

VERGİ KAYBI VE VERGİ KAÇAKÇILIĞI, VERGİ KAYIP KAÇAKÇILIĞINI ÖNLEME
YOLLARI İLE CARİ VE GELECEK DÖNEMLERDE VERGİ KAYBINA NEDEN
OLABİLECEK BAZI SİYASİ, SOSYOLOJİK VE EKONOMİK FAKTÖRLER

*Bu çalışma, 2021 yılında yüksek lisans programı kapsamında dönem ödevi olarak hazırlanmıştır. İlk yayın tarihinden sonra 7. Bölümde bazı değişiklikler yapılmış olup, devam eden süreçte vergi oranlarında meydana gelen bazı değişiklikler metne işlenmemiş olabilir ve/veya bazı değişiklikler/metinler gözden kaçmış olabilir. Makalenin ilk 6 bölümü 2021 yılında, 7 ve 8. bölümü ise 2024 yılında **vergileme.com** sitesinde yayınlanmıştır*

1. GİRİŞ

Vergi kaçakçılığına ilişkin yöntemler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 359'uncu maddesinde sınırlı biçimde sayılmıştır. Ancak uygulamada "vergi kaçakçılığı" kavramı çoğu zaman daha geniş bir anlam taşıyan "vergi kaybı" ile eş anlamlı şekilde kullanılmaktadır. Oysa vergi kaybı ve bu kayba yol açan sebepler, vergi kaçakçılığında daha kapsamlı bir çerçeveye sahiptir; vergi kaçakçılığı ise vergi kaybına neden olan başlıca unsurlardan yalnızca biridir. Bu nedenle, vergi matrahlarının azaltılması sonucunda vergi gelirlerinde meydana gelen her azalma, doğrudan vergi kaçakçılığı olarak değerlendirilemez.

Vergi kaçakçılığının ortaya çıkış biçimleri ayrı ayrı ele alınacak; buna bağlı olarak vergi kaybına yol açan nedenler de ayrıntılı biçimde incelenecektir. Vergi kaybının nedenleri oldukça çeşitlidir ve bu kapsamda hukuki, sosyal, mali ve ekonomik, idari ve teknik ile yapısal faktörler örnek olarak gösterilebilir. Bu çalışmada "vergi kaybı", "vergi kaçağı" ve "vergi ziyai" kavramları eş anlamlı biçimde kullanılacak; tahsil edilemeyen vergiler de vergi kaybı kapsamında değerlendirilecektir.

Bu çalışmada öncelikle verginin tanımı, vergiye ilişkin temel kavramlar ve vergi türleri kısaca açıklanacak; ardından vergi kaybı ile bu kayba yol açan nedenler ve bu nedenlerden biri olan vergi kaçakçılığının türleri ele alınacaktır. Ayrıca vergi kaybı ve kaçakçılığını önlemeye yönelik yöntemler ile mevcut ve gelecekte vergi kaybına yol açabilecek bazı siyasi, sosyolojik ve ekonomik etkenler değerlendirilecektir. Bununla birlikte, vergi kayıp ve kaçakçılığı farklı ülkelerde benzer yönler taşısa da yerel koşulların etkisi daha belirgin olduğundan, çalışmada ağırlıklı olarak yerel uygulamalarda görülen vergi kaybı ve kaçakçılığına ilişkin kavram ve açıklamalara odaklanılacaktır.

2. VERGİNİN TANIMI VE VERGİ HUKUKUNDAKİ TEMEL KAVRAMLAR

2.1. Verginin Tanımı

Vergi, kamu hizmetlerinin gerektirdiği cari ve sürekli giderler ile kamu borçları dolayısıyla ortaya çıkan asli ve ferî giderleri karşılamak üzere, egemenlik gücüne göre, kanuni ehliyet şartları aranmadan, koşulları sağlayan tüm gerçek ve tüzel kişilerden, karşılıksız olarak alınan cebri nitelikteki ödemelerdir (Akdoğan, 2009).

2.2. Verginin Konusu

Verginin konusu çok geniş bir kavram olmakla ve her vergi türü için değişmekle beraber, genel olarak verginin üzerinden alındığı ekonomik ve mali değer olarak tanımlanabilir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 1'inci maddesi ile 2'inci maddesinde gelir vergisinin mevzuu ve gelirin unsurları ayrı ayrı sayılmıştır. Bunun yanında, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde verginin konusu ayrı ayrı tanımlanmıştır.

Öte yandan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDV) 1'inci maddesinde verginin konusunu teşkil eden işlemler (3) fıkra halinde sayılmıştır. Yine, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun (ÖTV) 1'inci maddesinde de verginin konusu (2) fıkra halinde sayılmıştır. Dolayısıyla her vergi kanunu açısından verginin doğumu farklı esaslara göre bağlandığı ve konumuzu da doğrudan ilgilendirmedeği için çalışmamızda bunların ayrıntısına girilmeyecektir.

2.3. Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olay, vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü şeklinde tanımlanmıştır (Vergi Usul Kanunu, 1961). Gelir Vergisi Kanunu'nun 2 nci maddesinde gelirin unsurları tadadı olarak sayılmış olup, vergiyi doğuran olay her gelir unsuru açısından farklı şart ve esaslara bağlanmıştır. Bunun yanında, KDV Kanunu açısından vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi aynı Kanununun 10 uncu maddesinde ayrı ayrı şart ve esaslara bağlanmıştır. Yine, ÖTV Kanunu'nun 3 üncü maddesinde de vergiyi doğuran olay, bu vergi açısından ayrı ayrı şart ve esaslara bağlanmıştır. Görüldüğü üzere vergiyi doğuran olayın doğuşu, her vergi türüne göre farklı şart ve esaslara bağlanmış olduğundan, vergilerin hukuki sonuçları da birbirinden farklılaşmıştır.

2.4. Verginin Mükellefi

Verginin mükellefi, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanmıştır (Vergi Usul Kanunu, 1961). Bunun yanında, Gelir Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 8 ve Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinde de söz konusu vergilerin mükellefleri ayrı ayrı tanımlanmıştır. Dolayısıyla, her verginin mükellefi ayrı ayrı olarak tanımlanmış ve mükellefiyeti gerektiren olaylar farklı esaslara bağlanmıştır.

2.5. Verginin Sorumlusu

Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmıştır (Vergi Usul Kanunu, 1961). Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesi ile Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinde de farklı sorumluluk uygulamalarına yer verilmiştir.

3. VERGİ TÜRLERİ

Vergi türleri, genel olarak gelir üzerinden alınan vergiler, harcamalar üzerinden alınan vergiler ile servet üzerinden alınan vergiler olmak üzere, üç ana başlık altında incelenebilir. Bunun yanında, genel olarak vergiler, dolaylı ve dolaysız olarak ikiye de ayrılmaktadır. Aşağıda dar anlamda gelir, harcama ve servet üzerinden alınan vergiler üzerinde durulacaktır.

3.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Gelir üzerinden alınan vergilerde, gelir vergisi ile kurumlar vergisi olmak üzere iki başlık altında incelenebilir.

3.1.1. Gelir Vergisi

Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır (Gelir Vergisi Kanunu, 1960). Gelir vergisinde bazı özel durumlar hariç takvim yılı esası geçerlidir ve vergi yıllık olarak tahakkuk ettirilir. Gelir vergisinde gelire göre artan oranlı tarife uygulanır. Bu oranlar farklı gelir unsurlarına göre değişmekle beraber, genel olarak % 15, % 20, % 27, % 35 ve % 40 olarak uygulanmaktadır. Gelir vergisi, 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinde belirtilen mali güce göre vergileme ilkesine uygun bir vergi türü olup, literatürde vergilendirilecek kişilerin kişisel özelliklerini de

dikkate alan sübjektif esaslı ve nispeten adaletli bir vergi türü olarak tanımlanmıştır. Gelir vergisi mükelleflerinden ticari kazanç elde edenler, gerçek usul ile basit usulde vergilendirme olarak iki farklı şekilde vergilendirilmektedir. Gerçek usule tabi olanlar ise bilanço ve işletme hesabı esasına göre vergilendirilmektedir.

3.1.2. Kurumlar Vergisi

Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanmaktadır. Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır (Kurumlar Vergisi Kanunu, 2006). Kurumlar vergisi genel olarak sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ile iş ortaklıklarını vergilendirmeyi amaçlamaktadır.

Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur. Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden % 20 oranında (2025 itibariyle % 25 ve % 30 oranında) alınmaktadır. Ancak, aynı Kanunun 32'nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan % 20 oranı 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemlerine ait kurum kazançları için % 22 oranında uygulanacaktır (Kurumlar Vergisi Kanunu, 2006).

Kurumlar vergisi, düz oranlı bir tarife üzerinden alınmaktadır. Ancak, son dönemde özellikle finans, bankacılık kesimini ve kurumları daha fazla vergilendirmeye yönelik farklı tarifeler uygulanmaya başlamıştır. Gelir vergisi, vergilendirilen kişilerin özel durumlarını dikkate aldığı için sübjektif esaslı bir vergilendirmeyi amaçladığı halde, buna karşılık kurumlar vergisi ise genelde kurumların hepsini aynı kabul ettiği için objektif esaslı bir vergilendirmeyi amaçlamaktadır.

3.2. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler

Harcamalar üzerinden alınan vergiler genel olarak, Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi olmak üzere iki ayrı başlık altında incelenebilir.

3.2.1. Katma Değer Vergisi

Türkiye'de yapılan ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatı ile mezkûr Kanunun 1 inci maddesinde sayılan diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler, katma değer vergisine tabiidir (Katma Değer Vergisi Kanunu, 1984).

Katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için % 10 olarak belirlenmiştir. Cumhurbaşkanı, bu oranı dört katına kadar artırmaya ve % 1'e kadar indirmeye, bu oranlar dâhilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili kılınmıştır (Katma Değer Vergisi Kanunu, 1984).

Cumhurbaşkanına verilen bu yetki ile zorunlu mal grubunda olan ekmekte % 1, yiyeceklerde cinsine göre değişmekle beraber % 10 ve daha lüks kabul edilen mallar ile hizmet sektöründe genel olarak % 20 olarak kabul edilmiştir. Katma değer vergisi, mal ve hizmetlerin satışının her aşamada alınan ve önceki aşamalarda ödenen vergilerin sonraki aşamalarda hesaplanan vergilerden indirimine dayanan bir yayılı muamele vergisi olarak görülür. Yani, bu vergide indirim mekanizması bulunmaktadır. Ancak, vergi kayıp ve kaçakçılığın çok olduğu az gelişmiş

lkeler ile gelişmekte olan ülkelerde indirim mekanizmasının tam olarak çalıştığı söylenemez. Gelişmekte olan bir ülke olan Türkiye’de ise KDV indirim mekanizması sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve bunların kullanımının yoğun olması ve bu manada kayıt dışılığın çok yüksek olması nedeniyle, KDV indirim sistemi kendisinden beklenen yararı gösterdiği söylenemez. Katma değer vergisi, vergi oranlarında Cumhurbaşkanı kararnameleriyle oran farklılaştırması yapılabilmesi nedeniyle, piyasanın durumuna göre değişmekle beraber, etkin bir maliye politikası aracı olarak da kullanılabilir.

3.2.2. Özel Tüketim Vergisi

Özel tüketim vergisi, Kanuna ekli; (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dâhil imal edenler tarafından tesliminde, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tbi olanların ilk iktisabında, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tbi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından tesliminde ve (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tbi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışında bir defaya mahsus olmak üzere alınır. (zel Tüketim Vergisi Kanunu, 2002).

Özel tüketim vergisi tek aşamada alınması, uygulanmasının kolay olması ve diğer vergilere göre daha az maliyetle toplanması nedenleri ile hükümetler açısından tercih edilen bir vergi türü olmuştur. Bunun yanında, vergi oranları üzerinde Cumhurbaşkanı kararnameleriyle oran farklılaştırması da kolay bir şekilde yapılabil-diği için aynı zamanda etkin bir maliye politikası aracı olarak da kullanılabilir.

3.3. Servet zerinden Alınan Vergiler

Servet esaslı vergilere, bizzat servet üzerinden alınan motorlu taşıtlar vergisi ve emlak vergisi ile servetin transferi üzerinden alınan veraset ve intikal vergisi örnek gösterilebilir.

3.3.1. Motorlu Taşıtlar Vergisi

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nun (MTV) 5 ve 6’ncı maddelerinde yazılı tarifelerde yer alan; Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü’ne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler MTV’ye tabiidir (Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 1963). Motorlu taşıtlar vergisinin mükellefi; trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir.

3.3.2. Veraset ve İntikal Vergisi

Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların veraset suretiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun karşılıksız olarak, bir şahıstan diğer şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabiidir (Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 1959). Veraset ve intikal vergisi, veraset yoluyla muristen mirasçılara intikal eden servet unsurlarının vergilendirilmesi ile karşılıksız olarak herhangi bir şahıstan diğer bir şahsa intikal eden servet unsurlarını vergilendirmeyi amaçlar. Veraset ve intikal vergisinin mükellefi, veraset tarihiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisap eden şahıstır.

3.3.3. Emlak Vergisi

Emlak vergisi, genel olarak binaları ve VUK'ta binaların mütemmim cüzleri olarak sayılan arsa ve arazileri vergilendirmeyi amaçlamaktadır. Emlak vergisini, binanın ve binanın mütemmim cüzlerinin maliki veya varsa intifa hakkı sahipleri, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler ödeyeceklerdir (Emlak Vergisi Kanunu, 1970).

3.4. Dolaylı ve Dolaysız Vergi Ayrımı

Vergiler, genel olarak dolaylı vergiler ile dolaysız vergiler olarak ikiye ayrılmaktadır. Dolaylı-dolaysız vergi dağılımı özellikle vergi adaletinin sağlanması açısından önemli bir gösterge niteliğinde görülmektedir. Dolaysız vergiler, mükelleflerin ödeme gücü ile ilişkili vergiler olarak kabul edilmekte ve vergi adaletini sağlamada önemli bir araç olarak değerlendirilmektedir (10. Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2014).

Dolaysız vergiler, genel olarak vergi mükelleflerin kişisel ve ailevi özelliklerini dikkate aldığı ve mükellefleri elde ettikleri gelire göre vergilendirmeyi amaçladığı için dolaylı vergilere göre, vergi adaletini sağlamada çok daha etkindir. Bu karşılık, dolaylı vergiler ise kişi veya kurumların kişisel özelliklerini ve elde ettikleri geliri dikkate almayan vergiler olarak kabul edilmektedir. Dolaylı-dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı ülkelerin gelişmişlik seviyesine göre değişebilir. Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin payı dolaysız vergilere göre genellikle daha fazla, aksine gelişmiş ülkelerde ise dolaysız vergilerin payı dolaylı vergilerden daha fazladır. Türkiye'de dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 1965 yılında yüzde 54; 1975 yılında yüzde 41,3; 1985 yılında yüzde 36; 1995 yılında yüzde 37,6; 2007 yılında yüzde 47,7 ve 2010 yılında da yüzde 48,4 olarak gerçekleşmiştir. Bu dönemde, OECD ortalaması ise yüzde 33,5 seviyesinde gerçekleşmiştir. Buna karşılık, dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı 1965 yılında yüzde 46; 1975 yılında yüzde 58,7; 1985 yılında yüzde 64; 1995 yılında yüzde 62,4; 2007 yılında yüzde 52,3 ve 2010 yılında da yüzde 51,6 olarak gerçekleşmiştir. Bu dönemde, OECD ortalaması ise yüzde 66,9 seviyesinde gerçekleşmiştir (10. Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2014).

Türkiye'de dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı son yıllarda OECD ortalamasının yaklaşık 15 puan üzerinde seyretmektedir (10. Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2014).

Türkiye'de, 2019 tarihi itibarıyla dolaylı vergilerin tüm vergi gelirleri içindeki payının daha da yükseldiği ve yaklaşık olarak % 70 seviyelerine yaklaştığı görülmektedir. Öte yandan, dolaylı ve dolaysız vergi ayrımını adaletsiz bir vergi yapısı oluştursa da bu kavramları vergi yükü kavramı ile birlikte bir arada değerlendirmek vergi adaleti açısından daha doğru sonuçlar verebilecektir. Vergi idaresinin görüşüne göre ise Türkiye'de dolaylı vergilerin fazla olması değil, dolaysız vergilerin toplanamaması ve/veya az toplanması nedeniyle toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin matematiksel olarak/oran olarak daha fazla gözüktüğü ifade edilmiştir. Dolaylı vergilerin yapısına bakıldığında bu bakış açısı bir an doğru kabul edilse bile, ticari olmayan binek otomobillerin üzerinde aşırı vergi olduğu izahtan varesten bir konu olup, vergi sistemi açısından bu durum sürdürülebilir değildir.

4. VERGİ KAYBI VE VERGİ KAYBINA YOL AÇAN NEDENLER

Vergi kaybı, genel olarak vergi matrahlarında ve/veya ödenmesi gereken vergide meydana gelen azalma olarak tanımlanabilir. Vergi kaybı çok geniş bir kavram olup, normal şartlar altında kayıp ve kaçığın olmadığı bir ülkede devletin vergileme kapasitesinden maksimum gelir elde etmesi, vergi kabının sıfıra yakın olduğunu gösterir. Vergi kaybının vergi mevzuatındaki karşılığı ise matrah kısmını ilgilendiren vergi ziyayı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder (Vergi Usul Kanunu, 1961). Vergi ziyasına mezkûr Kanunun 341 inci maddede yazılı hallerde sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir. Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı kaçakçılık fiilleriyle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, kaçakçılık fiillerine iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır (Vergi Usul Kanunu, 1961) Aşağıda sayılan vergi kaybına yol açan nedenler ile makalenin 6. Bölümünde vergi kayıp ve kaçakçılığına yönelik alınabilecek önlemler genel olarak aynı sorunlara temas etmektedir.

4.1. Hukuki Nedenler

Vergi kaybı ve kaçakçılığına yol açan nedenlerden biri olan hukuksal nedenlerde kendi içinde çok farklı gruplara ayrılabilir.

4.1.1. Mevzuat Yapım Yöntemi ile Mevzuatın Yeterince Açık Olmaması

Vergi kayıp ve kaçığın önemli nedenlerinden biri de vergi mevzuatının açık, anlaşılır ve sade olmamasıdır. Vergi mevzuatının çok sık değiştiği ülkelerde mevzuat karmaşası olmakta ve verginin uygulanmasında yer alan aktörlerin (mükellefler, mali müşavirler ve uygulayıcılar) değişen mevzuata uyumu zaman almakta ve/veya bazen de uzun süreler geçmesine rağmen mevzuata uyum sağlanamamaktadır.

Vergi kanunlarında herhangi bir değişiklik yapmadan yapılacak işlemle etkilenecek olan taraflara (Odalar, Borsalar, İş adamları dernekleri vs.) değişecek olan metnin taslak halinin gönderilmesi ve onlardan geri gelecek bildirimlere göre taslağa son şeklinin verilmesi ve bu manada aceleci davranılmaması gerekmektedir. Genel olarak, kanunlarda veya vergi kanunlarında yapılacak değişikliklerle alakalı olarak, toplumun ilgili kesimleriyle tartışılmadan çıkartılan kanunların ihtiyaçlara tam olarak cevap vermediği, beklenen faydayı sağlamadığı ve çıkarılan yeni kanunların mevcut problemleri çözmemesi nedeniyle de kanun metinlerin sık sık değiştiği görülmektedir.

4.1.2. Yerleşik Şartlara Uygun Mevzuat Yapılmaması

Türkiye’de genelde Tanzimat’la birlikte başlayan Cumhuriyet döneminde zirveyi gören ve hâlihazırda önemli ölçüde devam eden Kanunların tamamının veya bir bölümünün yurt dışından tercüme yoluyla alınması anlayışı da vergi kaybını etkileyen unsurlardan biridir. Yapılacak mevzuat değişikliklerinin veya uygulamaların ülke gerçekleriyle bağlantılı ve yerel şartlarla uyumlu olması gerekmektedir.

Gelişmiş ülkeler olan ABD ve AB ülkelerinde uygulanan mevzuat, kayıt dışılığın ve piyasada yapısal bozuklukların olmadığı ortamlarda büyük oranda sorunsuz olarak uygulanmaktadır. Bu ülkelerden alınan mevzuatların, kayıt dışılığın ve yapısal sorunların olduğu piyasalarda olduğu

gibi veya büyük bir oranda alınıp uygulanması ve aktarılması birçok sorunu da beraberinde getirmektedir. Elbette ki; OECD ve dünyadaki vergisel gelişmeler takip edilmeli, ancak önemli olan yerel dinamiklere göre bir vergi yapısı oluşturmaktır.

Ülkemizde mevzuat veya herhangi bir konuda çalışma yapılırken o işi yapan bakanlık veya kurum ilk önce aynı iş/konu dünyada diğer ülkelerde nasıl yapılmış onun araştırmasını/çalışmasını yapar ve ortaya bir taslak çıkarılır. Bu taslağın üzerine de bazı yerel unsurlar uygulanıp nihai şekli verilip kanunlaşır. Oysa ilk önce ülkedeki yerel unsur ve faktörlere göre sıfırdan bir çalışma yapılarak taslak ortaya çıkarılmalı, sonrasında bu işin dünyada nasıl yapıldığına bakılarak taslağa son şekli verilmelidir. Birincisinde araştırma geliştirmeyi yurt dışındakiler yapar, siz onu hazır almış olursunuz. İkinci durumda araştırma ve geliştirmeyi siz yaparsınız, sadece dünyada neler daha farklı yapılmış onu görmüş olursunuz. Birinci durumda çalışmayı yapan ülkede AR-Ge gelişir ve bilimsel anlamda o ülkede sürekli bir terakki olur. İkinci durumdaki (bizimki) ülkelerde ise AR-GE yapılmaz, çalışma yapılmaz ve her zaman hazır konma alışkanlık haline gelir. Birinci durumdaki ülkelerde sosyal ve fen bilimleri gelişir ve ilerler; ikinci durumdaki ülkelerde ise sosyal ve fen bilimlerinde gelişme olmaz ve bilimsel anlamda bir terakki olmaz. Maalesef bu çalışma şekli ülkemizde bir kültür halini almıştır.

Hukuki metinler, her ülkenin kendi gerçeklerine, geleneklerine, kültürüne, yönetim sistemine ve demografik yapısına göre ortaya çıkan tecrübeler ışığında oluşan metinlerdir. Dolayısıyla, bir başka ülkede farklı aşamalardan geçerek, belli bazı tecrübelerden sonra ortaya çıkan hukuki metinlerin olduğu gibi ve/veya belli ölçüde değiştirerek gelişmekte olan ülkeler ile az gelişmiş ülkelere getirilip uygulanması beklenen faydayı genelde sağlamayabilir. Çünkü hukuki metinler, uzun süren tarihi ve teknik tecrübeler sonucu ortaya çıkmaktadır.

4.1.3. Mevzuat Uygulama Biçiminin Farklılığı

Vergi kaybının önemli nedenlerinden biride vergi mevzuatının, işlemin tüm taraflarınca uygulanma biçiminin farklılığıdır. Vergi incelemeleri ve uygulamaları Kanunlar, Cumhurbaşkanlığı kararları ve diğer alt mevzuat olan yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere göre yapılmaktadır ve/veya uygulanmaktadır. Bunun yanında, vergi müfettişlerinin yazdığı raporlar, Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından değerlendirilirken muktezalar da dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla, vergi inceleme yetkilileri vergi inceleme raporlarını yazarken muktezaları da ayrıca dikkate almak zorundadır.

Vergi inceleme raporları veya vergi uygulamaları dava konusu edildiğinde vergi mahkemeleri olayları genelde VUK mevzuatına göre değerlendirmekte ve bu manada alt mevzuatı çok fazla dikkate almamaktadır. Bu anlamda, Kanunların Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden çıkarılan tebliğler mükellefin aleyhinde ise vergi mahkemeleri bu hükümleri genelde dikkate almamaktadırlar.

Vergi uygulamaları çok ayrıntılı olduğu için uygulamanın tamamını kanunlarda yazmak, kanun sistematığı açısından mümkün değildir. Bu manada, vergi kanunları genel şablonu ve esasları belirlemekte ve olayın ayrıntıları durumun ve olayların özelliğine göre tebliğlerle belirlenmektedir. Öte yandan, genelde ilk derece mahkemelerinin mükellefin aleyhine olan Tebliğ hükümlerini değerlendirmeye almadığı ve doğrudan Kanuna atıf yaparak "hukuka aykırıdır" ve "yapılan işlemde hukuki uyarılılık görülmemiştir" şeklinde hüküm verildiği ve bu hükümlerin gerekçesinin net olarak ortaya konulmadığı görülmektedir. Oysa bu durumda Tebliğde bir sıkıntı varsa, mükelleflerin iptali istenen idari işlemle birlikte Tebliğ hükmüne de

Danıştay'da dava açması gerekir. Mükelleflerin Danıştay'da tebliğ hükmüne dava açmayıp sadece idari işlemin iptalini talep ettiği davalarda, ilk derece mahkemelerinin Tebliğ hükümlerinin değerlendirmemesi, değerlendirmeyip yok sayması veya Tebliğde daha ayrıntılı hüküm varken doğrudan kanun maddesine atıf yaparak hüküm vermesi hukuk sistematığına uymamaktadır. Bazı durumlarda vergi idaresinin Tebliğle getirdiği hükümlerde Kanunla verilen yetkiyi aştığı söylenebilir, ancak bunu değerlendirecek kurum ilk derece mahkemeleri değildir. Dolayısıyla, bu manada vergiyle ilgili bütün kurumların uygulama ve uygulanan mevzuat konusunda bir bütün olarak hareket etme zorunluluğu bulunmaktadır.

4.1.4. Yapılandırma ve Matrah Artırım Kanunları

Vergi kaybına yol açan hukuki nedenlerin en önemlilerinden biride halk arasında vergi affi olarak bilinen vergiyle ilgili yapılandırma veya matrah artırım kanunlarıdır. Türkiye Büyük Millet Meclisinin üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af ilânına karar verebileceği Anayasa'da hüküm altına alınmıştır (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982). Bunun yanında, genel af halinde kamu davalarının düşeceği, hükmolunan cezalarının tüm neticeleri ile birlikte ortadan kalkacağı 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda ayrıca düzenlenmiştir (Türk Ceza Kanunu, 2004).

Vergi kanunları açısından da af ve benzeri uygulamalar gerekli şartlara riayet etmek koşuluyla çıkartılabilecektir. Af, bir suç işleyen kimsenin takibi ve cezalandırılması suretiyle toplumsal kuvvete taalluk eden hakkın kullanılmasından adalet ve genel menfaat düşüncesiyle tamamen veya kısmen vazgeçilmesi olarak tanımlanmıştır (Türk Hukuk Lügati, 1991).

Türkiye'de 2010 yılından sonra çıkarılan ve matrah artırım, kısmi ceza affi ve borç yapılandırma kanunları olarak adlandırılacak bazı kanunlar aşağıdaki gibidir:

- 13.02.2011 yılında çıkarılan 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun;
- 11.09.2014 tarihinde yayımlanan 6552 sayılı İş Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması İle Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun;
- 19.08.2016 tarihli ve 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun;
- 27.05.2017 tarihinde yayımlanan 7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun;
- 18.05.2018 tarihinde yayımlanan 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun;
- 17/11/2020 tarihinde yayımlanan 7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun;
- 09/06/2021 tarihinde yayımlanan 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun;
- 12/03/2023 tarihinde yayımlanan 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

Yukarıdaki kanunların bazıları, mükelleflerin 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanuna veya benzer kanunlara göre takip edilen ve yine aynı Kanunun 51 inci maddesine göre gecikme zammı işleyen hâlihazırdaki borçlarını, anapara ve Yİ-ÜFE oranında

belirlenen bir faiz oranıyla yeniden taksitlendirme işlemidir. Yine, diğer bazıları da mevcut takipli borçları yukarıda anlatıldığı şekilde yapılandırmanın yanında, bazı vergi türleriyle ilgili olarak belirlenen şartlarda ve oranlarda matrah ve vergi artırımı yapılması veyahut kasa hesabı ile diğer bazı bilanço hesaplarının düzeltilmesine olanak vermekte ve bu suretle, matrah veya muhasebe hesaplarıyla ilgili olarak belirlenen özel şartları yerine getirenlere, yapıldıkları yıllarla ilgili olarak vergi incelemesinden kurtulma hakkı verilmektedir.

Sık tekrarlanan yapılandırma ve matrah artırımı kanunları, uzun dönemde vergi bilincini aşındırarak mükelleflerin vergisel yükümlülüklerine yerine getirmede isteksiz davranmasına neden olmaktadır. Sürekli yapılandırma ve matrah artırımı kanunlarının çıkarılması nedeniyle mükellefler, mevcut vergi borçları ile vergi dairelerinin tahsiline yetkili olduğu idari para cezaları gibi diğer cezaları genelde ödememekte ve nasılsa çıkartılacak kanunlardan kurtulurum düşüncesiyle, vergi kaybına yol açan başta vergi kaçakçılığı olmak üzere matrahını aşındıracak veya azaltacak bütün kanun dışı yollara başvurmaktadırlar.

Sürekli yapılan yapılandırma ve matrah artırımı kanunları, vergi bilincinin en önemli bileşeni olan mükelleflerin vergi verme ve vergi ödeme alışkanlıklarını erozyona uğratması nedeniyle, hükümetlerin cari yılda elde etmeyi amaçladığı vergi gelirlerini düşürmekte ve bu suretle ortaya çıkan bütçe açıkları yapılandırma ve matrah artırımı beklentisini artırmaktadır. Öte yandan, artan bütçe açıkları da bütçe açığını kapatmak isteyen hükümetleri yeni bir yapılandırma ve matrah artırımına icbar etmektedir.

Yapılandırma ve matrah artırımı kanunları, vergi bilincini aşındırmak suretiyle, uzun dönemde mükelleflerde devlet otoritesini tanımama/umursamama gibi devletle halk arasındaki kurulmuş olan devlet-vatandaş ilişkisini erozyona uğratmakta ve telafisi imkânsız zararlara neden olmaktadır. Bunun sonucunda ortaya çıkan sonuç ise kuralsız/düzensiz bir vergi yapısıyla birlikte, kuralları tanımayan bir toplum yapısı ve kuralların istisna olduğu, kuralsızlığın ise olağan hale geldiği yıpranmış ve amaçsız bir toplum düzeni olarak görülebilir.

4.1.5. Ceza Terminolojisine Uygun Cezalandırma Anlayışının Olmaması

Vergiyle ilgili olsun veya olmasın veya idari para cezalarıyla ilgili olarak, düzenlenecek/kesilecek cezaların, cezalandırma terminolojisine uygun olması ve tahsilat veya gelir elde amacıyla değil, kurallara uymayı teşvik edici ve mükellefleri eğitici nitelikte olması gerekmektedir. Aksi takdirde kesilecek cezalar ödenmeyecek ve düzenlenen bu cezalar nedeniyle yargı ve idare üzerindeki yükü hafifletmek için belirli aralıklarla yapılandırma kanunları yapılacak ve ceza affıyla ilgili düzenlemelerin yanında, 2019 yılında çıkarılan ve hâlihazırda dava aşamasında olan olaylara uygulanabilen “Kanun Yolundan Vazgeçme” gibi müesseselere ihtiyaç duyulacaktır.

Düzenlenen cezaların büyük bir kısmı zaten iş yükü yoğun olan mahkemelerde ekstradan bir iş yükü getirecek ve mahkemelerde adil ve makul sürede yargılanma hakkı üzerinden ortaya çıkan sonuç, hukuki güvenirliliği ayrıca sorgulanır hale getirecektir. Öte yandan, kesilen cezaların vergi dairelerinin icra ve takip servisleri üzerinde önemli bir yük oluşturduğu da bilinmektedir. Ceza kesme işleminden sonra aynı cezanın tahakkuku yapıp, daha sonra tahsilat aşamasına geçilmektedir. Dolayısıyla cezalandırma terminolojisine uygun olmadan kesilecek vergi veya idari para cezaları tahakkuku şişirecek, ancak tahsilat yapılamayacağı içinde bir sonraki yapılandırmayı tetikler hale gelecektir. Bunun yanında cezaların ıslah edici ve sistemi düzeltici etkisinin olması gerekir. Eğer cezalar yeterli derecede ıslah edici değilse, yaparım ve gerekirse öderim şeklindeki bir anlayışı da ortaya çıkarabilecektir.

4.1.6. Şirket Yöneticilerin Genelde Hukuken Sorumsuz Olmaları

Vergi kayıp ve kaçakçılığının nedenlerinden biride, Türkiye’de şirket yöneticilerinin muhasebenin kişilik kavramı ile sosyal sorumluluk kavramalarının gereklerine tam olarak uymaması gösterilebilir. Kişilik kavramı, işletmelerin sahiplerinden, yöneticilerinden ve çalışanlarından ayrı bir kişiliğinin olduğu ve işletmenin muhasebe, hesap ve işlemlerinin yürütülürken kendi kişiliği adına bahse konusu işlemlerin yürütülmesi gerektiğini ifade eder. Sosyal sorumluluk kavramı ise muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gerektiğini ifade eder (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2020).

Türkiye’deki şirketlerin yapısına bakıldığında genelde aile işletmesi veya aile işletmesinin devamı niteliğinde şirketler oldukları ve şirketlerin muhasebe işlemleri ile kasalarının, şirket sahiplerinin cepleriyle birlikte çalıştığı ve/veya çalıştırıldığı görülmektedir. Oysa bu durumda olan veya bu yönetim anlayışına sahip olan kişilerin şirket kurmamaları gerekmekte olup, bunun yerine gerçek kişi mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekir. Türkiye’de 2012 yılında çıkarılan yeni Türk Ticaret Kanunu ile şirketlerde denetim faaliyetlerinin artırılması ve şirketlerin profesyonel yönetilmesini sağlamaya yönelik bazı düzenlemeler getirilse de daha sonra bazı siyasi partiler ile Ticaret Odalarının baskısıyla bu düzenlemeler daha yürürlüğü girmeden ortadan kaldırılmıştır. Türkiye’de iş yapma endeksine girme ve AB müktesebatına uyum sağlama amaçları ile şirketlerin kurulmasının kolaylaştırılması neticesinde şirket kurmak eskisine göre daha da kolaylaştırılmış ve bu durum verimsiz ve zombi şirketler üzerinden vergi kayıp ve kaçakçılığını daha da artırmıştır.

Gerçek kişiler gerek Borçlar Kanunu gerekse Türk Ticaret Kanunu ve diğer mevzuat uyarınca işyeri kurduklarında işyerinin borçlarından sınırsız bir şekilde tüm malvarlığıyla sorumlu oldukları için işyerlerini yönetmede daha dikkatli davrandıkları görülmektedir. Sermaye şirketlerinin ise piyasaya veya üçüncü kişilere karşı olan sorumlulukları Kanunlarla sınırlandırılmıştır. Dolayısıyla şirketlerin sorumluluklarının kısıtlanması nedeniyle şirket kurulması buna mukabil daha da zorlaştırılması gerekmektedir. Çünkü art niyetle kurulan, işlevsiz ve verimsiz şirketlerin piyasada ortaya çıkardığı olumsuzluklar, kurulu hukuk düzenini kötüye kullanmak suretiyle kamu düzenini hedef almaktadır.

4.1.7. Çok Sık Mevzuat Değişikliği ve Bu Anlamda Belirlilik İlkesi

Belirlilik ilkesi, insanların mevcut duruma göre belirli hukuk düzeni içerisinde belli şeyleri öngörme ve ona göre hareket etme imkânı veren hukuki güvenlik ilkesiyle doğrudan ilişkili görülmektedir. İşyeri veya şirket kuranların sık sık karşılaştığı mevzuat değişiklikleri ve bu kapsamda sürekli olarak getirilen yükümlülüklerin, Anayasanın ikinci maddesinde belirtilen hukuk devleti ilkelerinden olan belirlilik ilkesine aykırı olmaması gerekir. Kişi veya kurumlara, bir işe başladıktan sonra yeni düzenlemelerle bazı öngörülme yeni yükümlülükler getirilmesi hukuki güvenlik ilkesine aykırı olabilecektir. Mükellefleri bu şekilde öngörülme yeni yüklerin altına sokan işlemlerin bir anda çıkarılıp yürürlüğü konulması, mükelleflerin başta vergisel yükümlülükler olmak üzere, çeşitli kamusal olaylara olan dirençlerini artıracığı için bu durum vergi kayıp ve kaçakçılığını da artırabilecektir.

Anayasanın 2’nci maddesinde belirtilen hukuk devleti ilkelerinden biri olan belirlilik ilkesine göre, kanun düzenlemelerinin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir tereddüde ve şüpheye yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması ayrıca kamu

otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu tedbirler içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuki güvenlikle bağlantılı olup birey hangi somut eylem ve olguya hangi hukuki müeyyidenin veya neticenin bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmelidir. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörülebilir ve davranışlarını belirler. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar (Anayasa Mahkemesi, 2013).

Mükelleflerin yükümlülüklerini artırıp, onları ticari yönden baskılayacak mevzuat değişikliklerinin belirlilik ilkesine uygun olarak tasarlanması ve uygulanması gerekmektedir. Bu manada, çeşitli Bakanlıkların sürekli mali külfet getiren değişiklikleri mükellefleri zor duruma düşürdüğünden, mükelleflerde bunları kendilerince telafi edebilmek amacıyla kamu gücüne karşı sürekli iç içe oldukları vergi idaresine karşı kanun dışı yollara başvurup, vergi kayıp ve kaçığını artırarak, göreceli olarak gelirlerinin azalmasını engellemeye çalışmaktadır. Bu nedenle, bazı Bakanlıkların belirlilik ilkesine aykırı olarak ortaya çıkardığı mevzuat değişiklikleri, vergi idaresine karşı direnme hareketini başlattığı için bütün kamu kurumlarının yaptıkları birincil veya ikincil mevzuat değişikliklerini belirlilik ilkesine uygun yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, uzun dönemli bir planlama olmaksızın sadece vergi gelirlerini artırmak veya cari bütçe açıklarını kapatmak için vergi mevzuatında değişiklikler yapmak, kısa dönemde gelir artırımını açısından beklenen faydayı sağlasa da uzun dönemde vergi yapısındaki belirsizlik ve karmaşayı artıracaktır. Bu belirsizlik ve karmaşa, doğrudan yatırımlar ile ülke içi yatırımcıları ürküteceğinden, uzun dönemli çıktısı tam olarak ölçülemez de yatırımları belirsizliklerin daha az olduğu ülkelere kaydırabilecektir.

4.1.8. Parasal Mekanizmaların Tam Olarak Kontrol Edilememesi

Vergi kayıp ve kaçakçılığının en önemli nedenlerinden biriside parasal mekanizmalarının tam olarak kontrol altına alınmamasıdır. Vergi kaybı ve kaçakçılığını engellemenin en önemli unsurlarından biriside parasal mekanizmaların çok sıkı şartlara bağlanması ve paranın dolaşımının kontrol edilmesi olarak gösterilebilir. Hâlihazırda işletmelerin 2016 yılından itibaren 7.000-TL üzeri (2025 itibariyle 30.000-TL) işlemlerini bankalar aracılığı ile yapma zorunlulukları bulunmaktadır. Bunun dışında, bu tutarın altındaki işlemleri işletme sahiplerinin belgelendirme yükümlülükleri genel olarak bulunmamaktadır. Ancak, her ne kadar belli bir tutar üzerindeki tutarların banka finans ve kurumları üzerinden ödenmesi ve tahsil edilmesi zorunlu olsa da uygulamada bankalar üzerinden gerçekleştirilen işlemlerin önemli bir kısmının fiktif işlemler olduğu görülmektedir.

Mevcut çek mevzuatı ve uygulaması, vergi kayıp ve kaçakçılığına engellemek bir yana bunlara ortam sağladığı ve vergi kaybı ile vergi kaçığını artırdığı bilinmektedir. Bu bağlamda, çeklerde beyaz ciro yapılması veya herhangi bir iz bırakmadan çeklerin ciro yapılabilmesi ya da hamiline dolaşabilmesi ciro zincirini koparmakta ve zincirdeki işlemlerin takibini zorlaştırmaktadır. Öte yandan, çeklerin hatır çeki olarak kullanılabilmesi ve/veya bu çeklerin düzenlendikten sonra ciro zinciri içinde kimliksiz bir şekilde dolaşmaları ciro zincirinin takibini zorlaştırmaktadır. Ciro zincirinin kopuk olması veya bu bağlamda değerlendirilecek olaylar sonucunda zincirdeki ticari faaliyetler ile belgeler ve ödemeler takip edilememektedir. Öte yandan, mail-order ve POS sistemindeki çarpıklıklar ve ödeme zincirinin kopması da vergi kayıp ve kaçığını etkileyen önemli bir nedendir.

4.2. Sosyal Nedenler

Vergi kaybı ve kaçakçılığına yol açan nedenlerden biri olan sosyal nedenlerde kendi içinde farklılık göstermektedir. Bunlar genel olarak, vergi ahlakının aşınması ve fiş almama/istememe ve/veya vermeme olarak tanımlanabilir.

4.2.1. Vergi Ahlakı

Vergi kaybına neden olan sosyal nedenlerden biri de vergi ahlakı kavramıdır. Vergi ahlakı, mükellefin vergiyle ilgili yükümlülüklerini ve ödevlerini yerine getirme alışkanlıklarının toplamı olarak tanımlanabilir. Bu kavram aslında vergi bilincinin de en önemli unsurlarından biri olarak gösterilmektedir. Vergi ahlakını etkileyen faktörler ise genel olarak; vergi oranları, vergi yükü, vergi mevzuatı, vergi mükelleflerin yapısı, eğitim düzeyi ve hükümet harcamaları olarak gösterilebilir. Vergi oranların fazla olduğu ve optimal vergi oranlarının aşıldığı durumlarda, mükellefler genelde vergiden kaçınma, vergi kaçırma ve vergi kaybına neden olan diğer faktörlere başvurma eğiliminde olup, bazen de vergi beyan edilse bile vergiyi ödememe eğiliminde olabilirler.

Vergi ahlakını etkileyen başka bir unsurda vergi yüküdür. Vergi yükünün yüksek olduğu ülkelerde mükellefler, genelde vergiden kaçınma, vergi kaçırma veya beyan edilen vergiyi ödememe eğiliminde olurlar. Vergi ahlakını oluşturan unsurlardan en önemlilerinden birisi ise hükümet harcamalarıdır. Hükümet harcamalarının gerekliliği noktasında yapılan eleştiriler ile harcama süreçlerinin yeterince şeffaf olmaması vb. diğer nedenler ortaya çıktığında, mükelleflerin vergi kaybına yol açan nedenlere daha sık başvurdukları ve genelde vergi vermeme (beyan etmeme) veya beyan edilen vergiyi ödememe eğiliminde olabileceklerdir.

4.2.2. Fiş Vermeme, Almama veya Talep Etmeme

Vergi kaybına yol açan vergi ahlakının diğer bir önemli unsuru da toplumdaki bireylerin aldıkları mal veya hizmetlerle alakalı olarak fiş almaması/istememesi veya talep etmemesi veyahut mal veya hizmeti satanların fatura/fiş düzenlememesidir. Gelişmiş ülkelerde fiş vermemek, almamak veya istememek ayıplanırken, Türkiye’de mal-hizmet alanların fiş talep etmesi ayıplanır hale gelmiştir. Söz konusu durum, vergi ahlakını baskılayarak vergi kaybını da artırmaktadır. Dolayısıyla alınmayan her fatura veya fiş hem belge ve kayıt düzenini olumsuz etkilemekte hem de Türkiye’deki en büyük vergi kaybına yol açan nedenlerden biri olarak hâlihazırda olumsuz rolüne devam etmektedir.

4.3. Mali ve Ekonomik Nedenler

Vergi kaybına yol açan nedenlerden biri de mali ve ekonomik nedenlerdir. Mali ve ekonomik nedenlere bazı vergi oranlarının yüksek olması ile enflasyonist etkiler gösterilebilir.

4.3.1. Vergi Oranları

Vergi kayıp ve kaçakçılığına yol açan nedenlerden biri olan mali ve ekonomik nedenlerin en önemlilerinden biri de vergi oranlarıdır. Vergi oranları her verginin kendi içinde barındırdığı özel durumlara göre değişmektedir. Gelir vergisinde vergi oranları, elde edilen gelirin unsuruna göre değişmekle beraber, artan oranlı tarifede yer alan % 15, % 20, % 27, % 35 ve % 40 olarak uygulanmaktadır. Artan oranlı vergi tarifesi, her ne kadar vergi adaleti yönünden eşitliği sağlasa da yüksek dilimlere göre vergilendirilecek olan kişilerde vergiyi beyan etmeme, vergiden

kaçınma veya vergi kaçırma eğilimlerini artırmaktadır. Bu konuda vergi oranlarının yüksek olduğu dönemlerde kişi ve kurumların vergiden kaçınma, vergi kaçırma ve vergi kaybına neden olan diğer nedenlerle birlikte, vergi ödememe eğiliminde oldukları görülmektedir. Bu nedenle vergi oranları yükseltirken veya yeni bir vergi getirirken bu durumun toplumda uzun dönemde oluşturacağı sosyal ve ekonomik nedenler göz önünde bulundurulmalıdır.

4.3.2. Enflasyonist Etkiler

Vergi kaybına yol açan ekonomik nedenler arasında enflasyonist etkilerde gösterilebilir. Yüksek enflasyon nedeniyle reel gelirin sürekli azaldığını gören/düşünen bireyler, gelirlerinin veya hasılatının bir bölümünü beyan etmezler ve/veya vergi olarak vermek istemeyebilirler. Beyan edilen verginin ödenmesi noktasında ise eğer kamu alacağı takibe düşmüş ve ilgili kamu alacağına 6183 sayılı AATUH Kanununun 51 inci maddesine göre uygulanan gecikme zammı oranı banka kredi maliyetlerinden düşükse, bu şartlarda mükellefler ödemeleri geciktirebilmektedir. (Aynı tutar için bankaya borçlu olacağına daha uygun maliyetle devlete borçlu olma durumu tercih etme) Fakat bu durum vergi kayıp ve kaçakçılığını değil (bunlar genelde tahakkuk aşamasının ilgilendirir), tahsilat oranlarını ilgilendiren bir mesele olarak görülmektedir.

Öte yandan, enflasyonist ortamın gelirleri/hasılatı beklenenden çok fazla büyütmesiyle enflasyon vergi gelirlerini planlananın çok ötesinde artırabilir. Bu durum artan gelirler ve giderler açısından ek bütçe yapmayı gerektirir. Dolayısıyla enflasyon bir taraftan vergiden kaçınma ve diğer yöntemlerle vergi gelirlerinin azaltırken, diğer taraftan da bilançoların büyümesiyle vergi gelirlerini önemli düzeyde artırmaktadır. İkinci durumun olumlu etkisi birinci durumun olumsuz etkisinden kıyaslanamayacak kadar büyük olmakla beraber, birinci durumun olumsuz etkisini ölçmek çok mümkün görülmemektedir. Enflasyona sadece bir ekonomik olgu olarak bakmamak gerekir. Enflasyon bir toplumdaki maddi ve manevi bütün ahlaksızlıkları ortaya çıkaran, başlangıcı ekonomik verilere dayansa da devamında ve sonucunda tüm toplumda maddi ve manevi yıkıcı bir etki doğuran sosyoekonomik bir olgudur. Nihayetinde rakamsal olarak enflasyon, vergi gelir ve giderlerinin artırsa da vergi sistemini, kayıt düzenini ve ticari ahlakı bozduğundan nihai etkisi olumsuz olarak görülebilir. Enflasyon toplumdaki maddi ve manevi ahlaksızlığı ortaya çıkardığına göre, devletlerin temel görevi de ahlaksızlığa neden olan enflasyon gibi olumsuz durumları ortaya çıkaran olguları engellemek veya ortadan kaldırmak olmalıdır.

4.3.3. Kayıt Dışılık

Vergi kaybına yol açan ekonomik nedenlerden en önemlilerinden biride 'genel bir anlam ifade eden' kayıt dışılıktır. Kayıt dışılığın çok yüksek olduğu ülkelerde büyük bir rekabet eşitsizliği ortaya çıktığı için vergilendirme ilgili ödevlerini tam olarak yerine getirenler, sürekli olarak rekabet eşitsizliği altında ticari hayatlarını sürdürmek zorunda kalmaktadır. Bunun sonucunda, dürüst mükelleflerde ticari hayatlarını sürdürebilmek için kayıt dışılığa sürüklenerek, zamanla vergisel ödevlerini yerine getirmekten kaçınmaktadır. Dolayısıyla kayıt dışılığın yüksek olduğu bir ekonomide, mükelleflerin vergi kaydı açmaması ve kaydı olsa bile açıktan satışa yönelmesi sonucunda vergi kaybı da sürekli artmaktadır. Açıktan satış, vergi mükelleflerinin belgesiz aldıkları malları yine belgesiz olarak satmaları veya kayıt dışı hizmet sunmaları ve bunları yaparken de ödeme ve tahsilatları sisteme sokmadan elden alıp-vermeleri olarak tanımlanabilir.

4.4. İdari ve Teknik Nedenler

Vergi kaybı ve kaçakçılığına yol açan nedenlerden bir diğeri ise idari ve teknik nedenler olup bu başlıkta kendi içinde çok farklı gruplara ayrılabilir.

4.4.1. Bakanlıklar ve Kurumlar Arası İşbirliklerinin Zayıf Olması

Türkiye’de vergi kayıp ve kaçakçılığının yüksek olmasının nedenlerinden biride, idari ve teknik nedenler olarak gösterilebilir. İdari nedenler arasında resmî kurumların arasındaki iş birliğinin az olması veya olmaması en önemli nedenlerden biri olarak gösterilebilir.

Bakanlıklar ile ilgili kurum veya kuruluşlar, aralarındaki uyumsuzlukları gidermek için her ne kadar bazı durumlarda protokol yapsa da bu protokollere göre her kurumun yerine getirmesi gereken görevleri, zamanla bazı kurumların yerine getirmediği görülmektedir. Uygulamada protokollerin uygulanma süreçlerinin yanında, protokol yapma süreçlerinin de bürokrasi nedeniyle çok uzun süreler aldığı görülmektedir. Bu durum, idareler arasında iş birliği süreçlerini aşındırmak suretiyle iş birliği çalışmalarını azaltmakta ve dolayısıyla ortak çalışma yapmayan kurumların başarı olasılığı düşmektedir.

4.4.2. Ürün Takip Sistemlerinin Olmaması

Vergi kayıp ve kaçakçılığına yol açan teknik nedenlerin en önemlisi, malların üretim veya ithalatından perakende satışına kadar olan süreçte aradaki bağlantıları takip edebilecek bir ürün takip sisteminin oluşturulamaması gelmektedir. Bu konuda, Sağlık Bakanlığı’nın kendi alanındaki ürünlerle alakalı olarak bazı çalışmaları olsa da bu çalışmalar bütün bakanlıkların katılımıyla yapılmadığı/tasarlanmadığı ve sadece sağlıkla ilgili malları kapsadığı için kullanım amacıyla doğru orantılı olarak, başarı şansı da düşük olacaktır.

Ürün takip sistemi veya bu işe yarayabilecek sistemlerin bakanlıklar arası iş birliği halinde yapılmaması ve geliştirilmemesi sonucunda, hem yapılacak sistem bilgi paylaşımı olmadığı için eksik olacak, hem de daha sonrasında bu sisteme diğer bakanlıklarının entegre etmeye çalışacağı sistemlerde teknik anlamda çok düzgün çalışmayacaktır.

4.4.3. Serbest Meslek Takip Sisteminin Olmaması

Vergi kayıp ve kaçığın en yüksek olduğu düşünülen sektörlerin başında doktor, avukat, mimar ve mühendislerin olduğu serbest meslek erbapları ve genel olarak hizmet sektörü gelmektedir. Özellikle ücretli olarak bir kurumda veya hastanede çalışan veyahut kendi nam ve hesabına çalışan serbest meslek erbaplarında kayıt dışılığın çok yüksek olduğu bilinmektedir.

Serbest meslek erbaplarını takip edebilecek teknolojik alt yapının kurulamaması nedeniyle, bu sektörde büyük bir vergi kaybının olduğu bilinmektedir. Bu sektörde yer alan mimar/mühendis ve avukatların düzenledikleri belgelerin genelde “düzenlenmesi gereken belgeyi miktar ve mahiyet olarak doğru bir şekilde yansıtmayan” muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge niteliğinde oldukları görülmektedir. Öte yandan, aynı sektörde yer alan hekim ve diş hekimlerinin büyük bir çoğunluğunun, yaptıkları hizmetlerin karşılığını nakit olarak elden aldıkları ve genelde hizmetlerini belgelendirmedikleri içinde elde ettikleri gelirlerin neredeyse tamamını vergi dışı bıraktıkları görülmektedir.

Hekim ve diş hekimlerinin yaptıkları hizmetler karşılığında belge düzenlememeleri nedeniyle, aldıkları mal ve hizmetleri de belgelendirmedikleri bilinmektedir. Aralarında hekimlerin yer aldığı bazı serbest meslek erbaplarına her ne kadar pos kullanma mecburiyeti getirilse de

açıktan yapılan satış ve hizmetler dolayısıyla söz konusu durumun bugüne kadar bir faydası görülmemiştir. Çünkü bu meslek mensuplarına pos kullanma değil, pos bulundurma zorunluluğu getirilmiştir.

4.4.4. Hizmet Sektörünün Elektronik Olarak Takip Edilememesi

Kayıt dışılığın çok yüksek olduğu sektörlerden biride genel olarak ticari hizmet sektörüdür. Özellikle bu sektörde yer alan; otel, motel vb. yerler ile bar, restoran, kafe ve lokantalar, güzellik merkezleri ile bayan ve erkek kuaförler, özel okullar (KDV açısından) ve benzeri eğitim faaliyetinde bulunan merkezler ile spor merkezleri, spor salonları, güzellik merkezleri ve benzeri faaliyette bulunan merkezler de kayıt dışılığın çok yüksek olduğu bilinmektedir. Bunun yanında bar, restoran, kafe ve lokanta vb. yerlerde bulunan sipariş aletlerinin pos makinelerinde olduğu gibi doğrudan banka ve vergi idaresinin sistemine entegre olmadığı için bu sektörlerde kayıt dışılık oldukça fazla olduğu bilinmektedir. Dolayısıyla hizmet sektörünün elektronik olarak takip edilememesi vergi kaybını artıran en büyük nedenlerden biri olarak görülmektedir.

4.4.5. Gümrük Kapıları ve Sınır Kontrollerinin Eksikliği

Vergi kaybının en önemli nedenlerinden biride sınır kapılarında kontrollerin tam olarak yapılamaması ve bu manada kaçak mal girişinin engellenememesidir. Bunun yanında, çok geniş sınırlar ve coğrafi zorluklar nedeniyle Doğu ve Güneydoğu Anadolu Bölgesinden başta akaryakıt, sigara ve elektronik aletler olmak üzere, büyük bir ürün topluluğunun kaçak olarak ülkeye girmesi ve belgesiz/kayıtsız bir şekilde dolaşması, vergi kayıp ve kaçığının önemli nedenlerinden biri olarak gösterilebilir.

Türkiye'ye, resmi mevzuata uygun şekilde girmeyen ve piyasada kaçak mallar olarak bilinen bütün bu ürünler, maliye literatüründe açıktan satış olarak bilinen ve belgesiz alınıp satılan (her aşamada) ve hiçbir şekilde ödemelerin veya tahsilatların finans sistemine veyahut mali sisteme yansımadağı ürünler olarak görülmelidir. Bahse konu ürünlerden elde edilen gelirler hiçbir şekilde sisteme girmediğinden devletin büyük bir gelir kaybı söz konusu olmaktadır.

Kaçak olarak tabir edilen bu ürünlerin, devletin gelir kaybı yanında bazı kesimlere haksız kazanç sağlaması nedeniyle sosyal adaleti ve gelir düzenini bozucu etkileri de olduğu düşünülmektedir. Öte yandan, bu tür kaçak ürünlerin toptancılığını genelde kanun dışı örgütler yaptığı için devletin elde etmesi gereken gelirlerin bir kısmının, bu örgütlerin eline geçtiği de bilinmektedir. Bu ürünler aynı zamanda Türkiye'nin en büyük sorunu olan ve genel manada kayıt dışılık olarak adlandırılan olguyu da büyük oranda destekledikleri bilinmektedir.

5. VERGİ KAÇAKÇILIĞI VE TÜRLERİ

Vergi kaçakçılık usullerinin çok farklı şekillerde olması nedeniyle, vergi kaçakçılığının belirgin bir tanımı bulunmamaktadır. Bu kapsamda vergi kaçakçılığı sadece, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinde belirtilen hallerde ortaya çıkmaktadır. Vergi kaçakçılığı, vergi kaybına yol açan nedenlerden en önemlilerinden biri olarak görülmektedir. Vergi kaçakçılığının, vergi kaybına yol açan diğer nedenlerden en önemli farkı ise vergi kaçakçılığı fiillerine işleyenler hakkında normal vergi cezalarının yanında, işlenen fiillerin özelliklerine göre değışmekle beraber, hapis cezalarının da öngörölmüş olmasıdır.

Vergi kaçakçılığı sonucu ortaya çıkan vergi ziyasına bağlı olarak vergi kaybına neden olunan durumlarda, vergi ziyayı ve usulsüzlüklerle alakalı olarak vergi inceleme raporu düzenlenecek ve aynı zamanda aynı fiil VUK'un 359 uncu maddesi kapsamında vergi kaçakçılığı da oluşturduğu için mezkûr Kanunun 367 nci maddesine göre vergi suçu raporu düzenlenerek, Cumhuriyet Başsavcılığına gönderilecektir.

Vergi kaçakçılığı kavramı, mevcut durumda vergi kaybı ve vergi ziyayı ile eş anlamlı kullanılmaktadır. Ancak, bu kavramlar birbirinden çok farklıdır. Şöyle ki; vergi kaçakçılığı sonucunda vergi ziyasına neden olunarak, devlet açısından bir vergi/gelir kaybı söz konusu olmakla birlikte, vergi ziyasına sebebiyet vermek suretiyle devlet açısından vergi/gelir kaybına yol açan nedenlerin tamamı, vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmayacaktır. Örneğin, yapılan bir satışla alakalı olarak satıcının fatura düzenlememesi durumunda devlet açısından bir vergi kaybı/ziyayı meydana gelecek, ancak söz konusu durum aynı zamanda vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmayacaktır.

5.1. Vergi Kanunlarına Göre Tutulan veya Düzenlenen, Saklanma ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter ve Belgeler Açısından Kaçakçılık Suçları (359-a)

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve belgeler açısından kaçakçılık suçları; kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayanlar adına hesap açmak, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak olarak açıklanabilir. Bu fiilleri işleyenler hakkında, on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur (Vergi Usul Kanunu, 1961).

5.1.1. Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapma

Fiili Defter ve kayıtlarda muhasebe ve hesap hilesi yapmak çok geniş bir kavram olup, vergi mevzuatında muhasebe ve hesap hilesi yapmak her ne kadar suç olarak tanımlansa da hesap ve muhasebe hilesinin ne olduğu kanunlarda açıkça tanımlanmamıştır. Söz konusu durumda, hata ve hilenin mali işlemler bakımından ayrı ayrı tanımlanması gerekmektedir.

Hesap ve muhasebe hilesi, genel olarak kasıtlı bir biçimde, VUK'un 2. Kitabının 2. Kısımının 9. Bölümündeki "Kayıt Nizamına" uymama veya 1 Sıra No.lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliğine aykırı şekilde hesaplar oluşturma veya hesapların çalışma biçimine aykırı hesaplar oluşturma veyahut ticari defterlerde kayıt edilmesi gerektiği gibi kaydetmeme veya gerektiği gibi düzeltmeme olarak tanımlanabilir. Ancak, kayıt nizamına uymama veya Muhasebe Uygulama Genel Tebliği'ne aykırı hareketlerin tamamı muhasebe ve hesap hilesi olarak görülemeyecektir. Dolayısıyla, bilerek ve isteyerek, VUK'un kayıt nizamına veya 1 Sıra No.lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliğine aykırı olarak, hesap ve muhasebe hilesi yapmak kaçakçılık suçu olarak tanımlanabilecektir.

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

Devlet açısından vergi kaybı veya vergi ziyasına neden olarak kaçakçılık suçunu işlemenin diğer bir yolu da gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayanlar adına hesap açmaktır. Söz konusu durumda, mükelleflerin gerçekte herhangi bir mal veya hizmet alım veya

satımında bulunmadığı kişi veya kurumlar adına miktar ve mahiyet itibariye hesap açması da kaçakçılık olarak tanımlanabilir.

Hesap açma deyiminden anlaşılması gereken şey, yevmiye defteri ile diğer resmi defterlere, gerçekte ilgisi olmayan kişi veya kurumlar adına hesap açmak veya ilgisiz kişi veya kurumlar adına yevmiye kaydı veyahut diğer benzer kayıtları oluşturmaktır. Aksi takdirde, gerçekte ilişkisi olmayan kişi veya kurumlar adına hesap açma deyiminin geniş anlamda yorumlanarak, resmi defterler dışındaki defterler ile diğer defter ve materyallere hesap açmayı da kaçakçılık suçuna sokmak, kişiler açısından ceza sorumluluğunu genişletebilecektir. Öte yandan, gerçekte olmayan kişi veya kurumlar adına hesap açmakla aynı kişi veya kurumlara sahte belge düzenleme fiili birbirine lafız olarak benzemekle beraber, sahte belge düzenleme VUK'un 359 uncu maddesinde ayrı bir suç tipi olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla, sahte belge düzenleyerek veya alarak, aynı zamanda bu belgeleri resmi defterlere kayıt etmek, hem gerçek olmayan veya kayda konu işlemle ilgisi bulunmayan kişi ve kurumlar adına hesap açma suçunu, hem de sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarını oluşturabilecektir.

Sahte belge düzenlemeden ve/veya kullanmadan sadece gerçek olmayan veya kayda konu işlemle ilgisi bulunmayan kişi ve kurumlar adına resmi defterlere hesap açıldığı durumlarda, sadece söz konusu suç oluşacaktır. Bunun tersine, sahte olarak düzenlenen veya kullanılan belgelerin resmi defterlere kayıt edilmediği durumlarda sadece sahte belge düzenleme ve/veya kullanma suçu oluşacaktır. Dolayısıyla, mükelleflerin resmi defterlerinde gerçek olmayan veya kayda konu işlemle ilgisi bulunmayan kişi ve kurumlar adına bilerek veya isteyerek hesap açması kaçakçılık olarak tanımlanacaktır. Bahse konu resmi defterlerin resmi defter olması yeterli olup, bu manada tutulması zorunlu defter olup olmamalarının bir önemi bulunmamaktadır.

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

213 sayılı Vergi Usul Kanunu ya da vergi kanunları veyahut diğer bazı kanunlarında bulunduğu mevzuat uyarınca tutulan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen ve/veya kısmen başka bir defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek kaçakçılık suçu olarak tanımlanmıştır.

Kaçakçılık suçunun oluşabilmesi için bahse konu defterlerin ilgili yılda tutulmuş olması ve söz konusu defterlerin varlığının ve ilgili yılda tutulduğunun Noter veya benzeri resmi kanallarla kanıtlanması ve bu kapsamdaki defterlere kayıt edilmesi gereken muamelelerin vergi matrahını azalmasına yol açacak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kayıt edilmesi gerekmektedir. Burada başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarından bahsedilen durumlar geniş anlamda tanımlanmış olup, defterlere kayıt edilmesi gereken muamelelerin vergi matrahını azalmasına yol açacak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kayıt edilmesinden anlaşılması gerekenin, resmi mahiyette olsun veya olmasın başkaca defter, belge ve kayıt ortamı olduğu düşünülmelidir. Bu kayıt ortamlarının resmi onaylı olup olmaması veya vergi ve diğer kanunların amir hükmü gereği tutulup tutulmamasının veya bunların mahiyetinin söz konusu suç tipinin oluşması bakımından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

5.1.4. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etme veya Gizleme Fiili

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemekte kaçakçılık olarak tanımlanmıştır. Tahrif etme, vergi kanunlarına göre usulüne uygun şekilde tutulan veya düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri, Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen kayıt nizamına ve gerçeğe aykırı şekilde değiştirmek veya tahrif etmek olarak tanımlanabilir.

Gizleme ise varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi olarak tanımlanabilir (Vergi Usul Kanunu, 1961).

Dolayısıyla, varlığı noter kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, vergi incelemesi sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda, VUK'un 359 uncu maddesine göre kaçakçılık suçu oluşacak ve bu nedenle de incelemeye yetkili olanlar tarafından vergi suçu raporu düzenlenerek, aynı kanunun 367 inci maddesi kapsamında Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunulacaktır.

5.1.5. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Bu Belgeleri Kullanmak

Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir (Vergi Usul Kanunu, 1961). Örneğin, alıcı A, satıcı B'den 10 birim mal almış ve satıcı B faturada satılan mal miktarını 10 birim yerine, 20 birim göstermiştir. Bu durumda, satıcı B muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemiş, alıcı A'da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi kullanmış olacaktır. Dolayısıyla gerçek bir işlem olduğu halde, bu işlemi mahiyet ve miktar itibariyle yansıtmayan belgeleri düzenleme ve (bilerek) kullanma fiili de kaçakçılık suçunu oluşturmaktadır.

5.2. Vergi Kanunları Uyarınca Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter ve Belgeler Açısından Kaçakçılık Suçları (359-b)

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır (Vergi Usul Kanunu, 1961).

5.2.1. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmenin nasıl olabileceği mevzuatta açık bir şekilde tanımlanmamıştır. Ticaret kanunu gibi vergi kanunları dışında tutulma zorunluluğu getirilen defter, kayıt ve belgelerin yok etmek bu suç tanımına girmemektedir.

Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, yukarıda anlatılan gizlemeden farklı bir durumdur. Gizleme kendi içinde hâlihazırda var olduğu kanıtlanan defter, kayıt ve belgelerin, vergi incelemeye yetkili olanlara ibraz edilmemesi olarak tanımlanabilir. Defter kayıt ve belgeleri yok etmek ise defter, kayıt ve belgelerin incelemeye ibraz edilmeme veya başka bir nedenden ötürü ortadan kaldırılması fiilini ifade eder. Herhangi bir kast unsuru olmaksızın ihmal veya başkaca bir nedenden dolayı defter, kayıt ve belgelerin yok olması halinde ise defterler açısından, işyerinin bulunduğu yer Asliye Ticaret Mahkemesine başvurulup, zayi belgesi

alınması gerekir. Ancak, belirtilen kaçakçılık suçunun oluşması için vergi kanunlarında bulunan tarh zamanaşımı müddeti olan 5 yıl içinde defter kayıt ve belgelerin yok edildiğinin yetkililerce ispat ve tespitin yapılması gerekmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar (Vergi Usul Kanunu, 1961).

Vergi alacağına doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar (Vergi Usul Kanunu, 1961). Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağına evvelden haber verilmesi mecburi değildir. İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir (Vergi Usul Kanunu, 1961). Bu nedenle, tarh zamanaşımı müddeti içinde defter, kayıt ve belgelerin ibrazının istenmesi ve bunların yok edildiğinin ayrıca tespit edilmesi gerekmektedir. Defter, kayıt ve belgelerin tarh zamanaşımı ve inceleme süresi olan 5 yıl geçtikten sonra yok edilmesi halinde kaçakçılık suçu oluşmayacaktır. Çünkü söz konusu 5 yıllık süre geçtikten sonra defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmesi mükelleften VUK hükümlerine göre talep edilemeyecektir.

Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren on beş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine zayi belgesi verilmesini isteyebilir (Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ, 2012). Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması gibi haller, mücbir sebep hali olarak sayılmıştır (Vergi Usul Kanunu, 1961). Dolayısıyla, bu durumların mücbir sebep hali olması nedeniyle, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle kaçakçılık suçu oluşmayacaktır.

5.2.2. Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Koymamak

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter sahifelerini yok ederek, yerine başka yapraklar koymak veya hiç koymamakta kaçakçılık suçu olarak tanımlanmıştır. Defterlerde kayıtlar arasında usulen yazılmaya mahsus olan satırlar, çizilmeksizin boş bırakılamaz ve atlanamaz. Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz (Vergi Usul Kanunu, 1961).

Kaçakçılık suçunun oluşabilmesi için tutulması zorunlu olan defterler değil, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre tutulan defterlerin sahifelerini yok ederek, yerine başka yaprak koymak veya hiç koymamak kaçakçılık suçu olarak tanımlanmıştır. Söz konusu durumda, bahse konu defterlerin boş veya dolu olup olmamasının bir önemi bulunmamakta olup, ilgili yılda VUK'a göre tutulan bir defter olması yeterlidir. Ayrıca bu defterlerin tutulması zorunlu defter olmasına gerek bulunmamakta, ilgili yılda ihtiyari olarak tutulan ve VUK'ta yer alan defterlerde bu suçun konusu olabilecektir. Eğer vergi mükellefleri VUK'a göre tutulan defterlerin sayfalarını koparılmış şekilde yetkili mercilere ibraz ederlerse kaçakçılık suçu oluşmayacaktır.

5.2.3. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek veya Bu Belgeleri Kullanma Fiili

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak vergi kaçakçılığı suçu olarak tanımlanmıştır. Bu suçlar için üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belge olarak tanımlanmıştır (Vergi Usul Kanunu, 1961). Örneğin, alıcı A, satıcı B'den aralarında herhangi bir mal veya hizmet alım veya satımı olmadığı halde fatura istemiş ve satıcı B'de, anlaştıkları oran üzerinden alıcı A'ya fatura düzenlemiştir. Bu durumda satıcı B, sahte belge düzenleyicisi, alıcı A ise sahte belge kullanıcısı olarak değerlendirilecektir. Söz konusu durumda sahte belge düzenleyen veya kullanan A ve B hakkında hem vergi inceleme raporu düzenlenerek gerekli vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları kesilecek, hem de sahte belge düzenleyen veya bilerek kullanan kişi hakkında vergi suçu raporu düzenlenerek, VUK'un 367 inci maddesine istinaden Cumhuriyet Başsavcılığı'na gönderilecektir.

5.3. Anlaşması Olmadığı Halde Belgeleri Basma veya Bu Belgelerin Bilerek Kullanılması Fiili

Fatura ve fatura yerine geçen belgeler ile diğer belgeleri basmak veya bastırmak, Hazine ve Maliye Bakanlığınca sıkı şekil şartlarına bağlanmıştır. Bu nedenle, mükelleflerin kullanacakları fatura ve bu mahiyetteki belgeler ile diğer belgeleri, sadece Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olan matbaalarda bastırabilmektedir. Bunun dışında, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde fatura ve bu mahiyetteki belgeler ile diğer belgeleri basan matbaalar ile bu belgeleri bilerek kullanan vergi mükellefleri de kaçakçılık suçunu işlemiş olacaktır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacaktır (Vergi Usul Kanunu, 1961).

5.4. Yetkilendirilmediği Halde ÖKC Mührünü Kaldıran ve Donanım Yazılımı Değiştirenler

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 (Vergi Usul Kanunu, 1961).

5.5. Özel Etiket ve İşaretlerle Ürünlerin Etiketlenmesi veya İşaretlenmesi ve Etiketlenen veya İşaretlenen Ürün Bilgilerinin Kurulan Veri Merkezine Aktarılmasını Sağlayan Sisteme Fiziksel veya Bilişim Yoluyla Müdahale Fiili

3/1/2002 tarihli ve 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile düzenlenen piyasalarda, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetki verilip verilmediğine bakılmaksızın, mükerrer 257 nci maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kullanılmasına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek Hazine ve Maliye Bakanlığına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyenler veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır (Vergi Usul Kanunu, 1961).

6. VERGİ KAYBI VE KAÇAKÇILIĞINI ÖNLEME YOLLARI

6.1. Denetim Çalışmaları

Denetim çalışmaları yoklama, denetim/vergi incelemesi, arama ve bilgi isteme ve istihbarı çalışmaları olarak dört ana başlık altında incelenebilir.

6.1.1. Yoklama Çalışmaları

Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir (Vergi Usul Kanunu, 1961). Yoklama yetkili olanlar vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelenmesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları olarak hüküm altına alınmıştır. Yoklama çalışmaları genelde mükelleflerin vergi dairesi işlemleriyle alakalı olarak işe başlama, işi terk, nakil işe başlama, adres değişikliği, mükellef durum tespiti, özel esaslar ve re'sen terk konularında yapılmaktadır. Bugüne kadar yoklama işlemleri basit bir vergi dairesi işlemi olarak görülmüş ve bu konuda gerekli özen gösterilememiştir. Ancak, vergi incelemesi aşamasında daha önce vergi dairelerince usulüne uygun yapılan yoklamaların çok önemli hukuki delil olduğu görülmüştür. Bu manada, Türkiye'de kayıt dışılığın azaltılması için yoklama işlerinin etkinliğinin artırılması gerektiği düşünülmektedir. Dolayısıyla yoklama ile görevlendirilen kişilerin sayısının ve niteliğinin önemli derecede artırılması ve yoklama işiyle görevlendirilenlere bu manada hukuki ve uygulamaya yönelik eğitimlerin verilmesi gerekmektedir.

Yoklama işiyle görevlendirilen kişilerin sayısı ve niteliği artırıldıktan sonra, resmi KOBİ tanımına giren mükellefler ile büyük mükellefler hariç bütün vergi mükellefleri ve özellikle de sorunlu ve riskli mükellefler hakkında yılda en az iki kere olmak üzere, zaman mefhumuna takılmadan ayrıntılı olarak mükellef durum tespit yoklaması yapılması gerekmektedir. Bu kapsamda, vergi kayıp ve kaçığının azaltılabilmesi için vergi dairelerinde yoklama ile görevlendirilenler, yoklamanın başlangıç konusu ne olursa olsun, bir adrese yoklama için gittiklerinde, gittikleri adreslerde temel hususları tek tek tespit ederek, mükellefle birlikte kayıt altına almaları gerekmektedir.

Yoklamada elde edilen veriler sadece ticari veya zirai kazanç açısından değil, özellikle beyan dışı bırakılan GMSİ ve diğer kazanç getirici faaliyetler açısından vergilendirmeye yönelik önemli bir hukuki delil niteliği taşıdığı için bu müessese daha etkin olarak kullanılabilir.

6.1.2. Denetim ve Vergi İncelemeleri

Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir (Vergi Usul Kanunu, 1961).

Vergi incelemesine yetkili olanlar, Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir. Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler (Vergi Usul Kanunu, 1961).

Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağıın evvelden haber verilmesi mecburi değildir. İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re 'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mâni değildir (Vergi Usul Kanunu, 1961).

Vergi inceleme elemanı sayısı 2020 tarihi itibariyle 7 bin civarında olup, inceleme oranı da yıldan yıla değişmekle beraber, yaklaşık olarak tüm vergi mükelleflerinin %2 sine denk geldiği bilinmektedir. Ayrıca, vergi müfettişlerinin vergi inceleme, teftiş, soruşturma, izin ve onay verme gibi diğer görevleri de bulunmaktadır. Türkiye'de yıllardır vergi kaybının ve kaçakçılığının önüne geçmek amacıyla vergi incelemeleri artırılmaya çalışılmıştır. Ancak, sistemin kendi iç dinamikleri iç kontrole, denetime ve düzeltmeye imkân vermediği müddetçe, müfettiş ve inceleme sayısı ne kadar artırılsa artırılsın, yaklaşık ana vergi türleri itibariyle 4 milyon vergi mükellefinin olduğu ülkede kayıp ve kaçakçılığı azaltmak mümkün olmayacaktır. Bu manada, sistemin kendi içinde oto kontrol mekanizmaları oluşturulmadan son inceleme mercii olarak vergi müfettişlerinin bu sorunla baş etmesi mümkün görülmemektedir. Bunun dışında, 5 yıllık zamanaşımı boyuncu hiçbir kural ve kaideye uymayan mükellefleri zamanaşımı müddetinin sonunda inceleme ile durdurmak zaten mümkün olamayacaktır.

Öte yandan, sadece vergi mükelleflerini değil, odalardan vergi dairelerine kadar tüm sistemin belli bir periyotlarla sıkı bir şekilde denetlenmesi gerekir. Şu bir gerçek ki; bir devleti ayakta tutan iki şey vardır; biri adalet ise diğeri de sürekli yapılan sıkı denetimdir. Günümüz ekonomik ve mali sistemlerinde, her ikisinin eksik olduğu bir sistemin uzun süre ayakta kalması ancak polis devleti ile kısa dönemde mümkün olabilir.

6.1.3. Arama Müessesesi

Yapılan ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Aramanın yapılabilmesi için vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum görmesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh hâkiminden bunu istemesi ve sulh hâkiminin istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır (Vergi Usul Kanunu, 1961).

Türkiye'deki vergi yapısında arama, ancak hâkim kararı ve kolluk kuvvetlerinin gözetimi altında ve sadece çok istisnai durumlarda uygulanmaktadır. Bilindiği üzere, vergi incelemeleri,

müfettişlerce mükellefin ibraz ettiği defter ve belgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı Sistemi üzerinden elde edilen veriler/bilgiler ve yine vergi dairesinden alınan tarh dosyasındaki bilgiler ile diğer kurum ve kuruluşlardan talep edilen bilgilere göre yapılmaktadır.

Türkiye’de vergi kaybının ve kayıt dışılığın en önemli nedenlerinden biri vergi kaydının olmaması veya açıktan satış denilen ve hiçbir şekilde belgelendirilmeyen ve banka sistemi üzerinden geçmeyen satışlar olduğu bilinmektedir. Dolayısıyla, bu satışları mükellefin defter ve belgelerinden, tarh dosyasından, GİB sistemi üzerinden veya başka bir şekilde tespit etme imkânı bulunmamaktadır. Bu şekilde kayıt dışında kalan satışların tespit edilebilmesinin tek yolu, ya işlemin taraflarınca nitelikli ihbarda bulunulacak ya da arama yöntemiyle işyerinde bulunacak harici defter, belge veya bu mahiyetteki belgeler veyahut varsa kamera kayıtlarından yapılabilecektir.

Aramalı inceleme müessesesinin yeniden düzenlenerek, daha uygulanabilir hale getirilmesi gerekir. Bu konuda en büyük sıkıntılardan biri de dosyaya ve olaya hâkim olmayan sulh hâkiminden bu konuda izin isteme zorunluluğu olarak görülmektedir. Bu konuda izin alınsa bile, işyerinde arama sırasında elde edilen bilgi ve belgelerinde mevcut cari hukuka uygun bir şekilde elde edilmesi ve hukuka uygun olarak kayıt altına alınması gerekmektedir. Dolayısıyla vergiyle ilgili yapılacak aramaların ceza hukukundaki gibi sıkı şekil şartlarına bağlanmadan, biraz daha basitleştirilerek daha işler hale getirilmesi ve yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Burada vergi cezasının yanında vergi kaçakçılığı suçuna delalet eden emareler varsa bu durum hapis cezasını da gerektirdiğinden, aramanın mevcut durumdaki gibi sıkı şekil şartlarına bağlı olarak yapılması gerekebilir. Ancak, ilk tespitlere göre olay sadece vergi ziyana sebebiyet veren bir durumsa ve vergi kaçakçılığı emaresi yoksa arama kurumu bürokrasiye takılmadan daha kolay bir şekilde denetim merkezinin merkezinde kurulacak bir komisyon kararıyla yapılabilmelidir.

Vergi suçuna delalet eden bir ön tespit yoksa aramanın daha işler hale getirilmesi ve incelemelerinde fiili olarak elde edilecek harici delillere göre yapılması durumunda, vergi kaybı ve kaçakçılığı önemli ölçüde azalabilecektir. Bu nedenle arama, izin verme ve aramalardaki delil tespitiyle ilgili olarak vergi açısından gerekli hukuki düzenlemeler yapıp, bir an önce hayata geçirilebilirse vergi kayıp ve kaçakçılığı önemli ölçüde azaltılmış olacaktır. Ancak, yapılacak hukuki düzenlemelerde uygulayıcılar tarafından kötüye kullanımı engelleyecek mekanizmalarında oluşturulması ve bu manada yapılacak düzenlemelerin, Anayasanın ikinci maddesinde belirtilen hukuk devleti ilkelerine uygun şekilde yapılması gerekmektedir.

Arama müessesesiyle alakalı olarak idari kolluk içinde ayrı bir vergi kolluk müessesesi kurulması da düşünülebilir. Mevcut durumda, Türkiye’de adliyenin içinde kurulu ayrı bir adli kolluk kuvveti bulunmamaktadır. İdari kolluk kuvveti olan polis ve jandarma hem idari kolluk görevini üstlenmekte hem de adli kolluk görevini yürütmektedir. Dolayısıyla idari kolluk olan polis ve jandarmayla adliyenin iç içe geçtiği bir sistemde, mevcut sisteme ayrıca vergi kolluğunu eklemek mantıklı olmayacaktır. Bu nedenle, aramanın etkinliğinin artırılması amacıyla, bu konuda işlemin bütün taraflarını içine alacak ve meseleye bütüncül bir anlayışla yaklaşacak yeni düzenlemelerin yapılması gerekebilir.

6.1.4. Bilgi Toplanması ve İstihbarat Arşivi

Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 150

nci maddesindekiler hariç olmak üzere, bu bölümde yazılı kaynaklardan toplanacak bilgiler istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanır (Vergi Usul Kanunu, 1961).

Vergi idaresi ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın ilgili mercileri hem olay bazında hem de sürekli olarak diğer ilgili kurum ve kuruluşlardan bilgi istemektedir. Ancak, bilgi istemede en etkin yararlanılan kurumlar banka ve benzeri finansal kurumları olmuştur. Fakat bankalardan gelen finansal bilgilerin vergi incelemelerini ve vergisel olayları hukuki yönden etkilemesi, fiktif işlemler nedeniyle sınırlı düzeyde kalmaktadır.

Sürekli bilgilendirme açısından büyük şirketler olan ve e-ticaretin büyük bir bölümünü gerçekleştiren B2B ve B2C kapsamındaki şirketler aracılığı ile mal satanların bilgilerinin anlık olarak bu kurumlarca vergi idaresiyle paylaşılması ve bu bilgilerin aynı anda ilgili mükelleflerin beyanlarına fatura bazında yansıtılması gerekmektedir. Yani bu konuda bilgi istemek için kanuni alt yapı bulunmakta ancak, gelen bilgileri ve verileri otomatik olarak işleyip, tarafların beyanlarına yansıtacak veya beyanlara yansıtılıp yansıtılmadığını kontrol edip gerekli uyarıları mükellefe yapacak sistemin oluşturulması gerekmektedir.

İstihbarat arşivi kavramı, her ne kadar Kanunda bulunsa da uygulamada bu isimde bir arşiv bulunmamaktadır. Ayrıca, vergi idaresinin böyle bir çalışma düzeni ve yöntemi de bulunmamaktadır. Vergi idaresinde eskiden beri ihdas edilen vergi istihbarat uzmanı kadrosu da bu nedenle amacını yitirmiş ve bu ünvanla yeni kadro ihdası yıllardır yapılmamıştır. Zaten bu ünvanla alakalı olarak, mevcut durumda her ne kadar 1 veya 2 kişilik kadro olsa da bu kişilerin görev ve sorumlulukları, çalışma düzeni vb. durumlar alt mevzuatta ayrıca tanımlanmamıştır.

Mali olaylarla alakalı olarak, istihbari konuda mali polisin etkinliğinin artırılması ve bu polislerin vergi müfettişlerine bağlı olarak veya iş birliği altında çalışması gerekmekte ya da Hazine ve Maliye Bakanlığı sistemi çerisinde mali polis veya daha geniş kavramda bu işleri yapacak birimlerin kurulması gerekebilir.

6.2. Teknolojik Alt Yapı Çalışmaları

Vergi idaresi teknolojik olarak sürekli yatırımlar yapmakta ve bu kapsamda vergilendirmeye ilgili otomasyonlar sürekli olarak güncellenmektedir. Ancak, yapılan yazılımların ve diğer teknolojik alt yapının, piyasadaki aktörler olan mükellef, mali müşavir ve vergi uygulayıcıları tarafından kolay benimsenmediği ve/veya yapılan çalışmalara kolay uyum sağlanamadığı görülmektedir. Bu durum aslında sürekli değişen mevzuatla alakalı bir durum olarak görülebilir.

6.2.1. Ortak Otomasyon Çalışmaları

Kayıt dışılığı ve paralelinde vergi kayıp ve kaçakçılığına yol açan nedenleri azaltmak için Hazine ve Maliye Bakanlığı ile diğer ilgili bakanlıklar olan Tarım, Ticaret, Enerji, Sanayi ve Teknoloji, Kültür, Sağlık ve Ulaştırma Bakanlıklarının, ortak çalışmalarıyla otomasyon veya teknolojik alt yapıyı kurması ve bu suretle de ürünün üretimi ile ithalatından bölge bayilerine ülkenin en uç noktasına ulaşıncaya kadar takibinin sistem üzerinden yapılması gerekmektedir. Ya da diğer bakanlıkların kurduğu ürün takip sistemleri ile benzeri sistemlerin vergi idaresinin sistemine entegre edilmesi gerekmektedir.

6.2.2. Serbest Meslek Otomasyon Çalışmaları

Serbest meslek erbaplarını takip edebilecek bir teknolojik alt yapının kurulamaması nedeniyle, bu sektörde büyük bir vergi kaybının olduğu bilinmektedir. Bu manada, mimar ve mühendisler için İçişleri Bakanlığı ve Mahalli İdarelerin, sistemlerindeki bilgilerin mali yönlerini, vergi idaresinin sistemine aktaracak bir sistemin kurulması faydalı olabilir. Vergi idaresinin de bu kuruluşlardan gelecek veri setlerini inceledikten sonra vergi incelemesine dönüştürmeden farklı bir şekilde sonuçlandırarak sistemlere sahip olması gerekmektedir.

Hekimlerin yaptıkları işleri takip etmek amacıyla kullandıkları röntgen vb. makinelerdeki bilgiler ile diğer bilgileri saklama ve Sağlık Bakanlığına iletme zorunluluğu getirilerek, bu bilgiler ortak bir sistemle vergi idaresine aktarılabilir. Bunun yanında, bütün hekimlerin yaptıkları tüm işlemleri Sağlık Bakanlığı sistemine kayıt etmeyi zorunlu kılacak şekilde bazı düzenlemeler getirilerek, bu bilgilerin vergi idaresine aktarılması sağlanabilir (kişisel veri ve sağlık verilerin gizliği nedeniyle sadece mali verilerin veya yapılan işlemin isminin mali kurumlara aktarılması.) Serbest meslek erbapları hakkında yukarıda anlatılanların uygulanabilmesi için ilgili kurumlara eksik bilgi verilmesi durumunda, vergi idaresince kesilecek vergi cezalarının yanında Sağlık Bakanlığı gibi kurumlarında cezaların orantılılığı ve hukukiliği bağlamında, kademeli olarak ruhsat iptaline varacak şekilde geçici mesleki faaliyetten men ya da belirli süre yeni müşteri kabul etmeme gibi cezalar getirilmelidir.

6.2.3. Hizmet Sektörüne Yönelik Teknolojik Alt Yapı Çalışmaları

Açıktan satış suretiyle vergi kaybının ve kayıt dışılığın en çok görüldüğü hizmet sektöründe yer alan; otel, motel vb. yerler ile bar, restoran, kafe ve lokantalar, güzellik merkezleri ile bayan ve erkek kuaförler, vergi muafiyetinden yararlanmayan özel kurslar/okullar ve benzeri eğitim faaliyetinde bulunan merkezler ile spor merkezleri ve benzeri faaliyette bulunan merkezlerine yönelikte çeşitli tedbirler alınmalıdır.

Otel, motel vb. yerlerin Emniyet Teşkilatına aktardığı bilgilerin, aynı anda vergi idaresince inceleme aşamasında kullanılacakları bir otomasyon sistemi kurulabilecektir. Bunun yanında, otel, motel vb. yerler ile bar, restoran, kafe ve lokantaların siparişlerini mutlaka cihazlarla alınması ve bu cihazlardaki bilgilerinde aylık kesinleşme sonucunda aynen POS makinelerinde olduğu gibi vergi idaresine sistemine aktarılması mecburiyeti getirilebilir. Uygulamada bu makinelerden verilen bilgi fişlerinin veya adisyon fişlerinin verilmesi yasaklanarak, hesabı isteyen kişinin mail adresine veya telefonuna adisyonun gönderilmesi sağlanarak kayıt altına alması sağlanabilir. Yine, bu durumda cezaların caydırıcılığı bağlamında, Turizm Bakanlığı gibi bakanlıkların eksik bilgi verilmesi durumunda kademeli olarak ruhsat iptali ya da geçici faaliyetten men cezası verebilmesinin önü açılabilir.

6.3. Parasal Mekanizmaların Kontrol Edilmesi ve Bu Alandaki Yenilik Çalışmaları

Vergi kaybı ve kaçakçılığını engellemenin en önemli unsurlarından biride parasal mekanizmaların çok sıkı şartlara bağlanması ve piyasada dönen paranın kontrol edilmesi olduğu düşünülmektedir. Hâlihazırda işletmelerin 2016 yılından itibaren 7.000-TL üzeri işlemlerini bankalar aracılığı ile yapma zorunlulukları bulunmaktadır. Ancak, finansal piyasaların gelişmesiyle artık mal ve ürün alış ve satışlarında elden nakit verme olayının zamanla ortadan kalkacağı düşünülmektedir. Öte yandan, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge alan ve satan kurumların bunları banka ve posta sistemine kaydettikleri ve dolayısıyla bu haliyle gerçek bir mal ve hizmet satım ve alımı olmadığı halde, hukuk/mahkeme

sistemi üzerinden sistemi işler hale getirdikleri ve/veya akladıkları görülmüştür. Bu nedenle para ve servetin kaynağının sıkı takibi yapılmalıdır.

6.3.1. Parasal Limitlerin Düşürülmesi

Vergi mükelleflerinin işletmeleri için aldıkları ve sattıkları malların tutarları, banka ve finans sistemi üzerinden tahsilat ve ödemelerini gerçekleştirmeleri gerekmektedir. Bu manada mal satan veya hizmet üreten veyahut mal veya hizmet alan işletmelerin, gelir tablosunda maliyet ve hasılat hesaplarına kaydetmeleri gereken bütün işlemleri, banka ve finansal kurumlar aracılığı ile yapmaları gerekmektedir. Bunun dışında her türlü vergi dâhil tutarı belli bir tutarı geçmeyen ve işletmenin sadece kırtasiye, temizlik, gıda vb. bazı günlük giderleriyle alakalı olan işlemleri, sadece nakit olarak elden ödenebilmeli veya tahsil edilebilmelidirler. Dolayısıyla, banka ve finansal kurumlar aracılığı ile belgelendirme koşulu olan tutarlar, maliyetler ve hasılatlar açısından sıfıra indirilebilir ve bu ödeme ve tahsilatların tamamının bankalar üzerinden yapılması yönünde gerekli düzenlemeler yapılabilir.

6.3.2. Çek Mevzuatının Güncellenmesi

Çeklerde beyaz ciro yapılması veya çeklerin zincirdeki kişi ve kurumlar tarafından herhangi bir iz bırakmadan hamiline devir yapılabilmesi nedeniyle, ciro zincirinin kopması ve zincirdeki işlemlerin takibinin yapılamaması nedenleriyle, söz konusu işlemlerin belirli seviyede sınırlandırılması gerekebilir. Öte yandan, çeki olmayanların başkalarının çeklerini hatır çeki olarak kullanılabilmesi ve/veya çeklerin düzenlendikten sonra ilerleyen aşamalarda ciro zinciri içinde kopukluk olması ciro zincirinin takibini zorlaştırmaktadır. Ciro zincirinin kopuk olması veya bu bağlamda değerlendirilebilecek diğer olaylar sonucunda, zincirdeki ticari ve ticari olmayan faaliyetler ve belgeler ile ödemeler ilgili kurumlarca takip edilememektedir. Bu nedenle, ciro işlemlerinin sadece bankaların veya ilgili kurumların kurduğu bir otomasyon sistemi üzerinden çek numarası üzerinden yapılması ve sistemdeki cirolar ile tahsilatların ve diğer belgelerin, ilgili kurumlar tarafından otomasyon sistemi üzerinden rahatlıkla takip edilebilmesi gerekir.

6.3.3. Mail Order ve POS Sistemindeki Karmaşanın Düzeltilmesi

Günümüz koşullarında gerek nihai tüketici olsun gerekse kazanç getirici faaliyetlerle uğraşanlar olsun, alınan mal ve hizmetlerin ödemeleri kredi kartıyla yapılırken, birçok durumda yapılan ödeme malı satana değil, malı satanın malı aldığı toptancılara veya üçüncü kişilere mail order sistemi veya onların fiziksel/online posları üzerinden yapılabilmektedir. Dolayısıyla, burada ticari zincirde bir kopukluk meydana gelmekte ve mal alınan işletmelere değil, hiç tanınmayan bir toptancıya veya başka kişi ve kurumlara ödeme yapılmaktadır. Buradaki asıl sorun, malı satan veya hizmeti ifa eden kişi veya kurumun, malı alan veya hizmeti alan kişiye fatura düzenlememesi ve işlem zincirinde gözükmemesi olup, bu durum özellikle KDV açısından sorun oluşturmaktadır. Dolayısıyla, ödeme zincirindeki kopuklukları ve kayıp ve kaçakları engellemek için bu tarz uygulamaların revize edilmesi ve ticaretin kurallarına göre yapılmasının sağlanması gerekmektedir. Bu konuda 2025 yılında bazı düzenlemeler yapılmıştır.

6.3.4. Elektronik Para Sistemlerinin Kontrol Edilmesi

Günümüz ekonomik koşullarında elektronik paralar her geçen gün ticari hayata daha fazla girmektedir. Elektronik paraların resmi bir yönü olmadığı için buradaki işlemleri online ortamlarda takip etmek imkânsız gibi görünmektedir. Ancak, elektronik paraların satılmasına

ve onlarla alışveriş yapılmasına olanak sağlayan firmalara getirilecek zorunluklarla buradaki işlemler takip edilebilecektir. Aracı kurumların satışına aracılık ettiği elektronik paralarında bir kısmının ticari hayatta kullanıldığı dikkate alındığında da satılan tüm elektronik paraların değil, sadece ticari hayatta kullanılan elektronik paraların takibinin yapılması gerekmektedir. Bunun için bu işlemlerin takibinin yapılabileceği online platformlar geliştirilebilir.

6.4. Hukuki Alt Yapının Günün Koşullarına Göre Yeniden Düzenlenmesi

Vergi kayıp ve kaçığının önlemenin en önemli yollarından biri de bu manada mevzuatın günün koşullarına göre yeniden düzenlenmesidir. Ancak, bu manada sadece vergiyle ilgili mevzuatın değil, vergiyi ve işletmeleri ilgilendiren tüm alt ve yan mevzuatında güncellenmesi gerekir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, her ne kadar 2012 yılında yürürlüğe girse de uygulamada ortaya çıkan bazı sorunları çözmekten uzak kalmıştır. Öte yandan, idarenin getirdiği veya güncellediği mevzuatın sorun üretmemesi ve idareye karşı yoğun bir şekilde davaya dönüşmemesi gerekir. Bu nedenle, genel anlamda mevzuat yapımında gereklilik ve yeterlilik kurallarına uyulması gerekir.

6.4.1. Üçüncü Kişilerin Üzerinde Şirket Kurmanın Cezalandırılması

Günümüzde ülkemizde birçok yerde başkasının üzerine şirket kurmak ve mükellefle ilgili ödevlerin/yükümlülüklerin o kişi üzerine bırakılması yaygın bir davranış olmuştur. Bu tip şirketlerin zamanla tahakkuku şişmekte; bu şirketlerden genelde tahsilat yapılamadığı ve vergisel yükümlülükleri yerine getirmedikleri için bu şirketler zamanla sistem içinde sorunlu bir şirkete (zombi şirket) dönüşmektedir. Başkasının üzerine şirket kurma veya işyeri açmayla, başkasının şirketini muvazaayla kendi üzerine alma ve/veya kendi üzerinde şirket kurdurma ya da başkasının üzerine şirket kurmayı engelleyecek durumların mevzuatta net bir şekilde tanımlanması ve bu kişilere verilecek cezai müeyyidelerinin para cezasına çevrilmeyen hapis cezası ve infaz sistemiyle cezada indirim yapılmayan bir ceza olarak belirlenmesi gerekir.

Öte yandan gerçeğe aykırı bir şekilde, bu amaçla herhangi bir üçüncü kişinin adına şirket kurulan veya işyeri açılan durumlarda, bu işyerini kuran/açtıran, açılmasını azmettiren veya icbar edenler hakkında, Türk Medeni Kanun'un ilgili maddeleri kapsamında kamu davasının açılması ve bu kişilere vasi atanması ve/veya benzer kısıtlamaların getirilmesi gerekmektedir. Çünkü başkasının adına bu şekilde şirket kurma veya şirket kurdurma işlemleri doğrudan devletin kurulu hukuk düzeni ile kamu düzenini hedef almaktadır. Başkasının üzerine şirket kurma veya kurdurma durumu ile kendi üzerinde şirket kurdurma veya işyeri açtırma durumu Türkiye'de çok yoğun olmakla beraber, bu durum vergi oranı yüksek olan petrol istasyonlarında veya petrolü ilgilendiren sektörlerde veyahut iade gerektiren kimya sektöründe yoğun olduğu bilinmektedir.

6.4.2. Şirket Yöneticilerine Üçüncü Kişilere Karşı Sorumluluğunun Getirilmesi

Limited şirketi yönetenler ile halka açık olmayan anonim şirketleri yönetenlerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesi ile 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü hakkındaki Kanunun 35 ve mükerrer 35 inci maddelerine göre kamuya karşı bazı sorumlulukları olsa da, bu kişilerin Türk Ticaret Kanunu ve diğer mer'i mevzuat uyarınca, şirkete karşı olan sermaye borçlarının ve sorumluluklarının dışında, kasten ve ağır ihmaller sonucunda şirkete verdikleri zararlar ile şirket aracılığı ile üçüncü kişilere/şirketlere kasten verdikleri zararlardan belli şartlarda sorumlu tutulabileceklerine yönelik bir düzenleme yapılabilir. 1 Seri No.lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliğinde muhasebenin temel

kavramlarından olan kişilik kavramı uyarınca, işletmenin sahiplerinden, yöneticilerinden veya çalışanlarından ayrı bir kişiliği olduğu açıkça belirtilmiştir. Dolayısıyla şirketlerin diğer üçüncü kişilere verdikleri zararların aracısı olan yöneticilerinde, bu manada sorumluluklarının Şirketler Hukuku'nda ayrıntılı olarak düzenlenmesi gerekmektedir.

6.4.3. Mali Birimler Arası İşbirliğine Yönelik Düzenlemeler

Vergilendirme ile ilgili olarak vergi dairesi, vergi müfettişleri, mali polis ve adli kolluk kuvvetlerinin iş birliğinin artırılması ve bu kurumların birbiriyle ilişkili olarak gerektiğinde bir arada çalışma olanağının sağlanması ve bu kurumların yetki ve birlikte çalışma koşullarının yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Mevcut haliyle incelemeye yetkili olanlar, defter kayıt ve belgeler üzerinden inceleme yapmaktadır. Bu nedenle, harici delillere ulaşamayan ve direk ulaşma yetkisi olmayan inceleme elemanlarının sınırlı bilgiye istinaden yapılan vergi incelemeleri bazı durumlarda hukuki açıdan eksik olabilmektedir. Bu manada, Fransa örneğinde olan ve Ulusal, yerel ve Avrupa Birliği'ne dair tüm vergilerde yetkili olan ve yetkileri arasında el koyma (zapt), arama, gözaltına alma, telefon dinlemeleri ve kanunda belirtilen bilgilere ulaşma serbestliği olan vergi polisliği müessesesi önemli bir örnek olarak düşünülebilir (Çakar ve Saraçoğlu, 2014).

6.4.4. Denetim Çalışmalarının Çeşitlendirilmesi ve Geliştirilmesi

Vergi denetiminin dışında işletmelerin birçok açıdan denetiminin yapılması gerekmektedir. Bir akaryakıt istasyonu üzerinden durumu özetlersek; istasyon mali yönden Hazine ve Maliye Bakanlığı, mali yönlerini ilgilendiren akaryakıt tankları ve bunların bağlantılarını Ticaret Bakanlığı, ruhsatla ilgili olarak EPDK ve diğer kurumlar incelemektedir ve/veya denetlemektedir. Ancak, uygulamada vergi alanı dışındaki hangi kurumların hangi denetimleri yapacağı tam olarak düzenlenmediği için istasyonlarda denetlenmeyen birçok unsur bulunmakta ve bu durumda kaçak akaryakıt sektörünün önünü açmaktadır. Bu manada, her bakanlığın yetkisinin mevzuatta ayrıntılı olarak belirtilmesi ve bu sorumluluklar düzenlenirken de boşluk bırakılmaması için bütün kurumların bir bütün halinde çalışarak sorumluluklarının belirlenmesi ve uygulamada da uyum içinde çalışmalarını gerekmektedir.

6.4.5. İş Süreçlerinin Hızlandırılması

Bir işyerinin kurulması için o işi yapanların hangi Bakanlıklara veya kurumlara başvurması gerektiğinin net bir şekilde belirlenmesi, verilmesi gereken evrakın veya alınması gereken evrak ile iznin hangi kurumlara verilmesi veya hangi kurumlardan alınması gerektiği, başvuru vetirelerinin kolay ve ulaşılabilir olması ve işle ilgili veya işletmeyle ilgili başvuruların hızlı bir şekilde cevaplandırılması gerekmektedir. Bunun dışında sadece İş Yapma Kolaylığı Endeksine daha üst sıralara çıkma amacıyla evrak azaltarak şirket kurmayı hızlandırmak ve kolaylaştırmak suretiyle herkesin şirket sahibi olmasına imkân vermenin doğru bir davranış olmayacağı, aksine vergi kayıp ve kaçakçılığını daha da artıracığı düşünülmektedir.

6.4.6. Kira Gelirlerini Yönelik Yapılabilecek Çalışmalar

Türkiye'de vergi kayıp ve kaçığının en fazla olduğu alanlardan birisi de konut ve işyeri kira gelirlerini ilgilendiren kira gelirleridir. Konut kira sözleşmeleri ile işyeri kira sözleşmelerinin çok makul ücretler karşılığında Noterlerde veya ücretsiz başka platformlarda yapılması düzenlenebilir. Böylece Noterlerde bu sözleşmeleri kendi sistemlerine girdiklerinde, otomatik olarak ilgili vergi dairesine sözleşmelerin ulaşması sağlanabilir. Burada önemli olan amaç,

noterdeki veya diğer platformlarda yapılan sözleşmelerden harç vb. gelir elde etmek değil, bizatihi sözleşmenin kendi içinde barındırdığı unsurlardan gelir elde etmek olmalıdır.

İşyeri kira gelirlerinden yapılan stopaj zorunluluğu da revize edilebilir. Bu manada, özellikle işyeri kira sözleşmelerinden stopaj yapma zorunluluğunun yeniden düzenlenerek, sözleşmelerin Noter veya diğer platformlarda makul ücretlerde yapılma zorunluluğunun getirilmesi ve ayrıca sözleşmenin miktar ve mahiyet açısından doğruyu yansıtmadığının tespiti halinde de, sonraki dönemlerde ilgili sözleşmenin mahkemelerde veya resmî kurumlarda hukuki delil olarak kabul edilmemesi hususları düzenlenebilir. Bunun yanında, sözleşmenin gerçeğe aykırı düzenlendiğinin sonradan tespit edilmesi halinde, sözleşmenin her iki tarafına vergi cezalarının yanında, yıllık kira bedelinin belli bir oranında idari para cezasının düzenlenmesi de düşünülebilir. *Bu konuda makale yazıldıktan çok sonra 2025 yılında kira sözleşmelerin e-devlet üzerinden yapılmasına yönelik düzenleme yapılmıştır.*

6.4.7. Af veya Yapılandırmanın İstisnai Hallerde Uygulanması

Türkiye’de son 14 yılda sekiz kez borç yapılandırması ve matrah artırım kanunları çıkartılmıştır. Vergi kaybı ve kaçakçılığın en önemli genel nedenlerinden biri de vergi bilincinin aşınması olarak gösterilmektedir. Bu manada, vergi bilincini en çok etkileyen durumlardan biri olan af ve benzeri yapılandırma kanunlarının, sadece çok büyük kriz dönemlerinde veya önemli mücbir sebep hallerinde çıkartılması gerekir.

Af ve benzeri yapılandırma kanunları istisnai hallerde çıkarılmaz ve bunların çıkarılması olağan hale gelirse, vergi bilinci tamamen erozyona uğrayacak ve af ve benzeri yapılandırma olmayan dönemlerde bile mükellefler vergisel ödevlerini yerine getirmekten imtina edecektir. Bu durum, cari vergi gelirlerini azaltacağı için bütçe açıklarını kapatmak için sürekli yapılandırma yapma mecburiyeti hâsıl olacaktır. Esasında sürekli yapılan af ve benzeri yapılandırma kanunları, uzun dönemde olağan hukuk düzeninin yerine geçecek ve sistem sürekli olarak af ve yapılandırma ile dönmeye ve/veya işlemeye başlayacaktır.

Af ve benzeri yapılandırmaları yapmadan ziyade, af ve benzeri yapılandırmayı tetikleyen olayların ortadan kaldırılması gerekmektedir. Bu bağlamda, bütçe açıklarına dikkat edilmesi ve aynı zamanda kesilecek cezaların ölçülü olması ve/veya ölçülü olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, ölçülü olmayan cezalar ile ölçülü düzenlenmeyen cezalar, ceza kesilenlerce ödenmeyecek ve hükümetlerde bu cezaların ödenmesi için sürekli yapılandırma ve benzeri hukuki düzenlemeler yapmak zorunda kalacaktır.

6.4.8. Vergi Sistemi ve Mevzuatının Yeniden Düzenlenmesi ile İstisna ve Muafiyetlerin Net, Anlaşılır Olması ve Gerekli Durumlarda Uygulanması

Vergi mevzuatındaki istisna ve muafiyetlerin daha düzenli ve anlaşılır olması gerekmektedir. Uygulamada birçok mükellefin vergi kanunlarındaki muafiyet ve istisnalardan bilgilerinin olmadığı görülmektedir. Mevcut durumda özellikle kurumlar vergisi mükelleflerinin istisnalarının çok katı kurallara bağlanması nedeniyle, bu muafiyet ve istisnalardan yararlanan mükelleflerin sayısının az, istisna muafiyetten yararlanan tutarın ise yüksek tutarda olduğu bilinmektedir. Bu manada istisna ve muafiyetlerin, şartları sağlayan herkesin yararlanabileceği şekilde açık, anlaşılır ve uygulanabilir olması gerekmektedir. Gereğinden fazla istisna ve muafiyet koyarak bunların uygulanamaz hale getirilmesi yerine, istisna muafiyetlerin azaltılması ve sadeleştirilmesiyle herkesin gerekli durumlarda faydalanabileceği, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarını çok fazla aşındırmayan bir uygulama öngörülebilir.

6.5. Vergi Bilincinin Artırılmasına Yönelik Çalışmalar

Vergi bilinci, yapılandırma ve matrah artırımı kanunları, vergi suçlarıyla ilgili anayasaya göre çıkarılan genel veya özel aflar, çekle veya ticaretle ilgili olarak belirli sıklıklarla çıkarılan sicil afları, uzlaşma müessesesinin algılanış biçimi ile vergi mahkemelerinin vergisel olaylara ceza hukukundaki gibi şüpheden sanık yararlanır şeklindeki bakış açısı vb. diğer haller gibi hukuki ve diğer mali nedenler, vergi bilincini zamanla yıpratmış ve vergi idaresi ile vergi cezalarının caydırıcılık etkisini kaybetmesine neden olmuştur. Bu nedenle, yukarıda sayılan eksiklikler giderilerek vergi bilincini artırıcı çalışmalar yapılarak, vergi kayıp ve kaçakçılığının engellenmesine yönelik etkin politikalar oluşturulabilir.

6.5.1. Kuruluşların Etkinliğinin Artırılması

Günümüzde Anayasal kuruluşların daha çok aidat ve sicil affı gibi sistemin işleyişini bozan mekanizmalar üzerinde kendini konumlandığı görülmektedir. Anayasaya göre kurulmuş olan oda ve borsaların işini doğru dürüst yapan ve piyasada pozitif dışsallığı olan firmaların sorunlarına odaklanması ve bu firmaların belge ve kayıt düzeni içerisinde çalışmasını sağlayacak mekanizmaları oluşturmaları gerekmektedir.

Bunun aksine, işleyen piyasa mekanizmasının kabul etmediği ve dışarı ittiği kişi ve kurumları Odaların talebi ile sürekli af veya benzeri kurumlarla tekrar sisteme/piyasaya entegre etmenin kimseye bir faydası olmayacaktır. Aksine işporta usulü çalışan bu kişilerin sürekli olarak, piyasa mekanizmasını ve rekabet ortamını bozduğu bilinmektedir. Bu nedenle, Anayasal kuruluşlar olan odaların, üyelerine yönelik eğitim faaliyetlerini artırarak, anayasal görevlerine dönmesiyle, vergi kayıp ve kaçakçılığının azaltılmasına fayda sağlayacakları düşünülmektedir. Ülke ekonomisi için çok zorunlu olmayan sektörlerde çalışan ve etkin olmayan firmaların sicil affı gibi müesseselerle kapanmasını engellenerek, bu sorunlu şirketlerin sistemde kalmasını sağlamak uzun dönemde kimseye bir fayda getirmeyecektir. Piyasanın temizlenmesi açısından bu tür şirketlerin piyasadan temizlenmesine çok zorunlu bir durum yoksa mâni olunmamalıdır.

6.5.2. Ödül ve Ceza Sisteminin Uygulanması

Vergi kaybını azaltmak için dürüst bir şekilde vergisini beyan eden/ödeyen kişi ve kurumları teşvik eden veya ödüllendiren; buna mukabil kayıt düzeni içerisinde çalışmayan ve işportacı anlayışla ticari hayatta yer almayı kurallaştıran kişi ve kurumları ticari hayatın dışına itecek tedbirleri alarak, ceza ve müeyyide dengesini tutturmak suretiyle, uygulayıcıların sisteme olan güvenini artıracak uygulamalar geliştirerek, vergi bilincini artırmak suretiyle vergi kayıp ve kaçakçılığının azaltılacağı düşünülmektedir.

6.6. Vergi Oranlarında İyileştirme Çalışmaları

Vergi oranlarının yüksek olması mükellefleri vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı, fiş almama ve sahte belge düzenleme veya sahte belge kullanma gibi vergi kaybına yol açan nedenlere yönlendirmektedir. Vergi kayıp ve kaçakçılığını önlemek için vergi oranlarının yüksek olduğu sektörlerdeki vergi oranlarında mükellef lehine iyileştirmeler yapılabilir. Bu manada, kurumlar vergisi oranı 2006 yılında düşürülmüş ve bu anlamda kısmi bir başarı sağlanmıştır. Kurumlar vergisi oranında yapılan bu düşüş, yatırımların artmasına ve sektörün kayıt içine girmesine neden olmuş ve vergi gelirlerinde de belli ölçüde olumlu bir etki yapmıştır. Dolayısıyla vergi oranı yüksek olan vergilerin oranlarının düşürülerek, mükelleflerin belge ve kayıt düzeni içerisine girmesi teşvik edilebilir.

6.6.1. Katma Değer Vergisi

Piyasada en büyük bozucu etkisi olan verginin katma değer vergisi olduğu bilinmektedir. Katma değer vergisinden kaynaklanan sahte belge düzenleme ve kullanma eğilimleri, kurumlar vergisinin hasılatını da düşürmektedir. Doyasıyla, katma değer vergisi oranının bütün mallar için kanuni oran olan % 10 olarak belirlenmesi ve mümkün olduğu kadar iade hakkı doğuracak olan oran farklılaştırılması ve diğer işlemlerden kaçınılması suretiyle, mevcut indirim sisteminin getirdiği olumsuzluklar ortadan kaldırılarak, vergi kayıp ve kaçakçılığı azaltılabilecektir.

6.6.2. Özel Tüketim Vergisi

Türkiye’de vergi oranlarının yüksek olduğu akaryakıt ve sigara ürünlerinde verginin ve/veya fiyatların yüksek olduğu dönemlerde, bu ürünlerle ilgili kaçak ve kaçakçılık oranları artmakta, fiyatların yurt dışı fiyatlara yaklaştığı dönemlerde de kayıp ve kaçak azalmaktadır. Buna örnek olarak, 2015 ve 2018 yılları arasında sigara ürünlerine neredeyse zam yapılmamış ve bunun sonucunda yurt içindeki fiyatlar yurt dışındaki fiyatlara göre göreceli ucuzladığı için bu yıllar arasında tütün ürünlerinde kayıp ve kaçakçılık oranları nispeten azalmıştır. Bu nedenle, vergi oranlarını yüksek olduğu sektörlerin tespit edilerek, bu konuda yapılacak çalışmalar sonucunda, vergi oranları kaçak ve kaybın olmayacağı ve/veya kaçak ve kaybın maliyetiyle cari vergi oranların maliyetinin mükellefler için eşit olduğu seviyeye çekilerek, kayıp ve kaçakçılık oranları azaltılabilecektir.

6.7. Etkinlik Pişmanlık Müessesinin Hayata Geçirilmesi

Vergilendirme ilgili olarak, olayların bir tarafını tamamen (vergi aslı, vergi cezaları ve vergi kaçakçılığı cezaları yönünden) aklayan etkin pişmanlık müessesinin hayata geçirilmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir. Etkin pişmanlık müessesesi, Türkiye’de ceza hukukunda uygulama alanı bulan ve mevcut olayın çözülmesinde geçerli katkı sunan sanık veya şüphelilerin cezasında önemli bir indirimle gittiği bir kurum olarak bilinmektedir. Etkin pişmanlığa benzer bir uygulama, VUK’un 359 uncu maddesindeki kaçakçılık suçlarında öngörülmüş ve bu kapsamda 371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmünün uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak, bu durum olayın sadece vergi suçu bölümünü ilgilendirmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 371’inci maddesinde de etkin pişmanlık müessesesine çok uzak bir kurum olan pişmanlık ve ıslah müessesesi düzenlenmiştir. Ancak, pişmanlık ve ıslah müessesesi, belli şartlar altında vergi ziyayı cezasının kesilmeyeceğini veya indirimli uygulanacağını hüküm altına almaktadır. Dolayısıyla bu maddeye göre, belirlenen özel şartları yerine getiren kişi ve kurumlara vergi ziyayı cezası kesilmeyecek ve aynı zamanda 359 uncu maddeye göre de vergi kaçakçılığı suçundan işlem yapılmayacaktır. Ancak, mükellefler veya vergisel işlemin tarafları, pişmanlık ve ıslahtan yararlansa bile, bu onları belli şartlarda sadece vergi ziyayı cezası ile kaçakçılık suçundan kurtarmaktadır. Bu durumda, bu mükellefler verginin aslının yanında, aynı Kanununun 112 nci maddesindeki gecikme faizi ile 352 nci maddesindeki usulsüzlükler ile 353 ve mükerrer 355 inci maddelerindeki özel usulsüzlük cezalarından kurtulamamaktadır. Uygulamada pişmanlık ve ıslah müessesesinin genelde hata ile unutulmuş durumlar için kullanıldığı görülmektedir. Bu nedenle, getirilecek etkin pişmanlık müessesesi işlemin bir tarafını tamamen vergi aslı ile vergi cezalarından ve vergi kaçakçılığında aklayacak şekilde planlaması ve uygulanması gerekir. *Bu konuda makale yazıldıktan sonraki dönemde kaçakçılık boyutunda yeni düzenleme yapılmıştır.*

6.7.1. Etkin Pişmanlık Müessesesinin Temelleri Nasıl Olmalı

Vergilendirmeye ilgili olarak, vergisel olayları ihbar eden işlemin taraflarının, vergi aslı, gecikme faizi, kaçakçılık cezaları (vergi suçu), usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarından muaf tutan ve sağlam işleyen etkin pişmanlık müessesesi sıfırdan düzenlenebilir. Burada önemli olan işlemin iki tarafını cezalandırmak değil, bir tarafını cezalandırmak ve diğer tarafı da ödüllendirmek suretiyle genel olarak vergi kayıp ve kaçakçılığını azaltmaktır. Şu anda olduğu gibi işlemin iki tarafını da belli oranda cezalandıran sistemin başarı şansının düşük olacağı görülmektedir. Bu manada etkin pişmanlık müessesesiyle, etkin pişmanlıktan yararlanmaya teşvik edici uygulamaların bir an önce düzenlenmesinin son derece yararlı olacağı düşünülmektedir.

6.7.2. İhbarcıların Kimliklerini Gizli Tutmak İçin Yapılması Gerekenler

Etkin pişmanlık müessesesi düzenlense bile, ülkemizde bu sistemin çalışabilmesi için bazı yerel alışkanlıklardan vazgeçmek gerekir. Bu manada, işlemin tarafı olan/olmayan ihbarcılarını ve etkin pişmanlıktan yararlananların kimliklerinin gizli tutulması gerekmektedir (haksız ihbarlar hariç). Türkiye’de ister haklı ihbar olsun isterse haksız ihbar olsun, ihbarcılarının kimlikleri uygulama hatalarından dolayı gizli tutulamamaktadır. İhbar edilenler, ihbar edenlerin kimliğini bir şekilde öğrenmektedirler. İhbar edenlerin kimlik bilgileri gizli tutulmadığı içinde nitelikli ihbarların yapılmadığı ve sistemin işlemediği görülmektedir. Genelde ihbarcılarının kimliklerini en fazla uygulayıcıların hata ile ifşa ettiği görülmektedir. Mesela düzenlenen iddianame ve eklerinde yanlışlıkla ihbarcının açık kimliğinin ifşa edilmesi veya onu ima eden bilgilere yer verilmesi veyahut düzenlenen vergi inceleme raporu ve eklerinde yanlışlıkla ihbarcının kimlik bilgilerine yer verilmesi veya onu ima eden bilgilere yer verilmesi Türkiye’de en sık görülen hatalardandır.

6.8. Veri Toplama, Verinin İşlenmesi ve Saklanması

Son yıllarda büyük şirketler ile gelişmiş ülkelerdeki kamu kurumları, mevcut işlemlerini yürütürken topladıkları verileri işlemek için özel birimler kurmakta ve topladıkları veriyi işleyerek hizmetlerini buna göre geliştirmektedirler. Bu sayede veriyi işleyerek hizmet süreçlerini daha kolayca planlayabilmekte ve süreçleri sadeleştirmek suretiyle daha hızlı ve etkin hale getirerek, devamında maliyet minimizasyonunu gerçekleştirerek karlılıklarını veya toplam faydayı ya da verimliliklerini daha da artırmaktadırlar. Ancak, Türkiye’de bu alana gerekli önem verilmemekte, toplanan veriler toplayan kurumlar tarafından bile sonraki çalışmalarında büyük oranda dikkate alınmamaktadır. 21. Yüzyıl’da başarılı olan büyük şirketlere ve ülkelere bakıldığında veriyi toplamak, saklamak, işlemek ve toplam kaliteyi artırmak için büyük yatırımlar yaptıkları görülmektedir. Bu amaçla verinin toplanması, saklanması ve işlenmesi amacıyla gerekli hukuki ve teknik alt yapıların bir an önce tanımlanması ve tamamlanması gerekmektedir.

Herhangi bir bakanlık veya şirketin, büyük kitlelere sağlıklı hizmet verebilmesi için topladığı veriyi bilimsel metotlarla işleyip gelecekteki stratejik planlarını ve politikalarını buna göre şekillendirmesi gerekmektedir. Toplanan veri aynı zamanda belirli kurallara göre gerekli güvenlik önlemlerini alarak, üniversitelerle paylaşılması faydalı olabilir. Üniversiteler de bilimsel metotlara göre işledikleri veriyi kamuya aktarmalı ve bu veriler ışığında yürütücü kurumlar ile üniversitelerin etkin iş birliği ile kamusal politikalar oluşturulmalı ve kamu hizmetleri de bu çalışmalara göre daha da geliştirilmelidir.

Nitelikli veriyi toplamak ve saklamak günümüz koşullarında hem çok zor hem de çok maliyetli bir işlem olduğu bilinmektedir. Dolayısıyla, hâlihazırda yürütücü kurumların topladıkları verileri hem kendi birimlerini oluşturarak işlemesi ve politikalarını buna göre yönlendirmeleri hem de bu veriyi akademi ile paylaşıp verinin akademik olarak işlenmesine imkân sağlamaları gerekmektedir. Bu amaçla, kamu kurumlarının veya vergi idaresinin topladığı veriyi ham haliyle veya belli bir oranda işleyerek üniversitelerin ilgili birimleri ile paylaşmaları durumunda, yapılacak çalışmaların kamu politikalarını çeşitlendirip etkisini artıracığı ve toplam kamu faydasının artıracığı; dolayısıyla vergi kayıp ve kaçığının azaltılmasına yönelik önemli faydalarının olacağı düşünülmektedir.

6.9. Kalite ve Verimlilik Çalışmaları

Kamu idaresi, yaptığı kamusal hizmetleri ve hizmet süreçlerini veriler üzerinden analiz etmesi ve bu analizler sonucunda kamu hizmetlerinde kalite ve verimliliğin artırılmasına yönelik çalışmaları yapması gerekir. Bu anlamda en önemli politikada kamu kurumlarının topladığı verilerin bilimsel esaslara göre analiz edilip, kamu hizmetlerinin buna göre geliştirilmesidir. Dolayısıyla kamu idaresinin, kalite ve verimlilik analizi/çalışması yapmadan sürekli olarak iş yükü arttığından ve/veya hizmet memnuniyetsizliğinden bahisle idari ve hizmet binası yaparak veya memur sayısını artırarak kapasite artırımı yapmadan önce, kalite ve verimlilik analizlerini yaparak ve sorun üreten politikalardan uzak durmak suretiyle mevcut sorunları çözmeyi öncelmesi gerekir. Bu amaçla kamu kurumlarında kalite ve verimlilikle ilgili birimlerin kurulması ve kamu politikalarının/hizmetlerinin/çalışanlarının analizlerinin yapılması ve kamu hizmetlerinin buna göre bilimsel esaslara göre geliştirilmesi gerekir.

6.10. Üniversiteler ile Diğer Devlet Kurumları Arasında İşbirliğinin Artırılması

Gelişmiş ülkelerin fiziki yapılarına bakıldığında devletlerin yürütücü kurumları ile üniversiteleri arasında büyük bir iş birliğinin olduğu görülmektedir. Bu manada, özellikle ABD’de üniversitelerin birçoğunun birçok ticari patent ve know-how hakkına sahip oldukları ve bunlardan önemli gelirler elde ettikleri ve aynı zamanda ülke kalkınması ile gelişmesine önemli büyük katkılar sundukları görülmektedir.

Türkiye’de ise üniversiteler ile bürokrasi arasında adı konmayan bir çekişme ve rekabet unsuru tarihsel olarak var olagelmıştır. Oysa burada her iki tarafın ürettiği bilgi/hizmet birbirinin ikamesi değil, birbirinin tamamlayıcısı olarak görülmelidir. Dolayısıyla, birçok alanda üniversite ve yürütücü kurumlar arasında iş birliği olmadığı için kamusal hizmetler geliştirilememiş ve kamu hizmetleri bir aşamada kilitlenmiştir. Bu nedenle, kamudaki yürütücü kurumlar arasındaki ilişkiler mutlak olarak artırılmalı ve yürütücü kurumlar olan bakanlıklar, kendi alanlarında topladıkları ve sahip oldukları verileri belli ölçüde akademi camiasıyla paylaşmalıdır. Üniversitelerin akademik yönden dünya üniversitelerine göre çok geride olmasının önemli nedenlerden biri de idarenin kamu hizmetleri üzerinden topladığı verileri yayınlamaması ve/veya akademiyle paylaşmamasıdır.

İşletmeler genel olarak değerlendirildiğinde, işletmelerin mali yönden ilgili oldukları Hazine ve Maliye Bakanlığı, ticaret yönünden ilgili oldukları Ticaret Bakanlığı, çevre yönünden ilgili oldukları Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, ulaştırma yönünden ilgili oldukları Ulaştırma ve Alt Yapı Bakanlığı, sağlıkla ilgili işletmelerin ayrıca Sağlık Bakanlığı veya diğer Bakanlıklar ile işyerlerinin buldukları yerlerdeki mahalli idareler ile çeşitli bağlantıları ve işleri bulunmaktadır. Dolayısıyla, bütün devlet kurumlarının iş birliğini artırıcı şekilde çalışması ve üretilen ortak akla göre hareket edilmesi gerekir. Bu manada, vergi incelemesi ve kamu

hizmetlerinin etkinliğinin artırılması için bütün kamu kurumlarının el birliği halinde çalışması gerekir. Kamu kurumları arasında idari ve teknolojik iş birliği artırılabilirse kamu hizmetlerinin niteliği artacak ve dolayısıyla iş birliği çalışmalarının sonunda vergi kayıp ve kaçakçılığı da önemli ölçüde azaltılabilecektir.

6.11. Gümrük Kapıları ile Sınır Kontrollerinin Artırılması

Vergi kayıp ve kaçığın en önemli nedenlerinden biride, sınırlarda ve sınır kapılarında kontrollerin tam olarak yapılamaması veya bu manada kaçak mal girişinin engellenememesidir. Dolayısıyla, başlangıç olarak sınır kapılarının sürekli olarak denetim altında tutulması düşünülmelidir. Bunun yanında, coğrafya gereği de hudutlardan büyük oranda kaçak mal geçişlerinin olduğu bilinmektedir. Bu manada gümrükle ilgili bakanlığın denetim gücü artırılmalı ve personel değişikliği ile denetimdeki görevlilerin görev yerleri sıklıkla değiştirilmelidir.

Coğrafi sınırlar içinde hâlihazırda sınırların kontrol görevi büyük oranda Türk Silahlı Kuvvetlerine verilmiş, çok az bir bölümde de bazı sınır köylerinde bulunan Jandarma Genel Komutanlığına bağlı karakollar bu görevi fiilen yürütmektedir. Bu amaçla bazı ülkelerde olduğu gibi sınırları korumak ve sınır kontrollerini sağlamak amacıyla bu alanda uzmanlaşmış sınır birlikleri kurulabilir veya bu amaçla ayrı bir birim görevlendirilebilir. Kaçak ürün sorunu her ne kadar mali bir sorun olarak gözüксе de kaçakçılığın çok büyük boyutlarda olması nedeniyle, devlet gerek gelir açısından gerekse de devletin elde etmesi gereken gelirin kanun dışı örgütlerin eline geçmesi açısından ve coğrafi güvenlik açısından ulusal güvenlik sorunu olarak değerlendirilmeli ve buna göre tedbirler alınmalıdır.

Öte yandan, vergilerin toplanması ve vergisel kapasitenin iyi kavranabilmesi için ana aktörler olan Ticaret Bakanlığı ile gümrük sisteminin iyi çalışması gerekir. Etkin olmayan bir Ticaret bakanlığı ile gümrük ve sınır sistemlerinin iyi çalışmadığı bir ülkede, kaçakçılık ve kayıt dışılığı ve dolayısıyla vergi kaybı ile vergi kaçakçılığını engellemek mümkün değildir.

6.12. Servet Vergilerinin Toplanması ve Servetin Takibi

Ülkemizde vergi idaresinin yayınladığı son verilere bakıldığında, servet üzerinden tahsil edilen vergi gelirlerinin, toplam vergi gelirleri içinde önemsiz bir tutarda olduğu veya olması gerekenin çok altında olduğu görülmüştür. Servetin vergilendirmesi sadece servet üzerinden alınan vergileri değil, servetin takibi ve devamında servet üzerinden elde edilen tüm kazançların vergilendirmesi yoluyla tüm vergi sistemini ilgilendiren bir durum olarak görülmelidir. Dolayısıyla servetin ve sermayenin takip edilmemesi sonucunda vergi gelirlerinin takibi açısından tüm vergi sistemi olumsuz etkilenebilir. Eğer servet cari dönemde takip edilemezse sonradan nerden buldun gibi modern vergi sistemi diye adlandırılan beyan sisteminin aksine bir vergilendirme sistematiği işletilmek zorunda kalınabilir. Bu durumda, hem servet üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içinde olması gereken seviyeye gelmesi hem de servetin takibi ve vergilendirilebilmesi için bu alandaki olumsuzluklar giderilmelidir.

7. CARİ VE GELECEK DÖNEMLERDE VERGİLENDİRME KAPASİTESİNİ OLUMSUZ ETKİLEYEBİLECEK BAZI SİYASİ, SOSYOLOJİK VE EKONOMİK FAKTÖRLER

Aşağıda gelecek dönemlerde vergilendirme kapasitesini olumsuz etkileyebilecek bazı siyasi ve ekonomik faktörlere yer verilmiştir. Bu faktörlerin birçoğu Dünya'daki genel sorunlar olmakla birlikte, önemli bir bölümü de ülkemizdeki hâlihazırdaki sorunlar olarak görülebilir.

7.1. Azalan Nüfus, Ferdietçi Hayat ve Aile

II. Dünya savaşı sonrası dönemde gelişen veya gelişebilecek ülkelerde kadının yoğun olarak iş hayatına girmesiyle birlikte bu ülkelerde doğum oranı¹ hızla düşmeye başlamış, bunun sonucunda zamanla yaşlı nüfus artmış ve genç nüfus/aktif çalışan nüfus azalmaya başlamıştır. Nüfusun azalmasıyla birlikte çalışma çağındaki aktif nüfus, bağımlı nüfusun getirdiği maliyeti karşılamak için daha fazla veya uzun süre çalışmak durumunda kalacak ve önümüzdeki günlerde gerekirse daha fazla vergilendirilebilecektir. Azalan nüfus, ilerleyen yarım yüzyılda gelişen ve gelişmekte olan ülkelerdeki vergilendirilebilir nüfusu daha da azaltacağı için vergi gelirlerinde diğer şartlar sabitken, nispeten gerileme de yaşanabilecektir. Bu durumda bağımlı nüfusun artması ve buna paralel olarak genç/aktif nüfusun² azalmasıyla birlikte hem kamu giderleri artacak hem de aynı anda vergilendirilebilir aktif nüfusun azalmasıyla birlikte vergilendirme kapasitesi ve dolayısıyla toplam vergi gelirlerinde nispi bir azalma yaşanabilecektir. Yukarıdaki her iki durum vergi gelirlerini olumsuz etkileyebilecektir.

Özellikle belirli bir seviyede eğitim almış modernitenin getirdiği ferdietçi hayatı benimsemiş, toplumsal anlayışı/hafızası zayıflamış ve devlet otoritesi ile devletin ekonomik müdahalesini (vergi) kendi bireyci yaşam tarzı için tehdit gören bir insan yapısı da ortaya çıkmıştır. Ferdietçi hayat, insanları sürekli kazandığından daha fazlasını tüketmeye yöneltmiş ve zamanla tüketim kültürünün ortaya çıkardığı bu insan yapısı sadece devleti/otoriteyi değil, kendi ailesi ve çocuklarını da bu kültüre ve ferdietçi hayat tarzına tehdit olarak görmeye başlamıştır. Bunun sonucunda aile kurma, evlenme ve çocuk yapma gibi bazı temel değerler giderek aşınmış ve önemsizleşmeye başlamıştır. Öte yandan, günümüz dünyasında aile kavramını yıpratın ve/veya oluşumunu etkileyen bazı yeni akımlar da ortaya çıkmıştır. Bu akımlar ilerleyen dönemlerde aile kavramını yıpratıp, doğum oranını da keskin bir şekilde düşürebilecektir.

Ferdietçi hayat kültüründe en önemli etken ferd menfaatçılığı olup, herkes kendi menfaatini toplumsal menfaatin önüne koymaktadır. Ferdietçi hayatın en önemli olumsuzluğu, kişilerin hayatlarının her anını tamamen kendi ferdi menfaatlerine göre ayarlaması ve toplumda kendi menfaatini haksız ve hukuksuz şekilde artırmak için her türlü yola başvurmayı mubah olarak görmeleridir.

Azalan nüfusa paralel olarak, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde her yeni çocuk için kreş desteği, çocuk başı ücret desteği, bez desteği, tatil destekleri gibi çeşitli parasal ve ayni destekler vermeye başlamıştır. Ancak, politika sonuçlara bakılınca bu durum çocuk sayısını artırmak bir yana, kamu harcamalarında daha da artışa yol açabilecek bazı olumsuz sonuçları ortaya çıkarmıştır. Bu durum, bütçe harcamaları üzerinden vergi gelirlerinin dağıtımını olumsuz etkileyecektir.

¹ Doğum oranı ve bu anlamdaki genellemeler, OECD verileri üzerinden derlenmiştir/ ifade edilmiştir.

² Aktif nüfus olarak kastedilen grup 15-55 yaş arası etkin çalışabilen ve maddi-manevi kimseye yük olmayan grubu tanımlamak için kullanılmış olup, genelde literatürde aynı kavram 15-65 yaş aralığı için kullanılmaktadır.

7.2. Göçler ve Ülkeler Arası Nüfus Değişimi

Günümüzde ve önümüzdeki yıllarda gelişen ve gelişmekte olan ülkelerde ve dolayısıyla Dünya’da nüfus artış hızı düşmeye, hatta birçok ülkede keskin bir şekilde azalmaya başlamıştır. Yine, Afrika gibi birçok yerde de doğum oranı yüksek olmasına rağmen bu ülkelerde Batı’nın kaynakları sömürmesi ve güvenlik eksenli sorunlar nedeniyle, bu ülkelere gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere bir yönelim olmuş, ülkeler arası nüfus değişimi veya göçler büyük oranda artmıştır. Şu bir gerçek ki; nüfus açısından gelinen noktada gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin göçmenlere ve onları toplumlarına entegre edecek nitelikli göçmen politikalarına ihtiyacı bulunmaktadır.

Geçtiğimiz yarım yüzyılda ABD, Fransa, Almanya ve bazı batı ülkeleri, nitelikli göçmen politikalarıyla bu sorunu geçici de olsa çözmüş, ancak Japonya, Güney Kore ve AB ülkelerine göç veren Balkan ülkeleri bu sorunu hâlihazırda çözememiştir. Eğer doğum oranı aşırı düşen gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler, ırkçılık söylemleri benzer söylemlerden ötürü nitelikli göçmenleri entegre edecek politikaları yapamazlarsa, önümüzdeki dönemlerde hem sanayi/üretim sektörünü ile diğer alt sektörlerin eleman ihtiyacı karşılanamayacak hem de ülkelerin nüfusu yenilenemeyecek ve ülkeler ilk aşamada demografik, ilerleyen aşamalarda ise coğrafya olarak küçülme ve/veya yok olma eğilime girebilecektir. Bu durumların tamamı vergilendirme kapasitesini ve vergi gelirlerini olumsuz etkileyebilecektir.

7.3. Teknik, Ara ve Alt Eleman Sorunu

Ülkemizde çok ciddi boyutta teknik, ara ve alt eleman sorunu bulunmaktadır. Yıllardır devam eden ve dillendirilen bu sorun neticesinde, sanayi sektörünün ihtiyaç duyduğu teknik/ara eleman ile hizmet sektörünün ihtiyacı olan nitelikli ve alt eleman açığı yıldan yıla sürekli artmış ve bu durum günümüzde yatırımları ve hizmet sektöründeki hizmet kalitesini tehdit eder hale gelmiştir.

Günümüzde sanayi sektörünün ihtiyaç duyduğu ara elemanların bulunamaması, genel anlamda eleman maliyetinin benzer ülkelere göre yüksek olması, eleman veriminin düşük olması ve diğer bazı faktörlerden ötürü birçok firma ve özellikle de tekstil firmaları üretimini eleman temininde güçlük çekilmeyen ve eleman maliyetinin görece daha düşük olduğu dış ülkelere (Balkanlar ve Kuzey Afrika vb.) kaydırmaya başladığı görülmektedir. Bu nedenle, bir yandan doğrudan dış yatırım çekmeye çalışırken, vergilendirme kapasitesini olumsuz etkileyecek ve iç yatırımların dışarı çıkmasını engelleyecek teknik ve yapısal alt yapının da yeniden revize edilmesi gerekir. Yatırımların ülke dışına çıkarılması ilerleyen dönemlerde belli bir ölçüde vergilendirilebilir kapasiteyi olumsuz etkileyebilecektir.

Diğer taraftan makalenin "7.4" bölümünde kısmen değinilen eğitim harcamaları, gayrisafi milli hasılanın önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Bir taraftan gayri safi hasılanın % 10'undan fazlasını harcadığımız eğitim sistemi teknik, ara ve alt eleman sorununun en önemli kaynağı haline gelmiştir. Eğitim sistemi Dünya örneklerine bakıldığında bütçe içerisinde hem önemli bir harcama kalemi hem de tüm sorun çözmeyen aksine sorun üreten ve aşırı pahalı bir mekanizmaya dönüşmüştür. Bu haliyle eğitim sistemi değer üretmek bir yana sorun üreten ve bütçeye hakından fazla yük getiren bir müesseseye dönüşmüştür.

7.4. Diğer Bazı Ekonomik ve Askeri Nedenler

Günümüz finans sistemi, ülkeler ile hane halklarını borçlandırmaya/tüketmeye ve sürekli dış kaynak kullanmaya yönelik Londra ve New York merkezli bir finansal sisteme insanlığı mecbur kılmıştır. Bu durumda, ilerleyen dönemlerde devletler vergi gelirlerinin önemli bir bölümünü faiz giderlerine aktaracağı için hükümet harcamalarının da daha fazla sorgulanacağı bir dönemi beraberinde getirebilecektir. Dolayısıyla, bugüne kadar alternatifi oluşturulmayan Londra ve New York merkezli bir finansal sisteme yeni bir alternatif finans sistem oluşturarak, insanlığa sürekli tüketim ve borçlanmayı dayatan ve vergilerin önemli bir kısmını borçlanmaya aktaran bu sisteme karşı yeni bir sistem kurulabilir.

Öte yandan, ikinci dünya savaşı sonrasında 90'lı yıllara kadarki dönem her ne kadar soğuk savaş dönemi olarak adlandırılrsa da savaş sonrası dönemde sıcak bir savaşın olmaması nedeniyle savunma harcamaları azalmış ve bu dönemde ülkelerin kaynakları üretime yönlendirilmiş ve nispeten yarım yüzyıllık bir barış ve refah dönemi yaşanmıştır. Ancak, günümüzde aktif nüfusun azalması, ırkçılık ve devamında aşırılıkların yükselmesi, Dünya'da ve lokal olarak birçok bölgede sıcak çatışma ihtimali, ilerleyen dönemlerde savunma harcamaları önceki döneme göre çok daha fazla artırabilecektir.

Dolayısıyla ilerleyen yarım yüzyılda vergilendirilebilir kapasitenin azalmasına paralel olarak savunma ve diğer harcamaların da artmasıyla vergi yükü artacak ve paralelinde hükümet harcamaları daha sorgulanabilir hale gelebilecektir. Yukarıda açıklanan durumların insan sosyolojisinde meydana getireceği değişimler/kırılmalar sosyal olayları, sosyal olaylar da ilerleyen yıllarda devletlerin siyasal sistemlerinden sosyolojisine kadar birçok olgu ve coğrafyasını etkileyebilecek düzeye gelebilecektir. Dolayısıyla birçok yönden gelecek yıllarda vergi yapısı ve vergi yükü daha da önemli hale gelecektir.

Vergi oranlarının, askeri ve diğer harcamalar nedeniyle sürekli artırılması ve artan kamu harcamalarını karşılamak için vergilerin artırılması ve/veya yeni vergilerin konulması devamında toplumsal sorunlara neden olabilir. Bu anlamda 21. yüzyıl, bireylerin harcanabilir gelirindeki düşüş ve hayat pahalılığı gibi nedenlerle ve/veya vergilerdeki artışla birlikte kamu harcamalarının gerekliliklerinin sorgulanacağı ve devamında devletlerin gerekliliğinin sorgulanabileceği bir alana doğru ivmelenebilir.

Bu nedenle, yukarıda anlatılan durumlar ışığında şimdiden kamu harcamalarının kompozisyonu değiştirilerek sınırlandırılmalı ve vergi mevzuat alt yapısı ile uygulama anlayışı değiştirilerek mevzuat/yapısal dönüşüm şimdiden yapılarak, sonraki dönemlere hazırlıklı olunması gerekir.

Türkiye özelinde ise öncelikle Millî Eğitim Bakanlığı, Adalet Bakanlığı ve Sağlık Bakanlığı **personel giderleri ve maddi duran varlık harcamaları** ile faiz giderleri ve cari-sermaye transfer harcamaları geleceğe yönelik önemli riskler olarak görülmektedir. Bu Bakanlıklarda personel sayısı artırılsın bir yana personel sınırlamasına gidilmelidir. Adalet sistemi en baştan itibaren İngiltere örneğinde olduğu gibi şerri hukukla pozitif hukukun birlikte uygulanabileceği şekilde planlanmalı ve/veya en azında mağdurun talebine göre seçmeli hukuk sistemi uygulanmalı ve bu sayede cezaların ıslah edici özelliği sayesinde sistem küçük ama etkin hale getirilmelidir. Şu anda olduğu gibi pozitif hukuk sisteminde suçların ıslah edici özelliği olmadığı için suç oranları artmakta ve kamu otoritesi bunlarla sürekli hâkim ve savcı olarak, ceza ve infaz kurumu yaparak ve buralara personel olarak mücadele etmeye çalışmaktadır. Bu durum kamu harcamalarını ve dolayısıyla vergileri gereksiz bir şekilde arttırdığı gibi sorunu çözmekte, sadece sorunları daha sarmal bir hale getirmekte ve maliyetleri artırmaktadır.

7.5. Popülist ve İrkçı Siyaset

Yönetim için en çok oy alanın söz sahibi olduğu günümüz siyasi sistemlerinde iktidara gelebilmek için popülist ve ırkçı politikalar izlemek, anı kurtarmak veya daha fazla koltuk siyaseti yapma arzusu her geçen gün siyaset kurumunun önemini düşürmektedir. Genelde Dünya’da özelinde Avrupa’da aynı anda hem kamu harcamalarını artıracak ve hem de kamu gelirlerini azaltacak politika söylemleri ile aşırı sağın iktidara gelmeye başlaması ve buna paralel faşizan söylemlerinin artması, diğer taraftan da bütün politikalarını zenginleri vergilendirme üzerine kuran aşırı sol siyaset tarzının giderek Dünya siyasetinde önem kazanması, Dünya’nın farklı bir yol ayrımına geldiğini göstermektedir.

Özellikle Avrupa özelinde bakıldığında, bugüne kadar belirgin ve uygulanabilir hiçbir iktisat ve maliye politikası olmayan ve söylemini tamamen günlük popülist ve ırkçı/faşizan söylemler üzerine kuran aşırı sağ ile aynı derecede hiçbir tutarlı ve uygulanabilir söylemi/politikası olmayan ve bugüne kadar dünyada sadece yokluk getiren aşırı sol siyaset üzerinden dünya siyasetinin belirginleşmesi ve her geçen gün bu siyaset tarzının daha da ivmelenmesi bir yandan kamu/vergi gelirlerini azaltacakken diğer taraftan da vergilendirilebilir kapasiteyi önemli ölçüde azaltabilecektir.

Öte yandan, aşırı sağın ırkçılık/faşizan eylemleri ile aşırı solun zenginleri vergilendirme söylemleri, ülkelerdeki mevcut ve planlanan yatırımları bu tarz söylemlerin olmadığı ülkelere yöneltebilecektir. Aşırı sağ ve solun siyasi, mali ve ekonomik söylemleri, yatırımları azaltarak vergilendirme kapasitesini de düşürebilecektir. Şu bir tarihi gerçek ki; aşırı sol ile aşırı sağın söylem ve uygulamaları Dünya’yı mali ve ekonomik olarak mevcut durumdan daha iyiye getirmeyecektir. Toplumsal hafızanın zayıfladığı ve ferdiyetçi hayat kültürünün önemli bir hale geldiği günümüzde siyasi popülizmi destekleyen en önemli unsurlardan biri de ferdiyetçiliktir.

7.6. Ahlak

Vergi kayıp ve kaçakçılığını veya genel anlamda kayıt dışılığı sadece bir mali mesele olarak görmemek gerekir. Vergi kayıp ve kaçakçılığı ile kayıt dışılığın ülkemizde bu derece yüksek olmasında ahlaki sebeplerin etkisi yok sayılamayacaktır. Ahlak, Dünya’da ve ülkemizde yüzyıllardır en çok tartışılan kavramlardan biri olmuştur. Kimilerine göre ahlak dinin içinde kimlerine göre Din ahlakın içinde, yine kimilerine göre de ahlak, din ile alakalı olarak bir mesele olarak görülmez. Ahlak, her alanda Allah’a göre doğru olanı Allah’a hesap vereceğini bilerek, yine Allah için doğru olarak yapmak tanımlanabilir.

Ülkemizde son 200 yıldır ilerleyememenin sebepleri en üst düzeyden en üst seviyeden en alt seviyeye kadar her kesim tarafından hep tartışılmış, konuşulmuş ve özellikle Osmanlı döneminde birçok fermanlar yayınlanmış, rapor ve öneriler düzenlenmiş ve/veya önerilmiştir. Sonradan gerileme olarak adlandırılan ve/veya ilerleyememe olarak da ele alınabilecek bu durum sadece teknolojik alanda değil, sosyal ve siyasal alanda da kendini belli ölçüde göstermiştir. Bunun sebepleri, Tanzimat sonrası Osmanlı devrinde genel anlamda sosyal alanda tartışılrsa da son yüzyılda, sanayi devriminin kaçırıldığı ve teknolojik ilerlemenin yakalanamadığı şeklindeki nümayişlerle devam etmiştir. Oysa sanayi devrimi her ne kadar net olarak 19. yüzyılda başlasa da asıl büyüme/atılım tarihsel olarak her şeyin sıfırlandığı I. Dünya savaşı sonrası dönemde yaşanmıştır. Çoğu durumda bunların çaresi olarak batının sosyal ve birazda siyasi değerleri örnek olarak alınmış ama Uzakdoğu/Güneydoğu Asya ülkeleri gibi batının teknolojik ilerlemeleri pek dikkate alınmamıştır. Kaldı ki; başta Uzakdoğu ülkeleri

olmak üzere Dünya'daki birçok ülkede sanayinin bugünkü duruma gelmesi 1950 sonrasındaki gelişmelere dayanır.

Ülkemizde yaklaşık 120 yıl önce ittihatçılıkla başlayan ve hâlihazırda kısmen de olsa devam eden araştırmanın ve geliştirmenin olmadığı ve ideolojik söylem ile sloganların her şeyin üzerinde tutulduğu bir dönemi yaşamış bulunmaktayız. Son yıllara bakıldığında ise 1980 sonrası dönemde ülkemiz/ekonomimiz dışı açılmış ve 1990'lı yıllarda başlangıç seviyesi olarak montaj sanayi kurulabilmiş, 2000'li yıllardan sonra ise teknolojik araştırma ve geliştirmelere biraz ağırlık verilmiş, laboratuvarlar ve AR-GE merkezleri açılmış ve nihayetinde savunma sanayinde ve diğer sektörlerde hızlı bir atılım süreci başlamıştır. Bu durum terakkinin bir dönem kaçırılrsa da belli bazı doğru işleri yaparak belli bir dönemde yakalanabileceğini göstermektedir. Dolayısıyla bu anlamda çok ayrıntılı raporlara ve uzun tartışmalara gerek bulunmamaktadır. Önemli olan sorunları kendi ekseninden çıkarmadan, kendi içinde doğru ve net olarak teşhis/tespit yapıp, basit doğruları yaptıktan sonra o işi doğru ve kuralına göre yapmak büyük ölçüde yeterli olacaktır.

Öte yandan, teknolojiye yaşanan kısmi ilerlemeye rağmen günümüzde ülkemizde yapılan işlere bakıldığında inşaattan sanata, memurundan işçisine ve çiftçisinden tüccarına kadar yapılan işlerde genel bir kalitesizlik göze çarpmaktadır. Bu durum ne teknoloji ne de başka bir alanda geri kalmışlıkla ifade edilemez; bu durum yetiştirilen insanın kalitesiyle alakalı bir durum olarak görülmelidir. Yapılan işlerde ve özellikle sosyal bilimlerde bilimsel araştırma ve geliştirmeye gerekli önem verilmemesi bir yana, bu işleri yaparken önemsememe, savsaklama, kopyacılık, vurgunculuk, karaborsacılık, kısa yoldan zenginlik, kısa yoldan bir yerlere atanma, adam kayırma, hemşericilik, ideolojik bağlantılılık, dalkavukluk ve liyakatsizlik gibi toplumu çökertebilecek birçok olumsuz faktör ve davranış, gerek kamu gerekse özel sektörde olsun, tüm toplumsal hayatta temel belirleyici etken olmuş; iş ahlakı ile ticari ahlak ve devamında da toplumsal ahlak büyük ölçüde fesada uğramıştır. Teknolojik ilerleme bir ülke için ne kadar önemli ise sosyal ve ahlaki alanlardaki gelişme ile sosyal bilimlerdeki ilerleme de en az o kadar önemlidir.

Ülkemizde sistem, yıllar boyu işini doğru yapanı ödüllendirmek bir yana, doğru iş yapanları veya yeni bir eser/ürün yapmaya çalışanları ayıplamış ve "ülkeyi sen mi kurtaracaksın" veya "icat çıkarma" gibi nümayişlerle onların doğru iş veya yeni bir şey yapma arzusu da yok edilmiştir. Devlet sistemi, doğru olanı veya doğru yapanı ödüllendirmek bir yana yanlış yapanı, suç işleyeni, borç ödememeyi alışkanlık haline getirenleri, kamu arazisine gece konanları, imara aykırı yapı yapanları (...) vb. olumsuzlukları alışkanlık haline getiren ahlaksızları cezalandırmak bir kenarda dursun, bunları seçim dönemlerinde verdiği haksız haklarla sürekli desteklemiştir. Bu durum zaman içinde toplumun tüm kesimlerini bedavacılığa, kuralsızlığa ve dolayısıyla suç işlemeye yöneltmiştir. Çok tabii olarak bu bedavacılık, kuralsızlık ve düzensizlik teoride karşılıksız alındığı iddia edilen vergi verme ve vergi ödeme bilincini de olumsuz etkilemiştir.

Bu anlamda toplumsal ahlak düzeltilmeden doğru bir mevzuat ve uygulama yapılamayacaktır. Çünkü ahlak, işin başlangıcında olması gereken ve gerek mevzuat olsun gerekse bu politikaların iş ve ticari hayatta uygulaması aşamasında olsun, tüm aşamaları doğrudan etkileyen temel faktördür. Bu anlamda ahlakı edilgen değil, etken bir unsur olarak görmek gerekir. Ahlakın olmadığı veya yozlaştığı bir toplumda iyi bir mevzuat yapıp uygulansa bile, beklenen sonucu veremeyecektir. Tersine içerisinde ahlak ve adalet kavramı olmayan bir mevzuat da toplum ne kadar iyi olursa olsun bekleneni vermeyecektir.

Bu anlamda ahlaki üç bölüme ayırabiliriz; düzenleyici ahlak, ticari ahlak ve genel iş ahlakı. Düzenleyici ahlak, düzenleyici ve mevzuat yapıcı kurumları veya genel anlamda idareyi temsil eden ahlak olarak görülebilir. Ticari ahlak, genel anlamda emek ve sermaye birleşiminden oluşan ticari, zirai ve mesleki ve diğer kazanç getirici faaliyetlerden oluşan ahlakı; iş ahlakı da tüccarından memuruna, işçisinden çiftçisine ve ustasından çırağına kadar iş ve hizmet üreten bütün birimlerin işlerini yaparken kuşanması gereken veya onlarda olması gereken temel ahlak olarak görülebilir.

Dolayısıyla bir toplumun genel ahlaki düzelecekse bunun başlangıcı yukarıdan aşağıya değil, aşağıdan yukarıya doğru olabilir. Buna paralel olarak ticari ahlak ile genel iş ahlaki düzelirse, düzenleyici ahlakta bunlara göre o ölçüde düzelebilir. Bir toplumda düzenleyici ahlak ne kadar iyi olursa olsun ticari ve iş ahlakı düzgün değilse, tüm bunların sonucunda ortaya çıkan netice ideal bir sonuç olmaktan uzak olacaktır. Dolayısıyla yukarıda anlatılan vergi ve hukuksal mevzuat ne kadar iyi yapılsa veya düzenlenip uygulansa, veyahut ülkedeki teknolojik ilerleme ne kadar iyi olursa olsun, iş ve ticari ahlakı olmayan veya genel anlamda ahaksız bir toplum yapısının hem bu manada hem de genel anlamda terakki göstermesi mümkün bulunmamaktadır. İçerisinde ahlak olmayan her şey suni ve kısa dönemli olup, bu tür yaklaşımlar bizi uzun dönemli başarıya getiremeyecektir. Öncelikle düzeltilmesi gereken konu, kendi tarihi kodlarımız ile kendi özümüze dönmek ve özümüzdeki iyiyi ve güzel ahlakı yeniden ortaya çıkarmak, ideoloji ve sloganlardan uzak durmak, ahlaklı bir toplum olabilmek ve her şeyden önce genel iş ahlakını düzeltmektir.

7.7. İdarenin Sorun Üretme Anlayışı

Gerek genel idare olsun gerekse vergi idaresi olsun, çıkarılan kanunlar veya genel olarak mevzuat yapımında gerekli şartlara ve yerel unsurlara riayet etmek gerekir. Eğer genel anlamda idare veya vergi idaresi, mevzuat yapım ve uygulama aşamasında gerekli kurallara riayet etmezse, uygulamada idarenin eylem ve işlemlerine karşı mahkeme yolu açık olduğu için mükellefler sürekli hukuki yollara başvurabilecektir. İyi yapılmayan bir mevzuat hem vergi idaresinde hem de mahkemelerde sorun ve gereksiz iş yükü üretmeye devam edecektir. Böylece kamu işlemlerinde sürekli bir karmaşa ortaya çıkacak, kamu faydası sürekli zarar görecektir ve kamu kaynakları boşa harcanmış olacaktır.

Öte yandan, idarenin yaptığı düzenleyici işlemlerin sorun üretmeden sorun çözmesi ve mümkün olduğu ölçüde idari/vergi davasına dönüşmemesi gerekir. İdarenin genel anlamda sorun ve dava üretecek mevzuat yapma ve uygulama biçiminden uzak durması gerekir. Bunun yanında sürekli kanun çıkararak veya kanun değiştirerek mevcut sorunları çözülemeyecektir. Kanunların çıkarılmasından uygulanmasına kadar bütün vetirelerde tüm taraflar hüsnüniyet ve dürüstlük kurallarına riayet etmedikten sonra yapılan mevzuat değişiklikleri sorunları çözmek bir yana, aksine karmaşaya neden olacak ve bizzat sorunların öznesi olabilecektir.

Bu anlamda, bir vergi inceleme elemanının yazacağı bir raporun, mevzuatın doğru olmaması veya doğru uygulanmaması ya da vergi dairesi tarafından doğru anlaşılması ya da ihbarnamenin kesilmesi ve tebliği aşamasında usule ilişkin bir hata yapılması sonucunda izlenecek vetire örnek olay üzerinden aşağıdaki gibi olacaktır.

Örnek olay: *Uygulamada Hazine ve Maliye Bakanlığı Risk Analiz Merkezinin veriler üzerinde yaptığı araştırma ve tespit sonucu A vergi dairesinin mükellefi olan B'nin incelemeye alındığını ve denetim elemanının yazdığı rapora mükellefin dava açtığını düşünelim. Örnek olayda vergi kaçakçılık suçunun olmadığı ve vergi suçu raporunun yazılmadığını; dolayısıyla savcılığa suç*

duyurusunda bulunulmadığını, iddianame düzenlenmediği ve mahkemede kaçakçılıktan dolayı bir yargılamanın yapılmadığını varsayacağız.

Risk Analiz Merkezi, Bankalar ve diğer kamu kurumlarında aldığı verileri sistem üzerinden analiz ederek, şüpheli gördüğü işlemleri ve mükellefleri merkezdeki memur ve amire yönlendirir. Sistemden alınan çıktılar belirli varsayıma göre memurlar tarafından analiz yapılır (örneğin belirli bir tutarın üzerinde olanlar incelemeye sevk edilir) ve merkez amiri tarafında Vergi Denetim Kuruluna gönderilir. Vergi Denetim Kurulu'nda ilgili birimde çalışan memurlar tarafından gerekli kontroller yapılarak veya doğrudan yetkili amir imzasıyla mükellef B'nin işlediği fiilin durumu ve iş merkezinin bulunduğu denetim daire başkanlığına bu iş emri gönderilir. Gelen iş emri ilgili daire başkanlığındaki ihbar ve inceleme komisyonu tarafından görev yönünden gerekli kontroller yapılarak incelemeyi yapacak denetim elemanına gönderilir. Denetim elemanı iş emrini alır almaz belirlenen sürede iş ve incelemeye başlar ve mükelleften defter ve belgelerinin ister; bankalar başta olmak üzere diğer bütün ilgili kamu ve özel kurumlardan yazışmaları yapar. Denetim elemanı yazışmaların sonucunda bütün verileri toplar ve ibraz edilen defter ve belgeleri ayrıntılı olarak inceler, mükellefle birlikte tespit edilen hususları tutanağa bağlar ve tam incelemelerde 1 yıl sınırlı incelemelerde 6 ay ve iade incelemelerinde genel olarak 3 aylık sürede incelemesini bitirir ve yazdığı raporu ve eklerini ilgili daire başkanlığına sunar. Söz konusu rapor, Rapor Değerlendirme Komisyonunda mevzuata uygunluk yönünden denetlenir; eğer inceleme elemanı ile Rapor Değerlendirme Komisyonu arasında ihtilaf olmazsa ve mükellefin RDK'da dinlenme talebi yoksa rapor işleme konulur ve eğer uzlaşma gibi durumlar yoksa görevlendirme servisindeki memurlara gönderilir.

Bu servisteki memurlar ilgili raporu gerekli işlemleri yaparak mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderir. İlgili rapor, vergi dairesindeki sürekli vergilendirme servisindeki belirlenen memura gönderilir. Memur rapora istinaden özellikli bir durum yoksa ve vergi aslı ile ceza önerilmişse, ihbarnamesini düzenler ve gerekli onay süreçlerinden sonra mükellefe tebliğ edilebilmesi için ya postaya verir ya da sicil servisindeki şefe veya yoklama memuruna ihbarnameyi teslim eder. Eğer PTT ihbarnameyi usulüne uygun mükellefe tebliğ edebilirse veya yoklama memuru ihbarnameyi mükellefe tebliğ ederse mükellef bu ihbarname ile gelen tarihyata dava açabilir. Mükellefin davayı avukatsız açtığını veri olarak alırsak gerekli harçlar yatırılıp mahkemeden dosya numarası alınıp dava açılır.

Bu arada mahkeme mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi başkanlığı veya Defterdarlıktaki hukuk bürosuna davayı duyurur ve hazine avukatı savunma yapmak ve davayı yürütmek üzere davaya katılır. Karşılıklı olarak cevap ve düzetme hakları hukuk usulü mahkeme kanununa göre kullanılır. Dosya ilk derece mahkemesinde gerekirse bilirkişi incelemesi de yapılarak bir karar verilir. Karar mükellefin aleyhinde ise karar vergi dairesine gönderilir ve mükellefte bir üst mahkemede istinaf hakkı varsa dosyaya itiraz eder. Vergi dairesi yeniden gerekli işlemleri yapıp 2. ihbarnameyi düzenleyip tekrar mükellefe posta veya yoklama memuruna verip, tebliğ edilmesini sağlar. İlk derece mahkeme kararı (vergi mahkemesi) mükellefin lehinde ise ve üst mahkemelerde vergi dairesinin itirazı ve varsa temyiz talebi reddedilirse, karar kesinleşir en başından beri çalışan bütün memurların yaptığı iş boşa gider ve kamunun kaynakları boşa gitmiş olur. Bu arada ilk derece mahkeme kararının mükellefin aleyhine olduğu düşünülürse, mükellef bir üst mahkemeye itiraz ettiği için (itiraz hakkı varsa) bir üst mahkeme (BİM) mükellefin aleyhine olan kararı bozar ve dosyayı tekrar ilk derece mahkemesine gönderebilir. Bozma kararına göre vergi dairesi duruma göre bazı işlemleri yapabilir ama henüz dava ilk derece mahkemesinde yeniden görüleceği ve ilerleyen aşamalarda temyiz aşaması olabileceği için son kararı beklemiyoruz ve nihayetinde mükellefin istinafta veya temyizde haksız çıktığını

düşünerek dosyaya hukuken kesinleşmiş gözüyle bakıyoruz. Bu durumda mahkeme kararları sonrasında gönderilen ihbarnamelerin kesinleştiğini ve ödeme aşamasına geldiğini veri alıyoruz. Ancak mükellef ihbarnamede öngörülen vergi veya cezayı kanuni süresinde ödemediğini dikkate alıyoruz. Bu durumda süresinde ödenmeyen bir vergi veya ceza olduğu için 6183 sayılı Kanuna göre vergi dairesi tahsil dairesine dönüşüp, takip aşamasını başlatacaktır. İcra veya takip servisindeki memurlar ödenmeyen borç için mükellefe bir takip dosyayı açıp, aynı kanununun 55. Maddesine göre bir ödeme emri düzenleyip gönderecek ve ödeme emrinin ekine boş bir mal bildirim beyanı ekleyecek ya posta yoluyla ya da yoklama memuru aracılığı ile mükellefe ödeme emri gönderilip tebliği sağlanacaktır. Ödeme emri hukuka uygun tebliğ edildiğini farz ederek, mükellef ödeme emrini tebellüğ ettikten sonra ya borca (sınırlı bir itiraz durumu var) itiraz edecek ya da borcu ödeyecek veyahut borcu ödemezse mal bildiriminde bulunacaktır. Eğer ödeme emri hukuka uygun tebliğ edilmezse veya borca yönelik bir itiraz varsa (sınırlı) mükellef bu sefer ödeme emrine vergi mahkemesinde dava açabilecektir. Bu arada borç ödenmez ise takip servisindeki memurlar mükellef hakkında duruma göre tüm Türkiye çapında malvarlığı araştırması yapacak ve mükellefin haciz olabilecek mallarını tespit edecektir.

Mükellefin ödeme emrini tebellüğ ettiğini, ödeme emrine karşı dava açmadığını, borcu ödemediğini ve aynı zamanda borcuna yetecek kadar mal varlığını mal bildirimiyile bildirmedeğini veri alıyoruz. Bu durumda hiç mal bildiriminde bulunmazsa vergi dairesinin durumu icra tetkik merciine (hâkime) bildirip mükellefe karşı tazyik hapsi kararı aldırması ve mal bildiriminde bulunana kadar uygulaması gerekiyor. Mükellef eğer mal bildiriminde bulunmazsa veya bildirdiği mallar borcuna yetmezse icra/takip servisinin yapacağı mal araştırmasında tespit edilen mallardan borcuna yetecek kadarına haciz koyulacaktır. Haciz koyulurken kısmen haczedilebilecek mallar varsa bunlara, haciz şartlarına ve sürelerle de dikkat edecektir. Öncesinde bankalarda herhangi bir varlığı varsa bunlara da aynı servislerin e-haciz uygulayacak ve yazı gönderecektir. Bu arada aynı servisteki memurlar haciz varakasını çıkararak ve tespit edilen menkul ve gayrimenkul mallara haciz zaptı düzenleyerek değer biçecektir. Haciz zaptı, mükellefin veya temsilcilerinin gıyabında yapılmışsa belirlenen sürede bir örneği posta ile mükellefin adresine gönderilecektir. Gerekirse menkul mallara ve gayrimenkul mallara bilirkişi tespiti yaptıracaktır. Mükellef, memurların haciz zaptında yaptığı değerlendirme ve değerlemeler ile bilirkişi raporlarına itiraz edebilir veya yenisini talep edebilecektir. Tüm her şey yolunda giderse gerekli satış komisyonları kurulacak ve belirlenen süre ve şartlarda mükellefin menkul ve gayrimenkul malları satışa çıkarılabilecektir. Birinci satışta talip çıkmazsa ikinci veya özel satışlar sürelerle riayet edilerek satılacaktır. Tabı bu aşamalarda haciz uygulanan menkul ve gayrimenkul malların bozulma çürümeye veya değerden düşmeye matuf mallarsa, memurlar bunlar içinde gerekli önlemleri almak zorunda kalacak veya hemen nakde çevirmek için gerekli tedbirleri alacaktır. Eğer satış usule uygun yapılırsa elde edilen para tüm alacakları karşılıyorsa, ilk önce satış masrafları çıkarılacak ve başka hacizlerde varsa taksimat yapılacaktır. Eğer menkul ve gayrimenkul malın satışından elde edilen para tahsil dairesinin ve diğer üçüncü kişilerin alacaklarını karşılamıyorsa garameten taksimat yapılır ve tahsil dairesi kendi alacağını aldıktan sonra varsa kalan parayı diğer alacaklılara gönderir (Tahsilat genel tebliğindeki esaslara göre) ve yazışmalarını yapar. Eğer menkul ve gayrimenkul satılamazsa ve borçlu borcunu ödeyip geri alamazsa alacaklı daire bu menkul ve gayrimenkülü teferruğ yapabilecek veya diğer bütün şartlar sağlanırsa mal mükellefe iade edilebilecektir.

Yukarıda en baştan beri işe ve incelemeye dönüşen ve hakkında rapor yazılan mükellefin nihayetinde istinaf veya temyizde haksız çıktığını düşünürsek, işin en başından beri temyiz aşamasına kadar çeşitli kamu kurumlarında memur, amir, müfettiş ve hâkim olarak çalışan

onlarca kurum ve kurum çalışanı bulunmaktadır. Eğer istinaf ve temyiz aşamasında mükellef haksız çıkarsa vergi dairesi tarhiyatları yapacak ama bu tahakkukların ne kadarı tahsilata dönüşebilecektir. Burada kamu tahsilat yapmış olsa bile inanılmaz bir kamu kaynağı kullanmış olacak ve birçok durumda kamunun o idari işleme harcadığı kaynak, ilgili idari işlemde yapılan tahsilatı aşacaktır. İstinaf ve temyiz aşamasında mükellef haklı çıkarsa, kamu inanılmaz bir kaynak harcaması yapmış olacak ve bunun karşılığında herhangi bir tahsilatı da olmayacaktır. Bu durum kamu kaynaklarının boşa ya da verimsiz alanlara harcanması demektir.

8. GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE VERGİ POLİTİKALARI VE YENİ VERGİLER

Türkiye’de Osmanlı döneminde asker ve mali sistemin temel unsuru olan tımar sistemi 3-4 asır başarılı bir şekilde uygulanmıştır. Ancak 17. yüzyıldan itibaren tımarlı asker sayısı azalırken maaşlı yeniçerilerin sayısı giderek artmış ve bu artış mali sistemi zora sokmuş; vergi sistemini yetersiz hale getirmiştir.³ Osmanlı maliyesini bunalıma götüren diğer bir gelişme ise 16. yüzyılda Avrupa’da ortaya çıkan fiyat devrimi olmuştur.⁴ Tüm bunların sonucunda hükümetler cari harcama ve bütçe açıkları dolayısıyla mali ve iktisadi alanda yeni arayışlara girmiştir. Daha sonra vergilendirme sisteminde değişiklik yapılmış, daha önce tımar sistemi döneminde kısmen uygulanan iltizam sistemi, bütünüyle yeni vergi sistemi olarak benimsenmiş ve vergiler mültezimler aracılığı ile toplanmaya başlamıştır. 1839 yılında Tanzimat Fermanı’nın ilanı ile birlikte sorunların kaynağı olarak görülen iltizam sistemi kaldırılmış, vergi sisteminde büyük değişiklikler yapılmış ve vergilemede mali güce vergileme ile vergilendirmede adaletin sağlanması amaçlanmıştır. Tanzimat’la birlikte iltizam usulü kaldırılıp muhassıllar üzerinden verginin nakit olarak toplanması usulüne geçilmiştir. Muhassıllık uygulaması da yaklaşık iki yıl süreyle uygulanmış, birçok yerde uygulama sorunları ortaya çıkmış ve 1842 yılında muhassıllık sistemi kaldırılıp yeniden iltizam usulüne dönülmüştür. İlerleyen dönemlerde vergiyle ilgili birçok düzenleme yapılmış, örfi vergiler kaldırılmış ve ancemaatin vergi olarak bilinen vergiler getirilmiştir.⁵ 1860 yılında ancemaatin vergiler kademeli olarak kaldırılmış ve bunların yerine emlak, arazi ve temettü vergileri getirilmiştir.⁶ Tanzimat’la birlikte getirilen bazı vergiler hem yerleşik yapıya uymakta zorluk çekmiş hem de uygulama sorunları/zorlukları nedeniyle halktan belli ölçüde tepki görmüştür. Bu nedenle, Tanzimat’tan sonra getirilen vergilerin bazılarının oranları ilerleyen dönemlerde düşürülmüş, bazı vergilerin ise önce oranları düşürülmüş sonrasında ise tamamen sistemden kaldırılmıştır.

Ülkemizde cari dönem vergi gelirleri analiz edildiğinde ise, toplam vergi gelirleri içinde önemli bir tutarın gelir vergisi tahsilatının olduğu, ancak tahsil edilen gelir vergisinin %90’ının stopaj usulü ile sistem üzerinden tahsil edildiği ve yaklaşık %10’unun da beyan üzerinden tahsil edildiği; stopaj usulünün de ücret gelirleri dışında diğer gelir unsurları yönünden etkin bir şekilde çalışmadığı görülmektedir. Yine, toplam vergi gelirleri içinde önemli bir bölümünün dâhilden alınan ve hariçten alınan KDV’nin olduğu ve bunun önemli bir kısmının da iade olarak

³ Y. Cezar, a.g.e, s. 71-72; Yücel Özkaya, Osmanlı İmparatorluğunda Ayanlık, Ankara1977, sayfa 101; Ziya Karamursal, Osmanlı Mali Tarihi Hakkındaki Tetkikler, Ankara 1989, s.26,32

⁴ Barkan, Fiyat Hareketleri., s. 578-584 5 Coşkun Çakır, Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi 3. Baskı İstanbul 2012, s.48-49 İM, s.22-23;Şener, age, s.105-106

⁵ Barkan, Fiyat Hareketleri., s. 578-584 5 Coşkun Çakır, Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi 3. Baskı İstanbul 2012, s.48-49 İM, s.22-23;Şener, age, s.105-106

⁶ Barkan, Fiyat Hareketleri., s. 578-584 5 Coşkun Çakır, Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi 3. Baskı İstanbul 2012, s.48-49 İM, s.22-23;Şener, age, s.105-106

mükelleflere iade edildiği görülmektedir. Öte yandan, toplam vergi gelirleri içinde önemli bir bölümünün ÖTV tahsilatı olduğu, ÖTV tahsilatının da büyük bir kısmının sıfır araçlardan alınan ÖTV olduğu tespit edilmiştir. Bunun yanında, sistemde önemli bir oranda kayıt dışılığın olduğu, sahte belge düzenleme ve kullanma oranının çok yüksek düzeyde olduğu ve KDV indirim sisteminin kendisinden beklenen görevi yerine getirmemesi bir yana, piyasada büyük bir istikrarsızlık yaptığı görülmektedir. Dolayısıyla vergi sisteminin mevcut haline bakıldığında ve söz konusu halin (KDV hariç) özellikle 1960 yılından itibaren çok önemli farklılıklar olmaksızın uygulandığı veya devam ettiği dikkate alındığında, vergi sisteminin uzun yıllardır oturtulamadığı görülmektedir. Dolayısıyla ülkemizde vergi sisteminin tam olarak oturtulamaması en azından 200 yıllık bir mesele olarak görülmeli ve ona göre politika belirlenmelidir.

Bugünlerde ülkeler kamu harcamalarını finanse etmek için vergilendirilebilir kapasiteyi genişletmek ve yeni vergiler koymak için yeşil vergi, karbon vergisi vb. bazı vergi türlerini değerlendirmeye almış, hatta bu anlamda ilgili literatür üretilmeye bile başlanmıştır. Elbette vergi hakkı veya vergilendirme hakkı kamu otoritesine aittir. Ancak, bu hakkı sınırsız bir hak olarak görmemek gerekir. Eğer devletler yeni bir vergi koymak isterse, elbette bunun adının ve renginin ne olduğundan bağımsız olarak, bir sürü yeni vergi alanı ortaya çıkarılabilirler. Ama önemli olan yeni vergileri getirmek değil, bu yeni vergilerin halkların üzerinde uzun dönemde getireceği baskı ve bunun kamu otoritesine olan yansımaları olacaktır. Dolayısıyla kamu otoriteleri yeni vergi getirmek yerine, mevcut vergilerde adaleti sağlayıp, kamu harcama kompozisyonunu sınırlandırmaları ve/veya değiştirmeleri daha doğru bir yaklaşım olacaktır.

Öte yandan, ülkemiz özelinde vergi sisteminin bugünkü durumu milat kabul edilerek, sıfırdan günün ihtiyaçlarına uygun olarak yeni bir vergi düzeni ve anlayışı getirilerek kademeli bir geçiş planı öngörülüp, uygulamada da daha etkin bir mekanizma kurulabilir. Ayrıca bu yeni düzen kurulurken, artık bütçe açıklarını kapatma amacına matuf kısa dönemli vergi politikalarını değil adalet, belirlilik ve ölçülülük ilkesini ana amaç edinen ve mevzuat karmaşasını mümkün mertebe en aza indiren, uzun dönemli vergi politikalara ihtiyaç bulunmaktadır.

Vergi sistemini yeniden tasarlamadan belli sektörlere yönelik vergi incelemeleri veya inceleme benzeri davranışlar sistemi iyileştirmek bir yana haksız rekabeti artıracak ve uzun dönemde ülke içi yatırımları bile yurt dışına çıkmaya zorlayacak hale gelebilir.

9. SONUÇ

Vergi kayıp ve kaçakçılığını engellemek veya azaltmak şu anda olduğu gibi sadece Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın görevi olmamalıdır. Vergi kayıp ve kaçakçılığı ile mücadele bağlamında, alınması gereken hukuksal tedbirler ile yapılacak teknolojik yatırımlar, bütün kurumların eşgüdümüyle ve katkısı ile hazırlanmalı ve aynı şekilde uyum içinde çalışmalı, çalıştırılmalı ve uygulanmalıdır.

Vergi kayıp ve kaçakçılığını azaltmak için yoklama fişlerinin etkinliğini artırmanın gerekli olduğu düşünülmektedir. Yine, mevcut incelemelerde olduğu gibi arama müessesesi çok istisnai olarak kullanılan kurum olmaktan çıkarılıp, arama müessesesinin etkinliğini artırıcı bazı çalışmalar yapılarak, vergi incelemeleri açısından bu kurumu daha olağan ve kullanılabilir hale getirmeye yönelik çalışmalar yapılabilir.

Başta Hazine ve Maliye Bakanlığı olmak üzere, Ticaret, Sağlık, Tarım ve Ulaştırma ve Alt Yapı Bakanlığı ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının, ürün takibine yönelik olarak, ortak sistemler

geliştirmesinin yerinde olacağı düşünülmektedir. Öte yandan, vergi kayıp ve kaçakçılığının en yüksek olduğu bilinen hizmet sektörüne yönelik, ilgili bütün kamu kurum ve kuruluşları ile ortak hukuksal ve teknolojik alt yapı çalışmaları yapılarak, yapılan işlemlerin çevrimiçi sistemler üzerinden takip edilmesine yönelik çalışmalar yapılabilir. Bu manada bildirim yükümlülüklerine uymayan serbest meslek erbaplarına sadece vergi cezaları kesilerek kayıp ve kaçak azaltılamayacağı için kademeli olarak hukuki sınırlar/ölçüler içinde meslekten men veya geçici men ya da geçici bir süre yeni müşteri kabul edememe gibi cezalarının da verilmesinin gerekli olduğu düşünülmektedir.

Parasal mekanizmaların kontrol altına alınması amacıyla, çek mekanizmasının yeniden düzenlenerek hatır çeki uygulamasına tamamen son verilmesinin yerinde olacağı, çeklerin ciro edilmesinin bankaların veya ilgili kurumların kuracağı çevrimiçi sistem/platform üzerinden yapılması ve bu sistemde de cironun öznesini oluşturan fatura vb. evraklara da yer verilmesinin yerinde olacağı düşünülmektedir. Öte yandan, tacir olmayanların düzenlediği çeklerin sadece düzenlenen kişi veya tüccarda kalması ve bu çeklerin düzenlendiği kişiden sonraki aşamalarında devir özelliklerinin yasaklanmasının ciro zincirinin sağlıklı işleyebilmesi için gerekli olduğu düşünülmektedir. Piyasada sadece tacir çeklerinin devir özelliğinin olması ve bu çeklerin devrinde de beyaz ciro ile hamiline çek gibi herhangi bir iz bırakmadan yapılan çek devirlerinin yasaklanmasının ciro zincirini şeffaflaştırabilecektir. Dolayısıyla tacir çekleri ile tacir olmayan çeklerde, ödeme zincirinin takip edilebilmesi için ciro zincirinde herhangi bir kopukluk olmaması ve bu manada zincirdeki herkes ile cironun öznesi olan bilgi ve belgelerin tamamının görüldüğü bir sistemin kurulmasının vergi kayıp ve kaçakçılığını azaltmak için gerekli olduğu düşünülmektedir. Yine, parasal mekanizmaların kontrol altına alınması amacıyla mail-order ve POS sisteminin revize edilmesi ve ayrıca elektronik paraların ticari hayatta kullanımını takip edilmesi amacıyla başlatılacak alt yapı çalışmalarının, vergi kayıp ve kaçakçılığını azaltmada önemli etkilerinin olacağı düşünülmektedir.

Üçüncü kişilerin üzerine şirket kurma veya kurdurma ile başkasının şirketini muvazaa ile kendi üzerine almanın mevzuatta açıkça yasaklanması ve buna aykırı durumlar halinde de ilgili kişilere, Türk Medeni Kanun'a göre vasi atanması veya benzer şekilde kısıtlanmalarına yol açacak benzer hukuksal düzenlemelerin yapılmasının, vergi kayıp ve kaçakçılığını azaltmak için yerinde bir düzenleme olacağı düşünülmektedir. Şirket yöneticileri ile ortaklarının şirket aracılığı ile üçüncü kişilere karşı sorumluluklarının artırılması gerektiği ve bu kapsamda şirket yöneticileri ve ortaklarının, şirkete ve üçüncü kişilere kast ve ağır ihmal sonucu verdikleri zararlardan belli bir oranda sorumlu tutulmalarına yönelik çalışmaların yapılmasının vergi kayıp ve kaçakçılığını önemli bir oranda azaltacağı düşünülmektedir.

Vergi idaresi ile vergi müfettişlerinin mali polis veya adliyeye ortak çalışabilmesine yönelik kanuni alt yapı çalışmalarının yapılarak, belgeler üzerinden yapılan incelemelerin diğer harici delillerle de desteklenmesinin gerekli ve yerinde bir uygulama olacağı düşünülmektedir. Denetim çalışmalarının ise sadece Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın birimlerine bırakılmadan diğer Bakanlıklar ve kurumlarında devreye alınmasıyla, daha etkin ve çok taraflı denetim mekanizmasının oluşturulması ve denetimin çok yönlü ve belli bir oranda birbirine bağlı otomasyonlar ve mekanizmalar üzerinden vergi mahremiyet hükümlerini de dikkate alınarak sürekli sistemin tüm unsurlarının denetiminin yapılmasının vergi kayıp ve kaçakçılığını azaltacağı düşünülmektedir.

Herhangi bir mevzuat değişikliği ile mükelleflere yeni sürpriz yükler getirmemek için yapılacak olan düzenlemelerin Anayasanın ikinci maddesinde belirtilen hukuk devleti ilkelerinden olan belirlilik ilkesi dikkate alınarak yapılması ve bu düzenlemeleri yaparken de uygulamada ortaya

çıkacak sorunları en baştan engellemek için işlemin tarafları olan sivil toplumun bu sürece dâhil edilmesinin çok yerinde olacağı ve bu şekilde yapılan isabetli düzenlemeler ile vergi kayıp ve kaçakçılığının azaltılabileceği düşünülmektedir. Öte yandan, idarenin yaptığı düzenleyici işlemlerin sorun üretmeden sorun çözmesi ve mümkün olduğu ölçüde idari/vergi davasına dönüşmemesi gerekir. İdarenin genel anlamda sorun ve dava üretecek mevzuat yapma ve uygulama içiminden uzak durması gerekir.

Vergi kaybının çok yoğun olduğu kira gelirlerine yönelik olarak, sektörü kayıt içine alacak yeni düzenlemelerin yapılması ve bu manada kira sözleşmelerinin artık noterlerde veya başka bir platformda makul ücretler karşılığında veya ücretsiz yapılmasına yönelik çalışma yapılabilir. Bunun yanında, sözleşmelerin gerçeğe uygun yeniden düzenlenmesi için stopaj sorununu da dikkate alarak, mükelleflere eski sözleşmelerinin gerçeğe uygun yeniden düzenlemek için belli bir zaman diliminin verilmesinin son derece faydalı olacağı düşünülmektedir. Daha sonrasında ise kira sözleşmelerinin sonraki herhangi bir davaya konu olması durumunda gerçeğe aykırı düzenlendiğine dair bir tespit yapılırsa, bu sözleşmelerin hukuki delil olarak kabul edilmemesi ve bu manada kira sözleşmesinin her iki tarafına da vergi cezalarının yanında, kira sözleşmesinin belli bir oranı kadar idari para cezasının verilmesine yönelik düzenlemelerin yapılması düşünülebilir.

Vergi bilincini artırmaya yönelik çalışmaların yapılması ve bireylerin de artık kayıt düzenine geçildiği ve herkesin adaletli bir şekilde vergisini ödediğine dair inancın yerleşmesini sağlayacak şekilde ikna edilmesi ve bu manada doğru çalışmaların yapılması gerekmektedir. Yine, vergi oranlarının yüksek olduğu KDV ve ÖTV oranlarında kayıp ve kaçakçılığı azaltacak veya minimuma indirecek şekilde bireyler lehine düzenlemelerin yapılmasının yerinde olacağı ve buna uygun olarak da piyasa mekanizmasını bozucu unsur olduğu bilinen KDV'deki indirim mekanizması ile iade çıkaran oran farklılaştırması ile diğer düzenlemelerin yeniden revize edilmesinin çok faydalı olacağı düşünülmektedir.

Vergisel işlemlerin bir tarafını tamamen aklayacak şekilde vergilendirmede etkin pişmanlık müessesesinin hayata geçirilmesi gerektiği ve bu manada yapılacak olan çalışmada, etkin pişmanlıktan yararlanan işlemin tarafına hiçbir şekilde vergi aslı, gecikme faizi, usulsüzlük, özel usulsüzlük, vergi ziyayı ve kaçakçılık suçundan ceza verilmemesinin faydalı olacağı düşünülmektedir. Burada amaç söz konusu işlemde gelir elde etmek değil, etkin pişmanlık müessesesiyle birlikte genel olarak kayıp ve kaçığın azaltılmasına yönelik etkin bir mekanizma oluşturmak olmalıdır.

Af ve benzeri uygulamalara olağan hale gelmesinden kaçınılması gerekmekte ve bu tür uygulamaları sadece büyük kriz dönemleri veya gerekli mücbir sebep hallerinin olduğu dönemlerde düşünülmelidir. Yine, vergi sistemi ile mevzuatın yeniden düzenlenmesi ve vergi mevzuatında yer alan istisna ile muafiyetlerin ilgili herkesin yararlanacağı şekilde açık, anlaşılır ve gerekli olması gerekmektedir.

Vergisel aktörler olan mükellef, mali müşavirler ve uygulayıcıların arasındaki iş birliği mekanizmalarının artırılarak sık sık eğitim faaliyetlerinin yapılarak belge ve kayıt düzeninin doğru çalışmasına yönelik çalışmaların yapılması gerekmektedir. Bunların yanında, vergi incelemesinin etkinliğinin artırmak amacıyla, vergi müfettişleri, mali polis ve adliyenin veya adli kolluk kuvvetlerinin beraber çalışabileceği bir sistemin alt yapısını kurarak, etkin bir denetim mekanizmasının oluşturulması gerekmektedir.

Vergi kayıp ve kaçakçılığını azaltılması sonucunda toplumdaki mevcut refah düzeyi ve adalet duygusunun artacağı bilinen bir gerçektir. Bu nedenle, vergi kayıp ve kaçakçılığını azaltmak sadece Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın değil, bütün devlet kurumlarının görevi olmalıdır. Bu manada, bütün Bakanlıkların ve kamu kurumlarının görevlerinin ayrıntılı olarak belirlendiği, satılan ürünlerin ve yapılan hizmetin takibinin yapılabildiği bir sistemin hukuki/teknolojik alt yapısının bütün kamu kurumlarınca ortak oluşturulması ve kullanılması gerekmektedir.

Vergi kayıp ve kaçakçılığını azaltabilmek için kamu kurumlarının elde ettiği verileri işleyeceği mekanizmalar oluşturulmalı ve bu şekilde elde ettikleri verileri de başta üniversiteler olmak üzere, diğer ilgili kamu kurumları ile paylaşarak verinin işlenmesi suretiyle kamu hizmetlerinin daha etkin hale getirilmesine yönelik çalışmalar yapılabilir. Bu manada, yürütücü kamu kurumları ile üniversitelerin arasındaki iş birliğinin gelişmesinin de bu sürece olumlu katkısının olacağı düşünülmektedir. Vergi kayıp ve kaçakçılığını engellemek veya azaltmak için sadece belli kurumların sınırlı alandaki çalışmaları değil, tüm devlet kurumlarının topyekûn bir anlayışla ortak bir akılla çalışmaları ve uygulamaya yönelik denetimleri ile mümkün olacaktır.

Ülkeler, kamu harcamalarını finanse etmek için vergilendirilebilir kapasiteyi genişletmek ve yeni vergiler koymak için yeşil vergi, karbon vergisi vb. bazı vergi türlerini değerlendirmeye almış, hatta bu anlamda ilgili literatür üretilmeye bile başlanmıştır. Elbette vergi hakkı veya vergilendirme hakkı kamu otoritesine aittir. Ancak, bu hakkı sınırsız bir hak olarak görmemek gerekir. Eğer devletler yeni bir vergi koymak isterse elbette adının ve renginin ne olacağından bağımsız olarak, bir sürü yeni vergi alanı ortaya koyabilirler. Ama önemli olan yeni vergileri getirmek değil, bu yeni vergilerin kitlelerin üzerinde uzun dönemde getireceği baskı ve bunun kamu otoritesine olan yansımaları olacaktır. Dolayısıyla kamu otoriteleri yeni vergi getirmek yerine, mevcut vergilerde adaleti sağlayıp kamu harcama kompozisyonunu sınırlandırmaları veya değiştirmeleri daha doğru bir yaklaşım olacaktır.

Yukarıda anlatılan vergi ve hukuksal meseleler ne kadar iyi yapılsa veya düzenlense dahi, iş ve ticari ahlakı olmayan veya genel anlamda ahlaksız ve yozlaşmış bir toplumun hem bu manada hem de genel anlamda terakki göstermesi mümkün bulunmamaktadır. İçerisinde ahlak olmayan her şey suni ve kısa dönemli olup, bizleri uzun dönemli başarıya getiremeyecektir. Öncelikle düzeltilmesi gereken konu, kendi tarihi kodlarımız ile kendi özümüze dönmek ve özümüzdeki iyiyi ve güzel ahlakı yeniden ortaya çıkarmak, ideoloji ve sloganlardan uzak durmak, ahlaklı bir toplum olabilmek ve her şeyden önce genel iş ahlakını düzeltmektir.

Kaynak: www.vergileme.com

Söz konusu makale daha önce <https://www.vergileme.com/vergi-kaybi-vergi-kacakciligi-ve-vergi-kacakciligini-onleme/> adresinde yayınlanmış olup yazara ait içerik güncellenerek bu sitede yeniden sunulmuştur.

KAYNAKLAR:

1. Akdoğan A. (2012). Kamu Maliyesi, 13. Baskı. Ankara, Gazi Kitabevi, 118-120.
2. Anayasa Mahkemesi (2013) “Anayasa Mahkemesi Kararları” <https://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/GenelKurul/Basvuru_Karari/2016-27.pdf>, s.e.t. 04.04.2020.
3. Başbakanlık (1991) “Türk Hukuk Lügatı”, <<https://bozbel.files.wordpress.com/2013/01/tc3bcrk-hukuk-lc3bcgatc4b1.pdf>>, s.e.t. 04.04.2020.
4. Çakar, Elif, Saraçoğlu Fatih (2014) “Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Yeni Bir Model: Vergi Polisi Müessesesi (Fransa Örneği)” İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:5, S:2, s. 51-66.
5. Emlak Vergisi Kanunu, T.C. Resmi Gazete, sayı: 13576, 11 Ağustos 1970.
6. Gelir İdaresi Başkanlığı (2020) “Muhasebenin Temel Kavramları”, <<https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh1.html>>, s.e.t. 05.04.2020.
7. Gelir Vergisi Kanunu, T.C. Resmi Gazete, sayı: 10700, 31 Aralık 1960.
8. Kalkınma Bakanlığı (2014) “10. Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, <http://www.sbb.gov.tr/wpcontent/uploads/2018/10/Onuncu_Kalk%C4%B1nma_Plan%C4%B1_%C3%96zel_%C4%B0htisas_Komisyonlar%C4%B1_El_Kitab%C4%B1.pdf>, s.e.t. 05.04.2020.
9. Katma Değer Vergisi Kanunu, T.C. Resmi Gazete, sayı: 18563, 2 Kasım 1984.
10. Kurumlar Vergisi Kanunu, T.C. Resmi Gazete, sayı: 26205, 21 Haziran 2006.
11. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, T.C. Resmi Gazete, sayı: 11342, 23 Şubat 1963.
12. Özel Tüketim Vergisi Kanunu, T.C. Resmi Gazete, sayı: 24783, 12 Haziran 2002.
13. Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ, T.C. Resmi Gazete, sayı: 28502, 19 Aralık 2012.
14. Türk Ceza Kanunu, T.C. Resmi Gazete, sayı: 25611, 12 Ekim 2004.
15. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, T.C. Resmi Gazete, sayı: 17863, 9 Kasım 1982.
16. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, T.C. Resmi Gazete, sayı: 10231, 15 Haziran 1959.
17. Vergi Usul Kanunu, T.C. Resmi Gazete, sayı: 1075, 1 Aralık 1961.