektir.

8. SONUÇ

Mükelleflerin şekli mükellefiyetlere sahip olmaları vergi sisteminin gereğidir. Mükellefler şekli ödevleri zamanında ve eksiksiz yerine getirirlerse doğru vergi değerleri üzerinden borç tahakkuk eder. Doğru vergilemede herkesin menfaati bulunmaktadır. Bu bakımdan kişilerin vergisel ödevler konusunda hassasiyet göstermeleri beklenir.

Kayıt dışı ekonominin temel görünüm sahalarından biri de vergi sahasıdır. Vergilendirme alanında kayıt dışılığa sebebiyet veren en önemli unsurlardan biri faaliyetin idarenin bilgisi dışında tutulmasıdır. Bu, işe başlama bildiriminde bulunmama ile başlamaktadır. Günümüzde pek çok kişi ve işletme, işe başlama bildiriminde bulunmamak suretiyle kayıt dışı ekonomi alanını genişletmekte ve kayıtlı ekonomi alanının dışında faaliyet yürütmektedir. Bu durumdaki mükellefler taammüden kayıt dışı ekonomi değirmenine su taşımış olmaktadır.

İşe başlama bildiriminde bulunmama sebebiyle adına mükellefiyet kaydı tesis edilmeyen kişiler için mevzuatta yer alan yaptırım şekillerine ve bunun uygulamadaki sonuçlarına yukarıda değinilmeye çalışılmıştır. Görüleceği üzere mükelleflerin işe başlama bildiriminde bulunmamaları halinde yürüttükleri faaliyet, vergi idaresi tarafından yapılan denetimler neticesinde saptanabilmektedir. Bu durumda mükelleflere ceza kesilmekte, dönemi geçmiş vergiler varsa bunlar için de vergi matrahını saptamak üzere takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmaktadır. Fakat mevzuatta ve uygulamada öyle müesseseler vardır ki, kesilen para cezalarının ve istenen vergilerin etkisi ortadan kaldırılabilmektedir. Vergisel anlamda mükellefler ya denetlenmemektedir ya da denetlense bile mevzuat ya da pratikteki uygulamalar sebebiyle yaptıkları ya da yapmadıkları yanlarına kâr kalmaktadır. Bir bakıma mükellefler fırsat maliyetine¹²³ baktıklarında kayıt dışı kalmanın daha tercihe şayan olduğunu görmektedirler. Bu noktada kişiler için kayıt içine hiç dahil olmamaya tevessül, içinde pek çok menfaat bulunan bir eylem haline dönüşmektedir. Dolayısıyla işe başlama bildiriminde bulunmama durumuna yönelik daha esaslı tedbirlerin alınması zorunludur. 1999-2012 yılları arasında mükellefiyet kaydı açtırmadan faaliyet yürüten kişi ve işletmeler dikkate alındığında bunun ehemmiyeti ortaya çıkmaktadır.

Devletin amacı kayıt dışılığı önlemek ise bu maksada hizmet ve hürmeten yapılması gereken şeyler bellidir. Bu bakımdan süresinde işe başlama bildiriminde bulunmayan mükelleflerin bu eyleminin hürriyeti bağlayıcı ceza ile yaptırma tabi tutulması ve bu kişilerin kamuoyuna teşhiri yerinde olacaktır.

¹²³ Mevcut çeşitli alternatifler arasında bir tanesinden vazgeçilmekle vazgeçilen öteki alternatifler dolayısıyla uğranılan zarardır. Bkz. Halil Seydioğlu, *Ekonomik Terimler*, Ankara, 1992, s.261.

Merkezde yapılacak hamlelerin muhitte kelebek etkisi yaratarak müspet değişiklikleri meyve vermesi mümkündür. Bunların yapılması halinde işe başlama bildiriminde bulunmayan kişiler sebebiyle meydana gelen kayıt dışılık oranı normal seyrine avdet edecektir. Aksi takdirde hiç kayda girmeden faaliyet yürüten kişi ve işletmeler bu veya benzer hacimle varlığını sonsuza dek koruyacak ve ekonomi yetmezliğine sebebiyet vermeye devam edeceklerdir.

İşe başlama bildiriminde bulunmama ile ilgili özellikle hürriyeti bağlayıcı cezanın getirilecek olması, bu vergisel yükümlülüğe uymamayı caydırıcı hale getirme noktasında faydalı olacak bir husus olmakla birlikte tek başına yeterli işleve sahip olamayacaktır. Dolayısıyla yapılacak düzenlemelerin cezanın kesinliğini sağlayıcı etkili, yaygın ve yoğun denetim sistemini kurmak ve hürriyeti bağlayıcı ceza ile ilgili yargılamayı hızlandırmak suretiyle taçlandırılması gerekmektedir¹²⁴. Kişiler sahip oldukları bazı zafiyetler sebebiyle işe başlama bildiriminde bulunmamak suretiyle mükellefiyet kaydını açtırmadıklarında bilmelidirler ki etkili, yaygın ve yoğun denetim ağının yardımıyla yakalanma ihtimalleri ve yargılama pratiği sebebiyle kısa sürede ceza almaları yüksektir. Vergi cezalarının yüksekliğinden nasıl olsa yakalanma ihtimalim düşük diye çekinmeyen kişilerin bu duyguları, en azından yeni yaklaşımların katkısıyla, sinelelerinden alınmalıdır. Bu bağlamda vergi ve ceza talep edilmesinde bu değerlerin zayıflatılmasına veya ortadan kaldırılmasına yönelik fiili ve yasal şartlar ortadan kaldırılmalıdır.

KAYNAKÇA

Aksu, Hayati /Yakup Akkuş, “Türkiye’de Mala Karşı İşlenen Suçların Sosyoekonomik Belirleyicileri Üzerine Bir Deneme: Sınır Testi Yaklaşımı(1970-2007)”, ss.191-214. <http://asosindex.com/journal-article-fulltext?id=2265&part=1>

Aktaş Sururi, “Cezalandırmanın Amacı Üzerine”, **EÜHFD**, C.13, S.1-2, 2009, ss.1-25.

Altuğ Osman, **Kayıt Dışı Ekonomi**, İstanbul, 1994.

Bıçak Vahit, “Ceza Adaleti Yönetiminde Kalite ve Etkinlik”, **Kamu Yönetiminde Kalite Sempozyumu**, 1998, Ankara, http://www.kriminoloji.com/Ceza_Adaletinde_Kalite_Yonetimi.Bicak.htm

Bülbül, Duran / Hülya Karadeniz, “Vergi ve Sigorta Prim Aflarının Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine Etkisi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 2004, ss. 801-812.

Demirbaş Timur, **Kriminoloji**, Güncellenmiş 3. Baskı, Seçkin, Ankara, 2010.

Demirbaş Timur, **Ceza Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 4. Bası, Seçkin, Ankara, 2006.

Denetim İlke ve Esasları, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 5. Baskı, C.1, HUD, s.95.

¹²⁴ Ayrıca beşeri anlamda sıfır hatalı bir ceza ve denetim sistemi kurulsa bile vergi ahlakının toplum tarafından benimsenmemesi durumunda, kayıt dışı ekonomi ile mücadele zorlaşmaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin şekli ve maddi vergisel mükellefiyetlerin önemi konusunda yeterli içsel motivasyona sahip olmaları, iç telkini yoğunlaştırmaları teoride kusursuz oluşturulan vergi sisteminin supabı olacaktır.

Dolu, Osman /Hasan Bükler/Şener Uludağ, “Türk Ceza Adalet Sisteminin Caydırıcılık Kapasitesine İlişkin Eleştirel Bir Değerlendirme”, **AÜHFD**, C. 61,S.1, 2012, ss.69-106.

Dönmez Recai, **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1992.

Dönmezer Sulhi, **Kriminoloji**, Yeniden Gözden Geçirilmiş 6. Bası, İstanbul, 1981.

Dönmezer, Sulhi/Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.II, Yeniden Gözden Geçirilmiş Altıncı Bası, İstanbul, 1978.

Dumlu Selahattin, **Vergi Usul Kanunu Şerh ve İzahları**, C. I, İstanbul, 1957.

Ekim, Hakan /Zakir Gül, “Suç ve Suçla Mücadelenin Ekonomik Analizi”, **Polis Bilimleri Dergisi**, C. 13, S.2, ss.123-146. http://www.pa.edu.tr/APP_DOCUMENTS/D478B2AD-3813-4555-9629-6332F8CF8D33/cms_statik/_dergi/2011/2/6%20-makale%20123-146.pdf

Güvel Ender Alper, **Suç ve Ceza Ekonomisi**, Roma, Ankara, 2004.

İşıқтаç Yasemin, “Ceza Adaleti Açısından Hapis Cezası ve Rehabilitasyon İlişkisi”, **İÜHFM**, C. LXXI, 2013, S. 1, ss. 625-638.

Karakoç Yusuf, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5. Baskı, Yetkin, Ankara, 2011.

Kıldış Yusuf, “Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal ve Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi** C. 2, S.2, 2000, <http://www.ekodialog.com/konular/kayitdisiekonmi.html>

Kırbaş Sadık, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 19. Baskı, Ankara, Siyasal, 2012.

Kızmaz Zahir, “Ceza veya Kriminalliyetin Suç Oranları Üzerindeki Caydırıcı Etkisi”, **AKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, 2006, C.7 S.2, ss.210-231.

Koca, Mahmut /İlhan Üzülmaz, **Türk Ceza Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Seçkin, Ankara, 2013.

Mutluer M. Kamil, **Vergi Genel Hukuku**, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008.

Ömeroğlu Ömer, “Suç Korkusu, Cezanın Caydırıcılığı ve Küçük Suçlar”, **GÜHFD**, C. XVI, S. 4, 2012, ss.370-329.

Öncel, Mualla /Ahmet Kumrulu/Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 20. Bası, Turhan, Ankara, 2011.

Önder İzzettin, “Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergileme”, **İÜSBFD**, S. 23-24, Ekim 2000-Mart 2001, ss.241-254.

Özsoylu Ahmet Fazıl, **Türkiyede Kayıt Dışı Ekonomi**, Bağlam, Ankara, 1996.

Özbalcı Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu**, Oluş, Ankara, 2007.

Özgenç İzzet, **Türk Ceza Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Bası, Seçkin, Ankara, 2011.

Savaşan Fatih, “Türkiyede Kayıt Dışı Ekonomi ve Kayıt Dışılıkla Mücadelenin Serencamı”, **SETA**, S.35, ss. 8-38.

- Şengül Selami, **Kayıt Dışı Ekonomi**, İmaj, Ankara, 1997.
- Seydioğlu Halil, **Ekonomik Terimler**, Ankara, 1992, s.261.
- Söyler İlhami, **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**, Ankara, 1987.
- Tekin, Fazıl/Alı Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, Gözden Geçirilmiş 2. Bası, Ankara, Seçkin, 2007.
- Toptaş Ülker, **Türkiyede Kayıt Dışı Ekonominin Nedenleri**, Tes-Ar, Ankara, 1998.
- Tuay, Elif /İnci Güvenç, **Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı**, GİB, 2007.
- Usamı Makoto, “Politika Olarak Hukuk:Adalet ve Yarar”, Çev. Şule Şahin Ceylan, **AÜHFDC**, C.61, S.1, 2012, ss. 429-456.
- Uysal, Ali/Nurettin Eroğlu, **Vergi Usul Kanunu**, 3. Baskı, Ankara, 2005.
- Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara, 1949.
- Yenidünya Ahmet Caner, **Mukayeseli Hukukta ve Türk Hukukunda Şartla Salıverme**, Legal, İstanbul, 2002.
- Diğer Kaynaklar;**
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2012 Yılı Faaliyet Raporu
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 2012 Faaliyet Raporu
- Gelir İdaresi Başkanlığı Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı, 2008-2010.
- <http://www.dunya.com/vergi-cezasinda-rekor-215258h.htm>
- <http://www.mehmetsimsek.org/index.php/tr/etkinlikler/yurtici/63>
- http://www.yoikk.gov.tr/upload/komiteler/vergitesvik/07_gelir_isi_dira_kma_degisiklik.pdf
- <http://www.mehmetsimsek.org/index.php/tr/etkinlikler/yurtici/44>
- <http://www.vergikonseyi.org.tr/calismalar.php?detay=6f907ac773042a871d7201a360d20d98>
- <http://www.bursavdb.gov.tr/bpi.asp?caid=666&cid=1516>
- <http://www.vergikonseyi.org.tr/calismalar.php?detay=6f907ac773042a871d7201a360d20d98>
- http://www.sgk.gov.tr/wps/wcm/connect/728af5a7-7f2c-4053-b80b-1f8801d54cf1/kayitdisi_faaliyetler.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=728af5a7-7f2c-4053-b80b-1f8801d54cf1