

TÜRKİYE'DE SAHTE FATURA YOLUYLA KDV KAÇAKÇILIĞI PROBLEMİ: PROBLEM ANALİZİ

THE PROBLEM OF VAT FRAUD THROUGH FICTITIOUS INVOICE IN TURKEY: A PROBLEM ANALYSIS



Ertan GÜVENDİ*

ÖZ

Sahte fatura yoluyla KDV kaçakçılığı problemi Türk vergi sisteminin uzun süreli ve kronik bir problemidir. Yol açtığı sonuçlar itibariyle vergi sisteminin tamamı üzerinde olumsuz etkilere sahip olan bu problemin çözüme kavuşturulması sadece vergi gelirleri açısından değil aynı zamanda vergi sisteminin diğer unsurları yönünden de olumlu manada büyük bir potansiyel vadetmektedir. İki kısım olarak planladığımız çalışmamızın birinci kısmı olan bu çalışmada Türkiye'deki sahte fatura probleminin nedenleri ve sonuçları itibariyle giriş mahiyetinde bir analiz yapılmaya çalışılacaktır. Çalışmamızın ikinci kısmında ise sahte faturayla mücadelede uygulanan mevcut politikalar ile alternatif politika tercihleri karşılaştırılarak Türkiye için sahte faturayla mücadele açısından en uygun politika tercihinin hangisi olduğu sorusuna cevap aranacaktır.

ABSTRACT

The problem of VAT fraud via fictitious invoices has been a long-term and chronic problem of the Turkish tax system. Solving this problem, which has negative effects on the whole tax system in terms of its results, promises great potential not only in terms of tax revenues but also in terms of other elements of the tax system. In this study, which is the first part of our work we have planned in two parts, an introductory analysis regarding the causes and consequences of the fictitious invoice problem in Turkey will be tried to conduct. In the second part of our work, by making a comparison and evaluation of current policies and alternative policy choices, it will be tried to answer the question of the most appropriate policy choice to tackle with the fake invoice problem in Turkey.

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, ertan.guvendi@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-9710-6519.

Güvendi, E. (Mart 2020). Türkiye'de Sahte Fatura Yoluyla KDV Kaçakçılığı Problemi: Problem Analizi, *Vergi Raporu*, 246, (25-37).

Makale Türü: Derleme Makalesi

Anahtar Kelimeler: Sahte Fatura, KDV Kaçakçılığı, Türk KDV Sistemi
Jel Sınıflandırması Kodları: H26, K34

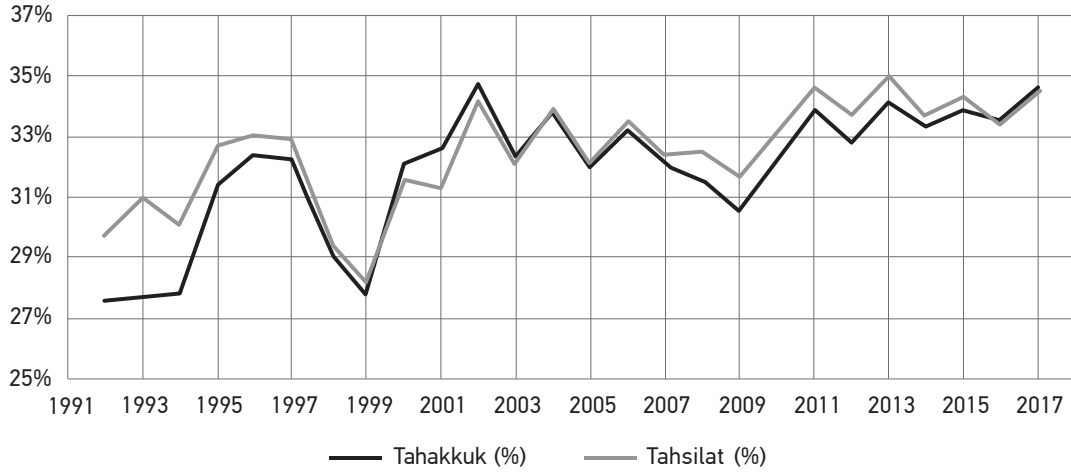
Keywords: Fictitious invoice, VAT fraud, Turkish VAT system
Jel Classification Codes: H26, K34

GİRİŞ

Türkiye, Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) ile Türkiye arasında bir gümrük birliği kurmak üzere imzalanan Ankara Antlaşması'nın bir gereği olarak 1985 yılında KDV'yi yürürlüğe sokmuştur. Bu tarihten itibaren KDV, Türkiye'nin vergi

gelirlerinin önemli bir bileşeni olmuştur. Son 25 yıllık vergi tahakkuk ve tahsilat verilerine bakıldığında (Grafik 1), toplam vergi tahakkuklarının ve tahsilatlarının yaklaşık % 30 ila % 35'inin KDV gelirlerinden oluştuğu görülmektedir.

Grafik 1: Toplam Vergi Tahakkuk ve Tahsilatları İçerisinde KDV'nin Payı



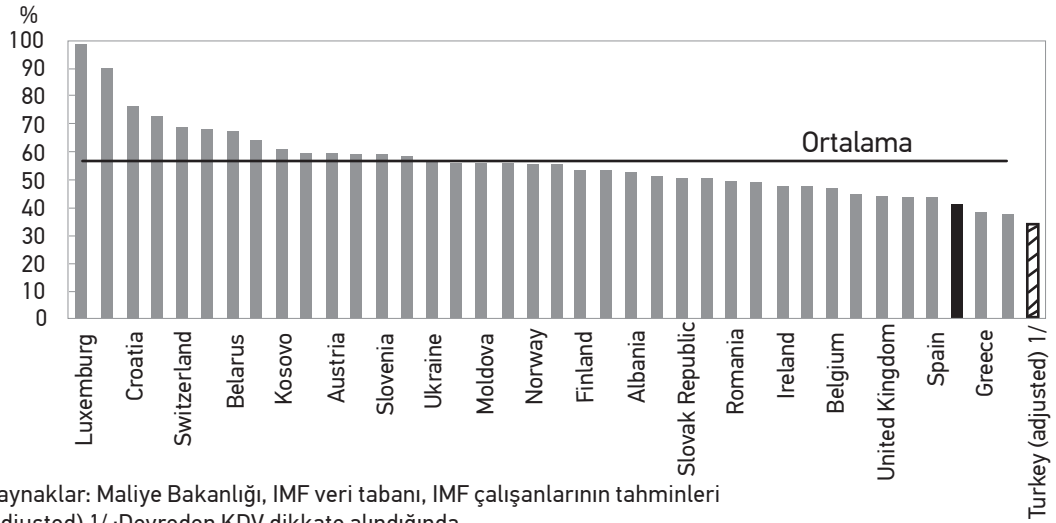
Ancak, IMF'nin 2018 tarihli Raporu'na göre Türkiye'nin KDV tahsilatı potansiyel KDV tabanının yüzde 40'ından daha azını kapsamakta olup, bu KDV tahsilat performansının (Grafik 2) diğer Avrupa ülkelerine kıyasla nispeten zayıf olduğu söylenebilir.¹ Bir başka araştırmaya göre² ise Türkiye'deki toplam KDV açığı 1993'ten 2014'e

kadar % 46 ile %75 arasında değişmiştir. Ayrıca, yine IMF'nin bahse konu raporuna göre, mevcut devreden KDV stokunun GSYİH'nın yüzde 5'inden fazla olduğu tahmin edilmektedir. Başlı başına bu husus dahi Türkiye'nin mevcut KDV tasarımının uyumlu vergi mükellefleri için ciddi nakit akış dezavantajı yarattığına işaret etmektedir.

¹ IMF. "Staff Report for the 2018 Article IV Consultation: Turkey (18/110)". (<https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2018/04/30/Turkey-2018-Article-IV-Consultation-Press-Release-Staff-Report-and-Statement-by-the-45822>). Erişim tarihi: 29 Kasım 2019.

² Ebru CANİKALP ve diğerleri. "Estimating Value Added Tax Gap in Turkey". International Journal of Economic and Social Development. Sayı 2(3). 2016. s. 22.

Grafik 2: Çeşitli Ülkelerde KDV Tahsilat Etkinliği (IMF, 2018)



Her tür vergide olduğu gibi, KDV'nin de gelir yaratma potansiyeli ülkelerin idari kapasite ve kabiliyetlerine bağlıdır.³ Bununla birlikte, yüksek düzeyde idari kapasiteye sahip gelişmiş ülkelerde dahi, KDV'nin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma faaliyetlerinden müstesna olmadığı görülmektedir. Özellikle vergi kaçırma faaliyetleri yakından incelendiğinde, bu faaliyetlerin çoğunluğunun faturaya dayalı KDV indirim mekanizmasının (invoice based credit mechanism) kötüye kullanılmasıyla bağlantılı olduğu anlaşılmaktadır.⁴ Bu olgu Türkiye açısından da geçerlidir.

Türkiye, özellikle son on yılda gerek denetim personelinin sayısını artırmak gerekse bilgi

işlem teknolojisi altyapısını geliştirmek suretiyle idari kapasitesini önemli ölçüde arttırmasına rağmen, KDV tahsilat performansında önemli bir gelişme olmamıştır. Vergi Denetim Kurulu'nun Temmuz 2011'de kurulmasından sonraki vergi denetim verilerine bakıldığında (Tablo 1), vergi incelemeleri yoluyla tarh edilen toplam verginin kabaca yarısının KDV'den oluştuğu görülmektedir. Her ne kadar Vergi Denetim Kurulu yapılan vergi denetimlerini konularına göre ilan etmese de, sahte faturalardan kaynaklanan sahte belge düzenleme ve kullanma incelemelerinin toplam vergi denetiminin her zaman çok büyük bir kısmını oluşturduğu herkesçe bilinen bir bilgidir.

³ Kathryn JAMES. "Exploring the Origins and Global Rise of VAT". The VAT Reader: What a Federal Consumption Tax Would Mean for America. Tax Analyst. 2011. s. 18.

⁴ Kathryn JAMES. a.g.m. s. 18.

Tablo 1: Vergi İnceleme İstatistikleri

	Yıl	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Sayı	İncelenen Mükellef	46.845	71.352	55.284	58.676	49.817	44.182	44.376
	İnceleme	105.761	163.367	149.047	159.500	185.462	119.026	135.103
Tutar	KDV	2.438.317	3.750.769	3.429.808	5.227.814	3.851.764	2.557.332	4.917.247
(1000 TL)	Toplam Tarhiyat	4.535.523	8.561.313	7.939.389	9.804.000	7.234.873	4.785.258	8.722.800
Oran	KDV/Toplam	% 54	% 44	% 44	% 54	% 54	% 54	% 57

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporları (2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018)

Sahte fatura sorununun vergi gelirleri ve kamu maliyesi üzerindeki etkileri kolaylıkla görülebilmektedir. Birincisi, öncelikle KDV başta olmak üzere kurumlar vergisi ve gelir vergisi gibi birçok vergi gelirinde azalma yaşanmaktadır. Ancak, daha yakından bakacak olursak, sahte fatura probleminin tüm vergi sistemi üzerinde olumsuz etkilere yol açtığını görmekteyiz. Örneğin, çok sayıdaki sahte belge kullanma ve düzenleme incelemesi toplam vergi denetim havuzunda diğer vergi denetimleri için bir dışlama etkisi yaratmaktadır. Bu nedenle, belki de sonuçları itibarıyla çok daha verimli olabilecek vergi denetimlerine ayrılan denetim gücü azalmaktadır. Ayrıca, sahte fatura kullanımının çok yaygın bir problem olarak ortaya çıkması gerek faturalara gerekse indirim mekanizmasına olan güveni azaltmakta olup hem KDV iade sürelerinin uzamasına hem de dolaylı olarak devreden KDV'nin mükelleflere iade edilememesine neden olmaktadır.

Tüm bu nedenlerden dolayı, sahte fatura sorunu, Türk vergi sisteminin en ciddi bir sorunlarından birini oluşturmaktadır. Ayrıca, bilindiği üzere, eski ve mevcut maliye bakanlarının devreden KDV'nin iade edileceğine yönelik açıklamaları, vergi mükelleflerinin bu konudaki beklentilerini artırmıştır. Ancak sahte fatura sorunu çözülmeden devreden KDV'nin iade edilmesi tüm KDV

sistemi tehlikeye sokma potansiyeline sahiptir ve dolayısıyla da sahte fatura sorunun çözülmesinin aciliyetini ve gerekliliğini artırmaktadır.

1- TÜRKİYE'DE SAHTE FATURA YOLUYLA KDV KAÇAKÇILIĞI SORUNU

Sahte fatura kullanımı yoluyla yapılan KDV kaçakçılığı, 1990'ların başından beri Türkiye'de görülmekte olan yaygın ve kronik bir sorundur. Sorun kendisini, sahte fatura düzenleyen ve kullanan mükellefleri hedef alan vergi incelemelerinin toplam vergi inceleme yükü içerisinde oldukça önemli bir çoğunluk oluşturarak görünür ve hissedilir kılmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2018 Faaliyet Raporuna göre, SARP (sahte belge risk analiz programı) kapsamında, Mart 2010 ile Aralık 2018 arasında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Vergi Denetim Kuruluna 51.050 iş emri gönderilmiştir. Sadece 2018 yılında bile bu kapsamda incelenmek üzere Vergi Denetim Kurulu'na gönderilen iş emri sayısı 11.424'tür. Vergi Denetim Kurulu tarafından 16.895 tanesini 2018 yılında olmak üzere 2012 ile 2018 yılları arasında toplam 130.945 adet vergi tekniği raporu düzenlenmiştir. Kamuoyunun da yakından bildiği üzere bu raporların ezici bir çoğunluğunu sahte fatura düzenleyen mükellefler için düzenlenen raporlar oluşturmaktadır.

Tablo 2: Rapor Türü İstatistiği

Rapor Türü	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Vergi İnceleme	101.080	144.547	131.587	151.065	122.245	81.061	88.020
Vergi Tekniği	12.386	16.228	18.879	18.563	25.706	22.288	16.895
Suç Duyurusu	9.542	12.421	10.675	9.118	10.380	12.587	15.032
Görüş ve Öneri	1.499	11.413	6.948	6.185	6.371	10.211	7.509
Diğer	0	427	278	343	719	897	246
Toplam	124.507	185.036	168.367	185.274	165.421	127.044	127.702

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporları (2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 ve 2018)

Bu istatistikler, Türk vergi sistemindeki sahte fatura problemi ile ilgili buzdağının sadece görünen kısmını göstermektedir. Örneğin, bildirildiği üzere SARP sahte fatura düzenleyicisi mükelleflerin incelenmesi için tek kaynak değildir. Vergi müfettişleri de yapmış oldukları vergi incelemelerindeki bulgulara dayanarak sahte fatura düzenleyen mükellefleri hedef alan vergi incelemeleri isteyebilirler. Ayrıca, sahte fatura kullanan mükellefleri hedef alan vergi incelemelerinin sayısı sahte fatura düzenleyicisi mükelleflerle ilgili denetimlere kıyasla çok daha fazla sayıdadır. Vergi denetim elemanlığı konusundaki mesleki tecrübemize dayanarak söyleyebiliriz ki, son yıllarda belirli oranda bir azalma gerçekleşmesine rağmen, halen vergi incelemelerinin ezici çoğunluğunu sahte faturadan kaynaklanan vergi incelemeleri oluşturmaktadır.

Aşağıdaki tabloya (Tablo 3) baktığımızda, en iyimser senaryoda bile, sahte fatura düzenleme ve kullanma fiilleri ile ilgili vergi incelemelerine yönelik yıllık olarak 30 ila 40 bin vergi mükellefinin incelendiğini ve yıllık iş emri sayısının da asgari 50 ila 60 bin civarında olduğunu öngörebiliriz. Sahte faturadan kaynaklanan vergi incelemelerinin bu kadar yüksek sayıda olması bir yandan idari maliyetleri artırırken, diğer yandan da mükelleflerin vergiye uyum maliyetleri ve vergi sisteminin diğer unsurları üzerinde ciddi olumsuz etkilere yol açmaktadır. Bu durum, idare açısından en iyimser senaryo olarak görebileceğimiz sahte fatura düzenleyen ve kullanan tüm mükelleflerin eksiksiz olarak tespit edilebildiği ve sahte faturalardan kaynaklanan tüm vergi kayıp ve kaçığının etkili ve hızlı bir şekilde telafi edilebildiği bir durumda dahi geçerlidir.

Tablo 3: Vergi İnceleme İstatistikleri

Yıl	İncelenen Mükellef Sayısı	İş Emri Türü			Tarih Edilen Vergi (1.000TL)	Kesilen Ceza (1.000 TL)
		Sınırlı	Tam	Toplam		
2011	16.267	--	--	--	3.926.154	6.540.331
2012	46.845	88.737	17.024	105.761	4.535.523	8.776.095
2013	71.352	130.546	32.821	163.367	8.561.313	19.086.884
2014	55.284	111.692	37.355	149.047	7.939.389	16.582.634
2015	58.676	129.209	30.291	159.500	9.804.000	18.843.083
2016	49.817	144.820	40.642	185.462	7.234.873	15.904.493
2017	44.182	92.034	26.992	119.026	5.878.507	14.370.586
2018	44.376	101.422	33.681	135.103	8.722.800	19.862.613

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporları (2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 ve 2018)

1.1- Sorunun Nedenleri

1.1.1- KDV'nin Kaçakçılık Fiilleri İçin Teşvik Yaratması

KDV'deki indirim ve iade mekanizmalarının sahtecilik ve kaçakçılık faaliyetleri için teşvik oluşturduğu yaygın olarak kabul edilen bir husustur. Bu olgu, KDV kullanan her ülkede olduğu gibi Türkiye açısından da geçerlidir. İndirim mekanizmasına dayalı KDV'de, fatura parasal bir değere sahiptir ve alış yapan vergi mükellefi açısından indirim ve/veya iade hakkı doğurabilmektedir. Yani indirim mekanizması, faturayı bir nevi devlet tarafından verilen "hamiline" bir senede çevirmektedir.

Yaşar tarafından yapılan ankete dayalı bir çalışmaya göre⁵, Türkiye'deki mali müşavirler ve vergi müfettişlerinin önemli bir çoğunluğu, vergi mükelleflerinin KDV yükümlülüğünü azaltmak için sahte faturalar kullandığını düşünmektedir. Bunun yanı sıra, yine vergi müfettişlerinin çoğunluğu mükelleflerin diğer vergi yükümlülüklerini de azaltmayı hedeflediklerini düşünmektedir.

Sahte fatura kullanımın mükelleflere sunduğu vergisel avantajlarına baktığımızda, diğer vergi türlerinden elde edilecek vergi avantajlarının bazı durumlarda KDV'den elde edilen avantajından fazla olabileceğini görmekteyiz. Örneğin, toplam 118 TL tutarında sahte fatura (KDV dahil) kullanan bir mükellef kendisine 50 TL'ye kadar (KDV: 18 TL, kurumlar vergisi: 20 TL ve kar dağıtımına bağlı gelir vergisi stopajı: 12 TL) vergisel avantaj sağlayabilecektir. Bu nedenle, mükelleflerin kendilerine vergisel avantaj sağlama isteklerinin sahte fatura kullanımının en önde gelen nedeni olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Diğer taraftan, nakit akışı avantajı elde etmek mükellefler açısından sahte fatura kullanmak için

bir başka nedendir. KDV uygulamasında, alıcıdan KDV'yi tahsil eden satıcı, asıl vergi taşıyıcısı yani vergi mükellefi değil, adeta vergi idaresi adına hareket eden bir vergi tahsilatı niteliğindedir.⁶ Başka bir deyişle, bunlar gerçek vergi mükellefi olan nihai tüketiciler ile vergi idaresi arasındaki araçlardır. Bu bağlamda, bu satıcıların yani kayıtlı KDV mükelleflerinin yapmış oldukları satışlar karşılığında topladıkları KDV, bir bakıma devlet tarafından sınırlı bir süre için kendilerine emanet olarak bırakılan para hüviyetindedir. Ancak mükellefler, çoğu zaman onlara emanet edilen bu paranın gerçekte kendi kazançları olduğunu düşünme eğilimindedirler. Devletin mükelleflere emanet olarak bıraktıkları bu paraya herhangi bir kısıtlama getirmemesi de mükelleflerin bu algısını pekiştirmektedir. Buna göre örneğin, mükellefler, yapmış oldukları satışlardan topladıkları KDV'yi ticari ödemelerini yapmak için kullanabilirler. Mükelleflerin bu yönde hareket etmesini engelleyen herhangi bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle, mükelleflerin bu algısı KDV'nin kendilerine sağladığı bu nakit akışı avantajını kaybetmemek için sahte fatura kullanmalarına neden olmaktadır. Çünkü mükellefler sahte fatura kullanarak indirilecek KDV tutarlarını artırmak suretiyle aracı olarak topladığı KDV'yi vergi idaresine ödemekten kolaylıkla kurtulabilmektedirler.

1.1.2- Vergi Denetim ve Ceza Sisteminin Etkin ve Caydırıcı Olmaması

Etkin bir vergi denetim ve ceza sisteminin, sahte fatura düzenleme ve kullanmanın maliyetini artırarak, hem sahte fatura arzını hem de sahte faturaya olan talebi azaltması beklenir. Bununla birlikte, vergi denetimi sahte fatura düzen-

⁵ Alpaslan YAŞAR. "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Vergi Müfettişlerinin Türkiye'deki Sahte Fatura Kullanımı Sorununa Yaklaşımı Üzerine Bir Araştırma". Manas Journal of Social Studies. Sayı 4(2). 2015. s. 46.

⁶ Robert C. PRÄTZLER. "Split Payments in VAT Systems – Is This the Future?". International VAT Monitor. Sayı 29(2). 2018. s. 66.

leme ve kullanımı fiillerinin tespit edilmesinde tam olarak etkin olsa dahi tespit aşamasının ötesinde yürütülen idari, yasal ve adli uygulamalar bu etkinliği azaltarak vergi denetim sisteminin caydırıcılığını ortadan kaldırılabirler.

Vergi denetim ve ceza sistemimizin sahte fatura kullanımını önlemek için yeterli derecede etkin ve caydırıcı olmadığı vergi sistemimizin paydaşları arasındaki bu konuya ilişkin hakim görüş olduğu söylenebilecektir.⁷ Bu algıyı güçlendiren etmenlere baktığımızda karşımıza bazı idari uygulamaların yanı sıra, sık sık yaşanan vergi afları ve sahte fatura kullanımı ile ilgili davaların çoğunlukla sahte fatura kullananlar lehine sonuçlanması gibi idari olmayan sebepler de çıkabilmektedir.

- İdari Uygulamalar

Bilindiği üzere, sahte belge kullanımı ile ilgili vergi incelemelerinin temel olarak üç şekilde sonuçlanması mümkündür;

Sonuç 1: Mükellef sahte fatura kullanmamıştır.

Sonuç 2: Mükellefin kullandığı fatura sahtedir, ancak mükellef söz konusu sahte faturayı mal ve/veya hizmet alışında bulunduğu (alt) mükellefin kendisini yanıltması üzerine bilmeden kayıtlarına yansıtmıştır.

Sonuç 3: Mükellef sahte faturayı bilerek temin etmiş ve kayıtlarına yansıtmıştır.

Ne yazık ki, sahte fatura incelemelerinin ne kadarının hangi sonuç türü altında olduğunu belirlememize yardımcı olacak ayrıntılı istatistikler Vergi Denetim Kurulu tarafından yayınlanmamaktadır. Bununla birlikte, sahte faturaların kullanımını hedef alan hemen hemen tüm vergi incelemelerinin Sonuç 2 veya Sonuç 3 şeklinde

sonuçlandırıldığı bilinmektedir. Yine bunların eziçi çoğunluğu da “bilmeden kullanma” (Sonuç 2) şeklinde sonuçlanmaktadır.

Öte yandan, Yaşar’ın çalışmasına göre, mükelleflerin sahte fatura kullanımını bilerek gerçekleştirdikleri yönünde vergi müfettişleri ve mali müşavirler arasında neredeyse bir fikir birliğinin⁸ olduğunu görmekteyiz. Bununla birlikte, aynı çalışmada, vergi mükelleflerinin, haklarındaki vergi incelemelerinin “bilmeden kullanma” şeklinde sonuçlanacağına ve tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalara ilişkin olarak vergi idaresi ile uzlaşma haklarının olacağına ilişkin güçlü bir beklentiye sahip oldukları belirtilmektedir. Bu nedenle, vergi müfettişleri ve idarenin hoşgörülü yaklaşımının, Türkiye’de sahte faturanın yaygın olarak kullanılmasının önemli bir nedeni olduğu nu söylemek mümkündür.

Vergi müfettişlerinin ve idarenin bu toleranslı yaklaşımının arkasındaki nedenlere baktığımızda karşımıza vergi müfettişlerinin aşırı iş yükü baskısı nedeniyle denetimi en kısa sürede tamamlama isteklerinin ve vergi incelemesinin mükelleflerin sahte faturaları bilerek kullandığı şeklinde sonuçlanması halinde kesilecek yüksek cezaların vergi mükelleflerinin ticari hayatını tehlikeye atabileceğine yönelik düşüncesi çıkmaktadır. Ancak, bu yaklaşım vergi denetiminin caydırıcılığını ortadan kaldırmakta ve sahte fatura kullanımını ve dolayısıyla vergi denetimi iş yükünü artırarak kısır bir döngü oluşturmaktadır.

Vergi denetiminin ve cezalarının caydırıcılığını ortadan kaldıran bir başka idari uygulama da uzlaşma mekanizmasıdır. Aşağıdaki tabloda, Vergi Denetim Kurulu’nun tarhiyat öncesi uzlaşma istatistikleri verilmiştir.

⁷ Alpaslan YAŞAR. *a.g.m.* s. 45.

⁸ Alpaslan YAŞAR. *a.g.m.* s. 45.

Tablo 4: Vergi Denetim Kurulu Uzlaşma İstatistikleri (1000 TL)

Yıl	Tür	Uzlaşmaya Konu Tutar (a)	Uzlaşılan Tutar (b)	Oran (%) (b)/(a)
2018	Vergi	232.857	225.035	95.4%
	Ceza	419.055	78.873	18.8%
2017	Vergi	312.837	303.158	96.9%
	Ceza	581.889	115.400	19.8%
2016	Vergi	402.224	384.615	95.6%
	Ceza	821.598	160.721	19.6%
2015	Vergi	1.103.764	973.204	88.2%
	Ceza	1.926.020	138.749	7.2%
2014	Vergi	638.430	529.738	83.0%
	Ceza	1.067.833	60.234	5.6%
2013	Vergi	860.357	725.156	84.3%
	Ceza	1.498.935	90.814	6.1%

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporları (2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018)

Not: Tabloda sadece Vergi Denetim Kurulu tarafından yayımlanan uzlaşma istatistikleri yer almakta olup Gelir İdaresi Başkanlığı'nca sonuçlandırılan uzlaşmalara ilişkin bilgiler yer almamaktadır.

Yukarıdaki tabloda da görülebileceği üzere, 2016 yılına kadar, uzlaşma oturumlarının sonunda vergi denetim raporlarında yer alan vergi asıllarının yaklaşık %15'i ve vergi cezalarının ise %90'ından fazlası iptal edilmiştir. Bu bir bakıma hakkında cezalı işlem yapılmış mükelleflerin üzerinde hiç ceza yükü bırakılmadığı anlamına gelmektedir. 2016 sonrasına baktığımızda da bu iptal oranlarının sırasıyla %5'e ve %80'e düştüğünü görmekteyiz. Ancak mevcut durumda bile, uzlaşma mekanizmasının tasarım ve uygulamasının, Türkiye'deki vergi denetimlerinin caydırıcılığını ortadan kaldıran bir nitelikte olduğunu söylemek mümkündür.

- Sık Yaşanan Vergi Afları

Cumhuriyet tarihi boyunca, Türkiye'de vergi aflarının sık sık uygulandığını görmekteyiz. 2018 yılı itibarıyla Türkiye'de toplam 34 vergi affı çıkarılmıştır. Vergi politikası yazınında vergi aflarının, özellikle finansal kriz dönemlerinde vergi tahsilâtını hızlandırarak vergi gelirlerini artırmakta olması ve vergi idaresi ile vergi mahkemelerinin iş yükünü azaltması nedeniyle olumlu etkilere

yol açtığına ilişkin görüşler mevcuttur.

Ekonomik kriz dönemlerinde ve sınırlı bir bağlamda uygulanması halinde, vergi aflarının bu beklentileri gerçekten karşılayabileceğini biz de düşünmekteyiz. Ancak sık gerçekleşen vergi afları vergi kaçırıcıları ödüllendirdiği gibi iyi niyetli ve dürüst mükelleflerin de uzun vadede vergiye gönüllü uyumunu olumsuz etkilemektedir. Türkiye örneğine bakıldığında, yaklaşık 3 yılda bir vergi affının yapıldığı görülmektedir. Ayrıca, son yıllarda gerçekleşen bazı vergi aflarının, mükelleflerin cüz'i bir ödeme karşılığında vergi incelemesinden muaf tutulmasına izin verecek şekilde düzenlendiği de bilinmektedir. Bu nedenle, Türkiye'deki vergi aflarının sıklığı ve kapsamı itibarıyla, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz etkilediği gibi vergi denetim ve ceza sisteminin caydırıcılığını önemli ölçüde azalttığını söylemek yanlış olmayacaktır.

- Yargı organlarının konuya yaklaşımı

Türkiye'de, mükelleflerin vergi idaresi aleyhine açtığı vergi davalarının yüksek oranda mükellefler lehine sonuçlanmaktadır.

Tablo 5: Türleri İtibariyle Vergi Mahkemesi Kararları (2015)

Dava Türü	İncelenmeksizin Red	İdari İşlemin İptali	Kısmi Red	Diğer	Toplam
KDV	5.902	12.097	4.037	4.278	26 314
Usulsüzlük Cezaları	2.662	13.042	943	3.135	19 782
Vergi Ziyai Cezası	344	670	120	470	1.604
Tüm Davalar	20.347	55.191	9.121	23.583	108.242

Kaynak: (http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2015/vergi/8.pdf). Erişim tarihi: 09 Ekim 2018.

İdare tarafından vergi mükellefleri aleyhine ceza mahkemelerinde açılan ceza davalarına bakıldığında ise, ilk derece mahkemelerde vergi mükelleflerinin yaklaşık %60'ının suçlu olduğu sonucuna varıldığı görülmektedir. Bu davaların ne kadarının sahte fatura kullanımı ne kadarının

sahte belge düzenleme fiiliyle ilgili olduğuna dair doğrudan bir istatistik olmamasına rağmen, sahte belge kullanılması durumunda mükelleflerin hapis cezası almasının suçlu kararının hayali faturaların kullanılması durumunda nadir görülen bir durum olduğu yaygın bir bilgidir.

Tablo 6: Vergi Usul Kanunu Kapsamında Yapılan Yargılamalara İlişkin Birinci Derece Ceza Mahkemeleri Karar İstatistikleri (2015)

	Karar				
	Suçlu	Suçlu Değil	Kararın Açıklanmasının Geriye Bırakılması	Diğer	Toplam
Sayı	19.610	6.722		3.175	33.070
Oran (%)	59.3%	20.3%		9.6%	100%

Kaynak: (http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2015/CEZA/36.pdf). Erişim tarihi: 09 Ekim 2018.

Öte yandan, ilk derece ceza mahkemelerinde görülmekte olan davaların yarısından fazlasında suçluluk kararı verilmesine rağmen, Yargıtay'ın bu davalarla ilgili olarak çok sayıda bozma kararı verdiği bilinmektedir. Yargıtay'ın bozma kararlarının öne çıkan gerekçelerinden birisi de "bireysel cezai sorumluluk ilkesi"dir. Buna göre, sahte belge düzenleyicisi şirketlerin kâğıt üstünde sahibi / ortağı gibi görünen veya sicilde vergi mükellefi olan kişilerin önemli bir kısmı sahte fatura ticaretinin organizasyonuna şahsen katılmamakta, kimi zaman hileli olmak üzere çeşitli yöntemlerle şirket tescili veya mükellefiyet tesisi yapılmaktadır.

Vergi idaresinin hem vergi hem de ceza mahkemelerinde vergisel konulara ilişkin davaların büyük bir bölümünü kaybettiği olgusu, özellikle

derinlemesine incelenmeyi ve analiz edilmeyi hak etmektedir. Ancak ne yazık ki, bunun gerçekleştirilmesi başlı başına ayrı bir çalışma konusunu hak etmektedir. Bu nedenle bu çalışmamızda, yüzeysel olarak yapılan vergi incelemeleri nedeniyle denetim raporlarının kalitesinin düşük olması, savunma ve dava işlemlerinde vergi idaresinin yetersizliği ve hâkimlerin vergi konularında yeterli bilgi ve uzmanlığa sahip olmamalarının temel olarak bu olgunun arkasındaki nedenler olduğundan bahsetmenin yeterli olacağını düşünmekteyiz.

- Diğer Etmenler

Türkiye'de vergi kayıp ve kaçığının neden yüksek olduğuna ilişkin olarak yapılan yazın taramasında tespit edilen diğer ilgili sebeplerin özeti aşağıda verilmiştir. Bunlar şu şekildedir;

- Toplumdaki ve mükelleflerdeki vergi etiğinin ve vergi bilincinin yetersizdir.⁹
- Mükelleflerin vergi yükünün yüksek ve vergi sisteminin haksız olduğu konusundaki algıları mevcuttur.¹⁰
- Mükellefler ile aralarındaki müşteri ilişkisi nedeniyle mali müşavirler muhasebe ve vergi etiğine aykırı davranışlarda bulunmakta ve vergi yasalarındaki boşlukları müşterileri lehine yorumlamaktadırlar.¹¹

2- SAHTE FATURA PROBLEMİNİN YOL AÇTIĞI SONUÇLAR

İlerleyen bölümlerde de görüleceği üzere, sahte fatura yoluyla vergi kaçakçılığı sorunu sonuçları itibarıyla sadece bir kamu maliyesi meselesi değildir. Sorunun hem vergi sisteminin neredeyse tamamı üzerinde hem de iyi niyetli vergi mükelleflerinin ticari yaşamı üzerinde olumsuz etkilere sahip olduğu görülmektedir.

2.1- Vergi Gelirleri Üzerindeki Olumsuz Etkiler

Yaygın sahte fatura kullanımının göze çarpan ve hissedilir ilk somut etkisi vergi gelirlerinde ortaya çıkmaktadır. Sahte fatura kullanımı yalnızca KDV gelirlerini değil aynı zamanda başta gelir vergisi ve kurumlar vergisi olmak üzere diğer vergi gelirlerini de olumsuz etkilemektedir. Daha önce de ifade ettiğimiz üzere, KDV dahil toplam 118 TL tutarında bir faturanın kullanımı 50 TL toplam vergi kaybına neden olabilmektedir. Bu tutarın ise sadece 18 TL'si KDV'dir. Bunun yanı sıra, özel tüketim vergisine tabi ürünler için de sahte fatura kullanılabileceği göz önüne alındı-

ğında vergi kayıplarının daha ciddi tutarlara ulaşabileceğini öngörmek mümkündür.

Ne yazık ki, gerek vergi denetim kurulunun vergi incelemeleriyle ilgili konu bazında ayrıntılı istatistikler yayınlamaması gerekse de bugüne kadarki çalışmalarda özel olarak bu konuya odaklanılmaması nedeniyle, sahte fatura kullanımından kaynaklanan vergi kaybı tutarının belirsizliğini koruduğunu söyleyebiliriz. Bununla birlikte, sahte fatura kullanımından kaynaklanan vergi kaybının vergi denetimleri yoluyla tespit ve tarh edilen KDV tutarından çok daha fazla olduğunu söylemek hatalı olmayacaktır.

2.2- Vergi Mükellefleri Üzerindeki Olumsuz Etkiler

Mükellefler tarafından sahte faturaların yaygın olarak kullanılması, hem KDV sisteminin geneline hem de faturaya dayalı indirim mekanizmasına duyulan güveni azaltmaktadır. Bu güvensizlik vergi idaresinin mükellefler için ek bildirimlerde bulunma zorunluluğu getirmesine neden olmakta ve böylece mükelleflerin hem vergiye uyum maliyetleri artmakta hem de vergi iadelerinin onaylanmasında gecikme yaşanmasına sebebiyet vermektedir.

Bugün devreden KDV tutarlarının mükelleflere iade edilememesi de bu güven kaybının doğal bir sonucu olup iyi niyetli vergi mükellefleri için ciddi finansman dezavantajı yaratmaktadır. Daha önce de belirtildiği üzere, IMF, Türkiye'deki mevcut devreden KDV iadesi stokunun GSYH'nin yüzde 5'inden fazla olduğunu tahmin etmektedir.

Ayrıca, şirket içi yolsuzlukları gizlemek için de sahte fatura kullanılabilecek olması iç deneti-

⁹ Fatih SAVAŞAN ve Hakkı ODABAŞ. "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma". Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Sayı 5(10), 2005. s. 23.

¹⁰ Hasan H. BAYRAKLI ve diğerleri. "Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları". 19. Maliye Sempozyumu, Belek / Antalya. 2004. s. 229.

¹¹ Meral E. FIDAN ve Şerife SUBAŞI. "Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Etik Algıları: İstanbul İli Örneği." Muhasebe ve Finansman Dergisi. Ekim 2014. s. 125.

mi açısından şirketler için bir risk unsuru oluşturmaktadır. Mükelleflerin bu riski azaltmak için atacak olduğu adımlar mükellefler açısından potansiyel olarak maliyet artırıcı nitelikte olacaktır.

Yine bir başka önemli sorun, vergi mükellefi ile gerçek ticari ilişkisi olan bir firmanın vergi idaresi tarafından eksik ve yetersiz olarak yapılan bir denetim sonucunda yanlışlıkla sahte fatura düzenleyicisi olarak listelenmesi halinde ortaya çıkmaktadır. Bu, mükellefin vergi incelemesine tabi tutularak cezalı işlemle muhatap olmasıyla sonuçlanabileceği gibi vergi idaresi talepleriyle ilgili sıkıntı yaşamasına da neden olabilmektedir. Ayrıca, vergi idaresi tarafından artık mükellef de KDV idaresi yönünden riskli olarak algılanmaya başlanacağı için, mükellefin müşterilerini kaybetme riski de ortaya çıkacaktır. Tüm bu faktörler, yine, vergi mükellefleri için hem maliyet arttırıcı hem de potansiyel olarak gelir düşürücü etkiye sahiptir.

Son olarak, vergiyle uyumlu iyi niyetli mükellefler de ticari hayattaki rekabet güçlerini kaybetmemek için, KDV ödemelerini azaltmak adına sahte fatura kullanmaya karar verebilirler.¹² Bu tür bir yaklaşım değişikliğinin bir kısır döngü yaratacağı ve KDV sisteminin tamamen bozulmasına neden olacağı açıktır.

2.3- Vergi İdaresi ve Vergi Denetimleri Üzerindeki Olumsuz Etkiler

Daha önce de belirtildiği gibi, sahte fatura düzenleme ve kullanma konulu vergi incelemeleri, Türkiye'deki toplam vergi inceleme havuzunun önemli bir çoğunluğunu oluşturmaktadır. Bu nedenle, hem Gelir İdaresi Başkanlığı hem de Vergi Denetim Kurulu, denetim işgücünün ve bilgi işlem teknolojisi yatırımlarının önemli bir kısmını bu konularla mücadeleye ayırmaktadır. Bu da, idari maliyet artışına öncülük etmenin yanı sıra

vergi denetim havuzundaki diğer her türlü vergi denetimi için bir dışlama etkisi yaratmaktadır.

Diğer taraftan, sahte fatura incelemelerinden kaynaklanan aşırı iş yükünün vergi müfettişlerinin mesleki gelişimini olumsuz etkilemekte olduğu da söylenebilecektir. Bir benzetme ile anlatmaya çalışacak olursak, vergi müfettişlerinin çoğunluğu kariyerlerinin ilk gününden itibaren, acil serviste çalışan bir doktor gibi yoğun bir tempo gerektiren ancak uzmanlık gerektirmeyen konularla meşgul olmaktadır. Bu sadece vergi müfettişlerinin mesleki gelişimlerini olumsuz yönde etkilememekte, aynı zamanda vergi idaresinin denetim kapasitesini ve kabiliyetini de olumsuz etkilemektedir.

Son olarak, daha önce de belirtildiği gibi, vergi idaresi, bir yandan mükelleflere aylık alış ve satış bildirimleri (Form Ba ve Bs) ve bankacılık sistemi aracılığıyla ödeme zorunluluğu gibi ek yükümlülükler getirmekte ve diğer yandan da vergi müfettişlerince düzenlenen inceleme raporlarına yönelik standartlar getirerek bu raporları daha kapsamlı ve kaliteli hale getirmeye çalışmaktadır. Kötü niyetli mükelleflerin bu düzenlemelere de uyum sağladığı görülmektedir. Ancak, vergi idaresinin beklentilerinin aksine, bu mükellefler yaptıkları sahteciliklerin ispatını güçleştiren hatta bazen de imkânsız hale getiren daha karmaşık yöntemler yaratmışlardır. Bu nedenle, vergi incelemelerine ayrılan zamanın artmasına rağmen, özellikle sahte fatura kullanan mükellefler vergi davalarında daha avantajlı bir konuma sahip olmuşlardır. Örneğin, ödemeler bankacılık sistemi aracılığıyla yapıldığında, idarenin bu işlem ve ödemenin sahte ve kurgusal olduğunu kanıtlaması bazen neredeyse imkânsız olabilmektedir. Kısacası getirilen ilave yükümlülükler ve standartlar vergi denetimlerinin etkinliğini aşındırabilmekte, etkin olmayan denetimler

¹² Liam EBRİLL ve diğerleri. "The Modern VAT". International Monetary Fund. Washington D.C. 2001. s.148.

de vergi idaresinin güvenilirliğini yitirmesine neden olabilmektedir.

2.4- Vergi Sisteminin Diğer Unsurları Üzerindeki Olumsuz Etkiler

Mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik meslekleri, vergi mükelleflerinin beyanlarını kamu adına kontrol etme ve onaylama yetkisine sahip olması nedeniyle kamusal niteliğe sahip mesleklerdir. Ancak, sahte faturaların kullanımının yaygınlığı sadece vergi incelemelerinin ve vergi davalarının sayısını arttırmakla kalmayıp, aynı zamanda bu incelemelerle ve davalarla ilgili bir danışmanlık piyasasının oluşumuna da yol açmıştır. Sahte faturadan kaynaklanan vergi incelemeleri ve vergi davalarının, bazı meslek mensupları açısından kolay para kazanma yoluna dönüşmüş olduğu gözlemlenmektedir. Kamusal nitelikli bir hizmet gerçekleştiriyor olmalarına rağmen, bazı meslek mensupları mükelleflere sahte fatura incelemelerinin sonuçlarından nasıl kurtulabilecekleri konusunda yol göstermekte ve hatta bazı uç durumlarda sahte fatura organizasyonları bizzat bazı meslek mensupları tarafından kurulmakta ve yönetilmektedir. Bütün bunlar, vergi sisteminin çok önemli unsurları olan bu meslekler ile meslek mensuplarına olan güvenin azalması ile sonuçlanmaktadır.

SONUÇ

Katma değer vergisi bütçe gelirleri içerisindeki payı itibarıyla Türk kamu maliyesi açısından en önemli gelir kalemlerinden biridir. Ancak taşıdığı bu yüksek öneme rağmen, karşımıza sah-te faturaya dayalı olarak haksız KDV indirimi ve haksız KDV iadesi şeklinde çıkmakta olan KDV kaçakçılığı probleminin Türk KDV sisteminin artık kronik hale gelmiş bir problemi olduğunu söylemek mümkündür. Yapmış olduğumuz problem analizi neticesinde, bu önemli sorunun tek bir nedenden kaynaklanmadığı, aksine KDV'nin bir vergi türü olarak taşıdığı zafiyetlerden idari, ya-

sal ve adli bazı uygulamalara kadar uzanan geniş bir alana yayılmış olan nedenlerden kaynaklandığı görülmektedir. Yine sahte fatura problemi yol açtığı sonuçlar itibarıyla de sadece bir vergi geliri ve kamu maliyesi problemi değil, aksine neredeyse vergi sisteminin bütün unsurları üzerinde olumsuz etkilere yol açan, Türk vergi sisteminin en ciddi problemlerinden biri, belki de birincisi olarak tanımlanabilecektir. Bu nedenle, gerek vergi idaresi, gerekse de iyi niyetli mükellefler açısından sahte fatura yoluyla KDV kaçakçılığı problemi aciliyetle çözüme kavuşturulmayı beklemektedir.

KAYNAKÇA

- BAYRAKLI H. H., SARUÇ N. T., SAĞBAŞ I. (2004). *"Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları"*. 19. Maliye Sempozyumu. Belek / Antalya.
- CANİKALP E., ÜNLÜKAPLAN İ., ÇELİK M. (2016). *"Estimating Value Added Tax Gap in Turkey"*. International Journal of Economic and Social Development. 2(3). s. 18-25.
- EBRİLL L., KEEN M., BODİN J.-P., SUMMERS V. (2001). *"The Modern VAT"*. International Monetary Fund. Washington D.C.
- FİDAN, M. E., ve SUBAŞI, Ş. (2014). *"Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Etik Algıları: İstanbul İli Örneği"*. Muhasebe ve Finansman Dergisi (Ekim 2014). s. 111-130.
- JAMES, K. (2011). *Exploring the Origins and Global Rise of VAT*. In M. S. F. R. G. R. Williams (Ed.), *The VAT Reader: What a Federal Consumption Tax Would Mean for America* (s. 15-22): Tax Analyst.
- IMF. (2018). *"Staff Report for the 2018 Article IV Consultation: Turkey"* (18/110). (<https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2018/04/30/Turkey-2018-Article-IV-Consultation-Press-Release-Staff-Report-and-Staff-Report>)

- tement-by-the-45822) Erişim tarihi: 29 Kasım 2019.
- PRÄTZLER, R. C. (2018). *Split Payments in VAT Systems – Is This the Future?* International VAT Monitor. (2018) 29(2). s. 66-70.
 - SAVAŞAN, F. ve ODABAŞ, H. (2005). *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma*. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi. 5(10). s. 1-28.
 - VERGİ DENETİM KURULU BAŞKANLIĞI. Faaliyet Raporları (2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018). Ankara.
 - YAŞAR, A. (2015). “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Vergi Müfettişlerinin Türkiye’deki Sahte Fatura Kullanımı Sorununa Yaklaşımı Üzerine Bir Araştırma”. Manas Journal of Social Studies. 4(2). s. 35-63