

**T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ**

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MALİYE ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**VERGİ KAÇAKÇILIĞIYLA MÜCADELEDE VERGİ POLİSİ
MODELİ**

Murad AGHAYEV

2501171180

TEZ DANIŞMANI Prof.Dr. Murat Şeker

İSTANBUL 2020

ÖZ

Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Vergi Polisi Modeli

Murad Aghayev

Bu tez çalışmasının amacı, vergi kaçırma ve vergi cennetlerinin kavramlarının tanımları, onlara karşı devletlerin mücadele ve önlem için attığı adımlardan olan vergi polisi müessesesi modelinin ayrıntılı olarak incelenip sorun ve etkilerinin ortaya konulmasıdır.

Tez çalışması üç bölümden oluşmaktadır.

İlk bölümde, vergi kaçırma kavramı, vergi kaçırmanın nedenleri, vergiden kaçınma kavramı, vergiden kaçınmanın yöntemleri, yabancı vergi indirim kaynak kuralları, bireysel vergi kaçakçılığının gelir maliyet tahminine değinilmiştir.

İkinci bölümde, vergi cenneti kavramı, vergi cenneti yapıları, vergi cenneti kullanımları, OECD tarafında vergi cennetine karşı mücadelesi, avrupa sisteminde vergi suçlarıyla mücadelesi ve onun sebepleri incelenmiştir.

Üçüncü bölümde, Rusya`da olan vergi polisi ve Avusturya`da olan mali polisi (Finanzpolizei veya Financial Guard) faaliyetlerine yer verilmiştir.

Anahtar kelimeler: Vergi kaçırma, Vergiden kaçınma, Vergi Cennetleri, Vergi cennetleri ile mücadele, Vergi Polisi.

ABSTRACT

Tax Police Model in Combating Tax Evasion

Murad Aghayev

The aim of this thesis study is to define the concepts of tax evasion and tax havens, to examine the tax police agency model, which is one of the steps taken by states to fight and prevent them, and to reveal their problems and effects.

The thesis study consists of three parts.

In the first part, the concept of tax evasion, the causes of tax evasion, the concept of tax avoidance, methods of avoiding tax, foreign tax reduction resource rules, income cost estimation of individual tax evasion.

In the second part, the concept of tax paradise, tax haven structures, tax haven uses, the struggle against tax paradise on the OECD side, its fight against tax crimes in the European system and its reasons are examined.

In the third part, the activities of the Tax Police Organization in Russia and the Financial Police (Finanzpolizei or Financial Guard) in Austria are included.

Keywords: Tax evasion, Tax avoidance, Tax Paradise, Fight against tax paradise, Tax Police.

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın her aşamasında desteklerini esirgemeyen tüm dostlarıma, hazırlanmasında ve tamamlanmasında önemli katkıları olan, zamanını ayırarak bana yol gösteren ve yardımcı olan Prof. Dr. MURAT ŞEKER' e teşekkürlerimi sunarım.



İÇİNDEKİLER

ÖZ	ii
ABSTRACT	iii
ÖNSÖZ	iv
İÇİNDEKİLER	v
ŞEKİLLER LİSTESİ	viii
TABLolar LİSTESİ	ix
GİRİŞ	1

Birinci Bölüm

Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma Kavramı

1.1. Kavramsal Açıdan Vergi Kaçakçılığı	3
1.1.1. Vergi Kaçakçılığının Tanımı	4
1.1.2. Vergi Kaçakçılığının Nedenleri	4
1.1.2.1. Mali ve Ekonomik Nedenleri	5
1.1.2.2. Tarihsel Nedenler	5
1.1.2.3. Kişisel Nedenler	6
1.1.2.4. Hukuki Nedenler	6
1.1.2.5. Sosyal Nedenler	8
1.1.2.6. İdari Nedenler	8

İkinci Bölüm

Vergi Cennetlerine ve Vergiden Kaçınmaya Dair Yaptırım ve Mücadeleler

2.1. Vergi Cenneti Kavramı	10
2.2. Vergi Cennetlerinin Ortak Özellikleri	11
2.2.2 Vergi Cennetlerin Yapıları	12
2.2.2.1. Gizlilik Yasaları	12

2.2.2.2. Düzenlemeler	14
2.2.2.3. Özgün Kuruluş Yapıları.....	15
2.3. Vergi Cennetleriyle İlişkili Uygulamalar	20
2.3.1. Transfer Fiyatlandırması.....	20
2.3.2. Borç Düzenlemeleri	22
2.4. Vergi Cennetlerinin Etkileri.....	23
2.4.1. Vergi Cennetlerinin Olumsuz Etkilerine İlişkin Görüşler	24
2.4.2. Vergi Cennetlerinin Olumlu Etkilerine İlişkin Görüşler	29
2.5. Vergi Cennetleri ve Suçlarıyla Mücadele.....	31
2.5.1. Vergi Cennetlerine Karşı Mücadele: OECD Uygulamaları	31
2.5.2. Avrupa Birliği Düzeyinde Vergi Suçlarıyla Mücadele.....	54
2.5.3. Ulusal Düzeyde Vergi Suçlarıyla Mücadele.....	60

Üçüncü Bölüm

Vergi Polisi Modeli

3.1. Vergi Polisi Kavramı.....	64
3.2. Vergi Polisi Uygulama Örnekleri.....	64
3.2.1. Rusya'daki Vergi Polisinin Tarihsel Gelişimi ve Başlangıç Gelişime Süreci	65
3.2.1.1. Federal Vergi Polis Sistemi Yapısı ve Görevleri.....	70
3.2.1.2. Federal Vergi Polisinin Görevleri.....	73
3.2.1.3. Vergi Polisinin Hakları	74
3.2.1.4. Vergi Polisinin Vergi Kaçakçıları ile Mücadelesi	77
3.2.1.5. Rusya Vergi Polisinin Yarattığı Olumsuzluklar ve Dahilindeki Yolsuzluklar	85
3.2.2. Avusturya Mali Polisi (Finanzpolizei or Financial Guard).....	87
3.2.2.1. Avusturya Mali Polisinin Kurulması	87
3.2.2.2. Avusturya Mali Yönetiminin Organizasyonel Yapısı	89
3.2.2.3. Mali Polis Tarafından Şans Oyunlarına Karşı Önlemler	97

3.2.2.4. Mali Polis Tarafından Yasadışı İstihdamın Önlenmesi	100
3.2.2.5. Sosyal Güvenlik Dolandırıcılığına Karşı Önlemler.....	105
3.2.2.6. Avusturya Mali Polisinin (Finanzpolizei) Yarattığı Olumsuzluklar	106
3.3. Vergi Polisi Modelinde Olan Olumsuzluklar.....	107
3.3.1. Vergi Polisi Modelinin Ülkeden Ülkeye Gösterdiği Farklılıklar.....	107
3.3.2. Cezai Kovuşturma Yürütme Kapasitesinin Olmaması	108
3.3.3. Hukuka Aykırı olarak Gerçekleştirilen Faaliyetler.....	109
Sonuç	110
Kaynakça	113

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Rusya Federal Vergi Polisinin Yapısı.....	72
Şekil 2: Mali Yönetim`in Organizasyonel Yapısı.....	90
Şekil 3: 1 Temmuz 2013 Mali polis Teşkilatının Organizasyonel Yapısı.....	93



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: 1994-1996 yılında Vergi Polisi ve Vergi Servisi tarafından birlikte Gerçekleştirilmiş Vergi İhlalleri Vakaları.....	79
Tablo 2: Mali Polis Tarafından Yıllar Üzre Denetlenmiş İşletme, İşçi, Tespit Edilmiş Yasadışı İşçi, Şans Oyunları ve Kazanılmış Önlemleri.....	98
Tablo 3: Yıllar üzre Dolandırıcılıkla Mücadele Önlemlerinin Sayısı.....	99
Tablo 4: Yıllar üzre Şikayet Edilmiş İhlallerin Sayısı.....	103

GİRİŞ

Vergi kaçakçılığı dünya çapında devletler için çok önemli bir konudur. Teknolojide ve genel olarak kuruluşlarda yüksek ilerlemelerden dolayı, işletmeler yapı olarak dünya çapında olmaya çalışmaktadır. Bu durum devletleri motive ederek işletmeleri cezbetme konusunda rekabet etmeye ve onları buna teşvik etmek için uygun vergi oranı sunarak amaçlarına ulaşmak için olan araçlardan biridir. Bu gelişmeler, bazı ülkeler tarafından yabancı işletmelere ve yatırımcılara çok düşük vergi oranları sağlamak için yasalar hazırlanarak onaylanmıştır. Böylece, işletmelerin ve yatırımcıların diğer ülkelerden vergilerini kaçırmaları için uygun yöntem sağlandı ve bu da vergi cenneti teriminin oluşmasına yol açtı. Vergi kaçırılmanın oranı arttıkça, devletlerin kamu harcamaları ve diğer harcamaları konusunda bazı dönemlerde ciddi derecede ekonomik ve mali kayıp açısından zarar etkisi vermiştir. Aynı zamanda bazı gelişmemiş ülkelerde vergi bilinç gelişmediğinden vergi mükellefleri sahte ve doğru olmayan beyan ve beyanname düzenleyerek doğru olmayan yöntemleri seçmektedirler. Bundan dolayı, bazı ülkeler vergi mükelleflerin sahte ve doğru olmayan beyanname sunup sunmadıklarını ve diğer mali işlemleri doğru şekilde yapıp yapmadığını ve vergi kanunlarına uyumluluklarını denetim ve kontrol faaliyetlerini daha ciddi mücadele modeli olan vergi polisi modelini uygulayarak, vergiden kaçınanlarla ve vergi kaçırmaya çalışan vergi mükellefleriyle, işletmelerle, kuruluşlarla ve diğer yapılarla mücadele etmek ve onları kontrol altına almak için oluşturmuştur. Devletler, yalnızca vergi kaçırın kişilerle değil, aynı zaman da yasadışı istihdam eden yabancı vatandaşlarla, yasadışı şans oyunları ile, sosyal güvenlik dolandırıcılıkları ile mücadele etmek ve kontrol ve denetim faaliyetlerini gerçekleştirmektedir.

Çalışmanın birinci bölümünde: vergi kaçırma kavramı, vergi kaçırmanın nedenleri, vergiden kaçınma kavramı, vergiden kaçınmanın yöntemleri, yabancı vergi indirim kaynak kuralları, bireysel vergi kaçakçılığının gelir maliyet tahmini ele alınmıştır.

İkinci bölümde: vergi cenneti kavramı, vergi cenneti yapıları, vergi cenneti kullanımları, OECD tarafından vergi cennetine karşı mücadelesi, avrupa sisteminde vergi suçlarıyla mücadelesi ve onun sebepleri incelenmiştir.

Üçüncü bölümde: Rusya`da olan vergi polisi ve Avusturya`da olan mali polisi (Finanzpolizei veya Financial Guard) hakkında faaliyetlerine yer verilmiştir. Vergi polisi modeli, bazı ülkelerde isim olarak farklılıklar göstermektedir. Örnek olarak, Avusturya`da olan mali polis vergi kaçakçıları, yasadışı istihdam eden kişilerle, şans oyunları ve bir çok dolandırıcılıklarla mücadele etmek için kurulmuştur. En çok bilinen İtalya`da olan Guardia de finanza`nın kökenleri Avusturyada olan Financial Guard`a dayanmaktadır. Bu açıdan değerlendirdiğimizde, Avusturya devletinin vergi dolandırıcılıkla mücadelede tecrübeleri vardır.

Birinci Bölüm

Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma Kavramı

Çalışmanın birinci bölümünde kavramsal olarak vergi ve vergi kaçakçılığı kavramları ve vergi kaçakçılığının nedenleri üzerinde durulmuştur.

1.1. Kavramsal Açıdan Vergi Kaçakçılığı

Vergi; kaynağı milli gelir olup, devletin, kamu harcamalarını karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişilerden hükümlanlık gücüne dayanarak ve ödeme güçlerine göre tek taraflı, nihai ve zorunlu olarak aldığı paralardır. Ricardo'ya göre (19. yy) “Vergi bir ülkenin sanayinde ve toprağından sağlanan hasılanın devlet emrine verilen kısmıdır. Bu kısım daima ulusun sermayesinden veya gelirinden ödenir”¹. Vergi kelimesinin genel olarak anlamını hemen herkes az veya çok oranda bilmektedir. Vergi ödeyen mükellefler taşıdıkları vergi yükünden dolayısıyla verginin varlığından haberdardır. Vergi ödemeyen mükellefler ise verginin varlığından haberdar oldukları için ondan kurtulma yolunu seçmişlerdir. Kısaca anlatmak gerekirse, vergi kelimesinin anlamı sadece vergi mükellefleri değil aynı zamanda diğer vatandaşlar için de açıktır: “Devlete zorunlu olarak yapılan ödemeler”. Vergi kelimesi açık görünmekle birlikte, verginin tam ve eksiksiz bir tanımının yapılması oldukça zordur².

Vergilerin verimli bir politika aracı olarak yararlanabilinmek için ilk şart, vergi kaçakçılığı yolu ile oluşacak kayıpların minimuma indirilmesi ile ilişkilidir. Hangi amaçla olursa olsun alınan vergiler, bunu ödemek zorunda olan vergi mükellefinin veya her hangi kişinin verginin oluşturacağı yükten kurtarılması için yollar araştırır. Ancak, vergi mükellefinin veya vatandaşın en önemli görevi vergi yükünden kurtulmak yollarından olan vergi kaçakçılığından, vergiden kaçınma yollarından diğer bir ifade ile kayıt dışı ekonomiden uzak durmak ve devletin belirlemiş olduğu yapıya uygun olarak belirlenmiş vergiyi ödemektir.

¹ Nazan Susam, “Kamu Maliyesi”, 2. bs., İstanbul, Beta 2016, s.216.

² Salim Ateş Oktar, “Vergi Hukuku”, İstanbul, y.y., t.y., s.7

1.1.1. Vergi Kaçakçılığının Tanımı

Vergi kaçakçılığı yasadışı yollarla verginin ödenmemesi ya da daha az ödenmesidir³. Dolayısıyla vergi kaçırma genellikle gerçek dışı beyanda bulunmakla veya hiçbir şekilde beyanda bulunmamakla meydana getirilir⁴. Bununla birlikte aynı anlam içerisinde kullanılan vergi dolandırıcılığı (tax fraud) dünyanın küreselleşmesi sürecinde vergi idarelerinin karşılaştığı küresel bir olgudur ve mükellefin bilinçli veya kasıtlı olarak beyannamesindeki vergi matrahını olduğundan daha az gösterdiği durumları ifade eder⁵.

Vergi Usul Kanunu'nda ise vergi kaçakçılığı “mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyanına sebebiyet vermek” şeklinde tanımlanılmıştır. Ceza yargılamasında ise, vergi kaçakçılığı “vergi ziyanı” olarak tanımlanmıştır⁶.

Tüm bu tanımlara baktığımızda vergi kaçakçılığı, vergi mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine yetirmeyerek, yasal olmayan yolları kullanarak vergiden kaçınma işlemini gerçekleştirerek, bunun sonucunda haksız gelir elde etmelerine ve devletin ve diğer vergi mükelleflerin zarara uğramasına neden olmaları şeklinde özetleyebiliriz.

1.1.2. Vergi Kaçakçılığının Nedenleri

Genel olarak vergi kaçakçılığı, kamu açıklarının kapsamlarının genişlemesi ve devamlı artması, vergi sisteminin verimliliğinin azalması ve kayıt dışı faaliyetlerin artması gibi vergi sisteminde önemli olumsuz etkilere sahip bir unsurdur. Dolayısıyla, verginin temel görevleri vergi kaçakçılığının kapsamlarının genişlemesine karşı önlemler oluşturmaktır. Diğer taraftan vergisel standartlar bu unsurdan olumsuz yönde etkilenmektedir. Bundan dolayı, vergi kanunlarına uyumluluk ve ekonomide rekabet

³ Federico M. A. Cincotta, “Tax Avoidance in Europe”, World Commerce Review, June 2012, s. 67, (çevrimiçi 28.01.2019).

⁴ Richard Murphy, “Closing the European Tax Gap: A report for Group of the Progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament”, Tax Research LLP, s.6, (çevrimiçi 28.01.2019).

⁵ European Commission, “EU Coherent Strategy Against Fiscal Fraud – Frequently Asked Questions”, Press Release, MEMO/06/221, Brussels, 31 May 2006, s.2 (çevrimiçi 03.09.2018)

⁶ Vergi Usul Kanunu Madde 344, 1 c., 1961, y.y., s.108 (çevrimiçi 05.09.2018)

azalmaktadır. Aynı zamanda, vergi kaçakçılığı ekonomik, sosyal ve hukuki yapı üzerinde de çok olumsuz etkileri vardır. Böylesi zararverici etkilere sahip vergi kaçakçılığı ile mücadele edilmesi gerekmektedir.

1.1.2.1. Mali ve Ekonomik Nedenleri

Kayıt dışı ekonominin yaşandığı türkiye`de mükellefleri vergi kaçırmaya iten en önemli neden ekonomik faktördür. Vergi, kişilerin, kendi maddi varlıklarından, kazanç ve iratlarından, devlete karşılıksız olarak verdikleri maddi bir miktardır. Her ne kadar verilen vergilerin tekrar kişilere hizmet olarak geri döneceği kendilerine anlatılsa da vergi yükümlüsü verdiği miktar karşılığında ne aldığını somut olarak görmek istemektedir.

Kamu harcamalarını gerçekleştirmek amacıyla alınan, devletin en önemli geliri olan vergi ile vergi kaçaklıkları arasında önemli bir bağlantı bulunmaktadır. Mükelleflerin vergi ödeme oranları arttıkça daha az vergi ödemek için kayıt dışılığa gitmeyi tercih edeceklerdir. Bu olguda vergi kaçaklıklarını ortaya çıkarmaktadır.

Türkiye’de vergi kaçaklıklarını iyileştirmek için çeşitli yollara başvurulmaktadır. Bunların en önemlileri arasında vergi muafiyeti ve istisnaların olmasıdır. Şöyle ki vergi muafiyeti ve istisnaları verildiği durumda vergi de bir adaletsizlik ortaya çıkacaktır. Mükellefler daha fazla vergi ödediğini düşünerek daha çok vergi kaçırmaya eğiliminde olacaklardır ve bu durum ise kayıt dışı ekonomiyi büyütecektir⁷.

1.1.2.2. Tarihsel Nedenler

Verginin zorla halktan alınma tarihi her dönemde vergiye bir tepki oluşturmuştur. Eskiden beri süre gelen yönetim gücüne sahip olan hükümdarlar çalışıp, çabalayan kişilerin kazançlarını, kendi kazançlarına katmaları, vergi adı altında insanların kazançlarının elinden alındığı olgusunu oluşturmuştur.

Ülkelerin karakterlerine göre bakıldığında vergiye karşı farklı tutumlar ortaya çıkmaktadır. Vergilerin mevcut oldukları süre yurttaşların vergiyi kabullenmeleri açısından önemlidir. Türkiye`ye baktığımızda bugünkü vergilerin alınmaya başlamasının

⁷ Seda Bahşi, “Vergi Kaçakçılığının Nedenleri”, Cilt 1, Sayı: 2, 2019, s. 90, (çevrimiçi 22.02.2020)

üzerinden yüzyıl dahi geçmemiştir. Bunların yanında vergi olgusunun yerleşmemesi, her şeyin devletten beklenmesi gibi durumlar vergi kaçırma eğilimini artırmaktadır⁸.

Bu yönden bakıldığında verginin adalet ilkesine dayandığı görülmektedir. Mükelleflerin ödedikleri vergileri nerelere harcadığının hesabını sormaları adalet ilkesinin gelişmesinde önemli rol oynamaktadır.

Türkiye`de batılı demokrasilerin yaşadığı anlamda bir sanayi devriminin gerçekleşmediğinden ve gerçek anlamda kent soylu sınıf oluşmadığından, imparatorlardan vergi koyma ve toplama yetkisini zorla alarak kent soylu sınıfın oluşturduğu parlamentoya vermiş değildir. Söz konusu tarihsel nedenlerle türkiye`de vergi bilinci yerleşmemiştir⁹.

1.1.2.3. Kişisel Nedenler

Bireylerin vergi kaçırma durumunda devlet tarafından yapılacak olan yaptırımlar ile vergi kaçırmanın kendilerine sağlayacak faydayı karşılaştırarak karar verirler. Kişiler açısından bakıldığında gelirin devlete değil kazanana ait olduğu, verginin karşılığı olarak yeterince devletten hizmet alınmadığı ve vergilendirmede haksızlık yapıldığı, vergilerin doğru yerlere ve hukuka uygun olarak harcanmadığı ve vergilerin harcamalar ile tasarrufu azaltacağı gibi kişisel düşüncelerle bireyler vergi kaçırma eğilimlerini artırmaktadırlar¹⁰.

Bunların yanı sıra yaş, cinsiyet, medeni durum ve eğitim durumu gibi kişisel özelliklerin de vergi kaçakçılığına etkilerinin bulunduğu belirtilmekte ve bu kişisel özelliklerle vergi kaçakçılığı arasındaki etkileşimi ölçmek için çalışmalar yapılmaktadır.

1.1.2.4. Hukuki Nedenler

Her verginin kanuni bir temeli mutlaka olmalıdır. Ancak kanuni temelinin olması vergiden beklenen sonucun sürekli olumlu olacağı anlamına gelmez. Verginin etkinliğinden söz edilebilmesi için (insan, teknoloji gibi) kavramların göz önünde bulundurulması gerekir. Türkiye`de kayıt dışı ekonomiyi ve vergi kayıplarını en aza

⁸ Seda Bahşi, “Vergi Kaçakçılığının Nedenleri”, Cilt 1, Sayı: 2, 2019, s. 91, (çevrimiçi 22.02.2020)

⁹ Seda Bahşi, a.g.e., s.91, (çevrimiçi 22.02.2020)

¹⁰ Fatih Saraçoğlu, “Yaş - Cinsiyet - Medeni Durum Ve Eğitim Durumunun Vergiye Karşı Tutum Üzerine Etkilerinin Anket Sonuçları Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, 15 Aralık 2008, s.17 (çevrimiçi 25.01.2019)

indirmek için kanuni ve idari düzenlemeler yapılmaktadır. Fakat bu düzenlemelerden istenilen sonuçlar elde edilmemektedir.

Vergi kaçakçılığının en önemli nedenlerinden biri kanunların kolay anlaşılabilir olmaması ve sıkça değişikliğe uğramasından kaynaklanmaktadır. Vergi kaçak ve kayıplarının en aza indirilebilmesi için vergi mevzuatı ülkenin mali, ekonomik, sosyal ve hukuki ihtiyaçlarına cevap verebilecek, her vatandaşının ve vergi mükellefinin anlayabileceği şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Türkiye'nin vergi sistemine baktığımız zaman sıkça gerçekleştirilen düzenlemeler, yasalar vergi sistemi daha karmaşık hale gelmektedir. Mükelleflerin vergi sisteminin bu karmaşıklığından dolayı, vergi idaresine olan güvenleri azalmış ve mevzuattaki değişiklikleri takip edemez hale gelmişlerdir.

Mükellefler vergi karmaşıklığından faydalanarak doğru beyanda bulunmamaktadırlar. Bu nedenle kanunlar sade ve anlaşılır olmalıdır. Kanunların karmaşıklığı sadece mükellefler yönünden değil, aynı zamanda denetmenler yönünden de bakılmalıdır. Denetçiler içinde kanunlar karmaşık ve anlaşılır olmamasından dolayı denetçiler doğru tespitlerde bulunamayabilirler¹¹.

Vergi afları vergi cezalarının uygulanabilirliğini ve etkisini azaltarak vergi ödeme sorumluluğunu azaltmaktadır. Sıkça gerçekleştirilen vergi aflarının yapılması belirli zamanlarda vergi affı beklentisini ortaya çıkarmıştır. Bunun sonucunda mükellefler vergilerini beyan etseler bile ödemeye yanaşmamaktadırlar.

Vergi yükümlülükleri ve diğer mali yükümlülüklerle ilişki olarak oranların yüksekliği de vergi kaçakçılığının nedenleri arasında gösterilmektedir. Ancak, yapılan araştırmalar sonucunda vergi indirimlerinin ekonomiye olumlu katkı yapmadığı görülmektedir. Bununla birlikte mükellefler ve işverenler için vergi ve sosyal güvenlik primleri kayıt dışı çalışma faaliyetin en önemli nedenidir.

Ayrıca cezalarda caydırıcılık kendi verimliliğini kaybetmiştir. Cezaların etkisini kaybetmesinin nedenlerinden biri de uzlaşma müesseselerinin varlığı vergi kayıplarına neden olmaktadır. Vergi cezalarında uzlaşmaya gidilmesi, aksine vergisini zamanında

¹¹ Seda Bahşi, "Vergi Kaçakçılığının Nedenleri", Cilt 1, Sayı: 2, 2019, s. 92, (çevrimiçi 22.02.2020)

ödeyen mükelleflerinde kayıt dışı kaymasına neden olmuş ve vergi kaçakçılığının artmasına neden olmuştur.

1.1.2.5. Sosyal Nedenler

Vergi ahlakı, mükelleflerin vergi karşısındaki davranışlarını belirleyen ve vergi ödemeye karşı direnişleri azaltmada önemli rol oynamaktadırlar. Vergi ahlakı, mükelleflerin vergiyi manevi gelirini azaltarak disiplin etkisi altında, zorunlu bir görevi ve borcu olarak bunu bilmesidir. Ülkelerdeki gelir elde eden tüm kişiler, gelirin büyük bir bölümünü devlete ödemek istememektedir. Onlar, verginin gelirini azaltarak satın alma gücünü azaltacağını düşünerek vergi ödemeye karşı sorumluluksuz ve gönülsüz davranırlar. Bu durumu azaltmanın en iyi yolu mükellefe, verginin aslında kamu hizmetinin bir karşılığı olduğu olgusunun benimsetilmesi gerekmektedir

Nitekim mükellefler, toplanan vergilerin verimli alanlarda kullanılmaması, israfa varan kamu harcamaları gibi durumlar nedeniyle devlete olan güvenini kaybetmekte ve vergi ödemekten kaçınmaktadır. Türkiye’de sosyal bilincin gelişmemesinin en önemli nedeni aslında devletin yapılan harcamalar karşısında yeterince açık olmamasından kaynaklanmaktadır. Bazı zamanlarda kamuoyuna da yansıyan kamu ihalelerinde olan yolsuzluk, gizli tahsilat tartışmaları vatandaşların ödediği vergilerin nerelere harcandığı yerler konusundaki şüphelerini arttırıcı niteliktedir. Bu tür gelişmeler de kayıt dışı sektöre doğru kayma eğilimlerini gittikçe arttırmaktadır¹².

Ayrıca, ekonomik istikrarsızlık ve gelecekteki belirsizlikler kişilerin vergilerini daha sonraki dönemlerde ödemek istememeleri sorununu oluşturmaktadır. Bu sorun mükelleflerin vergi ödemelerini ötelemelerine neden olmaktadır.

1.1.2.6. İdari Nedenler

Vergi kaçakçılığının diğer bir nedeni de idari yapının güçlü bir alt yapıya sahip olmasından kaynaklanmaktadır. Türkiye’de yıllardır denetim elemanlarının eksikliğinden söz edilmektedir. Türk vergi sistemindeki birçok yenilik ve değişikliklere rağmen vergi

¹² Sivaci, Celalettin, “Kayıt Dışı Ekonomi ve Kadim projesi”, bütçe dergisi, cilt:3, sayı:27, güz 2007, s.328 (çevrimiçi 20.01.2019)

idarelerinin köklü değişikliklere uğramaması gibi durumlardan dolayı ekonominin ve mali yapının bütünleşmesi mümkün olmamıştır.

Vergi Denetim Kurulu 2014 faaliyet raporlarına bakıldığında, Türkiye’de 2014 yılında gelen vergi inceleme oranı %2.24 olup, bu oran dünya geneline bakıldığında düşük bir oran olarak görülmemektedir. Örneğin; Amerika Gelir İdaresi (IRS) rakamlarına bakıldığında bu oran Amerika’da % 1 civarındadır. Bu yönüyle bakıldığında Son yıllarda Türkiye’nin bu oranı pek çok OECD ülkesinin üzerinde bulunmaktadır. Ancak son yıllarda Gelir İdaresi Başkanlığı mevcut otomasyon sistemindeki bilgiler ile üçüncü kişilerden veri ambarına gelen verilerden hareketle kayıt dışı ekonomik faaliyetlere yönelmiştir. Bununla birlikte merkez vergi denetim birimlerinin sayısının fazlalığı ve farklı birimler içinde görev yapmaları risk analizlerine dayalı vergi denetiminin etkinliğini sınırlandırmaktadır¹³.

¹³ Seda Bahşı, “Vergi Kaçakçılığının Nedenleri”, Cilt 1, Sayı: 2, 2019, s. 93, (çevrimiçi 22.02.2020)

İkinci Bölüm

Vergi Cennetlerine ve Vergiden Kaçınmaya Dair Yaptırım ve Mücadeleler

Çalışmanın ikinci bölümünde vergi cenneti kavramı, vergiden kaçınmaya dair yaptırım ve vergi cennetleriyle ilişkili uygulamalar ve vergi cennetlerinin olumlu ve olumsuz etkilerine ilişkin görüşler açıklanmıştır. Aynı zamanda OECD tarafından vergi cennetlerine karşı mücadelesi açıklanmıştır.

2.1. Vergi Cenneti Kavramı

1950'lerden bu yana, vergi cenneti kavramı yaygın olarak kullanılmaktadır, ancak hala daha anlamı konusunda uzlaşmaya varılmamıştır¹⁴. Vergi cenneti ilk defa yanıltıcı vergi ikametleri oluşturarak, fiziksel olarak yerleşmiş kuruluş işlemleri ve yatırımlarından yasal ikametlerden kopmasıyla mümkün olmuştur. 20'ci yüz yıldan bu yana, sanal ikametlerin olasılığı mümkündür, çünkü bu İngiliz mahkemeleri tarafından onlara, şirketlerin vergi ödemeden dahil olmalarına izin vermişti ve bu da vergi cenneti olgusunun temelini attı. Mahkeme, firmanın kuruluş yerinin aksine, firmanın kendi ülkesinin merkezi yönetim ve kontrol yerleşmesine dayanarak, vergi yükümlerini yerine yetirmeye karar vermişti. Bu yeni ilke, çoğu hukuk bölgelerinde ortak olarak kullanılıp yaygınlaşmaya başlamıştı, hatta daha sonra vergi dairelerinde de bu standart olarak kabul edildi. Şirketler ve firmalar tarafından yeni ilkeyi kullanarak, faaliyetde bulundukları ülkelerin vergi yükümlülüklerinden kaçınmak için faydalanıyorlardı. Örnek olarak, firmalar yöneticilerini yıllık toplantılarını, vergi cennetlerinde yaparak, kontrolün burada organize edildiğini savunarak vergi yükümlülüklerinden kaçınabiliyorlardı¹⁵.

Küreselleşme, son on yıllarda olan uluslararası ticaretteki büyük artış vergi cennetlerinin global ekonomiye olan etkisi tartışmalarına yol açtı. Dünya çapındaki

³⁸ Palan Ronen, "The History of Tax Havens", 2009, s.2 (çevrimiçi 22.02.2019).

¹⁵ Webb, Michael, "Defining the boundaries of legitimate state practice: norms, transnational actors and the OECD's project on harmful tax competition", Review of International Political Economy, Vol. 11, No. 4, October 2004, ss. 787-827, (çevrimiçi 23.02.2019)

politikacılar kendi endişelerini ve ölçümelerini bildirdiler ve vergi cennetlerin negatif etkilerini ele alarak, önlemler alacaklarını söylediler. Hatta, ABD Cumhurbaşkanı Barak Obamada 4 Mayıs 2009'da bu konuyu ele alarak, "ABD ekonomisine negatif etkisi fazla olduğu için vergi cennetlerine karşı yeni vergi ölçümleri ve yasaları teklif edeceklerini söyledi"¹⁶. Ancak, ABD kendini bazen vergi cenneti olarak adlandırır ve bu gerçekten vergi cenneti hakkında olan belirsizlik seviyesini göstermektedir. Bu yüzden vergi cennetinin standart bir tanımı yoktur ve bu da etrafta olan vergi dairelerinde çok fazla tartışmalara yol açmaktadır.

2.2. Vergi Cennetlerinin Ortak Özellikleri

Dharmapala ve Hine tarafından ülkelerin vergi cennetlerine dönüşme olasılıkları ile ilgili çeşitli araştırmalar yapılmıştır. Bu konu olan araştırmalar OECD ile karşılaştırıldığı zaman farklı görünümünden harekete geçmektedir. Onlar analizi ettiği zaman, kendine özgün vergi cenneti özellikleri olan vergi cenneti listelerini kullanmıştır. Ancak, bu yöntem yargı bölgelerinde vergi cenneti gibi sınıflandırdığı için başarılı olamamıştır¹⁷. Bazı kaynaklara göre, vergi cenneti gibi sınıflandırılan ülkelerin ortak özellikleri bunlardır: 1 milyonun altında nüfusu olan küçük ülkeler, resmi dili İngilizce ve doğal kaynaklar açısından zengin olmayan, vergi cenneti olmayan ülkelerle kıyasla coğrafi açıdan çok uzak olan, yatırım ihracatçıların az olduğu ülkeler vergi cennetleri olan ülkelerdir.

Yargı bölgeleri için önemli olan araştırmalardan bulunanlara göre, vergi cenneti alanına dönüşmek yönetim kalitesi özelliği ile ilişkilidir. Yönetim kalitesinin anlamı, politik denge düzeyini, hükümetin verimliliğini, hukuki kanunlarını, ifade ve sorumluluğunu ve yolsuzluğunu kontrol edilebilmesidir. Bu argüman, vergi cennetlerinin çok yüksek olduğu ülke çapında yönetim kalitesi indeksi tarafından doğrulanmaktadır. Onların belirledikleri çoğu ortak özelliklerin arasından bazı özellikler vergi cennetlerin yargı bölgelerini açık ekonomilere dönüşmeye yol açmaktadır.

¹⁶ Jeff Zeleny, "Obama Takes Aim at Offshore Tax Havens", May 2009, s.1 (çevrimiçi 24.02.2019).

¹⁷ Dharmapala, D., J.R. Hines, "Which countries become tax havens?", 2009, s.1061 (çevrimiçi 24.02.2020)

Analizlere göre, yönetim kalitesi ile vergi cennetine dönüşme olasılığı arasında olumlu ve önemli ilişki vardır. Ancak bu sadece küçük ülkelere uygulandığı zaman çok daha anlamlı olmaktadır. Bu sonuçlar baz alındığında, Dharmapala ve Hines, küçük ülkelerin daha çok vergi cennetine dönüşmek istediklerini savunmaktadırlar. Kurumsal kalite, ekonomik büyüme için önemli nedenlerden biridir ve onun vergi cennetleriyle aralarındaki rekabet sermaye yatırımlarının arttırmasıdır ve bu onların büyüme şanslarını daha da arttırmaktadır. Bundan dolayı, sadece daha iyi yönetilen devletler vergi cennetine dönüşebilir, sonrasında ise düşük vergi oranı uygulayabilirler ve daha yüksek kurumsal kaliteye ulaşarak yatırımlar için güvenli yer anlamına da gelirler¹⁸.

2.2.2 Vergi Cennetlerin Yapıları

Şimdiye kadar bu bölümde vergi cenneti kavramı ve bunun yanı sıra vergi cenneti ortak özellikleri ana hatlarıyla belirtilmiştir. Bu bölümde vergi cephelerinde olan mevzuatın özellikleri ve bunların pratikte kullanımları açıklanmaktadır. Amaç vergi cennetine katkıda bulunan unsurları, vergi kaçırma ve diğer ülkelerde suç işlemek için olan araçları tanımlamaktır. Başlıca faktörlere, gizlilik mevzuatı, düzenleme ve özel kurumsal yapılar dahildir.

2.2.2.1. Gizlilik Yasaları

Gizlilik yasaları, kamu ve özel sektörden üçüncü şahıslara bilgi akışını önleyen farklı yasa türleridir. Nou`ya göre, bu yasaların amacı vergi cennetlerin yabancı yatırımcıların tedbirli şekilde sağlama almasıdır. Diğer bir deyişle, gizlilik kuralları firmaların ve emanetlerin mülkiyet hakları hakkında bilgiye erişmesine engel olur. Gizlilik kuralları, muhtemelen vergi cenneti “hizmeti” teklif ederek yatırım çekmek için önemlidir. Hukuk kanunlu devletlerden beklenen düzenlemelerin aksine, vergi cennetleri diğer ülkelerde yer alan gerçek mülk sahiplerinin ikamet ettiği ve şirketlerinin faaliyet gösterdiği yerde, işletme faaliyetleri hakkında gizlilik kurallarını teklif etmektedir. Bundan dolayı, gizlilik yasaları ülkelerin egemenliyini ciddi bir şekilde ihlal etmektedir.

¹⁸ Dharmapala, D., J.R. Hines, “Which countries become tax havens?”, 2009, s.1065 (çevrimiçi 24.02.2019)

Bu kurallar diğerk ÷lkelerde yer alan faaliyetlerin önemli bilgilerini gizlemekten başkaka amacı yoktur¹⁹.

Gizlilik yasaları yabancı yatırımcılara diğerk ÷lkelerdeki yatırımlarını, mal varlıklarını, ticari faaliyetlerini ve hatta cinayet suçlarını gizlemesi için fırsat olanağı sağlamaktadır. Burada rahatsız edici konu bu kadar gizliliğin istismar edilebilinmesidir. Bu konu hem kamu meraklarına, hem de bireylere zarar verebilir. Bu yüzden, yasal ve yasadışı ticari faaliyetlerle ilgili bilgilere yetkili makamlar tarafından erişebilir olması çok önemlidir. Vergi cennetleri politikalarını özel sektörü koruyacak şekilde oluşturduğunu vurgularken, onlar başarısız olduğı zaman üçüncü taraflara vurduğı zararı dikkate almayabiliyorlar. Bu politika kamuya açık kayıtlarda takip edilen faaliyetleri ve kim tarafından korunuldukları hakkında yok derecede veya çok sınırlı bilgilere ulaşılmasına yol açar. Ancak imkansız olabilecek derecede olan bilgileride elde etmeyi sağlamaktadır. Ek olarak, vergi cennetleri diğerk devletlerle iş birliğı yapmak konusunda çok az eğilimdedirler. Ayrıca, yasal koşullarla bilgi edinmek istenildiğı zaman, bilgi edinme işlemleri zorlaşır ve ciddi şartlar altında bilgilere erişilmesine izin verilmektedir²⁰.

Uygulama açısından baktığımız zaman, vergi cennetleri aracılığıyla yapılan bir çok işlemler gizlilik kuralları aracılığıyla başından sonuna kadar olan tüm işlemlerin izlenmesini neredeyse imkansız seviyeye getirmektedir. Böylece bu kurallar sermayesini yatıranların ve varlıklarını yerleştirenlerin gerçek sahiplerini gizlemektedir. Aynı zamanda bu kurallar kaynakların veya varlıkların nereden ve nasıl elde edildiğini ve yasadışı kaynak olup olmadığı hakkında bilgilerin öğrenilmesini neredeyse imkansız hale getirmektedir. Gizlilik vergi cennetleri için önemlidir. Vergi cennetleri kendi avantajlarından faydalanmalarını ve ana yargı bölgelerinde onları sorumlu tutmayacaklarının garantisini verir.

¹⁹ Norges offentlige utredninger 2009:19 "Tax Havens and development", Oslo, 18 June 2009, s.24 (çevrimiçi 21.01.2020)

²⁰ Dharmapala, D., J.R. Hines, "Which countries become tax havens?", 2009, s.1061 (çevrimiçi 24.02.2019)

2.2.2.2. Düzenlemeler

Gizlilik yasalarına ek olarak, geleneksel düzenlenen devletlerde benzer kurallardan farklı olarak vergi cennetleri düzenlemesi çerçevesi kapsamında bir çok yasaları ve deneyimleri mevcuttur.

Vergi cennetleri ve diğer ülkeler arasında bilgi paylaşılması ancak uluslararası karşılıklı anlaşmalar yapıldığı zaman mümkündür. Vergi cennetleri özellikle uluslararası mali krizden sonra ve OECD'nin baskısından sonra normal vergi oranlarına sahip olan devletlerle bu tür anlaşmalar yapmış olmasına rağmen yapılan anlaşmaların etkenlere etkili olup olmadığı konusunda belirsiz olarak kalmıştır. Yatırımcıların ve şirketlerin kendi evraklarını diğer vergi cennetine hızlı bir şekilde aktarması buna erişimi sınırlandırmıştır. Spekülatör hisseler, mülkiyetçisi hiç bir yere kayıtlı olmayan ve hiç bir güvencesi olmayan senetlerdir. Bu fiziksel olarak şirket ve mülkedarların hisselerine sahip olması anlamında kabul edilmektedir. Hisse sahibinin değiştirilmesi, bir kişi tarafından diğerine fiziksel olarak hisselerini transfer ederek hiç bir formalite olmadan gerçekleştirilmesidir. Transfer edildikten sonra ortaya çıkan sorunlardan biri transfer edildikten sonra senetin geri alma hakkına sahip olunmamasıdır. Vergi cennetlerinin yasalarına göre, bu senetlerin sahiplerinin değiştirilmesi hakkında kayıtlar tutulmamaktadır ve senetler dünyanın istenilen yerinde tutulabilir. Senetlerin sahiplerinin ortaya çıkarılıp ispatlanması için ise tek yol senetlerin sunulmasıdır. Bundan dolayı, spekülatör hisseler çok zorluklar oluşturmaktadır. Aynı zamanda bunlar üçüncü kişilere veya taraflara bilgi aktarımını engellemektedir. Böylelikle yatırımcılar ve şirketler kolayca vergilendirilecek gelirlerini gizleyebilir²¹.

Vergi cennetlerinde olan çoğu vergi makamları kasten gevşek denetim ve muhasebe politikaları uygulamaktadır. Genel olarak, yabancı firmalar için rapor hazırlamak yasal olarak zorunlu değildir. Eğer yasal olarak, rapor hazırlanması zorunlu olsaydı, firmalara bu açık şekilde söylenirdi. Tüm muhasebe kuralları zorunlu şekilde

²¹ Norges offentlige utredninger 2009:19 "Tax Havens and development", Oslo, 18 June 2009, s.108 (çevrimiçi 21.01.2020)

uygulanırsa ne kadar uygulanıp uygulanma oranı belirsiz olarak kalacaktır. Vergi cennetlerinde olan yetkililer ana kuralların uygulanması, kontrolü ve karmakarışık kuralların uygulanması ile ilgilenmezler. Bunun sebebi ise bu onların yerel çıkarlarıyla ilgili değildir. Bundan başka hazırlanan raporların nerede tutulmasıyla ilgili hiç bir koşul yoktur. Yabancı şirketler daha az veya hiç bir şekilde vergi ödemediği için vergi cennetleri onları rapor hazırlama yükümlülüğünden muaf tutmaktadır. Raporun hazırlanması ilgili makamlar için büyük yönetsel uğraş ve ek hukuki çalışma gerektirdiğinden bu onlar için gereksiz maliyet anlamına gelmektedir. Aynı zamanda bu vergi cennetlerinin muaf tuttuğu firmaların diğer devletlere olan etkisinin önemsizlenmesi anlamına da gelmektedir.

2.2.2.3. Özgün Kuruluş Yapıları

Vergi cennetleri, yabancı şirketlere ve yatırımcılara özgün yapılar oluşturmalarını teklif etmektedir. Bu yapılar cennetlerde kayıtlı olan firmaların ve tröstlerin dünya dışında olan elde etme şansları az olan bilgilere erişmesine izin vermektedir. En yaygın kurumsal yapılardan bazılarında “uluslararası ticari şirketler”, “personel yatırım şirketi” ve ya “ayrıcalıklı tutulmuş şirketler” dahildir²². Bunlar kanun kapsamı şartları altında vergi cennetleri gibi, ancak topluca adlandırıldığında ise “offshore” şirketler olarak bilinmektedir. “Offshore” teriminin anlamı, şirketler yargı alanlarında kayıtlı olup, ancak orada hiç bir faaliyet gerçekleştirmediği anlamına gelmektedir. Ek olarak, vergi cennetlerinde olan şirket yapılarına aşağıdakiler ilgi çekici gelmektedir:

- Şirketin yeniden oluşturulması hakkının verilmesi;

Ve aynı zamanda bu yapı şirketleri aşağıdaki yükümlülüklerden muaf tutmaktadır:

- Denetim gerçekleştirilmesi ve ya raporların hazırlanması;
- Gümrük harçları ve verginin ödenmesi;
- Kayıtların ve mülklerin açıklanması;
- Muhasebe belgelerinin muhafaza edilmesi;

²² Sikka, P. “The Role of Offshore Financial Centres in Globalization”, Accounting Forum, 2003, ss. 365-399, (çevrimiçi 07.03.2019)

- Bölgesel olarak yönetim kurul toplantılarının düzenlenmesi;

Vergi cennetlerinde “ayrıcalıklı gibi tutulmuş şirketler” yapısının kurulmasının önemi daha az veya hiç bir faaliyetlerinin olmamasıdır. Bunun anlamı, şirketler yükümlülüklerinden muaf tutulması koşulu ile diğer devletlerde olan varlıklarını gerçekten orada bulunan sahiplerinin ikamet etmesi ve tüm önemli faaliyetlerinin orada gerçekleşmesiyle mümkündür. Vergi cennetlerinde şirket oluşturma ve tüm faydalı koşullardan yararlanmak için tek bir şart vardır. Bu şart yargı alanlarında olan ticari işlemlerde yerli işgücünden ve yerli para biriminden kullanma yasağının ihlal edilmemesidir.

Topluca terimlerden başka biri ise “yabancı şirket” terimidir. Buna örnek olarak, Mauritius’te olan yasa kapsamı altında onlar “Uluslararası Ticari Şirket 1” ve ya “Uluslararası Ticari Şirket 2” olarak bilinmektedir. Uluslararası Ticari Şirket, şirketlerin genel karakteristik özellikleri ile cennetlerde olan diğer yapılarla benzerlikleri vardır. Mauritius’te olan yetkili makamlar şirketlere işletmenin yerel olarak işletilmediği ve işlemlerin yabancı dövizle gerçekleştirilmesi ve şirkette yerlilerin çalışmadığı durumda kurulmasına izin vermektedir. Her iki şirket türü yerli firmalardan onları ayırt etmek için bir çok muafiyetten faydalanırlar, bunlar:

- Sermayede her hangi azalmanın duyurusunu yapmak yükümlülüğünün olmaması;
- Kuruluş kendi holding dahilinde olan kuruluşların hisselerine sahip olabilir;
- Yıllık rapor ve yıllık getiri hakkında rapor hazırlama yükümlülüklerden serbesttirler;
- Şirket resmi denetim ve tazminat ödemesi yükümlülüklerden serbesttir.

Bundan başka, yalnız Uluslararası Ticari Şirket 2’nin gerekli alanlarda Uluslararası Ticari Şirket 1’le aralarında olan fark, Uluslararası Ticari Şirket 1’e göre sadece Uluslararası Ticari Şirket 2’nin sahip olduğu ek muafiyetler vardır. Her iki yapının amacı, farklı gruplara yönelik hedeflerin olmasıdır. Uluslararası Ticari Şirket 1 vergi anlaşmalarından faydalanarak Muauritise giriş ve Mauritisden çıkış işlemlerinin gerçekleşmesini hayata geçirmek isteyen şirketler ve yatırımcılar için uygundur. Firmalar, vergi anlaşması hükümleri kapsamı dahilinde gelirlerinin faydalanan sahibi gibi ve aynı

zamanda Mauritis`de ikamet etmesi gerekmektedir. Bu kuralları firmalar dikkate almalıdırlar. Bu kuralların genellikle yerine getirilme oranları belirsizdir. Gizlilik yasaları ve muafiyetler olduğundan dolayı raporlardan bilgi edinmek zordur. Bu uygulamaya göre, firmayla sözleşme imzalamış partnerlerininde firmalardan bilgi almak gibi şanslarının olmaması anlamına gelmesidir. Bundan dolayı anlaşmış taraflar ihlalleri veya hesapları etkileyen belirsiz unsurların açıklığa kavuşturulması için gereken raporları sunan konumda olmayacaklardır. Uluslararası Ticari Şirket 2 gibi kayıtlı olan şirketler kurumsal vergi oranı sıfır olduğundan belirtilen vergi anlaşmalarını kullanamazlar. Bu tür yapılar vergi kaçakçılığı ve vergi cennetleri için çok uygun yapılardır²³.

Korumalı Hücre Şirketi. Guernsey tarafından 1997 yılında korumalı hücre şirketi ismi verilen nispeten yeni bir şirket yapısı uygulanmıştır. O zamandan beri çoğu diğer cennetlerde aynı yolu izlemeye başlamıştı. Bu tür şirket yapısı özellikle emeklilik ve yatırım fonları gibi fonlar arasında önemlidir. Ana tanım olarak korumalı hücre şirketi, benzeri olmayan katılımla tüm hücreleri arasında ayrılarak kurulan bir şirket yapısıdır. Toplam hücreler bağımsız bir tüzel kişilik olan şirketin tamamını oluşturur. Başka bir deyişle, çok sayıda hücreden oluşan şirket kendini dış kabuk olarak dikkate alır. Şirket varlıklarını ve yükümlülüklerini ilgili faaliyetleri farklı hücrelere bölme seçeceğine sahip olmasından beri bu mümkündür. Hücreler, birbirinden ve dış kabuktan ayrı ve bağımsızdır²⁴. Sonuç olarak, bu tür şirket yapısı kreditorlere ve üçüncü ülke hükümetlerine karşı koruma sağlamaktadır. Hücreler, kendi kendini yönetebildiğinden ve finansal tahattütleri olduğundan diğer hücreler üzerinde hiç bir etkisi yoktur. Bu nedenden dolayı, iflas durumu olduğu zaman kreditorler ve üçüncü ülke hükümetleri sadece bu hücrede olan mal varlıklarına karşısında yetkileri olacaktır. Aynı zamanda iflas durumu diğer işletmelerin faaliyetlerini ve diğer hücrelerin performanslarını etkilememelidir.

Korumalı hücre şirketli sıfır vergi rejiminden yararlanmasına rağmen vergi cennetleri tarafından sunulan ek yerleşimde hiç bir gerçek faaliyete sahip değildirler. Bu

²³ Norges offentlige utredninger 2009:19, "Tax Havens and development", Oslo, 18 June 2009, s.85 (çevrimiçi 21.01.2020)

²⁴ Norges offentlige utredninger 2009:19, a.g.e., s.87 (çevrimiçi 21.01.2020)

yüzden bu sadece yatırımcılar için elverişlidir, ancak zararlı bir yapıdır. Korumalı hücre şirketinin kamuya açık kayıtları yoktur ve kayıtları gizlilik yasaları tarafından korunmaktadır. Sonuç olarak, korumalı hücre şirketinin yapısından dolayı dışarıdan bilgi edinilmesi çok zorlu ve zaman alıcıdır. Her hangi bilgiye erişilmek istenildiği zaman yasal talep gerekmektedir. Başlangıçta, bireysel hücreler hakkında bilgi elde etmek için önce firma hakkında bilgi almak gerekmektedir. Bireysel hücreler hakkında daha fazla bilgi elde etmek istenildiği zaman yasal şartları yerine getirmesi gerekmektedir. Bireysel hücreler bir kaç hücreden oluşmaktadır. Bundan dolayı, korumalı hücre şirketinin varlıkların korunulması ve gizliliği üçüncü kişilere karşı çok uygundur²⁵.

Emanet. Emanet, gerçek sahipleri tarafından yöneticiye transfer edilmesi veya emanetçi emanet yükümlülükleri ile emanet anlaşmasında belirlediği gibi, gerçek sahiplerinin belirlenmiş faydası için yöneticilere aktardığı bir varlıktır. Bu anlaşmalara göre, emanetçiler yasal ve resmi sahipleri iken, gerçek sahipleri varlıklardan yararlanmak yetkisine sahiplerdir. Bu anlaşmalar, emanetçilerin yararlanıcılar adına emanet sözleşmeleri ile anlaşmaya olan güvenine uygun olarak sahip olmaları için yapılandırılmıştır. Gerçek mal sahibi kendisini veya emanetçiyi hak sahibi yapmak isteyip istemediğine karar verir. Emanet kontraktlarında genellikle emanetçinin avantajı mülkiyete yasal ve kayıtlı muhafaza etmek için ücretleri vardır. Ek olarak, çalıştığı saatler için de tazminat alabilir. Gerçek sahipler aynı zamanda emanetçiler ve yararlanıcılar arasında seçim yapabilir. Bunlar, emanetçilerin anlaşmada olan emanet kontraktlarına ve hak sahiplerinin çıkarlarına uygun faaliyet gösterip göstermediğini denetleyerek bildirilmesiyle yükümlü olan bireylerdir²⁶. Uygulamada ise kayıtlı ve resmi emanetçi gibi değil, gerçek sahibinin veya tayin edilmiş aracı güven fonları açısından güncel kontrol ve yetkiye sahip olması anlamındadır.

Emanetlerle birlikte bir çok avantajlar da gelmektedir, ancak en önemlilerinden biri güncel kontrol edilebilmesi ve yasal sahiplik arasında olan ayırım avantajıdır. Bu

²⁵ Norges offentlige utredninger 2009:19, “Tax Havens and development”, Oslo, 18 June 2009, s.88 (çevrimiçi 21.01.2020)

²⁶ Norges offentlige utredninger 2009:19, a.g.e., s.88 (çevrimiçi 21.01.2020)

yüksek vergili ülkelerden vergilendirilebilir servetlerinin vergi derecesi sıfır olan vergi cennetlerinde yerleşmiş emanetçilere transfer edilebilme fırsatını verir. Vergi cennetlerinde emanetlerin kayıtlarının açık olmaması durumu diğer ülkelerde olan vergi daireleri ve üçüncü kişiler tarafından toplanacak emanetler ile ilişkili varlıklar hakkında bilgilerin toplanmasını zor hale getirmektedir. Yararlanıcılara karşı yasal iddaalar durumunda şikayetçi emanet varlıklarını ve güncel kontrol koşullarında bilgilerin eksik olmasından dolayı bazı engellerle karşılaşmaktadır. Ancak bu vergi cennetlerinin gizlilik yasası tarafından bilgilere erişmesini engellemektedir²⁷.

Klasik cennetlerde izin verilen zararlı gizlilik yasaları bazı ülkelerde de izin verilmektedir. Onlar sadece zararlı yapı unsurlarına sahip olmalarına rağmen, onları gelişmiş cennetlerle karşılaştırdığımız zaman onlar ülkelerde kamu çıkarlarına hasar ve zarara neden olmaktadır. Bu ülkelerden bazıları İsviçre, ABD'nin Delveya eyaleti, Lüksemburg ve Belçikadır. Bunlar arasında sadece bir kaç devlet vergi cennetleriyle aynı seviyede gizlilik sunarken, diğerleri ise vergi cennetlerinde olan şirketlerden faydalanmayanlardır. Bu yapı ciddi miktarda sermaye akışı hesapları için olan çeşitli anlaşmalar türlerinden geçiş yapmak için büyük ölçüde yaygın olan bir yapıdır. Uygulamada baktığımız zaman, hiç bir faaliyeti olmayan şirketler tarafından şirketleri geçiş ülkelerinde aracı gibi kullanılır. Geçiş ülkelerinde kağıt üzerinde işlem yapan şirketlere vergi anlaşmaları kapsamı dahilinde yerleşme hakkı verilir. Bundan dolayı şirketler diğer devletlerden transfer ettikleri sermayenin faydalanmış sahipleri gibi olacaklardır, bu da gelirlerin yasal sahibi oldukları anlamına gelmektedir. Menşe ülkelerde olan şirketlerin sermaye gelirleri vergilerden arındırıldığından bu sadece yatırımcılar için faydalı olur, ancak bu çok zararlı bir yapıdır. Geçiş modelinin çalışması için gerekli olduğu için ülkelerin çoğu bu kuralı kabul etmiştir²⁸.

Bazen bu yapı kabuk şirketleri olarakta adlandırılır. Örnek olarak, Hollanda'da olan "Özel Mali Kurumu" buna iyi bir örnektir ve aynı zamanda burada geçiş

²⁷ Norges offentlige utredninger 2009:19, "Tax Havens and development", Oslo, 18 June 2009, s.89 (çevrimiçi 21.01.2020)

²⁸ Norges offentlige utredninger 2009:19, a.g.e., s.17 (çevrimiçi 24.02.2020).

düzenlemelerinin yaygın olduğunu göstermektedir. 2008 yılının sonunda toplam varlıkların değeri yaklaşık 4.15 milyar avroydu. Hollanda'dan yapılan yatırımlar 200 milyar Euro'ken, Özel Mali Kurumundan yapılan yatırımlar 1.6 milyar avro üstüydü²⁹. Yapay ve ticari olarak gereksiz olan firmaların menşe ve yerleştiği ülke arasında yerleştirilmesine izin vererek eyaletlerin vergi tabanını muhtemelen olumsuz etkilemiştir.

2.3. Vergi Cennetleriyle İlişkili Uygulamalar

OECD'e göre, vergi cennetleri üç ana amaçla hizmet etmektedir, bunlar aşağıdakilerdir:

- Pasif yatırımların tutulmaları için yerlerin sağlanması ("para kasaları");
- Kağıt paraların kârlarını rezerv edilebilmesi için yerin sağlanması;
- Vergi mükelleflerin ve onların banka hesaplarını devletlerin vergi daireleri tarafından denetlenmesine engel olma³⁰.

2.3.1. Transfer Fiyatlandırması

Firmalar kârlarını yüksek vergi yargı alanlarından düşük vergi yargı alanlarına aktarmalarını sağlayan ikinci önemli yolu transfer fiyatlandırmasıdır. Transfer fiyatlandırması aynı zamanda şubeler arasında satılan mal ve hizmetlerin fiyatlarını da belirlemektedir. Geliri doğru bir şekilde yansıtmak için ilgili şirketler tarafından satılan mal ve hizmetlerin fiyatları, bağlantısı olmayan taraflar tarafından ödenecek fiyatlarla aynı olmalıdır. Yüksek vergili yargı ana bölgelerinde ve bağlı kuruluşlar tarafından satılan malın ve hizmetlerin fiyatını indirerek veya serbest satış fiyatını artırarak gelirlerini kaydırmaları mümkündür.

Transfer fiyatlandırmasında önemli ve büyüyen bir sorun, fikri mülkiyet haklarının veya maddi olmayan varlıklarının aktarılması sorundur. Örnek olarak, Amerika Birleşik Devletlerinde geliştirilen bir patent düşük vergi oranı ile vergilendiren bir ülkede bir ortağa bağlı bir lisans olursa, telif hakkı veya başka bir ödeme lisansın gerçek maliyetinden düşük olduğu zaman gelir taraflı olacaktır. Bir çok ürün için, fiyatların uygun şekilde ayarlanıp ayarlanmadığını belirlemek için kullanılabilecek benzer satılan

²⁹ Norges offentlige utredninger 2009:19, a.g.e., s.18 (çevrimiçi 24.02.2020).

³⁰ OECD, "Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue", 1998, s.22 (çevrimiçi 24.02.2019).

ürünler veya diğer yöntemler (maliyet artı marja gibi) vardır. Yeni icatlar veya yeni ilaçlar gibi diğer maddi olmayan varlıklar genellikle karşılaştırılabilir özelliklere sahip olmadığından yüksek miktarda ödenecek telif miktarını belirlemek çok zordur. Bundan dolayı maddi olmayan varlıklar, transfer fiyatlandırması için belirli sorunları temsil etmektedir.

Maddi olmayan varlıklara yatırım yapmak avantajlıdır, çünkü sabit varlıklara ve binalara ek olarak, harcamalar vergi indirimi araştırmaya ve geliştirmeye ayrılmıştır. Ayrıca, marka reklamları da bu maliyetlerin dışında tutulmaktadır. Genel olarak, bu yöntemler genellikle maddi olmayan varlıklara yapılan genel yatırımlar için düşük, sıfır veya negatif vergi oranları sağlamaktadır. Bundan dolayı, ABD'de yatırımlar için önemli teşvikler mevcuttur. Ortalama olarak, vergi indirimlerinden veya yatırım indirimlerinden elde edilen faydalar, gelecekteki yatırım geliri üzerindeki verginin yerini alması eğilimindedir. Ancak, başarılı olma eğiliminde olan yatırımlar için yatırımlardan tasarruf etmek ve gelir vergisini ödemek, kazançlarını daha düşük bir vergi yetkisine kaydırmak ondan daha fazla faydalıdır. Sonuç olarak, önemli olan vergi oranlarının veya sübvansiyonların yatırımlara uygulanabilmesidir.

Transfer fiyatlandırmasının kurallarını dürüstce açıklamak gerekirse çok karmaşıktır. Çünkü maliyetlerin paylaşılması düzenlemesine göre, farklı kuruluşlar aynı zamanda maliyete katkıda bulunmaları gerekmektedir³¹. Ana şirket tarafından bu iyi karşılanmadığı zaman şirketler tarafından onlara bağlı olan kuruluşlarla birlikte satınalma ödemesi işlemlerine katkıda bulunurlar. Bir araştırmaya göre, bazı firmalar maliyet paylaşımı ile kâr kaçırması işlemini gerçekleştirilmesine dair kanıtlar bulunmuştur³².

Bazı vergi cennetlerinin yetki alanlarına kârların aktarılması ile ilgili sorunlarından biri şirketler gerçek faaliyetler gerçekleştirmek istediği zaman bu ülkelerde işçi ve faaliyeti üstlenecek kaynaklara sahip olmamalarıdır. Ancak, şirketler kâr elde

³¹Treasury Decision 9441, Federal Register, vol. 74, No. 2, January 5, 2009, s. 340, (çevrimdışı)

³² Michael McDonald, "Income Shifting from Transfer Pricing: Further Evidence from Tax Return Data," U.S. Department of the Treasury, Office of Tax Analysis, OTA Technical Working Paper 2, July 2008, s.13 (çevrimiçi 18.01.2019).

etmek için vergi yargı alanlarına kaydırmadanda daha üretken bir işlem yapmak için diğer ülkelerin vergi kanunlarından faydalanma tekniklerini de geliştirdiler. Örnek olarak, google'ın bir haber sitesinde açıkladığı gibi, bazı şirketler tarafından kullanılan çift İrlandalı ve Hollandalı sandviç yöntemi vardır. Bu yöntemde göre, bir şirket maddi olmayan varlığını İrlandalı bir holding şirketine devreder. Aynı zamanda bu şirketin avrupa'ya reklam (google'ın gelirlerinin kaynağını) satan yan satış şirketi de vardır. İrlandalı holding şirketi ile İrlandalı satış şirketi arasında yer alan şirket Hollandalı bir şirkettir. Satış şirketinin yan kuruluşu telif hakkı ücretlerini toplar. Daha sonra ise satış şirketi, bu ücretleri İrlandalı holding şirketine aktarır. İrlandalı holding şirketi ise Bermuda'da kurumsal vergi için (%0 vergi oranıyla) şirket yönetimini talep eder. Bu strateji sandviç yöntemini kullanarak İrlandanın %12,5'lik düşük vergisinden ve aynı zamanda diğer vergilerinde kaçırılmasına izin verir³³.

İrlanda hükümeti bu kanunun suistimal edilmesini önlemek için irlanda da bulunan bir firmayla birleşmesine izin veren ve başka bir yerde vergi dairesine sahip olması kanunun son verilmesine karar verdi. Aynı zamanda hükümet ülkede uygulanan %12.5 düşük kurumsal vergi oranının sürdürülmesine ve teknolojiye elde edilen gelir için daha düşük vergi oranı uygulamak konusunda düşüneceklerini söyledi³⁴.

2.3.2. Borç Düzenlemeleri

Çok uluslu şirketlerin kullandığı bir diğer stratejilerden biri işletmeler arasında borçları yeniden düzenlenmektir ve bu da şirket içi borç vermek yoluyla gerçekleştirilmektedir. Uygulamada baktığımız zaman, yüksek vergili ülkede olan bir kuruluş faiz giderlerinin vergi amaçlı düşülebildiği sermaye piyasalarından sermaye için borç verir. Bu sermaye daha sonra düşük vergili ülkede olan kuruluşa bağlı öz sermaye gibi aktarılır. Daha sonra yüksek vergili ülkede olan kuruluş sermayeyi geri öder ve düşük vergili ülkede olan kuruluş bu borca göre düşük vergi oranına tabi olurken, yüksek vergili

³³ Jesse Drucker, "Google 2.4% Rate Shows How \$60 Billion Lost to Tax Loopholes," *Bloomberg*, October 21, 2010, s.2 (çevrimiçi 17.02.2019)

³⁴ Editorial Board, "Ireland, Still Addicted to Tax Breaks," *New York Times*, October 20, 2014, s.1 (çevrimiçi 17.02.2019)

ülkede olan kuruluş ek faiz masraflarını ve vergiden düşülebilir faiz masraflarını elde eder. Yüksek vergili ülkede olan kuruluş daha sonra risksiz yatırım yapar. Yüksek vergili ülkelerde faiz maliyeti genellikle vergi amaçlı düşülebilir olduğundan vergiye tabi gelir azalacaktır. Bu yöntem kazanç kaçırma veya faiz kaçırma olarak adlandırılmaktadır³⁵. Desai'e göre, yüksek vergili ülkelerde olan kuruluşlar düşük vergili ülkelerdeki kuruluşlardan daha fazla varlığa veya borça sahiptir. Onlar, yerel vergi düzeyleri %10 daha yüksek olan %2,5 varlık veya borç oranıyla ilişkili olduğunu göstermektedir. Onların araştırmalarına göre, bu yöntem vergi cennetleri için borç düzenlemelerinin kullanılmasından veya her hangi borç düzenlenmesinden dolayı olduğu ispatlanmamıştır. Bununla birlikte borçlar yüksek vergili ülkede olan kuruluşları finanse etmek de için kullanılır. Sonuç olarak, bu toplam olarak daha düşük vergi giderlerine neden olduğunu göstermektedir. Muhtemel olarak bu yüksek vergili ülkelerin vergi tabanı için tehdit unsuru oluşturabilir. Ancak belirli borç oranlarının veya varlık oranının aşılmasından sonra faiz indirilebilirliğini sınırlayan kapitalist kuralları yoluyla devletler kendi vergi tabanlarını korurlar³⁶.

2.4. Vergi Cennetlerinin Etkileri

Vergi cennetlerinin bazı ekonomik olumlu ve olumsuz etkileri olmuştur. Bunları sırasıyla ele alınarak aşağıda anlatılmıştır.

Son on yılda dünya tecrübesinde küresel ticari faaliyetlerde büyük bir gelişme yaşanmıştır. 1980'lerden bu yana yabancı doğrudan yatırımların daha çok serbest sermaye piyasalarında hızlı gelişmesi sayesinde ekonomik önemi artmıştır. Uluslararası ticaretde olan hızlı büyüme tahminen hala daha vergi cennetleri için yararlı görülmektedir. Onların düşük vergi oranlarını kaçırması ve onu hafifletmek için yabancı doğrudan yatırımların toplam hisselerini fazlasıyla cezbe etmektedir. 1982-1999 yılları arasında vergi cennetlerinin gayri safi yurtiçi hasıla'sında olan büyüme, tüm dünyada olan ülkelerin

³⁵ Dharmapala Dhammika, "What problems and opportunities are created by tax havens?", Oxford Review of Economic Policy, Volume 24, Number 4, 2008, ss. 661-679, (çevrimiçi 12.03.2019).

³⁶ Desai, M.A., C.F. Foley, J.R. Hines, "A multinational perspective on capital structure choice and internal capital markets", 2003, s.2 (çevrimiçi 12.03.2019)

sınırlarından daha fazla önemli büyüme oranı elde etmiştir. Her ne kadar bunun nedeni hükümet yönetimi, serveti ve boyutu gibi diğer ülkelerde olan benzer özellikler ile bağlantılı olsada, yapılan analizleri bu gözlemler için yeniden kontrol edildiği zaman hala daha yüksek büyüme oranları göstermektedir. Başka bir deyişle, vergi cennetleri onların servet ve boyutları temelinde farz edilebileceğinden daha hızlı büyüdü. Büyüme oranlarında olan tüm veya çoğu farklılıkların yabancı doğrudan yatırım tarafından açıklanabilir olması durumunda belirsizlikler vardır. Hines'a göre, Abd`de olan çok uluslu şirketlerin vergi cennetleri ekonomisi üzerinde etkisinin arttığını söylemektedir³⁷.

2.4.1. Vergi Cennetlerinin Olumsuz Etkilerine İlişkin Görüşler

İkinci dünya savaşından sonra ekonomik entegrasyon yüksek sermaye değişkenliğine yol açtı. Bu değişkenlik yurtdışından sermayeleri çekmek için avantajlı vergi koşulları sunma fırsatını verdi. Böylece bu değişkenlik devletler arasında olan vergi rekabetini arttırmaya başladı. Devletler diğer devletlerin vergi temellerine zarar verdiğini bilmeden belirli düşük vergilere yönelebiliyorlardı. Bu vergi cennetleri tarafından sanal ikametlerini ve gizlilik yasalarını kullanarak desteklenmekteydi, böylelikle ikamet etme prensipinden yararlanılıyordu. Çoğu OECD üyesi ülkeleri bu prensipi vergilendirmede uygulamıştır. Ancak gizlilik yasalarından dolayı ikamet etme prensipini uygulamak çok zor olduğu ispatlanmıştır. Yüksek vergi rekabetinin etkisi taşınabilir nesnelerin üzerinde olan vergi yükünün azalmasına ve taşınılabilmeyen nesnelerin üzerinde olan vergi yükünün artmasına yol açtı³⁸.

Diğer bir kötü etkilerinden biri de bu değişiklikler vergi yükünde daha çok çarpık dağılıma neden olmuştur. Örnek olarak, sermaye sahipleri toplam verginin çok küçük kısmı kadar vergi ödüyorken, maaş alan insanlar toplam verginin daha yüksek kısmı kadar vergi ödüyorlardı. Araştırmalar gösteriyor ki, vergi anlaşmalarında olan değişiklikler

³⁷ Hines, J.R., "Do tax havens flourish?", Tax Policy & the Economy, Volume 19, 2005, s.79 (çevrimiçi 14.03.2019).

³⁸ Norges offentlige utredninger 2009:19, "Tax Havens and development", Oslo, 18 June 2009, s.48 (çevrimiçi 21.01.2020).

toplumsal olarak en uygun açıdan ekonominin diğer kısımlarında olan yüksek vergiler tarafından azalan sermaye vergilerini dengeliyor ve toplumsal maliyetleri arttırıyordu. Örnek olarak, kişiler tarafından aylık olarak kazandıkları maaşlarında artan vergi oranı onları daha çok çalışma motivasyonlarını azaltır ve bu da daha yüksek verimlilik kaybına yol açmaktadır.

Genel olarak vergide mali verimlilik kaybı ne kadar az ise vergi tabanı o kadar yaygındır ve vergi oranları da o kadar düşüktür. Vergi cennetleri esas taşınabilir unsurlar için düşük vergi düzeyi sunduğundan, bu diğer devletlerin vergi tabanlarının düşmesine yol açmıştır. Onlar geriye kalan vergi tabanları için yüksek vergi uygulamayı zorlasalarda, bu yüksek vergi kaybıyla sonuçlandı. Bu konuda diğer önemli görüşlerden biri de gizlilik yasaları vergi rekabetinin yüksek vergili ülkeler için daha kötü etkisinin olması ve gerekli bilgilere erişmelerine engel olduğundan beri daha da fazla zarar vermiştir. Bundan dolayı, vergi cennetlerinin vergi rakebetini arttırmadığını, ancak devletlerin egemenliğinde olan bilgilere izinsiz dahil olarak yasalardan yararlandığını iddaa edilebilir.

Yukarıda olan tartışmada, diğer ülkelerin vergi cennetlerinde olan yasal zararlı yapıların varlığından dolayı vergilendirilebilir bir geliri olup olmadığını incelemek için önemli bir soruya yol açmıştır. Dyreng ve Lindsey'e göre, bunun incelemesi zor olduğu kanıtlanmıştır. Her şeyden önce, vergiden kaçınmak için belediyelere taşınan yerel gelirlerin miktarını araştırmak neredeyse imkansızdı. Bunun vergi geliri üzerinde büyük bir etkisi olacağından bu araştırma ciddi ölçüde sınırlı olacaktır. Bu nedenle analiz gelirin ancak şehirlere taşınması koşuluyla vergi gelirin kaybıyla sınırlıdır. Ayrıca bu yer değiştirmenin kendisinin gelir etkisini göz önünde bulundurmaz. Bundan dolayı bu herhangi bir araştırma sonucunu değiştirebilir. Bu durumda mümkün olan analiz vergi cenneti operasyonları ile mevcut şirketleri ve vergi cenneti işlemleri olmayan mevcut şirketleri karşılaştırır³⁹. Eğer belediyelerde iş operasyonları olan bir şirket ev eyaletinde daha düşük etkili bir vergi oranına sahipse, bu durum konut devletinin orada olan

³⁹ Dyreng, S.D., B.P. Lindsey, "Using financial accounting data to examine the effect of foreign operations located in tax havens and other countries on multinational firms tax rates", 2009, s.1283 (çevrimiçi 15.03.2019)

operasyonlar nedeniyle vergi geliri kaybettiği iddia edilebilir. Yabancı vergi oranı, iç vergi oranını etkileyebilir, ancak bu doğrudan vergi gelirini etkilemez. Dyreng ve Lindsey'e göre, bu cephelerin ve diğer yabancı ülkelerin ABD'deki çokuluslu şirketlerinin vergi oranları üzerinde olan etkisini incelemektedir. Onların çalışmalarına göre, regresyon analizinde vergi bölgesi işlemleri olan ve olmayan ABD'li çok uluslu şirketlerinin mali muhasebe verilerini kullanmaktadır.

ABD vergi sistemi konut sakinlerinin yalnızca kâr iadesi ertelendiğinde cennetteki faaliyetlerden faydalanmalarına izin vermektedir. ABD vergi sistemi yabancı kârlarını kendi yasal vergi oranı üzerinden geri ödeyerek ve yalnızca ABD vergi oranına kadar ödenen herhangi bir yabancı vergisi için indirim sağladı. ABD'de vergi cenneti işletmesi olan bir firma için daha düşük etkili bir vergi oranı yalnızca erteleme yoluyla elde edilebilir. Bu çalışmaya göre, en az bir şirkette faaliyet gösteren ABD şirketleri bir yere bağlı kuruluş olmayan işletmelerden %1,5 daha düşük puan, dünya çapında olan gelirlerden ise ortalama bir vergi oranı elde etmiştir. Dünya çapında hesaplanmış vergi oranı, ulusal ve yabancı vergi oranlarının yerli ve yabancı gelirleri üzerinde olan bir kombinasyonudur. Tüm iadelerin şirketlere iade edilmesi durumunda dünya çapında olan vergi oranı kabaca ulusal vergi oranına eşit olacaktır. Çünkü ABD, vergi oranını ve iadeleri iade ettiğinde dış vergi oranı ile aralarında olan farkı da vergilendirmektedir. ABD vergilerinin ödenmemesi nedeniyle yabancı vergi oranı ABD ulusal vergi oranından yüksek olduğu zaman, dünya çapında olan vergi oranı ABD ulusal vergi oranından daha da yüksek olacaktır. Dyreng ve Lindsey'in regresyon modeline göre, vergi havzalarında faaliyet gösteren şirketler için vergi oranı vergi havzalarında faaliyet göstermeyen meslektaşlarına oranla daha düşük olduğunu göstermektedir. ABD şirketleri vergi öncesi yabancı gelirden her 1.00 ABD doları için mevcut vergi maliyetlerini 0.26 ABD doları gibi gösterir. Bu oran, cephelerde faaliyet gösteren şirketler için 1,00 ABD doları başına vergi maliyetleri 0.25 ABD dolarına düşmektedir. ABD vergi oranının %35 olduğu tahmin edildiğinde, tahminlere göre havayollarında faaliyet göstermeyen şirketler için geri gönderilen yabancı kazançlar için %9 vergi oranı, havayollarında faaliyet gösteren şirketler için %10 ulusal vergi oranı vermektedir. Ancak, her iki "tür" için tahmini olarak

vergi oranı %4,4'tür. Bu oran büyük miktarda yabancı gelir ertelemesini işaret etmekte olduğundan cenaze işlemleri yapan firmaların erteleme miktarı biraz daha yüksektir. Dolar bazında çevrilen bu oranlar ABD dış hazinelerinin 1995-2007 döneminden sonra, şirketlerin dış kazançları üzerindeki federal vergiyi ertelemeleri durumunda, ek 91.6 milyar dolar toplayabileceğini de gösterir. Bu analiz devletlerin yabancı operasyonların gelirlerini geri göndermelerinin ertelenmesi nedeniyle, vergi gelirlerinin düşük olduğunu göstermektedir. Bu, hem şehirlerde faaliyet gösteren, hem de diğer yabancı faaliyetlerde bulunan şirketler için geçerlidir. Dyreng ve Lindsey bu etkide, vergi havzalarda faaliyet gösteren şirketler için bir ayırım yapmamakla birlikte vergi havzalarda olan düşük vergi oranlarının daha fazla erteleme önerdiğini açık şekilde belirttiler⁴⁰.

Daha önce açıklandığı gibi, ABD vergi sisteminin özelliklerinden biri vergilerinin her zaman için kendi yasal vergi oranında geri dönüşleri olan bir vergi sistemidir. Bundan dolayı, belediyeler sadece erteleme yoluyla fayda sağlayabilirler. Eğer bir ülke başka bir sistem kullanıyorsa, örneğin, geri gönderilen tüm yabancı gelirlerini vergi matrahından muaf tutuyorsa, belediyeler erteleme yapmadan da bir fayda sağlayabilir. Böylece, vergi cennetinin kullanımı bu ülkelerden daha faydalı olacaktır. Sonuç olarak, getiri olarak geri gelen vergi gelirinin kaybı daha büyük olacaktır. Bu çalışma, kentlerin varlığının yüksek vergi oranı yükümlülüğü olması durumunda vergi gelirini olumsuz yönde etkilediğini göstermektedir.

İyi yapılandırılmış kurumlara ve iyi işlevsel devlet sistemlerine sahip ülkelerde olan politikacılar vergi cennetlerinin ekonomiye zarar verdiklerini ve aynı zamanda kamu gelirlerini azalttığı ile ilgili sorunlarla karşı karşıya olduklarını söyledi. Bu olumsuz etkiler politika veya kurumsal değişiklikler yolu ile azaltılabilir. Bundan dolayı, iyi yönetime sahip olan devletler vergi cennetlerinin kötü etkilerini azaltmak için vergi cennetlerine karşı önlemler almaktadırlar. Gelişmekte olan bir ülkenin bakış açısından

⁴⁰ Dyreng, S.D., B.P. Lindsey, "Using financial accounting data to examine the effect of foreign operations located in tax havens and other countries on multinational firms tax rates", 2009, s.1287 (çevrimiçi 15.03.2019)

bakıldığı zaman, bu rahatsız edici sonuçlarla sonuçlanmaktadır ve onların vergi cennetlerine verdikleri tepki tamamen farklıdır.

Vergi cennetleri tarafından ortaya çıkan çok ciddi sorunlardan biri gelişmekte olan ülkelerin siyasi yapılarını ve kurumlarını ciddi oranda olumsuz etkileyerek zayıflatmasıdır. Bunun başlıca sebebi, vergi cennetleri kamu kurumlarını zayıflatmak için politikacılara kişisel çıkarını oluşturmaktır. Gelişmekte olan ülkelerde güçlü kamu kurumları ve icra organlarının eksik olması, vergi cennetleri tarafından politikacılarının ekonomik suçtan kazandıklarının tutulmasına fırsat vermektedir. Bu nedenle, kamu kurumları ve siyasi sistemleri zayıf olan devletlerde bulunan bazı politikacılar vergi cennetlerini sorun yerine fırsat olarak görür. Örnek olarak, devlet bütçesinden, doğal kaynaklardan ve kalkınma yardımlarının kullanılmasından yasadışı olarak elde ettikleri gelirleri gizlemek onlar için kolaylaşmıştır. Böylece vergi cennetleri gelişmekte olan ülkelerde bulunan politikacılara, siyasi sistemi zayıflatmak ve daha ziyade yıkmak ve kamu kurumlarını inşa etmek için güçlü teşvikler sağlamaktadır ve bu da demokratik işlemleri yavaşlatmaktadır⁴¹.

Vergi cennetleri kişisel yatırımcıların davranışlarını değiştirmiş olabilir. Değiştirilen davranışlara örnek olarak, yatırımcılar tarafından çok kârlı projeler, daha az kâr elde edilebilen projeler için redd edilmektedir. Toplum servetinin oluşturulması, vergi öncesi kazanımların maksimum olduğu yatırımlara, yani ekonomik kazanımların en yüksek olduğu yere yatırım yapmaya dayanır. Yatırımcılar ve şirketler için vergiden sonra elde edilen getiri çok önemlidir, çünkü bu onların yatırdıkları sermayeden kazandıkları gelirdir. Tüm topluluklar için katma değer en yüksek olacağı bir model oluşturulmalıdır. Bu nedenle tercih edilen sosyal ekonomi ve özel yatırımların aralarında olan kararlılığın ilişkisi doğal olarak vergi sistemlerinin oluşturulmasıdır⁴².

Vergi cennetleri yatırımcıların faaliyetlerini değiştirebildiğinden bazı yatırımlar vergi cennetleri sayesinde vergilendirmeden sonra daha kazançlı olabiliyor.

⁴¹ Norges offentlige utredninger 2009:19, "Tax Havens and development", Oslo, 18 June 2009, s.64 (çevrimiçi 21.01.2020).

⁴² Norges offentlige utredninger 2009:19, a.g.e., s.49 (çevrimiçi 21.01.2020).

Bundan dolayı, özel ve sosyal ekonomik yatırımlar aralarında olan getiriler çok düşük katma değer oluşturduğu için ayırımı arttırmaktadır. Özel ve sosyal ekonomik getiriler arasında olan farklar büyük olmasına rağmen, vergi cennetlerinde olan vergi sistemi ekonomik verim kaybına neden olur. Ek olarak, vergi cennetleri sermayesini vergilendirmeden önce yüksek getirisi olan endüstrilerden taşıyarak, vergilendirdikten sonra yüksek getirili endüstrilere taşınması için katkıda bulunmaktadır. Vergi cennetleri çok düşük veya sıfır oranında vergi oranı uygulasa bile, yatırılmayan yatırımlar yeniden ortak yasalar tarafından vergilendirilmesi gerçekleştirilir. Sonuç olarak bu değişiklik, uygulanan yatırımlarda sosyal ekonomik kazancı mahveder ve bu da vergi cennetlerinin yüksek vergili ülkelerde oluşturduğu topluluğun toplam değerini azaltır.

2.4.2. Vergi Cennetlerinin Olumlu Etkilerine İlişkin Görüşler

Modern ekonomik yazılarda vergi cennetleriyle ilgili bir takım olumlu görüşler önerilmiştir.

Ekonomik yazılarda taşınabilir ve taşınabilmeyen değişkenler arasında ayırım yapılmıştır. İlk önce taşınabilmeyen değişkenlere, örnek olarak, araziler ve işgücü belirli coğrafi konumlarla bağlantılıyken, taşınabilir değişkenlere ise bunun aksine sermaye gibi çok hızlı taşınılan değişkenler aittir. Başka bir deyişle, taşınabilmeyen değişkenler belirli bir yere bağlı olması gerekirken, taşınabilir değişkenler kolayca başka bir yargı alanına yerini değiştirebilir ve böylece bu vergiden kaçınmak için çok uygundur. Ek olarak, yabancı doğrudan yatırımlar hızlı taşınabilir olduğundan devletler bunun sayesinde rekabet edebiliyorlar⁴³. Vergi cennetlerinde olmasına rağmen yüksek vergili ülkeler de taşınabilir yabancı doğru yatırımlar için yarışmaktadır ve sonuç olarak kolaylıkla taşınabilir değişkenler üzerinde olan vergi yüklerini böylece hafifletmiş olacaklardı. Dolayısıyla taşınabilmeyen değişkenler toplam vergi yükünün büyük kısmına sahiptir ve bu da devletde olan tüm yatırımları olumsuz olarak etkilemektedir.

⁴³ Slemrod, J., J.D. Wilson, “Tax competition with parasitic tax havens”, Journal of Public Economics, Volume 93, Issues 11–12, December 2009, ss. 1261–1270, (çevrimiçi 18.03.2019)

Desai, Foley ve Hines`a göre, yüksek vergili ülkeler agresif tür olan yabancı doğrudan yatırımını önleyerek kendi ülkelerini korumak istemektedir. Böylece vergi cennetleri vergi rekabetinin sınırını kapsayan olumlu nedene hizmet etmiş olur. Vergi cennetleri zararlı yapıları kolaylaştırdığından beri taşınabilir değişkenlerin vergi yükünü azaltmanın bir yolunu önererek, yüksek vergili ülkelere vergi tabanlarında olan yüksek vergi oranlarını korumasını ve aynı zamanda taşınabilir değişkenlerde düşük vergi uygulayamamasının üstesinden gelme fırsatını verdi. Sonuç olarak, yüksek vergili ülkeler yatırım çekerken, vergi cennetleri de ciddi rekabet olmadan yabancı doğrudan yatırımı gibi taşınabilir değişkenleri cezbetmeye çalışmaktadır⁴⁴.

Desai, Foley ve Hines birlikte aynı bölgede olan yüksek vergi ülkeler üzerlerinde olan vergi cennetlerinin sonucu üzerine deneysel bir çalışma yürütmüştür. Onlar, yüksek vergili ülkelerin ekonomik faaliyetlerinin ve vergi cennetlerinin ekonomik faaliyetleri arasında olumlu bağlantı olduğunu iddaa etmektedirler. Regresyon analizlerine göre, aynı bölgede olan yüksek vergi yükümlülükleri olan kuruluşların yatırımları ve satışları %0.5den %0.7'e doğru artarsa vergi cennetlerinde kuruluş oluşturmak ihtimali %1 olarak artacaktır ve bu da onunla bağlantılı olması anlamına gelir⁴⁵.

Vergi cennetlerinde düşük vergi oranları ana unsur olarak kabul edildiğinden yatırımcılar için vergi cennetleri çoğu zaman cazip gelebiliyor. Vergi cennetleri şirketleri ve yatırımcıları yüksek vergili ülkeler tarafından uygulanan vergi yükünün bir kısmından kurtarmış gibi görünebilir. Sonuç olarak, yüksek vergili ülkelere vergi cennetlerinin olmaması yatırım seviyesini arttırabilir. Ancak bu yatırımların yeniden yatırılmasına, yatırımların yüksek seviyelere doğru yükselmesine yol açar ve ancak bu yüksek vergili ülkelerin iyi yer olduğu anlamına gelmemektedir. Bu sadece yüksek vergili ülkeler tarafından yatırımlardan ve özel sektörden topladıkları vergiler anlamına gelmektedir. Genel olarak yatırımcılar ve şirketler daha fazla yatırım yaptıkları zaman onlar için yüksek

⁴⁴ Desai, M.A., C.F. Foley, J.R. Hines, "Do tax havens divert economic activity?", Economics Letters, 90, 2006, s.223 (çevrimiçi 18.03.2019)

⁴⁵ C.F. Foley, Desai ve Hines, "Economic effects of regional tax havens", National Bureau of Economic Research, Working Paper 10806, 2004, s.21 (çevrimiçi 11.03.2019)

oranda vergi ödemeleri kayıp gibi görülebilir. Artan yatırım faaliyetleri ve daha fazla iş yerleri ve projeler gerçekleştirilse de, şirketler bazı zorunlu vergilerden kaçındıkları zaman, kaçırılan vergi gelirleri yüksek vergili ülkeler için daha yüksek kayıplara neden olur. Devletler için yatırımların artması daha fazla vergi gelirleri anlamına gelir ve bunu tartışmaya gerek yoktur. Ek olarak, yüksek yatırımlar özellikle gizlilik yasalarının kombinasyonları ile daha dengesiz piyasalar ve belirsizlik yaratabilir⁴⁶.

Diğer olumlu etkisinden biri ise yabancı yatırımlar vergilendirilmediklerinden dolayı, yüksek vergili ülkelere mal ve hizmetleri düşük maliyetle satılması gerekmektedir. Bu tür faaliyetler muhtemelen yüksek vergili ülkelerde olan yatırımların getirisini arttıracaktır. Dharmapala'ya göre, 1996-2006 yılları arasında vergi cennetlerinde ABD kaynaklı yabancı doğrudan yatırımların artmasına rağmen aynı dönemde kuruluşlardan elde edilen federal vergi gelirlerinin de arttığını açıkladı. Dharmapala'nın iddaasına göre, vergi cennetleri yüksek vergili ülkelerde vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilememiştir. Ancak bu iddaa gayri safi yurtiçi hasılası gibi vergi gelirlerinde olan diğer unsurları dikkate almayarak iddaalarını ileri sürmüştü⁴⁷.

2.5. Vergi Cennetleri ve Suçlarıyla Mücadele

OECD tarafından vergi cennetlerine yönelik mücadele için çeşitli uygulamalar yapılmıştır. Daha detaylı şekilde aşağıdaki başlıklarda anlatılmıştır.

2.5.1. Vergi Cennetlerine Karşı Mücadele: OECD Uygulamaları

OECD başta Avrupadan, Kuzey Amerikadan ve Pasifik Asya bölgesinden toplam 37 üye ülkeye sahiptir. Üye ülkelere dünyanın en gelişmiş ülkeleri ve gelişmekte olan ülkeleri dahildir. Bu ülkelerin ortak özellikleri nisbeten servetlerinin ve sermaye ihracatçıların olmalarıdır⁴⁸. OECD'nin kurumsal yapısı üç ana kısımdan oluşmaktadır, bunlar: kurul, komite ve sekreterlik. Kurul, karar verme yetkisine sahiptir. Her üye

⁴⁶ Dharmapala Dhammika, "What problems and opportunities are created by tax havens?", Oxford Review of Economic Policy, Volume 24, Number 4, 2008, ss. 661-679, (çevrimiçi 12.03.2019).

⁴⁷ Dharmapala Dhammika, "What problems and opportunities are created by tax havens?", Oxford Review of Economic Policy, Volume 24, Number 4, 2008, ss. 661-679, (çevrimiçi 12.03.2019).

⁴⁸ OECD, "Global Reach", 2019, s.1 (çevrimiçi 19.03.2019)

ülkeden bir temsilci ve ek olarak avrupa komisyonundan da bir elçi temsil etmektedir. Yaklaşık 250 heyet, danışman grupları ve çalışma gruplarını kapsamaktadır. OECD'nin yıllık toplantılarına farklı ülkelerden toplamda 40,000 üst düzey görevliler katılır. Bu toplantılarda OECD ile sekreterlik tarafından yapılan çalışmalar incelenir. Sekreterlik, komite tarafından doğrudan yürütülen faaliyetlerden ve komite tarafından dekteklenen yaklaşık 2,500 bağımsız uzmanlar tarafından oluşmaktadır. Çalışanlara avukatlar, iktisatçılar, bilim adamları ve diğer uzmanlar ve ağırlıklı olarak paris bazlı çalışanlar dahildir⁴⁹.

OECD iki ülkenin vergi yapısının ve sisteminin aynı olmadığını belirli bir gerekçesinin olmadığını, bunların hükümetlerin politik kararları ve onların iç politika kararları olduklarını kabul etmiştir. Devletler, uluslararası kabul edilmiş standartlara uymalı ve kendi vergi sistemlerini tasarladıklarında özgür olmalıdırlar. 1996 yılında G7'den olan bakanlar OECD'den, yatırımlarda, maliye kararlarında ve ulusal vergi tabanlarının sonucunun vergi rekabetinde olan kötü etkilerine karşı önlemler geliştirmek ve bunu 1998 yılında rapor etmesini istedi. OECD 1996 yılından bu yana uluslararası en çok standartlar kabul edilmiş gibi görünen uluslararası vergilendirme standartlarını düzenlemeye başladı⁵⁰.

1998 yılında “kötü vergi rekabeti” raporunun sonuçları yayınlandı. Bu OECD tarafından vergi cennetlerinin ana karakteristik unsurlarını belirlemesine yol açtı. Daha sonra OECD kriterlerin sayısında bazı değişiklikler yapmaya başladı ve bunlar aşağıdakilerdir:

- a) Vergi derecesi olmayan ve ya düşük vergileri olan
- b) Bilgi değişiminin etkili olmaması
- c) Yargı bölgelerinin vergi uygulamalarında şeffaflığın eksik olması
- d) Ciddi faaliyetleri olmayanlar

İlk kriter olan “vergi derecesi olmayan ve ya düşük vergileri olan” kriterine göre, yetki alanını vergi cenneti gibi tanımlamak zordur. Eğer yargı bölgesi vatandaşı

⁴⁹ OECD, a.g.e., s.2 (çevrimiçi 19.03.2019)

⁵⁰ OECD, “Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue”, 1998, s.23 (çevrimiçi 24.02.2019)

olmayanlara kendi ülkelerinden vergilerini kaçırmasını ve kendi yargı bölgesine gelmesini teklif ediyorsa, bu yargı bölgesini vergi cenneti gibi sınıflandırmak mantıklı olabilir. Diğer faktöre göre ise vergi cennetlerinde vergi giderlerini azaltmanın yolu vergi cennetlerinde bulunan kolaylaştıran yolları kullanarak çok veya az çalışarak vergiyi kaçırmaktır. Başka bir deyişle açıkladığımızda, vergi cennetlerinin sınıflandırılması belirli şartlarla bağlıdır⁵¹.

İkinci kriter olan “Bilgi değişiminin etkili olmaması” kriterine göre, devletlerin vergi yetkilileri tarafından bilgi elde etmek ve iş birliği ile paylaşmasını kapsamaktadır. Bu sadece vergi bilgi değişim anlaşması veya çifte vergilendirme anlaşması kapsamında gerçekleşmektedir. OECD her vergi cennetinde minimum 12 tane vergi bilgi değişim anlaşmasını ortak çalışmak isteyenlere imzalatarak kara listeden isimlerinin silinmesini sağlamaktadır ve ardından ortak bir şekilde vergi cennetinde çalışmasını talep etmektedir. Ortak bir şekilde vergi cennetinde çalışanlar yıllık planlanmış yükümlüklere göre kara listeden isimlerinin silinmelerinin devam etmesini umuyorlar. Böylece ard arda yenilenen statülerinin bir sonraki ileriye değiştiren değişiklikler planları aşamasına geçebilirler. Eğer vergi cenneti sistemi zararlı özellikler içerirse, daha sonra onların elenme süreleri için önemli programları karşılanmazsa ve vââtlerine uygun olarak iyi niyetle hareket etmeyeceklerse ,o zaman OECD de vergi cenneti iş birliği yapmayanlar listesinde yer alacaktı. Vergi anlaşmasının uygulanması veya ulusal mevzuatın uygulanması nedeniyle bilgi alışverişi sınırlandırılabilir. Gizlilik yasaları, diğer ülkelerde olan vergi makamlarının vergi cennetlerinin kanunlarından yararlanan vergi mükellefleri hakkında olan bilgilerin toplanmasına engel olmaktadır. Eğer gizlilik yasaları olmasa bile yönetsel politikalar ve vergi cennetlerinde olan iş birliği yetersizliği bilgi değişimine engel olabilir.

OECD ülkelerinin çoğu yüksek sınırsız değere sahip bireyler için ikametgah ile ilgili prensipi uygulamayı ve vergilendirmeye yönelik firmalar için ise devlet menşeli prensipini uygulamayı seçmiştir. İlk prensipe göre, vergi mükellefleri gelirlerini hangi ülkeden kazanmasına ilişkin olmayarak ikamet ettiği ülkede vergilendirilir ve bu da kazanç elde ettiği ülkeye onu vergilendirmesine hak kazandırmaktadır. Bu iki prensipi

⁵¹ OECD, a.g.e., s.23 (çevrimiçi 24.02.2019).

birleştirmek mümkündür. Bu prensipler vergi kategori ve vergi oranlarının şirketlere ve bireylere uygulanması ile ilgili kararlar için iyi temel oluşturmasından biri gibi varsayılabilir. Eğer böyle bir durum varsa tüm ülkeler bilgi paylaşım sistemini uygular, aynı zamandan bu sistemde devletler vergi makamlarına tüm bilgilere erişmesine izin verilir, şirketlere ve bireylere hesaplanmış vergi oranları da bunlardan etkilenmez. Maalesef, her zaman bu geçerli değildir, ancak bazı yetki alanları vergi konuları ile ilgili her hangi bilgi paylaşmayı redd edebilmektedir⁵².

Bilgi paylaşım sistemlerinin uygulanması nispeten kolaydır. Ancak bilgi paylaşım sistemlerinin bazılarının belirli maliyetleri vardır ve vergi cennetleri muhtemelen onların çoğunu üstlenecektir. Yatırımcılar ve çok uluslu şirketler işlem yaptıkları ve yerleştikleri ülkelerin vergilerinden kaçınmak için vergi cennetlerini kullanarak kaçınmışlardır. Bundan dolayı bilgilerin çoğu vergi cennetlerinden yüksek vergili ülkelere aktarılır. Kural ve uygulamaların bilgiye erişimin sınırlandırılmasının amacı, hem vergi mükelleflerinin hem de yetki alanlarının bilgilerini gizlemektir. Bu iki prensipi bazen uygulamak zor olabiliyor. Ancak bu tür uygulamaların yararı vergi kaçakçılığı yapmak isteyen potansiyel vergi mükelleflerini suç işlemesini istemektir. Örnek olarak, varlıkları olan bireyler kazançlarını kendi ülkesinin vergi yetkililerinin ulaşamayacağı bir yere gizlemek istiyorsa “bilgi değişiminin etkili olmaması” prensipi onun için ilgi çekici olabilir.

Üçüncü kriter olan “yargı bölgelerinin vergi uygulamalarında şeffaflığın eksik olması” kriteri yabancıların bir ülkenin vergi sistemi hakkında genel bilgisi olması olasılığı hakkındadır. Yargı yetkilileri tarafından yazılan yasalara rağmen vergi matrahı ve vergi oranı yönetsel ilkelerin çalışma ve uygulanması şekiline uymadığı zaman diğer ülkelere karşı zarar verebilir. Bu tür bilgilere erişimin engellenmesi şeffaflığın eksik olması anlamına gelmektedir. Hukuki açıdan değerlendığımızda, geçici olarak ya ajandaya hizmet etmek ya da yasaların uygulanmasına uyum sağlamak gerekmektedir. OECD’e göre, vergi cenneti vergi mükelleflerin vergi kanunlarına uyumlu davranmadığı zaman bunu önlemek için gevşek denetim politikası uygulanabilir. Nou’nun iddiasına

⁵² Norges offentlige utredninger 2009:19, “Tax Havens and development”, Oslo, 18 June 2009, s.11 (çevrimiçi 21.01.2020)

göre, vergi cenneti çoğu zaman yabancı yatırımcıları ve firmaları denetim yükümlülüğünden muaf tutmaktadır ve denetimin yapılması kararının firmalara kaldığını söylemektedir. Ayrıca vergi cennetleri yasal kanunların altında yatan temel yöntemlere aykırı olağandışı idari uygulamaları benimseyebilir. Bu yolsuzluğu ve ayrımcılık muamelesini motive eder ve bu gelişme diğer ülkelerin vergi kanunlarının uygulanmasında sorunların oluşmasına getirebilir. Bu büyük olasılıkla vergi mükelleflerine rekabete dayanan üstünlükler sağlar ve aynı zamanda zarar veren vergi rekabetini artırma olasılığını daha da yükseltir.

Son kriter olan “ciddi faaliyetleri olmayanlar” kriterine göre, bu kriter iş faaliyetinin önemli olması gerekliliğinin eksik olması ile ilgilidir. Bu kriter yargı alanının sadece vergi odaklı yatırımları ve işlemleri etkilemek anlamına gelmektedir. OECD’e göre, vergi cennetleri vergi mükelleflerine sistemden ödeme almalarına izin verecek şekilde inşa edilirken, aynı zamanda burada vergi odaklı faaliyetlerde ve önemli faaliyetler gerçekleştirmeyenler de bulunmaktadır. Örnek olarak, şirket faaliyetleri ile ilgili işlemler önemli faaliyetler için herhangi bir gereklilik olmadığında yargı bölgeleri için bu cazip hale gelebilir. Bundan dolayı şirket önemli faaliyet gerçekleştirmediği zaman yargı alanında seçtiği yerleşimi koruması zordur. Bundan dolayı, bu tür şirketlerin kararları vergi kaçırma gibi görülür⁵³.

Bazı yargı bölgeleri sadece seçtiği vergi mükellefleri grubuna veya ekonominin bir kısımlarına uygun vergi sistemini kabul etmektedir. Vergi sistemini böyle inşa etmek vergi mükelleflerinden yararlanmadan yabancı yatırımcılar için bu sistemin verdiği sistem cazip faktörlerden biri olabilir. Başka bir deyişle, düşük vergi oranı ve diğer olanaklı faydalar sadece yabancı yatırımcılara uygulanmaktadır. OECD vergi cennetlerinden diğerlerini netleştirerek ayırmak için raporlarda zararlı ayrıcalıklı vergi sistemi terimini kullanmaktadır. OECD tarafından zararlı ayrıcalıklı vergi sistemini belirlemek için temel elementler aşağıdakilerdir⁵⁴:

⁵³ Norges offentlige utredninger 2009:19, “Tax Havens and development”, Oslo, 18 June 2009, s.16 (çevrimiçi 21.01.2020)

⁵⁴ OECD, “Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue”, 1998, s.23, (çevrimiçi 24.02.2020).

- a) Yok derecede ve ya düşük vergi oranları
- b) “Eskrim halkası” sistemleri
- c) Yargı bölgelerinin vergi uygulamalarında şeffaflığın eksik olması
- d) Bilgi değişiminin etkili olmaması

Amaç yargı alanının vergi cenneti gibi ne kapsamda işlevler yaptığı belirlemektir. Zararlı ayrıcalıklı vergi sistemine vergi cennetlerine verildiği gibi aynı kendine özgün özellikler verilmiştir. Vergi cenneti sistemi olmayan bir yapıda olmasına rağmen geleneksel yargı alanın vergi sistemiyle ilgili değildir. Bu kriterleri vergi cennetleriyle ilgili verilmiş kriterler ile karşılaştırtığımızda tek fark “eskrim halkası”dır. Eskrim halkasına aşağıdakileri örnekleri göstere biliriz⁵⁵:

- I. Sistem açıkça ve dolaylı olarak, yerli vergi mükelleflerine verilmiş avantajlardan yararlanmasını sistem dışında tutabilmektedir.
- II. Sistemden yararlanan şirketler, açıkça ve dolaylı olarak iç pazarda işlem yapmalarını yasaklayabilmektedir.

Bu unsurlar baz alındığında, zararlı ayrıcalıklı vergi sisteminin ana hedefi yabancı ülkeler olan çok hareketli faaliyetler için magnetik gibi olmak ve sistemin kendi ekonomisini etkilememektir. Bu yasa genelde yerli para birimini, yerli işgücünü ve yargı alanlarında olan yerli şirketlerin kurulmasını yasaklayan yasalar anlamında gelir. OECD’e göre, bu yasaların nedeni onların belirli vergi mükelleflerine teklif ettikleri mevcut vergi sistemlerinden kendi ekonomilerini korumaktır. Yargı bölgelerinin oluşturduğu vergi politikaları yabancı yatırımcılar tarafından yurtiçinde uygulanmayacaktır ve aynı zamanda diğer ülkelere karşı bunun kullanılması bu politika sayesinde önlenmektedir. Bundan dolayı, yargı bölgeleri diğer ülkelerin vergi sistemlerine değen zararlı etkenleri umursamamaktadır. Gerçek şu ki, devlet gerçekten yargı bölgelerinin diğer ülkelerin vergi temellerine zarar verme potansiyeline sahipken, “eskrim halkası”nın verdiği güçlü belirtilerden kendi ekonomisini korumasına ihtiyacı var.

⁵⁵ OECD, a.g.e, s.26, (çevrimiçi 24.02.2020).

OECD'nin çoğu üyesinin servetleri fazla olduğu için "lkeler klubu" olarak anılmaktadır. Politik olarak üyeler aynı demokratik yapıdadırlar ve kültürel olarakta batılıdırlar. ye devletler çok yüksek devlet harcamaları gerektiren büyük kamu sektörüne sahiptir. Bu nedenle, ülkeler ihtiyaçlarından dolayı yüksek vergi oranları uygulamak zorunlulukları vardır. Böyle olduğu takdirde bu vergi cennetleri için büyük müşteri tabanı oluşturur.

Vergi cennetlerinin ekonomik etkilerini taşınabilir sermayenin yönlendirilmesi için tasarlanmış vergi stratejisinin geliştirilmesi ve diğer devletlerin yüksek vergi seviyelerinden faydalandığını belirtmiştik. Bu vergilendirmede adeletliyi azaltacak ve sosyal ülkelerin servet paylaşma kapasitesini düşürecektir. Sonuç olarak, onların ekonomileri üzerinde olumsuz etkiye sahip olacaktır.

Çoğu OECD lkesi bütçe açıklarını en aza indirmek için mücadele ettiği dönemde vergi cennetlerinin küresel ekonomi üzerinde olumsuz etkileri yaygın olarak bilinmektedir. Yüksek vergili ülkede hükümet kamu harcamalarında bilinmeyen kesintileri kaçırmak veya vergi oranlarını arttırmayı istiyordu. Böylece onların hedefi vergi cennetlerini kullanarak mevcut vergi yasalarını onlardan kaçıranlara karşı uygulamaktı⁵⁶.

Vergi cennetleri ve yüksek vergili ülkeler arasında olan vergi rekabeti gittikçe artıyordu, ancak daha sonra kendilerini kaybeden durumuna düşürdüler. şirketlerin ve yatırımcıların sermayelerini bir ülkeden diğer ülkeye taşımaları için vergi konusunda iyimser durum olmadığından dolayı, tüm ülkeler yüksek vergi oranlarını korusa yüksek vergi gelirleri elde etmeleri olasılılıkları mümkün olacaktır. Ancak, lkeler arasında vergi iş birliği anlaşmaları olmadığı sürece diğer ülkeler tarafından tüm yüksek vergi oranlarının düşürülme riski vardır. Bundan dolayı kazanacakları vergi gelirlerini ve ekonomik büyümeyi de kaybedebilirlerdi. Bu nedenle yüksek vergili ülkeler kendilerini vergi indirimleriyle sonuçlanan vergi rekabetinde bulur ve hiç biri de yeni sermaye elde

⁵⁶ Webb, Michael, "Defining the boundaries of legitimate state practice: norms, transnational actors and the OECD's project on harmful tax competition", Review of International Political Economy, Vol. 11, No. 4, October 2004, ss. 787-827, (evrimii 23.02.2019)

edemezler⁵⁷. ABD hazine sekreteri tarafından eskiden görevlendirilmiş bir ABD özel danışmanı G7'nin kasıtlı olarak Birleşmiş Milletler (BM) veya Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) ve üyeliğe açık tüm kuruluşlar aracılığıyla çalışmaktan kaçınmayı seçtiğini keşf etmişti. Amaç uzun bürokratik karar verme prosedüründen ve toplantılarda redd edilme riskinden kaçınmaktır. Dünyanın en güçlü ülkeleri açısından bakıldığında, bu “tepeden aşağıya” yavaşmasının uygulanarak yeni yasaların ve düzenlenmelerin daha etkili bir yol olduğu kabul edilmiştir⁵⁸.

Neo-liberallere göre, vergi cennetlerine karşı kampanya daha az ekonomik gücü olan ülkelerin çıkarları için olmadığıdır. Devletlerin rasyonel olduğunu ve yalnızca çıkarlarına hizmet etmesi halinde işbirliğine girdiklerini varsayarsak, devletler mantıklı olarak çıkarları olmayan çok yönlü bir yapı için oy kullanmayacaklardır. Bundan dolayı G7 ülkeleri maktıksal olarak kuruluş aracılığıyla kendi çıkarlarına hizmet eden ve birbirileri arasında işbirliği yaparlar. Sonuç olarak, onlar geniş alanlı çıkarlar ile çalışan kuruluş kurmak yerine kampanyalardan daha çok kazanç elde etmeyi beklemektedirler. Vergi cennetleri OECD ülkeleri için tehdit oluşturduğundan beri ülkeler arasındaki kuruluş aracılığıyla işbirliği ekonomik açıdan daha kârlıydı. Neo-liberal görüşe göre, vergi cennetleri gelişmekte olan ülkeler için büyük tehdit oluşturduğu doğru olmayabilir. Kamu kurumların zayıf olması bireyleri ve şirketleri vergilerden kaçmalarını kolaylaştırır ve sonuç olarak, kurum aracılığıyla daha fazla yasadışı sermayeler elde edilmesi kurumları daha da zayıflatarak yolsuzluk seviyesini arttıracaktır⁵⁹. Bu açıdan baktığımızda, vergi cennetlerine karşı kampanya ekonomik açıdan daha az güçlü olan ülkelere, aksine ekonomisi daha güçlü ülkeler için daha önemlidir. Son on yılda uluslararası yasaların ve

⁵⁷ Sharman, J.C. “Norms, coercion and contracting in the struggle against “harmful” tax competition”, Australian Journal of International Affairs, Vol. 60, No. 1, March 2006a, ss. 143-169, (çevrimiçi 25.03.2019)

⁵⁸ Sharman, J.C. “International Organisations and the Implementation of New Financial Regulations by Blacklisting”, 2007, ss. 48-61, (çevrimiçi 24.03.2019)

⁵⁹ Norges offentlige utredninger 2009:19, “Tax Havens and development”, Oslo, 18 June 2009, s.81 (çevrimiçi 21.01.2020).

iletişim teknolojisinin gelişmesi ulusal ekonomilerin entegrasyonunu ciddi oranda artırmıştır. Bu değişikler uluslararası bankacılıkta faaliyetlerin artmasına yol açmıştır. Sonuç olarak sermayeler sınırların ötesine kolaylıkla taşınabilir durumda oldu⁶⁰.

Neo-liberallere göre, ekonomik küreselleşme temel yapısal değişikliğe yol açtı. Onların görüşünden olan OECD kampanyası, bu değişikliklere toplu bir yanıt vermiřti⁶¹. 1990'ların ortalarında bir kaç kriz oldu. Bu krizler, 1992 yılında İngilterede olan “Siyah Çarşamba” ve 1994 yılında Meksikada olan “Peso krizi” OECD kampanyasının gerçekleşmesini daha da arttırdı. Krizlerin bir kaç belli nedenleri vardır. Bunlar yatırımcıların hızlı faaliyetlerini, firmaların varlıklarını veya para sağlamasını geri çekmesi buna ispatdır. Çünkü serbest piyasaların tek başına finansal istikrarı sağlamaya gücü yoktur. Bundan dolayı ciddi düzenlenme ve finansal piyasaların kontrol edilmesi zorunluluk olarak görölmüştür. Serbest piyasalar, katılımcılara sermayelerini kolay ve hızlıca sınır ötesine transfer etmesine izin vermesi daha fazla olumsuzlukla etkilenecek ekonomiler için sermayelerin kaçmasına yol açıyordu. Devletler ve uluslararası finans kurumlar krizlerin değiştirdiklerini düzenlemek için odaklandılar. Ancak parasal krizleri önlemek için onları kontrol etmek gerekmektedir. Yapıcılar tarafından küreselleşmenin verimli hale getirilmesi vatandaşların çıkarlarına uyum sağlamak konusuyla karşı karşıyadır. Küreselleşmenin yapısal olarak açıklaması, devletlerin ekonomik ve siyasi bağımsızlığının zayıflamasıyla sonuçlanan ve kontrol edilebilmeyen güç olarak ele alınmıřtır⁶².

Vergi cenneti sorunu ilk kez mayıs 1996'da G7 Bakanlar Zirvesi'nde çok uluslu bir düzeyde önem kazanmıştı. 1998 yılında G7 Bakanları Bakanlar zirvesinde OECD'den vergi cennetlerinin etkileri hakkında bir rapor geliştirmesini ve potansiyel ölçümlere karşı

⁶⁰ Nicodeme, Gaetan, “On Recent Developments in Fighting Harmful Tax Practices”, National Tax Journal, Vol. LXII, No. 4, December 2009, s.756 (evrimii 25.03.2019)

⁶¹ John Baylis and Steve Smith, “The Globalization of World Politics”, 2nd ed. Oxford University Press: New York, 2001, s. 520, (evrimii 26.03.2019)

⁶² Thirkell-White, Ben. “The International Financial Architecture and the Limits to Neoliberal Hegemony”, Vol. 12, Iss. 1, 2007, ss. 19-41. (evrimii 26.03.2019)

önlemler geliştirmesini talep etmişti. 1998 yılı raporuna göre, OECD tarafından büyümekte olan küresel sorun olan vergi cennetlerini tanımlayan temel karakteristik kriterlere, bunlar dahildir:

1. Düşük vergilendirme veya vergisiz olanlar
2. Önemli faaliyetleri olmayan
3. Bilgi değişiminin etkili olmaması
4. Yargı bölgelerinin vergi uygulamalarında şeffaflığın eksik olması
5. “Eskrim halkası” sistemleri

Bu kriterlere bu bölümde değinmiştik, bundan dolayı daha fazla açıklamaya gerek yoktur. Bu kriterlere dayanarak, 47 devletin çoğu OECD devlet üyeleri dahil olmakla potansiyel zararlı sistem olarak etiketlenmiştir. Ek olarak, raporda devletlere bunları yönetmek için bir çok talimat verilmiştir. Tercih edilmiş zararlı vergi sistemi gibi tanımlanan üye ülkelere, 5 yıl içinde olan mevcut yasa ve düzenlemelerinde bulunan zarar verici ölçümleri kaldırmak için araştırmalara de destek verilmiştir⁶³.

OECD raporu kriterlerde olan vergi cenneti temelli olan ülkelerin listesini bir yıl içerisinde paylaşılmamasının gerektiğini ileri sürdü. Bir sonraki aşamada ise vergi cenneti temelli olan ülkeler OECD üye ülkeleri tarafından düzenlenmiş yaptırımlarla karşılaşabildiler. Raporun sunduğu muhtemel bir kaç yaptırıma bunlar dahildir: vergi cennetlerinde vergi indirimlerinin yasaklanması, iki taraflı vergi anlaşmalarının iptal edilmesi ve vergi cennetlerinde yeni ve artan işlem ücretleri. OECD raporunun oluşturulmasında tüm vergi cennetleri uluslararası vergi yasalarına ve uluslararası standartlara aynı zaman çizelgesinde işlemesi gerekiyordu. Böylelikle kaçınmayı seçenlerin yaptırımlarla karşılaşacağı açıktı. Bu prensip “çalışma alanı seviye oyunu” olarak bilinmektedir. Bu çalışmanın amacı, anlaşmazlıklardan dolayı ülkelerin potansiyel geliri kaybetmesine ve zayıflamasına engel olmaktır. OECD standartlarını uygulayan

⁶³ OECD, “Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue”, 1998, s.27 (çevrimiçi 24.02.2019).

vergi cennetleri müşterilerini ve standartlardan kaçınanlardan elde ettiği gelirleri kaybetme riski vardı⁶⁴.

Rapor yayımlandığı zaman OECD tarafından zararlı vergi forumu kuruldu. Forumun temel görevi zararlı vergi sistemlerine karşı olan mücadeleyi sürdürmektir. Forum, üye ülkelerin kendi vergi sistemlerini ve birbirlerinin vergi sistemlerini araştırarak değerlendirip rapor etmeleri ile görevlendirmiştir. Ek olarak, forum üye ülkeleri vergi cennetlerinin yabancı ülkelerle olan görüşlerinin de incelemelerinin yapılmasıyla görevlendirmiştir⁶⁵. 1998 yılında OECD kurulu tarafından raporun önerdikleri uygulandı, yalnızca bunu İsviçre ve Lüksemburg uygulamaktan kaçındı⁶⁶. Sharmana göre, İsviçre ve Lüksemburg'un çok güçlü banka gizlilik yasaları ve oldukça düşük vergi oranları olduğundan dolayı zararlı vergi forumu tarafından zorunlu olarak bağlı çalışmayı redd ettiler. Küreselleşmenin OECD üyesi ülkeleri üzerinde benzer etki gösterdiği gibi, bu öneriler vergi cennetlerini küreselleşmenin etkisinin istismar edilmesinden, yeni yasaların ve düzenlemelerin ve teknolojik gelişmelerin kolay bir şekilde sınır dışı sermaye işlemlerini kolaylaştırarak vergi tabanlarını korumak için ortak ilgi oluşturdu⁶⁷.

2000'li yılların ortalarında OECD zararlı vergi rekabeti projesi ile ilgili ilerleme raporu yayınladı. Rapor yayımlandıktan sonra toplamda 35 ülke vergi cenneti gibi bundan etiketlendi, onların çoğu OECD üyesi değildi. Raporda tespit edilmiş 35 vergi cenneti, OECD tarafından 31 Ocak 2001 tarihinde belirlenmiş standartlara uymadıkları zaman yeni kara liste ile karşılaçakları belirtilmiştir. Tarihin bitmesine kadar uymayan yargı bölgeleri ek vergilendirme ile önemli ekonomik yardımların yasaklanması ve denetimlerin

⁶⁴ Mistry, Percy S. ve J.C. Sharman, "Considering the consequences: the development implications of initiatives on taxation, anti-money laundering and combating the financing of terrorism", Commonwealth Secretariat, London, 2008, s.173 (çevrimiçi 27.03.2019)

⁶⁵ Payne Anthony, "The Global Politics of Unequal Development, Palgrave Macmillan: New York, 2005, s.155 (çevrimiçi 28.03.2019)

⁶⁶ OECD, "Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue", 1998, s.65 (çevrimiçi 24.02.2019).

⁶⁷ Sharman, J.C. "Norms, coercion and contracting in the struggle against "harmful" tax'competition", Australian Journal of International Affairs, Vol. 60, No. 1, March 2006a, ss. 143-169, (çevrimiçi 25.03.2019)

arttırılması gibi yaptırımlarla karşılanacaktı. Bu önlemler OECD ülkeleri arasında uyum sağlanmasını sağlayacaktı. Çoğu yargı bölgeleri artık kara listelerden isimlerini silmek için son tarihten önce taahhütlerde bulunmuşlardı⁶⁸.

Sharmana göre, OECD'nin vergi cennetlerini kara listeye alması, çokuluslu şirketler ve özel yatırımcılar arasında onların itibarlarını ciddi bir şekilde zarar gördü. Vergi cennetleri mevcut veya beklenen sermaye kaçırımlarına engel olmak için OECD tarafından önerilen şartları kabul etmek zorunda kaldı. Kara listenin oluşturulması zamanı vergi cennetlerinin sınıflandırılması için objektif kararlar verilerek kara listeler oluşturulmuştu. Bundan dolayı, bir ülke listeler yayımlandıktan sonra vergi cenneti gibi bundan etiketlenmişse, bu ülke artık vergi cenneti gibi görülür. Eğer ülke vergi cenneti gibi bundan etiketlenmediyse, bu ülke vergi cenneti gibi gözükmemektedir. Kara liste yeni bir gerçeklik oluşturdu. OECD bu listeye yargı bölgelerini de ekledi. Yargı bölgelerini böylece kamu karşısında ifşa etti. Yapıcıların bakış açısından baktığımızda, vergi cennetlerinin OECD'nin şartlarına uymasının ana nedeni vergi cennetlerinde yaptırımların eksik olmasıdır⁶⁹.

Kara listenin yatırımcılar üzerinde olumsuz etkileri vardır. Örnek olarak, listede olan yargı bölgelerinde yatırımların azalması veya tamamen geri çekmesi durumu artmaktaydı. Bir çalışmaya göre, Barbaros tecrübesinde kara listeye eklendikten sonra yeni kayıt olmuş firma batmaya doğru gidiyordu. Barbaros kara listeden çıkarıldıktan sonra firma büyümeye başlamıştı.

Dünya piyasalarında yatırım kararları genellikle beklentilere dayanır ve spekülatiftir. Firmaların ve yatırımcıların değerini ölçmek için en yaygın kullanılan değerlendirme yöntemleri gelecekte nasıl iyi işletme olacağı varsayımlarına dayanan ve geleceğe yönelik yöntemlerdir. Belirli yatırımları etkileyebilecek itibarlar, yatırımcılar tarafından risk seviyesi ve olası fazlalıklarda verilen yeni bilgiler sayesinde hızlı bir

⁶⁸ Nicodeme, Gaetan, "On Recent Developments in Fighting Harmful Tax Practices", National Tax Journal, Vol. LXII, No. 4, December 2009, s.757 (çevrimiçi 25.03.2019)

⁶⁹ Sharman, J.C. "The bark is the bite: International organizations and blacklisting", Review of International Political Economy, Vol. 16, No. 4, October 2009, ss. 573–596, (çevrimiçi 28.03.2019)

şekilde değerlendirilmektedir. İtibarların önemi genellikle beklenen kârlar açısından yatırımcıların tanımlanan çıkarları üzerinde olan etkisi ile bağlıdır. Kara listeye almanı takip ettiğimizde, sonuç olarak olası yaptırımlar akıllı yatırımcılar için riskin artması gibi yorumlanmaktadır. Bu nedenle, yatırımcılar yatırım yapmak kararlarını verdikleri zaman yatırımlarını yatırım risklerine rağmen yatırımlarından gelir elde edip edemeyeceği konusu ile ilgili düşünürler. Yatırımcıların bu düşüncesi yatırımlarını kaybetme olasılığının minimuma indirerek, kârlarını maksimum arttırmayı amaçlamaktır⁷⁰.

Vergi cennetleri temelinde kara listeye alınmaktan ve yatırımcıların risk değerlendirmelerini olumsuz yönde etkileyeceklerinden endişeliydiler. Vergi cennetlerinin ekonomileri yurtdışından gelen yatırımlara ciddi bir şekilde bağlıdır. Bundan dolayı, vergi cennetleri yatırımların arttırılması ve sağlanması çıkarındaydılar. OECD'nin şartlarını kabul eden yargı alanlarının kara listeye yanıt olarak farklı nedenleri vardı. Ulusal gelirlerin bir kısmı mali sistemler sayesinde işlemlerdeki ücretlere dayandığından, yatırımcılar yargı alanlarının mali sistemleri üzerinden yatırımlarını azaltarak veya geri çekerek sermaye kaçışına sebep olarak ekonomik açıdan zarar oluşturarak cevap vermişti. Diğer yargı alanları ekonomik zararı tahmin ederken, bazıları bu zararı önlemek istiyordu. Bu, yargı alanlarının uygun mantık davranışa değil, sonuç odaklı mantığa bir yanıt olduğunu gösterir. Kara listeden önce 1998 yılında yayınlanmış zararlı vergi rekabeti raporunda Mauratisin büyüyen ekonomisinin mali hizmet sektöründen olumsuz etkilendiği belirtilmişti. Raporda, Mauratis vergi cenneti gibi belirtilmediğinden devlet itibarını tek taraflı şekilde değiştirdiği iddaa edilemedi. Mantıklı olarak açıklandığında, OECD üye ülkeleri tarafından yatırımcılar Mauratisin potansiyel yargı alanı gibi zorunlu savunma önlemleri için değerlendirmişti. Böylece yatırımcılar riskli yargı alanlarında yatırımlarını arttırmakda tereddüd etdiler.

Sharmana'nın bir çok kaynağına göre, ABD, Polonya, Endoneziya, Brezilya, İtalya ve Fransa gibi ülkelerin kendine ait vergi cenneti kara listelerine sahip olduklarına

⁷⁰ Mistry, Percy S. ve J.C. Sharman, "Considering the consequences: the development implications of initiatives on taxation, anti-money laundering and combating the financing of terrorism", Commonwealth Secretariat, London, 2008, s.141 (çevrimiçi 27.03.2019)

dair iddaaları var. Bu ulusal kara listeler OECD`nin kara listelerinden etkilenmiş olabilir, ancak ondan önemli farklılıkları var. OECD bazı ülkeleri kaldırıp sürekli listeyi güncellemesine rağmen ulusal kara listeler kendi listelerini buna uygun olarak güncellememektedir. Yerli kara listelerin amacı, vergi işlemlerini belirginleştirmek için temel oluşturmaktır. Bağımsız olarak bir ülke resmi listesini yayımladığı zaman çoğu vergi yetkilileri düşük vergi alanları içeren işlemlere odaklanırlar.

Bu durumun tespitinin bir parçası olarak bir çok önemli çok uluslu bankalarda kendi kara listelerini oluştururdu. Bazıları tarafından vergi cennetleri kullanıldığı zaman örnek olarak, Vanutau gibi, değerlerinden daha fazla etkiye neden olurlar, sonuç olarak çoğu uluslararası bankalar da yargı alanlarına veya yargı alanlarından yapılan işlemlere izin vermeyi redd etmektedir. Bu koşullar ne zaman ortaya çıkarsa vergi cennetlerinde olan ulusal bankalar varlıklarını sürdürmek için yeni bankacılık ilişkileri kurması uğraşını gerektirir. Ayrıca bu özel kara listeler genellikle OECD`nin kara listesinde olan değişikliklere göre güncellenmektedir. Sonuç olarak, OECD`nin kara listeleri vergi cennetlerinde olan sermaye kaçışı gelirlerinin azalmasına neden olmuştur. Ek olarak, yargı alanları da diğer yüksek vergili ülkelerin ve uluslararası bankaların kara listelerinden isimlerinin silinmesi için mücadele içindeydiler⁷¹.

Ancak hala daha Lihtenştyan gibi, kara listelere hiç bir yanıt vermeyen ve OECD ile işbirliği yapmayı defalarca redd etmiş bir çok ülkeler var. Sharman hem kamu ve hemde özel yetkililerin, vergi cennetlerinin düşük vergi seviyeleri ve gizlilik yasaları ile birleşimi olan denizaşırı yatırımları çekmek için ana görev olarak hizmet ettiğini kabul etmenin kolay olduğunu tartışmaktadır. Bu ulusal davranışta, önsezgiye dayanarak tahmin edilen çıkarlar ve maddi ekonomik kayıplar OECD koşullarında kabul edilenden daha düşük olduğu için kabul edilememesi ispatlanmıştır. Lihtenştayn ulusal çıkarlarını iletirmek için çaba göstererek itibarına verilen zarara dikkat etmeden aynı yolda gitmeye devam etti. Onlar tarafından OECD taleplerinin kabul edilmesi, itibarlarının zarar

⁷¹ Sharman, J.C., "The bark is the bite: International organizations and blacklisting", Review of International Political Economy, Vol. 16, No. 4, October 2009, ss. 573–596 (çevrimiçi 28.03.2019)

görmesine ve aynı zamanda ülkelerinin bundan olumsuz etkilenmesine yol açacağı düşüncesini savunarak OECD'nin taleplerine uymamaktadırlar⁷².

Çoğu ülke kara liste yayımlandıktan sonra OECD'nin şartlarıyla anlaştılar. Bu, gelişmekte olan küçük ülkelerin vergi avantajlarını kullanarak yabancı yatırım çekmesi anlamındadır. Yargı alanları hiç bir zaman ciddi ekonomik krizden kurtarılmayarken, iyi kurulmuş ve önemli maliye merkezleri olan İsviçre ve Lihtenştayn gibi ülkeler ekonomik skandalları ciddi kayıplar yaşamadan atlattı. Bu onu gösteriyorki, bazı devletler için ekonomik maliyetlerin kabul edilmesinin OECD standartlarına uyulmamasından daha yüksek olduğunu göstermektedir. Kara liste bir çok yargı alanlarının itibarlarına ciddi oranda zarar vermemiş olsa da, OECD şartlarına uyum sağlayan ülkeler için sadece tek unsur budur. Ulusal olarak daha verimli olması için kendi çıkar hesaplamalarını sonuç mantığıyla oluşturtuklarını kanıtlamaktadır.

OECD, onlar ile işbirliği yapmayan İsviçre, Lihtenştayn, Belçika, Avusturya ve Lüksemburg gibi ülkelere karşı aynı yaptırımlar uygulanmaya başlayana kadar, vergi cennetlerinin de hiç bir yaptırımla karşılaşmayacaklarını söyledi. Bu konu, devletler tarafından OECD ile iş birliği yapmak önerileri redd edilme sürecinde güncel yaptırımların oluşmamasına yol açacak ve böylelikle vergi cennetleri kendini güvende hiss ettirmiş olacaktır. Bundan dolayı OECD vergi kaçakçılarına karşı etkin başarılı atılım yapamadı.

Kasım 2001'de OECD, 1998 yılından bu yana gelişmeleri özetleyen yeni rapor yayınladı. Gelişmiş rapor, vergi cennetlerine karşı olan kampanyanın azalmasına neden olan sonuçların önemli oranda yeniden düzenlenmesini kapsamıştı. Tüm düzenlemelerin en önemlilerinden biri artık kampanya önemli faaliyet göstermeyen yargı bölgelerini takip etmeyecek ve yargı alanlarının vergi derecesi çok düşük veya hiç olmaması durumunda vergi cenneti gibi tanımlamasına gerek duymayacaktı. Sonuç olarak, OECD'nin sunduğu vergi cenneti tanımlarından beş kriterden 2'si kaldırıldı. Kurum sadece ülkelere bilgi

⁷² Sharman, J.C., a.g.e., s.589 (çevrimiçi 28.03.2019)

değişiminin şeffaf ve etkin olması ile ilgili taahhütlerini saygıyla takip edeceğini ima etti⁷³.

O'Neill'e göre, OECD'nin böyle adım atmasının anlamı, şüpheli düşük vergi oranların temel dayanağının olmaması hükümetler için sorun olması idi. ABD her hangi bir devletin kendi vergi seviyelerini veya vergi sistemlerini oluştururken, diğer devletler tarafından onlara nelerin olması hakkında emrlar verilmesine destek vermek istemiyordu ve diğer devletlerin vergi sistemleri ile uyumlu olmasına ilişkin teşebbüsde bulunmayacaktı.. Bundan dolayı, OECD projeleri artık ABD hükümetinin politik hedeflerine ve ulusal çıkarlarıyla uyumlu değildi. OECD ABD'nin vergi cennetlerinde olan vergi kaçırır vatandaşlarına karşı dava açmak için bilgilerine ihtiyacı olduğundan dolayı, OECD Amerika birleşik devletleri ile konuşmalar gerçekleştirerek bilgi değişimi için gizlilik tartışmaları yapılmaktaydı. Bu davranış onu gösteriyorki, OECD ABD hükümetinin baskısı altında bunu gerçekleştirdiğini gösterdi⁷⁴.

2001 raporunda kampanya kapsamında 5 kriterden 2'sinin kaldırılması belirtildi. OECD'nin belirttiği bu kriterler 1998 yılı raporunda belirtilen kriterler gibi vergi cennetlerinin tanımlamasıyla daha az ilişkili olan kriterlerdir. Kampanyanın başlamasından beri bu yana “önemli faaliyetlerin olmaması” kriterinin kaldırılması açıkça en büyük yenilgiydi. Bu kriterin ana amacı, vergi cennetleri tarafından yargı alanlarında önemli faaliyet gerçekleştirmeyen yabancı yatırımcılara ve şirketlere vergi avantajı teklif etmesini durdurmaktı. Kriterin kaldırılmasının anlamı, OECD artık vergi cennetlerine karşı güç kullanarak vergi sistemlerini değiştirmeye yönelik teşebbüs göstermeyeceği anlamına gelmektedir⁷⁵.

⁷³ O'Neill, “Treasury Secretary O'Neill Statement on OECD Tax Havens”, PO-366 ed., Office of Public Affairs, 2001, s.1 (çevrimiçi 29.03.2019)

⁷⁴ O'Neill, a.g.e., s.2 (çevrimiçi 29.03.2019)

⁷⁵ Mistry, Percy S. ve J.C. Sharman, “Considering the consequences: the development implications of initiatives on taxation, anti-money laundering and combating the financing of terrorism”, Commonwealth Secretariat, London, 2008, s.46 (çevrimiçi 27.03.2019)

Kampanyanın kapsamı önemli ölçüde azaltılmıştı. Geriye kalan tek şey yabancı vergi daireleri tarafından bilgi talep edildiği zaman vergi cennetlerine bilgi paylaşması için baskı yapmaktı. Kampanyanın aşağı ölçüklü olduğu dönemde OECD çok az açıklama yapmak teşebbüsünde bulunmuştu. 2001 raporundan ortaya çıkanlara göre, OECD sadece hem üye ülkeleri için hem de vergi cennetlerinin “önemli faaliyetin olmaması” kriterine yönelik önlemlerin gerçekleştirilmesine ve vergi cennetlerine karşı savunma önlemlerinin kullanılmasına ilişkin tedirgin olduklarını iletdiler. Kampanya ile ilgili diğer değişiklik ise zararlı vergi rekabeti’nin ismini zararlı vergi uygulamaları olarak değiştirmeleri oldu. OECD iki ülkenin aynı vergi seviyesi ve vergi sistem yapısına sahip olmasına dair gerekçe olmadığını onaylamış ve bunun devletlerin politik kararları olduklarını ve onların iç politika kararları olduğunu kabul etmesi bu raporda etkili ve önemli değişikliklerden biri oldu. Devletler uluslararası kabul edilmiş standartlara uydukları sürece kendi vergi sistemlerini tasarladıkları zaman özgür olmalıdır. OECD’nin amacı, toplam hedefleri ve küresel ekonominin büyümesini canlandırmak için adil ve gelişmiş serbest vergi rekabeti ortamını oluşturmaktır. Bu bakış açısı daha sonra başka bir tarihte Angel Gurria tarafından ele alındı. OECD Genel Sekreteri bunları belirtti: “Sermaye prensiplerinden biri sermayelerin serbest akışa sahip olması prensipidir”. Bu prensipe dayanarak sermayeler serbestçe akabildiğini söyleyebiliriz. Sorun ise her vergi dairesi görevlerini yetiren getirmek için bilgileri açıklamalıdır. Bu tartışmalı değişiklik kampanyanın gidişatını ciddi ölçüde değiştirdi⁷⁶. OECD vergi rekabeti ile mücadele ettiğinden beri temelini attığı merkezi serbest piyasa prensipleri dikkat çekti. Zararlı vergi rekabeti projesi üzerinde olan tartışmaya göre, vergi rekabeti zararlı etkisi olabileceğinden ve sonlandırılmalıdır diye söylediler.

Yapılandırıcılara göre, bu gelişmeler vergi cennetlerinin yeteneklerinin sonucu olarak, kampanyanın yapısının zayıflıklarından yararlanmaktadır. Böylece OECD’nin

⁷⁶ Organisation for Economic Co-operation and Development. ‘OECD Global Forum Consolidates Tax Evasion Revolution in Advance of Pittsburg’, s.1 (çevrimiçi 30.03.2019)

yasal haklarını sömürmektedirler⁷⁷. Vergi cennetleri bu çelişkisini OECD'nin yalanı olduğunu başka bir şey için tavsiye verdiğini belirtti. Vergi cennetleri bundan dolayı önceki taahhütlerden kaçınmak için güçlü iddaaları vardır. OECD kendi güvenilirliklerini kaybetmişinden itibarlarına zarar vermekten kaçınabileceklerini söyledi. Vergi cennetleri bu prensiplere “taklit eden itiraz” olarak isimlendirdi. Vergi cenneti güçlü OECD üye ülkelerinin ve Pasifik Adası Forumu'nun ve Karayipler topluluğu'nun güçlü prensiplerini güçsüzleştirerek sonlandırdı. Sharman'a göre, vergi cennetleri güçlü OECD ülkelerini ikna etmeyi başardı. Ancak kampanya egemen liberal ekonomi teorisi ve bağımsızlıkla, adaletle ve çok yönlü standartlarla uyuşmuyordu. OECD kampanyası günden güne güvenilirliliyinden taviz verdiğinden düzenlenen görevlerinin devamlılığı ve uyumluluğunu sürdüremedi. Sonuç olarak, OECD kampanyanın gidişatında değişiklikler yaparak kampanyanın kapsamında küçülmelere gitti, hatta bazı projelerinin isimlerini de değiştirdi. Webb'e göre, OECD'nin tutarsız ve savunucu tepkiler göstermesi, vergi cennetli projelerinin şekillendirilmesinde iki yüzlü gibi etkisi olması anlamına geldi. Bu OECD üye ülkeler ve kurumlar arasında da kabul edildi.

Kampanyadaki değişikliklerin anlamı, OECD artık vergi cennetlerinin vergi sistemlerini hedeflemeyecek ancak vergi cennetlerini kullananlara odaklanarak bilgi paylaşmasını zorlayacaktı. Bu yöntem üye ülkelerin vergi dolandırıcılığı yapan vatandaşlarına karşı mücadele etmeye izin veriyordu. Ek olarak bu yöntem gelecekte potansiyel vergi dolandırıcılarını da korkutuyordu. Sonuç olarak, bu yöntem vergi cennetlerinde müşteri bazlı kaybedişlere yol açacaktı. Böylelikle vergi cennetleri ekonomik stratejilerini değiştirmekte mecbur kalacaktı.

Vergi cennetleri yapılarından dolayı yabancı yatırımcıları çekmek için vergi avantajları sunmaktan başka diğer yöntemleri de vardır. Vergi imtiyazlarının ekonomik stratejilerin merkezinde kaldığı sürede muhtemelen onların kaldırılması ekonomilerinin kötü etkilenmesine yol açacaktır. OECD'nin zararlı vergi rekabeti projesi söz konusu

⁷⁷ Sharman, J.C, “The agency of peripheral actors: small state tax havens and international regimes as weapons of the weak”, *Everyday Politics of the World Economy*, Cambridge University Press: New York, 2007b, ss. 45-62, (çevrimiçi 30.03.2019).

olduğu zaman vergi cennetlerinin çıkarları açıkça devletlere karşı olduğu görülmektedir. Vergi cennetleri buna karşı önlem olarak coğrafi alanlarında özellikle Pasifik Adası Forumunda ve Karip Topluluğunda lobi oluşturmaya başladı. Bu kuruluşların üyelerinin çoğu OECD tarafından kara listeye alındıktan sonra vergi cennetleri arasında ilgi çekti.

2000 yılında pasifik ada ülkeleri kara listeye alınmıştı. Kara listeye alındıktan sonra offshore mali sektörden gayri safi yurtiçi hasıllarının tahmini olarak %10'u kadar gelir geleceği tahmin ediliyordu⁷⁸. Pasifik Adası Forumu OECD'e karşı lobiciliğine göre ve yargı alanlarının faaliyetleri için zorunlu tazminat uyguladı. OECD koşullarında olan farklılardan dolayı üye ülkeleri ekonomik kayıpları uğradı. Şubat 2001'de Japonyada Pasifik bölgesi için konferans düzenlendi. Bu konferansa Pasifik Ada Forumu ve Milletler Topluluğu sekreterliği katılmıştı. Bir sonraki konferans ise Fiji tarafından ev sahipliği yapılarak Nisan 2001'de OECD ve Pasifik Ada Forumu ile birlikte düzenlenmişti. Vergi cenneti Milletler Topluluğu Sekreterliği üyeleri ile ve Eylül 2000'de maliye bakanlığının kuruluşlarıyla görüşerek sorunları konuştular⁷⁹. Bu toplantılardan sonra Milletler topluluğu zararlı vergi rekabeti projesini kötüleyerek taraflı, zorlayıcı ve müdahale edilmeme prensiplerinin ihlal edildiğine dair yasal beyanname açıkladı. Ocak 2001'de Milletler Topluluğu Barbados'ta Caricom, 13 Pasifik ada forum üye ülkesi, 13 Karip üyesi ülkesi ve 5 Pasifik ada ülkelerinin katıldığı bir konferans düzenledi⁸⁰.

Caricom, Pasifik Ada Forumu ve Milletler Topluluğu Sekreteryası'ndan gelen kaynaklara göre, toplantının sonucu olarak vergi cennetleri OECD projelerinin lobiciliğine karşı ilişki kurması için uluslararası vergi ve yatırım organizasyonunu oluşturdu. Uluslararası vergi ve yatırım organizasyonun ana görevi, OECD projelerine

⁷⁸ Carlson Kimberly, "When Cows have Wings: An Analysis of the OECD's Tax Haven Work as it Relates to Globalisation, Sovereignty and Privacy", John Marshall Law Review, Vol. 35, No. 163, 2002, ss. 164-188. (çevrimiçi 31.03.2019)

⁷⁹ Payne Anthony, "The Global Politics of Unequal Development, Palgrave Macmillian: New York, 2005, s.161 (çevrimiçi 28.03.2019)

⁸⁰ OECD, 2001 "The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report", 2001, s.8 (çevrimiçi 01.04.2019)

karşı pozisyonlarını değiştiren anahtar role sahip olan OECD üye ülkelerini takip etmektir. Milletler Topluğunun yüksek vergili üye ülkeleri olan Kanada'nın, Yeni Zellanda'nın ve Avustralya'nın vergi cennetleri ile yakın ilişkilere sahiptirler. OECD kara listeye alınanlara karşı zararverici yöntemler yerine, bu tür yöntemler kullanarak vergi cennetlerinin ekonomilerine daha ciddi oranda zarar verecek ve daha çok diplomatik çözümler arayacağını açıkladı⁸¹.

ABD'nin OECD kampanyasında olan pozisyonu ve vergi cennetlerinin lobiciliğinden üç ülke etkilendi. Sharman'nın iddiasına göre, vergi cennetleri ABD'yi ikna ederek 2001 yılındaki projeden desteklerini geri çekmek düşüncesinin kontrolleri altında olduğunu ve sonunda Bush Yönetiminin söylemleri ile bunu ikna etmişti⁸². Bu bakış açısına göre, abd vergi cennetlerin ve devletlerin önemli çıkarlarını OECD'nin dediklerinden etkilenererek ihmal etmiştir. OECD doğru yönelimleri, vergi cennetlerinin çıkarlarına karşı iyi belirlemiş çoğu noktalar tamamen onların çıkarları için hesaplanmıştı. Bundan başka dünyada olan güçlü ülkelerin çoğu muhtemelen gelişmelerden etkilenererek kampanyaya karşı görüşlerini değişmişti. Eğer vergi cennetlerinin devlet çıkarları ABD'de olan mali hizmet sektörü ve sağcı lobilerin çıkarları ile aynı hizada olmasaydı, ABD hükümetinin vergi cennetlerinde olan sorunlara dikkat etmesi beklenmedik değildi. ABD dahilinde olan yerel lobi hükümetin çıkarlarını yeniden gözden geçirerek başarılı bir şekilde yönetmesini OECD kampanyası ile karşılaştırdığımızda başarması daha olasıdır. ABD ne zaman kampanya karşısında mevcut görüşünü değiştirse, eğer kampanyayı kendi ulusal çıkarları ile uyumlu olarak algılamasa ABD'nin çıkarları artık vergi cennetlerinin çıkarları ile aynı hizada olmuş olacaktır. OECD üye ülkelerinin değişen çıkarlarına uyumlu olarak hızlı bir şekilde projelerinin hedeflerini değiştirtti. Ek olarak, aynı zamanda

⁸¹ Sharman, J.C. "Havens in a Storm: The Struggle for Global Tax Regulation", Cornell University Press, 2006, s.119 (çevrimiçi 02.04.2019)

⁸² Sharman, J.C, "The agency of peripheral actors: small state tax havens and international regimes as weapons of the weak", Everyday Politics of the World Economy, Cambridge University Press: New York, 2007, s.48, (çevrimiçi 30.03.2019)

ABD tarafından kullanılan normatif ritorikler uygun olarak değiştirildi. Sonuç olarak OECD sonunda güçlü üye ülkelerin çıkarlarına uygun olan standartları uyguladı⁸³.

2001 irelileme raporunda belirtildiği gibi, OECD stratejisini değiştirerek sadece bilgi değişiminde olan şeffaflığa odaklanmıştı. Bu stratejinin amacı, OECD vergi sistemleri inşa etmek ve vergi cennetlerinden uygulamalarını talep etmek yerine, üye ülkelere ulusal vergi yasalarını yürürlüğü koymaları için yetki verdi. OECD “Zararlı vergi rekabeti” projesini desteklemek için 32 devletten ibaret 2000 yılında “Küresel Vergilendirme Forumunu” oluşturdu. Bu forumların amacı, OECD üyesi olmayan ülkelerin bilgi değişimi standartlarına yönelik değerlendirmeler yapabilmek için iletişim yeri oluşturmaktır. OECD’nin bilgi değişimi modeli, ortaklar tarafından devletin yerli vergi yasasını uygulamak istedikleri anlaşmayı talep ettiklerin zaman devletin vergi kayıtlarını onlarla paylaşılmasını sağlamaktadır. Bu standartlar OECD’nin iki taraflı çift vergilendirme anlaşmasının tartışılması için temel oluşturdu. Vergi cennetleri için çift vergilendirme anlaşması yoktu, ancak vergi cennetleri çift vergilendirme anlaşmasını mantıklı nedenlerden dolayı nadiren imzalayabilirdi. Sonuç olarak, yüksek vergili ülkeler çift vergilendirme anlaşmasından kaçınmak istiyorlardı. Bundan dolayı çift vergilendirme anlaşması bilgi değişiminin yapılması için çok iyi bir araç değildi. Bu konuya çözüm olarak, 2002 yılında vergi meseleleri için “Küresel Vergilendirme Forumu” anlaşma modeli oluşturuldu. Bu modelin amacı iki taraflı anlaşmalar aracılığıyla ülkeler arasında vergi bilgilerini paylaşmak için daha iyi temel sunmaktır. Ülkeler arasında bu modele dayanan anlaşmalara “vergi bilgi değişimi anlaşması” olarak isimlendirildi. Vergi cennetleri için bu anlaşmalar, OECD’nin gelecekte uygulanacak yaptırımlarının olmayacağı garantisinden emin olmak dışında başka diğer faydası olmadı⁸⁴.

⁸³ Sharman, J.C, “The agency of peripheral actors: small state tax havens and international regimes as weapons of the weak”, *Everyday Politics of the World Economy*, Cambridge University Press: New York, 2007, ss. 45-62, (çevrimiçi 30.03.2019)

⁸⁴ Nicodeme, Gaetan, “On Recent Developments in Fighting Harmful Tax Practices”, *National Tax Journal*, Vol. LXII, No. 4, December 2009, s.763 (çevrimiçi 25.03.2019)

OECD`e göre vergi bilgi değişimi anlaşması, 2004 yılında G20 Mali bakanlar konferansında etkili bilgi değişimi olarak değerlendirildiği için uluslararası standart gibi kabul edildi. Vergi bilgi değişimi anlaşması, anlaşma taraflarının vergi kurallarını uygulaması ve ülkeler arasında gerektiğinde bilgilerin sağlanması için tasarlandı. Vergi bilgi değişimi anlaşması, ayrıca gizlilik yasasından dolayı bilgi akışının geri evirilmemesi gerekmektedir. Ek olarak bilgi değişimi kesinlikle gizli talep edilmelidir. Nisan 2002`de OECD yeni “bağımsız yargı alanları” listesini yayınladı. Liste yayımlandıktan sonra kara listede sadece yedi ülke kaldı. Kara listede daha az ülke kalmasının sebeplerinden biri projelerin planlanması kltğnden sonra yargı alanları tarafından OECD`nin taleplerini kabul ettiğini göstermektedir. 2007 yılında ise üç yargı alanı listede kaldı. Bunlar Andorra, Monako ve Lihteynştayn`dır⁸⁵.

Webb`in belirttiğine göre, bu gelişmelerden sonra hala vergi cennetleri yabancı yatırımcılara ve şirketlere vergiden kaçınmak için teklif sunuyordu. Bundan onu anlaya bilirizki, vergi cennetleri için OECD`nin talepleri ağır değildir. Çoğu lkeler tarafından vergi bilgi değişimi anlaşması konusu tartışılmaktadır. Ancak buna rağmen bazı ülkeler tarafından vergi bilgi değişimi anlaşması imzalanmış ve yasal yürürlüğe girmiřtir⁸⁶.

2008 yılından bu yana vergi cennetleri hızlı bir şekilde çok sayıda karşılıklı bilgi değişimi anlaşmalarına imza atmıştır. Yeni vergi bilgi değişimi anlaşmasının onaylanması için anlaşmalar ulusal yasaların yükümlülüklerine uyumlu olarak düzenlemesi gerekmektedir. Bundan dolayı vergi cennetleri anlaşmaların etkili olması için yasama kanunlarını yeniden gözden geçirmek zorunda kaldılar. Vergi cennetleri yaptırım ve kara liste tehditleri yoluyla uluslararası büyük baskılar altında şartları kabul ettiği tartışılamazdır. Yapılandırıcıların bakış açısına göre, vergi cennetlerinin davranışlarını değişip birdenbire bilgi değişim standartlarını kabul etmesini anlamak zordur. Vergi

⁸⁵ Edith Palmer, “Liechtenstein: Exchange of Tax Information”, 2009, s.1 (evrimii 03.04.2019)

⁸⁶ Webb Michael, "Defining the boundaries of legitimate state practice: norms, transnational actors and the OECD's project on harmful tax competition", Review of International Political Economy, Vol. 11, No. 4, October 2004, ss. 787-827, (evrimii 23.02.2019)

cennetlerine karşı kullanılan baskı yöntemi normal ikna etme yöntemlerinden biri değildir⁸⁷.

2000 yılında OECD tarafından kara liste uygulama yöntemi vergi cennetlerinin ekonomisini maddi anlamda ciddi etkilemiştir ve bu kanıtlanmıştır⁸⁸. Vergi cennetleri kara listeye alınmanın maliyetini büyük olasılıkla ekonomilerine ciddi zarar vereceğini biliyordu. Kara listeye alma yatırımcıların yaptırımlarla karşılaşma risklerini ve yatırım risklerinin değerlendirmesini kötü etkiledi. Vergi cennetleri yatırımcıların kara listeye alındığı zaman, yatırımcıların bundan etkilenecek yatırımlarını geri çekeceğini öngördü. Bundan dolayı vergi cennetleri zararı önlemek için hem kaçınılmaz, hem de mevcut kara listeye cevap verdi.

Vergi cennetlerinin ekonomik kayıpları yüksek olduğundan ve küresel mali krizin yapısında olan değişikliklerden etkilendikleri için savunmasızdı. Yeni uluslararası çevre kısıtlı sermayeden dolayı, vergi cennetleri yatırımcıların güvenilirliğini ve sermayelerini korumak için uğraşmaktaydı. Vergi cennetlerinin doğaları gereği ekonomileri aşırı derecede yabancı yatırımcılara bağlı olduğundan, 2000 yılında ülkeler ve özel sektörler uzun vadeli şekilde kara listeyi hedef almıştı. Bazı vergi cennetleri yıllarca isimlerini kara listelerden sildirmek için uğraş içindeydi. Vergi cennetleri hatta tam uyumlulukla anlaşmış olmalarına rağmen, tamamen isimlerinin silineceğinin güvencesini alamadılar.

2000 yılında yargı alanlarının kara listeye alınmalarının aksine, bu kez tehlikeli yaptırımlar uygulanması daha somuttu. OECD savunmacı önlemlerine ek olarak, tüm dünyanın en büyük ekonomileri birlikte vergi cennetlerine karşı tehdit oluşturmuştu. Bu kez devletlerin yaptırımlarını uygulamak için daha güçlü nedenleri vardı. Devletler, bütçe açıkları, ekonomik düşüş ve artan sosyal maliyetlerle karşı karşıya kalmıştı. G20 liderleri bu yapıda olan kamu maliyelerini korumak için gerekli oldukları konusunda

⁸⁷ Oxfam, “Off the Hook”, Oxfam International March 2019, s.6, (çevrimiçi 10.04.2019)

⁸⁸ Mistry, Percy S. ve J.C. Sharman, “Considering the consequences: the development implications of initiatives on taxation, anti-money laundering and combating the financing of terrorism”, Commonwealth Secretariat, London, 2008, s.174 (çevrimiçi 27.03.2019)

netdi⁸⁹. G20 Londra zirve deklarasyonunda yaptırımlar geniş bir şekilde kapsamış ve tanıtılmıştı. Bu gelişmeler potansiyel vergi cennetlerini ve yatırımcıları korkutması gerekiyordu. Kara listeye alınma olmasa da, yayınlanan önlemler muhtemelen yabancı yatırımcıları ve vergi cennetlerini ve onların yetkililerini koşullara uymalarına ve geri çekilmelerine yol açacaktı⁹⁰. G20 liderleri tarafından geliştirilmiş bazı önlemlere bunlar dahildir:

- Vergi mükellefleri ve mali kurumları kooperatif olmayan yargı alanlarını kapsayan işlemleri hakkında daha çok açıklama yapmaları gerekiyordu;
- Büyük ve farklı ödemelerden vergi ödenmeli;
- Kooperatif olmayan yargı alanlarında ikamet eden kişilerin gider ödemelerinde vergi indirimlerini iptal etmek;
- Vergi anlaşmaları gözden geçirilmeli;
- Uluslararası kurumlar ve bölgesel kalkınma bankaları yatırım politikalarını gözden geçirmelerini istemek;
- Vergi şeffaflığı ve karşılıklı yardım programları tasarlandığı zaman bilgi değişimi prensiplerine ağırlık verilmesi.

2.5.2. Avrupa Birliği Düzeyinde Vergi Suçlarıyla Mücadele

Yönetimle ilgili olan işbirlikleri – Kurulun 15 şubat 2011 tarihli 2011/16/EU yönergesine göre, vergilendirme alanında üye ülkeler arasında vergi bilgi değişimlerini düzenlemek için sistem oluşturuldu⁹¹. Yönerge, Avrupa ülkeleri arasında zorunlu olarak otomatik bilgi değişiminin yapılmasını gerekli kıldı. Bu zorunlu değişim özellikle üye ülkelerde ve diğer ülkelerde ikamet eden vergi mükellefleri tarafından yapılan sermaye ve farklı gelirler ile ilişkilidir. Bundan dolayı bu sistem KDV vergisinden tasarruflara kadar geniş alanı hedeflemektedir. Değişim programı yıllar boyunca sayısız gelir ve sermaye

⁸⁹ Global Plan For Recovery And Reform The Communique From The London Summit 2009, s.3 (çevrimiçi 04.04.2019).

⁹⁰ G20 Declaration On Strengthening The Financial System London, 2009, s.4 (çevrimiçi 05.04.2019)

⁹¹ The Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation, 2011, s.1 (çevrimiçi 11.04.2019).

kategorileri için genişletildi. Kurulun 9 aralık 2014 tarihli 2014/107/EU yönergesi 2011 yönergesini düzenleyerek, vergilendirmede zorunlu otomatik bilgi değişiminin yapılması konusu kurul tarafından daha da derinleştirildi. 2014/107/EU yönergesi, paylaşılacak bilgilerin kullanışlı olması şartını ortadan kaldırdı⁹². Ayrıca, 2014/107/EU yönergesi, üye devletler arasında zorunlu bilgi değişiminden kaçınmak için olan barajları kaldırdı. Avrupa birliyinin hedefi, vergi mükellefleri hesaplarını farklı mali kuruluşlar arasında bölerek gelirlerini fark edilmeyerek sürdürülmesine engel olmaktır: “Barajlar, genellikle bu yönergenin içine dahil edilmemelidir, çünkü vergi mükellefleri hesaplarını farklı mali kuruluşlar arasında bölerek bunu kolayca aşabilirler”.

Bugün, avrupa birliyi vergi cennetlerine yönelik çok güçlü politikaya önderlik etmektedir. Avrupa ülkeleri, avrupa birliyi içinde veya dışında olan vergi cennetleri üzerinden vergi dolandırıcılığına karşı mücadele etmek için istekli olduklarını belirttiler. Avrupa komisyonu, Haziran 2015`te 30 vergi cenneti ülkesinin olduğu listeyi paylaştı. Bu listede olan ülkelere örnek olarak, Bruney, Hong Kong, Andorra ve Lihtenştayn. Avrupalı yetkililer kara liste ile ilgili güçlü noktalara geldiklerini ve bunun sayesinde avrupa kıtasında geleneksel vergi cennetleri ile farklı ortaklıklar geliştirmiştir. 27 Mayıs 2015`te avrupa birliği ve İsviçre mevcut tasarruf anlaşmalarını değiştirerek, OECD ve G20 tarafından geliştirilmiş küresel standartlara dayanan mali hesap bilgilerinin otomatik değiştirilmesi ile ilgili anlaşma için protokol imzaladılar. Bu anlaşma 2018`te yürürlüğe girdi ve avrupalı vatandaşların gizli bankacılık işlemlerine son verildi⁹³. Daha yakın zamanda ise diğer ülkeler ile anlaşma imzalandı, Ekim 2015`te Lihtenştaynla, 8 Aralık 2015`te San Marinoyla, 12 Şubat 2016`da Andorrayla ve 22 Şubat 2016`da Monakoyla anlaşma imzalandı. Anlaşmaların şartları oldukça benzerdir. Anlaşmanın şartlarına göre, AB vatandaşları ile ilişkili dolandırıcılıkla şüphelendikleri zaman yetkililer arasında otomatik bilgi değişimine yol açıyordu. Avrupa birliyi arasında olan son anlaşmalar otomatik bilgi değişimini oluşturmuştu. Tüm bu gelişmelerden sonra vergi cennetlerinde

⁹² The Council Directive 2014/107/EU of 9 December 2014, s.2 (çevrimiçi 11.04.2019)

⁹³ European Commission, Press release, “Fighting tax evasion: EU and Switzerland sign historic tax transparency agreement”, Brussels, 27 May 2015, s.1 (çevrimiçi 11.04.2019)

banka gizlilik prensibinin zayıflamış olduğu gözüküyordu. Vergi cennetleri ve diğer devletler arasında olan uluslararası vergi dolandırıcılık ilişkisini anlamak için bu ana rol oynuyor. Bugün AB vatandaşları için banka gizlilikleri kolayca ilan edilmemektedir. Eğer ulusal yetkililer tarafından anlaşmalar yakın zamanda uygulanmadığı takdirde ise bu mümkün değildir.

Vergi mükelleflerinin kimliklerini tanıma web portalı – AB üye devletlerinin çoğu ulusal vergi mükelleflerini tanımlamak ve sınırları içerisinde vergi idarelerinin faaliyetlerini kolaylaştırmak için vergi kimlik numaralarını kullanmaktadırlar. Vergi kimlik numaraları sadece ulusal vergi mükellefleri için değil, aynı zamanda ulusal olmayan vergi ödeyicilerini tanımlamak için de kullanılır. Vergi mükellefi kimlik numarası, isim ve adresi olan güvenilebilen bir bilgi türüdür. Bu amaçlar, avrupa birliği üye devletlerinin vergi bilgi değişimini geliştirmek için ulusal vergi kimlik numaraları ile ilişkili web portalı oluşturdu (bu portalda sadece hangi üyeler bu şartları kabul ettiyse o ülkenin vergi mükelleflerinin bilgileri vardır). Web portal, vergi mükellefler tarafından vergi kimlik portalına verdiği bilgiler hakkında şüpheleri olduğu durumlarda onlayn denetleme hizmeti sağlamaktadır⁹⁴.

Ceza kuruluşlarına bunlar dahildir:

Europol – Europol, avrupa'nın sınır ötesi boyutlarında cezai suçlarla ilişkili istihbarat bilgilerini toplamakla sorumludur. Bundan dolayı mali ve kdv dolandırıcılıkla ilgili suçlular europolun uzmanlık alanına girmektedir. Bu açıdan baktığımızda, europol avrupa'da olan kurumlara ve diğer ülkelerin adalet kurumlarına ve hukuk birim icra eden görevlilere mali dolandırıcılık durumu hakkında doğru ve kesin bilgileri vermeye uğraşmaktadır. Araştırmalar yönetildiği zaman sadece ulusal istihbarata değil, aynı zamanda avrupanın ve uluslararası kaynaklarındanda faydalanırlar⁹⁵.

Avrupa Dolandırıcılığa karşı Mücadele Ofisi – Avrupa dolandırıcılığa karşı mücadele ofisi, avrupa birliği içinde olan kurumlarda yolsuzluk, ciddi suistimalleri ve avrupa bütçesine karşı dolandırıcılıkları araştırmaktadır. Avrupa dolandırıcılığa karşı mücadele

⁹⁴ The European Commission, “Taxation and Customs Union”, 2019, s.1 (çevrimiçi 12.04.2019)

⁹⁵ Aled Williams, “Eurojust News, Issue 4”, July 2011, ss.1-12 (çevrimiçi 12.04.2019)

ofisi, suçluların yargılanması için yasal bir görevi yoktur. Ancak üye devletlere ve kurumlara bilgi toplaması ve paylaşması için yardım edebilir ve soruşturmalar yürütebilir. Aynı zamanda avrupa konseyine engel olmak için politikalar ve dolandırıcılığı tespit etmek için kurallar ve tavsiyeler verebilir.

Avrupa Birliği içinde Mali İstihbaratla İşbirliği – Avrupa konseyinin 2000/642/JAI karar kapsamı altında düzenleme yapılarak, üye devletlerin mali birimleri arasında bilgi değişiminin işbirliklerine yönelik saygı çerçevesinde yapılmasına, avrupa birliği üyelerine güvenli ve bağımsız ağ sunma ve tüm birimler arasında kullanıma hazır şekilde verilerin değişim yapılmasına izin veren ağ oluşturdu. Bu ağ avrupa birliği ve ulusal mali birlik tarafından finanse edilmektedir. Bu ağ, birimler arasında bilgi değişimi için gerekli olan süreyi azalttı. Kararın 4.maddesinde şöyle belirtilmiştir: “Bu karara uygun olarak talepte bulunulduğunda ağda talep edilmiş üye devletler arasında olan anlaşmalar veya geçerli olan sözleşmeler altında talep için resmi mektup gerekmeden tüm ilişkili bilgiler mevcut tüm mali bilgiler ve talep edilen yasal yürürlüğe koymak için olan verileri kapsamakla sağlanacaktır”⁹⁶.

Vergi dolandırıcılığı avrupada genel olarak hem idari para cezası hemde cezai yaptırımlarla cezalandırılır. Ancak bu sistem şu anda Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Avrupa Birliği Adalet Mahkemesi tarafından sorgulanmaktadır. Vergi dolandırıcılığıyla mücadelede uygulamaların uyumlaşması baskı etkisini tehdit edebilir, fakat bu belli ülkelerin sadece idari anlam yolu ile vergi suçlarını takip etmelerine yol açabilir.

İnsan haklarında Avrupa sözleşmesinin 7 no`lu protokolün 4.maddesinde adil olarak suçlu aynı suçtan bir kez yargılanmalı veya iki kez cezalandırılmamalıdır⁹⁷ (buna “Ne bis in idem” denilmektedir). Her iki yaptırım tarafından aynı çıkarlar korunur ve potansiyel cezalar aynı yapıda olduğu zaman aynı durum için iki kez yargılanması, birileri tarafından engel olunmaktadır. Bu protokol onaylandığı zaman bazı ülkeler örneğin,

⁹⁶ Council of Europe,” Decision 2000/642/JAI concerning arrangements for cooperation between Member States’ financial intelligence units in respect of exchanging information”, s.3 (çevrimiçi 12.04.2019).

⁹⁷ The article 4 of protocol n° 7 of the European Convention on Human Rights, s.17 (çevrimiçi 14.04.2019).

Fransa, Avusturya veya İtalya tarafından “ceza” gibi sınıflandırılan suçlular için geçerli olduğunu belirtmişler ve bu maddeye şüphe ile yanaşmışlardır. Dolayısıyla bu Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından mali idari cezalar suçlu cezalar gibi kabul edilmiştir. Ancak bu protokol İtalya, Fransa ve Avusturya gibi ülkelerde kanunları tarafından önemli olmamıştır⁹⁸. Buna rağmen Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi bu şüphenin yeterince spesifik olmadığını ve 57.maddenin şartlarını karşılamadığını ve Avusturya ve İtalya olaylarında bu yüzden geçersiz olduğu dikkate alınmıştır. Fransanın şüphesi de muhtemel olasılıkla Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından geçersiz sayılmıştır. Böylece de “ne bis in idem” prensipi Avrupa konseyinin her hangi bir ülkesi için zorlayıcı oldu.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi bu prensipi bir çok vergi dolandırıcılığı vakasında uygulamıştır. Örnek olarak, vergi dolandırıcılığı için ceza kararlarında kişiye para cezası verildiğinden Finlanda’da Mahkeme 7 no’lu protokolün 4.maddesini ihlal edildiğini ve yönetim tarafından mevcut ödeyeceyi vergi ile ödemeli olduğu vergi arasındaki farkı ödemeyi karar vermiştir. Bilgiyi yetkili makamlara bildirmediği için ise başarısız olarak cezası üç ile çarpıldığını buldu. Mahkeme suçlunun her iki yaptırımla cezalandırılacağına karar verdi⁹⁹. Fransanın Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından hala suçlu gibi davranılmamasının nedeni Fransa Anayasa Mahkemesi avrupa tarafından cezalandırılmasını ön görerek borsa ve vergi dolandırıcılığı ile ilgili konularda “ne bis in idem” prensipini uygulamaya karar verdi. “Ne bis in idem” prensipi, Avrupa Birliği Temel Hak’ın 50.maddesinde ana hak olarak kabul edilmiştir. KDV dolandırıcılığı için ceza yaptırımları ve eklenerek artan idari cezalara yönelik 26 Şubat 2013 tarihli kararda Avrupa Birliği Adalet Mahkemesi kdv dolandırıcılığı ile ilgili olarak birlik yasası uygulanması şartının geçerli olmasının kararını verdi¹⁰⁰. Mahkeme kişilerin iki kez

⁹⁸ European Court of Human Rights.: “n° 15963/90, CASE OF GRADINGER v. AUSTRIA”, 23 Octobre 1995, s.8 (çevrimiçi 14.04.2019).

⁹⁹ The Court of Justice of the European, “n° 13079/03, Ruotsalainen v. Finland”, 16 June 2009, s.17 (çevrimiçi 15.04.2019)

¹⁰⁰ The Court of Justice of the European Union, 26 February 2013, Åklagaren v Hans Åkerberg Fransson, s.2 (çevrimiçi 15.04.2019)

cezalandırılmasını önleyen prensipi üye ülkelerin zorla bunu uygulamasını engelleyemez ve kdv alanında aynı kaçınma davranışı beyan edilip bulunduğu zaman cezai yaptırım ve vergi cezaları uygulanmasına da karar verdi.

2018 yılında paylaşılan ulusal olarak kaybedilmiş kârlar raporunun tahminlerine göre, 2015 yılında yaklaşık 600 milyar dolar çokuluslu yabancı kârları vergi cennetlerine kaydırılmıştır. Bu kârların %30'u Avrupa birliği içinden vergi cennetlerine taşınmıştır. Ayrıca raporda olan tahminlere göre, Avrupa Birliği ülkelerinden kaydırılan kârların %80'i avrupa birliğinin vergi cennetleri ile sonuçlanmıştır. Özellikle İrlanda, Lüksemburg ve Hollanda toplam 2015 yılında 210 milyar dolar kâr kaydırılmasını hesaplamıştır. Bu araştırmaya dayanarak, Oxfam'ın tahminine göre, 2015 yılında Fransa, İspanya, İtalya yaklaşık 35.1 milyar avro vergi geliri kaybetmiştir. Bu miktar ülkeler için kendi sağlık sistemlerini geliştirmek için yeterli bir miktardır¹⁰¹.

2015 yılında UNCTAD'a göre, gelişmekte olan ülkeler çokuluslu şirketler tarafından vergi kaçırılmasından dolayı yılda yaklaşık 100 milyar dolar gelir kaybetmiştir. Kurumlar vergisi, geliştirmekte olan ülkeler için orantılı olarak gelişmiş ekonomilerinden ciddi oranda önemlidir. Karşılaştırma olarak Afrikada olan tüm vergi gelirlerinde oran olarak %15.3, Latin Amerika ve Karayiplerde %15.4 ve OECD ile karşılaştırtığımızda %9 oranındadır¹⁰². Ancak gelişmekte olan ülkeler vergilerin toplanmasında önemli zorluklarla karşılaşmaktadır. Vergiler toplam olarak gayri safi yurt içi hasılatlarının %10-%20'sini oluştururken, gelişmiş ülkelerin ekonomilerinde bu oran yaklaşık %40 oranındadır¹⁰³.

Vergi kaçakçılığı ile uğraşmak ve özellikle vergi cennetlerini hedeflemek devletler için yoksullukla mücadele ederek ve eşitsizliği azaltmak amacıyla vergi toplanmasının garanti eden en etkin yoldur. Örneğin, Oxfam'a göre, Hindistan 2015 yılında çokuluslu

¹⁰¹ Oxfam, "Off the Hook", Oxfam International, March 2019, ss. 6-7, (çevrimiçi 10.04.2019).

¹⁰² OECD, "Corporate tax remains a key revenue source, despite falling rates worldwide", 2019, s.1 (çevrimiçi 17.04.2019)

¹⁰³ OECD, "The Global Revenue Statistics Database", 2018, s.1 (çevrimiçi 17.04.2019)

şirketler tarafından vergi cennetlerine kâr kaymaları yapılmasından dolayı yaklaşık 3,6 milyar dolar kaybetdiğini tahmin etmektedir¹⁰⁴.

2.5.3. Ulusal Düzeyde Vergi Suçlarıyla Mücadele

Avrupadaki farklı ulusal vergi dolandırıcılıklarına karşı güç kullanarak baskı altında tutmak yapılarını öğrenmek gelecekte oluşacak vergi suçlarına karşı çok daha iyi şekilde mücadele işbirliklerinin yapılması için önemli şarttır. Tüm Avrupa ülkeleri vergi suçlarına karşı farklı adımlar ve operasyonlar uygulamak eğiliminde yol takip etmektedirler. Ancak bazen ülkelerin vergi suçlarıyla mücadele yolları değişebilmektedir. Avrupa ülkelerinin hepsinin yaklaşımları aynı olmayabilir, fakat bazı ortak eğilimler ve özellikler istisnalar olarak altı çizilebilir. Ortak eğilimler açıkça söylemek gerekirse, vergi suçlarıyla mücadelede üye ülkeler arasında işbirlikler yapılmasını kolaylaştırmaktadır. Avrupa ülkelerinin vergi suçlarıyla çeşitli suçlamaları vardır ve aynı zamanda onları cezalandırmak için benzer yöntemleri mevcuttur. Vergi daireleri, gümrük daireleri, polisler, savcı yetkilileri ve hatta özel yasal icra kuruluşlar her zaman ve farklı boyutlarda vergi dolandırıcılıklarıyla mücadele etmekten sorumludurlar¹⁰⁵.

Tüm avrupa ülkeleri vergi dolandırıcılığında olan mali ve vergi suçlarından kara para aklamaya ve KDV sahtekarlığına kadar olan suçlarla mücadele ve şikayet etmektedir. Vergi suçlarından yargılanan suçlular, genellikle hapis cezası ve adli veya mülki para ile cezalandırılırlar. Örnek olarak, Fransa vergi kanununda 1741.madde'ye göre vergi dolandırıcılığından yargılanan suçlu 37,500 avro para cezası ve beş yıl hapis cezası ile cezalandırılmaktadır. Dolandırıcılar sahte fatura kullanarak kurumları dolandırdıklarında Fransa vergi kanununa göre 75,000 avro para cezası ve beş yıl hapis cezası ile cezalandırılmaktadırlar¹⁰⁶. İtalyanın 24 Eylül 2015 yasama kararnamesine göre, gerçekleştirilmemiş işlemler için sahte faturalar kullanarak vergi dolandırıcılığı

¹⁰⁴ Oxfam, a.g.e., s. 7, (çevrimiçi 10.04.2019)

¹⁰⁵ OECD, "Effective inter-agency co-operation in fighting tax crimes and other financial crimes", 2nd Edition, 2013, s.29 (çevrimiçi 05.04.2019)

¹⁰⁶ Code général des impôts, Article 1741, 2009, s.1 (çevrimiçi 06.04.2019)

gerçekleştirildiği zaman bir buçuk yıldan alt yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadırlar¹⁰⁷.

Benzer şekilde Almanyanın vergi kanunun 370.maddesinin ve Almanya Federal Hukuk mahkemesinin hukuk kararına göre, dolandırıcılık miktarına göre hem para hem de hapis cezası ile cezalandırmaktadır. Örnek olarak, 50,000 avro altında olan dolandırıcılığa göre vergi suçlusu sadece para cezası ile cezalandırılır. 50,000 avro üstü dolandırıcılığa göre hem para hemde hapis cezası ile cezalandırılır. Genel olarak cezalı 1,000,000 avro üstü büyük dolandırıcılık yaptığı zaman hapis cezası kaçınılmazdır. Avrupa Üye Ülkeleri vergi suçlarına karşı geliştirdikleri ortak yaptırımlar avrupanın içinde adli suçlarla ilişki olarak güvenli vergi cenneti oluşturulamamasını önlediğinden vergi dolandırıcılığına karşı birlikte mücadele etmenin etkili bir yol olduğu ispat edildi¹⁰⁸. Önemli ulusal oyuncular bunlar aittir:

Vergi idaresi – Genel olarak, vergi idareleri vergi suçlarıyla mücadelede önemli merkezi role sahiptir. Onlar vergi mükelleflerinden ve firmalardan vergi konusu ile ilgili olarak bilgilerin toplanmasından sorumludur. Vergi idareleri kişilerden ve kuruluşlardan vergi beyannameleri topladıklarından hem bireylerin hemde işletmelerin bilgilerine ve mali bilgilerine erişimleri vardır. Bundan dolayı vergi idareleri genellikle araştırma ve vergi suçlularını dava etmek için önemli güçleri vardır. Bazı ülkelerde vergi idareleri vergi dolandırıcılığına karşı mücadele ettiği zaman diğer kurumlardan ihtiyacı olduğu bilgileri elde etme yetkisi vardır. Bu ülkelerde vergi idareleri genel olarak doğrudan soruşturmalardan sorumlu olurlar, bazen ise Hollanda gibi ülkelerde başsavcılık yönetimi altında bu soruşturma yürütülür, ancak bu zorunlu değildir. Fransa'da ise soruşturmalar doğrudan başsavcılık tarafından yürütülür¹⁰⁹.

¹⁰⁷ DECRETO LEGISLATIVO 10 marzo 2000, n. 74, “Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205”, 2014, s.3 (çevrim içi 07.04.2019)

¹⁰⁸ BGH 1 StR 416/08 - Urteil vom 2. Dezember 2008 (LG Landshut), s.1 (çevrimiçi 08.04.2019)

¹⁰⁹ OECD, Effective inter-agency co-operation in fighting tax crimes and other financial crimes, 2nd Edition, 2013, s.30 (çevrimiçi 05.04.2019).

Gümrük idaresi – Gümrük idareleri gümrük bilgilerini ve tahminleri toplamaktadır. Bu açıdan gümrük idareleri sınırda para ve mal akışını değerlendirmekten sorumludurlar. Bazı avrupa ülkelerinde vergi idareleri gümrüğün bir parçası olarak, birlikte hem vergi hem gümrük idaresi gibidir. Ancak gümrük idareleri bazı durumlarda bağımsız idare gibi de olabiliyorlar. Vergi idarelerinin gümrükde suçlarla ilişkili olan para ve mal akışının önlenmesinde önemli rolü vardır¹¹⁰.

Polis – Polisler ceza hukuku, insanları ve onların mülklerini korumalarında önemli rol oynadığından, onlar vergi suçları ve vergi dolandırıcılıkları ile mücadele ederek üstesinden gelebilen ilk kurumdur. Çoğu avrupa ülkesinde sadece mali suçlarla ilgilenen özel polis birlikleri uygulanmaktadır. Buna örnek olarak, Hollanda`da veya İngiltere`de olan cezai istihbarat birlikleri ve ya İspanya`da olan servet kurtarma birlikleri ,İtalya`da Guardia de Finanza ve Rusyada özel mali birlikleri buna dahildir. Bazı ülkelerde her iki birlik mevcuttur. Bazılarında ise büyük mali suçlularla mücadele etmek için özel görev güçleri olan birlikler oluşturulmuştur.

Savcılık yetkilisi – Savcılık yetkilisi, suç davalarında toplumu ve devleti temsil eden yetkilidir. Kamu savcı yetkilisinin rolü ülkeden ülkeye farklılıklar göstermektedir. Örnek olarak, bazı ülkelerde kamu savcısı tüm potansiyel suçlu araştırmalarından ve tüm cinayet davalarından sorumludur. Bazı ülkelerde ise Birleşmiş krallıkta olan kamu savcılar gibi sadece cinayet davalarından sorumludur, ancak diğer soruşturma ve araştırma suçlarında ise rolleri yoktur¹¹¹.

Mali İstihbarat Birliyi – Mali istihbarat birliyi, mali ve vergi suçlarıyla mücadelede kilit rolünü oynamaktadır. Çoğu ülkede olan mali istihbarat birliyi dolandırıcılığı, para aklamaları ve terör malisini önlemek için kanunlara dayanarak, bankalardan para transfer işlemlerini yapan işletmecilerden ve bazı perakendicilerden şüpheli işlemler gerçekleştirdiği zaman ve ciddi miktarda nakit kabul ettiklerinde rapor olarak göndermelerini talep etmektedir. Mali istihbarat birliyi daha sonra raporları analiz

¹¹⁰ OECD, Effective inter-agency co-operation in fighting tax crimes and other financial crimes, 2nd Edition, 2013, s.33 (çevrimiçi 05.04.2019)

¹¹¹ OECD, a.g.e., s.39 (çevrimiçi 05.04.2019)

etmekden, araştırmayı yürütmekden ve yetkiliye bildirmekten sorumludur. Avrupa ülkeleri farklı yapı ve sistemler tasarlayarak, kendi kuruluşları kapsamında mali istihbarat birliyi ile birlikte vergi ve mali suçlarla mücadele etmektedir. Örnek olarak, bazı ülkelerde bu birim polis veya savcılığın bir parçası gibidir. Ancak bu Maliye bakanlığın doğrudan altında veya Adalet bakanlığı altında oluşturulabilir (İspanya ve Fransada)¹¹².

Mali krizden bu yana milyarlarların sayısı ikiye katlandı ve onların servetleri günlük olarak 2,5 milyar dolar artıyordu. Ancak süper zengiliklerine rağmen, şirketleri vergi cennetlerini kullanarak ödemeli oldukları vergiyi ödemekten kaçındılar. Bazı ülkeler vergi kayıplarından dolayı sağlık, eğitim ve diğer kamu hizmetleri için gerekli harcamaları yapamayarak zor durumda kalmıştı. Ayrıca vergi cennetleri küresel ekonominin çalışma şeklini de bozmaktadır. Araştırmaya göre, yabancı yatırımların neredeyse %40'ı yaklaşık olarak 12 trilyon doları tamamen sahtedir. Mali yatırımlar, vergi cennetlerinde olan boş kabuk şirketleri aracılığıyla kaçırılarak oluşur ve aynı zamanda gerçek ekonomik faaliyetleri yoktur. Vergi cennetleri, küreselleşme ve sermayenin hızlı hareketliliği dünyada olan vatandaşlara zarar veren unsurları sayesinde önem kazanmıştır¹¹³. Bundan dolayı, ülkelerin vergi cennetlerinin yapı şekillerini belirleyerek, yaptırım uygulayarak faaliyetlerine son vermeleri gerekmektedir.

¹¹² OECD, Effective inter-agency co-operation in fighting tax crimes and other financial crimes, 2nd Edition, 2013, s.37 (çevrimiçi 05.04.2019).

¹¹³ J. Damgaard, T. Elkjaer and N. Johannesen, "Piercing the Veil, Finance & Development", Vol.55, No.2, 2018, s.1 (çevrimiçi 16.04.2019).

Üçüncü Bölüm

Vergi Polisi Modeli

Çalışmanın üçüncü bölümünde birçok ülkede vergi denetim ve kontrol faaliyetleri, vergi dolandırıcılıkları, vergi kaçakları ile mücadele etmek için uygulanan vergi polisi modeli üzerinde durulmuştur. Bu bölümde, vergi polisi tanımı, yetki ve görevleri ve diğer kapsam alanları incelenmiştir.

3.1. Vergi Polisi Kavramı

Vergi polisi, yasalar tarafından verilen yetkiler kapsamında ticari kuruluşların vergi mevzuatının gerekliliklerine uygunluğunu izleyen, ulusal ve uluslararası anlamda vergi kaçakçılığının önlenmesinde önemli rolü olan bir kolluk kuvvetidir. Aynı zamanda ceza muhakemesi yasası kapsamında olan yetkisi dahilinde olan ceza davalarını soruşturmaktadır¹¹⁴. Diğer bir kavrama göre, vergi polisi görev, işlev ve yetkilerini uygulamakla vergi ve ücret mevzuatına uyumluluk için tam kontrol sağlayabilen, mali ve bütçe alanlarında olan suçluları tespit eden, soruşturan ve diğer suçları önleyen bir kolluk kuvvetidir¹¹⁵.

3.2. Vergi Polisi Uygulama Örnekleri

Ekonomik krizlerden sonra kara para aklama ve sermaye akışlarının gittikçe vergi cennetlerine yönelmesi, ülkeleri kendi ekonomilerinin bundan zarar görmesine karşı engel olmak ve vergi kaçakçılığını önlemek için mücadele yöntemlerinden biri olan vergi polisi modelini uygulamışlardır. Vergi polisi modelinin İtalyada, Ukranyada, Avusturyada, Rusyada, Sırbistanda, Belçikada uygulaması vardır. Vergi polisi modeli ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Bu farklılara örnek olarak, İtalyada uygulanan vergi polisi modeli Guardia di Finanza diğer ülkelerden farklı olarak en geniş yetki ve görevlere sahip olmasından dolayı kara para aklama ile mücadele, gümrük kontrolleri, diğer alanlarda faaliyet göstermektedir. Vergi polisi modeli Rusyada faaliyetine son bulmuştur. Ancak görev faaliyetleri diğer bir kuruma devr edilmiştir. Vergi polisi başarılı sonuçlar elde

¹¹⁴ Ksk group Audit i konsaltinq, “Naloqoviy Poliçii” Russia, 2020, s.1 (çevrimiçi 23.06.2020)

¹¹⁵ Maryna Dei, “Human Rights: Theory And Practice”, London 2017, s.175 (çevrimiçi 23.03.2020)

ettiğinden diğer ülkelerde vergi polisi modelini uygulamıştır. Buna örnek olarak, Ukranya, Rusya'da vergi polisi modeli başarılı olduğundan, kendi ülkesi içinde olan vergi kaçakçılığını önlemek için vergi polisi modelini uygulamak için vergi polisi oluşturmuştur. Diğer ülkelerde de günümüzde hala daha vergi polisi modeli uygulanmaktadır. Bu çalışmada iki ülkenin vergi polisi modeli uygulaması ele alınmıştır.

3.2.1. Rusya'daki Vergi Polisinin Tarihsel Gelişimi ve Başlangıç Gelişime Süreci

Vergi polisi genel olarak ulusal ve uluslararası vergi dolandırıcılıklarını ve vergi kaçakçıları önlemek için kurulmuş kurumdur. Bazı ülkelerde uygulama alanları değişmektedir. Rusya'da vergi polisi Federal Rusya vergi polisi olarak bilinmiş ve kendilerine verilmiş yetkilere ve görevlere uygun olarak faaliyetleri yerine getirmekle yükümlü hale getirilmiştir.

Rusya geçiş döneminin başlarındayken devlet finansmanı kurumsal anlaşmazlıktan rahatsızdı. Geçiş döneminin başlarında Maliye bakanı Boris Federov devlet maliyesi ile uyumlu politika sağlamaya çalışıyordu. Bundan dolayı Federov, Maliye bakanlığının mali idaresi üzerinde iyi eğitilmiş ve güçlü uygulama yetkisine sahip vergi müfettişi kadrosu tarafından destek verilerek özel yetki ile merkezi hizmet vermesini önerdi. Ancak Federov'un Maliye Bakanlığında görev süresi kısaltıldı. 1990'larda Rusya Maliye bakanları Polonya'da olan bakanlar gibi egemen siyasi oyuncu olmadığından onlar sadece devletin maliye politikasını etkilemeye çalışan oyunculardan biri gibiydi. 1990 yılında Federov görevden alındı ve Mayıs 2000'de Putin tarafından Aleksey Kudrin Maliye başkanı olarak atandı. Hükümet toplam olarak 11 maliye başkanı değiştirdi ve hiç biri iki yıldan uzun süre hizmet edemedi¹¹⁶.

Rusya devlet maliye yönetimi yeni küçük düzenleme olarak vergi idareleri, gümrük idareleri, özel bütçe dışı fonlar, devlet varlık komiteleri ve ajansları arasında elde ettikleri gelirlerini böldü. Vergi idaresinin zorlayıcı birlikleri vergi gelirleri için diğer

¹¹⁶ Geralt Easter, "CAPITAL, COERCION, AND POSTCOMMUNIST STATES", Cornell University Press, 2012, s.97 (çevrimiçi 14.09.2019)

bürokratik rakip olarak bağımsız vergi polisine dönüştürüldü. Vergi idareleri ve vergi polisi yıllar boyunca aynı gelir kaynakları için bütçe hasılatlarına kaydedilen gelir beyannamelerini sunuyordu. Devlet maliye kurumunda olan hiç bir yetkili birlik bakanlıkların özel bütçe dışı fonda ne kadar gelirleri olduğunu bilmiyordu. Örnek olarak, Askeri ordu bütçe harcamalarının tahmini olarak %25'ini kullanıyordu ve Maliye bakanlığı karşısında açıklama sorumluluğu yoktu¹¹⁷.

Devlet gelirlerin akışının merkezleştirilmesinden dolayı kurumsal tutarsızlık daha da kötüleşmişti. Bölgesel ve yerel yönetimlerin kendi vergi toplayan çalışanları vardı. Bunun amacı merkeze karşı birlikte rekabet etmektir. Böylece merkezi devlet gelir ve giderleri takip edemiyordu. 1992 yılında Maliye Bakanlığı bu sistemi düzenlemek için bütçeden çıkan ve bütçeye gelen gelir akışını koordine etmek için yeni hazine oluşturdu. Bu düzenlemeden iki yıl sonra hazine ofisleri 89 bölgeden sadece 17'sinde ofisleri vardı. Merkezle özel gelir anlaşmaları yapılarak, bundan kaçınanların hazinenin yerel olarak gelirlerini toplayarak işlem yapmaları engellenmişti.

Hazinenin yerine alternatif olarak, hükümet belirli bankalara bütçe fonlarını toplamak ve giderleri için para gerektiğinde ayırmalar yapmak için yetkiler verdi. Bu uygulama bankalar tarafından hazineleri alt üst edilmiş bazı bölgelerde de uygulandı¹¹⁸. Vergi makbuzları üç aşamalı banka sistemi ile yönlendiriliyordu. İlk aşamada, vergileri kabul eden ve gelirleri merkezi hesaba yatıran merkez bankası vardı. İkinci aşamada, merkez bankasının bölgede olan şubeleri vardı. Onlar vergi mükelleflerinin hesaplarından transfer ederek gelir kaynaklarını üste doğru yönlendiriyordu. Vergi mükelleflerinin hesapları tutulan en alt seviyede devletle ilişkisi olan bankalar ve özel bankalar vardı. Devlet, alt seviyeli bankaları az gelişmiş hazine sistemini desteklemek için kullanıyordu. Ancak bankalar arasında mali çıkar anlaşmazlığı gittikçe artıyordu. 1990'lı yılların ortalarında finansal olarak bağımsız olan binden fazla banka kuruldu. Bu bankalar “cep” bankaları ismi ile tanınıyordu. Onlar merkezi devletin sermayesi için ana rakipleri olarak

¹¹⁷ Geralt Easter, “CAPITAL, COERCION, AND POSTCOMMUNIST STATES”, Cornell University Press, 2012 s.98 (çevrimiçi 14.09.2019)

¹¹⁸ Geralt Easter, a.g.e., s.98 (çevrimiçi 14.09.2019)

kurumların ve yerel hükümetlerin kurumsal araçlarıydı. Alt düzeyde olan bankalar genellikle merkezden bilgiyi bazen gizliyor, bazı durumlarda bilgi vermeyi geciktiriyor, bazı zamanlarda ise merkezi banka sistemlerine gelirleri aktarmayı ihlal ediyordu¹¹⁹. 1997 yılının başlarında vergi yetkilileri bankaların kasıtlı olarak ayda kırk binlik vergi gelirleri ödemesini ödemediğini tahmin ediyordu. Bundan dolayı 1997 yılında Chernomyrdin federal bütçe uygulamasına sadece hazinenin katılacağını açıkladı. Bankalar tarafından yapılan vergi mükelleflerinin hesapları ve bütçe kaynakları merkez bankasının şubelerine veya sberbankasına aktarılması gerekiyordu. Ancak başkanın bu emri daha sonra ertelendi. 1990'lı yıllarda yeniden devlet finansmanının merkezleştirme çabaları, bölgesel ve politikacılar tarafından engellendi.

1991 yılında cumhurbaşkanının emri ile eski sovyet çalışanlarından ibaret vergi idaresi kuruldu. Vergi idaresinde eski sovyet çalışanları çalıştığından dolayı hiç bir zaman otonom bürokratik olarak düzenlenemedi. Bunun yerine vergi idaresi Maliye Bakanlığına bağlı departman oldu. Bu vergi toplamının diğer şirketler arası kaynaklarının yeniden tahsis edilmesinin başka bir modeliydi. Bu sistemde vergi müfettişleri yerel kuruluşların mali durumlarını denetleyen bölgesel olarak çalışanlarıydı. Sovyet döneminin sonlarına doğru kuruluşlar kârlarını tamamıyla otomatik olarak merkeze bildirmedi. Vergi idarelerinin önemli yetkileri olduğundan kuruluşun yöneticileri ile vergi ödemelerinde anlaşmak için görüştüler. Bu politikanın amacı, ekonomik verimliliği teşvik ederek bazı teklifler sunmaktı. Ancak uygulamada bu vergi müfettişleri ve kuruluş yöneticileri arasında olan denetimsiz ve bireyselleştirilmiş ilişkileri içindi.

Yeltsin'in hükümüne göre, eski sovyet sistemli bölgesel bazlı gelir departmanını yeniden sınıflandırarak vergi idaresinin içine dahil edildi. Vergi idaresinin 260 yerel ofislerinde olan çalışanların bölgesel olarak uzak yerlere dağılımlarının yapılması insan kaynaklarının verimsiz şekilde hasılatların toplanılmasına yol açtı. Vergi idaresi tüm ülkeyi kapsıyordu, ancak ekonominin en çok yoğun olduğu yerde yeterli çalışana sahip değildi. Bu yüzden uygulama ve düzenleme bir bölgeden diğer bölgeye

¹¹⁹ Geralt Easter, "CAPITAL, COERCION, AND POSTCOMMUNIST STATES", Cornell University Press, 2012, s.98 (çevrimiçi 14.09.2019)

değiştirdiğinden faaliyetleri ve bilgi işlemlerini koordine etmek zorlaşıyordu. 1995 yılında 710 çalışanı olan merkez ofisi 160 binden fazla çalışanı yönetiyordu. Vergi müfettişleri, yönetsel yardım ve mali destek için bölgesel liderlere bağılıydı. Sonuç olarak, mali temsilciler çelişkili mesleki ve politik talepleri dengelemek zorunda kaldılar. Bölgesel liderler ayrıcalıklı yerel kuruluşları koruyarak ve bölgesel gelirleri merkezi hazineye aktarılmasına engel olarak bu durumdan yararlandılar. Durum gittikçe kötüye doğru gidiyordu. Durum daha da kötüleşti ve Yaroslav yerel vergi toplayanların ödenmemiş maaşlarını protesto etmek için 1997 yılında greve gitti¹²⁰.

Vergi idaresi çalışanları geçiş ekonomisi döneminde gelir talep etmek ve bulmak için kaynakları ve uzmanlıkları eksikti. Bu arada vergi idaresi bireysel hanelerin varlıkları ve gelirleri hakkında bilgi sahibi değildiler. Eski sosyalist kuruluşlar özelleştirildiğinden ve yeniden yapılandırıldığı için büyük şirketleri izleme yeteneği ve onların mali hesapları da bankalara devredildi. Gelişmekte olan mali yönetim gücü, Rusya devlet yetkililerinin toplumuna gelir taleplerine uymaya baskı yapmak için daha fazla zorlamasına neden oldu.

Mart 1992`de vergi idaresi çalışanları baskı yaparak gelir elde etmek özelliği ana özelliklerden biri oldu. Cumhurbaşkanının yeni kararnamesi ile yeni ana vergi soruşturma idaresi vergi idaresinin baskı yönteminin tamamlayıcısı olarak hizmet etmek için oluşturuldu. Kurum, İtalyada olan Mali Muhafız (Guardia di Finanza) birliklerinden etkilenerak yakın zamanda Rusya vergi polisi gibi bilinecekti. Ancak kuruluş vergi müfettişlerinin fiziksel olarak savunulması ve güvenceye almak konusunda suçlandı. Vergi polisinin resmi tarihine göre, “Vergi müfettişleri çalışanlarının %80’i kadın olduğundan vergi suçlarında olan yeni yapıya karşı çıkılabilinmesin diye bu suçlamalar yapılmıştır. Çünkü vergi müfettişlerinin çalışma koşulları tehlikeli ve riskli iş haline geldi, o yüzden fiziksel olarak savunulması gerekmektedir”. Bu açıklamadan sonra vergi polisi çalışanlarına silah taşıma, fiziksel güç kullanma ve özel görev araçları yetkilerine sahip oldu. Vergi sisteminde ekonomik kaynaklar için rekabette baskı sadece doğrudan

¹²⁰ Geralt Easter, “CAPITAL, COERCION, AND POSTCOMMUNIST STATES”, Cornell University Press, 2012 s.99 (çevrimiçi 14.09.2019)

devletten topluma değil, aynı zamanda toplumdan devlete doğru yöneldi. Kişisel servetleri olanlar kurumsal olmayan güvenlik şirketleri ile ve organize suç çeteleri ile birleşerek vergi toplayıcılara karşı mücadele etmeye başladılar. Resmi olarak saldırıların sayısı korkutucu oranda artmıştı. 1992 yılında vergi idaresinin listesinde 1 cinayet ve 52 cinayetle tehdit etme ve vergi müfettişlerine karşı 4 toplu saldırı gerçekleşmişti¹²¹. 1996 yılında vergi idaresinin 26 vergi toplayıcısı görev sırasında öldürülmüş, 74 vergi müfettişi ciddi fiziksel yaralanmış, 6 vergi müfettişi kaçırılmış ve 49 vergi müfettişinin evi yangın bombaları ile yakılmıştı. Ancak buna rağmen eski KGB vergi polisi “Biz tehlikeli olanlarız” diyerek vergi toplamanın riskli olmadığı ispatladı.

Vergi polisi başlangıçta vergi idaresinin emrine verildi. Ancak 1993 yılında cumhurbaşkanının kararnamesine göre, vergi polisi otonom mali zorlayıcı kurum oldu. Kuruma işe alınanların çoğu eski KGB çalışanlarıydı. Vergi polisi albaylarından biri kurumun güven kökeni için “Bu sadece kendimizi hatırlatmamız için değil, kim olduğumuzu bildiğimizdendir” diye vurguladı. Vergi polisi kurumu çok kısa sürede vergi toplamakta güçlü hale gelerek 1993 yılında toplam gelire katkıları %1’iken, 1998 yılında %6,5’in üzerine çıkararak gelirleri arttırdılar. Vergi polisi vergi mükellefleri için baskı tehditlerini arttırarak 1993 yılında kurum tarafından başlatılan suçlu davalarının sayı 600’den, 1994 yılında 2500’e, 1998 yılında ise 6100 dava sayısına kadar arttı. Vergi polisi sınırlı yetki ve 12 bin güçlü çalışan gücü ile mücadeleye başlamıştı. Ancak vergi kaçırma daha da yaygınlaşarak arttıkça ceza soruşturma yetkileri de artmaktaydı ve aynı zamanda ekipte olan çalışanların sayısını da 50 binin üstüne yükseltildi. Vergi idaresi ile birlikte Rusya’da her dört vergi toplayıcıdan biri yaklaşık uygulayıcı memurdu. Aralık 1994’te uzman bir şekilde eğiterek birlikler yetiştirmek için St.Peterburg’da vergi polisi enstitüsü kuruldu. Haziran 1998’de enstitünün ilk 47 öğrencisi mezun oldu ve onlar maliye ve teğmen rütbesi alarak mezun oldular¹²².

¹²¹ Geralt Easter, “CAPITAL, COERCION, AND POSTCOMMUNIST STATES”, Cornell University Press, 2012 s.100 (çevrimiçi 14.09.2019)

¹²² Geralt Easter, a.g.e., s.100 (çevrimiçi 14.09.2019)

3.2.1.1. Federal Vergi Polis Sistemi Yapısı ve Görevleri

Rusya Federasyonunun vergi yasası devlet yönetim sistemini ve vergi mevzuatına uyumluluk üzerinde olan kontrolünü kökten değiştirdi. Vergi yasası vergi mükelleflerinin teftişlerinin sayısını ve zamanlamasını, vergi denetimi eylemlerinin yeniden incelenmesini ve bunlara ilişkin kararların alınmasını, vergi yaptırımlarının tahsil edilmesi prosedürlerini ve vergi ihlallerinin yükümlülük önlemleri için kavramsal kurallar oluşturdu. En önemli yasal hüküm, vergilerde ve ücretlerde olan tüm umutsuz şüpheler, çelişkiler ve belirsizlikler vergi mükelleflerinin lehine değerlendirilmesi hükmüdür.

1992 yılında vergi polisi Rusya'da devlet vergi sisteminin bünyesinde ana vergi soruşturma bölümü olarak kuruldu. Daha sonra 1993 yılında 24.06.93 No. 5238-1'li "Vergi Polis Organı" isimli kanunu ve 20.05.93 No. 4990-1'li kanunu ile Rusya Federasyonunun üst düzey yöneticileri tarafından kabul edilmesi için imzalandı. Vergi polis organı daha sonra bağımsız devlet kurumu gibi vergi polis departmanına dönüştü. 1995 yılında ise Rusya federal vergi polis servisi oldu. Vergi polisi 1992 yılında bazı firmaların vergi müfettişlerinin giriş yapmalarına izin vermemelerine ve vergi ödememelerine karşı mücadele etmek için kuruldu¹²³. 1992 yılında vergi soruşturma bölümünün 17 bin personel ve 88 bölgede ofisleri ve birlikleri vardı. 1998 yılına kadar ise çalışan sayısı 35 bine kadar yükseldi. Saint Peterburgda olan ofislerinde çalışan sayısı 30 memurdan 1000 memura kadar yükseldi¹²⁴. Aynı zamanda bir yıl içinde rusya vatandaşları tarafından yaklaşık 40 vergi müfettişinin evlerini yaktıkları söylenmişti. 1996 yılında 26 vergi toplayıcı cinayeti gerçekleştirilmiş, 74 vergi toplayıcı yaralanmış ve 6 vergi toplayıcı kaçırılmış ve 18 vergi ofisine ateş açılmıştı. Bundan dolayı vergi mükelleflerine yaklaşırken maskeleri ve silahları kullanmak ilk ihtiyaç olmuştu. Zaman geçtikçe vergi polis memurları tarafından maskeleri ve silahları kullanmak azaldı. Vergi polisinin ana görevi vergi kanunlarına karşı gerçekleştirilen ihlalleri ve suçları ortaya

¹²³ Provotorova Lyudmila Federovna "Osnovı naloqovoy sistemi", 2002, s.23 (çevrimiçi 20.09.2019)

¹²⁴ Frank Gregory & Gerald Brooke, "Policing Economic Transition and Increasing Revenue: A case Study of The Federal Tax Police Service of the Russian Federation 1992-1998", 2000, s.439 (çevrimiçi 30.09.2019)

çıkarmak, önlemek ve durdurmaaktır.¹²⁵ Vergi polisinin Rusya`da bölgesel ve altbölgesel olarak ofisleri vardı. Vergi polisi devlet vergi idaresinin bölge müdürleriyle ve yerel bürolarıyla yakın bağlantı kurarken, onlar diğer vergi denetim ofislerinden farklı olmak için tamamen ayrı devlet kurumu olmak istiyorlardı. Vergi polisi diğer kurumlardan sorumlu değildi. Bundan dolayı vergi polisi tarafından diğer kurumların davaları incelenmiyordu.

2003 yılında Putin tarafından 40 binlik güçlü vergi polis memurlarının çalışmalarının sonlandırılmasına dair karar imzaladı. Ancak görevleri sadece İçişleri bakanlığına devr edildi. Daha sonra içişleri bakanlıktan görevler alınarak, soruşturma komitesi isimli yeni kuruma devr edildi. Böylece federal vergi polisi faaliyetleri kurumu resmi olarak iptal edilmiş olsa da devam etti¹²⁶.

Federal vergi polisi organları alt düzey organlardan üst düzey organlara, Rusya devletinin federal vergi polisi yöneticisine sorumlu ve hesap verebilirliği olan merkezi vergi polisi sistemidir.

Federal vergi polisi sistemine: Rusya devlet heyeti hakları yönünde federal vergi polis servisi; bölgeler, cumhuriyetler, alanlar, federal önemi olan şehirler, özerk bölgeler, özerk mahalleler için bölgesel vergi polis organları; Moskova ve Saint Peterburg şehirlerinde vergi polis ofisleri, aynı zamanda bölge içi vergi polis departmanları ve yerel vergi polis organları dahildir¹²⁷.

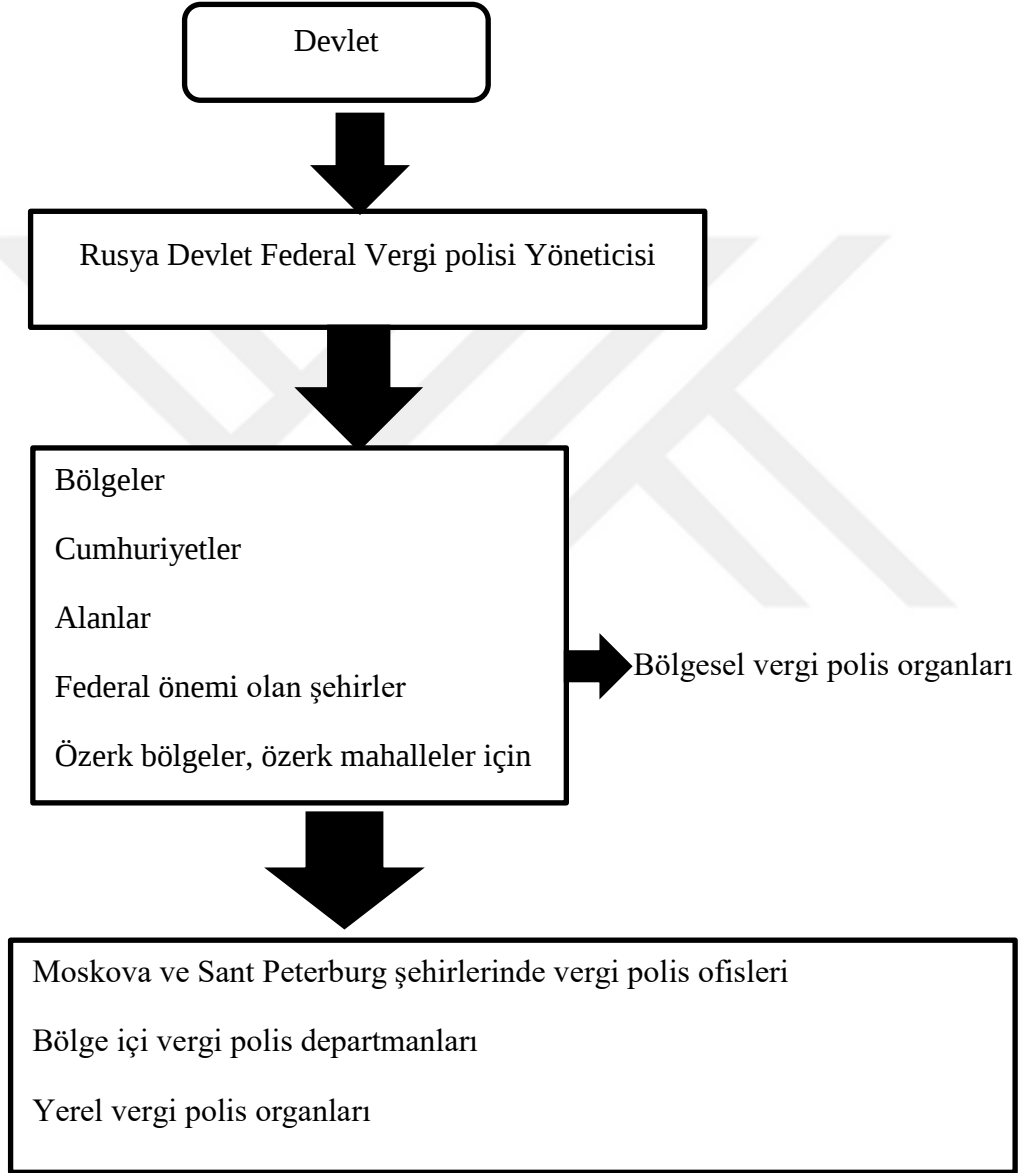
Federal vergi polisi kurum faaliyetlerini gerçekleştirmek için gerekli olan kuruluşlar Rusya devleti tarafından düzenlemelere uygun olarak kurulmaktadır.

¹²⁵ Marc P. Berenson, "Taxes and Trust: From Coercion to Compliance in Poland, Russian and Ukraine MA", 2018, Cambridge University Press, s.150 (çevrimiçi 02.10.2019)

¹²⁶ Marc P. Berenson, "Taxes and Trust: From Coercion to Compliance in Poland, Russian and Ukraine MA", 2018, Cambridge University Press, s.152 (çevrimiçi 02.10.2019)

¹²⁷ V.F. Pilipenko, "Federalnie orqanı naloqovoy poliçi Rossiyskoy Federacii v pravooxranitelnoy i fiskalnoy sistemax qosudarstva", Moskova 1999, s.8 (çevrimiçi 05.10.2019)

Şekil 1: Rusya Federal Vergi Polisinin Yapısı¹²⁸



¹²⁸ V.F. Pilipenko, "Federalnie orqanı naloqovoy poliçi Rossiyskoy Federaçii v pravooxranitelnoy i fiskalnoy sistemax qosudarstva", Moskova 1999, s.5, (çevrimiçi 05.10.2019)

Kaynak: V.F. Pilipenko, “Federalnie orqanı naloqovoy poliçı Rossiyskoy Federaçii v pravooxranitelnoy i fiskalnoy sistemax qosudarstva”, Moskova 1999, s.5, (çevrimiçi 05.10.2019)

3.2.1.2.Federal Vergi Polisinin Görevleri

Vergi polisinin görevleri ve yükümlölükleri vardır. Vergi polisinin ana görevi vergi kanunlarına karşı gerçekleştirilen ihlalleri ve suçları ortaya çıkarmak, önlemek ve durdurmaktır. Diğer görevleri ise bunlardır:

1. Yasama`ya uygun olarak işletme arama önlemlerini gerçekleştirmek, vergi suçlarını durdurmak ve tespit etmek için sorgulama ve araştırmaların yapılması, vergi suçunu işleyen veya işlediklerine dair şüphelendikleri kişileri ve devlete verilen zararı telafi etmek için önlemler almak;
2. Yetkileri dahilinde vergi suçları ve ihlalleri davalarında işlemlerin yapılması;
3. Vergi suçları ve ihlalleri hakkında bilgileri, raporları, beyannameleri kayıt etmek ve kabul etmek, kanunların belirlediğı yöntemle onları doğrulamak;
4. Devletin vergi denetim faaliyetlerinin güvenliğini sağlamak, çalışanların görevlerini yerine yetirmesinde onları korumak ve kendi güvenliklerini sağlamak;
5. Yetki dahilinde mahkeme kararlarını, yargıç kararlarını, savcıların ve soruşturmacıların soruşturma yürütme ve yasaların öngördüğü diğer eylemler hakkında yazılı talimatlarını yürütmek ve prosedür ile ilgili işlemlerde onlara yardımcı olmak;
6. Vergi yasama alanında suçların ve ihlallerin tespit edilmesi, önlenmesi ve durdurulmasında İçişleri Bakanlığına, Devlet Güvenliğı kurumuna, Savcılık ofislerine, ön soruşturma kuruluşlara, vergi dairelerine ve diğer kuruluşlara yardımcı olmak;
7. Vergi dairelerine ve federal vergi polis organlarında yolsuzluğun tespit ve önlenmesi konusunda çalışmalar gerçekleştirmek;
8. Vergi mevzuatının uygulanması hakkında bilgi toplamak ve onu analiz etmek, tüzel ve birey kişilerin vergilendirmesi ile ilişkili olumsuz işlemlerin gelişmelerinde olan yönü tahmin etmek, aynı zamanda toplumda olan benzer işlemler ve vergilendirmeden gelirlerini kaçırınlar hakkında Rusya Federasyonun yöneticilerini ve üst düzey devlet yetkililerini bilgilendirmek;

9. Rusya Federasyonunun kanununa uygun olarak parmak izlerin kaydedilmesi, toplanılması, kullanılması ve imha edilmesi;

Vergi polisi çalışanları devlet, resmi, ticari sırları, bireylerin mevduatları hakkında gizli bilgileri ve resmi görev sırasında aldıkları diğer bilgileri saklamakla yükümlüdür¹²⁹.

3.2.1.3.Vergi Polisinin Hakları

Vergi polisinin uygulamada duyulmamasına rağmen kişileri gizli bir şekilde şirkette görevlendirme hakkına sahiptir, diğer hakları ise bunlardır¹³⁰:

- Vergilendirme ve vergi kaçaklığından elde edilen gelirleri gizlemek ile ilgili bilgileri tespit etmek, önlemek ve tutuklamak için işletme arama kanununa uygun olarak gerçekleştirmek, kanunla ilgili olarak federal vergi polisi organlarının yargılaması ve kendi güvenliğini sağlaması için soruşturma ve araştırma yapmak;
- Yeterli veri varsa kontrol sonuçlarına dayanarak icraatları hazırlamakla tam olarak vergi mükelleflerin kontrollerini gerçekleştirmek ve vergi yetkilileri tarafından yapılan kontrollerden sonra yapılan kontrolün yapılması. Denetim raporları ve yaptırım uygulaması ile ilgili kararlar vergi polisi idaresi müdürü veya onun yardımcısı tarafından verilir;
- Vergi mükelleflerin vergi ödeme ve hesaplama ile ilişkili olarak belgelerin sunulmaması durumunda banka ve kredi kurumlarında olan hesaplarının 1 aya kadar süre için işlemlerinin askıya alınması, bu kararlar vergi polisi idaresi müdürü veya onun yardımcısı tarafından verilir;
- Vergi mükellefleri tarafından gelir (kâr) elde edilen ve bunları incelemek için kullandıkları mülkiyet ve konumlarına bakılmaksızın herhangi bir üretim, depo, perakende ve diğer binalara serbestçe giriş yapmak hakları vardır. Vergi polisi birlikleri

¹²⁹ Federal Rusya Vergi Polisi Hakkında Kanun, Rusya Federasyonu Madde 10, 1998 – 2003, s.11 (çevrimiçi 13.10.2019)

¹³⁰ Federal Rusya Vergi polisi hakkında kanun, a.e., s.12 (çevrimiçi 13.10.2019)

giriş tarihinden itibaren 24 saat içinde orada yaşayan vatandaşların iradesine karşı bireysel ve ticari faaliyetler için kullanılan tüm konutlara giriş vakalarını savcıya bildirir;

- Vatandaşların ve yetkililerin bir suç veya idari suç işlediklerine dair şüphelenecek yeterli neden varsa kimliklerini kontrol etmek;
- Vergi polisi kurumu yetkisi dahilinde rusya vatandaşlarından, yabancı vatandaşlardan, vatandaşı olmayan kişilerden açıklama, belge, bilgi talep edilmesi;
- Federal vergi polisi organlarına atanmış görevlerine yerine getirmek için gereken bilgileri bakanlıklardan, departmanlardan, işletmelerden, kuruluşlardan ve kurumlardan, mülkiyet şekiline, kişilere bakılmaksızın kanuna uygun olarak bilgi edinmek için özel yöntemler hariç ücretsiz bilginin alınması;
- Acil durumlarda kuruluşlara, kurumlara, organizasyonlara veya kamu derneklerine ait iletişim anlamında ve ulaşım anlamında vergi suçlarını önlemek, şüphelenilen veya vergi suçu işlemiş kişiyi takip ve tutuklama için araçların kullanılmasına izinleri vardır. Federal vergi polisi iletişim ve ulaşım araç sahiplerine, kullandıkları zaman maruz kalmış kayıp ve masrafları karşılamaktadır.
- Federal vergi polisi organlarına kanun tarafından verilen yetkiler dahilinde idari suçlarla ilgili rapor yazmak, idari gözetim ve diğer önlem uygulamaları gerçekleştirir;
- Tüzel kişilerin mülkiyetine ve bu mülkün sonradan satışını yapan kişilerin vergi, ücret ve diğer zorunlu ödemeleri ödeme yükümlülüğünü zamanında yerine getirme yükümlülüğünü yerine getirememeleri halinde başarısızlık durumunda belirlenen prosedüre göre tutuklama uygulanması ve kaçırılmış vergi, harç ve diğer zorunlu ödemelerin bütçeye ödenilmesini gerçekleştirmek;
- Federal vergi polisi kanuna uygun olarak yargı yetkisine gönderilen suçlu davalarında soruşturma ve inceleme yapmak, belgelerin incelenmesi ile ilgili adli ve ekonomik kontrollerin yapılması, parmak izlerinin kaydedilmesi aynı zamanda rusya devletinin yasasına uygun olarak parmak izlerinin kabul edilmesi ve parmak izi bilgilerini kullanmak.
- Kanuna uygun olarak mülkiyet türlerine bakılmaksızın devlet kurumlarına, kuruluşlara, organizasyonlara, kamu derneklerine, vergi suçları ve ihlalleri komisyonuna

katkıda bulunarak şartları ortadan kaldırmak için zorunlu sunum ve teklifler sunmalarını istemektedir;

- Hizmeti ateşli silah, özel araçlar (sütopu araçları, zırhlı araçlar ve hizmeti köpek) tutmak, taşımak ve kullanmak rusya federasyonunun yasası uyarınca fiziksel güç kullanmasına izin vermektedir;
- Vergi suç ve ihlalleri işleyen kişileri ve soruşturma ve araştırmadan, mahkemeden saklanan kişileri aramak için medya araç olanaklarını ücretsiz olarak kullanmak;
- Vergi kanun kapsamı alanında vergi suç ve ihlallerin işlenmesinin yöntemlerini, yapılarını, gerçekleri belirlemek için işbirliği yaparak vatandaşın izninin alınması;
- Vergi suçu ve ihlali konusunda bilgi veren kişiye bütçeye ödenen vergi, harç veya diğer ödemelerin %10'una kadar kişiye ödemenin yapılması.

Vergi polisini tanımlayan özelliği güçlerini göstermesidir. Kurum özel baskı uzman birliklerini çalıştırmaktadır. Bu birlik olay yerine ulaştığında siyah maske ve otomatik tüfek kullanmaktadır. Bu onların işbirliği sağlamak için denetim altında tutarak vergi mükelleflerine korku aşılamaktadır. Vergi polisi “bürokratik baskı”nın kurumsal örneğidir. Bu kurum komünist sisteminin zorlayıcı kapasitelerini ve geçiş ekonomisinin dinamik koşullarına kurumsal adaptasyonunu gösterdi. Bu kurum eski sistemin güvenlik seçkinlerinin bürokratik kültürü ve operasyonel idare etmeleri ile aşılandı.

İMF'nin Highfiel ve Baer'in 2000 yılında bulduklarına göre, vergi bakanlığının düzenli denetim ekibi vergi kaçırma ile ilgili yasal ve yasadışı ekonomik faaliyetleri hakkında davalarının vergi polisinin alanında olmasında dolayı bağımsız olarak izlenmesini engellemiştir. Davalar ya vergi polisi memurları tarafından konumlandırılır ya da yerli vergi ofisleri tarafından dosyalarına açık erişim yerine bireysel bazlı bilgiler sağlanarak bakılmaktadır. Uluslararası vergi ve yatırım merkezinin belirttiğine göre, vergi müfettişleri üst yöneticilerine rapor vermek için sorunlu arama konusunda baskı altında

olmaları konusu gittikçe artması, rusya vergi yasasına göre bu durumda ceza soruşturması başlatılır ve böylece de vergi polisi için devamlı iş sağlanır¹³¹.

3.2.1.4. Vergi Polisinin Vergi Kaçakçıları ile Mücadelesi

Komünist dönemde devlet çalışanları arasında “devlet bize para ödüyor gibi davranıyor ve çalışıyormuş gibi yapıyoruz” diye bir uydurma söz vardı. Yasal olarak kurulmuş ekonomik düzenin dışında adil bir yaşam standartı elde etmeye çalışmak, uzun bir geleneksel çalışma anlamına gelmektedir. Ancak devlet ve parti yetkililerinin hem özel ayrıcalıklarla hem de yolsuzluklarla birlikte çok rahat bir şekilde ekonomik koşullar elde edebileceği iyi bilinmektedir. Normal rus halkı için parasal ücret elde etmek ve vergilendirme konusu gerçekten yabancı kavramlardır. Ashvin sovyet ve sovyet sonrası dönemde işçi ve işletme arasında olan ilişkileri yorumladı. Ashvin göre, bu tür ilişkilerin en önemli özelliği parasal olmayan ekonomilerde oluşmasıydı. Çünkü mal alındığı zaman değeri para ile ödenmiyordu. Bundan dolayı paranın evrensel olarak değeri yoktu. Kısa zamanda malları tedarik ederek ona erişmek onlar için ödeme araçlarından daha önemliydi. Dolgova'nın yorumuna göre ise, 1992-1996'de rusya'da olan ceza durumu analizinde, bu sorun kısmen düşen gelirler ve zorunlu ihtiyaç faktörü ile ilgili olarak suçun artmasında kaynaklanmaktadır (buna vergi kaçakçılığı dahil olmakla). Bu nedenden dolayı, her ikisi köklü yapısal öğeler ve yeni değişkenler genel bireysel vergi ödeyen kaçırma eğilimini oluşturmak için birleşti. 1989'dan bu yana siyasi istikrarsızlık zayıf bir şekilde düzenlendiğinden hızla özelleştirilen ve açık bir ekonomi mali ilişkilerde kişisel veya kurumsal dürüstlük için uygun bir altyapı sağlamamıştır. Ek olarak, bu ekonomik durumda sadece devlet değil, aynı zamanda vergi polisi kurumu da zor durumdaydı. Özel işletmeler, şirketler ve bakanlıklar tarafından devlet kuruluşlarının ücretleri ve vergileri ödenmiyordu¹³².

¹³¹ Marc P. Berenson, “Taxes and Trust: From Coercion to Compliance in Poland, Russian and Ukraine MA”, 2018, Cambridge University Press, s.150, (çevrimiçi 02.10.2019).

¹³² Frank Gregory & Gerald Brooke, “Policing Economic Transition and Increasing Revenue: A case Study of The Federal Tax Police Service of the Russian Federation 1992-1998”, 2000, s.441, (çevrimiçi 30.09.2019)

Ekonominin yeniden yapılandırılması başlamasından bu yana siyasi ve resmi bağlantı veya tasarım kasıtlı özel ve kurumsal kaçırma ve kara ekonominin genel etkileri yoluyla vergi kaçakçılığı sorunları var olmuştur. Byzantine`in görüşüne göre, 1992 yılında sürekli değişen vergilendirme, lisanslama şartları, sınırlarda ve limanlarda zayıf kontrol ve denetim, yasal ticaretin bozulmasına ve yolsuzluğun büyümesine büyük katkıda bulunmuştur. “Kara” veya “gölge” ekonomisi gibi tanımlanan bu ekonomi Rusya federasyonunda olan ekonomik faaliyetin önemli bir kısmına sahip olduğundan, ekonomide resmi olarak vergilendirme açısından ne kadar kayıp olduğu raporlanmamıştır. Bu da vergi polisi için kimlik tespit etme, değerlendirme ve uygulama yapmak açısından zorluklar oluşturmaktadır. Bundan dolayı kara ekonomi ile ilgili istatistik rakamlarda doğal olarak hata payları mevcuttur. Örnek olarak, 1994 yılında suç grupları tarafından yaklaşık olarak 1.5 trilyon ruble gelirin gölge ekonomi anlaşmalarıyla kaçırılmıştır¹³³.

1998 yılının başlarında vergi polisi analiz ve bilgi idaresi bölümü başkanı Makarov vergi kaçakçılık türlerini tespit etti, bunlara dahildir: kayıtsız işlemler, kısmen gizli işlemler, sahte işlemler, kayıt dışı işlemler, yanlış muhasebe işlemleri. Vergi kaçırma yöntemlerinden en yaygın kullanılan uygulamalar bunlardır: nakit ödemeler, yan şirketler veya ortak kuruluşlar aracılığıyla paranın taşınması, malı takas etmek, ticaret ve vekaletname statülü senetlerin kullanımı. Devlet, vergi idaresi tarafından senetleri kontrol etmek için %5`lik vergi uygulama yasa tasarısı önerdi.

Yasa tasarısının önerilmesinin nedeni Rusyadan hem normal iş faaliyetleri hemde para aklama yoluyla sermayelerin kaçışı gerçekleştiriliyordu. Bu miktar önemli gelir kaynağının kaybedilmesi demektir. Burada ise vergi polisi para kontrol etme yetkisi gücüne sahiptir. Rusya federasyonunda kara para aklama suçları gittikçe ciddi seviyelere ulaşmıştı. Ekonomi suç yönetimi başkanı Alexander Dementiev, yasadışı kara para aklama işlemlerine atıfta bulunarak, 1989 yılında 1200 kara para aklama suçu tespit edildi,

¹³³ Frank Gregory & Gerald Brooke, “Policing Economic Transition and Increasing Revenue: A case Study of The Federal Tax Police Service of the Russian Federation 1992-1998”, 2000, s.439, (çevrimiçi 30.09.2019)

1995 yılında ilk 10 ayda toplam 12,000 suç kaydedildi. Rusya federasyonun gümrük idaresi tarafından 1995 yılında ilk 9 ayda yaklaşık 47 milyon ruble`ye el konuldu¹³⁴. Vergi polisi ve daha yeni kurulmuş federal döviz ve ihraç denetim servisi, yabancı şirketlerin diğer döviz birimleri yoluyla imtiyazlarını kötü yönde kullanarak yaptıkları işlemlerin davalarını takip etmektedir.

Erikson 1990`ların başlarına değinerek, sadece Mart 1992`de vergi tahsil edilmesi düzenlenmeye başlamıştı ve devamlı artan gelir akışı sadece %40 seviyesinde artması bekleniyordu. 1 Nisan 1998 yılında 150 milyon kişiden sadece 3 milyon kişi vergi beyannamesi vermişti. 1997-1998 yılında kurumlar tarafından vergi kaçakçılıklarına karşı sert önlemler alınmıştır. Bu önlemlerden sonra Gazprom şirketi varlıklarını dondurmuş ve AvtoVaz şirketi ise zorunlu olarak iflas edileceği ile tehdit edilmişti.

Vergi servisi ve vergi polisi tüm soruşturmaların sonucu olarak, 1996 yılında belgelerde 31,000 yer kontrolünden 26,500 vergi kanunu ihlali ortaya çıkarmıştır. Bu ihlaller toplamda 16.5 trilyon ruble sağlamıştır, bu da 1995 yılı için ek hasılatın iki katından daha fazla elde edildi demektir. 6727 vakada davalar başlatılmış ve 1379 kişi vergi suçlarından tutuklu yargılanmıştır.

Tablo 1: 1994-1996 yılında Vergi Polisi ve Vergi Servisi Tarafından Birlikte Gerçekleştirilmiş Vergi İhlalleri Vakaları¹³⁵

Yıl	Toplam Vergi İhlalleri	Büyük Çaplı Vergi İhlalleri	Ceza Vakaları	Tutuklama	Hazineye Ek Hasılat Getiri Miktarı
1994	57,000	8,000	2,500	209	3.8 trilyon ruble

¹³⁴ Frank Gregory & Gerald Brooke, “Policing Economic Transition and Increasing Revenue: A case Study of The Federal Tax Police Service of the Russian Federation 1992-1998”, 2000, s.442, (çevrimiçi 30.09.2019)

¹³⁵ Frank Gregory & Gerald Brooke, a.g.e., s.447, (çevrimiçi 30.09.2019)

1995	23,700	13,000	3,793	Bilgi yok	7.5 trilyon ruble
1996	26,500	14,400	6,727	1,379	16.5 trilyon ruble

Kaynak: Frank Gregory & Gerald Brooke Euro-Asia studies, Vol.52, No.3, 2000, page 447.

Mevcut 1996 yılından sonra olan verilerde yapılan araştırmaların başarılarından biri büyük ölçekte vergi kaçakçılığının büyüme oranını ortaya çıkardı. Reuter Lesnaya gazetesin göre: Haziran 1998 yılına kadar vergi polisi 4000 büyük ölçekli vergi kaçırma olayını ortaya çıkardı, bu da toplam yaklaşık 5.4 milyon ruble etmektedir. 3908 davada ceza işlemleri başlatıldı ve 600'ün üzerinde kişi suçlamalarla karşılaştı. Büyük ölçekli vergi kaçırılmasında olan büyüme 1997 yılı ile karşılaştırıldığında ortaya çıkarılan vakalar %34'ten %42'e çıktı¹³⁶.

1998 yılında yerel seviyede Saint Peterburg vergi polisi, Federal Savunma Bakanlığından, polis ve ulaştırma bakanlığından 1997 yılında yapılan çalışmalar için geç ödemeler yaptığını rapor etti. Yeltsin şirketlerden özellikle önemli vergi borçlarını talep etmek için çok zorlamamalarını ve yeniden yapılanmanın rahat olması için çalışıyordu. Ancak Treisman açıklama yaparak, GazProm ve Likoil gibi vergi borcu olan şirketlerin yaklaşık yarısının bütçeye vergi borçları olduğunun ve bu da, yakıt ve enerji sektörünün %73'ünü oluştuyordu. 1995 yılında yakıt ve enerji sektörünün vergi borcu 13.7 trilyon ruble olduğu tahmin ediliyordu¹³⁷.

Sokak düzeyinde olan alkol ve tütün satışı ve diğer tüketim ödemelerinden kaçınma girişimleri ile mücadele etmek için vergi polisi servisi tarafından bazı önlemler alındı. İlk önlem olarak ağustos 1996 yılında etil ve alkol üreten tüm fabrikalarda kalıcı

¹³⁶ Frank Gregory & Gerald Brooke, "Policing Economic Transition and Increasing Revenue: A case Study of The Federal Tax Police Service of the Russian Federation 1992-1998", 2000, s.448, (çevrimiçi 30.09.2019)

¹³⁷ Daniel S. Treisman "Fighting Inflation in a Transitional Regime – Russia's Anomalous Obligation", World Politics, 50, 1998, s. 262, (çevrimiçi 09.11.2019)

olarak vergi polisi nöbet yeri kuruldu. Vergi polisi tarafından inceleme ve denetim faaliyetinden sonra 1995 yılında toplanan vergi 535 milyar ruble'in üzerindeyken, 1996 yılında alkol satışından ek olarak 1.3 trilyon ruble vergi makbuzu toplandı. Vergi polisi "sokak kaçakçıları" olarak adlandırılabilir düzeyde, kendi kullanımları için yurtdışından satın alınan malların yeniden satışı ile ilgili vergiden kaçınan sıradan vatandaşlara yönelik mücadele yöntemi düşünüyordu. Bu yolcu girişimciler "karşılıklı sefer tüccarları" ismi ile tanınmaktadır. Rusya vatandaşları kişisel kullanımları için 1000\$ değerine kadar ve 50 kilo'yu aşmayan nesne yurtdışından getirebilirler¹³⁸. Bu değerler üzerinde olan tüm mallara %30'luk vergi uygulanmaktadır. Vergi polisi bu kişilerin "yeniden satış yapmak" için getirdiyini tespit edip kanıtlayabilirse, mallarına el koyularak suçlulara karşı dava açılabilir.

1998 yılında olan mali kriz sokak düzeyinde olan vergi kaçakçılığı ile yeniden mücadele etmenin önemli olduğu görüldü. Mayıs 1998'de vergi kaçakçıları yakalamak için vergi polisleri tarafından ülke çapında bir sıra perakende pazarlara, otopark ve benzin istasyonlarına baskınlar gerçekleştirildi. Haber sitelerinden biri yapılan bu baskınla yalnızca Moskova Bölgesi'nde, 20 bölgede olan 200 pazarda yapılan denetimlerin 100,000'den fazla kayıt dışı votka şişesine el konulması ve 1000'den fazla vergi kaçakçılığının tespit edilmesiyle sonuçlandığını bildirdi. Bu da bariz vergi kaçakçılığını ortaya çıkardı. Moskovanın merkezi ses ve video ekipman pazarı olan Gorbushka'ya baskın yapılarak 40'a yakın vergi kaçakçılığı vakası ortaya çıktı. Yapılan baskından sonra devlete toplam 1 milyon ruble gelir getirmesi tahmin ediliyordu¹³⁹.

1989'dan sonra olan siyasi ve ekonomik değişimin hızla artması yeni vergilendirme ve düzenleme mekanizmaları sayesinde erken aşamada ekonomik ilişkilerin kurulması ve kontrol edilmesi için çalışmalara başlamıştı. Bu vergi düzenleme, idari ve sunma alanında 25 yıllık danışmanlık ve teknik yardım hizmetleri öneren ve

¹³⁸ Frank Gregory & Gerald Brooke, "Policing Economic Transition and Increasing Revenue: A case Study of The Federal Tax Police Service of the Russian Federation 1992-1998", 2000, s.443, (çevrimiçi 30.09.2019)

¹³⁹ Frank Gregory & Gerald Brooke, a.g.e., s.444 (çevrimiçi 30.09.2019)

temsil eden 1995 yılında “Özel Rusya Programı”nda tanıtılmıştı. Rusya federasyonu tarafından hazırlanan kanun tasarlanması ve onaylanması için en önemli görevi kavramsal, yasal ve siyasi olarak anlaşılabilir olmasıydı.

Kanun ekonomik faaliyetin teşvik edilmesi ve devletin gelir artırıcı ihtiyacı ile devlet gücünün isteğe bağlı uygulamasına karşı bireylerin korunulmasını dengelemek zorundadır. İlk vergi kanunu Ocak 1992 yılında yürürlüğe girdi. Ancak bir çok belirsizlikler içerdiğinden dolayı çok fazla değişiklik yapıldı. 1995 yılında maliye bakanı Sergey Şalatov tarafından açıklama yapılarak, kanunun önemli eksiklikleri olduğunu açıklandı. Ek olarak, başlangıçta en önemli endişelerden biri devlet daireleri tarafından olası güçlerini kötüye kullanmalarına karşı vergi mükelleflerine koruma sağlamaktı. Vergi İdaresi müdürü Gusev 21 Mart 1991 tarihli “Devlet Vergi Yasa”sını yorumlayarak vergi mükelleflerinin ilk kez vergi yasasının kendisinde sağlam bir şekilde yasal koruma hakkına kavuştuğunu söyledi. Yeni 200 sayfalık vergi yasası 1995 yılında bakanlıktan onay alsada, дума tarafından onaylanması gerekiyordu. Ancak дума artık 1996 yılının bütçesini onayladığından, yeni vergi yasası 1997 yılına kadar yürürlüğe girmedi. Yasa daha sonra yeniden дума tarafından ertelendi¹⁴⁰. Yeni yasanın hedefleri arasında uygulama önlemlerinin ve koşullarının hükümleri açık şekilde tanımlanmıştı. Diğerleri ise bölgesel ve yerel seviyede vergilendirmeni kontrol etmek ve yükseltebilmektir. Örnek olarak, yakutiya sakhadaki ücretlere %100 vergi getirmişti.

Son iki yılda İMF ile Rusya arasında ilişkinin kriz'e yol açmasının sebebi vergi sorunu yer almıştı. Şubat 1996'da İMF ile Rusya aralarında yapılan son anlaşmaya göre, İMF Rusya'ya yaklaşık 10.1 milyar dolarlık özel kredi alma imtiyazını istedi, bu da İMF'nin kendi kotasının %160'ı demektir. Ancak İMF bunun gerçekleşmesi için zor koşullarda getirdi. Temmuz 1996'da kredinin planlanan ödemesi aşırı bütçe açığı ve vergi tahsilatı ile sadece marjinal başarısından dolayı askıya alındı. Daha sonra 1997 yılında

¹⁴⁰ Frank Gregory & Gerald Brooke, “Policing Economic Transition and Increasing Revenue: A case Study of The Federal Tax Police Service of the Russian Federation 1992-1998”, 2000, s.444 (çevrimiçi 30.09.2019)

İMF Rusya ile yapısal politik projelerde vergi düzenlenmelerini kapsayan yeni ekonomik politikası programı üzerinde anlaştı.

Vergi polisi resmi olarak iptal edilmeden önce şubat 2003'te vergi suçu işlediğinden şüphelendikleri veya bunu yapma olasılığı olan kişiler üzerinde yalan dedektörü kullanma yetkisine sahip oldu. Vergi polisi yasaması kapsamında bir avukata göre, vergi ödemeyenleri ihbar eden kişiler %10 gelir elde edebiliyorlardı¹⁴¹. Vergi düzenlemesinde olan sorunlar çözüldükten sonra, üst düzey vergi polis yetkilisi suçlanan vergi mükelleflerinin adına “suçsuzluk ihtimali”nin araştırılması vergi polisinin çalışmasının önünde en büyük engel olduğunu açıkladı.

Vergi polisi ayrıca yabancı şirketlerin dahil olduğu rusya federasyonu dışında olan polis veya diğer koluk kuvvetleri ile işbirlikleri yaparak ihtiyaç duyulan vergi suçlarını araştırmıştır. 2 Aralık 1994 tarihli 1344 sayılı federal hükümet kararı tarafından vergi suçları ile mücadele etmek için hükümetlerarası işbirlikleri ve bilgi alışverişi anlaşmalarında sonuçlandırmaya yönelik görüşmeleri yürütmek üzere dışişleri bakanlığının katılımı ile yetkilendirildi. Bu tür anlaşmaların en son aşama olarak hükümet tarafından onaylanmasına gerek vardır. Uluslararası işbirlikleri çalışmalarının çoğu Moskovada vergi polisi merkezinde olan uluslararası işbirlikleri bölümü tarafından gerçekleştirilmektedir. Bundan dolayı saint peterburg vergi polisi idaresi finlandiya merkezi ceza polisi ile doğrudan iletişim kurmak yetkisine, isveç ulusal polis kuruluşu ile ise daha az iletişim kurma yetkisine sahiptir. 1997 yılında finlandiya polisinin saint peterburg vergi polisi ile işbirliğinden sonra üç şirketten 5 milyar ruble toplanmasına yol açtı. 1996 yılında yapılan ters işbirliği sayesinde finlandiya hazinesine 10 milyar fin markı kazandırdı. Vergi polisi hem finlandiya polisi ile, hem de isveç polisi ile işbirlik anlaşmaları imzaladı¹⁴². Nisan 1995'de rusya federasyonu özbekistan'nın vergi

¹⁴¹ Marc P. Berenson, “Taxes and Trust: From Coercion to Compliance in Poland, Russian and Ukraine MA”, 2018, Cambridge University Press, s.152, (çevrimiçi 02.10.2019)

¹⁴² Frank Gregory & Gerald Brooke, “Policing Economic Transition and Increasing Revenue: A case Study of The Federal Tax Police Service of the Russian Federation 1992-1998”, 2000, s.449 (çevrimiçi 30.09.2019)

düzenlemesi ihlallerini durdurmak çalışmaları ile bağlantılı olarak bilgi alışverişi ve kolluk kuvvetlerinde işbirliği için bir anlaşma imzaladılar.

2003 yılında Rusya hükümet yetkililerinin yaklaşımına göre, destek için Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Organizasyonu, Amerika Birleşik Devleti, Birleşmiş Krallık, Uluslararası Vergi ve Yatırım Merkezi vergi polisinin ceza vergi uygulama faaliyetlerinin düzenlemesini yönetmek ve değişiklikleri teşvik ederek yardım etmek için çalışma grubu oluşturdu. Vergi polisinin bu faaliyetlerine 50,000 dolar üstü olan tartışmalara otomatik olarak cezai soruşturma başlatılması gerekiyordu. Bu soruşturmalar artık çoğu firma için rutin haline gelmişti¹⁴³.

Büyük şirketler Putinin düzenlemesine daha fazla uyum sağlayarak vergi ödemeye başladı. Ancak orta ve küçük şirketler ise diğer taktiklerin peşinde koşmaya devam ettiler. Bununla birlikte, 2000 yılında diğerleri arasından Vladimir Guzinski ve Boris Berezovski'nin faaliyetlerinin araştırma hedefi olduğu için vergi polisinin siyasi silah gibi başarılı bir şekilde kullanıldığına karar verildi. Ek olarak, Putin kuruma daha fazla kontrol ve hesap verebilir yapı tasarısını getirmek istiyordu. Bundan dolayı 2003 yılında vergi polisi kurumunun iptal edilmesi ve vergi polisinin faaliyetlerini diğer bakanlıkta merkezleştirmesine neden oldu¹⁴⁴.

Eylül 2007'de Putinin kararnamesine göre, Aleksandr Bastrykin başkanlığıyla yeni ve güçlü Rusya Federasyonu araştırma kurumu oluşturuldu. Bu kuruluşa, vergi müfettişleri tarafından içişleri bakanlığına ve diğer hukuk kurum birliklerine verilen bilgilere dayanarak vergi ile ilgili davaların araştırılmasına dair yetki verildi¹⁴⁵.

2013 yılının sonlarında Rusya duması araştırma kurumuna sadece federal vergi dairesinin vergi müfettişleri tarafından değil, aynı zamanda diğer hukuk kurum birlikleri tarafından verilen bilgilere dayanarak vergi alanında cezai tedbir davalarının

¹⁴³ Marc P. Berenson, "Taxes and Trust: From Coercion to Compliance in Poland, Russian and Ukraine MA", 2018, Cambridge University Press, s.152, (çevrimiçi 02.10.2019)

¹⁴⁴ Marc P. Berenson, a.g.e., s.152 (çevrimiçi 02.10.2019)

¹⁴⁵ Tatiana Stanovaya, "A Warning to Medvedev", Institute of Modern Russia website, 25 November 2013, s.2 (çevrimiçi 06.10.2019)

başlatılmasına izin veren yasa tasarısı kabul etti. Önceki yıllarda cumhurbaşkanı Dmitri Medvedev bu tür uygulamaların kabul edilmesini izin vermemişti, ancak 2013 yılında дума bu yasa tasarısını yeniden gündeme getirerek kabul etti. 12 Kasım 2013 yılında yasa tasarısının kabul edildiği kamu oyununa açıklandı. İşletmeler tarafından yasa tasarısının kabul edilmesi şaşkınlıkla karşılandı, daha sonra uyumlu olmaya çalıştılar.

3.2.1.5. Rusya Vergi Polisinin Yarattığı Olumsuzluklar ve Dahilindeki Yolsuzluklar

1998 yılında Saint Peterburg vergi polisi Başkanı Korgeneral Georgi Poltavçenko Rusya gazetesine vergi polisinin çalışmalarının olumlu ve olumsuz yönleri ile ilgili yorumlarını açıkladı. Vergi polisinin olumlu taraflarından biri vergi polisi çalışma maliyetlerini karşılamak için gerekli ek hasılatdan daha fazla tahsilat topladıklarını açıkladı. Aynı zamanda vergi polisinin olumsuz taraflarından üç yönünü açıkladı. Bunlardan ilki, 1997 yılında vergi polisi memurlarına karşı 49 tehdit gerçekleştirilmiştir. İkinci olumsuz yönü, vergi polisi çalışan güvenlik bölümü, 1000'den fazla silahlı operasyon gerçekleştirmek zorunda kaldı. Üçüncüsü olumsuz yönü ise vergi kaçakçılığını önlemek, mahkeme müdahalelerinin gerçekleri ve düşük cezalar ile hükümetin politikası arasında ciddi boşlukların olmasıdır. Başkan aynı zamanda gözaltı cezalarının kısıtlı olarak uygulanmasını ve düşük para cezalarının olduğunu söyledi¹⁴⁶.

Vergi polisinde bilinen yolsuzluk rakamlarını resmi sayılarla karşılaştırdığımızda küçük gözükmemektedir. Mahkumiyet ve yargılama aşamasına ulaşan davaların sayısı genel olarak sorunların sayıları ile oranlı değildir. Ancak Dolgova'nın kayıtlarına göre, 1986 yılında Rusyada 3454 kişi rüşvet aldığından hapsedilmiş, 1995 yılında bu sayı 397'e düşmüş ve 1996 yılında ise dava sayısı 380'e düştü. Bunların dörtte biri ise minimum ceza ile cezalandırıldı. 1997 yılında cumhurbaşkanı Yeltsin 2500 hükümet resmisinin yolsuzluk için soruşturma altında olduğunu ve bunlara vergi

¹⁴⁶ Frank Gregory & Gerald Brooke, "Policing Economic Transition and Increasing Revenue: A case Study of The Federal Tax Police Service of the Russian Federation 1992-1998", 2000, s.450 (çevrimiçi 30.09.2019)

müfettişlerinin de dahil olduğunu belirtti. 1997 yılında vergi polisi ve vergi müfettişleri tarafından 109 vergi polis dolandırıcılığı tespit edildi. Tespit edilen dava sayısından 44'üne dava açılmış ve 19'una ise mahkumiyet için güvenceye alınmıştı. General Almazov'un açıklamasına göre, 1996-1998 yıllarında vergi polisi vergi sisteminde 87 suç örgünü tutukladı. Soruşturmaların sonucu olarak 600 vergi görevlisi yargılandı¹⁴⁷. Aynı yıllarda 54 vergi polisi memurunun denetimden kaynaklanan kararlarını değiştirmek için rüşvet kabul ettiklerinden dolayı tutuklu yargılandı.

Andrew Bewon'a göre, "vergi polsinin gittikçe son derece agresif olduğunu ve topladığı paranın bir kısmını aldığını ve ekipman kullanmalarında sınırlama yalnızca polis köpeklerini, zırhlı araçları ve tazyikli su araçlarını kullanmalarına izin verilmemesiydi. Vergi polisi farz edilen vergi faturasını ödemedikleri zaman işletmelerde sadece ortaya çıkarlar ve sahibini tehdit ederek soruşturma yürütmesi ile biliniyordu¹⁴⁸.

Hem İçişler Bakanlığının hemde federal vergi polisinin faaliyetlerinde şeffaflığın eksik olması belirlendi. Her iki kurum ve STA arasında olan işbirliğini diğer kuruluşlarla karşılaştırıldığında, rusyada olan kuruluşların ne kadar iyi ve kötü işbirliklerinin olduğu öğrenmek zordur. Ancak vergi polisinin kendi başına tam olarak ne kadar ek gelir kazandırdığı konusunda bazı anlaşmazlıklar vardır. Örnek olarak, 1992 yılından 1994 yılına kadar üst düzey vergi polis memurunun söylediğine göre, vergi mükelleflerin kendi isteyi ile vergi yetkililerine ne kadar vergi ödedyse, vergi polisleri de o miktarda vergi tahsil etmiştir¹⁴⁹. Bu arada, eski vergi dairesi başkan yardımcısı vergi polisinin vergi ofisleri tarafından yürütülen davalarda çalıştıklarını belirtti.

¹⁴⁷ Frank Gregory & Gerald Brooke, "Policing Economic Transition and Increasing Revenue: A case Study of The Federal Tax Police Service of the Russian Federation 1992-1998", 2000, s.451 (çevrimiçi 30.09.2019)

¹⁴⁸ Bowen, Andrew. 16 November 2013. 'The Russian Tax Man: Return to the Bad Old Days?' The Interpreter, (çevrimiçi 12.10.2019)

¹⁴⁹ Marc P. Berenson, "Taxes and Trust: From Coercion to Compliance in Poland, Russian and Ukraine MA", 2018, Cambridge University Press, s.151, (çevrimiçi 02.10.2019)

3.2.2. Avusturya Mali Polisi (Finanzpolizei or Financial Guard)

Avusturya`da uygulanan vergi polis modeli rusya`da uygulanan vergi polis modelinden farklıdır. Avusturya`da uygulanan vergi polisi modeli hem isim açısından hemde yetki ve yükümlülük açısından rusya`da uygulanan vergi polisi modelinden bazı kısıtlamalarla uygulanmıştır. Avusturya`da uygulanan vergi polisi modeli mali polis ismi ile uygulanmıştır.

3.2.2.1. Avusturya Mali Polisinin Kurulması

Avusturya mali polisi 1 Temmuz 2013 yılında Maliye Bakanlığı`nın yetkisi altında bağımsız birim olarak kuruldu. Avusturya mali polisi vergi sahtekarlığı, sosyal dolandırıcılık, yasadışı şans oyunları, işçi haklarının ve istihdam düzenlenmeleri karşı gerçekleştirilen ihlaller ile mücadele etmek için kurulmuş kolluk kuvvetleridir. Avusturya mali polisi diğer ülkelerde olan vergi polislerinden farklı olarak silah kullanma yetkisine sahip değildir. Avusturya mali polisine yabancı uyrukluların istihdam yasası ve iş sözleşmesi kanunun düzenleme yasası kapsamında yasadışı istihdamın denetimi için merkezi koordinasyon görevleri verilmiştir¹⁵⁰.

Avusturya mali polisi insan ve mali kaynaklar açısından bağımsız olan maliye bakanlığının profesyonel ve etkin dolandırıcılığa karşı mücadele birimidir. Mali polisinin ana görevi vergi kaçakçılığını, sosyal dolandırıcılığı, düzenlenmiş gölge ekonomisini hedefleyerek kontroller gerçekleştirmek ve suçluları tespit etmektir. Dolayısıyla mali polis avusturya devletinin mali çıkarlarını korumaktır¹⁵¹.

Vergi dolandırıcılığı rekabet ortamını her zaman yok etmektedir ve sonuç olarak bu da ekonomiye daha fazla vergi ödemek zorunda olan her bir bireye zarar verir. Dolandırıcılıkla mücadelenin amacı, Avusturya`yı iş yeri olarak ve yeni istihdam yeri oluşturarak güçlendirmek ve güvenliğini sürdürmektir. Girişimcilerin dezavantajları

¹⁵⁰110.Verordnung: Änderung der Verordnung zur Durchführung des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes 2010 (AVOG 2010 – DV), “BGBl. II Nr. 110/2013, § 10b”, 2013, s.2 (çevrimiçi 11.02.2020)

¹⁵¹ Bundesministerium Für Finanzen, “Die Finanzpolizei – mehr Sicherheit und Fairness”, Oktober 2014, s.5, (çevrimiçi 13.02.2020)

olduğundan mali ve sosyal dolandırıcılık onları tehlikeye atmaktadır. Federal Maliye Bakanlığı iç ekonomiyi bu tehditten korumak için hedeflenmiş önlemleri almaktadır. Dolandırıcılıkla mücadele etmek daha fazla adalet, eşit fırsatlar ve iç ekonomini daha fazla korumak anlamına gelmektedir. Federal Maliye Bakanlığının dolandırıcılıkla mücadelenin amacı, ekonomiyi artan kontrollerle yüklemek değil, aksine ekonomide olan tüm katılımcılar için adil koşullar oluşturmaktır¹⁵².

2010 yılı yasası ve vergi idaresi kurumu (mali polisi) yasası vergi sektöründe dolandırıcılıkla mücadele etmek için önemli derecede mali polisin yetkilerini genişletti. Mali polisin yetkilerinin genişletilmesi ile (tutuklama ve kimliklerini belirleme hakkı) millet meclisi üyesi vergi denetiminin ve diğer kontrol tedbirlerinin önleyici etkilerine yönelik güçlendirmeler yapmayı amaçlamıştır. Daha önce vergi yetkililerinin organlarına düzenleyici alanlarda (eskiden işçilerin yasadışı istihdamının kontrolü) veya gümrük sektöründe verilen yetkilerin çoğu artık vergi kaçakçılığının önlenmesi, tespiti ve kovuşturulması için mevcuttur.

Mali polis 1 Temmuz 2013'ten bu yana ülke çapında birim olarak hem çalışma koşulları açısından hemde faaliyet koşulları açısından bağımsızdır. Her vergi ofisinin merkez ofisleri Vyana'da bulunur. Veri tabanı araştırma ve analizinden yerli ve yabancı yetkililere bilgi sağlamaktan sorumlu olan veri, bilgi ve analiz merkezi de mali polise entegre edilmiştir. Mali polis, vergi otoritesinin bir kurumu olarak vergi denetleme, toplama ve vergi güvenliği önlemleri ve düzenleme görevlerini yerine yetirmeye çalışmaktadır¹⁵³. Mali polis ülke çapında dolandırıcılığa karşı mücadele birimi olarak kurulması avusturya devletini iş yeri olarak ve mali çıkarlarının korumak için dolandırıcılığa karşı federal maliye bakanlığı'nın stratejisini uygulayarak geliştirilmesine ciddi katkıda bulunmaktadır¹⁵⁴.

¹⁵² Bunderministerium Finanzen, "Finanzpolizei", s.1 (çevrimiçi 15.02.2020)

¹⁵³ Bunderministerium Für Finanzen, "Die Finanzpolizei – mehr Sicherheit und Fairness", Oktober 2014, s.6 (çevrimiçi 13.02.2020)

¹⁵⁴ Bunderministerium Finanzen, "Finanzpolizei", s.2 (çevrimiçi 15.02.2020)

Mali polis aynı zamanda çeşitli yollarla avusturya'da yasadışı çalışma, sosyal refah veya vergi dolandırıcılığını önlemekten sorumludur. Mali polis avusturya'nın asgari ücret ve kayıt tutma koşullarına uygun olarak çalışma izinlerini, çalışma vizelerini, oturma izinlerini kontrol ve teftişini gerçekleştirir. Mali polis tarafından toplanmış bilgiler ilk örnek gibi belediye yetkilileri tarafından ele alınan idari ceza yargılanmasında da kullanılmaktadır¹⁵⁵.

3.2.2.2. Avusturya Mali Yönetiminin Organizasyonel Yapısı

Avusturya'da toplam 67 bölgede 40 vergi ofisi bulunmaktadır. Çoğu vergi ofisinin iki ve üç yerleşim yeri vardır. Vergi ofisinin çalışan sayısı 150 ile 200 arasındadır. 2020 yılının mayıs ayına kadar, ülke çapında yaklaşık 6900 çalışanı vardır. Genel olarak Avusturya içinde 9 gümrük ofisi bulunmaktadır. 2020 yılının mayıs ayına kadar ülke çapında gümrük ofislerinde yaklaşık 1500'e yakın görevli istihdam edilmiştir¹⁵⁶.

Mali polis avusturya dahilinde olan çalışma yerlerinde avrupa birliyi ve diğer yabancı devletlerden olan işletmelerin faaliyetleri ile ilgili mevzuatlara uygun olarak denetlemeler gerçekleştirmektedir. Mali polis iç pazar bilgi sisteminin yardımıyla işletmelerin menşe ülkelerinde kapsamlı araştırmalar yapabilmektedir. Bu sistem avrupa birliyi üye ülkelerinin yetkilileri arasında yasal ilişki ve uluslararası bilgi alışverişini kolaylaştırmak için tasarlanmıştır. Sistem işletmelerin faaliyetlerinde, onların geçerli lisansları ve menşe ülkelerinde olan kayıtlı çalışanların resmi bilgilerini için talep etmekten başka, sistem belgelerinin gerçek olup olmadığı açısından kontrol edilmesine izin vermektedir. Mali polis on iki ekipten oluşarak avusturya mali polisi ve ve diğer avrupa birliyi kurumları arasında bilgi alışverişinin merkezi gibi tüm bölgelerde hizmet etmektedir¹⁵⁷. Avusturya'da olan her vergi dairesinin kendi mali polis ekibi vardır. Mali polis aşağıdaki görevlere sahiptir:

¹⁵⁵ Saskia Heilemann, "Illegal Employment of Third-Country Nationals in Austria", 2017, s.3 (çevrimiçi 12.03.2020)

¹⁵⁶ Bunderministerium Finanzen, "Finanz- und Zollämter", s.1 (çevrimiçi 16.02.2020)

¹⁵⁷ Austrian Federal Ministry of Finance, "The Austrian Tax and Customs Administration Annual Report 2016", September 2017, s.36 (çevrimiçi 18.02.2020)

- Yasadışı çalışan işçiler tespit etmek;
- Vergi denetimi, tüm satışların satış vergisi ve ücret vergilerinin raporlandığını kontrol etmek;
- Vergi dairesine kayıtlı olmayan girişimcileri belirlemek;
- Sosyal sahtekarlığı tespit etmek;
- Şans oyunları Yasası, Ticaret Kanunu ve Ceza Kanunu hükümlerine karşı gerçekleştirilen ihlalleri kontrol etmek;

Mali polisin araçları durdurmak ve içini kontrol etmek ve kimlikleri kontrol etmek yetkisi vardır. Mali polisin aynı zamanda şirketlere haber vermeden gelme ve şirket binalarına giriş yapma hakları mevcuttur. Ancak özel binalara girme hakları mevcut değildir. Yanlızca her hangi şüpheli bir tehlikeli durum olduğu zaman özel binalara giriş yapabilirler¹⁵⁸.

İç pazar bilgi sisteminin aracılığıyla bilgi değişimi vergi dairelerinin çalışmaları için yararlı olabileceğinden dolandırıcılığa karşı mücadele koordinatörleri mali polis ekipleri ile sürekli temas halindedir. Vergi daireleri ve mali polis arasında olan hızlı bilgi aktarımı dolandırıcılığa karşı mücadele operasyonlarının etkili ve başarılı olması için önemlidir¹⁵⁹.

Federal Maliye Bakanlığı ve alt kuruluş birimlerinin kontrolünden ve desteklenmesinden sorumlu mali yönetim`in aşağıdaki organizasyon birimlerinden oluşmaktadır:

Şekil 2: Mali Yönetim`in Organizasyonel Yapısı¹⁶⁰

¹⁵⁸ Andre Exner, Anna-Maria Offner, “Handbuch Industriepolitik Österreich: Herausgegeben von Silke Hofer-Rudorfer”, 2018, ss.110-111, (çevrimiçi 20.02.2020)

¹⁵⁹ Austrian Federal Ministry of Finance, “The Austrian Tax and Customs Administration Annual Report 2016”, September 2017, s.36, (çevrimiçi 18.02.2020)

¹⁶⁰ Austrian Federal Ministry of Finance, “The Austrian Tax and Customs Administration Annual Report 2018”, 2019, s.8 (çevrimiçi 20.02.2020)



Verimli kontrol ve destek için vergi dairesi beş bölge üze ayrılmıştır. Bölgesel olarak sorumlu alanlar aşağıdakileridir:

- Merkezi bölgedeki daire, yukarı Avusturya ve Salzburg;
- Doğu bölgedeki daire, Aşağı Avusturya ve Burgerland;
- Güney bölgedeki daire, Styria ve Karintiya;
- Batı bölgedeki daire, Tyrol ve Vorarlberg;
- Vyana bölgedeki daire, Vyana`dan sorumludur.

Vergi ofisi genel yapının bir bölümüdür: bölgede olan mali ve gümrük ofisleri (toplam beş bölge var) bölgesel yönetim tarafından yönetilmektedir. Bu yönetim de Federal Maliye Bakanlığına, mali yönetim yönetimine ve hizmetlere bağlıdır. Her vergi ofisinin bir yönetimi ve çalışma alanları olan özel yapısı vardır. Ekipte olan kişi sayısı ofisin büyüklüğüne göre değişmektedir¹⁶¹.

Gümrük idaresi gümrük meseleleri üze avusturya mali idaresinin görevinin önemli bir parçasıdır. Gümrük idaresinde sık sık yapılan yenilikler ve optimizasyonlar, aynı zamanda iş sürecinde olan değişikliklerle ve müşterilerle doğrudan iletişimin düzenli olmadığı anlamına gelmektedir.

¹⁶¹ Austrian Federal Ministry of Finance, “The Austrian Tax and Customs Administration Annual Report 2018”, 2019, s.8 (çevrimiçi 20.02.2020)

Avusturya gümrük idaresi avrupa'nın gümrüğünün bir parçasıdır. Avusturya gümrük idaresi, avrupa birliyinin vatandaşlarının güvenliği ve korunulması için diğer üye ülkelerin gümrük idareleri ile birlikte çalışmaktadır, aynı zamanda iş dünyası için malların serbest dolaşımında ve eşit rekabetde güvenliğini sağlıyor. Bunlar gümrük idaresinin genel yapısının parçalarıdır: bölgede olan mali ve gümrük idareleri bölgesel yönetime bağlıdır ve bu yönetim de federal maliye bakanlığına bağlıdır. Her gümrük idaresi, çalışma alanları ve belirli ekipleri olan iç yapıya sahiptir¹⁶².

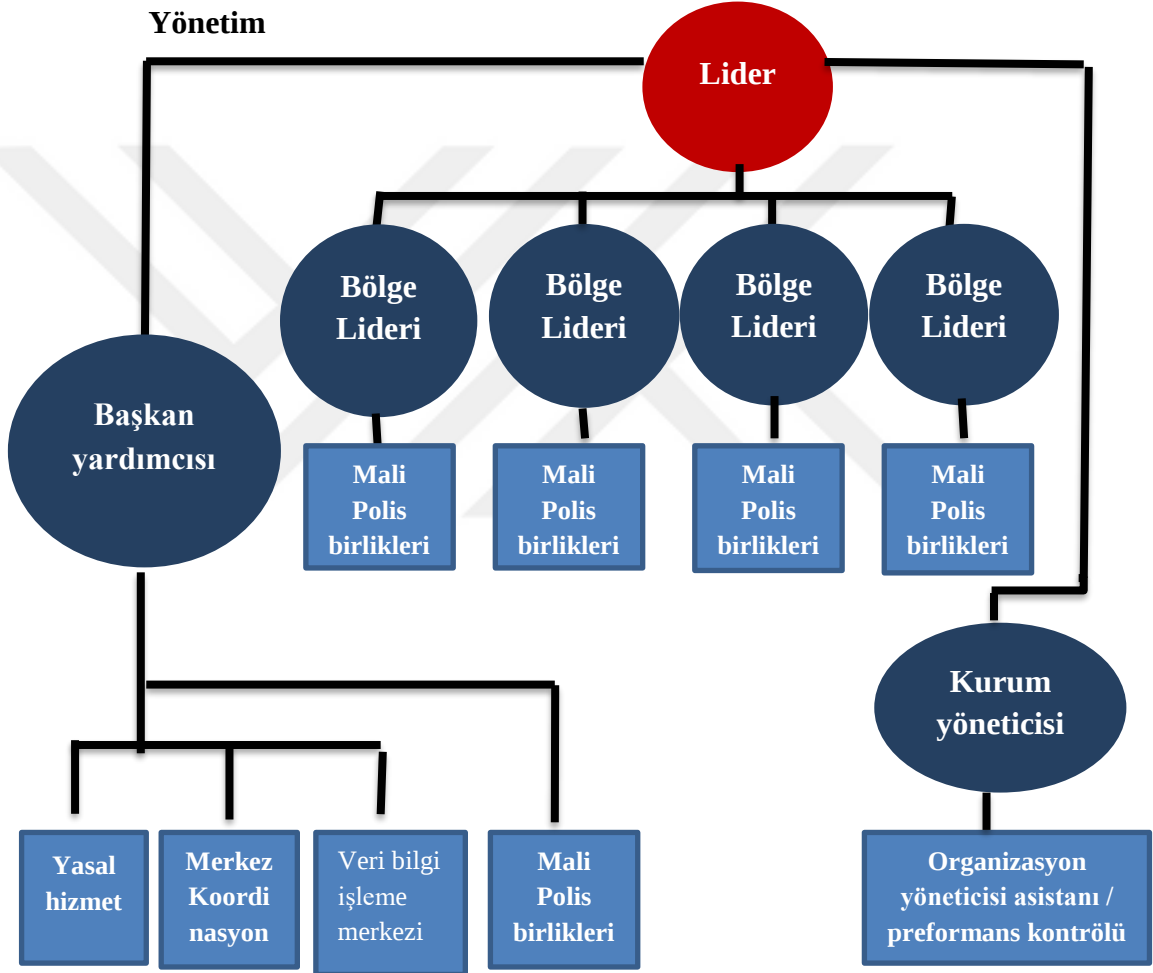
Mali polis vergi idareleri tarafından vergi yetkilileri gibi veya ilk derece mali ceza yetkilisi gibi federal mali yasasının 114.maddesine uygun olarak, beklenen vergi işlemleri için denetleme ve teftiş tedbirlerini uygulamak veya mali ceza muhakemesi yasasının 99.maddesinin 2.fikrasına uygun olarak genel denetim, teftiş ve denetleyici önlemleri uygulamak için görevlendirilebilirler. Mali polis birlikleri tehlikeli ve riskli durumlarda mali ceza muhakemesi yasası kapsamı altında 89.maddesinin 2.fikrasına göre, tehlikeli durum kaçınılmaz olduğunda yakalama yetkisine ve 93.maddeye göre tehlikeli durum kaçınılmaz olduğunda evi arama yetkilerine sahiptir¹⁶³. Her vergi dairesinin yönetiminde mali polis önlemleri, vergi denetimi ve sahtekarlığı önleme koordinatörü kurulmuştur¹⁶⁴.

¹⁶² BUNDERMINISTERIUM FINANZEN, “Finanz- und Zollämter”, s.2 (çevrimiçi 16.02.2020)

¹⁶³ BUNDERMINISTERIUM FINANZEN, “Finanzpolizei”, s.4 (çevrimiçi 15.02.2020)

¹⁶⁴ BUNDERMINISTERIUM FÜR FINANZEN, “Die Finanzpolizei – mehr Sicherheit und Fairness”, Oktober 2014, s.6, (çevrimiçi 13.02.2020)

Şekil 3: 1 Temmuz 2013 Mali Polis Teşkilatının Organizasyonel Yapısı¹⁶⁵



Kaynak: (Die Finanzpolizei – mehr Sicherheit und Fairness, Ein Service für Bürgerinnen und Bürger, Bundesministerium Für Finanzen, 2014).

Özel Organlar - Merkezi koordinasyon merkezi federal maliye bakanlığının avusturya yabancı istihdam yasasına göre, yasadışı istihdam kontrollerini gerçekleştirmek için kurum yurtdışından gelen çalışanların gönderilmesi veya işe alınması ile ilgili olarak

¹⁶⁵ BUNDERMINISTERIUM FÜR FINANZEN, “Die Finanzpolizei – mehr Sicherheit und Fairness”, Oktober 2014, s.18 (çevrimiçi 13.02.2020)

merkezi ceza kanıt bulma idaresinden sözleşme yetkilileri için bilgileri bildirmekten sorumludur. Merkezi koordinasyon merkezinin diğer yükümlülüğü ise “sorumlu görevliler” ile sözleşme bağlayan şirketler için yabancı vatandaşların istihdamı yasa`nın 26.madde`sine uygun olarak denetleme ve raporlama gerçekleştirmektedir¹⁶⁶.

Veri, bilgi ve analiz merkezi 1 Temmuz 2013`ten bu yana mali polis`e entegre edilmiştir. Veri, bilgi ve analiz merkezi, yerli ve yabancı makamlardan gelen bilgilerden özellikle polis kurumları için tek irtibat noktası olarak bilgilerden sorumludur¹⁶⁷.

Mali polisin ana görevi ekonomikte olan tüm katılımcılar için kontroller gerçekleştirmek yoluyla adil ve eşit koşullar sağlamak ve avusturya'nın mali çıkarlarını korumaktır. Mali polisin önleyici çalışmaları, avusturya`nı iş yeri olarak ve iş piyasasının çıkarlarına yönelik sosyal ve vergi dolandırıcılığını, kayıt dışı çalışma yoluyla rekabet avantajının sonucu gibi adil olmayan rekabeti önlemeyi amaçlamaktadır. Bu aynı zamanda yerli ve yabancı vatandaşların çalışma koşullarını ve ücretlerini özellikle avusturya`nın işgücü piyasasının gelişme durumu ile ilgili olarak güvenceye almaktadır. Mali polis faaliyetinin temel görevleri vergi denetim, vergi tahsil edilmesi amacıyla kontroller ve aynı zamanda düzenleme önlemleri (iş piyasası görevleri ve sosyal dolandırıcılık uygun kontroller ve şans ve bahis oyunları yasasına uygun) dahildir. Bu önlemlerin mali poliste birleştirilmesinin amacı, gerekli faaliyetleri daha hızlı ve eğilimli gerçekleştirmek, durumları derhal tespit etmek, değerlendirmek ve bundan elde edilen bilgileri hedeflenmiş şekilde aktarmaktır¹⁶⁸.

Vergi denetimleri mali polis tarafından gerçekleştirilmektedir. Mali polisin mali denetim önlemlerine, vergi tahsilatı için vergi tabanının belirlenmesi ve verginin toplanması ve düzenlenmesi dahildir¹⁶⁹. Denetleme ve kontrol etme faaliyetine bunlar dahil edilmiştir:

¹⁶⁶ Bundesministerium Für Finanzen, “Die Finanzpolizei – mehr Sicherheit und Fairness”, Oktober 2014, s.19 (çevrimiçi 13.02.2020)

¹⁶⁷ Bundesministerium Für Finanzen, a.e., s.19 (çevrimiçi 13.02.2020)

¹⁶⁸ Bundesministerium Für Finanzen, a.e., s.6 (çevrimiçi 13.02.2020)

¹⁶⁹ Bundesministerium Finanzen, “Finanzpolizei”, s.2 (çevrimiçi 15.02.2020)

- Mali açıdan ilişkili gerçeklerin tespit edilmesi;
- Satış ve gelir beyannamelerinin verilmemesini ve eksik verilen beyannamelerin ve maaşların vergisinin ödenilmemesi karşı önlemler gerçekleştirmek;
- Kayıtlı olmayan şirketlerin veya Avusturya'da uzun süre mevcut olmayan şirketlerin tespit edilmesi;
- Vergi tabanını güvenceye almak (örnek olarak, riskli şirketlerin ve işlemlerin aynı zamanda risk sınıflı iletişimin tespit edilmesi ve tanımlanması).

Mali polis'in önemli görevlerinden biri Avusturya'da yabancı plakalı araçların yasadışı kullanılmasını ve test sürüşü plakasının suistimal edilerek, vergi denetim çerçevesi kapsamı altında vergiden kaçınanları (tüketim vergisi, motorla ilişkili vergi, gümrük vergisi) tespit etmektir. Mali polisin soruşturmaları değerlendirilerek sonuçlanması için gereken bilgi veritabanına erişim izni vardır¹⁷⁰.

Mali polis tarafından vergi davalarını güvence altına alınması için vergi borçlarının tahsil edilmesi zamanı bunlar uygulanmaktadır:

- Kurtarma önlemleri için yapılan araştırmalar;
- Yedek emirlerin ve onları tespit etmek için olan kararların hazırlanması;
- Haciz uygulanması emirlerinin yerine getirilmesi;
- Talep edildiğinde yakalama, haciz işlemlerinin yerine getirilmesi zamanı ek uygulama yapmak için müşterinin kimlik tanımlaması kontrolünü gerçekleştirmek;
- Tahsilat faaliyetinin yapılması ve borçlunun tutuklanarak götürülmesi.

Mali polisin düzenleyici görevleri vardır. Bu düzenleyici görevlere (özellikle Şans oyunları yasasına uyumluluk kontrolleri) bunlar dahildir:

Yabancı vatandaşların yasadışı çalışmasının tespit edilmesi:

- Şirketlerde, iş arazilerinde, işletme tesislerinde, yabancı çalışma alanlarında, eğlence tesislerinde, aynı zamanda iş piyasası, ikametgah ve kuruluş oluşturma kanunu kapsamında izinlerin verilmesi için çalışanları bir araya toplayarak kontroller gerçekleştirmek;

¹⁷⁰ Bunderministerium Finanzen, "Finanzpolizei", s.3 (çevrimiçi 15.02.2020)

- Sözleşmeli şirketler ile ilgili raporlama yükümlülüklerinin yerine getirilmesine ilişkin kontrollerin gerçekleştirilmesi;

- Yönetimsel suç işlemlerinde kişinin statüsünün korunulması ve duyurulması.

İş sözleşmesinde yasa iyileştirme kanunun sağlanılmasına karşı gerçekleştirilen ihlallerin tespit edilmesi:

- Avusturya genel sosyal güvenlik kanunu düzenlemelerine karşı gerçekleştirilen ihlallerin tespit edilmesi;

- Ücret ödemeye karşı olan şirketlere ve sosyal suistimal edilmeye karşı yasa kapsamı dahilinde şirketlerde, yabancı çalışma alanlarında, aynı zamanda orada bir araya gelen çalışanların avrupa bölgesinden ödenilen ödemelerin kontrol edilmesi;

- İşe başlamadan önce şirketlerde, işletmelerde ve dışarıda olan çalışma alanlarında çalışmak isteyen kişilerin kayıtlarının yanlış ve dolandırıcı olup olmadığının doğrulamak için kontrolünü gerçekleştirmek.

İşsizlik sigortası kanunun kayıt şartlarının ihlal edilmesi:

- ❖ Şirketlerde, işletmelerde, yabancı çalışma alanlarında çalışan kişilerin işsizlik sigortası kanunu kapsamı altında raporlama yükümlülüklerine uymaları için denetlemelerin yapılması.

Ticaret düzenlenmesi için yasadışı ticaret uygulamalarının tespit edilmesi:

- Uygun ticaret lisansına sahip olup olmadıklarını kontrol ederek faaliyetlerinin denetlenmesi.

Avusturya ceza yasası kapsamı altında sosyal dolandırıcılığın tespit edilmesi:

- ✓ İnşaat işçilerinin izin ve kıdem tazminatı yasası kapsamı altında çalışanların sosyal güvenlik katkılarının ve ek ücretlerinin hileli şekilde vergiden kaçırılmasının tespit edilmesi;

- ✓ Hukuk birlik kuvvetleri adına ve kendileri adına soruşturulmaların yapılması;

Ulusal ve uluslararası geçici görevlendirilmiş çalışanlar ile bağlantılı ihlallerin tespit edilmesi:

- Yerli ve yabancı şirketler tarafından şirketlerde, işletmelerde ve yabancı çalışma alanlarında görevlendirilmiş çalışanların denetlenmesi.

Geçici görevlendirilmiş çalışanlarda Avusturya yasalarına karşı yapılmış ihlallerin tespit edilmesi:

- Şirketlerde, kurumlarda ve yabancı ülkelerden gelen kişileri çalışma alanlarında geçici olarak görevlendirilmiş çalışanların kayıtlarının ve maaşlarının incelenmesi;
- Sahte belge ile geçici görevlendirilmiş çalışanların tespit edilmesi.

Mali polisin şans oyunları ile ilgili görevleri:

- Şans oyunları yasasına karşı gerçekleştirilmiş ihlallerin tespit edilmesi;
- Avusturya şans oyunları yasası hükümlerine uygun olarak, iş binalarının ve işletme tesislerinin, aynı zamanda mülklerin ve kayıtlarının incelenmesi;
- Yasadışı şans oyun makinelerine, diğer müdahale eden nesnelere ve teknik yardım cihazlarına geçici olarak el koyulması;
- İdari suç işlemlerinde kişinin statüsünün korunulması ve duyurulması.

Yargısal görevleri:

- Cezai savcılık idaresinin yetkilileri tarafından mali polis birlikleri avusturya ceza yasasının 153.maddesinin C fıkrasına uygun olarak, 153.maddesinin D fıkrasına göre, izin ve kıdem tazminatı yasasına uygun olarak, inşaat çalışanlarının sosyal güvenlik katkılarının ve ek ücretlerinin hileli şekilde vergiden kaçırılmasına, 153.maddesinin E fıkrasına göre yasadışı çalışan kurumlara şüphelendiklerinde soruşturma gerçekleştirebilirler¹⁷¹.

3.2.2.3. Mali Polis Tarafından Şans Oyunlarına Karşı Önlemler

Bilimsel çalışmalar ve medya raporları avusturya`da şans oyunu bağımlılığının gittikçe büyüyen sorun olduğunu göstermektedir. Mali polis toplumun korunulması konusunda yasadışı şans oyun tekliflerini kontrol ederek önemli katkıda bulunmaktadır. Bunun amacı, yasadışı oyun makinelerinin ele geçirilmesi, oyun evlerinin resmi olarak kapatılması ve suçlulara karşı dava başlatarak yargılamaktır. Mali polis ilgili tüm yetkilileri ve bilgili uzmanlarını bir yapıda birleştirmek istiyordu. 2017 yılında bu hedefe ulaşmak için aşağı Avusturya`da ve Burgerland`da şans oyunları ile mücadele etmek için

¹⁷¹ Bunderministerium Finanzen, "Finanzpolizei", s.4 (çevrimiçi 15.02.2020)

özel komisyon kuruldu. Böylelikle soruşturma ve ceza yargı yetkilileri kontrol çabalarını yoğunlaştırarak daha hızlı ve daha verimli bir şekilde tamamlanabilir. Kontrollerin gerçekleştirilmesi yönünde şans oyunları salonlarının kapatılmasının duyurulması daha fazla yasadışı şans oyunları tekliflerini etkileyici şekilde önlemektedir. Bilgilendirme ve bilgi alma ve düzenli eğitim önlemleri yetkililer arasında bilgi akışını optimize etmektedir. Yeni konsept her iki federal eyalette olan siyasi ve idari liderleri ikna etti¹⁷².

Mart 2017'de Burgerland'da şans oyunları için özel komisyonun faaliyete başladı ve 2017 yılında ise aşağı Avusturya'da da özel komisyon faaliyete başladı. Burgerland'da olan özel komisyon başarılı sonuçlar elde etti. Aşağı Avusturya'da özel komisyondanda iyi sonuçlar elde etmesi bekleniyordu¹⁷³.

Mali polis yasadışı oyunlarla mücadelede uzman olduğundan bölgesel yetkililer ve federal polis ile işbirliği yaparak, avusturya oyun yasası hükümlerine uygun olarak oyun evlerinde kontrolleri gerçekleştirdi. Tespit edilen ihlaller, ceza ve tutuklama işlemleri ve resmi olarak oyun evlerinin kapatılması bölgesel idari yetkililerin karşısında gerçekleşmektedir. Vergi ile ilişkili bilgi ve unsurlar vergi dairesine raporlanmaktadır. 2018 yılında mali polis 953 oyun evi kontrolü gerçekleştirdi ve 1.739 yasadışı oyun makinesi ele geçirdi¹⁷⁴.

Mali polis tarafından yıllar üzre denetlenmiş işletme, işçi, tespit edilmiş yasadışı işçi, şans oyunları ve kazanılmış önleme gelirleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 2: Mali Polis Tarafından Yıllar Üzre Denetlenmiş İşletme, İşçi, Tespit Edilmiş Yasadışı İşçi, Şans Oyunları ve Kazanılmış önlemleri¹⁷⁵¹⁷⁶

¹⁷² Austrian Federal Ministry of Finance, "The Austrian Tax and Customs Administration Annual report 2017", 2018, s.32, (çevrimiçi 23.02.2020)

¹⁷³ Austrian Federal Ministry of Finance, a.e., s.33, (çevrimiçi 23.02.2020)

¹⁷⁴ Austrian Federal Ministry of Finance, "The Austrian Tax and Customs Administration Annual Report 2018", 2019, s.30, (20.02.2020)

¹⁷⁵ Austrian Federal Ministry of Finance, "Facts and Figures 2017", 2018, s.1, (çevrimiçi 24.03.2020)

¹⁷⁶ Austrian Federal Ministry of Finance, "Facts and Figures of the Austrian Tax and Customs Administration 2018", 2019, s.1, (çevrimiçi 24.03.2020)

Mali Polis	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Denetlenmiş İşletmeler	36,467	33,610	29,513	30,439	27,738	27,317
Denetlenmiş İşçiler	73,599	70,428	58,047	54,579	47,118	52,525
Yasadışı İşçiler	11,310	13,143	11,961	12,962	10,798	8,863
Denetlenmiş Şans Oyunları	661	602	1,075	730	1,314	953
Kurtarımla Önleme Gelirleri	n/a	n/a	28,1m euro	27,0 m euro	n/a	n/a

Kaynak: Austrian Federal Ministry of Finance, “Facts and Figures 2017”, 2018, s.1; Austrian Federal Ministry of Finance, “Facts and Figures of the Austrian Tax and Customs Administration 2018”, 2019, s.1, (çevrimiçi 24.03.2020)

Tablo 3: Yıllar üzre Dolandırıcılıkla Mücadele Önlemlerinin Sayısı¹⁷⁷¹⁷⁸¹⁷⁹

Dolandırıcılıkla Mücadele Önlemleri	2017	2018	2019
Vergi Soruşturma Birimleri Tarafından Yapılmış Baskı Tedbirleri	273 Vaka	258 Vaka	321 Vaka
Vergi Soruşturma Birimleri Tarafından Yapılmış Denetim ve Teftiş	320	319	242
Elde Edilmiş Ek Gelirler	18,65m Euro	3,90m Euro	25,85m Euro

¹⁷⁷ Austrian Federal Ministry of Finance, “Facts and Figures 2017”, 2018, s.1, (çevrimiçi 24.03.2020)

¹⁷⁸ Austrian Federal Ministry of Finance, “Facts and Figures of the Austrian Tax and Customs Administration 2018”, 2019, s.1, (çevrimiçi 24.03.2020)

¹⁷⁹ Austrian Federal Ministry of Finance, “Facts and Figures of the Austrian Tax and Customs Administration 2019”, 2020, s.1, (çevrimiçi 25.03.2020)

Denetimlenmiş İşletmeler (Mali Polis Tarafından)	26,622 Denetim	27,317 Denetim	27,352 Denetim
Denetimlenmiş Çalışanlar (Mali Polis Tarafından)	47,118 Kişi	52,525 Kişi	53,506 Kişi
Şans Oyunları Denetimi	1314 Denetim	953 Denetim	729 Denetim

Kaynak: Austrian Federal Ministry of Finance, “Facts and Figures 2017”, 2018, s.1, (çevrimiçi 24.03.2020); Austrian Federal Ministry of Finance, “Facts and Figures of the Austrian Tax and Customs Administration 2018”, 2019, s.1, (çevrimiçi 24.03.2020); Austrian Federal Ministry of Finance, “Facts and Figures of the Austrian Tax and Customs Administration 2019”, 2020, s.1, (çevrimiçi 25.03.2020)

3.2.2.4. Mali Polis Tarafından Yasadışı İstihdamın Önlenmesi

Avusturya yasadışı çalışmanın her yönü ile mücadele etmek ve üçüncü ülke vatandaşlarının yasadışı çalışması ve izinsiz burada yaşamasını tespit etmek ülke için yüksek siyasi önceliktir. Avusturya'da yasadışı çalışmanın genel durumuna bakıldığında doğu avrupa birliği üye ülkelerinden gelen kayıtdışı ve az ücret ile belgesiz çalışanların baskın bir şekilde olduğu gözükmemektedir. 2015 yılında avusturyada toplam tespit edilmiş yasadışı çalışanların %73'ü Avrupa birliği vatandaşıydı. Yasadışı çalışmadan en çok etkilenen sektörler inşaat, turizm, gıda ve tarım dahildir¹⁸⁰.

Avusturya'da yabancıların yasadışı istihdamını önlemek için temel yöntem işverenlere ve çalışanlara ikamet/yerleşim ve işgücü piyasası hakkında bilgi sağlamaktır. Bu tür bilgileri siteler, broşür ve danışmanlık yolu aracılığıyla sağlanmaktadır. Diğer bir bilgilendirme yöntemi ise çalışanların çalışma izinleri olup olmadığı hakkında

¹⁸⁰ Saskia Heilemann, “Illegal Employment of Third-Country Nationals in Austria”, 2017, s.3, (çevrimiçi 12.03.2020)

bilgilendirilmemeleri durumunda çalışanların çalışma verimliliği azalır. Federal Çalışma bakanlığı, Sosyal ilişki ve Tüketiciyi koruma bakanlığı görüşlerini değiştirmeyerek yasadışı istihdamını önlemekte etkili etken gibi yasada belirtilen teftişleri gerçekleştirmek ve yaptırımları uygulamak, düzensizce ve düzenli olarak yasadışı çalışanların arasında ayırım yapmamak yönündedir¹⁸¹.

Mali polis tarafından ana kimlik tespit etme önlemlerine, şirket mülklerini ve yol kenarında araçları denetlemek ve mülklerin kontrol edilmesini içermektedir. Bu tür yerinde doğrulama sırasında mülakat yapılan kişileri ve onların belgeleri kontrol edilir. Bu tür teftişler ve kontroller genel olarak tüm çalışanları hedefleyerek düzenli veya düzensiz ikamet edenleri, üçüncü ülke vatandaşlarını, avrupa birliyinin vatandaşlarını ve vatandaşı olmayan tüm kişileri kapsamaktadır¹⁸².

Avusturya'da her zaman yasadışı çalışma durumlarında işverenlere yaptırım uygulanmaktadır. Çünkü yabancıların çalışması hakkında kanuna uyumluluğu düzenli olarak sağlamak ve istihdamını belgelendirmek işverenlerin sorumluluğundadır. Avusturya kanunu kapsamı dahilinde yasadışı yabancı işçi çalıştıran işverenlere karşı önlem olarak türlü yaptırımlar uygulanmaktadır. Yaptırımlar uygulandığı zaman üçüncü ülke vatandaşları ve avrupa birliyi vatandaşları arasında ayırım yapılmamaktadır. İşverenlere yönelik yönergenin 9.maddesine uygun olarak, düzensiz olarak burada yaşayan yabancıların çalıştırılması yönünde belirlenmiş para ve hapis cezaları uygulanmaktadır. Federal Çalışma bakanlığı, Sosyal ilişki ve Tüketiciyi koruma bakanlığına göre, Avusturyada olan işverenler için yaptırımların uygulanması durumlarına göre değişmektedir ve daha engelleyici etkisi olması için ağır cezalar uygulanmaktadır. Uygulanan yaptırımların işverenlere karşı olumsuz etkileri olsada, yaptırımlar uygulandıktan sonra dolaylı olarak yasadışı çalışan yabancı vatandaşları etkilemektedir¹⁸³.

¹⁸¹ Saskia Heilemann, "Illegal Employment of Third-Country Nationals in Austria", 2017, s.3, (çevrimiçi 12.03.2020)

¹⁸² Saskia Heilemann, a.g.e., s.3, (çevrimiçi 12.03.2020)

¹⁸³ Saskia Heilemann, a.g.e., s.3, (çevrimiçi 12.03.2020)

Federal Çalışma bakanlığı, Sosyal ilişki ve Tüketiciyi koruma bakanlığı'na göre, mali polis tarafından gerçekleştirilen denetimler ve mevzuatta belirtilen yasadışı istihdam için uygulanan cezalar engelliyici etkiye sahiptir. “Migration” veb sitesi aracılığıyla çalışanlara verilen bilgilerle ve bireysel olarak bilgi taleplerine verilen cevaplarla birlikte bu tür önlemler yasadışı istihdamın önlenmesinde etkili olarak kabul edilmektedir¹⁸⁴.

Mali polis tarafından tüm faaliyetler ve tespit edilen unsurlar (denetlenmiş işletmeler ve çalışanlar, sektörler, Avusturyada tespit edilmiş yasadışı çalışanlar, ihlallerin sayıları ve türleri) veri olarak bilgi sisteminde kaydedilir ve istatistiksel olarak değerlendirilir¹⁸⁵.

Mali polis ile Federal Çalışma bakanlığı, Sosyal ilişki ve Tüketiciyi koruma bakanlığı arasında yasaların hazırlanması ve kanunların uygulanması sorumlulukları için işbirliği yapılmaktadır. Örnek olarak, Federal çalışma bakanlığı mali polis ile ilgili kararları uygulama konusunda mali polis ile bunu görüşür ve yeni mevzuat hazırladığında onun uzmanlıklarından yararlanır. Mali polis denetimleri planlayan zaman, sosyal iş ortakları ile ve yasanın gerektirdiği durumlarda denetimler gerçekleştirdiğinde kamu güvenliği hizmetleri ile işbirliği yapmaktadır. 1 Ocak 2016'da mali polis 477 tam zamanlı eşdeğer personele sahipti¹⁸⁶.

Mali polis tarafından gerçekleştirilen denetimlerin %60'ı raporlaranarak başlatılıyor. Şikayetler halk, rakipler veya diğer kişiler tarafından yapılmaktadır. Denetimler, mali polise sorunlu alanları bildiren ekonomik odası ve çalışması odası gibi sosyal iş ortakları ile birlikte koordineli şekilde gerçekleştirilmektedir. Örnek olarak, ekonomi odası tarafından birçok ilde yasadışı çalışanları ve yasadışı serbest meslek

¹⁸⁴ Saskia Heilemann, “Illegal Employment of Third-Country Nationals in Austria”, 2017, s.11, (çevrimiçi 12.03.2020)

¹⁸⁵ European Migration Network, “Ad-Hoc Query on inspections to control the employment of irregular migrant”, Requested by COM on 24 June 2015. AHQ 2015.703, s.4, (çevrimiçi 17.03.2020)

¹⁸⁶ Saskia Heilemann, a.g.e., ss.13-14, (çevrimiçi 12.03.2020)

sahiplerini ihbar etmek için vatandaşlara “ayışığı hattı (moonlighting hotline)” sağlanılmıştır. İhbar edilen bu bilgiler daha sonra mali polise aktarılmaktadır¹⁸⁷.

Mali polis ile Federal Maliye bakanlığı arasında hedef ve verimlilik anlaşmasında gerçekleştirilecek denetimlerin sayı yıllık olarak belirlenir. Yıllık olarak belirlenen toplam sayıya vergi denetimleri ve düzenleyici tedbirler dahildir. Bu sayı mali polisin çalışan ekip sayısına ve vergi denetimleri ve düzenleyici faaliyet alanlarında belirlenen önceliklerine bağlıdır. 2014-2016 yıllarına baktığımızda, mali polis avusturyada yıllık ortalama 31,000 işletmeyi denetlemiştir (2014: 34,711; 2015: 30,425, 2016 Ocak – Haziran: 14,597)¹⁸⁸.

Mali polis yasadışı bir istihdam tespit ettiğinde, (Yabancıların İstihdamını Yöneten 28.Maddenin ihlali) bu durum derhal sorumlu idari ceza makamlarına bildirilir ve işverene karşı suçlamalar yapılır. Özellikle yabancıların yasadışı istihdamını içeren önemli davalar (Yabancıların İstihdamına İlişkin 28c Maddenin ihlali) cumhuriyet savcılığına bildirilmektedir. Ek olarak tehlikeli durum olduğu zaman mali polisin üçüncü ülke vatandaşlarını tutuklama yetkisi vardır. Mali polis kişi tutukladıktan sonra derhal bu kişiyi yabancı polisine veya en yakın güvenlik hizmetlerine sevk etmelidir (Yabancıların istihdamını düzenleyen Madde 26 Yasası). Mali polis tarafından tespit edilen düzensiz olarak yaşayan ve yasadışı çalışan üçüncü ülke vatandaşları hemen tutuklanabilir ve yabancı polisine veya en yakın güvenlik hizmetlerine transfer edilir (Yabancıların İstihdamını Yöneten Madde 26 para 4 Yasası)¹⁸⁹.

Tablo 4: Yıllar Üzre Şikayet Edilmiş İhlallerin Sayısı¹⁹⁰

Şikayetlerin Sayısı	2014	2015	2016
---------------------	------	------	------

¹⁸⁷ Saskia Heilemann, a.g.e., s.14, (çevrimiçi 12.03.2020)

¹⁸⁸ European Migration Network, “Ad-Hoc Query on inspections to control the employment of irregular migrant”, Requested by COM on 24 June 2015. AHQ 2015.703, s.4, (çevrimiçi 17.03.2020)

¹⁸⁹ Saskia Heilemann, “Illegal Employment of Third-Country Nationals in Austria”, 2017, s.15, (çevrimiçi 12.03.2020)

¹⁹⁰ Saskia Heilemann, a.g.e, s.36, (çevrimiçi 12.03.2020)

Suçlu Şikayetinde Toplam Şüpheli Yasadışı Çalışan Üçüncü Ülke Vatandaşların Sayısı	3,436	3,142	4,003
Genel Sosyal Sigorta Yasasının ihlali	1,192	958	815
Geçici Süre Çalışma Yasasının İhlali	165	152	299
İşsizlik Sigortasının İhlali	101	87	85
İş Sözleşmesi Kanunlarına Uyumluluk Yasasının İhlali	418	475	1,314
Yabancıların İstihdamına İlişkin Kanunun İhlali	1,560	1,470	1,490

Kaynak: Saskia Heilemann, “Illegal Employment of Third-Country Nationals in Austria”, 2017, s.36 (çevrimiçi 12.03.2020)

Mali polis yasadışı yabancı çalışanların akınından işgücü piyasasını korumak ve buna bağlı olarak artan potansiyeli için kontroller gerçekleştirmektedir. Burada olan önemli görevlerden biri yurtdışından kontrat bağlayan veya görevlendirilen çalışanların sayısını kontrol etmektir. Ek olarak yerel işletmelerde düzenli kontrol yapılmaktadır. Mali polis bu kontrolleri iş kanunu ve ikamet etme hakkı ve sosyal güvenlik düzenlemesine uygun olarak yapmaktadır. Tespit edilen ihlaller bölgesel idari polisi, yabancı polisi ve mali suç yetkilileri ve sosyal güvenlik ofisi ile birlikte işlemler sonuçlanır¹⁹¹.

Mali polis tarafından yürütülen işçi kiralama denetimi sırasında Macaristan ve Slovakya’da bulunan iki şirket tarafından yüksek sayıda yerel avusturya şirketine işçi gönderme ve sınır ötesi çalışan kiralama teşkil etmesi konusunda şüpheler ortaya çıktı. Mali polis tarafından böyle bir yapının oluşturulmasını tespit ettikleri zaman avusturya kapsamında idari yaptırımlarla ve vergi yükümlülüğü ile sonuçlanmaktadır.

¹⁹¹ Austrian Federal Ministry of Finance, “The Austrian Tax and Customs Administration Annual Report 2018”, 2019, s.30, (çevrimiçi 20.02.2020)

Mali polis şüphelere dayanarak avusturyada olan şirketin mülklerinde ve çalışma alanlarının birinde teftiş gerçekleştirdi. Bu teftişin gerçekleştirilmesinin amacı, bir yandan ihlallerle ilişkili bilgi ve gereken belgeleri belirleme (ücret belgeleri, sosyal güvenlik belgeleri, işçi kiralama, işe başlamak hakkında belgeler), diğer yandan ise avusturyalı çalışanların yasadışı istihdamı ile ilgili ihlallerin olup olmadığını belirlemektir¹⁹².

Ek olarak vergi düzenlenmesine uyumlulukları konusunda incelemeler de yapılmıştır. Denetlemelerin kapsamlı şekilde yapılması için dolandırıcılıkla mücadelede yükümlü olan koordinatör ve ücrete bağlı vergiler için denetim yapan müfettiş tarafından desteklenen dört ayrı mali polis bürosundan personel gerektirmiştir.

Mali polis çalışma süreçlerini inceleyip ve değerlendirdikten sonra tanıkları sorgulayarak, verilmiş belgeleri inceledikten sonra gerçekten de bu yapının sınır ötesi işçi kiralama yapısı olduğu sonucuna vardı. Sonuç olarak, tüm gelişmeler ilgili bölge idarelerine bildirildi. Böylece Avusturya şirketinin aleyhine yaklaşık toplam 1.2 milyon euro değerinden stopaj ve belediyeye ait vergiler talepte bulunarak alındı ¹⁹³.

3.2.2.5. Sosyal Güvenlik Dolandırıcılığına Karşı Önlemler

Kamu maliyesi ve sosyal güvenlik sistemi sosyal güvenlik dolandırıcılığı yoluyla ve inşaat sektöründe olan sahte şirketler yoluyla her yıl önemli miktarda vergi gelirleri ve katkı payı kaybetmektedir. Yasal olarak kayıtlı şirketler rekabette olan büyük bozukluklardan dolayı şirketler zarar görmektedir. Sosyal güvenlik dolandırıcılığı bu eşitsizliklere yol açmaktadır: maaş ve sosyal güvenlik katkı paylarının ödenmemesi veya doğru şekilde ödenilmemesi. Sonuç olarak, sosyal güvenlik dolandırıcılığında olan bozukluk nedeninden dolayı yurtiçi işgücü piyasası riske girer ve rekabette bozukluklar oluşur¹⁹⁴.

¹⁹² Austrian Federal Ministry of Finance, “The Austrian Tax and Customs Administration Annual Report 2016”, September 2017, s.37, (çevrimiçi 18.02.2020)

¹⁹³ Austrian Federal Ministry of Finance, a.e., s.37, (çevrimiçi 18.02.2020)

¹⁹⁴ Austrian Federal Ministry of Finance, “The Austrian Tax and Customs Administration Annual Report 2018”, 2019, s.30, (çevrimiçi 20.02.2020)

Sosyal güvenlik dolandırıcılığı özel posta kutusu şirketleridir. Onlar sistem üzerinde ücret ve sosyal güvenlik katkı paylarını azaltmak için kullanılır. Bu amaç için yeni şirketler kurulur. Mevcut şirketler veya daha önce yasadışı işlemler gerçekleştirmeyen şirketler devr alınır veya kullanılır. Bu şirketler gerçekten çalışan ve çalışmayan insanlar için kayıt yapmak ve yeni bir şeye başlamak aracı gibi hizmet vermektedir. Önceki durumlarda bu şirketleri işverenleri gizlenirdi. Daha sonra ise geniş kapsamda güvenlik sigortalarını teslim alıyorlardı. Sosyal güvenlik dolandırıcılığına karşı mücadelede başarılı olmak için sadece ilgili tüm kurumların mali polis, sosyal güvenlik kurumları, vergi ofisleri ve yargı yetkilileri birlikte çalışması gerekmektedir. 2018 yılında mali polis sosyal güvenlik dolandırıcılıkla şüphelendiği ulusal vatandaşlarından 370'ten fazla kişiye dava açmak için savcılığa başvuruda bulundu. Aynı zamanda 155 işletme sahte şirket olarak tanımlandı. Bu rakamı önceki yıllarla karşılaştırdığımızda sahte şirketlerin %30 artış gösterdiği görülmektedir¹⁹⁵.

3.2.2.6. Avusturya Mali Polisinin (Finanzpolizei) Yarattığı Olumsuzluklar

Mali yönetimin en küçük ekip yapısından tüm vergi dairesine kadar her kuruluşun ilgili faaliyetlere uygun olarak belirlenmiş net hedef anlaşmaları ve yıllık hedeflerini düzenlemesini gerçekleştirdiği kapsamlı performans değerlendirme sistemine sahiptir. Mali polis bağlamında ise bu koşul vergi mükelleflerin veya şirketlerin her çalışan başına kontrol etme sayısından oluşmaktadır. Düzenleme görevleri bağlamında kontroller benzer örnek gibi gerçekleşmesi gerekirken? sosyal dolandırıcılık davalarını sürdürme veya vergi denetleme hizmetlerinde olan önlemleri daha sonraki işlemde ek iş yükü gibi sonuçlanabilecek uzun soruşturma önlemleri anlamındadır. Ancak istatistiksel taraftan bu yeterince yüklenmemiştir. Hizmet başlangıcında faaliyet türüne göre çok sınırlı bir ayrılma olduğu için çok sayıda inisiyatif ve kişisel bağlılık ile sosyal

¹⁹⁵ Federal Ministry of Finance, "The Austrian Tax and Customs Administration Annual Report 2018", 2019, s.31, (çevrimiçi 20.02.2020)

dolandırıcılık kovuşturması alanında çalışan çalışanlar, hedeflere ulaşmalarının daha zor olduğu durumla karşı karşıya kalmaktadır¹⁹⁶.

3.3. Vergi Polisi Modelinde Olan Olumsuzluklar

Vergi polisi modeli mevcut olduğu ülkelerde ve aynı zamanda uygulanmış ülkelerde vergi yasalarına uyulmaması zamanı engelleyici tedbirler uygulamıştır. Özellikle Rusya'da olan vergi kaçakçılığına karşı ciddi önlemler sağlayarak başarılı sonuçlar almasına rağmen kendi içerisinde yolsuzluğa yol açmıştır.

3.3.1. Vergi Polisi Modelinin Ülkeden Ülkeye Gösterdiği Farklılıklar

Vergi polisi modeli her hangi ülkede uygulandığı zaman o ülkenin ekonomik ve vergi bilinci açısından vergi mükelleflerin vergi yasalarına uyumluluğuna göre değişmektedir. Bundan dolayı vergi polisi modeli uygulandığı ülkede olan vergi gelir kayıplarını ve vergi kaçakçıları araştırmak ve kontrol altına almak yetkilerine sahiptir.

Vergi polisi modeli mevcut olduğu devletlerde uygulanmasının sebebi, o ülkede bu modele gereksinim duyulduğundan dolayı oluşturulmuştur. Örnek olarak, Rusya'da vergi gelir kayıpları, vergi kaçakçılığı ve vergi yasasına uyulmaması gittikçe ciddi derecelere ulaştığından dolayı devlet bununla mücadele etmek ve bunun önüne geçmek için uygulamıştır. Ukranya'da da benzer biçimde vergi gelirlerinde ciddi kayıp ve direnç gösteren vergi mükelleflerinden vergi tahsilat gerçekleştirmek için oluşturmuştur.

Avusturya'da mali polis maliye bakanlığının yetkisi altında bağımsız birim olarak vergi denetimleri, gümrük kontrolleri, vergi incelenmesi, yasadışı istihdamın denetlenmesi faaliyetleri gibi birçok görevleri yerine getirmektedir. Avusturya mali polisine veri, bilgi ve analiz merkezi entegre edilmiştir. Bu yerli ve yabancı yetkililere bilgiler sağlamak açısından tek irtibat noktası olarak faaliyet göstermektedir. Federal maliye bakanlığına bağlı olarak merkezi koordinasyon merkezi mevcuttur. Bu merkez federal maliye bakanlığının avusturya yabancı istihdam yasasına göre yasadışı istihdam

¹⁹⁶ Prof. Dr. Susanne Reindl-Krauskopf, Prof. Dr. Sabine Kirchmayr-Schliesselberger, v.d., "ENDBERICHT, zum Forschungsprojekt Sozialbetrug, auch im Zusammenhang mit Lohn-und Sozialdumping im Auftrag des", 2012,s.124, (çevrimiçi 19.03.2020)

kontrolü için kurum yurtdışından gelen çalışanların gönderilmesi veya işe alınması ile ilgili olarak merkezi ceza kanıt bulma idaresinden sözleşme yetkilileri için bilgileri raporlamaktadır¹⁹⁷. İtalya'da ise Maliye Bakanlığından bağımsız olarak Guardia di Finanza isminde birim olarak vergi denetleme, gelir kayıpların araştırılması, uyuşturucu kaçakçılığı ile mücadele ve bir çok faaliyet gerçekleştirmektedir.

Vergi polisi modeli uygulandığı ülkelerde birbirinden farklı görev ve yetkilere sahip olmuştur. Bu yetki ve görevler bazen vatandaşların haklarının ihlal edilmesi ve kişisel hayatlarına müdahale edilmesi konuları gibi tartışmalara yol açarak olumsuz etkiler ortaya çıkarmıştır.

3.3.2. Cezai Kovuşturma Yürütme Kapasitesinin Olmaması

Son yıllarda mali polisin sorumluluk alanı istikrarlı bir şekilde büyüdü. Yargılama konusu davaların ışığında bunun için çeşitli faktörler belirleyici görünmektedir. Özellikle, yeterince doğrulanmamış soruşturma emirleri sorunu, belirli bir davada başarılı bir soruşturmanın gereklilikleri için mali polis çalışanlarının artan farkındalığına yardımcı olamadı. Diğerleri ise mali polisin görevlerinin çeşitliliği ve kolluk kuvvetleri ile koordine edilmeyen hedefleri kişinin kendi inisiyatifini almayı ve mali polis yapıları çerçevesinde daha fazla soruşturma önlemini teşvik etmeyi zorlaştırmaktadır.

Sosyal dolandırıcılık suçundan şüphelenilen ön soruşturmada savcının soruşturma emirleri genellikle yetkili vergi dairesinin ceza alanına gider. Soruşturmaları yürütmek için emirlerde mali polis ekibinin çalışanları insan kaynaklarının eksikliğinden dolayı ihtiyaç duymaktadır. Soruşturma emirleri çoğunlukla önemli sayıda çalışanla yapılan görüşmeleri, kayıt işlemleri, vergi borçları ve katkı için sosyal güvenlik temellerini ve ilişkili verginin temin edilmesinden ve değerlendirmesinden oluşmaktadır. Saha araştırmasının bir parçası olarak zaman zaman mali polis tarafından yapılan cezai soruşturmaların çalışanların kapsamlı ve zaman alıcı sorgulanmasına rağmen, birçok

¹⁹⁷ Bundesministerium Für Finanzen, “Die Finanzpolizei – Mehr Sicherheit Und Fairness”, Oktober 2014, S.19 (Çevrimiçi 13.02.2020)

durumda belirli bir sahte şirketin arkasında olan gerçek suçlular veya yapıları hakkında bir soruşturmaya yol açmayacağı bildirildi¹⁹⁸.

3.3.3. Hukuka Aykırı olarak Gerçekleştirilen Faaliyetler

Vergi polisi bazı ülkelerde geniş yetkilere sahip olmasından dolayı, örnek olarak, bilgisayar tespitleri ve telefon dinlemeleri ve başka yetkilere sahip olması özel hayatın gizliliğinin ihlal edilip edilmediği konusunda hukuka aykırı gerçekleştirilmiş faaliyet olarak tartışmalara yol açmıştır.

Vergi polisi tarafından kullanılan bazı yöntemler tartışmalı sayılmıştır. Moskova temelli uluslararası avukata göre, vergi polislerinin uyguladıkları çoğu siyasi veya ücretli işkencelerdir. Vergi polisi, özel işletmeler tarafından korkutma taktikleri gibi görülmektedir. Örnek olarak, büyük 4 uluslararası muhasebe şirketlerinden birinde sorumlu olan vergi ortağına göre, bir şirket vergi polisi tarafından ziyaret edildikten sonra, güvenlik firmaları tarafından vergi polisleri ile anlaşma yaparak, bu durumundan onları kurtamak için ücretli teklif sunulur. Bu tür olayların tüm vergi yetkilileri ile meydana gelmediği söylenmektedir¹⁹⁹. Böylece, vergi polisi pay sistemi üzerinde çalışıyor gibi gözükmektedir. Vergi müfettişi pay sistemini karşılamak için yıl sonunda şirkete karşı dava açabilir, ancak bu dava daha sonra kapanıyor.

¹⁹⁸ Prof. Dr. Susanne Reindl-Krauskopf, Prof. Dr. Sabine Kirchmayr-Schliesselberger, v.d., “ENDBERICHT, zum Forschungsprojekt Sozialbetrug, auch im Zusammenhang mit Lohn-und Sozialdumping im Auftrag des”, 2012, s.124, (çevrimiçi 19.03.2020)

¹⁹⁹ Marc P. Berenson, “Taxes and Trust: From Coercion to Compliance in Poland, Russian and Ukraine MA”, 2018, Cambridge University Press, s.151, (çevrimiçi 02.10.2019)

Sonuç

Sürekli bir değişim ve gelişim içinde olan dünyada yaşıyoruz. İş dünyasında yeni ortaklıklar oluşturmak ve işgücü sermayesini kaydırmak kolaylaşmaktadır. Bu da gelişen ekonomiyi yavaşlatır ve iş dünyasına zarar verir. İnsanlar her gün işlerini optimize etmenin ve kazançlarını en üst düzeye çıkarmanın yeni yollarını bulmaktadır. Hızlı gelişme, şirketlerin küreselleşmesine ve dünyanın birçok ülkesinde faaliyet göstermesine yol açar. Ancak her ülke aynı oranda gelişmemektedir, aynı zamanda her ülkenin kendi kanunları ve kuralları da mevcuttur. Bazı ülkeler daha sıkı politika ve daha yüksek vergi oranları uygularken, bazı ülkeler ise ekonomik ve nüfus bakımından daha küçük olduğundan daha serbest ve yabancı sermaye dostu vergi ortamına sahip olur. Çok uluslu şirketler bu fırsatı görerek, ülkeler arasında olan farklılıkları kendi avantajlarına kullanmak için uğraşır. Ülkeler kendi topraklarında ciddi oranda uluslararası şirket olduğu zaman birçok yabancı ülkelerde faaliyet gösteren çok uluslu şirketler vergi strateji planlarını ona uygun planlayarak, şirket çalışanların sadece ana faaliyet gösterdiği ülkede çalıştığını beyan ederek yıl sonunda daha az vergi ödemektedir. Bundan dolayı geriye kalan büyük vergi yükü sorumluluğu yerli şirketlerin ve yerli çalışanların omuzlarına düşmektedir.

Vergi cenneti birçok sebepten dolayı tercih edilmektedir. Vergi cennetinin sunduğu sıfır ve düşük vergi oranı, yapılan işlemlerin gizliliği, transfer fiyatlandırma yöntemi ile bir ülkeden diğer ülkeye gelirlerin kaydırılmasında verimli olması çok uluslu şirketler tarafından tercih sebeplerindendir.

OECD yıllardır vergi eşitsizliği ve vergi cennetleri ile mücadele etmeye çalışıyor. OECD'nin ana hedefi, gelir kayması ve vergi aşındırmanı durdurmaktır. Vergi cennetleri ile mücadelenin önemi küreselleşme ile daha da artmıştır. Zararlı vergi rekabetinden biri olan vergi cennetiyle mücadelede ülkelerarası işbirliği ve karşılıklı güven önemli bir unsurdur. Avrupa Birliği ve OECD zararlı vergi rekabetinden biri olan vergi cennetine yönelik birlikte çalışmalar yapmıştır. OECD 1998 yılından bu yana hazırladığı raporlarında zararlı vergi rekabeti uygulamalarına devam eden ülkelere çeşitli yaptırımlar uygulayacağı ve kara listeye ekleyeceği belirtilmektedir. OECD ve diğer bazı

uluslararası kuruluşlar vergi cennetleriyle ilgili çalışmalar gerçekleştirmiştir. Bu çalışmaların ana amacı, ülkeleri bilgi değişimine ikna etmek ve eşit olmayan vergi rekabeti uygulamalarına engel olmaktır.

Vergi cennetleri yalnızca günümüzde ortaya çıkan bir sorun değildir. Ancak dünyada yaşanan ekonomik krizden sonra vergi yükü artan vergi mükelleflerin itirazlarının etkisiyle devletlerin dikkatleri vergi cennetlerine yönelik dönmüş durumdadır. Vergi cennetleriyle mücadele edilmesinin önemli sebeplerinden biri bazı ülkelerde kriz daha derinden yaşandığından, vergi mükellefler tarafından ciddi tepkilerin olduğu açıktır. Birçok ülke tarafından ciddi oranda ek vergi gelirleri beklentisiyle bu meseleye ilgi gösterdiğini söylebiliriz.

Vergi polisi modeli, vergi mükelleflerinden vergi ve ücretler kanunlarına uyumlulukları için tamamen kontrolü sağlayabilen bir birimdir. Ancak vergi polisi modeli bazıları tarafından eleştirilen bir modeldir. Vergi polisi modeli eleştirilmesine rağmen, uygulandığı ülkelerde ciddi oranda başarılar elde etmiştir. Ancak vergi polisi modeli vergi mükelleflerine vergi kanunlarına uyumluluklarına yönelik baskı yöntemleri gerçekleştirdiğinden vergi mükelleflerin özel hayatlarının gizliliğine müdahale etmek ve ateşli silahlar kullandıklarından dolayı vergi mükelleflerin haklarını ihlal etmiş ve hukuka aykırı faaliyetler hayata geçirmiştir. Baskı yöntemleri uygulanmasına rağmen vergi mükelleflerin gerçek vergi beyanname vermelerinde, vergi kültüründe ve vergi bilincinde başarılı sonuç vermemiştir. Bu olumsuz yönlerinin yanında aynı zamanda olumlu yönleride vardır. Vergi polisi modeli olumlu yönlerinden biri çeşitli baskınlar gerçekleştirerek, vergi mükellefler tarafından kaçırılan vergileri geri elde ederek bütçeye aktararak devlet gelirlerini artırmasıdır. Diğer olumlu yönlerinden biri ise vergi mükellefleri baskınlardan etkilenerak vergi kanunlarına uyumluluklarını artırarak, vergi yüklerini doğru yerine yetirmeye çalışıyorlardı. Aynı zamanda sınır ve gümrük denetimlerini gerçekleştirmek, yasadışı göç, sosyal güvenlik dolandırıcılığı, yasadışı istihdam, şans oyunları gibi ülkenin güvenliğini ve ülkenin bütçesini kötü yönde etkileyen nedenleri önleme tedbirlerini gerçekleştiren bir modeldir.

Vergi polisi modeli vergi mükelleflerin hakları konusunda çeşitli ihlaller, hukuka aykırı olarak gerçekleştirilen faaliyetler ve kendi içinde yolsuzluk gerçekleştirmiştir. Avusturyada olan mali polisin kapasitelerinin az olmasından dolayı cezai yargılama yürütme gerçekleştirememektedir. Her ülkede vergi polisi modeli farklı yetkilere sahiptir. Örnek olarak, Avusturya`da mali polis silah kullanma yetkisine sahip değildir, ancak rusya`da uygulanmış vergi polisi servisi silah kullanma yetkisine sahipti. Rusya`da ekonomik kriz döneminde özellikle örgütsel ekonomik suçlarda olan artış, devleti ve kolluk kuvvetlerinin zayıflamasını hızlandırarak daha da karmaşık hale getirmişti. Bu da gölge ekonomisinin faaliyetinin büyümesine ve vergi kaçakçılığının artmasına yol açmıştı. Gelir elde etmenin başlıca yöntemi, başlangıçta diğer hizmetlerde görev yapmış personeli, bazı ilgili deneyimlere sahip olan kişileri yeni bir kolluk kuvvetinde birleştirerek vergi polisi kurumunu oluşturmaktır. Rusyada vergi polisi gittikçe büyüdü ve güç elde etti. Ancak rusya toplumunda olan çalışanlar genel sorun olan düşük ücret ve olanakların eksikliği ile uğraşmaya devam ediyordu. Rusya`da vergi polisi son bulmasına rağmen, vergi kaçakçılığı ile kaçırılan vergi miktarlarını baskı ve tehdit yöntemi ile geri elde etmiştir. Aynı zamanda diğer ülkelerde olan vergi kaçakçılığının önlenmesi için de çeşitli anlaşmalar yapılmıştır. Daha sonra vergi polisi servisi dahilinde yolsuzluğun artması ve gittikçe durumlarının kötüleşmesi 2003 yılında faaliyetlerine son verilmesine yol açmıştır. Vergi polis servisi iptal edildikten sonra faaliyetleri içişleri bakanlığına devr edilmiştir.

Vergi polisi modeli başarılı olmasından dolayı günümüzde Ukrayna`da, İtalya`da ve Avusturya`da uygulanmaktadır. Ancak, hala daha tam olarak vergi kaçakçılığı önlenememektedir.

Kaynakça

- Austrian Federal Ministry of Finance.: “The Austrian Tax and Customs Administration Annual Report 2016”. Erişim adresi: https://www.bmf.gv.at/dam/jcr:58fe95c4-bace-4ad9-965f-ef02f7f9c666/BMF-Annual_Report_2016_.pdf, Eylül 2017.
- Austrian Federal Ministry of Finance.: “BMF Facts and Figures 2017”. Erişim adresi: https://www.bmf.gv.at/dam/jcr:2b619f68-1f76-4cac-b715-81fb10dfa13c/BMF-Facts_and_Figures_2017.pdf, Mayıs 2018.
- Austrian Federal Ministry of Finance.: “The Austrian Tax and Customs Administration Annual report 2017”. Erişim adresi: https://www.bmf.gv.at/dam/jcr:1028eada-c10d-42fa-835c-0a2ce5f18c05/BMF-Annual_Report_2017_PDF-UA.pdf, 2018
- Austrian Federal Ministry of Finance.: “BMF Facts and Figures (Daten und Fakten) 2019”. Erişim adresi: https://www.bmf.gv.at/dam/jcr:5deaf572-d949-45de-ade8-1a5585a3abae/Daten_und_Fakten_2019_EN_v2_PDF-UA.pdf, 2019
- Austrian Federal Ministry of Finance.: “Facts and Figures of the Austrian Tax and Customs Administration 2018”. Erişim adresi: <https://www.bmf.gv.at/dam/jcr:24942fd3-09df-475c-baaf-73777da7e6b7/B>

- MF-Facts_and_Figures_2018_PDF-UA.pdf, 2019.
- Austrian Federal Ministry of Finance.: “The Austrian Tax and Customs Administration Annual Report 2018”. Erişim adresi: https://www.bmf.gv.at/dam/jcr:ff4ab16c-18fe-4271-80251b8a7581416d/BMF_annual_report_2018.pdf, 2019
- Bahşi, Seda.: “Vergi Kaçakçılığının Nedenleri”, Cilt 1, Sayı: 2, s. 90. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/izmirymmodergisi/issue/50969/655106>, 2019.
- Baker, Raymond.: “Capitalism's Achilles Heel Hoboken, New Jersey: John Wiley and Sons Inc”. Erişim adresi: <https://www.e-reading-lib.com/bookreader.php/135381/raymond-baker-capitalism-s-achilles-heel.pdf>, 2005.
- Baylis, John & Smith, Steve.: “The Globalization of World Politics”. 2nd ed. Oxford University Press: New York. Erişim adresi: https://www.academia.edu/22845747/John_Baylis_Steve_Smith_The_globalization_of_world_politics_, 2001.
- Berenson, Marc P.: “Taxes and Trust: From Coercion to Compliance in Poland, Russian and Ukraine MA”. Cambridge University Press. Erişim adresi: <http://www.oapen.o>

	rg/download/?type=document&docid=650831, 2018.
BGH.:	“1 StR 416/08 - Urteil vom (LG Landshut)”. Erişim adresi: https://www.hrr-strafrecht.de/hrr/1/08/1-416-08.php , 2 Aralık 2008.
Bowen, Andrew.:	“The Russian Tax Man: Return to the Bad Old Days?” The Interpreter. Erişim adresi: https://www.interpretermag.com/the-russian-tax-man-return-to-the-bad-old-days/ , 16 Kasım 2013.
Bunderministerium Finanzen.:	“Finanz- und Zollämter”. Erişim adresi: https://www.bmf.gv.at/ministerium/aufgaben-und-organisation/finanz-und-zollaemter.html
Bunderministerium Finanzen.:	“Finanzpolizei”. Erişim adresi: https://www.bmf.gv.at/themen/betrugsbekaempfung/einheiten-betrugsbekaempfung/amt-fuer-betrugsbekaempfung/finanzpolizei.html
Bunderministerium Für Finanzen.:	“Die Finanzpolizei – mehr Sicherheit und Fairness”. Erişim adresi: https://docplayer.org/storage/31/15276203/1590262932/kYgSZwZ6-ki163Yz5rEqTA/15276203.pdf , Ekim 2014.
Carlson, Kimberly.:	“When Cows have Wings: An Analysis of the OECD’s Tax Haven Work as it Relates to Globalisation, Sovereignty and Privacy”, The John Marshall Law Review. Erişim adresi: https://repository.jmls.edu

	u/cgi/viewcontent.cgi?article=1464&context=lawreview, 2002.
Cincotta M., Federico.:	"Tax Avoidance in Europe", s.67. World Commerce Review. Erişim adresi: https://issuu.com/worldcommercereview/docs/wcrvol6issue2 , Haziran 2012.
Code Général Des Impôts.:	"Article 1741". Erişim adresi: https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577&idArticle=LEGIARTI000020630646&dateTexte=20100312 , 2009.
Council of Europe.:	"Decision 2000/642/JAI concerning arrangements for cooperation between Member States financial intelligence units in respect of exchanging information. Erişim adresi: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/hr/TXT/?uri=CELEX%3A52007DC0827 , 2007.
Damgaard, Jannick, Elkjaer, Thomas, & Johannesen, Niels.:	"Piercing the Veil. Finance & Development", Vol.55, No.2. Erişim adresi: https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2018/06/inside-the-world-of-global-tax-havens-and-offshore-banking/damgaard.htm , 2018.
Decreto legislativo.:	10 marzo 2000, n. 74.: "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205". Erişim adresi: https://www.altalex.com/d

- ocuments/codici-altalex/2014/04/15/legg
e-sui-reati-tributar, 2014.
- Dei, Maryna.: “Human Rights: Theory And Practice”, s.175. London. Erişim adresi: <https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/49838/3/Rieznik.pdf>, 2017.
- Desai, Mihir A., Foley, Fritz C., & Hines, James R.: “Do tax havens divert economic activity?”, volume 90, ss 219-224. Economics Letters. Erişim adresi: <https://reader.elsevier.com/reader/sd/pii/S0165176505002843?token=8E188E85B419D60FE9F413A2CD9AAB2EFC17889C87C00D663A6BB52A2D883DDBAA84570D39EA44025A84514E59290D32>, Şubat 2006.
- Desai, Mihir A., Foley, Fritz C., & Hines, James R.: A multinational perspective on capital structure choice and internal capital markets. Erişim adresi: <http://www.bus.umich.edu/OTPR/WP2003-4.pdf>, 2003.
- Desai, Mihir, Foley, Fritz F., & Hines, James R.: “Economic effects of regional tax havens”, National Bureau of Economic Research“, ss 1-35. NBER Working Paper No. 10806. Erişim adresi: <https://www.nber.org/papers/w10806.pdf>, Ekim, 2004.
- Dharmapala, Dhammika.: "What problems and opportunities are created by tax havens?", Volume 24, Number 4, ss. 661-679. Erişim adresi: https://www.researchgate.net/profile/Dharmika_Dharmapala/publication/2475762

- 83_What_Problems_and_Opportunities_Are_Created_by_Tax_Havens/links/0c96052960406f2e9a000000/What-Problems-and-Opportunities-Are-Created-by-Tax-Havens.pdf?origin=publication_detail, 2008.
- Dharmapala, Dhammika, & Hines, James R.: “Which countries become tax havens?”, Erişim adresi: <https://reader.elsevier.com/reader/sd/pii/S004727270900084X?token=8F32D2F5E4A29F1F6B85C816CAC12A8343B6AE0603761AF0920005F384F582A1EC522D753C8D15FC5452422D5D480502>, 2009.
- Drucker, Jesse.: “Google 2.4% Rate Shows How \$60 Billion Lost to Tax Loopholes”, Bloomberg. Erişim adresi: <http://www.bloomberg.com/news/2013-01-23/yahoo-dell-swell-netherlands-13-trillion-tax-haven.html>, 21 Ekim 2010.
- Dyreng, Scott D., & Lindsey, Bradley P.: “Using financial accounting data to examine the effect of foreign operations located in tax havens and other countries on multinational firms tax rates”. doi: 10.1111/j.1475-679X.2009.00346.x, 12 Ekim 2009.
- Easter, Geralt M.: “Capital, Coercion, And Postcommunist States”, Cornell University Press. Erişim adresi: <https://www.jstor.org/stable/10.7591/j.cttq43qb>, 2012.

Edith, Palmer.:

“Liechtenstein: Exchange of Tax Information”. Erişim adresi: <https://loc.gov/law/foreign-news/article/liechtenstein-exchange-of-tax-information/>, 2009.

Editorial Board.:

“Ireland, Still Addicted to Tax Breaks”. New York Times. Erişim adresi: https://www.nytimes.com/2014/10/20/opinion/ireland-still-addicted-to-tax-breaks.html?_r=0, 20 Ekim 2014.

Exner, Andre, & Offne, Anna-Maria.:

"Handbuch Industriepolitik Österreich: Herausgegeben von Silke Hofer-Rudorfer", ss.110-111. Erişim adresi: <https://books.google.az/books?id=Ow99DwAAQBAJ&pg=PA110&lpg=PA110&dq=%C3%96sterreich+Finanzpolizei&source=bl&ots=pwFfCPFmSN&sig=ACfU3U2kfjVZ-k98kA-bwk0S5P-XWO22qg&hl=tr&sa=X&ved=2ahUKEwj7rf61lOXoAhXpsYsKHZiRB4g4HhDoATAlegQICxAp#v=onepage&q=%C3%96sterreich%20Finanzpolizei&f=false>, 2018.

European Commission.:

EU Coherent Strategy Against Fiscal Fraud – Frequently Asked Questions. Brussels. Erişim adresi: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-06-221_en.htm?locale=en, 31 Mayıs 2006.

European Commission.:

Fighting tax evasion: EU and Switzerland sign historic tax transparency agreement. Brussels. Erişim adresi: <https://ec.europa.eu>.

European Court of Human Rights.:	eu/commission/presscorner/detail/en/IP_15_5043, 27 Mayıs 2015. “n° 15963/90, CASE OF GRADINGER v. AUSTRIA”. Erişim adresi: https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-57958%22]}, 23 Ekim 1995.
European Migration Network.:	“Ad-Hoc Query on inspections to control the employment of irregular migrant”. Erişim adresi: https://ec.europa.eu/home-affairs/sites/homeaffairs/files/what-we-do/networks/european_migration_network/reports/docs/ad-hoc-queries/ad-hoc-queries-2015.703_inspections_to_control_the_employment_of_irregular_migrants_wider_diss.pdf, 24 Haziran 2015.
Federal Register.	"Treasury Decision 9441", vol. 74, No. 2, ss. 340-391. Erişim adresi: http://www.transferpricing.com/pdf/TD_9441.pdf, 5 Ocak 2009.
G20 Research Group.:	“Global Plan For Recovery And Reform The Communique From The London Summit”. Erişim adresi: http://www.g20.utoronto.ca/2009/2009communique0402.html, 2 Nisan 2009.
Gregory, Frank, & Brooke, Gerald.:	“Policing Economic Transition and Increasing Revenue: A case Study of The Federal Tax Police Service of the Russian Federation 1992-1998”. doi: 10.1080/713663067, 2000.

- Heilemann, Saskia.: “Illegal Employment of Third-Country Nationals in Austria”. Erişim adresi: https://ec.europa.eu/home-affairs/sites/homeaffairs/files/01a_austria_illegal_employment_national_report_en.pdf, 2017.
- Hines, James R.: “Do tax havens flourish?”, volume 19, Tax Policy & the Economy Erişim adresi: <https://www.nber.org/chapters/c0165.pdf>, Eylül 2005.
- Ksk group Audit i konsalting.: “Naloqoviy Poliçii. Russia. Erişim adresi: <https://kskgroup.ru/press-center/glossary/nalogovaya-politsiya/>, 2020.
- London Summit.: “Declaration on Strengthening the Financial System”. Erişim adresi: https://www.fsb.org/wp-content/uploads/london_summit_declaration_on_str_financial_system.pdf, 2 Nisan 2009.
- McDonald, Michael.: “Income Shifting from Transfer Pricing: Further Evidence from Tax Return Data”. U.S. Department of the Treasury. Erişim adresi: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/tax-analysis/Documents/TP-2.pdf>, Haziran 2008.
- Murphy, Richard.: “Closing the European Tax Gap: A report for Group of the Progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament”. Tax Research LLP. Erişim adresi: <https://docplayer.net/255731-Closing-the-european-tax-gap-a-report-for-group>

- up-of-the-progressive-alliance-of-socialists-democrats-in-the-european-parliament.html, 10 Şubat 2012.
- Nicodème, Gaeten.: “On Recent Developments in Fighting Harmful Tax Practices”, National Tax Journal, Vol. LXII, No. 4. Erişim adresi: <https://www.ntanet.org/NTJ/62/4/ntj-v62n04p755-71-recent-developments-fighting-harmful.pdf>, Aralık 2009.
- Norges Offentlige Utredninger.: “Tax Havens and development”. Oslo: Utenriksdepartementet. Erişim adresi: https://www.regjeringen.no/contentassets/0a903cdd09fc423ab21f43c3504f466a/en-gb/pdfs/nou200920090019000en_pdfs.pdf, 2019.
- Oxfam.: “Off the Hook”, Oxfam International. Erişim adresi: <https://oxfamilibrary.openrepository.com/bitstream/handle/10546/620625/bn-off-the-hook-eu-tax-havens-070319-en.pdf>, Mart 2019.
- Oktar, Salih Ateş.: “Vergi Hukuku”, İstanbul Erişim adresi: <http://auzefkitap.istanbul.edu.tr/kitap/kok/vergi hukuku.pdf>
- O'Neill, Paul.: “Treasury Secretary O'Neill Statement on OECD Tax Havens”. Office of Public Affairs. Erişim adresi: <https://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Pages/po366.aspx>, 2001.

Organisation for Economic Co-operation and Development.:	“Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue”. Erişim adresi: https://www.oecd.org/tax/harmful/1904176.pdf , 1998.
Organisation for Economic Co-operation and Development.:	“The OECD’s Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report”. Erişim adresi: https://www.oecd.org/ctp/harmful/2664450.pdf , 2001.
Organisation for Economic Co-operation and Development.:	"Effective inter-agency co-operation in fighting tax crimes and other financial crimes", 2nd Edition. Erişim adresi: https://www.oecd.org/tax/crime/effective-inter-agency-co-operation-in-fighting-tax-crimes-and-other-financial-crimes-second-edition.pdf , 2013.
Organisation for Economic Co-operation and Development.:	“The Global Revenue Statistics Database”. Erişim adresi: http://www.oecd.org/tax/tax-policy/global-revenue-statistics-database.htm , 2018.
Organisation for Economic Co-operation and Development.:	“Corporate tax remains a key revenue source, despite falling rates worldwide”. Erişim adresi: https://www.oecd.org/tax/corporate-tax-remains-a-key-revenue-source-despite-falling-rates-worldwide.htm , 2019.
Organisation for Economic Co-operation and Development.:	“Global Reach”. Erişim adresi: http://www.oecd.org/about/members-and-partners/ , 2019.

Organisation for Economic Co-operation and Development.:

“ECD Global Forum Consolidates Tax Evasion Revolution in Advance of Pittsburg”. Erişim adresi: <https://www.oecd.org/ctp/harmful/oecdglobalforumconsolidatetaxevasionrevolutioninadvanceofpittsburgh.htm>

Palan, Ronen.:

“The History of Tax Havens”. Erişim adresi: <http://www.historyandpolicy.org/policy-papers/papers/history-of-tax-havens>, 2009.

Payne, Anthony.:

“The Global Politics of Unequal Development”,. New York. Erişim adresi: https://books.google.com.tr/books?id=OJlMDwAAQBAJ&pg=PR2&lpg=PR2&dq=Payne,+Anthony.+The+Global+Politics+of+Unequal+Development&source=bl&ots=LtgFlrVWYJ&sig=ACfU3U3bh3CbYnBv9Ofb8YoJG_rTc-6uFA&hl=tr&sa=X&ved=2ahUKEwj75H60NnpAhXPU MAKHYKOBi04ChDoATAEegQIChAB#v=onepage&q=Payne%20Anthony.%20The%20Global%20Politics%20of%20Unequal%20Development&f=false, 2005.

Provotorova, Lyudmila Federovna.:

“Osnovı naloqovoy sistem”. Erişim adresi: https://cde.osu.ru/courses2/course65/book_31.html, 2002.

Reindl-Krauskopf, Susanne, Kirchma
yr-Schliesselberger, Sabine, Windisch-
Graetz, Michale, & Meissnitzer,
Martin.:

“ENDBERICHT, zum Forschungsprojekt
Sozialbetrug, auch im Zusammenhang mit
Lohn- und Sozialdumping im Auftrag
des”. Erişim adresi: https://strafrecht.univie.ac.at/fileadmin/user_upload/i_strafrecht/Reindl-Krauskopf/SRK/ENDBERICHT_Forschungsprojekt_Sozialbetrug.pdf,
2012.

RIS - BGBl - Federal Law Gazette.:

“110th Ordinance: Amendment of the
Ordinance Implementing the Tax
Administration Organization Act 2010
(AVOG 2010 - DV)”. Bundeskanzleramt
Österreich. Erişim adresi: https://rdb.manz.at/document/ris.c.BGBl__II_Nr__110__2013, 25 Nisan 2013.

Saraçoğlu, Fatih.:

“Yaş - Cinsiyet - Medeni Durum Ve
Eğitim Durumunun Vergiye Karşı Tutum
Üzerine Etkilerinin Anket Sonuçları
Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, s.17.
Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/kmusekad/issue/10221/125637>, 15
Aralık 2008.

Slemrod, Joel, & Wilson, John D.:

"Tax competition with parasitic tax
havens", Volume 93, Issues 11–12, ss.
1261–1270. Journal of Public Economics.
Erişim adresi: <http://gabriel-zucman.eu/files/teaching/SlemrodWilson09.pdf>,
Aralık 2009.

- Sharman, Jason.: “Norms, coercion and contracting in the struggle against “harmful”, Vol. 60, No. 1, ss. 143-169. Australian Journal of International Affairs. doi: 10.1080/10357710500494622, Mart 2006.
- Sharman, Jason.: “Havens in a Storm: The Struggle for Global Tax Regulation”. Cornell University Press. doi: 10.1080/13563460701859868, 2006.
- Sharman, Jason.: “International Organisations and the Implementation of New Financial”, ss. 48-61. Erişim adresi: <https://epdf.pub/international-organizations-and-implementation-enforcers-managers-authorities.html>, 2007.
- Sharman, Jason.: “The agency of peripheral actors: small state tax havens and international regimes as weapons of the weak”, ss. 45-62. Cambridge University Press: New York. Erişim adresi: https://research-repository.griffith.edu.au/bitstream/handle/10072/19675/50229_1.pdf?sequence=2&isAllowed=y, 2007.
- Sharman, Jason.: “The bark is the bite: International organizations and blacklisting”, Vol. 16, No. 4, ss. 573–596. Review of International Political Economy. doi: 10.1080/09692290802403502, Ekim 2009.

Sharman, Jason, & Mistry, Percy S.:

“Considering the consequences: the development”. London: Commonwealth Secretariat. Erişim adresi: https://read.the-commonwealth-ilibrary.org/commonwealth/economics/considering-the-consequences_9781848590090-en#page1, 2008.

Sikka, Prem.:

“The Role of Offshore Financial Centres in Globalization”, ss. 365-399. Erişim adresi: https://pdfs.semanticscholar.org/015f/58252283719b8c73b563d3305f3aed559704.pdf?_ga=2.235282311.767845220.1590747113-1306281978.1590747113, 5 Aralık 2003.

Sivaci, Celalettin.:

“Kayıt Dışı Ekonomi ve Kadim projesi”, cilt:3, sayı:27. Bütçe Dergisi. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/comuybd/issue/36994/534490>, 2007.

Stanovaya, Tatiana.:

A Warning to Medvedev. Institute of Modern Russia website. Erişim adresi: <https://www.imrussia.org/en/politics/608-a-warning-to-medvedev>, 25 Kasım 2013.

Susam, Nazan.:

"Kamu Maliyesi", 2.bs. Beta yayınları, 2016.

Tax Justice Network.:

“Tax Us If You Can”. Erişim adresi: https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/tuiyc_africa_final.pdf, Eylül 2005.

Tax Justice Network.:

“Estimating the Price of Offshore”. Erişim adresi: <http://piketty.pse.ens.fr/files/HenryTJN2012.pdf>, 22 Haziran 2012.

The Council Directive.:	“2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation”. Erişim adresi: https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:064:0001:0012:EN:PDF , 15 Şubat 2011.
The Council Directive.:	“2014/107/EU”. Erişim adresi: https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/899b6c44-84ec-11e4-91cd-01aa75ed71a1/language-en , 9 Aralık 2014.
The Court of Justice of the European Union.:	“Åklagaren v Hans Åkerberg Fransson”. Erişim adresi: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62010CJ0617&from=EN , 26 Şubat 2013.
The Court of Justice of the European Union.:	“No 19/13 Luxembourg”. Erişim adresi: http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2013-02/cp130019en.pdf , 26 Şubat 2013.
The European Commission.:	Taxation and Customs Union. Erişim adresi: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/administrative-cooperation/tax-identification-numbers-tin_en , 2019.
The European Convention on Human Rights.:	The article 4 of protocol n° 7. Erişim adresi: https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_4_Protocol_7_ENG.pdf
Thirkell-White, Ben.:	"The International Financial Architecture and the Limits to Neoliberal Hegemony", Vol. 12, Iss. 1, ss. 19-4. New Political

- Economy. doi: 10.1080/13563460601068529, 2007.
- Treisman, Daniel S.: "Fighting Inflation in a Transitional Regime – Russia's Anomalous Obligation", World Politics, 50, s. 262. Cambridge University Press. Erişim adresi: https://www.jstor.org/stable/25054037?read-now=1&seq=28#page_scan_tab_contents, 1998.
- Vergi Usul Kanunu.: "Madde 344", 1 c., s.599. Erişim adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>, 1961.
- Webb, Michael.: "Defining the boundaries of legitimate state practice: norms, transnational actors and the OECD's project on harmful tax competition", Vol. 11, No. 4, ss. 787-827. Review of International Political Economy. doi: 10.1080/0969229042000279801, Ekim 2004.
- Williams, Aled.: Eurojust News, Issue 4. Erişim adresi: [http://www.eurojust.europa.eu/doclibrary/corporate/newsletter/Eurojust%20News%20Issue%204%20\(July%202011\)%20on%20the%20fight%20against%20financial%20and%20economic%20fraud/Eurojust_News_Issue4_2011-07-EN.pdf](http://www.eurojust.europa.eu/doclibrary/corporate/newsletter/Eurojust%20News%20Issue%204%20(July%202011)%20on%20the%20fight%20against%20financial%20and%20economic%20fraud/Eurojust_News_Issue4_2011-07-EN.pdf), Temmuz 2011.
- Zeleny, Jeff.: "Obama Takes Aim at Offshore Tax Havens". Erişim adresi: <https://thecaucu>

Закон, Российской Федерации.:

ПИЛИПЕНКО, Владимир Филип
пович.:

s.blogs.nytimes.com/2009/05/04/obama-takes-aim-at-offshore-tax-havens/ Mayıs 2009.

“О федеральных органах налоговой полиции”, Erişim adresi: <http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&prevDoc=102034849&backlink=1&&nd=102024452>, 1998-2003.

“Федеральные органы налоговой полиции Российской Федерации в правоохранительной и фискальной системах государства”. Moscow. Erişim adresi: http://adhdportal.com/book_3558chapter_6_Glava_2._Sistema_istruktura_federalnykh_organov_nalogovojj_poliiv._Organizaija_upravlenijapodrazdelenijami_FSNP_Rossii,_ee_territorialnymi_i_mesnymi_.html, 1999.