

Maliye Çalışmaları Dergisi

Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2021-981758

Araştırma Makalesi / Research Article

Para Cezalarında Eksen Kayması

The Axis Shift in Fines

Mehmet Alpertunga AVCİ¹ 



Öz

Pragmatik olarak, para cezalarıyla ulaşılmak istenen amaç ve korunan menfaat bakımından hukuki ve mali doktrin ayrışabilir. Ancak beklenti, hukuki amacın önüne geçmeden mali amacın tahkim edici nitelikte olmasıdır. Aksi taktirde para cezalarının gelir yaratma kapasitesi; önleme, caydırma ve uslandırma fonksiyonlarını gölgede bırakabilir. Bu durumda ise yüksek gelirli toplumsal düzeni bozucu eylemlerden alıkoymak güçleşir, adalete ve eşitliğe olan inanç zedelenir, cezaların caydırıcılığı azalır ve kamu borçlularının mali uyumu zayıflar. Dolayısıyla para cezalarındaki amaçsal bir eksen kayması; toplumu hukuka aykırı eylemlerden korumayı, ıslah suretiyle tekerrürden alıkoymayı ve başkalarına ibret teşkil etmeyi güçleştirir. Bu makale; para cezalarındaki eksen kaymasını, tahsil ve tahmin kabiliyeti perspektifinde ortaya koymayı amaçlamaktadır. Çalışma, para cezalarının gelir yaratma kapasitesine temayül eden bu eksen kayması nedeniyle asli amacın mali amacın gerisinde kaldığını iddia etmektedir. Doktriner bilginin güncel ve veriyeye dayalı izdüşümünü değerlendirmek ve anılan iddiayı desteklemek için Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün 2007-2020 dönemine ilişkin "Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri"nden yararlanılmıştır. Tahmin kabiliyetindeki başarıya rağmen, tahsil kabiliyetinde dramatik ve istikrarlı düşüş olduğu, asli amacı gölgeleyen eksen kaymasıyla beklenen mali amacın çok uzağında olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Para cezalarının nasıl işlediğini daha iyi anlamak, yeni mali ve hukuki teknikler geliştirip oluşturabilmek için bu alanda daha fazla araştırmaya ihtiyaç bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Para cezaları, tahsil kabiliyeti, tahmin kabiliyeti, gelir yaratma kapasitesi, devlet geliri

ABSTRACT

Pragmatically, legal and fiscal doctrines may diverge by achieving purposes and obtaining benefits with fines. However, the expectation is that fiscal purposes strengthen without preceding the legal ones. Otherwise, the capacity for fines to generate revenue may eclipse their functions to prevent, deter, and correct. In such a case, it becomes difficult to detain high income people for actions breaching the social order, belief in justice and equality erodes, deterrence of fines decreases, and the financial compliance of public debtors weaken. Therefore, a purpose-oriented axis shift in fines complicates the act of protecting society from

¹Doç.Dr., Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kamu Hukuku Bölümü, Erzurum, Türkiye

ORCID: M.A.A. 0000-0003-3016-085X

Corresponding author:

Mehmet Alpertunga AVCİ,
Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kamu
Hukuku Bölümü, Erzurum, Türkiye
E-mail: maavci@atauni.edu.tr

Submitted: 11.08.2021

Revision Requested: 01.09.2021

Last Revision Received: 29.09.2021

Accepted: 30.09.2021

Citation: Avci, M. A. (2021). Para cezalarında eksen kayması. *Maliye Çalışmaları Dergisi- Journal of Public Finance Studies*, 66, 19-49. <https://doi.org/10.26650/mcd2021-981758>



unlawful actions, detention from repetition by correction, and punishment as a warning or deterrent to others. This article propounds on the axis shift in fines from collectability and forecastability. It argues that primary purposes lag behind fiscal ones due to this shift toward the capacity of fines to generate revenue. This study supports the claim above by using the Central Government Budget Statistics of the General Directorate of Accounting for 2007-2020 to evaluate the doctrinal knowledge of current and data-based projection on fines. This study shows a dramatic and consistent decrease in collectability, despite the success in forecastability. Even the expected fiscal purposes are distant, with the axis shift eclipsing the primary objectives. Further research is needed to better understand the ways in which fines can enhance or generate fiscal and legal techniques.

Keywords: Fines, collectability, forecastability, revenue generation capacity, public revenue

EXTENDED ABSTRACT

What is the primary purpose of fines? Fundamentally, is social order protected, or is additional revenue provided through them? Responses from average individuals, intellectuals, and practitioners differ as to favored interests. Individuals who abide by the rules count fines as essential catalysts, protecting their interests and ensuring social order, while those who violate the rules consider the regulations restrictive and prohibitive. Intellectuals approach the issue with a penal or financial doctrine. Practitioners describe fines as a policy tool by the economic, social, and political situation. Understandably, people from every walk of life may diversely evaluate fines when protecting different interests. However, to serve their primary purposes, fines should suit the principles of individual responsibility, legality, proportionality, severability, and reparability. In Turkey, the situation partially diverges, so their primary purposes may become secondary and their efficiency questionable. It is easy to state that almost mutually exclusive views of fiscal and legal doctrines cause this question to be raised. Hence, instead of their primary purposes, fines are likely considered fiscal lifeboats in countries experiencing financial bottlenecks. In such a case, experiencing a purpose-oriented axis shift in fines becomes unavoidable.

This article focuses on whether fines count as accurate, permanent, consistent, and predictable public revenue or a purpose-oriented axis shift. By looking at fines' deviation in collectability and success in forecastability, this study argues the existing priority is on fiscal purposes, emphasizing a deviation from primary purposes; fiscality is an implied, but current, reality. This study is composed of three parts. The first part assesses and collects general budget revenues (GPRs) within the efficiency of income-driven policies and affecting factors. The second section provides legal definitions, makes budgetary classifications, and analyzes GPRs' collectability/forecastability with tables based on the Central Government Budget Statistics of the General Directorate of Accounting from 2007–2020. The final part covers the legality and primary purposes of fines, expounds on the purpose-oriented relationship between fines and externalities, and discusses their revenue generation capacity (RGC).

Firstly, the summarized findings show the average analysis results on GPRs in 14 years, forecastability is consistent at 102.3%, while collectability steadily weakens every year and remains at 71.4%. The contradiction in these parameters strengthens the inferential consequence of target-oriented revenue collection planning. Second, by focusing on RGC, fines are regarded as public revenues at the risk of weakening their primary purposes. Third, tax fines have a higher assessment share than others via low tax compliance; however, administrative fines' collection share increases and almost becomes a deterrent for fiscal purposes. Fourth, the general share of all assessed fines increase steadily and is well above the general budget target; however, this is in line with their low total collection share. Finally, the average target and collection share became precisely the same (1.7%) in 14 years, strengthening the critical conclusion that assessed fines are not followed up and collected after the budget target is met.

Collectability and forecastability provide another perspective for identifying the axis shift. Firstly, collectability is critical for detecting and measuring fines' purpose-oriented aspect, RGC, and deterrence efficiency. The average collectability of total fines in 14 years remained at 11.3%, whereas this average was 52.3% in other fines, 33.5% in administrative fines, 16.4% in judicial fines, and 9.3% in tax fines. This raises the question of how preventive, deterrent, corrective, and regulative fines are mentioned on such an occasion. Secondly, there is an apparent success in forecastability considering the collectability weakness mentioned above. The average forecastability of total fines in 14 years was 108.4%, whereas it reached 126.2% in administrative fines, 110.9% in tax fines, 98.7% in judicial fines, and 98.1% in other fines. It is ironic to encounter a failure in collectability as a dependent variable hinging upon administrative decisions coupled with success in forecastability as an uncontrollable independent variable. This circumstance also confirms that fines collected to meet the budget target emphasize their financial potential and productivity rather than their primary purposes. Therefore, collectability in fines is an essential issue that is easier to access than forecastability. In contrast, the analytical conclusion in the opposite direction indicates that fiscal purposes overtake the primary ones.

Today it is still doctrinally controversial whether fines are regular sources of public revenue. However, unattainable fiscal purposes employing unrealistic target-oriented approaches, weakness in collectability affected with different factors, and focus discrepancy in forecast and collection result in overshadowed legal purposes, creating a purpose-oriented axis shift in fines. Indeed, prioritizing the fiscal purposes of fines to prevent the embodiment of primary ones is essentially an executive decision and policy action. The natural expectation with this choice is to increase public revenues by enhancing collectability. However, the analyzed official data indicates that the axis shift does not contribute to RGC or reinforce their primary purposes.

1. Giriş

Gündelik yaşamda farklı tür ve kapsamdaki para cezalarına muhatap olmayanımız yok denecek kadar azdır. Peki acaba, para cezalarına muhatap olanların aklına hiç bu cezaların bir kamu geliri olarak tahsile konu edilip edilmediği gelmiş midir? Para cezaları asli olarak suçları ve/veya kabahatleri önlemek, faileri caydırmak ve ıslah etmek suretiyle toplumu ve toplumsal düzeni koruma amacına yönelik mi uygulanmaktadır, yoksa bu amaçlar normatif değerler olarak kalıp da para cezalarının mali sonucuna mı odaklanılmaktadır? Örneğin cana kastın bir para cezası karşılığı olsaydı, bu durumda yargısal ve mali paradigmalar birbirini tahkim mi edecekti yoksa kamu mali yönetim(ler)i para cezalarının gelir yaratma kapasitesine (mali potansiyeline) mi odaklanacaktı? Her ne kadar Benthamcı bu son soru örneği, abartılı gelse de bu abartının dile getirilmesindeki asıl saik, para cezalarının mali potansiyelinin kimi zaman önleme, caydırma, ıslah etme ve düzenleyici olma amacının önüne geçtiği izlenimi veren görünümüdür. Ünlü Panopticon'un tasarımcısı Jeremy Bentham “*İyi yasalarla hemen hemen tüm suçlar, basit bir para cezası (maddi tazminat) ile onarılabilecek fillere indirgenebilir ve bu durumda suçlardan kaynaklanan kötülükler neredeyse tamamen sona erdirilebilir* (O'Maley, 2013, s. 152)” derken, elbette para cezalarının birer mali kaynak olabileceğine işaret etmemiştir. Ancak bugünün uygulamaları, Bentham'ın bakış açısını mali bir prizmada kırarcasına dönüştürmüşe benzemektedir.

Giriş mahiyetinde olan yukarıdaki açıklamalar kapsamında; bu çalışma tahsil ve tahmin kabiliyeti perspektifinde, güncel resmi veriler ve doktriner bilgiler ışığında; Türk Kamu Mali Yönetiminde para cezalarının kesin, sürekli, istikrarlı ve öngörülebilir bir devlet geliri olarak değerlendirilip değerlendirilmediği ve para cezalarında amaçsal bir eksen kayması olup olmadığı sorusuna odaklanmaktadır. Bu odak boyutunda çalışma; cezaların infazı şeklinde de değerlendirilebilecek olan tahsil kabiliyetindeki (dolayısıyla cezaların önleyici, caydırıcı, ıslah edici ve düzenleyici olma başarısındaki) sapma ve suç ve kabahatlerin öngörülemezliği ile malul olan tahmin kabiliyetindeki başarı düzeyine bakarak, para cezalarının mali amacına ağırlık verildiği iddiasıyla hazırlanmıştır. Bu iddiayla bağlantılı olarak, para cezalarının asli amaçlarında bir sapma yaşandığı ve “para cezalarında fiskalite” meselesinin zımnen de olsa cari bir gerçek olduğu üzerinde durulmuştur. Tahsil ve tahmin kabiliyeti ise kamu mali yönetim(ler)inin genel bütçe gelirlerine yönelik başarısının tespitine ve ölçümüne imkân verdiği için para cezalarında eksen kayması meselesine bu parametreler perspektifinde yaklaşmıştır. Bu bilgiler doğrultusunda çalışma; Tahsil ve Tahmin Kabiliyeti Meselesi, Genel Bütçe Gelirlerinde Tahsil ve Tahmin Kabiliyeti ve Para Cezalarında Tahsil ve Tahmin Kabiliyeti şeklinde üç ana başlık halinde hazırlanmıştır.

Çalışmanın “Tahsil ve Tahmin Kabiliyeti Meselesi” adlı *Birinci Ana Başlığı* altında; vergi hukukunda tahakkuk ve tahsil süreçlerine yönelik yapılan tanımlar ışığında genel bütçe gelirlerine yönelik tahakkuk ve tahsil süreçleri açıklanmış ve bu açıklamalarla bağlantılı olarak tahsil kabiliyeti meselesi tanım, hesaplama, gelire esas politikalarda etkinlik ve etki eden faktörler bağlamında anlatılmıştır. Yine aynı bölümde gelir tahmini ve tahmin yöntemleri istikametinde, tahmin kabiliyeti meselesi tahsil kabiliyetinde izlenen yöntemle irdelenip açıklanmıştır.

Kamu sektörüne özgü gelirler açıklanırken; “devlet geliri”, “kamu geliri” ve “kamu kaynağı” gibi pek çok kavramın -esasında tanım ve kapsam bakımından birbirinden ayrılması ve farklı olmasına rağmen- birbiri yerine kullanıldığı görülmektedir. Oysa ki; genel çerçevesi ile kamu kaynağının kamu gelirlerini, kamu gelirlerinin ise devlet gelirlerini kapsayan kavramlar olarak değerlendirilmesi gerekir. Doktriner olarak kamu sektörüne özgü gelirlerin tanımlanması ve kapsamının belirlenmesi, halihazırda tartışmalı bir konu olsa da bu çalışmanın bütünlüğü ve odağı açısından genel bütçe gelirleri yani “devlet geliri” kavramı üzerinden açıklamaların yapılması ile

yetinilmiştir. Bu bakımdan çalışmanın “Genel Bütçe Gelirlerinde Tahsil ve Tahmin Kabiliyeti” adlı *İkinci Ana Başlığında* öncelikli olarak genel bütçe gelirleri, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’ndaki tanım ve genel bütçe gelirleri ekonomik sınıflandırması ışığında verilmiştir. Sınıflandırma anlamında para cezası gelirlerinin devlet gelirleri içerisindeki yerinin daha iyi anlaşılabilmesi, tahsil ve tahmin kabiliyeti boyutunda para cezaları ile devlet gelirleri arasındaki karşılıklı ilişkinin ve etkileşimin açık bir biçimde görülebilmesi için genel bütçe gelirlerine ağırlık verilmiştir. Çalışmanın ana odağın kopmamak amacıyla; anılan başlığın devamında üçüncü ana başlığa temel teşkil edip karşılaştırma yapılabilecek şekilde -birinci ana başlıktaki teorik bilgiler kullanılarak-genel bütçe gelirlerinde tahsil ve tahmin kabiliyeti, resmi veriler bağlamında analiz edilmiştir. Bu noktada Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün “Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri” kullanılarak hazırlanan tablolarda, 2007-2020 yılları arasındaki döneme ilişkin -ekonomik sınıflandırmaya dayalı- nicel verilere yer verilmiştir. Veriler, ilgili kurumun resmi internet sitesinde yayınlanan ham veriler yorumlanarak ve ilgili oransal hesaplamalar yapılarak türetilmiştir. Çok yıllık bütçeleme anlayışına göre 2006 mali yılından itibaren başlatılan Orta Vadeli Mali Plan (OVMP) ve Orta Vadeli Program (OVP) uygulaması ile uyumlu olunması amacıyla, veri başlangıç yılı olarak 2007 yılı seçilmiştir.

Kamu hukukunun konusuna giren para cezaları; amaç, korunan menfaat, karar veren merci, yaptırımın infaz sureti, yaptırıma bağlanan kanuni neticeler bakımından birbirinden farklılaşmaktadır (Özgenç, 2020, s. 837). Çalışmada anılan farklılıklara ve bu yöndeki doktriner tartışmaya girmeden, genel hatlarıyla para cezaları hakkında bilgi verilmesiyle yetinilmiştir. Ayrıca para cezaları; kendi içerisinde kamu para cezaları, tazminat nitelikli para cezaları, idari para cezaları, medeni para cezaları ve disiplin para cezaları şeklinde türlere (Demirtaş, 2020, s. 643-644) ayrıl- sa da bu çalışmada genel bütçe gelirleri ekonomik sınıflandırması bağlamında yargı para cezaları, idari para cezaları, vergi cezaları ve diğer para cezaları şeklinde ele alınmıştır. Bu bilgiler ışığında çalışmanın ana odak ve iddiasını takdim eden “Para Cezalarında Tahsil ve Tahmin Kabiliyeti” adlı *Üçüncü Ana Başlığın* altında; öncelikle teorik olarak para cezalarının niteliğine ve asli amaçlarına yönelik hukuk doktrini ve Yüksek Mahkeme Kararları ışığında bilgi verilmiş, kamu ekonomisi doktrini çerçevesinde para cezaları ile dışsallık meselesi arasındaki amaçsal ilişki açıklanmış ve para cezalarının gelir yaratma kapasitesi anlatılmıştır. Devamında ise ekonomik sınıflandırmaya dayalı olarak para cezası gelir türleri verilmiş; vergi uyumu bağlamında para cezası gelirlerinin gerek kendi içerisinde gerekse de genel bütçe gelirleri içerisindeki tahakkuk ve tahsilat payları, para cezası gelirlerinde tahsil ve tahmin kabiliyeti konuları analiz edilerek değerlendirilmiştir.

2. Tahsil ve Tahmin Kabiliyeti Meselesi

2.1. Tahsil Kabiliyeti

Hukuki manada ilgili gelire alacaklı olmayı (Taşkan, 2019, s. 230) ve mali manada devlet gelirlerinin tahsil edilebilir duruma gelmesini (Kardeş, 2009, s. 1397) ifade eden tahakkuk; mali hukuk doktrininde çoğunlukla vergilendirme sürecine özgü bir ara aşama olarak tespit edilmiştir. Vergi hukukundaki anlamından yola çıkarak tahakkuku, tüm devlet gelirlerine şamil olacak şekilde tanımlamak mümkündür. Bu çerçevede **tahakkuk**; tarh ve tebliğ edilen yani hesaplanıp ilgilisine bildirilen devlet gelirinin ödenecek duruma gelmesi, diğer bir ifadeyle kamu borçlusunun devlet alacağını ödemek zorunda olduğu aşamaya gelmesi halini temsil eder (Karakoç, 2019A, s. 231). Bu bakımdan tahakkuk, ödeme durumuna gelen devlet gelirinin ilgili idarece talep edilebi-

lır yani tahsil edilebilir bir alacak haline gelmesini sağlar (Saban, 2015, s. 175; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2020, s. 212). Vergi hukukunda muacceliyet, tahakkuka bağlı olduğu için tahakkuk etmiş devlet alacağı aynı zamanda muaccel hale de gelmiş olur (Öner, 2017, s. 135). İlgili devlet geliri için tahsilat öncesinde tekemmül ettirilmesi gereken ara bir süreç olarak görülen tahakkuk, nitelik bakımından bir idari işlem olmayıp, bir tespit eylemi olarak değerlendirilir (Karakoç, 2019A, s. 232). Beyana dayalı tarh gibi haller dışında; tahakkuk her zaman alacağın kesinleşmesi anlamına gelmeyip, tahakkuk ile başlayan tahsil süreci, başta dava açma hali olmak üzere çeşitli yollarla durdurulabilir (Taşkan, 2019, s. 230). Bu durumda da tahakkuk, görevli ve yetkili mahkemenin kararına kadar ertelenir (Mutluer, 2011, s. 104). Eğer süresi içerisinde dava açılmamış veya dava açılmış ancak idari işlem hukuka uygun bulunmak suretiyle kanun yolları tüketilmişse, bu durumda ilgili devlet alacağı kesinleşmiş ve tahsil sürecine geçilmiş olur.

Devlet alacaklarının toplanmasına veya vadesinde ve rızaen ödenmeyenlerden de cebren alınmasına (Kardeş, 2009, s. 1399) yönelik idari bir işlem olan tahsil de yine vergi hukukundaki tanımı itibarıyla açıklanabilir. Bu bakımdan **tahsil**; öncül süreçleri tamamlanıp kesinleşen devlet alacaklarının (dolayısıyla devlet gelirlerinin) Hazine'ye nihai intikal safahatıdır. Kamu borçlusu ile alacaklısı arasındaki kamu hukukundan kaynaklanan borç alacak ilişkisi -yerine yenisi kuruluncaya kadar- tahsil ile sona ermiş, bu bakımdan somut borç ve alacak ortadan kalkmış olur (Karakoç, 2019A, s. 241). Tahakkuk ile tahsil arasındaki ilişki, bir sebep-sonuç ilişkisidir. Daha açık bir ifadeyle devlet alacağının tahakkuk etmiş olması, tahsil işleminin hukuki sebebinin oluşurur. Ancak tahakkuktan farklı olarak tahsil; nitelik itibarıyla re'sen icra edilebilir, yükümlendirici, takdire dayanmayan, subjektif karakterli ve bağımsız bir idari işlem olup, kural olarak kamu borçlusunun rızaen ödemesi esasına dayanır (Şenyüz ve ark., 2020, s. 216-217; Taşkan, 2019, s. 236-237). Kamu borçlusunun söz konusu borcu kendi iradesiyle, rızaen ve vadesinde (veya vadesinden sonra) ödememesi halinde, alacak Kamu İcra Hukuku çerçevesinde cebren tahsile konu edilir. Dolayısıyla tahsil, kapsam itibarıyla hem kamu borçlusunun kendi iradesiyle vadesinde (veya vadesinden sonra) rızaen ödeme yapmasını hem de kamu alacaklısının ödeme emrine istinaden cebren almasını kapsamaktadır. Şu hususu da önemle eklemek gerekir ki; kamu borçlusunun rızaen de olsa vadesinden sonra borcunu ödemesi halinde, somut borç ortadan kalkmasına rağmen, gecikilen her gün için ayrıca gecikme zammı da alınacaktır (Karakoç, 2019A, s. 240-242). Son olarak tahsil işleminin konusundan ve amacından bahsedilecek olursa; **tahsil işleminin konusu** kamu borçlusunun rızaen ödeme yapması veya cebren tahsil iken, **amacı** kamu alacaklarının Hazine'ye intikalinin sağlanmasıdır (Şenyüz ve ark., 2020, s. 217).

Tahakkuka ve tahsile yönelik yukarıdaki teknik açıklamalar sonrasında, artık tahsil kabiliyeti bahsine geçebiliriz. **Tahsil kabiliyeti**; kamu idarelerinin tahakkuk ettirdikleri gelirlerinin ne kadarını tahsil edip bütçe gelirlerine dönüştürdüklerini gösteren bir başarı veya başarısızlık parametresidir (T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2019, s. 31). Aritmetik olarak da tahsil kabiliyeti; tahsilatın tahakkuka oranı şeklinde ifade edilebilir. Tahsil kabiliyeti ile gelire esas politikaların etkinliği doğrudan ilintilidir. Bu bakımdan tahsil kabiliyeti için gelire esas politikalarından; (1) aynı durumdaki vergi mükelleflerini benzer şekilde vergilendirmesi, (2) ödeme tutarının nasıl belirlendiğini, verginin ne zaman ödenmesi gerektiğini ve ödememenin nasıl yapılabileceğini açıkça belirten vergi kuralları ihdas etmesi, (3) kamu borçlularına en uygun olan zamanda ve şekilde ödeme kolaylığı sağlaması, (4) hem kamu alacaklısı hem de kamu borçlusu için gelir tahsil maliyetlerini asgari düzeyde tutması, (5) alacaklı tahsil dairesinin kamu borçlusunun bilgilerini koruması ve güvence altına alması, (6) kamu borçlularının kuralları anlamalarına ve bunlara doğru ve uygun maliyetle uyabilmelerine imkan veren basit gelir yasalarını yapması, (7)

başta vergi yasaları olmak üzere kamu gelirlerine yönelik yasal düzenlemelerin kamu borçlularının kararlarını asgari düzeyde etkilemesi, (8) ekonominin üretim kapasitesini, dolayısıyla da iktisadi büyümeyi ve verimliliği engellememesi, (9) kamu borçlularının kendilerini hangi vergilerin ilgilendirdiğini, bu vergilerin kendilerine ve diğerlerine nasıl ve ne zaman uygulandığını bilmesi, (10) mali uyumsuzluk nedeniyle ortaya çıkması muhtemel vergi açıklarını asgariye indirmesi ve dolayısıyla da tahsil kabiliyetini artırması, (11) kamu borçlularına karşı hesap verilebilir bir yapıda olması ve (12) vergi tahsilatlarının zamanlamasını ve miktarını belirlemesine imkan verecek uygun, öngörülebilir, istikrarlı ve güvenilir bir gelir sistemi kurması beklenir. Sonuç olarak gelire esas politikanın; eşit, adil, belirli, basit, tarafsız, saydam, öngörülebilir ve hesap verilebilir olması, ödeme kolaylığı sağlaması, etkili bir gelir idaresine sahip olması, bilgi güvenliğini sağlaması, iktisadi büyüme ve verimliliğini engellememesi, tahsil kabiliyetini artırması, gelir açığını asgariye indirmesi ve devlete en uygun gelir kaynaklarını sağlaması arzulanır (AIC-PA, 2017, s. 3).

Yukarıda sıralanan beklentiler çerçevesinde; *tahsil kabiliyeti ve beraberinde gelirlerin yönetilebilirliği*; vergi normlarının pratikte yürütülebilirliğinden (OECD, 2015, s. 31), vergilendirilebilir kaynaklardan ve kapasiteden (Le, Moreno-Dodson and Bayraktar, 2012, s. 3), tahsil dairelerinin etkinliğinden ve alacaklı idareyle kamu borçlusu arasındaki ihtilafların varlığından, vergi kayıp ve kaçak düzeyinden, mükelleflerin vergiye uyumundan, ülkedeki mali ahlaktan, mali af ve borç yapılandırma uygulamalarının sıklığından ve beklenir olmasından doğrudan etkilenmektedir. Bahse konu etkenlerin negatif yönde olduğu ülkelerde, devlet gelirlerinin tahsil kabiliyeti azalırken, aynı zamanda gelirlerin yönetilebilirliği de zayıflayacaktır.

2.2. Tahmin Kabiliyeti

İktisadi, siyasi, sosyal, teknik ve hukuki amillerin etkisiyle, kamu sektöründen beklentilerin her geçen gün arttığı günümüz dünyasında; devletler, bütçe kısıtı altında varlıklarını sürdürüp farklı nicelik ve nitelikteki kamusal mal ve hizmetleri üretme ve sunma meselesiyle baş etmek zorundadır. Buna karşın bütçe oluşturma sürecinin bir ayağını teşkil eden ve mali disiplin için temel teşkil eden gelir tahmini, devlet harcamalarına bütçe kısıtı altında bir üst sınır getirmektedir (Franklin, Bourdeaux ve Hathaway, 2019, s. 156-169). Bu noktada *gelir tahmini*; hem vergi oranları, ticaret hacmi, toplumun cezalara duyarlılığı, devletin mülkiyetindeki taşınır ve taşınmazların iktisadi değeri gibi geliri yönlendiren faktörler ile elde edilen gelirler arasındaki ilişkiyi *belirleme eylemi*, hem de gelecekte mevcut olan mali kaynakların miktarını kestirmek için analitik tekniklerin kullanıldığı bir *süreç* olarak değerlendirilebilir. Merkezi ve yerel yönetimler açısından esas olacak tek bir gelir tahmin yönteminden söz edilemeyeceği gibi, aksine gelir türüne bağlı olarak farklı yöntemler daha iyi sonuç verme eğilimindedir (Garrett ve Leatherman, 2020, s. 40). Bu bakımdan tahmin kabiliyetinden bahsedebilmek için gelir bütçesi tahminlerinin ne şekilde yapıldığı hakkında kısa bir bilgi vermek faydalı olacaktır.

Bütçe gelirleri tahmin edilirken, iki temel yöntemden istifade edilmektedir. Bunlar otomatik yöntemler ve doğrudan doğruya takdir yöntemidir. *Otomatik yöntemlere* göre bütçe gelirleri tahmin edilirken, uygulaması nihayete ermiş olan son bir veya birkaç yılın kesinleşmiş gelir gerçekleştirmelerinden istifade edilir. Kişisel tahmin ve takdirden arındırılmış olan otomatik yöntemler, ülke ekonomisinin gelişimiyle devlet gelirlerinin artışı arasındaki ilişkiyi istinat eder ve çoğunlukla siyasi istikrarsızlıkların yoğun ve yaygın olduğu ülkelerde ve dönemlerde kullanılır. *Doğrudan doğruya takdir yönteminde* ise otomatik yöntemden farklı olarak, geçmiş yıl gerçekleştirmeleri referans olarak alınsa da bu gerçekleştirmelere bağlı kalınmaksızın iktisadi dalgalanmalar,

yeni ve güncel gelişmeler, içsel ve dışsal faktörler dikkate alınarak gelecek dönem gelir tahminleri yapılır. Türkiye’deyse gelir bütçesi, ilkesel olarak doğrudan doğruya takdir yöntemine göre hazırlanır ve gelir tahminleri bu esasa göre yapılır. Daha açık bir ifadeyle Hazine ve Maliye Bakanlığı bütçe gelir tahminlerini yaparken, içerisinde bulunulan bütçe döneminin ilk sekiz aylık gerçekleştirmelerini veri olarak alır ve buna bir önceki yılın son dört aylık gelirlerini ekleyerek yeni yıl bütçesinin gelir tahminini hazırlar (Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, 2019, s. 431-432).

Gelir tahminleri ister otomatik yöntemlere isterse de doğrudan doğruya takdir yöntemine göre yapılsın; politikaların başarısı, sürekliliği ve öngörülebilirliği tahmin kabiliyetine bağlıdır. **Tahmin kabiliyeti**; ilgili mali yıl bütçe hedefinde tahmin edilen gelirlerin ne kadarının tahsil edilip bütçe gelirlerine dönüştürdüğünü gösterir bir parametre olarak değerlendirilebilir. Aritmetik olarak da tahmin kabiliyeti; gelir tahsilatının bütçe hedefine oranı şeklinde ifade edilebilir. Gelecekteki kaynakları doğru şekilde projelendirme yeteneği olarak da nitelenebilen tahmin kabiliyeti; başarılı bir yıllık bütçe oluşturmak, bütçe açıklarından kaçınmak veya yeterli gelir tahsil etmek için büyük öneme sahiptir (Garrett ve Leatherman, 2020, s. 40; Freire ve Garzón, 2014, s. 203).

Giderlerin tahminine kıyasla gelirlerin tahmini; yerel, ulusal ve küresel iktisadi koşullardan etkilenmesi nedeniyle son derece güç bir iş olsa da (Franklin ve ark., 2019, s. 169) hükümetlerin ve uygulayıcıların başarısı, tahmin kabiliyetiyle ölçülür (Feyzioğlu, 1981, s. 48). Bu bakımdan kamu bütçe doktrininde doğruluk ilkesiyle açıklanan tahmin kabiliyetinin; objektif ve sübjektif anlamda isabetli, samimi, tutarlı, ölçülü ve gerçekçi olması gerekir. Aşırı iyimser veya kötümser yaklaşımlarla tahmin yürütülmemesi ve beraberinde tecrübelerin, gerçekleştirmelerin ve beklentilerin rasyonel şekilde ve bir arada dikkate alınması ise esastır (Feyzioğlu, 1981, s. 47-48; Aksoy, 1983, s. 221-222; Altuğ, 2019, s. 14). Aksi takdirde, yani *aşırı iyimser tahminlerin* hayata geçirilememesi siyasete ve bürokrasiye olan güveni azaltıp gerçekleştirme-hedef uyumunu bozarken, *aşırı kötümser tahminler* ise mevcut iktisadi kaynakların kamu ve özel sektör arasında etkin şekilde dağıtılarak kullanılmamasına, iktisadi istikrarın ve istihdamın olumsuz yönde etkilenmesine neden olur. Tahmin, kesin bir ölçüm eylemi olmadığı için sapmaların yaşanması elbette mümkündür. Ancak sapma düzeyinin; yani tahmin ve gerçekleştirme düzeyi arasındaki farkın aşağı ve yukarı yönlü olarak ideal sınırın dışına çıkmaması beklenir.

Bir diğer üzerinde durulması gereken husus ise *tahmin kabiliyetini etkileyen faktörlerdir*. Tıpkı tahsil kabiliyetinde olduğu gibi tahmin kabiliyeti de pek çok içsel ve dışsal faktörden etkilenmektedir. Bu etkenleri **(1)** gelirin süreklilik ve öngörülebilirlik düzeyi, **(2)** toplam gelirler içerisinde para cezaları, bağış ve yardımlar, mülk ve teşebbüs gelirleri gibi yüksek derecede belirsizliğe sahip gelir kaynaklarının payı, **(3)** gelir yaratmayı etkileyen koşullardaki değişiklikler, **(4)** yerel-ulusal-küresel iktisadi koşullardaki, politika ve idari düzenlemelerdeki veya tüketici talebindeki beklenmedik değişiklikler (Garrett ve Leatherman, 2020, s. 40-41), **(5)** vergilendirilebilir kaynaktaki değişim, **(6)** tahsil dairesinin etkinlik düzeyi, **(7)** kamu sektörünün kaynak ve değer yaratma kapasitesi, **(8)** iktisadi beklentiler, **(9)** siyasal istikrar ve hukuki güvenlik düzeyi vb. şekilde sayarak çoğaltmak mümkündür.

Yukarıdaki bilgiler ışığında; büyük ölçüde sürekli, istikrarlı ve öngörülebilir gelir kalemleri olan vergi ve benzeri mali mükellefiyetlerin toplam devlet gelirleri içerisindeki payının yüksek olmasının, tahmin kabiliyetini doğrudan ve pozitif yönde etkilemesi beklenir. Ancak anılan gelirler dışında kalan ve süreksiz, istikrarsız ve öngörülemez olan para cezaları, mülk ve teşebbüs gelirleri, bağış ve yardımlar gibi gelirlere güvenilmesi veya bunlara fiskalite vasfı yüklenmesi, tahmin kabiliyetini negatif yönde etkileyecektir. Özellikle para cezaları her ne kadar amaçsal olarak değil de sonuç itibarıyla birer devlet geliri olarak görülse de suç ve kabahatlerin öngörülemezliği, bunlarda tahmin kabiliyetinin doğal olarak zayıf kalması sonucunu doğurur. Bu bakım-

dan para cezalarında tahmin kabiliyetinden sapma, bir başarısızlık olarak görülemeyeceği gibi esas beklenti bunlarda asli amaçlarına hizmet edecek tahsil kabiliyetinin yüksek olmasıdır. Eğer ki öngörülemez ve standardize edilemez para cezalarında tahsil kabiliyeti düşük, ancak tahmin kabiliyeti yüksek olursa; bu durum mali amacın ve gelir yaratma kapasitesinin, cezaların asli amaçları olan önleme, caydırma ve ıslah etmenin önüne geçtiği yönündeki kanaati kuvvetlendirecektir. Bu bahse daha sonra detaylı olarak değinileceği için şimdi genel bütçe gelirlerinde tahsil ve tahmin kabiliyeti konusuna geçmek doğru olacaktır.

3. Genel Bütçe Gelirlerinde Tahsil ve Tahmin Kabiliyeti

3.1. Genel Bütçe Gelir Türleri

Kamu sektörüne özgü kaynaklar, gelirler ve alacaklar açıklanırken; “kamu kaynağı”, “kamu geliri”, “kamu alacağı” ve “devlet geliri” gibi pek çok kavramın, yanlış da olsa birbiri yerine kullanılması ne yazık ki çok rastlandık bir durumdur. Bahse konu kaynaklara yönelik doktriner tartışmalar bir kenara bırakılacak olursa; çalışma ve anlam bütünlüğü açısından 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) yol gösterici olacaktır.

KMYKK'nın 3'üncü maddesinde **kamu kaynağı**, “(...)borçlanma suretiyle elde edilen imkânlar dahil kamuya ait gelirler, taşınır ve taşınmazlar, hesaplarda bulunan para, alacak ve haklar ile her türlü değerleri (...)”; **kamu geliri**, “(...) kanunlarına dayanılarak toplanan vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay veya benzeri gelirler, faiz, zam ve ceza gelirleri, taşınır ve taşınmazlardan elde edilen her türlü gelirler ile hizmet karşılığı elde edilen gelirler, borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirler, sosyal güvenlik primi kesintileri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirleri (...)” ifade edecek şekilde tanımlanmıştır.

AATUHK'nın 1ve 2'nci maddelerine göre **kamu alacağının** kapsamına; devlete, yerel yönetimlere (köyler hariç) ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, para ve vergi cezası gibi asli ve gecikme zammı ve faizi gibi fer'i kamu alacakları ve aynı idarelerin sözleşmeden, haksız fiil ve iktisaptan doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğmuş diğer alacaklarıyla bunların takip masrafları ve çeşitli kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsili edileceği bildirilen her çeşit alacaklar girer.

Genel bütçe geliri (devlet geliri) ise bütçe tertibi itibarıyla; **(A)** vergi gelirleri, **(B)** faizler, paylar ve cezalar, **(C)** teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, **(Ç)** sermaye gelirleri, **(D)** alınan bağışlar ve yardımlar ile özel gelirler ve **(E)** alacaklardan tahsilat şeklindeki ana kalemlerden müteşekkildir. Bu bakımdan kamu kaynağının kamu gelirini ve kamu alacağını, kamu gelirin de genel bütçe gelirini içeren kavramlar olarak değerlendirilmesi yerinde olacaktır. Diğer bir anlatımla her genel bütçe geliri bir kamu kaynağı iken, her kamu kaynağı bir genel bütçe geliri değildir.

Genel bütçe gelirlerinde pay itibarıyla ilk sırayı vergi gelirlerinin aldığı görülmektedir (Bkz. Grafik 1). Bütçe tertibinde **vergi gelirleri**; **(1)** gelir ve kazanç üzerinden alınan vergiler (gelir vergisi ve kurumlar vergisi), **(2)** mülkiyet üzerinden alınan vergiler (veraset ve intikal vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi), **(3)** dahilde alınan mal ve hizmet vergileri (dahilde alınan KDV, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi, dijital hizmet vergisi vd.), **(4)** uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergiler (gümrük vergileri, ithalde alınan KDV vd.), **(5)** damga vergisi, **(6)** harçlar (yargı, noter, vergi yargısı, tapu, pasaport ve konsolosluk, gemi ve liman, imtiyazname, ruhsatname ve diploma, trafik ve diğer harçlar) ve **(7)** başka yerde sınıflandırılmayan diğer vergiler (kaldırılan vergi artıkları vd.) şeklinde *yedi alt başlık halinde sınıflandırılmaktadır*.

Faizler, paylar ve cezalar; (1) faiz gelirleri (muhtelif şekillerdeki alacakları faizleri, menkul kıymet ve gecikmiş ödeme faizleri, borçlanma senedi geçmiş gün faizleri ve primli satış geliri, vergi, resim ve harç gecikme faizleri ve diğer faizler), (2) kişi ve kurumlardan alınan paylar (devlet payları, vergi ve harç gelirlerinden alınan paylar, genel bütçeli idarelere ait paylar, mahalli idarelere ait paylar ve diğer paylar) ve (3) para cezalarından (yargı para cezaları, idari para cezaları, pay ayrılan idari para cezaları, vergi cezaları ve diğer para cezaları) oluşmaktadır.

Teşebbüs ve mülkiyet gelirleri (1) mal ve hizmet satış gelirleri (banka çekleri ve değerli kâğıt bedelleri gibi mal satış gelirleri, avukatlık ücret gelirleri ve yol, köprü ve tünel ücret gelirleri gibi hizmet satış gelirleri ve lisans ücretleri ve izin ücretleri gibi malların kullanılma ve faaliyette bulunma izni gelirleri), (2) KİT ve kamu bankaları gelirleri (iştirak gelirleri, KİT’lerden elde edilen gelirler ve kamu bankalarından elde edilen temettü gelirleri gibi Hazine portföyü ve iştirak gelirleri ve DHM, DMO ve TPAO gibi KİT’lerden sağlanan gelirler, resmi basımevleri, okullardan sağlanan kurumlar hasılatı), (3) kurumlar kârları (döner sermayeler ve diğer kurumlar kârları), (4) kira gelirleri (taşınmaz kiralari ve taşınır kiralari ve ön izin, irtifak hakkı ve kullanma izni gelirleri) ve (5) diğer teşebbüs ve mülkiyet gelirlerinden (para basımı gelirleri, yurt dışı dövizli askerlik gelirleri vb.) oluşmaktadır.

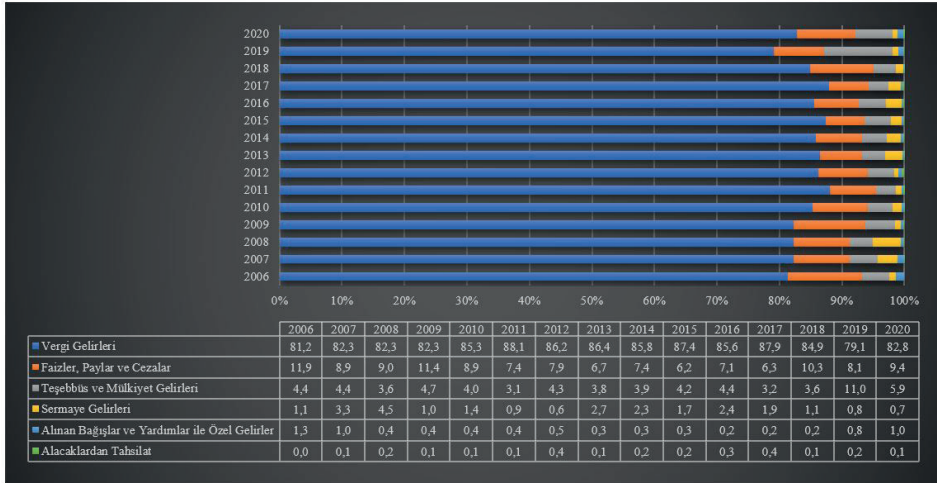
Sermaye gelirleri; (1) taşınmaz satış gelirleri (lojman, bina, arazi vb. satış gelirleri), (2) taşınır satış gelirleri (taşınır, taşıt ve stok satış gelirleri), (3) menkul kıymet ve varlık satış gelirleri (tahvil, senet, bono, altın, altın dışı kıymetli maden, konvertibl olmayan yabancı para satış geliri) ve (4) diğer sermaye satış gelirlerinden oluşur.

Alınan bağışlar ve yardımlar ile özel gelirler; (1) yurtdışından alınan bağış ve yardımlar (Avrupa Birliğinden, Dünya Bankasından alınan bağış ve yardımlar vd.), (2) yurt içinden alınan bağış ve yardımlar (Hazine yardımları, sosyal güvenlik kurumlarından ve mahalli idarelerden alınan bağış ve yardımlar, kurum ve kişilerden alınan bağış ve yardımlar vd.) ve (3) özel gelirlerden (mesleki ve teknik eğitim gelirleri, iç ve dış tanıtım gelirleri, harita ve kadastro bedeli, saray, köşk ve kasır gelirleri, Türk Silahlı Kuvvetleri mal ve hizmet satış geliri, iletişim lisans ve ruhsat bedeli, gayrimenkul satış ve kira gelirleri, gümrük idarelerince tahsil edilen TRT bandrol ücretlerinden ayrılan gelirler, öğrenim kredisi geri ödeme gelirleri, spor toto-loto pay gelirleri vd.) müteşekkildir.

Alacaklardan tahsilat ise (1) yurtiçi alacaklardan tahsilat (sosyal güvenlik kurumlarından, belediyelerden, KİT’lerden, döner sermayelerden, özel teşebbüslerden ve hane halklarından tahsilat) ve (2) yurtdışı alacaklardan tahsilat (dış ülkelere yapılan yardımlardan ve dışarıya verilen diğer borçlardan tahsilat) kalemlerinden oluşur.

Genel bütçeye dahil olan gelirlerin tahsilattaki payları itibarıyla vergi gelirlerinin ilk sırayı alması; kamu hizmetlerinin sürekliliği için kesin, istikrarlı ve öngörülebilir bir gelir kaynağı olma özelliğinden kaynaklanır. Ancak yukarıda da sayıldığı üzere gelir kaynakları vergi gelirleriyle sınırlı değildir. Vergi gelirlerini, tahsilattaki payları itibarıyla sırasıyla faizler, paylar ve cezalar, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, sermaye gelirleri, alınan bağışlar ve yardımlar ile özel gelirler ve alacaklardan tahsilat takip eder (Bkz. Grafik 1). Çalışma çerçevesinde bu gelirlere yaklaşılabilecek olursa; kesin, öngörülebilir ve sürekli birer gelir kaynağı olarak değerlendirilmemesine ve amaç boyutunda devlete gelir yaratma saikiyle ihdas edilmemiş olmasına rağmen; tahsilattaki payı bakımından “faizler, paylar ve cezalar” içerisinde para cezası gelirlerinin ön plana çıkması dikkate değerdir.

Grafik 1: Genel Bütçe İçerisinde Tahsil Edilen Gelir Türlerinin Yıllara Göre Paylı Dağılımı (%)



Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri.

3.2. Genel Bütçe Gelirlerinde Tahsil Kabiliyeti

“Tahsil Kabiliyeti” bahsindeki açıklamalar çerçevesinde; genel bütçe gelirlerindeki tahsil kabiliyeti hakkında Tablo 1’deki 2007-2020 tarih aralığına yönelik 14 senelik veri oldukça aydınlatıcı niteliktedir. Bu noktada 2007 yılından itibaren genel bütçe gelirlerinde tahsil kabiliyetinin gitgide zayıfladığı dikkati çekmektedir. 2007 yılında %85 düzeyinde olan tahsil kabiliyetinin, 2020 yılına gelindiğinde %63,9’a kadar gerilediği görülmektedir. Daha açıklayıcı bir ifadeyle; 2007 yılında tahakkuk eden her 100 TL’den 85 TL’si tahsil edilebilirken, 2020 yılında tahakkuk eden her 100 TL’den ancak 63,9 TL’si tahsil edilebilir hale gelmiştir. 2020’nin başlarında görülen Covid-19 Salgını 2020 yılı tahsil kabiliyetini 14 senenin en düşük seviyesine getiren önemli bir neden olsa da önceki senelerdeki süreklilik arz eden zayıflama, bu durumun yalnızca bir salgına indirgenecek ve geçici bir durum olmadığını ortaya koymaktadır. Nitekim tahsil kabiliyetindeki zayıflama, 14 senelik bir süreçte istikrarlı bir seyir izlemiş ve ortalaması %71,4 düzeyinde kalmış; yani tahakkuk ettirilen her 100 TL’den ancak 71.4 TL’si tahsil edilebilmiştir. Bu duruma yol açması muhtemel etkenlere tahsil kabiliyeti bahsinde ana hatlarıyla değinildiği için şimdi *tahsil kabiliyetindeki zayıflamanın kuvvetle muhtelif sonuçlarına* değinmek faydalı olacaktır.

Tahsil kabiliyetinde zayıflamanın en doğal sonucu; kamu sektörünün, kamu hizmet finansmanı için ihtiyaç duyduğu mali kaynaktan mahrum kalarak, harcama ile gelir arasındaki açığın *borçlanma ile finansmanı* yoluna gidilmesidir. Kamu borç stokunda artış sorununu tetikleyecek bu yol; bir taraftan bütçedeki faiz yükünün artmasına ve faiz dışı fazla meselesinin gündeme gelmesine diğer taraftan da özel sektörün ihtiyaç duyduğu finansal kaynaktan mahrum kalarak *dışlama etkisine* ve özel sektör yatırımlarının *azalmasına* neden olacaktır. Özel sektör yatırımlarındaki azalma; *iktisadi büyümeyi olumsuz yönde etkilerken*, aynı zamanda özel sektörün istihdamdaki payını düşürecek, artan işsizlik *kamu sektörü istihdamına olan talebi* ve nihayetinde de kamu harcamalarını artıracaktır. Artan kamu harcamalarının, zayıflayan tahsil kabiliyeti nedeniyle temel devlet gelirleriyle karşılanamaması, tekrar borçlanmayı gündeme getirecek; yurtiçi

tasarrufların kamunun ödünç verilebilir fon talebini karşılayamaması halinde yurtdışı yerleşiklerin tasarruflarına yani *dış borçlanmaya* yönelmek zorunda kalınacaktır. Nihayetinde tahsil kabiliyetindeki zayıflama; kamu hizmetlerinin nicel ve nitel anlamda azalması, kendi kendini besleyen iktisadi istikrarsızlıkları ve borcun borçla çevrilmesi sorununu gündeme getirecektir.

Tahsil kabiliyetindeki zayıflamanın bir diğer olası sonucu da *mali aflardır*. Tahakkuk eden gelirler ile tahsil edilen gelirler arasındaki uçurumun artması neticesinde daralan ve zayıflayan gelir tabanının konsolide edilebilmesi amacı ve “Bazı Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun” düzenlemeleri ile af yoluna gidilmesi, Türk Kamu Mali Yönetiminde oldukça bilindik ve ne yazık ki çok da beklendik bir durumdur. Gündelik kullanımda “borç yapılandırması” adıyla da anılan bu aflar; çoğunlukla ceza, faiz ve zamlara yönelik iken çok sınırlı da olsa bazı hallerde alacakların aslına yönelik de yapılabilmektedir. Son on yıllık dönemde; 2011 tarihli 6111 sayılı Kanun, 2014 tarihli 6552 sayılı Kanun, 2016 tarihli 6736 sayılı Kanun, 2017 tarihli 7020 sayılı Kanun ve 2018 tarihli 7143 sayılı Kanun ile borç yapılandırmasına gidilmiş; ancak Tablo 1’den de görüldüğü üzere borç yapılandırmalarının yapıldığı sene ve ertesi senesinde, tahsil kabiliyetinde dikkat çekici bir değişiklik olmamış; hatta anılan kabiliyetteki zayıflama istikrarlı şekilde devam etmiştir. Son on yıllık dönemde yapılan beş adet borç yapılandırmasının ardından tahsil kabiliyetinin artmayıp zayıflamaya devam etmesi, 2021 Haziran itibarıyla kabul edilen 7326 sayılı Kanunun da aynı akıbete muhatap olacağına ampirik bir göstergesidir.

Tahsil kabiliyetini artırmak ve tahsil imkânı düşük olan kamu alacaklarının Hazineye intikalinin sağlamak amacıyla yapılan borç yapılandırmaları, bu amaca ulaşmada başarısız kaldığı gibi aynı zamanda bu yola sıklıkla gidilmesi *kamu borçlularının mali uyumunu*, yani borçlarını vadesinde ödeme motivasyonlarını zayıflatmaktadır. Bu durum, uyum düzeyi yüksek kamu borçlularına dahi sirayet ettiğindeyse tahsil kabiliyeti daha da azalmakta ve tahsil düzeyinde negatif yönlü sapma artmaktadır. Sonuç olarak uygulama kolaylıkları nedeniyle borç yapılandırmalarının sıklıkla tercih edilmesi, kamu borçlularının uyumunu olumsuz yönde etkilediği için hem tahsil kabiliyetini zayıflatan bir nedendir hem de tahsil kabiliyetindeki zayıflamanın olası bir sonucudur.

3.3. Genel Bütçe Gelirlerinde Tahmin Kabiliyeti

Tıpkı tahsil kabiliyetinde olduğu gibi; Türk Kamu Mali Yönetiminde genel bütçe gelirlerine Tablo 1’deki veriler çerçevesinde bakarak, tahmin kabiliyeti hakkında yorum yapmak mümkündür. 2007-2020 yılları arasında tahmin kabiliyeti ortalamasının %102,3 ve sapma düzeyinin de +2,3 şeklinde olduğu; bu bakımdan 14 senelik dönemde gelir tahsilatı ile tahmini arasında uyumun olduğu görülmektedir. Bu durum Türkiye’de genel bütçe gelirlerinde tahmin kabiliyet düzeyinin oldukça yüksek ve başarılı olduğu söylenebilir. 2009 yılındaki -14,2 puanlık sapmanın, özellikle 2008 yılında ABD’deki mortgage kaynaklı küresel mali krizinden kaynaklandığını eklemek gerekir. Kaynakta kesilen vergiler ve ertesi sene hesaplanan vergiden mahsuba konu olan geçici vergiler bir kenara bırakılacak olursa; bilindiği üzere vergiye konu kaynak, takip eden hesap döneminde (yani ertesi sene) vergilendirilir. Bu kapsamdaki 2008 yılı gelir, kazanç ve iratlarının 2009 yılında vergilendirildiği hesaba katıldığında, 2008 Krizi’nin 2009 yılı tahmin kabiliyetini olumsuz yönde etkilediği doğal sonucuna ulaşılabilir. Son olarak -2009 ve 2019 yıllarındaki negatif yönlü sapmalar haricinde- 14 senelik dönem içerisinde diğer tüm senelerde tahmin kabiliyetindeki sapmanın yukarı yönlü yani pozitif karakterli olduğu açıktır.

Tablo 1: Genel Bütçe Gelirlerinde Tahsil ve Tahmin Kabiliyeti

| Yıl | Tahsil Kabiliyeti | | | | Tahmin Kabiliyeti | | |
|---------------|-----------------------|-----------------------|---------------------------|------------------|---------------------------|---------------------------|------------------|
| | Tahakkuk (A) (Bin TL) | Tahsilat (B) (Bin TL) | Tahsil Kabiliyeti (B/A) % | SAPMA DÜZEYİ (%) | Bütçe Hedefi (C) (Bin TL) | Tahmin Kabiliyeti (B/C) % | SAPMA DÜZEYİ (%) |
| 2007 | 218.592.972 | 185.715.245 | 85,0 | -15,0 | 184.242.515 | 100,8 | 0,8 |
| 2008 | 245.448.402 | 204.183.681 | 83,2 | -16,8 | 200.393.419 | 101,9 | 1,9 |
| 2009 | 260.645.106 | 209.484.498 | 80,4 | -19,6 | 244.170.907 | 85,8 | -14,2 |
| 2010 | 321.571.293 | 246.869.333 | 76,8 | -23,2 | 231.235.584 | 106,8 | 6,8 |
| 2011 | 387.208.286 | 288.103.108 | 74,4 | -25,6 | 272.750.926 | 105,6 | 5,6 |
| 2012 | 460.968.248 | 323.229.597 | 70,1 | -29,9 | 322.884.924 | 100,1 | 0,1 |
| 2013 | 535.088.806 | 377.342.211 | 70,5 | -29,5 | 362.960.518 | 104,0 | 4,0 |
| 2014 | 593.732.671 | 410.959.776 | 69,2 | -30,8 | 394.634.401 | 104,1 | 4,1 |
| 2015 | 687.385.872 | 466.679.075 | 67,9 | -32,1 | 442.586.345 | 105,4 | 5,4 |
| 2016 | 829.919.425 | 536.262.725 | 64,6 | -35,4 | 530.402.940 | 101,1 | 1,1 |
| 2017 | 933.141.327 | 610.259.005 | 65,4 | -34,6 | 586.696.152 | 104,0 | 4,0 |
| 2018 | 1.142.422.362 | 732.401.404 | 64,1 | -35,9 | 684.402.835 | 107,0 | 7,0 |
| 2019 | 1.321.751.406 | 852.407.710 | 64,5 | -35,5 | 867.296.403 | 98,3 | -1,7 |
| 2020 | 1.575.328.778 | 1.005.910.088 | 63,9 | -36,1 | 941.944.001 | 106,8 | 6,8 |
| Ortalama | | | 71,4 | -28,6 | | 102,3 | 2,3 |
| Toplam | 9.513.204.954 | 6.449.807.456 | | | 6.266.601.870 | | |

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri.

4. Para Cezalarında Tahsil ve Tahmin Kabiliyeti

4.1. Genel Hatlarıyla Para Cezaları

Topluma belirli ölçüde zarar veren eylemler karşılığında ve/veya belirli kurallara aykırılıklar nedeniyle kişinin malvarlığına yönelik ve malvarlığını azaltan bir yaptırım türü olan para cezaları; failin kusuru ve ekonomik durumuyla orantılı olarak belirlenir, cezanın niteliğine (türüne) göre ya tek başına ya hapis cezasına ek ya da hapis cezasına seçenek olarak idare tarafından ve/veya adli bir organ aracılığıyla uygulanır (Özgenç, 2020, s. 837; Koca ve Üzülmüş, 2020, s. 640; Demirtaş, 2020, s. 643; Çolak ve Altun, s. 2007, s. 241-243-245-266-267-271). Diğer tüm ceza türleri için geçerli olan cezanın şahsiliği, kanuniliği, orantılılığı, bölünebilirliği, tamir edilebilirliği ve insaniliği ilkeleri (özellikleri) aynı zamanda para cezaları için de geçerlidir. Ancak para cezalarının nitelik bakımından hapis cezasından (elbette ölüm cezasından) bazı farklar gösterdiği de açıktır. Nitekim para cezası, hapis cezasında olduğu gibi kişiye sıkı bağlı olan hak ve yararlarına yönelik bir ceza türü olmayıp, kişinin daima yerine koyması mümkün olan malına yönelik uygulanan bir cezadır. Aynı zamanda para cezası hapis cezasından yine farklı olarak -her ne kadar engel olunmak istense de- suçlu yerine üçüncü kişi tarafından ödenmesi mümkün olan bir ceza olma özelliğine de sahiptir (Önder, 1992, s. 511).

Tarihin ilkel dönemlerinden beri farklı amaç ve şekillerde uygulanagelen bir yaptırım türü olan para cezalarının, lehinde ve aleyhinde muhtelif görüşler söz konusudur (Akbulut, 2019, s. 871). Bu noktada hapis cezasının neden olduğu olumsuz etkileri önlemesi, bölünebilir ve etkili olması, devlet açısından ekonomik nitelik taşıması, failin sosyal durumu ile ekonomik faaliyetlerini bozmaması ve hatanın giderilmesi olanağına sahip olması para cezalarının *lehinde*; eşitlik ve cezaların bireyselliği ilkelerine aykırı olması, cezanın etkisinin az olması ve suçlunun ıslahına

yaramaması, infazının güç olması ve devleti suçluluktan yarar sağlama eğilimine sürüklemesi ise *aleyhinde* ileri sürülen görüşlerdir. Ancak dikkat çekici şekilde, para cezalarının lehindeki görüşlerin doktrinde ağır bastığını da söylemekte fayda var (Demirtaş, 2020, s. 642-643; Özbek, Doğan ve Bacaksız, 2020, s. 607).

Cezaların amacının ne olduğu noktasında da muhtelif görüşler bulunmaktadır. Bunlar mutlak teoriler (kefarete ve adalet teorileri), nispi teoriler (özel önleme ve genel önleme teorileri) ve karma (bağdaştırıcı) teoridir. Cezanın uygulanmasını başlı başına bir amaç olarak gören *mutlak teorilerde*; ceza toplumsal düzen bozulduğu için uygulanır ve cezanın verilmesiyle amacının da gerçekleştiği kabul edilir. *Nispi teorilere* göre ise cezanın amacı suçu önlemektir. Bu noktada nispi teorilerden *özel önleme teorisine* göre cezanın amacı faili gelecekteki suçlardan alıkoymak iken *genel önleme teorisine* göre potansiyel suçluları korkutmak suretiyle toplumu suçtan korumaktır. *Karma teoriye* göre ise ceza hem geçmişe hem de geleceğe yöneliktir ve ceza kusur ile orantılı olmalıdır. Cezanın amacı ise toplumu suçtan korumak, ıslah suretiyle faili tekrar suç işlemekten korumak ve başkalarına ibret tekil etmesidir (Centel, 2001, s. 337-340-345-347). Muhtelif eleştirilere konu olan bu teorilerden yola çıkarak cezaların amacının ana hatlarıyla; önlemek, caydırmak ve ıslah etmek (uslandırmak) suretiyle toplumu ve toplumsal düzeni korumak olduğunu söylemek mümkündür. Elbette para cezalarının amaçları da genel anlamda cezaların amaçlarından ayrı veya onun dışında değildir. Fakat şu da açık bir gerçektir ki en etkili para cezası ödenebilen para cezasıdır. Bu bakımdan para cezası ödenemez tutarlara çıkarılacak olur ve/veya ülkenin iktisadi şartlarına uydurulamaz ise para cezalarından beklenen amaca ulaşılması da güçleşecektir (Donay ve Kaşıkçı, 2005, s. 81).

Adli para cezaları dışında kalan, para cezaları nitelik itibarıyla idari birer işlemdir. Bu bakımdan para cezaları da tıpkı diğer idari işlemlerin tabi olduğu usullere göre kesilir (tahakkuk ettirilir) ve uygulanır (tahsil edilir). Bu idari işlemin temel özellikleriyse; belirli kuralların ihlali neticesinde üretilmesi, cezanın muhatabı açısından bireysel sonuç doğurması ve maddi anlamda somut bir borcu ifade etmesi, müeyyidenin para cezasının ödenmesini ihtiva etmesi ve zorunlu hale getirmesi, ihbarname ile ilgisine bildirilmesi, kesilen cezanın ilgisine bildirilmesi ile birlikte kendiliğinden yürümesi ve hukuka uygunluk karinesinden faydalanmasıdır. Bu bakımdan para cezaları genel çerçevede sübjektif, olumlu, emredici, açık ve re'sen icra edilebilir birer idari işlemdir (Şenyüz, 2020, s. 80).

4.2. Dışsallık ve Para Cezalarının Gelir Yaratma Kapasitesi

Para cezalarının niteliğine ve gelir yaratma kapasitesine ilkel olarak *negatif dışsallıklar* ve *bu dışsallıkların azaltılması* kapsamında da yaklaşmak faydalı olacaktır. Ünlü İngiliz İktisatçı Alfred Marshall tarafından geliştirilen dışsallık; toplumun belirli bir kesiminin aldığı kararların, giriştiği eylemlerin veya gerçekleştirdiği üretim ve tüketimin toplumun diğer kesimlerinin kararlarını, eylemlerini, üretim ve tüketimlerini etkileme düzeyi şeklinde tanımlanabilir (Edizdoğan ve ark., 2019, s. 30). Bu etki düzeyi olumsuz yönde ise yani karar ve eylemin diğer tarafının durumunu kötüleştirilmesi halinde negatif dışsallıktan (dışsal zarardan veya dışsal maliyetten), olumlu yönde ise yani karar ve eylemin diğer tarafının durumunu daha iyi hale getirmesi halinde pozitif dışsallıktan (dışsal faydadan veya dışsal kazançtan) söz edilir (Gruber, 2019, s. 182).

Negatif dışsallık halinde; dışsallığa neden olanların özel (bireysel) faydası topluma sağlanan (sosyal) faydadan yüksek iken, özel maliyet topluma yüklenen maliyetten düşüktür. Diğer bir ifadeyle; negatif dışsallığa sebep olan kesim(ler) bu dışsallıktan toplumun geneline kıyasla yüksek bir fayda elde etmekte, ancak bu dışsallığın getirdiği maliyete toplumun geneli katlanmakta

ve sebep olan kesim(ler) bu maliyetin çok düşük bir kısmını üstlenmektedir. **Pozitif dışsallık halinde** ise dışsallığa neden olanların özel faydası topluma sağlanan faydadan düşük iken, özel maliyeti topluma yüklenen maliyetten yüksektir. Yine diğer bir ifadeyle; pozitif dışsallık yaratan kesim(ler) bu dışsallıktan toplumun geneline kıyasla düşük bir fayda elde etmekte, ancak dışsallığın getirdiği maliyete sebep olan kesim(ler) katlanmakta ve toplumun genelinin katlanmak zorunda olduğu maliyet nispeten düşük kalmaktadır.

Gerek pozitif gerekse de negatif dışsallık halinde; devletin elindeki muhtelif mali araçları kullanmak suretiyle, kimi zaman teşvik edici kimi zaman da caydırıcı, yasaklayıcı veya sınırlandırıcı müdahalesi gündeme gelir. Düzenleyicilik fonksiyonunun gereği olarak devlet; pozitif dışsallıkları desteklenip ödüllendirirken, negatif dışsallıkları düzenetici (Pigoucu) vergiler başta olmak üzere muhtelif mali düzenlemelerle sınırlandırır veya şiddet ve büyüklüğüne göre yasaklar, yasaklara uymayanları da cezalandırır (Savaşan, 2016, s. 233-234; Şener, 2014, s. 100-103; Kirmanoğlu, 2014, s. 164). Bu cezalar ise çoğunlukla mali sonuçlu para cezaları şeklinde kendini gösterir. Dolayısıyla para cezaları, müsebbipleri açısından negatif dışsallıkların içselleştirilmesini sağlayan düzenlemeler şeklinde de değerlendirilebilir. Bir diğer anlatımla; para cezaları hukuk doktrinindeki asli amaçlarına ek olarak, kamu ekonomisi perspektifinde devletin düzenleyicilik fonksiyonunu yerine getirmesini sağlayan bir tür *regülatör* olma özelliğine de sahiptir. Örneğin alkollü araç kullanan sürücülerin diğer kişilere zarar vermesi veya bu yöndeki risk, bir tür negatif dışsallık olduğu için söz konusu eylem yüksek oranlı/maktu para cezalarının hedefi olabilmektedir (Gruber, 2019, s. 236). Negatif dışsallıklara yönelik en yaygın bir diğer örnek de kimyasal atıklarını derelere boşaltan fabrikaların o çevrede tarımla iştigal eden çiftçilerin üretimini olumsuz yönde etkilemesi ve yine aynı çevrede ikamet edenlerin sağlığını tehdit etmesidir. Bu durumda da yine negatif dışsallığa neden olan fabrika sahibinin; sebep olduğu sosyal maliyete, cezalar veya ilgili diğer sınırlandırmalar marifetiyle katlanması yani yarattığı dışsallığı içselleştirmesi söz konusu olmaktadır. Son bir örnek de vergi cezalarına yönelik verilebilir. Usul ve esasları vergi kanunlarında belirtilmiş olan mükellefiyetlerin, vergi ödevlileri tarafından zamanında veya hiç yerine getirilmemesi veya eksik, usulsüz veya yanıltıcı şekilde yerine getirilmesi nedeniyle Hazine zararı veya zarar tehlikesi ortaya çıkacak, hatta vergi kaçakçılığı suçunda olduğu gibi bir de kamu düzeni ve menfaati ihlal edilmiş olacaktır. Bunun neticesinde de kamu hizmet sunumu için ihtiyaç duyulan gelirler ya zamanında tahsil edilemeyecek ya eksik tahsil edilecek ya da hiç tahsil edilemeyecektir. Aynı zamanda toplumun genelinde vergiye uyum azalacak, vergi kayıp ve kaçakları daha da artacaktır. Bu durum vergi ödevlilerince topluma yayılan bir negatif dışsallık olarak değerlendirileceği için söz konusu eylemlerde bulunan kişilerin yarattıkları dışsallığı içselleştirmesi gerekeceği için vergi cezaları gündeme gelecektir.

Dışsallıkların ardından mali anlamda üzerinde durulması gereken bir diğer husus da para cezalarının tali fonksiyonu şeklinde de değerlendirilebilecek olan **gelir yaratma kapasitesidir**. Esasında bu husus doktriner anlamda tartışmalı bir konudur. Daha açıklayıcı bir ifadeyle; asli olarak para cezaları, kimi zaman kamu menfaatinin kimi zaman Hazine menfaatinin kimi zaman da her iki menfaatin birlikte korunmasını hedefler. Ancak söz konusu menfaatler korunurken, bir taraftan da Hazineye ilave ancak öngörülebilirliği son derece düşük olan bir gelir kaynağı da sağlanmış olur. Sağlanan bu kaynak, esasında mali bir amaca yönelik olmayıp, mali bir sonuçtur. Bir diğer anlatımla ister idari ister yargısal isterse de vergisel boyutlu olsun, para cezasının tahsili devlet açısından bir kazancın ortaya çıkması sonucunu doğurmasına rağmen, varılan bu sonuç tek başına bir mali araç olarak değerlendirilemeyecektir (Çolak ve Altun, 2007, s. 245). Bu

yönüyle para cezaları gelir yaratma kapasitesine sahip düzenleyiciler ve ıslah ediciler olsa da mali amacının asla asli amacının önüne geçmemesi temel bir prensip olmalıdır. Aksi taktirde kişilere -zımnen de olsa- belirli bir bedel karşılığında topluma zarar verici eylemlerde bulunma ve/veya belirli kurallara aykırı hareket etme serbestisi verilmiş olur. Bu tip bir durumda da toplumsal düzenin ne şekilde etkileneceğini öngörmek zor olmasa gerektir.

4.3. Genel Bütçe Gelirleri İçerisinde Para Cezası Türleri

Genel bütçe gelirleri ekonomik sınıflandırmasına göre para cezaları tahsilat payları itibarıyla; vergi cezaları, idari para cezaları, yargı para cezaları ve diğer para cezaları şeklinde sıralı olarak sayılabilir. **Vergi cezaları**; (1) vergi ve diğer amme alacakları gecikme zamları, (2) vergi barışı TEFE tutarı, (3) vergi barışı geç ödeme zammı, (4) vergi barışı kıymetli maden ve ziynet eşyası beyanı, (5) Bazı Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun(lar) kapsamında tahsile konu olan geç ödeme zammı, yeniden yapılandırma TEFE tutarı, TÜFE/ÜFE tutarı, Yİ/ÜFE tutarı ve katsayı tutarı (6) Gelir Vergisi Kanunu Geçici Madde 90'a göre tahsil edilen gelirler, (7) usulsüzlük, vergi ziyayı ve kaçakçılık cezaları ve (8) diğer vergi cezalarından oluşmaktadır. Genel bütçe gelirlerinde "İdari Para Cezaları" ve "Pay Ayrılan İdari Para Cezaları" şeklinde sınıflandırmaya tabi tutulan **idari para cezaları**; (1) trafik para cezaları, (2) Şeker Kanununu uyarınca alınan idari para cezaları, (3) Elektrik Piyasası Kanunu uyarınca alınan idari para cezaları, (4) Karayolu Taşıma Kanununa uyarınca alınan idari para cezaları, (5) çevre idari para cezaları ve (6) diğer idari para cezalarından oluşmaktadır. **Yargı para cezaları** tek kalem ve bir ana hesaptan oluşmakta; **diğer para cezaları** ise (1) düşük olan değerlendirme tutarları, (2) zamanında ödenmeyen ücret gelirlerinden alınan gelirler, (3) cezai faizler (kaynak kullanımını destekleme fonu kesintileri), (4) Hazine alacağına dönüşen tohumluk kredilerine ait gecikme zammı, (5) trafik muayenesi para cezaları ve diğer para cezaları şeklindedir.

Diğer başlığa geçmeden önce para cezalarının kamu alacakları içerisindeki yer ve niteliği-ne değinmek faydalı olacaktır. Bu noktada göz atılması gereken iki temel husus bulunmaktadır. Bunlardan ilki genel bütçe gelirleri içerisinde para cezaları için sınıflandırması yapılan bazı kamu alacaklarının yeri, ikincisi ise asli ve fer'i kamu alacakları kapsamında para cezalarının niteliğidir.

Genel bütçe gelirleri ekonomik sınıflandırmasına göz atıldığında; para cezaları altında idari, yargısal ve vergi cezalarına ek olarak muhtelif gecikme zamlarının ve cezai faizlerinin de yer aldığı görülmektedir. Bu noktada para cezalarının kapsamı bakımından; ekonomik sınıflandırma ile mevzuata dair ve doktriner bilgi arasında kısmi bir uyumsuzluğun olduğu söylenebilir. Şöyle ki; genel bütçe gelirleri ekonomik sınıflandırmasında (özellikle vergi cezalarında) gecikme zamları, vergi barışı tutarları, geç ödeme zamları, yeniden yapılandırma tutarları, (diğer para cezalarında) gecikme faizi gibi kalemler, para cezaları olarak yer alsada mali doktrinde bunların birer ceza mı yoksa tazminat mı olduğu konusu tartışmalıdır. Bir görüşe göre gecikme zammı, gecikme faizi ve pişmanlık zammı gibi fer'i alacaklar; kamunun, alacağına geç kavuşması halinde uygulanan ve alacağın değerinin korunmasına ve ödemesinin hızlandırılmasına yönelik birer medenî müeyyidedir (Karakoç, 2019A, s. 553-555; Karakoç, 2019B, s. 18). Cezaların şahsiliği ilkesi gereğince de müeyyideye yani cezaya muhatap olan kimsenin cezayı ödemesi gerekecektir. Anılan ilke gereğince de failin ölümü halinde, ceza her hal ve şartta düşmüş olacaktır (Karakoç, 2019C, s. 215). Bu noktada eğer gecikme zammı ve gecikme faizi gibi alacaklar nitelik bakımından birer ceza olarak kabul edilecek olursa, bu durumda gerçek kişiler açısından ölümlerle birlikte sona ermesi de gerekecektir. Ancak Yüksek Mahkeme Kararları ile

desteklenen bir diğer görüşe göre ise vergi aslına ilişkin gecikme zammı ve gecikme faizi bir ceza değildir. Ölüm halinde ise borç, mirasçılar nezdinde varlığını sürdürecektir (Şenyüz, 2020, s. 273; Taşkan, 2019, s. 321; Saban, 2015, s. 539). Bu görüşün gerek 1988 tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı gerekse de 2008 tarihli Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı ile desteklendiği ise açıktır. Nitekim Anayasa Mahkemesi Kararı “(...) Vergisini ödemek yerine, bu parayı kendi işlerinin finansmanında kullanan veya başkasına ödünç veren veya mevduat olarak bankaya yatıran yükümlü, enflasyon oranı üzerinde veya en azından bu orana eşit bir yarar sağlamaktadır. Gecikme faizi ile yapılan, bu yararı paranın asıl sahibi olan devlete geri vermektir. Bu açıdan değerlendirildiğinde **gecikme faizini, ek bir mali ceza olarak nitelemek de olanaksızdır** (...) (AYMGKK, 1988).” şeklindedir. Anılan Kararı esas alan Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı ise “Gecikme zammı (...), Devlete ait paranın mükellef tarafından kullanılması sonucu, enflasyonun üzerinde veya en az o oranda sağlanan yararın asıl sahibi olan Devlete geri verilmesi niteliğinde bulunduğu, (...), bu şekilde kamu borçlusundan **tahsil edilen faiz veya gecikme zammı, ceza niteliği taşımadığından; tahsilinin, borçlunun kusurlu iradesinin varlığı koşuluna da bağlı olmadığı** (...) (DVDDKK, 2008)” şeklindedir. Fakat şu hususu da eklemek gerekir ki; ölen faile ait cezaların fer’isi olan gecikme zammı ve faizi, yine cezaların şahsiliği ilkesi gereğince mirasçılara intikal etmeyip düşmüş olacaktır (Şenyüz, 2020, s. 273; Taşkan, 2019, s. 321; Saban, 2015, s. 539). Bu noktada tarafımızca benimlenen görüş; gecikme zammı ve gecikme faizinin birer ceza olmadığı ve nitelik bakımından paranın zaman değerini korumaya yönelik birer tazminat olduğu yönünde olsa da anılan bu alacaklar genel bütçe gelirleri ekonomik sınıflandırmasında para cezaları altında düzenlenmiştir. Dolayısıyla çalışmada para cezalarına yönelik analizler de bu sınıflandırma dikkate alınarak yapılmıştır.

Üzerinde durulması gereken bir diğer konu ise asli ve fer’i kamu alacağı ayırımı noktasında para cezalarının niteliğidir. 6183 Sayılı Kanun kapsamında “**(1) asli kamu alacakları** vergi, resim, harç, para cezaları, vergi cezaları ve yargılama giderlerinden; **(2) fer’i kamu alacakları** gecikme zammı, gecikme faizi, pişmanlık zammı, tecil faizi, haksız çıkma zammı ve izahat zammından; **(3) kamu hizmeti yapılmasından doğan alacaklar** harcamalara katılma payı, su kullanım bedeli, imha bedeli ve madenlerde devlet hakkından; **(4) kamu alacaklarının takip giderleri** ilan giderleri, haciz giderleri, taşıma giderleri, muhafaza giderleri ve satış giderlerinden; **(5) özel kanunlarında 6183 Sayılı Kanuna göre tahsili öngörülen alacaklar** ise oda aidatları, SGK primleri, ecrimisiller ve trafik cezalarından (Gerçek, 2020, s. 6)” oluşmaktadır. Bu yönüyle mali öğretide idari, yargısal ve vergi cezaları **asli birer kamu alacağı**, gecikme ve faizleri **fer’i kamu alacakları** ve trafik cezaları da **özel kanunlarında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanuna göre tahsili öngörülen alacaklar** içerisinde değerlendirilmektedir (Gerçek, 2020, s. 6-7). Ancak çalışmada yine yukarıda belirtilen gerekçe gereğince; para cezalarında asli ve fer’i alacak ayırımına gidilmeksizin, ekonomik sınıflandırma kapsamında vergi cezaları, idari para cezaları, yargı para cezaları ve diğer para cezaları ana başlıkları itibarıyla tablolar hazırlanıp analiz edilmiştir.

4.4. Para Cezası Gelirlerinde Tahakkuk ve Tahsilat Payları

Tablo 2’den görüldüğü üzere; 2007-2020 tarih aralığında 14 senelik süre içerisinde -ortalama olarak- toplam tahakkuk ettirilen para cezaları içerisinde vergi cezalarının payı %65,2, yargı para cezalarının payı %22,8, idari para cezalarının payı %11,5 ve diğer para cezalarının payı ise %0,5 şeklinde gerçekleşmiştir. Bu bağlamda genel bütçe gelirleri içerisinde tahakkuk ettirilen para

cezaları içerisinde -gerek ortalama gerekse de yıllık veriler çerçevesinde- en yüksek paya, vergi cezalarının sahip olduğu açıkça anlaşılmaktadır. Başta vergi ziyayı, özel ve genel usulsüzlük cezaları olmak üzere, vergi cezalarının toplam tahakkuk ettirilen para cezaları içerisindeki payının açık ara farkla yüksek olması; Türkiye’de vergi uyumunun düşük olduğu yönündeki değerlendirmeyi veya vargıyı güçlendirmektedir. Bu noktada kısaca vergi uyumu meselesine göz atmak faydalı olacaktır.

Vergi uyumu; “*gerekli vergisel bilgilerin zamanında açıklanması, vergi borçlularının yükümlülüklerini kendiliğinden yapması ve yaptırım olmaksızın vergilerini zamanında ödemeleri şeklinde tanımlanabilir* (Uyanık, 2019, s. 362)”. Vergi bilinç ve ahlakının doğal sonucu olan vergiye uyumu; ülkenin gelişmişlik düzeyinden, cezaların caydırıcılığından, vergi oranlarından, vergi denetiminin etkinliğinden, toplumun vergiye bakışından, yurttaşlık bilincinden, devlet yönetimine duyulan güvenden, hükümetin icraatlarıyla ilgili memnuniyetten, kayıt dışı ekonominin varlık ve büyüklüğünden, ülkeler arası vergi rekabetinden, vergi affı uygulamalarının sıklığından etkilenir (Uyanık, 2019, s. 362-365; Çelikkaya ve Gürbüz, 2006, s. 122-124). Bu etkenler negatif yönde ise kişilerin vergiye gönüllü uyumu azalır ve vergi cezalarına konu olan vergi kaçırma eğilimleri artar. Bu da nihayetinde vergi tahsilatlarını azaltıp, düşük uyum nedeniyle tahakkuk ettirilen para cezalarını artırır.

Tekrar diğer para cezası türleri bahsine geri dönecek olursa; vergi cezalarını sırasıyla yargı para, idari para ve diğer para cezalarının izlediği görülecektir (Tablo 2). Tahakkuk ettirilen para cezalarına yönelik olarak son olarak değinilmesi gereken bir diğer konu da yargı para cezalarındaki 2012 yılı sonrasında meydana gelen dramatik artıştır. Bu kapsamda 2012 yılından itibaren tahakkuk ettirilen yargı para cezalarının toplam tahakkuk ettirilen para cezaları içerisindeki payı diğerlerine kıyasla kayda değer bir artış göstermiştir. Hatta 2012 ve 2013 senelerinde yargı para cezalarının toplam içerisindeki payı, vergi cezalarını dahi aşmıştır.

Tablo 2: Toplam Para Cezası Gelirleri İçerisinde Ceza Türlerinin Tahakkuk Payları (%)

| Yıl | Vergi Cezaları | Yargı Para Cezaları | İdari Para Cezaları | Diğer Para Cezaları |
|-----------------|----------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| 2007 | 81,5 | 3,1 | 14,3 | 1,0 |
| 2008 | 79,2 | 3,3 | 16,6 | 0,9 |
| 2009 | 80,2 | 2,2 | 16,6 | 1,0 |
| 2010 | 82,5 | 1,5 | 15,0 | 1,0 |
| 2011 | 86,1 | 1,1 | 12,1 | 0,7 |
| 2012 | 41,5 | 50,2 | 8,0 | 0,3 |
| 2013 | 43,9 | 45,3 | 10,5 | 0,3 |
| 2014 | 47,7 | 41,6 | 10,4 | 0,3 |
| 2015 | 53,9 | 36,2 | 9,8 | 0,2 |
| 2016 | 62,3 | 28,2 | 9,2 | 0,3 |
| 2017 | 64,4 | 25,9 | 9,4 | 0,3 |
| 2018 | 60,7 | 31,1 | 8,0 | 0,2 |
| 2019 | 64,1 | 27,0 | 8,7 | 0,2 |
| 2020 | 64,5 | 23,2 | 12,1 | 0,2 |
| Ortalama | 65,2 | 22,8 | 11,5 | 0,5 |

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri.

Tahakkuk ettirilen cezalardaki nispi dağılım görünümü, tahsilattaki payları itibarıyla büyük ölçüde değişmiştir. Bu noktada Tablo 3’e göz atıldığında, her ne kadar toplam tahsil edilen

para cezaları içerisinde, vergi cezaları hala en yüksek paya sahip olsa da bu pay 14 senelik dönemde gitgide düşmüştür. Nitekim 14 senelik ortalama tahakkuk ettirilen vergi cezalarının payı %65,2 iken, tahsilattaki payı ortalama olarak %52,8 seviyesinde kalmıştır. Aynı zamanda bazı yıllarda tahsil edilen vergi cezalarının toplam içerisindeki payı tahsil edilen idari para cezalarının ya altında kalmış (2013, 2014 ve 2020 yılları) ya da ona yakın seyretmiştir (2017 ve 2018 yılları). Bu da vergi cezalarının tahsilat kabiliyetinin 2012 yılında itibaren gitgide düştüğünü göstermektedir. Bu durum bir sonraki başlıkta tahsil kabiliyeti bahsinde daha detaylı olarak açıklanacağı için burada yalnızca tahsilattaki payların irdelenmesiyle yetinilecektir. Asıl konuya tekrar geri dönecek olursa; yargı para cezalarının tahakkuktaki yerini, tahsilat anlamında idari para cezalarının aldığı görülecektir. Hatta idari para cezalarının payı istikrarlı bir biçimde artış göstererek, neredeyse asli amacı Hazine yararı ilkesi olan vergi cezalarını yakalamıştır. Nitekim idari para cezalarıyla vergi cezalarının amaç boyutu itibarıyla farklılaşmış olmasına rağmen, bir anlamıyla idari para cezaları *mali amaçlı caydırıcılar* haline almaya başlamıştır. Devletin asli gelir kaynağı olan vergilerin verimliliğinin, sürekliliğinin ve Hazine yararı ilkesinin korunmasına yönelik mali amaçlı caydırıcılar olan vergi cezalarının, idari para cezaları gibi asli amacı kamu düzenine yönelik olan caydırıcıların gerisinde kalması, devlet gelirlerinin amaçsal esaslarında bir sapma olduğu yönündeki yorumu da kuvvetlendirmektedir. Bu noktada bahsedilmesi gereken bir diğer husus da hiç şüphesiz yargı para cezalarının realize edilme düzeyindeki düşüklüktür. Nitekim yargı para cezalarının tahakkuk ettirilen para cezaları içerisindeki payı ikinci sırada iken (Tablo 2: 14 senelik ortalama pay %22,8); tahsil edilen para cezaları içerisinde geriye düşmesi (Tablo 3: 14 senelik ortalama pay %4,8) ve geriye düşerken de tahsilatın aşınması, yargı para cezalarının caydırıcılığını ve ıslah ediciliğini de sorgulanır hale getirmektedir.

Tablo 3: Toplam Para Cezası Gelirleri İçerisinde Ceza Türlerinin Tahsilat Payları (%)

| Yıl | Vergi Cezaları | İdari Para Cezaları | Yargı Para Cezaları | Diğer Para Cezaları |
|-----------------|----------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| 2007 | 73,1 | 21,5 | 4,3 | 1,0 |
| 2008 | 59,5 | 32,8 | 6,3 | 1,4 |
| 2009 | 63,5 | 29,1 | 5,2 | 2,3 |
| 2010 | 59,3 | 33,3 | 4,5 | 2,8 |
| 2011 | 62,2 | 31,6 | 3,6 | 2,6 |
| 2012 | 56,7 | 36,3 | 4,6 | 2,4 |
| 2013 | 44,6 | 48,0 | 5,1 | 2,3 |
| 2014 | 39,6 | 52,2 | 5,9 | 2,3 |
| 2015 | 50,0 | 43,3 | 5,2 | 1,6 |
| 2016 | 51,8 | 41,8 | 4,6 | 1,9 |
| 2017 | 47,9 | 45,2 | 4,6 | 2,3 |
| 2018 | 46,3 | 46,3 | 5,2 | 2,3 |
| 2019 | 49,6 | 44,0 | 4,5 | 1,9 |
| 2020 | 35,9 | 58,0 | 3,4 | 2,7 |
| Ortalama | 52,8 | 40,2 | 4,8 | 2,1 |

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri.

Para cezalarının kendi içerisindeki dağılımına bakıp da bu cezaların tahakkuk ve tahsilat itibarıyla genel bütçe gelirleri içerisindeki payına göz atmamak, genel bir değerlendirme yapılımasını güçleştirecektir. Bu bağlamda 2007-2020 yılları arasında tahakkuk ettirilen genel bütçe

gelirleri içerisinde para cezalarının ortalama %14'lük paya sahip olduğu; bu payın 14 senelik bir süreçte sürekli bir artış kat ettiği, hatta 2010 yılından itibaren bu artışın hızlandığı açıkça görülebilmektedir (Tablo 4). Nitekim bütçe hedefi aynı dönemde ortalama %1,7 düzeyinde iken, tahakkukun hedeften 12,3 puan daha fazla olması; *para cezalarının gelir yaratma kapasitesinin* harekete geçirilmeye çalışıldığı izlenimi uyandırmaktadır. Bu noktada bahsedilmesi gereken bir diğer konu da *cezaların caydırıcılığındaki zayıflamadır*. Zira aynı dönem itibarıyla, genel bütçe gelirleri içerisinde tahsil edilen para cezalarının ortalama payı ancak %1,7 düzeyinde kalmıştır. Tahakkuk ortalaması %14 iken tahsilat ortalamasının %1,7 düzeyinde olması; yani 100 TL'lik genel bütçe gelirlerinde tahakkuk para cezalarının payı 14 TL iken, tahsil edilen para cezalarının payının 1,4 TL düzeyinde kalması; tahakkuk ettirilen para cezalarının tahsil kabiliyetinin son derece zayıf olduğunu göstermektedir. Bu noktada varılabilecek bir diğer sonuç da *hedef tutturma kaygısı* ile hareket edildiğidir. Nitekim 14 senelik dönemde neredeyse cetvelle çizilmişçesine, hedef ve tahsilatın aynı oranda olması (%1,7); bütçe hedefinin tutturulduktan sonra tahakkuk ettirilen para cezalarının takip ve tahsiline gidilmediği yönündeki eleştiriyi haklı hale getirmektedir. Bu da para cezalarının ne kadar caydırıcı olduğu veya caydırıcılığının ne denli dikkate alındığı sorularını akla getirmektedir.

Tablo 4: Para Cezası Gelirlerinin Tahakkuk, Tahsilat ve Gerçekleşme Düzeylerinin Genel Bütçe Gelirleri İçerisindeki Payı (%)

| Yıl | Toplam Tahakkuktaki Payı | Toplam Tahsilattaki Payı | Genel Bütçe Hedefindeki Payı |
|-----------------|--------------------------|--------------------------|------------------------------|
| 2007 | 5,9 | 2,0 | 1,7 |
| 2008 | 6,0 | 1,4 | 1,7 |
| 2009 | 7,0 | 1,9 | 1,4 |
| 2010 | 8,4 | 1,7 | 1,4 |
| 2011 | 10,4 | 2,0 | 2,0 |
| 2012 | 17,0 | 1,8 | 2,0 |
| 2013 | 17,1 | 2,0 | 1,8 |
| 2014 | 16,8 | 1,6 | 1,8 |
| 2015 | 16,7 | 1,7 | 1,8 |
| 2016 | 17,8 | 1,9 | 1,7 |
| 2017 | 17,3 | 1,5 | 1,7 |
| 2018 | 18,6 | 1,4 | 1,6 |
| 2019 | 18,6 | 1,7 | 1,3 |
| 2020 | 18,2 | 1,6 | 1,3 |
| Ortalama | 14,0 | 1,7 | 1,7 |

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri

Bu başlık altında üzerinde durulması gereken son bir husus da genel bütçe gelirleri ile para cezalarında meydana gelen değişim karşılaştırmasıdır (Tablo 5). 14 senelik dönemde tahakkuk ettirilen para cezalarındaki değişim son derece istikrarsız ve dalgalı bir seyir izlemiştir. Bu da elbette para cezalarına konu eylemlerin önceden öngörülemezliğinden ve standart bir seyir izlememesinden kaynaklanmaktadır. Ancak yine de 14 senelik dönemde tahakkuk ettirilen para cezalarının ortalama değişim oranı %26,5 düzeyinde gerçekleşirken, aynı dönemde genel bütçe gelirlerinin ortalama değişim oranı %16,1 düzeyinde kalmıştır. Bu resim tahsilat boyutu itibarıyla değişmiştir. Nitekim 14 senelik dönemde cezaya konu eylemlerin önceden öngörülemezliğinin doğal bir sonucu olarak, tahsil edilen para cezaları da -tıpkı tahakkukta olduğu gibi- istikrarsız bir seyir

izlerken; tahsil edilen genel bütçe gelirindeki değişim nispeten daha istikrarlı olmuştur. Ancak tahsillattaki 14 senelik dönemdeki ortalama değişim, tahsil edilen genel bütçe gelirine yönsemştir. Daha açık bir ifadeyle; tahsil edilen genel bütçe gelirinin ortalama değişim oranı %13,7 düzeyinde gerçekleşirken, tahsil edilen para cezalarının ortalama değişim oranı %11,4 düzeyinde kalmıştır. Son olarak bütçe hedefine bakılacak olursa; aynı dönemde hem para cezalarına yönelik hem de genel bütçe gelirlerine yönelik hedeflerdeki değişimin dalgalandığı, ancak yine de iki parametrenin ortalama değişim oranlarının birbirine yakın gerçekleştiği görülmektedir.

Tablo 5: Genel Bütçe Gelirleri ve Para Cezası Gelirlerinde Değişim Karşılaştırması (%)

| Yıl | Tahakkuk Eden Para Cezalarındaki Değişim | Tahakkuk Eden Genel Bütçe Gelirlerindeki Değişim | Tahsil Edilen Para Cezalarındaki Değişim | Tahsil Edilen Genel Bütçe Gelirlerindeki Değişim | Para Cezalarının Bütçe Hedefindeki Değişim | Genel Bütçe Gelirlerinin Bütçe Hedefindeki Değişim |
|-----------------|--|--|--|--|--|--|
| 2007 | -0,8 | 11,0 | -15,7 | 9,7 | - | 17,9 |
| 2008 | 13,1 | 12,3 | -20,4 | 9,9 | 8,6 | 8,8 |
| 2009 | 23,8 | 6,2 | 33,6 | 2,6 | 1,7 | 21,8 |
| 2010 | 48,7 | 23,4 | 9,6 | 17,8 | -8,5 | -5,3 |
| 2011 | 48,4 | 20,4 | 34,7 | 16,7 | 71,1 | 18,0 |
| 2012 | 95,7 | 19,0 | 1,9 | 12,2 | 16,6 | 18,4 |
| 2013 | 16,4 | 16,1 | 26,4 | 16,7 | 5,1 | 12,4 |
| 2014 | 9,2 | 11,0 | -11,3 | 8,9 | 9,8 | 8,7 |
| 2015 | 15,3 | 15,8 | 21,6 | 13,6 | 9,4 | 12,2 |
| 2016 | 28,6 | 20,7 | 26,1 | 14,9 | 10,9 | 19,8 |
| 2017 | 9,2 | 12,4 | -9,8 | 13,8 | 14,5 | 10,6 |
| 2018 | 31,4 | 22,4 | 11,6 | 20,0 | 9,0 | 16,7 |
| 2019 | 15,8 | 15,7 | 41,2 | 16,4 | -1,7 | 26,7 |
| 2020 | 16,3 | 19,2 | 9,8 | 18,0 | 9,1 | 8,6 |
| Ortalama | 26,5 | 16,1 | 11,4 | 13,7 | 12,0 | 14,0 |

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri.

4.5. Para Cezası Gelirlerinde Tahsil Kabiliyeti

Para cezalarının geniş anlamıyla kamu geliri, dar anlamıyla devlet geliri olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği noktasında bakılması gereken en önemli parametrelerden biri hiç şüphesiz, tahakkuk ettirilen para cezası gelirlerinin ne kadarının tahsil edilip bütçe gelirlerine dönüştürdüğünü gösteren tahsil kabiliyettir. Bu noktada öncelikli olarak Tablo 6'daki veriler ışığında her bir para cezası geliri itibarıyla tahsil kabiliyetine bakmak faydalı olacaktır.

Para cezası gelirleri içerisinde en yüksek tahsil kabiliyetine -hem tahakkuktaki hem de tahsillattaki payı diğerlerine kıyasla en düşük olan- *diğer para cezalarının* sahip olduğu görülmektedir. Tahsil kabiliyeti bakımından diğer para cezalarının ardından gelen ve trafik para cezaları, çevre idari para cezaları gibi alt kalemlerden oluşan *idari para cezalarının*, tahsillattaki payının yüksekliği nedeniyle hem vergi cezalarının hem de yargı para cezalarının üzerinde olduğu tespit edilebilmektedir (Tablo 6). Buna karşın hem tahakkuktaki hem de tahsillattaki payı en yüksek olan *vergi cezalarının* en düşük tahsil kabiliyetine sahip para cezası türü olması, vergi güvenliğinin sağlaması noktasında son derece zayıf kaldığı sonucuna bizleri ulaştırmaktadır. Bu durumun ortaya çıkışına mali uyumu düşük kesimlerin borç yapılandırmasına yönelik yüksek beklentisinin, kamu mali yönetiminin 10 yıllık dönemde 6 borç yapılandırması

ile bu beklentiyi cevapsız bırakmamasının ve mali uyumu yüksek kesimlerin ise borç yapılandırılmaları nedeniyle uyumlarının azalmasının doğrudan etki ettiğini söylemek çok da yanlış olmayacaktır. Dolayısıyla borç yapılandırması beklentisinin neredeyse her iki senede bir karşılanması ve bu nedenle de kamu borçlularının mali uyumunun gitgide aşınması cezaların tahsil kabiliyetini zayıflatırken, mali yönetim de tahsil kabiliyeti zayıflayan para cezaları (özelde vergi cezaları) için yeni borç yapılandırmalarına gitme yolunu izlemek zorunda kalmaktadır. İki sürecin birbirini beslemesi neticesinde de para cezalarının eksenini asli amacından her geçen gün daha da kaymaktadır. Ancak eksen para cezalarının asli amacından kayarken, anılan nedenlerin de etkisiyle kamu maliyesi açısından bu cezaların gelir yaratma kapasitesi daha da zayıflamaktadır. Bu noktada borç yapılandırmalarının gerçek ve kalıcı birer çözüm olup olmadığı sorusuna esaslı cevap aranması gerekmektedir.

Vergi cezalarının hem yıllar itibarıyla tahsil kabiliyetinin dramatik şekilde zayıflaması hem de 14 senelik dönemde ortalama tahsil kabiliyetinin %9,3 oranla en düşük düzeyde olması yukarıdaki tespiti haklı çıkarmaktadır. Böyle bir durumda da borç yapılandırması adıyla vergi aflarının gündeme gelmesi şaşılacak bir durum değildir. Eğer bir gelir idaresi 14 senelik dönemde tahakkuk ettirdiği 100 TL'lik para cezalarının yalnızca 9,3 TL'sini tahsil edebiliyorsa; ne vergi cezalarının caydırıcılığından ne idarenin etkinliğinden ne de mükelleflerin mali (vergiye gönüllü) uyumunda bahsedilemeyecektir. 2020 yılı itibarıyla konuya bakıldığında durumun endişe verici boyutu daha da net anlaşılacaktır. Nitekim 2020 yılında vergi cezalarının tahsil kabiliyeti %3,1 düzeyinde kalmış; yani tahakkuk ettirilen para cezalarının neredeyse tamamı tahsil edilememiştir. Böyle bir durumda ise mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamanın ne kadar mümkün olduğu okuyucunun yorumuna ve takdirine bırakılmıştır.

Konuya *yargı para cezalarının* tahsil kabiliyeti itibarıyla yaklaşıldığında durumun daha da ağır olduğu görülmektedir. Tahakkuk ettirilen para cezaları içerisindeki pay bakımından vergi cezalarının ardından gelen yargı para cezalarının tahsil kabiliyeti; 2012 yılından itibaren neredeyse %0'a yaklaşmıştır. Nitekim Tablo 6'dan açıkça görüldüğü üzere; 2012-2020 yılları arasındaki 9 senelik dönemde tahakkuk ettirilen yargı para cezaları neredeyse hiç tahsil edilememiştir. O halde nasıl olur da cezaların caydırıcılığından veya ıslah ediciliğinden bahsedilebilir?

Vergi ve yargı para cezalarında tahsil kabiliyetinin zayıflığı, genel anlamda toplam para cezalarının tahsil kabiliyetini de olumsuz yönde etkilemiş ve 14 senelik dönem itibarıyla ortalama tahsil kabiliyeti %11,3 düzeyinde kalmıştır. Gündelik dilde “para cezası kesilmesi” şeklinde dile getirilen tahakkuk ettirilen para cezalarının tahsile konu edilen kısmının zayıf kalması, genel anlamda para cezalarının caydırıcılığını ve ıslah ediciliğini de sorgulanır hale getirmektedir. Nitekim tahsil edilemediği sürece para cezasını tahakkuk ettirmenin pratik yönden bir anlamı da kalmamaktadır. Bu durum “Toplam Para Cezası Gelirlerinde Tahsil ve Tahmin Kabiliyeti” bahsinde detaylı olarak ve genel bütçe gelirlerinde tahsil kabiliyeti konusu ile karşılaştırma yapılarak irdelenecektir.

Tablo 6: Genel Bütçe Gelirleri ve Para Cezası Gelirleri Tahsil Kabiliyeti Karşılaştırması (%)

| Yıl | Para Cezası Gelirlerinde Tahsil Kabiliyeti | | | | | Genel Bütçe Gelirlerinde Tahsil Kabiliyeti |
|-----------------|--|---------------------|---------------------|----------------|----------------------|--|
| | Diğer Para Cezaları | İdari Para Cezaları | Yargı Para Cezaları | Vergi Cezaları | Toplam Para Cezaları | |
| 2007 | 28,3 | 42,5 | 39,5 | 25,4 | 28,3 | 85,0 |
| 2008 | 30,5 | 39,4 | 38,0 | 15,0 | 19,9 | 83,2 |
| 2009 | 47,8 | 37,8 | 49,7 | 17,0 | 21,5 | 80,4 |
| 2010 | 45,6 | 35,2 | 47,3 | 11,4 | 15,9 | 76,8 |
| 2011 | 53,0 | 37,6 | 47,0 | 10,4 | 14,4 | 74,4 |
| 2012 | 53,9 | 33,8 | 0,7 | 10,2 | 7,5 | 70,1 |
| 2013 | 59,4 | 37,2 | 0,9 | 8,3 | 8,1 | 70,5 |
| 2014 | 56,4 | 33,1 | 0,9 | 5,5 | 6,6 | 69,2 |
| 2015 | 48,2 | 30,9 | 1,0 | 6,5 | 7,0 | 67,9 |
| 2016 | 48,9 | 31,0 | 1,1 | 5,7 | 6,8 | 64,6 |
| 2017 | 47,1 | 27,1 | 1,0 | 4,2 | 5,6 | 65,4 |
| 2018 | 67,3 | 27,8 | 0,8 | 3,7 | 4,8 | 64,1 |
| 2019 | 68,6 | 29,4 | 1,0 | 4,5 | 5,8 | 64,5 |
| 2020 | 77,4 | 26,4 | 0,8 | 3,1 | 5,5 | 63,9 |
| Ortalama | 52,3 | 33,5 | 16,4 | 9,3 | 11,3 | 71,4 |

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri.

4.6. Para Cezası Gelirlerinde Tahmin Kabiliyeti

Para cezalarına yönelik bakılması gereken bir diğer parametre de tahmin kabiliyetidir. Tahsil kabiliyeti büyük ölçüde yönetilebilir kriterlere bağlı olsa da para cezalarının tahmini, suç ve kabahatlerin ve dolayısıyla da bunlara yönelik cezaların öngörülebilirliğinin güç olması nedeniyle elbette son derece güçtür. Fakat burada esas önemli olan; tahsil kabiliyetindeki zayıflığın, tahmin kabiliyetinde de söz konusu olup olmadığının tespitidir. Bu bağlamda her bir para cezası türü itibarıyla bir değerlendirme yapılacak olursa; tahsil kabiliyetindeki resmin, tahmin kabiliyetinde neredeyse ters yönde değiştiği söylenebilir. Nitekim Tablo 7'den de görüldüğü üzere; münferit olarak birkaç yıldaki negatif yönlü değişimler -yani tahmin kabiliyetindeki zayıflık- ve senelik doğal dalgalanmalar ihmal edilecek olursa; 14 senelik dönemde ortalama olarak idari para cezalarının (%126,2) ve vergi cezalarının tahmininde (%110,9) pozitif yönde, yargı para cezalarında (%98,7) ve diğer para cezalarında (%98,1) ise çok düşük oranda negatif yönde bir sapma meydana geldiği anlaşılmaktadır. Bu durumda yapılacak yorum ise bütçe hedefinin tutturulabilmesi amacıyla para cezalarının tahsiline gidildiği, yani cezaların caydırıcılığından ve ıslah ediciliğinden ziyade gelir yaratma kapasitesine ve mali verimliliğine ağırlık verildiğidir. Yönetilebilir karakterde olan tahsil kabiliyetinin zayıf iken; yönetilebilirliği büyük ölçüde öngörülebilirlik düzeyine bağlı olan tahmin kabiliyetinin güçlü olması, bu yöndeki yorumu haklı hale getirmektedir. Daha açık bir ifadeyle tahakkuk eden (kesilen) cezanın tahsil edilmesi meselesi, bu cezaların önceden tahmin edilmesinden daha kolay iken; veriler itibarıyla varılan sonucun tam tersi yönde olması, para cezalarında mali amacın asli amacın önüne geçtiğini anlatmaktadır.

Tablo 7: Genel Bütçe Gelirleri ve Para Cezası Gelirleri Tahmin Kabiliyeti Karşılaştırması (%)

| Yıl | Para Cezası Gelirlerinde Tahmin Kabiliyeti | | | | | Genel Bütçe Gelirlerinde Tahmin Kabiliyeti |
|-----------------|--|----------------|---------------------|---------------------|----------------------|--|
| | İdari Para Cezaları | Vergi Cezaları | Yargı Para Cezaları | Diğer Para Cezaları | Toplam Para Cezaları | |
| 2007 | 199,7 | 127,0 | 138,5 | 7,6 | 117,5 | 100,8 |
| 2008 | 146,0 | 68,1 | 113,2 | 178,7 | 86,0 | 101,9 |
| 2009 | 108,6 | 118,6 | 94,9 | 84,2 | 113,1 | 85,8 |
| 2010 | 163,9 | 125,5 | 112,1 | 127,8 | 135,4 | 106,8 |
| 2011 | 123,5 | 100,9 | 90,9 | 99,3 | 106,6 | 105,6 |
| 2012 | 108,3 | 84,3 | 121,0 | 88,4 | 93,2 | 100,1 |
| 2013 | 164,0 | 82,8 | 131,5 | 104,2 | 112,1 | 104,0 |
| 2014 | 118,3 | 68,5 | 99,2 | 87,5 | 90,5 | 104,1 |
| 2015 | 86,3 | 123,7 | 80,5 | 63,2 | 100,6 | 105,4 |
| 2016 | 110,4 | 118,5 | 100,5 | 139,4 | 114,4 | 101,1 |
| 2017 | 92,4 | 91,0 | 69,4 | 83,2 | 90,1 | 104,0 |
| 2018 | 69,2 | 170,8 | 54,7 | 46,5 | 92,3 | 107,0 |
| 2019 | 118,6 | 164,7 | 79,2 | 75,6 | 132,6 | 98,3 |
| 2020 | 157,3 | 108,4 | 96,9 | 187,6 | 133,4 | 106,8 |
| Ortalama | 126,2 | 110,9 | 98,7 | 98,1 | 108,4 | 102,3 |

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri.

4.7. Toplam Para Cezası Gelirlerinde Tahsil ve Tahmin Kabiliyeti

“Para Cezası Gelirlerinde Tahsil Kabiliyeti” bahsinde de anlatıldığı üzere, genel anlamda para cezalarında tahsil kabiliyetinin son derece düşük olduğuna hiç şüphe yoktur. Nitekim Tablo 8’den de görüldüğü üzere; 2007 yılından itibaren toplam para cezalarında tahsil kabiliyeti yıllar itibarıyla gitgide erirken, 14 senelik dönemde ortalama olarak 100 TL’lik tahakkuk ettirilen para cezalarının yalnızca 11,3 TL’sinin tahsile konu edilmesi, bu gelir türünde tahsil kabiliyetinin zayıflığını açıkça ortaya koymaktadır. Devletin asli nitelikteki ancak sürekli ve istikrarlı bir gelir kaynağı olmayan para cezaları açısından tahsil kabiliyetinin zayıf olması; hem para cezaları ile ulaşılmak istenen amacı zayıflatmakta hem de tahakkuktaki birikmeyi eritmek amacıyla muhtelif şekil ve kapsamlardaki borç yapılandırmalarını gündeme getirmektedir. Borç yapılandırmaları da bir taraftan cezaların caydırıcılığını zayıflatırken, diğer taraftan vergiye gönüllü uyumu yüksek kamu borçlularının uyum düzeylerinin aşınmasına neden olabilmektedir. Yani tahakkuk eden para cezaları ile tahsilat arasındaki uçurum arttıkça, alacakların Hazineye intikalini hızlandırmak için gidilen borç yapılandırmaları, daha önceden düzenli olarak borçlarını ödeyen kişilerde adalet ilkesinin zedelendiği yönünde algının güçlenmesine ve buna bağlı olarak da bu kişilerin uyumlarının azalmasına neden olabilmektedir.

Tahsil kabiliyetinin zayıflamasının sonuçları bağlamında değinilmesi gereken bir diğer nokta da -“Genel Bütçe Gelirlerinde Tahsil Kabiliyeti” başlıklı bahiste değinilen- iyi bir gelir politikasının taşınması gereken temel özelliklerle, mevcut durumun ne kadar örtüşmektedir. Bu noktada para cezası gelirlerinin tahsil kabiliyetindeki zayıflama; kamu borçluları arasında eşitliğin, belirliliğin ve adaletin bozulması nedeniyle kamu yönetimine olan güvenin sarsılması, kamu borçlularının borçlarını ifa etme noktasında rıza düzeylerinin düşmesi, gelir idaresinin etkinlikten uzaklaşması, devletin uygun gelir kaynaklarından mahrum kalması nedeniyle kamu sektöründe gelir açıklarının artması, iktisadi büyüme ve kalkınmanın olumsuz yönde etkilenmesi, para cezalarının caydırıcılığının ve ıslah ediciliğinin zayıflaması sonuçlarını gündeme getirmektedir. Dolayısıyla tahsil

kabiliyetindeki zayıflamaya yalnızca Hazineci bakış açısıyla yaklaşılması doğru olmayıp, bu fenomenin hukuki ve sosyo-ekonomik sonuçlarının da olduğu ihmal edilmemelidir.

Tablo 8: Para Cezası Gelirlerinde Tahsil ve Tahmin Kabiliyeti (Toplu Gösterim)

| Yıl | Tahsil Kabiliyeti | | | | Tahmin Kabiliyeti | | |
|-----------------|-----------------------|-----------------------|---------------------------|------------------|---------------------------|---------------------------|------------------|
| | Tahakkuk (A) (Bin TL) | Tahsilat (B) (Bin TL) | Tahsil Kabiliyeti (B/A) % | Sapma Düzeyi (%) | Bütçe Hedefi (C) (Bin TL) | Tahmin Kabiliyeti (B/C) % | Sapma Düzeyi (%) |
| 2007 | 12.976.100 | 3.676.656 | 28,3 | -71,7 | 3.129.396 | 117,5 | +17,5 |
| 2008 | 14.681.672 | 2.925.353 | 19,9 | -80,1 | 3.399.900 | 86,0 | -14,0 |
| 2009 | 18.173.332 | 3.908.374 | 21,5 | -78,5 | 3.457.012 | 113,1 | +13,1 |
| 2010 | 27.026.510 | 4.284.177 | 15,9 | -84,1 | 3.163.975 | 135,4 | +35,4 |
| 2011 | 40.119.944 | 5.772.319 | 14,4 | -85,6 | 5.414.705 | 106,6 | +6,6 |
| 2012 | 78.513.681 | 5.883.506 | 7,5 | -92,5 | 6.313.806 | 93,2 | -6,8 |
| 2013 | 91.362.164 | 7.434.964 | 8,1 | -91,9 | 6.634.524 | 112,1 | +12,1 |
| 2014 | 99.757.052 | 6.594.247 | 6,6 | -93,4 | 7.285.627 | 90,5 | -9,5 |
| 2015 | 115.052.595 | 8.016.613 | 7,0 | -93,0 | 7.972.282 | 100,6 | +0,6 |
| 2016 | 147.913.040 | 10.108.704 | 6,8 | -93,2 | 8.839.078 | 114,4 | +14,4 |
| 2017 | 161.583.237 | 9.122.440 | 5,6 | -94,4 | 10.119.619 | 90,1 | -9,9 |
| 2018 | 212.303.504 | 10.184.242 | 4,8 | -95,2 | 11.030.729 | 92,3 | -7,7 |
| 2019 | 245.923.874 | 14.377.508 | 5,8 | -94,2 | 10.843.635 | 132,6 | +32,6 |
| 2020 | 285.967.524 | 15.792.327 | 5,5 | -94,5 | 11.835.213 | 133,4 | +33,4 |
| Ortalama | | | 11,3 | -88,7 | | 108,4 | +8,4 |
| Toplam | 1.551.354.229 | 108.081.430 | | | 99.439.501 | | |

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri.

Tahsil kabiliyeti noktasında, büyük resimde yani genel bütçe gelirlerinde de ne yazık ki durum pek farklı değildir. “Genel Bütçe Gelirlerinde Tahsil Kabiliyeti” başlıklı bahiste tafsilatı ile anlatıldığı üzere; tahsil kabiliyeti, her sene gitgide zayıflamıştır. Bu durum genel bütçe gelirleri ve para cezası gelirleri tahsil kabiliyeti karşılaştırmasının yapıldığı Tablo 6 ve Tablo 9’da açıkça görülmektedir. Bir gelirin tahakkuk ettirilmesi, onun Hazineye intikali için yeterli olmayıp, aynı zamanda tahakkuk-tahsilat uyumunun birlikte gerçekleşmesi beklenir. Ancak Türk Kamu Mali Yönetiminde ne genel bütçe gelirleri ne de para cezası gelirleri itibarıyla bu beklentinin karşılandığını söylemek çok da mümkün değildir. Zira 14 senelik dönemde ortalama olarak tahsil kabiliyeti anlamında genel bütçe gelirlerinde sapma -28,6 puan iken; para cezası gelirlerinde sapma -88,7 şeklinde olmuştur.

Tablo 9: Tahsil ve Tahmin Kabiliyetinde Sapma Düzeyleri (Puan)

| Yıl | Tahsil Kabiliyetinde Sapma Düzeyi | | Tahmin Kabiliyetinde Sapma Düzeyi | |
|-----------------|-----------------------------------|--------------------------|-----------------------------------|--------------------------|
| | Para Cezası Gelirlerinde | Genel Bütçe Gelirlerinde | Para Ceza Gelirlerinde | Genel Bütçe Gelirlerinde |
| 2007 | -71,7 | -15,0 | +17,5 | +0,8 |
| 2008 | -80,1 | -16,8 | -14,0 | +1,9 |
| 2009 | -78,5 | -19,6 | +13,1 | -14,2 |
| 2010 | -84,1 | -23,2 | +35,4 | +6,8 |
| 2011 | -85,6 | -25,6 | +6,6 | +5,6 |
| 2012 | -92,5 | -29,9 | -6,8 | +0,1 |
| 2013 | -91,9 | -29,5 | +12,1 | +4,0 |
| 2014 | -93,4 | -30,8 | -9,5 | +4,1 |
| 2015 | -93,0 | -32,1 | +0,6 | +5,4 |
| 2016 | -93,2 | -35,4 | +14,4 | +1,1 |
| 2017 | -94,4 | -34,6 | -9,9 | +4,0 |
| 2018 | -95,2 | -35,9 | -7,7 | +7,0 |
| 2019 | -94,2 | -35,5 | +32,6 | -1,7 |
| 2020 | -94,5 | -36,1 | +33,4 | +6,8 |
| Ortalama | -88,7 | -28,6 | +8,4 | +2,3 |

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri.

Para cezalarına konu eylemlerin önceden tahmin edilmesi neredeyse imkansız yakındır. Dolayısıyla öngörülebilirlik düzeyi zayıf olan para cezalarının tahmini diğer kamu gelirlerine kıyasla son derece güçtür. Bu güçlüğün doğal bir sonucu olarak -eğer varsa da- tahmin kabiliyetinin zayıf olması kabul edilebilir bir durumdur. Ancak bu güçlüğe rağmen Türk Kamu Mali Yönetiminde para cezalarının tahmin kabiliyetinin, tahsil kabiliyetine kıyasla daha iyi bir durumda olması hayli dikkat çekici ve ilginçtir. Zira tahsil kabiliyeti gibi elde olan ve yönetilebilir unsurlarda görülen zafiyetin, öngörülebilirlik düzeyi son derece düşük ve tahmin edilen para cezaları ile tahsilat arasındaki ilişkiyi gösteren tahmin kabiliyetinde görülmemesi, iyimser bir yorum yapmayı güçleştirmektedir. Daha açık bir ifadeyle; toplam para cezalarında tahmin kabiliyetinin -her bir para cezası gelirlerinde yıllar itibarıyla dalgalanma gösterse de- 2007-2020 yılları arasındaki 14 senelik dönemde ortalama olarak pozitif yönde olması (%108,4), bütçe hedefi tutturmaya yönelik bir ceza tahsilat amacı ile hareket edildiği yönünde yorum yapılmasını haklı hale getirmektedir (Tablo 8). Nitekim tahsil kabiliyeti çok zayıf iken tahmin kabiliyetinin pozitif yönde ve bütçe hedefi ile uyumlu olması, para cezalarının caydırıcılığından ziyade gelir yaratma kapasitesine ve mali verimliliğine önem verildiğini göstermektedir. Bu durum da bizleri para cezalarının mali caydırıcılar olarak değil de birer sürekli devlet geliri olarak değerlendirildiği sonucuna ulaştırmaktadır.

Tahmin kabiliyetine sapma düzeyi bağlamında bakıldığında da aynı sonuca ulaşılmaktadır. Nitekim gerek genel bütçe gelirlerindeki gerekse de para cezası gelirlerindeki tahsil kabiliyetinden sapma negatif yönde iken; her iki parametrede de sapmanın tahmin kabiliyeti bakımından pozitif yönde olduğu görülmektedir. 2007-2020 yılları arasında ortalama olarak tahmin kabiliyeti anlamında genel bütçe gelirlerinde sapma +2,3 puan iken; para cezası gelirlerinde sapma +8,4 şeklinde olmuştur (Tablo 9). Bu durum da para cezası gelirlerine, gelir yaratma kapasitesi ve mali verimlilik bağlamında yaklaşıldığını göstermektedir. Yani bütçe hedefi tutturulduysa veya tahmin kabiliyetinde pozitif yönde bir sapma olduysa, tahsil kabiliyetinin zayıflığı sorunu ve bu

nedenle de kamu sektörünün mahrum kalacağı mali kaynak meselesi geri planda kalmış gibi görünmektedir.

Tahmin ve tahsil kabiliyetindeki bu dengesizliği parasal tutarlar itibarıyla ortaya koyarak çalışmayı neticelendirmek doğru olacaktır. Bu kapsamda 14 senelik dönemde yaklaşık 1,55 Trilyon TL'lik toplam para cezası tahakkuk ettirilmiş olmasına rağmen, toplamda yalnızca 108 milyar TL'lik para cezası tahsil edilebilmiştir. Bu durum ise esasında kamu maliyesinin bahse konu dönemde tahakkuk etmiş yani muaccel hale gelmiş ancak tahsil edilememiş olan 1,44 Trilyon TL'lik doğmuş (haklı) gelirden mahrum kalması anlamına da gelmektedir (Bkz. Tablo 8). Aynı dönem itibarıyla toplam genel bütçe gelir hedefinin 6,3 Trilyon TL olduğu dikkate alınacak olursa (Bkz. Tablo 1); 14 senede mahrum kalınan gelir, toplam genel bütçe gelir hedefinin %22,8'ine denk gelmektedir ve bu da neredeyse çeyrek pay demektir.

Konuya bir de genel bütçe gelirleri itibarıyla yaklaşmak doğru olacaktır. Bu kapsamda 14 senelik dönemde yaklaşık 9,5 trilyon TL'lik toplam genel bütçe geliri tahakkuk ettirilmiş olmasına rağmen, toplamda 6,5 trilyon TL'lik genel bütçe gelirinin tahsil edilmiş olması, aslında kamu maliyesinin bahse konu dönemde 3 Trilyon TL'lik doğmuş (haklı) gelirden mahrum kalması anlamına da gelmektedir. Aynı dönem itibarıyla toplam genel bütçe gelir hedefinin 6,3 Trilyon TL olduğu dikkate alınacak olursa (Bkz. Tablo 1); 14 senede mahrum kalınan gelir, toplam genel bütçe gelir hedefinin %47,6'ine denk gelmektedir ve bu da neredeyse yarım pay demektir. Gerek para cezası gelirlerinde gerekse genel bütçe gelirlerindeki hedef odaklı ancak tahsil kabiliyeti zayıf uygulamalar, kamu sektörünün büyük montanlardaki gelirden mahrum kalması sonucunu doğurmuştur. Peki bu, Türk Kamu Maliyesinin göze almakta ısrar edebileceği bir maliyet midir? Eğer öyleyse kamu sektörü bir bütün halinde borç sarmalından nasıl kurtulacaktır?

5. Tartışma ve Sonuç

Tahsil ve tahmin kabiliyeti, kamu mali yönetimleri açısından kendi içerisinde birer başarı(-sızlık) parametresi olarak değerlendirilebilir. Ancak her iki kabiliyet türü de farklı içsel ve dışsal pek çok faktörün etkisi altındadır. Bu faktörler nedeniyle, her tahakkuk ettirilen devlet geliri tahsil edilemeyebileceği gibi, bu gelirlere yönelik hedef ve tahsilat (gerçekleşme) uyumsuzluğunun yaşanması da olasıdır. Bu olası duruma karşın; kamu mali yönetimlerinden yine de tahakkuk ettirdiği her kuruş devlet gelirini tahsil etmesi, hedef ve gerçekleşme uyumunu sağlaması daima beklene gelmiştir. Bu beklentinin karşılanamaması sonuç itibarıyla; tahmin kabiliyeti boyutunda uygulanan politikalara yönelik güvensizliği ve iktisadi, sosyal ve siyasi istikrarsızlıkları, tahsil kabiliyeti boyutunda ise borç yapılandırılmalarından kaynaklı mali uyumsuzlukları, adalet ve eşitlik ilkelerinin zedelenmesini, kamu hizmet sunumunda verimli ve etkin olmayan uygulamaları, düşük ve istikrarsız iktisadi büyüme ve kalkınma düzeylerini gündeme getirecektir. Beklenti ve sonuçlar bakımında, Türk Kamu Mali Yönetimine yönelik 2007-2020 tarih aralığındaki 14 senelik dönem, dikkate değer veriler sunmaktadır.

Türk Kamu Mali Yönetiminde genel bütçe gelirlerinde (devlet gelirinde) tahsil kabiliyetinin -14 senelik dönem itibarıyla- istikrarlı bir şekilde zayıflayıp ortalama olarak %71,4 düzeyinde kalmış olması öncelikli olarak dikkat çekici bir durumdur. Devlet gelirlerinin tahsil kabiliyetindeki bu zayıflamanın olası sonuçlarıysa; kronik bütçe açığı, kamu kesimi borçlanma gereğindeki artış, ekonomik istikrarsızlıklar, özel sektör açısından dışlama etkisi, düşük iktisadi büyüme ve borç yapılandırmaları şeklinde değerlendirilebilir. İşin ilginç ve dikkat çekici tarafı ise bu süre zarfında tahsil kabiliyetini artırmak ana amacıyla girişilen borç yapılandırmalarından beklenen sonuca ise ulaşamamış olmasıdır. Nitekim son on yıllık dönemde yapılan beş adet borç yapılan-

dırmasının ardından, tahsil kabiliyetinin -artmak bir yana- zayıflamaya devam ettiği açık bir gerçektir. Uygulama kolaylıkları nedeniyle borç yapılandırılmalarına yönelik ısrarlı tercih, kamu borçlularının uyumunu olumsuz yönde etkilediği için hem tahsil kabiliyetindeki zayıflıktan kaynaklanan bir sonuç hem de anılan kabiliyetteki zayıflığı besleyen bir neden haline almıştır.

Genel bütçe gelirlerinin tahsil kabiliyetindeki zayıflığın, tahmin kabiliyetinde görülmemesi manidardır. Şöyle ki; 14 senelik dönemde (2008 Küresel mali krizinin etkisiyle 2009 yılındaki negatif sapma ihmal edilecek olursa) tahmin kabiliyetinin %102,3 ortalamayla istikrarlı ve kamu mali yönetimin de bu noktada başarılı olduğu açıktır. Burada zihinleri kurcalayan soru; tahmin kabiliyetindeki başarının neden tahsil kabiliyetinde de gösterilemediğidir. Bahse konu sorunun cevabını ise yerleşik mali paradigmalara verecektir. Ancak doktriner olarak; iki parametrenin sonuçlarındaki tenakuz, hedef odaklı bir tahsilat planlaması yapıldığı ve hedef tutturulduktan sonra tahsilat düzeyini artırmak amacıyla ilave bir gayretin gösterilmediği vargısını kuvvetlendirmektedir. Bu vargıdan, tahminde gösterilen başarının daha az önemli olduğu sonucu da çıkarılmamalıdır.

Çalışmanın esas konusunu teşkil eden para cezalarına göz atıldığında, genel bütçe gelirlerindeki çok da farklı bir resimle karşılaşmamaktadır. Hatta asli amaçlarını zayıflatacak şekilde, para cezalarının mali amaçlı birer kamu geliri olarak telakki edildiği sonucuna dahi varılabilecektir. Bilindiği üzere cezaların amaçlarına yönelik doktrinde farklı görüşler mevcut olsa da bu amaçların temelinde; önleme, caydırma, ıslah etme ve düzenleme suretiyle toplumu ve toplumsal düzeni korumak vardır. Bu amaçlarla uyumlu olarak para cezalarında esas, bu cezaların ödenebilir nitelikte olmasıdır. Zira en etkili para cezası, hiç şüphesiz ödenebilendir. Eğer para cezaları uygulanamaz ve takip edilemez hale getirilir, iktisadi şartlara uydurulamaz, hasılı ödenmez/ödenemez tutarlara çıkarılır ise amaca ulaşılması da güçleşir. Meseleye dışsallık perspektifinde de yaklaşılabilir. Özellikle negatif dışsallıkları engellemek ve neden olan kişiler nezdinde içselleştirmek konusunda para cezaları, önemli düzenleyici araçlardır. Daha açıklayıcı bir ifadeyle; negatif dışsallığa neden olan kesimlerin topluma yükledikleri maliyeti üstlenmeleri, para cezaları kanalıyla sağlanır. Bu bakımdan hukuk doktriniyle uyumlu olarak mali doktrinde de amaç; negatif dışsallığa neden olan eylemlerin önlenmesi, caydırılması ve karar alıcıların ıslah edilmesidir. İster hukuk isterse de mali doktrin itibarıyla konuya yaklaşılmış olsun, para cezaları esasında mali amaçlı değil mali sonuçlu tali, süreksiz, istikrarsız ve öngörülemez devlet gelirlerindedir. Eğer amaçsal olarak para cezalarının gelir yaratma kapasitesine odaklanılacak olursa, asli amacının zedelenmesi de kaçınılmaz hale gelecektir. Bu durum ise mali olarak para cezalarının tahakkuk ve tahsilat payları, bu cezalarda tahsil ve tahmin kabiliyeti ile ölçülebilir.

Tahakkuktaki paylar itibarıyla vergi cezaları diğer para cezalarına kıyasla daha yüksek bir paya sahiptir. Bu durum vergi uyumunun düşük olduğu şekilde değerlendirilmeye müsaittir. Konuya tahsilattaki paylar itibarıyla yaklaşıldığında ise çok farklı bir resimle karşılaşmaktadırlar. 14 senelik dönemde, vergi cezalarının toplam para cezası gelirleri içerisindeki tahsilat payı düşerken, idari para cezalarının payı artmış ve bir yönüyle mali amaçlı caydırıcılar haline gelmiştir. Para cezası gelirlerinin tahakkuk, tahsilat ve gerçekleştirme düzeylerinin genel bütçe gelirleri içerisindeki payına bakıldığında aynı dönemde; tahakkuktaki payının istikrarlı bir şekilde arttığı ve genel bütçe hedefinin çok üzerinde olduğu, ancak düşük seyreden toplam tahsilattaki payının ise genel bütçe hedefi ile uyumlu olduğu görülmektedir. Bu resim para cezalarının birer kamu geliri olarak değerlendirildiğini ve gelir yaratma kapasitesine odaklanıldığını, bütçe hedeflerinin tutturulması amacıyla (kaygısıyla) tahsilata konu edildiklerini göstermektedir. Nitekim 14 senelik dönemde neredeyse cetvelle çizilmişçesine hedef ve tahsilatın aynı oranda olması (%1,7);

bütçe hedefinin tutturulduktan sonra tahakkuk ettirilen diğer para cezalarının takip ve tahsiline gidilmediği yönündeki eleştirel vargıyı haklı hale getirmektedir. Bu da para cezalarının ne kadar caydırıcı olduğu veya caydırıcılığının ne denli dikkate alındığı sorularını akla getirmektedir.

Para cezalarının devlet geliri olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği noktasında bakılması gereken en önemli parametrelerden biri de tahsil kabiliyetidir. Para cezası gelirleri içerisinde en yüksek tahsil kabiliyetine -hem tahakkuk hem de tahsilattaki payı diğer para cezalarına kıyasla en düşük olan- diğer para cezaları sahiptir. Buna karşın hem tahakkuk hem de tahsilattaki payı en yüksek para ceza türü olan vergi cezalarının, en düşük tahsil kabiliyetine sahip para cezası geliri olması, vergi güvenliğinin sağlaması noktasında vergi cezalarının son derece zayıf kaldığı sonucuna bizleri ulaştırmaktadır. Genel bir anlatımla 14 senelik dönemde, toplam para cezalarının tahsil kabiliyeti ortalama olarak %11,3 düzeyinde kalırken; bu ortalama diğer para cezalarında %52,3, idari para cezalarında %33,5, yargı para cezalarında %16,4 ve vergi cezalarında %9,3 düzeyinde gerçekleşmiştir. Peki bu kadar düşük bir tahsil kabiliyeti ile para cezalarında önleme, caydırma, ıslah etme ve düzenleme amaçlarından ne kadar bahsedilebilir? Dolayısıyla tahsil kabiliyetindeki zayıflamaya yalnızca Hazineci bakış açısıyla yaklaşılması doğru olmayıp, bu fenomenin hukuki ve sosyo-ekonomik sonuçlarının da olduğu ihmal edilmemelidir.

Meseleye tahmin kabiliyeti itibarıyla yaklaşıldığında ilginç bir resimle karşılaşmaktadır. Yönetilebilir nitelikteki tahsil kabiliyetindeki zayıflığa rağmen, öngörülemezlik vasfı ile malul olan tahmin kabiliyetinde açık bir başarı söz konusudur. Nitekim 14 senelik dönemde, toplam para cezalarına yönelik tahmin kabiliyeti ortalama olarak %108,4 şeklinde gerçekleşirken; bu ortalama idari para cezalarında %126,2, vergi cezalarında %110,9, yargı para cezalarında %98,7 ve diğer para cezalarında %98,1 düzeyine ulaşmıştır. Aynı dönemde genel bütçe gelirlerinde tahmin kabiliyetinin ortalaması ise %102,3 şeklinde gerçekleşmiştir. Bu durum da bizleri bütçe hedefinin gerçekleştirilmesi amacıyla para cezalarının tahsiline gidildiği, yani cezaların caydırıcılığından ve ıslah ediciliğinden ziyade, gelir yaratma kapasitesine ve mali verimliliğine ağırlık verildiği sonucuna götürmektedir. Dolayısıyla para cezalarında tahsil kabiliyeti tahmin kabiliyetinden daha kolay ve önemli bir mesele iken; veriler itibarıyla varılan sonucun tam tersi yönde olması, para cezalarında mali amacın asli amacın önüne geçtiğini anlatmaktadır.

Sonuç olarak; para cezalarının düzenli bir kamu geliri olup olmadığı doktriner anlamda tartışmalı olsa da Türk Kamu Mali Yönetiminde bu amaca dahi hedef odaklı yaklaşımlar (tahmin kabiliyetine ağırlık verilmesi) nedeniyle ulaşılmadığı, başta sıklıkla başvuru borç yapılandırılmaları olmak üzere farklı etken ve sorunlar nedeniyle tahsil kabiliyetinde görülen zayıflığın cezaların asli amaçlarına erişilmesini güçleştirdiği ve bu bakımdan para cezalarında amaçsal bir eksen kayması olduğu yadsınamaz bir gerçektir. Asli amaca ulaşılmasına engel teşkil edecek şekilde mali amacın ön planda tutulması, uygulama bakımından bir tercih meselesidir ve entelektüel anlamda değerlendirmeye değerdir. Ancak bu tercih ve değerlendirmeye gidilirken, tahsil kabiliyetinin yükseltilmesi suretiyle kamu gelirlerinin de artırılması beklenir. Oysa ki eldeki mevcut veriler gelir yaratma kapasitesi bakımından, ne yazık ki para cezalarında eksen kaymasının mali verimliliğe bir katkı yapmadığını da göstermektedir. O halde nihai soru “Para cezalarına yönelik amaç boyutundaki eksen kayması, beklendiği yönde sonuç verebilmiş midir?” şeklinde olacaktır. Bu çalışma sonuç olarak bu soruya kısa ve net bir biçimde “hayır” cevabını verebilmiştir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author has no conflict of interest to declare.

Grant Support: The author declared that this study has received no financial support.

Kaynakça/References

- AICPA (Association of International Certified Professional Accountants) (2017). *Tax policy concept statement 1 - Guiding principles of good tax policy: A framework for evaluating tax proposals*. Retrieved from <https://www.aicpa.org/advocacy/tax/downloadabledocuments/tax-policy-concept-statement-no-1-global.pdf>
- Akbulut, B. (2019). *Ceza hukuku genel hükümler* (6.bs). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Aksoy, Ş. (1993). *Kamu bütçesi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Altuğ, F. (2019). *Kamu bütçesi*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Centel, N. (2001). Cezanın amacı ve belirlenmesi. *Prof. Dr. Turhan Tuğay Yüce'ye armağan* içinde (s. 337-372). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları.
- Çelikkaya, A. ve Gürbüz, H. (2006). Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen faktörlerin analizi: bir alan çalışması. *İşletme, İktisat ve Finans Dergisi*, 21(247), 122-139.
- Çolak, H. ve Altun, U. (2007). Bir yaptırım türü olarak para cezalarının teori ve uygulamadaki analizi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 69, 241-338.
- Demirtaş, T. (2020). *Ceza hukuku genel hükümler* (15.bs). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Donay, S. ve Kaşıkçı, M. (2005). *En son değişikliklerle açıklanmalı ve karşılaştırmalı Türk ceza kanunu* (1.bs). İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Edizdoğan, N., Çetinkay, Ö. ve Gümüş, E. (2019). *Kamu maliyesi* (10.bs). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Feyzioğlu, B. N. (1981). *Nazarî, tatbiki, mukayeseli bütçe* (6.bs). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Franklin, E., Bourdeaux, C., & Hathaway, A. (2019). State revenue forecasting practices: accuracy, transparency, and political participation. In D. Williams & T. Calabrese (Eds.), *The palgrave handbook of government budget forecasting* (pp. 155-176). Switzerland: Palgrave Macmillan.
- Freire, M. E., & Garzón, H. (2014). Managing local revenues. In C. Farvacque-Vitkovic & M. Kopanyi (Eds.), *Municipal finances - a handbook for local governments* (pp. 147-214). Washington: The World Bank.
- Garrett, A. T., & Leatherman, J. C. (2020). *An introduction to state and local public finance*. Virginia: WVU Research Repository.
- Gerçek, A. (2020). *Kamu alacaklarının tahsil hukuku* (6.bs). Bursa: Ekin Kitabevi.
- Gruber, J. (2019). *Public finance and public policy* (6th ed.). New York: Worth Publishers.
- Karakoç, Y. (2019A). *Genel vergi hukuku* (2.bs). Ankara: Yetkin Kitabevi.
- Karakoç, Y. (2019B). Türk hukukunda vergi yükümlülüğünün ihlali bağlamında ceza sorumluluğu: 1-20. Erişim adresi: <https://api.hacibayram.edu.tr/files/1/5.turkkorecezahukukugunleri/Karakoç,%20Türk%20Hukukunda%20Vergi%20Yükümlülüğünün%20Ihlali%20Bağlamında%20Ceza%20Sorumluluğu.pdf>
- Karakoç, Y. (2019C). *Vergi ceza hukuku* (2.bs). Ankara: Yetkin Kitabevi.
- Kardeş, S. (2009). *Tüm kamu idarelerinin bütçe ve muhasebe ansiklopedisi: Cilt 2* (2.bs). Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/387.
- Kirmanoglu, H. (2014). *Kamu ekonomisi analizi* (5.bs). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Koca, M. ve Üzülmaz, İ. (2020). *Türk ceza hukuku genel hükümler* (13.bs). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Le, T. M., Moreno-Dodson, B., & Bayraktar, N. (2012). Tax capacity and tax effort: Extended cross-country: analysis from 1994 to 2009. *World Bank Policy Research Working Paper 6252*. Retrieved from <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/12094/wps6252.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
-

- Mutluer, M. K. (2011). *Vergi hukuku - genel ve özel hükümler* (3.bs). Ankara: Turhan Kitabevi.
- O'Maley, P. (2013). The birth of biopolitical justice. In: B. Golder (Ed.), *Re-reading Foucault: On law, power and rights* (pp. 151-168). Oxon: Routledge.
- OECD (2015). *Addressing the tax challenges of the digital economy, action 1 2015 final report*. Paris: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Retrieved from <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1626450221&id=id&accname=guest&checksum=5495BDC6A56BE056DDC4EF11670E1272>
- Önder, A. (1992). *Ceza hukuku dersleri* (1.bs). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Öner, E. (2017). *Vergi hukuku* (8.bs). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özbek, V. Ö., Doğan, K. ve Bacaksız, P. (2020). *Türk ceza hukuku genel hükümler* (11.bs). Ankara: Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Özgenç, İ. (2020). *Türk ceza hukuku genel hükümler* (16.bs). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Saban, N. (2015). *Vergi hukuku* (7.bs.). İstanbul: Beta Basım A.Ş.
- Savaşan, F. (2016). *Piyasa başarısızlığından devletin başarısızlığını kamu ekonomisi* (6.bs). Bursa: Dora Basım Yayın Dağıtım Ltd. Şti.
- Şener, O. (2014). *Kamu ekonomisi* (12.bs). İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2020). *Vergi hukuku (genel hükümler)* (11.bs). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Şenyüz, D. (2020). *Vergi ceza hukuku (vergi kabahatleri ve suçları)* (11.bs). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü (2021, 16 Temmuz). Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri. Erişim adresi: <https://muhasabat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri>
- T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü. (2019). Kamu idareleri için mali analiz rehberi. Erişim adresi: <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/3/2019/02/Mali-Analiz-Rehberi.pdf>
- Taşkan, Y. (2019). *Vergi hukuku* (2.bs). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Uyanık, A. (2019). Vergi bilinci ve vergiye gönüllü uyumun vergi gelirlerine etkilerinin değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 177, 354-386.
- 5018 Nolu Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (24.12.2003 tarih, 25326 sayılı Resmî Gazete).
- 6183 Nolu Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (28.07.1953 tarih, 8469 sayılı Resmî Gazete).
- Anayasa Mahkemesi Genel Kurulu Kararı (AYMGKK). (27.09.1988 tarih, E.1988/7, K.1988/27 sayılı karar).
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı (DVDDKK). (26.12.2008 tarih, E.2007/639, K.2008/753 sayılı karar).

