

TENDENCY TO USE FAKE OR MISLEADING DOCUMENTS AND SOLUTION PROPOSALS FOR TAXPAYERS

DOI: 10.17261/Pressacademia.2020.1255

PAP- V.11-2020(27)-p.138-144

Huseyin Ozturk¹, Suat Teker²

¹ Isik University, Institute of Social Science, Istanbul, Turkey.

huseyin.ozturk@isik.edu.tr, ORCID: 0000-0001-6675-3214

² Isik University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Department of Management, Istanbul, Turkey.

suat.teker@isikun.edu.tr, ORCID: 0000-0002-7981-3121

To cite this document

Ozturk, H. Teker, S., (2020). Tendency to use fake or misleading documents and solution proposals for taxpayers. PressAcademia Procedia (PAP), V.11, p.138-144

Permament link to this document: <http://doi.org/10.17261/Pressacademia.2020.1255>

Copyright: Published by PressAcademia and limited licenced re-use rights only.

ABSTRACT

Purpose- In this study the causes, effects and suggested sollutions for the taxpayers' tendency to use fake documentation is covered. This study investigates why taxpayers use fake documents, what benefits the taxpayers gain and the effects of the use of counterfeit documents on the Turkish economy and public administration.

Methodology- The existing literature (legislation, books, articles, thesis studies, judicial decisions, etc.) were compiled to gain ideas about the reasons of tendency to use fake documents by taxpayers. Hemce, a questionnaire is applied to CPAs, tax auditors and accountants.

Findings- The investigation revealed that a significant time and effort have been spent by tax administration to deal with the problem and the current tax audits cannot produce an effective solution. Besides, the taxpayers show a stronger incentive to use fake documents when the economic conditions tend to go bad.

Conclusion- The results of the survey suggested that social media may be applied to reach out the taxpayers, tax auditing may be tighten, harsh penalties could be applied, voluntary compliance may be encouraged by tax administration. It is concluded that the transactions of taxpayers should be audited more frequently with polls.

Keywords: Tax Procedure Law, fake or misleading documents, taxation, tax audit.

JEL Codes: M40, M41, M48

MÜKELLEFLERİN SAHTE VEYA YANILTICI BELGE KULLANMA EĞİLİMİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

ÖZET

Amaç- Bu çalışmada vergi mükelleflerinin sahte ve yanıltıcı belge (smiyb) kullanma nedenleri, bunun vergi sistemine etkileri ve soruna çözüm önerileri anlatılmaktadır. Ekonomimizde mükelleflerin neden smiyb kullandıkları, smiyb kullanımının mükelleflere KDV, Gelir ve Kurumlar Vergisi açısından ne gibi avantajlar sağladığı değerlendirilerek, sahte belge kullanımının ülke ekonomisine, kamu idarelerine ve toplumuza etkileri anlatılarak, vergi denetimi iş yükünü nasıl artırdığına vurgu yapılmıştır.

Yöntem- Literatürdeki mevcut kaynaklardan (mevzuat, kitap, makale, tez çalışması, yargı kararları vb.) yararlanılarak, mükelleflerin smiyb kullanım eğilimlerinin nedenleri ve ülkede yol açtığı etkiler incelenmiştir. Ortaya konan bu neden ve etkiler dikkate alınarak, bu soruna çözüm olabilecek önerilerin oluşturulması amacıyla bir anket çalışması yapılmıştır.

Bulgular- Yapılan bu çalışma göre; vergi idaresinin enerjisinin önemli bir kısmını bu gibi problemleri çözmeye harcadığı, konuyla ilgili carid dönem vergi denetimlerinin yapılamadığı, yargı organlarında iş yükü sebebiyle davaların arttığı, smiyb kullanarak avantaj sağlayan mükelleflerin yanında rekabet dışı kalan diğer mükelleflerin de piyasada rekabet edebilmek amacıyla smiyb kullanma eğilimine yöneldiği, ekonominin kötü gittiği dönemlerde mükelleflerin kazancını devletle paylaşmak istememeleri, KDV iadesi alabilmek ve hayali ihracat yapmak maksadıyla smiyb'nin araç olarak kullanılması, kayıt dışı ekonomide talep görmesi gibi sebepler yüzünden, ekonomide smiyb kullanım eğiliminin oldukça fazlaştığı tespit edilmiştir.

Sonuç- Konu hakkında uzman olan kişilerle yapılan anket çalışması sonucunda; vergi denetiminin artırılması gerektiği, smiyb kullanımına uygulanan cezaların artırılması gerektiği, mükelleflerin vergi bilinç ve ahlakının geliştirilmesi gerektiği, vergiye gönüllü uyumun teşvik edilmesi ile vergi sistemindeki eksikliklerin giderilmesi ve sık vergi affı kanunlarının çıkarılmaması gerektiği, kayıt dışı faaliyet ve haksız rekabetin engellenmesi gerektiği, sosyal medyanın etkin olarak kullanılması gerektiği, mükelleflerin işlemlerinin yoklamalarla sık sık kontrol edilmesi gerektiği sonuçlarına varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Usul Kanunu, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (smiyb), smiyb kullanım nedenleri, vergilendirme.

JEL Kodları: M40, M41, M48

1. GİRİŞ

Geçmişten günümüze köklü bir sorun olarak ticari ve toplumsal hayatın gerçeği olan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (smiyb) ile mücadele etmek ve bunun doğal sonucu olarak da belge kullanılmasına kalıcı bir çözüm üretmek, yalnızca bir kurumun ya da özelde münhasıran Hazine ve Maliye Bakanlığının tek başına mücadele edebileceği ve yüklenebileceği bir görev değildir.

Smiyb kullanımı, mükelleflerin mevzuatta yer alan vergi ve hapis cezalarını göze alarak birincil olarak vergi kaçırarak amacıyla başvurduğu bununla birlikte geniş çaplı bir uygulama alanı bulan bir metot olarak ekonomimizde işlenir hale gelmiştir.

Smiyb kullanım eğiliminin engellenebilmesi için etkili çözüm önerileri belirlenir ve ekonomimizde uygulanırsa, kayıt dışı ekonomi, işsizlik, gelir dağılımında adaletsizlik, vergi kaçakçılığı problemleri büyük oranda halledilebilecek olup vatandaşların devlete olan güveni artacaktır. Ayrıca denetim birimlerinin ve yargı organlarının iş yükü hafifleyecek ve zaman açısından tasarruf sağlanmasına imkân tanınacaktır. Binaenaleyh daha nitelikli, daha fazla sektöre ve daha fazla mükellefe ulaşabilecek şekilde vergi incelemeleri yapılabilecek, inceleme elemanları da kendilerini farklı konularda geliştirebilecek yapılan incelemeler sebebiyle vergi kayıp kaçağı azalacaktır.

2. SAHTE VEYA YANILTICI BELGE KAVRAMLARI

Belge kavramı, Türk Dil Kurumunun (TDK) internet sitesinde; "Bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, vesika, doküman, film vb." olarak tanımlanmıştır. Belgeyi geçerli yapan özelliklere bakıldığında; -Belge yazılı olmalı (Erman, 2011:167-197), - Düzenleyen taraf bilinmeli (Erman, 2011:174-176), - Delil olabilmeli (Erman, 1970:316), - Hukuki bir hüküm ifade etmeli (TCK:204. madde gerekçesi), - Hukukun geçerli olmalıdır. (Çetin & Malkoç, 1995:134-135)

Sahte belge kavramı; Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 359. maddesinde "Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir." şeklinde tanımlanmıştır. Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kavramı ise yine VUK'un 359. maddesinde "Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedir." şeklinde ifade edilmiştir. İki belge arasındaki en belirgin özellik, yanıltıcı belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanması lakin bu muamele veya durumu mahiyet ve miktar itibarıyla belgeye, gerçeğe aykırı şekilde yansıtılmasıdır. Sahte belge ise fiiliyatta var olmayan bir işlemin yansıtıldığı belge olarak karşımıza çıkmaktadır. (Parlar & Demirel, 2002:314)

Türk Ceza Kanunu'nda ise sahte veya yanıltıcı belge şeklinde ayrı ayrı kavramlar bulunmamaktadır. Belgelerdeki sahtecilik, resmi belgede sahtecilik ve özel belgede sahtecilik kavramlarıyla kanunda yer almaktadır. (TCK:204-210. maddeleri) Resmi belgenin ihtiva etmesi gereken unsurlar; -Kamu görevlisince düzenlenmesi gerektiği, -Kamu görevi gereği düzenlenmesi gerektiği, -Herhangi bir şekil ve usul öngörülmüşse şekil ve usul kurallarına uyulması gerektiği, şeklinde sayılmıştır. (Tezcan & Erdem & Önok, 2008:678) Bundan anlaşılacağı üzere bu şekil ve usul şartlarını taşıyan belgeler resmi belge, bunları taşımayanlar ise TCK'ya göre özel belge olarak düzenlenmiş sayılır. TCK'ya göre belge ister özel ister resmi olsun, işlenen fiil; tamamen sahte evrak tanzim etmekse, gerçek bir evrakın değiştirilmesi ve bozulmasıysa ayrıca bu tanzim edilen ve değiştirilen belgelerin kullanılması durumu varsa, resmi veya özel belgede sahtecilik suçu meydana gelecek ve fiilleri işleyenler hakkında Kanun'da yazılı cezalara hükmedilecektir.

3. SAHTE VEYA YANILTICI BELGE KULLANMA EĞİLİMİNİN NEDENLERİ VE SMİYB KULLANILMASININ ETKİLERİ

Sahte veya yanıltıcı belge kullanma eğiliminin engellenebilmesi amacıyla çözüm önerisi sunabilmek için öncelikle mükelleflerin neden bu tür belgeleri kullandıkları tespit edilmeli ve çalışmalar ona göre yapılmalıdır. Fiilin karşılığında uygulanan yaptırımlar gerek VUK'ta olsun gerek TCK'da olsun bu denli ciddi ve ağır iken mükellefleri smiyb kullanmaya iten sebeplerin neler olduğu merak konusudur.

Öncelikle mükelleflerin smiyb kullanma eğiliminin nedenleri arasında en büyük paya sahip olan kuşkusuz ki vergi matrahını azaltma gayesidir. Gelir/Kurumlar vergisi mükellefleri ile KDV mükellefleri smiyb kullanarak giderlerini ve İnd. Kdv matrahlarını yükselterek üzerinden vergi hesaplanacak matrahı düşürüp vergi ziyasına sebep olmaktadır. (Kızılot & Kızılot, 2009:53)

Bunula birlikte mükellefler kayıt dışı harcamalarını da belgelendirebilmek maksadıyla bu yolu seçmektedir. Mesela; Vergi mükellefleri belgesiz olarak yapmış oldukları harcamaları işletme kayıtlarına yansıtılabilmek amacıyla başka bir mükelleften herhangi bir mal/hizmet alımı yapmadan smiyb kullanıp harcamaları belgelendirmektedir. (Kızılot & Kızılot, 2009:54) Kayıt dışı çalıştırılan işçilere ödenen ücretleri giderleştirebilmek maksadıyla smiyb kullanılmaktadır. (Yalçın, 2001:40) Bağışların bir kısmının ve bazı giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) sayılması sebebiyle giderleştiremeyen harcamalar, smiyb kullanılarak belgelendirilmektedir. Ayrıca kaçak yollarla yurda sokulan malların belgelendirilebilmesi amacıyla da smiyb kullanılmaktadır. (Polat, 2004)

Mükellefler kdv iadesi almak gayesiyle de smiyb kullanma yolunu seçebilir. Mükellefler belgesiz olarak aldıkları malları ihraç etmesi durumunda kdv talebinde bulunabilmek için smiyb kullanır ve ihraç ettikleri malın kdv'sini ödemediği halde iade alma yoluna gider. (Erdim, 2000:39-40) Bazen de fiiliyatta mal ihracı olmadığı halde hayali ihracat belgeleri ile ihracat yapılmış gibi gösterilerek kdv iadesi talebinde bulunulur. (Akgüç, 1990:142-144)

Bazen de gerçek dışı faaliyetlerin gizlenmeye çalışılması amacıyla smiyb kullanılır. Kurumlar gerçekte ortaklarına kullandırmış olduğu ve karşılığında herhangi bir gelir elde etmediği paraların çıkışını örtülemek amacıyla sahte belge kullanarak gerçek dışı faaliyetlerini gizlemeye çalışmaktadır. (Öncel, 1978) Yöneticiler zimmetlerine geçirdikleri paraları örtülemek için smiyb kullanarak gerçek dışı faaliyetlerini gizlemektedir. Bununla birlikte verilen rüşvetleri, tefecilerden alınan paralara ödenen faizleri, elde edilen kara parayı belgelendirme imkânı olmayan mükellef smiyb kullanarak gerçek dışı faaliyetlerini gizler. (Polat, 2004)

Bunların dışında piyasa şartlarından kaynaklanan bazı smiyb kullanma nedenleri de vardır. Piyasada şartlarının kötü olduğu dönemlerde mükellefler vergi ödemekten kaçınma yolunu tercih etmeleri sebebiyle smiyb kullanır. (Donay, 2008) Vergi idaresi cari dönem denetimleri yapamaması sebebiyle mükellefler tarafından smiyb kullanılır. Mükellefler üzerlerindeki artan vergi yükü sebebiyle smiyb kullanır. (Güler,

2003:169) Bünyesinde yapısal bozukluklar bulunduran ve belgeli faaliyetlerin az olduğu tarım, tekstil ve inşaat sektörlerinde birbirleri ile rekabet etmek isteyen mükellefler kayıt dışı harcamalarını belgelendirmek maksadıyla smiyb kullanır. (Yılmaz, 1998:483-501)

Belirtilen nedenlerin sonucunda ekonominin üzerinde şu etkilerin meydana geldiği gözlenmektedir.

Sosyal, ekonomik ve mali açıdan etkiler içerisinde; Hiç kuşkusuz sahte veya yanıltıcı belge kullanımının ülkemize en büyük etkisi ekonomik ve mali açıdan olup vergi gelirlerinin tahsilatının noksanlığına yol açmasıdır. 2019 yılı bütçe gelirleri içerisinde vergi gelirlerinin payı %77 ve KDV'nin bu pay içindeki oranı %27'dir. (T.C. HMB verileri, 2020) Tahsilatın noksanlığı sebebiyle idare yeni vergi türlerinin uygulanması veya vergi oranlarının artırılması yoluna gitmekte bu da mükellefler üzerindeki vergi yükünü artırmaktadır. Bu noksanlığı kapatmak isteyen idare dış borçlanma yolunu seçmişse, uzun vadede işsizlik, gelir dağılımında adaletsizlik problemleri meydana gelebilmektedir. Bu da toplum içinde sosyal adaletsizliğe ve siyasi tepkilere yol açarak devlete olan güven kaybı ile birlikte vergiye gönüllü uyumu azaltmaktadır. (Şentürk, 2014) Smiyb kullanımı kayıt dışı ekonominin artmasına ve haksız rekabete sebep olmakta ve kayıt dışı ekonomi nedeniyle uygulanacak olan maliye politikaları etkisiz kalmaktadır. Ayrıca smiyb kullanmayan mükellefler, kullanan mükelleflerin haksız ve kolay yoldan para kazandığını gördüğünde kendileri de bu yola başvuracak ve bu durum ticari ahlakın bozulmasına neden olacaktır. (Şeker, 1995)

Smiyb kullanımının denetim açısından etkilerine bakıldığında ise; Vergi Denetim Kurulunun (VDK) 2018 yılı faaliyet raporu irdelendiğinde, mükelleflerin incelenme oranı %1,63 olup yapılan incelemelerin ise %90'nını (Urak, 2015) smiyb kullanma ve düzenleme incelemeleri oluşturmaktadır. Görünen o ki VDK smiyb incelemeleri yapmak için kurulmuş bir kurul görevi üstlenmiştir. Durum böyle olunca smiyb kullanımının engellenmesinin ülkemiz için ne kadar önem arz ettiği ortaya çıkmakta, smiyb kullanımı denetim gücünün etkin ve verimli kullanılmasını negatif etkilemekte, VDK'nin elindeki beşeri sermayenin atıl kalmasına, daha nitelikli incelemeler yapılamamasına, farklı mükellef ve sektörlerin incelenememesine sebep olmaktadır. Bu nedenle Devletin denetim gücünü hissettirmek maksadıyla probleme çözüm bulunması gerekmektedir.

Bunların dışında kalan etkilere bakıldığında; Smiyb kullanımı sebebiyle vergi kaçakçılığı fiilinin işlenmesi durumunda sebep olunan problem sadece vergi ziyayı değil kaçakçılıkla birlikte yatırım ve üretim azalacak, kayıt dışı ekonomi oluşacak, işsizlik artacak bunun sonucunda da suç ve suçlu sayısında artış meydana gelecek toplumun psikolojik yapısı bozulacaktır. (Altuğ, 1993:29) Ayrıca kişiler smiyb faaliyetlerini gerçekleştirebilmek için ikametgâhlarını gizlemeye, başka kişiler üzerine mükellefiyetler tesis ettirmeye, devlet idaresine verilmesi gereken bazı bilgileri gerekli yerlere vermekten kaçınmaya yeltenmektedir. Bu durum da kamunun güvenliğini tehdit etmekte, adres kayıt sistemlerinin doğru oluşturulmasını engellemekte, seçmen kütüklerinin yanlış oluşturulmasına sebep olmakta yargının etkin işlememesine ve iş yükünün artmasına sebep olmakta, nüfus sayımı ve diğer istatistik verilerin yanlış oluşmasına etki etmektedir.

Belirtilen nedenler ve bu nedenlerin etkileri toparlanarak, takip eden bölümde smiyb kullanım eğilimine çözüm oluşturabilmek maksadıyla anket çalışması yapılmıştır.

4. SAHTE VEYA YANILTICI BELGE KULLANMA EĞİLİMİNİN ÇÖZÜMÜNE İLİŞKİN ANKET ÇALIŞMASI

Konu hakkında bilgi ve tecrübe sahibi olup, smiyb kullanımından bir türlü etkilenen, (gerek meslek, gerek sorumluluk olarak) belgeleri kullanan mükelleflerle irtibat halinde olan, bu belgelerin kullanıma sebeplerini bilen ve bu sebepler doğrultusunda probleme çözüm önerisi sunabilecek, mesleki deneyimi 5 yıl ve daha fazla olan 37 Vergi İnceleme Elemanı, 14 SMMM/YMM ile 13 Vergi Dairesi Personelinin problemin çözümüne ilişkin görüşleri alınmıştır. Katılımcıların %87'si Lisans, %13'ü Yüksek Lisans ve üstü mezundur. Anketi yanıtlayanların %22'si "26-30" yaş aralığında, %56'sı "31-40" yaş aralığında, %11'i "41-50" yaş aralığında, %11'i "51-60" yaş aralığında bulunmakta olup 20-25 yaş arası ve 61 yaş ve üzeri katılımcı bulunmamaktadır. Katılımcılardan 5 ana başlık altında toplamda 24 çözüm önerisi hakkındaki fikirlerini: "1-Hiç Katılmıyorum, 2-Biraz Katılıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum" şeklinde ölçeklendirerek beyan etmeleri talep edilmiştir.

A- "Vergi Denetiminin ve İdaresinin Etkisi" başlığı altında, SMİYB kullanım eğiliminin engellenmesi amacıyla;

1-Mükellefler üzerindeki vergi denetimi artırılmalı, önerisine katılımcıların %98'i vergi denetimi artırılarak smiyb kullanımının engellenebileceğini ifade etmiştir.

2-Vergi inceleme elemanlarına re'sen inceleme yapabileme yetkisi verilmeli, önerisine katılımcıların %67'si faydalı olabileceğini düşünürken, %20'lik kesim yetki verilmesinin smiyb kullanma eğiliminin engellenmesi için bir çözüm olacağını düşünmemekte, %13'lük kesim de bu konuda kararsız kalmaktadır.

3-İzaha davet müessesesi gibi çeşitli müesseseler kurularak bu fiilin çözümü için daha aktif olunmalı, önerisine katılımcıların %86'sı bu tarz müesseselerin kurulmasının faydalı olabileceğini ifade etmiştir.

4-Vergi dairelerindeki konu hakkında uzman personele inceleme yetkisi verilmeli, önerisine katılımcıların %69'u uzman personele inceleme yetkisi verilmesinin faydalı olacağını düşünürken, %17'lik bir kesim inceleme yetkisinin verilmemesi gerektiğini belirtmiş, %14'lük orandakilerde bu konuda kararsız olduklarını ifade etmiştir.

B- "Cezaların Etkisi" başlığı altında, SMİYB kullanım eğiliminin engellenmesi amacıyla;

5-Vergi cezaları ve adli cezalar artırılmalı, önerisine katılımcıların %84'ü cezaların yetersiz olduğunu düşünerek artırılması gerektiğini beyan etmiştir.

6-Cezalar para cezasına çevrilmemeli veya ertelenmemeli, önerisine katılımcıların %76'sı hükmedilen cezaların para cezasına çevrilmemesi veya ertelenmemesi gerektiğini düşünmekteyken, %16'lık kesim ise bu fikre katılmadığını ifade etmiştir.

7-Hapis cezasından ziyade topluma faydalı olabilecekleri alanlarda zorunlu hizmet cezası verilmeli, önerisine katılımcıların %58'i katılırken, %23'lük bir kısım kararsız kalmış, %19'luk orandakilerde böyle bir uygulama yapılmaması gerektiğini ifade etmiştir.

8-Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında vergi ve cezalarında indirim uygulanmamalı, önerisine katılımcıların %78'i indirim uygulanmaması gerektiğini belirtirken, %11'lik kısım kararsız kalmış, geri kalan %11'lik kısımda uzlaşma hükümlerinden faydalanmaları gerektiğini belirtmiştir.

C-"Eğitim ve Öğretimin Etkisi" başlığı altında, SMİYB kullanım eğiliminin engellenmesi amacıyla;

9-Vergi idaresi personelinin eğitim düzeyi artırılmalı, önerisine katılımcıların %89'u personelin eğitim düzeyinin artırılması gerektiğini belirtmiş, %11'lik kesim ise bu konuda kararsız kalmıştır.

10-MEB'ce okullarda tiyatro ve oyun tarzında faaliyetlerle konu hakkında farkındalık meydana getirilmeli ve müfredata vergi ders i eklenmeli, önerisine katılımcıların %92'si bu uygulamanın yapılması gerektiğini belirtmiştir.

11-DİB'ce müslüman ve gayrimüslim vatandaşlara bilgilendirme yapılmalı, önerisine katılımcıların %88'i vergi kaçırmanın uygun bir davranış olmadığı hususunda bilgilendirmeler yapılması gerektiğini belirtmiştir.

12-Mükelleflerin vergi bilinci ve ahlaki çeşitli eğitim ve sempozyumlarla artırılmalı, önerisine katılımcıların %99'u mükelleflere vergi bilinci ve ahlaki konusunda çeşitli eğitimlerin verilmesi gerektiğini belirtmiştir.

D-"Vergi Uygulama ve Politikalarının Etkisi" başlığı altında, SMİYB kullanım eğiliminin engellenmesi amacıyla;

13-Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu sağlanmalı, önerisine katılımcıların %99'u katılmıştır.

14-Vergi sistemindeki eksiklikler giderilmeli, önerisine katılımcıların %97'si sistemden kaynaklanan eksikliklerin giderilmesi gerektiğini belirtmiştir.

15-Vergi oranları yapılacak çalışmalarla kademeli olarak azaltılmalı, önerisine katılımcıların %79'u vergi oranlarının düşürülmesinin faydalı olacağını belirtirken, %20'lik kısım bu konuda kararsız kalmıştır.

16-Sık vergi affı kanunları çıkarılarak mükellefler bir beklenti içine sokulmamalı, önerisine katılımcıların %97'si bu beklenti sebebiyle SMİYB kullanım eğiliminin arttığını belirtmiştir.

17-Vergi ödemede adalet ve eşitlik sağlanmalı, önerisine katılımcıların tamamı adalet ve eşitlik sağlanması durumunda SMİYB kullanımının önleneceğini ifade etmiştir.

18-ÖKC'ler geliştirilerek vergi daireleri ile birlikte senkronize çalışıp mükelleflerin işlemleri anlık takip edilmeli, önerisine katılımcıların %94'ü bu işlemlerle birlikte smiyb kullanım eğiliminin azalacağını belirtmiştir.

E-"Diğer Çözüm Önerileri" başlığı altında, SMİYB kullanım eğiliminin engellenmesi amacıyla;

19-SMMM/YMM'lerin sorumluluğu artırılmalı, önerisine katılımcıların %56'sı sorumluluklarının artırılmasını, %28'lik kısım bu konuda kararsız kaldığını, %16'lık kısımda böyle bir uygulama yapılmaması gerektiğini belirtmiş.

20-Maliye Bilim Kurulu kurularak, konu hakkında uzman kişilerle ortak kararlar alınmalı ve bunlar ekonomide uygulanmalı, önerisine katılımcıların %87'si böyle bir kurulun gerekliliğini belirtmiştir.

21-HMB'ce sosyal medya ve platformlar kullanarak bilgilendirmeler yapmalı, önerisine katılımcıların %96'sı sosyal medyanın kullanılarak bilgilendirmeler yapılması gerektiğini belirtmiştir.

22-Öncelikle SMİYB düzenleyenler tespit edilerek bunlarla ilgili çalışmalar yapılmalı, önerisine katılımcıların %87'si önceliğin buraya verilmesi gerektiğini belirtmiş, %11'lik kesim ise kararsız kalmıştır.

23-Kayıt dışı faaliyette bulunan mükellefler kayıt altına alınmalı ve haksız rekabet ortadan kaldırılmalı, önerisine katılımcıların tamamı bu önerinin soruna çözüm olacağı hususunda fikir birliğini beyan etmiştir.

24-Ekonomik ve mali istikrar sağlanmalı, önerisine katılımcıların %98'si istikrarın sağlanması durumunda smiyb kullanım eğiliminin azalacağını ifade etmiştir.

5. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

A- Grubu Soruları için Değerlendirmeler

Denetimin artması doğal olarak mükellefler üzerinde caydırıcı olacaktır. Aynı zamanda fiil işlendikten sonra da verilen cezalar mükellefleri pişmanlığa itecek ve tekrar aynı fiili işleme arzusunu giderecektir. Ancak VDK'da bir inceleme elemanının mesleğe girişinden itibaren ortalama 3 yılda inceleme yetkisini eline aldığı düşünülürse denetimin artırılması uzun bir süreçtir. Bu nedenle hali hazırda smiyb kullanma incelemesi yapabilecek vergi dairesi personelinin de bu iş için katılarak vergi denetimi artırılmalıdır.

Vergi incelemelerine ihtiyaç duymadan bazı komisyonlar vasıtasıyla mükelleflere düzeltme beyannameyi verdirilerek hem daha çok mükellefe ulaşılabilir hem de devletin elindeki denetim gücü başka sektör ve faaliyetler üzerinde yoğunlaştırılabilir.

Re'sen inceleme yetkisi verilmesi önerisi uygulanabilir bir öneri değildir, çünkü inceleme elemanları genellikle ofis ortamında çalışmakta olup sahaya inip alışveriş esnasında herhangi bir smiyb kullanımına şahitlik edip bunu tespit etmeleri çok düşük bir ihtimal ve imkân dahilindedir.

B- Grubu Soruları için Değerlendirmeler

Dünyanın neresinde olursa olsun bir fiilin cezası artırılırsa insanlar o fiili işlemekten kendilerini alıkoyarlar. Vergi cezaları ve adli cezaların artırılması mükellefler üzerinde baskı oluşturarak smiyb kullanımını düşürecektir lâkin bu cezaların kararlı bir şekilde uygulanması gerekir.

Cezaların ertelenmesi ve para cezasına çevrilmesi önerisi, sahte belge kullanma suçu için uygun değildir. Çünkü TCK'daki 1 yıldan kısa süreli hapis cezaları para cezasına çevrilebilir ayrıca 2 yıl veya daha az süreli cezalar ertelenebilir. Bu nedenle de bu öneri sadece yanıltıcı belge için kullanım alanı bulur.

Smiyb kullananların tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarından faydalandırılmadığından haberdar olan mükellef vergi ve cezalar da indirim olmayacağını bildiği için bu fiili işlemekten vazgeçebilecektir.

Fiili işleyenlere hapis cezası yerine topluma faydalı olabilecekleri alanlarda ceza verilmesi ise işlenen suçun(vergi kaçakçılığı) karşılığında bakıldığında hafif kalmaktadır kaldı ki bu durum mükellefleri daha da cezbedebilir. Adaletli bir ceza sistemi için böyle bir uygulamaya gidilmemesi gerekmektedir.

C- Grubu Soruları için Değerlendirmeler

Personelin konu hakkında eğitim alması smiyb kullanım eğilimini azaltır mı tartışılır ancak yadsınamayacak gerçek şudur ki eğitimli personel smiyb kullanan mükelleflerin denetimi konusunda daha başarılı olacaktır. Bu da denetim açısından artı bir değer olarak yansıyacak lâkin problemin engellenmesi açısından çözüm üretemeyecektir.

Vergi bilincini artırmak için HMB ile birlikte MEB, DİB ve devletin diğer kurumları etki alanları çerçevesinde aktif olarak bilgilendirme, program, dersler ve eğitimler düzenleyerek vergi kaçırmanın suç olduğu, uygun bir davranış olmadığı ve kamu hizmetlerinin sürdürülebilmesi açısından vergi ödemenin bir ödev ve sorumluluk olduğunu, vatandaşlara benimsetebilmesi durumunda smiyb kullanım eğilimi azalacaktır.

D- Grubu Soruları için Değerlendirmeler

Devletin vergilerin nerelerde kullanıldığı konusunda kamuoyu ile şeffaf bir ilişki içerisinde olması, kamu hizmetinin sürdürülebilirliği için vergilerin gerekliliği hususunda gerekli bilgilendirme ve etkinliklerin yapılması ile mükelleflere kamu hizmetlerinde paydaş olduklarının hissettirilebilmesi, mükelleflerin vergi ile ilgili problemlerinde danışabileceği bir idarenin olduğunu bilmesi gibi faktörler mükelleflerin vergiye uyumunu artıracaktır.

Sık değişen vergi kanunları yerine, istikrarlı, basit ve anlaşılır bir vergi sistemi oluşturulmalıdır.

Vergi oranlarının optimal olarak ayarlanabilmesi durumunda daha çok mükellef vergisini ödeyecek vergi kaçırma teşebbüsünde bulunulmayacaktır. Ancak oranlar düşürülürken vergi bilinci artırılmalı, vergilemede adalet ve eşitlik ile vergiye gönüllü uyum sağlanmalıdır.

Sık vergi affı çıkarılması vergisini ödeyen mükellef ile ödemeyen arasında adaletsizliğe sebep olur. Af beklentisi olan mükellef nasılsa af çıkacak diye daha fazla vergi kaçırma yolunu seçebilir.

Ödeme kaydedici cihazlar geliştirilerek mükelleflerin cihazlarla yapmış oldukları işlemler anında vergi dairesi kayıtlarına düşmeli işlemler cari olarak takip edilmelidir.

E- Grubu Soruları için Değerlendirmeler

SMMM/YMM'ler her ne kadar mükelleflerin yapmış olduğu işlemler hakkında vergi idaresinden daha fazla bilgiye sahipse de bu bilgilerini ödemeleri mükelleflerden aldıkları sürece paylaşmayacaktır. Mükellef kendisine fazla vergi ödeten meslek mensubu ile çalışmak istemez, istedikleri yapılmazsa defterlerini alıp başka bir meslek mensubuyla çalışma imkânı mevcuttur. Öncelikli olarak bu gibi durumların devlet tarafından düzeltilmesi gerekmektedir. Bu nedenle halihazırda sorumluluklarının artırılması çözüm oluşturmayacaktır. Mesela; muhasebe hizmet ücreti mükellef tarafından her ay KDV beyanıyla birlikte devlete ödenmeli, ücret devlet tarafından muhasebe hizmetini veren kişinin hesabına aktarılmalıdır.

Maliye Bilim Kurulu oluşturularak çalışmalar tek elden ve güçlü bir şekilde ekonominin tamamında uygulanmalıdır.

HMB'ce sosyal medya oldukça yoğun bir şekilde kullanılarak bilgilendirmeler yapılmalıdır.

Smiyb kullanım talebi olmadan smiyb düzenleyenlere ihtiyaç olmaz, yani belge talep doğrultusunda düzenlenir. Öncelikli olarak smiyb düzenlenmesini engellemek diğer şartlar var olduğu sürece belge talebini azaltmayacaktır.

Kayıt dışı faaliyetler kayıt altına alınmalı, haksız rekabet engellenerek mükellefler arasında adalet sağlanmalıdır. Enflasyonun ve işsizliğin olmadığı, gelir dağılımında adaletin sağlandığı, istikrarın olduğu ekonomide smiyb kullanımı azalacaktır.

Değerlendirilen bu öneriler dışında katılımcılar tarafından aşağıdaki çözüm önerileri de sunulmuştur.

- Mükellefler ticari faaliyeti ile alakalı yapmış olduğu giderlerin tamamını indirebilmelidir. (yolda geçen zaman vb. dahil)
- Ticari işlemler tamamiyle elektronik ortama aktarılmalıdır.
- Mükelleflerin işlemleri yoklamalarla sık sık kontrol edilmelidir.
- Mükellefiyet açılışları zorlaştırılmalıdır.

Sonuç olarak, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımının sıklığı ve yaygınlığı ekonominin, idarenin, yasalara uyan mükelleflerin ve yargı organlarının malumdur.

Vergi idaresinin önemli bir kısmı enerjisini bu fiil kaynaklı problemleri çözmeye harcamakta, iş yükü sebebiyle cari dönem vergi denetimleri yapılamamakta, keza yargı organlarında davalar artmakta, smiyb kullanarak avantaj sağlayan mükelleflerin yanında rekabet dışı kalan diğer mükelleflerde piyasada rekabet edebilmek maksadıyla smiyb kullanma eğilimine yönelmekte, kdv iadesi alabilmek maksadıyla smiyb araç olarak kullanılmakta, fiil kayıt dışı ekonomiyi artırmakta vb. sebepler yüzünden ekonomide smiyb kullanım eğilimi oldukça fazlalaşmıştır.

Bu eğilimi azaltabilmek maksadıyla çözüm önerileri sunabilmek için konu hakkında bilgi ve tecrübe sahibi olan SMMM, YMM ile Vergi İnceleme Elemanları ve Vergi Dairesi Personelleriyle yapmış olduğumuz anket çalışmasında katılımcıların önerileri ile birlikte özetle şu çözüm önerilerine ulaşılmıştır.

Vergi Denetiminin ve İdaresinin Etkisi	Vergi dairesi personeli kullanılarak smiyb kullanımı konusunda vergi denetimi yapılmalı	VDK'ca vergi denetimi artırılmalı, bunun için de yeni personel istihdam edilmeli	Çeşitli komisyonlar kurularak vergi denetimindeki iş yükü hafifletilmeli
Cezaların Etkisi	Fiile uygulanan vergi cezaları ve adli cezalar artırılmalı	Tarhiyat öncesi uzlaşma hakkından smiyb kullanan mükellefler faydalandırılmamalı	
Eğitim ve Öğretimin Etkisi	DİB'ce tüm vatandaşlarımız için programlarda ve sohbetlerde vergi kaçırmanın dine uygun bir davranış olmadığına ilişkin bilgilendirmeler yapılmalı	MEB'ce müfredata vergi dersi eklenmeli, tiyatro ve oyunlar sergilenmeli, vergi ile ilgili münazaralar yapılmalı	Mükelleflerin vergi bilinci ve ahlaki çeşitli eğitimlerle artırılmalı
Vergi Uygulama/ Politikalarının Etkisi	Vergi ödemede adalet ve eşitlik sağlanmalı	Vergiye gönüllü uyum teşvik edilmeli	Vergi sistemindeki eksiklikler giderilmeli
		Vergi af kanunları sık çıkarılmamalı	Ödeme kaydedici cihazlar daha etkin kullanılmalı
Diğer Çözüm Önerileri	Kayıt dışı faaliyet ve haksız rekabet engellenmeli	Ekonomik ve mali istikrar sağlanmalı	Sosyal medya uygulama ve politikalarıyla mükellefler bilgilendirilmeli
			MBK vb. adı altında bir kurul oluşturularak uygulanacak çözüm önerileri tek elden yönetilmeli ve kesin surette mücadele edilmeli

KAYNAKÇA

- Akgüç, Ö. (1990). Ekonomide Gerçeği Arayış, İstanbul, Bağlam, 142-144.
- Altuğ, O. (1993). Kayıt Dışı Ekonomi, Asomedy Dergisi, Aralık, 29.
- Donay, S. (2008). Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta Basım, İstanbul.
- Erdim, A. (2000). Hayali İhracat Naylon Fatura, Maliye Postası, Sayı.473, 39-40.
- Erman, S. (1970). Sahtekârlık Cürümleri, 3.bası, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul, 316.
- Erman, S. (2011). Evrakta Sahtekârlık Suçlarında 'Varaka' Mefhumi, Journal of Istanbul University Law Faculty, 15 (1), 167-197, Retrieved from <http://dergipark.gov.tr/iuhfm/issue/9130/114353>.
- Çetin, E., Malkoç, İ. (1995). Uygulamada Sahtekârlık Suçları, Bilgisayar Suçları, Tebligat Suçları ve İlgili Mevzuat, Ankara, Adalet Yayınevi, 134-135.
- Güler, K. (2003). Uluslararası Bölgelere Göre Karaparaya Kaynak Teşkil Eden Fiiller (Öncül Suçlar), Karapara ve Karapara Akla ma Suçu, Vergi Dünyası, Sayı.266, 169.
- Kızılot, Ş., Kızılot, Z. (2009). Vergi Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura ihtilafları, Ankara, Yaklaşım, 53.
- Öncel, M. (1978). Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara.
- Parlar, A., Demirel, G. (2002). Açıklamalı İçtihatlı Adli İdari Vergi Suçları, 1.Basım, Adil Yayınevi, Ankara, 314.
- Polat, İ. (2004). Vergi Hukukunda Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Şeker, S. (1995). Kayıtdışı Ekonominin Kapsamı, Nedenleri ve Etkileri, Yaklaşım Dergisi, Sayı.25. Ankara.

Şentürk, S. H. (2014). Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Aralık, 9(3).

Tezcan, D., Erdem, M. R., Önok, M. (2008). Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku, 6. Bası, Ankara, 678.

Urak, E. (2015). Sahte Belge (Fatura) Kullanımını Kim Teşvik Ediyor? Mali Çözüm, Temmuz-Ağustos.

Yalçın, H. (2001). Belgelendirilemeyen Giderler, Vergi Muhasebeciyle Diyalog, Sayı.159, Temmuz 2001, 40.

Yılmaz, G. (1998). Yeraltı Ekonominin Doğurduğu Vergi Kaybının Hesabı ile İlgili Yaklaşımlar ve Türkiye de Yeraltı Ekonominin Doğurduğu Vergi Kaybı, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt.14, 483-501.

https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2020/01/Aylık-Bütçe-Gercekleşmeleri-Raporu-2019Aralık_V4.pdf, Erişim: [24.04.2020]