

Türkiyede Vergi Kaçakçılığı

Şule KOÇAYILMAZ¹

Yrd.Doc.Dr.Tevfik Ercüment İSTEMİ²

Özet

Vergi kaçakçılığı suçları geçmişten günümüze kadar gelmekle birlikte değişen yaşam koşulları, teknolojik gelişmelerin hızı ve insan nedeniyle her geçen gün suça konu olan eylem ve işlemlerin niteliği değişerek artmaktadır. Ülke ekonomisinde değişimler de vergi kaçakçılığı suçlarının işlenme oranının artmasına dolayısıyla suç tiplerinin değişmesine de sebep olmaktadır. Bu sebeple günümüz vergi yasalarında düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan eylem ve işlemler üzerinde durulmuştur.

Ancak vergi konusu, mükellef ile vergi idaresi arasında her zaman için bir sorun oluşturmuştur. Çünkü mükellefler genel olarak çeşitli sebeplerle ödeyecekleri vergi miktarlarını en düşük düzeyde tutmak istemekte, vergi idaresi ise toplayacağı vergi miktarını en üst düzeyde tutmak istemektedir. Ülkemiz de dahil olmak üzere birçok modern ülke vergi alanından beyan esaslı sistemini tercih etmiştir. Beyan esasında, mükellefler tarafından ödenecek vergiler bizzat mükelleflerin kendisi tarafından beyan edilmektedir. Fakat, verginin devlet tarafından cebren ve karşılıksız olarak alınması, mükellefleri kimi zaman yasal zemine dayanarak, kimi zamanda yasal zeminin dışına çıkarak vergi suçu işlemelerine neden olabilmektedir. Bazen de, mükellefler vergi kanunlarını yeterince anlayamadıklarından yanlış beyanda bulunabilmektedirler. Dolayısıyla beyan esasının temel alındığı vergi sistemlerinde etkin bir vergi denetimi kaçınılmazdır.

¹ Şule Kocayılmaz, İstanbul Aydın Üniversitesi

² Yrd.Doç.Dr.Tevfik Ercüment İstemi, İstanbul Aydın Üniversitesi

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de vergi denetiminin etkin bir şekilde uygulanmamasının nedenlerini araştırmak ve vergi kaçırma yolları, engellenmesi ve denetimini incelemektir

Anahtar Kelimeler: *Vergi, Denetim, Vergi kaçakçılığı*

Abstract

Sumuggling is not a new issue in the literature, it is coming from past to present. However the concept of sumuggling and human actions which are subject to the crime change and increase by changing living conditions and technological developments. Development in the national economy cause to increase tax evasion and accordingly a shift in the types of crime. For these reasons, they focus on the actions and operations which have created crime of tax evasion in today's tax laws.

However, tax subject has always posed a problem between the tax payer and the tax administration. Because, taxpayers generally want to keep the amount of tax, which they will pay, at the lowest level, but the tax administration wants to keep the amount of tax, which they will collect, at the highest level. Including our country, many modern countries have preferred the system of the principle of declaration from the tax field. In the system of the principle of declaration; taxes, which will be paid by the tax payers, are declared by the tax payer himself. However, receiving of the tax by the government compulsorily and without provision may cause the tax payers to commit a tax crime, sometimes by basing on the legal grounds and sometimes by going out of the legal grounds. And sometimes, tax payers may make a false declaration because they can not understand the tax laws adequately. Consequently; an active tax control is inevitable in the tax systems which based on principle of declaration.

Keywords: *Tax, Audit, Tax evasion*

Giriş

Gün geçtikçe dünyadaki gelişmelere paralel olarak, devletlerin de ekonomik alanda fonksiyonları artmakta ve kapsam bakımından çeşitlilik arz etmektedir. Dolayısı ile devletlerin bu fonksiyonlarını yerine getirebilmeleri, kamusal harcama yapmalarına bağlıdır. Modern ülkelerde olduğu gibi, ülkemizde de vergilerin hemen hemen tamamı beyan esasına dayalı bir sistemle yürütülmektedir. Ancak, verginin cebren ve karşılıksız olarak alınması, mükellefin vergiye karşı direnç göstermesine neden olmaktadır. Bununla birlikte, mükellefin beyan ettikleri vergi matrahlarının doğruluğu vergi denetiminin etkinliğine bağlıdır. Vergi kayıp ve kaçaklarının ortaya çıkması, bunlarla mücadeleyi ortaya çıkarmış ve dolayısıyla vergi suç ve cezaları önem kazanmıştır. Bu yüzden devlet vergi kanunları ile bir takım kurallar koymuştur. Bu kurallara aykırılık vergi suçu oluşturmakta, bunlar için öngörülen yaptırıma da vergi cezası denmektedir.

Vergi kanunlarına aykırı hareket edilmesi durumunda verilen cezaların, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemesi durumunda anlam kazanacağını söylemek mümkündür. Bu durumda vergi cezalarının etkinliği devreye girer. Bu nedenle vergi cezalarının etkinliği-nin belirlenmesi büyük önem arz etmektedir.

Literatür Taraması

• Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaybı geniş anlamda değerlendirildiğinde vergi kaçakçılığı kavramını da kapsadığı için, bu kavrama da değinmek gerekir. Aslında vergi kaçakçılığı, vergi kaçırma olarak nitelendirilmekte ve yükümlünün vergi kanunlarına ve usul hükümlerine aykırı faaliyette bulunması suretiyle vergi matrahını azaltması nedeniyle vergi kaybına sebep olmaktadır. (Edizdoğan,1998)

Yasadışı işlemleri örtbas etmek, vergi matrahını olandan az göstererek vergilendirmenin doğru olarak yapılması engellemek amacıyla defter ve kayıtlar üzerinde gerçekleştirilen hileli hareketler muhasebe ve hesap hilelerine konu eylemlerdir. Bu eylemler kanunda sayılı şekilde belirtilmemişlerdir. Bunun sebebi teknolojik gelişmelerin ve insan zekasının muhasebe ve hesap hileleri yapmak konusunda durmadan yeni yöntemler geliştirmeye açık olmasıdır.

Kaçakçılık türleri arasında en sık başvurulan yöntemlerden birisi muhasebe ve hesap hilesi yapmak suretiyle vergi kaçaklığıdır. Giderler ve gelirlerle ilgili hileler ve bilanço üzerinde yapılan hileler genellikle matematiksel işlem hileleri, kayıt ve nakil hataları gibi hileli işlemlerle gerçekleştirilmektedir. Buradaki amaç gerçek matrahın ortaya çıkmasını önleyerek doğru vergilendirme yapılmasına engel olmaktır. (Kaşıkçı,2007)

Suçun oluşması için öncelikle tutulması zorunlu defterler ve bu defterlere kaydı gereken hususların varlığı gereklidir. Aksi halde bu suç tipinin konusu oluşmayacaktır. Defter tutmak ve muhafaza etmek mecburiyetinin olmadığı durumlarda suçun işlenmiş olmasından söz edilemez. Örneğin bir tacirin veya mali müşavirin ev ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik mutfak, elektrik, su vb. masrafları için ayrı bir defter tutması çift defter tutmak anlamına gelmez. Çünkü bu masraflar tacirin veya mali müşavirin işletmesiyle ilgisi olmayıp, yasal defterlere kayıt mecburiyeti bulunan masraflardan değildir. (Şenyüz,2012)

Fail, defter kayıt ve belgeleri tahrif etmekle, geliri az gideri fazlaymış gibi kaydedip, matrahı eksik göstererek vergi incelemesinin sağlıklı bir sonuca ulaşmasının önüne geçmiş ve vergiyi az vermiş olur. Vergi kanunlarına göre tutulan ve saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan defterler, kayıt ve belgeler suçun konusunu oluşturur.

Defter, kayıt ve belgelerdeki rakam ve yazıların kazınması, kimyasallarla silinmesi suretiyle yerine başka yazı ve rakamların yazılmasıyla tahrifat eylemi gerçekleştirilir. Tahrifatın varlığı için önce-likle gerçek bir belgenin varlığı gereklidir.

Vergi incelemesinin yasal koşullara uygun olmadığı durumlarda gizlemek eylemi suç teşkil etmeyecektir. Yasal koşullara uygunluk şartı VUK md.139'da yer bulmaktadır. Anılan maddeye göre gizlemek fiili, vergi incelemesi sırasında incelemeye yetkili kişilerce istenen defterlerin ibraz edilmemesi durumunda ortaya çıkan bir sonuçtur.

Defter ve belgelerin saklanma zorunluluğu süresi 253. maddede beş yıl olarak düzenlenmiştir. İbraz zorunluluğu defter, kayıt ve belgelerin

saklanma süresi içinde yetkili makam ve memurlarca istenilmesi halinde söz konusu olur.

VUK md. 359/b kapsamına giren fiillerden ilki defter, kayıt ve belgeleri yok etmek eylemidir. Anılan madde yok etme fiilinin tanımına yer vermeyerek, yok etme veya ortadan kaldırma neticesine yol açacak her türlü eylemin bu suça neden olabileceği anlamını doğurur. Dolayısıyla bu suç tipinin serbest hareketli bir suç olduğundan söz edilebilir. Yok edilmeye konu defterlerin vergi kanunların-ca düzenlenmesi, saklanması ve ibraz zorunluluğu bulunan defter, belge ve kayıtlardan olması ve mükellefin de defter tutma ve düzenleme yükümlülüğü altındaki kişilerden olması gereklidir. Defter sayfalarını yok ederek yerine başka yaprak koymak veya hiç yaprak koymamak fiilini 359/b ayrı bir suç fiili olarak düzenlemiştir. Suçun oluşması için tutulması zorunlu defterlerden birinin sayfalarını koparmak yeterlidir. Yok edilen sayfaların yerine yenisinin konulması veya konulmaması suç sayılma vasfında bir değişiklik yaratmaz. Bu suç tipiyle ilgili önemli bir husus da koparılan sayfaların defterlerle birlikte ibraz edilmesi halinde suçun işlenmemiş sayılacağıdır. Koparılan sayfalar, defterlerle birlikte ibraz edildiği halde, sayfaların yalnızca defterden koparılması suç sayılmaz.

Bu suça konu belgeler vergi işlemlerinde kullanılmak üzere sahte olarak düzenlenmiş olmalıdırlar. Düzenlenen ve kullanılan bu belgeler vergi kanunlarına göre kullanılması gereken belgelerin dışında belgelerse vergi kaçakçılığı suçlarının oluştuğundan söz edilemez.

Kanun söz konusu belgelerin düzenlenmiş olmasını suçun gerçekleşmiş olması için yeterli saymıştır. Sahte belgeyi düzenlemek ve kullanmak suçun seçimlik hareketleri olarak verilmiştir.

359. maddeye göre gerçek bir durum olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir. Belgeleri sahte olarak düzenlemek ve kullanmak bu suçun seçimlik hareketleri olarak verilmiştir. TCK'ya göre vergi uygulamalarında kullanılan belgeler özel evrak niteliğindedir ve özel evrakta sahtecilik suçunda belgenin düzenlenmesi yeterli olmayıp kullanılması da şarttır. Ancak VUK açısından suçun oluşumu için belgelerin düzen-lenmesi yeterlidir. (Polat,2013)

• **Türkiyede Vergi Kaçakçılığı ve Denetim İşlemleri**

Ülkemizde vergi denetimi örgütü Osmanlı Devleti'nden devralınmış ve sistem ana hatları ile Cumhuriyetin ilk yıllarından da varlığını sürdürmüştür.

Günümüzde, vergi denetimi, Maliye Bakanına bağlı, maliye müfettişleri, maliye müfettiş yardımcıları, hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları gelir idaresi başkanına bağlı olarak görev yapan gelirler kontrolörleri, stajyer gelirler kontrolörleri ile ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi başkanına bağlı olarak görev yapan vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcıları ile vergi dairesi müdürleri tarafından gerçekleştirilmektedir. (Topçu,2005)

Vergiler çok çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir. Ancak uygulamada en fazla görülen sınıflandırma dolaylı-dolaysız, spesifikad valorem, kişisel nesnel, gelir servet harcamaları üzerinden alınan vergiler şeklinde yapılmaktadır. Bu sınıflandırmalar aşağıda başlıklar halinde kısaca açıklanmıştır. (Bulutoğlu,1996)

Dolaysız vergiler, vergi mükellefi ile ödeyicisinin aynı olduğu, kişi ve kurumlardan elde ettikleri gelir düzeyine göre alınan vergilerdir. Bu vergilerde vergi mükellefinin, kendisine düşen vergi yükünü başkalarına yansıtma olanağı bulunmamaktadır. Gelir vergisi, emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi dolaysız (doğrudan) vergilere örnektir.

Dolaylı vergiler, mal ve hizmet kullanımından kaynaklanan vergilerdir. Vergiye tabi mal ve hizmetlerden yararlanan herkes, gelir düzeyi ne olursa olsun aynı oranda vergi öder. Bu vergilerde vergi mükellefi ile ödeyicisi farklıdır. KDV ile özel tüketim vergisi, dolaylı vergiler arasında yer alır.

Genel olarak denetim, işlemlerin bilimsel, yasal ve düşünsel kurallara uygunluğunu araştırmak amacı ile uygulama sırasın-da, öncesinde veya sonrasında yapılan incelemeler olarak tanımlan-maktadır.

Zamanımızda kamu gelirleri içerisinde önemli bir yere sahip olan verginin literatürde çeşitli tanımlarının yer alması ile birlikte, vergiyi kısaca şu şeklide tanımlayabiliriz; devletin egemenlik gücüne dayanarak kamu giderlerini karşılamak üzere elde edilen ekonomik değerlerdir.

Bilindiği gibi, çağdaş vergi sistemleri beyan esasına dayanmaktadır. Bir ülkede uygulanan vergi politikalarının olumlu sonuç vermesi beyanların doğruluğuna ve vergilerin tam ola-rak ödenmesine bağlıdır. Bu çağdaş sistemde ödenmesi gereken ver-gilerin doğruluğunu ve denetimini sağlayan en önemli idari fonksi-yon ise tartışmasız vergi denetimidir.

Buraya kadar yapılan açıklamalardan anlaşılmaktadır ki, vergi denetiminin iki temel amacı bulunmaktadır. Birincisi, öncelikle yönetimi düzenli ve kanunlara uygun bir biçimde çalışmaya yönlendirmek ve mükellefleri doğru beyanda bulundurmaya yönelterek vergi kaybını önlemektir. İkincisi ise, vergi denetimi ile mükelleflerin eğitilmesi, vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergi adalet ve eşitlik ilkelerinin gerçekleştirilmesi ve sosyo-ekonomik amaçlara ulaşılmasıdır.

Sonuç ve Değerlendirme

Toplum hayatı incelendiğinde, sosyal bir varlık olan insanın bir arada yaşamaya başlamasından itibaren, vergi kavramına ihtiyaç duyulduğu görülmektedir. Toplum içerisinde yaşayan insanların gün geçtikçe ihtiyaçları artmış ve artık devlet haline gelen toplumlar vergi kavramını daha çok hayatlarına yerleştirmişlerdir.

Kamu harcamalarını karşılamak (finans etmek) için devletle-rin başvurmuş olduğu en önemli yöntem vergi gelirleridir. Devletlerin günbegün yaşanan gelişmelere paralel olarak, ülkesi ve milleti için yapmış olduğu harcamalar (cari, yatırım, transfer) sürekli artmakta ve karmaşıklaşmaktadır. Yapılan bu harcamalara bir şekilde finansman kaynağı yaratılmadığıdır. Bu harcamalara en sağlıklı finansman yöntemi ise “vergi”dir. Devlet vergiyi, kişi ve kurumlarda ileriye dönük bir takım sosyal ve ekonomik hedeflerini gerçekleştirmek için alarak finansman kaynağı olarak kullanmaktadır.

Ülkemizde vergi denetim faaliyetleri, Maliye Bakanlığı’na bağlı merkez ve taşra örgütü denetim birimleri aracılığı ile yürütülmektedir. Vergi idaresinin vergi denetimi ile ilgili tüm hedef ve amaçlarına ulaşabilmesi öncelikle, temel bir strateji ve plan belirleme-sini gerektirir. Bununla birlikte, vergi denetiminin ilerde oluşabilecek vergi kayıp kaçığını tespit edici yönü de bulunmaktadır.

Bilindiği üzere, vergi kayıp ve kaçığının en önemli nedenle-rinden biri de kayıt dışı ekonomidir. Kayıt dışı ekonomi, vergi kayıp ve kaçak oranını arttırıcı bir etkindir. Ancak denetimlerin sıklaştırılması ve denetim sırasında çıkan sorunlara kısa bir süre içerisinde çözüm bulunması mükellefin vergi idaresine olan güveni arttıracaktır.

Ülkemiz vergi denetim elemanlarının nitelikleri açısından çok gelişmiş olduğu bir gerçektir. Ancak halen vergi denetim birimleri arasındaki çok başlılık devam etmektedir. Her ne kadar 5345 sayılı Kanun ile vergi idaresinde değişiklik yapılmış olsa da, sorun halen devam etmektedir.

Tüm bu tespitler göz önünde bulundurulduğunda, ülkemizde vergi denetiminin etkinliğini ve verimliliğini artırabilmek için, öncelikle vergi denetimi tek bir merkezden planlanıp, uygulanması gerekmektedir. Böylelikle birimler arasında istenmeyen yetki ve görev çatışmalarına engel olunabilir. Ayrıca denetimlerin temel bir stratejiye dayalı plan ve programa bağlı olarak yapılması ve bu plan ve programların tüm ekonomik ve sosyal dengeler göz önünde alınarak ülke genelinde merkezi ve yerel düzeyine indirgenmesi, ülke yararına olacaktır.

KAYNAKÇA

- [1] Bulutoğlu,K(1996), Kamu Maliyesi,25-27, Sermet Matbaası, İstanbul
- [2] Edizdoğan,N.,(1998). Kamu Maliyesi, 123 , Ekin Kitabevi.Bursa
- [3] Kaşıkçı,M (2007). Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, 274 , Ethemler Yayıncılık , İstanbul
- [4] Polat,İ (2013). Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Suçunun Ceza Yargı-laması ve Yargı Kanunları Kapsamında Değerlendiril-mesi.Mali Hukuk Dergisi,İstanbul
- [5] Şenyüz,D (2012). Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları,461,Ekin Basım Yayın Dağıtım,Bursa
- [6] Topçu,H.İ.(2005). Vergi Denetimi Beyandışı Ekonomi İlişkisi İstanbul Örneği,Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul