MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN TÜRK VERGİ MEVZUATI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Mert Can Uslu
151137101

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İşletme Anabilim Dalı
İşletme Yüksek Lisans Programı
Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Deniz Özbay

İstanbul
T.C. Maltepe Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Kasım, 2019

MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN TÜRK VERGİ MEVZUATI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Mert Can Uslu
151137101
Orcid: 0000-0002-2324-6877

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İşletme Anabilim Dalı
İşletme Yüksek Lisans Programı
Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Deniz Özbay

İstanbul
T.C. Maltepe Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Kasım, 2019



JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

MERT CAN USLU'nun "Muhasebe Hata ve Hilelerinin Türk Vergi Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi" başlıklı tezi 28.11.2019 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından değerlendirilerek "Maltepe Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği" nin ilgili maddeleri uyarınca İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans/~~Doktora~~ tezi oy birliğiyle/~~oy çokluğuyla~~, başarılı/~~başarısız~~ olarak kabul edilmiştir.

	Unvanı. Adı ve Soyadı	İmza
Üye (Tez Danışmanı)	Dr.Öğr.Üyesi Deniz ÖZBAY Maltepe Üniversitesi	.....
Üye	Doç.Dr. Hümeyra ADIGÜZEL Bahçeşehir Üniversitesi	.....
Üye	Dr.Öğr.Üyesi Mürşide ÖZGELDİ Maltepe Üniversitesi	.....

Prof. Dr. Ahu TUNÇEL ÖNKAL
Enstitü Müdürü

ETİK İLKE VE KURALLARA UYUM BEYANI

maltepe üniversitesi	**ETİK İLKE VE KURALLARA UYUM BEYANI**	Doküman No	**FR-178**
		İlk Yayın Tarihi	**01.03.2018**
		Revizyon Tarihi	
		Revizyon No	**00**
		Sayfa	**1/1**

Revizyon Takip Tablosu

REVİZYON NO	TARİH	AÇIKLAMA
00	01.03.2018	İlk yayın.

ETİK İLKE VE KURALLARA UYUM BEYANI

28/11/2019

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarından bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilmeyen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; çalışmanın Maltepe Üniversitesinde kullanılan "bilimsel intihal tespit programı" ile tarandığını ve öngörülen standartları karşıladığını beyan ederim.

Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.

Mert Can Uslu

Hazırlayan	Kalite Koordinatörü	Kurumsal Yetkili
İlgili Birim	Dr. Öğr. Üyesi Şafak GÜNDÜZ	Prof. Dr. Belma AKŞİT

TEŞEKKÜR

Bu tezin oluşumunda önemli katkıları bulunan danışman hocam Deniz Özbay'a, muhasebe mesleğini seçme sebebim olan, kendisi de 30 yılı aşkın süredir mali müşavirlik yapan babam Özcan Uslu'ya, tezin araştırma süreçlerine katkı veren, en büyük destekçim Dilan Keskin'e, İSMMMO Maltepe Temsilcisi sayın Serhat Özdemir'e, muhasebe ile alakalı kaynak ve akademik veriler konusunda desteklerini esirgemeyen eski devlet bakanımız sayın Masum Türker'e ve her zaman yanımda olan aileme teşekkürü borç bilirim.

ÖZ

MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN TÜRK VERGİ MEVZUATI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Mert Can Uslu
Yüksek Lisans Tezi
İşletme Anabilim Dalı
İşletme Yüksek Lisans Programı
Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Deniz Özbay
Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019

Çalışma, muhasebe hata ve hilelerinin, Türk Vergi Mevzuatı çerçevesinde değerlendirilmesi amacıyla hazırlanmıştır. Bu değerlendirme yapılırken de İstanbul'da ruhsatlı olarak faaliyetlerini yürüten muhasebe meslek mensuplarının bakış açılarını ortaya koyacak ve tezi sonuca ulaştıracak bir araştırma gerçekleştirilmiştir. 21. yüzyılda dünya hızla değişirken, muhasebe sistemleri de buna uyum sağlamaktadır. Bu nedenle hata ve hilelerin çeşitleri, toplumdaki yapılış biçimleri de değişmektedir. Bu değişime, özellikle meslek mensuplarının görüş ve önerileri kapsamında, yasalar yoluyla önlemler alınması ihtiyacı doğmaktadır. Mevcut durumda, muhasebe hata ve hilelerine karşı mevzuatın aldığı önlemlerin neler olduğu ve bu önlemlerin yeterli olup olmadığı, araştırmanın aradığı cevaplardan bir tanesidir.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe Hataları ; Muhasebe Hileleri ; Türk Vergi Mevzuatı.

ABSTRACT

EVALUATION OF ACCOUNTING FAULTS AND FRAUDS IN TERMS OF TURKISH TAX LEGISLATION

Mert Can Uslu
Master Thesis
Business Department
Business Programme
Advisor: Dr. Deniz Özbay
Maltepe University Graduate School of Social Sciencies, 2019

The study is designed to evaluate accounting faults and frauds within the framework of Turkish Tax Legislation. While conducting this evaluation, a research was carried out to reveal the perspectives of the certified public accountants carrying out their activities in Istanbul and finalize the thesis. While the world is changing rapidly in the 21st century, accounting systems are adapting to this. Therefore, the types of faults and frauds, and the way they are done in society change. This change needs to be taken by law, especially within the scope of opinions and suggestions of professionals. At present, the measures taken by the legislation against accounting faults and frauds and whether these measures are sufficient is one of the answers sought by the research.

Keywords: Accounting Fault, Accounting Frauds, Turkish Tax Legislation.

İÇİNDEKİLER

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI i
ETİK İLKE VE KURALLARA UYUM BEYANI ii
TEŞEKKÜR iv
ÖZ v
ABSTRACT vi
İÇİNDEKİLER vii
ŞEKİLLER LİSTESİ xiv
TABLOLAR LİSTESİ xv
GRAFİKLER LİSTESİ xvi
KISALTMALAR xviii
ÖZGEÇMİŞ xix
GİRİŞ 1
BÖLÜM 1. MUHASEBE HATA VE HİLELERİ 2
1.1. Hata 2
1.2. Muhasebe Hatası 2
1.2.1. Muhasebe Hatalarının Sınıflandırılması 3
1.2.1.1. Hataların İçerik Bakımından Sınıflandırılması 3
1.2.1.1.1. Nitel Muhasebe Hataları 3
1.2.1.1.2. Nicel Muhasebe Hataları 3
1.2.1.2. Hataların Sonuçları Bakımından Sınıflandırılması 4
1.2.1.2.1.Önemli Muhasebe Hataları 4
1.2.1.2.2. Önemsiz Muhasebe Hataları 4
1.2.1.3. Hataların Etkileri Bakımından Sınıflandırılması 4
1.2.1.3.1. Bilançoyu Etkileyen Muhasebe Hataları 4
1.2.1.3.1.1. Değerleme Hataları 5
1.2.1.3.1.2. Hesapların Birleştirmesi Hatası 5
1.2.1.3.2. Gelir Tablosunu Etkileyen Muhasebe Hataları 6
1.2.1.3.3. Bilanço ve Gelir Tablosunu Etkileyen Muhasebe Hataları 6
1.2.2. Muhasebe Hatalarının Türleri 6
1.2.2.1. Matematik Hataları 7

1.2.2.2. Kayıt Hataları 7
1.2.2.2.1. Rakam Hataları 7
1.2.2.2.2. Hesap Hataları 8
1.2.2.2.3. Borç ve Alacağın Karıştırılması 8
1.2.2.3. Nakil Hataları 9
1.2.2.4. Unutma ve Tekrarlama Hataları 9
1.2.3. Muhasebe Hatalarının Nedenleri 9
1.2.3.1. İhmal ve Dikkatsizlik 10
1.2.3.2. Bilgisizlik ve Tecrübesizlik 11
1.3. Hile ve Muhasebede Hile Kavramı 12
1.3.1. Hile 12
1.3.1.1. Hilenin Tarafları 13
1.3.1.1.1. Çalışan Hileleri 13
1.3.1.1.2. Yönetim Hileleri 14
1.3.1.1.3. Yatırım Hileleri 14
1.3.1.1.4. Satıcı Hileleri 15
1.3.1.1.5. Müşteri Hileleri 15
1.3.1.1.6. Rakip Firma Hileleri 16
1.3.1.2. Hile Üçgeni Kuramı 16
1.3.1.2.1. Baskı Unsuru 17
1.3.1.2.1.1. Mali Baskılar 18
1.3.1.2.1.2. Kötü Alışkanlıklardan Doğan Baskılar 18
1.3.1.2.1.3. İşle İlgili Baskılar 18
1.3.1.2.2. Fırsat Unsuru 19
1.3.1.2.3. Haklı Görme 20
1.3.2. Muhasebe Hileleri 20
1.3.2.1. Muhasebe Hilelerinin Türleri 21
1.3.2.1.1. Kasti Hatalar 21
1.3.2.1.2. Kayıt Dışı İşlemler 21
1.3.2.1.3. Zamanından Önce veya Sonra Kayıt 22
1.3.2.1.4. Gerçek Olmayan Hesapların Kullanımı 22
1.3.2.1.5. Belge Sahtekarlığı 23
1.3.2.1.6. Bilançonun Maskelenmesi 24

1.3.2.1.6.1. Bilançonun Güzelleştirilmesi 24
1.3.2.1.6.2. Bilançonun Kötüleştirilmesi 25
1.3.2.1.7. Bilgisayar Hileleri 25
1.3.2.1.8. Varlıkların Kötüye Kullanılması 27
1.3.2.2. Dünyada Muhasebe Skandalları ve Sarbanes-Oxley Yasası 27
1.3.2.2.1. Enron Skandalı 27
1.3.2.2.2. WorldCom Skandalı 28
1.3.2.2.3. Parmalat Skandalı 30
1.3.2.2.4. Xerox Skandalı 30
1.3.2.2.5. Sarbanes – Oxley Yasası 31
1.4. Muhasebe Hatası ve Muhasebe Hilesi Arasındaki Farklar 32
BÖLÜM 2. BORÇLAR HUKUKU'NDA MUVAZAA, HATA, HİLE KAVRAMLARI VE VERGİ HUKUKU 34
2.1. Borçlar Hukukunda Muvazaa, Hata ve Hile 34
2.1.1. Muvazaa 34
2.1.1.1. Muvazaanın Unsurları 35
2.1.1.2. Muvazaanın Türleri 36
2.1.1.2.1. Mutlak Muvazaa 36
2.1.1.2.2. Nisbi Muvazaa 36
2.1.1.3. Muvazaanın Sonuçları 36
2.1.2. Borçlar Hukuku'nda Yanılma (Hata) 37
2.1.2.1. Yanılma Hâlleri 38
2.1.2.1.1. Açıklamada Yanılma 38
2.1.2.1.1.1. Sözleşmenin Niteliğinde Yanılma 38
2.1.2.1.1.2. Sözleşmenin Konusunda (Şeyde) Yanılma 38
2.1.2.1.1.3. Sözleşmenin Tarafında (Kişide) Yanılma 39
2.1.2.1.1.4. Kişinin Niteliklerinde Yanılma 39
2.1.2.1.1.5. Miktarda Yanılma 39
2.1.2.1.1.6. İletmede Yanılma 40
2.1.2.1.2. Saikte Yanılma 40
2.1.2.1.2.1. Esaslı Sayılan Saik Yanılması 41
2.1.2.2. Esaslı Yanılmanın Sözleşmeye Etkisi 42
2.1.2.2.1. İptal Hakkı 42
2.1.2.2.2. İptal Hakkının Sınırlandırılması 42

2.1.2.2.3. İptal Yüzünden Karşı Tarafın Uğradığı Zararı Tazmin 43
2.1.3. Hile (Aldatma) 44
2.1.3.1. Hilenin Şartları 44
2.1.3.1.1. Aldatma Kastı 44
2.1.3.1.2. Sözleşmenin Yapılmamasına Yönelik Olarak Aldatma Kastı 45
2.1.3.1.3. Aktif Aldatma ve Pasif Aldatma 45
2.1.3.1.4. İlliyet Bağı 45
2.1.3.2. Üçüncü Kişinin Aldatması 46
2.1.3.3. Aldatmanın Sonuçları 46
2.2. Vergi Hukuku 47
2.2.1. Vergi Hukukunun Kaynakları 48
2.2.1.1. Vergi Hukukunun Asli (Bağlayıcı) Kaynakları 48
2.2.1.1.1. Anayasa 48
2.2.1.1.2. Yasa (Kanun) 49
2.2.1.1.4. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri 50
2.2.1.1.5. Cumhurbaşkanlığı Kararları 50
2.2.1.1.6. Anayasa Mahkemesi Kararları 51
2.2.1.1.7. İçtihadı Birleştirme Kararları 51
2.2.1.2. Vergi Hukuku'nun Yardımcı (Bağlayıcı Olmayan) Kaynakları 52
2.3. Vergi Kavramı 52
2.3.1. Vergiye Karşı Tepkiler 53
2.3.1.1. İkame ve Gelir Etkisi 53
2.3.1.2. Tüketimi ve Tasarrufu Kısma 54
2.3.1.3. Üretimden Vazgeçme ve Yatırımı Azaltma 54
2.3.1.4. Verginin Yansıması 54
2.3.1.5. Vergiden Kaçınma 55
2.3.1.6. Vergi Kaçırma 56
2.4. Vergi Hatalarını Düzeltme 57
2.4.1 Vergi Hatalarının Türleri 58
2.4.1.1. Hesap Hataları 58
2.4.1.1.1. Matrah Hataları 58
2.4.1.1.2. Vergi Miktarında Hatalar 58
2.4.1.1.3. Verginin Mükerrer Olması 59

2.4.1.2. Vergilendirme Hataları 59
2.4.1.2.1. Mükellefin Şahsında Hata 59
2.4.1.2.2. Mükellefiyette Hata 60
2.4.1.2.3. Mevzuda Hata 60
2.4.1.2.4. Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata 61
2.4.2. Vergi Hatalarının Düzeltilmesinde Usul 61
2.4.2.1. Vergi Hatalarının Düzeltilmesinde Zamanaşımı 63
BÖLÜM 3. TÜRK VERGİ MEVZUATI'NDA MUHASEBE HATALARI VE MUHASEBE HİLELERİ İLE BUNLARIN HUKUKA AYKIRILIKLARI VE YAPTIRIMLARI 65
3.1. VUK 359. Madde 65
3.2. Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Kabahatleri 66
3.2.1. Vergi Ziyaı Kabahati 66
3.2.1.1. Ağır Nitelikli Fiiller 68
3.2.1.1.1. Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak 68
3.2.1.1.2. Gerçekte Olmayan Kişiler Adına Hesaplar Açmak 69
3.2.1.1.3. Çift Defter Kullanmak 70
3.2.1.1.4. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek veya Gizlemek 71
3.2.1.1.4.1. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek 71
3.2.1.1.4.2. Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek 72
3.2.1.1.5. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge 73
3.2.1.1.6. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek 74
3.2.1.1.7. Defter Sayfalarını Yok Etmek 75
3.2.1.1.8. Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak 75
3.2.1.1.9. Anlaşmasız Matbaalarca Basılan Belgeleri Kullanmak 77
3.2.1.2. Hafif Nitelikli Fiiller 78
3.2.1.2.1. Beyannamenin kendiliğinden geç verilmesi 78
3.2.1.2.2. Beyannamenin izaha davet kapsamında verilmesi 80
3.2.1.2.3. Örtülü Kazanç Dağıtımı 80
3.2.1.3. Orta Nitelikli Fiiller 81
3.2.2. Usulsüzlük Kabahati 81
3.2.2.1. Genel Usulsüzlükler 82
3.2.2.1.1. Birinci Derece Usulsüzlükler 82
3.2.2.1.1.1. Beyannamelerin Süresinde Verilmemesi 83

3.2.2.1.1.2. Kayıt ve Belgelerin Karışık, Noksan ve Usulsüz Olması 83
3.2.2.1.2. İkinci Derece Usulsüzlükler 84
3.2.2.2. Özel Usulsüzlük Kabahati 84
3.3. Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Suçları ve Cezaları 86
3.3.1. Kaçakçılık Suçları 86
3.3.1.1. On Sekiz Aydan Üç Yıla Kadar Hapis Cezası Gerektiren Fiiller 86
3.3.1.2. Üç Yıldan Beş Yıla Kadar Hapis Cezası Gerektiren Fiiller 87
3.3.1.3. İki Yıldan Beş Yıla Kadar Hapis Cezası Gerektiren Fiiller 87
3.3.2. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu 87
3.3.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu 88
3.4. Muhasebe Hata ve Hilelerinin Vergi Yasalarındaki Karşılığı Üzerine Bir Değerlendirme 88
BÖLÜM 4. MESLEK MENSUPLARININ MUHASEBE HATA VE HİLELERİNE VERGİSEL AÇIDAN BAKIŞI 90
4.1. Araştırma Soruları 90
4.2. Araştırma Yöntemi 91
4.2.1. Çalışma Grubu 91
4.2.2. Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri ile Vergiyi Ön Planda Tutma Anlayışının Değerlendirilmesi 94
4.2.2.1. Meslek Mensuplarının Yaşlarıyla, Vergiyi Ön Planda Tutma Anlayışının Değerlendirilmesi 95
4.2.2.2. Meslek Mensuplarının Eğitim Durumlarına Göre, Vergiyi Ön Planda Tutma Anlayışlarının Değerlendirilmesi 100
4.2.2.3. Birinci Araştırma Sorusunun Değerlendirilmesi 106
4.2.3. Vergi Mevzuatının, Muhasebe Hata ve Hilelerine Yönelik Etkilerinin Değerlendirilmesi 107
4.2.3.1. Vergi Mevzuatının Mükellefin Hata veya Hile Yapmasına Etkisinin Değerlendirilmesi 107
4.2.3.2. Vergi Mevzuatının, Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesine Yönelik Etkilerinin Değerlendirilmesi 112
4.2.3.3. İkinci Araştırma Sorusunun Değerlendirmesi 116
4.2.4. Teknolojide Yaşanan Gelişmelerin Muhasebe Hata ve Hileleri Üzerindeki Etkisinin Araştırılması 116
4.2.4.1. Üçüncü Araştırma Sorusunun Değerlendirmesi 118
4.2.5. Meslek Mensuplarının Bağımlı veya Bağımsız Çalışmasıyla; Vergiyi Ön Planda Tutma Anlayışlarının Değerlendirilmesi 118

4.2.5.1. Dördüncü Araştırma Sorusunun Değerlendirmesi 125
4.2.6. Meslek Mensuplarına Göre, Tarafları Hata ve Hile Yapmaya İten ve Bunların Önlenmesinde Etkili Faktörlerin Değerlendirilmesi 126
4.2.6.1. Meslek Mensuplarına Göre, Tarafları Hata ve Hile Yapmaya İten Faktörler 126
4.2.6.2. Meslek Mensuplarına Göre, Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Etkili Olan Faktörler 133
BÖLÜM 5. SONUÇ VE ÖNERİLER 136
EK 1. ANKET SORULARI 141
KAYNAKÇA 148

ŞEKİLLER LİSTESİ

ŞEKİL 1: HİLE ÜÇGENİ 16

TABLOLAR LİSTESİ

TABLO 1: GÜVENİLİRLİK ANALİZİ 94
TABLO 2: YAŞ, EĞİTİM DURUMU VE TECRÜBE BİLGİSİ 91
TABLO 3: ÇALIŞMA DURUMU VE HİZMET VERİLEN FİRMALARIN SEKTÖREL AĞIRLIĞI 93

GRAFİKLER LİSTESİ

GRAFİK 1: MESLEK MENSUBUNUN YAŞINA GÖRE VERGİSEL AÇIDAN HİLEYE BAKIŞI 95
GRAFİK 2: MESLEK MENSUBUNUN YAŞINA GÖRE VERGİNİN İNCELEMEYE ETKİSİNE BAKIŞI 96
GRAFİK 3: MESLEK MENSUBUNUN YAŞINA GÖRE, ZARARDAKİ FİRMANIN İNCELENME OLASILIĞI DEĞERLENDİRMESİ 97
GRAFİK 4: MESLEK MENSUBUNUN YAŞINA GÖRE, BİÇİMSEL VE USUL HATALARINA BAKIŞI 98
GRAFİK 5: MESLEK MENSUBUNUN YAŞINA GÖRE, VERGİDEN KAÇINMAYA BAKIŞI 99
GRAFİK 6: MESLEK MENSUBUNUN EĞİTİMİNE GÖRE, VERGİ KAYBI HİLE DEĞERLENDİRMESİ 100
GRAFİK 7: MESLEK MENSUBUNUN EĞİTİMİNE GÖRE VERGİNİN İNCELEMEYE ETKİSİNE BAKIŞI 101
GRAFİK 8: MESLEK MENSUBUNUN EĞİTİMİNE GÖRE, ZARARDAKİ FİRMANIN İNCELENME OLASILIĞI DEĞERLENDİRMESİ 103
GRAFİK 9: MESLEK MENSUBUNUN EĞİTİMİNE GÖRE, BİÇİMSEL VE USUL HATALARINA BAKIŞI 104
GRAFİK 10: MESLEK MENSUBUNUN EĞİTİMİNE GÖRE, VERGİDEN KAÇINMAYA BAKIŞI 105
GRAFİK 11: VERGİYE KARŞI TEPKİLERİN SIRALAMASI 108
GRAFİK 12: BİLANÇO VE GELİR TABLOSU HATA KARŞILAŞTIRMASI 109
GRAFİK 13: VERGİ ORANLARINDAKİ ARTIŞLARIN KOBİ'LERE ETKİSİ 110
GRAFİK 14: MEVZUAT DEĞİŞİKLİKLERİ VE MUHASEBE HİLESİ İLİŞKİSİ 111
GRAFİK 15: VERGİ DENETİMLERİNİN, VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINA ETKİSİ 112
GRAFİK 16: VERGİ ÖDEMENİN, İNCELEMEYE ETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ 113
GRAFİK 17: VERGİ ORANLARININ İNDİRİMİ VE MUHASEBE HİLESİ KARŞILAŞTIRILMASI 114
GRAFİK 18: VERGİ DÖNEMLERİ VE HATA ORANI KARŞILAŞTIRILMASI 115
GRAFİK 19: MESLEK MENSUPLARININ YAŞINA GÖRE, TEKNOLOJİ İLE HATA-HİLE İLİŞKİSİNE BAKIŞI 117
GRAFİK 20: MESLEK MENSUBUNUN ÇALIŞMA DURUMUNA GÖRE VERGİSEL AÇIDAN HİLEYE BAKIŞI 119
GRAFİK 21: MESLEK MENSUBUNUN ÇALIŞMA ŞEKLİNE GÖRE VERGİNİN İNCELEMEYE ETKİSİNE BAKIŞI 121

GRAFİK 22: MESLEK MENSUBUNUN ÇALIŞMA ŞEKLİNE GÖRE, İNCELENME OLASILIĞI DEĞERLENDİRMESİ 122
GRAFİK 23: MESLEK MENSUBUNUN ÇALIŞMA ŞEKLİNE GÖRE, BİÇİMSEL VE USUL HATALARINA BAKIŞI 123
GRAFİK 24: MESLEK MENSUBUNUN ÇALIŞMA ŞEKLİNE GÖRE, VERGİDEN KAÇINMAYA BAKIŞI 124
GRAFİK 25: MUHASEBE HATALARINI ORTAYA ÇIKARAN UNSURLAR 126
GRAFİK 26: MESLEK MENSUBUNU HATAYA İTEN FAKTÖRLER 128
GRAFİK 27: MESLEK MENSUBUNUN, HİLE TÜRLERİNE BAKIŞI 129
GRAFİK 28: MESLEK MENSUPLARINA GÖRE, MUHASEBE HİLESİNİ GERÇEKLEŞTİREN GRUPLAR 130
GRAFİK 29: ÇALIŞANLARI HİLE YAPMAYA İTEN FAKTÖRLER 131
GRAFİK 30: MESLEK MENSUPLARINA GÖRE YÖNETİMİ HİLEYE İTEN FAKTÖRLER 132
GRAFİK 31: MESLEK MENSUPLARINA GÖRE, MUHASEBE HATALARINI AZALTACAK ÖNLEMLER 133
GRAFİK 32: MESLEK MENSUPLARINA GÖRE, MUHASEBE HİLELERİNE KARŞI ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER 134

KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İSMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KDV	: Katma Değer Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
SEC	: ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜFE	: Tüketici Fiyat Endeksi
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
ÜFE	: Üretici Fiyat Endeksi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

ÖZGEÇMİŞ

Mert Can Uslu

İşletme Anabilim Dalı

Eğitim

Derece	*Yıl*	*Üniversite, Enstitü, Anabilim/Anasanat Dalı*
Y.Ls.	(Devam)	Maltepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı
Ls.	2017	Anadolu Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Anabilim Dalı
Ls.	2014	İstanbul Üniversitesi, İletişim Fakültesi Gazetecilik Anabilim Dalı
Lise	2010	Özel Ahmet Şimşek Lisesi

İş/İstihdam

Yıl	*Görev*
2017 -	SMMM Stajyeri. SMMM Özcan Uslu Mali Müşavirlik ve Danışmanlık
2015 – 2017	Muhasebe Sorumlusu. Kısmet Ahşap A.Ş.
2014 – 2014	Stajyer Gazeteci. Cumhuriyet Gazetesi

Mesleki Birlik/Dernek Üyelikleri

Yıl	*Kurum*
2010 -	Üye: Özel Ahmet Şimşek Lisesi Mezunları Derneği
2017 -	Üye: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası

Kişisel Bilgiler

Doğum yeri ve yılı	: Kartal, 1992	**Cinsiyet:** E
Yabancı diller	: İngilizce (Çok İyi), Almanca (Başlangıç)	
GSM / e-posta	: 0532 240 62 82 / mertcanuslu1@gmail.com	

GİRİŞ

Muhasebe hata ve hileleri, oldukça önemli iki kavram olup, öneminin anlaşılması ve bu önem doğrultusunda yaklaşılması şarttır. İşletmelerin bir nevi bütün kayıtlarının, bütün hafızasının yer aldığı sistem muhasebedir. Dolayısıyla bir işletmenin hafızasında hata olmaması, hilelerin ve suç unsurlarının yer almaması gerekmektedir. Muhasebe hata ve hilelerinin sıfıra inmesi gibi bir durum söz konusu değildir. Çünkü her yerde olduğu gibi burada da insan doğası ve insanın doğadaki sınırı olmayan istekleri mevcuttur. Muhasebe hatalarını açıklarken sayılan; dikkatsizlik, ihmal gibi sebepler ya da buna benzer yorgunluk, stres gibi unsurlar, mesleği robotlar yapmadığı sürece hep var olacaktır. Aynı şekilde, hep daha fazla kazanma hırsı güden işletme sahipleri ya da işletmeden kendine kazanç elde etme amacı güden hilekâr varlığını sürdürecektir.

Tezin birinci bölümünde muhasebe hata ve hileleri, literatür taramasından geçirilerek açıklanmış ve incelenmiştir. Muhasebe hata ve hilelerinin türleri ve bunların yapılma nedenleri irdelenmiş, örneklerle açıklanmıştır. Ayrıca, dünyada yaşanmış olan önemli muhasebe skandalları da bölümü zenginleştirmek ve hile örneklerini çoğaltmak adına araştırmada yer almıştır.

İkinci bölümde ise; hata ve hile kavramlarının Türk Borçlar Hukuku ve VUK'ta yer alış şekilleri incelenmiş, Vergi Hukuku ve vergi kavramı açıklanmıştır. Muhasebe hatası ve muhasebe hilesini, vergi mevzuatı bakımından değerlendirebilmek için, hukukta bu kavramı doğuran ve kaynak yaratan bölümleri incelemek şarttır.

Üçüncü bölümde, muhasebe hata ve hilelerinin VUK'ta ne şekilde yer aldığı, bu hatalar ve hileler sonucu ortaya çıkacak durumların, ne şekilde cezalar ve yaptırımlara maruz bırakılacağı araştırılmıştır. Muhasebe hata ve hileleri, yasalarda sınırları çizilen, cezaları doğrudan açıklanan kavramlar olmasa da yarattığı sonuçlar bakımından inceleme gerçekleştirilmiştir.

Dördüncü bölümde tezin araştırma kısmı yer almıştır. Araştırma, meslek mensupları arasında gerçekleştirilmiş ve analizler detaylıca gerçekleştirilmiştir. Anket yöntemiyle gerçekleştirilen araştırmanın sonuçları, tezin konusunu oluşturmaktadır.

BÖLÜM 1. MUHASEBE HATA VE HİLELERİ

Bu bölümde muhasebe hatası ve muhasebe hilesi kavramları açıklanacak, örneklerle zenginleştirilecektir.

1.1. Hata

Hata kavramı, günlük yaşamda sıkça kullandığımız ve duyduğumuz bir kelimedir. Türk Dil Kurumu'nun Güncel Türkçe Sözlük'ünde de istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma ve yanılgı olarak tanımlanmaktadır (TDK, 2018).

Hata kavramının yukarıdaki TDK tanımında yer alan istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış kısmı, bu kavramın diğer tanımlarında ve hukukun çeşitli alanlarında da aynı vurgu yapılarak yer almıştır.

1.2. Muhasebe Hatası

Muhasebe hataları, özünde kasıt unsuru taşımayan fiillerdir. Vergi yasalarına, kayıt düzenine, muhasebe sistemine ve idarenin koymuş olduğu diğer kurallara aykırı bir muhasebe işlemi gerçekleştirilmiş, fakat bilinçli bir şekilde yapılmamıştır. Hatanın kelime anlamında da olduğu gibi, istemeyerek ve bilmeyerek yapılan bir yanlış söz konusudur.

Hatanın özünde, suç unsurunun cezasını hafifleten bir kusur hali bulunmaktadır. Bu kusur hali pek çok sebepten kaynaklanabilmektedir. Yeterli mesleki eğitime sahip olmayan bireylerin muhasebe kayıtlarını gerçekleştirmesi, dikkatsizlik, unutkanlık, düzensizlik, plansızlık gibi sebepler hataya yol açabilmektedir. Hatayı yaratan zeminin sebebi sadece bunlarla sınırlı olmayıp, örnekler çoğaltılabilmektedir.

1.2.1. Muhasebe Hatalarının Sınıflandırılması

Muhasebe hatalarını sınıflandırırken; birçok etkeni dikkate almak ve sınıflandırmayı bu etkenlere göre yapmak gerekmektedir. Yapılan muhasebe hatalarının sonuçları ve etkileri bakımından değerlendirilmesi farklı olacağı gibi; içerikleri de farklı olabilmektedir.

1.2.1.1.Hataların İçerik Bakımından Sınıflandırılması

İçerik bakımından sınıflandırılan muhasebe hataları; nicel ve nitel olmak üzere ikiye ayrılırlar. Bilindiği üzere nitel anlam, ölçülemez, sayılamaz, soyut kelimelerin kattığı anlam demek iken; nicel anlam, ölçülebilir, sayılabilir ve genellikle somut kelimelerin kattığı anlamı ifade etmektedir.

1.2.1.1.1. Nitel Muhasebe Hataları

Nitel muhasebe hataları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile ilgili yasaların koymuş olduğu usullerin tam olarak uygulanmaması durumudur. Usul hataları da denmektedir. Bu tür muhasebe hatalarının hesap bakiyelerine bir etkisi olmamaktadır. Ancak bu hataların bir işletmenin muhasebe evraklarında sık görülmesi, aşağıda değinilen nicel hataların oluşmasına da zemin hazırlamaktadır (Bayraklı, Erkan, & Elitaş, 2012: 22).

1.2.1.1.2. Nicel Muhasebe Hataları

Nicel muhasebe hataları; hesap bakiyelerine, dolayısıyla da bilanço ve gelir tablosu gibi, finansal tablolara etki eden hatalardır. İşletmenin vergi matrahını, alacak ve borç gösteren hesaplarını, varlıklarını ve kaynaklarını doğrudan etkilediği için, önemlilik derecesi yüksektir. Bu tür hatalar, zamanında fark edilip düzeltilmediği takdirde, ciddi sonuçlara yol açacaktır.

1.2.1.2. Hataların Sonuçları Bakımından Sınıflandırılması

Muhasebe hatalarının, yüksek önem arz eden sonuçları olabileceği gibi, önemsiz sonuçları da bulunmaktadır. Bu nedenle bu bölümü iki başlık altında toplamak mümkündür. Ancak özellikle denetimlerde ortaya çıkan bu hataların, önemli mi yoksa önemsiz mi olduğunu ayırt etmek oldukça güç bir durumdur. Çünkü önemlilik kavramı; işletmeye, denetçiye ve denetimin konusuna göre farklılık göstermekte ve farklı oranlarda karşımıza çıkabilmektedir.

1.2.1.2.1.Önemli Muhasebe Hataları

Muhasebede önemli hatalar, sayıca ve tutarca önemli, sonuçları itibariyle ciddi ve ağır neticeler doğuran hatalardır. Bu hataların düzeltilmemesi halinde, finansal tablo kullanıcıları ve karar vericilerin tutumları, aldığı kararlar ve izlediği yollar bu durumdan etkilenecektir (Erdoğan, Elitaş, Erkan, & Aydemir, 2014: 70).

1.2.1.2.2. Önemsiz Muhasebe Hataları

Finansal tablo kullanıcılarının ve karar vericilerin tutum ve kararlarında herhangi bir etki yaratmayan muhasebe hatalarıdır.

1.2.1.3. Hataların Etkileri Bakımından Sınıflandırılması

Etkileri bakımından muhasebe hataları, bilançoyu etkilen muhasebe hataları, gelir tablosunu etkileyen muhasebe hataları ve hem bilanço hem de gelir tablosunu etkileyen muhasebe hataları olarak sınıflandırılabilmektedir.

1.2.1.3.1. Bilançoyu Etkileyen Muhasebe Hataları

Bilanço düzenlenirken belirtilen ilke ve esaslara uyulmaması durumunda bilanço hataları gerçekleşmektedir. Bilanço, bir işletmenin varlıklarının ve varlıkların kaynağını teşkil eden unsurların belirli bir tarihte gösterildiği tablodur. Bu tablo düzenlenirken, temel muhasebe kavramları ve standartları dikkate alınmaktadır. Bilançonun düzenlenmesi sırasında, işletmelerin uyması gereken kurallara ise, bilanço ilkeleri

denilmektedir. Bilanço ilkelerine uyulduğu takdirde, ilgili kişiler işletmenin belli bir tarihteki finansal durumu hakkında doğru yargılara varabilmektedirler. (Çaldağ, 2007: 39).

Muhasebe hatalarından bazıları sadece bilançoyu etkiler. Bu hataların düzeltilmesi gerekir, düzeltilmez ise bilançolarda hata olur ve hatalar dönemden döneme aktarılır (Erdoğan, Elitaş, Erkan, & Aydemir, 2014: 72).

Bilançoyu etkileyen hatalar iki grupta toplanabilmektedir. Bunlar değerleme hataları ve hesapların birleştirilmesi hatalarıdır.

1.2.1.3.1.1. Değerleme Hataları

Bilançoda yer alan aktif ve pasif kalemlerin değerlemesi, şüpheli işlemlere karşılık ayrılması, sabit varlıklara amortisman ayrılması konuları deneyim ve mesleki bilgiyi gerekli kılan işlemlerdir. İşletme varlıklarında zaman içerisinde meydana gelen yıpranma, aşınma sebebiyle sabit kıymetin sahip olduğu teknik ve ekonomik ömrün belirlenmesi ve zaman içerisinde meydana gelen bu değişikliklerin bilançoda gerçek değerleriyle gösterilmesi gerekmektedir. Örneğin; Vergi Usul Kanunu'nun 269'uncu maddesine göre; iktisadi işletmelere dâhil bütün gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulurlar. Bu değerleme rayiç bedel üzerinden yapılıp kayıtlara alınırsa, burada bir değerleme hatası oluşmuş olur (Batı, 2017: 49)

1.2.1.3.1.2. Hesapların Birleştirmesi Hatası

Önemlilik ilkesi gereğince hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususlar mali tablolarda yer almalıdır. İşlemlerin bilançoda ayrı hesaplarda izlenmesi gerekmektedir (Batı, 2017: 50).

Bu hataların yapılması durumunda, dönem sonucunda bir değişiklik meydana gelmemektedir. Ancak, bilanço ilkelerine aykırılık yaratmakta olup, finansal tablo analizini zorlaştırmaktadır.

1.2.1.3.2. Gelir Tablosunu Etkileyen Muhasebe Hataları

Gelir tablosu hesapları geçici hesaplar olup, dönem sonu geldiğinde kapatılmaktadır. Gelecek dönemlere ait finansal tabloları etkilememektedir. Örneğin; yurtiçi satışlar hesabına ait bir gelirin, yanlışlıkla diğer olağan gelir ve karlar hesabına alacak yazılması; aynı şekilde komisyon gelirleri hesabına ait bir tutarın, diğer gelirler hesabına kaydedilmesi, gelir tablosunu etkileyen muhasebe hatalarına örnektir.

1.2.1.3.3. Bilanço ve Gelir Tablosunu Etkileyen Muhasebe Hataları

Dengelenen ve dengelenemeyen hatalar olarak ikiye ayrılmaktadır. Dengelenmeyen muhasebe hatalarında gerekli düzeltmeler yapılmadıkça bir ya da daha fazla bilanço hesabı, hatalı olarak raporlanmaya devam eder. Örneğin, amortisman giderinin yanlış hesaplanmasıdır. Bu hata sonucunda birikmiş amortisman ve dağıtılmayan karlar hesapları hatalı olacaktır. Bu hata düzeltilinceye veya ilgili varlık tamamen amorti edilinceye kadar ya da bu varlık elden çıkarılıncaya kadar hata devam edecektir. Gelir tablosu ise, sadece hatanın yapıldığı dönemde etkilenecek, sonraki gelir tabloları hatasız olacaktır (Erdoğan, Elitaş, Erkan, & Aydemir, 2014: 72-73).

Dengelenen hatalar ise birbirini izleyen iki dönem devam eden, sonrasında kendi içinde dengelenen hatalardır. Peşin ödenen gider ve gelirler, ödenecek gider ve gelirler arasında, tahakkuklar sırasında oluşmaktadırlar (Batı, 2017: 51).

1.2.2. Muhasebe Hatalarının Türleri

Muhasebe hataları, çeşitli biçimlerde karşımıza çıkabilmektedir. Bu hataları, kesin bir çizgiyle kategorileştirmek oldukça güçtür. Bunun da en büyük sebebi, gelişen teknoloji ve bu teknolojiyle birlikte karşımıza çıkan yeni hata türleridir. Yine de bu bölümde, günlük hayatta en çok karşılaşılan hatalara değinilecektir.

1.2.2.1. Matematik Hataları

Muhasebe sisteminde yapılmak durumunda kalınan hesaplama işlemlerindeki yanlışlıklardır. Genellikle, hesapların bakiyeleri hesaplanırken yapılan toplama ve çıkarma hataları şeklinde ortaya çıkar (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2011: 88).

Teknolojinin ilerlemesi ve bilgisayarın muhasebesel işlemlerde kilit bir role bürünmesiyle, bu tür hatalar azalmış olsa da hala, aşağıdaki türde hatalara rastlamak mümkün olabilmektedir;

- Bir firmanın fatura keserken; mamul adedi, birim fiyat gibi çarpımları yanlış yaparak, faturayı yanlış kesmesi veya KDV'yi yanlış hesaplayarak faturayı bu şekilde karşı tarafa göndermesi,
- Kur farkı, yeniden değerleme vb. işlemlerde, çarpımların yanlış yapılarak hesaplara kaydedilmesi,
- Maddi ve maddi olmayan duran varlık amortismanlarının, yanlış toplanması.

1.2.2.2. Kayıt Hataları

Muhasebe ile ilgili işlem ve olaylar muhasebeleştirilirken, kayıtlarda yapılan rakam ve hesap yanlışlıklarına muhasebe kayıt hataları denir. Kayıt hatalarını;

- Rakam hataları,
- Hesap hataları ve
- Borç ve alacağın karıştırılması,

olarak üç başlık altında toplamak mümkündür (Bayraklı, Erkan, & Elitaş, 2012: 26).

1.2.2.2.1. Rakam Hataları

Belgelerdeki rakamın defter kayıtlarına yanlış yazılması sonucu oluşan hatalardır. Bu hata çoğunlukla rakamda yer alan sıfırların eksik ya da fazla yazılması veya takdim tehir diye adlandırılan rakamların yer değiştirmesi şeklinde oluşmaktadır (Alptekin, 2017: 6).

Geçmişte borç-alacak taraflarının eşitsizliği gibi hatalar mevcutken; günümüzdeki muhasebe programları bu tür hatalara izin vermemektedir. Bu nedenle günümüzde rastlanılan hatalar genellikle aşağıda verilen örneklerdeki gibi olmaktadır.

Tutarı KDV dâhil 1.389 TL olan bir alış faturasının, kayıtlara 1.938 TL olarak geçirilmesi, takdim tehir kavramına bir örnektir. Burada 549 TL'lik bir fark oluşacağı gibi; aynı zamanda, indirilecek KDV'nin gerçek değerinden daha fazla olması nedeniyle ödenecek vergide fark, alış faturası işlenen firmanın başka faturaları da varsa ve matrahı 5.000 TL'nin üzerindeyse, alış beyanının (BA) hatalı bildirilmesi gibi pek çok hatayı da doğurmuş olacaktır.

Buna benzer şekilde, bir faturanın tarihi 01.02.2018 iken, 01.03.2018 olarak kayıtlara geçirilmesi de faturanın dönemi ve tarihinin yanlış olmasına sebep olacaktır.

Bir başka sık yapılan rakam hatası ise, "0" ın eksik yazılmasıdır. Örneğin; bankaya giren 20.000 TL'lik cari hesap ödemesinin, 2.000 TL olarak kayıtlara alınması hem bankalar hesabının hem de ödemeyi yapan alıcı hesabının bakiyesinin hatalı olmasına yol açacaktır.

1.2.2.2.2. Hesap Hataları

Bir işlemin yanlış algılanması sonucu, ait olduğu hesaba değil de başka bir hesaba kaydedilmesine hesap hatası denmektedir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2011: 89).

Örneğin; satın alınan bir mamül karşılığında A firmasına verilen bir çekin kaydını yaparken, satıcılar hesabındaki B firması borçlandırılırsa, burada hesap hatası yapılmış olur. A firmasına verilen bir çek, B firmasına verilmiş gibi gözükür ve cari hesap bakiyeleri hatalı olur.

1.2.2.2.3. Borç ve Alacağın Karıştırılması

Muhasebe işlemleri yapılırken, kayıt sistemi çift taraflı olarak gerçekleşmektedir. Bunlara borç ve alacak adı verilmektedir. Kayıtlar gerçekleştirilirken, borçlu tarafta olması gereken tutar, alacağa; alacak tarafında olması gereken tutar borca yazılırsa, önemli bir muhasebe hatası yapılmış olur.

Örneğin; hizmet satışı yapılan bir alıcıdan alınan senedin, muhasebe kaydı yapılırken, alıcılar hesabı borçlandırılıp, alacak senetleri hesabı alacaklandırılırsa, yanlış bir kayıt yapılmış olur. Burada muhasebe kaydı tam tersi şekilde yapılmalıdır.

1.2.2.3. Nakil Hataları

İşlemlerin defterden deftere, defterden mizana ya da yevmiye defterine kaydedilen bir işlemin büyük deftere kaydı esnasında yapılan yanlış kayıtlardan dolayı oluşan hatalara denmektedir (Alptekin, 2017: 7).

Yukarıda bahsedilen matematiksel hatalar gibi, nakil hataları da günümüzde sık rastlanan bir hata türü değildir. Muhasebenin, bilgisayarlı sisteme dahil olması ve defterlerin bu sistem üzerinden yazdırılmasıyla bu hata türü yaygınlığını yitirmiştir.

1.2.2.4. Unutma ve Tekrarlama Hataları

Unutma hataları, bir teşebbüs veya işletmenin, faaliyetlerinden doğan belge, fatura, makbuz vb. muhasebesel verilerinin, bazılarının veya bir tanesinin yevmiye kayıtlarının unutulması, hiç yapılmamasıdır.

Tekrarlama hataları ise, daha önce yapılan bir kayıt veya işlemin, tekrar gerçekleştirilmesidir.

Mükerrer kayıt da denilen tekrarlama hatalarına, çoğunlukla ödemesi sonradan yapılan belgelerde rastlanmaktadır. Bir işletmenin elektrik tüketimi ile ilgili olarak gelen ihbarnamede yazılı tutar gider kaydedildikten sonra, aynı tutarın daha sonra ödeme ile birlikte alınan makbuz veya faturayla bir kez daha gider kaydedilmesi, bu duruma örnektir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2011: 90).

1.2.3. Muhasebe Hatalarının Nedenleri

Muhasebe hatalarının ortaya çıkmasında birçok neden etkili olabilmektedir. Bunlardan en bilinenleri aşağıda sıralanmıştır.

1.2.3.1. İhmal ve Dikkatsizlik

Muhasebe süreci; bir yandan vergi takvimi ve personel işlemleriyle, bir yandan da belli bir düzen, prensip ve ilkeler etrafında şekillenmektedir. Bu nedenle yoğunluk düzeyi yüksek işletmelerde, iş paylaşımı ve zaman kullanımının doğru bir şekilde yönlendirilmesi gerekmektedir. Birçok sürecin, sadece bir veya iki kişinin kontrolüyle ilerlemesi, ihmal ve dikkatsizlikten kaynaklı muhasebe hatalarını tetikleyebilmektedir.

Bu türden hataların giderilmesi ve düzeltilmesi için, sık sık cari hesap ve banka mutabakatlarının yapılması, beyanlar ve kayıtların örtüşmesi adına her dönem gözden geçirilmesi ve bu işlemlerin süreç içerisinde tekrarlanması gerekmektedir. İşletmenin, düzgün bir iç kontrol yapısını harekete geçirmesi, önem arz etmektedir. Düzgün bir iç kontrol yapısına sahip olan, karşılıklı mutabakat ve kontrollerle, muhasebe işlemlerini teyit eden firmalarda, muhasebe hatalarının ortaya çıkma sıklığı, sürecin doğal sonucu olarak daha az olmaktadır.

A.Y. isimli bir SMMM'nin bağımsız olarak açmış olduğu ofisinde 120 adet mükellefin işlemlerini yaptığı varsayılmaktadır. Vergi takvimi gereğince, öncelikle doğru bir şekilde KDV ve Muhtasar beyannamelerini yetiştirmesi gerekmektedir. Bu nedenle A.Y.'nin personelleri, işleri yetiştirmek adına, mükelleflerin KDV ve Muhtasar beyannameyle alakalı fatura ve belge işlemlerini öne alıp, gelir veya kurumlar vergisini ilgilendiren belgeleri daha sonra işleme almak üzere dosyaya kaldırmıştır. Bu belgelere örnek olarak gelir veya kurumlar vergisi işlemlerini ilgilendiren sigorta poliçeleri, iş merkezi aidat ve meslek odaları ödemeleri, bilançoyu ilgilendiren tahsilat makbuzları ve banka ödeme dekontları gibi belgeler gösterilebilmektedir. Mükellefin gelir veya kurumlar vergisini ilgilendiren bu belge ve dekontlar dosyada unutulduğu ve beyan zamanı geldiğinde işlemlerin yapılmaması halinde, ihmalden kaynaklı bir muhasebe hatası yapılmış bulunmaktadır. Bu ihmal dolayısıyla mükellefin vergi matrahı olması gerekenden düşük veya yüksek çıkabilmektedir.

Kurumsal bir şirketin muhasebe departmanında, şirketin o dönemki çektiği kredi işlemleri muhasebeleştirilirken, 2020 yılına ait bir kredi faiz ödemesi, yanlışlıkla 2019 yılının giderleri içinde gösterilirse; bu faiz gideri gerekenden daha erken bir zamanda gider yazılmış ve 2019 yılının matrahını ve ödenecek vergisini düşürmüş olmaktadır.

Burada işlemi gerçekleştiren kişi, dikkatsiz davranmış ve matrahı doğrudan etkileyecek bir muhasebe hatasına sebebiyet vermiştir.

Yukarıdaki iki örnekte yapılan hatalar, süresi içerisinde düzeltilmediği takdirde, tezin ilerleyen kısımlarında açıklanacak olan vergi veya usulsüzlük cezaları ile cezalandırılmakta ve sonuçları önemli olabilmektedir.

1.2.3.2. Bilgisizlik ve Tecrübesizlik

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda SMMM ve YMM mesleklerinin çerçevesi çizilmekte ve ayrıca mesleğe giriş şartları da sayılmaktadır. Bu kanunun 5. maddesinde SMMM olabilmenin özel şartları yer almaktadır. Bu özel şartlara göre kişinin; üniversitenin ilgili bölümlerinde lisans derecesiyle mezun olması, staj sınavını kazanması, 3 yıl bir SMMM veya YMM yanında staj yapmış olması, SMMM sınavını kazanıp, ruhsatını alması gerekmektedir. Bu yasada yer alan şartların tamamının sağlanması halinde mesleğin yapılabileceği açıklanmaktadır. Kanunlarda, çok küçük bir kısımda yer alan meslek grupları ve kurumların haricinde, şirket ve şahıs firmalarının beyannamelerinin meslek mensupları tarafından imzalanması ve bağımsız denetime tabi firmaların, denetim işlemleri yine kanunlarca yetkilendirilmiş meslek mensupları tarafından yapılmaktadır.

Görüldüğü üzere meslek mensubunun sorumlu olduğu mükellefin her türlü mali ve muhasebesel işleminin yapılması için önemli süreçlerden geçmesi ve önemli donanımlara sahip olması gerekmektedir. Dolayısıyla meslek mensubunun bilgi derecesi ve mesleğe girmeden evvel önemli tecrübeler edinmesi, kanun yapıcılar tarafından da dikkate alınmış ve yasalara intikal ettirilmiştir.

Mükellefin işlerini yaparken, SMMM'nin bilgi, beceri ve tecrübesi kadar yanında çalıştırdığı personelinin veya kurumda çalışıyorsa, kurumda beraber çalıştığı muhasebe personelinin de yetkin, bilgili ve tecrübeli olması gerekmektedir.

Mali ve finansal tabloların doğru verileri yansıtabilmesi için geçerli tüm yasalara kabul görmüş muhasebe ilke ve kavramlarına ve bunlar ilgili diğer tüm bilgilere hakim olmak ve doğru şekilde kullanmak gerekmektedir. Bilgi, beceri ve tecrübeleri eksik bulunan ya da bunları bilmesine karşın uygulama hata yapan bir muhasebe personeli, çok

çeşitli muhasebe hatalarına sebebiyet verebilmektedir. Muhasebe hatalarının önüne geçme adına kritik faktör; mesleki eğitime açık, dürüst ve deneyimli muhasebe personellerinin çalıştırılmasıdır (Bayraklı, Erkan, & Elitaş, 2012: 21). Yetiştirilmek üzere alınan muhasebe personellerinin de, sürekli denetlenmesi, yaptıkları işlerin kontrolünün sağlanması ve yanlışlarının düzeltilmesi önemlidir.

1.3.Hile ve Muhasebede Hile Kavramı

Bu kısımda, öncelikle genel olarak hile kavramının tanımı yapılacak, daha sonra hilenin işletmelerde, hangi taraflar yoluyla yapıldığı ve literatürde nasıl yer aldığı aktarılacaktır. Daha sonra, muhasebe hilesi kavramının açıklaması yapılacak, türleri ve dünyada yaşanan muhasebe skandallarına değinilecektir.

1.3.1. Hile

İngilizce'de hile terimi "Fraud", Latince'de hasar, yanlış yapma, aldatma kavramları için kullanılan "Fraus" kelimesinden türemiştir. Uluslararası terminolojide kullanılan "fraud" teriminin Türkçe karşılığı konusunda net bir dil birliği yoktur. Yapılan araştırmalarda "Fraud" kelimesi yerine; hile, yolsuzluk ya da suiistimal kelimeleri kullanılmaktadır (Batı, 2017: 19).

Hile, hayatın her alanında karşımıza çıkan bir kavramdır. Yapan kişi veya tarafın lehine haksız bir çıkar veya edinim sağlamaktadır. Bu nedenledir ki, bir çıkarın veya edinimin sağlanabileceği her kulvar, oluşum ve düzende, hileye karşı birtakım önlemler alınır, uygulanması için sıkı yaptırımlar getirilir. Doğal olarak da her zaman, bu yaptırımları ve kuralları delmeye çalışıp, hile yapmaya çalışan unsurlar da varlıklarını sürdürür.

Hile, ilk insan zamanından beri var olan ve günümüzde de işletmelerin ciddi tutarlarda zarara uğramalarına ve hatta iflaslarına neden olan birtakım etik dışı eylemlerdir. Her bir hile işlemi genellikle beraberinde etik kurallara aykırılıkları da içermekle beraber, her etik kurala aykırı eylem bir hile değildir (Pehlivanlı, 2011: 3).

1.3.1.1.Hilenin Tarafları

İşletme, içerisinde kendisine bağlı birçok yapıyı barındırır. Hilenin ortaya çıkışı da bu yapılarla doğrudan ilgilidir. Ana hatlarıyla bir işletmenin yapısı düşünüldüğünde; çalışanlar, yöneticiler, yatırımcılar, satıcılar ve müşteriler hemen akla gelmektedir. Bu bölümde detaylıca inceleneceği üzere, yukarıda sayılan tarafların, hile yapmak için birçok sebebi, aynı zamanda da amacı olabilmektedir.

1.3.1.1.1. Çalışan Hileleri

İşletmeye bağlı çalışanlar tarafından gerçekleştirilen hilelerdir. Hilenin kurbanı işverendir. Amaç, çalışanın işletme varlıklarını kötüye kullanarak, kendine bir kazanım yaratması veya işletme varlıklarını doğrudan kendi hesabına geçirmesidir. İşverenin dolandırılması söz konusudur.

Çalışan hileleri, doğrudan yapılan hileler ve dolaylı hileler olarak ikiye ayrılmaktadır. Doğrudan yapılan hilelerde, çalışanlar işletmeden doğrudan bir yarar sağlar. Bu nakit para, işletme demirbaşı, stok gibi varlıklar olabilmektedir. Doğrudan yapılan hilelerde, üçüncü bir tarafın varlığından söz edilememektedir. Çalışan, hile sonucu elde ettiği ve çaldığı ürünü doğrudan kendisine alır. Dolaylı hilelerde ise, tam tersine üçüncü tarafın varlığından söz edilmektedir. Çalışan, işletmenin içerisindeki görevini kötüye kullanarak; satıcılara veya müşterilere çıkar sağlamakta, bu çıkar karşılığında da rüşvet almaktadır. Satıcılardan, daha yüksek fiyatlı mal alımı yapılması, müşterilere ise daha düşük ücretten mal teslimi veya teslimi gereken malın fazlasının gönderimi şeklinde gerçekleşebilmektedir. Bu durum sonucunda, işletme maddi olarak yine zararlı çıkacak ve çalışan, yaptığı hile sonucu işletmeye yine önemli ölçüde zarar vermiş olacaktır (Bozkurt, 2016: 64).

İşletme çalışanlarını, hile yapmaya iten birçok neden olabilmektedir. Çalışanın borcunun olması, standartları daha yüksek bir hayatın hayalini kurması, paraya hızlı ve çabuk bir şekilde ulaşma isteği, özel nedenler, kötü alışkanlıklar gibi örnekler çoğaltılabilir.

1.3.1.1.2. Yönetim Hileleri

İşletmenin tepe yöneticileri tarafından gerçekleştirilen hilelerdir. Hilenin kurbanları işletme hissedarları veya yatırımcıları, devlet kurumları ve kredi verenlerdir.

Çalışanlar tarafından gerçekleştirilen hilelere göre; daha sık karşılaşılan ve daha fazla yapılan bir hile türüdür. Bunun en büyük sebebi tepe yönetiminin, iç denetim ve hile denetimi konusunda işletmede söz ve yetki sahibi olmasıdır (Batı, 2017: 24).

Tepe yöneticileri yaptıkları hileleri, belirli bir sisteme, plana ve en önemlisi amaca bağlı olarak gerçekleştirirler. Bu amaç, işletme lehine gerçekleşebileceği gibi, işletme aleyhine de olabilmektedir. Yukarıda bahsedilen kurbanlara göre, hilenin amacı da değişmektedir. İşletmenin yatırımcı çekebilmesi, daha çok hisse senedi satabilmesi için, işletmenin finansal veya mali anlamda güçlü olması şarttır. Finansal tabloları zayıf, zararda olan bir işletme yatırımcı çekemeyeceğinden, tepe yönetimi, finansal tablo kalemleriyle oynayarak ve hileli finansal raporlama yaparak, tabloları olduğundan farklı ve işletmeyi kârlı göstermeyi amaçlayabilmektedir. Finansal tablo kalemlerinin olduğundan güçlü ve kârlı gözükmesi, işletmenin kredi puanı ve ihalesi devlet tarafından açılmış işler için de önem arz etmektedir. Bankalar, verdiği krediyi vadesinde geri alabilmek, devlet de ihalesi verilen işin doğru ve düzgün şekilde tamamlanmasını istemektedir. Tepe yöneticileri, belli durumlara göre, finansal tablolarla tam tersi yönde de oynayabilmektedirler. İşletmenin, vergi kaçırmak, devletin zor durumdaki işletmelere verdiği kredi ve teşviklerden yararlanmak gibi amaçlarla, işletme kârını gerçekte olduğundan daha düşük veya doğrudan zarar ediyormuş gibi göstermesi de rastlanan hile yöntemlerindendir. İşletme finansal anlamda kötü gözükerek, yatırımcılara daha az kâr dağıtabilmekte, sermaye piyasalarında spekülatif işlemler yapabilmekte, konkordato ve iflas gibi durumlarla elini rahatlatma amacı da güdebilmektedir.

1.3.1.1.3. Yatırım Hileleri

Kişinin; yatırımcıları, aslında değersiz olan ya da hiç yapılmayacak olan işlere yönlendirerek, buradan bir kazanım elde etmesidir. Bu kazanım, yüksek miktarlarda maddi bir kazanç olabilmektedir. Kurban, yatırımcılardır ve hileyi yapan kişi, doğrudan yatırımcıları dolandırmaktadır.

1.3.1.1.4. Satıcı Hileleri

Satıcı hileleri, işletmeye mal ve hizmet satışı yapan kişi veya kurumlarca gerçekleştirilir.

Satıcı hileleri, satıcının tek başına veya işletmeden bir çalışan ile iş birliği yapması sonucu gerçekleşmektedir. Satıcı, işletmeye yüksek tutarlı satış yapmakta, kalitesi düşük mal satmakta, eksik mal teslim etmekte veya hiç etmemektedir. Satıcı hileleri tüm dünyada özellikle kamu kurumlarına yönelik olarak sıkça yapılmaktadır (Bozkurt, 2016: 66).

Satıcı, yukarıda bahsedilen hilelerin haricinde, sırf bir işletmeden para kazanmak veya mal/hizmet satmak için de içerideki çalışandan yararlanabilmektedir. Olağan şartlarda mal ve hizmet alımında işletmenin tercih etmeyeceği bir kişi veya kurum, içeride bu işten sorumlu ve inisiyatif sahibi bir çalışan sayesinde kendisini bu işletmenin satıcısı konumuna getirebilmektedir. Burada satıcıyla çalışanın, hayat şartları içerisinde bir ilişkisi olabileceği gibi; rüşvet, komisyon gibi hile yöntemleri yönünden de ilişkiler geliştirilebilmesi olasıdır.

1.3.1.1.5. Müşteri Hileleri

İşletmenin müşteri kurum veya kişilerince gerçekleştirilen hilelerdir. Burada kurban, mal veya hizmet satışı yapan işletmelerdir. Hileyi gerçekleştiren kişi veya kurumlar, aldıkları mal veya hizmeti, piyasa fiyatının çok altında bir değerle veya piyasada sahip olamayacakları avantajlarla almayı hedeflemektedirler. Buradaki müşteriler, yine işletme içinden çalışanlarla iş birliği yaparak veya çalışanları aldatarak da hile yapabilmektedirler.

Hileleri gerçekleştiren müşteri; ödeme yapmadan yapmış gibi gösterebilmekte, ödeme yapmadan mal veya hizmet alımı yapabilmekte, sahte veya karşılıksız çek/senet kullanabilmektedir.

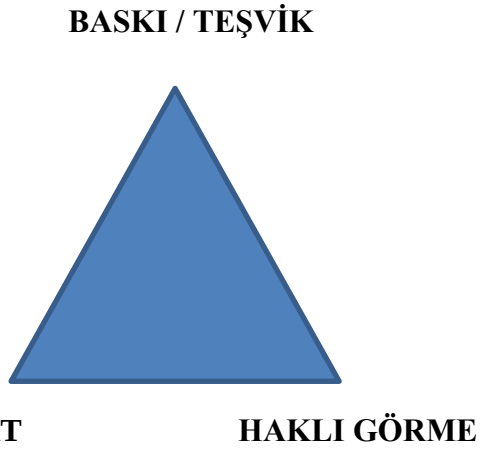
1.3.1.1.6. Rakip Firma Hileleri

İşletmenin, rakipleri tarafından gerçekleştirilen hilelerdir. Burada, kurban işletme aleyhine haksız bilgi ve belge yayarak, hileyi yapan işletmenin kendisine çıkar sağlaması söz konusudur. Bu nedenle bu tür hilelere, "Haksız rekabet hileleri" de denebilmektedir.

Bu tür hilelere örnek olarak; ihaleye fesat karıştırmak, işletme malları hakkında yanıltıcı bilgiler yaymak, haksız isim, unvan, marka, patent kullanmak ve bunların hırsızlığını yapmak, bu gruba giren hilelerin önemli örneklerindendir (Doğan, 2018: 75).

1.3.1.2. Hile Üçgeni Kuramı

Amerikalı bir penolog, sosyolog ve kriminolog olan Dr. Donald Cressey, araştırmalarını hilenin neden yapıldığı sorusu üzerine kurmuş ve bu soruya cevap aramıştır. Böylelikle, günümüzde hile ilgili en önemli teorilerden biri kabul edilen "hile üçgeni teorisi"ni bulmuştur. Cressey bu araştırmayı yürütürken, hile yapmaktan ötürü suçlu bulunan yaklaşık 200 kadar mahkumla da görüşmeler yapmıştır. Araştırmanın sonucunda, "kişilerin hileye yatkınlığı; baskı, fırsat ve kendini haklı gösterme unsurları bir araya geldiği zaman artış göstermektedir" şeklinde olmuştur (Biegelman & Bartow, 2006: 32-33; Akt. Alptekin, 2017: 33).



Şekil 1: Hile Üçgeni

Kaynak: (Doğan, 2018: 96)

1.3.1.2.1. Baskı Unsuru

Hile üçgeni teorisinde, özellikle işletme çalışanları gözlemlenmiş olup; çalışanları hileye iten veya yönlendiren nedenler üzerine çalışılmıştır. Bunlardan ilki olan baskı unsuru da bir nevi hilenin itici gücü konumundadır. Hileyi yapan tarafın, bunu gerçekleştirme adına çok sayıda sebebi olabilir. Ancak, hileyi yapma eyleminin çıkış noktasında muhakkak bir baskı unsurunun olması gerekmektedir.

Çalışanı hile yapmaya iten motivasyonlar dendiğinde akla ilk olarak hırslı veya dürüst olmayan insan profilleri gelebilmektedir. Ancak, hile etkeni sadece bu etkenlere bağlanamayacak derecede derin bir konudur. Toplumda, dürüstlük erdemine sahip olmayan ya da açgözlü olan birçok insan, hile yapmadan iş yaşamına devam edebilmektedir. Davranış biçimleri üzerine çalışan uzmanlar, hileyi ortaya çıkaran psikolojik yapının üzerine tek bir model kuramamaktadır. Hile riskini yükselten çeşitli psikolojik ve motivasyona dayanan davranış biçimleri mevcuttur. Bu motivasyon türleri aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Bozkurt, 2016: 113):

- **Psikolojik Motivasyon**: Hırsızlık duygusu kişinin doğasında bulunup, çalmış olmak için hırsızlık yapmaktadır.
- **Egoya Dayanan Motivasyon:** Kişisel prestij sağlayabilmek dürtüsüyle hırsızlığa yönelmedir.
- **İdeolojik Motivasyon:** İdeolojik nedenlere dayanan, morali yüksek tutmayı hedefleyen ve bir kurban seçmeyi haklı gören bir yaklaşımdır.
- **Ekonomik Motivasyon:** Ekonomik dürtülerle gerçekleştirilen hile biçimidir. İşletmelerde çalışanların yaptıkları hilelerin, genellikle dayandığı nokta olarak kabul edilmektedir.

Baskı unsuru, buradan hareketle üç gruba ayrılmaktadır. Bunlar; mali baskılar, kötü alışkanlıklardan doğan baskılar ve işle ilgili baskılardır.

1.3.1.2.1.1. Mali Baskılar

Mali baskılar, bir süreç içerisinde oluşabileceği gibi, aniden meydana gelen bir ihtiyacın yarattığı motivasyona bağlı olarak da gerçekleşebilmektedir. Bunlar genelde paraya duyulan ihtiyaç sonucu ortaya çıkmaktadır (Doğan, 2018: 96).

Para hırsı, aç gözlülük, güzel yaşama arzusu, yüksek tutarlarda borç edinme, sağlık harcamaları, eğitim harcamaları ve beklenmeyen mali ihtiyaçlar gibi sebepler baskı unsurunu ortaya çıkarmaktadır. Sıralanan sebepler, çok ayrıntılı ve eksiksiz olmasa da, sayılan baskı unsurları, birçok hileyle bağlantılıdır. Araştırmacılar, hile yaparak ciddi miktarlarda parayı kendi üstüne geçiren kişilerin; lüks otomobiller, takılar, pahalı evler gibi harcamalarla bu parayı kullandıklarını tespit etmişlerdir. Birçok insan, bu tarz bir hayat yaşayan hilekârların, maddi sıkıntılar içerisinde olduklarını asla düşünmemektedirler (Albrecht & Albrecht, 2003: 30; Akt. Alptekin, 2017: 35).

1.3.1.2.1.2. Kötü Alışkanlıklardan Doğan Baskılar

Bu tarz baskılar, mali baskılarla bağlantılı özellikler içermektedir. Bireyin; kumar, uyuşturucu veya alkol bağımlılığı bulunması, gece hayatına düşkün olması gibi sebepler hileye zemin hazırlayan etkenler arasında sayılmaktadır. Hileyi motive eden unsurlar arasında bu tür alışkanlıklar, en kötü motivasyon unsurları olarak kabul edilmektedir. Çocuğu veya eşine uyuşturucu ya da içki parası götürebilmek adına hırsızlığa bulaşan çalışanlar ve çok başarılı bir kariyere sahip olmasına karşın, kumar tutkusu sebebiyle bu yola girmiş olan yönetici örneklerine sıkça rastlanmaktadır (Bozkurt, 2016: 115).

1.3.1.2.1.3. İşle İlgili Baskılar

İşletme çalışanlarının; işi ile alakalı beklentilerinin gerçektekinden farklı olması, çalışmalarının karşılığını alamadığını düşünmesi, gerekli terfi işlemlerinin yapılmaması veya haksızlığa uğradığı inancına sahip olması gibi sebepler, hile için zemin hazırlayan baskı unsurlarıdır. Kişinin, beklentisinin altında ücret alması, takdir görmemesi veya anlaşılmadığını düşünmesi, aşırı iş yükü gibi sebepler de bu gruba giren örneklerdendir (Doğan, 2018: 97).

1.3.1.2.2. Fırsat Unsuru

Fırsat unsuru, çalışanların işletmelerinde hile yapmalarına olanak sağlamaktadır. Her işletmenin, çeşitli özelliklere sahip varlıkları mevcuttur. Bu varlıklar, işin doğası gereği sürekli dolaşım halindedir. Bu sebepten ötürü varlıkların, bir şekilde işletme çalışanları, satıcılar veya müşterilerin kontrolü altına girmesi olasıdır. Bu nedenle hile yapmaya zemin hazırlayan fırsat unsuru her daim bulunacaktır. Bu nedenle, üçgendeki unsurlardan işletme sahiplerini ve tepe yönetimini en çok ilgilendiren kısım fırsat unsurudur. Çünkü diğer iki unsura doğrudan müdahale edilemeyeceği halde, fırsat olasılığını minimuma indirme olanağı işletmenin elindedir. İşletmelerde hile yapmaya zemin hazırlayan fırsat unsurları azaltıldıkça, hilenin gerçekleşme olasılığı, dolayısıyla da işletmenin uğrayacağı zarar o oranda azalacaktır (Bozkurt, 2016: 116-117).

Yaygın olarak işletmede fırsat unsuru, kontrollerin eksik olması durumunda ortaya çıkmaktadır. Kontrol yapısının mevcut ve işler olması, tek başına hileleri engellemeye ya da bunları ortaya çıkarmaya yetmese bile, bu konuda önemli bir yere sahip bulunmaktadır. Hileyi gerçekleştiren taraf, işletmede kontrol ortamının sağlıklı işlediğini bilmesi durumunda, hile kararını alması daha zor olacak ve kontrol, hileye karşı bir caydırıcılık görevi üstlenecektir. İşletmede bir yönetim kurulu veya denetim komitesinin olmaması, olsa bile ihmalkâr ya da umursamaz bir tutum içinde olmaları, fırsat unsurunu etkin hale getirmekte ve hile yolunu seçen bireyleri cesaretlendirmektedir. Bunların haricinde işletmenin iç denetçilerinin işletmede ortaya çıkan hileli işlemleri yakalama konusunda başarısız olmaları, bağımsız denetim yapılmıyor olması gibi durumlar da işletmenin iç kontrol yapısının zayıflamasına sebebiyet vermekte ve hilekârlar için gerekli ortamın oluşmasına katkı sağlamaktadır (Mengi, 2013: 19).

1.3.1.2.3. Haklı Görme

Haklı görme, gerçek hayatta da sıkça karşımıza çıktığı üzere, yanlış bir şey yaptığını bilen bireyin, bu davranışını kendince haklı bir zemine oturtarak vicdanını rahatlaması girişimidir.

Hilekâr kendini haklı bulma amacıyla, aşağıdaki örneklere benzer gerekçeler üretmektedir (Doğan, 2018: 98):

- İşletmenin kendisinin yolsuzluk yapıyor oluşu,
- İşletmedeki diğer çalışanların da aynı şeyi yapıyor oluşu,
- Hak ettiğini alamadığı düşüncesi,
- İyi bir sebep uğruna yapıyor oluşu,
- Yapılan eylemin suç sayılamayacağını düşünmesi,
- Zimmete geçirilen varlığın, daha sonradan yerine konacak olması,
- Yapılan eylemden kimsenin zarar görmeyeceğini düşünmesi.

1.3.2. Muhasebe Hileleri

Belli bir amaç doğrultusunda işletme veya organizasyonun kayıt, belge ve bilgilerinin isteyerek, bilinçli olarak bozulması ve tahrif edilmesine muhasebe hilesi denmektedir. Muhasebe hataları, bilgisizlik ve dikkatsizlikle alakalı bir durumken, muhasebe hileleri, bilerek ve isteyerek yapılmaktadır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2011: 91)**.**

Muhasebe hilesi; teknolojinin gelişmesi, yasal yaptırımların tüm dünyada artması gibi faktörlere karşın, halen başvurulan ve karşılaşılan bir gerçek durumundadır. Gerek organizasyonun bilgi kullanıcıları gerek organizasyonun hissedarları gerekse de vergi yükümlülüğünün bulunduğu devlete karşı, yukarıda irdelenmiş olan çeşitli gruplar tarafından gerçekleştirilmektedir.

Muhasebe hileleri, yapan kişi tarafından kasıtlı olarak yapılmakta ve gizlenmektedir. Bu yönünden ötürü de muhasebe hilelerini ortaya çıkarabilmek deneyim, bilgi ve dikkat istemektedir. Nasıl ki muhasebe hilelerinin tespitine karşı birçok yol ve

yöntem bulunmakta ise, hileyi yapanlar tarafından da her geçen güç yeni yöntemler ve hileler bulunmaktadır.

1.3.2.1. Muhasebe Hilelerinin Türleri

Muhasebe hileleri, çeşitli türlerle karşımıza çıkmaktadır. Hilenin tarafları, aşağıda örnekleriyle sayılacak olan çeşitli muhasebe hilelerini gerçekleştirerek, amaçlarına ulaşmayı ve kendilerine çıkarım sağlamayı hedeflemektedirler.

Muhasebe hile türleri sırasıyla; kasti hatalar, kayıt dışı işlemler, işlemden önce veya sonra kayıt yapılması, gerçek olmayan hesapların kullanımı, belge sahtekârlığı, bilançonun maskelenmesi, teknoloji hileleri ve varlıkların kötüye kullanılmasıdır.

1.3.2.1.1. Kasti Hatalar

Muhasebe hataları, yukarıda detaylıca değinildiği üzere, kişi veya kurumun istemeden yaptığı hatalara denmektedir. Bu hatalarda kasıt unsuru olduğundaysa, artık bu durum muhasebe hatası kavramıyla açıklanamamaktadır. Çünkü kasıt unsuru, hatanın bilerek ve isteyerek yapılması anlamını taşımaktadır. Bu nedenle kasti yapılan hatalar, bir muhasebe hilesi türüdür.

Bir hatanın kasıt içerip içermediğini bulmak, meşakkatli bir meseledir. Tespit edebilmek için, hata unsurunu inceleyen ya da denetleyen kişinin bir hayli tecrübeli ve dikkatli olması gerekmektedir.

1.3.2.1.2. Kayıt Dışı İşlemler

Muhasebe sisteminde, her türlü kaydın bir belgeye dayandırılması zorunluluğu bulunmaktadır. Defterlere işlenen kayıtların, belgeye dayandırılmadan yapılmasına kayıt dışı işlem denmektedir. İşletmelerde kayıt dışı işlemlerin varlığı, işletmenin defterlerinin gerçek durumunu göstermesini engellemektedir. Bu işlemlere örnek olarak; fatura almamak, fatura düzenlememek veya mevcut olan bir faturayı engellemek verilebilmektedir. Satışı, belge düzenlemeden gerçekleştirilen bir ürünün, işletmeye girişi de belgesiz ise; oluşan matrah farkı, satış bedeli ile ürünün maliyeti arasındaki fark

olmaktadır. Fakat, satışı kayıtlara yansıtılmayıp, alışı deftere işlenmiş olan ürünün satış bedelinin tamamı matrah farkını oluşturmaktadır. VUK'un 30. maddesi gereği de, kayıt dışı işlem yaptığı tespit edilen işletmelerin, defter kayıtları gerçeği yansıtmadığından ötürü, tespit edilen matrah farkları üzerinden re'sen vergi tarhiyatını gerektirmektedir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2011: 92).

1.3.2.1.3. Zamanından Önce veya Sonra Kayıt

VUK'un 219. maddesi gereğince; işletme ile alakalı gerçekleşen işlemlerin, işin hacmine ve icabına uygun olarak, muhasebe düzenini bozmayacak şekilde kayıtlara geçirilmesi gerekmektedir. Bu kanuna göre işlemler, 10 gün içerisinde kayıtlara intikkat ettirilmelidir. Kayıtlarını sürekli olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili kişilerin imza ve parafını taşıyarak düzenli belgelere dayandırarak yürüten işletmelerde, işlemlerin bu belgelere kaydedilmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, işlemlerin yasal defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmemelidir. Günlük kasa, günlük perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine, işlemler günü gününe kaydedilmelidir.

Günümüzde defter beyan ismi verilen, GİB sistemine entegre bir sistem bulunmaktadır. Serbest meslek erbabları, zirai ve ticari şahıs işletmelerinin muameleleri bu sistem üzerinden yürütülmektedir. Bu sistemle birlikte, mükelleflerin kayıtları buradan gerçekleştirilmekte ve defter internet üzerinden tutulmaktadır. Deftere kayıt süreleri, bu sistem için de geçerli olmaktadır.

1.3.2.1.4. Gerçek Olmayan Hesapların Kullanımı

İşletmelerde ortaya çıkan hilelerden biri de hasılatı gizlemek ya da işletme maliyetlerini gerçektekinden daha yüksek göstererek vergi kaçırmak için sahte kişiler adına olmayan, yanıltıcı hesaplar açılması durumudur. Gerçekte olmayan hesapların açılmasının gerçek amacı, belgesiz ve kayıt dışı olarak gerçekleştirilen işlemlere bir dayanak yaratılmasıdır. Bu durumdaki bir hesapta hem bir işlem hem de belge mevcuttur. Fakat yapılan işlem ile elde bulunan belgenin içeriği birbirlerinden farklıdır. Söz konusu hesaplar aracılığı ile işlemler, olduklarından farklı şekilde yansıtılmış olmaktadır (Bayraklı, Erkan, & Elitaş, 2012: 80).

Gerçek bir kişiye, faturasız olarak yüksek bedelle satılan bir ürün; gerçek olmayan bir kişiye veya gerçekte ürün alışverişiyle alakası bile olmayan bir kişiye düşük bir bedelle satılmış gibi gösterilebilmektedir. Bu yolla, aradaki hasılat farkı gizlenmiş olmaktadır. Aynı şekilde, aslında imalata verilen ve mamul şeklinde belgesiz olarak yapılan bir satış, gerçekte olmayan bir kişiye hammadde olarak satılmış gibi fatura edilebilmektedir. Gerçek satış bedeliyle, fatura satış bedeli arasındaki fark, sahte hesaplar aracılığıyla kayıt dışı bırakılmış olmaktadır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2011: 93).

1.3.2.1.5. Belge Sahtekarlığı

VUK'un 227. maddesinde; kanunda aksine bir hüküm bulunmadığı takdirde, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan ilişkilere ait olan kayıtların belgeyle kanıtlanması zorunlu tutulmuştur.

Bu kanun hükmüne göre bir işletme, kâr veya zarar hesabını oluştururken ve vergi matrahını hesaplarken, indirim konusu yaptığı, hasılat gösterdiği her kaydı bir belgeye dayandırmak durumundadır. Vergi matrahını oluşturan kayıtların; yasalarda bulunan usul, şekil ve kurallara uygun olarak belgelenmesi, gerektiği ve istendiği takdirde yetkili mercilere ibraz edilmesi zorunludur. Ancak yasal defterlerde sadece gelir ve gider hesapları değil; tahsilat ve yapılan ödemelerin de belgelendirilmesi şarttır. İşletmenin; verdiği ya da aldığı çekleri, senetleri, banka hesap hareketlerini, dekontlarını, tahsilat makbuzlarını ve buna benzer bütün belgelerini defterdeki kayıtlarını destekleyecek biçimde, doğru belgelerle saklaması gerekmektedir.

Muhasebe hilesini gerçekleştiren taraflar, hilesini aklamak ve saklamak adına birçok girişimde bulunmaktadırlar. Bunlardan birisi de belge sahtekarlığıdır. Belge sahterkarlığında, gerçekte olmayan, vergi kanunlarına aykırı bir belgenin, yasal defterlere yansıtılarak, gerçekte olmuş gibi gösterilmesi ve belgenin de saklanacak evraklar arasına konarak, dayanak yaratılması söz konusudur. En basit şekilde örnek vermek gerekirse işletme, gerçekte almadığı bir ürünü almış gibi göstermekte, hem vergi matrahını hem de üründe KDV söz konusu ise KDV matrahını indirmektedir. Sahte belgeyi düzenleyen taraf, görünüşte vergi mükellefiyeti olan, belgelerini anlaşmalı matbaa veya noterden onaylatmış bir işletme görünümünde olabilmektedir. Ayrıca tamamen usule ve yasalara uygun olmayan, onaysız, sahte belgeler yoluyla da bu hile yapılabilmektedir. Suç; sadece

vergi matrahını azaltmayı değil, çeşitli belgeler yoluyla işletmeye para sokulması ya da ödeme yapılmış gibi gösterilmesi hedeflerini de içerebilmektedir. Vergi matrahına bir etkisi olmasa dahi, sahte belge kullanma suçu ortadan kalkmamaktadır.

Belge sahtekarlığının sonuçları, tezin ilerleyen bölümlerinde de görüleceği üzere ağır olmakta ve mükellef, bu suçtan dolayı yakalandığı takdirde, önemli yaptırımlarla, hatta hürriyeti bağlayıcı cezalarla karşılaşmaktadır.

1.3.2.1.6. Bilançonun Maskelenmesi

Bilanço; belli bir tarihte, işletmenin sahip olduğu varlıklarını ve bu varlıkları sağladığı kaynaklarını gösteren mali tablodur. Bilanço, belli bir şekle ve usule tabi olup, çeşitli ilkeleri mevcuttur. Doğru bir şekilde sunulması önemli olup, işletme hakkında en önemli bilgileri veren tablo özelliğini taşımaktadır.

Bilançonun maskelenmesi, muhasebe hilelerini gerçekleştiren tarafların kullandığı önemli araçlardan bir tanesidir. Bilanço maskelenirken, çeşitli amaçlar güdülmekte ve bu amaçlar doğrultusunda bilanço düzenlenmektedir. Bazı durumlarda bilançonun dolayısıyla işletmenin iyi gözükmesi hedeflenirken, bazı durumlarda da bilançonun kötü gözükmesi hedeflenmektedir. Her iki durumda da bilanço aslında olduğu gibi gözükmemekte ve hileyi gerçekleştirenler tarafından maskelenmektedir.

1.3.2.1.6.1.Bilançonun Güzelleştirilmesi

İşletme sahipleri; işletmelerini satmak, devretmek, yatırımcı çekmek, iş almak, ihaleye girmek ya da kredi kullanmak gibi amaçlara sahip olabilmektedirler. Bu amaçlar oldukça doğal olmakla birlikte taraflar, bu amaçlardan birini gerçekleştirmek amacıyla, bilançosunu gerçeği yansıtmayacak şekilde maskelerse, hile yapmış olmaktadır. Bu tür hedeflenen işlerde, karşı taraf genellikle işletmenin bilançosunun olumlu ve iyi olmasını beklediğinden ötürü işletme, bilançosunu güzelleştirmek adına muhasebe hilesi yapmaktadır.

İşletmenin durumunu olduğundan daha iyi göstermek ve bu amaçla bilançoyu maskelemek adına taraflar, aşağıdaki yöntemlerden yararlanabilmektedirler (Irmak, Kurnaz, Çağlayan, & Bal, 2002: 49; Akt. Alptekin, 2017: 29):

- Aktifte bulunan kıymetlerin yüksek değerlenmesi,
- Varlıkların amortismanlarının ayrılmaması,
- İşletmeye ait olmayan malların, işletmeye aitmiş gibi gösterilmesi,
- Giderlerin aktifleştirilmesi,
- Cari döneme ait giderlerin, gelecek dönem gideri olarak yazılması,
- Şüpheli alacaklara karşılık ayrılması,
- Gelecek döneme ait gelirlerin, cari dönemde gelir yazılması,
- Bazı giderlerini defterlere hiç kaydedilmemesi,
- Satılmayan malların, satılmış gibi gösterilmesi.

1.3.2.1.6.2. Bilançonun Kötüleştirilmesi

İşletmenin, belli amaçlar sebebiyle, olduğundan daha kötü bir durumda gösterilmesi adına bilançonun maskelenmesi işlemine denmektedir. Burada hileyi gerçekleştiren tarafların; ödenecek vergiyi azaltmak, kâr dağıtımını aşağıya çekmek, borsada işlem gören bir işletme ise, borsa fiyatlarını manipüle etmek, ortaklıktan ayrılanlar ve bunların varisleriyle lehte anlaşmalar yapmak, vergi idaresi veya firma alacaklılarıyla anlaşmalar yapmak gibi amaçları olabilmektedir.

1.3.2.1.7. Bilgisayar Hileleri

Günümüzde muhasebe ile alakalı işlemler, bilgisayarlardan ve diğer dijital sistemlerden yürütülmektedir. Yasal defterler, cirosu belli bir sınırın altında olan işletmeler açısından halen kağıt ortamında bulundurulması ve saklanması gerekiyorsa da, işlemlerin tamamı dijital ortamda gerçekleştirilmektedir. Teknolojinin günden güne daha da gelişmesiyle muhasebe sistemleri de teknolojiye uyumlu hale gelmiş ve dolayısıyla kağıt ortamındaki bazı hata ve hile risklerini ortadan kaldırmıştır. Ancak her yaşanan yenilikte olduğu gibi, muhasebe hilesini gerçekleştiren taraflar, bu gelişmeye de ayak uydurmuşlardır.

Günümüz muhasebe programlarının çoğunda, veri girişinin ardından program; matrah hatalarını, ters kayıtları, KDV hatalarını ve buna benzer basit hataları tespit edip, kullanıcıyı uyarmaktadır. Bunun yanında; stok takibi açısından kolaylık sağlayan,

amortisman ayırıp takibini yapan, değerlemeleri düzenli ve usule uygun gerçekleştirebilen, enflasyon muhasebesi, adatlandırma gibi özel işleri de artık birçok muhasebe programı gerçekleştirebilmektedir. Yıllık ÜFE ve TÜFE oranlarını, yıllık asgari ücret ve bunun yanındaki gelir vergisi dilimlerini, her yıl güncellenen çeşitli vergi oranlarının doğrudan entegrasyonu da sağlanabilmektedir. Bu durumun getirdiği avantajların yanında, dezavantajların varlığı da söz konusudur.

Muhasebe hilesi, muhasebe verilerinin işlenmesini sağlayan yazılımlar üzerinden gerçekleştirilebilmektedir. Yanlış programlara mantığı, yanlış verilere ulaşılmasını sağlayabilmektedir. Ayrıca, yazılımlardaki yanlışlıklar, yazılımın hazırlanması aşamasındaki hilelerden ortaya çıkabileceği gibi, daha sonradan yazılımlar üzerinde yapılacak hileli işlemler ile de doğabilmektedir. Bilgisayar yazılımları üzerinden gerçekleştirilen hileler; işletme yönetimi ya da çalışanlar tarafından yapılabileceği gibi, günümüzde oldukça yaygın olan ve bilgisayar korsanları denilen "hacker"lar tarafından da yapılabilmektedir (Alptekin, 2017: 31).

Muhasebe uygulamalarında, bilgisayarların insan hayatına girmesi, yani elektronik muhasebe sistemlerinden yararlanmak, büyük bir kolaylığı da yanında getirmiştir. Ancak, işlemler elektronik ortamlardan yapılsa dahi, muhasebenin varlığı her zaman hile yapılmaya zemin oluşturabilmektedir. Batı'ya göre; bu durumu önlemek adına elektronik muhasebe ve elektronik denetim kavramları ile alakalı hukuki alt yapının sağlanması gerekmektedir (Batı, 2017: 41). Denetçiler, elektronik bilgi ortamlarında denetim yapabilmek adına, belli bir seviyede bilgi ve tecrübeye sahip olmaları önem arz etmektedir. Yükçü ve Gönen'e göre; bu nedenden ötürü muhasebe mesleğini seçecek kişilerin, bilgi teknolojilerinin muhasebe sistemlerinde oldukça yaygınlaşması sebebiyle, bu tür eğitimleri de almasında fayda bulunmakta, hangi program kullanılarak muhasebe kayıtları tutuluyorsa, ilgili programın dilinin öğrenilmesi ve muhasebe denetim tekniklerinin ilgili programa entegre edilerek, yasal sonuçlarla karşılaştırılması gerekmektedir (Yükçü & Gönen, 2010: 6; Akt. Batı, 2017: 41).

1.3.2.1.8. Varlıkların Kötüye Kullanılması

İşletme içindeki varlıkların kötüye kullanımı, kendine yarar sağlama amacı güden işletme içindeki kişiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Gerçekte işletmeye ait olan para veya diğer varlıkların, çeşitli muhasebe hileleri yoluyla zimmete geçirilmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Yaygın olarak işletme çalışanları tarafından gerçekleştirildiği görülmektedir.

İşletme tepe yönetiminin, işletme ile ilgili verilere kolay erişmesi veya çalışanların iç kontrol zayıflıklarından faydalanması sonucu gerçekleşmektedir. Muhasebe kaydından önce veya sonra gerçekleştirilen nakit hırsızlığı ve hileli ödemeler şeklinde meydana gelmektedir (Eren, 2003: 9; Akt. Batı, 2017: 42).

1.3.2.2. Dünyada Muhasebe Skandalları ve Sarbanes-Oxley Yasası

Muhasebe hileleri tüm dünyada, işletmelerin büyüklüğü veya küçüklüğü fark etmeksizin, belli çıkarlar güden gruplar veya bireyler tarafından yapılmaktadır. Önlemler alınması, yasalar çıkarılması veya denetim mekanizmalarının doğru bir şekilde işletilmesi gibi faaliyetler, insan doğası gereği bu hileyi gerçekleştirenleri tamamen engelleyememektedir. Bu bölümde, dünyada meydana gelmiş ve ortaya çıktığı dönemde sansasyon yaratmış, muhasebe hileleriyle alakalı dört önemli skandal ele alınacak ve ardından ABD'de kabul edilmiş, hileleri önleme adına bir atılım olan Sarbanes-Oxley Yasası'na değinilecektir.

1.3.2.2.1. Enron Skandalı

Enron, 1985 yılında doğalgaz dağıtımı yapmakta olan iki şirketin birleşmesiyle ABD'de kurulmuş bir işletmedir.

Enron'un kuruluşunun öncesinde ABD'de, doğalgaz boru hattı konusundaki kısıtlamalar kaldırılmıştır. Böylelikle Enron, bu piyasada etkili olurken, ayrıca türev piyasalarda da hamleler yaparak, önemli bir büyüklüğe erişmiştir. İlk kurulduğunda doğalgaz işinden gelirinin büyük kısmını elde eden Enron, 20. yüzyılın sonu ve 21.

yüzyılın başında kazancının yüzde 80'ini toptan elektrik, enerji işlem ve servislerinden elde etmektedir. 2000 yılında Enron'un türev işlemlere bağlı varlıkları 2.2. Milyar Dolar'dan, 12 Milyar Dolar'a yükselmiştir. Bu konudaki yükümlülükleri de 1.8. Milyar Dolar'dan 10.5 Milyar Dolar'a çıkmıştır. Şirket için her şey olumlu gözükürken ve dünyanın sayılı firmalarından biriyken, 2000 yılının 14 Ağustos'unda, şirket için önemli bir görevde bulunan Jeff Skilling şirketten ayrılmış ve bu da hisse senetlerinde düşüşe sebebiyet vermiştir. Ayrıca Enron, her alanda mükemmel bir noktada olduğu iddiasını ortaya koysa da işletmenin hileli finansal raporlamalar ile yürütüldüğünün farkında olan tepe yöneticilerinin ve şirketin yüzde 6'lık düşük sermaye getirisini fark eden Kynikos'un başkanı Chanos'un, portföyünde bulunan tüm Enron hisse senetlerini satmasıyla, dikkatler Enron üzerine kaymıştır (Mengi, 2013: 147-150).

İşletme, 2 Aralık 2001 tarihinde gönüllü olarak iflasını istemiştir. Enron muhasebe uygulamalarını gerçekleştirirken; gerçekte var olan finansal pozisyonunu bildirmemiş, önemli miktardaki borcunu ve ettiği zararı yatırımcılarından gizlemiş, işletme hissedarlarına işletmenin durumunu ve bilançolarını maskeleyerek sunmuştur. Yönetim uygulamalarını gerçekleştirirken; işletme çeşitli stratejik değişikliklerle, tam olarak hakim olmadığı madencilik, telekomünikasyon, e-ticaret gibi alanlarda faaliyet göstermeye başlamış, özel amaçlarla kurmuş olduğu ortaklıklar yoluyla kazançlarını olduğunda yüksek göstermiştir. Ayrıca, yöneticilerin aşırı ücretlendirilmesi, uygun olmayan çıkar çatışmaları gibi yönetim hileleri de gerçekleştirilmiştir. Denetim uygulamalarında ise; Enron'un bağımsız denetim faaliyeti ile iç denetim faaliyetini yürüten firmanın aynı işletme tarafından gerçekleştirilmiş olmasıyla, önemli bir hile daha yapılmıştır (Elitaş, 2012: 43-44).

1.3.2.2.2. WorldCom Skandalı

WorldCom telekomünikasyon alanında faaliyet gösteren, ABD'de kurulmuş ve 90'lı yıllardaki stratejisi, şirket satın almaları yoluyla büyümeye dayanan bir işletmedir. 1998 yılında, şirketin bugünkü adı olan MCI Şirketinin alınmasıyla büyüme stratejisi, üst noktalara çıkmıştır.

WorldCom tarafından gerçekleştirilen satın almalar ve birleşmeler, tür ve büyüklük açısından birbirlerinden farklıydı. İşletme, sürekli yeni birleşmeler ve yeni satın almalar yapma yoluna gitmekte fakat birleşilen ve satın alınan işletmeler hakkında detaylı çalışma ve analizler yapılmamaktaydı. Şirketin iflasında bu sebeplerin yanında, rakip firmaların çok iyi bilançolar ortaya koyması da etkili olmuştur. WorldCom yöneticileri bu durum karşısında baskı altına girmişler ve rakiplerden geri kalmadığını piyasaya göstermek adına, finansal tablolarında hile yapma yoluna gitmişlerdir. Bu hileler ise, sadece tepe yöneticileri tarafından değil, esasında şirket içindeki birçok kişi tarafından bilinmekteydi. Muhasebe bölümünde çalışmakta olan sertifikalı muhasebeciler, hiçbir belge ile desteklenmeyen kayıtları gerçekleştirmekte ve yanıltıcı finansal tabloları hazırlamaktaydılar. Amaç, makyajlanan bilançolarla kârı yüksek göstermekti. Bu bölümde çalışan diğer personeller de belki fiilen hilelerinin gerçekleştirilmesi işlemini yapmasalar da durumdan şüphe ediyorlardı. 2002 yılının bahar ayına kadar da kimse hileli finansal raporlama uygulamalarını durdurmak ya da ortaya çıkarmak adına harekete geçmeyecekti (Türel, 2011: 94-95).

WorldCom, gelirlerinde azalma yaşadığı 2001 yılının ilk çeyreğinden başlayarak, hat giderleri ile ilgili muhasebe politikasını değiştirmiş ve faaliyet giderlerini sermaye harcaması olarak sınıflandırmıştır. 2001 yılının ilk çeyreğinin sonuna kadar hat giderlerinin sermaye harcamasına dönüştürülmüş tutarı 3.8 Milyar Dolar'ı bulmuştur. Bu kayıtlar firma kârının, olması gerekenden 5 Milyar Dolar daha yüksek raporlanmasını sağlamıştır (Türel, 2011: 96-97).

WorldCom da, muhasebe hilelerinin ortaya çıkması sonucu, Enron gibi iflas istemiş ve yöneticileri yargıya intikal etmiştir. 2002 yılında patlak veren bu skandalla, Enron arasındaki benzerlikler sadece hilelerle ve sonucuyla sınırlı kalmamıştır. Enron'u denetleyen Arthur Andersen isimli denetim firması, aynı zamanda WorldCom'un da çalıştığı denetim firmasıydı.

1.3.2.2.3. Parmalat Skandalı

Parmalat, İtalya merkezli bir gıda firması olup, 1961 yılında Calisto Tanzi tarafından kurulmuştur.

Şirket ile ilgili ortaya çıkan ilk skandal, bir ABD bankasının Cayman Adalarında bulunan şubesinde yer alması gereken varlığının, orada bulunmaması ve hesabın boş olmasıyla gerçekleşmiştir. 19 Aralık 2003 günü, Bank of America, şirketin Cayman Adaları'ndaki iştirakinin banka hesabında 3.9 Milyar Euro bulunduğuna dair belgenin sahte olduğunu iddia etmiş ve bunun üzerine hile incelemesi başlatılmıştır. Şirketin kurucusu Tanzi, 27 Aralık 2003 günü tutuklanmış ve şirketin hesaplarında 8 Milyar Euro'luk bir açık olduğunu itiraf etmiştir. İşletmenin varlıklarını, kurdukları farklı şirketler aracılığıyla üzerlerine geçiren Tanzi ailesi haricinde, şirketin CFO'luk görevini yürüten Fausto Tonna da tüm hileli finansal raporlama süreçlerinden haberdar olduğunu ve işletmeden şahsi yarar elde ettiğini söylemiştir. 14.2 Milyar Euro'luk muhasebe hilesi skandalı; sahte belgeler düzenlenmesi, işletme borçlarının gerçektekinden daha düşük gösterilmesi, hayali gelirlerin yasal defterlere işlenmesi, şirket ortaklarına ait işletmelerin değerlerinin çok üstünde tutarlarla satın alınması gibi fiillerle gerçekleştirilmiştir (Mengi, 2013: 166-168).

1.3.2.2.4. Xerox Skandalı

Xerox, 1906 yılında ABD'de kurulmuş dünyanın önde gelen fotokopi cihazları üreticilerinden biri olup, günümüzde bu ve buna benzer cihazlarda çalışan yazılımları da geliştiren büyük bir teknoloji şirketidir.

Xerox, 1990'lı yılların sonuna doğru, Japonya merkezli Canon ve Minolta gibi firmalarla rekabet etmek durumunda kalmıştır. Artan rekabet, şirketin gelirlerine negatif yönde etki ederken, yatırımcıların kâr beklentilerinin karşılanamayacağı öngörülmüştür. Şirket yöneticileri, bu durumun hisse senetlerine olumsuz yansıyacağını bildiğinden, hileli finansal raporlama yoluna başvurmuşlardır. Xerox, Temmuz 2002'de bir açıklama yaparak, 1997 ve 2000 yılları arasındaki gelirlerini 3.8 Milyar Dolar, vergi öncesi kâr tutarlarını da 1,2 Milyar Dolar azaltan bir düzeltme yapmıştır. Bu düzeltmelerin ardından

Xerox'un 6 yöneticisi, bağımsız denetçisi ve bağımsız denetim firmasının 5 ortağı ciddi miktarlarda cezalarla karşılamış, faiz ve yatırımcılar tarafından açılan davalar nedeniyle de şirket 800 Milyon Dolar'lık bir mali yükün altına girmiştir. Xerox, gelirlerini yüksek gösterme adına, kiralanan cihazların hurda değeri ile alakalı manipülasyonlar gerçekleştirmiştir. Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne tamamen aykırı hareket eden ve değerleme hileleri gerçekleştiren Xerox, dünyanın birçok yerindeki firmaları tarafından kiralanan cihazların hurda değer tahminlerinde oynamalar yapmış ve bu değişiklikler sonucu 1997-200 yılları arasındaki gelirlerini 95 Milyon Dolar, kâr tutarını da 43 Milyon Dolar fazla raporlamıştır. Skandal ortaya çıktığı zaman, Xerox yatırımcıları şirkete dava açmış ve şirket bu davalar sonucunda 670 Milyon Dolar ödemiştir. Ayrıca şirketin bağımsız denetimini gerçekleştiren KPMG de 80 Milyon Dolar'lık bir ödeme yapmıştır (Türel, 2011: 18-19).

1.3.2.2.5. Sarbanes – Oxley Yasası

Sarbanes-Oxley Yasası 30 Temmuz 2002 tarihinde ABD Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) tarafından yürürlüğe konmuştur. Amacı, kurumsal yönetim anlayışının işletmelere yerleşmesini, işletmelerin şeffaflığı ve yeterli düzeyde kamuyu aydınlatma işlevini sağlamasıdır (Elitaş, 2012: 65).

Sarbanes-Oxley Yasası;

1) Muhasebe gözetim kurulunun kuruluşu ve işleyişi,
2) Denetim firmasının bağımsızlığı,
3) Şirketlerin sorumluluğu,
4) Finansal bilgilerin arttırılması,
5) Analiz çıkar çatışmaları,
6) Komisyon kaynakları ve otoritesi,
7) Çalışmalar ve raporlar,
8) Kurumsal ve suç unsuru taşıyan suiistimal sorumluluğu,
9) Beyaz yakalılar suçları ile ilgili cezaların arttırılması,
10) Kurumsal vergi iadeleri,
11) Kurumsal suiistimal ve sorumluluk konuları,

olmak üzere, 11 ana başlık ve 66 alt başlıktan oluşmaktadır (Elitaş, 2012: 65-66)

Sarbanes-Oxley Yasası, yolsuzluklar, hileler ve suiistimallerden ötürü halka açık işletmelerin yöneticilerine de çeşitli sorumluluklar yüklemiştir. Bu yasada, işletme yöneticileriyle alakalı birçok suç tanımlanmış, bu suçlara ilişkin caydırıcı cezalara yer verilmiştir. Ayrıca işletmelerin karar alma mekanizmalarını etkileyen ve bu bölümlerinde görev yapan bireylerle alakalı da çeşitli yükümlülüklere yer verilmiş olup, bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde uygulanacak yaptırımlar da sayılmıştır. Sarbanes-Oxley Yasası, bir muhasebe ve muhasebe denetimi yasası olmakla birlikte, yukarıda sayılan durumlarla birlikte düşünüldüğünde, aynı zamanda bir kurumsal yönetim yasasıdır ve kurumsal yönetimlerin güçlendirilmesini esas almıştır (Güngör, 2003: 76; Akt. Elitaş, 2012: 66).

Sarbanes-Oxley Yasası, 21. yüzyılın başında yürürlüğe konan bir kanun olma özelliğini tesadüfen taşımamaktadır. Yukarıda sayılan büyük şirket skandallarında olduğu gibi, 1990'lı yılların sonu ve 2000'li yılların başında daha pek çok şirket skandalı yaşanmış ve bunların hemen hepsinde ortak sebepler ve ortak problemler bulunmuştur. İşletmeler bir dünya devi olmalarına karşın, aile şirketi kimliğinden sıyrılamamış, şeffaflık kavramını uygulayamamış, bağımsız denetçiler hata ve hileleri tespit etmekte başarılı olamamışlardır. Tüm bu nedenler ise hilekârlara davetiye çıkarmakta, ister ortaklar, ister yönetim, ister çalışanlar veya diğer taraflar olsun, hepsi için hile fırsatı yaratmaktadır. İşte bu yasa ile gelen düzenlemelere, tüm bu yolsuzlukluk, hile ve şirket skandallarının yaşatmış olduğu deneyimler sebebiyle ihtiyaç duyulmuştur.

1.4. Muhasebe Hatası ve Muhasebe Hilesi Arasındaki Farklar

Muhasebe hatası ve hilelerini birbirinden ayırt edebilmek güçtür. Bunun en büyük sebebi ise kasıt unsurudur. Muhasebede meydana gelen mevzuata aykırı bir durumda, fiil kasıtlı olarak işlendiği takdirde aynı zamanda bir muhasebe hilesidir. Kasıt unsuru olmadığı takdirde bu aykırılık yine var olmakla birlikte, hata olarak değerlendirilmektedir. Hata ve hilelerde; hesap düzenine, vergi mevzuatına ve muhasebe ilkelerine aykırılık söz konusudur. Tek fark, suçun manevi unsurundan

kaynaklanmaktadır. Maddi unsur, yani hata veya hilenin yol açtığı sonuçlar aynı olsa da manevi unsur bu iki fiili birbirinden ayırmaktadır.

VUK açısından bakıldığında, muhasebe hataları değil, muhasebe hileleri cezaya tabidir. Ceza hukukunun genel ilkeleri açısından bakıldığında ise, muhasebe hilelerini gerçekleştirme fiilinin maddi karşılığı; vergi ve muhasebe ilkelerine, aynı zamanda da gerçeğe aykırı muhasebe kayıtları yapılmasıdır. Manevi karşılığı ise, kasten ya da taksirle yapılmış olmasıdır. Aşağıdaki hallerde kast unsurunun varlığından söz edilebilecektir (Erdoğan, Elitaş, Erkan, & Aydemir, 2014: 68-69):

- Olağandışı durumlar haricinde gerçekleşen önemli düzensizlikler. Örneğin; bir işletmenin yıllık satışlarının yüzde 5'i tutarındaki bir düzensizliğin, yetkililer tarafından gözden kaçırılması imkansıza yakındır.
- Muzaaf usulle, yani iki taraflı muhasebe kayıt sistemiyle varlığı tespit edilebilecek bir hatanın, başka bir hatalı kayıt yapılarak örtülmesi. Burada, ilk kayıt hata sonucu gerçekleşmiş olsa bile, ikinci kayıtın varlığı hilenin kanıtıdır.
- Hatanın, süreklilik arz edecek şekilde tekrarlanması.

Örnekler, güncel muhasebe uygulamalarında çoğaltılabilmektedir. Ancak, burada değişmeyen durum ise kasıt unsurunun tespitidir. Bir işletmenin, muhasebe hilesi yapıp yapmadığı, yetkili merciiler tarafından yapılacak incelemeler sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu, bağımsız denetim sonucu olabileceği gibi, vergi incelemeleri, usul incelemeleri veya defter, belge incelemeleri gibi kamu denetçilerinin gerçekleştirdiği denetimler yoluyla ortaya çıkabilmektedir. Elbette vergi incelemelerinde, denetçinin karşılaştığı bir aykırılıkta, kasıt unsurunun varlığı kanaatine sahip olması ya da aykırılığın hata sonucu oluştuğuna ikna olması, mükellefe kesilecek cezayı da etkilemektedir.

BÖLÜM 2. BORÇLAR HUKUKU'NDA MUVAZAA, HATA, HİLE KAVRAMLARI VE VERGİ HUKUKU

Tezin bu bölümünde, öncelikle TBK'da yer alan ve tez konusuyla ilintili olan kavramlar incelenecek olup, daha sonra Vergi Hukuku incelenecektir.

2.1. Borçlar Hukukunda Muvazaa, Hata ve Hile

Bu bölümde Borçlar Hukuku'nun konusuna girmekte olan; muvazaa, hata ve hile kavramları incelenip, hukukta ne şekilde yer aldıklarına değinilecektir. Muhasebe hatalarının ve muhasebe hilelerinin literatürde sıkça yer almasına karşın, vergi kanunlarında bu kavramların karşılıkları doğrudan yer almamaktadır. Hata ve hile kavramlarının hukukta ve borç alacak kavramlarıyla ilişkili olan kısmı ise; yanılma ve aldatma olarak karşımıza Türk Borçlar Kanunu'nda çıkmaktadır.

2.1.1. Muvazaa

Muvazaa; tarafların üçüncü kişileri aldatmak amacıyla, kendi iradelerine uymayan ve aralarında herhangi bir hüküm veya sonuç doğurmayan, sadece görünüşte geçerli bir anlaşma yapmaları olarak tanımlanabilmektedir (Esener, 1956: 12-13).

Muvazaa kavramı, Arapça'dan Türkçe'ye geçmiş bir sözcük olup, hukuki terim olarak uzun yıllardır kullanılmaktadır. Türk Dil Kurumu sözlüğünde muvazaa, "danışık", "danışıklılık", "danışıklı dövüş" açıklamalarıyla yer almaktayken; tam olarak anlamını karşılamadığı için sözcük, bir nevi Türkçeleşmiştir de denebilmektedir (Batı, 2017: 57).

Muvazaadan, 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 19. maddesinde bahsedilmektedir. Bu maddeye göre; "Bir sözleşmenin türünün ve içeriğinin belirlenmesinde ve yorumlanmasında, tarafların yanlışlıkla veya gerçek amaçlarını gizlemek için kullandıkları sözcüklere bakılmaksızın, gerçek ve ortak iradeleri esas alınır. Borçlu, yazılı bir borç tanımasına güvenerek alacağı kazanmış olan üçüncü kişiye karşı, bu işlemin muvazaalı olduğu savunmasında bulunamaz." denmektedir. Muvazaa

kavramı, Borçlar Hukuku'nda tanımlanmamış olsa dahi, birçok hukuk dalını etkileyen ve kavramsal olarak birçok kaynakta karşımıza çıkan, tanımlanan bir kavramdır.

Muvazaa kavramına, vergi hukuku açısından da bir tanım getirebilmek mümkündür. Mükellefler, vergi idaresini yanıltmak amacıyla kendi aralarında göstermelik bir sözleşme veya anlaşma yapabilmekte, bu yolla vergi yükünden kurtulmayı amaçlayabilmektedirler. Burada, sözleşme hukuki normlara uygun olsa dahi; gerçekte vergi ödeme yükümlülüğünden kurtulmayı amaçlamaktadırlar. Bu durumda sözleşmenin tarafları, vergiyi doğuran olayı esas hedefinden saptırarak; ödenecek olan verginin konusu, matrahı, mükellefi ve tutarını ortadan kaldıran veya oranı düşüren sonuçlara ulaşmak istedikleri takdirde, yapılan işlemler, vergi hukuku açısından muvazaalı işlem olarak kabul görecektir (Yılmaz, 2013: 1770).

2.1.1.1. Muvazaanın Unsurları

Yukarıdaki muvazaa tanımında da bahsedildiği üzere, muvazaanın ortaya çıkabilmesi için gereken şartlar bulunmaktadır.

Muvazaalı bir işlemde, birden çok unsur yer almaktadır. Bunlar;

- Tarafların gerçek iradeleri ile beyan ettikleri arasında bilerek gerçekleştirilen uygunsuzluk,
- Üçüncü kişileri kandırma maksadı,
- Tarafların aralarında anlaşarak, üçüncü kişileri kandırmaya yönelik yaptıkları bir anlaşma,

olmak üzere üç tanedir (Esener, 1956: 7).

2.1.1.2. Muvazaanın Türleri

Muvazaa, mutlak muvazaa ve nisbi muvazaa olarak ikiye ayrılmaktadır.

2.1.1.2.1. Mutlak Muvazaa

Mutlak muvazaada sözleşmenin tarafları, görünürde hiçbir işlem yapmak istememelerine karşın, üçüncü kişileri aldatmak amacıyla hukuki bir işlem yapıyormuş gibi görünmektedirler. Tarafların üçüncü kişilere karşı görünürde satış sözleşmesi düzenleyerek, sözleşme konusu malları devretmekle birlikte, bu satış sözleşmesinin aralarında bir hüküm doğurmayacağı hususunda anlaşmaları, mutlak muvazaaya örnektir. Örnekte bahsedilen durumlara, borcu bulunmakta olan bir kişi veya kurumun, alacaklıların cebri icra yoluyla malvarlığı değerlerini paraya çevirmesi ihtimalini engelleme ve mal kaçırma amacıyla başvurulmaktadır (Öğüz, 2013: 58).

2.1.1.2.2. Nisbi Muvazaa

Nisbi muvazaada ise tarafların, yapılan gizli işlemi, iradelerine uymayan bir başka işlemle saklamaları söz konusudur.

Örneğin; ikinci el taşıt satışı yapan bir firma, işini gerçekleştirebilmek amacıyla 10.000 TL'ye bir dükkân kiralamıştır. İşletme, vergi dairesine daha az stopaj ve damga vergisi ödemesi yapmak; mal sahibi de gelirini daha az göstermek amacıyla kira sözleşmesinin 5.000 TL üzerinden yapılmasına karar vermiştir. İşletme, gerçekte 10.000 TL kira ödeyecekken, kira sözleşmesi 5.000 TL üzerinden imzalanmış ve damga vergisi tahakkuk ettirilmiştir. Bu durumda, üçüncü taraf olan vergi idaresi aldatılmış, aynı zamanda da vergi ziyaı cezasına sebep olabilecek bir durum ortaya çıkmıştır.

2.1.1.3. Muvazaanın Sonuçları

Muvazaalı işlemlerde ister mutlak ister nispi olsun, görünürde yapılan bir işlem mevcuttur. Bir işlem danışıklı bir şekilde, üçüncü kişileri aldatmak amacıyla yapıldığından ve tarafların gerçek iradelerini yansıtmadığından ötürü geçersizdir.

Taraflar arasında herhangi bir borç veya alacak doğurmamaktadır. Muvazaa iddiası, bir itirazdır. Bunun sonucu olarak da zamanaşımına veya hak düşürücü süreye bağlı değildir. Bu nedenle, hâkim tarafından re'sen dikkate alınmaktadır (Batı, 2017: 65).

Muvazaanın içerisinde yukarıda bahsedilen görünürdeki işlemin yanında, bir de gizli işlem bulunmaktadır. Görünürde gerçekleştirilen işlemler, tarafların gerçek iradelerinin dışında olduğundan, kural olarak geçersizdir. Ancak gizli işlem, tarafların gerçek iradelerinin yansıtıldığı kısımdır. Tarafların gerçek iradelerini yansıtmaları için ise, gizli işlemin, hukuki olarak gerekli özellikleri taşıması gerekmektedir. Bu neden ötürü gizli işlem, tarafların karşılıklı ve birbirine uygun iradelerine dayanmalı, konusu imkânsız, emredici hukuk kuralları veya ahlaka aykırı olmamalıdır. Yargıtay Kararlarından öğrenildiği üzere de kanunen öngörülen şekle uygun olmalıdır (Batı, 2017: 65-66).

2.1.2. Borçlar Hukuku'nda Yanılma (Hata)

Tezin ilk kısmında hata kavramına değinilmiş, tanımı yapılarak, Borçlar Hukuku'nda da yanılma olarak yer aldığından bahsedilmiştir.

Hata, irade açıklamasında bulunan bir şahsın, istemeyerek iradesine uymayan bir beyanda bulunması anlamına gelmektedir. Hataya ilişkin hükümler Borçlar Kanunu'nun 30 ve 35. maddeleri arasında düzenlenmiştir (Başara & Başara, 2010: 337). Türk Borçlar Kanunu'nda yanılma, İrade Bozuklukları bölümünün altında kendine yer bulmaktadır.

Türk Hukuk Sistemi, bireylerin iradelerinin özgür olduğunu ve ancak kendi özgür iradeleriyle hak sahibi olabilmelerini ve borç altına girebilmelerini temel ilke olarak benimsemiştir. Sözleşme özgürlüğü, bu ilkenin Türk Borçlar Hukuku'na yansımış biçimidir. Bireyler, özel borç ilişkilerini, hukuk düzeninin sınırları içerisinde kalmak kaydıyla, özgürce düzenleyebilmektedirler. Ancak, bireylerin iradeleri çeşitli sebeplerle sakatlanabilmektedir. Bu sakatlığın oluşması da iradenin gerçeğe yansımasını engelleyebilmektedir. 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu bu hususstaki düzenlemeleri, "İrade bozuklukları" başlığının altında ele almaktadır. Burada; hatayı "yanılma", hileyi "aldatma", ikrahı "korkutma" biçiminde ifade etmektedir (Batı, 2017: 66-67).

2.1.2.1. Yanılma Hâlleri

Türk Borçlar Kanunu'nun 31. 32. ve 33. maddelerinde yanılma hâlleri açıklanmıştır. Bunlar; açıklamada yanılma, saikte yanılma ve iletmede yanılmadır.

Türk Borçlar Kanunu madde 31 ve 32'de esaslı yanılma hâlleri düzenlenmiştir.

2.1.2.1.1. Açıklamada Yanılma

Türk Borçlar Kanunu'nun 31. maddesinde Açıklamada Yanılma hâline yer verilmiştir. Özellikle aşağıda sayılan yanılma hâlleri esaslıdır:

2.1.2.1.1.1. Sözleşmenin Niteliğinde Yanılma

Türk Borçlar Kanunu madde 31'de, esaslı yanılma hâllerinin ilki; yanılanın, kurulmasını istediği sözleşmeden başka bir sözleşme için iradesini açıklamasıdır.

Örnek verilecek olursa; A'nın, aslında B'ye satmak istediği bilgisayarını, yanlışlıkla bağışladığını beyan etmesi halinde, sözleşmenin niteliğinde yanılma mevcuttur (Zapata, 2014: 67).

2.1.2.1.1.2. Sözleşmenin Konusunda (Şeyde) Yanılma

TBK'nın 31. maddesi ve 2. bendine göre; yanılan, istediğinden başka bir konu için iradesini açıklamışsa, esaslı bir konuda yanılma mevcuttur.

Örneğin; satmak üzere envanterine tedarikçisinden ürün siparişi veren bir beyaz eşya firması, 5089 kodlu ürünü sipariş edecekken, yanlışlıkla 5098 kodlu ürünü sipariş eder ve sözleşme 5098 kodlu ürünün alımı üzerine kurulursa, firma beyan yanılmasına dayanabilmektedir.

2.1.2.1.1.3. Sözleşmenin Tarafında (Kişide) Yanılma

Türk Borçlar Kanunu'nun 31. maddesi ve 3. bendine göre; yanılan, sözleşme yapma iradesini, gerçekte sözleşme yapmak istediği kişiden başkasına açıklamışsa, esaslı yanılma mevcuttur.

Hataya düşen taraf, karşı tarafın kimliğinde yanılmışsa, kişide yanılmaktan bahsedilebilmektedir. Sözleşmenin tarafında yanılmanın esaslı olabilmesi için, karşı tarafın kimliği dikkate alınarak sözleşmenin yapılmış olması gerekmektedir (Zapata, 2014: 67).

Örneğin; A'nın B'ye yapmak istediği öneriyi, Ü'ye göndermesi ve Ü'nün kabulü ile sözleşmenin kurulması durumunda, A, açıklamada yanılmaya başvurabilmektedir (Oğuzman & Öz, 2013: 97).

2.1.2.1.1.4. Kişinin Niteliklerinde Yanılma

Türk Borçlar Kanunu'nun 31. maddesi, 4. bendine göre; yanılan, sözleşmeyi yaparken belirli nitelikleri olan bir kişiyi dikkate almasına karşın başka bir kişi için iradesini açıklamışsa, bu durumda da esaslı yanılmadan söz edilebilmektedir.

Sözleşme yapmak isteyen kişi veya kurumun, karşı tarafın özellikleri, mesleki bilgi, becerisi gibi durumlar hakkında yanılması halidir. Aynı şekilde, bu düşünülen nitelikleri taşıyan bir kişi veya kurumla sözleşme yapmak yerine, aynı isim veya unvandaki bir tarafla sözleşmenin yapılması da kişinin niteliklerinde yanılma halidir (Zapata, 2014: 68).

2.1.2.1.1.5. Miktarda Yanılma

Türk Borçlar Kanunu'nun 31. Maddesi, 5. Bendine göre; yanılan, gerçekte üstlenmek istediğinden önemli ölçüde fazla bir edim için veya gerçekte istediğinden önemli ölçüde az bir karşı edim için iradesini açıklamışsa, esaslı yanılma mevcuttur.

Bu halde, sözleşme kurulurken yanılgıya düşen taraf, sözleşme konusu şeyin miktarıyla alakalı esaslı bir yanılmaya düşmüş bulunmaktadır. Yanılgıya düştüğü iddiasında bulunan tarafın yüklendiği edimin, kastettiği edimden önemli ölçüde çok veya karşı edimin önemli ölçüde az olması durumunda da beyan yanılması, esaslı yanılma niteliğini korumaktadır. Altı çizilmesi gereken noktalar, irade ile beyanın arasındaki uyumsuzluğun sadece miktarla ilgili olması ve bu miktarın da ciddiye alınabilir ölçüde nitelikli, yani önemli olması gerektiğidir (Zapata, 2014: 68).

Türk Borçlar Kanunu 31. Madde, 5. Bendin devamında; basit hesap yanlışlıkları sözleşmenin geçerliliğini etkilemez, bunların düzeltilmesi ile yetinilir denmektedir. Örneğin; beyan edilen listedeki satın alınacak ürünlerin her birinin önünde fiyat yazılıyken, en son satırda yazılı bulunan toplam tutar, bu fiyatların doğru toplamından fazla veya az gösterilmişse, sözleşme doğru toplam üzerinden yapılmış sayılmaktadır (Oğuzman & Öz, 2013: 97).

2.1.2.1.1.6. İletmede Yanılma

Türk Borçlar Kanunu'nun 33. maddesinde; "Sözleşmenin kurulmasına yönelik iradenin haberci veya çevirmen gibi bir aracı ya da bir araç tarafından yanlış iletilmiş olması hâlinde de yanılma hükümleri uygulanır." denmektedir.

Aracının beyanı bilerek ve isteyerek yanlış aktardığı durumlarda dahi beyan sahibinin iptal hakkı bulunacağı kabul edilmektedir (Oğuzman & Öz, 2013: 98).

2.1.2.1.2. Saikte Yanılma

Bireyler, sözleşme kurulurken çeşitli hususları dikkate almaktadır. Birey, kararını etkileyen bu hususlardan birinde veya birkaçında yanılmışsa, iradesinin veya arzusunun beyanında değil, oluşumunda bir yanılma mevcuttur. Buna saik yanılması denmektedir. Saik burada güdü, itki anlamlarında kullanılmaktadır (Oğuzman & Öz, 2013: 101).

Saik hukukta, kişiyi irade beyanına iten neden veya etken anlamına gelmektedir. Kişinin iradesinden kaynaklı gerçekleştirmiş olduğu her hareketin bir amacı vardır. İrade, saik ile harekete geçmekte, sonuca ulaşmak veya hedefleneni gerçekleştirmek amacıyla

da beyan edilmektedir. Sonuçta, bireyin gerçekleştirmiş olduğu hukuki işlemler ve ortaya koymuş olduğu irade, bir amaca yöneliktir (Eren, 2006: 461).

Kural olarak bakıldığında hukuk, hukuki işlemler gerçekleştirilirken, bireylerin veya kurumların taşıdıkları amaçlarla, yani saiklerle ilgilenmemektedir. Kişi veya kurumları, sözleşmeye iten sebepler veya hedefler birbirlerinden farklı olabileceği gibi, bu fikirlerin çıkış aşaması ve gerçekte karşılaşılan durumlar da birbirinden farklı olabilmektedir. Bu haliyle bakıldığında, bir tarafın sözleşme yapmakta ki amacında yanılgıya düşmüş olması, sözleşme açısından geçersizlik nedeni olarak kabul edilmemektedir. Türk Borçlar Kanunu'nun 32. maddesinde de bununla alakalı olarak: "Saikte yanılma, esaslı yanılma sayılmaz." denmektedir (Zapata, 2014: 70).

2.1.2.1.2.1. Esaslı Sayılan Saik Yanılması

Saik yanılmasının esaslı yanılma sayılabilmesi için bazı şartlar mevcuttur. Aşağıdaki şartları sağlayan durumlar için geçerli olmaktadır (Zapata, 2014: 70-71).

- İradenin oluşması aşamasında yanılmaya düşülmüş olması. Örneğin, bireyin, orijinal el ile dokunmuş bir halı zannıyla satın almış olduğu ürünün, fabrikasyon olduğunu anlaması halinde birey, saikte yanılmaya düşmüştür ve iradenin oluşumu aşamasında yanılma mevcuttur.
- Yanılan kişinin, yanıldığını bilmesi halinde sözleşmeyi hiç veya mevcut şartlarla yapmayacağı kabul edilmelidir. Buna göre, saikte yanılgıya düşen taraf, yanılgıya düştüğü hususta yanılgıya düşmeseydi, o sözleşmeyi yapmayacak olacağı varsayılmaktadır. Örneğin bir kişinin, inşaat yasağı olduğunu bildiği bir taşınmazı, inşaat yapmak amacıyla almayacağı düşünülmektedir.
- İş ilişkilerindeki dürüstlük kuralları ölçüsü, öğretide esaslı yanılmanın objektif unsuru olarak kabul edilmektedir. Bireyin saikte yanılmaya düştüğünü kabul edebilmek için, aynı koşullar altında başka tarafların da bu yanılmaya sebep olan unsuru bilselerdi, sözleşmeyi yapmayacak olmalarını kabul etmek gerekmektedir.
- Saikte yanılmanın, karşı tarafça bilinebilir olması da bir esaslı yanılma örneğidir. Yanılan tarafın, saikte yanılma sebebiyle sözleşmenin iptalini isteyebilmesi için, yanıldığı saiki sözleşmenin ana unsuru saydığını ve bu durumun kurulan iş

ilişkilerinde geçerli dürüstlük kurallarına uygun olduğunu, sözleşmenin karşı tarafının da bilmesi gerekmektedir. Yukarıda verilen halı örneğinde kişinin, halıyı orijinal olarak değerlendirdiğini ve bu nedenle bu ürünü satın aldığını, halı satıcısının da bilmesi gerekmektedir.

2.1.2.2. Esaslı Yanılmanın Sözleşmeye Etkisi

Esaslı yanılmanın, sözleşmeye ne gibi etkilerinin olduğu aşağıda sıralanmıştır.

2.1.2.2.1. İptal Hakkı

Türk Borçlar Kanunu'nun 30. Maddesinde; "Sözleşme kurulurken esaslı yanılmaya düşen taraf, sözleşme ile bağlı olmaz." denmektedir. Ancak aynı kanunun 39. Maddesinde, süreyle ilgili bir kısıtlama mevcuttur. Buna göre; "Yanılma veya aldatma sebebiyle ya da korkutulma sonucunda sözleşme yapan taraf, yanılma veya aldatmayı öğrendiği ya da korkutmanın etkisinin ortadan kalktığı andan başlayarak bir yıl içinde sözleşme ile bağlı olmadığını bildirmez veya verdiği şeyi geri istemezse, sözleşmeyi onamış sayılır." denmektedir.

Yukarıdaki sebepten ötürü, esaslı yanılmaya düşülmesi halinde gerçekleşen hükümsüzlük, düzelebilir hükümsüzlük olarak değerlendirilebilmektedir. Sözleşmenin geçerliliğini önleyecek irade beyanının açıklanması ise, iptal beyanı olarak isimlendirilmektedir (Oğuzman & Öz, 2013: 107).

2.1.2.2.2. İptal Hakkının Sınırlandırılması

Türk Borçlar Kanunu'nun 34. Maddesi, 1. Fıkrasında, yanılan yanıldığını dürüstlük kurallarına aykırı olarak ileri süremez denmektedir. Geçmiş yıllarda gerçekleştirilmiş bir sözleşmede yanılan tarafın, sonradan yanıldığını öğrenince, sırf karşı tarafa zarar vermek adına iptal hakkını kullanması, bu duruma örnek olarak gösterilebilmektedir. Hükmün asıl uygulama alanı ise 34. maddenin, 2. fıkrasında: "Özellikle diğer tarafın sözleşmenin yanılan kastettiği anlamda kurulmasına razı olduğunu bildirmesi durumunda, sözleşme bu anlamda kurulmuş sayılır." denerek açıklanmaktadır. Örneğin, A firması, 5.000 TL üzerinden bir işin yapılması için, B

firmasına öneride bulunmuştur. Fakat A firması yanılarak beyanını 3.000 TL üzerinden yapmıştır. A firması, 3.000 TL üzerinden yapılan sözleşmeyi, iptal hakkını kullanarak feshederken, B firması, A firmasının gerçek iradesi olan 5.000 TL üzerinden sözleşmenin gerçekleştirilmesini kabul etmiştir. Bu durumda, A firmasının iptal beyanı etkisiz kalmıştır. Çünkü bu durumun üzerine A firmasının yanılmaya dayanması, dürüstlük kuralları ile çelişmektedir (Oğuzman & Öz, 2013: 108).

2.1.2.2.3. İptal Yüzünden Karşı Tarafın Uğradığı Zararı Tazmin

Türk Borçlar Kanunu'nun 35. maddesinde: "Yanılan, yanılmasında kusurlu ise, sözleşmenin hükümsüzlüğünden doğan zararı gidermekle yükümlüdür." denmektedir.

Bu halde, sözleşme öncesindeki ilişkide var olan davranıştan sorumluluk söz konusudur. Yanılmaya düşmede en küçük ihmal dahi, bu sorumluluğa yol açmaktadır. Bu sorumluluk için iki görüş mevcuttur. Birine göre, haksız fiil tazminatına ilişkin hükümler uygulanmalı, diğerine göre ise, borca aykırılık hükümleri uygulanmalıdır. İkinci görüş tazminat alacaklısını, kusuru ispat yükümlülüğü ve zamanaşımı bakımından daha elverişli bir duruma getirecektir (Oğuzman & Öz, 2013: 109).

Tazmin edilecek zarar, sözleşme hiç yapılmasaydı, uğranılmayacak olan zarardır. Bu tip zarara olumsuz (menfi) zarar denmektedir. 35. maddenin son fıkrasında, hakkaniyet gerektirdiği takdirde hâkimin daha fazla tazminata hükmedebileceğini belirtmektedir. Böylece olumlu zararın tazmini de söz konusu olabilmektedir. Hakkaniyet, zararın tümünün karşılanmasını gerektiriyorsa, hâkim olumlu zararın tümünün tazminine karar verebilmektedir. Aynı fıkrada belirtildiği üzere, tazminat, ifadan beklenen yararı (olumlu zararı) aşmamalıdır. A firması, B firmasına bir ürünü satmak için 1.500 TL teklifte bulunmak isterken, yanlışlıkla yazıya 1.300 TL yazmıştır. Sözleşme bu fiyat üzerinden kurulmuş ve B firması, 1.300 TL'ye ürünü alacağı için, kendisine bir diğer firmadan teklif edilmiş olan 1.400 TL'lik ürün fiyatını reddetmiştir. Bu durumun ardından A firması, hatasını fark ederek sözleşmeyi iptal edince, B firması, aynı cins ürünü başka bir yerden 1.600 TL'ye almak durumunda kalıyor. Burada B firması, eğer A firmasının yaptığı hata olmasaydı, 1.400 TL'ye kendisine yapılan bir diğer teklifi kabul edecekti Sözleşmenin iptal edilmesiyle birlikte, B firmasının uğramış olduğu

zarar 1600-1400'den, 200 TL'dir. 200 TL, burada olumsuz zarardır. Sözleşme hiç yapılmasaydı B firması, bu zarara uğramayacaktı. Şayet A firması sözleşmeye uyum sağlasaydı, B firması 1.300 TL ödeyerek, ürüne sahip olacaktı. Sözleşme iptal edilip, borcun ifası gerçekleşmeyince, B firmasının uğradığı zarar, 1.600-1.300'den 300 TL'dir. Bu da olumlu zarardır. Hâkim, TBK'nın 35. Maddesi, 2. Fıkrasına göre, olumsuz zarar olan 200 TL yerine, olumlu zarar olan 300 TL'nin ödenmesine karar verebilecektir (Oğuzman & Öz, 2013: 110).

2.1.3. Hile (Aldatma)

Türk Borçlar Kanunu'nun 36. maddesinde, aldatma kavramına yer verilmiştir. Bu maddede: "Taraflardan biri, diğerinin aldatması sonucu bir sözleşme yapmışsa, yanılması esaslı olmasa bile, sözleşmeyle bağlı değildir. Üçüncü bir kişinin aldatması sonucu bir sözleşme yapan taraf, sözleşmenin yapıldığı sırada karşı tarafın aldatmayı bilmesi veya bilecek durumda olması hâlinde, sözleşmeyle bağlı değildir." denmektedir.

2.1.3.1. Hilenin Şartları

Aldatma, bir tarafın yanıltılarak sözleşme yapmasının sağlanması demektir. Bu sebeple sözleşmenin geçersiz olabilmesi için aşağıda sıralanan şartlar aranmaktadır (Öğüz, Ergüne, & Erişgin, 2013: 42)**.**

2.1.3.1.1. Aldatma Kastı

Aldatma kastı, aldatanın davranışlarıyla ortaya çıkmaktadır ve bu davranışlar sebebiyle, aldatılan taraf yanılmaya düşmüştür. Bu fiil, birden çok biçimde meydana gelebilmektedir. Olumlu bir davranış (yapma fiili) ya da olumsuz bir davranış (yapmama fiili) olabileceği gibi, kaçınma veya susma şeklinde de ortaya çıkabilmektedir (Karahasan, 2003: 111).

Bir kişi veya kurum, bir müzeye veya şahsa Picasso'nun orijinal tablosu diyerek, kopyasını satmıştır. Aldatma hükümlerine göre sözleşmeyi iptal edebilmek için, aldatılan tarafın, hilenin veya aldatmanın etkisiyle sözleşmeyi hiç yapmayacakken yapmış veya bu

şekliyle yapmış olması gerekmektedir. Aldatmanın esaslı olması şart değildir (Nomer, 2017: 96).

2.1.3.1.2. Sözleşmenin Yapılmamasına Yönelik Olarak Aldatma Kastı

Karşı tarafın aldatma kastı sebebiyle sözleşme yapılmış olmalıdır. İhmal yeterli olmamakta ve kast aranmaktadır. Aldatılan tarafın, iradesiyle ilgisi bulunmayan bir durum yaşanmaktadır. Bu nedenle aldatılan taraf, sözleşme ile bağlı bulunmama hakkına sahiptir. Bu durumda, sözleşmenin hükmünü ortada kaldırma hakkı, aldatılan kişide bulunmaktadır (Batı, 2017: 76).

2.1.3.1.3. Aktif Aldatma ve Pasif Aldatma

Sözleşmenin taraflarından biri, sözleşme görüşmesi esnasında veya görüşmeden önce var olmayan bir şeyi mevcutmuş gibi aktarmış veya var olan bir şeyi inkâr yoluna gitmişse, yalan beyanda bulunuyor demektir. Yalan beyanda bulunan bu tarafın amacı, sözleşmenin diğer tarafını kandırmaktır. Örneğin, bir kişi arabasının satışı için ilan vermiş ve bu arabayı daha cazip hale getirmek için, aracın kilometre saatini değiştirerek, gerçek kilometresini gizleme yoluna gitmiştir. Burada aldatma, aktif davranışla gerçekleştirilmiştir. Sözleşmenin taraflarından biri, dürüstlük kuralı gereğince, sözleşmenin karşı tarafına, iradeyi etkileyebilecek bir hususu açıklamazsa, uyarmaktan kaçınırsa, buradaki aldatma da pasif davranışla yapılmıştır (Oğuzman & Öz, 2013: 112).

2.1.3.1.4. İlliyet Bağı

İlliyet kavramı, birbirini izleyen olaylar arasındaki sebep-sonuç ilişkisini ifade etmektedir (Eren, 1975: 10).

Aldatma fiili ile sözleşmenin kurulması arasında illiyet bağının bulunması gerekmektedir. Aldatılan tarafın, aldatılmaya maruz kalmasaydı, sözleşmeyi hiç yapmama ya da kendi lehine daha uygun şartlarda yapma gibi seçenekleri mevcut olacaktı. Bu durumda, illiyet bağının varlığı kabul edilmektedir (Batı, 2017: 77).

2.1.3.2. Üçüncü Kişinin Aldatması

Hileli davranışı, sözleşmenin karşı tarafı yapabileceği gibi, üçüncü kişiler de yapabilmektedirler. Bu durumda sözleşmenin iptali için, sözleşmenin taraflarından lehine hile yapılan kişinin, aldatmanın farkında olması ya da aldatmayı bilecek konumda olması gerekmektedir. Lehine hile yapılan taraf, bu durumun bilincinde değilse ya da bileceği bir konuma sahip bulunmuyorsa, sözleşmenin iptali mümkün olmamaktadır (Zapata, 2014: 84-85).

2.1.3.3. Aldatmanın Sonuçları

Türk Borçlar Kanunu'nda, yanılmada olduğu gibi, aldatmada da "iptal hakkı" yerine, "sözleşmeyle bağlı olmama" kavramı kullanılmıştır. Yaptırımın özünde bir değişiklik yoktur. Aldatılan kişi, aldatmayı öğrendiği tarihten itibaren, bir yıl içerisinde sözleşmeyle bağlı olmadığı ileri sürebilmektedir. Bir yıllık süre hak düşürücü süre olup, aldatılan kişi bu süreyi hareketsiz geçirdiği takdirde, sözleşme baştan itibaren geçerli olmaktadır. Taraflar, birbirlerine herhangi bir ifada bulunmuşlarsa, sözleşmenin iptalinin ardından, bunların iadesi talep edilebilmektedir (Zapata, 2014: 85-86).

Sözleşmeyi aldatma sebebiyle iptal eden taraf, kendisini zarara uğratan taraftan tazminat talebinde bulunabilmektedir. Tazminat istenen taraf, sözleşmenin karşı tarafı olabileceği gibi, üçüncü kişiler de olabilmektedir (Nomer, 2017: 97).

2.2. Vergi Hukuku

Hukuk; dilimize Arapça'dan geçmiş bir kelime olup, aslında "hakk" sözcüğünün çoğulu anlamına gelmektedir. Dilimize yerleşmiş anlamı ise, objektif düzendir. Bir diğer sözcük olan hak ise, bir kimsenin bu düzen tarafından korunan menfaatlerini ifade etmektedir (Batı, 2017: 83).

Hukuk, literatürde kamu hukuku, özel hukuk ve karma hukuk olmak üzere üç kola ayrılmaktadır. Kamu hukuku, devletin yapısı ve devletin kendisiyle alakalı konulara odaklanırken; özel hukuk, bireyler arasındaki ilişkileri incelemektedir. Özel hukukta, taraflar eşittir ve irade özgürlüğü mevcuttur. Bir tarafın diğerine baskın olması veya emir vermesi mümkün değildir. Kamu hukukunda ise, buyurucu bir nitelik bulunmaktadır. Taraflar arasında eşitsizlik olmakla birlikte; kamu gücünü elinde bulunduran tarafın, iradesini zorla karşı tarafa kabul ettirme olanağı vardır. Kamu hukukunun taraflarından biri muhakkak kamu kuruluşudur. Taraflarından diğeri bireyler olabileceği gibi, yine kamu kuruluşları da olabilmektedir (Gözübüyük, 2010: 23-26).

Vergi hukuku, kamu hukukunun alt dallarından biridir. Bazı kaynaklarda, hukukun dalları incelenirken, vergi hukuku doğrudan kamu hukukunun altında gösterilmektedir. Bazı kaynaklarda ise, kamu hukukunun altında yer alan mali hukukun içinde yer alır.

Mali hukuk; kamunun gelir ve giderleriyle, borçları ve alacaklarıyla ilgilenir. Bu faaliyetlerin hukuki alt yapısını inceleyen bir bilim dalıdır (Bilici & Bilici, 2017: 1).

"Kamu maliyesine koşut olarak gelirlerin toplanması ve giderlerin yapılması ile ilgilenen mali hukukun giderlere ilişkin kuralları "gider hukuku" nu oluşturur. Kamu gelirleri ise vergi hukukunun kapsamına girer. "Gider Hukuku" terimine benzer biçimde, kamu gelirlerinin hukukî yönünü "Gelir Hukuku" olarak adlandırmak olağan değildir. Bunun yerine, "Vergi Hukuku" terimi yeğlenmektedir. Malî hukukun gelir yönü ifade edilmek istendiğinde, "Vergi Hukuku" terimi geniş kapsamıyla, devletin kamu gücüne dayanarak elde ettiği tüm kamu gelirlerini içermek üzere kullanılır. Böylece vergilerin yanı sıra, resim, harç ve şerefiye gibi kamu gücüne, cebre dayanan diğer kamu gelirleri de geniş anlamıyla vergi hukuku içinde yer alır." (Öncel, Çağan, & Kumrulu, 1985: 1)

Belli bir orandaki vergiyi ödemekle yükümlü olan vatandaşların, bu ödemeyi belli bir düzen ve kurallara bağlı olarak gerçekleştirmeleri gerekmektedir. İşte bu kuralları düzenleyen, vergi yükümlülüklerinin sınırlarını çizen, devlet ile vatandaşları arasındaki vergi ilişkisini inceleyen hukuk dalına, vergi hukuku denmektedir.

2.2.1. Vergi Hukukunun Kaynakları

Vergi hukukunun kaynakları sıralanırken, bağlayıcılık veya kaynağı ortaya çıkaran organ dikkate alınmaktadır. Emredici ve bağlayıcı nitelikleri göz önüne alındığında; asli (bağlayıcı) ve tali (yardımcı) kaynaklar olarak ikiye ayrılmaktadır. Kaynağı ortaya çıkaran organ açısından ise; yasama organından doğan kaynaklar, yürütme organından doğan kaynaklar ve yargı organından doğan kaynaklar olarak ayırmak mümkündür.

Aşağıda asli ve tali kaynaklar olarak, vergi hukukunun kaynakları incelenecektir.

2.2.1.1. Vergi Hukukunun Asli (Bağlayıcı) Kaynakları

Bu kaynaklar, vergi hukukunu bağlayıcı nitelikte olup, uyulması hukuki bir zorunluluktur. Asli kaynaklar; mevcutta bulunan vergi hukuku kurallarını değiştirebilir, eklemeler yapabilir, düzenlemeler getirebilir ya da uygulamada belli sınırlar çizebilir.

2.2.1.1.1. Anayasa

Vergi hukukunun ve diğer hukuk dallarının bağlı bulunduğu en üst nokta anayasadır. Maddi anlamda, devletin esas organlarının kuruluş ve işleyişini belirleyen, sınırlarını çizen hukuk kurallarının bütünü olarak tanımlanmaktadır. Şekli anlamda ise; normlar hiyerarşisinde en üst sırada yer alan, yasalardan farklı biçimde, daha güç değiştirilebilen hukuk kurallarının bütünüdür (Gözler, 2011: 11).

Türkiye Cumhuriyeti anayasasının, Vergi Ödevi bölümünde yer alan 73. maddesinde; "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının

sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." demektedir.

2.2.1.1.2. Yasa (Kanun)

Türkiye Cumhuriyeti anayasasının, 11. maddesinde; "Kanunlar, anayasaya aykırı olamaz." denmektedir. Bu nedenle yasalar veya kanunlar, anayasanın yetki verdiği organ tarafından çıkarılır. Anayasanın 87. maddesine göre; kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak, TBMM'nin yetki ve görevleri arasındadır. 88. maddeye göre ise; kanun teklif etmeye, milletvekilleri yetkilidir.

Devletin, vergilemeye yönelik yapacağı düzenlemeler, bir kanuna dayanmak zorundadır. Düzenlemeler, maddi anlamda da şekil anlamında da anayasal usullere uygun olarak çıkartılmaktadır. Buna, "vergilemede kanunilik ilkesi" denmektedir. Bu ilke; idarenin sınırsız bir güce sahip olamayacağını, vergi mükelleflerin hak ve özgürlüklerinin de gözetileceğini güvence altına almaktadır. (Gerçek & Bakar, 2017: 9).

2.2.1.1.3. Uluslararası Vergi Anlaşmaları

Uluslararası vergi anlaşmaları, iki veya daha fazla devletin kendi aralarında aynı gelir, servet veya benzer vergi konularında çifte vergilendirmeyi önlemek ve ortadan kaldırmak adına yaptıkları anlaşmalardır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2011: 734).

Uluslararası vergi anlaşmaları, adından da anlaşılacağı üzere, birden fazla devletin katılımıyla gerçekleşir ve katılım gösteren devletlerin egemenlik alanlarında geçerliliğini sürdürür. Günümüzde işletmelerin küreselleşmesi, yaptığı işler ve girişimlerini birçok coğrafyaya yaymasıyla, bu tür vergi anlaşmalarına olan ihtiyaç da ortaya çıkmıştır. Çifte vergilendirmenin önlenmesi, bilgi değişim anlaşmaları ve çok çeşitli yardımlaşma ve iş birliği sözleşmeleri, bu anlaşmalara örnek olarak gösterilebilmektedir.

2.2.1.1.4. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri

Cumhurbaşkanlığı tarafından çıkarılacak kararnameler, olağan hal ve olağanüstü hâl kararnameleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Anayasanın 104. maddesinin 17. fıkrasında: "Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez. Anayasada münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz." denilmektedir. Bunlar haricindeki konularda ise Cumhurbaşkanlığı, TBMM'nin onayına gerek olmaksızın, olağan hal kararnamelerini çıkarabilmektedir. Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile kanunlarda uyuşmazlık olması halinde ise, kanun hükümleri geçerli sayılmaktadır. TBMM'nin, Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle aynı konu hakkında bir kanun çıkarmasıyla, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi hükümsüz kalmaktadır. Anayasanın değişik 119. maddesinde ise Cumhurbaşkanı'na, ağır ekonomik bunalımların ortaya çıktığı hallerde, olağanüstü hâl ilan edebilme yetkisi verilmiştir. Olağanüstü hal kararı verildiğinde Resmi Gazete'de yayınlanır ve aynı gün TBMM'de onaylanır. Bu tür kararnamelerde, bahsi geçen Anayasa'nın 104. maddesinin 17. fıkrası uygulanmamaktadır (Mutluer & Kuzeyli, 2019: 50).

2.2.1.1.5. Cumhurbaşkanlığı Kararları

Anayasanın 104. maddesinin, son fıkrasında Cumhurbaşkanının yürütme yetkisine ilişkin konularda kararname çıkarmasıyla birlikte, Anayasa ve kanunlarda verilen diğer görevleri de yerine getireceği ve yetkilerini kullanacağı yazmaktadır. Bu görev ve yetkiler ise, Cumhurbaşkanlığının aldığı kararlarla uygulamaya konmaktadır.

Vergi ile alakalı düzenlemelerin kanunlar yoluyla gerçekleştirilmesi anayasal bir zorunluluk olmakla birlikte, Anayasanın 73. maddesinin son fıkrası, Cumhurbaşkanına vergi kanunlarında yer alan muaflık, istisna, indirim ve vergi oranlarıyla ilgili olarak değişiklik yapma yetkisi vermektedir. Cumhurbaşkanının bu yetkiyi kullanabilmesi için,

değişiklik yapılacak vergi kanununda Cumhurbaşkanının yetkisinin konusu ile alt ve üst sınırlarının belirtilmiş olması gerekmektedir (Öner, 2018: 36).

2.2.1.1.6. Anayasa Mahkemesi Kararları

Anayasa Mahkemesi; kanunların, KHK'ların ve TBMM içtüzüğünün Anayasaya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetleyen bir yüksek mahkemedir. Anayasa Mahkemesinin kararları kesindir. Anayasanın 153. Maddesinin 6. Fıkrası gereği; yasama, yürütme, yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağlamaktadır. Bir vergi kanununun veya bu kanunun birkaç hükmünün Anayasa Mahkemesi tarafından esastan veya usulden ötürü Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmesi halinde, bu hüküm vergi hukukunun temel bir kaynağını ortadan kaldırması bakımından önem taşımaktadır. Anayasa Mahkemesi, kanunların Anayasanın doğrudan vergiyle ilişkili bulunan 73. maddesine uygunluğunu denetlemekle kalmayıp, bu kanunların Anayasanın diğer ilke ve hükümlerine de uygun olup olmadığına bakacaktır (Kırbaş, 2018: 39).

2.2.1.1.7. İçtihadı Birleştirme Kararları

Danıştay'ın farklı dairelerinin, benzer konularda değişik kararlar almaları sonucunda, bir üst kurul olan İçtihadı Birleştirme Kurulu toplanmakta ve aykırılığı gidererek yeni bir karar almaktadır. Danıştay Kanunu'nun 18. ve 39. maddelerine göre, Danıştay başkanı, başsavcı, başkan vekilleri, dava daireleri başkan ve üyelerinden oluşan içtihadı birleştirme kurulu, dava dairelerinin ya da idare ve vergi dava kurullarının aykırılık veya uyuşmazlık gördüğü veya birleştirilmiş içtihatların değiştirilmelerine lüzum gördüğü hallerde, Danıştay Başkanının daveti üzerine, Danıştay Başsavcısının görüşünü aldıktan sonra işi incelemekte ve gerekli görürse içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar vermektedir. Bu kararlar, Danıştay daire ve kurulları ile idare ve vergi mahkemeleri ve idare için bağlayıcı nitelik taşımaktadır (Arslan, 2016: 39).

2.2.1.2. Vergi Hukuku'nun Yardımcı (Bağlayıcı Olmayan) Kaynakları

Taraflar ve yargı organlarının karşısına çıkan konularda, konuyla alakalı esas kaynaklardan birinin bulunması durumunda, normlar hiyerarşisi devreye girmektedir. Taraflar bu kaynaklarla bağlı bulunmaktadır. Fakat karşılaşılan problemlerin durumuna göre başvurulabilecek başka kaynaklar da mevcuttur. Bu kaynaklar, bağlayıcı olmayıp, geçerli bir hukuk kuralı getirmemektedirler. Yalnız geçerli bir hukuk kuralının tespit edilmesi ve yorumlanması hususunda yardımcı olmaktadırlar. İşte bu nedenle vergi hukukunun bu türdeki kaynaklarına; yardımcı, tali, bağlayıcı olmayan kaynaklar denmektedir (Kızılot, Şenyüz, Taş, & Dönmez, 2008: 47).

Yardımcı kaynaklar; verginin matrahını ve oranını etkilemeyen, yalnızca var olan düzenleme ve uygulamaların açıklaması niteliğini taşıyan kaynaklardır. Vergi yasalarının sağlıklı bir şekilde anlaşılmasını sağlarlar. Genel tebliğler, muktezalar, sirkülerler, doktrinler bunlar arasında sayılabilmektedirler. Yürütmeden doğan kaynakların içerisinde bulunan genelgeler ve genel yazılar ise, vergi idaresi bakımından bağlayıcı olup, mükellefler ve hâkimler bakımından bağlayıcı değildir (Bilici, 2013: 44).

2.3. Vergi Kavramı

Vergi; devletlerin, vatandaşlarından egemenlik gücünü kullanarak edindiği maddi kazanımlardır. Bütün vatandaşlar, kazançları ve harcamaları doğrultusunda, devletin oluşturmuş olduğu vergi düzeni ve kuralları çerçevesinde, bu yükümlülüğü yerine getirmek mecburiyetindelerdir. Devletler, vatandaşlarından topladığı vergilerle, toplumun bireysel olarak yerine getiremeyeceği önemli hizmetleri yerine getirme misyonuna sahiptirler.

Vergi, kural olarak, yasama organı tarafından kanunla konmaktadır. Bu vergileri tahsil etme yetkisi ise devlete aittir. Devlet; yasama, yürütme ve yargı faaliyetlerini yürüten tüm kamu kurumlarının bir araya gelmesiyle oluşmaktadır (Bilici & Bilici, 2017: 17).

2.3.1. Vergiye Karşı Tepkiler

Kamunun koymuş olduğu vergilerden bazıları, vergi mükellefleri tarafından gönüllü olarak ödenmektedir. Rıza söz konusudur. Örneğin gelir vergisi ve kurumlar vergisi gibi vergiler, işletmelerin ödeyecekleri vergiyi beyan etmeleri ve bu beyan üzerine verginin tahakkuk etmesiyle oluşmaktadır. Dolayısıyla, devletin bu vergi oranlarını tahsil edilebilir ve vergi mükelleflerinin beklentilerini karşılayabilir düzeyde tutması gerekmektedir. Sonuçta, yüksek vergi oranları ya da tahsil edilemeyen vergi, hem kamuyu zarara uğratacak, hem de mükellefi, gelirinin bir kısmını paylaşmaktan kaçınmaya, yani vergi kaçırmaya itecektir. Bu nedenle mükelleflerin, artış gösteren vergilere karşı çeşitli yollarla tepki göstermesi kaçınılmazdır.

Vergiye karşı tepkiler; ikame ve gelir tepkisi, tüketimi ve tasarrufu kısma, üretimden vazgeçme ve yatırımı azaltma, verginin yansıtılması, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma olarak ele alınabilmektedir

2.3.1.1. İkame ve Gelir Etkisi

Güncel vergi yasamızda, kurumlar vergisinin oranı kârın yüzde 22'si iken (KVK Geçici Madde 10), gelir vergisinde artan oranlı vergi uygulanmakta ve bu oran elde edilen kâra göre, yüzde 15 ile 35 arasında değişmektedir (GVK 103. madde 1. fıkra).

Artan oranlı vergilendirme sistemi hem gelir vergisi mükellefleri hem de sigortalı olarak bir işletmede çalışan vatandaşları ilgilendirmektedir. Bu vergilendirme sistemine dâhil olan birey, vergi çengeline takılmasının ardından, çalışmaktan vazgeçiyorsa, buna verginin ikame etkisi denir. Vergi oranlarının artması sebebiyle, boş zaman daha uygun ve tercih edilebilir hale gelmiştir (Batı, 2017). İkame, bir başka şeyin yerine koyma, yerine kullanma anlamları taşımaktadır. Burada da vergilendirme nedeniyle ucuzlayan dinlenme, boş zaman, aileyle vakit geçirme vb. aktiviteler, çalışmanın yerine konmakta, tercih edilmektedir.

Gelir etkisi ise, ikame etkisinin tam tersi anlama gelmekte ve vergi politikalarıyla asıl ulaşılmak istenen hedefi ifade etmektedir. Gelir etkisinde vergi mükellefi, ödediği

vergiler nedeniyle azalan gelirini ve yaşam standardını telafi etmek amacıyla daha çok çalışmaktadır (Akdoğan, 1999: 98).

2.3.1.2. Tüketimi ve Tasarrufu Kısma

Vergiler, mükelleflerin yapacakları tüketimi ve tasarruflarını etkilemektedir. Vergi oranlarındaki artışlar, öncelikle mükellefin kazandığı gelirden kendisine kalanı etkileyeceğinden ötürü, lüks tüketimde bir azalma meydana getirecektir. Daha sonra ise, tasarruflar ve birikimlerin oranında bir eksilme olacaktır. Burada ulaşılması gereken; vergisini ödeyen mükellefin, ödeyeceği vergi sonrası, gelirlerindeki azalmanın alt seviyelerde kalması ve bir dengenin sağlanmasıdır (Keskin, 2018: 69).

2.3.1.3. Üretimden Vazgeçme ve Yatırımı Azaltma

Vergiler, üretim yapan veya bir alanda yatırım yapmayı hedefleyen işletmelerin kararlarını etkilemektedir.

Kamunun koymuş olduğu her türlü vergi, işletmeler için belli bir yük teşkil etmektedir. Belli bir ürünü üretip, satmayı ve bundan kendine en yüksek faydayı elde etmeyi amaçlayan bir işletme, doğal olarak vergi sonrası gelirini de önemsemektedir. Burada, ürünün üretim aşamasında ortaya çıkacak vergisel yükün fazla olması halinde, maliyetler artacak, bu maliyetin tüketiciye yansıtılması da, ürüne olan talebin azalması sonucunu doğuracaktır. Bu durumda işletmeler, üretimi azaltma veya üretimden vazgeçme yoluna gideceklerdir (Aktan, Dileyici, & Vural, 2006: 44).

Belli bir alanda yatırımı hedefleyen girişimcinin, artan vergilerden ötürü geliri azalacağından ve kârının önemli bir kısmı vergi olarak devlete gideceğinden, yatırımdan vazgeçmesi durumu da vergiye karşı tepkiler arasında yer almaktadır.

2.3.1.4. Verginin Yansıması

Mükellefin, vergilere karşı vermiş olduğu tepkiler genellikle, üretimde, tüketimde ya da kamunun vergi gelirinde olumsuz bir değişime yol açmaktadır. Verginin

yansıtılması durumunda ise, kamunun vergi gelirlerinde bir azalma meydana gelmemekle birlikte, verginin tahsil edildiği kişi veya kurum değişmektedir.

Yansıma, genellikle üç aşamada gerçekleşmektedir. İlk aşama verginin ödenmesiyle başlamaktadır. Daha sonra vergiyi ödeyecek mükellefte, bir baskı unsuru oluşmakta ve mükellef, vergiyi başkalarına devretmek istemektedir. Bu da verginin vurgusu aşamasıdır. Sonraki aşamada ise, etiket fiyatı veya başka araçlarla, yükümlü, vergiyi devretmekte ve yansıtmaktadır. Yansıma, sonsuz olacak bir döngü değildir. Nihayetinde, bir yerde vergi ödenmek durumundadır. Ancak, vergi devredilemez duruma gelene kadar yayılabilmektedir. Yayılmanın son kısmında, yani artık verginin devredilemeyecek duruma gelmesine ise, verginin yerleşmesi aşaması denmektedir (Vergi Dosyası, 2017).

Verginin yansıması, bir devir meselesidir. Vergiyi ödemesi gereken işletme veya şahıs, bu yükü üzerinden atarak bir başkasına devretmektedir. Böylelikle, vergiyi devreden, vergi yükünü üzerinden atmış ve bu yükün getireceği etkilerden de kurtulmuş olmaktadır. Uygulamada, bunun en yaygın örneği, bir harcama vergisi olan katma değer vergisinin ödeyicisi konumundaki kurumlarda görülmektedir. Tüketiciye bir ürünü satmakta olan işletme, kendi kâr edeceği fiyatın üzerine, katma değer vergisini ekleyerek ürünü etiketlendirip, tüketiciye o etiket üzerinden satışı gerçekleştirmektedir. Ürünün katma değer vergisini kamuya ödemekle yükümlü olan taraf satıcı iken, vergi, ürünü alan tarafa yansımaktadır (Batı, 2017: 98-99).

2.3.1.5. Vergiden Kaçınma

Vergiden kaçınma, vergi kaçırmadan farklı bir eylem olarak, mükellefin, henüz vergi doğmadan önce, yasaların kendisine vermiş olduğu imkanlar dahilinde, ödeyeceği verginin miktarını azaltması, ertelemesi veya hiç ödememesidir. Vergiden kaçınma, vergi kanunlarına aykırı şekilde gerçekleştiği takdirde, bunun adı vergi kaçırma olmakta ve ağır cezalarla karşı karşıya kalınmaktadır.

Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma, ülkelerin vergi yasalarında açıklığa kavuşturmaları gereken kavramlardır. Bu kavramların, genellikle çoğu ülkenin kendi yasaları içerisinde sınırları çizilmiş bulunmaktadır. Fakat ülkemizdeki vergi

kanunlarında, vergiden kaçınma ile alakalı bir tanıma rastlamak mümkün değildir. Bununla ilgili olarak, Vergi Usul Kanunu madde 341'de "Vergi Ziyaı", madde 344'de de "Vergi Ziyaı Suçu ve Cezası" tanımlanmıştır ve bu maddeler daha çok vergi kaçırmakla alakalı konuları içermektedir (Günay, 2007: 48).

Vergiden kaçınma, kişi veya kurumun kendi yararına yaptığı bir davranıştır. Bu kaçınma sonucu, devletin hazine gelirlerinde bir azalış meydana gelmektedir. Kaçınmayı gerçekleştiren işletme ise, ödemesi gereken verginin kaçındığı miktarı kadar kendine fayda sağlamış bulunmaktadır. Bazı görüşlere göre vergiden kaçınma, vergi kanunu hükümlerinin kötüye kullanılmasıdır. Hem vergiden kaçınma hem de vergi kaçırma, gelişmekte olan ülkelerde daha sık görülmektedir. Bu durum, gelişmekte olan ülkelerin kurumsal yapı ve deneyim süreçlerinin, henüz tam oturmamış olmasından ileri gelmektedir (Çiçek & Sabbağ, 2016: 46-47).

2.3.1.6. Vergi Kaçırma

Yukarıda, vergiden kaçınma bölümünde de bahsedildiği üzere vergi kaçırma, devletin en önemli gelir kalemi olan vergi gelirinde büyük bir azalmaya sebebiyet veren ve yasalara aykırı şekilde gerçekleştirilen eylemlerdir. Vergi kaçırma, mükellefin veya mükellef olması gereken kişilerin, ödemesi gereken payı devlete vermek yerine, kendilerine saklamalarını ifade etmektedir. Vergi kaçırma suçu, sadece vergi mükellefi olanlar tarafından değil, hiç vergi mükellefi olmadan, yasal olmayan alanlarda kazanç ve güç elde eden birey veya topluluklar tarafından da işlenmektedir.

Vergi kaçırma suçundan bahsederken, kayıt dışı ekonomiden söz etmekte de yarar bulunmaktadır. Kayıt dışı ekonominin, literatürde fikir birliğine varılmış bir anlamı olmamakla birlikte; genel itibariyle, ikincil, paralel, gayrı resmi, gölge, kara, yer altı, gizli, görünmeyen ekonomi gibi kavramlarla ifade edilmeye çalışılmaktadır (Erkuş & Karagöz, 2009: 126-140). Ayrıca kayıt dışı ekonomi; ekonominin geleneksel yöntemleri ve verileriyle tespit edilemeyen, bu nedenle de Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH)'ya yansımayan, fakat yine de mal ve hizmet üretimi konularına girmekte olan faaliyetler bütünü olarak da tanımlanabilmektedir (İlhan, 2007: 1-13).

Türkiye'de bir döneme kadar bu suç, sadece vergi kaçırma eylemi olarak, yani işletmenin devlete ödemesi gereken gerçek vergiyi ödememesi anlamını taşımaktaydı. Ancak, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun kabul edildiği 1984 yılının ardından, vergi kaçakçılığının yanına, haksız kazanç edimi de eklenmeye başlanmıştır. Yukarıda, verginin yansıması kısmında da bahsedildiği üzere bazı işletmeler, harcama vergilerinin bazılarını ve özellikle katma değer vergisini, alıcılarına yansıtmakta ve devlete ödenecek bu vergileri tahsil etmektedir. Burada eğer işletme, kendi ödemesi gereken verginin yanında, devlet adına tahsil ettiği bu vergilerin de kaçakçılığını yapıyorsa; ortaya vergi kaçakçılığının geçmişteki anlamından daha büyük bir suç ve hazine için daha büyük bir problem ortaya çıkmaktadır (Türker, 2004: 20).

Kişi veya kurumlar, vergi kaçakçılığı suçunu farklı şekillerle işlemekte ve bunu gizlemeye çalışmaktadırlar. Kamunun, vergi kayıp kaçağını önleme adına aşağıda da uzunca bahsedeceğimiz üzere, çeşitli yöntemleri ve cezaları bulunmaktadır. Ancak bu suçu işleyenler, cezalara ve önlemlere rağmen bu faaliyetlerini her geçen gün sürdürmekte ve elde ettikleri haksız kazançlarla güç sahibi olmaktadırlar. Vergi kayıp kaçağını gizleme adına yapılan en önemli faaliyetlerden biri, muhasebe hileleridir. Kişi veya kurumlar, finansal raporları ve defterleri üzerinde yaptıkları çeşitli muhasebe hileleriyle, vergi kaçakçılığını saklama ve bu kaçakçılığı resmileştirme yoluna gitmektedirler.

2.4. Vergi Hatalarını Düzeltme

Vergi Usul Kanunu'nun 116-126. maddeleri arasında vergi hataları ve bu hataların düzeltilmesiyle alakalı kısımlar yer almaktadır. Vergi hatası VUK'da, vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden, haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmaktadır. Vergi hataları, mükellef veya kamu aleyhine olabilmektedir. Her iki durumda da vergi alacağını etkileyen bir durum söz konusu olduğundan, VUK'da yer alan düzeltme hükümleri uygulanmaktadır.

2.4.1 Vergi Hatalarının Türleri

VUK'un 117. maddesine göre, Vergi hatalarının türleri, hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak ikiye ayrılmaktadır.

2.4.1.1. Hesap Hataları

Hesap hatası türleri; matrah hataları, vergi miktarlarındaki hatalar ve verginin mükerrer olması olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

2.4.1.1.1. Matrah Hataları

VUK'un 117/1. maddesine göre matrah hataları; vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş ya da hesaplanmış olmasıdır.

Matrah hataları, indirilmesi gereken bir kalemin indirilmemesi veya eklenmesi gereken bir kalemin matraha eklenmemesi gibi beyanname hatalarını içermektedir. Örneğin, gelir vergisinde indirim konusu yapılması gereken sağlık harcamalarının ve sigorta prim giderlerinin, indirim konusu yapılmadan beyannamenin gönderilmesi, matrah hatasına bir örnektir.

Matrah hatasından dolayı düzeltme yapılabilmesi için, hatanın bir değerlendirme hatası durumunda olmaması gerekmektedir. Düzeltmeye konu olan matrah hatası, yukarıda tanımlanan ve VUK'un 117. maddesinde belirtilen belgelerde yapılan hataları içermektedir. Vergi mükellefinin, tutması gereken defter ve belgelerinde yaptığı maddi hatalar sonucu, matrahın olması gerekenden yüksek çıkması durumunda ise, hatanın düzeltme hükümlerine göre telafi edilebilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda hata ancak vergi incelemelerinin sonucuna göre düzeltilebilmektedir (Ürel, 2015).

2.4.1.1.2. Vergi Miktarında Hatalar

VUK'un 117/2. maddesinde vergi miktarındaki hatalar; "vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması,

birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.” şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi tutarının hesaplanabilmesi için, matraha uygulanması gereken ölçü veya ölçüler bütününe vergi tarifesi denmektedir. Mükellefin, verginin ödenmesi yükümlülüğünü yerine getirebilmesi için, ödeyeceği verginin matrahını bilmesi gerekmektedir. İşte bu matrah ortaya çıkarılırken, vergi tarifesindeki güncel oranlar dikkate alınmakta ve matrah bu şekilde belirlenmektedir.

Örneğin, 2018 yılı Kurumlar Vergisi beyannamesinde ödenecek vergi, matrahın yüzde 22’si olması gerekirken, yanlışlıkla bir önceki yılın tutarı olan yüzde 20 üzerinden hesaplanması halinde, hata düzeltme yoluyla giderilmektedir.

2.4.1.1.3. Verginin Mükerrer Olması

VUK 117/3. maddesine göre verginin mükerrer olması, aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Örneğin, vergi dairesinden açılış yapacak bir mükellefin, kira sözleşmesi için ödeyeceği verginin yanlışlıkla iki kez tahakkuk ettirilmesi, bu duruma örnek oluşturmaktadır. Bu durum, düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilir ve verginin mükerrerliği düzeltmenin ardından ortadan kalkar.

2.4.1.2. Vergilendirme Hataları

Vergilendirme hataları, VUK’un 118.maddesinde açıklanmıştır. Bunlar; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata, vergilendirme ve muafiyet döneminde hata olmak üzere dört gruptan oluşmaktadır.

2.4.1.2.1. Mükellefin Şahsında Hata

VUK’un 118/1. maddesine göre; bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınması, mükellefin şahsında hata anlamına gelmektedir.

Burada vergi matrahının veya verginin kendisinde bir yanlışlık durumu olmayıp, yalnızca vergiyi ödeyecek mükellefte bir hata olması anlamını taşımaktadır. Çok yaygın bir durum olmamakla birlikte, mükellefle isim veya vergi numarası benzerliği taşıyan ilgisiz bir başka kişi veya kurumun yanlışlıkla vergiyi ödemesi veya verginin ödenmesi için talepte bulunulmasıyla ortaya çıkabilmektedir. Durum, yine düzeltme unsurlarıyla idare tarafından giderilmektedir.

2.4.1.2.2. Mükellefiyette Hata

VUK 118/2. maddesinde mükellefiyette hata; "Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınması." olarak tanımlanmıştır.

Kendisine miras kalan bir bireyin, bu mirası yasal süresinde reddetmesine karşın, veraset ve intikal vergisi tahakkuk ettirilmesi ve ödeme istenmesi, mükellefiyette hataya örnektir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2008).

2.4.1.2.3. Mevzuda Hata

VUK 118/3. maddesinde mevzuda hata; "Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır." denilerek tanımlanmıştır. Verginin konusunda hata olarak da literatürde yer almaktadır.

Bu hata türünde düzeltme yapılabilmesi için; verginin konusuna girmeme veya yasadışılık durumlarının açık olması, bu konularda yoruma ihtiyaç duyulmaması gerekmektedir. Örneğin; kumar kazançları, yasadışı kazançlardır, GVK uyarınca, gelir vergisine tabi değildir. Kumar kazançları üzerinden, vergi alınmak istenmesi, verginin konusunda hatadır (Ürel, 2015: 275).

2.4.1.2.4. Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata

VUK 188/4. maddesinde vergilendirme ve muafiyet döneminde hata; "Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır." şeklinde tanımlanmıştır.

Basit usule tabi bir mükellefin, basit usule tabi olma şartlarını yıl içerisinde kaybetmesine karşın, idarenin kendisini yılbaşından itibaren vergilendirmek istemesi veya bazı vergilerde uygulanan geçici muafiyet dönemlerinin yanlış hesaplanması, bu hata türlerine örnektir (Mutluer & Kuzeyli, 2019: 184).

2.4.2. Vergi Hatalarının Düzeltilmesinde Usul

VUK'un 119. maddesinde, vergi hatalarının aşağıdaki yollarla ortaya çıkarılabileceği belirtilmiştir:

- İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile;
- Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile,
- Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile,
- Hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması ile,
- Mükellefin müracaatı ile,

ortaya çıkarılan vergi hatalarının düzeltme yetkisinin kime ait olduğu ise, yine VUK'un 120. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre; düzeltmeye karar verecek kişi ilgili vergi dairesinin müdürü olmalıdır.

Yapılan hatalar, düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Hata eğer mükellef aleyhine gerçeklemiş ise; fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil edilmiş ise; mükellefe tutarın iadesi söz konusu olmaktadır. Bu durumda, düzeltme fişinin bir nüshası fazla vergi ödeyen mükellefe tebliğ edilmekte ve bu tebliğde, mükellefin müracaat süresi de kendisine bildirilmektedir. Mükellef, tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içerisinde

fazla ödediği miktarı geri almak üzere başvurusunu yapmaz ise, hakkı sakıt olmakta, yani hak geçerliliğini kaybetmektedir.

VUK'un 120. maddesinin devamında; "Yersiz olarak nakden veya mahsuben tahsil edildiği anlaşılan vergilerde, kanunlar gereğince yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanacak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Yine bu kanunun 4. maddesinde yazılı vergi dairesinin görev ve yetkilerini haiz olarak faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında düzeltme yetkisi, vergi dairesi başkanına ait olup, başkan bu yetkisini ilgili grup müdürlerine ve/veya müdürlere devredebilir." denmektedir.

Vergi hatalarının düzeltilmesi, idarece yapılabilmekte veya düzeltme talebiyle gerçekleşmektedir.

İdarenin kendiliğinden yaptığı düzeltmeler, VUK'un 121. maddesinde yer almaktadır. İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilir. Kendiliğinden anlamına gelen re'sen düzeltmelerde, başvuru aranmamaktadır. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları saklı bulunmaktadır.

VUK'un 122. maddesine göre; mükellefler, vergilerdeki hataların düzeltilmesini, vergi dairesine başvurarak, bizzat da isteyebilmektedirler. Bu istek için, vergi dairesine yazı yazılması gerekmektedir. Bizzat gidilmemesi durumunda, posta ile taahhütlü olarak da gönderilebilmektedir.

Vergi dairesine yapılan düzeltme talepleri, dairenin ilgili servisi tarafından incelenmektedir. VUK'un 123. maddesinde de belirtildiği üzere, ilgili servis, düzeltme talebine kendi görüşlerini de ekleyerek, düzeltme merciine göndermektedir. Bu mercii, talebi kabul ettiği takdirde, düzeltmenin yapılması emredilmektedir. Yukarıda da bahsedildiği üzere, VUK'un 120. maddesi gereği, düzeltme işlemini vergi dairesi müdürünün onaylaması gerekmektedir. Yetki mercii, talebi yerinde görmediğinde ise, düzeltme reddedilip, mükellefe tebliğ edilmektedir. Reddedilen talep için dava açma hakkı saklı bulunmaktadır.

Düzeltme talepleri reddedilen ve buna müteakip vergi mahkemelerine dava açma sürelerini geçiren mükellefler için, bu kez da şikâyet yolu bulunmaktadır. Bu durum VUK'un 124. maddesinde açıklanmaktadır. Bu maddeye göre bu durumdaki mükellefler, Maliye Bakanlığı'na, şikâyet yolu ile başvurabilmektedirler. Ayrıca, il özel idareyi ilgilendiren vergiler için valiliğe, belediye vergileri için belediye başkanlığına müracaat edilebilmektedir.

VUK'un 125. maddesinde, özel bir düzeltme durumundan bahsedilmektedir. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'dan geçmiş bulunan muamelelerde, vergi hatası bulunması durumunda, bu hatalar, yargı kararının kesinleşmesi durumunda dahi, düzeltme hükümleri çerçevesinde, vergi dairesince düzeltilebilmektedir. Burada önem arz eden ve düzeltmenin yapılabilmesi için gereken durum, anılan yargı mercilerinin hatalar hakkında bir karar vermiş olmamasıdır.

Yargı organlarının almış olduğu kararlarında konusunda hata ve çelişki bulunuyorsa, bu kararlardaki hataların düzeltmeleri vergi dairelerince yapılamamaktadır. 2577 Sayılı Kanun'un 29 ve 30. maddelerine göre, bu kararlar için, ilgili yargı organından düzeltme talep edilmesi gerekmektedir (Ürel, 2015: 280).

2.4.2.1. Vergi Hatalarının Düzeltilmesinde Zamanaşımı

VUK'un 114. maddesinde, zamanaşımı beş yıl olarak belirlenmiştir. Buna göre; vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak, beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar denmektedir.

Yukarıdaki maddeye atıfta bulunarak başlayan VUK'un 126. maddesinde, düzeltme zamanaşımı süreleri şöyle yer almaktadır;

Düzeltme zamanaşımı süresi,

- Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,
- İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk edilen vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,

- İhbarname ve ödeme yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı;

  tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.

Görüldüğü üzere, bu gibi durumlarda, beş yıllık zamanaşımı süresi, bir süre daha uzayabilmektedir (Mutluer & Kuzeyli, 2019: 185-186).

BÖLÜM 3. TÜRK VERGİ MEVZUATI'NDA MUHASEBE HATALARI VE MUHASEBE HİLELERİ İLE BUNLARIN HUKUKA AYKIRILIKLARI VE YAPTIRIMLARI

Muhasebe hata ve hilelerinin, ne gibi hukuka aykırılıkları ortaya çıkardığı ve bunlar sonucunda yaptırımlarının neler olduğu bu bölümde açıklanacaktır.

3.1. VUK 359. Madde

Muhasebe hileleri kavramı, Vergi Usul Kanunu'nda açıkça tanımlanmamakla birlikte, kavram olarak bu kanunun 359. maddesinde yer almaktadır. VUK'un 359. maddesi, "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlığıyla, aşağıdaki biçimde yayımlanmıştır:

" Madde 359 – (Değişik: 23/1/2008-5728/276 md.)

a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

371'inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344'üncü maddede yazılı vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."

3.2. Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Kabahatleri

Vergi kabahatleri, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmemesi sonucunu içeren, kanunların para cezası ve idari tedbirlerle cezalandırdığı eylemlerdir (Şenyüz, 2017: 56).

Vergi kabahatlerini oluşturan eylemler ve bu eylemlerin yaptırımları, vergi idaresi tarafından tespit edilerek, gerekli cezai işlemlere tabi tutulmaktadır. VUK'ta vergi kabahatleri; Vergi Ziyaı Kabahatleri ve Usulsüzlük Kabahatleri olarak ikiye ayrılmaktadır.

3.2.1. Vergi Ziyaı Kabahati

Vergi idaresinin yanında, verginin mükellefi için de, vergi kaybına neden olan muhasebe hataları ve muhasebe hileleri önem arz etmektedir. Bir fiilin suç veya kabahat olması fark etmemektedir. Her hukuka aykırı durumun birinci mağduru devlettir. Vergi kaybı veya hukuka aykırılık gerçekleştiği zaman, devletin korumakla yükümlü olduğu

kamu ve vergi düzeni bozulmaktadır. Bu nedenle devlet, bu fiillere karşı, toplum adına cezalandırma yetkisini kullanmaktadır (Bayraklı, Erkan, & Elitaş, 2012: 210).

Vergi Ziyaı, VUK'un 341. maddesinde; mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi ve eksik tahakkuk ettirilmesi olarak açıklanmaktadır. Maddenin devamında; şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya buna benzer suretlerle verginin eksik tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermenin de vergi ziyaı hükmünde olacağı vurgulanmaktadır. Bu maddede yazan durumların yaşanması halinde, verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi, tamamlanması ya da haksız yere alınan vergi iadesinin geri verilmesi, ceza uygulamasına engel teşkil etmemektedir.

VUK'un 344. maddesinde ise: "341. maddede yazılı hallerde vergi ziyaına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilir." denmektedir. Bu maddenin devamında ise, vergi ziyaına VUK'un 359. maddesinde yazılı fiiller neden olduğu takirde, bu cezanın üç kat olarak, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacağı açıklanmaktadır. VUK'un 359. maddesi; ileride, muhasebe hileleri kavramını ele aldığı için, ayrıca incelenecek ve irdelenecektir. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanmaktadır.

Muhasebe hatası veya muhasebe hilesi, birbirinden ayırt etmesi oldukça güç kavramlardır. Birinci bölümde incelenen ve tezin konusunu oluşturan bu fiillerin sonucu vergi kaybına neden olduğu takdirde, uygulanacak ceza vergi ziyaı cezasıdır.

Vergi ziyaı kabahatinin, aynı zamanda ileride görülecek olan kaçakçılık suçunu oluşturan eylemlerle birlikte işlenmesi durumunda ceza artış göstermektedir. Vergi ziyaı kabahatlerinin türlerinin açıklanacağı bu bölümde Prof. Dr. Doğan Şenyüz'ün Vergi Ceza Hukuku kitabında gerçekleştirmiş olduğu gruplandırma kullanılmıştır. Buna göre kabahat fiilleri, daha fazla ceza gerektirdiği durumlara göre; ağır, orta ve hafif fiiller olmak üzere üçe ayrılmışlardır. Aynı miktarda vergi ziyaına sebep olunan durumlarda ceza; ağır grupta

yer alan fiiller için 3 kat, orta grupta yer alanlar için 1 kat, hafif grupta yer alanlar için farklı katlar uygulanmaktadır (Şenyüz, 2017: 89).

3.2.1.1. Ağır Nitelikli Fiiller

VUK'ta ağır nitelikli fiiller olarak kast edilmek istenen, yukarıda da açıklandığı üzere vergi kabahatinin, VUK'un 359. maddesinde yazmakta olan ve hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren suçlar ile birlikte işlenmesi halinde geçerli olan fiillerdir.

3.2.1.1.1. Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak

Muhasebe hilelerinin çeşitleri, tarafları, sebepleri ve diğer ayrıntıları, birinci bölümde etraflıca ele alınmıştır. Yukarıda, VUK'un 359. maddesi açıklanırken de söylendiği üzere, muhasebe hileleri, bir kavram olarak bu maddede geçmekle birlikte, açıklaması ve tanımı, kanunun herhangi bir maddesinde yer almamaktadır.

VUK'un 359. maddesinde, kaçakçılık cezasını gerektiren eylemler içerisinde sayılan muhasebe hilesine ilişkin düzenlemede, suçun oluşması için vergi ziyaı şartı aranmamaktadır. Eğer yapılan bir işlemde, hile unsurunun varlığı tespit edilmiş ise, bu işlem VUK'un 359. maddesi kapsamında muhasebe hilesi olarak değerlendirilmekte ve ayrıca vergi ziyaının doğmasına gerek bulunmamaktadır. Genel olarak, vergi kaybına neden olan fiil ve işlemlerin, hatadan ziyade kasıt unsuru taşıyan hileli işlemlerle gerçekleştirildiği, göz önünde tutulmalıdır (Özkan & Nas, 2009: 123; Akt. Batı, 2017: 116).

Muhasebede hile, karşı tarafı yanıltma amacı güdülerek, muhasebe kayıt ve işlemlerinde gerçekleştirilen düzensizliklerdir (Alptekin, 2017: 9). Hesap hilesi ise; deftere yapılan kayıtların, hesap işleyişlerin kurallara aykırılık sonucunu ortaya çıkaracak biçimde çeşitli yolsuzlukların üstünü örtmek, bu işlemlerin hesaplarda ve kayıtlarda ortaya çıkarılmasını zorlaştırıcı ve gizleyici şekilde davranmaktır (Şenyüz, 2017: 91).

Genellikle, hesap hilesi ve muhasebe hilesi karıştırılan iki kavramdır. Bu iki kavramın birbirinden ayırt edilebilmesi güçtür. Kanun maddeleri ve diğer mevzuatlarda, bu durumla alakalı bir açıklama olmaması sebebiyle de hesap hilesi ve muhasebe hilesini,

hatta muhasebe hatalarını ayırt etmek oldukça zordur (Taştan, 2014: 29; Akt. Batı, 2017: 117).

3.2.1.1.2. Gerçekte Olmayan Kişiler Adına Hesaplar Açmak

Gerçekte var olmayan ya da var olsa dahi yapılan işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesaplar açarak, bunlar üzerinden oluşturulan göstermelik ilişkilere sahte borç ve alacak ilişkilerini içerecek şekilde yer verilmesi ihtimaller dahilindedir. Böylelikle, olmayan ticari ilişkiler olmuş gibi gösterilmektedir. Örneğin işletmenin, hiçbir şekilde borç alacak ilişkisi bulunmayan, vefat etmiş ya da hayali kişilerin, defter kayıtlarında borçlu veya alacaklı gözükmesi böyle bir durumdur. Sağ olan, fakat yine örnekteki gibi borç ve alacak ilişkisine konu olmayan kişilerin, defterde öyleymiş gibi gösterilmeleri de yine bu durumun içerisindedir (Şenyüz, 2017: 94).

Vergi saikli olarak sahte isimlerle hesaplar açılması, hasılatın kayıt dışı bırakılması hedeflenerek, mükellefin güvendiği kişiler adına hesap açması şeklinde de ortaya çıkabilmektedir (Parlar & Demirel, 2002: 218).

Bu yollarla ticari işlemlere kılıf uydurma ve bazı durumların saklanması amaçlanmaktadır. Bu konuda şöyle örnekler verilebilmektedir;

- Gerçekte işletmede çalışmayan, kurumun bir personeli olmayan kişiye, bu şartları taşıyormuş gibi maaş ödenmesi,
- Doğrudan satışı gerçekleştirilen bir hizmet veya ürünün, arada komisyoncu varmış gibi gösterilerek, gider kalemlerinin artırılması,
- Satışlarını fatura düzenlemeden yapan bir işletmenin, stoğundaki ürünlerin çıkışını göstermek amacıyla, sattığından çok daha düşük fiyatlı olarak, hayali veya ilgisiz kişilere fatura düzenlemesi, böylelikle gerçek hasılatını gizlemesi,
- İşletmenin, faturasız aldığı ürünlerin, girişini göstermek amacıyla, ilgisiz bir başka bir fimadan veya şahıstan ürün almış gibi göstermesi.

3.2.1.1.3. Çift Defter Kullanmak

Saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defterlere kayıt edilmesi gereken hesap ve işlemlerin, vergi kaybı sonucuna yol açacak biçimde, başka defter ve kayıt ortamlarına kaydedilmesi durumu, uygulamada çift defter tutmak veya kullanmak kavramıyla tanımlanmaktadır. Fiil, defter tutan mükellefleri kapsamaktadır. Kira geliri veya ücret geliri kazanan mükelleflerin, defter tutma zorunlulukları bulunmadığından, bu fiili işlemeleri mümkün bulunmamaktadır (Şenyüz, 2017: 95).

Yasal defterlerde yer alması gerekip, buraya geçirilmeyen kayıtların, sadece mükellefin anlayabileceği şekilde yazı, şekil veya yabancı dilde tutulması veya şifreli yazılmış olması fiilin ortaya çıkmasına engel teşkil etmemektedir (Erman, 1988: 55; Akt. Şenyüz, 2017: 95). Yasal defterlerde yer alması gereken hesap ve işlemlerin, hiçbir yere kaydedilmemesi durumunda ise çift defter durumu bulunmamaktadır. Bu nedenle, hesap ve işlemlerin tamamının veya bir kısmının özel defter, ajanda, kağıt, bilgisayar, harici disk, harici bellek, telefon vb. kayıt ortamlarında tutulması, fiilin bu grupta yer alması için şarttır

VUK'un 175. maddesinde, kayıt serbestliği esası benimsenmektedir. Buna göre mükellefler, defter tutmanın amacını gerçekleştirmek ve kayıt düzenine uymak şartıyla defter ve muhasebelerini istedikleri biçim ve usulde tutabilmektedirler. Ancak bu durum sadece vergi kanunları açısından geçerli olup, TTK'nın ticari defterlere ilişkin hükümleri saklı kalmaktadır. Buradan VUK'da mükellefe tanınan hakkın, sınırsız olduğu sonucu çıkarılmamalıdır VUK, 175. Maddesiyle, muhasebe standartlarının, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılması, usul ve esaslarının belirlenmesi konularında Maliye Bakanlığı'na yetki vermiştir (Ürel, 2015: 342).

Görüldüğü üzere kayıt serbestliği de yine saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defterler için geçerli olan bir kavramdır. Vergi Kanunlarında veya diğer mevzuatta, mükellefin tutması ve ibraz etmesi zorunlu olduğu defterler haricinde bir deftere, kayıt yapması, bunları kullanması mümkün bulunmamaktadır. Yasal defterlerde yer alan bilgi ve belgelerin ise, aynen başka bir kayıt ortamında tutulmasında ise vergi ziyaı durumu bulunmamaktadır. Çünkü bu durumda mükellef, yasal defterlerini tam ve olması gerektiği gibi tutmuş, kopyasını ise başka bir yerde -örneğin bilgisayarında- muhafaza etmektedir.

3.2.1.1.4. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek veya Gizlemek

Defter kayıtlarında ve saklanması gereken belgelerde tahrifat yapmak ya da bu belgeleri, ilgili makamlardan gizlemek VUK'ta suç teşkil eden fiillerdir.

3.2.1.1.4.1. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek

Defterde tahrifat yapmak, defterin aslını bozarak, olduğundan farklı duruma getirme, değiştirme anlamlarını taşımaktadır. Defter, kayıt ve belgelerde tahrifat yapmak, belge ve defter düzenine karşı işlenen suçlardandır. Bu suçun işlenmesindeki amaç vergi ödememek veya vergiyi eksik ödemek olduğundan ötürü, kaçakçılık suçlarının içinde yer almakta ve VUK'un 359. maddesinin, (a) bendinin, 2 numaralı alt bendinde açıklanmaktadır. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek suçu, ancak kanunun öngördüğü yasal defterler üzerinde geçerli olmaktadır.

VUK'un defter ve belgelerin kaydıyla alakalı, mükellefi tabi tuttuğu bazı zorunluluklar bulunmaktadır. Bu zorunluluklar, kayıt nizamı bölümünün altında, VUK'un 215 ve 219. maddeler aralığında yer almakta ve takip eden maddelerde devamı bulunmaktadır.

VUK'un 216. maddesine göre, defterlerin mürekkepli kalem veya makine ile yazılması gerekmektedir. Bununla amaçlanan, defterlerin bir kere yazıldıktan sonra, değiştirilmesinin önüne geçilmesi düşüncesidir. VUK'un 217. maddesinde ise, hatalı kayıtların düzeltilmesiyle alakalı durumlar yer almaktadır. Defterlere yapılan kayıtların değiştirilmemesi esas olmakla birlikte, yevmiye defterine kaydedilen bir muhasebesel işlemin düzeltmesi, ancak muhasebe ilkelerine uygun olarak yapılabilmektedir. Yanlış kayıt, ters bir kayıtla iptal edilerek düzeltilmeli veya yanlışlığı bertaraf edecek, ilave kayıtlar yapılması söylenmektedir. Yevmiye defteri haricindeki diğer defterlerde ise düzeltmeler, yanlış kaydın üzeri okunacak şekilde çizilmek ve yeni kayıt yapılmak suretiyle mümkün bulunmaktadır. Bunun haricinde defterlerde çizme, kazıma, silme suretiyle düzeltme yapmak ya da kaydı değiştirmek tahrifata yol açan fiiller arasında bulunmaktadır. VUK'un 218. maddesine göre ise, kayıtlar arasında boş satır ya da boş

sayfa bırakılamamaktadır. Yanlışlıkla boş bırakılan satır ve sayfaların üstü çizilerek atlanması gerekmektedir (Ürel, 2015: 361).

Biçim ve usul açısından kurallara uygun şekilde yapılan muhasebe kayıtları üzerinde, hukuku aykırı değişiklikler yapılması suretiyle iptal yoluna gidilmesi, muhasebe ve hesap hilelerine örnek teşkil etmektedir. Söz konusu kayıtlar üzerinde silme, kazıma veya eklemeler yapılması şeklinde olan değişiklikler ise, tahrifat olarak değerlendirilmektedir (Şenyüz, 2017: 99).

3.2.1.1.4.2. Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek

Vergi kanunlarında ve ticari yaşamda defter ve belgelerin, yasa ve nizama uygun olarak tutulması, saklanması ve gerektiğinde de yetkili mercilere ibraz edilmesi büyük önem taşımaktadır. Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve Sosyal Güvenlik Mevzuatı, tutulacak ve saklanacak defterlerin şekli, saklama süreleri, kuralları gibi konularda, maddeler içermektedir. Defter ve belgelerin, usule uygun olarak tutulmaması, saklanmaması, gerektiği zamanlarda ibraz mecburiyetine uyulmaması hallerinde de çeşitli hukuki yaptırım ve cezalar, mükelleflerin karşısına çıkmaktadır.

VUK'un 253. maddesinde: "Defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takibeden takvim yılından başlıyarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar." denmektedir. Fakat burada VUK'tan farklı olarak TTK ve Sosyal Güvenlik Mevzuatı'na dikkat etmek gerekmektedir. TTK'nın "Belgelerin saklanması, saklama süresi" başlıklı 82. maddesinin 1. fıkra (a) ve (d) bentlerinde yer alan belgelerin saklama süresi on yıldır. Bu fıkranın (a) bendinde yer alanlar ise; ticari defterler, envanterler, açılış bilançoları, ara bilançolar, finansal tablolar, yıllık faaliyet raporları, topluluk finansal tabloları, yıllık faaliyet raporları ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgeleridir. 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 86. maddesinde de: "İşveren, işyeri sahipleri; işyeri defter, kayıt ve belgelerini ilgili olduğu yılı takip eden yıl başından başlamak üzere on yıl süreyle, kamu idareleri otuz yıl süreyle, tasfiye ve iflâs idaresi memurları ise görevleri süresince,

saklamak ve Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilen memurlarınca istenilmesi halinde on beş gün içinde ibraz etmek zorundadır.” denmektedir.

VUK’a göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar, almaya mecbur oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını, tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak, beş yıl süre ile saklamaya mecbur bulunmaktadırlar (TÜRMOB, 2009: 64).

Maliye Bakanlığı’nca kanun hükmüne uygun şekilde tutma, düzenleme ve saklama zorunluluğu bulunan defter, belge ve elektronik kayıtlar da ibraz edilmesi zorunlu belgeler kapsamında değerlendirmektedirler. Bu sebeple, defterlerini dijital ortamda takip eden ve saklayan mükellefler, kayıtlarını yalnızca kayıt ortamında değil, dijital ortamdaki haliyle de vergi inceleme sorumlularına ibraz etmek durumundadırlar. Defter ve belgelerin saklanması yükümlülüğü mükellef veya sorumluya ait olup, özel sözleşmeyle bu sorumluluğun devri mümkün bulunmamaktadır (Şenyüz, 2017: 99).

Yasal defterlerin; defteri tutan mükellefin vergi matrahının tespiti halindeki güvenilirliği açısından ve üçüncü kişilerin haklarının korunması hususundan ötürü, kanuni sürelerinde tasdik ettirilmeleri şarttır. VUK’un 233. maddesi gereği defterler, noterlerce ya da noterlik görevini ifa edenlerce tasdik edilmektedir. Tasdik ettirilmeyen bir defterde, gizleme veya ibraz etmeme gibi suçların oluşması münkün bulunmamaktadır. Defter tasdik etmemenin cezası VUK’un 352. maddesi gereğince; usulsüzlük fiili olarak tanımlanmaktadır.

3.2.1.1.5. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge

Bir belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olabilmesi için, belge gerçekten yapılan bir işleme ait olmasına karşın, belgede gerçek işlemden farklı miktarlara ve/veya tutarlara yer verilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca VUK kapsamında yer alan belgelerden olmalıdır. Eylem, belgelerin asılları üzerinde gerçekleşebileceği gibi, nüshaları üzerinde de gerçekleşebilmektedir. Bu belge türünün tarafları doğruyken, içeriğinde farklılaşma bulunmaktadır. Fiyat, miktar, kilo, adet, litre vb. durumlar, olduğundan farklı yazılmaktadır. Örneğin; 50 paket dosya kağıdı alınmasına rağmen 500 paket, 40.000 TL’ye alınan bir taşıtın faturasında 60.000 TL, sevk irsaliyesinde 85

metreküp kum yerine, 10 metreküp sevk ediliyormuş gibi gösterilmesi, o belgenin yanıltıcı olduğunu göstermektedir. Bir ürünün veya hizmetin hiçbir şekilde alınmamasına karşın, bir belge düzenlenmesi durumunda ise, belge yanıltıcı değil sahte olarak kabul edilmektedir. Yukarıdaki örneklerden; kum yerine çimento sevk ediliyormuş gibi gösterilmesi, belgenin yanıltıcı değil, sahte olduğuna örnektir (Şenyüz, 2017: 103-104).

Yukarıda açıklanmış olan VUK'un 359. maddesinde açıkça, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenin de, bu belgeleri kullananın da çeşitli yaptırım ve cezalar ile karşı karşıya kalacağı yazmaktadır. Buna göre, belgeyi düzenleyen ve kullanan taraflar, on sekiz ay ile üç yıl aralığında hapis cezasına çarptırılabileceklerdir. Aynı zamanda, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve kullanan taraflar, eğer devleti vergi kaybına uğratmışlarsa da, bununla ilgili çeşitli yaptırımlara da uğrayacaklardır. Bu durum, ileriki bölümlerde incelenecek, ayrıca pişmanlık hükümleri hakkında da bilgi verilecektir.

3.2.1.1.6. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek

Mükellefin, tutmak zorunda olduğu yasal defterleri ile saklama mecburiyeti bulunan belgelerinin tamamının veya bir kısmının yok edilmesi sonucu ortaya çıkan suç unsurudur. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, defter, kayıt veya belgelerin tamamının yok edilmesi şart değildir.

Suçun manevi unsuru, suçu işleyen tarafın, iradi olarak vergi idaresinin vergi matrahına ulaşmasını engellemeye yönelik kastıdır. Kastı ortadan kaldıran bir neden veya mücbir sebep bulunduğu kanıtlanmadığı sürece, mükellefin belgeleri yok etme kastı bulunduğu kabul edilmekte ve buna göre işlem yapılmaktadır (Polat, 2019).

Kanunlar tarafından saklanması ve tutulması zorunlu olan defter, kayıt ve belgeleri yok etme işlemi, saklama süresi içerisinde yapıldığı takdirde bir suç fiilidir. Saklama ve ibraz süresi sona erdikten sonra, defter, belge ve kayıtların yok edilmesi, bahsedilen suç unsurunu ortaya çıkarmamaktadır.

3.2.1.1.7. Defter Sayfalarını Yok Etmek

VUK'un 218. maddesinde: "Defterlerde kayıtlar arasında usulen yazılmaya mahsus olan satırlar, çizilmeksizin boş bırakılamaz ve atlanamaz. Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz." denmektedir.

Suç unsurunun oluşması için, tutulma mecburiyeti bulunan defterlerde gerçekleşmiş olması yeterli bulunmaktadır. Mükellefin, yırtmış olduğu sayfaların yerine başka sayfalar koymuş olması, fiilin varlığını etkilemeyen bir durumdur.

Yükümlü, yırtmış olduğu sayfaları yok etmeyip, vergi incelemesi sırasında defterlerle birlikte ayrıca teslimini gerçekleştirirse, fiil meydana gelmemiş olmaktadır (Mutluer, 1979: 167; Akt. Şenyüz, 2017: 105).

3.2.1.1.8. Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak

VUK'un "İspat edici kağıtlar" başlıklı 227. maddesinde: "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." denmektedir. Vergi mükellefleri, gelir ve giderlerini düzenleyen her türlü konuyu bir belgeye dayandırmaya mecbur bulunmaktadırlar. Yasaların sınırlarını çizdiği ve kurallarını koyduğu doğrultuda belge düzenlemek ve belge kullanmak önem arz etmektedir.

Belgelerin, yapılan işlemin hakiki durumunu yansıtması zorunludur. Ortada belgeye konu hiçbir işlem veya ekonomik durum mevcut değilken, bir faaliyette bulunulmuş gibi belgeler düzenlendiği sıkça karşılaşılan bir durumdur. İşte bu durum sahte belgeye bir örnek oluşturmakta ve böyle bir belgenin düzenlenmesi, kullanılması, yasal defterlere kaydedilip, belgeler arasına konması, en ağır vergi suçlarından birinin doğmasına sebebiyet vermektedir. Belgenin sahte olması, vergi ziyaına sebep oluyorsa, vergi ziyaı kabahati ortaya çıkmaktadır. Fakat, belgenin varlığı, vergi kaybına neden olsun ya da olmasın, vergi suçları arasında yer almakta olan, vergi kaçakçılığı suçu her halukarda doğmuş olmaktadır (Şenyüz, 2017: 106).

Sahte belge deyince, günlük yaşamda sıkça karşımıza çıkmakta olan naylon fatura kavramı akla gelmektedir. VUK'un 229. maddesinde fatura: "Satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." şeklinde tanımlanmaktadır. Naylon fatura ise, gerçek bir mal veya hizmet teslimi olmamasına karşın, böyle bir ilişki varmış gibi düzenlenen belgeye denmektedir. Örneğin; bir firma, sırf ödenecek katma değer vergisini veya kurumlar vergisini düşürmek üzere, hiç almadığı bir ürün veya hizmetin faturasını yasal defterlerine işleyip, beyannamelerini buna göre gönderirse, sahte belge kullanma suçunu işlemiş; belgeyi düzenleyen taraf ise, sahte belge düzenleme suçunu işlemiş bulunmaktadır.

Genel itibariyle sahte belgeyi düzenleyen taraflar, bu işi meslek haline getiren kişilerdir. Küçük çaplı işletmeler, şahıs firmaları veya şirket şeklinde örgütlenebilmektedirler. Bu tarz taraflar, sahte faturayı genellikle belli bir yüzde karşılığında kesmekte ve bu işi bir gelir kapısı olarak görmektedirler. İşlemleri gerçekleştirenler; paravan işleri bulunan, vergi dairesine ve sicile kayıtlı, yasal defterleri bulunan mükellefler olup, görünürdeki işleri ile alakalı beyanname vermektedirler. Düzenledikleri sahte belgeler, olması gereken tüm şekil şartlarını barındırmakta olup, çoğu zaman ciddi bir işletmeye aitmiş imajı barındırmaktadır. Bazı düzenleyiciler ise, görünürdeki işleriyle alakalı defterlere, düzenledikleri sahte belgenin girişini yapmamakta, sadece kesip, kullanıcıya vermektedirler. Uygulamada en çok karşılaşılan sahte belge düzenleyicileri ise aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

- Vergi dairesine kayıtlı olmamalarına ve belge düzenleme yetkileri bulunmamasına karşın, kendi adına veya başkaları adına belge düzenleyenler,
- Vergi dairesine kayıtlı olmasına rağmen, gerçekte bir ticari faaliyeti bulunmayan ve sahip olduğu vergi kimlik numarasını sadece sahte belge düzenlemek için kullananlar,
- Vergi mükellefiyetlerini yerine getirmekteyken, işleri bozulan ya da başka bir sebeple sahte belge düzenleyenler,
- Vergi mükellefiyetini kapatmasına ve iş yerini terk etmesine karşın, elindeki belgeleri bağlı bulunduğu daireye teslim etmeyip, kullanmaya devam edenler

- Başka vergi mükelleflerin yasal belgelerini, bir şekilde ele geçirerek sahte belge düzenleyenler,
- Hırsızlık, gasp vb. yasal olmayan faaliyetlerle ele geçirdikleri malları, yasalmış gibi gösterme amacıyla sahte belge düzenleyenlerdir (Bayraklı, Erkan, & Elitaş, 2012: 81-82).

Sahte belge kullanma veya düzenleme suçu, muhasebe hilelerini gerçekleştiren tarafların sıkça başvurdukları yöntemlerden biridir.

Sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi birbirine karıştırmamak gerekmektedir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede, gerçek bir işlem vardır. Fakat yukarıda da anlatıldığı üzere; bu işlemin miktarında veya tutarında değişiklik yapılarak belge düzenlenmektedir. Sahte belgede ise, gerçekleşmeyen ve hiç olmayan durumlar için belge düzenlenmesi söz konusudur.

3.2.1.1.9. Anlaşmasız Matbaalarca Basılan Belgeleri Kullanmak

213 sayılı VUK'un mükerrer 257. maddesine göre; Maliye Bakanlığı, mükellef ve meslek grupları itibariyle muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıttırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya yetkilidir. Maliye Bakanlığı, birinci fıkrada yer almakta olan belge tasdik işlemini; noterlere, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlara veya uygun göreceği diğer mercilere yaptırmaya, ticari kazançları basit usulde tespit edilen gelir vergisi mükelleflerine özel bir defter tutturmaya ve konulara ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Söz konusu maddenin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden 2 Şubat 1985 tarihli ve 18654 sayılı Resmi Gazete'de "Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik" yayınlanmış ve yayınlandığı gün yürürlüğe girmiştir. Bu

yönetmelikte, hangi belgelerin Maliye Bakanlığı ile anlaşma yapmış matbaa işletmelerine basım ve dağıtımının yaptırılacağı, bunun şekil, şart, usul ve esasları ile bunlara uyulmaması halinde uygulanacak cezai şartlar yer almaktadır (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 2019).

Anlaşılacağı üzere; mükellefin gelirini ve giderini belgelerken kullanacağı fatura, sevk irsaliyesi, serbest meslek makbuzu, gider pusulası ve bunlara benzer yasada açıklanmış belgelerini, Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı matbaalarda bastırması veya noterden onaylatması şarttır.

Mükellefin belgelerini, anlaşmalı matbaalarda bastırmaması veya noterden onaylatmaması durumunda, ilgili belgelerin vergi hukuku bakımından bir geçerliliği de bulunmamaktadır. Belge hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır. Mükelleflerin, bu tarz bir belgeyi kullanması durumunda, belgenin üzerinde yazan tutarlar vergi ziyaının kaynağı olarak dikkate alınmaktadır. Vergi ziyaının yanında yer alacak başka bir suç unsuru için ise, kullananın farkında olup olmama durumuna göre ceza, değişiklik göstermektedir. Tespit edilecek vergi ziyaı cezasının bir kat veya üç kat olarak uygulanma seçeneği, mükellefin belgeyi bilerek kullanıp kullanmadığının araştırması yapıldıktan sonra belirlenmektedir. Bilerek kullanması halinde üç kat, bilmeden kullanılması halinde ise bir kat vergi ziyaı cezası kesilmektedir. Ayrıca, anlaşmasız matbaada basılan veya noter onayı olmayan belgenin kullanılması, bilerek işlenen bir fiil olduğu durumda ağırdır. Eğer ki, kullanan taraf, belgenin durumundan haberdar değil ise suç, orta nitelikli olarak kabul edilmektedir (Şenyüz, 2017: 113).

3.2.1.2. Hafif Nitelikli Fiiller

Kanunlar, hazineyi vergi kaybına uğratan fiillerden bazılarını ağır ve orta fiillerden nispi olarak daha az cezalandırmaktadır. Aşağıda bu nitelikler kapsamında olanlara yer verilecektir.

3.2.1.2.1. Beyannamenin kendiliğinden geç verilmesi

Türkiye Cumhuriyeti'nde ödenen vergilerin büyük bir kısmının tarh ve tahakkuku, beyana dayanmaktadır. Vergi mükellefleri; gelir ve giderlerini, vergi

mevzuatının usulleri uyarınca beyan etmekte ve bu beyana göre vergilerini ödemektedirler. Bu beyannamelerin her biri için, yasalarca belirlenmiş kanuni süreler yer almaktadır. Vergi mükellefleri, bu kanuni süreleri gözeterek beyannamelerini vermek zorundadırlar. Aksi takdirde, cezai işlemlerle karşılaşmaları kaçınılmaz bir durumdur.

VUK'un 344. maddesinde, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevkedildikten sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilen beyannameler için, vergi kaybına uğratılan verginin yüzde 50'si tutarında vergi ziyaı cezası kesileceği hükme bağlanmıştır.

Görüldüğü üzere VUK'ta, bir beyannamenin kendiliğinden geç verilen beyanname niteliği taşıması için; öncelikle beyannamenin kanuni süresinden sonra verilmesi gerekmekte, aynı zamanda vergi incelemesine başlanmamış veya mükellef, takdir komisyonuna sevk edilmemiş olmalıdır.

VUK'un 371. maddesinde ise, pişmanlık hükümleri yer almış ve kanuni süresinden sonra verilen beyannamelerle alakalı, mükelleflere kolaylık sağlanmıştır. Beyana dayanan vergilerde vergi ziyaı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi halinde, yasada yer alan yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyaı cezası kesilmeyeceği açıklanmıştır. Mükellefin pişmanlık hükümlerinden faydalanabilmesi için, kendiliğinden geç verilen beyannamede olduğu gibi, vergi incelemesine başlanmamış ya da mükellef takdir komisyonuna sevk edilmemiş olmamalıdır.

Pişmanlıkla verilen beyannameye birinci derece, bir kat usulsüzlük cezasından başka, gecikme zammı oranında pişmanlık zammı hesaplanmaktadır. Pişmanlıkla beyan edilen beyannamede, mükellefe sağlanan yarar, yüzde 50 oranındaki vergi ziyaı cezasının kesilmemesi ve 2 kat birinci derece usulsüzlük cezası yerine, bir kat birinci derece usulsüzlük ceza kesilmesi olmaktadır (Tekin, 2019).

Pişmanlık talebiyle verilen beyannameye tahakkuk eden miktarın, süresi içinde ödenmesi bir zorunluluktur. Süresi içinde ödenmemesi halinde ise, pişmanlık hükümleri ve yukarıda sayılmış olan yararlar ortadan kalkmaktadır. Pişmanlık hükmünün iptal

olması nedeniyle bu beyanname, kendiliğinden verilen beyanname olarak işleme tabi tutulmaktadır (Şenyüz, 2017: 115).

3.2.1.2.2. Beyannamenin izaha davet kapsamında verilmesi

VUK'un 370. maddesinde, "izaha davet" müessesi yer almakta ve açıklanmaktadır. İzaha davet; mükellef nezdinde vergi incelemesine henüz başlanmadan, ihbar edilmeden ya da takdir komisyonuna sevk edilmeden önce, idarenin ön tespit ile vergi kaybı şüphesi duyduğu durumlarda mükelleflerden izahat istemesidir.

Ön tespit; idarenin verdiği yetki doğrultusunda vergi incelemesi yapmaya ya da mükelleflerle alakalı bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından bilgi ve verilerin "İzah Değerlendirme Komisyonu"na gönderilmesi sonucu, komisyonun verginin ziyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği yönünde yapmış olduğu tespiti ifade etmektedir. Mükelleflerin, kendilerine resmi kanallar yolu ile ulaşan izaha davet için, 15 gün içerisinde yetkili komisyona izahatta bulunmaları gerekmektedir. Süresinde gerçekleştirilmiş olan izah, komisyon tarafından en geç 10 gün içerisinde değerlendirilmekte ve sonuca bağlanmaktadır (Karaboğaz, 2019).

Mükellefin vermiş olduğu izah kabul edilir ve yeterli bulunursa, hiçbir işlem yapılmamaktadır. Fakat, mükellef izahta bulunduğu tarihten itibaren 15 gün içerisinde, vermemiş olduğu beyannamelerini verir, eksik veya düzeltme ihtiyacı bulunan beyannamelerini tamamlarsa, ödeme vadesi dolmuş vergiler için gecikme zammı (faizi) ile kayba uğrayan verginin 1/5'i katı kadar vergi ziyaı cezası kesilmektedir (Şenyüz, 2017: 115).

3.2.1.2.3. Örtülü Kazanç Dağıtımı

Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nun 13. maddesine göre; kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır. Kanunun aynı maddesinin 8. fıkrasında: "Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine

getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyaı cezası yüzde 50 indirimli olarak uygulanır." denmektedir. Vergi ziyaı cezasının yüzde 50 indirimli olarak uygulanabilmesi için, mükellefin VUK'un 359. maddesinde yazılı fiillerden herhangi biriyle vergi ziyaına sebebiyet vermemesi gerekmektedir.

3.2.1.3. Orta Nitelikli Fiiller

Vergi ziyaı kabahatinin orta nitelikli fiillerle işlenmesi kabahatin genel ve niteliksiz durumunu oluşturmaktadır. Orta nitelikli fiillerin hangi eylemler neticesinde ortaya çıkacağı ancak ağır veya hafif nitelikli fiillerden yola çıkılarak belirlenebilmektedir. Bu fiiller dışındaki serbest hareketli fiiller olarak belirtilebilmektedir. Yasada yer alan fiillerin sayısız eylemle işlenebileceği düşünüldüğünde, orta nitelikli fiillerin, kanunlarda açıkça sayılmaması mantıklı gelmektedir. Örneklenecek olursa; hiç beyanname vermemek, süresinde bildirilen beyannamenin matrahını eksik bildirmek, beyannamede matrah kısmını boş bırakmak, aile ilgili verileri yanlış girmek, vergiye tabi matrahta fazla indirim yapmak, hatalı işlem sonucu hesaplanan vergiyi azaltmak, gerçekte olduğundan daha fazla mahsup yapmak gibi durumlar, orta nitelikli fiillere örnek olabilmektedir (Şenyüz, 2017: 116).

3.2.2. Usulsüzlük Kabahati

VUK'un 351. maddesinde usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması olarak tarif edilmektedir. Burada, vergi ziyaının bulunup bulunmadığına, mükellef ya da sorumlunun suç işleme kastının olup olmadığına bakılmaksızın, vergi kanunlarında sınırları çizilen şekil ve usullerle alakalı bazı kurallara uymama fiili cezalandırılmaktadır (Kırbaş, 2018: 169).

Vergi Usul Kanunu'nda usulsüzlük fiilleri, iki ayrı grupta yer almaktadır. 352. maddede düzenlenen bu usulsüzlükler; genel usulsüzlükler ve özel usulsüzlükler olarak ikiye ayrılmaktadır.

3.2.2.1. Genel Usulsüzlükler

VUK'un 352. Maddesinde genel usulsüzlükler, iki dereceye ayrılmaktadır. Birinci derecede yer alanlar; kamu düzenini bozan ve hazineyi vergi kaybına uğratma ihtimali bulunan suç fiillerinden oluşmaktadır. İkinci derecedeki suç fiilleri ise; kamu düzenini birinci derecede yer alanlara göre, daha az ihlal eden ve vergi ziyaına sebep olma ihtimali daha düşük olan fiillerdir. Dolayısıyla, birinci derece usulsüzlük fiillerine uygulanacak olan cezalar, ikinci derece usulsüzlük fiillerine uygulanacak olan cezalardan daha fazladır (Arslan, 2016: 308).

3.2.2.1.1. Birinci Derece Usulsüzlükler

Birinci derece genel usulsüzlük suçlarının hareket unsurunu oluşturan suçlar şunlardır (Mutluer & Kuzeyli, 2019: 98):

- Vergi ve harç beyannamelerinin yasal süresi içerisinde verilmemiş olması,
- Mevzuata göre tutulması zorunlu olan defterlerden, herhangi birinin tutulmamış olması,
- Defter kayıt, belge ve bunlarla ilgili diğer evrakların, doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek ölçüde noksan, karışık, düzensiz ve usulsüz olması,
- Çiftçilerin, VUK'un 245. maddesinde belirlenen hükmü gereği, muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete süresinde icabet etmemek,
- VUK'un kayıt nizamına ait hükümlerine uyulmamış olması,
- Mükellefin işe başlama bildirimini zamanında yapmamış olması,
- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin, tasdik işleminin yaptırılmamış olması,
- "Diğer Ücretler" üzerinden alınan gelir vergisinde, tarh zamanı aşılmasına karşın, verginin tarh etirilmemiş olması,
- "Verasat ve İntikal Vergisi"nin, VUK'un 342. maddesi, 2. fıkrasında hükme konulan süre içinde verilmiş olması.

Yukarıda sayılan birinci derece usulsüzlüklerden, beyannamelerin süresinde verilmeme durumu ve kayıt, belgelerinn karışık, noksan ve usulsüz olması durumları incelenmiştir.

3.2.2.1.1.1. Beyannamelerin Süresinde Verilmemesi

Beyan üzerine tarh edilen vergi ve harçlarla ilgili, beyannamelerin süresinde verilmemesi, birinci derecede usulsüzlük olarak sayılmaktadır. Buna göre, beyannamenin hiç verilmemesi veya yasal süresi geçtikten sonra verilmesi usulsüzlük cezasını gerektirmektedir. Bu durum ayrıca VUK'un 30. maddesinde yer alan re'sen takdiri de gerektirdiğinden, usulsüzlük cezası iki kat olarak uygulanmaktadır (Ürel, 2015: 814).

Beyannameleri kanuni süresinde vermemenin yanında, kanuni süresinden sonra verilen beyannamede vergi ziyaı da yaratılmışsa, yukarıda açıklanmış olan vergi ziyaı kabahati de işlenmiş bulunmaktadır. Ancak verilen beyannamede matrah oluşmuyor, dolayısıyla da vergi kaybı söz konusu olmuyorsa, sadece usulsüzlük cezası söz konusu olmaktadır. Mükellef, bir beyannameyi verme yükümlülüğüne sahipse, vergilendirme döneminde o beyanla alakalı bir faaliyette bulunmamış olsa dahi, boş şekilde beyannamesini vermek durumundadır. Beyannamelerin, kanuni süresinden sonra kendiliğinden beyan edilmiş olması, genel usulsüzlük kabahatini ortadan kaldırmayacaktır. VUK'un 355. mükerrer maddesinin 5. Fıkrasına göre, elektronik ortam düzenlenen beyannamelerin verilmemesi halinde ise, özel usulsüzlük kabahati söz konusu olmaktadır. Elektronik ortamda verilen beyannameler ile diğer beyannameler arasında bir içerik farkı bulunmasa da, elektronik ortamda verilmeyen ya da geç verilen beyannameler için özel usulsüzlük cezası söz konusu olacak, ayrıca bu bölümdeki genel usulsüzlük kabahatine göre işlem yapılmayacaktır (Şenyüz, 2017: 140-141).

3.2.2.1.1.2. Kayıt ve Belgelerin Karışık, Noksan ve Usulsüz Olması

Defter, belge ve kayıtların, doğru bir vergi incelemesine imkan vermeyecek derecede karışık, noksan ve usulsüz olması durumu, vergi inceleme elemanları tarafından takdir ve tespit edilebilecek bir durumdur. Vergi inceleme elemanlarında bu şekilde bir

kanı oluşması durumunda, ceza uygulamaya konacak, aynı zamanda re'sen takdiri de gerektirdiğinden, usulsüzlük cezası iki kat olarak kesilecektir (Ürel, 2015: 814).

3.2.2.1.2. İkinci Derece Usulsüzlükler

İkinci derecede usulsüzlük suçlarını oluşturan fiiller şunlardır (Kırbaş, 2018: 171):

- VUK'un 342. Maddesinin, 1. Fıkrasında belirtilen süreler içinde; Veraset ve İntikal Vergisi beyannamelerinin verilmiş olması,
- Ekim ve sayım beyanlarının verilme süresinin aşılması ya da kanunda istenen bilgileri içermeden verilmesi,
- İşe başlama bildirimi hariç olmak üzere, vergi kanunlarında yazılı bildirimlerin süresinde gerçekleştirilmemesi,
- Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak, 15 gün geçtiği halde alınmamış olması,
- Tasdiki zorunlu defterlerden herhangi birinin, tasdik ettirilme tarihini aştıktan sonra, 1 ay içinde tasdikinin yaptırılmış olması,
- Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve belgelerin kanunda belirtilen şekil, içerik ve ekleri ile bu kanunda yer alan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması,
- Hesap veya işlemlerin doğruluk ya da açıklığını bozmamak kaydıyla, bazı evrak ve belgelerin bulunmaması ya da ibraz edilmemesi.

3.2.2.2. Özel Usulsüzlük Kabahati

Özel usulsüzlük suçlarını oluşturan fiiller ve bu fiiller için belirlenen cezalar, VUK'un 353, 355 ve mükerrer 355. maddelerinde ayrıntılı olarak yer almaktadır (Mutluer & Kuzeyli, 2019: 99). Her yıl içinde geçerli bulunan ceza tutarları ise Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri ile duyurulmaktadır.

Özel usulsüzlük cezası, vergi kanunlarında yer almakta olan şekle ilişkin kuralların hayata geçirilmemesi halinde uygulanmaktadır. Özel usulsüzlük kabahatleri, kamu düzenini genel usulsüzlük kabahatlerine göre daha çok ihlal etmekte ve bu nedenle

vergi ziyaına sebebiyet vermeye daha yakın bulunmaktadır. Dolayısıyla özel usulsüzlük fiillerinin cezası da genele göre daha ağırdır (Arslan, 2016: 310).

Özel usulsüzlük cezalarının uygulanacağı hallerden birinci gruba girenler; fatura ve benzeri belgelerin verilmemesi veya alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması halleridir. İkinci grup özel usulsüzlük cezaları, damga vergisine ilişkindir. Üçüncü grupta yer alanlar ise; bilgi vermekten çekinenler ile VUK'un 256. ve mükerrer 257. Maddelerdeki hükümlerine uymayanlar için uygulanmaktadır (Kırbaş, 2018: 172-173).

Özel usulsüzlük kabahatinin fiileri aşağıda sıralanmaktadır (Şenyüz, 2017: 164):

- Belgeleri vermemek, almamak ya da farklı meblağlara yer vermek,
- Belgeleri kullanmamak, almamak, bulundurmamak, aslı ve suretinde farklı rakamlara yer vermek, gerçeğe aykırı düzenlemek,
- Yetkililerin isteğine rağmen bilgi vermemek,
- Rayiç bedel tespitinde kullanılacak bilgileri vermemek,
- Zirai kazanç komisyonlarına bilgi vermemek,
- Matbaaların bastıkları belgeleri bildirmemeleri,
- Vergi kimlik numarasıyla gerçekleştirilen işlemleri bildirmemek
- Bilgi formlarını ve cetvellerini verme ya da gönderme zorunluluğuna uymamak, bunları yazılı veya elektronik ortamda göndermemek,
- Ölüm ve intikalleri bildirmemek,
- Defter, belge ve diğer kayıtları ibraz etmemek,
- Taşıtta bulunması gereken belgeleri ibraz etmemek,
- Hesap planının uygulanması ve mali tabloların düzenlenmesinde aykırılık,
- Muhasebe standartlarına aykırı bilgisayar programları üretmek ya da kullanmak,
- Elektronik ortamda beyanname verme yükümlülüğünü ihlal etmek,
- Vergi incelemesine uygun şartları sağlamamak,
- Günlük tutulması gereken defter düzenine ilişkin ayrılıklar,
- Levha ve vergi levhasına ilişkin aykırılıklar,
- Vergi kimlik numarasını aramadan işlem yapmak,
- Araçların durdurulmaması,

- Damga vergisi aranmadan işlem yapmamak,
- Maliye Bakanlığı'nca getirilen zorunluluklara uymamak.

3.3. Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Suçları ve Cezaları

Vergi kanunlarına aykırı hareket edenler, sadece vergi cezalarına çarptırılmamaktadırlar. Ceza mahkemelerince karar verilecek hürriyeti bağlayıcı cezalara da işledikleri fiillere göre hükmolunabilmektedir. Bu suçlar, yukarıda da açıklanmış olan VUK'un 359 ve takip eden maddelerinde düzenlenmektedir. VUK'da yer alan hürriyeti bağlayıcı cezaların ana suç grubunu kaçakçılık fiilini işleyenler oluştururken; vergi mahremiyetinin ihlali ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçu da VUK'da yer almaktadır (Ürel, 2015: 847).

3.3.1. Kaçakçılık Suçları

VUK'ta kaçakçılık suçu sayılan fiillerden, vergi kabahatleri bölümünün, vergi ziyaı kabahati bölümünde detaylıca bahsedilmiştir. Bu nedenle bu bölümde kaçakçılık suçlarının kanunda neler sayıldığı ve cezası yer alacaktır.

3.3.1.1. On Sekiz Aydan Üç Yıla Kadar Hapis Cezası Gerektiren Fiiller

Vergi kanunlarına göre tutulan ya da düzenlenen ve saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçekte bulunmayan ya da kayıtlarla ilgisi bulunmayan kişiler veya kurumlar adına hesaplar açmak, defterlere kayıt edilmesi gereken hesap ve muhasebesel işlemlerin vergi matrahını azaltacak şekilde tümden veya kısmen başka defter, belge, elektronik kaynak veya diğer saklama ortamlarına kaydetmek; 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası gerektiren fiiller arasında sayılmaktadır. Ayrıca yasal defter ve bu defterlerle alakalı kayıt ve belgelerin; tahrif edilmesi, gizlenmesi, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ya da bu tür belgelerin kullanılması da yine 18 aydan 3 aya kadar hapis cezasını gerektirmektedir (Arslan, 2016: 317).

3.3.1.2. Üç Yıldan Beş Yıla Kadar Hapis Cezası Gerektiren Fiiller

VUK'un 359. maddesinin (b) fıkrası ve devamında yer alan fiiller 3 yıldan, 5 yıla kadar hapis cezasını gerektirmektedir.

Bu fiiller; defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi ve sahte belge kullanmak ya da düzenlemek suçlarıdır. Görüldüğü üzere, VUK'da defterdeki kayıt ve belgelerin yok edilmesi, tahrifattan daha ağır bir fiil olarak ele alınmakta ve ağır ceza mahkemesinde yargılanmaya sebebiyet verecek suçlar arasında yer almaktadır. Defter ve belgelerin tamamının değil, sadece birinin dahi yok edilmesi, bu fiilin oluşması için yeterli olmaktadır (Ürel, 2015: 851-852).

3.3.1.3. İki Yıldan Beş Yıla Kadar Hapis Cezası Gerektiren Fiiller

VUK'un 359. maddesinin (c) fıkrasına göre; sadece Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişi veya kurumların basabileceği belgeleri, Bakanlıkla anlaşmaları bulunmadığı halde basanlar ya da bunun bu şekilde olduğunu bile bile kullananlar, iki yıldan beş yıla kadar hapisle cezalandırılmaktadırlar.

3.3.2. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu

Vergiyle alakalı işlerde çalışanlar, işi dolayısıyla sahip oldukları mükellef sırlarını ve gizli kalması gereken hususları açıklayamamaktadırlar. Vergi memurları, inceleme elemanları, vergi mahkemeleri ve danıştayda görevli olanlar ile bu ve benzeri görevde bulunanlar, komisyonlarda yer alanlar ve vergiyle alakalı bilirkişilik görevleri bulunanlar, VUK'un 5. maddesi gereği, bu yasaya uymakla yükümlüdürler. Bu yasaya uyulmadığı takdirde, TCK'nın 239. maddesi gereği, haklarında işlem yapılmaktadır (Öner, 2018: 183). Bu kanuna göre; 1 yıldan 3 yıla hapis cezası ve beş bin güne kadar adli para cezası uygulanması söz konusu olmaktadır.

3.3.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu

VUK'un 6. maddesinin son fıkrası gereğince; vergi dairelerinde, vergi inceleme komisyonlarında, vergi mahkemelerinde, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli bulunanların, vergi mükellefine ait yazı, dilekçe, hesap veya buna benzer özel işlerini, ücretsiz dahi olsa yapmaları yasaklanmaktadır. Bu yasağı delenler için ise, TCK'nın 257. maddesinin, 1. fıkrası hükümleri uygulanmaktadır. Kanuna göre bu durumlar için, 6 aydan 2 yıla kadar hapis cezası uygulanmaktadır. Ayrıca bu hareketler sonucu hazine vergi ziyaına uğradıysa, VUK'un 344. maddesi gereğince, vergi ziyaı cezası da kesilmektedir (Arslan, 2016: 318-319).

3.4. Muhasebe Hata ve Hilelerinin Vergi Yasalarındaki Karşılığı Üzerine Bir Değerlendirme

Görüldüğü üzere, Vergi Usul Kanunu'nda ve ilgili vergi yasalarında muhasebe hatası ve muhasebe hilesi, herhangi bir tanıma sahip bulunmamaktadır.

Bu iki kavramın ortaya çıkarmış olduğu sonuçlar, vergi kabahatlerinin ve vergi suçlarının oluşumunu doğrudan etkilemektedir. Dolayısıyla yasada muhasebe hilesi ve muhasebe hatası tanımlanmadığı, sınırları çizilmediği için, değerlendirmeler de ancak bu sonuçlar üzerinden yapılabilmektedir.

Bu nedenle bu bölümde vergi kabahatleri ve vergi suçları etraflıca incelenmiş, muhasebe hatası ve muhasebe hilesinin sonuçlarının yasalarda ne şekilde yer aldığı, bu kabahatler ve suçlar gerçekleştiği takdirde, kişi veya kurumların nelerle karşı karşıya kalacağı açıklanmaya çalışılmıştır.

Muhasebe hatası ve muhasebe hilesi kavramlarının yasalardaki karşılığı neredeyse aynıdır. Muhasebe hatası kavram olarak vergi yasalarında yer almazken; muhasebe hilesi yukarıda da bahsedildiği üzere, VUK 359. maddede geçmekte, tanımı yapılmamaktadır. Dolayısıyla, bu iki kavramın yol açmış olduğu fiiller değerlendirilmekte ve buna göre ceza öngörülmektedir. Örneğin; bir vergi beyannamesinde matrah yanlış hesaplanmış ve hazinenin vergi kaybı varsa, bu yanlışın kasten veya hata sonucu olması, cezayı değiştirmemektedir. Cezayı değiştiren öğe;

işletmenin veya şahsın, beyannamedeki hatayı vergi dairesinden önce düzeltmesi ve pişmanlık hükümlerine göre affını talep edip, matrah farkını ödemesidir.

BÖLÜM 4. MESLEK MENSUPLARININ MUHASEBE HATA VE HİLELERİNE VERGİSEL AÇIDAN BAKIŞI

Muhasebe hata ve hilelerinin doğduğu yer işletmelerdir. Dünyanın her yerinde yaşanabilmekte olan bu durumun en büyük şahitleri ise meslek mensuplarıdır. Meslek mensupları, kimi zaman hatayı ve hileyi tespit etmekle yükümlü birer görevliyken, bazen bu durumun mağduru olabilmekte, bazen de doğrudan hileyi gerçekleştiren taraflarla hareket edebilmektedir.

Türkiye'de muhasebe hata ve hilelerini önlemeye yönelik çalışmalar görece mevcut olsa da bunların yasalar ya da mevzuatta yer alış şekilleri biraz farklıdır. Hata ve hileler, ülkemizde daha çok vergi kaybı ya da usulsüzlük kabahatleri üzerinden cezalandırılmaktadır. Alınan önlemlerin olumlu tarafı bir yana, daha iyisi ve daha etkili yöntemlerin de geliştirilmesi ihtiyacı bulunmaktadır.

Çalışma kapsamında, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hata ve hilelerine bakışlarında, vergi düzenlemelerinin ve vergisel baskıların rolünü belirlemeye yönelik bir araştırma gerçekleştirilmiştir.

4.1. Araştırma Soruları

AS1: Meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre, vergiyi ön planda tutma konusundaki yaklaşımları nasıldır?

AS2: Vergi mevzuatı, mükellefi hata ve hile yapmaya iten veya önleyen faktörlerden biri midir?

AS3: Teknolojik gelişmelerin muhasebe hata ve hileleri üzerindeki etkileri nasıldır?

AS4: Meslek mensubunun bağımlı ya da bağımsız çalışmasıyla, vergiyi ön planda tutma anlayışı arasındaki ilişki nasıldır?

AS5: Meslek mensuplarını muhasebe hatası ya da muhasebe hilesi yapmaya iten nedenler nelerdir? Bu hata ve hilelerin önlenmesinde etkili olan faktörler nelerdir?

4.2. Araştırma Yöntemi

Çalışma, mevcut durumu tespit etmeye yönelik bir araştırmadır. Araştırma doğrultusunda hazırlanan anket, internet ortamında meslek mensuplarına iletilerek cevapları toplanmıştır. Anket 3 kategoriden oluşmaktadır. 1. kategoride demografik sorular yer almış olup, meslek mensuplarının yaşı, eğitim durumu, SMMM olarak geçirdiği yıl, hizmet verdiği firmaların sektörel ağırlığı ve bağımlı veya bağımsız çalışma durumu sorulmuştur. 2. kategoride sıralama soruları yer almıştır. Burada meslek mensuplarının, iletilen sorunun şıklarını, kendi açılarından önem sırasına veya görülme sıklığına göre sıralamaları istenmiştir. 3. kategoride ise 5'li likert ölçeği kullanılmıştır. Katılımcılara çeşitli ifadeler yöneltilmiş ve meslek mensuplarının bu ifadelere katılıp katılmadığı sorulmuştur.

4.2.1. Çalışma Grubu

Meslek mensuplarının vergi mevzuatı çerçevesinde muhasebe hata ve hilelerine bakışını anlamak amacıyla gerçekleştirilen bu çalışma, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı SMMM'lerin katılımlarıyla gerçekleştirilmiştir. Odaya kayıtlı 43.000 meslek mensubunun 1.018'ine e-posta ve diğer elektronik ortamlar aracılığıyla ulaşılmış olup, 202'sinden geri dönüş alınmış ve bu kişiler anketi yanıtlamıştır.

Tablo 1: Yaş, Eğitim Durumu ve Tecrübe Bilgisi

Yaş	**Yüzde**	**Eğitim Durumu**	**Yüzde**	**SMMM Olarak Geçen Süre**	**Yüzde**
23-24	%6	Lise	%0,5	1-5 Yıl	%31,8
25-30	%22,8	Ön Lisans	%1,5	6-10 Yıl	%27,4
31-40	%32,8	Lisans	%69,2	11-20 Yıl	%21,4
41-50	%21,4	Lisansüstü	%28,8	21 Yıl ve Üzeri	%19,4
51-60	%8,5				
60 Yaş Üzeri	%8,5				

Ankete katılan 202 meslek mensubunun, 66 tanesi (yüzde 32,8) 31-40 yaş aralığında, 47 tanesi (yüzde 22,8) 25-30 yaş aralığında, 43 tanesi (yüzde 21,4) 41-50 yaş

aralığında, 34 tanesi (yüzde 17) 51 yaş ve üzerinde, 12 tanesi (yüzde 6) 23-24 yaş aralığında bulunmaktadır.

Ankete katılan 202 meslek mensubunun yüzde 28,8'i genç, yani 30 yaş ve altındaki meslek mensuplarından oluşmuştur. 31-50 yaş aralığında kalan meslek mensupları ise yüzde 54,2 ile katılımcıların büyük çoğunluğunu oluşturmuştur.

3568 sayılı kanunda, SMMM ruhsatı alabilmek için, lisans veya lisansüstü üniversitelerin ilgili bölümlerinden mezun olma şartı aranmaktadır. Ancak, 3568 sayılı kanunun kabulünden önce muhasebe mesleğini yürüten ve uzun yıllar serbest muhasebecilik yapanlara, bir dönem, SMMM sınavına girme ve sınavı geçtikleri takdirde ruhsat alma hakkı tanınmıştır.

Anketi yanıtlayanların 139'u (yüzde 69,2) lisans, 59'u (yüzde 28,8) ise lisansüstü mezuniyet diplomasına sahiptir. 4 katılımcının (yüzde 2) ise yukarıda bahsedilen özel durumdan faydalandığı görülmektedir.

Araştırmaya katılım gösteren bireylerin çalıştıkları yıl aralığına bakıldığında; yanıtlayanların daha çok 1-5 yıl arası mesleki tecrübeye sahip meslek mensupları olduğu görülmektedir. Anketten bu sonucun çıkması ise aslında şaşırtıcı değildir. Katılımcıların büyük çoğunluğunu 31-50 yaş aralığı meslek mensupları oluştursa da katılımcılardan SMMM olarak geçirdikleri yılı işaretlemeleri istenmiştir. Dolayısıyla, ankete katılan bir meslek mensubu, 35 yaşındaysa ve ruhsatını 32 yaşında aldıysa, 3 yıllık mesleki tecrübeye sahip olduğu anlamına gelmektedir.

Araştırmaya katılım gösterenlerin 64'ü (yüzde 31,8) 1-5 yıl, 55'i (yüzde 27,4) 6-10 yıl, 43'ü (yüzde 21,4), 39'u (yüzde 19,4) 21 yıl ve üzerinde SMMM olarak tecrübe sahibidir

Muhasebe mesleği, doğası gereği sürekli mevzuat değişikliklerini takip etmesi ve uyum sağlaması gereken bir daldır. Bu nedenle muhasebe meslek mensubu ne kadar tecrübeli olursa olsun, her gün kendini yenilemek ve gelişmeleri takip etmek durumundadır.

Tablo 2: Çalışma Durumu ve Hizmet Verilen Firmaların Sektörel Ağırlığı

ÇALIŞMA DURUMU	**YÜZDE**
Bağımlı	45,8%
Bağımsız	54,2%
HİZ. VER. SEK. AĞR.	**YÜZDE**
Alım-Satım	55,2%
İmalat	31,8%
İnşaat	35,8%
İthalat-İhracat	39,3%
Serbest Meslek	27,4%
Turizm	26,9%
Diğer	17,4%

Katılım gösteren meslek mensuplarının 92'si (yüzde 45,8) bağımlı çalışmakta, 110'u (yüzde 54,2) ise, bağımsız çalışmaktadır. Ruhsat sahibi meslek mensubu; YMM'ye, bir başka meslek mensubuna, bağımsız denetim firmasına ya da çeşitli sektörlerde faaliyet yürüten işletmelere bağımlı çalışabilmektedir. Öte yandan SMMM, ruhsatıyla kendi bürosunu açarak bağımsız bir şekilde hizmet verebilmekte ve çok sayıda işletmeye muhasebe hizmeti sunabilmektedir.

Meslek mensuplarından hizmet verdikleri firmaların sektörel ağırlığını işaretlemeleri istenirken, birden çok seçenek işaretleme opsiyonu verilmiştir. Alım-Satım sektörüyle birçok meslek mensubunun iş yaptığı veya doğrudan bu sektördeki firmalara bağlı çalıştığı fark edilmektedir. Bu sektör haricinde, diğerlerini açık ara geride bırakan bir alana rastlanmamaktadır. Bu, çalışma adına olumlu bir durumdur. Meslek mensuplarının, muhasebe hata ve hilelerine vergi mevzuatı bakımından bakış açıları böylelikle çok çeşitli alanlarla zenginleşmektedir.

Anket, alanında uzman kişilerin görüşlerine başvurularak hazırlanmıştır.

Tablo 3: Güvenilirlik Analizi

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,717	12

Anketin demografik özellikler kısmı güvenilirlik analizinin dışında tutulmuş olup, 5'li likert ölçeğinin kullanıldığı ve 12 sorunun yer aldığı üçüncü bölümü, SPSS programı aracılığıyla güvenilirlik analizine tabi tutulmuştur. Cronbach's Alpha metodunun kullanıldığı analizde, güvenilirlik oranı yüzde 71,7 çıkmıştır. Bu da anketin kabul edilebilir bir güvenilirlik değerine sahip olduğunu göstermektedir.

4.2.2. Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri ile Vergiyi Ön Planda Tutma Anlayışının Değerlendirilmesi

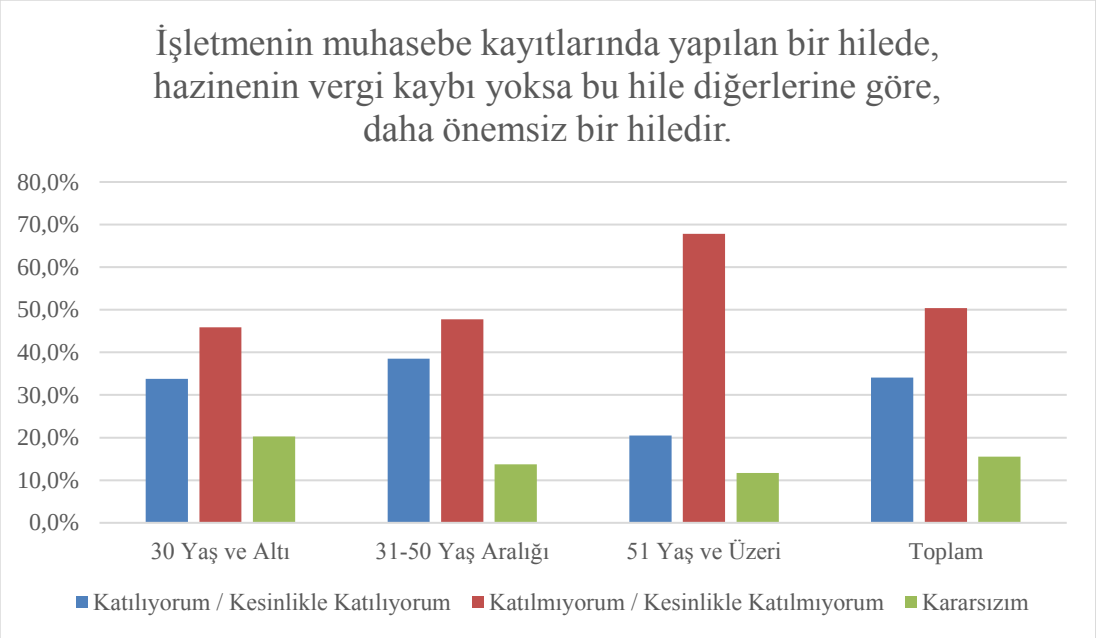
Bu bölümde katılımcılar, çalışmanın birinci ve ikinci sorusuna vermiş olduğu yaş ve eğitim durumu yanıtlarına göre ayrışmakta ve grupların vergiyi ön planda tutma anlayışını içeren soruları cevaplamalarına göre karşılaştırılmaktadır.

Bu bölümde ilk olarak meslek mensubunun bulunduğu yaş grubuna göre, vergiyi ön planda tutan bir anlayış benimsemesinde önemli bir rol oynayıp oynamadığı incelenecektir. Katılımcı meslek mensupları, bölümün birinci kısmında yaşlarına göre "30 Yaş ve Altı", "31-50 Yaş Aralığı" ve "51 Yaş ve Üstü" olarak gruplandırılmıştır.

İkinci olarak, meslek mensuplarının eğitim durumlarının, vergiyi ön planda tutma anlayışlarını etkileyip etkilemediği araştırılmıştır. Burada da meslek mensupları; "Lise/Ön Lisans", "Lisans" ve "Lisansüstü" olarak ayrışmaktadır.

4.2.2.1. Meslek Mensuplarının Yaşlarıyla, Vergiyi Ön Planda Tutma Anlayışının Değerlendirilmesi

Birinci kısımda, katılımcıların demografik sorulardan olan yaş sorusuna vermiş oldukları yanıtlarla; meslek mensubunun vergi mevzuatına bakışını anlamayı içeren 12., 14., 15., 16. ve 17. sorular karşılaştırılmaktadır.



Grafik 1: Meslek Mensubunun Yaşına Göre Vergisel Açıdan Hileye Bakışı

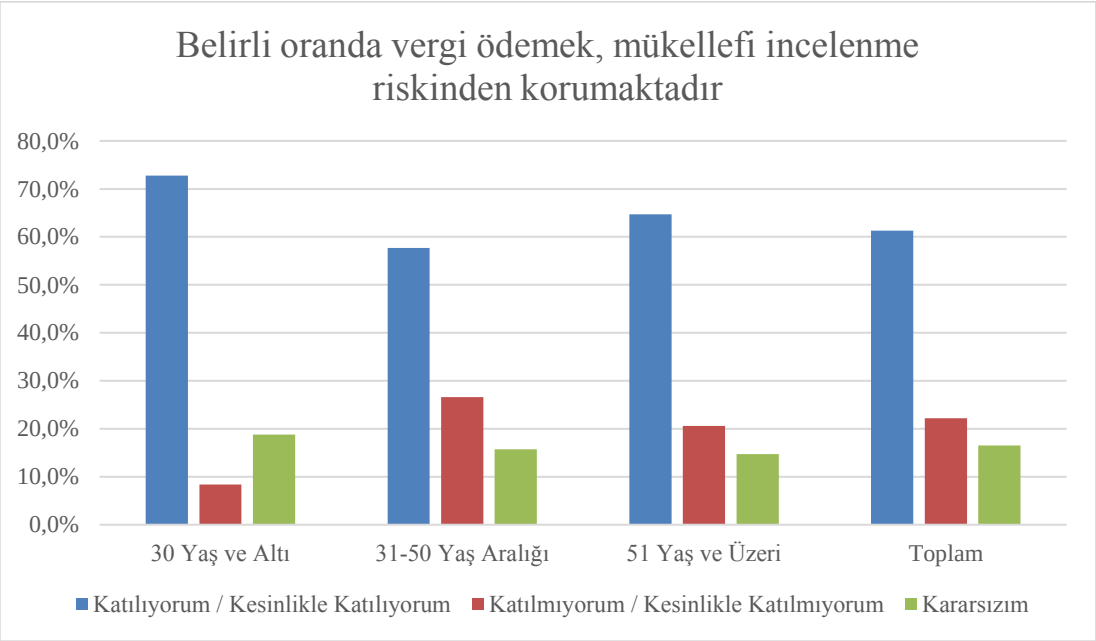
12 soruda katılımcılara; "İşletmenin muhasebe kayıtlarında yapılan bir hilede, hazinenin vergi kaybı yoksa bu hile diğerlerine göre, daha önemsiz bir hiledir." ifadesine katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Yukarıdaki grafikte bu soruya yaş gruplarına göre dağılım gösteren meslek mensuplarının verdikleri yanıtlar gösterildikten sonra, toplam sonuç yer almıştır.

Yaşı 30 ve altında bulunan 59 meslek mensubunun 20'si (yüzde 33,8) katılmakta, 27'si (yüzde 45,9) katılmamakta ve 12'si (yüzde 20,3) kararsız kalmaktadır. Yaşı 31 ve 50 aralığında olan 109 meslek mensubunun 42'si (yüzde 38,5) katılmakta, 52'si (yüzde 47,8) katılmamakta ve 15'i (yüzde 13,7) kararsız bulunmaktadır. Yaşı 51 ve üzerinden bulunan 34 meslek mensubunun 7'si (yüzde 20,5) katılmakta, 23'ü (yüzde 67,8) katılmamakta, 4'ü (yüzde 11,7) kararsız kalmaktadır. Toplamda 202 katılımcının, 69'u

(yüzde 34,1) yargıya katılmakta, 102'si (yüzde 50,4) katılmamakta ve 31'i (yüzde 15,5) kararsız kalmaktadır.

Genel itibariyle, meslek mensuplarının birçoğu ifadeye katılmasalar da yanıtların birbirlerine yakın olduğu söylenebilmektedir.

Yaş grupları itibariyle incelendiğinde, 51 yaş ve üzerinde bulunan meslek mensuplarının, diğer iki yaş grubundakilere göre, daha net bir biçimde ifadeye katılmadıkları görülmektedir. Burada grupların katılımcı sayıları birbirlerine eşit olmasa da oransal olarak önemli bir fark bulunmaktadır.



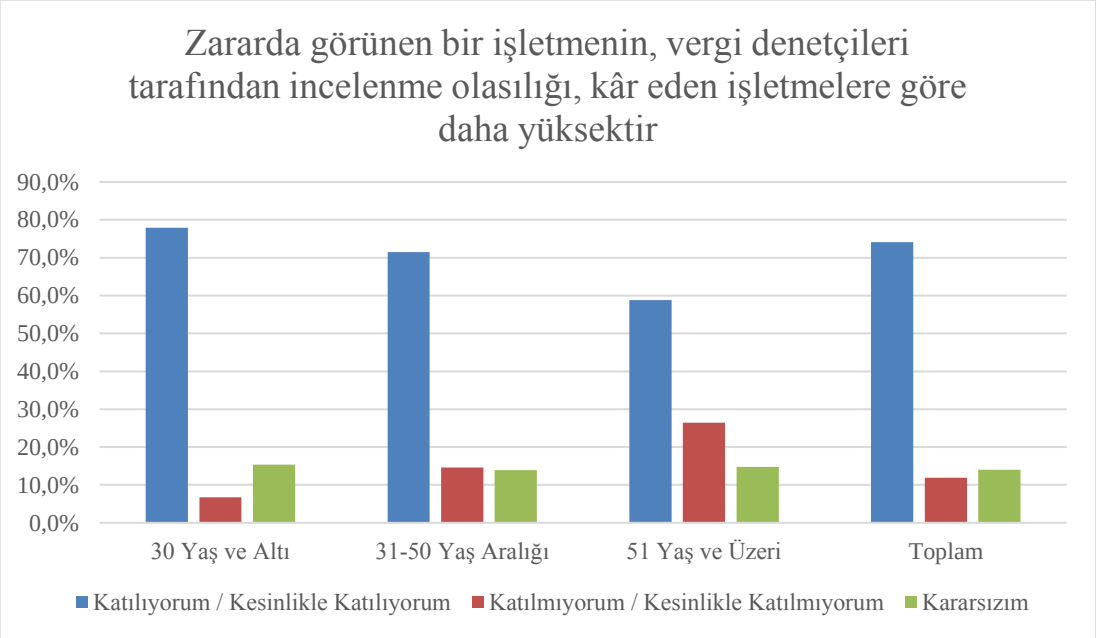
Grafik 2: Meslek Mensubunun Yaşına Göre Verginin İncelemeye Etkisine Bakışı

14. soruda katılımcılara; "Belirli oranda vergi ödemek, mükellefi incelenme riskinden korumaktadır." ifadesine katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Yukarıdaki grafikte bu soruya yaş gruplarına göre dağılım gösteren meslek mensuplarının verdikleri yanıtlar gösterildikten sonra, toplam sonuç yer almıştır.

Yaşı 30 ve altında bulunan 59 meslek mensubunun 43'ü (yüzde 72,8) katılmakta, 5'i (yüzde 8,4) katılmamakta ve 11'i (yüzde 18,8) kararsız kalmaktadır. Yaşı 31 ve 50 aralığında olan 109 meslek mensubunun 63'ü (yüzde 57,7) katılmakta, 29'u (yüzde 26,6) katılmamakta ve 17'si (yüzde 15,7) kararsız bulunmaktadır. Yaşı 51 ve üzerinden bulunan 34 meslek mensubunun 22'si (yüzde 64,7) katılmakta, 7'si (yüzde 20,6)

katılmamakta, 5'i (yüzde 14,7) kararsız kalmaktadır. Toplamda 202 meslek mensubunun 124'ü (yüzde 61,3) katılmış, 45'i (yüzde 22,2) katılmamış ve 33'ü (yüzde 16,5) kararsız kalmıştır.

Bu ifadeye verilen yanıtlarda, yaş gruplarının benzer yanıtlar verdiği görülmektedir. Katılımcı meslek mensuplarının önemli bir çoğunluğu, yaş grubu fark etmeksizin, vergi ödemenin, mükellefi inceleme riskinden koruyacak unsurlardan biri olduğunu düşünmektedir.



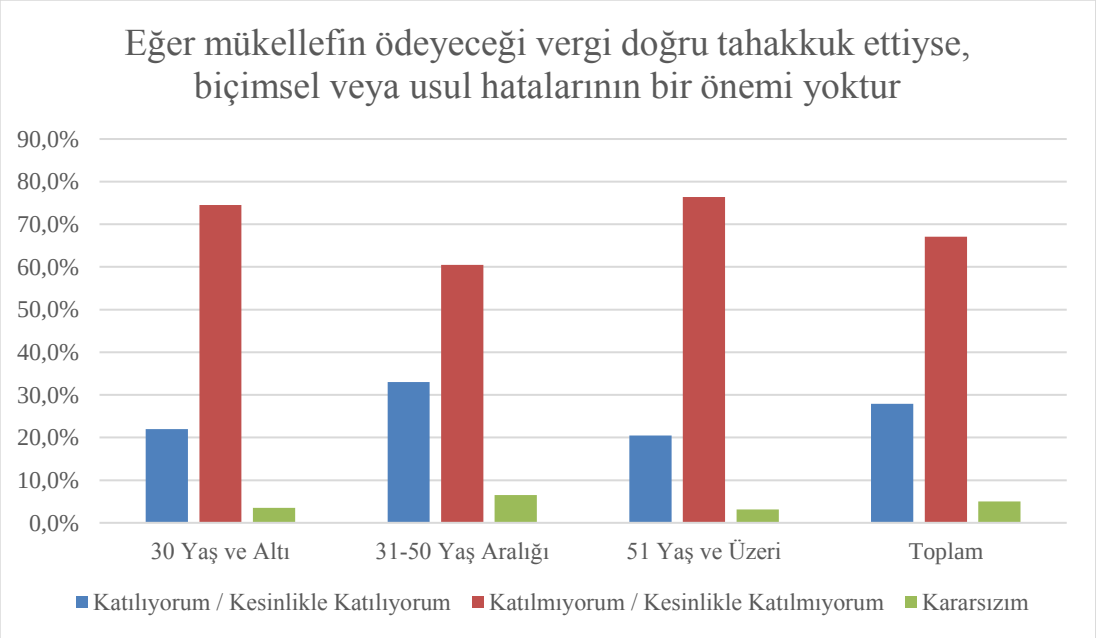
Grafik 3: Meslek Mensubunun Yaşına Göre, Zarardaki Firmanın İncelenme Olasılığı Değerlendirmesi

15. soruda katılımcılara; "Zararda görünen bir işletmenin, vergi denetçileri tarafından incelenme olasılığı, kâr eden işletmelere göre daha yüksektir." ifadesine katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Yukarıdaki grafikte bu soruya yaş gruplarına göre dağılım gösteren meslek mensuplarının verdikleri yanıtlar gösterildikten sonra, toplam sonuç yer almıştır.

Yaşı 30 ve altında bulunan 59 meslek mensubunun 46'sı (yüzde 77,9) katılmakta, 4'ü (yüzde 6,7) katılmamakta ve 9'u (yüzde 15,4) kararsız kalmaktadır. Yaşı 31 ve 50 aralığında olan 109 meslek mensubunun 78'i (yüzde 71,5) katılmakta, 16'sı (yüzde 14,6) katılmamakta ve 15'i (yüzde 13,9) kararsız bulunmaktadır. Yaşı 51 ve üzerinden bulunan

34 meslek mensubunun 20'si (yüzde 58,8) katılmakta, 9'u (yüzde 26,4) katılmamakta, 5'i (yüzde 14,8) kararsız kalmaktadır.

Görüldüğü üzere, katılımcıların önemli bir çoğunluğu zarardaki işletmelerin, kâr eden işletmelere göre incelenme olasılığının daha yüksek olduğunu düşünmektedir. İfadeye verilen yanıtların, benzer olduğu görülmektedir. 51 yaş ve üzerindeki meslek mensuplarının, diğer yaş gruplarına göre, daha yüksek oranda "katılmıyorum" yanıtını verdikleri söylenebilir.



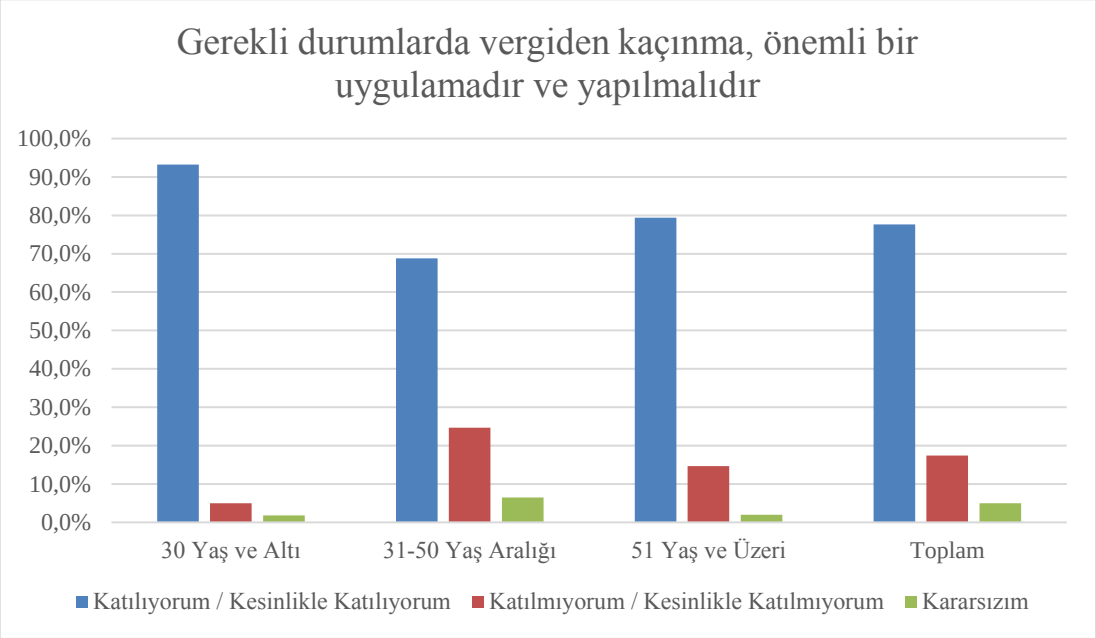
Grafik 4: Meslek Mensubunun Yaşına Göre, Biçimsel ve Usul Hatalarına Bakışı

16. soruda katılımcılara; "Eğer mükellefin ödeyeceği vergi doğru tahakkuk ettiyse, biçimsel veya usul hatalarının bir önemi yoktur." ifadesine katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Yukarıdaki grafikte bu soruya yaş gruplarına göre dağılım gösteren meslek mensuplarının verdikleri yanıtlar gösterildikten sonra, toplam sonuç yer almıştır.

Yaşı 30 ve altında bulunan 59 meslek mensubunun 13'ü (yüzde 22) katılmakta, 44'ü (yüzde 74,5) katılmamakta ve 2'si (yüzde 3,5) kararsız bulunmaktadır. Yaşı 31 ve 50 aralığında olan 109 meslek mensubunun 36'sı (yüzde 33) katılmakta, 66'sı (yüzde 60,5) katılmamakta ve 7'si (yüzde 6,5) kararsız bulunmaktadır. Yaşı 51 ve üzerinden bulunan 34 meslek mensubunun 7'si (yüzde 20,5) katılmakta, 26'sı (yüzde 76,4) katılmamakta, 1'i (yüzde 3,1) kararsız kalmaktadır. Toplamda 202 meslek mensubunun

56’sı (yüzde 27,9) katılmakta, 136’sı (yüzde 67,1) katılmamakta ve 10’u (yüzde 5) kararsız bulunmaktadır.

Çalışmanın bu sorusunda da meslek mensuplarının çoğunluğu aynı fikirde bulunmuşlardır. Meslek mensupları, vergi doğru tahakkuk etse bile, usulün ve biçimsel hataların da önem derecesinin yüksek olduğu kanısındadır.



Grafik 5: Meslek Mensubunun Yaşına Göre, Vergiden Kaçınmaya Bakışı

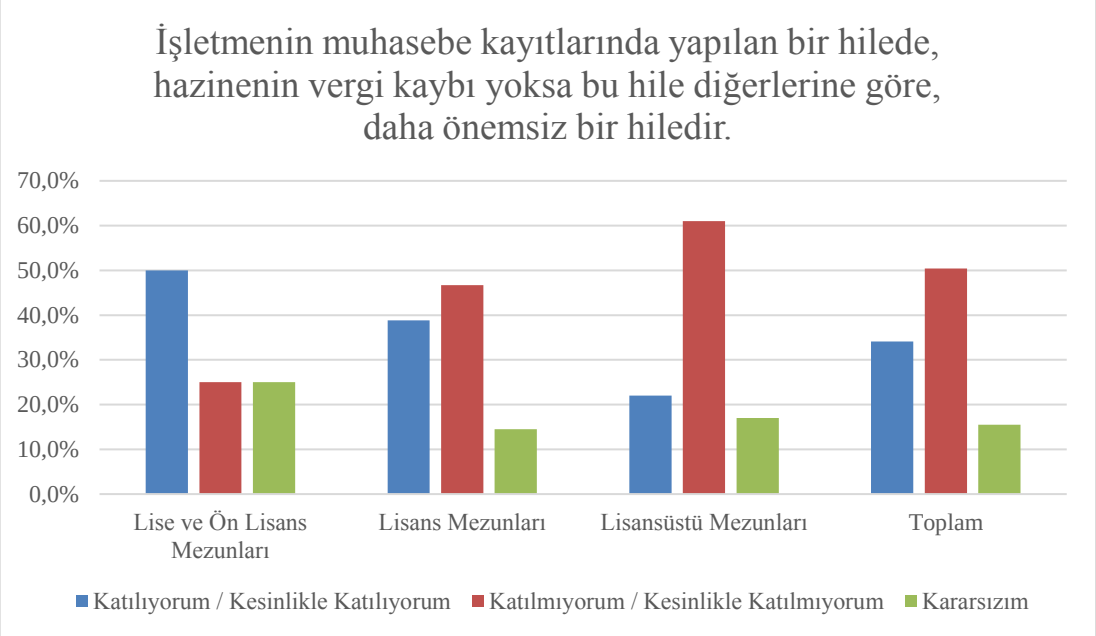
17. soruda katılımcılara; “Gerekli durumlarda vergiden kaçınma, önemli bir uygulamadır ve yapılmalıdır.” ifadesine katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Yukarıdaki grafikte bu soruya yaş gruplarına göre dağılım gösteren meslek mensuplarının verdikleri yanıtlar gösterildikten sonra, toplam sonuç yer almıştır.

Yaşı 30 ve altında bulunan 59 meslek mensubunun 55’i (yüzde 93,2) katılmakta, 3’ü (yüzde 5) katılmamakta ve 1’i (yüzde 1,8) kararsız bulunmaktadır. Yaşı 31 ve 50 aralığında olan 109 meslek mensubunun 75’i (yüzde 68,8) katılmakta, 27’si (yüzde 24,7) katılmamakta ve 7’si (yüzde 6,5) kararsız bulunmaktadır. Yaşı 51 ve üzerinden bulunan 34 meslek mensubunun 27’si (yüzde 79,4) katılmakta, 5’i (yüzde 14,7) katılmamakta, 2’si (yüzde 5,9) kararsız kalmaktadır. Toplam 202 katılımcının 157’si (yüzde 77,6) katılmakta, 35’i (yüzde 17,4) katılmamakta ve 10’u (yüzde 5) kararsız bulunmaktadır.

Vergiden kaçınmanın, gerekli bir durumda önemli ve muhakkak yapılması gereken bir uygulama olduğu düşüncesine, meslek mensuplarının çoğunluğu, yaş grupları fark etmeksizin katılmaktadır. Oransal olarak bakıldığında, 30 yaş ve altındaki genç meslek mensuplarının, neredeyse tamamı görüşe katılmıştır.

4.2.2.2. Meslek Mensuplarının Eğitim Durumlarına Göre, Vergiyi Ön Planda Tutma Anlayışlarının Değerlendirilmesi

İkinci kısımda, katılımcıların demografik sorulardan olan eğitim durumu sorusuna vermiş oldukları yanıtlarla; meslek mensubunun vergi mevzuatına bakışını anlamayı içeren 12., 14., 15., 16. ve 17. sorular karşılaştırılmaktadır.



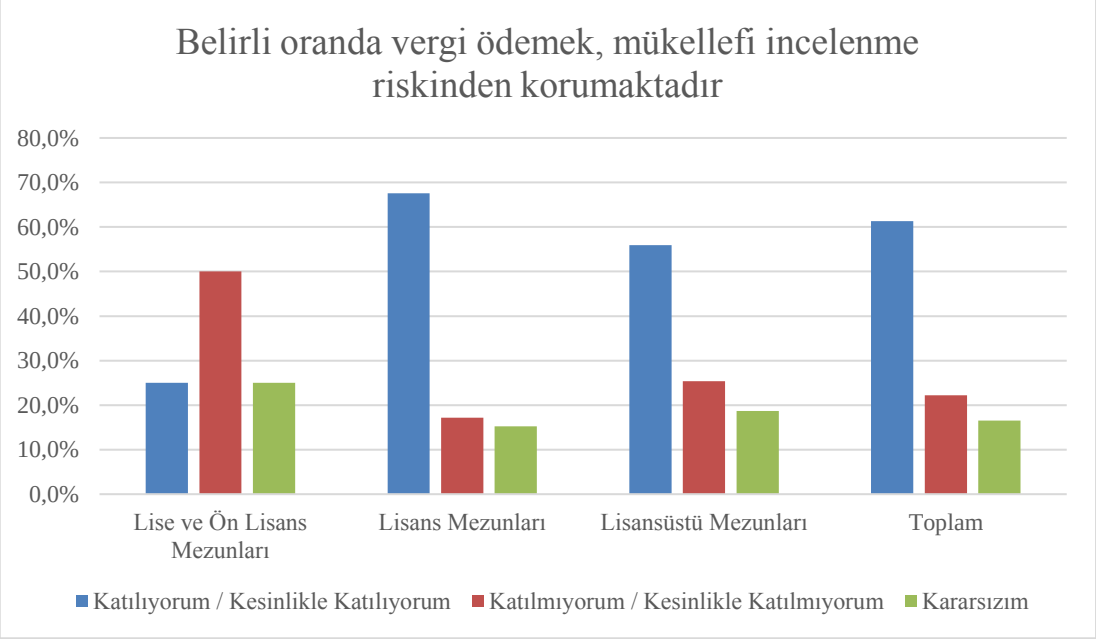
Grafik 6: Meslek Mensubunun Eğitimine Göre, Vergi Kaybı Hile Değerlendirmesi

12. soruda katılımcılara; "İşletmenin muhasebe kayıtlarında yapılan bir hilede, hazinenin vergi kaybı yoksa bu hile diğerlerine göre, daha önemsiz bir hiledir." ifadesine katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Yukarıdaki grafikte bu soruya eğitim durumlarına göre dağılım gösteren meslek mensuplarının verdikleri yanıtlar gösterildikten sonra, toplam sonuç yer almıştır.

Lise ve ön lisans mezunu olan 4 meslek mensubundan 2'si (yüzde 50) kesinlikle katılıyorum veya katılıyorum, 1'i (yüzde 25) kesinlikle katılmıyorum veya katılmıyorum,

1'i (yüzde 25) kararsız yanıtını vermiştir. Lisans mezunu olan 139 meslek mensubunun, 54'ü (yüzde 38,8) kesinlikle katılıyorum veya katılıyorum, 65'i (yüzde 46,7) kesinlikle katılmıyorum veya katılmıyorum, 20'si (yüzde 14,5) kararsız yanıtını vermiştir. Lisansüstü mezunu olan 59 meslek mensubunun, 13'ü (yüzde 22) kesinlikle katılıyorum veya katılıyorum, 36'sı (yüzde 61) kesinlikle katılmıyorum veya katılmıyorum, 10'u (yüzde 17) kararsız yanıtını vermiştir. Toplamda 202 katılımcının, 69'u (yüzde 34,1) yargıya katılmakta, 102'si (yüzde 50,4) katılmamakta ve 31'i (yüzde 15,5) kararsız kalmaktadır.

Oransal olarak bakıldığında, lisansüstü mezunlarının, lisans mezunlarına göre daha yüksek ve kesinlik içeren bir oranla bu yargıya katılmadığı görülmektedir. Lisans mezunlarında katılanlar ve katılmayanlar birbirlerine çok yakın gözükmekle birlikte, katılmayanların sayısı biraz daha fazladır. Az sayıdaki lise ve ön lisans mezunlarının ise oransal olarak ifadeye katıldığı görülmektedir. Dolayısıyla, meslek mensuplarının, hile değerlendirmelerinde vergi kaybını ön planda tutma anlayışının, eğitim-öğretim seviyesine göre farklılık gösterebileceği görülmektedir. Fakat bu farklılığın, az sayıda katılım gösteren lise ve ön lisans mezunlarından kaynaklandığı da akılda tutulmalıdır.



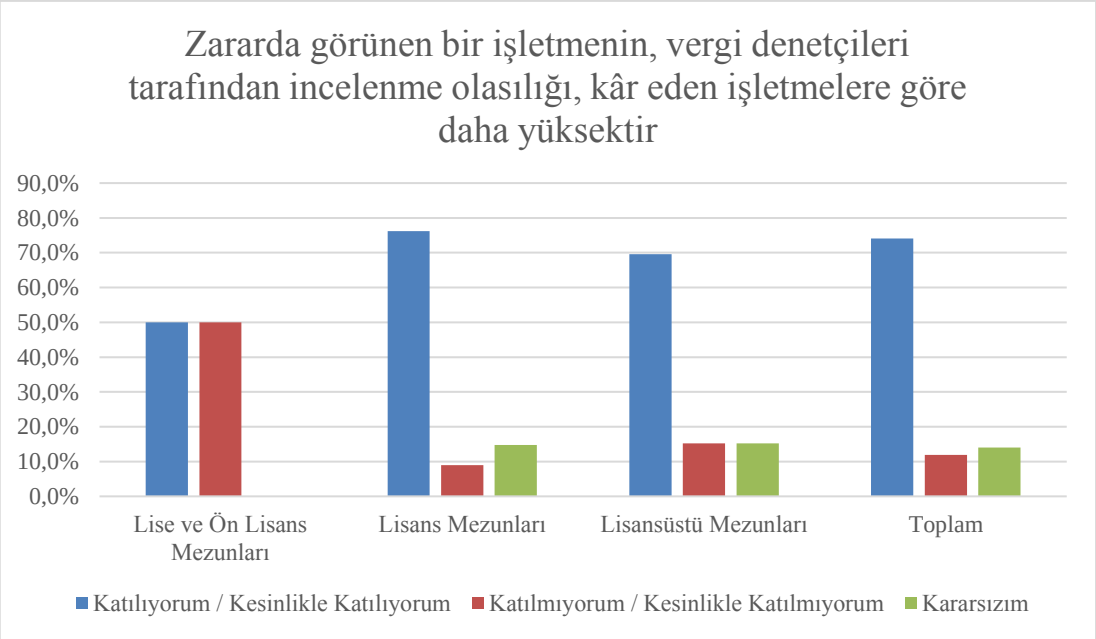
Grafik 7: Meslek Mensubunun Eğitimine Göre Verginin İncelemeye Etkisine Bakışı

14. soruda katılımcılara; "Belirli oranda vergi ödemek, mükellefi incelenme riskinden korumaktadır." ifadesine katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Yukarıdaki

grafikte bu soruya eğitim durumlarına göre dağılım gösteren meslek mensuplarının verdikleri yanıtlar gösterildikten sonra, toplam sonuç yer almıştır.

Lise ve ön lisans mezunu olan 4 meslek mensubundan 1'i (yüzde 25) kesinlikle katılıyorum veya katılıyorum, 2'si (yüzde 50) kesinlikle katılmıyorum veya katılmıyorum, 1'i (yüzde 25) kararsız yanıtını vermiştir. Lisans mezunu olan 139 meslek mensubunun, 94'ü (yüzde 67,6) kesinlikle katılıyorum veya katılıyorum, 24'ü (yüzde 17,2) kesinlikle katılmıyorum veya katılmıyorum, 21'i (yüzde 15,2) kararsız yanıtını vermiştir. Lisansüstü mezunu olan 59 meslek mensubunun, 33'ü (yüzde 55,9) kesinlikle katılıyorum veya katılıyorum, 15'i (yüzde 25,4) kesinlikle katılmıyorum veya katılmıyorum, 11'i (yüzde 18,7) kararsız yanıtını vermiştir. Toplamda 202 meslek mensubunun 124'ü (yüzde 61,3) katılmış, 45'i (yüzde 22,2) katılmamış ve 33'ü (yüzde 16,5) kararsız kalmıştır.

Bu ifadeye verilen yanıtlarda, lisans ve lisansüstü mezunu olan meslek mensupları, büyük oranda katılıyorum yanıtını verirken; lise ve ön lisans mezunlarının yarısı katılmıyorum yanıtını vermişlerdir. Yine bir üstteki soruda olduğu gibi, burada da birinci grupta yer alan katılımcı sayısının azlığından ötürü, belirli oranda vergi ödemenin, incelenme riskine etkisinin, eğitim durumuna göre değişkenlik göstermesi çıkarımına "kısmen" değişmektedir demek daha doğru olacaktır.

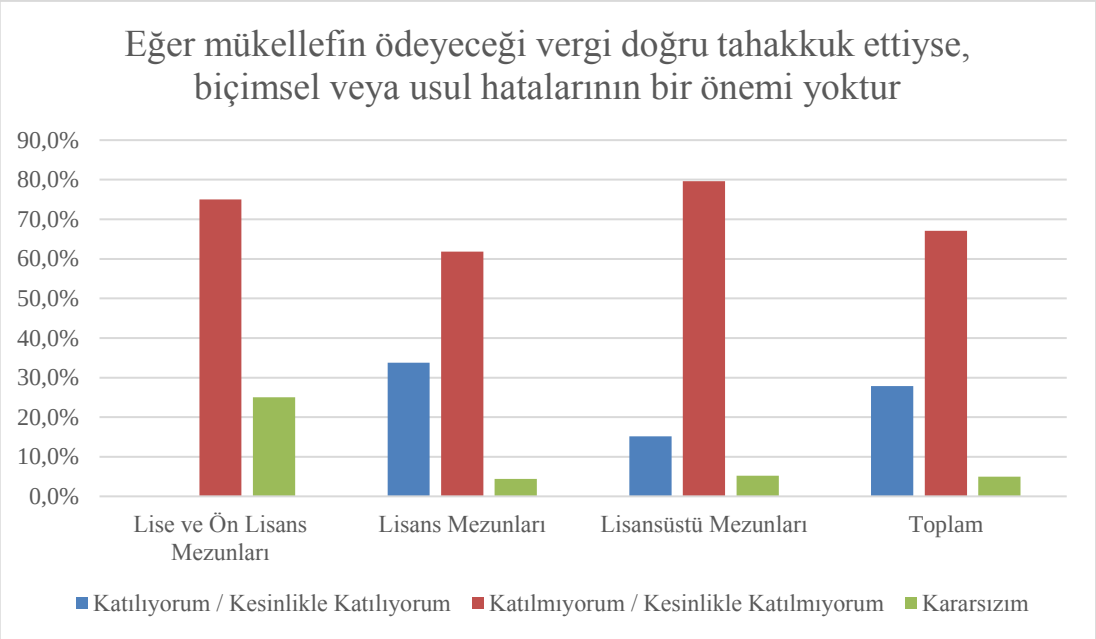


Grafik 8: Meslek Mensubunun Eğitimine Göre, Zarardaki Firmanın İncelenme Olasılığı Değerlendirmesi

15. soruda katılımcılara; "Zararda görünen bir işletmenin, vergi denetçileri tarafından incelenme olasılığı, kâr eden işletmelere göre daha yüksektir." ifadesine katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Yukarıdaki grafikte bu soruya eğitim durumlarına göre dağılım gösteren meslek mensuplarının verdikleri yanıtlar gösterildikten sonra, toplam sonuç yer almıştır.

Lise ve ön lisans mezunu olan 4 meslek mensubundan 2'si (yüzde 50) kesinlikle katılıyorum veya katılıyorum, 2'si (yüzde 50) kesinlikle katılmıyorum veya katılmıyorum yanıtını vermiştir. Lisans mezunu olan 139 meslek mensubunun, 106'sı (yüzde 76,2) kesinlikle katılıyorum veya katılıyorum, 13'ü (yüzde 9) kesinlikle katılmıyorum veya katılmıyorum, 20'si (yüzde 14,8) kararsız yanıtını vermiştir. Lisansüstü mezunu olan 59 meslek mensubunun, 41'i (yüzde 69,6) kesinlikle katılıyorum veya katılıyorum, 9'u (yüzde 15,2) kesinlikle katılmıyorum veya katılmıyorum, 9'u (yüzde 15,2) kararsız yanıtını vermiştir.

Görüldüğü üzere, katılımcıların önemli bir çoğunluğu zarardaki işletmelerin, kâr eden işletmelere göre incelenme olasılığının daha yüksek olduğunu düşünmektedir. Meslek mensuplarının, eğitim durumları fark etmeksizin, sorulara benzer yanıtlar verdiği görülmemektedir.

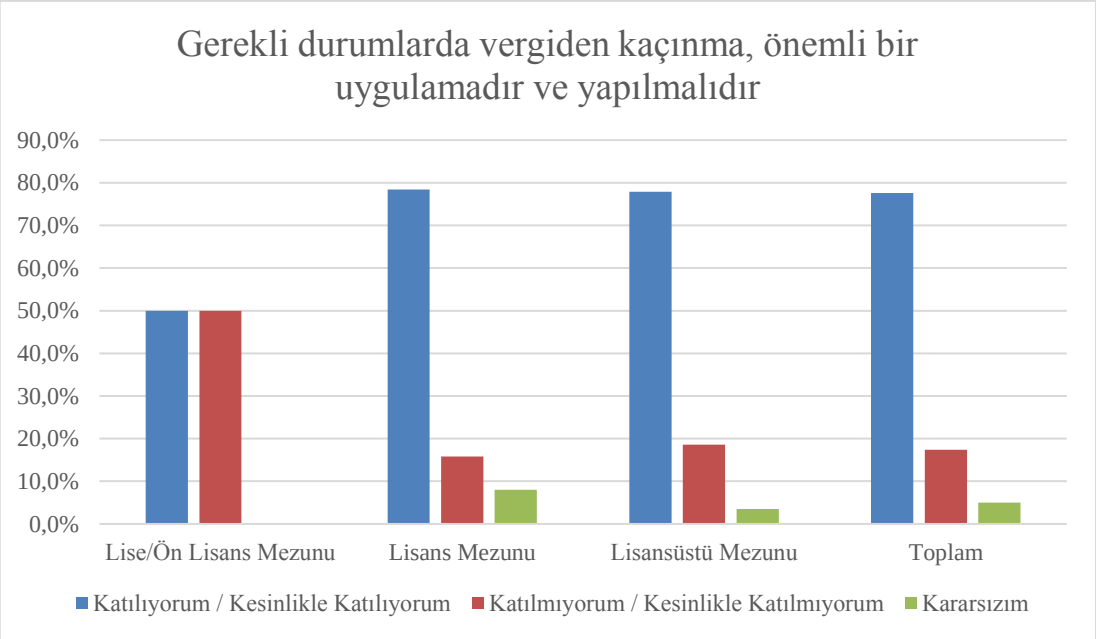


Grafik 9: Meslek Mensubunun Eğitimine Göre, Biçimsel ve Usul Hatalarına Bakışı

16. soruda katılımcılara; "Eğer mükellefin ödeyeceği vergi doğru tahakkuk ettiyse, biçimsel veya usul hatalarının bir önemi yoktur." ifadesine katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Yukarıdaki grafikte bu soruya eğitim durumlarına göre dağılım gösteren meslek mensuplarının verdikleri yanıtlar gösterildikten sonra, toplam sonuç yer almıştır.

Lise ve ön lisans mezunu olan 4 meslek mensubundan 3'ü (yüzde 75) kesinlikle katılmıyorum veya katılmıyorum, 1'i (yüzde 25) yanıtını vermiştir. Lisans mezunu olan 139 meslek mensubunun, 47'si (yüzde 33,8) kesinlikle katılıyorum veya katılıyorum, 86'sı (yüzde 61,8) kesinlikle katılmıyorum veya katılmıyorum, 6'sı (yüzde 4,4) kararsız yanıtını vermiştir. Lisansüstü mezunu olan 59 meslek mensubunun, 9'u (yüzde 15,2) kesinlikle katılıyorum veya katılıyorum, 47'si (yüzde 79,6) kesinlikle katılmıyorum veya katılmıyorum, 3'ü (yüzde 5,2) kararsız yanıtını vermiştir. Toplamda 202 meslek mensubunun 56'sı (yüzde 27,9) katılmakta, 136'sı (yüzde 67,1) katılmamakta ve 10'u (yüzde 5) kararsız bulunmaktadır.

Çalışmanın bu sorusunda da meslek mensuplarının çoğunluğu aynı fikirde bulunmuşlardır. Gruplar, benzer yanıtları vermişlerdir. Meslek mensupları, vergi doğru tahakkuk etse bile, usulün ve biçimsel hataların da önem derecesinin yüksek olduğu kanısındadır.



Grafik 10: Meslek Mensubunun Eğitimine Göre, Vergiden Kaçınmaya Bakışı

17. soruda katılımcılara; "Gerekli durumlarda vergiden kaçınma, önemli bir uygulamadır ve yapılmalıdır." ifadesine katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Yukarıdaki grafikte bu soruya eğitim durumlarına göre dağılım gösteren meslek mensuplarının verdikleri yanıtlar gösterildikten sonra, toplam sonuç yer almıştır.

Lise ve ön lisans mezunu olan 4 meslek mensubundan 2'si (yüzde 50) kesinlikle katılıyorum veya katılıyorum, 2'si (yüzde 50) kesinlikle katılmıyorum veya katılmıyorum yanıtını vermiştir. Lisans mezunu olan 139 meslek mensubunun, 109'u (yüzde 78,4) kesinlikle katılıyorum veya katılıyorum, 22'si (yüzde 15,8) kesinlikle katılmıyorum veya katılmıyorum, 8'i (yüzde 5,8) kararsız yanıtını vermiştir. Lisansüstü mezunu olan 59 meslek mensubunun, 46'sı (yüzde 77,9) kesinlikle katılıyorum veya katılıyorum, 11'i (yüzde 18,6) kesinlikle katılmıyorum veya katılmıyorum, 2'si (yüzde 3,5) kararsız yanıtını vermiştir. Toplam 202 katılımcının 157'si (yüzde 77,6) katılmakta, 35'i (yüzde 17,4) katılmamakta ve 10'u (yüzde 5) kararsız bulunmaktadır.

Vergiden kaçınmanın, gerekli bir durumda önemli ve muhakkak yapılması gereken bir uygulama olduğu düşüncesine, meslek mensuplarının çoğunluğu, eğitim durumları fark etmeksizin katılmaktadır. Oransal olarak bakıldığında, ön lisans ve lise mezunlarının eşit sayıda katılan ve katılmayana sahip olduğu görülmektedir.

4.2.2.3. Birinci Araştırma Sorusunun Değerlendirilmesi

Vergiyi ön planda tutma anlayışı, yaş grupları fark etmeksizin meslek mensupları içerisinde halen etkin durumda gözükmektedir. Bunun sebepleri, meslek mensubunun yetişme ve vergi mevzuatındaki vergiye dönük uygulamalar olabileceği gibi, başka sebepler de olabilmektedir.

Vergi, kamunun olmazsa olmaz bir geliridir ve devletin her vatandaşı vergi vermekle yükümlüdür. Meslek mensuplarının vergilerin doğru tahakkuk etmesine aracılık etmeleri önemli bir görevdir. Ancak bu görevi yerine getirirken, uyulması gereken ilkeler, kurallar, usuller ve yasalar mevcuttur. Meslek mensubunun, verginin doğru tahakkuk etmesi yanında bu kurallar bütününü de göz önünde bulundurması ve uyum sağlaması gerekmektedir.

Yukarıdaki sorularda, vergiyi verme yükümlülükleri ön planda tutulurken, vergi harici işlemlerin göz ardı edilip edilmediği yaş grupları ve eğitim durumları açısından anlaşılmaya çalışılmıştır. Meslek mensuplarının yaş grupları ve eğitim durumları fark etmeksizin; hemen hemen tüm sorulara aynı oranlarda yanıtlar verdikleri görülmektedir. Sadece; hazinenin vergi kaybının bulunmadığı durumlarda hilenin ortaya çıkması, onu daha önemsiz yapmaktadır görüşüne, 51 yaş ve üzerinde bulunan meslek mensuplarının, daha yüksek ve net bir oranla katılmadıkları dikkat çekmiştir. Aynı zamanda lise ve ön lisans mezunlarında, oransal olarak diğer grupların aksine katılıyorum cevabı daha çok çıkmıştır.

Katılımcıların çoğunluğunun; hazinenin vergi kaybı yoksa, yapılan hilenin diğerlerine göre daha önemsiz olduğu; vergi doğru tahakkuk ettiyse, biçimsel ve usul hatalarının önemi olmadığı görüşlerine katılmaması, sadece verginin ön planda tutulmadığını göstermektedir. Ancak; belli oranda vergi ödemenin mükellefi inceleme riskinden koruyacağı, zararda görünen işletmelerin kârlılara göre incelenme olasılığının daha yüksek gözükmesi görüşlerine çoğunluk katılmıştır. Bu da meslek mensubunun, verginin, idare açısından ön planda tutulduğunu ve yapılan işlemler doğru bile olsa, vergiyi ödememenin ve zararda gözükmenin olumsuz bir durum yaratabileceği kanısına sahip olduğunu göstermektedir. Meslek mensupları, sadece vergi odaklı düşünülen muhasebe uygulamalarının yanlış olduğunun bilincinde olsalar da yasaların muhasebe

defter ve kayıtlarında vergiyi ön plana çıkarması, kabahatler ve cezaların vergi kayıpları üzerinden değerlendirilmesi, zaruri olarak bu anlayışın halen meslek içinde var olmasına zemin hazırlamaktadır.

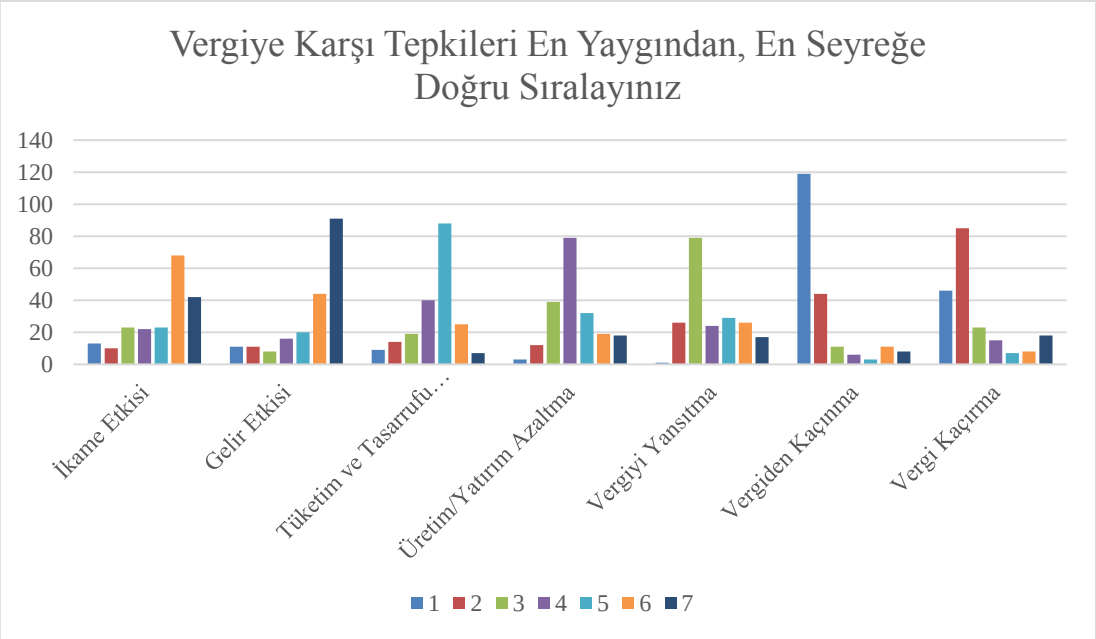
4.2.3. Vergi Mevzuatının, Muhasebe Hata ve Hilelerine Yönelik Etkilerinin Değerlendirilmesi

Araştırmanın ikinci sorusunda; vergi mevzuatının, mükellefi hata ve hile yapmaya iten bir faktör mü; yoksa muhasebe hata ve hilelerini önleyen yasal bir dayanak mı olduğu, katılımcıların verdiği yanıtlar neticesinde değerlendirilecektir.

Sıralama sorularından olan 9. soru ve 5'li likert ölçeğinin kullanıldığı 11, 13, 14, 18, 19, 20 ve 21. sorular, bu başlık altında karşılaştırılacaktır.

4.2.3.1. Vergi Mevzuatının Mükellefin Hata veya Hile Yapmasına Etkisinin Değerlendirilmesi

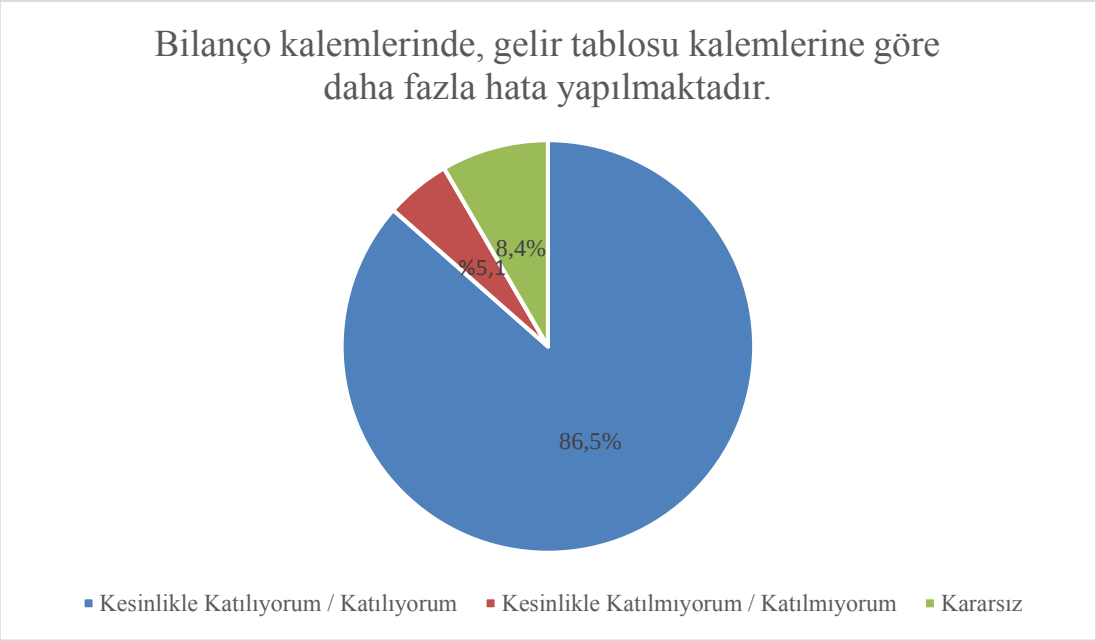
Vergi mevzuatının içerisinde, mükellefi hata ve hileye iten faktörlerin var olup olmadığı, araştırmanın bu bölümünde ele alınacak konudur. Bu nedenle bu başlık altında 9., 11., 18. ve 19. sorulara yer verilmiştir.



Grafik 11: Vergiye Karşı Tepkilerin Sıralaması

Vergi mükelleflerinin, tüm dünyada vergiye karşı çeşitli tepkiler geliştirdikleri ve bu yükten kurtulmak adına çeşitli girişimlerde bulundukları, tezin ikinci bölümünde yer alan "Vergiye Karşı Tepkiler" başlığında açıklanmıştı. Olumlu yönde olan tepkiler mevcutken, olumsuz yönde olanları da bulunmaktadır.

Araştırmanın 9. sorusunda katılımcılara, vergiye karşı gösterilen yaygın tepkiler sunulmuş, kendilerine göre görülme sıklığı en yaygın olanından, en seyrek olanına doğru sıralamaları istenmiştir. 202 katılımcının sıralaması; vergiden kaçınma, vergi kaçırma, vergiyi yansıtma, üretimi azaltma ve yatırımdan vazgeçme, tüketim ve tasarrufu kısma, verginin ikame etkisi ve verginin gelir etkisi olarak gerçekleşmiştir. Meslek mensupları vergiye karşı verilen mükellef tepkilerinin en yaygın olanının vergiden kaçınma olduğunu, daha sonra ise vergi kaçırmanın geldiğini düşünmektedir. 202 meslek mensubunun, 119'u (yüzde 58,9) sıralamada bir numaraya vergiden kaçınmayı, 46'sı (yüzde 22,7) vergi kaçırmayı koymuştur.



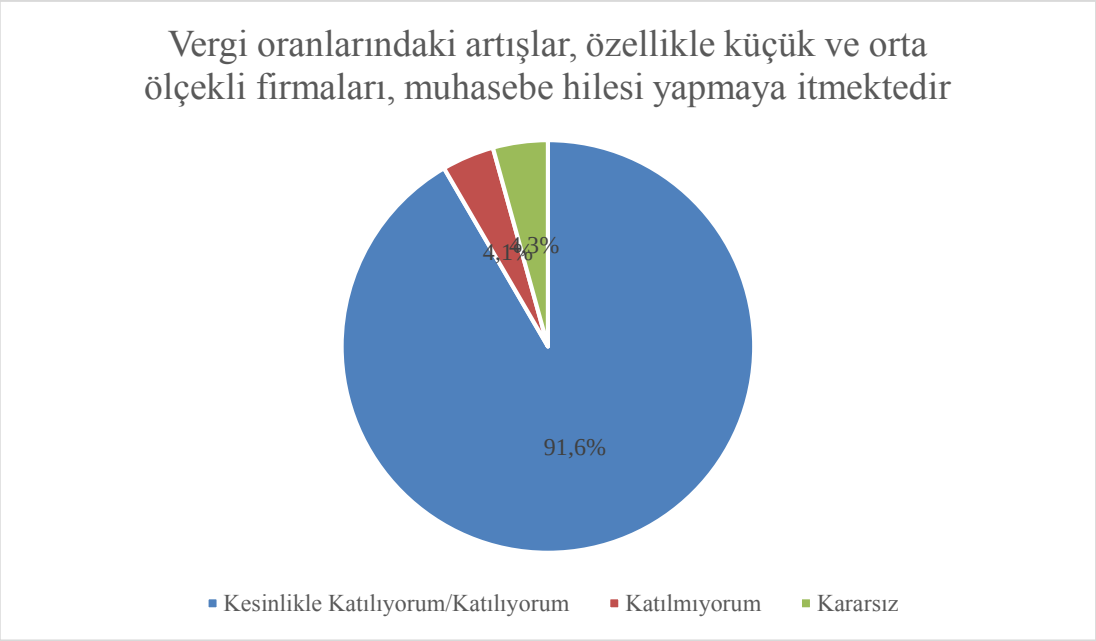
Grafik 12: Bilanço ve Gelir Tablosu Hata Karşılaştırması

Araştırmanın 11. sorusunda katılımcılara; "Bilanço kalemlerinde, gelir tablosu kalemlerine göre daha fazla hata yapılmaktadır." ifadesine katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Yukarıdaki grafikte meslek mensuplarının verdikleri yanıtlar gösterilmektedir.

202 meslek mensubunun yüzde 86,5'i kesinlikle katılıyorum veya katılıyorum, yüzde 5,1'i kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, yüzde 8,4'ü ise kararsız yanıtını vermiştir.

Bilanço kalemleri, firmanın varlıklarını, sermayesini, borç ve alacak durumunu göstermekte ve önem arz etmektedir. Gelir tablosu hesapları ise, firmanın gelir, gider durumunu, maliyetlerini, kâr-zarar durumunu gösteren, ödenecek vergiyi doğrudan etkileyen hesaplardır.

Katılım gösteren meslek mensuplarının büyük bir çoğunluğu bilanço kalemlerinde, gelir tablosu kalemlerine göre daha fazla hata yapıldığı ifadesine katılmaktadır. Uygulamada, vergiyi doğrudan etkileyen gelir tablosu hesaplarının daha çok önemsenip, işletmenin büyük resmi hakkında en önemli bilgi sağlayıcı olan bilanço hesaplarının ihmal edildiği ve daha sık hata yapıldığı görüşü ortaya konmaktadır.



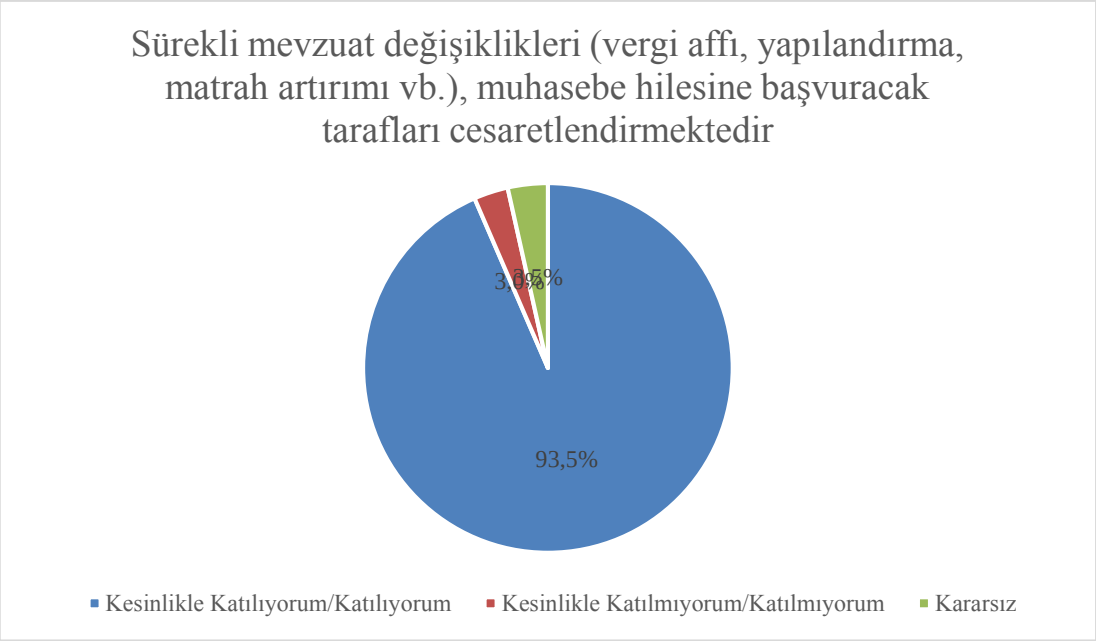
Grafik 13: Vergi Oranlarındaki Artışların KOBİ'lere Etkisi

Araştırmanın 18. sorusunda katılımcılara; "Vergi oranlarındaki artışlar, özellikle küçük ve orta ölçekli firmaları, muhasebe hilesi yapmaya itmektedir." İfadesine katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Yukarıdaki grafikte meslek mensuplarının verdikleri yanıtlar gösterilmektedir.

202 meslek mensubunun yüzde 91,6'sı kesinlikle katılıyorum veya katılıyorum, yüzde 4,1'i katılmıyorum, yüzde 4,3'ü ise kararsız yanıtını vermiştir. Meslek mensuplarının hiçbiri "kesinlikle katılmıyorum" yanıtı işaretlememiştir.

Vergi oranları, bir devletin tahsil edilebilir vergi oranı açısından çok önemli bir konudur. Kamu, vergi oranlarını tespit ederken, tahsil edebileceği yani toplayabileceği vergiye ne şekilde etki edeceğini de hesaba katmak durumundadır. Eğer, devlet, vergi oranlarını kabul edilebilir düzeyin üstüne çıkarırsa, vergi oranları yüksek olacak fakat belki de toplayacağı vergi düşecektir. Bu nedenledir ki, vergi oranlarının, vatandaşların gelir düzeyleri ve yaşam standartları göz önüne alınarak konulması gerekmektedir.

Meslek mensupları, vergi oranlarında yaşanmakta olan artışların küçük ve orta ölçekli işletmeleri etkilediğini düşünmektedir. Ankete katılım gösterenlerin neredeyse tamamı, vergi oranlarındaki artışların KOBİ'leri muhasebe hilesi yapmaya ittiği ifadesine katılmaktadır.



Grafik 14: Mevzuat Değişiklikleri ve Muhasebe Hilesi İlişkisi

Araştırmanın 19. sorusunda katılımcılara; "Sürekli mevzuat değişiklikleri (vergi affı, yapılandırma, matrah artırımı vb.), muhasebe hilesine başvuracak tarafları cesaretlendirmektedir." ifadesine katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Yukarıdaki grafikte meslek mensuplarının verdikleri yanıtlar gösterilmektedir.

202 meslek mensubunun yüzde 93,5'i kesinlikle katılıyorum veya katılıyorum, yüzde 3'ü kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, yüzde 3,5'u ise kararsız yanıtını vermiştir.

Son yıllarda sıkça gerçekleştirilmekte olan vergi ve imar afları, yapılandırmalar, matrah artırımı gibi uygulamalar, çeşitli tartışmaları da beraberinde getirmiştir. Çok sayıda kişi, bu tür uygulamaların vergi kaçıran ya da tahakkuk eden vergiyi çok uzun bir süre ödemeyen tarafları cesaretlendirdiğini dile getirmiştir. Bu nedenle, meslek mensuplarına ankette, sürekli bu türde mevzuat değişikliği yapılması muhasebe hilelerine başvuran tarafları cesaretlendirmektedir ifadesine katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Meslek mensuplarının neredeyse tamamı, bu ifadeye katılmıştır.

4.2.3.2. Vergi Mevzuatının, Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesine Yönelik Etkilerinin Değerlendirilmesi

İkinci araştırma sorusunun amaçladığı bir diğer konu da vergi mevzuatının, mükellefin hata ve hile yapmasını önleyen bir faktör olup olmadığının değerlendirilmesidir. Bu nedenle bu başlık altında 13., 14., 20. ve 21. sorulara yer verilmiştir.



Grafik 15: Vergi Denetimlerinin, Vergi Kaçakçılığı Suçlarına Etkisi

Araştırmanın 13. sorusunda katılımcılara; "Vergi denetimleri, muhasebe hilelerinin ve vergi kaçakçılığı suçlarının ortaya çıkarılması için yeterli sıklıkta yapılmaktadır." ifadesine katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Yukarıdaki grafikte meslek mensuplarının verdikleri yanıtlar gösterilmektedir.

202 meslek mensubunun yüzde 21,4'ü kesinlikle katılıyorum veya katılıyorum, yüzde 52,2'si kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, yüzde 26,4'ü ise kararsız yanıtını vermiştir.

Vergi idaresine bağlı denetçilerin, denetimleri yeterli sıklıkta gerçekleştirmediği kanısı, ankete katılım gösteren meslek mensupları arasında öne çıkmıştır. Vergi denetimlerinin, muhasebe hileleri yapma ve vergi kaçakçılığı gibi suçların ortaya

çıkarılması adına yeterli sıklıkta yapıldığı ifadesine birçok meslek mensubu katılmıyorum cevabını vermiştir.



Grafik 16: Vergi Ödemenin, İncelemeye Etkisinin Değerlendirilmesi

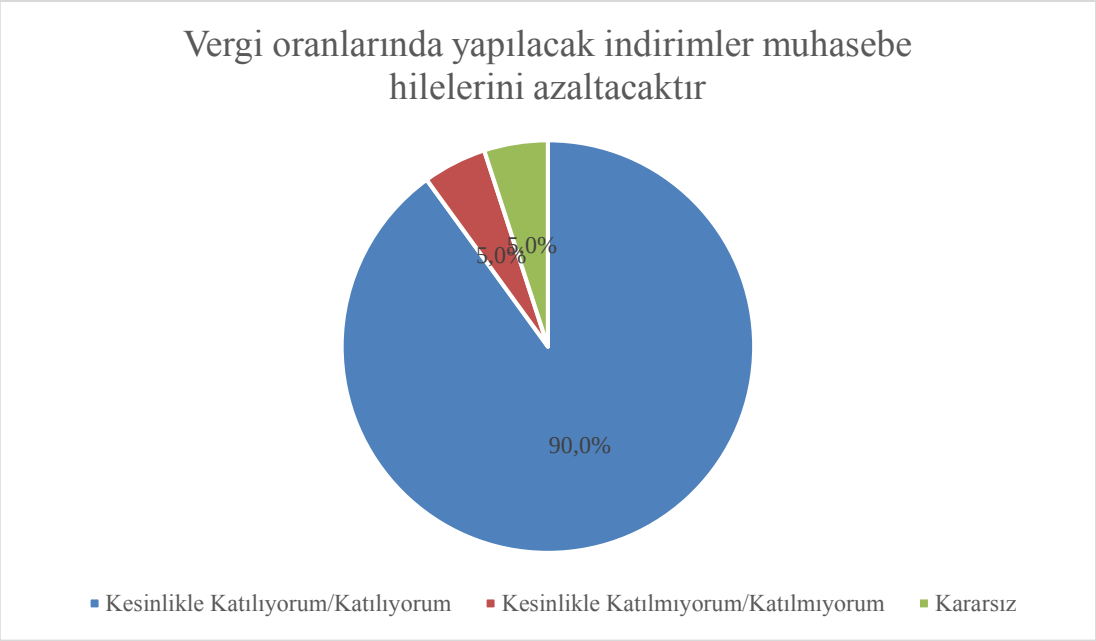
Araştırmanın 14. sorusunda katılımcılara; "Belirli oranda vergi ödemek, mükellefi incelenme riskinden korumaktadır." ifadesine katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Yukarıdaki grafikte meslek mensuplarının verdikleri yanıtlar gösterilmektedir.

202 meslek mensubunun yüzde 63,1'i kesinlikle katılıyorum veya katılıyorum, yüzde 20,4'ü kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, yüzde 16,5'u ise kararsız yanıtını vermiştir.

Vergi idaresi; vergi mükellefiyeti bulunan işletmeleri inceleme yetkisine sahiptir. Bu, ihbar yoluyla olabileceği gibi, vergi idaresinin kendi inisiyatifiyle de gerçekleşebilmektedir. Kâr eden ve vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin incelenmemesi, diğerlerine göre incelenme riskinin az olması gibi bir durum, yasalarda ve mevzuatta yer almamaktadır. İdare, zarar eden firmaları incelediği gibi, kâr eden ve düzenli ödeme gerçekleştiren firmaları da inceleme altına alabilmektedir.

Belirli oranda vergi ödemenin, mükellefi inceleme riskinden koruyacağı ifadesine, meslek mensuplarının büyük çoğunluğu katılmaktadır. Yanıtlar arasında önemli bir oransal fark bulunmaktadır. Bu da mevzuatta yukarıda bahsedilen durum söz

konusu olsa dahi, uygulamada birçok meslek mensubunun, bu ifadeyi kuvvetlendirecek gözlemlerde bulunduğu kanısını uyandırmaktadır.

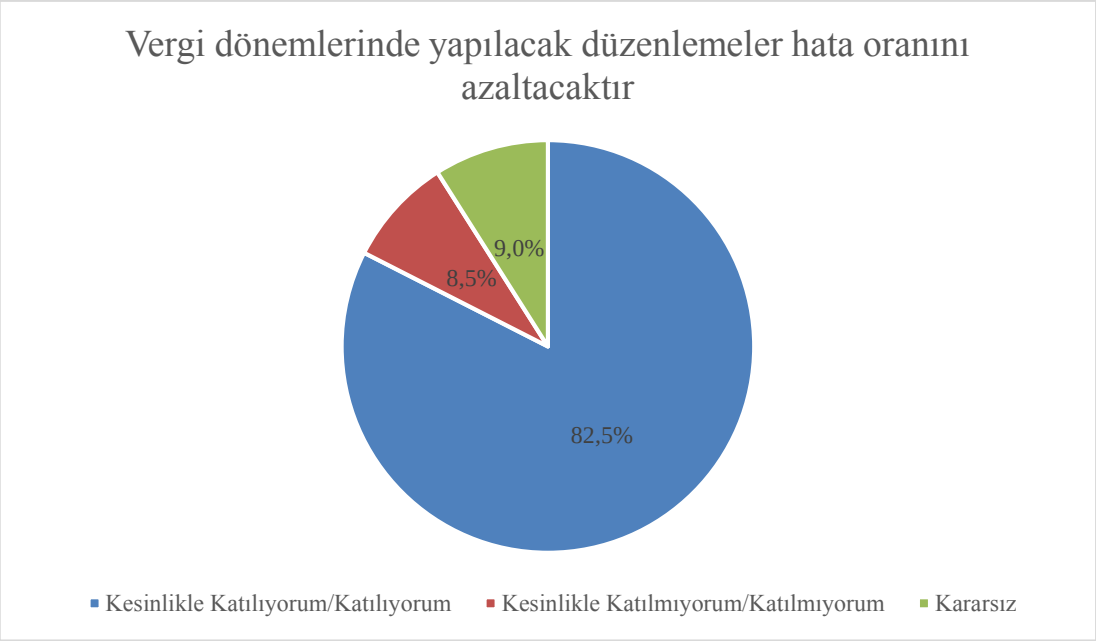


Grafik 17: Vergi Oranlarının İndirimi ve Muhasebe Hilesi Karşılaştırılması

Araştırmanın 20. sorusunda katılımcılara; "Vergi oranlarında yapılacak indirimler muhasebe hilelerini azaltacaktır." ifadesine katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Yukarıdaki grafikte meslek mensuplarının verdikleri yanıtlar gösterilmektedir.

202 meslek mensubunun yüzde 90'ı kesinlikle katılıyorum veya katılıyorum, yüzde 5'i kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, yüzde 5'i ise kararsız yanıtını vermiştir.

Katılımcıların neredeyse tamamının bu ifadeye katılması; meslek mensuplarının vergi oranlarının yüksekliğini, hilelerin yapılmasının önemli bir nedeni saydığı kanısını oluşturmaktadır.



Grafik 18: Vergi Dönemleri ve Hata Oranı Karşılaştırılması

Araştırmanın 21. sorusunda katılımcılara; "Vergi dönemlerinde yapılacak düzenlemeler hata oranını azaltacaktır." ifadesine katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Yukarıdaki grafikte meslek mensuplarının verdikleri yanıtlar gösterilmektedir.

202 meslek mensubunun yüzde 82,5'i kesinlikle katılıyorum veya katılıyorum, yüzde 8,5'u kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, yüzde 9'u ise kararsız yanıtını vermiştir.

Vergi sistemi, belirli bir takvimle ilerlemekte ve buna da vergi takvimi denmektedir. Vergi mükelleflerinin ödemekle yükümlü olduğu çoğu verginin, beyan, tahakkuk ve tahsil süreleri mevcuttur. Vergi süreci bu belirlenen takvim çerçevesinde ilerlemektedir. Muhasebe meslek mensuplarının, şikayetçi oldukları konuların başında da bu süreç gelmektedir. Her ne kadar muhasebe sistemi dijitalleşmiş olsa da vergi mükelleflerinin önünde takvimden kaynaklı olarak çok sayıda görev bulunmaktadır. Meslek mensubu, bu görev icabı, işleri yetiştirme ve zamanında vergi beyanını yapma adına sorunlar yaşayabilmektedir.

Vergi dönemlerinde yapılacak düzenlemelerin hata oranını azaltacağı yargısına, meslek mensuplarının önemli bir çoğunluğu katılmıştır.

4.2.3.3. İkinci Araştırma Sorusunun Değerlendirmesi

İkinci araştırma sorusunda, meslek mensuplarının, vergi mevzuatının muhasebe hata ve hilelerine yönelik etkisini nasıl değerlendirdikleri, yöneltilen ifadelerle anlaşılmaya çalışılmıştır.

İlk olarak meslek mensuplarına göre, vergi mevzuatının içerisinde, mükellefi hata veya hileye iten unsurların bulunup bulunmadığı araştırılmıştır. Buradan çıkan sonuç, meslek mensuplarının büyük bir kısmının, vergi mevzuatının içerisinde bu unsurların bulunduğu kanısına sahip olmalarıdır. Vergiden kaçınma, en yaygın vergi tepkisi olarak birinci sırada gösterilmiştir. Vergi oranlarının KOBİ'leri hile yapmaya ittiği, af, matrah artırımı vb. uygulamaların muhasebe hilesi yapan tarafları cesaretlendirdiği gibi ifadeler, meslek mensupları tarafından büyük bir çoğunlukla "katılıyorum" yanıtını almıştır.

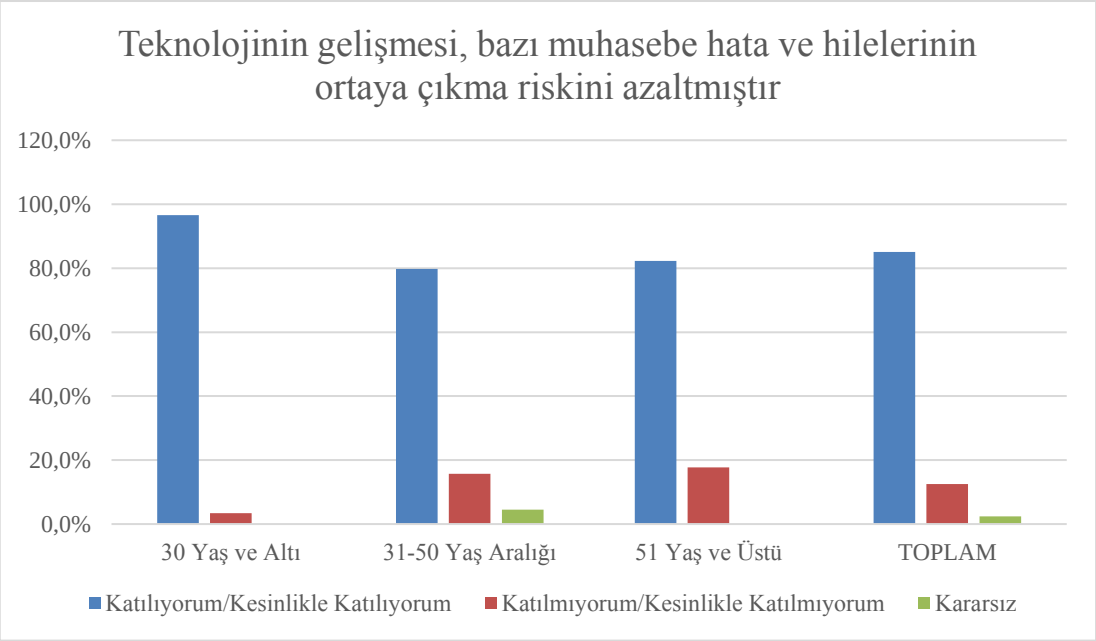
İkinci olarak meslek mensuplarına göre; vergi mevzuatının muhasebe hata ve hilelerini önlemeye yönelik faktörlerden biri olup olmadığı araştırılmıştır. Buradaki sonuç ta yukarıdaki sonucu destekler nitelikte, olumsuz olarak karşımıza çıkmaktadır. Meslek mensupları içerisinde; vergi ödeyen mükellefin incelemelerden korunduğu, muhasebe hata ve hilelerinin mevzuatta sınırlarının çizilmediği, vergi oranları ve vergi takviminde yapılacak değişikliklerin hataları önleyeceği, vergi denetimlerinin yeterli sıklıkta olmaması görüşlerinin etkili olduğu görülmektedir.

4.2.4. Teknolojide Yaşanan Gelişmelerin Muhasebe Hata ve Hileleri Üzerindeki Etkisinin Araştırılması

Teknoloji, günümüzde çok önemli bir yere sahip bulunmakta olup, muhasebe sistemlerinin de buna uyum sağlaması kaçınılmaz bir durumdur. Bu uyumun sonuçlarının muhasebe hata ve hilelerini, ne yönde etkileyeceği ise araştırmanın merak ettiği bir soru konumundadır. Örneğin; insan kaynaklı hatalar ve geçmişte insan hafızasında tutulması gereken bilgiler, artık dijital kaynaklarda yer almakta ve tespit edilmektedir.

Teknolojinin muhasebe hata ve hileleri üzerindeki etkisine, meslek mensuplarının yaş gruplarına göre, bakış açıları arasında bir fark olup olmadığı da anlaşılmaya çalışılmıştır.

Çalışmaya katılan 202 SMMM'nin, 59'u 30 yaş ve altında, 109'u 31-50 yaş aralığında, 34'ü de 51 yaş ve üzerindedir.



Grafik 19: Meslek Mensuplarının Yaşına Göre, Teknoloji ile Hata-Hile İlişkisine Bakışı

13. soruda katılımcılara; "Teknolojinin gelişmesi, bazı muhasebe hata ve hilelerinin ortaya çıkma riskini azaltmıştır." ifadesine katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Yukarıdaki grafikte bu soruya cevap veren meslek mensupları yaşlarına göre kategorize edilmiş, daha sonrasında toplam sonuca yer verilmiştir.

59 meslek mensubu 30 yaş ve altında bulunmakta olup, 57'si (yüzde 96,6) bu soruya kesinlikle katılıyorum ya da katılıyorum, 2'si (yüzde 3,4) kesinlikle katılmıyorum veya katılmıyorum cevabını vermiştir. 30 yaş ve altında yer alan meslek mensuplarının hiçbiri bu soruda kararsız yanıtını işaretlememiştir. 109 meslek mensubu 31-50 yaş aralığında bulunmakta olup, 87'si (yüzde 79,8) kesinlikle katılıyorum ya da katılıyorum, 17'si (yüzde 15,7) kesinlikle katılmıyorum veya katılmıyorum, 5'i (yüzde 5) kararsız yanıtını vermiştir. 34 meslek mensubu 51 yaş ve üzerinde olup, 28'i (yüzde 82,3) kesinlikle katılıyorum ya da katılıyorum, 6'sı (yüzde 17,7) kesinlikle katılmıyorum veya katılmıyorum yanıtı vermiştir. 51 yaş ve üzerinde bulunan katılımcılardan hiçbiri kararsız yanıtını işaretlememiştir. Toplamda 202 katılımcının 172'si (yüzde 85,1) kesinlikle

katılıyorum ya da katılıyorum, 25'i (yüzde 12,5) kesinlikle katılmıyorum veya katılmıyorum, 5'i (yüzde 2) kararsız yanıtını işaretlemişlerdir.

4.2.4.1. Üçüncü Araştırma Sorusunun Değerlendirmesi

Teknolojik gelişmeler ve muhasebede yaşanan dijitalleşme, görüldüğü üzere meslek mensupları arasında olumlu karşılanmaktadır. Anketi yanıtlayan meslek mensuplarının büyük çoğunluğu, teknolojinin muhasebe hata ve hilelerini azaltmada olumlu rol oynadığına katılmışlardır. Her alanda olduğu gibi, yaşanan gelişmelerin etki ve tepkisi bulunmaktadır. Burada teknolojik gelişmeler, muhasebe hata ve hilelerini azaltmada olumlu bir role sahipken, aynı zamanda hileyi gerçekleştiren taraflar da yeni çözümler üretmekte ve teknolojik gelişmelere entegre olmaya çalışmaktadırlar. Bu nedenledir ki teknolojinin ne yönde kullanıldığıyla ilgili olarak, azaltıcı etkisi olduğu kadar, bazı savunmasız sistemler için de büyük riskler taşımaktadır. Örneğin, düzgün yazılımlarla korunmayan, başka ortamlarda depolanmayan bir dijital ortamdan, hilekârların veri hırsızlığı yapması ve bunları kullanması daha kolaydır.

Meslek mensupları arasında kuşak ve yaş farkının bu önermelere bir etkisi olup olmayacağı, araştırmanın merak ettiği bir diğer sorudur. Sonuçlardan da anlaşılacağı gibi, yaş farkının teknolojinin muhasebe hata ve hilelerine olumlu etkisi olduğu ya da olumsuz etkilerinin de olabileceği kanılarına verilen cevaplarda benzer sonuçlar ortaya çıkmıştır.

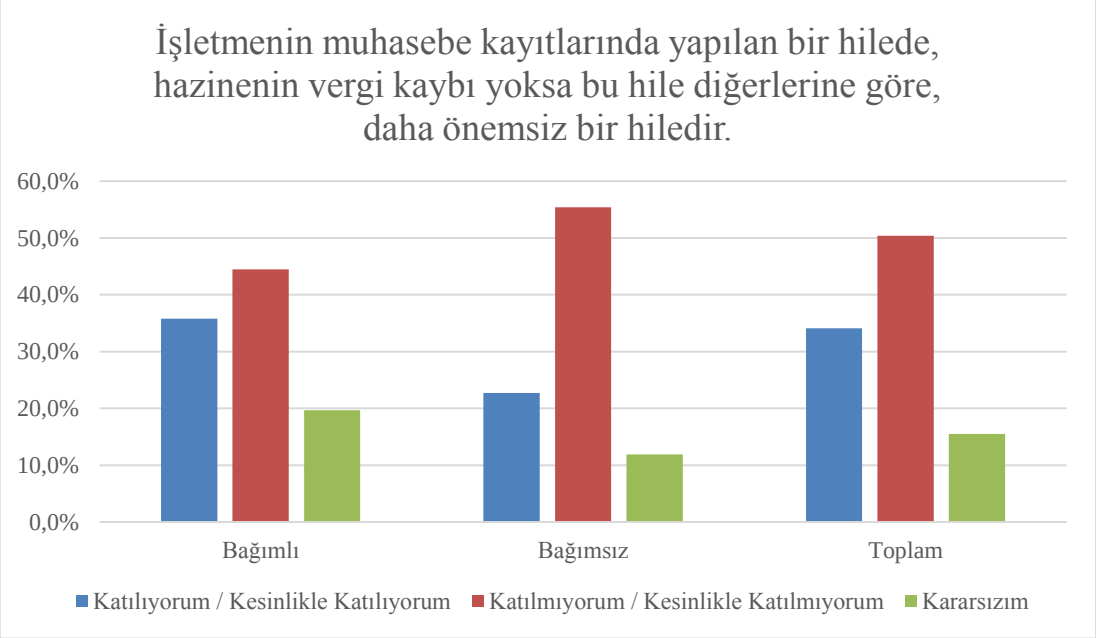
4.2.5. Meslek Mensuplarının Bağımlı veya Bağımsız Çalışmasıyla; Vergiyi Ön Planda Tutma Anlayışlarının Değerlendirilmesi

Ankete katılan 202 SMMM'nin 92'sinin bağımlı, geriye kalan 110'unun bağımsız çalıştığı bilgisi, yukarıda demografik özellikler kısmında verilmişti. Bu bölümde katılımcılar, çalışmanın üçüncü sorusuna vermiş olduğu "bağımsız çalışan" ya da "bağımlı çalışan" cevabına göre ayrışmakta ve iki grubun vergiyi ön planda tutma anlayışı içeren sorulara vermiş olduğu yanıtlar karşılaştırılmaktadır.

Bu bölümde meslek mensubunun bağımlı ya da bağımsız çalışmasının, vergiyi ön planda tutan bir anlayış benimsemesinde önemli bir rol oynayıp oynamadığı incelenecektir. Muhasebe, sahip olduğu standartlar, tek düzen hesap planı, kurallar ve

düzeniyle bir bütündür. Bu süreçte; kâr-zarar, gelir-gider gibi hesaplamalarla verginin doğru bir şekilde ortaya konulması çok önemli olsa da işletmenin kaynakları, borçları, alacakları, gerçek durumu ve diğer kalemleri de önem arz etmektedir. Sadece vergiyi ön plana koyan ve diğer aşamaları önemsizleştiren bakış açıları, gelişen dünyanın ve muhasebe sisteminin anlayışına uymamaktadır.

Çalışmanın demografik sorular kısmında yer alan üçüncü sorusuyla, 5'li likert ölçeğinin kullanıldığı C kısmının, 12., 14., 15., 16. ve 17. soruları bu bölümün konusunu oluşturmaktadır.



Grafik 20: Meslek Mensubunun Çalışma Durumuna Göre Vergisel Açıdan Hileye Bakışı

12. soruda katılımcılara; "İşletmenin muhasebe kayıtlarında yapılan bir hilede, hazinenin vergi kaybı yoksa bu hile diğerlerine göre, daha önemsiz bir hiledir." ifadesine katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Yukarıdaki grafikte bu soruya bağımlı çalışanların ve bağımsız çalışanların verdikleri yanıtlar gösterildikten sonra, toplam sonuç yer almıştır.

92 bağımlı çalışanın 33'ü (yüzde 35,8) katılmakta, 41'i (yüzde 44,5) katılmamakta ve 18'i (yüzde 19,7) kararsız kalmaktadır. 110 bağımsız çalışanın 36'sı (yüzde 22,7) katılmakta, 61'i (yüzde 55,4) katılmamakta, 13'ü (yüzde 19,7) kararsız kalmaktadır. Toplamda 202 katılımcının, 69'u (yüzde 34,1) yargıya katılmakta, 102'si (yüzde 50,4) katılmamakta ve 31'i (yüzde 15,5) kararsız kalmaktadır.

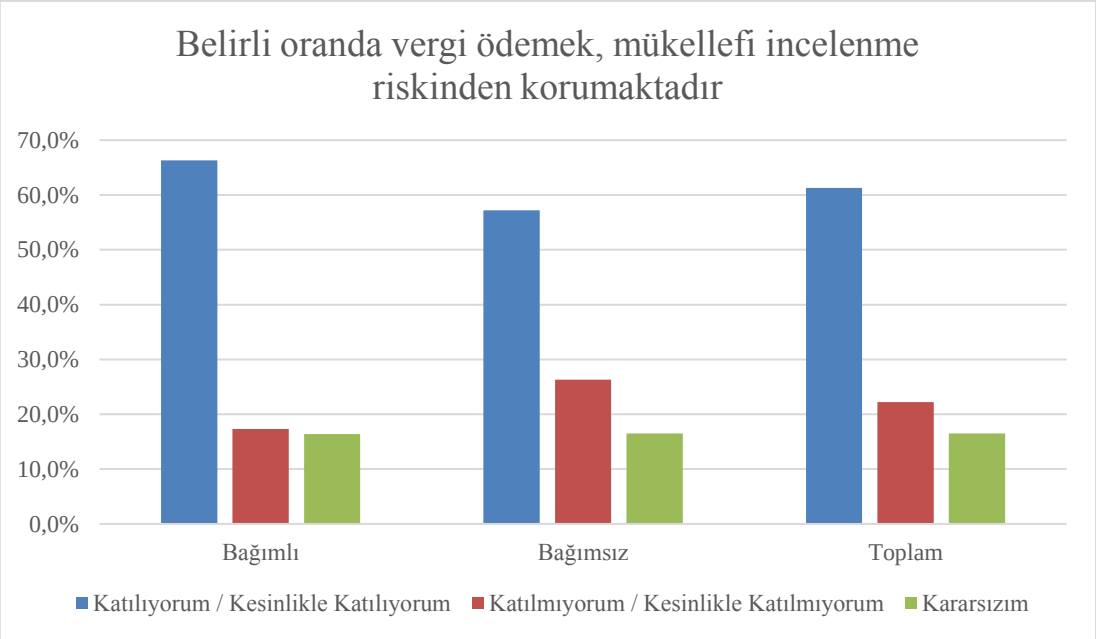
Bilindiği ve açıklandığı üzere, yapılan her muhasebe hilesi, vergi kaçırmayı ya da matrahı düşürmeyi amaçlamamakta, hatta bazen hilekârlar, bilanço makyajlama amacıyla daha çok vergi ödemektedirler. Ayrıca çalışanlar tarafından da işletme varlıklarını zimmete geçirme ya da bunlar üzerinden kişisel kazanç elde etme güdüleriyle de çeşitli hileler yapılmaktadır.

Grafikte toplama bakıldığında, katılımcıların çoğunluğu bu ifadeye katılmamıştır. Ancak kararsız ve katılıyorum/katılmıyorum sayılarını topladığımızda neredeyse yarı yarıya bir sonuç çıkmaktadır.

Bağımlı çalışan meslek mensuplarında katılanlar ve katılmayanlar arasındaki farkın birbirine daha yakın olduğu görülmektedir. Kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum seçeneklerini işaretleyen bağımlı meslek mensupları yüzde 44,5'te kalmıştır. İfadeye katılanlar ve katılıp katılmamak konusunda kararsız kalanları topladığımızda yüzde 55,5'e ulaşmaktadırlar.

Bağımsız çalışan meslek mensuplarında ise durum farklı gözükmektedir. Katılımcıların yüzde 55,4'ü yargıya katılmamaktadır. Kararsızlar ve katılanların oranları toplansa dahi, bağımsız çalışan meslek mensuplarında, kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum seçenekleri daha çok öne çıkmıştır.

Görüldüğü üzere, bağımsız ve bağımlı çalışan meslek mensuplarının, yapılan bir hilede vergi kaybına göre hilenin önemine karar verme durumları değişkenlik gösterebilmektedir. Bağımlı çalışan meslek mensupları, en çok katılmıyorum/kesinlikle katılmıyorum seçeneklerini işaretleseler de kararsızlar ve katılanlar toplandığında, ortaya daha değişik bir tablo çıkmaktadır. Bu nedenle araştırmaya göre; bağımsız çalışan meslek mensuplarının bu konuda, bağımlı çalışanlara göre biraz daha net bir duruş sergilediği söylenebilmektedir. Sonuçta bu yargıya katılmayanların sayısıyla, katılanların sayısı neredeyse yarı yarıya gözükmektedir.



Grafik 21: Meslek Mensubunun Çalışma Şekline Göre Verginin İncelemeye Etkisine Bakışı

14. soruda katılımcılara; "Belirli oranda vergi ödemek, mükellefi incelenme riskinden korumaktadır." ifadesine katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Yukarıdaki grafikte bu soruya bağımlı çalışanların ve bağımsız çalışanların verdikleri yanıtlar gösterildikten sonra, toplam sonuç yer almıştır.

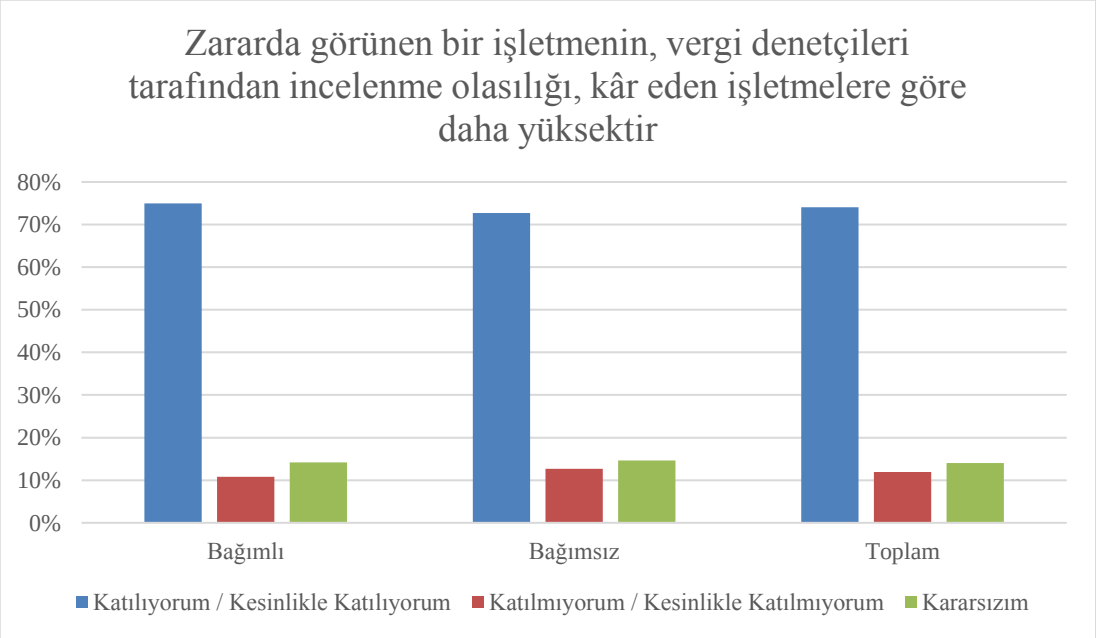
92 bağımlı çalışan meslek mensubunun 61'i (yüzde 66,3) katılmakta, 16'sı (yüzde 17,3) katılmamakta ve 15'i (yüzde 16,4) kararsız bulunmaktadır. 110 bağımsız çalışan meslek mensubunun 63'ü (yüzde 57,2) katılmakta, 29'u (yüzde 26,3) katılmamakta ve 18'i (yüzde 16,5) kararsız kalmaktadır. Toplamda 202 meslek mensubunun 124'ü (yüzde 61,3) katılmış, 45'i (yüzde 22,2) katılmamış ve 33'ü (yüzde 16,5) kararsız kalmıştır.

Görüldüğü üzere hem bağımlı hem de bağımsız çalışan meslek mensupları açısından, 21. soruda benzer hatta neredeyse aynı sonuçlara ulaşılmaktadır. Bu iki grup arasında, bu soruya verilen yanıtta belirgin bir fark bulunmamaktadır.

Vergi idaresi; vergi mükellefiyeti bulunan işletmeleri inceleme yetkisine sahiptir. Bu, ihbar yoluyla olabileceği gibi, vergi idaresinin kendi inisiyatifiyle de gerçekleşebilmektedir. Kâr eden ve vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin incelenmemesi, diğerlerine göre incelenme riskinin az olması gibi bir durum, yasalarda

ve mevzuatta yer almamaktadır. İdare, zarar eden firmaları incelediği gibi, kâr eden ve düzenli ödeme gerçekleştiren firmaları da inceleme altına alabilmektedir.

Belirli oranda vergi ödemenin, mükellefi inceleme riskinden koruyacağı ifadesine, meslek mensuplarının büyük çoğunluğu katılmaktadır. Bu da mevzuatta yukarıda bahsedilen durum söz konusu olsa dahi, uygulamada birçok meslek mensubunun, bu yargıyı kuvvetlendirecek gözlemlerde bulunduğu kanısını uyandırmaktadır.



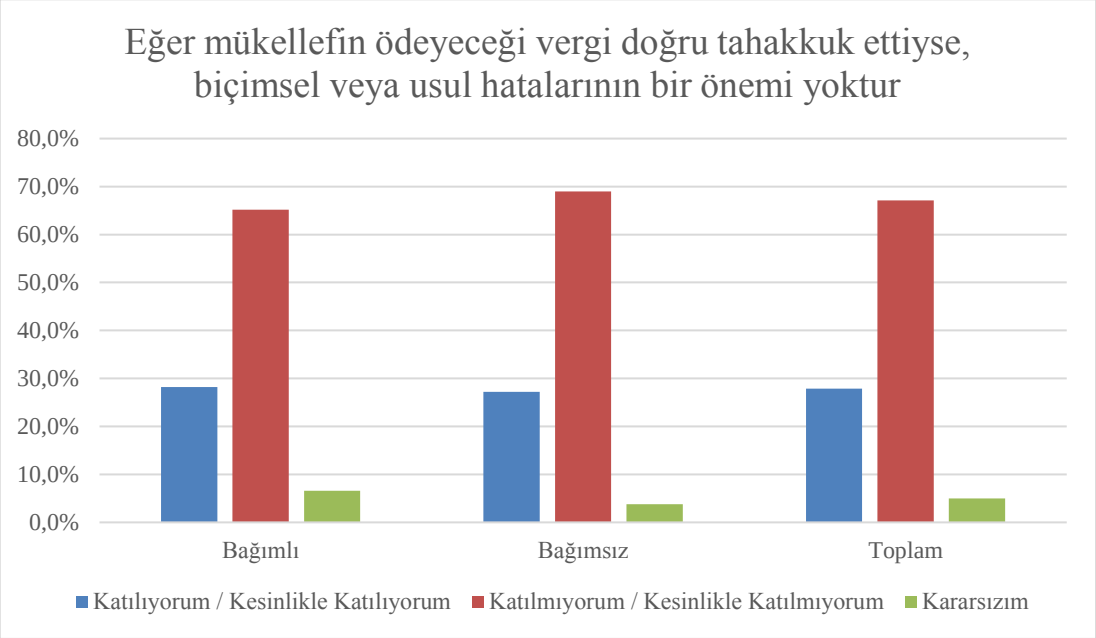
Grafik 22: Meslek Mensubunun Çalışma Şekline Göre, İncelenme Olasılığı Değerlendirmesi

15. soruda katılımcılara; "Zararda görünen bir işletmenin, vergi denetçileri tarafından incelenme olasılığı, kâr eden işletmelere göre daha yüksektir." ifadesine katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Yukarıdaki grafikte bu soruya bağımlı çalışanların ve bağımsız çalışanların verdikleri yanıtlar gösterildikten sonra, toplam sonuç yer almıştır.

92 bağımlı çalışan meslek mensubunun 69'u (yüzde 75) katılmakta, 10'u (yüzde 10,8) katılmamaktadır. Ankete bağımlı çalışan meslek mensuplarının hiçbiri "kesinlikle katılmıyorum" yanıtını vermemişlerdir. 13 kişi de (yüzde 14,2) kararsız kalmıştır. 110 bağımsız çalışan meslek mensubunun, 80'i (yüzde 73,7) katılırken, 14'ü (yüzde 12,7) katılmıyor, 16'sı (yüzde 14,6) ise kararsızdır. Toplamda 202 meslek mensubunun; 149'u

(yüzde 74,1) katılmış, 24'ü (yüzde 11,9) katılmamış, 29'u (yüzde 14) kararsız bulunmaktadır.

21. soruda olduğu gibi burada da iki grup arasında sonuçlar hemen hemen aynı çıkmıştır. İki grup ta zararda gözüken bir işletmenin incelenme olasılığının, kâr eden işletmelere göre daha yüksek olduğu düşüncesindedir.



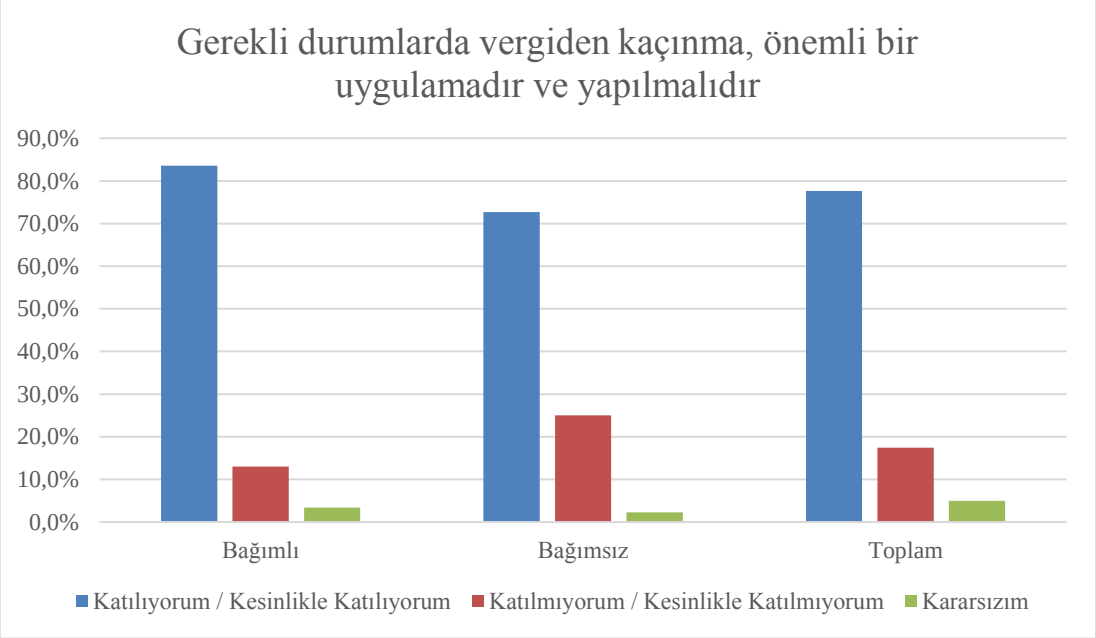
Grafik 23: Meslek Mensubunun Çalışma Şekline Göre, Biçimsel ve Usul Hatalarına Bakışı

16. soruda katılımcılara; "Eğer mükellefin ödeyeceği vergi doğru tahakkuk ettiyse, biçimsel veya usul hatalarının bir önemi yoktur." İfadesine katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Yukarıdaki grafikte bu soruya bağımlı çalışanların ve bağımsız çalışanların verdikleri yanıtlar gösterildikten sonra, toplam sonuç yer almıştır.

92 bağımlı çalışan meslek mensubunun 26'sı (yüzde 28,2) katılırken, 60'ı (yüzde 65,2) katılmamakta, 6'sı (yüzde 6,6) kararsız durumda bulunmaktadır. 110 tane bağımsız meslek mensubunun 30'u (yüzde 27,2) bu önermeye katılırken, 76'sı (yüzde 69) katılmamakta ve 4'ü (yüzde 3,8) kararsız bulunmaktadır. Toplamda 202 meslek mensubunun 56'sı (yüzde 27,9) katılmakta, 136'sı (yüzde 67,1) katılmamakta ve 10'u (yüzde 5) kararsız bulunmaktadır.

Usulsüzlük kabahati; özel ve genel usulsüzlük olmak üzere tezde incelenmiştir. Bu kabahatler, idare tarafından önemsenmekte, hayatın ve işletmenin akışını değiştirmese dahi, mevzuatta ve yasada yer alan usullere uygun davranmamak, cezayı ve yaptırımları gerektirmektedir.

Usulsüzlük kabahatlerinin cezalandırılması, uygulamada sıkça karşılaşılan bir durumdur. Bu nedenledir ki ankete katılan meslek mensuplarının büyük çoğunluğu, bu ifadeye katılmamıştır. Bu soruda, meslek mensubunun bağımlı veya bağımsız çalışmasının, usul hatalarına bakışını etkilemediği görülmektedir.



Grafik 24: Meslek Mensubunun Çalışma Şekline Göre, Vergiden Kaçınmaya Bakışı

17. soruda katılımcılara; "Gerekli durumlarda vergiden kaçınma, önemli bir uygulamadır ve yapılmalıdır." ifadesine katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Yukarıdaki grafikte bu soruya bağımlı çalışanların ve bağımsız çalışanların verdikleri yanıtlar gösterildikten sonra, toplam sonuç yer almıştır.

92 bağımlı çalışan meslek mensubunun 77'si (yüzde 83,6) katılmakta, 12'si (yüzde 13) katılmamakta ve 3'ü (yüzde 3,4) kararsız bulunmaktadır. 110 bağımsız çalışan meslek mensubunun 80'i (yüzde 72,7) katılmakta, 23'ü (yüzde 25) katılmamakta, 7'si (yüzde 2,3) kararsız bulunmaktadır. Toplam 202 katılımcının 157'si (yüzde 77,6) katılmakta, 35'i (yüzde 17,4) katılmamakta ve 10'u (yüzde 5) kararsız bulunmaktadır.

Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma arasındaki fark önemlidir. Vergi kaçıran taraf, kaçakçılık suçu işlerken, yasa dışı bir faaliyette bulunmaktadır. Vergiden kaçınan taraf ise, yasalardaki belli boşlukları kullanmakta veya yasanın kendisine vermiş olduğu bazı istisna ve haklardan faydalanarak vergi matrahını düşürmektedir. İki tarafta da ortak olan tek şey, vergiyi daha az ödeme sonucudur.

Vergiden kaçınma, yasalara ve verilen haklara dayandığı sürece, bir suç teşkil etmemektedir. Burada meslek mensuplarının yine büyük bir çoğunluğu, vergiden kaçınmanın önemli ve göz önünde tutulması gereken bir uygulama olduğunu desteklemektedir. Bağımlı ve bağımsız çalışan meslek mensuplarının, sorulara benzer yanıtlar verdiği anlaşılmaktadır.

4.2.5.1. Dördüncü Araştırma Sorusunun Değerlendirmesi

Dördüncü araştırma sorusuyla ilgili karşılaştırmalı grafikler paylaşılmış ve sonuçlar grafiklerin altında detaylandırılmıştır.

Bağımlı ya da bağımsız çalışan meslek mensuplarının, vergiyi ön planda tutma anlayışları açısından, benzer görüşlere sahip olduğu görülmektedir.

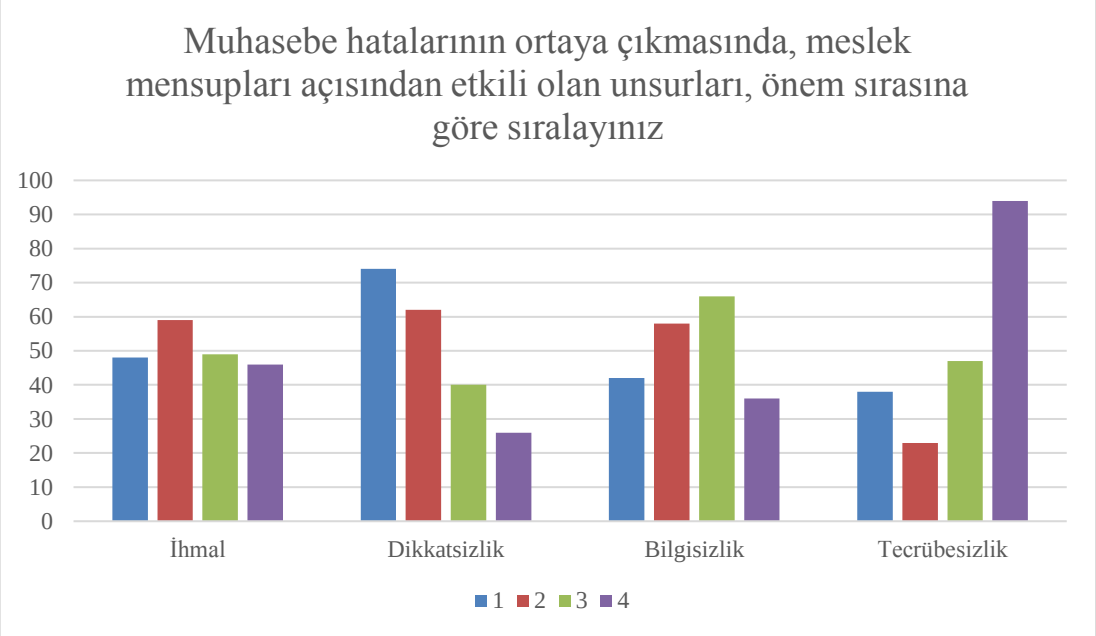
Genel itibariyle, vergiye dönük muhasebe uygulamalarının, meslek mensupları içerisinde etkin olarak var olduğu ortaya çıkmaktadır. Muhasebe hata ve hileleri, meslek mensupları açısından önemli görülse de somut olarak vergiyi ve matrahı etkileyen, hazineyi kayba uğratan hata ve hilelerin, daha çok üstünde durulması gerektiği düşüncesi anketin sonucunun öne çıkardığı bir görüştür. Bu görüşe dayanak yaratan temel sebep; yasada muhasebe hata ve hilelerinin ayrıca tanımlanmayıp, vergi kabahat ve suçları içerisinde, cezai yaptırım olarak karşımıza çıkmasından ötürüdür. Tezin, vergi mevzuatı kısmında detaylıca işlenen bu durum, meslek mensuplarının muhasebe hata ve hileleri bakımından bilinçli ve tedbirli davranmalarının önüne geçmiş gibi gözükmektedir.

4.2.6. Meslek Mensuplarına Göre, Tarafları Hata ve Hile Yapmaya İten ve Bunların Önlenmesinde Etkili Faktörlerin Değerlendirilmesi

Çalışmanın beşinci araştırma sorusunda iki probleme yanıt aranmıştır. Meslek mensuplarının bakış açısıyla, tarafları muhasebe hatası ve muhasebe hilesi yapmayan iten faktörlerin neler olduğu; aynı zamanda bunların önlenmesinde etkili olan unsurların hangileri olduğu araştırılmıştır.

4.2.6.1. Meslek Mensuplarına Göre, Tarafları Hata ve Hile Yapmaya İten Faktörler

Bu bölümde meslek mensuplarının görüşleri ışığında, hata veya hile yapan tarafları, bu fiillere iten nedenler incelenecektir. Bu nedenleri ortaya çıkarmak amacıyla yöneltilmiş olan; 1., 2., 4., 5., 6., 7. sorular başlık altında yer almaktadır.

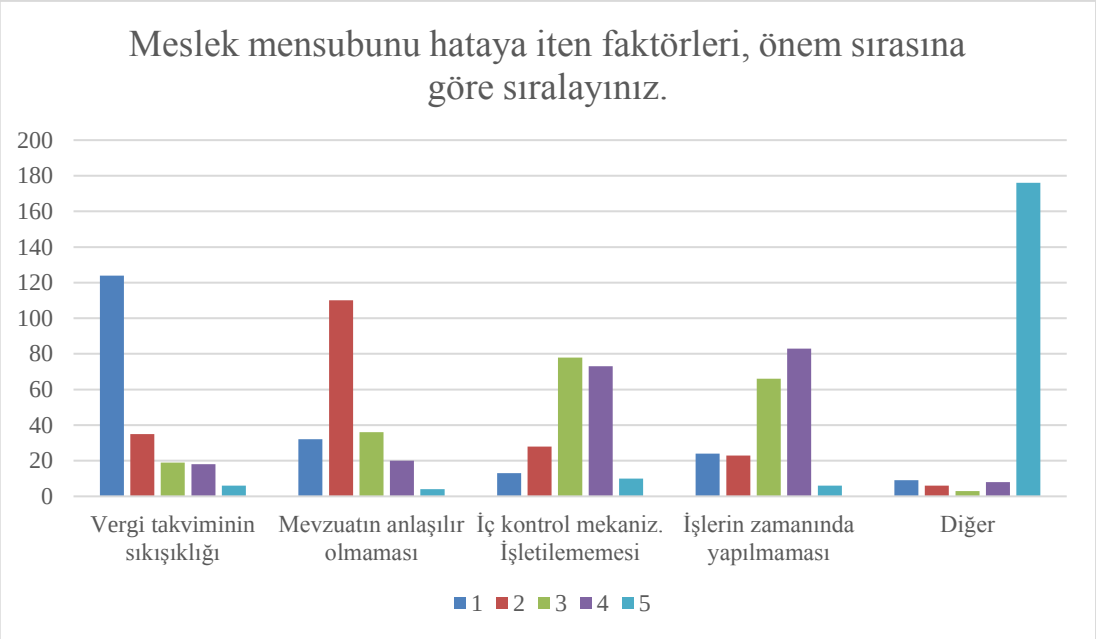


Grafik 25: Muhasebe Hatalarını Ortaya Çıkaran Unsurlar

Araştırmanın 1. sorusunda katılımcılara, muhasebe hatalarının ortaya çıkmasında, meslek mensupları açısından etkili olan unsurları, önem sırasına göre, sıralamaları istenmiştir. 202 katılımcının sıralaması; dikkatsizlik, ihmal, bilgisizlik ve tecrübe eksikliği olarak gerçekleşmiştir. Meslek mensupları muhasebe hatalarını ortaya çıkan en önemli unsurun dikkatsizlik olduğunu söylemiştir. Ancak oranların birbirine çok yakın

olduğu görülmektedir. 74 kişi (yüzde 36,1) en önemli unsur dikkatsizlik derken; 59 kişi (yüzde 29,2) en önemli ikinci unsurun ihmal olduğunu, aynı zamanda neredeyse aynı oranda (yüzde 28,7) kişinin de ikinci önemli unsur olarak bilgisizliği gördüğü dikkat çekmektedir. 94 kişi (yüzde 46,5) tecrübe eksikliğini, hataların ortaya çıkmasında sonda yer alan bir faktör olarak görmüştür.

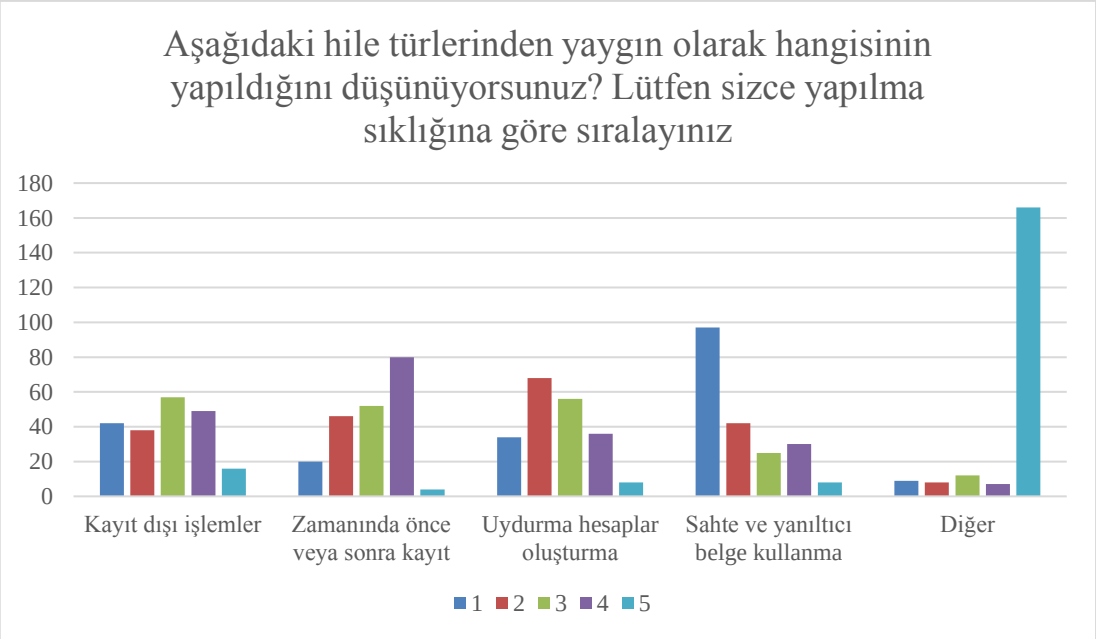
Günümüzde teknolojinin gelişmesi eskiden sık rastlanan hata çeşitlerini ortadan kaldırmıştır. Geçmişte tecrübe çok önemli bir konumdayken, muhasebe programlarının mevzuata ve yıl yıl belirlenen standart oranlara hakimliği, kontrol ve uyarı sistemi geliştirmesi sebebiyle, öne çıkan hata çeşitleri daha farklı olmaktadır. Elbette tecrübe halen, muhasebe mesleği için önem arz etmektedir, ancak düzgün bir şekilde sistemini kuran ve mevzuata hâkim bulunan genç meslek mensupları da kolayca muhasebe sistemine adapte olabilmektedirler. Bu nedenledir ki insan temelli hatalardan meslek mensuplarının öne çıkardığı en önemli faktör dikkatsizlik olmuştur. Çünkü, muhasebe programları, her ne kadar mevzuata, sisteme ve standart oranlara entegre olsa da kayıt esnasında gerçekleştirilecek dikkatsizlikler sonucu bir rakamın ya da hesabın hatalı girilmesi, programın hesaplamaları bu hata üzerinden gerçekleştirmesine sebep olacaktır.



Grafik 26: Meslek Mensubunu Hataya İten Faktörler

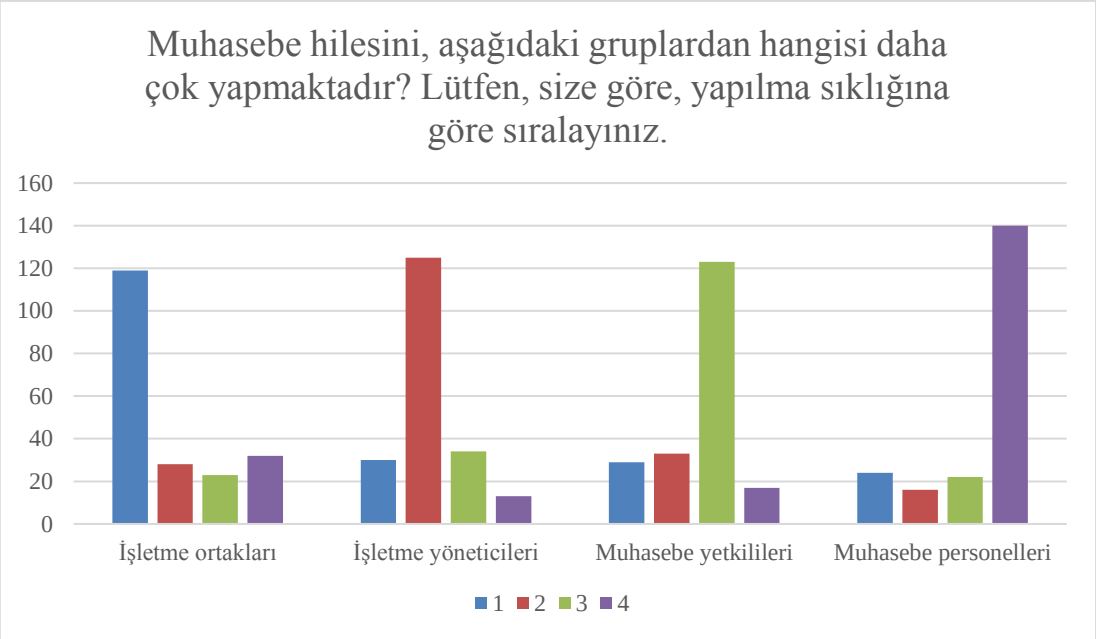
Araştırmanın 2. sorusunda katılımcılara, meslek mensubunu hataya iten faktörleri, önem sırasına göre, sıralamaları istenmiştir. 202 katılımcının sıralaması; vergi takviminin sıkışıklığı, mevzuatın anlaşılır olmaması, iç kontrol mekanizmasının işletilememesi, işlerin zamanında yapılmaması ve diğer yanıtları olarak gerçekleşmiştir. Meslek mensupları, kendilerini hataya iten en önemli unsurun vergi takviminin sıkışıklığı olduğunu söylemektedir. 123 kişi (yüzde 60,8) en önemli unsur vergi takviminin sıkışıklığı derken; 110 kişi (yüzde 54,4) en önemli ikinci unsurun mevzuatın anlaşılır olmaması olduğunu söylemektedir. İç kontrol mekanizmasının zamanında işletilememesi ve işlerin zamanında yapılmaması seçenekleri ise üçüncü ve dördüncü sırayı almış, birbirlerine çok yakın oranlara sahiptir.

Vergi mevzuatı, her geçen gün yenilenmekte ve güncellenmektedir. Çok sayıda atıf içermektedir ve muhasebe sistemi gerçekleştirilirken VUK'un yanı sıra TTK ve SPK'dan da faydalanmak gerekmektedir. Bu nedenle meslek mensuplarının, vergi mevzuatının anlaşılır olmaması seçeneğini ikinci sırada önemli gördükleri sürpriz olmamaktadır. İç kontrol sistemlerinin yetersiz oluşu da hataya sebebiyet veren faktörler arasında sayılmaktadır.



Grafik 27: Meslek Mensubunun, Hile Türlerine Bakışı

Araştırmanın 4. sorusunda katılımcılara, hile türlerinden yaygın olarak yukarıdakiler hangilerinin yapıldığını düşünüyorlarsa, 1'den 5'e kadar sıralamaları istenmiştir. 202 katılımcının sıralaması; sahte ve yanıltıcı belge kullanılması, uydurma hesaplar oluşturulması, zamanından önce veya sonra kaydedilmesi, kayıt dışı işlemler gerçekleştirilmesi ve diğer yanıtları olarak gerçekleşmiştir. Meslek mensupları, en çok gerçekleştirilen muhasebe hilesi türünün sahte ve yanıltıcı belge kullanma suçu olduğunu düşünmektedir. Tezde bir suç unsuru olarak ayrıca ele alınan bu fiilin gerçekleştirilmesi, çalışmada 97 kişi (yüzde 48) tarafından en yaygın hile türü olarak görülmüştür. 68 kişi (yüzde 33,6), uydurma hesaplar oluşturma hilesinin ikinci sırada yer aldığı görüşünü paylaşmıştır.



Grafik 28: Meslek Mensuplarına Göre, Muhasebe Hilesini Gerçekleştiren Gruplar

Araştırmanın 5. sorusunda katılımcılara, yukarıda sayılan gruplardan hangisinin hileleri daha sık gerçekleştirdiğini düşündükleri sorulmuş ve bunları en sıktan seyreğe sıralamaları istenmiştir. Görüldüğü üzere meslek mensuplarının 119'u (yüzde 58,9), muhasebe hilesini en çok işletme ortaklarının gerçekleştirdiğini, 125 kişi de (yüzde 61,8) ikinci sıraya işletme yöneticilerini koymuştur. Muhasebe yetkilileri ve muhasebe personellerinin kendi inisiyatifle hileleri gerçekleştirmesi ise, az rastlanır bir durum olarak ele alınmıştır.

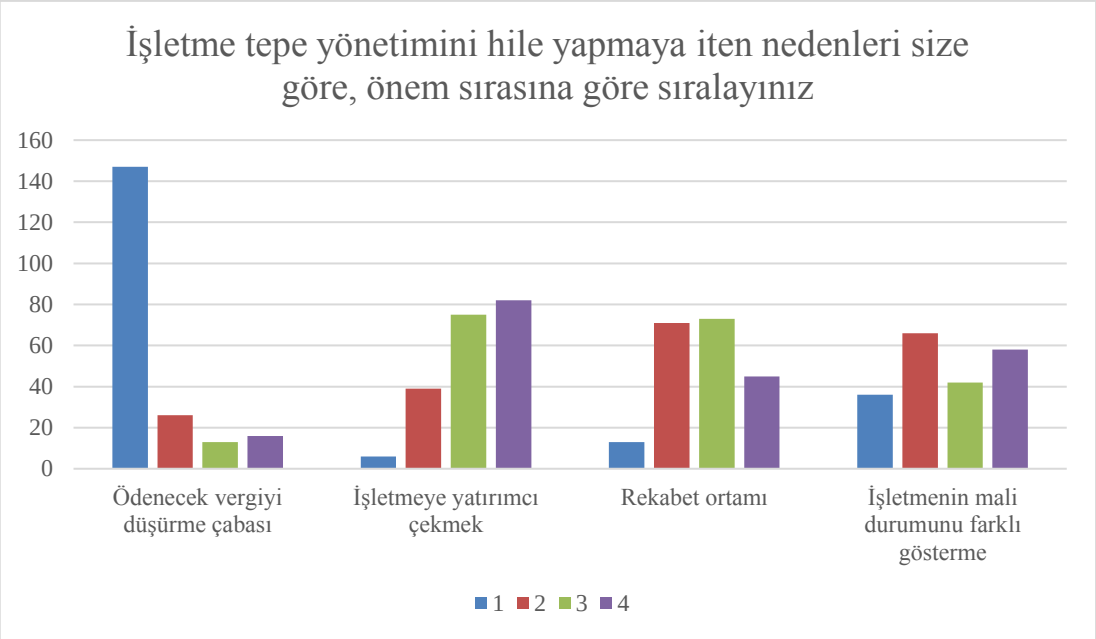


Grafik 29: Çalışanları Hile Yapmaya İten Faktörler

Araştırmanın 6. sorusunda katılımcıların, işletme çalışanlarını hile yapmaya iten faktörleri, en yaygından seyreğe doğru sıralamaları istenmiştir. Vergi oranlarının yüksekliği faktörü, en önemli olarak görülmüş ve 100 kişi (yüzde 49,5) tarafından birinciliğe konulmuştur. İkinci sırada daha iyi yaşam arzusu yer almış ve 78 kişi (yüzde 38,6) tarafından önemli görülmüştür. Onları işletme iç denetiminin zayıflığı, yönetimsel baskılar ve diğer yanıtları izlemiştir.

Ülkemizde vergi, aynı zamanda ücret karşılığı çalışanların da ödemekle yükümlü olduğu bir zorunluluktur. İşverenler, sosyal güvenlik ve vergi kesintilerini yaptıktan sonra, kalan kısmı ücret olarak çalışana vermektedir. Daha sonra işveren de bu kesintileri belli zaman aralıklarıyla beyan ederek, tahakkuk eden vergiyi, devlete iletmektedir. Aynı zamanda her vatandaşım ödemekle yükümlü olduğu diğer vergiler de harcama ve servet vergileridir. Bu nedenle olmalıdır ki meslek mensuplarına göre, ülkemizde çalışanların da hileyi vergi baskıları nedeniyle yaptığıdır.

Vergi oranlarının yüksek olması faktörünün ardından, daha iyi yaşam arzusu gelmektedir. Çalışanların bulundukları konumdan daha üst seviyelerde bir hayat standartını hayal etmeleri, daha iyi koşullarda yaşama güdüleri bazen bu hedefe hile yoluyla kolayca ulaşma dürtüsünü tetiklemektedir.



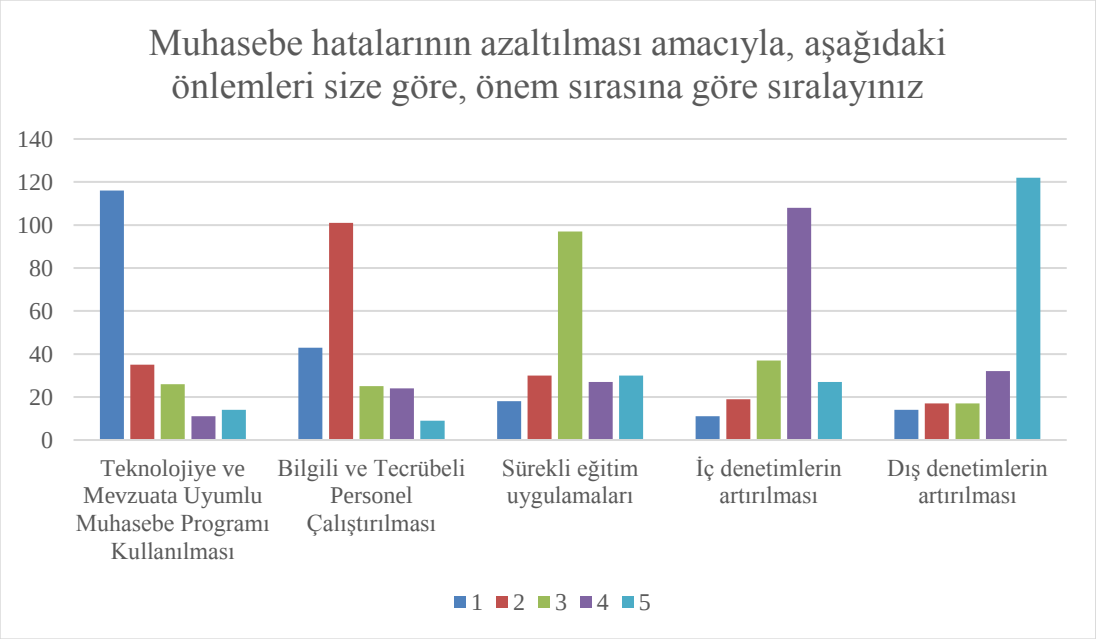
Grafik 30: Meslek Mensuplarına Göre Yönetimi Hileye İten Faktörler

Araştırmanın 7. sorusunda katılımcıların, işletme tepe yönetimini hile yapmaya iten faktörleri, en yaygından seyreğe doğru sıralamaları istenmiştir. Ödenecek vergiyi düşürme çabası en önemli olarak görülmüş ve 147 kişi (yüzde 72,7) tarafından birinciliğe konulmuştur. İkinci sırada rekabet ortamı yanıtı yer almış 71 kişi (yüzde 35,1) tarafından önemli görülmüştür. İşletmenin mali durumunu farklı göstermek yanıtının da ikinci seçeneğe 66 kişi (yüzde 32,6) tarafından konulduğu dikkat çekmektedir. İşletmeye yatırımcı çekmek yanıtı da son sırada yer almaktadır.

İşletme yönetimi, işletmeyle alakalı birçok veriye, belgeye, dosyaya erişim hakkına sahip olup, bunlarla alakalı işlem yapma, iptal etme veya talimat verme inisiyatiflerine sahiptir. Meslek mensuplarına göre hile yapmaya en müsait taraflardan olan işletme tepe yönetimini, hileye iten en önemli faktörler de yukarıda önem sırasına göre yer almaktadır. Vergi, meslek mensupları arasında burada da en önemli noktada bulunmaktadır. Çünkü, meslek mensuplarına göre, tepe yönetimini hile yapmaya iten faktörlerin başında, işletmenin ödeyeceği vergiyi düşürme çabası gelmektedir. Elbette, verginin daha düşük ödenmesi durumunda, işletmeye kalan para daha çok olacak, ortaklara dağıtılan kâr payı da düşecektir.

4.2.6.2. Meslek Mensuplarına Göre, Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Etkili Olan Faktörler

Bu bölümde meslek mensuplarının görüşleri doğrultusunda, hata veya hilelerin önlenmesinde etkili olan unsurlar sıralanacaktır. Bu unsurları ortaya çıkarmak amacıyla yöneltilmiş olan; 3. ve 8. sorular başlık altında yer almaktadır.



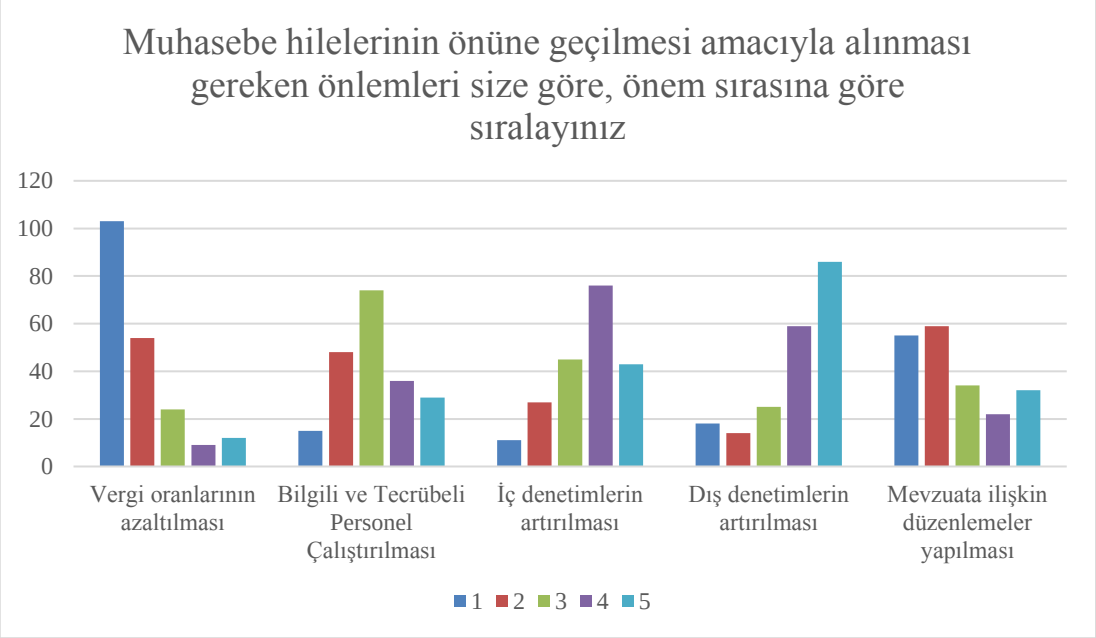
Grafik 31: Meslek Mensuplarına Göre, Muhasebe Hatalarını Azaltacak Önlemler

Araştırmanın 3. sorusunda meslek mensuplarına muhasebe hatalarını azaltma amacıyla hangi önlemlerinin alınması gerektiğini, önem sırasına göre sıralamaları istenmiştir. Burada sonuçlar, diğer sıralama sorularına göre daha belirgin bir şekilde ortaya çıkmıştır. Meslek mensuplarına göre sıralama; teknolojiye ve mevzuata tam uyumlu muhasebe programı kullanılması, bilgili ve tecrübeli personel çalıştırılması, sürekli eğitim uygulamaları, iç denetimlerin artırılması ve dış denetimlerin artırılması olarak yer almaktadır. Teknolojiye ve mevzuata tam uyumlu muhasebe programı kullanılması, 116 kişi tarafından (yüzde 57,4) en belirleyici önlem olarak görülürken, ikinci sırayı 101 kişiyle (yüzde 50) bilgili ve tecrübeli personel çalıştırılması almıştır.

Çalışmanın, ilgi çekici sonuçlar veren sorularından bir tanesi de 5. soru olmuştur. Görüldüğü üzere şıklardaki tüm cevaplar, esasında muhasebe hatalarını önlemede kritik bir yer tutmaktadır. Bu nedenledir ki, meslek mensuplarının bu kritik cevaplardan

hangisini seçeceği, önem arz etmektedir. Eğitim uygulamalarının, iç ve dış denetimlerin önemi ortada olmakla birlikte, bunlar haricindeki diğer iki fiilin ön plana çıkması pratikle açıklanabilecek bir durumdur.

Bir firmanın iç denetim ve kontrol birimlerinin sağlıklı işlemesi ya da bağımsız denetim firmasının hata ve hile tespitlerinde kritik rol oynamaları önemlidir. Ancak özellikle hata tespitinin yapılması, hataları azaltmada birincil derecede rol oynamamaktadır. Denetçilerin hataları tespit etmekteki başarısı, sonuç odaklı olarak iyi bir şeydir. Ancak eğer istenen, hataların oluşum aşamasındayken önüne geçilmesi ise, oluşum aşamasını doğrudan ilgilendiren önlemlerin alınması elzemdir. Bu nedenledir ki işin uygulama bölümünde yer alan muhasebe meslek mensupları, bunun bilinciyle kullanılan muhasebe programı ve çalıştırılan personelin önemine dikkat çekmişlerdir.



Grafik 32: Meslek Mensuplarına Göre, Muhasebe Hilelerine Karşı Alınması Gereken Önlemler

Araştırmanın 8. sorusunda meslek mensuplarına, muhasebe hilelerinin engellenmesi amacıyla hangi önlemlerin alınması gerektiğini, önem sırasına göre sıralamaları istenmiştir. Meslek mensuplarına göre sıralama; vergi oranlarının azaltılması, mevzuata ilişkin düzenlemeler yapılması, bilgili ve tecrübeli personel çalıştırılması, iç denetimlerin artırılması ve dış denetimlerin artırılması olarak yer almaktadır. Birinci sırada yer alan vergi oranlarının azaltılması 103 meslek mensubu

(yüzde 50,9) tarafından en önemli olarak görülmüş, ikinci sırayı 59 meslek mensubuyla (yüzde 29,2) mevzuata ilişkin düzenlemeler yanıtı almıştır. Araştırmaya katılan meslek mensupları, vergi sistemindeki düzeltmelerin, hileye karşı alınacak en önemli tedbir olacağını düşünmektedirler.

BÖLÜM 5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Araştırmanın birinci bölümünde muhasebe hata ve hileleri, kavramsal olarak açıklanmış, tanımları yapılmıştır. Muhasebe hata ve hilelerinin, çeşitli kaynaklarda ne şekillerde yer aldığı, nasıl sınıflandırıldığı, çeşitleri ve türlerinin neler olduğu aktarılmıştır. Pekiştirme amacıyla, hileyi gerçekleştiren taraflara yer verilmiş, dünyada karşılaşılan muhasebe skandallarından bahsedilmiştir. Muhasebe hatası ve muhasebe hilesi arasındaki farkların neler olduğunun açıklaması da yer almıştır.

İkinci bölümde; tezi ilgilendiren hata ve hile kavramlarının Borçlar Hukuku'nda nasıl yer aldığı araştırılmış ve Vergi Hukuku'na kısa bir giriş yapılmıştır. Vergi Hukuku kısmında, bu hukukun kaynaklarda yer alış biçiminin yanında; vergi kavramı, vergiye karşı verilen tepkiler, vergi hatalarının düzeltilmesi gibi konular da tezin anlaşılmasına yardımcı olması amacıyla, bu bölümün içinde yer almıştır.

Üçüncü bölümde; muhasebe hata ve hilelerinin özellikle Vergi Usul Kanunu bakımından, vergi yasalarındaki karşılıkları, bunların hukuka aykırılıkları ve yaptırımları yer almıştır. Bu bölümde kaynaklar taranmış, muhasebe hata ve hilelerinin sonuçlarının, mükellefe ya da sorumluya hangi yaptırımlarla döneceği aktarılmaya çalışılmıştır.

Dördüncü bölüm, tezin araştırma bölümüdür. Bu bölümde, SMMM'lerin katılımıyla gerçekleştirilen araştırmanın amacı, hangi sorulara yanıt bulmaya çalıştığı, katılımcıların özellikleri, verilen yanıtlar ve sonuçlar gibi konular ele alınmıştır. Muhasebe hata ve hilelerinin Türk Vergi Mevzuatı bakımından değerlendirebilmesi amacıyla, meslek mensuplarının bakış açıları araştırmanın konusunu oluşturmuştur.

Muhasebe hata ve hileleri; üzerine yapılan araştırmaların daha da geliştirilmesi gereken iki farklı kavramdır. Mevzuatta ve yasalarda etraflıca sınırlarının çizilmesi gerekmektedir. Muhasebe sistemi, ülkemizde 3568 sayılı kanunun çıkışıyla birlikte, her geçen gün güncellenmekte ve gelişmiş ülkelerin sistemlerine ayak uydurmaya çalışmaktadır. Bu durum gerçekleşirken, bahsedilen iki kavramın da öneminin anlaşılması ve önlenmesi adına çalışmalar yapılması önem arz etmektedir.

Muhasebe sistemi, karmaşık bir yapıya sahip bulunmakta ve sistemin işleyişi için çok sayıda kaynaktan beslenmektedir. Bunlar, meslek kanunu, vergi mevzuatı, sosyal

güvenlik hukuku, ticaret hukuku gibi kaynaklardır. Ayrıca muhasebe mesleğinin kendi içindeki standartlar, tek düzen hesap planı, finansal raporlama sistemi ve buna benzer birçok örnek sayılabilmektedir. Dolayısıyla muhasebe meslek mensubunun; donanımı, bilgi birikimi, eğitim seviyesi, meslek etiğine olan inancı gibi özellikleri, muhasebe sürecinin sağlıklı işlemesi açısından kritik bir öneme sahiptir. Bu nedenle muhasebe hata ve hileleri vergi mevzuatı bakımından değerlendirilirken, hata ve hilenin en önemli unsuru olan meslek mensuplarının görüşleri de araştırmanın içerisine dahil edilmiştir.

Ülkemizde; işletmelerin yasal defter ve belgeleri incelenirken fazlaca dikkat edilen ve ceza kesilen kısım vergi kayıp kaçağıdır. Kamu, en önemli gelir kalemi olan vergi gelirinin üzerine özellikle eğilmekte ve keseceği cezaları, hazinenin uğradığı vergi kaybı üzerinden belirlemektedir. VUK 359. maddede ağır nitelikli fiiller sayılırken, muhasebe hilesinin kavram olarak adı geçmekte fakat sınırları çizilmemekte, tanımı yapılmamaktadır. Muhasebe hatası ve muhasebe hilesinin yaptırımları, hazinenin uğratıldığı vergi kayıp kaçağı üzerinden veya usulsüzlük kabahatleri üzerinden cezai karşılık bulmaktadır.

Araştırmadan elde edilen bilgilere göre, muhasebe meslek mensupları arasında, vergiyi ön planda tutan, vergi için muhasebe yapan bir anlayışın yaygın olması dikkat çekmektedir. Bu anlayışın ürünü olan muhasebe sisteminde, 21. yüzyılın genel anlayış ve fikirlerine ters düşen uygulamalar bulunmaktadır. Vergi mevzuatının ve vergi takviminin sürekli olarak son gün uygulamalarıyla, bir iş yoğunluğu ve stres ortamını yaratması, muhasebe meslek mensuplarının bu işi daha profesyonel yapmalarını bir nevi engellemektedir. Araştırmaya katılan meslek mensupları, vergi takviminin sıkışıklığını, sık çıkarılan vergi affı, matrah artırımı uygulamalarını, işletmelerin pratikte kâr veya zarar etmelerine göre değerlendirilmelerini hata ve hileyi doğuran etmenler olarak görmektedir. Dolayısıyla, vergi takviminin daha rahat hale getirilmesi, mevzuatın anlaşılır kılınması ve vergi dönemlerinin düzenlenmesi gerekliliği ön plana çıkmaktadır. Muhasebenin, bir bilim itibarı görmesi ancak meslek mensuplarının uygulamada bu işi bir bilimmiş gibi yapmalarıyla mümkündür. Muhasebe mesleğinin kurumsallaşması, ülkemizde hizmet veren işletmelerin de kurumsallaşmasını, doğru danışmanlık ve yönlendirme faaliyetleriyle büyümesini sağlayacaktır. Vergi odaklı muhasebe ise, ruhsat alma adına birçok aşamadan geçen meslek mensubunu, para kazanma, müşteri bulma gibi

motivasyonlarla köreltecek ve asıl mesleğini yapmasını engelleyecektir. Ancak azınlık bir meslek mensubu grubu, kurumsallaşma başarısını gösteren işletmelerde iş bulabilecek ya da hizmet verebileceklerdir. Elbette vergi önemlidir ve muhasebe meslek mensupları, verginin en doğru şekilde toplanması için aracılık etmeye devam etmelidir ancak, bunun daha doğru ve güvenilir olması adına sistemsel değişiklikler şarttır.

Araştırma kapsamında, tarafları muhasebe hatası ve muhasebe hilesine iten çok sayıda faktör ele alınmış ve açıklanmıştır. Araştırma göstermiştir ki muhasebe meslek mensupları, vergi mevzuatının, en çok da yukarıda sayılan sebeplerle, hata ve hileye zemin hazırladığını düşünmektedir. Ülkemizde vergiye en çok, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma fiilleriyle tepki verildiği araştırmanın ortaya koyduğu bir diğer sonuçtur. Mükellefler, çeşitli sebeplerle vergiyi daha az ödeme ya da hiç ödememe yolunu seçmektedirler. Vergi kanunlarında özellikle bu fiil cezalandırılırken ve mevzuatta en çok bu fiile karşı önlemler alınırken, yaygın olarak işlenen bir suç olması da dikkat çekicidir. Bu nedenlerle, sadece muhasebe hata ve hilelerine karşı önlemler alınması gerekliliği yanında, kaçakçılık fiillerine karşı da yeni düzenlemeler yapılması ihtiyacı bulunmaktadır. Caydırıcılık konusu ise tamamen uygulamaya dayanan bir durumdur. Mevzuat ve yasalar, mükemmel şekilde hazırlansa dahi, uygulamada denetimlerin düzenli gerçekleştirilmesi ve verilen cezaların emsal teşkil etmesi gerekmektedir.

Çağımızın en önemli gelişmeleri teknolojide yaşanmaktadır. Muhasebe sisteminin ve buna uygun olarak yasaların bu duruma uyum sağlaması kritiktir. Dijitalleşen dünyada, bilgisayar sistemleri oldukça önem kazanmış, ülkemizde de artık muhasebe kayıtları kâğıt ortamında değil bilgisayar ortamında yapılmakta, beyannameler internet üzerinden verilmektedir. Çalışmanın verdiği sonuçlara göre, meslek mensupları, teknolojinin muhasebe hata ve hilelerini azaltıcı etkisi olduğunu düşünmektedir. İnsan doğasına bağımlı bulunan bazı muhasebe hatalarının ortadan kalkması, teknolojiyle mümkün olmuştur. Bugün artık standart muhasebe programları; mükerrer kayıtların yapılması, borç ve alacağın karıştırılması, KDV'nin yanlış hesaplanması gibi hatalarda kullanıcısını uyarmakta ve düzelttirmektedir. Çalışmadan da çıkan sonuç, muhasebe hatalarının önlenmesi adına teknolojiye ve mevzuata tam uyumlu bir muhasebe programının kullanılmasının çok önemli oluşudur. Elbette bir gelişmenin olumlu etkisi olduğu gibi, olumsuzlukları da olacaktır. Teknoloji hata ve hileyi azaltmada etkili olsa da hilekârlar

da aynı doğrultuda kendilerini geliştirmeye ve elektronik ortamda da muhasebe hilelerini gerçekleştirmeye devam edeceklerdir. Dijital dünyanın getirdiği veri hırsızlığı, hacker'lik gibi hile yöntemlerinin örneklerini görmek mümkündür. Bu nedenle işletmelerin teknolojilere yatırım yaparken, veri güvenliğini de ön planda tutmaları önem arz etmektedir.

Muhasebe hilelerini gerçekleştirme güdüsü bulunan tarafların çok çeşitli olduğu ve bunun sebeplerinin kişiden kişiye değişebileceği etraflıca incelenmiştir. Araştırmanın sonucuna göre; meslek mensupları, muhasebe hata ve hilelerinin en çok işletme sahipleri ve yöneticilerinin etkisiyle yapıldığı kanısındadır. Bir işletme en büyük faydayı, sahiplerine ve onların hemen altında yer alan yöneticilerine sağlamaktadır. Ancak, dünyada ve ülkemizde birçok örneği olduğu gibi çalışanlar da muhasebe hilelerini, çok çeşitli sebeplerle gerçekleştirmektedirler. Araştırmanın sonucu göstermiştir ki hem çalışanlar hem de işletme sahipleri açısından vergi, hilenin ortaya çıkmasında en önemli faktörlerden biri olarak değerlendirilmektedir. Verginin, tek sonucu işletme sahipleri ya da vergi levhası bulunanlar için gerçekleşmemektedir. Harcamalar üzerinden alınan KDV, ÖTV, Özel İletişim Vergisi, Harçlar, ayrıca servet üzerinden ödenen MTV ve Emlak Vergisi gibi vergiler bütün vatandaşları ilgilendirmektedir. Ücretli çalışanlar da işverenleri aracılığıyla gelir vergisini devlete ödemektedirler. Hem çalışan hem yönetici ve sahiplerin hilelerinin önüne geçilmesi adına, iç kontrol mekanizmalarının geliştirilmesi, iç denetimlerin artırılması, bağımsız denetim uygulamalarının yaygınlaşması gerekmektedir.

Çalışma kapsamında, meslek mensuplarının vergiyi ön planda tutma anlayışlarını, demografik özelliklerinin ya da çalışma biçimlerinin etkileyip etkilemediği de araştırılmıştır. Aynı şekilde yaş gruplarının, meslekteki teknolojik gelişmelere bakışı ve muhasebe hata ve hilelerini azaltıcı etkisi bulunup bulunmadığı da anlaşılmaya çalışılmıştır. Çıkan sonuçlar tamamen genel nitelikli olmuştur. Bu da meslek mensuplarının, yaş, eğitim durumu, çalışma biçimi gibi özellikleri fark etmeksizin vergi mevzuatı bakımından hata ve hilelere bakışının aynı doğrultuda olduğunu göstermektedir.

Araştırma, mevcut durumu ve bu mevcut duruma muhasebe meslek mensuplarının bakışını değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Araştırma sonuçları, hata ve hilelerin önlenmesinde idarenin yanı sıra, vergi mükelleflerinin, meslek mensuplarının,

işletme yöneticilerinin ve hatta işletme çalışanlarının dahi etkili bir rol üstlenebileceğini ortaya koymaktadır.

Muhasebe hata ve hilelerinin, vergi mevzuatı yönünden doğru bir şekilde tanımlanması, önlemlerinin alınması, cezai uygulamalarının adil ve caydırıcı bir şekilde yasalarda açıkça yer alması gerekliliği bulunmaktadır. İdare, muhasebe hata ve hilelerini ele alırken; sadece vergisel boyutu düşünmemeli, ülke sınırları içerisindeki işletmelerin eşit şartlarda ve ülkeye katma değer sağlayacak şekilde yapılarını oluşturmalarını sağlamalıdır. Dünyanın gelişmişliğine entegre biçimde mali ve finansal verilerini işleyen, muhasebe kayıtlarını doğru ve kurallara uygun tutan işletmeler, bu yolla kurumsallaşma sürecini tamamlayıp hem kendilerini hem ülke ekonomisini büyütebilirler.

İdarenin dışında, uygulamada da mükelleflerin, yönetici ve çalışanların, etik kurallara uyması, vatandaşlık hakları ve ülke kalkınması için gereken rolü oynamaları gerekmektedir. Ülke ekonomilerinin gelişmesi, ülke halklarının ve refah seviyelerinin de gelişmeleri anlamına gelmektedir. Yasaların kendilerine tanıdığı haklar haricinde, hazineye gitmesi gereken paydan kendilerine çıkar sağlayan her grubun, esasında ülke halkının payına düşen miktardan çıkar sağladığı unutulmamalıdır.

İstanbul'da ve Türkiye genelinde ruhsatlı bir şekilde muhasebe mesleğiyle iştigal edenlerin sayısı yüksektir. Çalışma kapsamında, 202 meslek mensubuna ulaşabilmiş ve bunların tamamının SMMM olmasına dikkat edilmiştir. Çalışmanın geliştirilmesi adına, daha yüksek sayıda SMMM yanında YMM'lere de ulaşılması, ayrıca bağımsız denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının da görüşlerine başvurulması, hata ve hilenin önemli iki boyutunu oluşturan uygulama ve denetim açısından sonuçların karşılaştırılması imkânı sağlayacaktır.

EK 1. ANKET SORULARI

Demografik Sorular

1) **Ait olduğunuz yaş kategorisini işaretleyiniz;**

   - 24 yaş ve altı
   - 25-30
   - 31-40
   - 41-50
   - 51-60
   - 61 Yaş ve Üzeri

2) **Eğitim durumunuzu işaretleyiniz,**

   - Lise
   - Ön Lisans
   - Lisans
   - Lisansüstü

3) **SMMM olarak çalışma durumunuzu işaretleyiniz;**

   - Bağımlı
   - Bağımsız

4) Kaç yıldır SMMM olarak çalıştığınızı işaretleyiniz,

- 1-5 yıl
- 6-10 yıl
- 11-20 yıl
- 20 yıldan fazla

5) Hizmet verdiğiniz firmaların sektörel ağırlığını işaretleyiniz;

- İmalat
- İnşaat
- Turizm
- Serbest Meslek
- Alım-Satım
- İthalat-İhracat
- Diğer

Sıralamalı Sorular

1 - 11. sorular aralığında, önem sırası bulunmakta olup, soruların şık sayısına göre, en önemliden en önemsize doğru numaralandırmanızı rica etmekteyiz. Örneğin; 4 şıkkı olan bir soruda; 1 - EN ÖNEMLİ, 2 - ÖNEMLİ, 3- AZ ÖNEMLİ, 4- DAHA AZ ÖNEMLİ gibi.

Yine aynı şekilde 1 - 11. sorular aralığında, görülme veya yapılma sıklığı hakkında bilgi istenmesi durumunda da yine 1 - EN SIK GÖRÜLEN, 2- SIK GÖRÜLEN, 3- SEYREK GÖRÜLEN... şeklinde devam etmektedir.

1) Muhasebe hatalarının ortaya çıkmasında, meslek mensupları açısından etkili olan unsurları önem sırasına göre sıralayınız.

a) İhmal

b) Dikkatsizlik

c) Bilgisizlik

d) Tecrübesizlik

2) Meslek mensubunu hataya iten faktörleri önem sırasına göre sıralayınız.

a) Vergi takviminin sıkışıklığı

b) Mevzuatın anlaşılır olmaması

c) İç kontrol mekanizmasının yeterli işletilememesi

d) İşlerin zamanında yapılmaması

e) Diğer

3) Muhasebe hatalarının azaltılması amacıyla, aşağıdaki önlemleri size göre, önem sırasına göre sıralayınız.

a) Teknolojiye ve mevzuata tam uyumlu muhasebe programı kullanılması

b) Bilgili ve tecrübeli personel çalıştırılması

c) Sürekli eğitim uygulamaları

d) İç denetimlerin artırılması

e) Dış denetimlerin artırılması

4) Aşağıdaki hile türlerinden yaygın olarak hangisinin yapıldığını düşünüyorsunuz? Sizce yapılma sıklığına göre sıralayınız.

a) Kayıt dışı işlemler

b) Zamanından önce/sonra kayıt

c) Uydurma hesaplar oluşturma

d) Sahte ve yanıltıcı belge kullanma

e) Diğer

5) Muhasebe hilesini, aşağıdaki gruplardan hangisi daha çok yapmaktadır? Size göre, grupların yapma sıklığına göre sıralayınız.

a) İşletme Ortakları

b) İşletme Yöneticileri

c) Muhasebe Yetkilileri

d) Muhasebe Personelleri

6) İşletme çalışanlarını hile yapmaya iten nedenleri önem sırasına göre sıralayınız.

a) İşletme iç denetiminin zayıflığı

b) Daha iyi yaşam arzusu

c) Vergi oranlarının yüksek oluşu

d) Yönetimsel baskılar

7) İşletme tepe yönetimini hile yapmaya iten nedenleri, önem sırasına göre sıralayınız.

a) Ödenecek vergiyi düşürme çabası

b) İşletmeye yatırımcı çekmek

c) Rekabet ortamı

d) İşletmenin mali durumunu olduğundan daha iyi gösterme çabası

8) Muhasebe hilelerinin önüne geçilmesi amacıyla alınması gereken önlemleri size göre, önem sırasına göre sıralayınız.

a) Vergi oranlarının azaltılması

b) Bilgili ve tecrübeli personel çalıştırılması

c) İç denetimlerin artırılması

d) Dış denetimlerin artırılması

e) Mevzuata ilişkin düzenlemeler

9) Aşağıda mükelleflerin vergiye karşı vermiş olduğu tepkiler sıralanmıştır. Tepkileri size göre en yaygın olanından, en seyrek olana doğru sıralayınız.

a) İkame Etkisi b) Gelir Etkisi c) Tüketimi ve tasarrufu kısma d) Üretimden vazgeçme, yatırımı azaltma e) Verginin yansıtılması f) Vergiden kaçınma g) Vergi kaçırma

Likert Ölçekli Sorular

Aşağıdaki soruları, "Kesinlikle katılıyorum, katılıyorum, kararsızım, katılmıyorum, kesinlikle katılmıyorum" seçeneklerinden birini işaretleyerek yanıtlayınız.

10) Teknolojinin gelişmesi, bazı muhasebe hata ve hilelerinin ortaya çıkma riskini azaltmıştır.

11) Bilanço kalemlerinde, gelir tablosu kalemlerine göre daha fazla hata yapılmaktadır.

12) İşletmenin muhasebe kayıtlarında yapılan bir hilede, hazinenin vergi kaybı yoksa bu hile diğerlerine göre, daha önemsiz bir hiledir.

13) Vergi denetimleri, muhasebe hilesinin ve vergi kaçakçılığı suçlarının ortaya çıkarılması için yeterli sıklıkta yapılmaktadır.

14) Belirli oranda vergi ödemek, mükellefi incelenme riskinden korumaktadır.

15) Zararda görünen bir işletmenin, vergi denetçileri tarafından incelenme olasılığı, kâr eden işletmelere göre daha yüksektir.

16) Eğer mükellefin ödeyeceği vergi doğru tahakkuk ettiyse, biçimsel veya usul hatalarının bir önemi yoktur.

17) Gerekli durumlarda vergiden kaçınma, önemli bir uygulamadır ve yapılmalıdır.

18) Vergi oranlarındaki artışlar, özellikle küçük ve orta ölçekli firmaları, muhasebe hilesi yapmaya itmektedir.

19) Sürekli mevzuat değişiklikleri (vergi affı, yapılandırma, matrah artırımı vb.), muhasebe hilesine başvuracak tarafları cesaretlendirmektedir.

20) Vergi oranlarında yapılacak indirimler muhasebe hilelerini azaltacaktır.

21) Vergi dönemlerinde yapılacak düzenlemeler hata oranını azaltacaktır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, A. (1999). **Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından izlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi.** *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 97-104.

Aktan, C. C., Dileyici, D., & Vural, İ. Y. (2006). *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi.* Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Albrecht, W., & Albrecht, C. (2003). **Fraud Examination**. Ohio: Thomson South Western.

Alptekin, M. (2017). **İşletmelerde Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde Kurumsal Kaynak Planlaması Sisteminin Kullanımı.** Ankara: Gazi Kitabevi.

Arslan, M. (2016). **Vergi Hukuku** (9. b.). Bursa: Dora Yayıncılık.

Başara, G., & Başara, İ. (2010). Prof. Dr. Fırat Öztan'a Armağan Cilt I. S. Arkan içinde, *Borçlar Kanunu Tasarısında İrade Sakatlıkları*. Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları.

Batı, M. (2017). **Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı.** Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Bayraklı, H., Erkan, M., & Elitaş, C. (2012). **Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri.** Bursa: Ekin Yayınevi.

Bilici, N. (2013). **Vergi Hukuku** (31. b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Bilici, N., & Bilici, A. (2017). **Mali Hukuk.** Ankara: Savaş Yayınevi.

Bozkurt, N. (2016). **İşletmelerin Kara Deliği Hile, Çalışan Hileleri**. İstanbul: Alfa Yayınları.

Çaldağ, Y. (2007). **Denetim ve Raporlama, Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri.** Ankara: Gazi Kitabevi.

Çetiner, S. (2014). **Ticari İşletme ve Şirketler Hukuku.** Ankara: Detay Yayıncılık.

Çiçek, S., & Sabbağ, J. (2016). **Mükelleflerin Vergiden Kaçınma Algısı ve Demografik Belirleyicileri Üzerine Bir Araştırma: Isparta Örneği**. *Sosyoekonomi, 24*(28), 46-47.

Doğan, A. (2018). **Yargı Denetiminde Adli Muhasebecilik ve Hile İncelemesi.** İstanbul: Beta Yayıncılık.

Elitaş, C. (2012). **Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Sarbanes-Oxley Yasası ve Alman On Adım Programının Karşılaştırılması: Türkiye İçin Yol Haritası**. Ankara: Gazi Kitabevi.

Erdoğan, M., Elitaş, C., Erkan, M., & Aydemir, O. (2014). **Muhasebe Hilelerinin Denetiminde Benford Yasası.** Ankara: Gazi Kitabevi.

Eren, E. (2003). **Yönetim ve Organizasyon, Çağdaş ve Küresel Yaklaşımlar** (6. b.). İstanbul: Beta Yayıncılık.

Eren, F. (1975). **Sorumluluk Hukuku Açısından Uygun İlliyet Bağı Teorisi**. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No. 361.

Eren, F. (2006). **Borçlar Hukuku Genel Hükümler** (9. b.). İstanbul: Yetkin Yayınları.

Erkuş, E., & Karagöz, K. (2009, Ocak-Haziran). Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini. *Maliye Dergisi*(156), 126-140.

Erman, S. (1988). *Vergi Suçları.* İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.

Esener, T. (1956). *Türk Hususî Hukukunda Muvazaalı Muameleler.* Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2008, Haziran 1). *Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri ile Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulanması.* 06 24, 2019 tarihinde Gelir İdaresiBaşkanlığı: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_hatalari.pdf adresinden alındı

Gerçek, A., & Bakar, F. (2017). **Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi.** *International Journal of Public Finance, 2*(1), 8-26.

Gözler, K. (2011). **Kısa Anayasa Hukuku**. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Gözübüyük, Ş. (2010). **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kaynakları.** Ankara: Turhan Kitabevi.

Günay, H. Ö. (2007). **OECD Yaklaşımı Çerçevesinde Vergi Kaçırma ve Vergiden kaçınma.** *Vergi Dünyası*, 48.

Güngör, A. (2003). **ABD'de Yeni Muhasebe Denetim Yasası ve Türkiye'deki Yansımaları.** *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(18), 76.

Güredin, E. (1994). **Denetim.** İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.

İlhan, G. (2007, Mayıs). **Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler**. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*(12), 1-13.

Irmak, R., Kurnaz, G., Çağlayan, B., & Bal, B. (2002). **Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi.** Ankara: Şafak Matbaacılık.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı. (2019, 08 06). *Anlaşmalı Matbaa El Kitabı.* İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı: https://www.ivdb.gov.tr/sites/all/olusturulanDosyalar/anlasmalikitap1503.pdf adresinden alındı

Kalenderoğlu, M. (2017). **Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi** (18. b.). Ankara: Agon Bilgi Akademisi.

Karaboğaz, F. (2019, 08 08). *İzaha Davet Nedir?* MuhasebeTR: http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/ferdikarabogaz/003/ adresinden alındı

Karahasan, M. (2003). **Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler-1.** İstanbul: Beta Yayıncılık.

Keskin, N. (2018). **Vergiye Yönelik Mükellef Tutum ve Tepkileri**. *Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi, 2*(3), 60-75.

Kırbaş, S. (2018). **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar** (21. b.). Ankara: Siyasal Kitabevi.

Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M., & Dönmez, R. (2008). **Vergi Hukuku** (3. Baskı b.). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği. (2011). **Denetim İlke ve Esasları 1. Cilt** (4. b.). İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.

Mengi, B. (2013). **Hileli Finansal Raporlama.** İstanbul: Beta Yayıncılık.

Mutluer, K. (1979). **Vergi Ceza Hukuku.** Eskişehir: Eskişehir İTİA Yayınları: 214.

Mutluer, M., & Kuzeyli, N. (2019). **Vergi Ceza Hukuku**. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

Nomer, H. (2017). **Borçlar Hukuku Genel Hükümler** (15. b.). İstanbul: Beta Yayıncılık.

Oğuzman, M., & Öz, T. (2013). **Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt - 1** (11. b.). İstanbul: Vedat Kitapçılık.

Öğüz, T. (2013). **Borçlar Hukuku.** Ankara: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Öğüz, T., Ergüne, M., & Erişgin, N. (2013). **Borçlar Hukuku**. Ankara: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Öncel, M., Çağan, N., & Kumrulu, A. (1985). **Vergi Hukuku Cilt: 1**. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Yayınları.

Öner, E. (2018). **Vergi Hukuku** (10. b.). Ankara: Seçkin Yayınları.

Özkan, G., & Nas, T. (2009). **Muhasebe Hilesi ve Meslek Mensuplarının Sorumluluğu.** *Vergi Dünyası*, 123.

Parlar, A., & Demirel, G. (2002). **Adli ve İdari Vergi Suçları.** Ankara: Adil Yayınevi.

Pehlivanlı, D. (2011). Hile Denetimi Metodoloji ve Raporlama. İstanbul: Beta Yayıncılık.

Polat, M. (2019, 08 02). *Defter, Kayıt Ve Belgeleri Yok Etmek* . Polat Hukuk Bürosu: https://metinpolat.av.tr/defter-kayit-ve-belgeleri-yok-etmek-veya-defter-sahifelerini-yok-ederek-yerine-baska-yapraklar-koymak-veya-hic-yaprak-koymamak.html adresinden alındı

Şenyüz, D. (2017). **Vergi Ceza Hukuku** (10. b.). Bursa: Ekin Yayınevi.

Taştan, M. (2014). **Vergi Kaçakçılığı Suçları.** Ankara: Adalet Yayınevi.

TDK. (2018, 02 12). *Türk Dil Kurumu.* 02 12, 2018 tarihinde TDK: http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5a81ad3b424fa6.37564244 adresinden alındı

Tekin, Ö. (2019, 08 07). *Kanuni Süresinden Sonra Verilen Beyannameler ve Düzeltme Beyannameleri Üzerinde Vergi Dairesinde Yapılan İşlemler.* Alo Maliye: http://www.alomaliye.com/2007/03/26/kanuni-suresinden-sonra-verilen-beyannameler-ve-duzeltme-beyannameleri-uzerinde-vergi-dairesinde-yapilan-islemler-omer-tekin-ymm/ adresinden alındı

Türel, A. (2011). *Worldcom Skandalı: Muhasebe Hileleri.* İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Türker, M. (2004). **Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Beyannamelerini İmzalaması ve Maliye Bakanlığına Bir Öneri.** Ankara: Matsa Basımevi.

TÜRMOB. (2009). **Vergi Hukuku.** Ankara: Tesmer Yayınları: 87.

Ürel, G. (2015). **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması** (5. b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Vergi Dosyası. (2017, 12 26). *Verginin Yansıması, Yansıma Aşamaları ve Türleri*. 06 03, 2019 tarihinde Vergi Dosyası: https://vergidosyasi.com/2017/12/26/verginin-yansimasi-yansima-asamalari-ve-turleri/ adresinden alındı

Yılmaz, E. (2013). **Kanuna Karşı Hilenin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı ve Muvazaa ile Mukayesesi.** *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1770.

Yükçü, S., & Gönen, S. (2010). **Elektronik Muhasebe Uygulamalarında Hile Denetimi Süreçleri.** *Vergi Dünyası*(347), 6.

Zapata, T. (2014). **Borçlar Hukuku** (12. b.). Ankara: Savaş Yayınevi.

YARARLANILAN KANUNLAR

Gelir Vergisi Kanunu

Katma Değer Vergisi Kanunu

Kurumlar Vergisi Kanunu

T.C. Anayasası

Türk Borçlar Kanunu

Türk Ticaret Kanunu

Vergi Usul Kanunu