

Vergi Cezalarında Caydırıcılık Sorunu

Dr. Hasan AYKIN

1.Giriş

Türkiye’de genel kanı vergi cezalarının yeterince caydırıcı olmadığı yönündedir¹. Yüksek düzeyde seyreden kayıt dışı ekonominin varlığı ve devamında “Mevcut vergi ceza sisteminin caydırıcı olmaması” sorunu önemli bir nedendir².

Vergi cezalarının yeterince caydırıcı olmamasının veya caydırıcı bulunmamasının nedeni nedir? Vergi kaçırıcılar için öngörülen cezalar çok mu hafiftir? Cezalar mı ağır değildir, yoksa ceza sisteminde ya da uygulamada mı sorun vardır? Cezaları artırmak caydırıcılığı artırır mı? Mevcut ceza sistemiyle kayıt dışı ekonomi ile etkin mücadele etmek mümkün mü?

Yukarıdaki sorular artırılabilir. Aslında kişilerin vergi kaçırma saiklerini sadece cezalarla açıklamak mümkün değildir. Cezalar, vergi kaçırma veya vergi mevzuatına uyum konusunda mükelleflerin davranışlarına etkiye bulunan pek çok unsurdan sadece birisidir. Kişilerin vergi kaçırma veya vergiye gönüllü uyumunu etkileyen pek çok unsur bulunmaktadır. Mükellefin kişisel özellikleri, vergi ahlakı, içinde bulunulan çevrede vergilemeye gönüllü uyum düzeyi, vergilerin uygun yerlere harcanıp harcanmadığı yönündeki algısı, vergi sisteminin adil, tarafsız, öngörülebilir olup olmadığı, vergi mevzuatının basit ve anlaşılır olup olmaması, vergi oranlarının yüksekliği, vergi aflarının sıklığı, vergi denetimin yaygınlığı ve etkinliği gibi pek çok husus kişilerin vergi kaçırma veya kaçırma davranışları üzerinde doğrudan veya dolaylı şekilde etkiye bulunur. Bu nedenledir ki, vergi cezalarının vergi kaçırma davranışı üzerindeki caydırıcılık özelliğini incelerken, yukarıda sıralanan ve sıralanmayan pek çok unsurun vergi kaçırma davranışı üzerinde etkisinin varlığının kabul edildiğini belirtmek gerekir. Ancak burada cevap aranan konu, diğer unsurlar veri ve sabit iken cezaların vergi kaçırma davranışı üzerinde caydırıcılığını etkileyen unsurların neler olduğudur.

2. Vergi Cezalarının Caydırıcılığını Etkileyen Unsurlar

Diğer cezalarda olduğu gibi vergi cezalarının kişiler için caydırıcı olabilmesi için üç temel unsur bünyesinde barındırması gerekir. Bu unsurlar: (1) *cezanın ağırlığı*, (2) *zamanında uygulanması* ve (3) *kesinliği*dir.

¹ Elif Tuay ve İnci Güvenç, *Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı*, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 51, 2007, s. 62. Söz konusu çalışmadaki ankette “Vergi kaçırıcılara yönelik uygulanan cezalar yeterince caydırıcı değildir” ifadesine soruya cevap verenlerin yüzde 65,6’sı katılmıştır. Kesinlikle katılmıyorum cevabını verenlerin oranı ise sadece 3,2’dir.

² Gelir İdaresi Başkanlığı, *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)*, Ankara, Nisan 2009, s.18.

2.1. Vergi Cezalarının Ağırlığı

Türkiye’de vergi kaçırma fiilleri için kaçırma fiilinin işleniş şekline göre, vergi ziyayı ve/veya hapis cezası öngörülmüştür. Vergi Usul Kanunun (VUK) 359’uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmesi durumunda aynı zamanda hapis cezası söz konusudur. Bu durumda vergi ziyayı cezası da üç kat olarak uygulanmaktadır. Aynı zamanda, Türk Ceza Kanununun (TCK) “Suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama” başlıklı 282. maddesi hükmü uyarınca VUK 359 kapsamındaki fiiller aklama suçunun öncül suçudur ve elde edilen menfaat kara para kapsamındadır. VUK 359 kapsamındaki fiillerin işlenmesi suretiyle ziyaa uğratılan vergiler TCK 55 inci madde kapsamında “Kazanç müsadresi”ne tabidir. Tüm bu hususlar birlikte değerlendirildiğinde Türkiye’de vergi kaçırma için öngörülen cezaların ağır olmadığını söylemek mümkün değildir.

Cezaların ağır olması caydırıcılık açısından her zaman olumlu sonuçlar verir mi? Cezaların caydırıcı olabilmesi için belli ağırlıkta olması kaçınılmazdır. Ancak, olması gerekenden daha ağır cezalar tam tersi etki doğurabilir. Cezaların çok ağır tutulması, fiil ile ceza arasındaki açık orantısızlık fiili işleyenleri mağdur konumuna getirebilir ve bu tür durumlarda mahkemelerin mahkumiyet kararı verme oranı azalır. Cezanın çok ağır olması, uygulama güçlüğü yanında, uygulandığı durumlarda kamu vicdanını yaralayıcı bir etki yapar.

Aslında cezanın ağırlığı yanında, duruma uygun ve orantılı olması önem taşımaktadır. Türkiye örneğinde vergi cezalarının orantılılık özelliği çok düşüktür. Kaçırılan vergi 10 lira da olsa 1 milyar lira da olsa hapis cezası açısından aynı müeyyideler söz konusudur. Çok vergi kaçıran için artırılmış ceza uygulaması söz konusu değildir. Az veya çok kaçırma arasında farkın bulunmaması, bir kez vergi kaçıran kişinin daha çok vergi kaçırmasını teşvik eden bir unsurdur.

Vergi kaçakçılığı (VUK 359/a) ile vergi ziyayı cezası (VUK 344) arasındaki sınır çok incedir. Örneğin mükellefin giderlerini artırmak amacıyla 100 TL’lik akaryakıt harcaması karşılığında 150 TL’lik akaryakıt faturası temin ederek bunu muhasebe kayıtlarına yansıtması durumunda muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiili nedeniyle hapis ve 3 kat vergi ziyayı cezasına muhatap olması söz konusudur. Aynı kişi işletme faaliyetleri ile ilgili 100 TL’lik akaryakıt harcamasının yanında eşinin kullandığı araca ait 50 TL’lik akaryakıt harcamasını da gider olarak muhasebe kayıtlarına yansıtmışsa, 50 TL’lik kısmın “kanunen kabul edilmeyen gider” kapsamında işlem görmesi ve mükellefin sadece vergi ziyayı cezası ile tecziyesi söz konusu olabilmektedir. Oysa başka ülke örneklerinde her iki fiil de vergi kaçakçılığı kapsamında değerlendirilmekte ve hapis cezası söz konusu olmaktadır. Örneğin Amerika

Birleşik Devletlerinde “şahsi giderlerini iş veya işletme gideri olarak göstermek” fiili de hapis cezası gerektirmektedir³.

Cezaların ağırlığını etkileyen bir diğer unsur uzlaşma ve af müesseseleridir. Bu müesseseler vergi kaçırıcıları cesaretlendiren ve gönüllü uyum içinde olan mükellefleri ise olumsuz etkileyen unsurlardır.

Çok sık olarak çıkarılan aflar cezaların etkinliğini önemli ölçüde azaltmaktadır.

Uzlaşma ise üzerinde ayrıca durulması gereken bir konudur. Uzlaşma neticesinde, vergisini eksik beyan eden veya hiç beyan etmeyen bir mükellefin, tüm ödevlerini zamanında yerine getiren mükellefe göre daha avantajlı duruma gelmesi durumunda gönüllü uyum rasyonel bir davranış olmaktan çıkacaktır. Nitekim Türkiye genelindeki uzlaşma sonuçlarına göre eksik ödendiği tespit edilen 100 TL’lik verginin ortalama 55 TL’si ve 100 TL’lik cezanın 4,3 TL’si üzerinden uzlaşmaktadır⁴. Bu durumda zamanında beyan etmeyen veya eksik beyan eden mükellef, şayet tespit edilirse, normal ödemesi gereken verginin ceza dahil %60’ını ödemektedir. Vergi kaçırıcı kişi uzlaşma sonucu vergisini normal zamanda ödemeye göre yüzde 40 daha avantajlıdır. Bu durumda vergi kaçırıcı kaçırılmayana göre avantajlı konuma gelmektedir. Cezaların etkinliği açısından bu durumun düzeltilmesi gerekmektedir. Uzlaşma sonucunda dahi, gönüllü uyumla vergisini zamanında ödeyen kişi avantajlı konumda olmalıdır ki cezaların caydırıcılığı olsun.

2.2. Vergi Cezalarının Zamanında Uygulanması

Cezaların caydırıcı olabilmesi için zamanında uygulanması gerekir. Çok geç tespit edilen suç fiilleri nedeniyle mükelleflerin altından kalkamayacakları kadar ağır cezalarla karşılaşmaları söz konusu olabilmektedir. Bu ise, cezayı uygulanamaz kılacaktır. İhmali veya bilgisizliği ya da birlikte çalıştığı profesyonel meslek mensuplarının yanlış yönlendirmesi sonucu hatalı uygulamalar ile vergi ziyanına sebebiyet veren ve bu durumu öğrendikten sonra tekrarlamama ihtimali yüksek olan mükelleflerin, cezayı gerektiren fiilin üç veya dört yıl sonra tespiti nedeniyle aynı cezaya üç veya dört ayrı yılda da muhatap olması cezanın caydırıcılık özelliğini ortadan kaldıracaktır. Çünkü mükellefin caymaya vakti kalmamıştır.

Cezayı gerektiren fiillerin geç tespiti, cezalandıracak kişilerin bulunması güçlüğüne de beraberinde getirecektir. Özellikle işyeri açma ve kapama işlemlerinin çok sık yaşandığı bir ortamda, geç tespit edilen ve bu nedenle geç kesilen cezaların uygulama kabiliyeti çoğu kez

³ ABD Dahili Gelir Kanunu (Title 26 USC § 7201), Fesil 75 Suçlar, Diğer Kusurlar ve Müsadere.

⁴ Tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmaların 2008’ yılı ortalamaları esas alınmış olup, Merkezi Uzlaşma Komisyonu uzlaşma rakamları dışarıda tutulmuştur. Merkezi Uzlaşma Komisyonu rakamları dikkate alındığında oran çok daha aşağı düşmektedir.

olmayacaktır. Gayrifaal hale gelmiş mükellefler, tebliğ edilemeyen ihbarnameler ve ödeme emirleri Gelir İdaresine ayrı bir iş yükü ve parasal maliyet olarak dönecektir.

Cezayı gerektiren fiilin tespitinde gecikme kadar uzayan yargılama süreci çoğu kez zamanaşımı nedeniyle dosyanın işleminden kalkması sonucunu doğuracak bu ise cezanın caydırıcılık özelliğini doğrudan etkileyecektir.

2.3. Vergi Cezalarının Kesinliği

Vergi kanunlarındaki düzenlemeleri ihlal eden kişilerin, işledikleri suçun cezasını kesinlikle çecekleri yönünde bir kanaate sahip olması cezaların caydırıcılığı yönünden hayati önemi haizdir. Amerika’da yaygın bir deyim olan “*Hayatta iki şeyden kaçılmaz: vergi ve ölüm*” ifadesi vergi kaçırın kişilerin muhakkak yakalanacağı kanaatine güçlendirmektedir. Oysa Türkiye’de pek çok kişi kaçırılan verginin kaçırının yanına kâr kaldığı düşüncesine sahiptir.

Mükellefler açısından yakalanma riskinin yüksekliği veya düşüklüğü vergi kaçırma ihtimalini doğrudan etkileyecektir. Çünkü, rasyonel bir suçlunun karar alma sürecinde etkili olan en önemli faktörlerden birisi yakalanma riskidir⁵. Vergi kaçırma ekonomik bir suçtur. Rasyonel bir kişinin, ekonomik suç işleme kararı verirken, fiilinin getirisi ile karşı karşıya bulunduğı riskleri hesaba katması beklenir⁶. MOBESA kameraları ile kırmızı ışıktaki geçen her aracın tespit edildiğı ve ceza kesildiğinin bilinmesi durumunda kırmızı ışık ihlalinin yüzde yüze yakın oranda azalması beklenebilir. Benzer şekilde, vergi kaçırınların muhakkak tespit edilerek cezalandırılacağı yönündeki bir kanaat ve bu kanaati güçlendirecek uygulamalar vergi cezalarının caydırıcılığını artıracaktır.

Denetim eksikliği nedeniyle tespit edilemeyen vergi kayıp ve kaçakları, aflar nedeniyle vazgeçilen cezalar vergi cezalarının kesinliğini olumsuz etkilemekte, vergi kaçırınların lehine bir ortam oluşturmaktadır.

Vergi kaçırınların lehine oluşan ortam vergi ceza sisteminin etkinliğini iki şekilde yozlaştırmaktadır. Birincisi vergi kaçırınlar, vergi kaçırınlarına rağmen cezalandırılmadıklarını gördükçe vergi kaçırınmaya karşı “bağışıklık” geliştirmektedirler. Eksik matrah bildirimini ile kasanızda veya cüzdanınızda daha fazla para kalmaktadır. Eğer yakalanma riski de düşük ise hiçbir zaman bir suç işlemiş olma kaygısı taşımaksızın yaşarsınız. Vergi kaçırın kişiler cezasız kaldıkça vergi kaçırma fiili sıradan bir hareket gibi algılanmaya başlar. Vergi kaçırma bir suç işlemekten öte, size yüklenen bir ödevin yerine getirilmesindeki eksikliğiniz gibi görülür. Zaman içinde vergi kaçırma içsel meşruiyet de kazanır.

⁵ E. A. Güvel, *Suç ve Ceza Ekonomisi*, Ankara, Roma Yayınları-4, 2004, s. 50.

⁶ Genç Osman Yaraşlı, “Mali Suçlar ve Takibi”, *Ekonomik Suç ve Ceza Sempozyumu 30 Nisan-1 Mayıs*, TOBB Yayın No: 2005 -25.

İkincisi ise, kesin olarak uygulanmayan cezalar nedeniyle vergi kaçırmanın “*bulaşıcı*” hale gelmesidir. Yan komşusunun veya rakip firmanın sürekli vergi kaçırmasına rağmen hiç cezaya muhatap olmadığını gören mükellefe vergi kaçırma hastalığı buluşmaktadır. Çünkü suç eylemi öğrenilir. Kanuna aykırı eylemin, kanuna uygun davranmaktan daha avantajlı olduğu ortamda suç işleme eğilimi artar. Rakiplerinin vergi kaçırmak suretiyle avantajlı konuma geçmeleri nedeniyle rekabet etmek uğruna vergi uyumu çok yüksek mükellefler dahi vergi kaçırmayı düşünmeye başlayabilirler.

Cezaların kesinlikle uygulanmaması “*bağışıklık kazanma*” ve “*bulaşma*” etkileri ile vergi cezalarının etkinliğini azaltırken, kayıt dışılığı da körüklemektedir.

3. Sonuç

Türkiye’deki kayıt dışı ekonominin büyüklüğüne pek çok etkenin payı vardır. Ancak bu etkenler arasından vergi ceza sisteminin payı yadsınamayacak düzeydedir. Türkiye’deki mevcut vergi ceza sisteminin yeterli düzeyde caydırıcı olmadığı söylenebilir. Nitekim yapılan anketlerde de %65’lere varan oranda vergi cezalarının caydırıcı olmadığı algısının hâkim olduğu anlaşılmıştır⁷. Ancak vergi cezaları ve caydırıcılık söz konusu olunca ilk akla gelen veya başvuru yöntem vergi cezalarının artırılması olmaktadır⁸. Oysa vergi cezalarının artırılması, her zaman caydırıcılığı artırmamaktadır. Hatta bazen ters etkide dahi bulunmaktadır. Vergi cezalarının caydırıcı olabilmesi için, orantılı bir ağırlıkta olması, zamanında ve kesinlikle uygulanması gerekmektedir. Cezaların caydırıcılığını sağlayan, ağırlık, zamanında uygulama ve kesinlik özelliklerini zaafa uğratan unsurlar, cezaları caydırıcı olmaktan çıkarmakta, ceza sistemini yozlaştırmaktadır.

⁷ Elif Tuay ve İnci Güvenç, a.g.e., s.62.

⁸ VUK 359’uncu maddede yapılan değişiklik sonrası vergi kaçakçılığı için öngörülen hapis cezaları önemli ölçüde artmıştır. Ancak, bu artışın mükelleflerin vergi kaçırma davranışları üzerinde önemli bir etkide bulunduğu yönelik herhangi bir bilgi veya bulgu mevcut değildir. Nitekim söz konusu düzenleme medyada, trafik cezalarının her yıl yeniden değerlendirilmesinde artışı kadar dahi yer bulamamıştır.