

**T.C. YILDIZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**VERGİ SUÇLARININ ÖNLENMESİNDE YEMİNLİ MALİ
MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN SORUMLULUĞU VE
ETKİNLİĞİNİN ANALİZİ**

Ömer YILMAZ

S.B.E. İşletme Yönetimi Anabilim Dalında

Hazırlanan

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İSTANBUL, 2007

**T.C. YILDIZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**VERGİ SUÇLARININ ÖNLENMESİNDE YEMİNLİ MALİ
MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN SORUMLULUĞU VE
ETKİNLİĞİNİN ANALİZİ**

**Ömer YILMAZ
98713030**

**S.B.E. İşletme Yönetimi Anabilim Dalında
Hazırlanan**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tez Danışmanı: Öğr. Gör. Dr. Sadiye OKTAY

İSTANBUL, 2007

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
TABLO LİSTESİ.....	vii
ŞEKİL LİSTESİ.....	viii
KISALTMALAR.....	ix
ÖZET.....	x
ABSTRACT.....	xi
GİRİŞ.....	1

I. BÖLÜM VERGİ SUÇLARI

1.1. VERGİ SUÇU KAVRAMI VE KAPSAMI.....	3
1.2. VERGİ SUÇLARININ KANUN SİSTEMATIĞI İÇİNDEKİ YERİ.....	6
1.3. VERGİDEN KAÇINMA VE VERGİ KAÇIRMA.....	8
1.3.1. Vergiden Kaçınma.....	8
1.3.2. Vergi Kaçırma (Kaçakçılığı).....	11
1.3.2.1. Vergi Kaçırmanın Tanımı.....	11
1.4. VERGİ SUÇLARININ OLUŞUMUNU ETKİLEYEN FAKTÖRLER.....	12
1.4.1. Kişisel Faktörler.....	12
1.4.2. Kişisel Olmayan Faktörler.....	19
1.4.2.1. Vergi Sistemi ve Vergi Yönetiminden Kaynaklanan Faktörler.....	19
1.4.2.2. Ekonomik Yapı ve Konjonktürle İlgili Faktörler.....	22
1.4.2.3. Siyasal Yapı ile İlgili Faktörler.....	23
1.5. VERGİ SUÇU ÇEŞİTLERİ.....	24
1.5.1. Vergi Ziyat Suçu.....	27
1.5.1.1. Kanunilik Unsuru.....	27
1.5.1.2. Maddi Unsur.....	28
1.5.1.2.1. Hareket (Fiil).....	28
1.5.1.2.1.1. Ağır Nitelikli Fiiller.....	28
1.5.1.2.1.2. Hafif Nitelikli Fiiller.....	42
1.5.1.2.1.3. Orta Nitelikli Fiiller.....	43
1.5.1.2.2. Vergi Ziyat Suçunda Sonuç.....	43
1.5.1.1.3. Manevi Unsur.....	49

1.5.2. Usulsüzlük Suçları.....	50
1.5.2.1. Kanuni Unsur.....	50
1.5.2.2. Maddi Unsur.....	50
1.5.2.2.1. Hareket (Fiil).....	51
1.5.2.2.1.1. Birinci Derece Genel Usulsüzlük İçeren Fiiller..	51
1.5.2.2.1.2. İkinci Derece Genel Usulsüzlük İçeren Fiiller...	59
1.5.2.2.1.3. Özel Usulsüzlük Fiilleri ve Cezaları.....	62
1.5.2.2.2. Usulsüzlük Suçunda Sonuç.....	66
1.5.2.3. Manevi Unsur.....	67
1.5.3. Hapis Cezasını Gerektiren (hürriyeti bağlayıcı) Suçlar ve Cezaları.....	67
1.5.3.1. Kaçakçılık Suçları ve Cezaları.....	67
1.5.3.1.1. Para Cezasına Çevrilebilen Hapis Cezasını Gerektiren Suçlar.....	67
1.5.3.1.2. Para Cezasına Çevrilemeyen Hapis Cezasını Gerektiren Suçlar.....	68
1.5.3.2. İştirak.....	69
1.6. VERGİ EHLİYETİ VE CEZA EHLİYETİ.....	69
1.6.1. Vergi Ehliyeti.....	69
1.6.2. Vergi Suçlarında Ceza Ehliyeti.....	70
1.6.2.1. Gerçek Kişiler Açısından Ceza Ehliyeti.....	70
1.6.2.2. Tüzel Kişiler Açısından Ceza Ehliyeti.....	72
1.7. TÜRKİYE’DE İŞLENEN VERGİ SUÇLARININ İNCELEMELER SONUCUNDA TESPİT EDİLEN KISMININ MADDİ BOYUTU.....	74

II. BÖLÜM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ VE VERGİ SUÇLARINI ÖNLEMEDEKİ ETKİNLİKLERİ

2.1. 3568 SAYILI KANUN VE AMACI.....	76
2.1.1. Yeminli Mali Müşavirlik Kurumu.....	78
2.1.2. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu.....	80
2.1.3. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Niteliği.....	83
2.1.4. Yeminli Mali Müşavir Olabilmenin Koşulları.....	84

2.2. 3568 SAYILI KANUN VE İLGİLİ YÖNETMELİKLERLE SAPTANAN DENETİM ÇALIŞMA USUL VE ESASLARI.....	86
2.2.1. Denetimin Amacı.....	86
2.2.2. Denetim Faaliyetleri	86
2.2.3. Denetim Sözleşmesi.....	87
2.2.4. Denetim Öncesi Saptanacak Hususlar.....	87
2.2.5. Denetimin Planlaması.....	89
2.2.6. Denetim Kontrolü.....	89
2.2.7. Bilgi ve Belgelerin Toplanması.....	89
2.2.8. Denetim Çalışma Kağıtları ve Çalışma Dosyası.....	91
2.2.9. Kanunsuz İşlemleri Bildirim Yükümlülüğü.....	92
2.2.10. Raporlama Sistemi.....	92
2.3. 3568 SAYILI MESLEK KANUNU UYARINCA YAPILAN YMM TASDİKİ.....	94
2.3.1. Tasdik Kapsamı ve Tasdik Sözleşmesi	94
2.3.1.1. Tasdik.....	94
2.3.1.2. Tasdik Amacı	95
2.3.1.3. Tasdik Talebinin Niteliği	95
2.3.1.4. Tasdik Kapsamı	96
2.3.1.5. Tasdik Talebi	100
2.3.1.6. Tasdik Sözleşmesi.....	100
2.3.1.7. İnceleme Yeri	101
2.3.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri ve Tasdik Denetimi	101
2.3.2.1. Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri	101
2.3.2.2. Araştırma ve İncelemenin Planlanması	102
2.3.2.3. Hataların Düzeltilmesi ve Hilelerin Ortaya Çıkarılması	103
2.3.2.4. Çalışma Kağıtları	103
2.3.2.5. Tasdik Sonuçları	104
2.3.2.6. Tasdik Raporları	104
2.4. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN DENETİM FONKSİYONU VE KARŞIT İNCELEME	105
2.4.1. Kanıt Toplama ve Denetim.....	106
2.4.2. Denetim Teknikleri	108
2.4.3. Defter ve Belgelerin İbrazı.....	109
2.4.4. Karşit İnceleme.....	110

2.4.4.1. Karşıt inceleme Yapma Zorunluluğu	110
2.4.4.2. Karşıt İncelemelerde Uyulacak Esaslar	111
2.4.4.3. Yazılı Teyit Almak Suretiyle Karşıt İnceleme	113
2.4.4.4. Teyit Alınması Halinde Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu..	113
2.4.4.5. Karşıt inceleme Yapılmasının Zorunlu Olmadığı Haller	113
2.4.4.6. Karşıt İnceleme Sonuçlarının Tutanağa Bağlanması	114
2.4.4.7. Karşıt İnceleme Tutanaklarında ve Teyit Yazılarında Yer Alacak Zorunlu Bilgiler	114
2.4.5. Vergi Dairelerinden Bilgi İstenmesi.....	116
2.4.6. Yeminli Mali Müşavirlerden Bilgi İstenmesi	117
2.5. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNDE SORUMLULUK.....	119
2.5.1. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu.....	119
2.5.1.1. 3568 Sayılı Yasada Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu.....	121
2.5.1.2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'ndan Kaynaklanan Sorumluluk	122
2.5.1.3. Vergi İdaresine Karşı Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu.....	123
2.5.1.4. Yeminli Mali Müşavirlerin Vergi Yükümlülerine Karşı Sorumluluğu	123
2.5.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluğu.....	124
2.5.3. Sorumluluğun Sınırlanması.....	125
2.6. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN VERGİ DENETİMİNİN ROLÜ VE ETKİNLİĞİ.....	125
2.6.1. Vergi Denetiminin Tanımı.....	126
2.6.2. Vergi Denetiminin Amaçları	127
2.6.3. Vergi Denetimini Fonksiyonları	130
2.6.4. Yeminli Mali Müşavirler Tarafından Yapılan Vergi Denetimi.....	131
2.6.5. Yeminli Mali Müşavirlik Kurumu ve Vergi Denetimine Katkıları	132
2.6.6. Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesine Yeminli Mali Müşavirlerin Katkısı	135
2.6.7. Kayıtdışı Ekonominin Kayıt Altına Alınmasında Yeminli Mali Müşavirlerin Rolü	135
2.6.8. Tasdik Uygulamasının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi.....	136
2.6.9. Tasdik Raporlarının Denetimi.....	137

III. BÖLÜM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN VERGİ SUÇLARINI ÖNLEMEDEKİ ETKİNLİĞİNİ TESPİT ETMEYE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

3.1. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER HAKKINDA GENEL BİLGİ.....	138
3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI	139
3.3. ARAŞTIRMANIN METEDOLOJİSİ.....	139
3.3.1. Araştırmanın Modeli.....	139
3.3.2. Veri ve Bilgi Toplama Yöntem ve Aracı.....	139
3.3.3. Evren ve Örneklem.....	140
3.4. ARAŞTIRMA VERİLERİNİN ANALİZİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ.....	141
3.4.1. YMM Mesleğinin Tanımı.....	142
3.4.2. YMM'lerin Öncelikli Olarak Gördüğü Hizmet.....	142
3.4.3. Mükelleflerce En Fazla İşlenen Vergi Suçu	143
3.4.4. Türkiye'deki Mükellef Profiline Vergi Ödememe Eğilimi.....	144
3.4.5. Vergi Kaçırmada Başvurulan Yöntemler.....	144
3.4.6. YMM'lerce Uygulanan En Etkili Denetim Tekniği.....	145
3.4.7. Karşıt İncelemenin Tasdik İşleminde Sağladığı Güven.....	145
3.4.8. Karşıt İncelemenin Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımını Önlemesi.....	146
3.4.9. YMM Mesleğinin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkinliği.....	146
3.4.10. Tam Tasdikle Verilen Beyannamelerin Yeniden İncelenmesi.....	147
3.4.11. YMM'lerin Kamunun Vergi Denetim Unsurları İçindeki Yeri.....	147
3.4.12. YMM'lerin Vergi Gelirlerine Olan Etkisi.....	148
3.4.13. YMM'lerin Denetim Yetkilerinin Genişletilmesi.....	149
3.4.14. Tam Tasdik Denetiminin Kapsamının Genişletilmesi	149
3.4.15. YMM'lere Yükelenen Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğun Gerekliliği.	150
3.4.16. Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğun Tam Tasdik Denetimi Üzerindeki Etkisi	150
3.4.17. YMM'lerin Mükellefleri Eğitme İşlevi	151
3.4.18. Tam Tasdik Denetiminin Tanımı.....	152
3.4.19. Vergi Denetiminin Tamamen Özelleşmesi	152
3.4.20. Vergi Denetiminin Tamamen Kamu Otoritesince Yürütülmesi	153
3.4.21. YMM'lerin Sorumluluklarının Derecesi	153

SONUÇ	155
KAYNAKÇA	147
EKLER	165

TABLO LİSTESİ

Sayfa

Tablo-1: Yıllar İtibariyle Yapılan Vergi İncelemelerinde Tespit Edilen Matrah Farkları	74
Tablo-2: 2006 Yılında Tespit Edilen Matrah Farklarının Vergi Türlerine Göre Dağılımı	75
Tablo-3: Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlerin Genel Durumu	133
Tablo-4: YMM'lerce Tapılan Tam Tasdik Sözleşmelerinin Yıllar İtibariyle Sayıları	134
Tablo-5: YMM'lerin Odalara Göre Dağılımı.....	138
Tablo-6: YMM'lerden Faal Olanların Odalar Göre Dağılımı	138
Tablo-7: YMM Mesleğinin Tarifi	142
Tablo-8: YMM'lerin Öncelikli Olarak Gördüğü Hizmet	143
Tablo-9: Mükelleflerce En Fazla İşlenen Vergi Suçu	143
Tablo-10: Türkiye'deki Mükellef Profilinin Vergi Ödememe Eğilimi.....	144
Tablo-11: Vergi Kaçırmada Başvurulan Yöntemler	144
Tablo-12: YMM'lerce Uygulanan En Etkili Denetim Tekniği	145
Tablo-13: Karşı İncelemenin Tasdik İşleminde Sağladığı Güven	145
Tablo-14: Karşı İncelemenin SMİYB Kullanımını Önlemesi.....	146
Tablo-15: YMM Mesleğinin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkinliği.....	146
Tablo-16: Tam Tasdikle Verilen Beyannamelerin Yeniden İncelenmesi.....	147
Tablo-17: YMM'lerin Kamunun Vergi Denetim Unsurları İçindeki Yeri	148
Tablo-18: YMM'lerin Vergi Gelirlerine Olan Etkisi.....	148
Tablo-19: YMM'lerin Denetim Yetkilerinin Genişletilmesi.....	149
Tablo-20: Tam Tasdik Denetiminin Kapsamının Genişletilmesi.....	149
Tablo-21: YMM'lere Yükelenen Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğun Gerekliliği...	150
Tablo-22: Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğun Tam Tasdik Denetimi Üzerindeki Etkisi.....	151
Tablo-23: YMM'lerin Mükellefleri Eğitim İşlevi.....	151
Tablo-24: Tam Tasdik Denetiminin Tarifi.....	152
Tablo-25: Vergi Denetiminin Tamamen Özelleşmesi.....	152
Tablo-26: Vergi Denetiminin Tamamen Kamu Otoritesince Yürütülmesi.....	153
Tablo-27: YMM'lerin Sorumluluklarının Derecesi.....	153

ŞEKİL LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil-1: Vergi Hukukunun Dalları.....	4
Şekil-2: Vergi Ceza Hukukunun Bağlı Olduğu Hukuklar	5
Şekil-3: Vergi Suçları Ayrımı	27
Şekil-4: Verginin Geç Tahakkuku	45

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK:	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD:	Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e.:	Adı Geçen Eser
a.g.m.:	Adı Geçen Makale
Ar-Ge:	Araştırma Geliştirme
BDDK:	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
CMK:	Ceza Muhakemesi Kanunu
D:	Daire
DV:	Damga Vergisi
DMO:	Devlet Malzeme Ofisi
GİB:	Gelir İdaresi Başkanlığı
GSYİH:	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GT:	Genel Tebliğ
GV:	Gelir Vergisi
GVK:	Gelir Vergisi Kanunu
KDV:	Katma Değer Vergisi
KDVK:	Katma Değer Vergisi Kanunu
KOSGEB:	Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
KV:	Kurumlar Vergisi
KVK:	Kurumlar Vergisi Kanunu
Md.:	Madde
Mük.:	Mükerrer
MTV:	Motorlu Taşıt Vergisi
OECD:	Organisation for Economic Co-operation and Development
SM:	Serbest Muhasebeci
SMİYB:	Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge
SMMM:	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK:	Sermaye Piyasası Kurulu
SSK:	Sosyal Sigortalar Kurumu
TC:	Türkiye Cumhuriyeti
TCK:	Türk Ceza Kanunu
TTK:	Türk Ticaret Kanunu
TÜBİTAK:	Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
TÜPRAŞ:	Türkiye Petrol Rafinerileri Anonim Şirketi
TÜRMOB:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliği
VİV:	Veraset ve İntikal Vergisi
VUK:	Vergi Usul Kanunu
YMM:	Yeminli Mali Müşavir
YÖK:	Yüksek Öğretim Kurumu
YTL:	Yeni Türk Lirası

ÖZET

Vergi suçu, vergi kanunları çerçevesinde vergi beyanlarına ilişkin sorumluluklarının mükelleflerce tam ve zamanında yerine getirilmemesidir. Bu suçlar vergi matrahını azaltan vergi ziyayı suçu ve vergi matrahını azaltma tehlikesi barındıran usul ve şekil şartlarına uyulmamasına bağlı olarak meydana gelebilen genel ve özel usulsüzlük suçlarından oluşmaktadır. Vergi, kamu otoritesinin, yüklendiği hizmetleri yerine getirebilmesi için başvurduğu en önemli finans aracı olduğundan, yürürlüğe konulan kanunlar doğrultusunda bütün vatandaşlardan kazançları oranında adil olarak toplanması önemli bir sorumluluktur. Vergi suçu, sonucu itibariyle toplanacak verginin azalmasına neden olması ya da azalma tehlikesi taşıması nedeniyle kamu menfaatini ilgilendiren bir suç türüdür.

Yeminli Mali Müşavirlik mesleği, devletin incelemekte yeterli olamadığı vergi beyanlarının, sorumluluk yüklenerek denetlenip tasdik edilmesine dayanan bir işlev görmektedir. 1989 yılında 3568 sayılı Kanun'la getirilen Yeminli Mali Müşavirlik mesleği, hem mükelleflerin vergi mevzuatı, muhasebe uygulamaları ve finans gibi konularda ihtiyaç duydukları danışmanlık hizmetlerini karşılamak, hem de vergi idaresinin denetleme oranının çok düşük kaldığı vergi beyanlarının denetlenmesi gibi konularda görevler yüklenmiştir. Bu haliyle Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinden beklenen, vergi gelirlerinin artması anlamına gelecek olan vergi suçlarının azalmasını sağlamaktır.

Bu çalışmada vergi suçları detaylı olarak incelenmiş, Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin hukuki yapısı, niteliği, görevleri ve yetkileri ile vergi suçlarını önleme ve vergi gelirlerinin artmasını sağlamadaki katkısı üzerinde durulmuştur.

Son bölümde ise, Yeminli Mali Müşavirler'in görüşlerine bir anket çalışması ile başvurularak, Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin vergi suçlarını önleme ve vergi gelirlerinin artmasında etkili oldukları sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi suçu, Yeminli Mali Müşavir, denetim.

ABSTRACT

An offense against tax law is committed when taxpayers fail to perform their obligations fully and on a timely basis in relation to filing tax returns within the framework of the tax laws. Such offences consist of general and special unlawful acts caused by tax evasion which reduces the tax base and failure to comply with the procedures and form requirements that have the potential to reduce the tax base. Since tax is the most important financing tool that public authority uses in order to perform the services that it has assumed, fair tax collection from everyone in proportion to their income in line with the laws in effect is an important responsibility. Tax evasion is a type of offence that concerns the public interest since it, as a final effect, reduces or bears the risk of reducing the amount of tax to be collected.

Certified Public Accountant profession is based on auditing and certifying, by assuming the respective responsibility, the tax returns which the government has no sufficient resources to inspect. The Certified Public Accountants, which the profession was put into effect by the Law No 3568 in year 1989, provide consulting services for tax payers in relation to tax laws and regulations, accounting applications and finance as well as audit the tax returns which the tax administration lacks the resources to inspect fully. As it is, reduction of tax offences, which means increase in tax revenue, is expected from Certified Public Accountant profession.

In this study, tax offences have been reviewed in detail. We have concentrated on the legal structure, nature, duties and authorities of Certified Public Accountant profession as well as its contribution to prevention of tax offences and to increase tax revenue.

In the final part, opinions of the Certified Public Accountants were asked by a questionnaire; and was concluded that Certified Public Accountant profession has been effective in prevention of tax offences and increasing tax revenue.

Key words: Tax offence, Certified Public Accountant, Audit

GİRİŞ

İnsan doğası gereği toplum halinde varlığını sürdürebilen bir varlıktır. İnsanın kişisel ihtiyaçlarının yanında, ancak diğer hemcinsleriyle birlikte yürüterek karşılayabileceği toplumsal ihtiyaçları da vardır. Başta eğitim, hukuk, güvenlik, altyapı gibi ihtiyaçlar olmak üzere, günümüzün devasa endüstrileriyle birlikte sunduğu hizmet alanları da çeşitlenen ve boyutlanan devlet, bu ihtiyaçların giderilmesi zemininde ortaya çıkmıştır. Özellikle modern ekonomilerde büyük sermaye gücü gerektirip, gerek gerçek kişiler ve gerekse de gerçek kişilerin sahip olduğu sermaye şirketlerince üstlenilmesi güç olan ekonomik yapıların kurulmasında da devlet önemli bir görev yapmaktadır.

Devlet, toplum halinde yaşama zaruretinin ortaya çıkardığı bir ortak kullanım aracı olarak varlığını hizmet sunduğu toplumdaki destekle sürdürebilmektedir. Devlet, kendiliğinden bir servete sahip olmadığından, yerine getirmekle yükümlü olduğu hizmetleri hizmet sunduğu vatandaşlarından topladığı fonlarla yürütebilmektedir. Her vatandaş, devlet hizmetlerinden faydalanmasının karşılığı olarak, kendi kazandığıyla orantılı olacak şekilde, kendine hizmet sunan devlete katkıda bulunmak durumundadır. İşte bu katkının adı “vergidir”. Hatta devlet olmak neredeyse vergi toplamakla eş anlamlı haldedir. Her devlet kendine görev olarak belirlediği sorumluluklarını yerine getirebilmek için vergi toplamaya devam eder ve bu devlet otoritesinin de göstergesidir. Devlet, vergiyi kurduğu otoriteye bağlı olarak cebren toplar ancak, vergi toplamının da bağlı olduğu kurallar vardır. Bu kurallar vergi veren vatandaşlar için bir adalet tesis ettiği gibi, toplanacak verginin de keyfiliğini ortadan kaldırır.

Her mükellefi tek tek izlemek mümkün olmadığı için, gelişen ekonomik hayat ve artan işhacimlerine paralel olarak büyüyen ve çoğalan işletmelerden vergi toplamak, modern vergi sistemlerinde görüldüğü üzere beyan esasına dayalı olarak gerçekleşmektedir. Ancak bu durum vergi toplanmasıyla ilgili çeşitli sorunları da beraberinde getirmektedir. Zira vergi mükellefi olan vatandaşlar arasında, vergiye ilişkin sorumluluklarını yerine getirmekten kaçınacak kişiler olabileceği gibi, karmaşık vergi mevzuatının içinde neyi nasıl yapacağını karıştırıp hatalar yapabilecekler de bulunabilmektedir. Her iki durumda da verginin alınmaması veya alınması gereken miktardan az alınması söz konusu olabilmektedir ki vergi mevzuatında bunun adı vergi suçu olarak tarif edilmektedir.

Modern ekonomilerde, mükelleflerin beyanına dayalı olarak toplanan verginin denetlenmesi için devletler tarafından gerek kamusal, gerekse yetkilendirilmiş özel denetim birimleri oluşturulmuştur. Devlet, verginin mükellefler tarafından sorumlulukların yerine

getirilmekten kaçınılması yada hatalar yapılması sonucu ödenmemesini bu birimler üzerinden engelleyerek, toplayabileceği vergiyi garanti altına almaya çalışmaktadır.

Ülkemizde vergiyi toplayan Maliye Bakanlığı bünyesinde mükelleflerin beyanlarını inceleyen denetim birimleri bulunmaktadır. Gelirler Kontrolörleri, Hesap Uzmanları, Vergi Denetmenleri, Maliye Müfettişleri ve Vergi Dairesi Müdürleri Vergi Usul Kanunu'nda denetim yetkisine sahip kamu görevlileri olarak belirlenmişlerdir. Ancak, vergi ile ilgili sorumlulukların yerine getirilmesinde çok gevşek davranılan ülkemizde, Maliye teşkilatının mevcut yapısıyla istenilen ölçülerde bir denetim sağlayabilmesi mümkün olamamaktadır. Ülkemizde uzun yıllardır vergi denetim oranı %2,5-3 düzeylerinde kalmaktadır.

Hem vergi denetiminin mevcut durumunu aşmaya bir katkı olmak ve hemde ilgili yasa da tanımlanan diğer işleri yapmak üzere, ülkemizde 1932'den beri bir çok tasarısı oluşturulduğu halde ancak 1989'da çıkan 3568 sayılı Kanun ile tanımlanan Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) mesleği ihdas edilmiştir.

Tüm yapılan bu açıklamalardan hareketle de bu çalışmada ülkemizdeki cari vergi mevzuatında tanımlanmış bulunan vergi suçlarını açıklayacak ve YMM'lerin bu suçların engellenmesinde sağladıkları katkının boyutunu ortaya koymaya çalışacağız.

Çalışma 3 ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde vergi suçunun tanımı ve kapsamı anlatıldıktan sonra değişik kanunlardaki yerini, vergi suçu ile vergi kaçırma arasındaki ilişkiyi, vergi suçlarının oluşumunu etkileyen faktörleri, vergi suçunun çeşitlerini ve vergi suçu karşısında sorumluluk ve ceza ehliyetini ortaya koyacağız.

İkinci bölümde ise, YMM mesleği ve vergi denetimine katkısı bağlamında vergi suçlarını önlemedeki etkinliğini irdedeceğiz. Bu çerçevede, 3568 sayılı Kanun ve amacı, bu Kanun'da tanımlanan denetim usul ve esasları, tam tasdik ve tam tasdiğin şekil ve usul şartları, YMM'ler tarafından yapılan denetim çalışmaları, YMM'lerin sorumlulukları, vergi denetimi ve vergi denetimine YMM'lerin katkısı, ve son olarak diğer kamu kurumlarının YMM'lerden istedikleri belgeleri anlatacağız.

Üçüncü bölümde ise, vergi suçlarını önlemede ne kadar etkili olduklarını sorduğumuz bir anket çalışmasını YMM'lere uygulayarak, ilk iki bölümde teorik çerçevesini sunduğumuz kavramların uygulamada nasıl sonuç verdiğini ortaya koymaya çalıştık.

I BÖLÜM

VERGİ SUÇLARI

1.1. VERGİ SUÇU KAVRAMI VE KAPSAMI

Anayasanın 2. maddesinde Devletin nitelikleri arasında "sosyal bir hukuk devleti" olduğuna yer verilmiştir. Çok basit bir şekilde güçsüzün güçlüye karşı korunması şeklinde ifade edilen bu ilkeyi hayata geçirmenin devletin mali imkânlarla sahip olmasıyla mümkün olacağı açıktır. Mali imkânların en başta geleni Anayasanın 73. maddesinde nitelikleri gösterilmiş vergidir. Alınan verginin anayasal normlara uygun olması esastır. Aksi takdirde vergi anayasaya aykırılık teşkil eder.

Vergi, kişi veya kurumların elde ettiği kazançların bir miktarının devlete aktarılması olmakla beraber, devletle mükellef¹ arasında kanundan doğan bir borç-alacak ilişkisinin şekillenmesi olarak karşımıza çıkar. Vergi hukuku da, mevcut ilişkinin hukuksal düzenlemesini kendisine konu alır. Bu çerçevede vergi hukuku, "vergi ödevinin niteliğine, vergi borcunun doğmasına ve sona ermesine, vergi ödevlerine aykırılığın sonuçlarına, bu alandaki uyuşmazlıkların çözümlenmesine ilişkin maddesel² ve biçimsel³ kuralları inceleyen bilim dalıdır" şeklinde tanımlanabilir.⁴

Tanımdan da anlaşılacağı üzere vergi hukuku, mükellefler tarafından yerine getirilmesi gereken emir ve yasak şeklinde pek çok kuralı içeren bir yapıya sahiptir.

Vergi suçu, vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi sonucunu içeren ve kanunların cezalandırdığı fiillere verilen isimdir. Bir suç tek fiilden oluşabileceği gibi birden fazla fiilden de oluşabilir. Örneğin, vergi kaçakçılığı suçu Vergi Usul Kanunu (VUK) md. 359'da tek maddede gösterilmiş çok sayıda fiilden oluşmaktadır. Bu fiiller maddi ve şekli vergi yükümlülüğüyle ilgili olarak kanunların yap dediğini yapmamak (emirlere aykırı gelmek) veya yapma dediğini yapmak (yasakları ihlal etmek) şeklinde davranışlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Emir ve yasakların korudukları hukuki yararlar göre oluşturulan çeşitli gruplamalar veya tertipler söz konusu olabilir. Bu nedenle suç, tertip edilmiş fiillerden de meydana gelmektedir.

¹ Mükellef; VUK 8. maddede tarif edildiği gibi, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzelkişiler ile verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan Vergi Sorumlusu anlamında kullanılmıştır.

² Maddi vergi hukuku, vergi borcu konusunda hak ve ödevlerin sona ermesini ve bunların içeriğine ilişkin hukuki ilkeleri inceler.

³ Şekli vergi hukuku, maddi hukuca belirlenen vergi ilişkisinde hak ve yükümlülüklerin gerçekleştirme usullerini düzenler.

⁴ Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Ankara, 2000, s. 2.

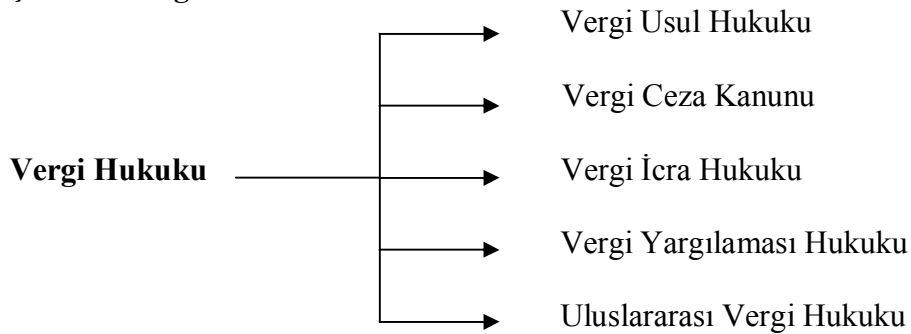
Yukarıdaki tanımdan daha geniş bir tanım vermek gerekirse, vergi suçu “vergi mükellefi veya vergilendirme işlerinde görevliler tarafından vergi kanunlarında gösterilen maddi veya biçimsel yükümlülüklerle ve mecburiyetlere aykırı olarak işlenen, devleti vergi kaybına uğratan ya da kamu düzenini bozan kanuni tarife uygun ve cezayı gerektiren fiiller olarak” tanımlanabilir.⁵

Tanım ögelere ayrılırsa şu hususlar tespit edilebilir.

- Vergi suçu, vergi mükellefi, vergi sorumlusu veya vergilendirme işlerinde görevli olanlarca işlenebilir. Vergi yükümlüsü veya sorumlusu ve iştirakçiler tarafından işlenen vergi suçları "doğrudan doğruya vergi suçları", vergilendirme işlerinde görevli memurlarca işlenebilecek vergi suçu ise “görevden doğan vergi suçları” olarak ifade edilebilecektir.
- Vergi suçu, vergi kanunlarında gösterilen maddi veya biçimsel veyahut hem maddi hem de biçimsel yükümlülüklerle aykırı hareket edilmesi suretiyle işlenebilir.
- Vergi suçları sonucu devlet vergi kaybına uğrayabileceği gibi, vergi kaybı ihtimali ile kamu düzeni de bozulabilir.
- Vergi suçu, kanuni tarife uygun fiillerle işlenebilir.
- Bu fiillerin vergi suçu olarak nitelendirilmesi için, kanunlarda bu fiiller için öngörölmüş ceza olmasına bağlıdır.

Vergi suçları (ve bu çerçevede cezaları) literatürde vergi hukukunun alt dalı konumunda olan vergi ceza hukuku içinde ele alınıp incelenmektedir. Vergi hukukunun dallarına ilişkin çeşitli ayrımlar yapılmakla birlikte konuları itibariyle genel olarak aşağıdaki ayırım verilebilir.⁶

Şekil-1: Vergi Hukukunun Dalları



⁵ Doğan ŞENYÜZ, **Vergi Ceza Hukuku**, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 2005, s. 21.

⁶ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 21.

Vergi ceza hukuku, vergi hukukuyla ceza hukukunun birleştiği kesişme noktasında yer alır.⁷ Bu nedenle bir ayağını vergi hukuku diğer ayağını da ceza hukuku oluşturur. Bu ilişki vergi hukuku ile ceza hukukunun kesişim noktası olarak aşağıda gösterilmiştir.

Şekil-2: Vergi Ceza Hukukunun Bağlı Olduğu Hukuklar



Bütün bunlarla birlikte vergi suç ve cezalarına ilişkin kuralların, ceza kanunlarından ayrı ve özel kanunlarda yer alması, vergi ceza hukukunun bağımsız olup olmadığı sorusunu ortaya çıkarmıştır. Konu ile ilgili şu görüşler ifade edilmektedir.⁸

"Bağımsızlık konusundaki tartışmanın sonu alınmış değildir. Günümüzde vergi ceza hukukunun alanı genişlemekte ve kavramlar daha bağımsız bir yön almaktadır. Vergi kaçakçılığı, günümüz vergi sorunları arasında önemli bir yer tutmaktadır. Sosyal düzensizliklerin artması oranında, vergi cezalarının, bağımsız bir vergi ceza hukukunun konusunu oluşturması ve genel ceza hukukunun yanında vergi suç ve ceza kurullarının işlenmesi yararlı olabilir. Kaldı ki günümüzde, vergi suç ve cezaları çoğu kez, ceza kanunları çerçevesinden ayrı uzmanlık isteyen bir nitelik almıştır. Özellikle ülkemizde bağımsız bir vergi hukukunun içinde, kendi kurallarına göre incelenip özel usul ve prensipleri belirtecek bir vergi ceza hukukunun kurulması yolu açılmıştır."

Vergi ceza hukukunun kapsamını belirlemesi açısından vergi suçlarının taşıdığı önem açık olup, vergi suçunu ilgilendiren her düzenlemenin aynı zamanda vergi ceza hukukunun konusu içine girmesi doğal bir sonuç olarak karşımıza çıkar. Vergilere ilişkin ceza hükümleri ağırlıklı olarak VUK ile düzenlenmiştir. Bu kanun uygulaması vergiler yanında resim ve harçlar için de geçerli kabul edilmiştir.⁹ Bu nedenle vergi ceza hukuku kapsamına sadece vergiye ilişkin suç ve cezalar değil, aynı zamanda resim ve harçlar da girer.

Yürürlükte olan hükümlere göre, ülkemizde vergi ceza hukukunun kapsamında bir özellik yer alır. Bu özellik, gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi, resim ve harçlara ilişkin ceza hükümlerinin VUK kapsamı dışında bırakılmış olmasıdır.¹⁰ Ancak bu ayırım suni ve bazı gereklerden doğan bir ayırımdır. Hiç şüphesiz ki, gümrük idarelerince

⁷ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 21.

⁸ Akif ERGİNAY, **Vergi Hukuku**, Ankara: Savaş Yayınları, 1998, s. 19.

⁹ VUK. Md. 1.

¹⁰ VUK. Md. 1.

alınan gümrük vergileri de tek taraflı ve cebri olması özelliği nedeniyle vergi hukuku kapsamı içerisinde. Bu nedenle bu vergiye ilişkin olarak uygulanacak ceza hükümleri de vergi ceza hukuku kapsamı içinde olacaktır. Ne var ki gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerin VUK kapsamı dışında tutulması nedeniyle VUK'ndaki ceza hükümleri gümrük ve tekel idareleri tarafından alından vergi, resim ve harçlara uygulanmamaktadır.¹¹ Bu vergi, resim ve harçlar nedeniyle ortaya çıkan idari ve adli suçlar ile cezaları kendi kanunlarındaki hükümlere göre verilecektir.

Vergi suçlarının getirilme amacı aynı zamanda vergi ceza hukukunun amaçlarına işaret eder. Vergi ceza hukukunun idari vergi suçları açısından amacı hazine zararına yol açılarak devletin vergiden yoksun bırakılmasının önüne geçmek, adli vergi suçları itibarıyla kamu düzeninin korunmasıdır. Kurallara aykırı davranışlar cezalandırılırken, bunlara ceza verilmesi başka kişileri suç işlemekten alıkoyar.

1.2. VERGİ SUÇLARININ KANUN SİSTEMATIĞI İÇİNDEKİ YERİ

Vergi ceza hukukunun konusunu oluşturan vergi suçlarına ilişkin hükümler büyük ölçüde 213 sayılı VUK'nun 4. kitabına ve çeşitli vergi kanunlarına serpiştirilmiştir. Ayrıca, taşıdığı özellikler nedeniyle gümrük vergilerine ilişkin suç ve cezalar ile bunlara ilişkin usuller, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda düzenlenmiştir. Adli vergi suçlarına yönelik genel hükümler, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK), usul hükümlerinin 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) tarafından düzenlendiği dikkate alındığında vergi cezalarının dağınık bir yapı içinde bulunduğu söylenebilir.

Açıklamalardan da anlaşıldığı üzere, Türkiye'de vergi suç ve cezaları, büyük ölçüde genel ceza hukuku dışında kendine özgü niteliği bulunan özel kanunla (VUK) düzenlenmiştir. Bu haliyle vergi ceza hukukunun genel ceza hukukunun özel ve tamamlayıcı bir bölümünü oluşturduğu söylenebilir.¹²

Vergi suç ve cezalarına ilişkin kurallara genel bir ceza kanunu olan TCK'dan ayrı şekilde özel kanunlarda yer verilmesi onun suç olmasına engel değildir. Özel kanunda hüküm bulunmayan hallerde genel kanun hükümleri uygulanacaktır. 5237 sayılı TCK, bu konudaki açık tavrını 5. maddesinde "Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır" demek suretiyle ortaya koymuştur. VUK'nun usuli düzenlemeler açısından daha çok idari vergi suçlarına ilişkin hükümleri ihtiva ettiği düşünüldüğünde adli vergi suçlarına ilişkin temel kuralların tekerrür, içtima,

¹¹ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 22.

¹² Selim KANETİ, **Vergi Hukuku**, İstanbul, 1989, s. 17.

iştirak, ehliyet vb. genel ceza hukuku çerçevesinde ele almak zarureti ortaya çıkmaktadır. Örneğin idari suçlarla ilgili tekerrür için VUK'nun tekerrür hükümleri esas alınırken, adli vergi suçları için TCK'nda yer alan tekerrür hükümleri uygulanacaktır. Burada karşı karşıya kaldığımız durum tekerrürün her iki suç grubu için var olduğu fakat, her ikisinin farklı kanunlarca farklı esaslara bağlandığıdır. Vergi suçlarının ayrı kanunlarda kurala bağlanması büsbütün ayrı kurallara bağlandığı anlamına da gelmemektedir.¹³

TCK genel bir ceza kanunudur. VUK'nda yer alan ceza hükümlerinin yer aldığı dördüncü kitabı ise özel bir ceza kanunudur. Bu haliyle vergi ceza hukuku, genel ceza hukuku karşısında ceza hukukunun tamamlayıcı parçasını teşkil etmektedir. Vergi suçlarına ilişkin hükümlere VUK'nda yer verilmesine rağmen, özel kanunda hüküm bulunmayan hallerde genel kanun hükümlerinin uygulanacağı yönündeki hukuk prensibi gereği genel kanun da uygulama kabiliyeti bulacaktır. Bunun için özel kanunlarda bu konuda açıkça bir hüküm de bulunmasına gerek yoktur. TCK'nun bu prensibin ötesine geçerek bu konuda açık bir hüküm de getirdiği görülmektedir. O halde vergi suç ve cezalarında sorumluluk ve diğer konularda VUK'nda açıkça hüküm bulunmayan hallerde TCK sorumluluk hükümlülüklerinin uygulanması gerekecektir.¹⁴ Bizce önemli olan ve dikkat çekmeye çalıştığımız husus yan (tamamlayıcı) ceza kanununun temel ceza kanunu karşısındaki yerinin belirlenmesidir. Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere adli vergi suçları yönünden TCK'nun yan ceza kanununa aykırı olmayan hükümlerinin uygulanacağıdır. Aynı konu hem TCK hem de VUK'nda düzenlenmişse genel kanunla özel kanun arasında çatışma var demektir. Bu durumda çatışmanın özel kanunun genel kanuna önceliği ilkesine göre giderilmesi gerekir. Çatışma özel (yan) ceza kanunda yer alan hükümlere göre çözülecektir. Yan ceza kanununda hüküm bulunması halinde TCK'nun genel hükümleri uygulanmayacaktır. Yan ceza kanununda hüküm bulunmaması halinde TCK'nun 5. maddesinde açıkça ifade edildiği üzere başka bir hükme gerek kalmaksızın TCK'nun genel hükümleri uygulanacaktır.

VUK'nda ortaya konan vergi suçları dışında, pek çok kanun içine serpiştirilmiş vergi suç ve cezaları bulunmaktadır. Bu da vergi ceza hukuku alanındaki düzenlemelerin dağınık ve karmaşık bir yapıya bürünmesine sebep olmuştur. Böylelikle VUK'nda belirtilen suç fiilleri yanında birçok özel kanunla konulan suç ve cezalar ile vergi ceza hukukunun bütününe ulaşılması mümkün hale gelmektedir.

İdari yaptırımların (idari vergi suçları) ceza yaptırımları (adli vergi suçları) karşısında kendine özgü bir farklılaşma ve yapı içerisinde gün geçtikçe arttığı görülmektedir. Bu

¹³ ERGİNAY, a.g.e., s. 18.

¹⁴ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 29.

konularla ilgili düzenlemelere hakim olmanın geniş bir mevzuat bilgisi gerektirdiği açıktır. Çünkü değişen ekonomik ve mali koşullara göre hangi konuda bir suçun hangi yasada düzenlendiğini her gün değişen mevzuat yapısı içinde kestirilmesi gerçekten çok güçtür.¹⁵

Tüm kanunlarda olduğu gibi vergi ceza hukukuna ilişkin hükümler de değişikliğe tabi tutulabilir. İşlendiği tarihte suç olan bir fiil daha sonra suç olmaktan çıkarılabilir. Bu durumda konuya adli ve idari vergi suçları açısından farklı yaklaşmak gerekecektir. Adli vergi suçları itibarıyla yeni kanunların lehe olan ceza hükümleri eski dönemdeki fiiller için derhal uygulanacaktır. Ancak aynı şeyleri idari vergi suçları için söylemek mümkün değildir. İdari vergi suçlarında suçun işlendiği tarihteki hükümlere göre cezalandırma yapılmaya devam edilir.

1.3. VERGİDEN KAÇINMA VE VERGİ KAÇIRMA

Vergi borcu doğmuş olmasına rağmen, vergi kanunlarına aykırı düşen hareketlerle verginin hiç ödenmemesi veya kısmen ödenmesi olarak tanımlanan vergi kaçakçılığı; vergi hasılatı, vergi adaleti, sosyal ve ekonomik yapı üzerinde ciddi olumsuz etkileri olan, vergi uygulamasının en önemli sorunlarından biri, hatta en önemlisidir. Öte yandan vergiden kaçınma, vergi kanunlarındaki açık kapılardan, yani boşluklardan yararlanarak ve vergiyi doğuran olaya başvurmamak suretiyle vergi borcunun doğmasının önüne geçmektir.¹⁶ Bununla birlikte bazı ülkelerde yasanın özüne aykırı işlemler de kaçakçılık çerçevesinde ele alınmakta ve kaçınma ile kaçakçılık arasında bir ayırım yapılmayarak, vergiden kaçınmaya, mükellefin yasal hakkı olan bir hukuksal durum olarak yaklaşmamaktadır.¹⁷ Nitekim vergi kaçırma ile vergiden kaçınma arasında belli belirsiz bir ayırım olduğu ileri sürülmektedir.¹⁸ Ancak işin özünde, yasanın vergi matrahını engelleyeceği halde göz yumduğu davranışlar ile açıkça men ettikleri arasında bir ayırımdan sözedilebilir.

1.3.1. Vergiden Kaçınma

Vergiden kaçınma (**tax avoidance**) kavramı, yükümlülerin yasaları çiğnemenin ödemeleri gereken verginin yükünü azaltabilme çabalarını kapsamaktadır. Vergiden kaçınma

¹⁵ Yücel OĞURLU, **İdari Yaptırımlar Karşısında Yargısal Korunma**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2001, s. 109.

¹⁶ Abdurrahman AKDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, Ankara: Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:67/34, 1985, s. 138-139.

¹⁷ Billur SOYDAN YALTI, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul: Beta Basın Yayım Dağıtım, 1995, s. 288-291.

¹⁸ Şükrü KIZILOĞLU, **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2002, s. 43.

tamamen yasal ve risksiz bir davranış şekli olduğu için ceza da gerektirmemektedir.¹⁹ Hatta, kimi zaman vergiden kaçınmanın koşulları yasalar tarafından belirlenebilmektedir. Yasaların belli kazançları vergilendirme dışı bırakması halinde, tüm bireylerin bundan yararlanabilmesi hem rasyonel bir davranış, hem de bir hak olarak kabul edilmektedir.²⁰

Vergiden kaçınma olayı temel olarak iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Birincisi bireylerin ortaya çıkması muhtemel olan bir verginin konusu ile ilişki kurmaması yolunu tercih etmesidir. Emlak vergisi ödememek için bireylerin mülk edinmekten kaçınması bu tarz bir vergiden kaçınmaya örnek olarak gösterilebilir. İkincisi, bireylerin vergi yasalarındaki boşluklardan yararlanarak ödeyecekleri vergileri minimize etmesi yada hiç ödememesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bir işletmenin kurulurken, şirketin türünün veya konumunun vergi yükümlülüğünü asgariye indirecek şekilde ve alanlarda belirlenmesi bu tarz bir vergiden kaçınmaya örnek olarak verilebilir.²¹ Potansiyel vergi ödeyicisinin vergi yükümlülüğüne yol açan olayı üç şekilde işleyebileceği belirtilmektedir.²²

a) Vergilendirilen malı almamak (Maddi anlamda intibak),

b) İleride daha ağır bir biçimde vergilendirilmesi öngörülen malları şimdiden stoklayarak olası ağır vergiden kurtulmak (zaman bakımından intibak),

c) Vergiyi doğuran olayı vergilemenin söz konusu olmadığı bir alana kaydırmak (yerel anlamda intibak).

Yükümlüler, bu amaçla çeşitli vergi uygulamalarının kendilerine olabilecek etkilerini minimuma indirmek amacıyla profesyonel danışmanlardan, uzmanlardan, müşavirlerden ve muhasebecilerden yararlanma yoluna gidebilmektedirler. Bu yasal boşlukların değerlendirilmesi için yükümlülerin ve danışmanlarının çabalarına karşılık, gelir idarelerinin de bu boşlukları kapatabilmek için harcadıkları çabalar, kimi zaman vergi mevzuatını daha da karmaşık bir hale getirebilmektedir. Aynı zamanda bu tür çabalar hem zaman hem de para yönüyle maliyet yaratıcı niteliktedir. Vergiden kaçınmanın üç temel şekli olduğu söylenebilir.²³

1) Geliri kaydırmak: Artan marjinal oranlı yapıya sahip olan bir vergi sisteminde, yüksek marjinal oranlı bir yapıda vergilendirilen yükümlü, ödeyeceği verginin yükünü

¹⁹ H. Hüseyin BAYRAKLI, **Vergi Ceza Hukuku**, Afyon: Afyonkarahisar Üniversitesi Yayınları, 1996, s. 206.

²⁰ Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstanbul: Beta Yayınları, 1992, s. 287.

²¹ A. Rıza AKBULUT, "Vergiye Gönüllü Uyum", **Vergi Dünyası**, Sayı: 266, Ekim 2003, s. 91.

²² Salih TURHAN, **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998, s.236-237.

²³ Joseph E. STIGLITZ, **Kamu Kesimi Ekonomisi**, 2. Baskı, Çev: Ömer Faruk Batirel, İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 549, İİBF Yayın No: 396, 1994, s. 601.

azaltabilmek amacıyla gelirini daha düşük marjinal oranın bulunduğu dilime kaydırmaya çalışır. Bu tarz bir vergiden kaçınma, ancak gelirle birlikte marjinal vergi oranlarının da yükseldiği bir sistemde geçerli olacaktır. ABD'deki 1990'ların başında oranları indirilen sermaye kazançları vergileri (ABD'de hisse ve gayrimenkul değerlerindeki artıştan alınmaktadır) ile birlikte, yüksek oranda vergilendirildiği için o güne dek hisse ve gayrimenkul alım satımını dondurmış olan yatırımcıların harekete geçerek paraya çevirmeleri örnek olarak verilebilir.²⁴

2) Vergilerin ertelenmesi: Enflasyonun yüksek olduğu ekonomilerde, paranın zamanla değerini yitirmesi nedeniyle vergilerin mümkün olduğunca ileriye ertelenmesi yükümlüler açısından karlı olmaktadır. Yükümlülerin çeşitli muhasebe hileleri ile, gelirlerinin tahakkuk tarihlerini daha geç beyan etmek suretiyle vergi ödemelerini ötelemeleri, böylece reel olarak daha düşük vergi ödemeleri buna örnek gösterilebilir. Burada yine de, verginin ödenmesi ile sonuçlanan bir durum söz konusu olduğu için verginin ertelenmesini vergiden kaçınmadan farklı bir tepki olarak görenler de bulunmaktadır.²⁵

3) Vergi Arbitraji: Arbitraj; daha çok yabancı paraların kur farklarından kazanç sağlama işlemi olarak tanımlanmasına karşın çeşitli piyasalar içindeki fiyat farklılıklarından yararlanarak kazanç sağlanmasını da ifade etmektedir.²⁶ Bu yöntemde değişik gelir türlerine yada bireylere uygulanan farklı vergi oranlarından yararlanılarak, alışveriş yapan yükümlülerin ortak vergi yükümlülüklerini her ikisi lehine düşürecek bir şekilde düzenlemeleri söz konusudur.

Vergiden kaçınma, vergilerin olumsuz özendirme yaratması nedeniyle ortaya çıkan bir tepki türüdür. Sağlanmış olan vergiden kaçınma olanakları nedeniyle vergi oranlarındaki belirli bir artışın vergiden kaçınmayı arttırabileceği kabul edilmektedir.²⁷ Vergiden kaçınma, kimi zaman hükümetler tarafından ekonomik ve sosyal açıdan yararlı sonuçları doğurması gerekçesi ile teşvik edilebilmektedir, fakat sonuçlarının beklendiği gibi çıkmadığı durumlar da söz konusudur. Örneğin, sigara üzerinden alınan yüksek vergiler, tüketimi kısarak faydalı bir sonucun doğmasına katkı sağlarken, yüksek Gelir Vergisi (GV) kişilerin uzmanlık alanları

²⁴ Joseph E. STIGLITZ, **90'ların Yükselişi**, Çev: Aytül Özer, Barış Güven, İstanbul: CSA Global Yayın Ajansı, Mart 2004, s. 173.

²⁵ Doğan ŞENYÜZ, **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa: 1995, s. 130.

²⁶ Rona TURANLI, Tamer İŞGÜDEN, **Ansiklopedik Ekonomi Sözlüğü**, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1992, s. 23.

²⁷ Halit ÇİÇEK, **Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)**, İstanbul: İSMMMO Yayınları, No: 64, 2006, s. 81.

dışında olan kendi işlerini yapmaya yöneltebileceği için, ekonomik açıdan düşük verimliliklerin doğmasına neden olabilecektir.²⁸ Ancak, yükümlülerin vergi düzenlemelerinin açıklarından alışılmamış biçimlerde yararlanarak vergilerini minimize etmeye çalışma yolunu seçmeleri, ilgili yasaların lafzını olmasa bile ruhunu zedeleyeceği görüşünde olanlar da mevcuttur.²⁹ Aynı zamanda, yükümlülerin vergiye karşı tutumlarının yozlaşmaya başladığının bir işareti olarak da algılanabilir.

Vergiden kaçınma olanakları, ücretli olmayan, vergiden muaf yatırımları yapma ölçeğine sahip olan, hisse senetleri satın alabilen ve kurucusu oldukları vakıflara bağış yapıp vergiden düşebilen varlıklı kesimler için daha fazladır. Bu nedenle, artan oranlı vergiler vasıtasıyla düzeltilmesi amaçlanan gelir dağılımındaki adaletsizlikler, bu tür vergiden kaçınma olanaklarının artması ile beklenen düzeyde olamayacaktır. Bu durum, artan oranlı sistemin eşitsizliği düzeltilme yeteneğine yöneltebilecek bir eleştiri olarak değerlendirilmektedir. Hatta yükümlüler enflasyon ve yüksek artan oranlı vergi yapısı karşısında, vergiden kaçınmanın anti-sosyal biçimlerine başvurabilmektedirler. Kimi sosyologlar, bu tür vergi kayıplarını sosyal bir sorun olarak görmektedirler. Bu tür sınırdaki sayılacak olgular için, **tax avoidance** (vergiden kaçınma) ve **tax evasion** (vergi kaçakçılığı) terimleri birleştirilerek "**tax avoision**" terimi türetilmiştir.³⁰

1.3.2. Vergi Kaçırma (Kaçakçılığı)

Vergiye karşı tepkilerin en yaygın ve en önemlilerinden birisi, hatta en önemlisi vergi kaçakçılığı (**tax evasion**) davranışdır. Vergiye karşı tepki ve davranış şekilleri konusu ile birlikte ilk akla gelen kavram, yine vergi kaçakçılığı kavramıdır. Vergi kaçırma olgusunun tarihçesi vergilerin tarihi kadar eskiye dayanmaktadır. Buna rağmen vergi kaçırma ile ilgili akademik çalışmalar son 30-31 yıldır artmaya başlamıştır. Vergi kaçakçılığı sorunu, gelişmekte olan ülkelerin olduğu kadar gelişmiş ülkelerin de bir sorunu olarak karşımızda durmaktadır.

1.3.2.1. Vergi Kaçırmanın Tanımı

Tanımı hususunda henüz ortak bir görüşün sağlanamadığı vergi kaçağı kavramı, vergi konusu olması gereken bir kaynak veya faaliyetin vergi dışı bırakılması nedeniyle ya da vergi kaçırma amacıyla vergi idaresinin bilgi alanından çıkarılmasına yönelik faaliyetler sonucu

²⁸ BAYRAKLI, a.g.e., s. 206.

²⁹ ÇİÇEK, a.g.e., s. 81.

³⁰ ÇİÇEK, a.g.e., s. 81.

ödenmesi gereken verginin bir kısmının ya da tamamının ödenmemesi şeklinde tanımlanabilmektedir.³¹

Vergi kaçakçılığı kavramı ile vergiden kaçınma kavramı arasındaki sınır, kimi yazarlarca tartışmaya açık olarak görülmektedir. Bu görüşe göre, vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınmanın bir çeşidi olarak görülebilir, çünkü her ikisinde de vergi hukuku açısından tahakkuk edilsin ya da edilmesin, verginin ödenmemesi ile sonuçlanan bir davranış söz konusudur. Tek fark, kaçınma davranışının yasal olması, kaçırma davranışının ise yasalara aykırı olmasıdır.³²

1.4. VERGİ SUÇLARININ OLUŞUMUNU ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Neticede, yukarıda tanımı yapılan vergi kaçakçılığı sonucunu doğuran fiil, bir başka anlatımla kamu otoritesinin, kamu hizmetlerini karşılamak maksadıyla yasayla belirlediği biçimiyle almayı öngördüğü verginin, mükellefçe verilmemek üzere yasalara aykırı hareket edilmesi, vergi suçunu oluşturmaktadır. Yani vergi suçu, vergi kaçırmaya dönük fiil yada vergi kaçırma tehlikesi yaratacak özensizlikler olarak tarif edilebilir.

Burada konu edeceğimiz husus, mükellefleri vergi suçu işlemeye sevk eden faktörlerdir. Bu faktörlerin sosyolojik, kişisel ve ekonomik amilleri vardır. Yaş, medeni hal, eğitim seviyesi, gelir seviyesi, etnik köken, mükellefin dahil olduğu gruptaki diğer mükelleflerin vergi kaçırma durumu ile ilgili algılayışları bireyin vergi kaçırma eğilimini belirleyen faktörler olarak önümüze çıkmaktadır. Yapılan çalışmalarda, kadınların erkeklerden, gençlerin yaşlılardan, evlilerin bekarlardan, gelir düzeyi yüksek olanların gelir düzeyi düşük olanlardan daha fazla vergi kaçırma eğilimine sahip olduğu ileri sürülmektedir.³³ Bunların yanında vergi oranlarının yüksekliği, ekonomik ve sektörel yapı vb. çeşitli faktörler etkili olabilmektedir.

Bu faktörler, Halit Çiçek'in ayrımına uyulup, kişisel ve kişisel olmayan faktörler olarak kabul edilerek aşağıdaki gibi izah edilebilir:

1.4.1. Kişisel Faktörler

Bu başlık altında vergi ödeme gücü, vergi ahlakı ve vergi zihniyeti, eğitim ve öğretim düzeyi, devlete olan bağlılık, siyasal iktidara olan bakış açısı, ailenin gelir düzeyi, yükümlünün diğer yükümlülere bakış açısı, kamu hizmetlerinin yükümlü tercihleri ile

³¹ ÇİÇEK, a.g.e., s. 82.

³² ÇİÇEK, a.g.e., s. 82.

³³ Ayhan DURGUN, **Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde YMM'lik Kurumunun Yeri ve Önemi**, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, 2002, s. 5.

örtüşmesi, kamu gelirlerinin etkin kullanımı, yükümlünün mesleği ve diğer kişisel etkenler ele alınacaktır.

► **Vergi Ödeme Gücü ve Bireysel Vergi Yükü:** Vergilerin, muhatapları tarafından adil olarak algılanması onların vergiye ve onun ödenmesine karşı olan tavırlarında önemli bir faktördür. Nitekim, yapılan araştırmalar, vergi nedeniyle oluşan yükün adaletli olarak dağıtıldığına inanılan, o yargının hakim olduğu ülkelerde, vergiye karşı oluşan tepkilerin azaldığını göstermektedir.³⁴ Yükümlülerin adaletli bir şekilde vergilendirilebilmesi için öne sürülen iki yaklaşım vardır. İlki, yükümlülerin devlet faaliyetlerinden yararlanma derecelerine göre vergilendirilmesi gerektiği görüşünü savunan "yararlanma ilkesi" ve diğeri kişilerin ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi gerektiği görüşünü savunan "ödeme gücü" ilkesidir.

Verginin ödenmesi, yükümlülerin gelir, tüketim veya tasarruflarında azalmaya neden olmaktadır. Gelir grupları açısından bakıldığında vergiler, yüksek gelir gruplarında lüks tüketim ve tasarruflardan, düşük gelir gruplarında ise zorunlu tüketime giden kısımdan sağlanır. Bu nedenle düşük gelirliilerden alınan vergiler, yüksek gelirliilerden alınan vergilere oranla daha fazla subjektif yüke yol açar. Vergiye karşı tepkilerin minimum düzeyde tutulması için yükümlülerin ödeme gücüne uygun vergilendirilmeleri bu yüzden önem kazanmaktadır. Şimdi de ödeme gücü ile ilgili bir kavram olan vergi yükü kavramını ele alalım.

Tartışmalı bir kavram olmasına ve terim olarak yazarlar arasında değer yargılarına göre tanımlanmasına karşın, kısaca ifade etmek gerekirse vergi ödenmesi bir yük teşkil etmektedir.³⁵ Çünkü, dar anlamda mükelleflerin, geniş anlamda ise toplumun gelirlerinin bir kısmının kamu sektörüne doğru bir transferi söz konusu olmaktadır. Diğer bir deyişle, vergi ödeyenlerin ekonomik güçlerinde bir azalma meydana gelmektedir. İşte, yükümlüler de bu azalmadan etkilenmekte ve verginin ödenmesine karşı olumsuz tavır almakta ya da isteksiz davranabilmekte ve bu duyguların etkisiyle vergi ödemek bakımından olumsuz tutumlar sergileyebilmektedirler.

Yükümlülerin vergi ödemekten dolayı duymuş oldukları bu tazyike "subjektif vergi yükü" denmektedir. Ödenen vergilerle, kazanılan gelir arasındaki oransal ilişkiye ise "objektif vergi yükü" denmektedir. Verginin alınmasıyla birlikte, subjektif vergi yükünün (vergi

³⁴ ÇİÇEK, a.g.e., s. 51.

³⁵ NADAROĞLU, a.g.e., s. 269.

tazyikinin) yükümlü tarafından nasıl algılandığı ve hangi ölçekte algılandığı ise, yükümlünün psikolojik yapısına ve o yapıyı etkileyen ve besleyen etkenlere bağlıdır.³⁶

Genel olarak vergi yükü, bireysel gelirin vergi nedeniyle azalması sonucu, azalan refahı sebebiyle bireyde bir rahatsızlık meydana getirir. Mali terminolojide, yukarıda da bahsedildiği gibi genellikle ödenen vergi ile gelir düzeyi arasındaki oransal ilişkiyi ifade eden vergi yükü, yükümlülerin vergilere karşı tepkilerinin belirlenmesi açısından önemli bir araçtır.

► **Vergi Ahlakı ve Vergi Zihniyeti:** Yükümlülerin vergiye karşı davranışlarını etkileyen en önemli bireysel faktörlerden birisi de, yükümlünün sahip olduğu vergi ahlakı ve vergi zihniyetidir.³⁷

Vergi zihniyeti, vergi kültürü ve vergi anlayışının diğer bir ifadesi olan vergi ahlakı, vergilerin bireyler üzerinde nasıl dağıtılacağını, yani yükümlülerce nasıl yüklenileceğini etkilemektedir. Çünkü yükümlülerin vergiye karşı davranışlarıyla vergi ahlakı arasında sıkı bir ilişki olduğu yapılan araştırmalarda ortaya konmuştur.³⁸

Vergi zihniyeti, "vatandaşların bizzat vergileme ve vergileme ile kendilerine yüklenen özel mükellefiyetler karşısında takındıkları genel tavır" şeklinde, vergi ahlakı ise "vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında alınan vaziyet" olarak tanımlanmıştır.

Vergi ahlakı genel ahlaktan farklı bir kavramdır. Günümüzde vergi ahlakının genel ahlaka göre çok daha düşük düzeyde olduğu ileri sürülmüştür.³⁹ Vicdan sahibi kişilerin de vergi kaçakçılığı yapmaları, kısmen verginin zorlayıcı niteliğinden, kısmen de vergileri toplayan ve kullanan devlete karşı güven eksikliğinden kaynaklanmaktadır.

Yükümlülerin formel olmayan kurallar etrafında oluşturduğu temel ahlak türü "ödev ve sorumluluk ahlakı" olarak belirtilmektedir ve bireylerin sadece kendi mutluluklarını düşünmeyip, toplumsal sorunlara karşı da duyarlı ve sorumlu hissetmeyi gerektirmektedir. Bu nedenle yükümlünün ödev ve sorumluluk ahlakına sahip olmasının ana ekseninde gönüllülük vardır. Bu da vergi ahlakının şekillenmesinde önemli rol oynamaktadır ve vergiye gönüllü uyumun derecesi de bu ahlakın derecesine göre değişmektedir.⁴⁰

Vergi ahlakı (**tax ethics**) ile vergi uyumu (**tax compliance, taxpayer compliance**) arasında da çok sıkı bir bağ bulunmaktadır. Bu bağa geçmeden önce vergi uyumunu

³⁶ Esfender KORKMAZ, **İktisadi Gelişme ve Mali Sistem**, İstanbul: Lebib Yalkın Matbaası, 2003, s. 39.

³⁷ TURHAN, a.g.e., s. 199.

³⁸ Günter SCHMÖLDERS, "Mali Psikoloji", **Maliye Enstitüsü Konferansları, 15. Seri**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları, No: 34, 1968, s. 14.

³⁹ Günter SCHMÖLDERS, **Genel Vergi Teorisi**, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1976, s. 110.

⁴⁰ C. Can AKTAN, Hilmi ÇOBAN, "Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektifinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler", **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2006, s. 150.

tanımlamakta yarar vardır. Vergi uyumu; kısaca vergi yükümlülüklerinin doğru olarak yerine getirilmesidir. Bu uyumun sağlanabilmesi için de dört unsurun gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bunlar; vergiye tabi gelirin doğru olarak beyan edilmesi, gelir düzeltmeleri, yapılan harcamalar, vergi muafiyetleri ve teşvikleri gibi gelirden düşülmesi gereken unsurların doğru olarak yapılması, vergi beyannamesinin zamanında doldurulması ve vergi yükümlülüğünün doğru olarak hesaplanması olarak kabul edilmektedir.⁴¹

Vergi ahlakı konusuyla ilgili olarak; suçluluk hissi ve utanma duygusu, vergi uyumu konusunda oldukça tartışılan psikolojik teorilerin başında gelmektedir. Bazı araştırmacılar, suçluluk hissi ve utanma duygusunu vergi uyumuyla bağdaştırmaya çalışmış, vergi beyannamesini dolduran yükümlünün gelirini düşük beyan etmeyi ve denetimden kaçmayı tasarladığı zaman suçluluk hissettiğini, gelirini düşük beyan etmeyi tasarlayıp sonradan yakalandığı zaman utanma duygusunu hissedeceğini öne sürmüşlerdir.⁴² Bireylerin kendi vicdanlarında hissettikleri utanma ve suçluluk hissi gibi bireysel düzeydeki maliyetlerin etkisini araştırdıklarında, vergi kaçakçılığının önlenmesi üzerindeki en büyük etkiye bireysel düzeydeki maliyetlerin sahip olduğunu ortaya koymuşlardır.⁴³

Özetle, vergi ahlaki, vergi ile ilgili yükümlülüklerin yerine getirilme derecesi olarak tanımlanır. Yasal olarak ödenmesi gereken vergi borcunun eksiksiz ödenmesi, vergi ahlakının yüksek olduğunun göstergesidir. Vergi bilinç ve ahlakının özümsemiği ülkelerde yükümlüler vergi görevlerini daha titiz bir şekilde yerine getirmektedirler.

► **Eğitim ve Öğretim Düzeyi:** Eğitim düzeyi hem yükümlüler tarafından vergilerin kabullenilmesi açısından, hem de vergi uygulamalarının gerçekleştirilmesi açısından önem arz etmektedir. Doğru olarak verilecek bir eğitimle bireylerin vergilerle ilgili olan davranışlarını yönlendirmek mümkün olabilmektedir. Eğitim ve öğretim aracılığıyla sorumluluk duygusu taşıyan bilinçli bir toplum meydana getirilebilir. Eğitim düzeyinin düşük olması, yükümlülerin vergiye karşı girişmiş oldukları olumsuz davranışlarda kendilerini haklı görebilmelerine neden olabilmektedir.⁴⁴

Avrupa ülkelerinde yapılan bazı çalışmalara göre, vergi yükümlüsünün eğitim düzeyi yükseldikçe mali tutumlarının daha da olumlu olduğu belirlenmiştir. Eğitim seviyesi düşük kişilerin vergilemeye karşı sergiledikleri olumsuz tutumları, esasen mali konulardaki

⁴¹ Mehmet TUNÇER, “Vergi Ahlakı – Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 181, Ekim 2003, s. 181.

⁴² ÇİÇEK, a.g.e., s. 57.

⁴³ ÇİÇEK, a.g.e., s. 57.

⁴⁴ Doğan ŞENYÜZ, **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa: 1995, s. 35.

eğitimsizlikleriyle ilgilidir. Buna mukabil, gelir düzeyi yüksek olan ve devletin yapmış olduğu transfer harcamalarından daha az miktarda pay alan kişiler de vergiler konusunda daha tutucu davranmaktadırlar. Sonuçta gelir düzeyi ile vergiye karşı olan tutuculuk arasındaki bağlantının eğitim ve öğretim düzeyinin yükselmesiyle azalacağı söylenebilir.⁴⁵

► **Devlete Olan Bağlılık:** Yükümlülerin devlet hakkında sahip oldukları olumlu-olumsuz tüm düşünceler, onların devlete karşı yükümlülüklerini yerine getirdikleri davranışlarında da doğaldır ki etkili olmaktadır. Devlet kavramı soyut bir kavramdır ve vatandaşlar da soyut olarak tanımaktadır. Bununla beraber, bu kavram hakkındaki değerlendirmelerini somut olaylara göre yapmaktadırlar. Devlete olan bağlılık, devletin devlet olma niteliklerini yerine getirip getirmemesiyle de ilgili olmaktadır ve bunun seviyesi kişiden kişiye göre değişebilmektedir. Nitekim yükümlülerin devlet harcamalarından yeterince yararlanamadığı ve fazla vergi ödediği yargısına varmaları ve hükümetlerin iyi bir yönetim sergilemediklerine inanmaları durumunda devlete olan bağımlılıklarının gevşeyebileceği söylenebilmektedir.⁴⁶

1960'lı yıllarda yapılan bir çalışmada, devlete olan bağlılığı zayıflayan yükümlülerin davranışları vergiyi reddetme şeklinde olmasa bile, vergiye karşı ilgisizliğin artması şeklinde olmakta ve sonuçta dereceleri değişik olmakla birlikte "devlet düşmanlığı" ile "vergi mukavemeti" davranışlarının yaygınlaştığı tespit edilmiştir.⁴⁷ Batı Almanya ve Hollanda için yapılmış olan ampirik çalışmalar da devletin götürdüğü hizmetler ve iyi yönetimle varlığını hissettirdiği yerlerde, devlete bağlılığın yüksek olduğunu ortaya koymaktadır.⁴⁸

Yükümlülerin kamu otoritesini her durumda ve her zaman yanında görebileceğine inanması, alacağı kararlarla kendileri açısından güven tesis etmesi, vergi ödemelerine de sıcak bakmalarına, diğer bir deyişle vergiye karşı aşırı bir tepkiye başvurmamalarına olanak sağlar. Ödeyecekleri vergiyi devlete bağlılık anlayışı içerisinde değerlendirirler. Oysa, devleti kabul etmeyen ve devlete güvenmeyen bir yükümlünün vergisini tam olarak ve istekli bir şekilde ödemesi beklenemez.

► **Siyasal İktidara Bakış Açısı:** Siyasal iktidarların aldıkları kararların bir kısmının vergilere ilişkin olması nedeniyle, kuşkusuz tüm toplumu az veya çok etkilemektedir. Burada da en büyük belirleyici unsur vergi yükleridir. İktidarlar, vergi yükünü, yeni vergiler ihdas

⁴⁵ ÇİÇEK, a.g.e., s. 59.

⁴⁶ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 37.

⁴⁷ Günter SCHMÖLDERS, **Genel Vergi Teorisi**, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1976, s. 69.

⁴⁸ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 38.

etmek, var olan bir vergiyi kaldırmak suretiyle, vergi oranlarını arttırarak ya da azaltarak, istisna ve muafiyetlerin miktarını ve kapsamlarını değiştirerek. sıkı olmayan denetimleri tercih ederek ve vergiden kaçınmayı özendirerek tedbirleri benimseyerek etkileyebilmektedirler.⁴⁹ Vergilere ilişkin bu düzenleme yapılırken kimi yükümlüler bu düzenlemeleri olumlu, kimileri de olumsuz karşılamak eğilimindedirler. Bu eğilimi belirleyen önemli faktörlerden birisi de yükümlünün bu düzenlemeleri yapan siyasal iktidarı desteklemiş olup olmamasıdır.⁵⁰

Siyasal iktidarı destekleyen yükümlüler alınan kararları savunma, desteklemeyen yükümlüler de iktidarlarca alınan kararları muhalefet partilerinin de desteğiyle eleştirme eğilimi içine girmektedirler. Yani, yükümlülerin vergiyle ilgili kararları benimseme açısından partiyle hemfikir olmaları psikolojik açıdan büyük bir rahatlık sağlamaktadır ve vergiye karşı davranışlarının şiddetinin belirlenmesi bakımından önemli olmaktadır.⁵¹

► **Ailenin Gelir Düzeyi:** Yükümlülerin vergiye karşı sergileyeceği davranışlarda, ailede kişi başına düşen gelir düzeyinin de önemi vardır. Örneğin; aynı gelir düzeyinde bulunan fakat aile ölçeği farklı olan iki vergi yükümlüsü aynı oranda vergiye tabi tutulursa (farz edelim ki %20 olsun), her ikisinin de bu vergi ödemediği dolayısıyla yaşam standartlarının %20 oranında düşeceğini söyleyemeyebilir. Çünkü yükümlünün evli/bekar olması, çocuklu ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin bulunup bulunmaması ölçütlerine göre ödenen vergiler nedeniyle aile bireylerine düşen harcanabilir gelirden azalma olacağı, dolayısıyla de vergiyi algılaması farklı olacağı söylenebilir. Bu yüzden, bekarken ya da çocuk sayısı azken yeterli gelir nedeniyle bir fedakarlık olarak kabul edilmeyen vergi, evlendikten sonra ya da çocuk sayısı arttıkça elde edilen gelirin yetmemeye başlaması durumunda, ciddi bir fedakarlık olarak algılanmaya başlanacaktır. Bu durum, vergiye karşı olumsuz davranışlar içine girilmesine neden olacaktır. Bu nedenle, vergiye karşı davranışları değerlendirirken toplam gelir yerine ailede kişi başına düşen ağırlıklı gelirin düzeyine bakılmalıdır.⁵²

► **Yükümlülerin Diğer Yükümlülere Bakış Açısı:** Yükümlünün diğer yükümlülerin vergi ile ilgili durumlarını bilmesine göre, vergiye karşı gösterilen tutum ve davranışlar da

⁴⁹ İbrahim BERKSOY, Turgay DEMİR, “Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye’de Vergi Yükü Üzerine Politik Etkiler”, **Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu**, Antalya: 10-14 Mayıs 2004, s. 520.

⁵⁰ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 39.

⁵¹ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 41.

⁵² ŞENYÜZ, a.g.e., s. 31.

farklılık gösterebilmektedir. Yükümlü, gerek kendi ödeme gücünün seviyesine bakarak, gerekse diğer vergi yükümlülerinin yükleriyle orantılı/orantısız ödedikleri vergilerin seviyesine göre kişisel bir kanaat edinmiş olmaktadır.

Vergilerini beyan esasına göre ödeyen yükümlüler, vergileri kaynaktan kesilen yükümlülere oranla yasalara karşı daha esnek davranabilme olanağına sahiptirler. Vergileri kaynaktan kesilen yükümlülerin ödemesi gereken vergilerle ödedikleri vergiler arasında hiçbir fark olmazken, diğer yükümlülerin ödedikleri vergiler ödemeleri gerekenden daha az olabilmektedir. İşte, mali yükümlülüklerini tam olarak yerine getiren yükümlüler, yasalara uygun davranmayıp eksik vergi ödeyen ve takibata da maruz kalmayan yükümlüleri gördükçe haksızlığa uğradıkları hissine kapılırlar ve ödedikleri vergileri daha ağır hissetmeye başlarlar. Yeterli, sağlam temellere dayanmasa bile, bazı kimselerin yeterli vergi ödemedikleri halde toplum içerisinde yaşam standartlarının yüksek olması, en azından dürüst yükümlülerin bu şekilde bir yaygın kanıya sahip olması, hissettikleri verginin artmasına bağlı olarak tepkilerin sertleşmesine neden olmaktadır.⁵³

► **Kamu Hizmetlerinin Yükümlü Tercihleriyle Örtüşmesi ve Kamu Gelirlerinin Etkin Kullanımı:** Büyük bir kısmı yükümlülerden toplanan vergilerin oluşturduğu devlet bütçeleri kamusal ihtiyaçların karşılanması için oluşturulurken, harcamalar kaleminin dağılımıyla da bu harcamaların türünü ve miktarını göstermektedir. Bütçe ile uygulamaya konulan harcama planlarının seçim dönemlerinde yükümlülerce onaylanma durumu, vergilere karşı oluşacak mukavemet açısından önemlidir. Yükümlüler bütçelere, yapılacak harcamaların hangi kalemlere dağıtılması (niteliksel olarak) ve ne miktarda dağıtıldığı (niceliksel olarak) açısından bakarak onay verecek ya da onaylamayacaklardır.

Yükümlülerin istediği hizmetlerin yeterli miktarda üretilmesi durumunda, kamu hizmetlerinin yükümlülerin tercihlerine uyumluluğundan söz edilebilmektedir. Yükümlülerin tercihleri, eğitim düzeyi, gelir düzeyi, yaş, meslek, demografik yapı ve cinsiyete göre farklılık arz edebilmektedir. Kamu hizmetlerinin yükümlülerin tercihlerine uygunluğu ne kadar artarsa, vergiye karşı olumlu davranışlarının da aynı yönde artacağı beklenebilir. Buna mukabil, devletin yükümlülerin desteklemediği veya tercih etmediği hizmetleri üretmesi durumunda, yükümlüler ödedikleri vergileri boşa giden fonlar olarak göreceği için, vergiye karşı olumsuz davranışlarda da artış olabilecektir.⁵⁴

⁵³ ÇİÇEK, a.g.e., s. 63.

⁵⁴ Adnan GERÇEK, Mehmet YÜCE, **Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Bursa: Bursa Ticaret ve Sanayi Odası Yayınları, 1998, s. 24.

► **Yükümlünün Mesleği:** Mesleklerin farklılığına göre vergilerin yükleri de farklılık göstermektedir. Dolayısıyla, vergilerin yükümlüler üzerinde oluşturduğu etkiler de meslekli farklılık arz edecektir. Bu farklılıkları meydana getiren faktörler üç açıdan ele alınabilir.

Tüccarlık, serbest meslek erbaplığı gibi meslekler gelir elde etme açısından diğer mesleklere oranla daha esneklerdir. Bu esneklik büyük ölçüde yükümlünün ödeme gücünü artırması şeklinde görülmektedir. Bu tür esnekliğe sahip meslek için, icra eden yükümlülerin de ödeme güçlerindeki bu yükseklik vergiye karşı direncin psikolojik olarak hafif kalmasını sağlayabilecektir.⁵⁵

Gelir elde edilirken mesleklerin içerisinde bulundukları koşulların farklılığı da vergiye karşı davranışları etkilemektedir. Yani, farklı mesleklerdeki kişiler aynı geliri elde etseler bile, gelirin elde edildiği koşulların farklı olması nedeniyle kullanılan zahmetler de farklı olmaktadır. Fazla zahmetle aynı geliri elde eden yükümlü, diğer yükümlülere oranla kendisini daha fazla subjektif vergi yükü altında hissedecektir. Kırsal kesimde vergiye karşı direncin fazla oluşunun temelinde bu yatmaktadır.⁵⁶

Vergiye tabi gelirin belirlenmesi esnasında, gayrisafi hasıllardan indirilebilecek gider kalemlerinin geniş ve serbest olduğu mesleklerde faaliyet gösteren yükümlüler ile diğer mesleklerdeki yükümlüler arasında vergiye karşı davranışta farklılıklar olabilmektedir.⁵⁷

1.4.2. Kişisel Olmayan Faktörler

Vergi sistemi, ekonomik ve konjonktürel gelişmeler ve siyasal etkenler gibi faktörler vergi ödememe eğiliminin oluşmasına etki eden faktörlerdir.

1.4.2.1. Vergi Sistemi ve Vergi Yönetiminden Kaynaklanan Faktörler

Bir ülkede belirli bir dönemde uygulanan vergilerin tümüne birden vergi sistemi denmektedir.⁵⁸ Bireyler ve kurumlar açısından bakıldığında ise vergi sistemi, bireyler ve kurumların belli dönemlerde ödemekle yükümlü oldukları vergilerin tümü şeklinde ifade edilmektedir. Vergilerin taşıdığı bazı özellikler yükümlü davranışları üzerinde çeşitli etkiler meydana getirebilmektedirler. İşte, vergi adaleti, vergi yasalarının yalın olması, bu yasaların ve mevzuatın değiştirilme sıklığı, yükümlülerin aynı dönemde ödemek zorunda kaldıkları

⁵⁵ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 43.

⁵⁶ Esfender KORKMAZ, **Vergi Yapısı ve Gelişimi**, 2. Baskı, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, No: 489, 1982, s. 42.

⁵⁷ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 44.

⁵⁸ TURHAN, a.g.e., s. 340.

vergi sayısı ve vergi bürokrasisinin ağırlığı gibi önemli görülen bazı hususlar vergi suçlarının ortaya çıkmasına zemin oluşturması bakımından ele alınacaktır.

► **Vergi Adaleti:** Vergileri ödeyip ödememe yönünde yükümlülerin tutum ve davranışlarına etki eden etkenlerin en önemlilerinden birisi, bireylerin adalet ve eşitlik hakkında zihinlerinde oluşan algılama olarak görülmektedir.⁵⁹ Yükümlüler ödedikleri verginin adil olması gerektiğini düşünüp, gelirleriyle orantılı ve yükü ağır olmayan bir vergi arzu ederler. Yükümlü, kendisini ağır vergi yükü altında ezilmiş hissettiği adaletsiz bir vergilemeye tabi tutulduğunu ve vergi yüklerinin yükümlülere dağılımında eşit davranılmadığını düşündüklerinde vergiye karşı tutumları menfileşecektir. Örneğin, kendisinden haksız olarak talep edildiğini düşündüğü vergileri başkaları üzerine yansıtmaktan vazgeçip, kendisini kanuna uygun savunma pozisyonuna geçebilir (vergiden kaçınma). Ya da kanuna karşı savunma pozisyonuna geçip vergi kaçırma yollarını arayabileceği olasıdır.⁶⁰

Türkiye'de yapılmış olan ampirik çalışmalardan rakamsal örnek verecek olursak, örneğin; Afyon'da 477 vergi yükümlüsü üzerinde yapılan çalışmanın sonuçlarına göre katılımcıların % 75'i, gelirleri kendilerinden fazla olanların kendilerinden fazla vergi ödemediklerini düşündükleri görülmektedirler ki, bu da adalet algılamasının oldukça olumsuz olduğunun göstergesi olarak gösterilebilir.⁶¹

► **Vergi Yasalarının Yalın Olmaması ve Vergi Afları:** Yükümlülerin yasalara uygun davranabilmesi, yasaların anlaşılabilir ve uygulanabilir olmasıyla yakından ilgilidir. Yükümlüler tam olarak anlayamadıkları ya da kolaylıkla uyamadıkları yasalar nedeniyle, bilerek ya da bilmeyerek vergi kaybına neden olabilmekte veya yasalar karşısında suçlu duruma düşebilmektedir. Yasaların yalınlığını, kolay uygulanabilirlik ve kolay anlaşılabilirlik açısından düşünmek gerekmektedir.⁶²

Yasalardaki karışıklıklar ve ağır biçimsel yaptırımlar yükümlülerin vergi aleyhine davranışlarda bulunmasına zemin olabilmektedir. Yasaların yeterince açık olmaması durumunda ise bazı yükümlüler, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı yollarını tercih edebileceklerdir.⁶³

⁵⁹ AKTAN, ÇOBAN, a.g.m., s. 141.

⁶⁰ ÇİÇEK, a.g.e., s. 68.

⁶¹ ÇİÇEK, a.g.e., s. 68.

⁶² Esra SİVEREKLİ DEMİRCAN, "Türkiye'de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi", **Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu**, Antalya: 10-14 Mayıs 2004, s. 542.

⁶³ Ülker MAVRAL, **Kara Para Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Türkiye'ye Yansımaları**, Ankara: Maliye Hukuk Yayınları, 2. Baskı, 2003, s. 253.

Vergi afları ise vergiye karşı davranışlarda uzun vadede iki farklı etkiye bulunabilmektedir. Birincisi, bir kereye mahsus olması vergi kaçakçılığına karşı cezalara ağır yaptırımlar getirilmesi şartı ile gelecekte vergiye uyumu arttırabildiği gibi, kayıt dışındaki kimi yükümlülere de kayıt altına alabilir.⁶⁴ İkincisi ise, yükümlülerin doğru beyanda bulunmakla hata ettiklerini ve bundan kendilerinin zararlı çıktıklarını düşünmelerine neden olabilmektedir. Ayrıca bu afların yasalarla sınırlanmaması durumunda yükümlülerin gelecekte yine böyle bir beklenti içerisinde girmelerinden dolayı vergi tahsilatı bakımından olumsuz bir etki meydana getirecektir.⁶⁵

► **Vergi Yasalarının Değişirilmesi Sıklığı:** Uygulanmakta olan vergi kanunlarının birçok hükümlerinin sık sık değişmesi ve yeni vergilerin ihdas edilmesi, yükümlüler açısından her defasında yeni hükümlerin öğrenilmesini ve yeni formalitelere alışmayı gerektirmektedir. Bunlar da yeterince karışık olan vergi tekniğinin daha karışık hale gelmesine neden olur, dolayısıyla vergilemede güven ilkesini zedeler. Üstelik vergi yasalarının sık sık değişmesi, yükümlülerde, yeni vergilerin daha da ağır olacağı hissini oluşturarak onları vergiye karşı dirençle tesvik edebilmektedir. İlgili değişiklikleri izleme, anlama ve gereklerini yerine getirebilme gücüne sahip olmayan nitelikteki yükümlüler, bu durumdan daha da çok olumsuz etkilenmektedirler. Hatta, yapılan değişiklikleri muhasebe mesleğini yerine getiren kesimler bile zaman zaman kavramakta güçlük çekebilmektedir.⁶⁶

► **Vergilerin Sayısal Miktarı:** Yükümlüler, ödedikleri vergi sayısının çokluğu nedeniyle gereksiz kirtasiyeciliğe ve zaman kaybına yol açtığı için, aslında çok ağır vergi yüküne neden olmasa bile, vergiye psikolojik nedenler yönüyle de sıcak bakmayabilmektedirler.⁶⁷ Ayrıca, gelişmekte olan ülkeler açısından, mevcut olan vergilerin sayısının çok olması, vergi kaçakçılığını arttıran bir etken olarak görülmektedir. Nedeni ise; değişik ve çok sayıda vergilerin hem vergi sistemini karmaşık hale getirerek, hem de devletin aktif bir maliye politikası izlemesini zorlaştırarak kaçakçılığın artmasına neden olmasıdır.

⁶⁴ ÇİÇEK, a.g.e., s. 69.

⁶⁵ AKBULUT, a.g.m., s. 97.

⁶⁶ Şamil ÜNSAL, “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve YMM’lik Mesleğinin Konumu ve Geleceği’ Konusuna Uygulamalı Bir Yaklaşım”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı: 3, Eylül 2000, s. 114.

⁶⁷ Ahmet SOFUOĞLU, “Vergi Kaçakçılığı İle Mücadele Yolları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 191, Temmuz 1997, s. 136.

► **Vergi Bürokrasisinin Ağırlığı (Kırtasiyecilik):** Yükümlülerin, vergi matrahlarını belirlemesinden sonra, tarh aşamasından ödemeye kadar geçen süreç içerisinde aşamalardan geçerken belirli formalitelere uymaları gerekmektedir. Yükümlüler açısından, bu formalitelerin yerine getirilebilmesi belirli kaygıları da beraberinde getirir. Hele işletme ölçeği, faaliyet alanı gibi değişiklikler söz konusu ise bu durum yükümlüler için formalitelerin artması anlamına gelmektedir. Bu nedenle yükümlüler işini geliştirmekten çekinebilecek, hatta vazgeçebileceklerdir. Almanya'da yapılan uygulamalı bir çalışmada, ağır bir vergi bürokrasisinin vergi kaçırma temayülünü artırdığı ortaya çıkmıştır.⁶⁸

1.4.2.2. Ekonomik Yapı ve Konjonktürle İlgili Faktörler

Ekonominin içinde bulunduğu durum şüphesiz ki bireylerin davranışları üzerinde, özellikle de vergi ödeme durumundaki yükümlüler üzerinde çeşitli şekillerde etkili olmaktadır. Vergiler, hiçbir karşılık beklenmeden yerine getirilmesi gereken zorunlu ödemeler olduğundan, bireylerin tüketiminin ve kullanım özgürlüğünün kısılmasına yol açmaktadır. Bir ülkenin vergi sistemi, o ülkenin ekonomik yaşamından soyutlanamayacağı için, milli gelir düzeyi, enflasyonun seviyesi ve ekonomideki adil dağıtım mekanizmalarının işleyişi gibi faktörler yükümlülerin vergiye yaklaşımını etkilemektedir.

► **Milli Gelir Düzeyi:** Vergilemeyle ilgili olarak, bir ülkede kişi başına düşen milli gelir ile vergi yükü karşılaştırmaları yapılarak bireylerin katlandıkları fedakarlık hakkında bilgi sahibi olunabilmektedir. Ülkemizde kişi başına düşen milli gelir 2006 yılı itibarıyla 5.477 \$ iken,⁶⁹ OECD ülkelerinde ortalama 25.000 \$ düzeyindedir. Buna karşılık 2005 yılı için OECD verilerine göre ülkemizde vergi yükü (vergi gelirleri/GSYİH) % 32,8 iken, OECD ortalaması % 36,3'dur.⁷⁰ Bu duruma göre sadece vergi yükü dikkate alınırsa ülkemizde vergi yükü düşük görünmektedir. Ancak kişi başına milli gelir dikkate alınacak kıyaslamada Türkiye'deki vergi yükünün nispi olarak daha ağır olduğu açıktır. OECD ülkelerinde ortalama 8.000 \$ vergi veren yükümlünün tüketim ve tasarruf için 17.000\$'i kalırken, ülkemizde vergisini ödeyen bir bireyin tüketim ve tasarruf için elinde ortalama yaklaşık 2.300\$ kalmaktadır. Buradan da anlaşılmaktadır ki; kişi başına milli geliri düşük olan gelişmekte olan ülkelerde bireyler, gelişmiş ülkelere oranla daha fazla yüke ve fedakarlığa katlanmaktadırlar.

⁶⁸ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 71.

⁶⁹ <http://www.tuik.gov.tr>, 04.04.2007

⁷⁰ <http://www.gib.gov.tr/gelir2.ns0>, 10.04.2007

► **Yüksek Enflasyon:** Ekonomik kurumları tam olarak oturmamış, yüksek enflasyona sahip gelişmekte olan ülkelerde yükümlülerin vergiye karşı dirençleri yüksektir. Enflasyon nedeniyle vergilerin sayısal büyüklükleri etkilenmek suretiyle, spesifik tarifeler, istisna, muafiyet ve indirim tutarlarıyla GV'ndeki tarife dilimleri reel olarak aşınmaktadır. Böylece, devlet spesifik tarifelere göre alınan vergilerde gelir kaybına uğrarken, istisna, muafiyet ve indirim tutarlarının sabit kalması nedeniyle, nominal gelirlerdeki artışların artan oranlı tarife yapısıyla daha yüksek oranlarda vergilendirilmesi nedeniyle de yükümlülerin reel vergi yükleri enflasyondan dolayı artmaktadır.⁷¹

► **Kamu Harcamaları:** Bireyler vergiler nedeniyle kullanılabilir gelirlerindeki azalmadan dolayı bir rahatsızlık duyarlar ve devlete aktarmak zorunda oldukları kısmı da aktarmamanın veya daha az aktarmanın yollarını ararlar. Milli gelirin gerek sektörler açısından gerekse bireyler arasında dağılması, kimi kesimlere yarar sağlarken, kimi kesimler üzerine de bir yük getirmektedir. Bu durum, yükümlülerin vergiye karşı tepki göstermesine neden olmaktadır.⁷²

Yükümlülerin vergi olarak devlete aktardıkları kısmın, devlet tarafından etkin ve verimli bir şekilde kullanılmadığını, belirli kesim ve gruplara avantaj sağladığını, toplanan vergilerin ağırlıklı olarak toplumda bazı kesimlere yıkıldığını, buna mukabil kendilerinin de kamu harcamalarından yeterince yararlanmadığını düşünmeleri vergi kaçırma eğilimini arttırmaktadır. Yükümlü almış olduğu kamu hizmetlerine göre ödemiş olduğu vergilerin fazla olduğu kanısına varırsa, vergi kaçırarak sağlayacağı gelirin marjinal faydası artar. Bu da vergi kaçakçılığı eğilimini arttırıcı bir etki meydana getirmektedir.⁷³

1.4.2.3. Siyasal Yapı ile İlgili Faktörler

Vergiye karşı davranışları belirleyen bir başka kişisel olmayan faktör de siyasal yapıdır. Otoriter yönetimler ve demokratik yönetimlerde yükümlülerin alınan kararlara tepkileri farklı olabilmektedir. Halkın, otoriter yönetimlerin vergilendirme yetkisine tepkileri, yönetimlerin vergilendirme yetkilerinin kısıtlanmasına neden olmuş ve devamında da demokratik yönetimlere zemin hazırlamıştır. Demokratik yönetimlerde ise halkın vergi politikalarını etkileyebildiği en önemli aracı belirli aralıklarda yapılan seçimlerdir. Seçmenler, vergi açısından bakıldığı zaman, vergi ile ilgili politikaları kendilerine en uygun olan partiyi

⁷¹ Engin ÖNER, “Vergi – Enflasyon İlişkisi”, **İktisat Fakültesi Mecmuası**, Erzurum, 1994, s. 995.

⁷² ÇİÇEK, a.g.e., s. 74.

⁷³ GERÇEK, YÜCE, a.g.e., s. 36.

seçme yolunu tercih edeceklerdir. Böylece, çoğunluğu elde eden partinin görüşlerinin toplum tarafından benimsendiği varsayılmaktadır. Demokrasilerde halkın yönetime katılması vergiye gönüllü katılımı kolaylaştırmaktadır. Bu da psikolojik vergi sınırının, otoriter devlettekine oranla daha yukarılarda olmasını sağlamaktadır.⁷⁴

1.5. VERGİ SUÇU ÇEŞİTLERİ

Burada suçların çeşitleri üzerinde bütün ayrıntıları ile durulmayacak; vergi suçları açısından önem arz eden ve ön plana çıkan suç çeşitleri anlatılacaktır.

Belirli fiillerin suç haline getirilmesiyle belirli hukuki yararın korunması amaçlanır. Bu ilişki vergi suçları için de geçerlidir. Bir fiilin suç kabul edilmesi, bir yandan hazine kaybını önlemek ve doğmuş olan vergi ziyasını telafi etmeyi de aşan bir amaç taşırken, diğer yandan da kamu düzeninin bozulmasını önlemek ve bozulmuş olan kamu düzeninin tesisini amaçlar. Kamu hukuku (vergi hukuku ve ceza hukuku da kamu hukukunun bir dalıdır) kamunun çıkarlarını hedeflerken, özel hukuk özel kişilerin çıkarlarını korumaya yönelir.

Korunan hukuki menfaatin, hazine yararı (kamu yararı) olduğu suçlar, kendi arasında "zarar suçu" ve "tehlike suçu" niteliği taşıyabilmektedirler. Zarar (netice) suçlarında zarar vergi ziyası şeklinde ortaya çıkarken, tehlike suçlarında tehlike hazinenin ileride karşılaşılabileceği vergi kaybına neden olma olasılığı şeklinde ortaya çıkmaktadır.⁷⁵ Hazine yararını esas alan suçlardan zarar suçlarında, devletin gördüğü zarara eşit bir karşılık (tazmin veya misil zammı) almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla suçluyu cezalandırmak amaçtır. Nitekim, vergi cezası bir zarar karşılığı olmadığından ölüm halinde suçlunun vergi cezaları düşmektedir.⁷⁶ Vergi cezası eğer zarar karşılığı sayılsaydı mirasçılara geçmesi gerekirdi.⁷⁷ Örneğin, yaratılan vergi aslına yönelik kayıplar zarar karşılığı sayıldığından mirasçılara geçmektedir. Korunan hukuki menfaatin kamu düzeninin tesisi olan suçlar, emir ve yasak koyan bir otoritenin kurallarına uyulmadığı ve bu suretle yerine getirilmesinin tanınmaması ve vergi güvenliğinin bozulması şeklinde karşımıza çıkar.

Suçların amaçlarındaki farka bağlı olarak, isnat kabiliyeti, ceza ehliyeti, suçlarda birleşme (içtima), tekerrür, katılma vb. konular farklı ilkelere göre çözüme kavuşturulmuştur.

Vergi suçlarını hukukun kavramsal çerçevesi içinde idari ve adli vergi suçları olmak üzere iki kısma ayırmak mümkündür. İdari Vergi Suçları hazine yararını esas alırken, adli

⁷⁴ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 82

⁷⁵ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e. s. 209.

⁷⁶ VUK md. 372.

⁷⁷ ERGİNAY, a.g.e., s. 20.

vergi suçları kamu düzeninin korunmasını esas alır. İster idari vergi suçu olsun, ister adli vergi suçu olsun toplumsal çıkarların ve cezalandırma tekelinin sahibi sıfatıyla devlet her suçta mağdur (zarar gören) durumundadır. Devlet, vergilendirme alanındaki düzenlemelere aykırı hareket edilmesi halinde suçtan zarar görendir.⁷⁸

İdari vergi suçları ve adli vergi suçları olarak sınıflandırdığımız suçlara karşılık olmak üzere literatürde farklı kavramlar kullanılmaktadır. VUK'nda idari vergi suçları için terminoloji birliği yoktur. Bazen sadece cezadan bahsedilmiş,⁷⁹ bazen hem suç ve hem cezadan bahsedilmiştir.⁸⁰ Adli vergi suçları için daha sistematik bir yaklaşım izlenerek cezanın mahiyetine (hürriyeti bağlayıcı) bağlı olarak bir ayırım benimsenmiştir. İdari suçların suç olup olmadığı noktasında, "Bizce idari suç denilen de suçtur, idari ceza denilen de cezadır. Mesele hepsine hakim yetiştirememekten doğmuştur. Şu veya bu makamın karar vermesi onların niteliğine tesir etmez. Hepsi suçtur ama, kimisini hakim şu usulle, kimisini idare bu usulle cezalandırır" görüşü ifade edilmektedir.⁸¹ Bir başka kitapta idari vergi suçları ve kamusal vergi suçları kavramı kullanılıp, konu idari vergi suçları ve diğer vergi suçları başlıkları altında ele alınmıştır.⁸² Yine doktrinde "adli vergi suçu" kavramının kullanıldığını görmekteyiz.⁸³

Vergi alacaklısı olan devlet bu alacağını belirlenen usuller dairesinde vergi kaybı meydana gelmeksizin tahsil etmek ister, Bu konuda ortaya çıkan ihlallerin suç grupları itibariyle taşıdıkları farklılıklar aşağıda belirtilmiştir.⁸⁴

- 1- İdari vergi suçlarının ihdasında vergi kaybını önlemek, gidermek, asıl amaç olduğu halde, adli vergi suçlarıyla devletin koyduğu kurallara aykırı davranarak, kamu düzenini ihlal niteliği ağır basan ve devlet otoritesinin zaafa uğramasına sebep olacak fiillerin engellenmesi amaçlanır.
- 11- İdari vergi suçlarına ilişkin fiil ve yaptırımlar idari usullerle saptanırken, adli vergi suçlarına ilişkin fiil ve yaptırımlar ceza hukuku kurallarına göre kazai (yargısal) usullerle saptanır. Hapis cezası gerektiren adli vergi suçlarında ceza mahkemelerinin görevli olması, kişiler (mükellefler v.d.) yönünden bir güvence oluşturmaktadır.

⁷⁸ Yılmaz HIZLI, **Vergi Ceza Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Ankara: Kazancı Yayınları, 1984, s. 106.

⁷⁹ VUK md. 331, 4. Kitap, İkinci Kısım Bölüm Başlığı

⁸⁰ VUK md. 344.

⁸¹ Nurullah KUNTER, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, İstanbul, 1989 s. 815.

⁸² Kamil MUTLUER, **Türk Vergi Sistemi**, Eskişehir: AÜAÖF Yayını No: 828, s. 39-40.

⁸³ Turgut CANDAN, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Ankara, s.55

⁸⁴ Doğan ŞEYÜZ, **Vergi Ceza Hukuku**, s.26-28.

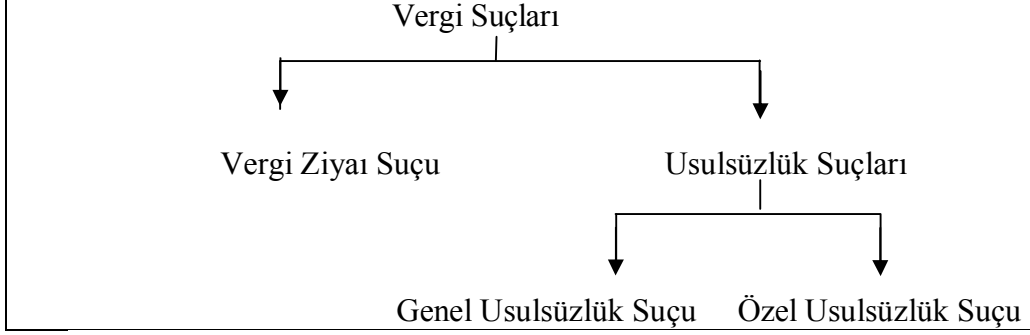
- ııı- İdari vergi suçlarında, suç olarak saptanan fiilin cezası idari merci olan vergi idaresince kesilir. Adli vergi suçlarında cezaya mahkemece hükmedilir. Suçların niteliklerine bağlı olarak cezayı vermeye yetkili makamlar farklılaşmıştır.
- ıv- İdari vergi suçlarının yaptırımı genel olarak parasal, adli vergi suçlarının yaptırımı ise hürriyeti bağlayıcı ceza karakterlidir.
- v- İdari vergi suçlarına ilişkin idarenin yapmış olduğu cezai işlemler bir idari işlem niteliğindedir. Bu nedenle, yetki, şekil, sebep, amaç ve konu yönünden yargılamaya ilişkin kurallar çerçevesinde yargı denetimine tabi tutulur. Adli vergi suçlarına ilişkin cezalar bizzat ceza mahkemesinin ceza kararnamesiyle verilir. Yargılama, CMK hükümlerine göte yapılır ve suçların varlığı, tespiti ve yaptırımların belirlenmesi ceza mahkemesinin görev alanına girer.
- vı- İdari vergi suçlarıyla korunan hukuki yarar, hazine kaybının meydana gelmesinin engellenmesiye, adli vergi suçlarında korunan hukuki yarar, kamu otoritesidir.
- vıı- İdari vergi suçlarında fiillerde kasıt veya taksirin var olup olmadığı aranmazken (yani kusursuz da işlenebilirken), adli vergi suçlarının temel unsurlarından biri fiillerin kasıt içinde işlenmesidir. İdari vergi suçlarının, vatandaşlarca devlete karşı kabahat içeren fiillerle işlendiği kabul edilir.
- vııı- İdari vergi suçlarında cezanın kişiselliği önemli olmamakla beraber, adli vergi suçlarında cezanın kişiselliği temel ilkelerdendir. Bu nedenle idari bir vergi suçunun cezasını belirli şartlar altında başkasından istenmesi mümkündür. Oysa adli vergi suçlarında cezanın suçlu dışındaki birine çektirilmesi söz konusu değildir.
- ıx- İdari vergi suçlarında ve adli vergi suçlarında ceza ehliyeti, kişi ve kişilerin taşınması gereken özellikler itibariyle farklı düzenlenmiştir.
- x- İdari vergi suçlarına ilişkin cezaların kesilmesi halinde bunların sona erdirilmesi için öngörülen müesseselerle, adli vergi suçlarına hükmedilmemesi için öngörülen sebepler farklılık arz eder.
- xı- İdari vergi suçlarından “vergi ziyayı” suçunun oluşabilmesi için temel öge verginin ziyaa uğratılmasıdır. Adli vergi suçlarının vergi ziyasına yol açıp açmadığına tarh dönemi içinde veya dışında olmasına bakılmaksızın cezalandırılma cihetine gidilir.

Vergi suçları vergi mevzuatı için özel kanun olan VUK'nun 4. kitabının 2. kısmında tanımlanmıştır. Kanun'un bahsi geçen yerinde sıralanan vergi suçları; 1. bölümünde 344. Md. ile tanımlanan "vergi ziyayı suçu", 2. bölümde tanımlanan "1. ve 2. derece usulsüzlük suçları" ve "özel usulsüzlük suçu" ile 3. bölümde anlatılan “hürriyeti bağlayıcı suçlar”dan

oluşmaktadır. VUK'nda genel usulsüzlükler 1'inci (birinci) ve 2'inci (ikinci) ağırlıktaki fiillerle işlenenler olmak üzere derecelendirilmiştir.

Suçlar, şematik olarak aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.⁸⁵

Şekil-3: Vergi Suçları Ayrımı



1.5.1. Vergi Ziyayı Suçu

213 sayılı VUK'nda 4369 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önce vergi ziyasını (kaybını) kendisine netice olarak alan suçlar kaçakçılık, ağır kusur ve kusur olmak üzere üç taneydi. Bahsedilen kanunla yapılan değişikliklerle bu suçlar ortadan kaldırılmış "vergi ziyayı" adıyla tek bir suç altında toplanmıştır. Şimdi vergi ziyayı suçunun unsurlarına değinilecektir. Ancak, bu yapılırken ağır nitelikli fiillerin aynı zamanda kaçakçılık suçunu oluşturması nedeniyle uygun düştüğü ölçüde bu açıdan açıklamalara yer verilecektir.

Bilindiği üzere, ceza hukukunun genel prensiplerine göre, bir fiilin suç oluşturması için, söz konusu fiilin maddi ve manevi unsurları topluca içermesi gerekmektedir. Suçun maddi unsuru, suç konusu fiil ile yapılması amaçlanan sonuca ulaşılmasını sağlayacak elverişli araçların elde bulundurulmasını ve kullanılmasını ifade etmektedir. Suçun manevi unsurunu ise, fiilde kasıt unsurunun bulunup bulunmaması oluşturur.⁸⁶ Biz de vergi suçlarını bu unsurlar çerçevesinde ele alarak detaylandıracağız.

1.5.1.1. Kanunilik Unsuru

Vergi ziyayı (kayıbı) suçu VUK'nun 344. maddesinde düzenlenmiştir. Suça ilişkin cezaya da aynı maddenin ikinci fıkrasında yer verilmiştir. Hem suç hem de cezaya kanunda yer verilmek suretiyle kanunilik unsuru gerçekleşmiş bulunmaktadır.⁸⁷

⁸⁵ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 40.

⁸⁶ Bülent AK, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Ankara: TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 159, 2001, s. 24.

⁸⁷ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 40.

1.5.1.2. Maddi Unsur

Suçun maddi unsuru kanuna uygun bir fiilin bulunması olup, hareket ve sonuç (netice) olarak iki alt gruba ayrılır. Hareketle sonuç arasında nedensellik (illiyet) bağının bu çerçevede aranması gerekecektir.⁸⁸

1.5.1.2.1. Hareket (Fiil)

Ceza hukuku alanında önem taşıyan hareket, kanunun suç saydığı bir sonuca neden olan harekettir. Kanunlarda hareket unsuru ya teker teker belirtilir (sayılır) ya da genel olarak açıklanır.⁸⁹

Vergi ziyayı suç esas itibariyle vergi ziyasına sebebiyet veren her türlü hareketi vergi ziyayı suçunun hareket unsuru olarak kabul etmiştir. Kanun böyle bir düzenleme yaptıktan sonra cezalandırmada ağırlıkları farklı düzeylerde olmak üzere fiilleri üç grupta toplamıştır. Bu üç grup içinde yer alan hareketlerden herhangi birini yapan şahıs da suç işlemiş olur.

Fiiller gerektirdiği cezaya bağlanarak, ağır nitelikli, orta nitelikli ve hafif nitelikli olarak ayrılması uygun görülmüştür. Devlet bazı fiillere daha ağır cezalar vermekte farklı ihlalleri farklı ağırlıktaki cezalarla karşılamayı amaçlamaktadır. Suç, ağır ve hafif nitelikli fiiller itibariyle tek ve bağlı hareketli suç (kanunda öngörülen neticeyi meydana getirmeye elverişli hareketler tarif edilmekle birlikte bunlardan sadece birinin işlenmesi suçun oluşması açısından yeterli olur), orta nitelikli fiiller itibariyle serbest hareketli suç (kanunda sadece netice gösterilmiş olup, neticeyi doğuran her hareket suçun oluşması açısından yeterli sayılır) şeklinde düzenlendiği dikkate alındığında, bir bütün olarak vergi ziyayı suçunun serbest hareketli suç olduğunu söyleyebiliriz. Kanunda bazı hareketlerin bağlı hareket olarak düzenlenmiş olmasının amacı hareketleri sınırlamak değil, sadece onları serbest hareketli fiillerden daha fazla cezalandırma amacına yönelik olasıdır. Şimdi niteliklerine göre bu fiillerin neler olduğu açıklanacaktır.

1.5.1.2.1.1. Ağır Nitelikli Fiiller

VUK'un 344. maddesinin 3. fıkrası yollamasıyla aynı kanunun 359. maddesinde yer alan fiiller vergi ziyayı suçunun hareket unsuru olarak düzenlenmiştir. Bu fiiller için, mahiyet itibariyle, aynı suç kapsamında kalan diğer fiillerden (orta ve hafif) daha ağır bir biçimde cezalandırılması nedeniyle ağır nitelikli fiiller terimi kullanılmıştır. Cezanın ağır nitelikli olması cezanın ağırlığına bağlı olarak belirlenen nispi bir durumdur. Yoksa ağır nitelikli bir

⁸⁸ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 41.

⁸⁹ MUTLUER, a.g.e., s. 375.

fiilin mutlak olarak her zaman yüksek bir cezayı gerektirmesi anlamında ele almamak gerekir.

Ağır sonuçlu fiiller, taşıdıkları nitelikler itibariyle özellikli fiillerdir. Şimdi bu fiiller açıklanacaktır. Ancak hemen belirtelim ki, ilgili hareketlerin suç oluşturabilmesi için "vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve belgeler"⁹⁰ üzerinden işlenmesi, vergi açısından buna dayanılması esastır. Eğer bir defter ve belgenin vergi ile ilgili sonuç doğurması (vergi ziyayı meydana getirmeye elverişli bulunmaması veya bu şekilde kullanılma ihtimalinin hiç olmaması) mümkün görülüyorsa kaçakçılık suçunu oluşturduğundan bahsedilemez.⁹¹ Devletin alacağı yönünde sonuç doğurmayan belgelerin sahte olarak düzenlenip kullanılmasının vergi suçları ile ilişkisi olmaz. Örneğin, muhasebecinin müşterisi mükelleflerden aldığı paraları ilgili yerlere yatırmayıp kişisel harcamalarında kullanıp, mükelleflere yatırmış gibi sahte makbuzlar vermesi durumunda mükelleflerin vergi dairesine olan borçlarının ödenmemiş olmasından başka VUK açısından bir sonucu yoktur. İlgili eylemin vergi ziyayı yaratma açısından da bir rolü olmaz. Muhasebeci tarafından düzenlenen sahte makbuz düzenleme eyleminin "dolandırıcılık suçu"⁹² oluşturması açısından değerlendirilmesi gerekir.

Burada belirtilmesi gereken bir husus da gümrük vergisi açısından ortaya çıkabilecek suçlardır. VUK'nun 2.maddesi Gümrük ve Tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimlere ilişkin uygulamaları VUK kapsamı dışına çıkartmış olması nedeniyle, bu vergi açısından meydana gelen eylemler VUK açısından suç teşkil etmez. Örneğin, temin ettikleri sahte faturalarla ihracatta Katma Değer Vergisi (KDV) iadesi almak amacıyla düzenlenen gümrük çıkış beyannamelerinin gümrüğe verilmesi veya ithalde alınan vergi ve harçları az ödemek için gümrük idaresine düşük değerdeki faturalarla uyumlu beyanname ve belgeler vermelerinin TCK kapsamında sahtekarlık suçu oluşturduğu gözetilmelidir.

Yukarıda tapılan açıklamalar çerçevesinde ağır fiil içeren vergi suçları aşağıda açıklanmıştır:

► **Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak:** Kanunda vergi ziyayı suçunun fiillerinden biri olarak, defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak şeklinde genel bir ifadeye yer verilmiştir. Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması, genel olarak kayıt düzeninin vergi ve muhasebe hukuku kurallarına aykırı olacak şekilde değiştirilmesi olarak

⁹⁰ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 42.

⁹¹ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 42.

⁹² TCK. md.157 ve 158/i

tanımlanmaktadır.⁹³ Kanunlarda sadece defter ve kayıtların tutulması hususunda kurallar belirtilmiştir.⁹⁴ Ayrıca, hesapların karakter ve çalışmalarına ilişkin esaslar tek düzen hesap planı çerçevesinde ortaya konulmuştur. Hesap ve muhasebe hilelerinin suç oluşturması vergi yasalarıyla tutulması zorunlu defter ve kayıtlar üzerinde yapılması halinde mümkündür. Yukarıdaki nitelikte olmayan defter ve kayıtlar itibariyle yapılanlar suç fiili oluşturmaz.

Kanun defter düzenine tabi mükellefler açısından vergi ziyayı ile muhasebe kayıtları arasındaki yakın ilişkiyi dikkate alarak hesap ve muhasebe hilesi yapılmasından bahsetmiştir. Fakat bunun ne olduğu, nasıl cereyan edeceği açıklanmadığı gibi buna ilişkin tanımlama veya fiillerin özelliğini de belirtilmemiştir. Gerçekten de hesap ve muhasebe hileleri konusunda tam bir tanım vermek olanaklı değildir.⁹⁵ Bununla beraber, "deftere yapılan kayıtların muhasebe kurallarına aykırı olması sonucunu doğuracak şekilde çeşitli yolsuzlukları örtbas etmek, vergi matrahının doğru şekilde tespitini olanaksızlaştırmak yönünde defter kayıtları üzerinde yapılan ve bu işlemlerin ortaya çıkarılmasını zorlaştırıcı, kamufle edici şekilde hileli hareketlerdir", şeklinde bir tanım yapılabilir.⁹⁶ Hileli hareketin özünde gerçek mali (vergisel) durumu bilerek ve işleyerek saptırmak vardır. Bunun anlamı ise belirtilen hareketlerin aldatma kastı ile yapılmasıdır. Bu nedenle kasıt taşımayan muhasebe hesap ve kayıtlarının hileli olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Vergi matrahını daha az göstermek için yapılan bu tür hileler çok çeşitlidir. Bugün yüzlerce hesap ve muhasebe hileleri yapma yolu var olduğu gibi, her geçen gün de bunlara yenileri de eklenebilmektedir.⁹⁷ İnsan zekasının ulaşabildiği ölçüde bu alanda durmadan yeni hesap ve muhasebe yolsuzlukları ve hileleri icat edilebilir.⁹⁸ Bunlardan, defterdeki sayıların yanlış toplanmasını "hesap hilelerine"; sonuç hesaplarına aktarılması gereken gelirlerin kişisel hesaplara aktarılmasını veya kasa hesabına alacak ya da borç yazılan tutarlarla kasa mevcudunun kasanın gerçek durumuna uydurulmasını "muhasebe hilelerine" örnek olarak vermek mümkündür.⁹⁹ Muhasebe hilelerinden bahsedildiğine göre mükellefin muhasebe tekniklerini kullanarak aldatıcı işlemler yapmasını aramak gerekecektir. Çünkü hile hali aldatma kastıyla yapılan hareketleri ifade eder. Bu konuda verilebilecek diğer bazı örnekler şunlardır: Hileli (kasıtlı) yapılması halinde;

- İmalatı düşük göstermek için hammaddenin satılmış olarak gösterilmesi,

⁹³ Ali PARLAR, Güleç DEMİREL, **Adli ve İdari Vergi Suçları**, Ankara: Adil Yayınevi, 2002, s. 218.

⁹⁴ VUK md. 215.

⁹⁵ MUTLUER, a.g.e., s. 166.

⁹⁶ Osman Selim KOCAHANĞLU, **Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, 2.Baskı, İstanbul: 1983, s. 167.

⁹⁷ MUTLUER, a.g.e., s. 167.

⁹⁸ KOCAHANĞLU, a.g.e., s. 308.

⁹⁹ MUTLUER, a.g.e., s. 167.

- Gelir kayıtlarının düşük, gider kayıtlarının yüksek gösterilmesi,
- Bazı giderlerin hem maliyet hem de genel gider hesaplarına yazılması,
- Satışın bağış gibi gösterilmesi vb.¹⁰⁰

► **Uydurma Hesaplar Açmak:** Gerçekte olmayan veya gerçekte olmakla birlikte kayda konu edilen işlemlerle ilgisi olmayan kişiler adına hesap açmak ağır nitelikli fiil olarak düzenlenmiştir.

Gerçekte olmayan (hayal ürünü) bir kişiyi var ve yaşıyor gibi gösterip uydurma adlarla veya gerçekte var olan fakat işlemlerle hiç ilgisi bulunmayanlar adına hesaplar açmak, ticari hayatın gerçekleriyle bağdaşan bir durum değildir. Ancak bu durumlara çeşitli nedenlerle uygulamada rastlanılmaktadır. Vergi saikli olarak uydurma adlarla hesap açılması, genellikle hasılatın kayıt dışı bırakılması amacıyla mükellefin kendi yakınlarına veya güvendiği kişiler adına hesap açmaları şeklinde tezahür eder.¹⁰¹

Bu yollarla ticari işlemlere kılıklandırma yapılmak istenmekle ve bu suretle bazı hususların gizlenmesi amaçlanmaktadır. İşletmeyle uzaktan yakından ilgisi bulunmayanlar adına kanuni defterlerde hesap açmak, var olmayan kişilerin borçlu veya alacaklı olarak gösterilmesi, onlara mal satılmış veya onlardan mal alınmış gibi gerçekte işlemler biçimlerinde gösterilebilir. Örneğin, işletmenin giderlerini artırmak için tarafı gerçekte bulunmayan göstermelik ve özel hukuk açısından yok hükmünde olan karz sözleşmesine dayanarak, borç (kredi) almış ve yüksek faiz ödemiş göstermek veya gerçekte işte çalışmayan birini çalışmış ve ücreti ödendi göstermek, kanunda nitelikleri belirtilen fiilin oluştuğu anlamına gelir. Bu konuda diğer bir örnek de, bir vergi yükümlüsünün, satışlarını gerçekte yüksek fiyatla faturasız olarak yaptığı halde, hiç var olmayan ya da kendisine satış yapılmayan kişiler adına, düşük tutarla fatura düzenleyip muhasebeleştirerek, uydurma adlarla hesap açması şeklinde verilebilir. Esasında bu tür işlemlerin muhasebe ve hesap hilelerinin bir bölümünü oluşturduğu¹⁰² ve uydurma adlarla hesaplar açmanın hesap ve muhasebe hilesinin bizatihi kendisi olduğu, bu nedenle ayrı bir fiile yer verilmesine gerek olmadığı ileri sürülmüştür.¹⁰³

► **Çift Defter Kullanmak:** Vergi kanunları çeşitli vergiler itibariyle matrahın defter ve belge sistemi üzerinden belirleneceğine işaret etmiştir. Bu amaçla mükelleflere konularına uygun düşen defterleri tutma zorunluluğu getirmiştir. Vergiyi doğuran olayın

¹⁰⁰ BAYRAKLI, a.g.e., s. 255.

¹⁰¹ PARLAR, DEMİREL, a.g.e., s. 218.

¹⁰² MUTLUER, a.g.e., s. 166.

¹⁰³ MUTLUER, a.g.e., s. 166.

meydana gelmesini takiben işlem doğru belgeye bağlanarak defterlere doğru kayda geçirilmelidir ki ancak, böylelikle vergi matrahının doğru olarak belirlenmesi mümkün hale gelir. Doğru matrah tespiti açısından gerekli belgelerin ve bilgilerin yasal defterlere ve diğer kayıt ortamlarına (elektronik ortam) kaydedilmesinin önemi kendiliğinden görülmektedir. Çift defter tutmak, mükelleflerin vergi incelemeleri ve yoklamalar sırasında ibraz edilmek üzere tuttıkları kanuni defterlerinin yanı sıra kayıt dışı hasılatlarını gizlemek için gerçek satış ve alışlarını takip ettikleri kayıt ve defterlerin tutulmasıdır.¹⁰⁴

Kanuni (tutulması zorunlu) defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde kısmen veya tamamen başka defter (ikinci defter) ve kayıt ortamlarına (ikinci kayıt) kaydedilmesi, vergi ziyaı suçunun fiillerinden biri olarak kabul edilmiştir. Kısaca çift defter kullanmak veya tutmak diye ifade edilebilecek bu fiilin işlenebilmesi için öncelikle vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlerin var olması gerekir. Kanunen tutulması gereken defter yerine kanunda sayılan diğer defterlerin tutulması hali çift defter tutmak olarak değerlendirilemez. Örneğin, serbest meslek kazanç defteri tutması gerekirken işletme hesabına göre defter tutan veya bilanço usulüne göre defter tutması gerekirken işletme hesabı esasında defter tutan bir mükellef çift defter tutmuş olmaz.¹⁰⁵ Zorunlu defterlere kaydı gereken hususların bu defterlere değil, başka defter (örneğin ajanda, cep defteri, yabancı işletmelerin kendi dillerinde tuttıkları defterler) veya kayda geçirilmesi ya da başka kayıt ortamlarına (örneğin cep bilgisayarına) aktarılmış olması suçun hareket unsuru için yeterli kabul edilmiştir. Zorunlu defterlere geçirilmesi gerekip de geçirilmeyen kayıtların mükellefin anlayabileceği yazı, hatta şifre ile yazılmış olması suçun meydana gelmesine engel teşkil etmez.¹⁰⁶

Mükellef notere kanuni defter onaylattırmamış fakat işlemleri sadece haricen tuttuğu defter veya defterlere veyahut kayıt ortamlarına yazmışsa, çift defterden bahsetmek mümkün olmayacağından suç fiili ağır nitelikli fiil olarak kabul edilemez. Çünkü kanunun aradığı yönde çift defter değil, haricen tutulan tek defter üzerinden tarhiyat yapılmış olmaktadır. Bir başka ifadeyle defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde kısmen veya tamamen başka defter, belge veya kayıt ortamlarında kayıt etme halinin ağır nitelikli fiil oluşturmasının ilk koşulu o yıla ait defterlerin varlıklarının noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olması gerekir. Ancak bu açıklamalardan vergi ziyaı suçunun değil, sadece unsurları oluşmadığı nedeniyle ağır nitelikli

¹⁰⁴ PARLAR, DEMİREL, a.g.e., s. 218.

¹⁰⁵ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 46.

¹⁰⁶ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 46.

fiil itibariyle vergi ziyayı suçunun meydana gelmediği söylenebilir. Pek tabiidir ki, varlıkları noter kayıtları ile ortaya konmuş defterler olmadığında çift defter ve kayıt ortamından bahsedilemeyeceğinden vergi ziyayı halinde orta nitelikli fiille vergi ziyayı suçu işlenmiş sayılacaktır.

Kanunda tutulması zorunlu defterlere kaydedilmesi gerekenlerin kaydedilmeyerek ikinci defter veya kayıt ortamlarına kaydedilme halinin suç fiili olabilmesi için farklı kayıttan dolayı vergi matrahının azalması şartı açıkça aranmıştır. Kanun koyucunun vergi ziyayı suçunun meydana gelmesi için vergi ziyasını araması nedeniyle bu bentte ayrıca matrah farkının varlığını araması gereksiz fazlalık olmuştur. Bu şartlar altında zorunlu defterlere kaydedilmesi gerektiği halde kaydedilmeyen bilgiler ikinci defter veya kayıt ortamlarına geçirilse bile bir matrah farkı ortaya çıkmıyorsa bu fiil suç olarak değerlendirilmeyecektir. Örneğin, yangın, sel basması, hırsızlık vb. ihtimallere karşı, kişiler kanuni defterlerdeki bilgilerini eksiksiz bir biçimde harfîyen ikinci defterde veya bilgisayarda da tutmak işleyebilir. Burada bir suçtan bahsedilemeyecektir.¹⁰⁷

Matrah farkının ikinci defter veya kayıt ortamından çıkarılması şarttır. Bu nedenle ikinci defter veya kayıt ortamındaki bilgilerden çıkartılan matrah, zorunlu defterlerden çıkartılan matrahtan az ise fiil oluşmamış sayılacaktır.

► **Belgeleri ve Defter Kayıtlarını Tahrif Etmek veya Gizlemek:** Fiil, vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin, kayıtların ve belgelerin tahrif edilmesi veya bunların gizlenmesi şeklinde ortaya konmuştur. Fiilin meydana gelmesi için defter, kayıt ve belgeler itibariyle tahrifat veya gizleme eylemlerinden birinin meydana gelmesi yeterli görülmüştür. Burada suçun fiili, seçimlik olarak düzenlenmiştir. Defter veya belgelerde tahrifat yapmak, gerçek durumdan sapma yaratırken, gerçeği görmeye bütünüyle engel olur. Defter ve belge kavramları açık olmakla beraber tahrifatın üzerinde yapılacak kayıt kavramıyla neyin ifade edildiği tereddütlere sebebiyet verebilir. Kayıt ifadesi ile elektronik ortamda (CD, disket vs.) yapılan kayıtlar anlaşılmalıdır.

Eylemin özünü oluşturan tahrifat ve gizleme hallerinin kapsamı şöyledir:

- **Tahrifat:** Tahrifatın kelime anlamı bozmak, aslından farklı hale getirmek, kalem oynatmak demektir. Mükellef kanunlarla tutulması zorunlu kılınmış defter, kayıt ve belgelerde tahrifat yapmakla, esasen belgelerin gerçeği yansıtma gücü üzerinde oynamaktadır. Tahrifatla belge gerçeği yansitmaktan uzaklaştırılır. Kayıt, tahrif edilmiş belgeye göre doğru

¹⁰⁷ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 47.

bir biçimde yapıldığında her ne kadar kayıtlarda tahrifattan bahsedilmese de, belgede tahrifat meydana getirilmesi suç fiilinin meydana gelmiş olması açısından yeterli görülür. Tahrif edilen belge veya defter gerçek durumu yansıtan halden yönlendirilerek gerçek durumu yansıtmaz hale getirilmektedir. Bir belge veya kayıta hata veya yanlışlık bulunması halinde, bu hatanın usulüne uygun şekilde gerçek ilişkiyi yansıtacak hale getirilerek düzeltilmesi tahrifat sayılmaz. Rakam ve yazılarda hata veya yanlışlık varsa hatalı veya yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde üzeri çizilmek, üst veya yan tarafına ve yahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle düzeltilebilir.¹⁰⁸

Tahrifatla defter, kayıt ve belgelerde yer alan esasen gerçeği ifade eden yazı veya rakamların üzerinde ilave veya eksilme şeklinde oynamalar yapılarak değiştirilmesi suretiyle gerçeğe uymayan durumun yaratılmasıdır. Dikkat edildiğinde tahrifatta öncelikle belge "gerçeğe uygun" şekilde düzenlenmekte sonradan belge üzerindeki yazı ve rakamlarda karalama, çizme ve buruşturma gibi hareketlerle değişiklikler yapılarak "gerçeğe aykırı" hale getirilmektedir. O halde tahrifat; defter, kayıt ve belge üzerinde bazı yazı veya rakamların orijinal hallerinin okunamayacak şekilde değiştirilmesi, silinmesi, kazınması, çizilmesi ya da kimyasal maddeler kullanılarak kaybedilmesi, bunlar yapıldıktan sonra bunların yerlerine başka yazı veya rakamların konulması olmaktadır. Anlaşılacağı üzere, tahrifat defter ve belgenin kendisine değil, sadece bunlarda yer alan yazı, rakam ve bilgilerin değiştirilmesine yöneliktir.

- **Gizleme:** Defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesi de aynı bent içinde suç fiili olarak düzenlenmiştir. Gizleme hali, mahiyet itibariyle tahrifattan farklı bir nitelik arz ettiğinden ayrıca ele alınması uygun görülmüştür. Kanun, tahrifatın ne olduğunu açıklamamasına rağmen, VUK'un 359. maddesinin birinci fıkrasının ikinci bendine parantez içi hüküm konularak gizlemeden ne anlaşılması gerekliliğini açıklamıştır. Kanuni unsurlarına göre gizleme, varlığı noter kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi olarak ortaya konmuştur. Fiil başlıca iki şartın bir araya gelmesine bağlıdır: 1) Defter, belge ve kayıtların vergi kanunlarına göre tutulma veya saklanma ve ibraz mecburiyetine tabi bulunması, varlıklarının noter kayıtları veya sair suretlerle sabit olması, 2) vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında mazeret olmaksızın ibraz edilmemesidir. Defter ve belgelerin gizlenmesinin ilk ve en belirgin sonucu sağlıklı bir vergi incelemesinin yapılma olanağını ortadan kaldırmasıdır. Gizleme, defter ve belgeler üzerinden vergi denetimi olanağını ortadan

¹⁰⁸ VUK. md.217.

kaldırıldığı gibi defter ve belgeler üzerinden somut bir vergi ziyanının tespitini de ortadan kaldırır.

Demek ki, kanunun anladığı anlamda gizlemeden bahsedebilmek için ibraz edilmeyen defter ve belgelerin varlığının kanıtlanması gerekir. Hiç defter tutulmaması halinde defterin tasdik edilip edilmediğine ilişkin muamelenin aranması imkansızdır. Bu nedenle, defter tutmaya mecbur olduğu halde hiç defter tutmayan mükellefin esasen defteri bulunmadığı için defterini gizlemiş olmasından bahsedilemeyeceğinden bu durum defteri gizleme olarak değerlendirilemez.¹⁰⁹ İbrahim kapsamına sadece defter ve belgeler girmez. Kayıtlar da ibraz kapsamındadır. Maliye Bakanlığı'nca kanun hükmüne uygun şekilde tutma, düzenleme ve saklama zorunluluğu getirilen defter, belge ve elektronik kayıtlar da ibraz, edilmesi zorunlu belgeler kapsamında değerlendirilir. Bu nedenle defterlerini bilgisayar ortamında izleyen mükellefle, kayıtlarını yalnızca kayıt ortamında değil, manyetik ortamdaki haliyle de vergi inceleme elemanlarına ibraz edeceklerdir.¹¹⁰

Defterlerin ibraz edilmemiş sayılmasının inceleme için ve incelemeye yetkili kişilerce istenmesine rağmen verilmemesi halinde mümkün olduğu dikkate alındığında, inceleme elemanlarının mükelleflere defter ve belgeler için tanınan 15 günlük ibraz süresine¹¹¹ ve 5 yıllık saklama süresine¹¹² uygun davranmaya dikkat etmeleri gerekir. Vergi inceleme elemanı tarafından ibrazı istenmekle birlikte ibrazın vergi incelemesi için istenmemesi halinde gizleme fiilinin oluştuğundan bahsedilemez. Saklama sürelerini aşan sürelerde defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme olarak kabul edilmez, gizlemenin unsurlarını maddeler halinde dört başlık altında ortaya koyulabilir.

i-defter ve belgelerin noterden onaylı mevcudiyeti

ii-ibrazın saklama süresi içinde istenmesi

iii-ibraz için yapılan tebligatın varlığı ve tebligatın usulüne uygun olması

iv-ibrazın vergi incelemesi amacıyla işlenmiş olması.

Saklama süresi içinde defter ve belgelerin zayi olması halinde ne yapılacağına ilişkin VUK'nda düzenleme yapılmamakla birlikte, TTK'nun 68/son maddesine göre mahkemeden alınacak "zayi belgesi" en geçerli belgedir. Defter ve belgeleri 5 yıl saklamak zorunda olan mükellefler, defter ve belgeleri saklama süresi içinde; yangın, su basması, yer sarsıntısı ve mükellefin iradesi dışındaki sebeplerle (örneğin, işçi olayları, yağmalama veya hırsızlık gibi) ziyaa uğraması durumunda, bu durumu öğrendikleri tarihten itibaren 15 gün içerisinde,

¹⁰⁹ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 50.

¹¹⁰ PARLAR, DEMİREL, a.g.e., s. 230.

¹¹¹ VUK md. 14.

¹¹² VUK md. 253.

işletmenin bulunduğu yer mahkemesine başvurarak kendilerine zayi belgesi verilmesini isteyebilirler. Mükelleflerin irade dışı kaybolma halini zayi belgesi veya zayi belgesi dışındaki inandırıcı belge ve delillerle ortaya koymalıdır. Aksi halde, defter ve belgeler ibraz edilmemiş sayılır.

Defter ve belgeletin VUK'nun 256. maddesi kapsamında YMM'lere ibraz edilmemesi gizleme sayılmaz. Çünkü gizleme fiilinin ortaya çıkabilmesi defter ve belgelerin vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından istenmesi halinde mümkün kılınmıştır. Vergi incelemesine kimlerin yetkili olduğu VUK'nun 135. maddesinde sayılmıştır. Bu maddede YMM'lere yer verilmediğinden ilgililerin defter ve belgeleri vergi incelemesi amaçlı istemeleri düşünülemez.

Suçun oluşumu için tüm defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gerekli değildir. İbrazi istenen defter ve belgelerin sadece birisinin dahi ibraz edilmemesi halinde, diğer unsurlar da tamamsa suç teşekkül eder.¹¹³

► **Yanılıcı Belge Düzenleme veya Kullanma:** Muhteviyatı (yani ihtiva ettiği bilgiler nedeniyle) yanılıcı olan belgeden anlaşılması gereken şey, kanunda açıklanmıştır. Buna göre; gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı yansıtan belge muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge olarak değerlendirilecektir. Bu belgeleri düzenlemek veya kullanmak suç fiili olarak sayılmıştır. Bir belgenin dayandığı işlemle ifade ettiği miktarlar arasında tutarsızlık varsa veya işlemin mahiyeti belgeye farklı yansıtılmışsa o belge yanılıcı kabul edilir. O halde bir belgenin yanılıcı belge haline getirilebilmesi onun ya miktarı yada mahiyeti (içeriği) üzerinde yapılacak işlemlerle gerçekleştirilir.

- **Yanılıcı Belge Düzenleme:** VUK ve diğer vergi kanunlarında düzenlenmesi gereken pek çok belgeye (fatura, serbest meslek makbuzu, yolcu bileti vb.) yer verilmiştir. Suçun işlenebilmesi için yanılıcı olarak düzenlenecek belgenin vergi kanunlarıyla belirlenen belgelerden biri olması gerekir. Bu kapsam dışında kalan belgelerin yanılıcı da olsa düzenlenmesi bu suçun fiilini oluşturmaz.

Belgenin yanılıcı olması onun üretilmesiyle ilgilidir. Belge başlangıçta ve ilk olarak gerçek iktisadi ilişkiyi içerecek şekilde meydana getirilip, sonradan üzerinde oynamak veya kalem oynatmak suretiyle gerçeğinden farklı hale getiriliyorsa yanılıcı belge düzenlemekten değil, tahrifattan bahsedilir. Eğer belge ilk meydana getirilirken gerçek iktisadi ilişkiyi

¹¹³Ahmet GÜNDEL, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Ankara: 3. Basım, 1996, s. 12.

yansıtmaktan uzak düzenlenmişse bu durumda yanıltıcı belge tanziminden söz edilir. Düzenlenen belge meydana gelen mali olayı eksiksiz yansıtmaktan uzak hale getirmişse, yanıltıcılık vasfı kazanmış demektir. Örneğin, (A) malından birim fiyatı 5000 olmak üzere 20 ton mal satılmasına rağmen, (A) malının (B) malı ve/veya 5000 birim fiyatın 4000 ve/veyahut 20 tonun 10 ton gösterilmesi belgeyi yanıltıcı hale getirir. Bu çerçevede belgeler üzerinde;

- satılan malların satış tutarının gerçek değerinin altında gösterilmesi
- satılan malların miktarlarının farklı gösterilmesi
- satılan malların hem satış tutarının hem de satış miktarlarının gerçeğinden farklı gösterilmesi
- malların çeşit ve/veya niteliklerinin farklı gösterilmesi
- Faturaları, müşteriye verilen nüshaları ile kendisinde kalan nüshaları arasında tutar farklılıkları bulunacak şekilde düzenlemek,

fiilleri yanıltıcı belge düzenlendiğini gösterir. Belgede kimlik, adres, vergi kimlik numarası gibi bilgilerin de yanıltıcı yazılması belgeyi kaçakçılık suçu açısından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge haline getirir.¹¹⁴

- **Yanıltıcı Belgeleri Kullanma:** VUK sadece belgenin yanıltıcı şekilde düzenlenmesini değil, bunların kullanılmasını da suç fiili olarak saymıştır. Kanun koyucu, ilgili bentteki kullanma kavramıyla, belgeyi düzenleyenler dışındaki kişiler tarafından kullanılmasını ifade etmeyi amaçlamıştır.¹¹⁵ Belgeyi yanıltıcı şekilde düzenleyenin karşısındaki kişinin bu belgeyi kullanması engellenmek istenmektedir,

Belgenin kullanılmasından anlaşılması gereken şey, kayıtlara (ticari defterlere) intikal ettirilmesidir.

► **Defterleri, Kayıtları veya Belgeleri Yok Etmek:** Beyana dayanan vergiler açısından defter, kayıt (elektronik ortamda yapılanlar) ve belge sisteminin son derece önemli bir yeri vardır. Bu itibarla çeşitli vergiler itibariyle defter tutma ve kayıt ortamında izleme mecburi kılınmıştır. Gerçekten de defter, kayıt ve belge düzeni vergi matrahının tespiti ve vergi denetimi bakımından son derece önemlidir. Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesini bu sisteme karşı yapılmış ağır bir ihlal olarak nitelendirilmesi gerekir. Kanun da böyle davranarak, vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlerin, kayıtların ve

¹¹⁴ S. Ateş OKTAR, "Kaçakçılık Suşları Üzerine Düşünceler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 144, Eylül. 2000, s. 81.

¹¹⁵ MUTLUER, a.g.e., s. 162.

düzenlenmesi zorunlu olan belgelerin yok edilmesini suç fiili olarak düzenlemiştir. Yok etme ile o bilgiye veya bilgilere ulaşmak neredeyse artık imkansız hale gelmektedir.

Bir defter ve belgenin yok edilebilmesi için önşart açıktır ki, bunların daha önceden var olmalarıdır. Çünkü yok etme ile var olan defter ve belgelerin maddi varlığına son verilmesi eylemi gerçekleştirilmektedir. Defter ve belgelerin maddi varlığına son verme bunların yakılması, imha edilmesi, yırtılıp parçalandıktan sonra bir daha ulaşılamayacak şekilde çöpe atılması biçimlerinde olabilir. Bir defter ve belgenin yok edildiğinin iddia olunması o defter ve belgenin başlangıçta var olduğunun ortaya konmasını gerektirir. Mükellefin hiç defter tutmadığı veya belge düzenlemediği sabitse pek tabiidir ki, yok etmeden bahsedilemeyecektir.

Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmiş sayılmaları, 1) bunların mutlaka vergi kanunlarına göre tutulması veya düzenlenmesi ve saklanması zorunluluğu olan defter, kayıt ve belgelerden olması ve 2) yok etmenin saklama süresine isabet eden zaman dilimi içinde olması gerekir. Tutulma zorunluluğu kapsamındaki defter, kayıt ve belgelerden ibraz zorunluluğu kalkmış olanlarının yok edilmesi veya tutulması, saklanması ve ibrazı zorunlu olmayan bir defter, kayıt ve belgenin yok edilmesi suç fiili sayılmaz. Defter, kayıt ve belgelerin tamamen okunamaz hale getirilmesi, yok etmek olmayıp defter ve belgelerin tahrifi olarak değerlendirilmesi gerekir.¹¹⁶ Defter ve belgelerin yok edilmesi ile yok olması fiilleri birbirinden farklıdır. Yok etmede yok edenin iradesi ön planda olduğu hakle yok olma irade dışında bir nedenle de meydana gelebilir.

Defter ve belgeler yangın, su baskını ve yer sarsıntısı gibi doğal afetler sebebiyle yok olduğunda ileri sürülen yok olma olayının öğrenilmesinden itibaren onbeş gün içinde ticari işletmenin bulunduğu yer mahkemesine başvurur ve mahkemenin olumlu bir karar vermesi durumunda yok olma gerçekleşmiş sayılmayacağından suç fiili oluşmuş sayılmaz. On beş günlük dava açma süresi geçtikten sonra mahkemeye başvurulması halinde talebi reddolunur. Defter ve belgelerin gizlenmesi fiiline ilişkin kısımda, mahkemeden zayı belge alınmasına yönelik açıklamalara yer verilmiştir.

► **Defter Sayfalarının Kopartılarak Yok Edilmesi:** Kanun, defterlerin yok edilmesini suç fiili olarak düzenlemesi yanında, yerine başka yaprak konmuş olsun veya olmasın defter sayfalarını yok etmeyi de suçun ayrı bir fiili saymıştır. Nitekim defter sayfalarının ciltten koparılmayacağı ve yırtılmayacağı VUK'nun 218. maddesinin ikinci

¹¹⁶ MUTLUER, a.g.e., s. 162.

fikrasında açıkça belirtilmiştir. Bu fiilde yok edilen defter değil, defterin sayfasıdır. Hüküm, usulüne göre ve gerçek kayda tabi tutulmuş yaprakların koparılıp sökülmesini ve yok edilenlerin yerlerine gerçek bilgileri kapsamayan başka yapraklar konulmasını yada konulmamasını suç saymaktadır. Bu hareketiyle mükellef elinde var olan defterlerin bazı sayfalarını yok etmiş ya da değiştirmiş olmaktadır.

Fiilin meydana gelmesi için defter sayfalarının koparılarak yok edilmesi yeterlidir. Koparılarak yok edilen sayfalar yerine başka sayfaların konulup konulmaması fiilin varlığını etkileyen bir husus değildir. Bu şartlar altında, sayfaların yalnızca defterden koparılması suç sayılmaz. Yani yükümlü kopardığı sayfaları yok etmeyip, vergi incelemesi sırasında, defterlerle birlikte veya ayrı olarak sunarsa suçu işlememiş olur.¹¹⁷

► **Sahte Belge Düzenlemek yada Kullanmak:** Vergi kanunlarınca düzenlenme, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin sahte olarak düzenlenmesi ve kullanılması, suçun fiili olarak belirtilmiştir. VUK'nun 227. maddesinde "bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir" hükmü uyarınca kural olarak mükellefler üçüncü şahıslarla olan ilişkilerinde belge düzenlemek ve kullanmak zorundadırlar. Düzenlenen belgelerin gerçekleşen işleme bağlanmaları esastır. Buna rağmen uygulamada işlem olmadığı halde varmış gibi belge düzenlendiği görülmektedir. Sahte belge niteliği arz eden böyle bir belgenin düzenlenmesi ve kullanılması defter, kayıt ve belge sistemine yönelik en ağır ihlali oluşturur. Belge düzenlemek vergi matrahının tespitine giden yolda işlemin gerçekleşmesinden sonraki bir aşamadır. Gerçekte hiç işlem olmadığı halde düzmece ve yapmacık bir belge üretilerek veya tedarik edilerek varmış gibi gösterilmesi tam anlamıyla hileli davranışı ifade eder. Gerçekleştirilen bir işlem sonucunda kanunen düzenlenmesi gereken bir belgenin düzenlenmemesinin ağır nitelikli suç fiili ile ilgisi yoktur. Buradan şöyle bir yanlış anlamaya da sebebiyet vermemek için şu hususa dikkat çekmek gerekir. O da, işlem olmasına rağmen belge düzenlenmemesi ağır nitelikli fiile dayanan bir suç olarak kabul edilmiş değildir. İşlem olmasına rağmen belge düzenlenmemesi pek tabii orta nitelikli fiile dayanan, suç teşkil edebilir.

Sahte belge düzenlemek yada kullanma fiili ile suçun oluşabilmesi için suça konu olan belgelerin "vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan" belgelerden olması ön koşul olarak öngörülmüştür.¹¹⁸ Fiilde biri sahte belgeleri

¹¹⁷ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 55.

¹¹⁸ PARLAR, DEMİREL, a.g.e., s. 344.

düzenleme diğeri kullanma olmak üzere iç içe geçmiş iki eylem söz konusudur. O halde farklı kişiler tarafından gerçekleştirildiğinde sahte fatura düzenlenme ve kullanma eylemleri birbirlerinden ayrı ve bağımsız suç oluşturur.

- **Sahte Belge Düzenleme:** Sahte belgeden ne anlaşılması gerektiği Kanun'un 359. maddesinin b bendinde parantez içi hükümlerle açıklanmaktadır. Buna göre sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belgelerdir. Hiç bir ekonomik faaliyette bulunulmamasına rağmen (mal veya hizmet hareketi olmaksızın) sanki öyle bir faaliyette bulunulmuş gibi bir belge düzenlemektir.¹¹⁹ Mal alım ve satımı olmadığı halde düzenlenen belge bu niteliktedir. Uygulamada bu nitelikteki belgeler "naylon" belge olarak isimlendirilmektedir. Belgede sahtelik belgenin asıl veya sureti itibariyle gerçekleşebilir. Fiil, asıl veya suretin sahte düzenlenmesini yeterli görmüştür. Örneğin, belgenin sureti gerçek bir ilişkiye yönelik olarak düzenlenirken aslı bir başka ilişkiye yönelik düzenlenmiş olabilir. Gerçek satın almanın, bir başka mükellefin faturası ile belgelendirilmesi halinde, bu fatura düzenleyip verenle gerçek alım-satımı yansıtmadığından sahte olarak düzenlenmiş kabul edilir.

Sahte belgede aldaticılık niteliği aranır. İlk bakışta gerçek olmadığı anlaşılan bir belge, sahte belge sayılmaz.¹²⁰

Dikkat edildiğinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi sahte belgeden ayıran en belirgin özellik muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumun mahiyeti ve miktarı itibariyle belgeye gerçeğe aykırı şekilde yansıtılmasıdır. Sahte belge ise gerçekte olmayan bir muamele veya durumun yansıtıldığı belgedir.

- **Sahte Belge Kullanmak:** Sahte belge kullanılması vergi işleminin bu belgelere dayandırılması demektir. Bir belgenin sahte olarak kullanılabilmesinin ancak, sahte olarak düzenlenmesiyle gerçekleşebileceği düşünüldüğünde bu fiiller genel olarak iki taraflı çalışırlar. Ülkemizde herhangi bir ekonomik faaliyeti, hatta işletmesi olmamasına rağmen çoğu zaman kandırılmış insanlar adına paravan işletmeler kurulup, mükellefiyet tesis ettirilip onlar adına bastırılan belgelerin, fatura ticareti çerçevesinde kullanıldığını bilinmektedir.¹²¹ Faturaların bazen mükelleflere dahi ait olmadığı yaygın olarak karşılaşılan olaylardandır. Mükellefiyete bağlı olsun veya olmasın ister başkası ister bizzat kendisi tarafından düzenlensin sahte olan böyle bir belgenin kayıtlara aktarılmak suretiyle kullanılması suçtur.

¹¹⁹ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 56.

¹²⁰ HIZLI, a.g.e., s. 122.

¹²¹ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 57.

Mal karşılığı olmadığı halde almış olduğu faturayı (sahte fatura) defterlerine işlediğinin ortaya çıkması üzerine defter kaydını iptal ederek pişmanlıkla beyanname verdiği anlaşılan mükellefin mûsned suçu işlediği kabul edilir.¹²² Mükellefin bu durumda pişmanlık hükümlerinden yararlanarak vergi ziyayı ve kaçakçılık suçundan cezalandırılmasının önüne geçebilmesi, mutlaka VUK md. 371 de belirtilen unsurları eksiksiz sağlamasına bağlıdır.

Gerçek bir alım satımın olmadığı durumda faturanın sahte olduğunun kabulü gerekir. Ancak, alıcı ve satıcının vergi dairesine kayıtlı mükellef okluğu durumunda işlemin gerçek olup olmadığının tespiti çoğu zaman güçlük arz eder. Sahte belge düzenleme ve kullanma fiilinde, düzenleyen ve kullanan olmak üzere iki taraf bulunduğundan, her iki tarafın kayıt ve belgelerinin karşılıklı olarak incelenmesi, birbiriyle tutarlı ve uyumlu olup olmadığının, ayrıca işlemin, ticari teamüle, borsa rayiçlerine, piyasa birim fiyatlarına uygun olup olmadığı, ödeme ve çeşitleri ile borç ve alacağı gösteren kayıt, cari hesap, banka hesabı, havaleler, kasa giriş ve çıkışları gibi işlemler araştırılarak, kayıt ve belgelerin doğruluğu kontrol edilmek suretiyle sonuca varılması gerekir.¹²³ Şunu unutmamak gerekir ki, fatura karşılığı ödemelerin tamamının bankadan geçirilmiş olması, o belgenin gerçek işleme dayandığını göstermez. Olsa olsa karine teşkil edebilir. Bütün yapılmak istenen ve ulaşılmaması amaçlanan belgenin gerçek işleme dayanıp dayanmadığının tespitidir. Satıcının hiç bilinmemesi veya bulunmaması, vergi mükellefi olmadığı halde mükellefmiş gibi fatura düzenlenmesi veya satıcının faturaların düzenlendiği tarihten önce faaliyetine son vermesi veyahut faaliyet alanı ile ilgisi olmayan malları satması (örneğin, emlak komisyoncusunun buğday satması) düzenlenen belgenin sahte olduğu noktasında çok güçlü delillerden sayılır.

► **Matbaalarca Sahte Belge Basımı veya Bunların Kullanımı:** Mükelleflerin işlemlerini belgelendirmelerine yönelik bazı nitelikteki belgelerini ya bakanlıkça anlaşma yapılan matbaalara bastırmaları, yada notere onaylattırmaları zorunluluğu getirilmiştir. Suç fiili kanun maddesinde iki kısma ayrılmıştır. Birinci kısım belge basmaya, ikinci kısım belge kullanmaya yöneliktir. Bu nedenle fiilin biri belgelerin matbaalarda basımı diğeri bunların kullanımını olmak üzere ele alınması gerekir.

¹²² Y.9.cd22.6.1989,e:1989/1368,k:1989/3288, CANDAN, a.g.e., s. 314.

¹²³ PARLAR, DEMİREL,a.g.e., s. 354.

- **Sahte Belge Basınma Yönelik Eylemler:** Mükelleflerin kullanacakları belirli nitelikteki belgelerin basımını yapabilmek için anlaşmalı matbaalara yetki verilmiştir.¹²⁴ Bir matbaa;

- Anlaşmalı olmakla (yetkili) birlikte belgeleri sahte basarsa,
- Anlaşmalı olmadığı (yetkisiz olduğu) halde belge basarsa,

Bu eylemlerin suç olarak kabul edileceği çok açıktır.

Yukarıdaki fiillerle matbaanın bizatihi kendisinin vergi ziyayı yaratabilmek açısından pratik bir değeri yoktur. Çünkü fiille, mükelleflerin rasgele, belge boş olsun veya olmasın, anlaşmalı matbaaların sahte belge basımı ile, anlaşmalı olmayanların belge basmaları halinde cezalandırılmıştır.

- **Sahte Belgelerin Kullanımına Yönelik Eylemler:** Bu grupta yer verilen fiil, belgenin basılması değil, sadece kullanımıdır. Sahte olarak basılan belgeleri kullanan vergi mükellefleri bu suçu işlemiş olurlar. Yani, matbaalarca sahte şekilde üretilen boş belgelerin üzerlerinin doldurulması suretiyle kullanımı suç fiili olarak kabul edilmiştir. Pek tabiidir ki burada suçlu olan kişi, sahte olarak basılan belgeleri kullandırır.

1.5.1.2.1.2. Hafif Nitelikli Fiiller

Kanunumuz bazı fiilleri niteliklerini dikkate alarak diğer grupta (ağır nitelikli) yer alan fiillerden nispeten daha az cezalandırılmıştır. Bu nedenle bize de bu gruptaki fiillerin hafif nitelikli fiiller olarak sınıflandırılması uygun görünmektedir.¹²⁵

Fiilin hafif veya ağır nitelikte olması mutlak bir derecelendirme değildir, nispidir. Aynı tutar vergi kaybına sebebiyet veren fiil, hafif nitelikli fiille işlendiğinde daha az ceza verilirken ağır nitelikli fiille işlendiğinde daha fazla ceza öngörülmektedir.

Kanunda, beyannamenin kanuni süresinden sonra kendiliğinden verilmesi hafif nitelikli fiil olarak belirtilmiştir. O halde bu fiili işleyebilecek olan mükellefin öncelikle beyanname vermek zorunda olan kişilerden olması gerekir. Beyannamenin kendiliğinden verilmesi ile kastedilen durum, beyannamenin verildiği an itibarıyla, daha önceden "mükellef nezdinde" vergi incelenmesine başlanılmamış veya "işlemin takdir komisyonuna sevk edilmemiş" olmasıdır. Mükellef nezdinde inceleme başlamasından veya takdir komisyonuna sevkten sonra beyanname verilmesi hafif nitelikli fiil kabul edilmeyecektir. İnceleme başlamadan

¹²⁴ Maliye Bakanlığı konuyu çıkardığı 2/02/1985 tarih ve 18654 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan "Belge Basım Yönetmeliği" çerçevesinde uygulanmaktadır. Bakanlık daha sonra yayınladığı çeşitli tebliğlerde (VUK. 164 ve 257 Sayılı G.T.) matbaaların basım ve noterlerin onaylamada uyacakları kurallara yer vermiştir.

¹²⁵ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 61.

veya işlem takdir komisyonuna sevk edilmeden önce beyanname mükellefçe kendiliğinden verilirse bu hareket hafif nitelikli fiil olarak değerlendirilecektir.

O halde, fiilin hafif nitelikli olmasının şartları şu şekilde ortaya konabilir:

- Beyannamenin kanuni süreyi aşacak şekilde geç verilmesi (Beyana dayanan vergilerle ilgili olarak beyan süreleri kanunlarında gösterilmiştir. Örneğin, ticari faaliyetinden dolayı vergilendirilen birinci sınıf tüccarın GV beyannamesini verme süresi gelirin elde edileceği yılı izleyen yılın mart ayıdır)
- Vergi incelemesine başlanmamış olacak (incelemeye başlama anı mükellef nezdinde tutulan incelemeye başlama tutanağının düzenlendiği andır).
- Takdir komisyonuna sevk edilmemiş olmak.

1.5.1.2.1.3. Orta Nitelikli Fiiller

Orta nitelikli fiillerin unsurları kanunda doğrudan belirlenmiş değildir. Orta nitelikli fiillerin neler olduğu kanunda yer alan ağır veya hafif nitelikli fiillerden yola çıkılarak belirlenmek durumundadır.

Orta nitelikli fiillerin neler olduğu kanunda sayılmamış, serbest bırakılmıştır. Bir fiilin orta nitelikli olarak değerlendirilebilmesi için, ağır ve hafif nitelikli fiiller dışında kalması ve vergi kaybına sebebiyet vermesi yeterlidir. Fiillerle ilgili olarak netice gösterilmiş, bu neticeye yol açan ağır ve hafif fiiller dışında kalan her türlü fiil bu kapsama alınmıştır. Örneğin, bir işletmeye randıman hesabına¹²⁶ dayanılarak yapılan tarhiyatta fiil orta nitelikli kabul edilecektir. Her ne kadar fiilin cezalandırılmasında geçerli ilkelerden açıklılık ve belirlilik ilkelerine ters düştüğü söylenebilirse de, bu kapsamda fiillerin sayısız eylemle işleneceği düşünüldüğünde ölçüyü yerinde görmek gerekir. Orta nitelikli fiillerin, sayılmak suretiyle tespiti hemen hemen imkansızdır.¹²⁷

1.5.1.2.2. Vergi Ziyat Suçunda Sonuç

Vergi ziyat suçunda netice, suça da adını veren vergi ziyatının (vergi kaybının) varlığıdır. Fiilde vergi ziyatının varlığı suçun tamam olması için mutlaka şarttır. Bu nedenle vergi ziyatına sebebiyet veren fiil ne zaman gerçekleştirilirse gerçekleştirilsin suç, vergi ziyatının meydana geldiği anda işlenmiş kabul edilir. Örneğin, 24/08/2005 tarihli sahte faturayı bu tarih itibarıyla kullanan bir mükellef eksik vergi tahakkukuna dayanan vergi ziyatına sebep

¹²⁶ Randıman hesabı, işletmenin girdi ile çıktıları arasındaki ortalama katsayı ilişkisinden yararlanarak matrah farkına ulaşmayı sağlayan bir tekniktir. Randıman esas alınarak yapılan incelemede üretilen mamül kullanılan hammadde, yarı mamül ve yardımcı maddeler arasındaki ilişkiye dayanır.

¹²⁷ ŞENYÜZ, a.g.e , s. 63.

olduğu KDV itibariyle 20/09/2005, GV itibariyle 15/04/2006 tarihi suç tarihi kabul edilecektir. Her vergide meydana gelen eksik veya geç tahakkuk itibariyle ayrı suçun oluğu kabul edilir. Yukarıdaki örnekle suç tarihleri farklı olmakla beraber hem GV hem de KDV açısından suç oluğu kabul edilir. Vergi ziyayı suçunda vergi ziyasının meydana gelmesi suçun unsurlarından olduğundan, ağırlığı ne olursa olsun yapılan hareket vergi ziyayı doğurmuyorsa, vergi ziyayı suçundan söz edilemez.

Vergi ziyayı suçunu zarar veya hareket suçu ayırımı itibariyle değerlendirildiğimizde suçun zarar suçu olduğu görülür. Çünkü zarar suçlarında hareketin yöneldiği konuda bir zararın varlığı aranır. Vergi ziyayı suçunun oluğu açısından vergi ziyasının meydana gelmesinin aranması nedeniyle suç "zarar suçu"dur. Tehlike suçlarında ise fiilin zarar değil, ancak zarar tehlikesi yaratması aranır. Usulsüzlük suçları tehlike suçları olarak kabul edilir.¹²⁸

Vergi ziyasının ne olduğu VUK'nun 341. maddesinin birinci fıkrasında tanım niteliğinde açıklanmıştır. Daha sonra aynı maddenin ikinci fıkrasında vergi ziyayı hükmünde kabul edilecek hallere ayrıca yer verilmiştir.

Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.¹²⁹

şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerde verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmünde kabul edilmiştir.¹³⁰

Kanuni tanıma yakından bakıldığında vergi ziyasına sebebiyet verecek kişinin mutlaka vergi mükellefi olması gerektiği anlaşılmaktadır. Esasen, zerine vergi çıkmayacak birinin vergi kaybı yaratması da mümkün değildir.

Vergi ziyayı çeşitli şekillerde ortaya çıkar. Kanun bunları üç grup altında ele almıştır. Bunlar; verginin eksik veya geç tahakkuku, şahsi medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile verginin eksik tahakkuku haksız yere verginin geri verilmesi halleridir.

► **Verginin Eksik veya Geç Tahakkuku:** Vergi kanunları mükelleflere pek çok ödevler yüklemiştir. Bu ödevlerden biri de doğru matrahı ihtiva edecek şekilde beyannamenin süresi içinde verilmesi ve böylelikle verginin zamanında ve eksiksiz tahakkukunun

¹²⁸ şENYüZ, a.g.e., s. 63.

¹²⁹ VUK. md. 341/1

¹³⁰ VUK. md. 341/2

gerçekleştirilmesinin sağlanmasıdır. Kanunda verginin eksiksiz ve zamanında tahakkukuna engel olunması vergi ziyayı olarak kabul edilmiştir.¹³¹ Bu kanuni düzenleme ele alındığında vergi kaybının biri "eksik tahakkuk" diğeri "geç tahakkuk" olmak üzere iki unsuru olduğu görülür. Vergi ziyamın verginin eksik veya geç tahsil ile ilgisi yoktur. Çünkü, vergi eksik veya geç tahsilata değil, eksik veya geç tahakkuka bağlanmıştır. Bu nedenle neticenin tarh tahakkuk ve tahsil aşamalarından tahakkuk aşamasında ortaya çıkabilen karakterde olması gerekir. O halde tahakkuk eden bir verginin tahsil edilmemesi veya geç tahsil edilmesi vergi ziyayı sayılmayacaktır.

Verilmesi gereken matrahı içeren bir beyannamenin verilmemesi verginin geç tahakkukuna sebep olurken, beyannamenin beyan edilmesi gerekenden daha az bir matrah ihtiva edecek şekilde tahakkuka konu olması da eksik matraha isabet eden kısım itibariyle eksik tahakkuka neden olur. O halde beyan yapılmış olsun veya olmasın verginin eksik tahakkuk ettirilmesidir. Vergi ziyamın birinci hali olarak kabul edilir.¹³²

Tahakkuk Etmesi Gereken Vergi

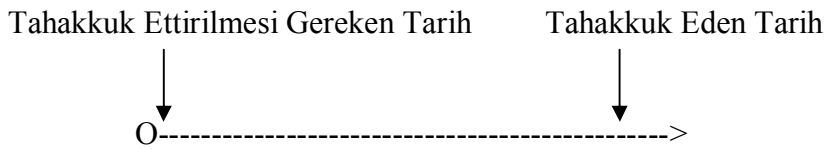
Tahakkuk Eden Vergi

Eksik Tahakkuk Eden Vergi

Diğer taraftan henüz tahakkuk etmemiş veya geç tahakkuk etmiş olsa bile verginin noksansız bir şekilde ödenmesi halinde vergi ziyayından söz edilemez.¹³³

Vergi ziyamın ikinci hali eksik tahakkuk ettirilmemekle birlikte verginin geç tahakkuk ettirilmesidir.

Şekil-4 Verginin Geç Tahakkuku



Bir beynamede doğru ve tam matrah bildirilmekle beraber, beyannamenin tahakkuk için verilmesi gereken kanuni süresinden sonra verilerek geç tahakkukuna sebep olunması böyledir. Ancak, bir vergi geç tahakkuk etmiş (örneğin, GV beyannamesinin posta ile

¹³¹ ŞENYÜZ, a.g.e. s. 64.

¹³² ŞENYÜZ, a.g.e. s. 65.

¹³³ Yılmaz ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık, Ekim 1998, s. 851.

gönderilmesi halinde tahakkuk işlemi beyannamenin vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi takip eden yedi gündür) fakat vergisi ödenmişse yine vergi ziyayından söz etme imkanı olmayacaktır.

Vergi ziyayının eksik tahakkuk şeklinde ortaya çıkan tipini anlamak geç tahakkuk şeklinde ortaya çıkan tipinden daha kolaydır. Gerçekten de matrahın hiç beyan edilmemesi ile geç beyan edilmesi aynı şey değildir. Aralarında derece farkı vardır. Nitekim bu derece farkı geç tahakkuk halinin suçun hafif nitelikli fiil olarak kabulü ile gözetilmiş bulunmaktadır. Bununla beraber, geç tahakkuk geç tahsilata dolayısıyla devletin kamu hizmetlerinin görülmesini geciktiren ve sekteye uğratan bir durum yaratması nedeniyle vergi ziyayının bir tipi olarak kabul edilmektedir. Örneğin, beyannamesinde 10.000 YTL matrah beyan ederek vergisi hesaplanması gereken bir kişi 10.000 YTL yerine 3.000 YTL beyan ederse eksik tahakkuktan bahsedilir. 10.000 YTL'nin beyan edilmesi gereken son tarihten sonraki bir tarihte beyan edilmesi ise geç tahakkuk halini ortaya çıkartır.

Tahakkukun eksik veya geç yapılması vergi dairesinin kusurundan kaynaklanıyorsa mükellef açısından vergi ziyayından bahsetmeye imkan yoktur.

► **Medeni ve Şahsi Durumların Gerçeğe Aykırı Beyanı Nedeniyle Eksik Tahakkuk:** Bazı vergilerde vergiye tabi matrah bulunurken indirimlere, bazılarında ise mahsuplara yer verilmesi vergilendirme tekniği gereğidir. Örneğin, bir verginin kişinin (mükellefin) şahsi ve ailevi özelliklerine uyumlu hale getirilmesini ifade eden şahsileştirmeye (sübjektifleştirmeye) yer verilebilir. Şahsileştirmenin hayata geçirilmesi mükellefin şahsi (sakat olup, olmama), medeni (evli, bekar, dul), ailevi (çocuklu olup olmama) vb. durumların vergilendirmede dikkate alınmasını gerektirmektedir. Bu durumları tespit eden bilgiler tahakkuk edecek vergiyi etkileyen karaktere sahiptirler. Amaç da tahakkuk edecek vergiyi etkilemektir.

İşte bu konularda gerçeğe aykırı beyanları ile verginin "eksik tahakkukuna" sebebiyet verilmesi hali vergi ziyayı sayılacaktır. Örneğin, mükellef sakat olmadığı halde kedisinin (veya eşinin) sakat olduğuna dair bilgi verip, sakatlık indirimi uygulanmasını sağlamıştır. Sakatlık indirimi mükellefin tahakkuk etmesi gereken vergisini azaltacağı için eksik tahakkuk söz konusu olacaktır. Eksik tahakkuk ise vergi ziyayı olarak değerlendirilecektir. Diğer taraftan yıl içinde elde ettiği gelirden tevkifat (stopaj) yoluyla kesilen vergi tutarını fazla göstermek ve

bunu da mahsup ederek verginin eksik tahakkukuna sebebiyet verilmesi de vergi ziyayı olarak değerlendirilecektir.¹³⁴

Kanun eksik tahakkuk sebebinin mükellefin şahsi, medeni ve ailevi durumlarıyla sınırlandırmış değildir. İlgili fıkrada¹³⁵ "...sair suretlerle..." denilerek eksik tahakkuk nedenleri açık uçlu bırakılmıştır. GV'nde esnaf muaflığından yararlanma şartları¹³⁶ hakkında yanıtıcı bilgi verme (şehirde gezici sanat işleriyle uğraşmasına rağmen bu faaliyetin köyde yapıldığının beyanı, emlak vergisinde emekli birinin Türkiye sınırları içinde birden fazla meskeni bulunduğu halde tek meskeninin var okluğunu beyan etmesi ve sonuçta tek meskenler için tanınan sıfır vergi oranı uygulamasından¹³⁷ yararlanması hali bu konuda verilebilecek örneklerdir.

Yukarıdaki sebepler nedeniyle ortaya çıkan eksik verginin tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması ceza kesilmesine engel olan bir durum değildir.¹³⁸ Sonradan tahakkuk veya tamamlamanın idare veya mükellef (pişmanlık hükümleri hariç) tarafından gerçekleştirilmesinin önemi bulunmamaktadır.

► **Verginin Haksız Yere Geri Verilmesi:** VUK'nun düzeltme hükümleri çerçevesinde¹³⁹ fazla tahsil edilen vergilerin mükelleflerine geri verilmesi (reddedilme) imkanı vardır. Bu imkanın mükelleflerce yalan beyanlarda bulunmak şeklinde (örneğin, olmadığı halde vergilendirme hatası olduğunu söylemek) kullanımını sonucunda vergi dairesine ödenen vergilerin haksız biçimde geri alınması vergi kaybı hükmünde sayılmıştır. Bu yolla vergi ziyasının yaratılması, tahsil edilmiş bir verginin haklı bir sebebe dayanmayarak vergi dairesince mükellefe geri verilmesi (iadesi) halinde mümkündür. Vergi ziyayı, ödenmiş bir verginin haksız geri verilmesi halinde ortaya çıkar. Bu nedenle vergi idaresi veznesinden çıkmayan para için vergi ziyasından bahsedilmez.

Verginin haksız olarak geri verilmesi halinde vergi kaybı geri vermenin yapıldığı tarihte doğar.

Verginin geri verilmesi ile KDVK md. 11 ve 32'ye göre ihracat istisnası nedeniyle doğrudan veya tecil ve terkin uygulanması çerçevesinde yapılan KDV iadeleri farklı bir durumu ifade etmektedir. Buna rağmen "geri verme" ve "iade" kavramlarının aynı nitelikte olması zihinleri kurcalamaktadır. Hatta bu tereddüde bir miktar da vergi ziyasını düzenleyen

¹³⁴ ŞENYÜZ, a.g.e. s. 68.

¹³⁵ VUK md. 341/fık.2

¹³⁶ GVK. Md.9

¹³⁷ EVK md. 8/fık.2

¹³⁸ VUK md. 341/3

¹³⁹ VUK. md. 120

VUK'nun 341. maddesinin 3. fıkrasında "...haksız iadenin..." şeklinde bir ifadeye yer verilmesi sebep olmaktadır. Hemen belirtelim ki, ilgili fıkrada yer alan "iade" tabiri aynı maddenin bir üst fıkrasında "geri vermeyi" ifade etmek üzere kullanılmıştır. Ayrıca, KDV'nin tecil ve terkin uygulaması çerçevesinde gerçekleştirilen iadenin haksız (örneğin, ihraç kaydıyla alınan malların ihraç edilmeyerek yurtiçinde başka bir firmaya satılması, gerçekte hiç mal ihracatı olmadığı halde yapılmış gibi gösterilmesi (hayali ihracat) halinde uygulanacak müeyyideler vergi ziyasının dışında tutularak kendi kanununda düzenlenmiştir.¹⁴⁰

İhraç edilmek şartıyla imalatçılarca ihracatçılara yapılan mal teslimlerine ait KDV, ihracatçıya mal tesliminde bulunan imalatçılarca ilgili dönem beyannamesinde beyan edilmektedir. Hesaplanan KDV ilgili vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilmekte daha sonra tecil olunmaktadır.

İhracatın süresi içerisinde gerçekleştirilmemesi durumunda ihraç kaydıyla yapılan teslimlere ait KDV zamanında tahakkuk ettirilmektedir. Sonradan tecil edilen bu vergiler için VUK'nda yer alan vergi ziyayı cezasının uygulanması mümkün değildir. Çünkü bu cezalar, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi halinde söz konusu olmaktadır. İhraç kaydıyla teslimlere ait vergi zamanında tahakkuk ettirildiğinden, bu cezaların uygulanması söz konusu değildir.¹⁴¹ Maliye Bakanlığı verdiği bir özalgede¹⁴² tecil-terkin kapsamında yapılan teslimler nedeniyle tecil edilen vergi zamanında tarh ve tahakkuk ettirildiğinden, vergi ziyayı doğmamakta, dolayısıyla VUK'nda düzenlenen vergi ziyayı cezalarının uygulanması mümkün bulunmamaktadır" şeklinde idari görüş bildirilmiştir. Danıştay 9. D. verdiği 27.1.1993 tarih ve 1993/312 sayılı kararında ihraç kaydıyla alınan malların ihracatçı tarafından ihraç edilmeyip, yurt içinde satılması halinde, ihracatçının bu teslimi KDV'ye tabi olacaktır. Öte yandan, ihracat gerçekleştirilmediği için bu ihracatçıya tecil-terkin sisteminden yararlanarak mal teslim eden imalatçıyı ait tecil edilen KDV, 6183 Sayılı Kanunun¹⁴³ 51. maddesine göre belirlenen gecikme zammının %50 fazlası ile birlikte vergi dairesince imalatçıdan tahsil edileceğini belirtmiştir.¹⁴⁴

Bütün bu karar ve açıklamalardan anlaşılıyor ki, haksız vergi iadeleri için getirilen müeyyide vergi ziyayı cezası değil, vergi iadelerinin belirli bir oranda artırılarak geri alınmasından ibaret olmaktadır.

¹⁴⁰ Bu suçlara ilişkin suç tanımları ve cezalar 10.07.2003 tarih ve 4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda düzenlenmiştir.

¹⁴¹ Şükrü KIZILOL, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1996, s. 621.

¹⁴² 27/07/1989 tarih ve 57008 sayılı özalg.

¹⁴³ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

¹⁴⁴ KIZILOL, a.g.e., s. 621.

2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanun çerçevesinde gerçekleştirilen iadelerin haksız olması halinde bu kanunun 6. maddesinde belirtilen müeyyideler uygulanır. Vergi İadesi Hakkındaki Kanunda yer alan iade kavramının vergi ziyayı ile ilgisi bulunmamaktadır. Çünkü ilgili kanun "düzeltme hükümleri" çerçevesinde uygulanan gerçek anlamda bir verginin iadesini düzenlememektedir. Buradaki iade kavramı ücretlileri alış-verişlerinde aldıkları belgelere bağlı olarak desteklemek amacıyla yapılan adeta "denetleme primi" (belge al denetle bir kısmı senin olsun) denebilecek bir mekanizma içindeki ödemeleri ifade eder. KDV'nde ve ücretlilerde vergi iadesinde kullanılmak üzere sahte veya yanıltıcı belge düzenleyip verenlerin eylemleri vergi suçu olarak değerlendirilmez. Bunun nedeni eylemin VUK'un 1. maddesinin kapsamında olmamasıdır.¹⁴⁵

1.5.1.1.3. Manevi Unsur

Bir suçun manevi unsuru hareketin yapılmasında kasıt, öngörülü (bilinçli) taksir ve adi taksir olmak üzere iki şekilde ifade edilebilir.

Vergi ziyayı suçunun maddi unsuru gerçekleştirilen kast içinde bulunulmuş olunması şart değildir. Bu durum madde gerekçesinde, "...vergi kaybı (ziyayı) ister hatadan, ihmalden veya hır usulsüzlükten doğmuş olsun, isterse nitelikli ve kasıtlı olsun vergi cezası kesilmesi konusunda farklılık arz etmeyeceği" demek suretiyle belirtilmiştir.¹⁴⁶ Vergi ziyayı suçunun manevi unsuru olarak kast veya ağır kusur aranmamakta, en hafif bir kusur türü olan adi taksirin, suçun manevi unsurunun meydana gelmesi için yeterli olmaktadır.¹⁴⁷ Kasıt öngörülü (bilinçli) taksir ve taksir olarak belirtilen kusurluluk hallerinden en hafifi olan taksirin sonucudur. Taksir istenmeden bir davranışta bulunulmasıdır. Kişiyi bu davranışa iten, dikkatsizliği ve özen eksikliğidir. Bir davranışın gerekli kıldığı dikkat ve özeni göstermeyen kişi bu davranışta taksirli davranmış demektir.¹⁴⁸

VUK'un 341. Maddesinin birinci fıkrasında "vergileştirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesinden veya eksik yerine getirilmesinden" bahsedilmiştir. Gerçekten de kanunun bu hükmü dikkate alındığında, kastın bulunup bulunmadığında bakılmaksızın, konulmuş kurallara uyulmaması sonucunu ortaya çıkartan durumu ifade eden "riyetsizlik taksiri" olarak değerlendirilir.

Vergi ziyayı suçunda, vergi ziyayı ister hata, işler ihmal, isterse kasıtlı, davranıştan doğmuş olsun, suçun meydana gelmesi açısından farklılık arz etmemektedir.

¹⁴⁵ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 70.

¹⁴⁶ **Bir Reformun Anatomisi**, Ankara: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, 1998, s. 85.

¹⁴⁷ MUTLUER, a.g.e., s. 381.

¹⁴⁸ BAYRAKLI, a.g.e., s. 310.

1.5.2. Usulsüzlük Suçları

Vergi ziyayı cezasının, vergi kaybına bağlı olarak kesilmesi söz konusudur. Diğer bir ifadeyle, vergi kaybının bulunmaması halinde, vergi ziyayı cezası kesilmez.

Diğer taraftan, vergi kanunlarında yer alan, vergilendirmeye ilgili ödevlerin yerine getirilmesi sırasında dikkate alınması gereken şekle ve usule ilişkin bir takım kurallar bulunmaktadır. Usulsüzlük suçları vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması halini ifade eder.¹⁴⁹ Bu yapıyla usulsüzlükler vergi mükellefiyetine bağlı olarak, bildirim, belge alma-verme, belge bulundurma, defter tutma ve tasdiki vb. hususlara ilişkin aykırılıkları cezalandırmayı amaçlar. Dikkat edildiğinde usulsüzlüklerin “şekli ödevleri” hedef aldığı görülmektedir.

Usulsüzlük cezasının kesilmesi için, vergi kaybının bulunması şartı yoktur. İşlenen usulsüzlük fiili ile vergi kaybına sebebiyet verilme dahi, usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, usulsüzlük cezasını gerektiren bir fiille, aynı zamanda vergi kaybına da sebebiyet verilmesi halinde, cezalardan sadece miktar itibarıyla daha ağır olanı kesilir.¹⁵⁰

Usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektiren fiiller, işlenen fiilin ağırlık durumuna göre iki ayrı gruba ayrılmıştır. Daha ağır nitelikte görülen fiiller "Birinci Derece" usulsüzlük cezasını gerektirir "İkinci Derece" usulsüzlükler ise, daha hafif nitelikte görülen fiillerden oluşmaktadır. Bu grupta olanları Genel Usulsüzlük Suçu olarak tanımlayabiliriz. Bunların dışında kalanları ise VUK Özel Usulsüzlük Suçları olarak tanımlamıştır. Kanun koyucunun bir grup fiili esas alarak "özel" ismi kullanmış olması diğer grup fiillerin "genel" olarak nitelendirilmesi sonucunu doğurmuştur.¹⁵¹

1.5.2.1. Kanuni Unsur

Usulsüzlük suçları VUK'un 351, 352, 353 ve mükerrer 356. maddeleriyle düzenlenmiştir. Yine aynı kanunun 352. maddesinde yapılan atıf gereği cezalar kanuna bağlı cetvel şeklinde belirtilmiştir. Cezaları gösteren cetvel kanunun sonuna eklenmiştir.

1.5.2.2. Maddi Unsur

Suçun maddi unsurunun hareket (fiil) ve sonuç (netice) unsurlarından meydana geldiğine değinilmişti. Suçlarda hareket unsuru denildiğinde kanunun suç saydığı bir sonuca neden olan hareketin varlığı anlaşılmaktadır. Genel usulsüzlük suçu usulsüzlüğün tanımından

¹⁴⁹ VUK md. 351.

¹⁵⁰ Bülent AK, a.g.e., s. 25.

¹⁵¹ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 85.

da anlaşılacağı üzere "şekle ve usule ilişkin" kuralların ihlalini cezalandırmayı amaçlamaktadır. Bu nedenle suçun meydana gelmesinde hareket unsuru önemli bir yer tutmaktadır. O kadar ki, hareketin yapılması suçun oluşması için yeterli görülmektedir. Suçun bu vasfı onu "hareket suçu" veya vergi kaybı yaratmamakla birlikte vergi kaybı ortaya çıkma tehlikesi yarattığı için "tehlike suçu" kategorisine sokmaktadır. Tehlike suçunda hareketin yönelik olduğu konunun gerçekten zarara uğraması şart değildir. Tehlike suçlarında zarar tehlikesinin meydana gelmesi suçun neticesi olarak kabul edilir. Genel usulsüzlük suçunda vergi kaybı doğmasa bile o fiile uyan ceza mutlaka kesilecektir.

1.5.2.2.1. Hareket (Fiil)

Suçun ortaya çıkması için hareketi yeterli görüp cezalandıran genel usulsüzlük suçu, fiilleri taşıdıkları ağırlıklara göre kendi içinde birinci derece ve ikinci derece olmak üzere ayrılmaktadır. İkinci derece kapsamındaki hareketler, birinci derece kapsamındaki hareketlere göre kamu düzenini daha az ihlal eden ve vergi ziyama yol açma yolunda daha az tehlike arz eden hareketlerdir¹⁵². Bu nedenle ikinci derece kapsamında kalan hareketler için öngörülen cezalar birinci derecedekilere göre daha az tutulmuştur. Suçun meydana gelmesi açısından kanunda sayılan hareketlerden her hangi birinin işlenmesi yeterlidir. Bu nedenle suç tek ve bağlı hareketli suç kategorisinde yer alır.

1.5.2.2.1.1. Birinci Derece Genel Usulsüzlük İçeren Fiiller

VUK'nun 352. maddesinde sıralanan suçlar, çalışmanın aşağıdaki kısmında detaylı olarak açıklanacaktır.

► **Beyannamelerin Süresinde Verilmemesi:** Başlıktan da anlaşılacağı üzere bu fiil beyana dayanan vergiler için geçerli bir fiildir. Bu nedenle beyanname verme mükellefiyetinin bulunmadığı durumda bu fiilin işlenmesi mümkün değildir.

Vergi ve harçlar için beyannamelerin ne zaman verileceği kanunlarında belirtilmiştir. Örneğin GVnde, bilanço veya işletme hesabına göre vergilendirilenler için beyanname verme süresi takvim yılını takip eden yılın mart ayı KDV'de vergilendirme dönemini (ayını) takip eden ayın yirminci günü olarak belirlenmiştir. Kanuni süre içinde vergi ve harç beyannamelerinin verilmemesi cezalandırılmıştır. Beyannamelerin kanuni sürelerden sonra verilmesi suçun hareket unsurunu ortadan kaldıran bir hal değildir. Ayrıca beyannamelerin

¹⁵² AK, a.g.e., s. 25.

verilmesi için beyannamede kazanç elde edilmesi de şart kılınmadığından zarar içeren ya da dönem içinde hiç işlem yapılmadığından matrahın oluşmadığı beyannamelerin verilmemesi de suç fiili kabul edilecektir. Çünkü bu fiil beyannamenin içeriği ile ilgili bulunmamaktadır.

► **Defter Tutmama:** Bazı vergilerin (örneğin, GVnin işletme hesabı veya bilanço esasına göre tespiti) matrahlarının defter tutularak belirleneceği hüküm altına alınmıştır. VUK'a göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması suç fiili olarak düzenlenmiştir. Mevzuatımızda defterler genel ve özel defterler şeklinde düzenlenmiş olup defteri tutacak mükelleflerin iştiğal alanına işletme büyüklüğüne, işletme türüne vb. göre ayrı ayrı belirlenmiştir.¹⁵³ Örneğin, serbest meslek erbapları kazançlarını belirlemek amacıyla serbest meslek kazanç defteri tutmak zorundayken,¹⁵⁴ birinci sınıf tüccarlar defteri kebir, yevmiye defteri, envanter ve bilanço defteri tutmak zorundadırlar.¹⁵⁵ Bazı işletmelerin iştiğal alanlarına göre tutmaları gereken özel defterler vardır. Örneğin imalatçılar için imalat defteri, bitim işleri defteri, ambar defteri vb.¹⁵⁶

Defter tutma eylemi, tutulması zorunlu olan ister genel defterlerden isterse özel defterlerden bir veya bir kaçıyla ilgili olsun kanunun öngördüğü fiil meydana gelmiş demektir. Tutulması gereken defterlerin birden fazla olması halinde (örneğin bilanço esasında büyük defter, günlük defter ve envanter defteri) kaç tanesi tutulmamış olursa olsun suç bir defa meydana gelmiş kabul edilir.

Mükelleflerce tutulması zorunluluğu getirilen defterlerden herhangi birinin temin edilememiş olması, notere tasdik edilmiş olmasına rağmen hiç kayıt yapılmaması (işlenmemesi) veya yanlış defter tutulmuş olması hali de fiilin meydana gelmesi için yeterli görülmüştür.¹⁵⁷

► **Kayıt ve Belgelerin Noksanlığı, Usulsüzlüğü veya Karışıklığı:** Defter tutmaktan amaç, ticari işletmenin ekonomik ve mali durumu, borç ve alacak ilişkilerini, her iş yılı içinde elde edilen sonuçları tespit etmektir.¹⁵⁸ Bu çerçevede defter üzerinden mükellefin kendisinin veya ilişki halinde bulunduğu kişilerin (vergi dairesi dahil) hesap durumlarını görmek mümkün olur. Vergi kanunları açısından defterin tutulmasıyla amaçlanan hususlara VUK'nun 171. maddesinde genişçe yer verilmiştir.

¹⁵³ VUK md. 171-214.

¹⁵⁴ VUK md. 210.

¹⁵⁵ VUK md. 183, 184, 185.

¹⁵⁶ VUK md. 197, 200, 201.

¹⁵⁷ CANDAN, a.g.e., s. 182.

¹⁵⁸ Mustafa S. ATLI, Orhan ÇEVİK, **Mevzuatımızda Defter ve Belgeler**, Ankara: ty., s. 1.

Vergi kanunları yukarıdaki amaçlara ulaşma açısından, defter ve belgelerin hangi hükümlere göre düzenleneceğini ve kayıtların hangi belge ve esaslara göre yapılacağını açıklamıştır. VUK 175 ve 257. maddelerinde ilgili konularla sınırlı da olsa Maliye Bakanlığı'na düzenleme yapma yetkisi verilmiştir.

Mükellefler, gerçekleştirdikleri mali olayları VUK'nda veya bu kanunun vermiş olduğu yetkiye dayanılarak idarece yapılan düzenlemelerde öngörülen şekil kurallarına uygun olarak tanzim edecekleri belgelerle tevsik etmek ve bu belgeleri tutmak zorunda oldukları defterlere, yine VUK'nda ve söz konusu idari düzenlemelerde öngörülen şekil ve usul kurallarına uygun olarak ve noksansız bir biçimde kaydetmekle yükümlüdürler. Bunun karşılığında; söz konusu şekil ve usul kurallarına uygun bulunan defter kayıtları ile bu kayıtların dayanağı olan ve kanuna uygun şekilde düzenlenen vesikalar, başkaca incelemeye gerek olmaksızın, ilgili buldukları verginin beyanının doğruluğuna kanıt olma gücü atfedilmektedir. Aksi kanıtlanıncaya kadar belgelerin gerçek ilişkiyi yansıttığı kabul edilir ki buna "doğruluk karinesi" denir. Bu nitelikteki defter ve belgeler, doğru bir vergi incelemesini her zaman olanaklı kılar. Bu nitelikte olmayan defter kayıtları ve belgeler yüzünden, doğru bir vergi incelemesi olanaksızlaşabilir.¹⁵⁹

Hangi ilişkide hangi belgelerin hangi içerikle düzenleneceği kanunlarda açıklanmıştır. Bu usul hükümlerine göre, belgelerin esaslı şekil şartlarında var olan eksiklik, defterdeki kayıtlara esas alınan belgelerin ibraz edilmemesi veya mevcut bulunmaması noksanlık olarak değerlendirilecektir. Belgelerin "usulsüz" olmasıyla, belgelerin diğer usuli hükümlere aykırı düzenlenmesini; "karışık" olmasıyla da belgelerde görünüş itibarıyla normal düzenlenmiş bir belge kabul edilmeyecek ve kayda esas alınamayacak nitelikteki durumların var olması ifade edilir.¹⁶⁰

Defter ve belgelere ilişkin yukarıda belirtilen noksanlık, usulsüzlük ve karışıklıkların suçun fiili olabilmesi için kanunda bir şart öngörülmüştür. O da, ilgili hususların "doğru bir vergi incelemesine imkan vermeyecek derecede" olması gereğidir. Eğer inceleme elemanı defter ve belgelerin doğru bir vergi incelemesi yapmaya elverişli olmadığı sonucuna varırsa bu durumu vergi açısından re'sen takdir sebebi olarak dikkate alacaktır.¹⁶¹ Kayıt ve belgelerin noksanlığı, usulsüzlüğü veya karışıklığı durumlarının doğru bir vergi incelemesine engel durumun varlığı idarece ortaya konulmalıdır. Belge ve defterlerin durumları ile doğru bir vergi incelemesinin gerçekleştirilmesine imkan verilmemesi arasında illiyet kurulamıyorsa

¹⁵⁹ CANDAN, a.g.e., s. 184.

¹⁶⁰ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 89.

¹⁶¹ VUK md. 30/4.

suç meydana gelmiş sayılmayacaktır. Bir başka ifadeyle, mükellefin kanuni defterindeki kayıtlar veya bunlarla ilgili vesikaların biri veya birkaçı eksik olabilir, usulsüz olabilir, hatta karışık olabilir. Eğer bu hallere rağmen, vergi incelemesi doğru yapılabiliyor dolayısıyla da vergi matrahı doğru ve kesin olarak tespit edilebiliyorsa şart gerçekleşmiş olmayacaktır. Açıkça görülüyor ki, doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek ağırlıktaki kayıt ve belge düzenine aykırılıklar, noksanlıklar, usulsüzlükler ve karışıklıklar suç fiili sayılmıştır.

► **Ekim-Sayım Beyanına Uymama:** Zirai işletmeleri, zirai işletme büyüklüğü ölçüsünün¹⁶² üzerinde bulunan "çiftçiler" zirai işletmelerinin bulunduğu köy veya mahalle muhtarlıklarına her yılın Kasım ayı içinde Ekim sayım beyanında bulunurlar. Beyanda bulunan çiftçilere ekim sayım il mühaberi verilir.¹⁶³ Muhtar ve ihtiyar heyeti beyanları inceleyerek hiç beyanda bulunmamış olanları beyanda bulunmaya, yanlış ve gerçeğe aykırı beyanda bulunmuş olanları beyanlarını düzeltmeye davet ederler. Davet veya çağrıya rağmen, beyanda bulunmayanları veya beyanlarını düzeltmeyenleri verilen sürelerin sonundan bağlayarak 15 gün içinde bildirimde bulunmayan veya bildirimlerini düzeltmeyen çiftçilerle hakkındaki düşünceleri ile birlikte ve yazılı olarak vergi dairesine bildirirler.

İşte, suçun fiili, beyana davete rağmen çiftçilerin süresi içinde beyanda bulunmamasıdır.

► **Defterlerde Kayıt Nizamına Aykırılık:** VUK'nun 215 ve 219. maddelerinin arasında defterlerin kayıt nizamına ait hükümlere yer verilmiştir. Bu hükümlere uyulmaması suçun fiili olarak düzenlenmiştir. Kayıt nizamına ait hükümler başlıklar halinde şöyledir:

- i- Defterler Türkçe tutulacaktır.
- ii- Defterlere yazı mürekkeple veya makineyle yapılır.
- iii- Yanlış kayıtlar muhasebe ilkelerine göre düzeltilir,
- iv- Rakam ve yazılarda yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde üzeri çizilmek, üst veya yan tarafına ve yahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle düzeltilebilir.
- v- Kayıtlar arasında usulen yazılmaya mahsus olan satır çizilmeksizin boş bırakılmaz ve atlanılmaz. Ciltli defterlerde defter sayfaları ciltten koparılamaz.

¹⁶² GVK md. 54.

¹⁶³ VUK md.243-244.

- vı- Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yazıların sırası bozulamaz, bunlar yırtılamaz ve yok edilemez,
- vıı- Kayıtlar zamanında yapılmalıdır. Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. İhı gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir. Kayıtların devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürütülen müesseselerde, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevaz vermez,
- vııı- Türk Harfleri kullanılmalıdır. VUK'da yer almayan bu kural, 3 Kasım 1938 tarihinde yürürlüğe giren 1353 sayılı Türk Harfleri Kanunu'nun 2. Maddesinde açıkça belirtilmiştir. Buna göre, "bu kanunun neşri tarihinden itibaren bilcümle şirket, cemiyet ve hususi müesseselerde Türk harfleriyle yazılmış olan yazıların kabulü ve muameleye konulması mecburi" tutulmuştur. O halde, gerçek ve tüzel kişi tacirler, her türlü muhaberat ve hesap kayıtlarında kanunda belirtilen Türk harflerini kullanmak zorundadır. Türkçe kayıtlar bulunmak koşuluyla defterlerde başka dilden kayıtlar yapılmasına engel getirilmemiştir.
- Uygulamada, özellikle ünvan tespitinde Türk harfleri arasında x ve w harflerinin de kullanıldığı görülmektedir. Kanuna aykırı bir durum yaratmaması için dikkatli olunmalıdır.
- ıx- Uluslararası rakamlar kullanılmalıdır. Bu kural VUK'da yer almaz. 1 Haziran 1929 tarihinde yürürlüğe giren 1288 sayılı Beynelmilel Erkamın Kabulü Hakkındaki kanuna göre; gerçek ve tüzel kişilerin yazışmalarında ve hesap kayıtlarında uluslararası rakamlar kullanılması zorunluluğu getirilmiştir.
- x- Türk para birimi kullanılmalıdır. VUK 215. maddesi ile kayıt nizamında değer ölçüsü para birimi olarak Türk Parasını kullanma zorunluluğu getirilmiştir. Türk Ticaret Kanunu'nun 75. maddesinde de tutulacak defter ve kayıtlar ile envanter ve bilançoda "Türk Parası" kullanılır ifadesine yer verilmiştir. Belgeler Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla yabancı para birimine göre düzenlenebilir. Şu kadar ki, yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk Parası gösterilme şartı aranmaz.¹⁶⁴

¹⁶⁴ ATLI, ÇEVİK, a.g.e., s. 184.

Türk harflerinin ve uluslararası rakamların kullanmasına ilişkin zorunluluk VUK tarafından getirilmiş değildir. Bu iki husus kayıt nizamını genel hükümler olarak bağlamaktadır. Suçun fiilinin VUK'nun 215 ve 219. maddelerinde belirtilen kayıt kurallarına uyulmaması olduğu düşünüldüğünde defterlerde Türk harflerinin ve uluslararası rakamların kullanılmamasını genel usulsüzlük suçunun kayıt nizamına aykırılık olarak söylemek mümkün olamayacaktır. Bu durum kaydın yapılmamasını ifade edip aynı suçun "tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmaması" fiili içinde değerlendirilmesi yerinde olur.¹⁶⁵

Kayıt nizamına ilişkin hükümlere uygun davranılmaması doğru vergi incelemesine engel oluşturmaya bile suç fiili olarak kabul edilecektir.

Yukarıdaki fiillere ilişkin uygulamaya VUK un 352/1-8. bentte parantez İçi hükümlerle fiillerin birleşmesi açısından bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen fiiller, tek fiil sayılacaktır. O halde inceleme tarihine kadar örneğin, üç takvim yılı geçmişse ve her takvim yılı itibariyle birden fazla kayıt nizamına ilişkin ihlaller varsa ihlallerin ne kadar olduğu önemli olmayıp, her bir takvim yılı için ayrı ayrı usulsüzlük fiilinin tek işlendiği kabul edilecektir.

► **İşe Başlamanın Zamanında Bildirilmemesi:** Aşağıdaki kişiler işe başlamayı bildirmeye mecbur tutulmuşlardır.¹⁶⁶

- Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı
- Serbest meslek erbabı
- Kurumlar Vergisi mükellefleri
- Kollektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları.

VUK 154 ve 155. maddelerinde işe başlamanın göstergelerini, tüccarlar ve serbest meslek erbapları için farklı esaslara bağlamıştır.

Tüccarlar için aşağıdaki hallerden herhangi biri "işe başlama"yı gösterir:

- Bir işyeri açmak (işyeri açmaktan maksat, belli bir yerde fiilen ticari ve sınai faaliyete geçmek demektir. Bir yerin ne maksatla olursa olsun sadece kiraya tutulmuş olması veya içinde tertibat ve tesisat yapılmakta bulunması iş yerinin açıldığını göstermez),

- İşyeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kaydolunmak;

Serbest meslek erbabı için aşağıdaki hallerden herhangi biri "işe başlama"yı gösterir:

- Muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel iş yerleri açmak;

¹⁶⁵ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 91.

¹⁶⁶ VUK md. 153.

- Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak;

- Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak;

- Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunmak. Mesleki teşekküllere kaydolunanlardan görevleri veya durumları icabı bilfiil mesleki faaliyetle bulunmayacak olanlar bildirimlerinde bu ciheti de açıklarlar.

İşe başlama bildirimlerini, gerçek kişiler işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde yaparlar. Bu bildirim işletmenin avukat veya mali müşavirleri aracılığıyla da yapılabilir. Şirketlerde işe başlama bildirimini ise işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde ticaret sicil memurluğunca ilgili vergi dairesine yapılır. Bildirimlerin yazılı olması genel esastır İşe başlama bildirimini hiç yapılmaması veya işe başladıktan sonra yapılmak suç fiili olarak düzenlenmiştir.¹⁶⁷

► **Defter Tasdiklerinin Yapılmaması Olması:** Mükellefler faaliyet türlerine uygun düşen defterleri tutmaları yanında bunların bazılarını tasdik ettirmek zorundadırlar.

Mükelleflerin bu defterlere, istedikleri zaman işledikleri gibi ilaveler yapmama, kimi sayfalarını yırtma, silme, yerine yenilerini koyma, kimi kayıtları vergi ziyasına neden olacak biçimde, sonradan, değiştirme olanağına sahip olmamaları gerekir. Tasdik zorunluluğu, bu sonucu sağlamaya yönelik önlemlerden biridir.¹⁶⁸

Defterlerin tasdik işlemi sayfaların birbirini takip eden sayılarla numaralandırılması ve defterin kaç sayfadan ve tek veya çift numaralar belirtilmek suretiyle bu bilgilerin defterlerin ilk ve son sayfalarına yapıştırılarak gerçekleştirilir. Defterlerin tasdik makamı işyerinin, işyeri olmayanlar için ikametgahının bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini ifa edenler, menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acentalar için borsa komiserliğidir.¹⁶⁹

Tasdike tabi defterlerin neler olduğuna VUK'un 220. Maddesinde yer verilmiştir. Bunlar;

- Yevmiye (günlük) defteri
- İşletme defteri
- Çiftçi işletme defteri
- Nakliyat vergisi defteri

¹⁶⁷ VUK md. 168, 169.

¹⁶⁸ CANDAN, a.g.e., s. 198.

¹⁶⁹ VUK md. 223.

- Yabancı nakliyat kurumları hasılat defteri
- Serbest meslek kazanç defteri
- Yukarıda sayılan defterlerin yerine, tutulması uygun görülen defterler. Örneğin, 210. maddede hekimlerin tuttıkları protokol deflerinde serbest meslek kazanç defterindeki bilgilere yer vermeleri koşuluyla serbest meslek kazanç defteri tutmayabilecekleri ifade edilmektedir.

Dikkat edildiğinde kanun tutulması zorunluluğu getirdiği defterlerden bazılarının tasdikini zorunlu tutmamıştır. Örneğin, defteri kebir (büyük defler) tutulması zorunlu olmakla beraber tasdiki zorunlu defterler arasında sayılmamıştır.

► **Diğer Ücretlerin Zamanında Tarh Ettirilmemesi:** "Diğer ücretlerin" vergilendirilmesine ilişkin hükümler GVK'nın 64. maddesinde açıklanmıştır. Bu gruba giren ücretlerin gelirleri asgari ücrete bağlı olarak hesaplanmakta olup, verginin tarh zamanı hizmetin ifa olduğu takvim yılının ikinci ayıdır (Şubat). Takvim yılı içinde işe başlayanlarda tarh işe başlama tarihinden itibaren bir ay içinde yapılır.

Diğer ücretliler grubuna giren kişilerin tarh işlemlerini hiç yaptırmamaları ya da tarh işlemini bu süreleri aştıktan sonra yaptırmaması suç fiili olarak değerlendirilecektir.

► **Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin Birinci Ek Süreden Sonra Verilmesi:** Verasete bağlı intikallerde Veraset ve İntikal Vergisinin (VİV) beyan süresi, ölüm tarihine ve muris ile mirasçının Türkiye'de bulunup bulunmamasına göre farklılık arz eder. VİV biri beyanname verme süresini (muris Türkiye'de varisler Türkiye'de ise ölüm tarihini takip eden dördüncü ay) takip eden 15 günlük süredir. Bu süre birinci ek süre olarak adlandırılır. Bu süre içinde mükellef beyannamesini vermezse kendisine tebliğ edilmek koşuluyla bir 15 günlük süre daha verilir. Buna da ikinci ek süre denmektedir. Birinci ve ikinci ek süreler içinde beyannamenin verilmesi halinde vergi ziyayı doğmayacaktır.

Kanunun birinci derece düzeyinde cezalandırılmasını öngördüğü eylem beyannamenin ikinci ek süreyi de kapsayacak şekilde birinci ek süresinden sonra verilmesi halidir. VİV beyannamesi bu sürede de verilmiyorsa yine birinci derece usulsüzlük fiili oluşacaktır. Ancak, fiil ilaveten nitelik değiştirecektir. Çünkü bu yeni durumda vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olmasına göre vergi ziyayı suçu açısından değerlendirme yapılması zarureti vardır.

Mükellef, tebliğ yapılmadan beyannamesini veriyorsa fiil yine birinci derece usulsüzlük kapsamında değerlendirilecektir.

1.5.2.2.1.2. İkinci Derece Genel Usulsüzlük İçeren Fiiller

İkinci derece fiiller, birinci derece fiillere göre daha hafif ihlallerden oluşmaktadır.

► **VİV Beyannamesinin Birinci Ek Sürede Verilmemesi:** VİV beyannamesinin birinci ek sürede (beyanname vermenin son gününü takip eden 15. gün) verilmesi ikinci derece fiil olarak değerlendirilmiştir.

► **Ekim Sayım Beyanlarının Yapılmaması, Eksik veya Yanlış Yapılması:** Ekim sayım beyanında bulunmak durumunda olan çiftçiler bu ödevlerini normal olarak her yılın Kasım ayında yerine getirirler. Bu süre içinde ekim sayım beyanında bulunmamak, bulunmakla birlikte VUK'un 243. maddesindeki bilgilere yer vermemek veya yanlış bilgi vermek ikinci derece usulsüzlük fiili olarak düzenlenmiştir.

► **Bildirimlerin Zamanında Yapılmaması:** Mükelleflerin kural olarak yazılı yapması gereken bildirimlerden biri olan "işe başlamayı bildirmenin yerine getirilmemesi" fiilinin birinci derece usulsüzlüklerden olduğu yukarıda açıklanmıştır. İşe başlamanın bildirilmemesi konusunda özel düzenleme yapıldığı ve bu fiilin birinci derece usulsüzlük fiilleri arasında sayıldığından ikinci derece fiiller içinde değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle bu başlık altında cezalandırılacak bildirimler işe başlama dışına kalan bildirimlerden ibaret olacaktır.

Mükelleflere işe başlamayı bildirme dışında çeşitli hususlarda bildirimde bulunma yükümlülüğü getirilmiştir. Bu bildirimlere genel olarak VUK'un 157 ile 169. maddeleri arasında yer verilmiştir. Kanununun bildirilmesi zorunluluğu getirdiği bildirimler genel olarak şunlardır:

- İşyeri adres değişikliği
- İkametgah adres değişikliği
- Mükellefiyet değişiklikleri
- İşyeri sayısındaki değişiklikler
- İş bırakma bildirimleri
- Bina ve arazinin kullanım tarzının değişmesi, inşaatın bilmesi, taksim ve ifraz edilmesi

Yapılması gereken bildirimler için öngörülen kanuni süre, bildirilecek olayın meydana geldiği tarihten başlayarak bir ay, bina ve arazi değişikliklerinin bildirilmesi inşaatın bitip her

kısının kullanılmaya başlandığı, tadili gerektiren durumun meydana geldiği tarihten başlayarak iki aydır.

Yukarıdaki bildirimlerin süresinde bildirilmemesinin suç fiili olabilmesi bildirim "yazılı" olarak yapma zorunluluğu getirilenler için söz konusudur. Sözlü bildirim yapmak durumunda olanlar bu kapsama girmez.

Yazılı bildirimler posta ile "taahhütlü" olarak da gönderilebilir. Bu durumda bildirim postaya verildiği tarih vergi dairesine verilme tarihi olarak kabul edilir. Adi posta ile gönderilmesi halinde vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihi bildirim tarihi olarak değerlendirmesi gerekir.

► **Vergi Karnesinin Alınmaması:** GVK'na göre "diğer ücret" kapsamında vergilendirilenler, vergi bakımından durumlarını kayıt, tescil ve karneye işaret ettirmek üzere, bunları bağlı buldukları vergi dairesine ibraz etmek zorundadırlar.¹⁷⁰ Mükellefin vergi karnelerini vergi dairesine ibraz süresi işe başladıkları tarihten başlayarak bir aydır.¹⁷¹ Bu süre sonundan başlayarak onheş gün içinde vergi karnelerini vergi dairesine ibraz etmeyenler suç fiilini işlemiş kabul edilirler.

Kanunda suç fiili karnenin alınmaması şeklinde ortaya konmuştur. Ancak fiilin "alınmama" yerine "ibraz edilmeme" şeklinde ifade edilmesi daha doğru olurdu.

► **Defterlerin Geç Tasdiki:** Her ne kadar başlık geç tasdik şeklinde ifade edilmişse de, geç tasdikle sınırsız bir süreyi içeren zaman dilimi kastedilmemektedir.

VUK'na göre tasdiki zorunlu defterlerden herhangi birinin kanuni süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde tasdik işleminin (geç tasdik) yapılması ikinci derece fiil olarak sayılmıştır. Defterlerden herhangi birinin kanuni sürenin sonundan başlayarak bir aylık süreyi geçtikten sonra tasdik edilmesi veya hiç tasdik edilmemesinin birinci derece fiil olarak düzenlendiğini hatırlamakta yarar vardır.

Örneğin, öteden beri defter tutan ikinci sınıf tüccar işletme hesabı defterini kanuna uygun şekilde defteri kullanacağı yıldan önceki yılın Aralık ayında tasdik ettirmesi gerekirken, kullandığı yılın Ocak ayında tasdik ettirirse ikinci derece fiil, Şubat, Mart veya takip eden aylarda tasdik ettirir veya ettirmezse birinci derece fiil meydana gelmiş olacaktır.

¹⁷⁰ VUK md. 247/1.

¹⁷¹ VUK md. 248/3.

► **Beyannamelerin, Bildirimlerin ve Belgelerin Şekil ve İçeriğe Uymaması:** Gerek maddi, gerek usul kanunları vergi beyannameleri, bildirimler, belgeler (fatura, gider pusulası vb) için şekle ve içeriğe yönelik belirlemeler yapmışlardır. Ayrıca VUK'nun mük. Md.. 257 çerçevesinde Maliye Bakanlığı'na belgelerin şekil, içerik ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirleme yetkisinin verilmesi yanında mevcut belgelere ek olarak düzenlenmesi zorunlu olan yeni belgeler getirme yetkisi de verilmiştir.

İşte beyanname, bildirimler, belgelerin kendileri ve eklerinin kanunca ve idari düzenlemelerle belirlenen şekil ve içeriğe uyulmaması ikinci derece fiil olarak düzenlenmiştir. GV beyannamesinin eki durumunda bulunan bilanço ve/veya hesap özetinin beyannameye bağlanması ya da faturada yer alması ile birlikte yeterli açıklıkla olmaması buna örnek olarak verilebilir. Nitekim, Danıştay bir kararında perakende satış vesikalarında VUK 233. maddesinde yer almamakla birlikte Maliye Bakanlığınca, VUK'nun 257. maddesindeki yetki kullanılarak getirilen bazı hususlara (vergi dairesi adı, mükellefin hesap numarası) yer verilmemesini kanunen belirlenen şekil ve muhteviyata uygun olmaması nedeniyle ikinci derece fiil olduğuna karar vermiştir.

İhlal kaç bakımsız belge itibarıyla yapılıyorsa o kadar fiil meydana gelmiş kabul edilir. Burada bir hususu belirtmekte yarar vardır. Oda, belgelerde olabilecek eksikliklerin nasıl değerlendirileceğidir.

VUK'nun 27 inci maddesine 3505 sayılı kanunla eklenen fıkralarda; "Bu Kanuna göre kullanılan veya bu kanunun Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından düzenlenmemiş sayılır. Maliye Bakanlığı, düzenlenmesi mecburi olan belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri belirlemeye ve bu belgelerden uygun gördüklerine, düzenleme saatinin yazılması mecburiyeti getirmeye yetkilidir" hükmü getirilmiştir. Bu hükümlerle Maliye Bakanlığınca mükerrer 257 inci madde ile verilen düzenleme yetkisi pekiştirilmekle kalmamış, ayrıca gerek VUK'yla, gerek anılan Bakanlığın yaptığı düzenlemelerde kullanma zorunluluğu getirilen belgelerin, bu kanunda ve idari düzenlemelerle, öngörülen zorunlu bilgileri taşımamalarına yaptırım getirilmiştir. Yaptırım, belgenin hiç düzenlenmemiş sayılmasıdır.

► **Bazı Belgelerin İbraz Edilmemesi:** Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla, saklanması zorunlu olan belgelerin ibraz edilmemesi suç fiili olarak düzenlenmiştir. Açıkça anlaşılıyor ki, belgelerin bulunmaması veya ibraz edilememesi hesap ve işlemlerin doğruluk ve açıklığını bozmadığı durumda bu fiil oluşmuştur. Eğer

belgelerin ibraz edilmemesi hesap ve işlemlerin doğruluk ve açıklığını bozuyorsa o durumda vergi ziyayı suçu çerçevesinde durumun değerlendirilmesi gerekecektir.

İkinci derece usulsüzlük kapsamında cezalandırılacak fiil, belgelerin ibraz edilmemesine rağmen gerçek mali durumun özünde değişiklik meydana getirilmemesi halidir. Örneğin, İstanbul'un Avrupa yakasından satın aldığı malları kendi aracıyla Boğaz Köprüsünü kullanmak suretiyle Bursa'ya götüren bir tüccar köprü geçiş ücretini makbuz karşılığı ödemesine ve kayıtlarına intikal ettirmesine karşın ödeme yaptığını gösteren makbuzu ibraz edememektedir. Durumu ikinci derece usulsüzlük fiili kabul edilecektir. Diğer taraftan banka faiz giderlerine ilişkin her an bankadan alınabilme imkanı bulunan hesap ekstresinin ibraz edilememesi bu konuda verilecek bir başka örnektir. Çünkü mükellefler her ne kadar belge ibraz edememişler de (yani olayı şeklen ispat edememişler de) ilgili giderin ödendiği noktasında şüphe bulunmamaktadır.¹⁷²

İbraz edilmeme eyleminin suç teşkil edebilmesi 15 günlük ibraz süresine uyulması ve zamanaşımının geçmemiş olmasına bağlıdır. İbraz edilmeyen belge hangi yolla olursa olsun, hangi yıl itibariyle ibraz edilmemişse suç o tarihte yapılmış sayılır.¹⁷³

1.5.2.2.1.3. Özel Usulsüzlük Fiilleri Ve Cezaları

Özel usulsüzlük cezasını gerektiren fiiller ile bunların işlenmesi halinde uygulanacak cezalara, VUK'nun 353 ve Mükerrer 355. maddelerinde yer verilmiştir.

Aşağıda belirtilen usulsüzlükler sonucunda vergi kaybı da meydana geldiği takdirde, vergi kaybına bağlı vergi cezaları ayrıca kesilir. Bu cezalar hakkında 336. madde hükmü uygulanmaz. Yani, hem özel usulsüzlük cezasının, hem de vergi kaybına bağlı olarak vergi ziyayı cezasının kesilmesi yoluna gibidir.

Aşağıda parantez içinde yer alan tutarlar, 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere uygulanacak ceza tutarlarını göstermekte olup, söz konusu tutarlar 354 nolu VUK Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

► Verilmesi ve alınması gereken fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzen lenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 10.000.000 liradan (129,00 YTL) aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u oranında özel usulsüzlük cezası kesilir.

¹⁷² ŞENYÜZ, a.g.e., s. 99.

¹⁷³ ÖZBALCI, a.g.e., s. 832.

Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 5.000.000.000 lirayı (60.000,00 YTL) geçemez.

► Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığı'nca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için 10.000.000 lira (129,00 YTL) özel usulsüzlük cezası kesilir.

Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 500.000.000 (1.700,00 YTL) lirayı, bir takvim yılı içinde ise 5.000.000.000 lirayı (60.000,00 YTL) aşamaz.

► Direkt tüketicilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespit edilmesi halinde bunlara 353. maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri kadar (25,80 YTL) özel usulsüzlük cezası kesilir. Şu kadar ki, bu cezanın kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespit vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılması şarttır. Bu hükmün uygulanmasında belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayana verilen örneği ceza ihbarnamesi yerine geçer. Bu cezanın 7 gün içinde ödenmesi gerekir. Tespit tutanağının düzenlendiği gün ödenmesi halinde, söz konusu cezanın yarısı indirilir Yedi gün içinde ödenmeyen cezalar ise iki kat olarak alınır.

► Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığı'nca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; iş yerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her tespit için 10.000.000 lira (129,00 YTL) özel usulsüzlük cezası kesilir.

► VUK'na göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara 250.000.000 lira (2.900,00 YTL) özel usulsüzlük cezası kesilir

► Tek vergi numarası kullanılması zorunluluğuna uymaksızın işlem yapanlara, her bir işlem için 10.000.000 lira (150,00 YTL) özel usulsüzlük cezası kesilir.

► Belge basımı ile ilgili bildirim görevini kısmen veya tamamen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine 75.000.000 lira (460,00 YTL) özel usulsüzlük cezası kesilir.

► 4358 sayılı Kanun uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği standartlarda, araçlarla (yazı, manyetik ortam, disket, mikrofilm, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirmeyenler hakkında 75.000.000 lira (600,00 YTL) özel usulsüzlük cezası kesilir. Kendilerine ceza kesilenler, ödedikleri ceza için fiilleri ile ceza kesilmesine neden olan kişilere rücu edebilirler.

► VUK'nun 127. maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına 75.000.000 lira (460,00 YTL) özel usulsüzlük cezası kesilir.¹⁷⁴

Bunula birlikte, VUK'un farklı maddelerinde bildirimde bulunma ve bilgi verme sorumluluğunun yerine getirilmemesine ilişkin öngörülen özel cezalar da Özel Usulsüzlük sunun unsurlarıdır. VUK'nun 86'ncı maddesine göre, zirai kazançlar il ve merkez komisyonları, kamu idare ve müesseseleri ile Devlet ekonomi kurumlarından ve görevlerinin gerektirdiği sair gerçek ve tüzel kişilerden her türlü bilgiyi isteyebileceklerdir.

Yine VUK 148'inci madde, Kamu idare ve müesseselerini, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişileri, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye zorunlu tutmuştur.

Maliye Bakanlığı veya vergi daireleri tarafından yazı ile istenecek bilgilerin devamlı olarak verilmesi zorunluluğunun bulunmasının yanısıra, belirli şahısların öğrendikleri ölüm vakaları ile intikalleri vergi dairesine bildirmeleri gerektiği VUK 149 ve 150'inci maddeleri ile hükme bağlanmıştır.

Bunun yanında, VUK 256, 257 ve Mük. 257'inci maddelerinde, defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz zorunluluğu ile mükelleflerin yerine getirmek zorunda oldukları diğer bazı ödevler bulunmaktadır.

Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil olmak üzere, yukarıda açıklanan zorunluluklara uymayanlardan;

► Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 100.000.000 lira (1.290,00 YTL),

► İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 50.000.000 lira (600,00 YTL),

¹⁷⁴ Bülent AK, a.g.e., s. 32.

► Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 25.000.000 lira (290,00 YTL), özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanun'un ceza hükümlerinin uygulanması yoluna gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır.

Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır.

Bu çerçevede, 249 Seri Nolu VUK Genel Tebliği (GT) ile verilme zorunluluğu getirilen yıllık faaliyetlere ilişkin bildirim formlarını (daha sonra çıkarılan 350 ve 362 sıra no'lu VUK GT'ler ile "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu" olan Form Ba ve Form Bs) 256 ve 285 Seri Nolu VUK GT'lerinde belirlenen süreler içinde vermeyenlere, eksik veya yanıltıcı olarak verenlere; bunları vermeleri veya tamamlamaları bakımından yeniden süre verilmesine gerek olmayıp adlarına VUK'nun mükerrer 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.¹⁷⁵

Ancak, sözü edilen bildirim formlarını özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen vermeyenlere yazı ile yeniden süre verilip bu zorunluluğu yerine getirmelerinin istenilmesinden sonra yine bu mecburiyete uymayanlara daha önce kesilen cezanın bir kat artırılmak suretiyle uygulanacağı ise tabiidir.

Diğer taraftan, VUK Md. 30/3'e göre mükelleflerin defter ve belgelerle diğer kayıtlarını incelemeye yetkili olanlara ibraz etmemeleri halinde, ilgili dönem matrahının re'sen takdiri gerekmektedir. Bu husus göz önüne alındığında, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi hali yukarıda belirtilen diğer mecburiyetlerden farklılık arz etmektedir

Bu itibarla, vergi incelemelerinde incelemeye yetkili olanlara istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde, dönem matrahının belirlenerek rapora bağlanması gerekmektedir. Dolayısıyla, vergi incelemelerinde defter ve belgelerin ibrazı için ikinci defa süre verilmesi ve rapor düzenlenmesi için sürenin beklenilmesine gerek bulunmamaktadır.¹⁷⁶

Öte yandan, VUK'nun 256. maddesi hükmü uyarınca, YMM'lerin tasdik ettikleri hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlar; 27 Seri Nolu SM, SMMM ve

¹⁷⁵ 2000/2 Sıra Nolu VUK' İç Genelgesi, www.gib.gov.tr adresinde yer almaktadır.

¹⁷⁶ 1999/5 Sıra Nolu VUK' İç Genelgesi, www.gib.gov.tr adresinde yer almaktadır.

YMM Kanunu Genel Tebliği¹⁷⁷ ile belirlenen usuller çerçevesinde YMM'lere defter ve belgelerini ibraz etmekle yükümlüdür.

Bu zorunluluk YMM'ler tarafından tasdik edilen hesap ve işlemler ile ilgili defter ve belgelerle sınırlıdır YMM'lerin tasdik ettikleri hesap ve işlemler dışındaki konularla ilgili olarak defter ve belge ibrazını isteme yetkileri, böyle bir talebe muhatap olan mükelleflerin ise buna uyma zorunlulukları bulunmamaktadır.

Defter ve belgelerini yukarıda belirtilen usul çerçevesinde YMM'lere ibraz etmekten imtina edenler hakkında, VUK'nun mükerrer 355. maddesi hükmüne göre işlem yapılacaktır. Anılan madde hükmü çerçevesinde işlem yapılabilmesi için, YMM'lerin defter ve belge ibraz edilmesine ilişkin yazılarında, defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin VUK'nun ilgili maddelerine göre cezai işlem yapılmasını gerektirdiği belirtilecektir

YMM'ler defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellefleri bunların bağlı oldukları vergi dairelerine yazılı olarak bildireceklerdir Vergi daireleri bu mükellefler hakkında VUK'nun mükerrer 355. maddesi uyarınca işlem yapmadan önce defter ve belgelerin ibrazı taleplerinin belirtilen Tebliğ ile yapılan düzenlemelere uygun olup olmadığını kontrol edeceklerdir.¹⁷⁸

1.5.2.2.2. Usulsüzlük Suçunda Sonuç

Hukuk tarafından korunan hukuki menfaat olan netice unsuru, genel usulsüzlük suçunda, kanunun yapılmasını ya da yapılmamasını buyurduğu işlerin yapılması ya da yapılmaması olarak ortaya çıkmaktadır. Usulsüzlük suçunun meydana gelmesi için vergi ziyanının o fiille meydana gelmesi şart değildir, esasen suçun bu özelliği onu tehlike suçu kategorisine sokmaktaydı. Bu şartlar altında genel usulsüzlük suçlarında hareket unsuru ile netice unsuru iç içe girmekle ve adeta ikisi aynı gibi görünmektedir.¹²⁰

Suçta ayrıca bir netice aranmamakla birlikte hareketin yapılması ile netice de gerçekleşmiş olan ve neticenin hareketin içine kaynaşmış olduğu suçlara "neticesi harekete bitişik suç" adı verilmektedir. Şekli suçlarda netice yok değildir, vardır fakat udice harekete bitişik olduğundan ayrıca aranmaz. Neticesi harekete bitişik suçlarda, ihlali belirtilen hareket yapılır yapılmaz suç da tamam olur.

¹⁷⁷ 06.12.2000 tarih ve 24252 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

¹⁷⁸ AK, a.g.e., s. 34.

1.5.2.3. Manevi Unsur

Usulsüzlük suçlarını, ceza hukukundaki kabahatlere benzetmek mümkündür. Usulsüzlüklerde maddi fiilin işlendiği objektif olarak ortaya çıktığında, failin kast veya taksirle hareket edip etmediğini araştırmaya gerek kalmaz. Bunun için usulsüzlüklerde kusurluluk aramaya gerek yoktur. Burada önemli olan kanunda sözü edilen şekle ilişkin hükümlerine uyulmamasıdır.

1.5.3. Hapis Cezasını Gerektiren (Hürriyeti Bağlayıcı) Suçlar ve Cezaları

4369 sayılı Kanunla yapılan geniş kapsamlı değişiklikler sonucunda; kaçakçılığa teşebbüs suçlarını tanımlayan 358'inci madde kaldırılmış olup, 360'inci madde hükmünde kaçakçılığa teşebbüs halinde uygulanması söz konusu olan cezalar da kaldırılmış ve bu madde kaldırılan 338, 346 ve 347'inci maddelerde yer alan iştirak, teşvik ve yardım ile ilgili hükümleri kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmiş, 344'üncü maddede yapılan değişikliklere uygunluğu sağlamak üzere, kaçakçılık suçları ve cezalarını ele alan 359'uncu maddede de değişiklikler yapılmıştır. Bu cezaların ayrıntılarını, aynı zamanda vergi ziyanına yol açıyor olmaları nedeniyle, bu başlık altında detaylı bir şekilde incelemiş olduğumuzdan, tekrar detaylarına girmeyeceğiz. Bu cezalar; aynı zamanda çalışmanın başında yapılan ayırım düşünüldüğünde, adli vergi suçları kapsamında yer alan suçlara karşılık gelen cezalardır.

1.5.3.1. Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

Hapis cezasını gerektirir kaçakçılık suçları ve bunlara uygulanacak cezalar para cezasına çevrilip çevrilmemesine göre iki gruba ayrılabilir. Buna göre, VUK'nun, 4369 sayılı Kanununla değişik 359'uncu maddesi ile getirilen hüküm, hapis cezasını gerektiren fiiller ile uygulanacak cezaları aşağıdaki gibi sıralamıştır:

1.5.3.1.1. Para Cezasına Çevrilebilen Hapis Cezasını Gerektiren Suçlar

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

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

► Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler (varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir)

► Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar.

1.5.3.1.2. Para Cezasına Çevrilemeyen Hapis Cezasını Gerektiren Suçlar

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

► Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler,

► Defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar,

► Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir),

► Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar, hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunur.

4369 sayılı Kanunla değiştirilen, VUK'nun "Kaçakçılık suçları ve cezaları" başlıklı 359'uncu maddesinde yer verilen fiillerde, suçun hem maddi unsurlarının, hem de manevi unsurlarının oluştuğu kabul edilmektedir.

Yapılan düzenlemeye göre, yukarıda belirtilen fiillerin bulunması halinde, vergi kaybına yol açılıp açılmadığına ve tarh dönemi içinde oluşup oluşmadığına bakılmaksızın, varsa vergi ziyayı cezasının uygulanmasının yanı sıra söz konusu durum hürriyeti bağlayıcı cezaların da uygulanmasını temin etmek üzere adli yargı mercilerine intikal ettirilecektir.

Diğer bir ifade şekliyle, 359'uncu maddede yer verilen fiiller nedeniyle vergi kaybının bulunması halinde, söz konusu vergi ziyaya değişen 344'üncü madde hükmüne göre 3 kat vergi ziyayı cezası kesilecek olup, ayrıca mahkeme kararlarına göre hapis cezasının uygulanması söz konusu olabilecektir

Diğer taraftan, VUK'nun 371'inci maddesindeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmayacak, yani yukarıda belirtilen hapis cezalarının uygulanması söz konusu olmayacaktır.

1.5.3.2. İştirak

VUK'nun, 4369 sayılı Kanunla değiştirilen 360. maddesi aynen aşağıda yer aldığı gibidir:

"İştirak

Madde 360 - Birden fazla kişi 359'uncu maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolunur. Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunur."

Bu durumda, 359'uncu maddede sayılan hapis cezasını gerektiren fiillere iştirak edenler ile azmettirenler, bu fiilleri işleyenlerle aynı hapis cezalarına çarp tırılacaklardır. Ancak, bu fiillerin işlenmesine iştirak edenlerin, fiili işleyenlerle aynı cezaya çarptırılabilmesi için, bunların ayrı ayrı maddi menfaat gözetmeleri şarttır. Aksi takdirde, fiilin işlenmesine iştirak edenlere, fiile ilişkin hapis cezasının dörtte biri hükmolunur.

Diğer taraftan, söz konusu fiillere iştirak edenlere, hükmolunacak hapis cezalarının yanı sıra, ayrıca bir kat vergi ziyai cezası kesilecektir.¹⁷⁹

1.6. VERGİ EHLİYETİ VE CEZA EHLİYETİ

Vergi ehliyeti ve ceza ehliyeti, medeni hukuktaki fiil ehliyetinden çok farklı içeriğe sahip kavramlardır.

1.6.1. Vergi Ehliyeti

Vergi ehliyeti, vergi kanunlarına göre mükellef olunmasını ifade eder. Gerçek kişilerin vergi ehliyetine sahip olabilmeleri için medeni hukuk anlamındaki fiil ehliyetinden (hak ehliyeti ve fiil ehliyeti) farklıdır. Gerçek kişilerin vergi ehliyetine sahip olmaları için medeni hukuk anlamında ehliyete sahip olmaları şart değildir. Örneğin, iki yaşındaki bir çocuğa (tam ehliyetsiz) babası fidan miras yoluyla faaliyetin sürdürüldüğü binanın mülkiyeti babasına ait olan bir otomobil ve bir ticarethane kalırsa, ticarethaneden elde edilen gelirden dolayı GV mükellefi, ticari faaliyetin sürdürüldüğü emlakten dolayı emlak vergisi mükellefi, otomobili varsa Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) mükellefi olabilecektir. Tüzel kişiler, hukuk düzeni tarafından borç altına girip hak sahibi olabilen varlıklar olarak tanımlandığına göre, tüzel

¹⁷⁹ VUK'nun, 4369 sayılı Kanunla değişik 344/3.

kişilerin de gerçek kişiler gibi vergiyi doğuran olayla ilişki içine girebilmelerine engel bir durum yoktur. Tüzel kişiler, gerçek kişilere has olan özellikler (örneğin, evlenme, hısımlık vb.) dışındaki bütün haklara sahiplerdir. Bunlar da ticaret yapabilir, emlak veya otomobil sahibi vb. olabilir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayla işleri içine girdiklerinde verginin mükellefi olurlar.

İster gerçek ister tüzel kişiler hak ve/veya fiil ehliyetine sahip olsunlar veya olmasınlar vergi kanunlarında nitelikleri belirtilen vergiyi doğuran olayla bağlantı içine girmeleri halinde bazen vergi mükellefi bazen de vergi sorumlusu olarak üzerlerine düşen çeşitli ödevleri bulunur. Bu ödevler vergilerin doğumu, tarihi, tebliği ve tahsiline ilişkin usuli ve maddi kurallar şeklinde karşımıza çıkar. Örneğin, defter tutmak, beyanname vermek vb. Bu ödevlerin kanunlarda belirlenmiş şekline aykırı davranılması halinde mükelleflerin bazı yaptırımlarla (müeyyidelerle) karşı karşıya bırakılmalarının nedeni vergi uygulamalarını doğru ve zamanında yerine getirilmesini temin etmektir. Aksi takdirde düzenlenmek istenen kuralların uygulanabilmesi mümkün olmaz. Kuralların ihlal edilmesi halinde yaptırımlar uygulanmasından amaç, kuralların doğru şekilde uygulanmasının teminidir.

VUK'nun 8/4 maddesinde mükellef teriminin aynı zamanda vergi sorumlusunu da kapsadığı ifade edilmiştir. Bu nedenle vergi ehliyeti için yapılan açıklamaların vergi sorumluluğu açısından geçerli kabul edilmesi gerekir.

1.6.2. Vergi Suçlarında Ceza Ehliyeti

Genel olarak ceza ehliyeti, bir kişinin hukuka aykırı gerçekleştirdiği fiil sonucunda cezalandırılabilmesini ifade eder. Kişilerin mükellef olsun veya olmasın vergi hukukunda üzerlerine düşen görevleri yerine getirmediklerinde önem kazanır. Ceza ehliyetini gerçek ve tüzel kişiler açısından ayrı ayrı ele almakta vauu vardır. Vergi ehliyeti ve ceza ehliyeti başka şeyleri ifade eder. Bir başka deyişle vergi ehliyetinin varlığı ceza ehliyetini gerektirmez. Örneğin, küçük bir çocuk vergi ehliyetine sahipken ceza ehliyetine sahip değildir. Bu nedenle vergiyi doğuran olayla ilişki içine girilmesi durumunda vergi küçük çocuğa tarh edilirken (vergi ehliyeti), işlenen vergi suçundan dolayı ceza kanuni temsilcisine (ceza ehliyeti) kesilecektir.

Şimdi gerçek ve tüzel kişiler açısından ceza ehliyeti üzerinde durulacaktır.

1.6.2.1. Gerçek Kişiler Açısından Ceza Ehliyeti

Gerçek kişilerin ödevlerini yerine getirmemelerinden sorumlu tutulma hali medeni hukuktaki fiil ehliyeti ile ilişkilendirilmiştir. Tam ehliyetli bir kişinin vergi hukukuna ilişkin

ödevlerin yerine getirilmemesinden yada hukuka aykırı yerine getirilmesinden dolayı ceza ehliyeti kendisine ait olacaktır.

Vergi kanunlarımız tam ehliyetlilerden sadece mükellef olanlara değil, mükellef olmayanlara da bazı ödevler yüklemiştir. Mükellef olmayanların vergi ehliyeti yoktur, ancak ceza ehliyetleri bulunmaktadırlar. Örneğin, komisyonlarda üye olarak görev alanların, işlemlerde vergi numarasını aramak durumunda bulunan kişilerin durumları böyledir. Diğer taraftan vergi mükellefiyeti olmayan bir nihai tüketici satın aldığı mal için satıcıdan fatura veya perakende satış vesikası almazsa özel usulsüzlük suçu işlemiş olacaktır. Fiil ehliyetine sahip olmayan kişilerin mükellef olsun veya olmasın ceza ehliyetleri bulunmamaktadır. Gerçek kişilerin fiil ehliyetine sahip olmamaları halinde üzerlerine düşen vergiye ilişkin ödevler kanuni temsilcileri (veli, vasi, kayyım) tarafından yerine getirilir. Kanuni temsilcilerin vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden velayet vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi kayyıma devredilenler cezaya muhatap olmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı doğrudan doğruya veli, vasi veya kayyımın kendisidir.¹⁸⁰ Vergi ehliyeti veli, vasi veya kayyımın ait olmamakla beraber ceza ehliyeti veli, vasi veya kayyımın ait olacaktır. Çünkü veli, vasi veya kayyımın ceza kesilmesinin nedeni cezalandırmaya neden olan hareketi bizzat yaparak cezalandırmaya neden olmasındandır.

Kanuni temsilcilerin kendilerine kesilen cezalar nedeniyle temsil ettikleri kişilere rücu etmeleri söz konusu değildir.

Vergi mükellefi olmamakla beraber, işlenen vergi suçlarına iştirak¹⁸¹ eden kişiler varsa onlara da ceza kesilebilmektedir. O halde vergiyi doğuran olay şahsında gerçekleşmeyen iştirakçi konumundaki kişiler de ceza ehliyetine sahip kabul edilmektedirler.

Vergi ehliyeti açısından üzerinde durulması gereken bir başka hususun da bir kişinin kendi işlediği fiilin cezası dışında başkalarının işlediği idari vergi suçlarının cezalarından sorumlu tutulabilmesidir. Bu konuda vergi kanunlarında açık bir tanımlaması olmamakla beraber uygulamada genişçe kullanılmaya başlanan müteselsil sorumluluk hakkında kısa bir bilgi verilecektir. Cezalardan müteselsil sorumluluk, birden fazla kişinin ödemesi gereken vergi cezasından şahsen ve ayrı ayrı sorumlu olmaları hali olarak ifade edilebilir.¹⁸² Burada suçu işleyerek aleyhine ceza verilen kişiden bir başka kişi (adeta suçu işleyen o imiş gibi) müteselsildi cezaya muhatap tutulmaktadır. Müteselsil sorumluluk

¹⁸⁰ VUK md. 332.

¹⁸¹ VUK md. 360 ve 364.

¹⁸² BAYRAKLI, a.g.e., s. 108.

nedeniyle cezalardan sorumlu tutulma kanundan,¹⁸³ veya sözleşmeden de¹⁸⁴ kaynaklanabilmektedir.

Vergi cezalarında sorumluluk ilke olarak ferdi ve şahsi olmasına karşılık, müteselsil sorumluluğa ilişkin hükümlerde vardır. Örneğin, tasfiye haline girmiş hir kurumun vergi cezalarının öncelikle ödenmemesi halinde tasfiye memurları şahsen ve müteselsilen sorumludur.¹⁸⁵

Vergi beyannamelerini imzalayan serbest muhasebeci (SM), serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) ve YMM'ler, imzaladıkları beyannamelerde veya YMM'lerin düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmaması nedeniyle mükellef ucuzunda vergi ziyayı ortaya çıkaracak olursa mükellefe kesilecek vergi ve cezalardan müştereken ve müteselsilden sorumlu bulunmaktadır.¹⁸⁶

Damga Vergisi (DV) mükellefi kanuna ekli (I) sayılı tabloda yazılı kağıtları imza edenlerdir.¹⁸⁷ Suçu işleyebilecek durumda olan kişi mükelleflerdir. Kanun'un 24. maddesine göre Damga vergisinin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden alınması lazım gelen vergi ve cezalardan mükelleflere rücu hakkı olmak üzere kağıtları ibraz edenler sorumlu tutulmuştur. Kağıdın birden fazla kişi tarafından imzalanması durumunda kağıtlara ait vergi ve cezalardan imza edenler müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.

MTV itibarıyla nelerler, trafik, belediye veya liman sicil memurları ile Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları gibi taşıtların her türlü satış ve devir işlemlerini yapanlar, motorlu taşıtların her türlü satış veya devir işlemlerini yapmadan önce, bu taşıtlara ait o güne kadar ödenmemiş MTV ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarının ödendiğini gösterir belgeyi istemeye mecburdurlar.¹⁸⁸

1.6.2.2. Tüzel Kişiler Açısından Ceza Ehliyeti

Tüzel kişiler fiil ehliyetlerini kanuni temsilcileri aracılığıyla kullanırlar. Tüzel kişinin niteliğine bağlı olarak kim veya kimler tarafından temsil edileceği kanunlarda belirtilmiştir. Bu nedenle tüzel kişilerde kanundan kaynaklanan bir kanuni temsilcilik ilişkisinin bulunduğunu söyleyebiliriz.

¹⁸³ VUK md. 11.

¹⁸⁴ AATUHK 11. maddede düzenlenen kefil olma.

¹⁸⁵ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 34.

¹⁸⁶ VUK mük. Md. 227.

¹⁸⁷ DV Md. 3.

¹⁸⁸ MTV. md. 13/c

Tüzel kişilerin vergi mükellefiyetine ilişkin ödevleri kişi organ (örneğin, limited şirketlerde müdür) veya kurul organ (örneğin, anonim şirketlerde yönetim kurulu) tarafından yerine getirmektedirler. İdari vergi suçlarıyla ilgili olarak tüzel kişilerin ceza sorumluluğu kabul edilmiştir. Adeta suçu tüzel kişi işlemiş gibi ceza doğrudan tüzel kişi sorumlu tutulur. Bu nedenle ceza tüzel kişiye kesilir. VUK md.383'e göre tüzel kişilerin mal varlığından kısmen veya tamamen alınamayan vergi cezaları kanuni ödevleri yerine getirmeyen kanuni temsilcilerinin mal varlıklarından alınır. Bu duruma ceza sorumluluğu denir. Vergi mükellefi olan tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinden alınamayan vergi cezalarından dolayı -limited şirketlere ilişkin ayrık düzenleme hariç- gidilebilecek kişi yoktur. Artık, kesilen ceza Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) hükümlerine göre kanuni temsilcilerinden tahsil cihetine gidilecektir.¹⁸⁹

Yukarıda belirtildiği üzere limiteti şirketlerde şirketten tahsil imkanı bulunmayan vergi cezaları için kanuni temsilciye başvurulur. AATUHK md. 35'te vergi cezası tüzel kişiliğin kanuni temsilcisinden (müdür veya müdürler) de alınamaması halinde ortakların her biri vergi ve/veya ceza açısından sermayedeki hisseleri oranında sorumlu tutulmuştur. Limited şirketlerde ortakların vergi cezalarından sorumluluğu ortağın ortaklık statüsünün geçerli olduğu sürece geçerlidir. Ortaklık payının devri halinde, devir işleminin hukuken geçerli olarak yapıldığı tarihte bu sorumluluk sona erer. Sermaye payı kime aitse limited şirketin ödenmeyen borçlarından o sorumlu olur. Dolayısıyla ortaklık payının devri ile sorumluluk yeni ortağa geçer. Sermaye payını devir alan ortağın basiretli tacir gibi davranma yükümlülüğü çerçevesinde şirketin bütün mali durumunu bildiği kabul edilir. Limited şirketin ortağının başka bir limited şirket olması durumunda ortak limited şirket ortak sıfatıyla ortak olunan limited şirketin vergi ve/veya cezalarından sorumlu olacaktır. Ancak Ödenmeyen vergi ve/veya cezalar için ortak limited şirketin müdürüne ve ortaklarına gitmek mümkün olamayacaktır. Çünkü, ortak olunan limited şirketin müdür ve ortaklarının sorumluluğu bizzat bu şirketin vergi ve cezalarından dolayıdır. Oysa, ortak konumundaki limited şirket ortak olduğu limited şirketin borçlarından sorumlu tutulmuştur. Bu sorumluluğun ortak limited şirketin müdür veya ortaklarına geçmesi düşünülemez. Bir başka ifadeyle limited şirketlerde her müdür veya ortak kendi şirketinin vergi veya cezaları dolayısıyla sorumlu olur.

VUK'nun 10. maddesinde vergi mükellefi tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine

¹⁸⁹ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 35.

getirileceği ifade edilmiştir. Kanuni temsilciler tarafından yerine getirilmeyen ödevler yüzünden mükelleflerin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi cezalarının kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerden alınacağı belirtilmiştir. Dikkat edilirse düzenleme, cezanın doğrudan kanuni temsilciden değil, "ödevleri yerine getirmeyenlerin" varlıklarından alınacağına ilişkindir. Özel hukuk tüzel kişilerinde tüzel kişiliği temsile yetkili organlar kanunla saptanmıştır. Ancak, kanunun izin verdiği durumlarda, anasözleşme hükümleriyle yada yönetim ve genel kurul kararları ile yönetim kurulunu sınırlı sayıda üyesine veya bu kurulun üyesi bulunmayan bir kişiye de temsil yetkisi bırakılabilmektedir. Yani, kanuni temsilci kanun, tüzük ve anasözleşme izin verdiği ölçüde temsil yetkisini bir veya birkaç kişiden oluşan başkasına devredebilmektedir.

Tasfiye zamanında sorumluluk tasfiye memuruna aittir. Tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde kanuni temsilci yoksa ceza sorumluluğu bunları idare edenlere ait olacaktır.¹⁹⁰

1.7. TÜRKİYE’DE İŞLENEN VERGİ SUÇLARININ İNCELEMELER SONUCUNDA TESPİT EDİLEN KISMININ BOYUTU

Türkiye’de vergi incelemesine yetkili olan vergi idaresi birimlerince yapılan incelemeler sonucunda tespit edilen matrah farkları, vergi suçunun boyutlarını çarpıcı bir şekilde göstermektedir. Yapılan incelemelerin toplam mükelleflere oranı %2,5-3 civarında ve incelenen matrah da yaklaşık aynı oranlarda olmakla birlikte tespit edilen matrah farkı önemli rakamlara ulaşmaktadır. Aşağıdaki tabloda yıllar itibariyle vergi idaresi birimlerince yapılan incelemelerin sayısı, incelenen matrah ve bulunan matrah farkları yer almaktadır:

Tablo-1: Yıllar İtibariyle Yapılan Vergi İncelemelerinde Tespit Edilen Matrah Farkları

Yıllar	Yapılan İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah	Bulunan Matrah Farkı
2002	113.244	13.863.392.055	7.971.330.648
2003	68.251	25.563.195.271	18.834.977.142
2004	153.881	22.124.052.747	18.712.916.620
2005	104.578	32.548.467.217	38.715.354.165
2006	110.442	46.796.638.680	47.419.483.413
TOPLAM	550.396	140.895.745.970	131.654.061.988

Kaynak: www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/2006_Faaliyet_Raporu.pdf

2006 yılında yapılan 110.442 adet incelemenin vergi türleri itibariyle dağılımı aşağıdaki gibidir. Tablo incelendiğinde Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi’nden sonra en

¹⁹⁰ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 37.

fazla farkın Kurumlar ve Katma Değer Vergisi incelemelerinde tespit edildiği görülmektedir. Yapılan incelemelerin bir kısmının sadece belli vergi konusu yada hesaplarla sınırlı olduğu da düşünüldüğünde işlenen vergi suçunun, bir başka deyimle tarh ve tahakkuk etmeyen verginin boyutunun daha da yüksek olduğu ifade edilebilir.

Tablo-2: 2006 Yılında Tespit Edilen Matrah Farklarının Vergi Türlerine Göre Dağılımı

VERGİ TÜRÜ	İNCELEME SAYISI	İNCELENEN MATRAH	BULUNAN MATRAH FARKI
Gelir Vergisi	27.378	1.898.934.632	2.018.374.839
Kurumlar Vergisi	10.480	4.622.578.286	4.405.318.870
Katma Değer Vergisi	28.250	20.534.245.811	3.271.063.370
Bank.Sig. Mua.Ver.	1.395	15.804.630.088	32.969.836.717
Veraset ve İnt. Ver.	110	9.318.338	9.327.936
Damga Ver.	923	417.986.292	1.472.093.866
Kat.Değ.Ver.İadesi	2.030	2.130.438.291	845.966.069
Geçici Vergi	11.133	356.121.314	1.928.576.127
Diğerleri	28.743	1.022.385.628	498.925.619
TOPLAM	110.442	46.796.638.680	47.419.483.413

Kaynak: www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/2006_Faaliyet_Raporu.pdf

II. BÖLÜM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ VE VERGİ SUÇLARINI ÖNLEMEDEKİ ETKİNLİKLERİ

2.1. 3568 SAYILI KANUN VE AMACI

Vergi ilişkileri ve süreçlerinin giderek karmaşıklaşması, vergi toplamının mükellefin beyanına dayalı olması, vergi gelirlerinin kamunun ihtiyaçlarını karşılamanın öncelikli yolu olması gibi hususlar düşünüldüğünde toplanacak vergilerin mevcut yasalar çerçevesinde mükellefler tarafından olması gereken biçimiyle beyan edilip edilmediğinin denetimi ciddi bir önem arz etmektedir. Mükellef sayısının giderek artması ve toplanan vergi kalemlerinin çeşitlenmesi, vergi toplama konumunda olan vergi idaresinin, toplanacak verginin denetlenmesiyle ilgili sorumluluğunu ve iş yükünü arttırmaktadır. Bununla birlikte vergi idaresinin gerek yapılanma gerekse personel durumu itibarıyla bu yükü kaldırabilmesi mümkün olamamaktadır.

Ayrıca, karmaşıklaşan vergi mevzuatı karşısında mükelleflerin yönlendirilmesi, muhasebe uygulamaları hususunda ihtiyaç duyacakları müşavirlik hizmetlerinin karşılanması, muhasebe sistemlerinin kurulması ile mali ve finansal konularda danışmanlık almaları gibi hususlarda uzmanlıklarına başvuracakları bir birimin varlığına duyulan ihtiyaç açıktır.

Özellikle ekonomik bakımdan gelişmiş ülkelerde çok daha uzun geçmişe dayalı olan mali müşavirlik, muhasebecilik veya benzer sıfatlarla isimlendirilmiş meslek kurumları, yasalarla tanımlanıp geliştirilerek bu ihtiyacın karşılanması yoluna gidilmiştir.

Amerika Birleşik Devletleri ve Avrupa ülkelerinin büyük bölümünde vergi sistemlerinin başarısında vazgeçilmez öge olan mali müşavirlik ve muhasebecilik mesleği ile ilgili İngiltere’de 1870, Fransa’da 1881, ABD’de 1886, Hollanda’da 1885, Almanya’da 1889, Arjantin’de 1945, Meksika’da 1946, Yunanistan’da 1950, Nijerya’da 1955 yıllarında başlamış yasal düzenlemelerle meslek kurumsallaştırılmaya çalışılmıştır.

Ülkemizde ise, 1932 yılından itibaren çeşitli tasarılar hazırlanmış, ancak yasalaşması 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3568 sayılı Yasa ile olanaklı olmuştur.¹⁹¹

3658 Sayılı Kanun’un 1’inci maddesinde; “İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine yansız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları

¹⁹¹ Ahmet EROL, Tarık ÇETİNKAYA, **YMM’lerin Tasdik İşlemleri ve Sorumlulukları**, Ankara: Yaklaşım Dergisi Eki, Sayı: 113, Temmuz 2000, s. 91

gerçekleştirmek üzere; SM, SMMM ve YMM meslekleri ve hizmetleri ile, SMMM ve YMM Odaları Birliğinin kurulma, teşkilat, faaliyet ve denetimleri ile organlarının seçimlerine ilişkin esasları düzenlemek, olarak belirlenmiştir” ifadelerine yer verilerek, meslekle ilgili hedeflenen kurumsal çerçeve çizilmiştir.

Maliye Bakanlığı'nın bu yasadan beklentisi; denetimde etkinliğin artırılmasıdır. Bu Kanun, vergi denetimine iki açıdan katkı sağlamaktadır. Birincisi, Maliye Bakanlığı'nın yapacağı denetime katkı sağlamak, ikincisi ise; defter ve belgelerin tutulmasında ve hazırlanmasındaki kargaşa ve yanlışlıkların ortadan kaldırılmasıyla vergi denetiminde sürat ve verimliliği temin etmeye çalışmaktır.¹⁹²

3568 sayılı Kanun'un bu kadar gecikmesinin sebebi, muhasebe uzmanlığı mesleğini ehliyetle yürütecek yetişmiş elaman azlığı ve uygulanacak genel kabul görmüş muhasebe kurallarının eksikliği yanında; meslek mensubu olarak kabul edilecek çıkar gruplarının asgari müştereklerde birleşememeleri olarak sayılabilir.¹⁹³

356S sayılı Kanun'un amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarının ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumun ilgililerin ve resmi mercilerin istifadelerine tarafsız bir şekilde sunmak, yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek, şeklinde tanımlanmıştır.¹⁹⁴

Meslek mensupları, 3568 sayılı Yasa'nın 1'nci maddesinin 2'nci fıkrasında; “Bu Kanun hükümlerine göre meslek icrasını hak kazananlara "Serbest Muhasebeci", "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir" ve "Yeminli Mali Müşavir" denir” biçiminde tanımlanmıştır.

Mali müşavirlik; “işletmelerin ekonomik, mali ve hukuki durumları ile vergiye ilişkin işlemlerini muhasebe kurallarına, yasalara ve gerçeklere uygunluğu açısından inceleyerek gerektiğinde bu konulardaki tarafsız görüşünü ilgililerin yararına sunan uzman” olarak tanımlanabilir.¹⁹⁵

YMM'lik en azından bugünkü genel uygulama içerisinde Türkiye'ye özgü olup başka ülkede benzer uygulaması yoktur. YMM mesleği ile ilgili yasal düzenleme çalışmaları Cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren bugüne kadar devam etmiş ve bu amaçla bugüne kadar

¹⁹² Mustafa ÖZDİL, “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve YMM'lik Kurumlarının Denetimsel İşlevleri”, **Türkiye'de Denetimin Etkinliği ve Verimliliği Sempozyumu**, Ankara: Maliye Bakanlığı APK Yayını 1990, s. 348.

¹⁹³ Tayyip YAVUZ, **Türkiye'de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000, s. 50.

¹⁹⁴ Musa ÖRMECİ, “YMM'lerin Müşavirlik Mesleğinde Yetki ve Sorumluluk Sınır”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 100, Ocak 1990, s. 21.

¹⁹⁵ Mustafa UÇAR, “Türkiye'de YMM'lik Mesleği”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 38, Mart 1996, s. 120.

1932, 1935, 1949, 1966 ve 1980 yıllarında çeşitli kanun tasarı ve teklifleri verilmiş olmasına rağmen sonuç alınamamıştır. Fakat son olarak 01.06.1989 tarih ve 3568 sayılı Kanun ile YMM mesleğinin yasal düzenlemeye kavuşturulduğunu yukarıda belirtmiştik.

3568 sayılı Yasa bir çerçeve yasası olarak çıkartılmıştır.¹⁹⁶ Yasaya işlerlik kazandırmak için 50. maddeye istinaden bu güne kadar 16 yönetmelik çıkartılmıştır. Yine bu dönemde 41 adet tebliğ yayınlanmış ve bu tebliğlerden 6 tanesi uygulamadan kaldırılmıştır.

3568 sayılı Yasa ile getirilen bu sistemde muhasebe ve vergi alanında çalışan kişilere lisans verilmektedir. Bu yöntemle hem gerçek ve tüzel kişilerin vergilere ilişkin yükümlülüklerinin yerine getirilmesine yardımcı olmak hem de mükelleflerde vergi bilincinin yerleşmesi hedeflenmiştir.¹⁹⁷ Kanun kapsamında getirilen hükümlerle, mesleğin konusu, niteliği, kurumsal yapısı ve işleyişi ile sunacağı hizmetler belirlenmiştir.

2.1.1. Yeminli Mali Müşavirlik Kurumu

3568 sayılı Kanun'la birlikte tanımı yapılan mesleklerden biri olan ve konumuzu oluşturan YMM mesleği; vergi denetimi ile ilgili yetki ve sorumluluk üstlenmenin yanında, mükelleflerin muhasebe sistemlerinin kurulması ve denetimi ile mali ve finansal konularda danışmanlık yapma gibi çeşitli konularda uzmanlık ve yetki gerektirecek bir meslek olarak örgütlenmiştir.

3568 sayılı Kanun'un 2. maddesine göre YMM'ler; SMMM'lerin çalışma alanına giren defter tutma; bilanço, kar-zarar tablosu, beyanname ve diğer belgeleri düzenleme görevleri dışındaki diğer istenilenleri yapmakla görevlidirler. SMMM'lerden farklı olarak Kanun'un 12. maddesine istinaden çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik yetkisine sahiptirler. Ayrıca muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.

YMM'ler vergi denetimine yardımcı birim olarak tasdik yetkisine sahiptirler. YMM'lerin tasdik yetkilerini düzenleyen “YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”in 4 üncü maddesinde tasdik; “gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin YMM'lerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır” şeklinde ifade edilmiştir.

¹⁹⁶ Mahmut CEYLAN, **Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliği ve YMM’lerin Rolü**, Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2003,

¹⁹⁷ Şahin AKKAYA, “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi İdaresi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 81, Haziran 1995, s. 106.

YMM'lerin vergi denetimine katkılarını düzenleyen tasdik işleminin bu tanımında, vergi kanunlarından ve vergiden hiç bahsedilmemiştir. Fakat maddenin devamında yer alan ve mevzuat hükümleri ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri göz önüne alınarak düzenlenen ve tasdik yapılırken esas alınacak olan denetleme ilke ve standartları ile muhasebe ilke ve standartları, Bakanlıkça hazırlanan tebliğlerle belirlenecektir.

Bu yönetmelik ve Bakanlık tarafından konuya ilişkin olarak yapılacak diğer düzenlemeler çerçevesinde tasdik edilmiş konu ve belgeler kamu idaresinin yetkililerince tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş olarak kabul edilecektir. Fakat, çeşitli konularla kamu idaresine tanınan inceleme ve teftiş yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır.

Bu açıklamalar ve yönetmelikte yer alan denetlemenin amaçları ile diğer hükümleri göz önüne alındığında yapılan işin sadece uygunluk denetimi olmadığı anlaşılmaktadır.¹⁹⁸

YMM'lerin çalışma konuları, 3568 sayılı Kanun ve bu Kanun'a istinaden çıkartılan yönetmelik ve diğer tebliğlerde şu şekilde ifade edilmiştir:

Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

1) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili kanun hükümleri gereğince bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek vb. işleri yapmak;

2) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işleri düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,

3) Yukarıdaki konularda, belgelerine dayanılarak inceleme, tahlil, denetim yapmak mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri bir işverene bağlı olmaksızın yapmak,

4) Mali tabloların ve beyannamelerin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve buna göre incelendiğini tasdik etmek,

5) İlgili mevzuat ve Maliye Bakanlığı ve resmi mercilerce verilecek görevleri yapmak.¹⁹⁹

Vergi denetimi, kamusal nitelikli bir denetim olup, vergi incelemesine yetkili elamanlar tarafından yapılmaktadır. Vergi idaresinin denetim yükünü azaltmak amacıyla 1989 yılında kabul edilen 3568 sayılı Kanun ve bu Kanun hükümlerine istinaden yapılan düzenlemelerle YMM'lere de mali denetim yetkisi verilmiştir. 3568 sayılı Kanun'un 12.

¹⁹⁸ Mevlüt ÖZER, **Denetim 1**, Anlara: Özkan Matbaacılık, 1. Baskı, 1997, s. 90.

¹⁹⁹ UÇAR, a.g.m., s. 123.

maddesine göre YMM'ler, gerçek ve tüzel kişilerin ya da onların teşebbüs ve işletmelerinin, mali tablolarını ve beyannamelerini yürürlükteki mevzuat hükümlerine, muhasebe ilkeleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların, denetim standartlarına göre incelenmiş olduğunu tasdik etmektedirler. Tasdik edilen bütün belgeler kamu idaresi tarafından incelenmiş belge olarak kabul edilmektedir. Bu durumda YMM'ler, vergi idaresinin karmaşık nitelikteki ve bu karmaşık nitelikleri dolayısıyla çok zaman alan denetim ve inceleme görevlerini yerine getirmekte, böylece hem vergi idaresinin denetim konusundaki yükünü hafifletmekte hem denetim ve incelemenin kapsamı genişletilmekte hem de vergi denetiminde etkinlik gerçekleştirilmektedir. YMM'lere bu yetkilerin yanında sorumluluk da yükleyerek vergi mükelleflerinin gerçek gelirlerinin beyanını sağlamak hedeflenmektedir.

YMM'ler görevi gereği vergi denetimi ile muhasebe denetimini bir arada yapmak zorundadırlar. Çünkü mükellef tarafından yapılan hataların anında düzeltilmesi gerekmektedir. Vergi mevzuatına aykırı hususların tespiti halinde bu durumun mükellef tarafından düzeltilmesi istenmekte; mükellefler tarafından düzeltilmemesi halinde ise, bu aykırılıklarla beraber karşıt inceleme sırasında, şahsında vergi incelemesi yapılan mükelleflerle ilgili olarak tespit edilen vergi mevzuatına aykırı hususlar, tasdik raporlarında ayrıca belirtilmektedir.²⁰⁰

Sonuç olarak YMM'ler vergi idaresinin bir kısım görevlerini üstlenmiş bulunmaktadır. Üstlenmiş oldukları bu görev YMM'lere çok büyük sorumluluklar yüklemektedir. Üstlendikleri bu görevleri layıkıyla yerine getirdiklerinde hem vergi mükellefleri hem de vergi idaresi büyük bir yükten ve iş yoğunluğundan kurtulmuş olmaktadır²⁰¹ ve ayrıca beyan edilen vergilerin denetlenmesi ile ilgili ciddi bir katkı ortaya çıkmaktadır.

2.1.2. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu

YMM'lik mesleğinin yasal yapısında mesleğin konusu birbirini tamamlayan, muhasebe denetimi ile vergi denetimi alanlarında hizmet vermek üzere ihdas edilmiştir. Her ne kadar bu iki hedef yasal olarak konulmuşsa da uygulamada YMM'lik denetiminin konusu daha çok vergi denetimine indirgenmiştir.²⁰²

3568 sayılı Kanun'un 12.maddesine göre Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan ve 02.01.1990 tarihinde 20390 sayılı Resmi Gazete de yayınlanan "YMM'lerin Tasdik

²⁰⁰ 30 No'lu Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği,

²⁰¹ CEYLAN, a.g.e., s. 68.

²⁰² CEYLAN, a.g.e., s. 88.

Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik" YMM'lerin görev ve yetkilerini daha açık seçik belirlemiş bulunmaktadır.

Yönetmelik meslek konusuna açıklık getirmekte, mesleğin "denetim" fonksiyonunu daha da öne çıkarmaktadır. Gerek meslek yasasından, gerekse söz konusu yönetmeliğin maddelerinden çıkan sonuca göre, YMM'lik meslek mensuplarının birbirinden farklı üç asli görevi ortaya çıkmaktadır. Bunlar önem sırasına göre,

- (1) Denetim,
- (2) Muhasebe ve vergi danışmanlığı,
- (3) Tasdik işlevidir. Bu işlevlerin içerikleri aşağıdaki gibidir:

1) Denetim: YMM'lerin temelde görevi denetimdir. Ancak yasalarla belirlenen denetim, birbirinden farklı iki ayrı biçimi içermektedir. Bunlardan birisi muhasebe denetimi diğeri de vergi denetimidir:

► **Muhasebe Denetimi:** Muhasebe denetimi, yapılan tüm muhasebe işlemlerinin muhasebe ilke ve standartlarına "uygunluk" denetimidir. Yönetmelikte muhasebe denetiminin uygunluk denetimi olduğunu kabul etmiştir.

► **Vergi Denetimi:** Vergi denetimi, "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, saptamak ve sağlamaktır" diye tanımlanmıştır.²⁰³ Vergi kanunlarında yer alan hükümlere uyulup uyulmadığını, mali bilanço ve gelir tablosunda yer alan karın ve buna bağlı olarak hesaplanan verginin doğru hesaplanıp hesaplanmadığını, işlemlerin gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı amacına yönelik olarak yapılan denetimlerdir.²⁰⁴ Vergi denetimi kamusal nitelikli bir denetimdir. Bu nedenle kamu denetçileri tarafından yürütülmektedir. 3568 sayılı Kanun hükümleri doğrultusunda yapılan düzenlemelerle YMM'lere de denetim yetkisi verilmiştir.

Vergi denetimi muhasebe denetiminden bir çok farklılık göstermektedir. Zira vergi denetiminde, denetim "ölçütleri" olarak topluca vergi mevzuatı kullanılmaktadır. Denetimin amacı devlete ödenen vergilerin "doğruluğu"nu kanıtlamaktır. Bu nedenle, denetim sürecinde ortaya çıkan, "bilememek", "anlayamamak" sonucu yapılan hataları düzeltmek, ilgili konularda eğitmek, doğru beyanda bulunmasını sağlamak, vergi kaçırımlarını önlemek gibi işlevleri de kapsamaktadır. Bu çalışmalarda "muhasebe denetimi" yanında vergi denetiminin kapsamı oldukça ağırlık kazanmıştır. Vergi denetiminin fonksiyonu:

- (1) Araştırma ve inceleme,

²⁰³ VUK Md. 134.

²⁰⁴ ÖZER, a.g.e., s. 59.

- (2) Vergi kaçırmayı önleme,
- (3) Doğruyu bulma, uğraşısı haline dönüşmektedir.

İşletmelerde tam tasdik denetimi yapan YMM'ler çoğu kez muhasebe denetiminin tüm gereklerini yerine getirmeden kaçınmakta, denetim çalışmalarını daha çok aşırı sorumluluk nedeniyle vergi denetiminde yoğunlaştırmakta ve muhasebe denetimini tam olmasa da kısmen ihmale uğratmaktadırlar.²⁰⁵

Vergi denetimi içerik açısından bir vergi incelemesidir. Vergi inceleme yetkisine sahip olan görev ve unvanlar VUK Madde 135'te belirlenmiştir. Ancak, YMM'ler vergi inceleme yetkisine sahip olanlar arasında yer almamaktadır.²⁰⁶

2) Danışmanlık: Yasa ile verilen görevin içeriğinde muhasebe ve vergi denetimi, tasdik işlemi yanında ayrıca, muhasebe ve vergi konularında "danışmanlık" görevi de mevcuttur. Ancak, Kanun'un 2/b maddesine göre, muhasebe ve vergi denetimi yapmaksızın YMM'lerin "danışmanlık görevini" bağımsız olarak tek başına kullanmaları da mümkündür.

Nitekim bir kısım YMM'in denetim işine hiç başvurmadan sadece "danışmanlık" yaptıkları bilinmektedir.²⁰⁷ Danışmanlık fonksiyonu çok kapsamlı bir fonksiyon olup, yasada ve yönetmelikte türü ve nitelikleri belirlenmemiştir. Danışmanlık sadece muhasebe ve vergi konularıyla sınırlı mı olacaktır, yoksa her tür danışmanlığı özellikle yönetim danışmanlığını içermekte midir? Bu sorunun yanıtı verilmelidir. Danışmanlık görevi de YMM'e sınırlı da olsa sorumluluk yüklemektedir.

3) Tasdik İşlevi: Tasdik işlevinin amacı vergi yükümlüsü ile vergi yönetimi arasındaki güveni sağlamaktır.²⁰⁸ Muhasebe denetimi ile vergi denetimi birlikte kendisine bağlanarak tasdik işlemi bir sonuca ulaştırılmak istenmiştir.²⁰⁹

"Tasdik; gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin YMM'lerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp

²⁰⁵ Salih ÖZEL, "YMM'lerin Sorumluluğu ve Bu Sorumlulukların Yaptırımları", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 7, Ekim 2002, s. 3.

²⁰⁶ Şefik ÇAKMAK, "YMM'lik ve Katma Değer Vergisi İadesi" **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 245, Ocak 2002, s. 45.

²⁰⁷ ÖZEL, a.g.m., s. 4

²⁰⁸ Münevver YILANCI, Birol YILDIZ, "YMM'-Bağımsız Denetçi ve Tasdik-Mali Tablo Denetimi Çelişkisi: Mesleğin Gelişimindeki Etkileri", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 5, Ekim 2001, s. 74.

²⁰⁹ 3568 sayılı Kanun Md:2/A

yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır" diye tanımlanmıştır.²¹⁰

Ayrıca beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.²¹¹

3568 sayılı Kanun kapsamındaki YMM tarafından düzenlenen tasdik raporunda; imza ve mühür kullanmak suretiyle tasdiki yapan YMM, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere yapmış olduğu tasdikin doğruluğundan sorumludur. Kanun'un 12. maddesine göre yapılan tasdikin doğru olmaması durumunda; ziyaa uğratılan vergi ve kesilecek cezalardan, tasdiki yapan YMM mükellef ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur.

2.1.3. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Niteliği

Anayasa Mahkemesi 12.11.1987 tarih ve E.1986/5, K.1987/7 sayılı kararında, YMM'lerin yaptıkları tasdik işleminin "kamu hizmeti" niteliğinde olduğuna ve YMM'lerin "kamu görevlisi" sayılmaları gerektiğine karar vermiştir. Söz konusu kararı gerekçeleriyle birlikte aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz.²¹²

YMM'ler muhasebe, işletme, finans ve mali mevzuat konularında gerçek ve tüzel kişilere müşavirlik hizmeti verecekleri gibi, mükelleflerin vergi tarhına esas teşkil edecek mali tablolarını ve beyannamelerini, ilgili mali mevzuat, cari muhasebe prensipleri ve denetim standartları yönünden tasdik etmek, yani gelir ve gider kayıtlarının doğruluğunu ve mali mevzuat hükümlerine uygun işlendiğini, dolayısıyla beyan edilen vergi matrahının gerçek olduğunu onaylamak görev ve yetkisine sahip olacaktırlar. Böyle bir düzenleme Maliye Bakanlığı'nın mevcut vergi denetim personelinin sahip olduğu görev ve yetkinin, YMM'lere de tanınması demektir. Gerçi YMM'lerin bu görev ve yetki ile donatılmaları, kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkisinin kullanılmasına engel teşkil etmeyecekse de, YMM'ler tarafından yapılacak bir tasdik işlemi, Bakanlıkça lüzum görülmedikçe Bakanlığın yetkili elemanlarınca incelenmiş belge niteliğine sahip olacaktır. Bu nedenle YMM'lerce yapılacak tasdik işlemi "kamu hizmeti" niteliğindedir.²¹³

²¹⁰ 20390 sayılı Yönetmelik Md. 4.

²¹¹ V.U.K.Mükerrer Md. 227/2.

²¹² Burhan GÜNDOĞDU, "YMM Kurumuyla İlgili Bir Öneri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 250, Haziran 2003, s. 29.

²¹³ GÜNDOĞDU, a.g.m., s. 29.

Görülen hizmetin, kamu hizmeti niteliğinde olduğu belirlendikten sonra, YMM'lerin "memur" veya "kamu görevlisi" şeklinde bir kamu hizmetlisi olup olmadıklarını araştırmak gerekecektir. YMM'lerin "memur" olmadıklarında şüphe yoktur. Çünkü bu kimseler, idarenin daimi ve sabit kamu hizmetleri kadrosunda yer almış ve bürokratik hiyerarşi içinde bulunan devletten maaş alan elemanlar değildir. Aksine, müşavirlik yaptığı gerçek ve tüzelkişilerle özel hukuk hükümlerine göre sözleşme yapmış ve ücretle çalışan serbest meslek sahibidirler. Ancak kendilerine, niteliğini yukarıda açıkladığımız tasdik yetkisi verilmiş olması nedeniyle bir kamu yetkilisi kullandıkları ve yaptıkları hizmetin de bir kamu hizmeti olduğu açıktır. Öte yandan devlet ve YMM arasındaki ilişki bir kamu hukuk ilişkisidir. Çünkü kendilerine görev verilmesi, özel hukuk sözleşmesi ile değil bir kanunla olmaktadır. Dolayısıyla YMM'leri sahip oldukları tasdik yetkisi nedeniyle, bir "kamu görevlisi" saymak gerekir.

Ancak sözkonusu Anayasa Mahkemesi kararına rağmen, Sayıştay Genel Kurulu 12.04.2001 tarih ve 49811 sayılı kararında 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nda ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve diğer kanunlarda YMM'lerin Sayıştaya karşı sorumlu olduklarına ilişkin bir düzenleme olmadığından ve YMM'lerin kamu görevlisi sayılmadıklarından hareketle YMM'lerin Sayıştay'a karşı sorumlu olmadıklarına karar vermiştir.

2.1.4. Yeminli Mali Müşavir Olabilmenin Koşulları

3568 Sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinde YMM olabilmenin genel şartları (diğer meslek mensupları ile birlikte) 9'uncu maddesinde ise özel şartları sayılmış bulunmaktadır. Buna göre YMM olabilmenin şartları şunlardır:

1) Genel Koşullar: 3568 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesine göre YMM olabilmenin genel şartları aşağıdaki gibidir:

- T.C. vatandaşı olmak (Yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır)

- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak,

- Kamu haklarını kullanma ehliyetine sahip bulunmak,

- Taksirli suçlar hariç olmak üzere, affa uğramış olsalar dahi ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis yahut zimmet, ihtilas, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile istimal ve istihlak kaçakçılığı dışında kalan kaçakçılık suçları, resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma veya Devlet

sırlarını açığa vurma, vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymiş bulunmamak,

- Ceza veya disiplin soruşturması sonunda memuriyetten çıkarılmış olmamak,
- Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamaktır.

2) Özel Koşullar: 3568 sayılı Kanun'un 9'ncü maddesine göre YMM olabilmenin özel şartları ise, en az 10 yıl SMMM'lik yapmış olmak, YMM'lik sınavını vermiş olmak ve YMM ruhsatını almış olmaktır. Ancak, yasaları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilmektedir. Bunun yanında Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile yukarıda sayılan konularda profesörlük unvanı almış bulunanlar için sınav koşulu aranmamaktadır.

3) Geçici Olarak: Yukarıda yapılan açıklamalar genel olarak YMM olabilmenin koşullarıdır. 3568 sayılı Kanun'un geçici 3'üncü maddesinde ise adı geçen kanunun yürürlüğe girdiği tarihte bazı koşulları taşıyan kişilerin sınavsız YMM olabilecekleri hususları düzenlenmiş bulunmaktadır. Buna göre; Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihte, Kanun'un 4'üncü maddesindeki YMM olabilmenin genel şartlarını taşıyan kişilerden, 5'inci maddede sayılan hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksek okullardan veya denkliği Yüksek Öğretim Kurumu'nca tasdik edilmiş yabancı yüksek öğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde veya diğer yüksek öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber, yukarıda sayılan bilim dallarından lisans üstü seviyesinde mezun olmaları şartıyla;

- Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve yeterlik sınavını vermiş olanlardan, inceleme yetkisi aldıkları tarihten itibaren kamu hizmetlerinde geçen süreleri ile kamu hizmetinden ayrıldıktan sonra maliye, muhasebe ve işletme konularında geçen çalışma süreleri toplamı 8 yıl olanlar ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarından birinden profesör unvanı almış olanlar.

- En az 12 yıldan beri Kanun'un 2'nci maddesinin (A) fıkrasında yazılı işleri bir iş yerine bağlı olmaksızın yapanlardan, kamu kuruluşlarının veya bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derecede imza yetkisini haiz olarak sorumlu

bulunanlardan, son üç yıllık dönemde düzenledikleri beyannamelerle ilgili mükelleflerin bilançolarının aktif toplamaları yıllık ortalaması 10 milyar lirayı aşmış olanlar. Sınavsız YMM olabileceklerdir.

Bunlara Geçici Kurul tarafından "Yeminli Mali Müşavir İzin Belgesi" düzenlenmek suretiyle YMM ünvanı verilecektir.

Görüldüğü üzere Kanun'un yürürlüğe girdiği tarih itibariyle yukarıda sayılan şartları taşıyan kişiler sınavsız olarak YMM olma hakkını elde etmişlerdir.

2.2. 3568 SAYILI KANUN VE İLGİLİ YÖNETMELİKLERLE SAPTANAN DENETİM ÇALIŞMA USUL VE ESASLARI

3568 sayılı Kanun, YMM'lerin yapacakları denetim çalışmalarında uyacakları usul ve esasları ile uygulayacakları denetimdenetim teknikleri belirleyerek, YMM'lere yol göstermiştir. Aşağıda Meslek Kanunu'na göre belirlenen usul ve esaslar detaylı olarak anlatılacaktır:

2.2.1. Denetimin Amacı

Denetimin amacı firma, kurum ve kuruluşların sahip ve ortaklarına, alacaklıları ile kredi kuruluşlarına, işçi ile işveren kuruluşlarına, devletin ekonomik ve idari birimleri ile ayrıca vergi idaresine, bunların mali tablolarında yer alan kayıtların gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğunu ortaya koymaktır.²¹⁴

2.2.2. Denetim Faaliyetleri

Kurum ve kuruluşların ilgililere sundukları bilgilerin gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğu tarafsız meslek mensubunca;

a) Kurum ve kuruluşların varlıklarının kurum ve kuruluşların yararına kullanılıp kullanılmadığının,

b) Varlıkların adet ve değer olarak kayıtlarda gösterilip gösterilmediğinin,

c) Varlıkların ilgili mevzuat ve muhasebe prensiplerine uygun ve doğru olarak değerlendirilip, değerlendirilmediğinin,

d) Varlıklara giren ve çıkan değerlerin kayıtlarda tam ve doğru olarak yer alıp almadığının,

²¹⁴Tuncel ATABEY, **Mali Müşavirlik Ve YMM'lik Mevzuatı Açısından Denetim ve Raporlama**, Ankara: TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 301, 2006, s. 2.

e) İşletmenin borç ve alacaklarındaki artış ve azalışların tam ve doğru olarak gösterilip gösterilmediğinin,

f) Kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetleri sonucu varlık artış ve azalışlarının kayıtlar ile mali tablolarda tam ve doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığının,

g) Mali tabloların ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun düzenlenip düzenlenmediğinin,

h) Mali tablolara dayalı vergi beyannameleri ile diğer beyanname ve belgelerinin ilgili mevzuata uygun olup olmadığının tespiti ile gerçekleşir.

2.2.3. Denetim Sözleşmesi

Firma, kurum ve kuruluşların serbest muhasebeci mali müşavirler ile YMM'lere yaptıracağı denetim, yazılı sözleşme ile belirlenir. Bu sözleşmenin yapıldığı tarih ile sözleşmede yer alan hususlar, bağlı oldukları odalara bilgi formu ile 15 gün içinde bildirilir.

YMM'lerce sözleşmelerde denetimin tasdik işlemine bağlı olup olmadığı denetime başlamadan önce tespit edilir ve her husus sözleşmede açık olarak belirtilir.

Sözleşmede en az aşağıdaki hususların gösterilmesi mecburidir:

- Sözleşmeyi yapan ilgililer,
- Denetimin kapsamı,
- Hazırlanacak tablolar,
- Hesaplanan insan/saat,
- Denetimin yapılacağı yerler;
- Denetim kapsamına alınacak süre ve dönem,
- Varsa önceki dönem denetim yapan meslek mensubu,
- Denetimin başlama ve bitiş tarihleri,
- Raporun teslim edileceği tarih,
- Denetimde görev alacak elemanlar.

2.2.4. Denetim Öncesi Saptanacak Hususlar

Meslek mensupları, uzmanlık deneyimlerini ve yeteneklerini göz önünde bulundurarak, teklif edilen işi kabul edip etmemekte serbesttirler. Bunun için denetlenecek kurum ve kuruluş hakkında araştırma yaparak aşağıdaki bilgilerden yararlanırlar:

a) Genel bilgi;

- 1) Şirketin ünvanı,
- 2) Hissedarlar ve hisse nispetleri

- 3) Faaliyet konusu,
- 4) İşyerlerinin adresleri,
- 5) Özetlenmiş, mali bilgiler (Bir önceki yıl),
 - Sermaye
 - İhtiyatlar
 - Vergi öncesi kâr
 - Cirolar
- 6) Organizasyon şeması,

b) Personel durumu;

- 1) Ödeme metodu,
- 2) Yan ödemeler,
- 3) Personel sayısı ve dağılımı,

c) Muhasebe departmanı;

- 1) Çalışan muhasebe personel sayısı,
- 2) Muhasebe organizasyon şeması,
- 3) İdari ve muhasebe prosedürleri,
- 4) Hesap planı,
- 6) Muhasebe uygulama araçlarının tespiti (elle yazım veya bilgisayar),
- 7) Yönetime verilen raporlar,
- 8) İç kontrol organizasyonunun durumu.

d) Satışlar;

- 1) Satış cirosunun mamullere göre dağılımı,
- 2) Satış ve tahsil metodları,
- 3) Satış sözleşmeleri ile ihracat dosyalarının düzeni,
- 4) Ortalama müşteri sayısı,
- 5) Kendi grubuna dahil şirketlere satışlar,

e) Satın alma;

- 1) Yıllık satın almanın parasal değeri,
- 2) Satıcıların adet olarak miktarı,
- 3) Satın alma departmanının çalışma usulü,
- 4) İthalat dosyalarının düzeni,
- 5) Kendi grubuna dahil şirketlerden satın almalar,

f) Envanter;

- 1) Envanter sayımı metodu,

- 2) Fiziki sayımın süresi,
- 3) Fiziki sayımın denetimi,
- g) Üretim faaliyetlerinin muhteviyatı.**
- h) Maliyet sisteminin saptanması.**
- i) Sabit kıymetlerin durumu;**
 - 1) Yıllara göre dağılımı,
 - 2) Değer kayıpları,
 - 3) Sayımların kontrolü,
- j) Şirket borç ve alacaklarının durumu.**
- k) Vergi idaresi ve diğer resmi kuruluşlarla ilişkileri.**
- l) Son iki yıl bilanço ve kâr/zarar tablolarının fotokopileri.**
- m) Özel bilgiler.**

Meslek mensupları yukarıda belirtilen bilgilerin ışığında denetim ücretini, denetiminin kapsamı ve planlamasını tespit ederler.

2.2.5. Denetimin Planlaması

Yukarıda belirtilen “Denetim Öncesi Saptanacak Hususlar” bölümünde yapılan açıklamalar da dikkate alınarak, yapılacak denetim değerlemeye tabi tutularak planlama yapılır. Denetimin zaman sürecini, denetimde görevlendirilecek eleman sayısını ve iş bölümünü, iç kontrol organizasyonundan yararlanıp yararlanılmayacağını, denetimde ağırlık verilecek hususları içeren yazılı bir denetleme programı yetkili meslek mensubu tarafından hazırlanarak ve çalışma dosyası açılarak denetime başlanmaktadır.²¹⁵

2.2.6. Denetim Kontrolü

Meslek mensupları denetimin her safhasında planlama ve kontrolü, etkin ve yeterli şekilde yerine getirmelidirler. Denetim faaliyetinde görev alan elemanların ve çalışmaların yönlendirilmesi ve denetimin amacına uygun olarak bitirilmesi, denetim sorumluluğunu üstlenen meslek mensubunun görevidir.

2.2.7. Bilgi ve Belgelerin Toplanması

Meslek mensubu, kurum ve kuruluşların mali tablolarında yer alan; varlık, kaynak, gelir ve giderlerinin gerçeği yansıtır yansıtmadığının ve kayıtlara doğru geçirilip

²¹⁵ ATABEY, a.g.e., s. 7.

geçirilmediğinin tespiti için gerekli bilgi ve belgeleri toplamak ve değerlendirmek amacı ile aşağıdaki çalışmaları yerine getirmelidir:

a) Muhasebe denetimi;

- 1) Muhasebede kayıt ve matematiksel hataların tespiti,
- 2) Muhasebe hesaplarında hata ve hilelerin tespiti,
- 3) Muhasebe hesaplarına intikal etmeyen kayıt dışı işlemlerin tespiti,
- 4) Muhasebe kayıtlarının genel kabul görmüş, muhasebe prensipleri ile mevzuata uygunluğunun tespiti,
- 5) Muhasebe yöntem ve politikalarının geçmiş yıllar ile mukayesesi ve değişikliklerin nedeninin araştırılması.

b) Bilanço denetimi;

- 1) Aktif ve pasif hesapların denetimi,
- 2) Dönem içi mizanlar ile hesapların bilançoya doğru yansıtılıp yansıtılmadığının kontrolü,
- 3) Bilanço gününden önce meydana gelen ve sonradan tespit edilen işlemlere ait kayıtların kontrolü,
- 4) Envanter işlemlerinin yapılması ve kontrolü,
- 5) Kapanış kayıtlarının kontrolü.

c) Gelir tablosunun denetimi;

- 1) Hasılat ve maliyet hesapları ile randıman ve firelerin kontrolü,
- 2) Gelirlerle bu gelirlerin elde edilmesinde yapılan giderlerin karşılaştırılması,
- 3) Gelir ve gider hesaplarının ilgili mevzuata uygunluğunun kontrolü.

d) Vergi Denetimi;

- 1) Muhasebe belgelerinin mevzuata uygunluğu,
- 2) Muhasebe defterleri ve kayıtlarının mevzuata uygunluğu,
- 3) Muhasebe kayıtlarına geçmeyen işlemlerin ve belgelerin tespiti,
- 4) Aktif ve pasif hesapların değerlemelerinin mevzuata uygunluğu,
- 5) Alış, satış, dış ticaret, gelir ve giderlerde hata ve hilelerin tespiti,
- 6) Vergi matrahının doğruluğunun tespiti,
- 7) Vergi beyannamelerinin (yıllık, münferit ve özel) mevzuata uygunluğunun tespiti.

e) Tabloların mali analizleri.

f) Bilançoların muhasebe kayıtlarına uygunluğunun kontrolü.

g) Bilanço kalemlerinin standart şekle uygunluğunun kontrolü.

h) Dönem sonuçlarının yıllık beyannameye intikalinin mevzuata uygunluğunun kontrolü.

Kurum ve kuruluşlarca istenilecek denetim hizmetlerinde yukarıda belirtilen denetim ilkelerinden, ilgili olanları uygulanır.²¹⁶

2.2.8. Denetim Çalışma Kağıtları ve Çalışma Dosyası

Meslek mensupları, denetimini düzenli bir kayıt sistemi içinde yapmalıdır. Bu kayıt düzeni, çalışma kağıtları ve bunları toplayan çalışma dosyası ile yerine getirilir.

Çalışma kağıtları; meslek mensuplarının denetleme yöntem ve teknikleri ile toplanan kanıt ve değerlendirmeleri sonucu ulaşılan kanaati ihtiva eden kağıtlar olup, uygulamada kullanılması mecburidir. Ayrıca, YMM'lerin yaptığı tasdik işlemi ile ilgili denetimlerde, resmi defterler ile gerekli görülen belge ve kayıtlar tarih ve imza atılarak mühürlenir.

Çalışma kağıtlarının formu, en az aşağıdaki bilgileri ihtiva etmesi şartı ile; meslek mensubunca serbestçe düzenlenebilir:

a) Denetlenen müşteri, denetimin dönemi, hazırlandığı tarih, hazırlayan meslek mensubunun adı ile sorumlu meslek mensubunun imzası yer almalıdır.

b) İleride denetim faaliyeti araştırıldığında; meslek mensubunun savunmasını temin edecek şekilde; yapılan denetim çalışmalarının tüm safhalarını ve sorumluluk safhalarını göstermelidir. Bir yılı kapsayan denetimlerde denetimin en az her ay yapılması ve çalışma kağıtlarının aylık denetim faaliyetlerini göstermesi zorunludur.

c) Hesapların tetkikinde kullanılan özel işaretlerin açıklanması, hesap teyitleri, meslek mensubunun iç kontrol sisteminden yararlanıp yararlanmadığı veya düşünceleri açıkça gösterilmelidir.

d) Denetim programına göre denetimi yapılan hususlar ile aksayan denetim faaliyeti konuları nedenleri ile belirtilmelidir.

Çalışma kağıtları çalışma dosyası içinde on yıl süre ile yetkililerin isteği ile ibraz edilmek üzere saklanmalıdır.

Çalışma Dosyası: Çalışma kağıtlarının, doğruluk testlerinin, yazışmaların, denetlenen kuruluşa ait mukavelelerin, talimatların, yönetim karar suretleri gibi meslek mensubunun denetlenen kurum ve kuruluştan ibrazını istediği belgelerin muhafaza edilmesi amacıyla kullanılan denetim dosyasıdır.²¹⁷

²¹⁶ ATABEY, a.g.e., s. 10.

²¹⁷ ATABEY, a.g.e., s. 10.

2.2.9. Kanunsuz İşlemleri Bildirim Yükümlülüğü

Meslek mensupları; mesleki sorumluluğunun bilincinde, denetim faaliyeti sırasında mevzuat hükümlerine aykırı hatalı ve hileli işlemleri tespit ettikleri takdirde, müşterilerine hata ve hilelerin düzeltilmesini teklif ederler. Bu teklife rağmen, hata ve hilelerin düzeltilmemesi halinde durum aşağıda açıklanacak olan olumsuz raporla ilgili mali mercilere aksettirilir. Adli yargıya intikali gerekli olan ve suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburidir.²¹⁸

2.2.10. Raporlama Sistemi

Meslek mensupları, yaptıkları çeşitli hizmetler dolayısıyla özel standart raporu, tasdik raporu, özel amaçlı rapor ve yardımcı rapor düzenlerler. Özel mevzuatla istenen diğer raporlar da ilgili hükümlere göre düzenlenir.²¹⁹

Raporların özellikleri ile standartları ve raporlara eklenecek cetveller Odalar Birliği'nce belirlenir ve ilan edilir. Raporlar kısaca şu şekilde tarif edilebilirler:

Özel Standart Denetim Raporu; ayrıntılı denetim raporundan yararlanılarak düzenlenir. Bu rapor incelemenin kapsamını, genel kabul görmüş, muhasebe ve standartları ile ilişkisini, mali tabloların gerçekliğini gösterir ve ilgililere verilecek özet bilgiyi içerir. Özel standart denetim raporunda muhasebe denetiminin kapsamı, yorumlama ve görüş bölümleri bulunur.

Ayrıntılı Denetim Raporu; denetim kapsamını, yapılışını, gerekli dipnotlarını, mali tabloları ve istatistik verileri içerir ve raporda tarih, dayanaklar, görüş, ve imza bölümlerinin bulunması zorunludur.

Tasdik Raporları; ilgili yönetmelikte belirtilen tasdik işlemleri dolayısıyla YMM'lerin düzenledikleri raporlardır.

Tasdik raporlarının kazıntısız, silintisiz ve açık ifadeleri içerir biçimde düzenlenmesi gerekir. Tasdik raporlarının en az üç örnek düzenlenmesi zorunludur. Bu üç örneğin biri saklanır, ikisi hizmet sunulan firmaya verilir.

Özel Amaçlı Raporlar; meslek mensupları, hizmet verdikleri firmaların ya da resmi mercilerin isteğine uyarak yaptıkları denetimler sonunda, özel amaçlı raporlar düzenlerler. Dönemsel raporlar bu tip raporlardan olup, aylık yada üçer aylık bilgileri kümülatif olarak gösterirler.

²¹⁸ ATABEY, a.g.e., s. 11.

²¹⁹ SM, SMMM Ve YMM'lerce Tutulacak Defter ve Kayıtlar İle Meslek Mensuplarının Bildirim Mecburiyeti Hakkında Yönetmelik Madde 13.

Yardımcı Raporlar; mali analiz, denetleme ve tasdik işlemleri sırasında başka meslek mensuplarınca düzenlenmiş, teknik ve mali raporlardır. Meslek mensuplarınca denetim ve tasdik raporlarında, yardımcı raporlardaki bilgiler esas alınır.

Raporların kaç örnek düzenleneceği sözleşmelerde belirtilir. Raporlar, en az üç örnek düzenlenip iki örneği firmaya verilir. Bir örneği de meslek mensubunca ilgili dosyada saklanır. Raporların alınıp verilmesi tutanakla yada rapor örneğine konulan şerhle yapılır. Rapor ekleri, raporun parçası olup tüm örneklerine eklenir.

Raporlarla ilgili olarak şu kurallara uyulur;

- a) Raporlarda düzenleme amacı belirtilmelidir.
- b) Yardımcı raporlar, ayrıntılı denetim raporları ve özet standart denetim raporları birbirleriyle ilişkili ve uyumlu olmalıdır.
- c) Raporlar kısa sürede hazırlanmalıdır.
- d) Raporlar belirli standartlara bağlanmalıdır.
- e) Raporların dili; maliye ve muhasebe dili olmalı ve raporlarda tablolar, grafikler ve benzeri elemanlar kullanılmalıdır.²²⁰

Denetim raporlarında yer alması gereken bölümler ile bu bölümlerin içermesi gereken hususlar şunlardır;

- a) Genel bilgi bölümü; ilgililerin belirtildiği,
- b) Denetim kapsam bölümü; dönemi belirtilen mali tabloların genel kabul görmüş, denetim standartlarına göre düzenlenip düzenlenmediğinin belirtildiği,
- c) Meslek mensubunun açıklama ve görüş bölümü; denetiminin sonucunda meslek mensubunda oluşan kanaatin belirtildiği,
- d) Rapor tarihi bölümü; denetimin bittiği tarihin gösterildiği,
- e) Meslek mensubunun imzası; sözleşmeyi imzalayan denetimin sorumluluğunu yüklenen meslek mensubu tarafından raporun imzalandığı bölümleri içerir.

Denetim raporları meslek mensubunun denetim sonucu oluşan görüşüne göre;

Olumlu rapor; denetim faaliyetinin bitiminde meslek mensubunun olumlu görüşünü ihtiva eden rapordur.

Şartlı denetim raporu; meslek mensubunun denetim sırasında karşılaştığı denetim kapsamındaki sınırlamalar ile denetlenmesini istediği halleri ihtiva eden rapordur.

Olumsuz rapor; meslek mensubunun, denetim sırasında incelenen yerlerin ve kuruluşların gerçek durumunu yansıtmadığı kanaatine varması sonucu düzenlediği rapordur.

²²⁰ SM, SMMM Ve YMM'lerce Tutulacak Defter ve Kayıtlar İle Meslek Mensuplarının Bildirim Mecburiyeti Hakkında Yönetmelik Madde 14.

SMMM'lerce düzenlenen raporlar ile YMM'lerce tasdiki ihtiva etmeyen raporlarda “ilgili mevzuata uygundur” ibaresi kullanılmaz. Bunun yerine ilgili olan mevzuat hükümlerinin açıkça yazılması zorunludur. Bu ibare ancak YMM'lerce tasdiki ihtiva eden raporlarda kullanılır.

Tasdik işlemine bağlı olsun olmasın denetim raporlarının denetimden sorumlu meslek mensubunca bizzat imzalanması esastır imzaları yanında meslek ünvanı, bağlı olduğu oda ve oda sicil kayıt numarası belirtilir.

2.3. 3568 SAYILI MESLEK KANUNU UYARINCA YAPILAN YMM TASDİKİ

YMM'lerce, gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs veya işletmelerinin mali tablo veya beyannamelerinin; vergi, istisna, muafiyet, iade, indirim, tecil, terkin veya zarar mahsubu işlemleri ve benzeri taleplerinin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu esas alınarak hesapların gerçeğe uygun ve doğru bilgi verecek şekilde tutulmasını ve bu suretle mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarını sağlamak amacıyla Maliye Bakanlığı'nca “YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”²²¹ yayınlanmıştır.

Söz konusu yönetmelikte, YMM'lerce, gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırım miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ve tasdike ilişkin usul ve esaslar belirtilmiştir. Yukarıda belirtilen yönetmelik hükümleri çerçevesinde YMM'lerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları, tescile ilişkin usul ve esaslar aşağıda açıklanmıştır.

2.3.1. Tasdik Kapsamı ve Tasdik Sözleşmesi

YMM'lerin gördükleri işlev “Tasdik” işlevidir. YMM'ler, kanunlarla kendilerine verilen yetkilerle, yine kanunlarla belirlenen konularda tasdik yaparlar. Tasdığın içeriği, şekil şartları ve sonucu ile ilgili bilgiler aşağıda verilecektir:

2.3.1.1. Tasdik

Tasdik; gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin YMM'lerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği

²²¹ 02 Ocak 1990 tarih ve 20390 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

yansıtip yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır.²²²

Tasdike esas alınan denetleme ilke ve standartları ile muhasebe ilke ve standartları, mevzuat hükümleri ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri göz önüne alınarak, Maliye Bakanlığı'na hazırlanan tebliğlerle belirlenir.

Gerek "YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik", gerekse Maliye Bakanlığı tarafından konuya ilişkin olarak yapılan diğer düzenlemeler çerçevesinde tasdik edilmiş konu ve belgeler kamu idaresinin yetkililerince tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş olarak kabul edilir. Ancak, çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan inceleme ve teftiş, yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır.

2.3.1.2. Tasdik Amacı

YMM'lerce yapılan tasdik amacı;

- a) Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tablolarının yanıltıcı olmayacak biçimde eksiksiz ve gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesini sağlayarak kamunun istifadesine sunmak,
- b) Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin ilgili mevzuat yönünden olan taleplerin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak hak ve yararlarını korumak,
- c) Vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde güveni hakim kılmaktır.²²³

2.3.1.3. Tasdik Talebinin Niteliği

Gerçek ve tüzel kişiler veya bunların teşebbüs ve işletmeleri tasdik işleri nedeniyle YMM'in ücret faktöründen ziyade tasdik amacını gerçekleştirecek uzmanlık ve deneyimini esas alarak seçimini yapar.

YMM'ler de üstlenecekleri tasdik işleminin kendilerine getirebileceği riski tespit etmek, tasdik kapsam ve programını belirlemek amacıyla gerekli araştırmalar yapmak zorundadırlar. Görevi üstlenecek YMM, daha önce tasdik talebini karşılayan veya karşılamakta olan meslek mensubundan görüşme yapmak suretiyle bilgi toplayabilir.²²⁴

²²² Burhan GÜNDOĞDU, **Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve YMM'lerin Mesleki Sorumlulukları**, Ankara: TÜRMOB Yayınları, YayınNo: 273, 2005, s. 28.

²²³ GÜNDOĞDU, a.g.e., s. 28.

²²⁴ GÜNDOĞDU, a.g.e., s. 30.

2.3.1.4. Tasdik Kapsamı

YMM'lerce vergi mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek olan konu ve belgeler aşağıda belirtilmiştir.

1- Gelir Vergisi Yönünden: YMM'lerle tam tasdik sözleşmesi yapmış mükelleflerin hesap dönemi boyunca vermiş oldukları GV'ne ilişkin beyanname ve ekleri ile GV Kanunu'nun (GVK) 94'ncü maddesine göre verecekleri Muhtasar beyannamelerinin müştereken imzalanmasıdır.²²⁵ Bu beyannameler şunlardır:

- a) Yıllık GV beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler.
- b) GVK'nun 94'üncü maddesi ile ilgili olarak verilen muhtasar beyannameler.
- c) GVK'nun mükerrer 80'inci maddesi ve 82'nci maddesi ile ilgili olarak verilecek münferit beyannameler.
- d) Geçici vergi bildirimleri.

2- Kurumlar Vergisi Yönünden: YMM'lerle tam tasdik sözleşmesi yapmış KV mükelleflerinin hesap dönemi süresince vermiş oldukları KV'ne ilişkin beyanname ve ekleri ile 5520 sayılı KV Kanunu'nun (KVK) 31'inci maddesine göre verecekleri Muhtasar, yine aynı kanunun 32'nci maddesine göre Geçici Vergi beyannamelerinin müştereken imzalanmasıdır. Bu çerçevede verilen beyannameler şunlardır:

- a) Yıllık KV beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler.
- b) KVK'nun 31'inci maddesi uyarınca verilen muhtasar beyannameler,
- c) KVK'nun 26'nci maddesi uyarınca verilen özel beyannameler.
- d) Geçici vergi bildirimleri.²²⁶

3- Katma Değer Vergisi Yönünden: 3065 sayılı KDV Kanunu'nun (KDVK) 11'nci maddesinde düzenlenen İhracat İstisnası ile 32'nci maddesinde belirtilen ve başkaca oluşacak yasal nedenlerden ortaya çıkabilecek KDV İade ve Mahsup işlemlerine ilişkin olarak YMM'ler ile KDV İade Sözleşmesi yapılmak ve YMM'ler tarafından rapor düzenlemek sureti ile gelir idaresinden işlemlerin yapılmasını kapsar. Aşağıdaki belgeler tasdik edilir:

- a) KDV beyannameleri ve ekleri,
- b) İade hakkı doğuran işlem ve belgeler,
- c) Maliye Bakanlığı'nca gerek görülecek KDV'ne ilişkin diğer işlem ve belgeler.²²⁷

4- Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden: 7338 sayılı VİV Kanunu'nun 10'ncü maddesinin (a) bendi uyarınca yapılmakta olan servet incelemelerine konu olan bilançolar ve

²²⁵ DURGUN, a.g.e., s. 90.

²²⁶ ATABEY, a.g.e., s. 18.

²²⁷ ATABEY, a.g.e., s. 19.

bununla ilgili beyannamelerin tasdiki ve VİV beyannamelerinin ve eklerinin incelenmesi, mirasçılar tarafından talep edilmek ve YMM'le sözleşme yapmak şartı ile muris adına bir ticari işletmenin olması ve bu işletmeye ait stoklar ve demirbaşlarının ölüm günü itibari ile değerlendirilerek öz sermayesinin tespit edilmesine yönelik işlemlerinin yapılması ve tasdik edilmesi.²²⁸ Tasdik edilecek belgeler şunlardır:

a) 7338 sayılı VİV Kanunu'nun 10'uncu maddesinin (a) bendi uyarınca yapılmakta olan servet incelemelerine konu olan bilançolar ve bununla ilgili beyannameler.

b) VİV beyannamelerinin ve eklerinin incelenmesi, takdir işlemlerinin yapılması ve tasdiki.²²⁹

5- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yönünden: 6183 sayılı Kanun'un 48'nci maddesine göre ödeme güclüğü içine düşmüş mükelleflerin vadesi geçmiş olduğu halde ödeyemedikleri vergi borçlarını ödemek maksadı ile YMM'e bilançolarını inceletip rapora bağlayarak idareden taksitlendirme talep edilmesini, yine aynı Kanun'un 105'inci maddesine göre tabi afete uğramış mükelleflerin zarar gördüğünün tespiti maksadı ile YMM'lere rapor yazdırmak sureti ile tasdikini kapsar:

a) 6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesi gereğince borcunun tecilini talep eden mükelleflerin dolduracakları "Erteleme ve Taksitlendirme Talep ve Değerlendirme Formları",

b) 6183 sayılı Kanun'un 105'inci maddesi gereğince verilen terkin beyanlarının incelenmesi ve tasdiki.²³⁰

6- Damga Vergisi Yönünden: 488 sayılı DV Kanunu'nun 18 ve 22'nci maddeleri uyarınca makbuz karşılığı ödemeler için verilecek DV beyannameleri ile 19 ve 23'üncü maddeleri uyarınca istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen DV ile ilgili olarak verilecek beyannameler tasdik edilir.²³¹

7-Mali Mevzuatta Yeralan Teşvik, İndirim, İstisna ve Muafiyetler Yönünden:

a) Yatırım indirimi,

b) Döviz kazandırıcı işlemlerde vergi istisnası,

c) Yeniden değerlendirme,

d) Stok değerlemesi,

e) Eğitim, spor ve sağlık yatırımlarından elde edilen kazanç istisnası,

f) Dernek, tesis, vakıf ve kooperatiflere muafiyet tanınması,

g) Diğer teşvik, indirim, istisna ve muafiyetlerle ilgili işlemler,

²²⁸ DURGUN, a.g.e., s. 93.

²²⁹ ATABEY, a.g.e., s. 19.

²³⁰ ATABEY, a.g.e., s. 19.

²³¹ DURGUN, a.g.e., s. 94.

Yukarıda belirtilen konuların ve belgelerin tasdikine ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'nca tebliğ çıkartılmadıkça, YMM'ler bu konu ve belgelerle ilgili olarak tasdik işlemi yapamazlar. Maliye Bakanlığı'nca tasdikine izin verilen konular şunlardır.²³²

-KDVKnun 11/1-a-c maddesinde yer alan ihracat teslimleri ile ihraç kaydıyla tecil-terkin kapsamında yapılan teslimlerden doğan KDV iadesi işlemleri,²³³

-KVK uyarınca, vakıflar ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşların vergiden muaf tutulabilmeleri için aranan şartların yerine getirildiğinin ve Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflarda ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlarda ise aranan muafiyet şartlarının devam ettiği hususunun YMM'lere tasdik ettirilmesi,²³⁴

-KVK'nda yer alan istisnalarla ilgili işlemler,²³⁵

-KDVK'nun 14'üncü maddesinde yer alan uluslararası taşımacılık hizmetleriyle ilgili KDV iadesi işlemleri,²³⁶

-KDVK'nun 13'üncü maddesinde yer alan araçlar, petrol aramaları ve teşvik belgeli yatırımlarla ilgili iade işlemleri,²³⁷

-KDVKnun 29/2 maddesinde yer alan indirimli orana tabi teslim ve hizmetlerle ilgili iade işlemleri,²³⁸

-KDVK'nun 11/1-b maddesinde yer alan bavul ticareti ve yolcu beraberli eşya ihracatıyla ilgili KDV iadesi işlemleri,²³⁹

-Yıllık GV ve KV beyannameleri ile bunlara ekli mali tablolar ve bildirimlerin YMM'lerce tasdiki,²⁴⁰

-KDVK'nun 15'inci maddesinde yer alan diplomatik istisnalar ile ilgili KDV iadesi işlemleri,²⁴¹

²³² GÜNDOĞDU, a.g.e., s. 35.

²³³ 18 şubat 1990 tarih ve 20437 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 1 sıra nolu "SM, SMM ve YMM Kanunu Tebliği"

²³⁴ 12 Mayıs 1990 tarih ve 20516 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 3 sıra nolu "SM, SMM ve YMM Kanunu Tebliği"

²³⁵ 17 Mart 1992 tarih ve 21174 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 5 sıra nolu "SM, SMM ve YMM Kanunu Tebliği"

²³⁶ 21 Ekim 1992 tarih ve 21382 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 6 sıra nolu "SM, SMM ve YMM Kanunu Tebliği"

²³⁷ 15 Nisan 1993 tarih ve 21553 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 8 sıra nolu "SM, SMM ve YMM Kanunu Tebliği"

²³⁸ 29 Temmuz 1993 tarih ve 21652 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 9 sıra nolu "SM, SMM ve YMM Kanunu Tebliği"

²³⁹ 28 şubat 1995 tarih ve 22216 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 15 sıra nolu "SM, SMM ve YMM Kanunu Tebliği"

²⁴⁰ 30 Temmuz 1995 tarih ve 22359 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 18 sıra nolu "SM, SMM ve YMM Kanunu Tebliği"

- 4325 sayılı Olağanüstü Hal Bölgesi'nde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere istihdam Yararlanması ve Yatırımların Teşvik Edilmesi ile 193 sayılı GVK'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesinin (a) bendi ile düzenlenen istisnadan yararlanılması,²⁴²

-Solvent türevlerinin 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin 1'inci fıkrası kapsamında teslimine ilişkin tecil-terkin uygulaması ile bu uygulama çerçevesinde indirimli teminat imkanından yararlanılması (Üretim Tasdik Raporu),²⁴³

-Yatırım indirimi işlemleri,²⁴⁴

-Özel Tüketim Vergisi sıfırlanmış, deniz yakıtı uygulamasından yararlanması için mükelleflerin öngörülen şartları sağlayıp sağlamadıklarının tespiti işlemleri,²⁴⁵

-Üreticiler tarafından yerli tarım ürünlerinden imal edilerek teslim edilen biyoetanole, harmanlayıcıların ise satın aldıkları biyoetanolu benzinle harmanlamasına ve elde edilen karışımı teslim etmelerine ilişkin işlemler,²⁴⁶

-Radyo ve televizyon kuruluşlarının reklam gelirleri ve buna ilişkin üst kurul payı, eğitime katkı payı, özel işlem vergisi incelemeleri,²⁴⁷

-4325 sayılı Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere istihdam Yararlanması ve Yatırımların Teşvik Edilmesi ile 193 sayılı GVK'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 3'üncü maddesinin (b) fıkrası ile düzenlenen gelir ve KV indiriminden yararlanılması işlemleri.²⁴⁸

YMM tasdik raporları ile yerine getirilmesi mümkün olan KDV iade işlemleri yukarıda belirtilen SM, SMMM ve YMM Kanunu Tebliğlerinde yer alanlardan ibaret değildir. Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan KDV tebliğleri ile de KDV iadelerinin YMM tasdik raporu ile talep edilmesine imkan tanınmıştır.

²⁴¹ 8 Kasım 1995 tarih ve 22457 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 19 sıra nolu "SM, SMM ve YMM Kanunu Tebliği"

²⁴² 31 Mart 2001 tarih ve 24359 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 30 sıra nolu "SM, SMM ve YMM Kanunu Tebliği"

²⁴³ 4 Kasım 2002 tarih ve 24926 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 33 sıra nolu "SM, SMM ve YMM Kanunu Tebliği"

²⁴⁴ 27 Mart 2004 tarih ve 25415 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 35 sıra nolu "SM, SMM ve YMM Kanunu Tebliği"

²⁴⁵ 22 Temmuz 2004 tarih ve 25530 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 36 sıra nolu "SM, SMM ve YMM Kanunu Tebliği"

²⁴⁶ 9 Ağustos 2005 tarih ve 25901 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 38 sıra no lu "SM, SMM ve YMM Kanunu Tebliği"

²⁴⁷ 15 Mayıs 1996 tarih ve 22637 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Reklam Gelirleri Üst Kurul Payı Genel Tebliği"

²⁴⁸ 30 Eylül 2006 tarih ve 26305 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 39 sıra nolu "SM, SMM ve YMM Kanunu Tebliği"

2.3.1.5. Tasdik Talebi

Tasdik kapsamına giren mali tablolar ve beyannameler ile diğer belgelerin YMM'lerce denetlenmesi ve tasdiki ilgilinin talebi üzerine yapılır

Bankalar ve sigorta şirketleri, dış ticaret sermaye şirketleri, Sermaye Piyasası Kanunu'na göre menkul kıymetlerini halka arzetmiş olan veya arzetmiş sayılan şirketler, aracı kurumlar, yatırım ortaklıkları ve fonları ve Bakanlığın gerek gördüğü diğer şirketler ve kuruluşlar hesap dönemlerine ilişkin mali tablolarını ve beyannamelerini "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"²⁴⁹ çerçevesinde tasdik ettirirler.

Mali Tablolarının tasdiki zorunlu tutulan gerçek veya tüzel kişilerin herhangi bir nedenle YMM seçmemesi halinde bu seçim, YMM Odaları Birliği tarafından ilgili odaya yaptırılır ve ilgililere bildirilir. YMM seçmek zorunda bulunan gerçek ve tüzel kişiler; tasdiki zorunlu tutulan mali tabloların ilgili bulunduğu hesap döneminin başına kadar seçtikleri YMM'leri Birlik'e bildirmedikleri takdirde, YMM seçmemiş sayılırlar.²⁵⁰

2.3.1.6. Tasdik Sözleşmesi

İlgililerce yaptırılacak tasdik hizmetinin tasdik sözleşmesine bağlanması ve sözleşme tarihinden itibaren 15 gün içinde bir örneğinin YMM'lerce Maliye Bakanlığı'na gönderilmesi zorunludur.

Tasdik sözleşmesinde en az aşağıda yazılı hususlara yer verilir:

- a) Tasdikin amacı, kapsamı, varsa özel nedenleri,
- b) YMM'lerce verilecek hizmetin niteliği ve süresi,
- c) Tarafların sorumluluk ve yükümlülükleri,
- d) Ücret.

Tasdik sözleşmesi, yazılı gerekçe göstermek şartıyla taraflarca her zaman feshedilebilir. Feshedilen sözleşmeler, fesih tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde Maliye Bakanlığı'na bildirilir.

Sürekli denetimlerde yıllık beyannamelerin ve buna ekli mali tabloların beyan edileceği aydan önceki üç ay içinde tasdik sözleşmesi feshedilemez. Yıllık Mali tablolarının tasdiki zorunlu tutulan işletmelerin, tasdik sözleşmesinin feshi halinde; bu işletmeler bir ay içinde diğer bir YMM'le sözleşme yapmak zorundadırlar.

²⁴⁹ 02 Ocak 1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

²⁵⁰ ATABEY, a.g.e., s. 24.

Tasdik sözleşmesinin feshi halinde YMM çalışma notlarını ve gerekli tüm bilgileri, yerine geçecek olan YMM'e devretmek zorundadır.

Yıllık GV ve KV beyannameleri ile bunlara ekli mali tablolar ve bildirimlerin tasdikine ilişkin sözleşmeler ilgili vergilendirme döneminin ilk ayı içinde düzenlenir.²⁵¹

2.3.1.7. İnceleme Yeri

Tasdik konusu inceleme ve denetleme, ilgilinin işyerinde yapılır. İncelemenin iş yerinde yapılmasının imkansız olduğu hallerde inceleme, tasdiki yapacak YMM'in bürosunda yürütülür. Bu takdirde ilgili, gerekli defter ve belgelerini YMM'e bir tutanakla teslim eder. Sürekli denetlemelerde, inceleme ve denetlemenin ilgilinin işyerinde yapılması esastır.

2.3.2. YMM'lerin Yetkileri ve Tasdik Denetimi

YMM'lerin kendilerine verilen tasdik fonksiyonunu yerine getirebilmek için, tasdik konusu ile ilgili denetim yapmak, denetim yapabilmek için de yetkiye sahip olmak durumundadırlar. Bu yetkiler ve bu yetkilerle yapılan denetim çeşitleri aşağıda anlatılacaktır:

2.3.2.1. YMM'lerin Yetkileri

YMM'ler, tasdik yönetmeliğine göre sözleşme yaptıkları mükelleflerin;

- a) Tasdik konularıyla ilgili tüm defter, kayıt ve belgeleri gizli olsalar dahi incelemek,
- b) Tasdik işlemini ilgilendiren tüm bilgileri yöneticilerden, iç denetçilerden ve diğer ilgililerden istemek,
- c) Şirketlerin Yönetim Kurulu ve Genel Kurul toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda istenildiği takdirde tasdik faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak ile yetkilidirler.

Kamu idare ve müesseseleri, YMM'lerin tasdik konusu ile sınırlı olmak üzere isteyeceği bilgileri vermekle yükümlüdürler. Bilgiler yazı ile istenir; yazıda tasdik konusu ile ilgili husus ve sözleşme içeriği belirtilir.

YMM'ler, vergi incelemelerinde tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmalarda vergi yargısında; mükellefle veya vergi sorumlusu ile beraber hazır bulunabilirler ve açıklamalar yapabilirler.

Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap dönemleri itibariyle çıkarılan mali tabloların tasdiki; bu tabloların kapsadığı dönemin başından itibaren

²⁵¹ ATABEY, a.g.e., s. 25.

sürekli denetleme sonucunda yapılabileceği gibi, dönemin kapanmasından sonra yapılacak denetim sonucunda da yapılabilir. Denetimin hangi duruma göre yapıldığı tasdik raporunda açıkça belirtilir.

Sürekli denetlemeyi kapsayan tasdik hizmetini veren YMM, belirli aralıklarla haber vermeksizin kasa sayım ve stok tespiti yapabilir, yıl sonu envanter çalışmalarını denetleyebilir.

Vergi daireleri YMM'lerin tasdik hizmeti verdiği mükelleflerin veya verilen tasdik hizmetleri ile ilgili olarak mükelleflerin ticari ilişkide bulunduğu üçüncü kişilerle ilgili olarak yazı ile yapacakları bilgi isteme taleplerini yerine getirecekleridir. Bilgi isteme yazılarında, YMM'in adı, soyadı, bağlı bulunduğu oda, meslek sicil numarası, imza ve mührünün yanında YMM'in hizmet verdiği mükellef ile olan tasdik sözleşmesinin tarih ve sayısı ile tasdik sözleşmesinde yer alan mükellefin adı soyadı veya ticari ünvanı, açık adresi, vergi dairesi, hesap numarası, YMM'lerce verilen tasdik hizmetinin konusu, vergilendirme dönemi ve istenilen bilgiler açık olarak belirtilir. YMM'lerin mesleki faaliyetleriyle ilgili olarak öğrendikleri bilgileri ifşa etmeleri, 3568 sayılı Kanununun 43'üncü maddesi ile yasaklandığı için YMM'lerin bu hususta gerekli özeni göstermeleri gerekmektedir.

YMM'ler vergi dairelerinden sadece, vergi dairelerinde mevcut ve elde edilmek için harici bir araştırmayı gerektirmeyen bilgileri talep edebilirler. Harici araştırmayı ve özellikle karşıt incelemeyi gerektiren bilgilerin vergi dairelerince YMM'lere sağlanması sözkonusu olmaz. Bu tür bilgiler karşıt inceleme yoluyla tasdik hizmetini sunan YMM'lerce elde edilmek durumundadır.

YMM'ler ayrıca, beyannamelerini tasdik edecekleri mükelleflerin işlemleriyle sınırlı olmak üzere karşıt inceleme yapabilirler. Başka oda çevrelerindeki karşıt incelemeler, Ücret Yönetmeliği'ndeki usul ve esaslar çerçevesinde ücreti ödenmek kaydıyla, o odaya mensup YMM'lere yaptırılabilir. Karşıt inceleme ile ilgili detaylı açıklamalar aşağıda yapılacaktır.

YMM'lerce tasdik edilen beyannameler ve bunlara ilişkin mali tablolar, Kamu idaresinin yetkili memurlarınca incelenmiş, bir belge olarak kabul edilir. Ancak, çeşitli kanunlarla Kamu İdaresine tanınan teftiş, ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır.

2.3.2.2. Araştırma ve İncelemenin Planlanması

Planlama, tasdik mahiyeti, kapsamı ve zamanlanması dikkate alınarak, çalışmanın doğru bir biçimde yönlendirilmesi, sistemli bir şekilde yürütülmesi ve nihai amaca ulaştırılması için yapılır.

Tasdik çalışması ile ilgili olarak yapılacak planlamada;

- a) İşletmenin organizasyonu, iç kontrol sistemi, çalışma tarzı, üretim süreci ve iş, akışı ile işletmenin içinde bulunduğu sektör v.b. hususlarda gerekli araştırmaların yapılması,
- b) Mali tablolar, önceki döneme ait çalışma kağıtları ve tasdik raporları, vergi inceleme raporları ve diğer işletme ile ilgili raporların gözden geçirilmesi,
- c) İşletmenin muhasebe politikasının incelenmesi; yayımlanan muhasebe standart ve ilkelerine uygunluğunun araştırılması,
- d) Tasdik çalışması sırasında bilgi alınabilecek ve veri hazırlayacak işletme personelinin belirlenmesi ve bunlar arasında koordinasyonun sağlanması,
- e) Yazılı tasdik çalışma planının hazırlanması, gerekir.²⁵²

2.3.2.3. Hataların Düzeltilmesi ve Hilelerin Ortaya Çıkarılması

Hata ve hilelerin önlenmesi veya ortaya çıkarılması konusundaki temel sorumluluk işletme yönetimi ve YMM'e aittir. YMM, tasdik konusu ve belgelerin ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğu ve gerçek durumu yansıtması yönünden önemli etkileri olabilecek hata ve hileleri düzelterek veya ortaya çıkaracak şekilde planlanmak ve yürütmekle yükümlüdür.

YMM, tasdik konusu ve belgelerin doğruluğu ve gerçeği yansıtmasına olan olumsuz etkileri giderebilecek hata ve hileleri, düzeltme önerisiyle birlikte işletme yönetimine bildirir. İşletme yönetiminin bunları düzeltmesi halinde tasdik konusu belgeler tasdik edilir. Hataların düzeltilmesi istendiği halde, düzeltilmez ise veya hileli bir durumun tespiti halinde durum, bir raporla ilgili mercilere bildirilir.

2.3.2.4. Çalışma Kağıtları

YMM'lerin denetleme faaliyetleri ile ilgili olarak düzenli ve yeterli bir kayıt düzenine sahip olmaları gerekir

Kayıt düzeni; çalışma kağıtları ve bunların dosyalanması ile sağlanır. Çalışma kağıtları, izlenen denetleme yöntem ve tekniklerini, uygulanan denetleme testlerini, toplanan bilgileri ve incelemelerle ilgili olarak ulaşılan sonuçları gösteren hazırlanması zorunlu belgelerdir. Çalışma kağıtlarında en az aşağıdaki hususlar yer alır.

²⁵² EROL, ÇETİNKAYA, a.g.e., s. 14.

a) Her çalışma kağıdında bir başlık bulunur. Bu başlık denetlenen müşteriyi, denetlemenin yapıldığı dönemi, çalışma kağıdının konusunu, hazırlayan YMM'in ad ve paraflarını ve hazırlama tarihini içerir.

b) İyi bir dosyalamanın yapılması açısından kağıtlar uygun bir düzenle kodlanır.

c) Tamamlanmış çalışma kağıtlarında; yapılan denetleme yöntem ve teknikleri ile ilgili hususlar, puantaj işaretleri ve sembollerin anlamları açıkça gösterilir ve yeterli açıklamalara yer verilir.

d) Çalışma kağıtları, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, defter kayıtlarının ve buna göre düzenlenmiş, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ne ölçüde uygun hazırlanmış olduğu hususlarında güven yaratacak şekilde açıklık taşır.

e) Her çalışma kağıdında hazırlanma amacına uygun yeterli bilgi belirtilir.

Çalışma kağıtlarının mülkiyeti YMM'e aittir. Bunların, dosya içinde, düzenlenmelerini izleyen yıldan itibaren 10 yıl süreyle; bu süre içinde hukuki ihtilafa konu olan dosyaların ihtilafın sonuçlanmasına kadar, saklanması ve yetkili mercilerce istendiğinde ibraz edilmesi zorunludur.²⁵³

2.3.2.5. Tasdik Sonuçları

Mali tablo ve beyannamelere veya tasdik konusuna ilişkin tasdik sonuçları, YMM'ce bir rapora bağlanır. YMM'ce 3 örnek olarak düzenlenecek tasdik raporlarının 2 örneği ilgili firma, kurum ve kuruluşların yetkililerine teslim edilir. Rapor ile mali tablo ve beyannameler arasındaki mutabakatın sağlanması YMM'in sorumluluğundadır. Düzenlenen raporların birer örneği, tasdik konusu belgelerle birlikte tasdiki isteyen mercie doğrudan YMM'ce verilir.

2.3.2.6. Tasdik Raporları

YMM'ce düzenlenecek tasdik raporları, Tasdik Yönetmeliğin 7'nci maddesi ile tasdik kapsamına alınan konular itibariyle çeşitlendirilir.

YMM'lerce düzenlenen bütün tasdik raporlarına meslek sicil numarası ile birlikte biri genel, diğeri özel iki sayı verilir. Genel sayı, YMM'in mesleki faaliyete başlamasından itibaren kendi imza ve mührü ile düzenlediği raporda 1'den başlatılmak suretiyle mesleki faaliyetten ayrılana kadar kesintisiz devam ettirilir. Mesleki faaliyetten ayrılıp, sonra bağlı oldukları odalara tekrar faaliyete başlayacaklarını bildirip faaliyete başlayanlar, genel sayıya, mesleki faaliyetten ayırdıkları tarihteki son sayıdan itibaren devam ederler. Özel sayı ise, her

²⁵³ HUD, **Denetim İlke ve Esasları**, 1. Cilt, İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Yıldız Ofset, 1999, s. 352

takvim yılı başında yeniden başlar ve yıl sonuna kadar devam eder. Tasdik raporlarına sayı verilmesinde, önce meslek sicil numarası, sonra genel sayı ve daha sonra özel sayı kullanılır.

Rapor sayısının başına Yeminli Mali Müşavir deyimini ifade eden “YMM” rumuzu konulur. YMM’lerce düzenlenen raporların her sayfası paraf edilir, mühürlenir, son sayfası ise imzalanır ve mühürlenir.

Tasdik konu ve kapsamı itibariyle düzenlenecek raporlarda yer alacak asgari konular ve rapor dispozisyonları tasdike tabi tutulan konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı’na çıkartılan tebliğlerde belirlenir.

Raporlar, tespit edilmiş, dispozisyona uygun olarak, kolay anlaşılır, kısa cümleler halinde, açık bir üslup ile kaleme alınır. Raporlardaki açıklamalar tereddüde mahal vermeyecek nitelikte olur.²⁵⁴

Sürekli denetlemeyi gerektiren tasdik raporlarında, mali tablo ve raporlar üzerinde doğrudan veya dolaylı etkisi olan veya olması muhtemel her türlü mevzuat aykırılıkları ve mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanıp hazırlanmadığı belirtilir.

YMM, bir bütün olarak ele alınan mali tabloların gerçeğe uygunluğu ve doğruluğu hakkında edindiği kanaatini; tespit olunan beyanların ilgili mevzuat hükümleri ve mali tablolar ile uyumlu olup olmadığı yolundaki görüşünü ortaya koymakla yükümlüdür.

2.4. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN DENETİM FONKSİYONU VE KARŞIT İNCELEME

YMM’ler, sözleşme imzaladıkları mükelleflerin vergiye müteallik bütün işlemlerini sürekli olarak denetlerler. YMM’lerce tasdik edilecek yıllık GV yada KV beyannamesi ile ilgili defter ve belgeler üzerinde yapılacak denetim, cari denetim şeklinde yapılır. Yıl içinde yapılacak bu denetimlerde mükellef tarafından yapılan hataların anında düzeltilmesi esastır. Vergi mevzuatına aykırı hususların mükellef tarafından düzeltilmemesi halinde, bu aykırılıklar ve karşıt inceleme sırasında, nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefle ilgili olarak tespit edilen vergi mevzuatına aykırı hususlar YMM’ler tarafından tasdik raporlarında belirtilir.²⁵⁵

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun 12’nci maddesinin 1’nci fıkrasında, YMM’lerin gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarını ve beyannamelerini mevzuat

²⁵⁴ ATABEY, a.g.e., s. 33.

²⁵⁵ ATABEY, a.g.e., s. 43.

hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik edecekleri; 2'nci fıkrasında YMM'lerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı'na çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Aynı maddenin 4'üncü fıkrasında ise YMM'lerin yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu oldukları, tasdik doğru olmaması halinde tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilen cezalardan mükellef ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmiş ve yapılan tasdik kapsamının düzenlenen raporda açıkça belirtileceği hükme bağlanmıştır.²⁵⁶

Diğer taraftan, 213 sayılı VUK'nun 256'ncı maddesiyle, incelemeye yetkili makam ve memurlara ibraz ve inceleme için, maddede zikredilen defter, belge, kayıt vb. bilgilerin arzı zorunlu tutulmuş; anılan maddede 4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik de, bu zorunluluğun; Maliye Bakanlığı'na belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan yada silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla YMM'ler tarafından yapılan talepler için de geçerli olduğu hükmü getirilmiştir.

Bu hükümlerin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması ile ilgili defter ve belgelerin YMM'lere tetkik amacıyla ibraz edilmesi ve karşıt incelemeler konusunda Bakanlıkça çeşitli tebliğler ile aşağıda açıklanacak olan düzenleme ve açıklamalarda bulunulmuştur.

2.4.1. Kanıt Toplama ve Denetim

1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinin 2'nci fıkrası hükmü ile tasdike ilişkin usul ve esasların belirlenmesi yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiş ve ayrıca bu yetkinin çıkarılacak yönetmeliklerle kullanılacağı hüküm altına alınmıştır.

Tasdik işlemi ile ilgili araştırma ve incelemelerin planlanması, kanıtların toplanması, denetim teknikleri ve tasdike ilişkin diğer usul ve esaslar Tasdik Yönetmeliği'nde açıklanmıştır.

Anılan Yönetmeliğin 14'üncü maddesinde YMM'lerin tasdik çalışmasının yürütülmesi sırasında tasdik konusu ve kapsamı ile ilgili yeterli miktarda güvenilir kanıtları toplamak zorunda oldukları belirtilmiş, ve kanıt miktarının yeterli olup olmadığının

²⁵⁶ ATABEY, a.g.e., s. 79.

belirlenmesinde, kanıtın nitelik ve nicelik açısından önemi, hatalı veya hileli olma riski, güvenilirliği gibi hususların göz önünde bulundurulacağı açıklığa kavuşturulmuştur.

Maddenin devamında ise kanıt toplamanın amacı açıklanmıştır. Kanıt toplamada amaç; tasdik konu ve kapsamı ile sınırlı olmak kaydıyla;

a) Tüm varlık, kaynak, gelir ve giderlerin gerçek olup olmadığı ve bunlara ilişkin bütün işlemlerin doğru kaydedilip, kaydedilmediği,

b) Mali tablolara yansıtılması gereken bütün işlem ve hesapların bu tablolarda gerçek şekliyle yer alıp almadığı,

c) Varlıklara ilişkin hakların ve borçlara ilişkin yükümlülüklerin işletmeye ait olup olmadığı yönünden fiili durum ve belgelerin esas alınarak araştırılmasıdır.²⁵⁷

Tasdik Yönetmeliği'nin "Denetim Teknikleri" başlıklı 15'inci maddesinde ise YMM'lerin tasdik çalışmalarının yürütülmesinde kanıtları hangi tekniklerle toplayacakları konusu düzenlenmiştir. Madde hükmü uyarınca, YMM'lerin tasdik çalışmalarının yürütülmesinde kanıtları sayım ve envanter incelemesi, belge incelemesi, bilgi toplama, doğrulama, karşılaştırma ve puantaj, analitik inceleme ve benzeri tekniklerle toplamaları gerekmektedir.

Bu hükümler uyarınca, YMM'ler tam tasdik kapsamında denetim yaparken yukarıda değinilen yasal düzenlemeler çerçevesinde yeterli miktarda güvenilir kanıt toplamakla yükümlüdürler.

YMM'ler tam tasdik kapsamında yaptıkları denetimin yeterli olup olmadığını değerlendirirken, Tasdik Yönetmeliğinin yukarıda değinilen hükümleri çerçevesinde yeterli miktarda güvenilir kanıt toplanıp toplanmadığının yanısıra aşağıda sayılan ve benzeri diğer hususları da dikkate alacaklardır.

a) Tam tasdik hizmeti verilen mükellefin vergi yükümlülüklerini yerine getirmedeki genel durumu.

b) Mal ve hizmet alış, bedellerinin ödenme şekli.

c) Mal ve hizmet alışlarının uzun süreli ve devamlı olarak aynı kişilerden yapılıp yapılmadığı.

d) Tam tasdik hizmeti verilen mükellefin mal ya da hizmet satın aldığı kişilerin yıllık GV veya KV beyannameleri ile bunlara ekli mali tabloların YMM'lerce tasdik edilip edilmediği veya bu amaçla yapılan ve devam eden bir sözleşmenin olup olmadığı.

²⁵⁷ HUD, a.g.e., s. 352.

YMM'lerin müteselsil sorumluluk, disiplin hükümleri ve diğer yaptırımlarla karşılaşmamaları açısından topladıkları kanıtların ve yaptıkları denetimin yeterli ve güvenilir olduğu konusunda gerekli titizliği göstermeleri gerekir.

2.4.2. Denetim Teknikleri

YMM'ler tasdik çalışmalarının yürütülmesinde kanıtları aşağıdaki ve benzeri tekniklerle toplarlar:

a) Sayım ve envanter incelemesi: İşletme kayıtlarında gösterilen mevcut ve borçların ilgili mevzuat hükümlerinde öngörülen belgelerle doğrulanması, fiili ve kaydi envanterlerin yapılması işlemidir

b) Belge incelemesi: İşletme muhasebe kayıtlarının belgelere dayandırıldığına doğrulanması; ibraz edilen belgelerin gerçeği yansıtmadığının ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğunun araştırılmasıdır.

c) Bilgi toplama: İşletme muhasebe kayıtları ve belgeler konusunda gerekli açıklığın olmadığı hallerde ilgililerden bilgi alınması; alınan bilgilerin tutanakla tespit edilmesidir.

d) Doğrulama: İşletme kayıtlarında yer alan hususların ilgili üçüncü şahıslar nezdindeki defter ve belgeler üzerinde araştırılarak tespit yapılmak suretiyle doğrulanmasıdır.

e) Karşılaştırma ve puantaj: Aralarında uygunluk bulunması gereken tutarların karşılaştırılması; toptan aktarmaların kontrolü, kayıt ve belge üzerindeki her türlü aritmetik işlemlerin doğruluğunun araştırılmasıdır.

f) Analitik inceleme: İşletme hesap ve işlemlerinde ortaya çıkması gereken normal sonuçlarda, varsa sapmaların tespit edilmesi amacıyla, cari yıl hesaplarının aylık veya yıllık olarak randıman, verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanımı vb. bakımlardan; önceki yıl hesap ve işlemleriyle, kapasite raporlarındaki sonuçlarla, bütçe verileriyle veya sektör ortalamasıyla, teknolojik unsurlar dikkate alınarak oran ve trend analizi gibi istatistik yöntemler uygulanarak sonuçların olması gerekenlerle karşılaştırılması ve değerlendirilmesidir.

Sözü edilen bu teknikler, sürekli denetimlerde, hesapların niteliği, hacmi ve bu tekniklerin özellikleri gözönünde bulundurularak YMM'in belirleyeceği aralıklarla, tasdik sözleşmesi tarihinden tasdik raporu tarihine kadar uygulanır. Diğer denetimlerde ise denetimin her safhasında uygulanabilir.²⁵⁸

²⁵⁸ ATABEY, a.g.e., s. 28.

2.4.3. Defter ve Belgelerin İbrazı

Defter ve belgelerin ibrazı şu unsurlardan oluşmaktadır:

► **Defter ve Belgelerin YMM'lere İbraz Zorunluluğu:** VUK'nun 256'ncı maddesi hükmü uyarınca, YMM'lerin tasdik ettikleri hesap ve işlemlere doğrudan yada silsile yoluyla taraf olanlar aşağıda belirlenen usul çerçevesinde YMM'lere defter ve belgelerini ibraz etmekle yükümlüdürler.

Bu zorunluluk YMM'ler tarafından tasdik edilen hesap ve işlemler ile ilgili defter ve belgelerle sınırlıdır. YMM'lerin tasdik ettikleri hesap ve işlemler dışındaki konularla ilgili olarak defter ve belge ibrazım isteme yetkileri, böyle bir talebe muhatap olan mükelleflerin ise buna uyma zorunlulukları bulunmamaktadır.²⁵⁹

► **Defter ve Belgelerin YMM'lere İbraz Edilmesinin Usul ve Esasları:** Defter ve belgelerin ibrazı yazı ile istenir. Bu yazılarda defter ve belgelerin tetkik edilmesini gerektiren gerekçelere ve karşıt incelemenin kapsamına açık bir şekilde yer verilir. Örneğin, KDV iadesi dolayısıyla, iade talebinde bulunan mükellefe mal yada hizmet satan mükellef nezdinde karşıt inceleme yapılacak ise, talep yazısında bu hususa ve ayrıca tetkik edilmek istenilen işlemlere yer verilir.

İlgililer YMM'lerin defter ve belgelerin ibrazına ilişkin taleplerini talep yazısının kendilerine tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde yerine getirmek durumundadırlar.

YMM'lerce defter ve belgelerin incelenmesi mükellefin iş yerinde yapılır. Ancak, iş yerinin uygun olmaması veya ölüm, işin bırakılması gibi zaruri sebeplerle defter ve belgelerin iş yerinde tetkikin fiilen imkansız olması yada mükellefin istemesi halinde, defter ve belgelerin taraflarca belirlenecek bir yerde incelenmesi de mümkündür.

Defter ve belgeleri tetkik için talep eden YMM mükellefe kimliğini ibraz edip kendisini tanıtmakla yükümlüdür. Ayrıca, tam tasdik sözleşmesi veya KDV iadesi tasdik sözleşmelerinin aslı yada onaylı örnekleri mükellefe ibraz etmek ve yapılacak tetkikin bu çerçevede olduğunu açıklamakla yükümlüdürler. Mükellefler kimliklerini veya ibrazını istedikleri defter ve belgeleri tetkike yetkili olduklarını kanıtlayamayan YMM'lerin taleplerini yerine getirmekle yükümlü değildirler. Bu konularda tereddüdü bulunan mükellefler ilgili meslek odaları ve vergi dairelerinden bilgi alabilirler.²⁶⁰

²⁵⁹ ATABEY, a.g.e., s. 80.

²⁶⁰ ATABEY, a.g.e., s. 81.

Karşıt incelemenin belirtilen esaslar çerçevesinde yazılı teyit alınmak suretiyle yapıldığı hallerde, defter ve belge ibrazı talep edilmez. Bu gibi durumlarda, kendisinden teyit alınacak YMM'e yukarıda belirtilen esaslar çerçevesinde durum yazılı olarak intikal ettirilir ve alınacak teyit yazısına göre işlem tesis edilir.

► **Defter ve Belgelerini İbraz Etmeyen Mükellefler Hakkında Yapılacak İşlemler:** Defter ve belgelerini yukarıda belirtilen usul çerçevesinde YMM'lere ibraz etmekten imtina edenler hakkında, VUK'nun mükerrer 355'inci maddesi hükmüne göre işlem yapılır. Anılan madde hükmü çerçevesinde işlem yapılabilmesi için, YMM'lerin defter ve belge ibraz edilmesine ilişkin yazılarında, defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin VUK'nun ilgili maddelerine göre cezai işlem yapılmasını gerektirdiği belirtilmelidir.

YMM'ler defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellefleri, bunların bağlı oldukları vergi dairelerine yazılı olarak bildirirler. Vergi daireleri bu mükellefler hakkında VUK'nun Mükerrer 355'inci maddesi uyarınca işlem yapmadan önce defter ve belgelerin ibrazı taleplerinin konu ile ilgili tebliğlerde yapılan düzenlemelere uygun olup olmadığını kontrol eder.²⁶¹

► **YMM'lerin Öğrendikleri Bilgileri Saklama Zorunlulukları:** YMM'ler işleri dolayısıyla mükellefler ve mükellefler ile ilgili kimseler hakkında öğrendikleri bilgileri açıklayamazlar ve kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanamazlar.

Bu hükme uymayan YMM'ler hakkında VUK, 3568 sayılı Kanun ve diğer ilgili mevzuat hükümleri uyarınca gerekli işlem yapılır.

2.4.4. Karşıt İnceleme

Karşıt İnceleme YMM'lerin en önemli denetim çeşitlerindedir. "Mal ve hizmet alım-satımlarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığının ilgili üçüncü şahıslar nezdindeki defter ve kayıtların incelenmesi suretiyle tespit edilmesi" olarak tanımlanabilecek olan Karşıt İnceleme aşağıda detaylı olarak açıklanacaktır.

2.4.4.1. Karşıt inceleme Yapma Zorunluluğu

3568 sayılı Kanunun 12'nci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak hazırlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike ilişkin

²⁶¹ ATABEY, a.g.e., s. 82.

Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”in 7’nci maddesinde tasdik işlemi yapılırken aranacak asgari bilgi ve şekil şartları ile tasdike ilişkin diğer usul ve esasların Maliye Bakanlığı’na çıkartılacak tebliğlerle belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

Bu yetkiye dayanılarak Bakanlıkça çeşitli tarihlerde yayımlanan tebliğler ile tasdik konusuna giren konu ve işlemler ve tasdik ile ilgili diğer hususlar açıklanmıştır.

Yönetmeliğin 4’üncü maddesinin ilk fıkrasında tasdik kavramı “Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin YMM’lerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanması" şeklinde tanımlanmıştır.

Yönetmeliğin 4’üncü maddesinin 2’nci fıkrası hükmü ile de tasdik kavramının tanımında geçen denetleme ilke ve standartlarından, konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından tebliğler ile yapılan düzenlemeler ve esasların anlaşılması gerektiği açıklığa kavuşturulmuştur.²⁶²

Yönetmeliğin 14’üncü maddesinde YMM’lerin tasdik konusu ve kapsamı ile ilgili yeterli miktarda güvenilir kanıtları toplamak zorunda oldukları belirtilmiş, “Denetim Teknikleri” başlıklı 15’inci maddesinin (d) bendinde ise işletme kayıtlarında yer alan hususların ilgili üçüncü şahıslar nezdindeki defter ve belgeler üzerinde araştırılarak tespit edilmesi de denetim teknikleri arasında sayılmıştır.²⁶³

3568 sayılı Kanununun 12’nci maddesi hükmü ve maddedeki yetkiye dayanılarak çıkarılan Yönetmeliğin yukarıda değinilen hükümleri uyarınca, YMM’ler mükelleflerin tasdik kapsamına giren işlemlerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti için gerekli karşıt incelemeleri yapmakla yükümlüdürler. Buna göre, YMM’lerin hem tam tasdik işlemleri için hem de KDV iadesi tasdik işlemleri için karşıt inceleme yapmaları gerekmektedir.

2.4.4.2. Karşıt İncelemelerde Uyulacak Esaslar

Karşıt incelemeler kural olarak tasdik işlemi yapan YMM tarafından yerine getirilecektir. Ancak, nezdinde karşıt inceleme yapılacak mükellefin YMM ile süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesinin bulunduğu hallerde karşıt incelemelerin aşağıda belirtilecek olan esaslara göre teyit yazısı alınması suretiyle yapılması da mümkündür.

Karşıt incelemede amaç tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasını sağlamaktır. Örneğin, KDV iadesi işlemlerinde karşıt incelemenin amacı, iade yada mahsup

²⁶² ATABEY, a.g.e., s. 83.

²⁶³ ATABEY, a.g.e., s. 83.

edilecek KDV tutarını doğru olarak belirlemek, tam tasdik kapsamında yapılan karşıt incelemenin amacı ise GV veya KV beyannamesinde yer alan matrah ve vergiye ilişkin tutarların doğruluğunu sağlamaktır.

Tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması, incelenen işlemin özelliğine, kullanılan yöntem ve mükelleflere göre farklılık göstermektedir. Bu nedenle, bu konudaki sorumluluk YMM'e ait olmak üzere karşıt incelemenin hangi aşamaya kadar yapılacağına kural olarak incelemeyi yapan YMM karar verecektir. Bununla birlikte, hem tam tasdik işlemlerinde hem de KDV iadesi tasdik işlemlerinde YMM'ler en az işlemlerini tasdik ettikleri mükellefe mal veya hizmet satan mükelleflerin kayıtlarına inip gerekli karşıt incelemeyi yapmakla yükümlüdürler. YMM'lerin müteselsil sorumluluk, disiplin hükümleri ve diğer yaptırımlarla karşılaşmamaları açısından karşıt incelemeler konusunda gerekli titizliği göstermeleri ve gerektiği kadar alt kademeye inerek inceleme yapmaları gerekmektedir.²⁶⁴

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması ihtimalinin bulunduğu haller ile benzeri diğer şüpheli durumlarda YMM'ler herhangi bir kademe sınırlaması olmaksızın işlemin gerçek mahiyetini ortaya çıkarıncaya kadar alt kademelere inilebilmektedir.

Bununla birlikte, 1 ve 15 sıra nolu SM, SMMM ve YMM Kanunu Tebliği çerçevesinde yapılan iadelerde karşıt incelemenin kural olarak ihracat konusu mal veya hizmetin imalatçısı konumundaki alt mükelleflerin bir alt kademesine kadar yapılması zorunludur. Ancak, ithal edildikten sonra KDVK'nun 11'inci maddesi kapsamında ihraç edilen ürünlerde söz konusu malı ithal eden firmanın kayıtlarına inilmesi yeterli olmaktadır.

Karşıt incelemenin teyit yazısı alınmak suretiyle yapıldığı hallerde, teyit alan ve teyit veren YMM'lerin karşıt inceleme yapma konusundaki sorumlulukları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir. YMM'ler teyit vermek amacıyla yaptıkları karşıt incelemelerde işlemlerini tasdik ettikleri mükellefe mal veya hizmet satan mükellefler nezdinde inceleme yapmakla yükümlü olurlar. Daha alt kademelerdeki incelemeler, teyit isteyen YMM tarafından yapılır.

Ayrıca, YMM'lerin kendi aralarında anlaşmaları halinde söz konusu alt kademe incelemelerinin de, teyidi veren YMM tarafından yapılması mümkün bulunmaktadır. Bu taktirde yapılan karşıt inceleme ile ilgili sorumluluk incelemeyi yapan YMM'e ait olacaktır.

²⁶⁴ Erhan OGAN, "YMM'lere Belgelerin Sahteliğini Araştırma Görevi Yasa Tarafından Yüklenmiş Değildir", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 98, Şubat 2001, s. 9.

2.4.4.3. Yazılı Teyit Almak Suretiyle Karşit İnceleme

Süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş mükellefler nezdinde KDV iadesi veya tam tasdik dolayısıyla yapılacak karşit incelemelerin, bu mükelleflerin YMM'lerinden teyit yazısı alınması suretiyle yapılması da mümkündür. Ancak, süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenleyen mükelleflerin YMM'lerinin teyit vermek istememesi halinde bu mükellefler nezdindeki karşit inceleme tasdik işlemini yapan YMM tarafından yerine getirilmektedir.

Süresi geçtikten sonra tam tasdik sözleşmesi düzenleyen mükellefler nezdindeki karşit incelemeler de tasdik işlemini yapan YMM'ler tarafından yapılmaktadır.

2.4.4.4. Teyit Alınması Halinde YMM'lerin Sorumluluğu

Teyit veren YMM'ler verdikleri teyit yazısındaki bilgilerin doğruluğundan genel hükümler uyarınca sorumludurlar.

Teyit alan YMM'ler aldıkları teyit yazılarındaki bilgileri titiz bir şekilde kontrol etmekle yükümlüdürler. Teyit yazılarındaki bilgilerin birbiriyle veya teyidi isteyen YMM'in elindeki bilgi ve belgelerle uyumlu olmadığı hallerde veya tereddüt uyandıran sair hallerde teyit yazıları işleme konulmadan önce gerekli araştırmalar yapılacaktır. Yapılan araştırmalar neticesinde teyit yazısı ile ilgili uyumsuzluklar ve tereddütler giderildiği takdirde teyit yazısı işleme konulmaktadır.

Gerçeğe aykırı düzenlenmiş, yada eksik bilgi içeren teyit yazılarını gerekli kontrolleri yapmadan işleme koyan YMM'ler, doğacak sonuçlardan sorumlu olmaktadır. Karşit incelemelerin bizzat incelemeyi yapan YMM tarafından yapıldığı hallerde, tutanaktaki bilgilerden anılan YMM'in sorumlu olmaktadır.²⁶⁵

2.4.4.5. Karşit inceleme Yapılmasının Zorunlu Olmadığı Haller

KDV hariç tutarı 12.000 YTL'yi aşmayan belgeler için karşit inceleme yapılması zorunlu değildir. Ancak, bir aylık dönemde bir mükelleften alınan mal ve hizmet alımlarının toplamının 12.000 YTL'yi aşması halinde anılan mükellef nezdinde karşit inceleme yapılması gerekir. Ancak, YMM'lerce KDV iadesi tasdik işlemlerinde mal ve hizmet alımlarına ilişkin olarak yapılan karşit incelemelerle (karşit inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan kurum ve kuruluşlardan yapılan mal ve hizmet alımları toplamı dahil) %80 oranına ulaşılması yeterli olacaktır. Bu durumda, kalan %20'lik kısım içerisinde belli miktarı aşması nedeniyle

²⁶⁵ M. Şevki KAYA, "YMM'lerle İlgili Son Düzenlemeler ve Bir Değerlendirme", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 99, Mart 2001, s. 111.

karşıt inceleme yapılması zorunluluğu bulunan belgeler mevcut olsa bile, sorumluluk YMM'e ait olmak üzere, %80 oranı ile yetinilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bununla birlikte, KDV iadesi tasdik işlemlerinde indirilecek KDV'nin %80 veya daha fazlasına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt incelemelerin yapılması zorunludur.

İndirilecek KDV'nin üçte biri veya daha fazlasının karşıt inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan mal veya hizmet alımlarından kaynakladığı hallerde karşıt inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan mal ve hizmet alımları ile ilgili indirilecek KDV'nin yarısına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt inceleme yapılması yeterli olacaktır. Bu durumda karşıt inceleme kapsamındaki mal ve hizmet alımlarına ilişkin karşıt incelemelerle %80 oranının sağlanması ile yetinilmesi mümkün bulunmaktadır. Karşıt inceleme kapsamında bulunan mal ve hizmet alımları tutarı ile %80 oranına ulaşamadığı hallerde bu oranın sağlanıp sağlanmadığı dikkate alınmayacaktır.

2.4.4.6. Karşıt İnceleme Sonuçlarının Tutanağa Bağlanması

Karşıt inceleme sonuçları düzenlenecek bir tutanakla tespit edilir. Tutanakta YMM'in imzası ve mührü, nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefin veya yetkili temsilcisinin imzası bulunur. Nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellef 4 Sıra Nolu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ uyarınca beyannamelerini imzalatmakla yükümlü ise tutanak SM veya SMMM tarafından da isteğe bağlı olarak imzalanabilir. Teyit yazıları teyidi veren YMM tarafından imza ve mühür ile onaylanır.

2.4.4.7. Karşıt İnceleme Tutanaklarında ve Teyit Yazılarında Yer Alacak Zorunlu Bilgiler

Hem KDV iadesi tasdikleri hem de tam tasdik kapsamında düzenlenen karşıt inceleme tutanaklarında ve teyit yazılarında aşğıdaki asgari bilgilerin yer alması zorunludur.

- Karşıt inceleme yapan YMM'in adısoyadı, bağlı olduğu oda ve vergi dairesi, mühür ve sicil numarası, vergi kimlik numarası, adresi, telefon ve faks numarası ve gerekli görülen diğer bilgiler.

- Karşıt inceleme yapan YMM'in sözleşmeli olduğu mükellefin adısoyadı veya ünvanı, adresi, vergi dairesi ve vergi kimlik numarası.

- Karşıt inceleme konusu belge veya belgeleri düzenleyen mükellefin adısoyadı veya ünvanı ile vergi dairesi, vergi kimlik numarası ve karşıt incelemenin yapıldığı tarihteki açık adresi.

- Karşıt inceleme konusu belge veya belgeleri düzenleyen mükellefin ilgili yıla ilişkin yasal defterlerinin onay bilgileri.

- Teyit verilen hallerde, teyit isteyen YMM ile ilgili yukarıda ilk sırada belirtilen bilgilerin yanısıra, teyit yazısını düzenleyen YMM'in adısoyadı, bağlı bulunduğu oda ve vergi dairesi, vergi kimlik numarası, mühür ve sicil numarası, adresi, telefon ve faks numarası.

- Teyit veren YMM'in mükellefi ile yaptığı tasdik sözleşmesinin yıl, ay ve gün içeren tarihi.

- Karşıt inceleme konusu belgeye ilişkin olarak, belgeyi düzenleyen mükellefin defterindeki yevmiye kaydının tarih ve numarası (yevmiye kaydının yapılmadığı hallerde bu husus tutanakta belirtilecektir)

- Karşıt incelemeye konu belge veya belgelerin düzenlendiği dönemle ilgili olarak bu belgeleri düzenleyen mükellefin KDV beyanları hakkında bilgi (teslim ve hizmet tutarı, istisna tutarı, KDVmatrahı, hesaplanan KDV tutarı, ödenecek/sonraki döneme devreden KDV tutarı, tahakkuk fişinin tarih ve numarası).

- Nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefin bir önceki dönemine ilişkin olarak bir üst paragrafta belirtilen bilgiler.

- Nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefin malları (imalatçılar da hammaddeyi) tedarik ettiği alt firmalara ilişkin bilgiler (Malın veya hammaddenin satın alındığı kişinin adısoyadı veya ünvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, malın KDV dahil toplam bedeli, düzenlenen belgenin tarih ve numarası.) (Mal veya hammadde alımlarının çok sayıda kişiden yapıldığı hallerde en yüksek 10 alıma ilişkin bilgilerin verilmesi yeterli olacaktır).

- Mal veya hizmet bedelinin ödenme şekline ve ödemeye ilişkin bilgi.

- Nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellef, faturada yer alan malın imalatçısı ise bağlı bulunduğu sanayi odası ve sicil numarası.

- Karşıt incelemeye konu faturanın düzenlendiği dönemde, faturayı düzenleyen mükellefin muhtasar beyannamesine göre çalıştırılan işçi sayısı ve muhtasar beyannamenin verildiği vergi dairesi hakkında bilgi.

- Tutanağın düzenlenme tarihi ve yeri.²⁶⁶

²⁶⁶ Erkan YETKİNER, "YMM'ler ve Vergi Denetim Elemanlarının Yetki ve Sorumlulukları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 246, Şubat 2002, s. 70.

2.4.5. Vergi Dairelerinden Bilgi İstenmesi

YMM'ler tasdik hizmeti verdikleri mükellefler ve bu mükelleflerin ticari ilişkide bulunduğu üçüncü kişiler ile ilgili olarak vergi dairelerinden bilgi isteyebilirler.

Vergi daireleri YMM'lerin tasdik hizmeti verdiği mükelleflerin veya verilen tasdik hizmetleri ile ilgili olarak mükelleflerin ticari ilişkide bulunduğu üçüncü kişilerle ilgili olarak yazı ile yapacakları bilgi isteme taleplerini yerine getireceklerdir. Bilgi isteme yazılarında, YMM'inin adı, soyadı, bağlı bulunduğu oda, meslek sicil numarası, imza ve mührünün yanında YMM'in hizmet verdiği mükellef ile olan tasdik sözleşmesinin tarih ve sayısı ile tasdik sözleşmesinde yer alan mükellefçe adı soyadı veya ticari ünvanı, açık adresi; vergi dairesi, hesap numarası, YMM'lerce verilen tasdik hizmetinin konusu, vergilendirme dönemi ve istenilen bilgiler açık olarak belirtilir. YMM'lerin mesleki faaliyetleriyle ilgili olarak öğrendikleri bilgileri ifşa etmeleri, 3568 sayılı Kanununun 43'üncü maddesi ile yasaklandığı için YMM'lerin bu hususta gerekli özeni göstermeleri gerekmektedir.

YMM'ler vergi dairelerinden sadece, vergi dairelerinde mevcut ve elde edilmek için harici bir araştırmayı gerektirmeyen bilgileri talep edebileceklerdir. Harici araştırmayı ve özellikle karşıt incelemeyi gerektiren bilgilerin vergi dairelerince YMM'lere sağlanması söz konusu olmayacaktır. Bu tür bilgiler karşıt inceleme yoluyla tasdik hizmetini sunan YMM'lerce elde edilmek durumundadır.

Bilgi isteme yazılarında aşağıdaki hususların yer alması gerekir:

- YMM'in adı soyadı, bağlı olduğu oda ve vergi dairesi, vergi kimlik numarası, mühür ve sicil numarası, adresi, telefon ve faks numarası,
- YMM'in tasdik hizmeti verdiği mükellefin adısoyadı veya ünvanı, bağlı olduğu vergi dairesi, vergi kimlik numarası, adresi, telefon ve faks numarası.
- Tasdik sözleşmesinin türü, tarihi ve sayısı.
- Hakkında bilgi talep edilen mükellefin adısoyadı veya ünvanı, vergi kimlik numarası ve adresi.
- Bilgi isteme yazılarında, hakkında bilgi istenen mükellefin tasdik hizmeti verilen mükellef ile bağlantısı ve bilgi istenen konu açıklık la belirtilir.

Vergi dairelerinden bu şekilde elde edilen bilgilerin gizliliğine dikkat edilmesi yasal bir zorunluluktur. Bu zorunluluğa uyulmaması halinde ilgili mevzuat uyarınca gerekli işlem yapılabilecektir

YMM'lerin yukarıdaki esaslara uygun yazılı bilgi talepleri 15 iş günü içerisinde yerine getirilir.²⁶⁷

2.4.6. YMM'lerden Bilgi İstenmesi

Yukarıda açıklanan teyit alınması suretiyle karşıt inceleme yapılması konusundaki düzenlemeler saklı kalmak üzere, YMM'ler tasdik hizmeti verdikleri mükelleflerin doğrudan yada silsile yoluyla ticari ilişkide bulunduğu kişiler ile ilgili olarak diğer YMM'lerden bilgi isteyebilirler. Bilgi, tam tasdik hizmeti veren YMM'lerden istenebilecektir.

Bilgi istemlerinin tasdik konusu ile sınırlı olması ve YMM'in tasdik hizmeti verdiği mükellef ile hakkında bilgi istenen mükellef arasındaki ticari ilişki ile doğrudan bağlantılı olması gerekir.

Kendisinden bilgi istenen YMM'ler tam tasdik hizmeti verdikleri mükelleflere ilişkin yukarıda belirtilen nitelikte ve harici bir araştırmayı gerektirmeyen bilgileri vermekle yükümlüdürler.

Bilginin yazılı olarak istenmesi ve bilgi isteme yazılarında en az aşağıdaki hususların yer alması gerekir

- Bilgi talebinde bulunan YMM'in adisoyadı, bağlı olduğu oda ve vergi dairesi, vergi kimlik numarası, mühür ve sicil numarası, adresi, telefon ve benzeri diğer bilgiler,

- Bilgi talebinde bulunan YMM'in tasdik hizmeti verdiği mükellefin adisoyadı veya ünvanı, bağlı olduğu vergi dairesi, vergi kimlik numarası, adresi, telefon ve benzeri diğer bilgiler,

- Tasdik sözleşmesinin tarihi ve sayısı,

- Hakkında bilgi talep edilen mükellefin adisoyadı veya ünvanı, vergi kimlik numarası, adresi ve benzeri diğer bilgiler.

- Bilgi isteme yazılarında, hakkında bilgi istenen mükellefin tasdik hizmeti verilen mükellef ile ticari ilişkisi ve istenen bilgi açıklıkla belirtilecektir.

Bilgi isteme talepleri yazılı olarak cevaplandırılacak ve cevap yazıları ilgili YMM tarafından imzalanıp mühürle tasdik edilecektir. YMM'lerin cevap yazılarında en az aşağıdaki hususların yer alması gerekir

- Cevap yazısını düzenleyen YMM'in adisoyadı, bağlı olduğu oda ve vergi dairesi, vergi kimlik numarası, mühür ve sicil numarası, adresi, telefon ve benzeri diğer bilgiler,

²⁶⁷ ATABEY, a.g.e, s. 95.

- Cevap yazısını düzenleyen YMM'in tam tasdik hizmeti verdiği mükellefin adı soyadı veya ünvanı, bağlı olduğu vergi dairesi, vergi kimlik numarası, adresi, telefon ve benzeri diğer bilgiler,

- Tam tasdik sözleşmesinin tarihi, sayısı, ilgili meslek odası ve vergi dairesine verilmiş tarihi,

- Hakkında bilgi verilen mükellefin yevmiye defteri onay bilgileri,

- Bilgi istenen konu ile ilgili yevmiye kayıtlarının tarih ve numarası,

- KDV iadesi tasdik işlemleri için, mal veya hizmet alımına ilişkin bilgi istemlerinde hakkında bilgi verilen mükellefin bilgi istemine konu işlemin gerçekleştiği dönemdeki KDV beyanları hakkında bilgi (teslim ve hizmet tutarı, istisna tutarı, KDV matrahı, hesaplanan KDV tutarı, ödenecek/sonraki döneme devreden KDV tutarı, tahakkuk fişinin tarih ve numarası),

- Hakkında bilgi verilen mükellefin malları (imalatçılarda hammaddeyi) tedarik ettiği alt firmalara ilişkin bilgiler (malın veya hammaddenin satın alındığı kişinin adsoyadı veya ünvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, malın KDV dahil toplam bedeli, düzenlenen belgenin tarih ve numarası), (mal veya hammadde alımlarının çok sayıda kişiden yapıldığı hallerde en yüksek 10 alıma ilişkin bilgilerin verilmesi yeterli olacaktır).

Yukarıda yer alan esaslara uygun olarak düzenlenen cevap yazılarını alan YMM'ler, hakkında bilgi verilen mükellef nezdinde karşıt inceleme yapmakla yükümlü olmayacaklardır. Şu kadar ki, tasdiki yapan YMM'in hakkında bilgi verilen mükellefin alt mükellefleri ile ilgili karşıt inceleme yükümlülüğünün devam edeceği tabiidir. Öte yandan, KDV iadesi tasdik işlemlerinde, süresinde tam tasdik sözleşmesi yapmamış mükellefler ile ilgili olarak YMM'lerden alınan cevap yazılarına itibar edilmeyecektir.

YMM'ler tarafından düzenlenen bilgi talep yazıları ile cevap yazılarına sayı verilmesi ve bu yazıların "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" hükümlerine göre saklanması gerekir.

Bilgi veren YMM'ler verdikleri bilgilerin doğruluğundan genel hükümler uyarınca sorumludurlar.

Bilgi isteyen YMM'ler aldıkları bilgileri titiz bir şekilde kontrol etmekle yükümlüdürler. Bilgilerin birbiriyle veya bilgi isteyen YMM'in elindeki diğer bilgi, belge ve kanıtlarla uyumlu olmadığı hallerde veya tereddüt uyandıran sair durumlarda alınan bilgi kullanılmadan önce gerekli araştırmaların yapılması, yapılan araştırmalar sonucunda uyumsuzluklar ve tereddütler giderildiği takdirde alınan bilgiye itibar edilmesi gerekir.

Diğer YMM'lerden aldıkları bilgileri gerekli kontrolleri yapmadan işleme koyan YMM'ler doğacak sonuçlardan sorumlu olacaklardır.

YMM'lerden yukarıda belirtilen şekilde elde edilen bilgilerin gizliliğine dikkat edilmesi yasal bir zorunluluktur. Bu zorunluluğa uyulmaması halinde ilgili mevzuat uyarınca gerekli işlemin yapılacağı tabiidir.

YMM'lerin yukarıdaki esaslara uygun yazılı bilgi taleplerini 15 iş günü içerisinde cevaplandırmaları gerekir.

2.5. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNDE SORUMLULUK

YMM'ler yaptıkları tasdiğin karşılığında sorumluluk üstlenirler. YMM mesleğinde en fazla tartışılan konulardan biri sorumluluktur. Aşağıda sorumluluğun ne olduğu ve sonuçları anlatılacaktır.

2.5.1. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu

3568 sayılı Kanun ile Türkiye'de bir anlamda sorumlu mali müşavirlik uygulaması başlamıştır. Her ne kadar yasanın adı meslek mensuplarından oluşsa da, bu yasa doğrudan doğruya Sorumluluk Yasası'dır. Bu yasada, tüm kesimler tarafından üzerinde tartışılan konu, müşterek ve müteselsil sorumluluk uygulamasıdır. Bu tür uygulama, sadece ülkemize mahsus olup, başka hiç bir ülkede örneği yoktur. Mevcut yasa ile getirilen sorumluluk uygulaması çok ağır bir sorumluluk olduğu için meslek mensuplarının yapacakları tasdik ve incelemelerin önemini bir kat daha artırmaktadır.²⁶⁸ YMM'lerin tasdik görevinden doğan sorumlulukları; Vergi yönetimine, Vergi yükümlüsü yada sorumlusuna, Sosyal Sigortalar Kurumu, Sermaye Piyasası Kurulu, Radyo Televizyon Üst Kurulu, Bankalar, Hazine Müsteşarlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı gibi kuruluşlara karşıdır.

Tasdik yönetmeliği kapsamına giren tasdik işlemlerinde imza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik yapan, dolayısıyla tasdik raporu düzenleyen YMM'ler, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Tasdik konusu ile ilgili olarak Bakanlıkça tebliğlerle belirlenen hususların, tasdik kapsamı içinde mutlaka araştırılması ve incelenmesi zorunludur.

YMM'ler inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan VUK ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve

²⁶⁸ YAVUZ, a.g.e., s. 162.

müteselsilen sorumludurlar. Bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanununun “Tam Teselsül” hükümleri uygulanır.

Tasdik raporunun düzenlenmesi ve incelemenin yapılması sırasında, başka bir ildeki bir inceleme ve bilgi toplama işinin, o ilde bulunan bir YMM’e yaptırılmış olması halinde, bu kısmi incelemeden doğan sorumluluk incelemeyi yapan YMM’e aittir.

YMM’ler, tasdikten doğan sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için doğabilecek zararların tazmini amacıyla sorumluluk sigortası yaptırabilirler.

Tasdik amacıyla yapılacak inceleme ve denetlemelerde doğacak zararların hukuki sorumluluğu YMM’e aittir.

Beyanname ve eklerini tasdik eden YMM’ler, tasdik ettikleri beyanname ve eklerinde yer alan bütün bilgilerle bunların dayanağını teşkil eden defter kayıtları ve belgelerdeki bilgilerin doğruluğu ile beyannamesini tasdik ettikleri mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmasından sorumludurlar. Belgelerin yasal süresi içerisinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine, genel muhasebe kurallarına, vergi mevzuatına ve ilgili diğer mevzuata uygun ve doğru olarak yasal defterlere kaydedilmesi ve mali tablolara aktarılması sorumluluk kapsamındadır. Bu bilgi ve belgeler esas alınarak mükelleflerin vergi ve benzeri mali yükümlülüklerinin doğru olarak hesaplanması YMM’lerin sorumluluğuna dahildir. Bu çerçevede enflasyon düzeltilmesi, amortisman tutarları, yatırım indirimi, her türlü istisna ve muafiyet tutarları ve benzeri tutarların vergi mevzuatı çerçevesinde doğru olarak tespit edilmesi, aktif ve pasif kıymetlerin VUK hükümlerine uygun olarak değerlemelerinin yapılması, kaydi envanterin sağlanması ve randıman tespitlerinin yapılması YMM’lerin sorumluluğundadır.

Bir kısım ülkelerde vergi denetimi kamusal bir denetim olup devlet memurları tarafından yapılmakta, muhasebe denetimi ise bağımsız meslek mensupları tarafından yapılmaktadır. Bir kısım ülkelerde ise, hem vergi denetimi, hem de muhasebe denetimi bağımsız meslek mensupları tarafından yapılmaktadır. 3568 sayılı Kanun ile getirilen denetim nedeniyle ülkemiz dünya ülkelerinden ayrılarak bir üçüncü denetim türü türetmiş bulunmaktadır. Vergi denetimi hem kamu elemanı olan devlet memurları, hem de YMM’ler tarafından müştereken yapılmaktadır. Muhasebe denetimi ise hem SMMM’ler hem de YMM’ler tarafından yapılabilmektedir. Muhasebe denetiminin denetçilere yüklediği sorumluluklar ile vergi denetiminin denetçilere yüklediği sorumluluklar birbirine eşit olmadığı gibi vergi denetiminde görev alan kamu elemanlarına yüklenen sorumluluk ile YMM’lere yüklenen sorumluluk arasında da eşitlik yoktur. YMM’lere vergi denetimi nedeniyle yüklenen sorumluluk sınırsızdır, denilebilir.

YMM'lerin tasdike ilişkin görev ve sorumlulukları, hem 3568 sayılı Kanun ile hem de 06.07.1990 tarih ve 4008 sayılı Kanunla VUK'na eklenen mükerrer 227'nci madde ile ve bunlara bağlı olarak çıkarılan yönetmeliklerle belirlenmeye çalışılmıştır.

2.5.1.1. 3568 Sayılı Yasada Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu

3568 sayılı Kanun'un 12. maddesine göre YMM'ler, gerçek ve tüzel kişilerin yada bunların teşebbüs ve işletmelerinin, mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümler, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etme yetkisine sahiptir. Tasdik edilmiş mali tablolar kamu yönetimince incelenmiş bir belge olarak kabul edilmektedir. Ancak çeşitli kanunlarda yer alan inceleme ve teftiş yetkilerinin kullanılmasına ve bunların tekrarına ilişkin hükümler bunun dışında tutulmuştur.

3568 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre, YMM'ler, yaptıkları tasdik in doğruluğundan sorumludur. Yaptıkları tasdik in doğru olmaması halinde, tasdik in kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziya uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsil olarak sorumlu olurlar. "Yeminli Mali Müşavirler, yaptıkları tasdik in kapsamını, düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler" şeklinde ifade edilerek sorumluluklarının kapsamı belirtilmiştir.²⁶⁹

Burada geçen müteselsil sorumluluk, birden çok kişinin aynı zarardan dolayı sorumlu olmalarını ifade etmektedir.

Aynı Yasanın 48'nci maddesinde ise; "Tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullanıldığı Maliye Bakanlığınca ilk defa tespit edilerek rapora bağlanan YMM'ler hakkında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası verilecektir. Bu olayın tekrar etmesi ve bunun mahkeme kararı ile kesinleşmesi halinde ise, yeminli sıfatının kaldırma cezası verilecektir. Mükellefle birlikte kasten vergi ziyana sebebiyet verdikleri mahkeme karar ile kesinleşirse meslek mensuplarına, meslekten çıkarma cezası verilecektir" ifadeleri yer almaktadır.²⁷⁰ Bunun dışında tasdik in doğru olmadığının tespiti halinde, ceza mahkemesinde yargılanmak üzere aynı yasanın 49. maddesine göre ağır para cezasına ek olarak 6 aydan 1 yıla kadar hapis cezası getirilmiştir. Buradan da anlaşılmaktadır ki 3568 Sayılı Kanun YMM'lere sınırlı yetkinin yanında çok önemli sorumluluklar getirmiştir.²⁷¹

²⁶⁹ YAVUZ a.g.e., s. 175.

²⁷⁰ EROL, ÇETİNKAYA, a.g.e., s.33.

²⁷¹ Nezih ŞEKER, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, İstanbul: Beta Basım Yayım, 1994, s. 118.

2.5.1.2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'ndan Kaynaklanan Sorumluluk

Sorumlulukla ilgili kuralların yer aldığı diğer bir yasa da 213 Sayılı VUK'dur. Çeşitli vergi yasalarında değişiklik yapan 4008 sayılı Yasa ile VUK'na eklenen mükerrer 227. maddesinde vergi beyannamelerinin imzalanması ve YMM'lerin tasdik raporları ile ilgili hükümler yer almaktadır.

YMM'lere, düzenledikleri tasdik raporlarından dolayı ortaya çıkacak vergi ziyana bağlı olarak kesilecek vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsil olarak sorumlu oldukları hüküm altına alınmıştır. Buradan da anlaşılacağı üzere meslek mensuplarına getirilen sorumluluk sadece kavramsal bir görüntü arz etmektedir. Çünkü devlet, YMM'lerin, yaptıkları tasdik işlemlerinden dolayı ortaya çıkabilecek vergi farkının veya cezanın mükellef tarafından ödenmemesi durumunda, alacağını güvence altına almak amacıyla böyle bir sorumluluk uygulaması getirmiştir Dolayısıyla buradaki asıl amaç, kamu alacağının güvence altına alınmasını sağlamaktır.²⁷²

Gerek ülkemizde, gerekse diğer ülkelerde yapılan muhasebe ve vergi denetimlerinde müşterek olan nokta bir sorumluluğun var oluşudur. Ancak, bu sorumluluğun sınırları diğer ülkelerde bellidir ve eşitlik ilkesine göre paylaşılmaktadır. Fakat ülkemizde, YMM'lere yüklenen sorumluluk sınırsızdır ve taşınabilmesi oldukça zordur. Maliye Bakanlığı, Mükerrer 227. madde hükmü ile bir yandan çağdaş vergicilik normlarına yakışır nitelikte işletmelerin yasal kayıtlarının vergi kanunlarına uygun bir şekilde tutulması ve dolayısıyla işletmelerin iç denetiminin daha etkin ve verimli bir şekilde yapılması, öte taraftan kamu tüzel kişiliği olan devletin vergi gelirlerinin tam ve doğru olarak toplanmasının, YMM tarafından sağlanmasını amaçlamıştır.²⁷³

VUK'dan kaynaklanan sorumlulukla ilgili Danıştay'a intikal eden bir uyuşmazlıkta, “213 sayılı Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddesinde mükelleflerin yasal defterlerini tutmak ve mali tablolarını düzenlemek için meslek mensuplarıyla yıllık sözleşmeler yapmak zorunluluğu öngörülmediği için bu hususların tebliğle mükelleflerin uyması zorunlu yükümlülük haline getirilmesi yasayla verilen yetkinin aşılması anlamına gelmektedir. Yapılan düzenlemeyle idareye yasayla tanınan yetkinin aşılmış olması ve sözleşme yapmak için öngörülen sürenin sona ermekte bulunması karşısında yürütmenin durdurulması için yasada öngörülen iki koşulun gerçekleştiği sonucuna varılmaktadır” şeklinde karar vermiştir.

²⁷² YAVUZ, a.g.e., s. 176.

²⁷³ Muzaffer KÜÇÜK, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve YMM'lerin VUK' Uyarınca Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 87, Mart 1997, s. 82.

Bu karardan sonra 14 ve 17 sıra numaralı genel tebliğler kaldırılarak 18 sıra numaralı tebliğ yayınlanmıştır.

YMM'lerin muhasebe ve vergi denetiminden doğan sorumluluklarını vergi yönetimine karşı olan ve sözleşmeden doğan mükellef yada vergi sorumlusuna karşı olan sorumluluklar, şeklinde ikiye ayırarak incelemek mümkündür.

2.5.1.3. Vergi İdaresine Karşı Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu

3568 sayılı Kanunu'nun 12. maddesine göre, YMM'ler mükellefin varlığından kısmen veya tamamen alınmayan vergi ve cezalardan değil ziyaa uğratılan vergilerden, kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsil olarak sorumludurlar.

Vergi yönetimine karşı doğan sorumluluğun kaynağı, vergi denetiminin doğru olmasına dayanmaktadır. YMM'lerin vergi denetimi sonucu düzenledikleri tasdik raporlarının doğru olmadığı, yine vergi yönetiminin denetim elemanlarının incelemesi sonucu sonradan tespit edilmektedir. Doğru, yanlış veya noksan kavramları oldukça soyut kavramlardır. Özellikle YMM'lerin tasdik raporlarının incelenmesinde somut hale getirilmesi kaçınılmazdır.

YMM'lerce yapılan tasdiklerin doğruluk araştırmasında;

- 1) Yemimi Mali Müşavirlerin denetime gereken özen ve titizliği göstermemesi,
- 2) YMM'lerin bilerek gerçeğe aykırı tasdik yapması.
- 3) Mükellef veya sorumlunun YMM'lere, bazı bilgi ve belgeleri göstermemesi nedeniyle doğruya ulaşamamış olmaları mümkündür.²⁷⁴

2.5.1.4. Yeminli Mali Müşavirlerin Vergi Yükümlülerine Karşı Sorumluluğu

Vergi mükellefleri yada vergi sorumlularına yasal düzenlemelerle tasdik yaptırma sorumluluğu getirilmiş, YMM'lere de kamusal tasdik yetkisi görevi verilmiştir. Bilindiği üzere YMM'ler vergi ve muhasebe denetimi için vergi mükellefi veya sorumlusu ile Tasdik Sözleşmesi yapmak zorundadır. Tasdik sözleşmesi Borçlar Kanununa göre yapılmış bir hizmet sözleşmesidir. YMM'ler bu hizmet sözleşmesine göre,

- Vergi denetimini (Tasdik Hizmetini) özenle yapmak,
- İşi kendisi yapmak,
- Denetimin tüm yöntem ve tekniklerini kullanarak yapmak,
- Hata ve hileleri bulmak,

²⁷⁴ Salih ÖZEL, “YMM'lerin Tasdik Görevinden Doğan Sorumluluğu” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 52, Nisan 1997, s. 30.

- Tasdik raporu düzenleyerek zamanında yetkili mercilere ulaştırma, yükümlülüğünü yüklenmiş bulunmaktadır.²⁷⁵

YMM'ler yaptığı işten sorumlu tutulabilmesi için, yapılan tasdik doğru olmaması, denetim sırasında gereken özen ve titizliliği göstermemesi, yapılan tasdik doğru olmaması nedeniyle vergi kaybına sebebiyet verilmesi ve yapılan tasdik ile vergi kaybı arasında illiyet bağının tespit edilmesi ve bunun kanıtlanması gerekmektedir. YMM'ler, bu sayılan nedenlerden dolayı, vergi idaresi tarafından vergi kaybına uğratıldığı tespit edilir ve kanıtlarsa vergi idaresine karşı vergi mükellefi veya vergi sorumlusu ile birlikte zincirleme sorumlu olurlar.

2.5.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluğu

YMM'ler inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması halinde ziya uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan VUK ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükelleflerle birlikte müştereken ve mütessesil olarak sorumludurlar. Bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanunu'nun Tam Teselsül hükümleri uygulanır. Burada geçen mütessesil sorumluluk, birden çok kişinin aynı zarardan dolayı sorumlu olmalarını ifade etmektedir

Maliye Bakanlığı vergi denetim elemanlarınca yapılacak vergi incelemesi sonucunda bir matrah veya matrah farkı ortaya çıktığı takdirde, denetim elemanları, YMM'lerin sorumluluklarının tespiti amacıyla, bulunan matrah veya matrah farkı ile YMM'lerin yukarıda belirtilen sorumlulukları arasındaki ilişkiyi, inceleme raporunda net bir şekilde ortaya koymaktadırlar. YMM'lerin sorumlu tutulması gereken bir durum tespit edilmesi halinde, söz konusu inceleme raporunun onaylı bir örneği Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'ne gönderilmektedir.

İnceleme sonucu bir matrah farkının tespit edilmiş olması, YMM'lerin sorumlu tutulabilmesi için tek başına yeterli değildir. Bununla birlikte, belirlenen vergi ziyasının YMM'lerin tasdik konulan ve belgeleri üzerinde ortaya çıkmış olması gerekmektedir.²⁷⁶

Müşterek ve mütessesil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen YMM'ler hakkında yapılacak takibat, vergi ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlar. Vergi dairelerince yapılacak takibat, tahakkuku kesinleşen vergi ve cezaların tahsiline yönelik olacaktır. Bununla birlikte, YMM'in bilgi ve rızası dışında, mükellefin tek taraflı tasarrufu

²⁷⁵ ÖZEL, a.g.m., s. 29.

²⁷⁶ Tarık ÇETİNKAYA, Ahmet EROL, "YMM'lerin Tasdik İşlemleri ve Sorumlulukları" **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 61, Ocak 1998, s. 89.

sonucu kesinleşen ve YMM tarafından ödenen vergi ve cezalar için mükellefe başvurma hakkı saklıdır. Sorumluluğu tespit edilen YMM'lerin takibi, bağlı bulunduğu vergi dairesince yerine getirilmektedir.

Vergi ve cezanın tahakkukunun kesinleşmesinden sonra mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi, kesinleşen vergi ve ceza miktarını YMM'lerin bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirilir. Bu vergi ve cezanın kesinleşmesinin ardından, mükellef bu vergi ve cezayı öderse, kesinleşen vergi ve ceza miktarının YMM'lerin vergi dairesine ayrıca bildirmesine ve tasdik raporunu düzenleyen YMM adına takibat yapılmasına gerek kalmamaktadır.²⁷⁷

2.5.3. Sorumluluğun Sınırlanması

Meslek mensupları, çalıştıkları alanın parasal riskin yüksek olması nedeniyle kendilerini koruyucu bazı önlemler geliştirmişlerdir. Bunların en yaygın olanları, sözleşme ve meslek sigortası ile sorumluluğun sınırlanmasıdır.²⁷⁸

Sözleşme: Mesleki kusurdan doğan hukuki sorumluluğun sınırlanması için meslek mensupları ile mükellef arasında yapılan sözleşmeye hüküm konulabilir. Ancak bu hüküm, VUK'nun 8. maddesinin 3. fıkrasında yer alan “vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler Vergi Dairesini bağlamaz” hükmüne göre, mükellef ile meslek mensubu arasındaki iç ilişkide hüküm ifade edecektir

Meslek Sigortası: Meslek sigortası, mesleki kusurdan doğan zararlar için oluşturulur. Bu, yıllık belli bir rakamsal değer üzerinden ödeme biçiminde olabileceği gibi, dava sayısı ile sınırlama biçiminde de olabilecektir.²⁷⁹

2.6. VERGİ DENETİMİ KAVRAMI, YMM'LERİN ROLÜ VE ETKİNLİĞİ

Çağdaş vergi sisteminin uygulandığı ülkemizde vergilerin önemli bir kısmı mükellefin beyanına göre tahakkuk ettirilmektedir. Bu durum, vergi idaresinin mükelleflerin hesap ve beyanlarının denetimini önemli kılmaktadır. Vergi denetimi, beyan esasının yaygın olduğu sistemlerde, onun ayrılmaz bir parçasıdır. Beyan sistemi vergilendirme ile ilgili bildirimler hususunda vergi mükelleflerine inisiyatif tanıdığından başarılı olması bu bildirimlerin gerçeğe uygun olmasına bağlıdır. Fakat vergi mükellefleri birinci bölümde detaylı olarak anlattığımız

²⁷⁷ ÇETİNKAYA, EROL, a.g.m., s. 89.

²⁷⁸ EROL, ÇETİNKAYA, a.g.e., s.24.

²⁷⁹ EROL, ÇETİNKAYA, a.g.e., s. 25.

üzere, ekonomik, sosyal ve psikolojik nedenlerle vergi vermeme eğilimindedir.²⁸⁰ Mükelleflerin vergi vermeme eğilimlerinin farklı nedenleri ve bu nedenlerin farklı boyutları bulunmaktadır. Vergi kayıplarını kontrol etmek ve vergi kaçaklarını önlemek için vergi denetiminin çok önemli fonksiyonları bulunmaktadır. Ayrıca her mükellefin ayrıntılı olarak denetlenmesi, beyan esasının gerekliliği ile bağdaşmadığı gibi vergi denetiminin sadece mükellefler üzerinde değil, vergi idaresi üzerinde de yapılmasını gerektirmektedir.²⁸¹

2.6.1. Vergi Denetiminin Tanımı

Vergi denetimi; “vergi idaresinin ve vergi mükelleflerinin yasalarla belirlenen ilkeler çerçevesinde hareket edip etmediklerinin belirlenmesi” olarak tarif edilebilir.²⁸² Bu tanımdan da anlaşılmaktadır ki vergi denetiminin yalnızca vergi mükellefleri üzerinde değil, vergi idaresi üzerinde de yapılması gerektiğini ortaya koymaktadır.

Vergi denetimi, vergi idaresinin denetim alanında uzmanlaşmış elamanları aracılığıyla vergi mükelleflerinin, vergi borcu doğuran olaylarla ilgili hesap ve işlemlerini incelemektir. Başka bir ifadeyle vergi denetimi, ödenmesi gereken vergi borcunun zamanında ve eksiksiz olarak ödettirilmesini sağlamak amacıyla, vergi idaresinin yetkili elamanlarınca mükelleflerin vergi kanunlarından doğan ödevlerini yapıp yapmadıklarının araştırılmasıdır.²⁸³

Daha geniş tanımıyla vergi denetimi; vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan mükellef ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesi ve vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümü şeklinde ifade edilebilir.²⁸⁴ Vergi güvenliğinin en önemli parçası olan vergi denetimi, -kaçakçılıkla mücadele anlamında bir idari tedbir değil, mükellef ile işbirliği düşüncesine dayanan önleyici ve yapıcı bir güvenlik sistemidir.

Ancak vergi idaresinin bu işlevi mevcut durumu göz önüne alındığında, layığıyla yerine getirebildiği söylenemez. Bu nedenle ilgili kanunlarda vergi denetimine yetkili olanlar arasında sayılmadığı halde yukarıda değindiğimiz yasal çerçeve doğrultusunda vergi inceleme işlevi gören YMM’ler de bu işlevin yerine getirilmesini üstlenmiş olmaktadır.

²⁸⁰ Metin MERİÇ, **Vergi Denetimi**, İzmir: İlken Ofset, 2002, s. 9.

²⁸¹ Ömer Faruk BATIREL, **Türk Vergi Gelirlerini Arttırma Yolları, Alternatifler ve Beklentiler**, İstanbul: İTO Yayınlar, Yayın No:15, Can Matbaası, 1989 s. 31.

²⁸² Ali İYİBİL, **İşletmelerde Vergi Denetimi**, Ankara: Fon Matbaası, 1985, s. 1.

²⁸³ Osman PEHLİVAN, “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 62, Ekim 1986, s. 34.

²⁸⁴ HUD, a.g.e., s. 47.

2.6.2. Vergi Denetiminin Amaçları

Çağdaş vergi sistemleri beyan esasına dayanmaktadır. Bir ülkede uygulanan vergi politikalarının olumlu sonuç vermesi beyanların doğruluğuna ve vergilerin tam olarak ödenmesine bağlıdır. Bu çağdaş sistemde ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu ve denetimini sağlayan idari fonksiyon, vergi denetimidir.

Bir ülkenin ekonomik ve sosyal yapısına uygun kanunlar yürürlükte bulunsa ve gelir idaresi mükemmel işlese dahi vergi denetiminin olması gereken etkinlikte yapılmaması halinde sistemin zaman içinde bozulması ve doğru işlememesine neden olmaktadır. Denetim, oluşturulan sistemin işlemlerini, güvence altına alınarak bozulmasını önlediği gibi maliye politikalarının başarısını da artırmaktadır.²⁸⁵

Diğer yandan vergi mükellefleri ekonomik sosyal kültürel ve psikolojik nedenlerle genellikle daha az vergi vermek istemektedirler. Bu istek vergi kaçırmanın ahlaka aykırı sayılmaması ya da vergi kaçırmanın denetlenip cezalandırılacağına ilişkin inancın az olması gibi sosyal ve psikolojik nedenlerden kaynaklanmaktadır. Bunun yanında özel sektör, kaynak ödeme açığının karşılanması için, vergi yükünün azaltılmasını bir araç olarak değerlendirmektedir.²⁸⁶ Vergi idaresinin vergi yükümlülüğünü tespiti, matrahın belirlenmesi ve tahsilat gibi işlemlerin yerine getirilmesinde etkin bir şekilde çalışmıyor olması, toplumdaki vergi kaçırma eğilimini arttırmaktadır. Bu durumda vergi denetimi ile, vergi mükelleflerinin hata veya bilerek vergi ödevlerini doğru şekilde yerine getirmeme ve vergi kaçırma eğilimlerini azaltmak amaçlanmaktadır.

Diğer yandan vergi mevzuatının birçok alanı kapsamaması ve vergi mevzuatında sonradan yapılan düzenlemelerle içinden çıkılmaz hal alması, teşvik ve istisna uygulamalarının kapsamının geniş olması vergi oranlarının mükelleflerin ekonomik planlarını olumsuz etkileyecek derecede yüksek olması ve vergi sistemimizin beyan esasına dayalı olması, toplumdaki vergi kaçırma eğilimini arttırmaktadır. Ayrıca vergi idaresinin, mükellefiyetin ispiti, matrahın belirlenmesi ve tahsilat gibi temel işlemleri yerine getirirken, verimli ve etkin çalışmıyor olması da vergi dairelerindeki mükellefe yaklaşım tarzı toplumun vergiye gönüllü uyumunu olumsuz etkilemektedir. Buraya kadar yapılan açıklamalardan da anlaşılmaktadır ki vergi denetiminin iki temel amacı vardır. Birincisi, mükelleflerin doğru beyanda bulunmaya yöneltmek ve bu suretle vergi kaybını önleyerek ek bir gelir sağlamaktır. İkincisi ise, vergi denetimi ile mükelleflerin eğitilmesi, vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergi

²⁸⁵ Hikmet ASLAN, **Vergi Denetimi, Vergi Denetiminde Karşılaşılan Aksaklıklar ve Giderme Yolları**, Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 1997, s. 3.

²⁸⁶ ŞEKER, a.g.e., s. 13.

adalet ve eşitlik ilkelerinin gerçekleştirilmesi ve sosyo-ekonomik amaçlara ulaşılması olarak ifade edilebilir.²⁸⁷

Sonuç itibariyle vergi denetiminin amacı, vergi idaresini ve vergi mükelleflerini, vergi kanunlarının belirlediği sınırlar içerisinde davranmalarını sağlamak, vergi yasalarına uymayanlar için ciddi bir riskin olduğunu hissettirmek, vergi adaleti içerisinde potansiyel vergi kaynaklanılın tamamını vergilendirmek ve ayrıca vergi bilincinin yerleşmesini sağlamak, mükellefin eğitilmesini, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin gerçekleşmesini temin ederek hem devletin ihtiyaç duyduğu vergi hasılatını en üst düzeyde gerçekleştirerek ek gelir elde etmek hem de doğru beyanı sağlamaktır. Vergi denetiminin asıl amacı yanında mali, ekonomik, sosyal ve hukuki amaçları da vardır. Bu amaçlar sırasıyla aşağıda açıklanacaktır:

1) Mali Amacı: Mevcut vergi potansiyelinin değerlendirilmesi, vergi dışı tutulmuş kaynakların ortaya çıkarılması vergi kayıp ve kaçığının azaltılması, mevcut vergi kanunlarının daha iyi uygulanması ve vergilerin gerçeğe uygun şekilde alınması devleti mali bakımdan önemli ölçüde rahatlatmaktadır. Çünkü günümüzde devlet klasik görevleri yanında gelişen toplumsal yapıya bağlı olarak eğitim, sağlık, kültür ve sosyal güvenlik gibi alanlarda da yeni görevler üstlenmesi gerekmektedir. Giderek genişleyen bu sosyal ve ekonomik nedenler devleti yeni finansman kaynakları bulmaya yeni vergiler getirmeye veya mevcut kaynakları daha etkin ve verimli kullanmaya sevk etmektedir. Günümüz şartlarında yeni vergilerin getirilmesi, vergi oranlarının artırılması ve vergi tabanının genişletilmesine yönelik düzenlemeler kamuoyu tarafından büyük tepkiyle karşılanmaktadır. Bunun yerine mevcut vergi kanunlarının daha iyi uygulanması ve vergi kayıp ve kaçakların en aza indirilmesi için vergi denetimlerin sıklaştırılması ile vergi gelirlerinin artırılması yoluna gidilmektedir.

Denetime tabi tutulan mükelleflerden alınan vergi, ceza ve asılları ek gelir kaynağını oluşturmaktadır. Dolayısıyla denetimlerin mali etkisi, bir yandan mevcut olan, diğer taraftan da oluşması muhtemel vergi kayıp ve kaçığını önlemek şeklinde gerçekleşmektedir. Ayrıca denetimler sonucunda elde edilen ek gelir miktarı denetlenen mükelleflerle sınırlı kalmamakta vergi sistemi içerisinde hedeflenen belge düzeni sayesinde denetime tabi tutulmamış mükelleflerin beyanları da olumlu yönde etkilenmektedir.²⁸⁸

²⁸⁷ Abdurrahman AKDOĞAN, **Vergi İncelemesi**, Ankara: AİTİA Maliye ve Hukuk Enstitüsü Yayın No: 8, Kalite Matbaası, 1979, s. 5-6.

²⁸⁸ MERİÇ, a.g.e., s. 22.

2) Ekonomik Amaç: Klasik devlet anlayışının yerini alan modern devlet anlayışı devletin sosyal alanda yüklendiği görevlerini artırmış, sosyal ve kültürel hizmetleri sağlama yönünde çabaları gündeme getirmiştir. Belirtilen bu hizmetlerin yerine getirilmesi yeni mali kaynaklara ihtiyaç duyulmasına neden olmuştur. Yeni vergi yükü vergi kanunlarının mevcut vergi tabanını kavrayamadığından daha çok dar gelirlilerin üzerine yüklenmektedir. Alınacak yeni önlemler ve yapılacak etkin denetimler vergi yükünün hep dar gelirlilerin sırtında kalmasına neden olacaktır.

Devletin üstlendiği görevleri yerine getirmesi bakımından vergilerin taşıdığı özel önem vergi kaybı sorunu üzerinde durma ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır. Ekonomik dengeyi bozucu eğilimlerle mücadelede, istenilen etkilerin tam olarak gerçekleştirilebilmesi için vergilerin hedeflere uygun şekilde sağlanması ve kullanılmasının büyük önem bulunmaktadır. Bu ise vergi kaybının en aza indirilmesini zorunlu kılmaktadır. Ülkemizde vergi kaçakçılığının çok yüksek olduğu alanlar aynı zamanda ferdi karlılığın da çok yüksek olduğu alanlar haline geldiğinden, üretim faktörleri bu imkanın bulunmadığı ve kişisel karlılığın düşük olduğu alanlardan çekilerek, sosyal faydanın kişisel kârlılığın bir fonksiyonu olmasını önlemektedir. Bazı faaliyetler ise sosyal faydalan ne kadar yüksek olursa olsun vergi kaçakçılığından yararlanılarak ferdi karlılığını yükseltme imkanı vermediğinden yapılmamaktadır. Bu bakımdan vergi kaçakçılığı meydana getirdiği iktisadi etkiler nedeniyle, üretim faktörlerinin optimal dağılımını da bozmaktadır.²⁸⁹

Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi, vergi denetiminden beklenen amaçların gerçekleşmesine ve ekonominin kayıt altına alınmasına yardımcı olacaktır. Bu durumun sağlanabilmesi için de vergilemeden beklenen fonksiyonların gerçekleştirilmesi ve vergi revizyonu gerekmektedir.

3) Hukuki Amaç: Türkiye Cumhuriyeti hukuk devleti olmanın gerekliliğini kanunları vatandaş nezdinde eşit şekilde uygulayarak sağlamaktadır. Devlet, yükümlülük haline getirdiği vergi kanunlarının etkin bir şekilde uygulanmasını sağlamak durumundadır. Bu devletin inanırlılığını, etkinliğini ve gücünü gösterir. Devlet, vergilendirme yetkisini yasama organı aracılığıyla kullanılmasını sağlayarak, kişilerin hak ve özgürlük alanlarına yapılan müdahalenin anayasal hukuk düzeni içinde gerçekleşmesini sağlamaktadır. Bu şekilde devlet bir taraftan keyfi uygulamaları önlerken diğer taraftan da kanunların öngördüğü ölçüde

²⁸⁹ Nihat EDİZDOĞAN, *Türkiye’de Vergi Suç ve Cezaları*, Bursa: 1986, s. 77.

kişilere hukuki anlamda görev vermekte ve yaptırımlar uygulayarak sistemi kontrol altında tutmaktadır.

Diğer taraftan vergi yükünün adaletli bir şekilde dağıtımının esas olması nedeniyle vergilerin mali güçle orantılı olarak alınması gerektiği de anayasal bir ilke olarak kabul edilmektedir.²⁹⁰

Vergi denetimleri, vergide adaleti sağlayıcı önemli bir etken durumundadır. Vergi kaçakçılığı yapan mükelleflerin bu davranışlarının önlenmesi ancak etkin bir vergi denetimi ile olur. Etkin vergi denetimi, çağdaş bir vergi sistemi ve yapılanmasını tamamlamış vergi idarisi ile gerçekleştirilir. Çağdaş vergi sistemi verginin ödeme gücüne göre alınmasını sağlayan dolayısıyla vergilemede adalet ilkesini en iyi şekilde gerçekleştirebilen yöntemdir.

2.6.3. Vergi Denetimini Fonksiyonları

Vergi denetiminin araştırma, düzeltme ve önleme fonksiyonları bulunmaktadır. Bunlar aşağıda kısaca açıklanarak, YMM mesleğinin sağladıklarına ilişkin de bir çerçeve çizilecektir:

1) Araştırma Fonksiyonu: Vergi denetimleri, mükellefleri ve idareyi vergi yasalarının çizdiği sınırlar içerisinde davranmasını sağlayarak, vergi adaleti içerisinde potansiyel vergi kaynaklarını araştırarak vergilendirmek, yükümlülerin işlemlerini ve bu işlemlerle ilgili olarak tuttıkları defter ve belgelerde yapılan hata ve hileleri tespit etmek, ortaya çıkarmak ve uygulamada karşılaşılan sorunlara çözüm önerileri getirerek vergi sistemine katkıda bulunmaktadır.

Denetimin, hata ve hileleri bulup ortaya çıkarmasının yanında ilgililerin bundan sonraki işlemlerinde benzer hata ve hilelere başvurmalarını önlemek ve dikkatli olmaları konusunda uyarmak gibi önemli fonksiyonları da vardır.

2) Düzeltme Fonksiyonu: Yürütülen vergi denetimi sırasında, denetimi gerçekleştiren, denetime tabi tutulan mükellefi gerekli durumlarda uyarmak ona bilgi vermek, yardımcı olmak, vergi yasalarını ihmal ve kasten hareketlerle ihlalini tespit ederek doğruyu ve olması gerekeni ona anlatmak görevini üstlenmiştir. Böylece denetim hem yönetim tarafından hem de mükelleflerce yapılan hataların düzeltilmesine imkan vermekte ve vergi kayıplarının önlenmesine yardımcı olmaktadır. Vergi denetiminin sahip olduğu düzeltme fonksiyonu

²⁹⁰ MERİÇ, a.g.e., s. 26.

ağırlıklı olarak ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespiti, varsa yanlışlık ve eksikliklerin düzeltilmesine yardımcı olmaktadır.

Mükellefler tabi tutuldukları denetim boyunca aynı zamanda eğitime de tabi tutulmaktadır. Vergi denetiminin, her şeyden önce uyarıcı ve bilgilendirici yönleri de söz konusudur. Düzeltme fonksiyonu, vergi denetimine, verginin doğruluğunu sağlama yönünde mükellefleri aydınlatma, yetiştirme, vergi ahlak ve bilincini yerleştirme görevlerini de yüklemiştir.²⁹¹

3) Önleme Fonksiyonu: Hem vergi idaresince ve hem de YMM'ler tarafından yürütülen Vergi Denetiminin önleme fonksiyonu, hata ve hilelerin yapıldıktan sonra bunların vergi idaresince ortaya çıkarılarak cezalandırılmasına meydan vermeden, hata ve hile kaynaklarını ortadan kaldırmak suretiyle bunların yapılmasını önleyici etkiler oluşturulmasına yöneliktir.²⁹² Vergi denetimleri, işletmelerin bütün muhasebe belge ve kayıtlarının sürekli olarak takip edilmesiyle önleyici bir fonksiyon kazanmaktadır. Diğer bir ifade ile önce mükelleflerin eğitilmesi daha sonra yapılan hata ve hilelerde devamlılığın engellenmesi, vergi denetiminin önleme fonksiyonu açısından bir zorunluluk olduğu görülmektedir.

Vergi denetimi yapanların denetim esnasında mükellefe karşı tutum ve davranışlarının hazine yararını gözeten ve mükellefe vergi matrahını arttırmaya dönük yaklaşan bir tutum takınmalar yerine, mükellefle görüş alışverişinde bulunan, uyarıcı, aydınlatan ve doğru yöne yönlendirmeye çalışan tutumları, mükellefin kendinden emin bir şekilde vergi ile ilgili işlemleri yerine getirmesini sağlamaktadır.²⁹³

Sonuç olarak vergi denetimlerinin sadece araştırmacı ve düzeltici fonksiyonları söz konusu değildir. Vergi denetimi esnasında, denetim elamanlarının tutum ve davranışları mükellefler üzerinde etkiler bırakacak; denetim sonucunda uygulanması gereken ceza ve yaptırımlar da vergi kayıp ve kaçığına yol açan hatalı ve hileli işlemleri önemli ölçüde azaltacak ve önleyecektir. Artık günümüz koşullarında vergi denetimi amaçlarını, bu fonksiyonu da harekele geçirerek vergi denetimi etkin bir biçimde gerçekleştirilebilecektir.

2.6.4. Yeminli Mali Müşavirler Tarafından Yapılan Vergi Denetimi

3568 sayılı Kanun ile getirilen YMM'lik müessesesi ile ekonomik ihtiyaçlarla birlikte daha önemli bir ihtiyaç olarak Maliye Bakanlığı'nın vergi denetimi konusundaki ağır yükünü

²⁹¹ İsmail CAN, "Türkiye'de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi", Ankara: **Maliye Dergisi**, 1981, s. 68.

²⁹² Metin ERDEM, **Kamu Mali Denetimi**, Bursa: Ekin Kitapevi, 1993, s. 59.

²⁹³ Nihat ONAT, "Mükellef Nezdinde Vergi İncelemeleri, Denetim, Muhasebe Standartları İlişkisi", **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 10, Ekim 1993, s. 36.

hafifletmek, kamu idaresince yapılması gereken denetim faaliyetlerinin kolaylaştırılması amaçlanmıştır.

Bilindiği üzere, ekonomik gelişmelere paralel olarak, devletin ekonomik yaşam içindeki görev ve fonksiyonları artmış bunun doğal sonucu olarak da vergi gelirlerine duyulan ihtiyaç büyümüştür. Vergi sistemi içinde yer alan beyan sistemi içinde en büyük payı oluşturan Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergileri milyonları bulan vergi mükellefleri ve vergi idaresi arasında karmaşık vergi ilişkilerinin doğmasına neden olmuş, vergi incelemesine ve vergi denetimine olan ihtiyaç gün geçtikçe artmıştır.

Bu yükü hafifletmek için 1989 yılında çıkarılan 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesinde YMM'lerin yapacağı denetimi; “Gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğinin tasdiki” şeklinde tanımlanmıştır. Yapılan bu tasdik sonucu kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idarisinin yetkili memurlarınca tasdikinin kapsamı ölçüsünde, incelenmiş bir belge olarak kabul edileceği belirtilmiştir.²⁹⁴

Vergi idaresi YMM'lere sahip olduğu otoriteyle orantılı ve kamusal yetki kullanma yetkilerinden dolayı görev, iş alanı ve sorumluluk yüklemekte; YMM'ler de sahip oldukları kamusal yetki oranında vergi idaresine yardımcı olmaya çalışmaktadırlar.

Vergi sistemimizde son yıllarda yapılan değişikliklerle vergi yönetiminin denetim işlevine katkı sağlamak amacıyla getirilen YMM'lik Kurumu vergi denetiminde etkin rol alan önemli bir kurum haline gelmiştir.

2.6.5. Yeminli Mali Müşavirlik Kurumu ve Vergi Denetimine Katkıları

Ekonomik hayat içinde yer alan sermaye şirketlerinin sayılarının artması ve yapılarının büyüyerek genişlemesi, mükelleflerin ve hissedarların şirketlerle olan ilişkilerini karmaşık hale gelmesine yol açmış, bu durum şirketlerin bilanço hesaplarının ciddi şekilde tutulması ve denetlenip ilgililerin bilgisine sunulması zorunluluğunu doğurmuştur. Bir yandan vergi ilişkileri, diğer yandan ticaret ve endüstride meydana gelen gelişmelerin yarattığı mali ve ekonomik sorunlar, öyle büyük ve karmaşık hale gelmiştir ki, değil sade bir vatandaş, mali ve ekonomik konularda yüksek ihtisas yapmış kişiler bile, bu konuları rahatlıkla anlayabilme durumundan uzaklaşmıştır.

²⁹⁴ Ahmet ŞANLI, “YMM'lik Müessesesinin Vergi İncelemesine Katkısı Hakkında Eleştiri ve Öneriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 152, Mayıs 2001, s. 120.

İşte bu nedenlerle yukarıda da değindiğimiz üzere işletmecilik ve vergi konularında yüksek bilgi ve ihtisas sahibi, mükelleflere yardımcı olabilecek ve idarenin denetim yükünü azaltacak yeni bir mesleğin varlığına ihtiyaç duyulmuş ve bu ihtiyacı karşılamak için 3658 sayılı Kanun yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu yasa ile meslek mensupları ve mesleğin konusuna ilişkin genel kurallar belirlenerek sistemimizdeki önemli bir boşluk giderilmiştir.²⁹⁵

YMM'ler, muhasebe, işletme, finans ve mali mevzuat konularında, dolayısıyla beyan edilen vergi matrahının doğru ve gerçek olduğunu onaylamak görev ve yetkisine sahip olacaklardır.

Böyle bir düzenleme Maliye Bakanlığı'nın mevcut vergi denetim personelinin sahip olduğu görev ve yetkinin, YMM'lere de tanınması anlamını taşımaktadır. Gerçi YMM'lerin bu görev ve yetkiye sahip olmaları, kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkisinin kullanılmasına engel teşkil etmeyecekse de, YMM'ler tarafından yapılacak bir tasdik işlemi, Bakanlıkça lüzum görülmedikçe Bakanlığın yetkili elemanlarınca incelenmiş belge niteliğine sahip olacaktır. Bu nedenle YMM'lere yapılacak tasdik işlemi kamu hizmeti niteliğini taşımaktadır.²⁹⁶

Tükiye'de vergi idaresinin yürüttüğü vergi incelemelerinin yeterli olduğunu söyleyebilmek mümkün değildir. 2005 yılı sonu itibariyle Türkiye'de gelir veya kurumlar vergisi bakımından faal olan vergi mükellefi sayısı 3.876.284'tür. Buna mukabil aynı yıl içinde 104.578 mükellef incelenmiştir.²⁹⁷ Rakamı böldüğümüzde 0,027 gibi bir oran ile karşılaşılmaktadır. Bu da vergi incelemesinin ne denli zayıf kaldığının göstergesidir. Kaldı ki bu incelemelerin bir kısmının da sadece belli hesap veya işlemlerle ilgili olması yani tam tasdik denetimi gibi kapsamlı ve cari bir denetim olmaması söz konusudur.

YMM'lerin sayı ve yaptıkları tam tasdik sözleşmelerine bakıldığında Tablo 3'deki durum ile karşılaşılmaktadır:

Tablo-3: Türkiye'de YMM'lerin Genel Durumu

YMM'ler	Sayısal Durum
Mühür Alarak Meslekte Çalışanlar	2.262
Meslekte Çalışmayanlar	1.265
TOPLAM	3.527

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/2005_Yili_Faaliyet_Raporu.

²⁹⁵ Nihal SABAN, "3568 ve 4008 sayılı Yasalar, Tebliğler ve Danıştay Kararları Ardından Meslek Mensupları, Mesleğin Konusu ve Sorumluluk", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 80, Ağustos 1995, s. 92.

²⁹⁶ Murat BAŞARAN, "Kamusal Gücün Kullanımı Bağlamında YMM'lik Kurumu veya Mesleğinin Dayanakları; Vergi İnceleme Süreci Üzerindeki Yeri Üzerine Bir Deneme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 152, Mayıs 2001, s. 73.

²⁹⁷ **GİB 2005 Yılı Faaliyet Raporu**, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/2005_Yili_Faaliyet_Raporu.pdf 15.03.2007

Tablo 3'deki veriler incelendiğinde görüleceği gibi, 2005 yılı itibariyle toplam 3.527 kişi YMM'lik yetki belgesi almış bulunmaktadır. Bunlardan 2.262'si mühür alarak kendi adlarına mesleği icra etmektedirler. 1.265'si ise YMM Odalarına kayıtlı olmasına rağmen faal olarak çalışmamaktadır. Bunlar genelde, meslek yasasının geçici maddesindeki müktesep haklardan yararlanarak belge almış olanlardır. Bir kısmı ise, yasa da belirtilen üniversitelerin ilgili fakültelerinde profesör ve öğretim üyesi ünvanı ile görev yapan hocaların, yetki belgesi alma haklarını kullanarak elde ettikleri ünvana rağmen meslekte faaliyet göstermeyenlerdir. Ayrıca 2005 yılı itibariyle 69'u vefat etmiş, 159'u mührünü iade etmiş, 95 kişi de yetki belgesini kaybetmiştir. YMM olabilmenin şartları ağır olması tablodaki rakamlardan anlaşılmaktadır. Özellikle lisans düzeyinde diplomaya sahip olmayanlar bu mesleğe sahip olamamaları, yapılan değerlendirme sınavlarının çok ağır olması ve SMMM olarak en az 10 yıl mesleği icra etme mecburiyeti YMM olma şansının az olma nedenleri arasında yer almaktadır.²⁹⁸

YMM'ler tarafından yapılan Tam Tasdik sözleşmelerinin yıllar itibariyle sayıları şöyledir:²⁹⁹

Tablo-4: YMM'lerce Tapılan Tam Tasdik Sözleşmelerinin Yıllar İtibariyle Sayıları

Yıllar	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Sözleşme Sayısı	18.581	18.722	19.006	19.425	20.054	21.013

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/2005_Yili_Faaliyet_Raporu.pdf

Tabloya bakıldığında görülmektedir ki, giderek artan bir sayı ile YMM'lerce verilen tam tasdik denetimi hizmeti, kamu idaresinin vergi denetim birimlerince yapılan denetimler kadar ciddi bir nicelik arz etmektedir. Hatta, vergi idaresince yapılan denetimler, belli bir hesap yada vergi türüyle sınırlı olabilirken, YMM'lerce yapılan tam tasdik denetimi bütün vergi mevzuatı ve muhasebe uygulamalarını kapsayacak şekilde yapılmakta olduğundan çok daha kapsamlı olmaktadır. Yine de, YMM'lerin neticede müşterileri konumunda olan mükellefleri koruma refleksiyle hareket edebilecekleri söylene dahi, 2005 yılı itibariyle 21.013 adet mükellefin vergi mevzuatı açısından kapsamlı bir şekilde denetlendiği söylenebilecektir.

YMM'lerin tasdik ettikleri işlemlerin kamu inceleme elemanları tarafından tekrar incelenebilmesi kamunun bu yetkiyi tam olarak devretmediğini göstermektedir.

²⁹⁸ YAVUZ, a.g.e., s. 71-72.

²⁹⁹ GİB 2005 Yılı Faaliyet Raporu, www.gib.gov.tr

Yukarıda değinildiği gibi, ülkemizde %2-3 gibi son derece düşük rakamlarla ifade edilen vergi inceleme oranı, vergi denetiminin yeterli seviyede yapılmadığını göstermektedir.³⁰⁰ YMM'lerin bu oranı artırmak ve kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almak için olumlu katkıda bulunmasının gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Özellikle ülkemizde vergi kayıp ve kaçığının çok fazla olduğu, vergi denetimlerinin tam anlamıyla yapılamadığı tüm ekonomik platformlarda dile getirilmektedir.³⁰¹

2.6.6. Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesine Yeminli Mali Müşavirlerin Katkısı

Vergi kayıplarını azaltmada etkin bir araç da YMM'lik müessesesidir. Yasanın gerekçesinden de anlaşılacağı üzere meslek mensuplarından beklenen, mükellef beyanlarının doğruluğunun sağlanmasıdır. Mükelleflerin, meslek mensupları tarafından doğru beyanda bulunmaya zorlanmaları vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi açısından önemlidir.³⁰²

Vergi kayıp ve kaçığının denetim yolu ile en az düzeye indirilmesi ve vergi idaresi ile mükellefler arasında köprü görevi yaparak sağlıklı ilişkiler kurulması için, müşavirlik müessesesi gereklidir. Çünkü meslek mensuplarının çalışma alanlarının genişlemesine bağlı olarak, bir tarafından tüm ekonomik faaliyetler kayda alınabilecek, diğer taraftan devletin denetim gücünün daha etkin alanlarda kullanılması ve sonuçların kısa sürede alınması sağlanacaktır. Ayrıca, denetim alanlarının artmasıyla meslek mensuplarının kazanacağı saygınlık, vergi uyumsuzluklarını en aza indirerek devletin vergi inceleme yükünü önemli ölçüde azaltacak ve vergi kayıp ve kaçığı gerileyecektir.³⁰³

2.6.7. Kayıtdışı Ekonominin Kayıt Altına Alınmasında Yeminli Mali Müşavirlerin Rolü

Muhasebe meslek mensupları, ekonomik faaliyetleri kayıt eden ve bu kayıtları ilgili birimlerin hizmetine sunan kişiler olarak bilinmektedirler. Ekonomiyi kayıt altına almanın iki temel amacı vardır. Bunlardan birincisi devletin, yasaların öngördüğü şartlarda vergi toplayabilmesi, ikincisi ise; suç kaynaklı ekonomik faaliyetleri denetim altında tutarak bu suçların önlenmesidir.³⁰⁴ Bir ülkede kayıt düzeninin kurulması ve sağlıklı işletilebilmesi ve o

³⁰⁰ DURGUN, a.g.e., s. 154.

³⁰¹ CEYLAN, a.g.e., s. 154.

³⁰² Hakan KOCA, **Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve YMM'lerin Türk Vergi Hukukundaki Yerleri**, Ankara: Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınlanmamış Yeterlilik Etüt Raporu, 1996, s. 2.

³⁰³ YAVUZ, a.g.e., s. 115.

³⁰⁴ Kemal KILIÇDAROĞLU, **Kayıtdışı Ekonomi ve Bürokraside Yeniden Yapılanma Gereği**, Ankara: TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 53, 1997, s. 7.

ülkede ekonomik faaliyetlerin en az düzeye indirilmesi demektir. Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin yoğun olduğu bir ülkede en önemli sorun kamu gelirlerinde görülür. Vergi toplayamayan bir idare, ülkenin doğal kaynakları da yoksa borçlanma gibi pahalı bir yolu seçerek harcamalarını karşılamaya çalışır.

Vergi, kamu harcamalarını karşılamada en sağlıklı kaynaktır. Çünkü karşılığı yoktur ve hukuki bir zorlama ile alınır. Örneğin bir alış-veriş sırasında alınmayan fatura kayıt dışı ekonomiye katkıda bulunmaktadır. Bu ve benzeri işlemler çoğaldıkça kayıt dışı ekonomik faaliyetler büyümekte ve gelişmektedir. Bu nedenle Türkiye'de gerekli önlemler alınmadan kamunun finansman ihtiyacı karşılanamayacaktır.

Özellikle beyan esasına dayanan vergi sistemlerinde, vergilemeye esas alınacak kayıt ve belgelerin yasada öngörülen biçimde tutulması mükelleflerin en önemli görevleri arasında sayılmaktadır. Vergi alacaklısı olan devlet, mükelleflerin vergi matrahını belirlemek için yürütmek zorunda oldukları muhasebe faaliyetlerinin işleyişine koyduğu yasalarla şekil ve yön vermektedir.

Günümüzde vergi mükelleflerinin bir çoğu vergi yasalarının kendilerine yüklediği görevlerin önemli bir bölümünü ya işletmelerinde istihdam ettikleri kişiler, yada bu amaçla kurulmuş birimler aracılığı ile belirli bir ücret karşılığında yerine getirmektedirler. Muhasebe meslek mensupları ve bunların oluşturdukları örgütler sayesinde ülkemizde kayıt düzenin oluşturulmasında önemli katkılar sağlanmış, ayrıca işletmelerin muhasebe sistemlerinin doğru bilgilere dayanarak geliştirilmesi yanında gelişen sermaye piyasası özellikle mali piyasalar yönünden tarafsız ve objektif inceleme ve denetlemeler açısından da bu meslek büyük önem taşımaktadır.³⁰⁵

2.6.8. Tasdik Uygulamasının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi

3568 sayılı Yasa'nın 12'nci maddesinde, inceleme yetkisini anlatmakta ve YMM'lerce tasdik edilmiş mali tabloların, kamu idaresinin yetkili elamanlarınca. tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olacağı kabul edilmektedir. Bunun anlamı; YMM'leri vergi inceleme elamanı gibi kabul edip, bunlar tarafından incelenmiş belgeyi, vergi inceleme elamanı tarafından incelenmiş bir belge saymakta böylece kayıt dışı ekonominin daraltılması ve vergi gelirlerinin artırılması amaçlanmaktadır.³⁰⁶

³⁰⁵ YAVUZ, a.g.e., s. 107-108.

³⁰⁶ Nurettin CANIKLI, "YMM'lik Müessesesi ve Tam Tasdik Uygulaması", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 39, Mart 1996, s. 58.

Tasdik uygulaması veya bağımsız denetim doğrudan doğruya bir vergi denetimi değildir. Ancak vergiye ilişkin beyannamelerin ve eklerin kaynağını oluşturan mali tablolara doğruluk ve güvenilirlik özelliği kazandırarak vergi denetimine yardımcı olmak hedeflenmektedir.

Vergi gelirlerinin artışı açısından tam tasdik uygulama sonuçlarına bakıldığında Ankara YMM'lik odasında %8'lik bir artış gözlenirken, Bursa YMM'ler Odası bölgesinde %62, Adana YMM'ler Odası bölgesinde %70, Eskişehir YMM'ler Odası bölgesine bağlı illerde ise %60 oranında vergi artışları gerçekleştirilmiştir. En yüksek vergi artış oranına yine İzmir YMM'ler Odası bölgesinde ulaşılmıştır. Bu bölgede vergi artışları %100'ler düzeyini bulmuştur.³⁰⁷

2.6.9. Tasdik Raporlarının Denetimi

Tasdik Raporları, tasdiki yapan YMM tarafından ya da ilgili vergi dairesince Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü YMM'lik Şubesine gönderilmekte ve raporlar burada oluşturulan komisyonca denetlenmektedir. Yapılan denetim, raporda yer alan bilgilerle sınırlı olduğundan, maddi hatalar dışında öze yönelik hata ve noksanlıklar pek bulunmamaktadır

Bu uygulama 3568 sayılı Kanun ile gerçekleştirilmek istenen güven ortamının oluşmasını da geciktirmektedir. Aynı zamanda bu raporlarla ilgili yönetmelikte belirtilen tasdik edilmiş belge ve konulana kamu idaresi yetkililerince tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş olarak kabul edileceği hususuna rağmen bu inceleme sadece şekil yönünden yapılan bir denetimdir.

³⁰⁷ M. Raşit ALPAY, “YMM’lerin Tam Tasdik Sonuçları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 45, Eylül 1996, s. 12.

III. BÖLÜM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN VERGİ SUÇLARINI ÖNLEMEDEKİ ETKİNLİĞİNİ TESPİT ETMEYE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

3.1. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER HAKKINDA GENEL BİLGİ

2. bölümde kavramsal ve hukuki çerçevesi detaylı olarak anlatılan YMM mesleğinin üyeleri, meslek odalarında örgütlenmişlerdir. 3568 sayılı Kanun bu odaların nasıl kurulacağını, nasıl yönetileceğini hükme bağlamıştır. Türkiye genelinde İstanbul, Ankara, İzmir, Adana, Antalya, Bursa, Eskişehir ve Gaziantep olmak üzere 9 ilde kurulmuş bulunan YMM Odası bulunmaktadır. Bu odalar, SMMM Odaları ile birlikte TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliği) çatısı altında meslek birliğini oluşturmaktadır. 20.09.2004 tarihi itibarıyla mesleğin üye sayısı 3.474'tür. üyelerin ancak 189'u kadın iken, geri kalan 3.285'i erkektir. YMM'lerin odalara göre dağılımı aşağıdaki Tablo 5'de gösterilmektedir:

Tablo-5: YMM'lerin Odalara Göre Dağılımı

S.NO	İLİ	YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR SAYISI
1	ADANA	99
2	ANKARA	1.031
3	ANTALYA	44
4	BURSA	125
5	ESKİŞEHİR	58
6	GAZİANTEP	57
7	İSTANBUL	1.721
8	İZMİR	339
TOPLAM		3.474

Kaynak: <http://www.turmob.org.tr/turmob/istatikler>

Meslek mensuplarından aktif olanların odalara göre dağılımı Tablo 6'da gösterilmektedir:

Tablo-6: YMM'lerden Faal Olanların Odalar Göre Dağılımı

S.NO	İLİ	FAAL OLAN	FAAL OLMAYAN
1	ADANA	75	24
2	ANKARA	381	650
3	ANTALYA	31	13
4	BURSA	81	44
5	ESKİŞEHİR	22	36
6	GAZİANTEP	49	8
7	İSTANBUL	1.044	677
8	İZMİR	199	140
TOPLAM		1.892	1.592

Kaynak: <http://www.turmob.org.tr/turmob/istatikler>

Bu tabloda yer alan bilgiler 20.09.2004 tarihinin rakamları olup TÜRMOB'un internet sitesinde yer almaktadır. Çalışmanın 2.6.5. başlık numaralı kısmında ifade edilen rakamlar ise Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB) 2005 Yılı Faaliyet Raporu'nda yer alan bilgiler olup daha günceldir. Ancak GİB'nin raporunda belirtilen rakamlar detaylı bir bilgi sunmadığında bu bölümde TÜRMOB'un rakamları üzerinden hareket edilmiştir.

3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI

Bu araştırma, İstanbul'da faaliyet gösteren YMM'lerin, sahip oldukları yetki ve sorumluluklar çerçevesinde yürüttükleri denetim işlevlerinin, vergi suçlarını önlemede ve vergi gelirlerinin artmasındaki etkinliklerini ölçmeye yöneliktir. Araştırma bir tanımlayıcı araştırma niteliğindedir.

3.3. ARAŞTIRMANIN METEDOLOJİSİ

Araştırmanın metodolojisi kapsamında, araştırma modeli, veri ve bilgi toplama yöntem ve aracı ile örnekleme süreci hakkında açıklama yapılacaktır.

3.3.1. Araştırmanın Modeli

Bu çalışmada, araştırmanın amacına uygunluğu açısından, mevcut durumu belirlemeye yönelik "Tanımlayıcı Araştırma Modeli" uygulanmıştır. Tanımlayıcı araştırma modelinde amaç, durum ve olgunun düzgün bir portresini çizmektir.³⁰⁸

3.3.2. Veri ve Bilgi Toplama Yöntem ve Aracı

Bu çalışmada veri toplama aracı olarak anket seçilmiştir. Anket yönteminin uygulanmasında yüz yüze görüşme, telefonla görüşme ve e-mail (elektronik posta) yöntemlerinden faydalanılmıştır.

İstanbul'da faal olarak görev yapan 1.044 YMM'den, tesadüfi örnekleme ile seçilen 100 YMM'den ankete katılım gösteren 59'undan 24'ü yüz yüze görüşme yapılarak, 9'u elektronik posta yoluyla, 8'i yerine bırakılan anket formunu kargo ile geri göndererek ve 18'i faks aracılığıyla anket formu doldurmuştur.

Anket çalışması 15 Nisan-25 Mayıs tarihleri arasında, faal olarak çalışan YMM'lere uygulandı. Ek 1'de bir örneği verilen anket formu açıklayıcı bir ön yazı ile kapalı uçlu 25 sorudan oluşmaktadır. Anket soruları hazırlanırken öncelikle ilk iki bölümde yapılan literatür

³⁰⁸ A. Ercan GEGEZ, **Pazarlama Araştırmaları**, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2005, s. 31.

çalışmaları sırasında alınan notlardan yararlanılmıştır. Ön yazı anketin cevaplanması ve sorulara doğru yanıt alma olasılığını arttırmak amacıyla hazırlanmıştır.

Araştırmada veri kaynağı olarak YMM'ler seçilmiştir. YMM'lerin belirlenmesinin nedeni yaptıkları işin niteliği ve sonuçlarını en iyi gözlemleyen ve değerlendirebilecek olan kişiler olduklarında, sorulara en sağlıklı yanıtları verebileceklerinin düşünülmesidir.

3.3.3. Evren ve Örneklem

Araştırmanın ana kütesini, İstanbul'da faaliyet gösteren 1.044 adet YMM oluşturmaktadır. Örneklem büyüklüğü aşağıdaki formül yardımı ile tespit edilebilmektedir:

$$n = \frac{NPq}{\frac{(N-1)B^2 + PqZ^2}{Z^2}}$$

Formülde yer alan sembollerin anlamları:

n= Örneklem sayısını

N= Araştırmaya konu olan topluluğu temsil edeceğine inanılan sayı (1.044)

P= Topluluk oranını veya tahminini (0,5)

q= 1-P'yi

B= Katlanılabilir hata oranını (0,05)

Z= Z tablosu değeri (istenilen güven aralığında) (1,96)

Buna göre;

n= 281 olarak hesaplanmıştır.

Örnekleme sayısının belirlenmesi için araştırmacının önceden bazı kararlar vermesi gereklidir. Araştırma konusu ile ilgili daha önceden herhangi bir araştırma yapılmamış ise topluluk oranı ve tahminini ifade eden P değeri 0,5 olarak alınır. Örnek sayısının belirlenmesinde katlanılabilir hata oranı Hurst'un da ifade ettiği gibi bir matematiksel kavram olup araştırmaya konu olan topluluk ile seçilen kitlenin uyumsuzluğunu gösterir ve araştırmacının bunu önceden tahmin etmesi gerekir. Katlanılabilir hata oranı % 3-5 arasında tahmin edilmelidir. % 3'e yaklaştıkça örneklem sayısı büyüyecek, bununla birlikte araştırmanın güvenilirliği artacak; % 5'e yaklaştıkça ise örneklem sayısı azalacaktır. Bu

araştırmada katlanılabılınir hata oranı, maddi olanaklar ve zaman unsuru da dikkate alınarak % 5 olarak belirlenmiştir. Bununla birlikte, araştırmalarda yapılan çalışmaların bir güven aralığında olması büyük önem arz etmektedir. Araştırmacıların tespit ettiği bu aralık ise artı eksi % 2,5'dur diğer bir ifadeyle güven aralığı % 95'dir. Buna bağlı olarak Z değeri ise 1,96'dır.

Bizim alışmamızda cevap alabildiğimiz 59 tane anket olmuştur. Bu oran $n \geq 30$ oranını geçmekte ve istenen düzeyde olamasa da belli bir güven aralığında ana kütleyi temsil etmektedir. Toplanan rnek büyüklüğünün güven aralığı aşağıda şu şekilde hesaplanmaktadır;

$$59 = \frac{1.044 * 0.5 * 0.5}{(1.044 - 1)(0.05)^2 + 0.5 * 0.5 * Z^2}$$

Buna göre;

Z değeri; $0,61 \leq Z \leq 0,65$ olarak hesaplanmaktadır. Buradan da Z tablosundan bakılarak güven aralığı $41 \leq X \leq 40$ olarak bulunmuştur. Yani 59 rneklem sayısıyla, bu aralık yaklaşık %40'dir ve güven aralığı %40'tır. Topladığımız rnek sayısı, anakütleyi %5 katlanabilir hata oranıyla, %50 tahmini topluluk oranı, ve %40 güven seviyesiyle temsil etmektedir.

3.4. ARAşTIRMA VERİLERİNİN ANALİZİ VE DEğERLENDİRİLMESİ

Ankete katılan 59 YMM'nin %40'ı 56 yaşın üstündedir. %26'sı 51 ila 55, %28'i 46 ila 40 yaş arasında olup ancak %7'si 45 yaşın altındadır. Yine %97'si erkek iken sadece %3' kadındır. Bu tabloya bakıldığında YMM mesleğinin orta yaşın üstündeki erkeklerin işi olduğu anlaşılmaktadır. Kaldı ki, YMM olabilmenin şartları için oldukça ciddi bir tecrübe ve birikimin gerekli oluşu, meslek ünvanını almayı da orta yaştan sonraki yaşlara sarkıtabilmektedir. Yine anketimize katılan YMM'lerin %50'si 14 yıldan fazla bir zamandır bu işi yapmaktadır. Bu bilgiyi öncekilerle birleştirirsek, 3568 sayılı Kanun'un çıkmasıyla birlikte, YMM nvanı alanların kısa süre içinde bağımsız çalışmaya başladıkları ve Kanun'un yürürlükte olduğu geçen 18 yıl boyunca yeni isimlerin bağımsız çalışanlar arasına girme hızının oldukça yavaş olduğu ya da ihtiyacın kıdemli YMM'lerce karşılandığı anlaşılmaktadır.

Yine ankete katılan 59 YMM'in %41'i SMMM kökenli, %38'i Maliye kökenli, %12'si Profesör ünvanına sahip ve %9'u da 3568 sayılı Kanun'un Geçici 3. maddesi kapsamında belge sahibi olmuştur.

3.4.1. YMM Mesleğinin Tarifi

Araştırma kapsamında anketi yanıtlayan YMM'lerin "mesleği nasıl tarif edersiniz" sorusuna verdiği cevap aşağıdaki tabloda görülmektedir:

Tablo-7: YMM Mesleğinin Tarifi

YMM Mesleğinin Tarifi	Sayı	%
Toplumun menfaatini korumaya dönük bir kamu hizmeti	20	34%
Özel kesimin danışmanlık hizmetlerini görmeye dönük bir özel hizmet	6	10%
Vergi idaresiyle mükellefler arasındaki ilişkinin sağlıklı bir şekilde kurulmasını sağlayan bir ara birim.	23	39%
a ve c birlikte cevap verenler	3	5%
Hepsi	7	12%
Toplam	59	100%

Verilen cevaplarda mesleğin tarifinin daha çok "toplum menfaatini gözeten bir kamu hizmeti" ile "Vergi idaresiyle mükellefler arasındaki ilişkinin sağlıklı bir şekilde kurulmasını sağlayan bir ara birim" cevaplarında yoğunlaştığı görülmektedir. 7 kişi bu şıkların tamamını birden içerdiğini ifade etmiştir. "a" ve "c" şıklarını birlikte işaretleyenlerin sayısı da 3'tür. Bu şıkların idareye yardım etmek bağlamında birbirleriyle yakın bir niteliğe sahip olduğu düşünüldüğünde YMM'lerin kendi işlerini bir kamu hizmeti olarak gördükleri sonucu çıkmaktadır. Yüz yüze görüştüğümüz YMM'ler de soruları yanıtlarken bu türden izahlar getirmişlerdir.

3.4.2. YMM'lerin Öncelikli Olarak Gördüğü Hizmet

Araştırma kapsamında anketi yanıtlayan YMM'ler "öncelikli olarak gördükleri hizmet"i tabloda görüldüğü gibi cevaplamışlardır:

Tablo-8: YMM’lerin Öncelikli Olarak Gördüğü Hizmet

YMM’lerin Öncelikli Olarak Gördüğü Hizmet	Sayı	%
Vergi beyanlarının gerçeğe uygun ve doğru olarak yapılmasını sağlamak.	28	47%
Mükelleflere vergi mevzuatı ve muhasebe uygulamaları karşısında danışmanlık yapmak	11	19%
Mükelleflerin ödeyecekleri vergiyi kanuna uygun olarak en az düzeyde tutmak.	3	5%
Mükelleflerin eğitilmesini sağlamak	0	0%
a ve b birlikte	10	17%
a ve c birlikte	3	5%
Hepsi	4	7%
Toplam	59	100%

Tablo-8’de görüldüğü üzere verilen cevapların %47’si “Vergi beyanlarının gerçeğe uygun ve doğru olarak yapılmasını sağlamak” şıkında birleşmiştir. Ayrıca “a” şıkkı ile birlikte “b” şıkkını işaretleyen 10 ve “c” şıkkını işaretleyen de 3 kişi olmuştur. Bu da “a” şıkkının %47’den daha fazla bir oranla işaretlendiğini ancak bu hizmeti tamamlayan başka hizmetlerin de var olduğu anlamına gelmektedir. Bu soru “YMM mesleğinin tarifi” sorusuyla birlikte düşünüldüğünde verilen cevapların birbirini tamamladığı görülmektedir. Zira vergi beyanlarının gerçeğe uygun olarak verilmesini sağlamak, rahatlıkla bir kamu hizmeti olarak görülebilir.

3.4.3. Mükelleflerce En Fazla İşlenen Vergi Suçu

Araştırma kapsamında anketi yanıtlayan YMM’lere göre en fazla işlenen vergi suçu çeşiti aşağıdaki tabloda görüldüğü gibidir:

Tablo-9: Mükelleflerce En Fazla İşlenen Vergi Suçu

Mükelleflerce En Fazla İşlenen Vergi Suçu	Sayı	%
Hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren suçlar	6	10%
Vergi matrahını azaltmaya yönelik suçlar	31	53%
Genel usulsüzlük suçları	4	7%
Özel usulsüzlük suçları	5	8%
b ve d birlikte	10	17%
Cevap yok	3	5%
Toplam	59	100%

Tablo-8’de görülen dağılıma bakıldığında YMM’lere göre vergi suçu işleyen mükelleflerin en fazla baş vurduğu yöntem %53’le vergi ziyama yol açacak suçlar olurken, ayrıca %17’si de buna ilaveten özel usulsüzlük suçlarının da işlendiğini düşünmektedir. Hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren suçların daha az işlendiği ancak vergi ödememek için suç işleme oranının çok daha yüksek olduğu görülmektedir.

3.4.4. Türkiye’deki Mükellef Profiline Vergi Ödememe Eğilimi

Araştırma kapsamında anketi yanıtlayan YMM'lere göre Türkiye’deki mükellef profiline vergiyi az ödeme eğilimi aşağıdaki tabloda görüldüğü gibidir:

Tablo-10: Türkiye’deki Mükellef Profiline Vergi Ödememe Eğilimi

Türkiye’deki Mükellef Profiline Vergi Ödememe Eğilimi	Sayı	%
Kesinlikle Katılıyorum	21	36%
Katılıyorum	28	47%
Kararsızım	6	10%
Katılmıyorum	4	7%
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0%
Toplam	59	100%

Verilen cevaplarda %36’lık bir kısmın kesinlik derecesinde bu yargıya katıldığı, %47’lik kısmın ise “katılıyorum” dediği görülmektedir. Kararsız olanlarla katılmayanların sayısı katılanlara göre çok daha düşük kalmaktadır. Bu sonuç, vergiyi az ödeme veya vergi ödememe eğiliminin çok yüksek olduğunu göstermektedir.

3.4.5. Vergi Kaçırmada Başvurulan Yöntemler

Araştırma kapsamında anketi yanıtlayan YMM'lere göre vergi kaçırma en fazla başvurulan yöntem aşağıdaki tabloda görüldüğü gibidir:

Tablo-11: Vergi Kaçırmada Başvurulan Yöntemler

Vergi Kaçırmada Başvurulan Yöntemler	Sayı	%
Hesap ve muhasebe hileleri yapmak	11	19%
Uydurma hesaplar açmak	0	0%
Çift defter kullanmak	1	2%
Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma	30	51%
Defterleri, kayıtları veya belgeleri yok etmek	0	0%
Satışları gizlemek	15	25%
Cevap yok	2	3%
Toplam	59	100%

Tablo-11’de görülen dağılıma bakıldığında, SMİYB kullanmanın vergi kaçırma için en fazla başvurulan yöntem olduğu, bundan sonra ise hesap ve muhasebe hileleri yapmak ve satışları gizlemenin geldiği görülmektedir. Yüz yüze görüşülen YMM’lerin de ifade ettikleri gibi, bu yöntemler en fazla bilinen ve kullanılması kolay olan yöntemlerdir. Çift defter kullanmak ise çok istisnai olarak başvurulan yapılması zor olan bir yöntemdir.

3.4.6. YMM'lerce Uygulanan En Etkili Denetim Tekniği

Araştırma kapsamında anketi yanıtlayan YMM'lere göre, YMM'lerin uyguladığı en etkili denetim tekniği aşağıdaki tabloda grldği gibidir:

Tablo-12: YMM'lerce Uygulanan En Etkili Denetim Tekniği

YMM'lerce Uygulanan En Etkili Denetim Tekniği	Sayı	%
Karşıt inceleme yapmak	10	17%
Muhasebe kayıtları ve belgelerin incelenmesi	23	39%
İç kontrol sisteminden istifade edilmesi	2	3%
Yönetim kurulu toplantılarına iştirak edilmesi	0	0%
Mali analiz tekniklerinin uygulanması	0	0%
Matematiksel kontrollerin yapılması	2	3%
a ve b birlikte	22	37%
Toplam	59	100%

Tablo-12'de grldği üzere, YMM'lerin tamamına yakını "Karşıt İnceleme" ve "Muhasebe Kayıtları ve Belgelerin İncelenmesi" seçeneklerini işaretlemiştir. "b" şıkkı karşıt incelemeye göre daha fazla işaretlenmiştir ki uygulamda da en fazla faydalanılan denetim tekniği budur. Zira zyze görüştüğümüz YMM'ler de bu durumu vurgulamışlardır. "Muhasebe Kayıtları ve Belgelerin İncelenmesi" vergiyi ilgilendirecek kayıt ve belgeler üzerinden yrtldği için vergi suçu olabilecek unsurların kolaylıkla tespit edilmesi imkanını vermektedir.

3.4.7. Karşıt İncelemenin Tasdik İşleminde Sağladığı Güven

Araştırma kapsamında anketi yanıtlayan YMM'lere göre, "Karşı İnceleme" yapılan tasdiğin daha gcenli olmasını sağlamaktadır.

Tablo-13: Karşıt İncelemenin Tasdik İşleminde Sağladığı Güven

Karşıt İncelemenin Tasdik İşleminde Sağladığı Güven	Sayı	%
Kesinlikle Katılıyorum	4	7%
Katılıyorum	44	75%
Kararsızım	5	8%
Katılmıyorum	6	10%
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0%
Toplam	59	100%

Ankete katılan YMM'lerin %7'si kesinlik derecesinde olmak üzere toplam %75'i Karşıt İnceleme yapmanın yapılacak tasdiğin güvenli olmasını sağladığını ifade etmiştir. Bu durum bize Karşıt İnceleme'nin denetim için gerekli bir yöntem olduğunu göstermektedir. Bir nceki başlıkta analiz edilen soruyla karşılaştırıldığında verilen cevapların paralellik arz

ettiği görülmektedir. Orada “Karşıt İnceleme” yönteminin “Muhasebe Kayıtları ve Belgelerin İncelenmesi” yönteminden sonra olduğunu görmüştük. Burada verilen cevaplarda da “Karşıt İnceleme”nin tasdik işleminin güvenilirliğini sağlama hususunda bir kesinlik arz etmediğini görüyoruz.

3.4.8. Karşı İncelemenin Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımını Önlemesi

Araştırma kapsamında anketi yanıtlayan YMM’ler, “Karşı İnceleme”nin SMİYB kullanımını önlemesi düşüncesine şu şekilde karşılık vermişlerdir:

Tablo-14: Karşı İncelemenin SMİYB Kullanımını Önlemesi

Karşı İncelemenin SMİYB Kullanımını Önlemesi	Sayı	%
Kesinlikle Katılıyorum	8	14%
Katılıyorum	44	75%
Kararsızım	5	8%
Katılmıyorum	2	3%
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0%
Toplam	59	100%

Verilen cevaplardan çıkan sonuca göre, YMM’lerin “Karşıt İnceleme”nin SMİYB kullanımını önlediği düşüncesinde oldukları net olarak görülmektedir. Zaten teorik olarak da “Karşıt İnceleme”nin hedefi budur. Bu uygulamayla hedeflenen amaca ulaşıldığı söylenebilir.

3.4.9. YMM Mesleğinin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkinliği

Araştırma kapsamında anketi yanıtlayan YMM’ler, vergi suçlarını önlemede etkin olup olmadıklarına şu şekilde karşılık vermişlerdir:

Tablo-15: YMM Mesleğinin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkinliği

YMM Mesleğinin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkinliği	Sayı	%
Kesinlikle Katılıyorum	13	22%
Katılıyorum	42	71%
Kararsızım	4	7%
Katılmıyorum	0	0%
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0%
Toplam	59	100%

Tablo-15’te görülen yanıtlar, şüpheye yer bırakmayacak açıklıkta, YMM’lerin vergi suçlarını önlediği düşüncesinde olduklarını göstermektedir. Eğer uygulanan denetim tekniklerini ve başvuru vergi kaçırma suçu çeşitlerini bu soru ile birleştirip

değerlendirirsek bu yargıyı pekiştirdiğini görebiliriz. En fazla başvuru vergi kaçırma türü olarak karşımıza “satışların gizlenmesi”, “smyb kullanmak” ve “hesap ve muhasebe hileleri yapmak” yöntemleri çıkmıştır. Bu yöntemlerle işlenecek vergi suçlarını tespit edebilmenin yolu ise “muhasebe kayıt ve belgelerin incelenmesi” ile “karşıt inceleme” yapmaktır. YMM’ler vergi suçu işlemek adına en fazla başvuru yöntemleri, en fazla kullandıkları denetim yöntemlerini kullanarak tespit etmektedirler. Bu da bizi, YMM’lerin yaptıkları denetimlerin, vergi suçlarının işlenmesini önlediği sonucuna götürmektedir.

3.4.10. Tam Tasdikle Verilen Beyannamelerin Yeniden İncelenmesi

Araştırma kapsamında anketi yanıtlayan YMM’ler, Tam Tasdik ile verilen beyannamelerin Vergi İdaresi’nce yeniden incelenmesinin gerekli olmadığı konusunda şöyle düşünmektedirler:

Tablo-16: Tam Tasdikle Verilen Beyannamelerin Yeniden İncelenmesi

Tam Tasdikle Verilen Beyannamelerin Yeniden İncelenmesinin Gerekliliği	Sayı	%
Kesinlikle Katılıyorum	10	17%
Katılıyorum	21	36%
Kararsızım	16	27%
Katılmıyorum	11	19%
Kesinlikle Katılmıyorum	1	2%
Toplam	59	100%

Verilen cevaplarda net bir sonucun ortaya çıkmadığı görülmektedir. Zira kararsız olanların sayısı oldukça fazladır. Deneklerin %17’si kesinlikle katılırken, %36’lık bir çoğunluk ise katıldığını belirtmiştir ki bu da %53’e tekabül etmektedir. Ancak kararsız olanları katılmayanlarla birlikte düşündüğümüzde katılanlara yaklaşık bir sonuç çıkmaktadır.

3.4.11. YMM’lerin Kamunun Vergi Denetim Unsurları İçindeki Yeri

Araştırma kapsamında anketi yanıtlayan YMM’ler, yaptıkları hizmetin ne kadar kamu adına olduğuna dair soruya aşağıdaki gibi cevap vermişlerdir:

Tablo-17: YMM'lerin Kamunun Vergi Denetim Unsurları İçindeki Yeri

YMM'lerin Kamunun Vergi Denetim Unsurlarından Olması	Sayı	%
Kesinlikle Katılıyorum	14	24%
Katılıyorum	43	73%
Kararsızım	0	0%
Katılmıyorum	0	0%
Kesinlikle Katılmıyorum	2	3%
Toplam	59	100%

Tablo-17'de çok açık olarak görüldüğü gibi, YMM'ler kendilerini kamu hizmeti yapan bir mesleğin mensubu olarak görenektedirler. Çalışmanın 3.4.1. bölümünde analizi yapılan anketin 5. sorusu ile 3.4.2. bölümünde analizi yapılan 6. sorusunun sonuçları ile bu soruya verilen cevaplardan çıkan sonuç tam bir uyum içindedir. Zira bahsi geçen soruların sonucuna göre de YMM'ler kendilerini daha çok kamu menfaatini korumaya dönük bir hizmetin uygulayıcıları olarak görmektedirler. Buna ilaveten vergi suçlarını önlemede etkili oldukları düşüncesi de bu yargıyı destekleyen bir niteliğe sahiptir.

3.4.12. YMM'lerin Vergi Gelirlerine Olan Etkisi

Araştırma kapsamında anketi yanıtlayan YMM'ler, yaptıkları hizmetin vergi gelirlerine olumlu yansıyor yansımadığına ilişkin soruya şöyle cevap vermişlerdir:

Tablo-18: YMM'lerin Vergi Gelirlerine Olan Etkisi

YMM'lerin Vergi Gelirlerine Olan Etkisi	Sayı	%
Kesinlikle Katılıyorum	20	34%
Katılıyorum	39	66%
Kararsızım	0	0%
Katılmıyorum	0	0%
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0%
Toplam	59	100%

YMM'ler hiç tereddüt etmeden yaptıkları işin vergi gelirlerine olumlu bir şekilde yansıtıldığını düşünmektedirler. Zaten anketin bundan önceki sorularına verilen cevaplardan sonra bu sonucun çıkması doğaldır. Kendilerini kamu adına iş yapan ve vergi suçlarını önlemede etkili bir mesleğin mensubu olarak gören YMM'lerin, bütün bunların sonucunda temin ettikleri en önemli işlevin, vergi gelirlerinin artmasını sağlamak olduğunu bu netlikte söylemeleri şaşırtıcı değildir.

3.4.13. YMM'lerin Denetim Yetkilerinin Genişletilmesi

Araştırma kapsamında anketi yanıtlayan YMM'ler, denetim için daha fazla yetki için tablodaki gibi cevap vermişlerdir:

Tablo-19: YMM'lerin Denetim Yetkilerinin Genişletilmesi

YMM'lerin Denetim Yetkilerinin Genişletilmesi	Sayı	%
Kesinlikle Katılıyorum	12	20%
Katılıyorum	30	51%
Kararsızım	10	17%
Katılmıyorum	5	8%
Kesinlikle Katılmıyorum	2	3%
Toplam	59	100%

Tablo-19'a bakıldığında, YMM'lerin denetim yetkilerinin genişletilmesini istemeye yönelik bir eğilim içinde oldukları görülmektedir. Cevaplar bütün şıklara dağılmış olmasına rağmen "Katılıyorum" ve "Kesinlikle Katılıyorum" diyenlerin toplamı %71'dir. Ancak yine de kararsız olanlar olduğu gibi, bu görüşe katılmayanların da var olduğu görülmektedir. Yüz yüze görüşmelerde de bazı YMM'ler yetkilerini yeterli bulduklarını ifade etmişlerdir. Yine de genel eğilim yetkilerin genişletilmesinden yanadır.

3.4.14. Tam Tasdik Denetiminin Kapsamının Genişletilmesi

Araştırma kapsamında anketi yanıtlayan YMM'ler, tam tasdik denetiminin kapsamının genişletilmesi konusundaki düşünceleri aşağıdaki gibidir:

Tablo-20: Tam Tasdik Denetiminin Kapsamının Genişletilmesi

Tam Tasdik Denetiminin Kapsamının Genişletilmesi	Sayı	%
Kesinlikle Katılıyorum	13	22%
Katılıyorum	38	64%
Kararsızım	2	3%
Katılmıyorum	6	10%
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0%
Toplam	59	100%

YMM'ler, tam tasdik denetiminin kapsamının genişletilmesini düşünmektedirler. Daha fazla sayıda mükellefin tam tasdik sözleşmesi yapmasını ve bunun yasayla düzenlenerek zorunlu kılınmasını istemektedirler. Bu görüşe, %10 gibi çok az bir kısmı katılmazken geri kalanların tamamı iştirak etmektedir.

3.4.15. Mütteselsil Sorumluluğun Gerekliliği

Araştırma kapsamında anketi yanıtlayan YMM'ler, tasdik işlemiyle kendilerine yüklenen müşterek ve mütteselsil sorumluluğun gerekliliği ile ilgili olarak şöyle düşünmektedirler:

Tablo-21: Müşterek ve Mütteselsil Sorumluluğun Gerekliliği

YMM'lere Yükelenen Müşterek ve Mütteselsil Sorumluluğun Gerekliliği	Sayı	%
Kesinlikle Katılıyorum	4	7%
Katılıyorum	31	53%
Kararsızım	3	5%
Katılmıyorum	14	24%
Kesinlikle Katılmıyorum	7	12%
Toplam	59	100%

Bu soruya ağırlıklı olarak olumlu cevap verilmiş olmakla birlikte, azımsanmayacak derecede de olumsuz cevap verenlerin olduğu görölmektedir. Bu konu meslek mensuplarınca en fazla tartışılan ve şikayet edilen konuların başında gelmektedir.³⁰⁹ Buna rağmen çıkan sonuç sorumluluğun gerekli olduğunu düşünenerin daha fazla olduğu yönündedir. Ancak burada belirtmek gerekir ki, yüzyüze yaptığımız görüşmelerde vurgulanmış olan, sorumluluk gereklidir diyenerin de bu sorumluluğun "disiplin" sorumluluğuyla sınırlı olması gerektiği düşüncesinde olmalarıdır. Sorumluluğun gerekli olduğu kabul edilse de, niteliğiyle ve sınırlıyla ilgili kaygı ve itirazların olduğu görölmektedir ki bu sonuç 3.4.21. başlıklı bölümde incelenen anketin son sorusu ile daha açık olarak görölecektir.

3.4.16. Müşterek ve Mütteselsil Sorumluluğun Tam Tasdik Denetimi Üzerindeki Katkısı

Araştırma kapsamında anketi yanıtlayan YMM'ler, tasdik işlemiyle kendilerine yüklenen müşterek ve mütteselsil sorumluluğun gerekliliği ile ilgili olarak şöyle düşünmektedirler:

³⁰⁹ Örnek olarak Ankara YMM Odası tarafından yapılp kitaplaştırılan 18.05.2004 tarihli "Yeminli Mali Müşavirlerin Tastikten Doğan Sorumlulukları" konulu panelde sunulan tebliğlere bakılabilir.

Tablo-22: Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğun Tam Tasdik Denetimi Üzerindeki Etkisi

Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğun Tam Tasdik Denetimi Üzerindeki Etkisi	Sayı	%
Kesinlikle Katılıyorum	8	14%
Katılıyorum	31	53%
Kararsızım	1	2%
Katılmıyorum	19	32%
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0%
Toplam	59	100%

Tablo-22, YMM'lere yüklenen müşterek ve müteselsil sorumluluğun, tam tasdik denetiminin güvenilirliğini arttırdığı görüşünün daha güçlü bir şekilde savunulduğunu göstermektedir. "Kesinlikle Katılıyorum" diyenler %14 iken, "Katılıyorum" diyenler %53'tür. Bunun yanında %32'lik azımsanmayacak bir oran da bu görüşe katılmamakta, bir başka deyişle tam tasdik denetiminin güvenilirliği için müşterek ve müteselsil sorumluluğun gerekli olmadığını ifade etmektedir. Bu oran ile bir önceki başlıkta işlenen anket sorusuna olumsuz cevap verenlerin oranı hemen hemen örtüşmektedir. Sonuç olarak olumlu düşünenler ağırlıkta olmakla birlikte bu konuda YMM'lerin paylaştıkları ortak bir kanaatin olmadığı gözükmemektedir.

3.4.17. YMM'lerin Mükellefleri Eğitime İşlevi

Araştırma kapsamında anketi yanıtlayan YMM'ler, mükelleflerin eğitilmesiyle ilgili bir işlev üstlediklerine dair net bir görüş ortaya koymaktadırlar:

Tablo-23: YMM'lerin Mükellefleri Eğitime İşlevi

YMM'lerin Mükellefleri Eğitime İşlevi	Sayı	%
Kesinlikle Katılıyorum	27	46%
Katılıyorum	24	41%
Kararsızım	5	8%
Katılmıyorum	3	5%
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0%
Toplam	59	100%

Tablo-23'te YMM'lerin mükelleflerin eğitilmesi görevini taşıdıkları görüşünü paylaştıkları açık bir şekilde görülmektedir. Kararsız olan ve katılmayan toplam %13'lük kesimin dışında kalanların tamamı (yarısı "kesinlik" derecesinde olmak üzere), YMM'lerin vergi ve muhasebe uygulamaları ile ilgili olarak mükellefleri eğitime işlevini yerine getirdiğini düşünmektedir.

3.4.18. Tam Tasdik Denetimin Tarifi

Araştırma kapsamında anketi yanıtlayan YMM'ler, "Tam Tasdik Denetimi, Hata Ve Hilelerin Oluşmasına Karşı Mükellefi Koruyan, Önleyici Bir Sürekli Denetim Sürecidir" ifadesini şöyle değerlendirmişlerdir:

Tablo-24: Tam Tasdik Denetimin Tarifi

Tam Tasdik Denetimi, Hata Ve Hilelerin Oluşmasına Karşı Mükellefi Koruyan, Önleyici Bir Sürekli Denetim Sürecidir	Sayı	%
Kesinlikle Katılıyorum	18	31%
Katılıyorum	36	61%
Kararsızım	0	0%
Katılmıyorum	5	8%
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0%
Toplam	59	100%

YMM'lerin tamamına yakını bu ifadeye olumlu yaklaşmışlardır. Tam tasdik, sadece belli bir anı değil, bütün bir mali dönemi kapsadığından, YMM'ler denetimi bütün bir döneme yayarak sürdürürler. Bu da oluşabilecek hata ve hilelerin denetim süreci içerisinde tespit edilip önlenmesine imkan vermektedir. Eğer böyle olmasaydı YMM'lerin vergi suçlarını önlemesi ve vergi gelirlerinde olumlu bir etkiye sahip olmasından bahsedilmesi güç olurdu.

3.4.19. Vergi Denetiminin Tamamen Özelleşmesi

Araştırma kapsamında anketi yanıtlayan YMM'ler, vergi denetiminin tamamen özelleşip bağımsız denetim kurumlarınca yerine getirilmesi konusunda şöyle düşünmektedirler:

Tablo-25: Vergi Denetimin Tamamen Özelleşmesi

Vergi Denetimin Tamamen Özelleşmesi	Sayı	%
Kesinlikle Katılıyorum	5	8%
Katılıyorum	6	10%
Kararsızım	14	24%
Katılmıyorum	31	53%
Kesinlikle Katılmıyorum	3	5%
Toplam	59	100%

Tablo-25'görüldüğü gibi, "katılmıyorum" diyenler %53, "kesinlikle katılmıyorum" diyenler %5'tir ki toplamı %58 eder. Olumlu cevap verenlerin toplamı ancak %18 olarak gözükmetedir. Ancak kararsız olanların da önemli bir orana sahip oldukları görülmektedir. Bu sonuç, vergi denetiminde İdare'nin varlığının devam etmesi gerektiğini ortaya koymaktadır.

3.4.20. Vergi Denetiminin Tamamen Kamu Otoritesince Yürütülmesi

Araştırma kapsamında anketi yanıtlayan YMM'ler, vergi denetiminin tamamen kamu otoritesince yerine getirilmesi konusunda şöyle düşünmektedirler:

Tablo-26: Vergi Denetiminin Tamamen Kamu Otoritesince Yürütülmesi

Vergi Denetiminin Tamamen Kamu Otoritesince Yürütülmesi	Sayı	%
Kesinlikle Katılıyorum	0	0%
Katılıyorum	2	3%
Kararsızım	5	8%
Katılmıyorum	40	68%
Kesinlikle Katılmıyorum	12	20%
Toplam	59	100%

“Vergi denetiminin tamamen bağımsız denetim kurumlarınca yerine getirilmelidir” sorusunun tam aksi olan bu soru için de benzer bir sonuç ortaya çıkmaktadır. YMM'lerin tamamına yakını bu görüşe karşı çıkmakta, sadece kararsız olan %8'lik bir kesiminin dışında kalanların tamamı bu görüşe karşı olduklarını beyan etmektedirler. Bu iki soruya verilen cevaplar, mevcut yapının devamından yana olduğu sonucunu ortaya koymaktadır.

3.4.21. YMM'lerin Sorumluluklarının Derecesi

Araştırma kapsamında anketi yanıtlayan YMM'ler, “Tam Tasdik Denetimi İle YMM'lere Yüklenen Sorumluluklar Fazladır” düşüncesine şu şekilde karşılık vermişlerdir:

Tablo-27: YMM'lerin Sorumluluklarının Derecesi

Tam Tasdik Denetimi İle YMM'lere Yüklenen Sorumluluklar Fazladır	Sayı	%
Kesinlikle Katılıyorum	14	24%
Katılıyorum	14	24%
Kararsızım	13	22%
Katılmıyorum	11	19%
Kesinlikle Katılmıyorum	7	12%
Toplam	59	100%

Tablo-27'deki birbirine yakın değerlerde bir dağılımın olduğu görülmektedir. “kesinlikle katılıyorum” diyenler %24, “katılıyorum” diyenler %24'dür. Toplamda olumlu cevap verenler %48'dir. Buna karşılık “kararsız” olanlar %22'dir. Olumsuz cevap verenlerden “katılmıyorum” diyenler %19 ve “kesinlikle katılmıyorum” diyenler ise %12'dir. 3.4.15. nolu başlıkta incelenen anketin 19. sorusu ile bu soruya verilen cevaplar birbirini tamamlayan bir nitelik taşımaktadır. Orada da çoğunluk sorumluluğun gerekli olduğunu düşünüyor olmakla

birlikte, farklı düşünenlerin olduğu da görölmüştü. Ayrıca önemli bir kısım YMM'nin sorumluluğun gerekli olduğunu düşünüyor olmalarına rağmen bu sorumluluğun “disiplin”le sınırlı tutulması gerektiğini vurguladıklarını belirtmiştik. Bu soruya verilen cevaplarla üst üste konulduğunda örtüşdüğü söylenebilir.

SONUÇ

İlk iki bölümde detaylı olarak vergi suçları ve YMM mesleğinin niteliği ve hukuki yapısı anlatıldı. Vergi suçlarının hangi kanunlarda nasıl tanımlandığı, sonuçları, vergi suçlarının yarattığı vergi kayıplarının ortaya çıkış nedenleri ve boyutları gibi konular üzerinde duruldu. İkinci bölümde ise YMM mesleğinin tanımı, hukuki yapısı, niteliği, yetkileri ve sorumlulukları anlatılarak vergi suçlarını önlemedeki etkisi, vergi gelirlerinin artması ve kayıt dışılığın azalmasında sağladığı katkı tartışıldı.

Üçüncü bölümde ise ilk iki bölümde çizilen teorik çerçevenin kanunun öznesi olan YMM lerce nasıl değerlendirildiğini içeren bir anket uygulamasının sonuçlarının analizini yaptık.

YMM mesleği orta yaşın üstündeki erkeklerin yaptığı bir uzmanlık alanıdır. Yasanın zorunlu tuttuğu eğitim ve mesleki tecrübe şartlarının yanısıra, ünvanı alma hakkını verecek olan yeterlilik sınav şartları bu uzmanlığı oluşturan bir süreç meydana getirmektedir. Türkiye'deki YMM'lerin toplamına bakıldığında, nüfusa oranla çok yüksek bir sayı olmaması da bir uzmanlık alanı olduğunu göstermektedir. Kaldı ki, YMM'lerin büyük bir bölümünün VUK'nda tanımlanan vergi incelemeye yetkili olanlar ya da SMMM kökenli olup gerekli süreyi dolduranlardan olması da bu uzmanlığa işaret etmektedir.

YMM'ler kendilerini kamu görevlisi değilse de kamu adına görev yapan bir mesleğin icracısı olarak görmektedirler. YMM'lerin çok büyük kısmı mesleğin tanımı için "Toplumun menfaatini korumaya dönük bir kamu hizmeti" veya "Vergi idaresiyle mükellefler arasındaki ilişkinin sağlıklı bir şekilde kurulmasını sağlayan bir ara birim" görüşündedir. Bu ifadelere dikkatlice bakıldığında bir birini tamamlayan bir nitelik taşıdığı görülmektedir. Zira mükellefin vergi idaresi ile kuracağı ilişkinin sağlıklı olması temelde verecekleri beyanların gerçeğe uygun ve doğru olmasına bağlıdır. "Vergi beyanlarının gerçeğe uygun ve doğru olarak yapılması", idare ile sağlıklı ilişkinin kurulmasını sağlayacak, kamu adına toplanacak verginin gerektiği şekilde ve tutarlarda toplanmasına olanak tanır ki, bu da kamu menfaatinin temin edilmesidir. Buna bağlı olarak da YMM'ler de kendilerini kamunun vergi denetim birimlerinden görmektedirler.

YMM'lerin kamu adına iş yaptıkları, yaptıkları işin sonuçları değerlendirildiğinde de görülmektedir. Türkiye'deki mükellef profiline vergiyi olması gerekenden az ödeme yada ödememe eğiliminde olduğu kabul edilmektedir. Tabi bunun makul ve kabul edilebilir gerekçeleri olabilir. Vergi yükünün fazla olması mükellefleri çeşitli arayışlara yönlendirmiş olabilir. Ancak bu durum devletin yasalarla belirleyip cebren aldığı verginin olması gereken tutarların altında kalmasına gerekçe değildir. Dolayısı ile başta SMİYB, hesap ve muhasebe

hileleri ve satışların gizlenmesi gibi değişik yöntemler kullanılarak vergi matrahının azaltılması yol açacak vergi ziyaı suçları olmak üzere, genel ve özel usulsüzlük suçları kamu menfaatinin aleyhine sonuçlar doğurmakta olduğundan engellenmesi de kamu menfaati gereğidir.

YMM'ler bunu temin edebilmek için öncelikle mükelleflerin uzman olmadıkları karmaşık vergi mevzuatı ve muhasebe uygulamaları gibi konularda eğitilmesini üstlenmişlerdir. Buna da, önemli görevlerinden birinin mükelleflerin eğitilmesi olduğunu beyanla kabul etmektedirler. Ancak eğitim bilmeden işlenecek suçları önleyici ve yol gösterici bir nitelik taşımaktadır. Bunun yanında uygulayacakları denetim yöntemleri ile de hata ve hilelerin oluşmasını önleyecek sürekli bir denetimle yapacakları tasdik doğruluğunu temin etmektedirler.

Başta muhasebe kayıt ve belgelerin incelenmesi ve karşıt inceleme olmak üzere bunları birlikte ve diğer denetim tekniklerini de birlikte kullanarak vergi suçlarının oluşmasının önünü kesmektedirler. Bahsi geçen denetim yöntemleri sayesinde hesap ve muhasebe hileleri, satışların gizlenmesi gibi suç türleri tespit edilebildiği gibi, karşıt inceleme ile de SMİYB kullanımının önlenmesinde önemli katkılar sağlamaktadır. YMM'ler, bu doğrultuda daha etkili olabilmek için yetkilerinin artırılması gerektiğini düşündükleri gibi, tam tasdik denetiminin kapsamının da genişletilmesinden yana görüş beyan etmektedirler.

YMM'lerin yapacakları tasdik doğruluğu ve güvenilirliğini temin açısından gözetilecekleri bir husus da, VUK ve 3568 sayılı meslek kanunu ile kendilerine yüklenen tasdik sorumluluğudur. Yapılan tasdik, oluşabilecek vergi ziyaı karşısında mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumluluğu YMM'ler üstlenmektedirler. Sorumluluğun gerekliliği ile ilgili YMM'lerin ortak bir kanaati yoktur ve tartışılmaktadır. Ancak, sorumluluk olmalıdır fakat, 'uygunluk'la ilgili ve disiplinle sınırlı kamalıdır görüşünün ağırlıklı olarak paylaşıldığı görülmektedir. Zira YMM'ler üstlendikleri sorumlulukların fazla olduğunu açıkça ifade etmektedirler. Çoğunluk tarafından, "müşterek ve müteselsil sorumluluk"un tasdik denetiminin güvenilirliğini sağladığı da ifade edildiğine göre, sorumluluğun gerekli, ancak boyutları ve niteliği itibarıyla fazla olduğu ifade edilebilir.

YMM'ler, vergi denetiminin ne tek başına İdarece ne de tamamen özelleştirilip bağımsız denetim kurumlarınca yapılmasından yanadırlar. Mevcut yapının bazı değişiklikler yapılarak ve sisteme daha etkin bir işlerlik kazandırılarak devam ettirilmesini düşünmektedirler. Yaptıkları denetimi önemli ölçüde yeterli görmekte ve tasdik ederek verdikleri beyannamelerin İdarece tekrar incelenmesine sıcak yaklaşmamaktadırlar. Ancak,

devlet denetiminin içerik ve biçim olarak farklılaştırılarak, kendilerine duyulan güveni zedelemeyecek şekilde devamını uygun bulmaktadırlar..

Hem yapılan denetimin niteliği, hem de taşınılan sorumluluk göz önüne alınıp, kamu adına çalıştıkları ve mesleğin “toplumun menfaatini korumaya dönük bir kamu hizmeti” olarak “vergi beyanlarının gerçeğe uygun ve doğru olarak yapılmasını sağladığı” görüşü ile birleştirildiğinde, YMM’lerin vergi suçlarını önlemede etkili olup, vergi gelirlerinin artmasında katkı sağladıkları ifade edilebilir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AK, Bülent, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Ankara: TÜRMOB Yayınları-159, 2001

AKDOĞAN Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Ankara: Gazi Üniversitesi İİBF, Yayın No:67/34, 1985

AKDOĞAN, Abdurrahman, **Vergi İncelemesi**, Ankara: AİTİA Maliye ve Hukuk Enstitüsü Yayın No: 8, Kalite Matbaası, 1979

ATABEY, Tuncel, **Mali Müşavirlik Ve YMM'lik Mevzuatı Açısından Denetim ve Raporlama**, Ankara: TÜRMOB Yayınları 301, 2006

ATLI Mustafa S. ve ÇEVİK, Orhan, **Mevzuatımızda Defter ve Belgeler**, Ankara: ty.

BATIREL, Ömer Faruk, **Türk Vergi Gelirlerini Arttırma Yolları, Alternatifler ve Beklentiler**, İstanbul: İTO Yayın No:15, Can Matbaası, 1989

BAYRAKLI, H. Hüseyin, **Vergi Ceza Hukuku**, Afyon: Afyon K.Hisar Üniv. Yayın, 1996

CANDAN,Turgut, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Ankara: 1995

ÇİÇEK, Halit, **Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)**, İstanbul: İSMMMO Yayınları, No: 64, 2006

EDİZDOĞAN, Nihat, **Türkiye'de Vergi Suç ve Cezaları**, Bursa: 1986

ERDEM, Metin, **Kamu Mali Denetimi**, Bursa: Ekin Kitapevi, Ekin Kitapevi, 1993

ERGİNAY, Akif, **Vergi Hukuku**, Ankara: Savaş Yayınları, 1998

EROL, Ahmet ve ÇETİNKAYA, Tarık, **YMM'lerin Tasdik İşlemleri ve Sorumlulukları**, Ankara:Yaklaşım Dergisi Eki, Sayı 113, Temmuz 2000

GEGEZ, A. Ercan, **Pazarlama Araştırmaları**, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2005

Gelirler Genel Müdürlüğü, **Bir Reformun Anatomisi**, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, Ankara: 1998

Gelir İdaresi Başkanlığı, **GİB 2005 Yılı Faaliyet Raporu**, 2006

GERÇEK, Adnan ve YÜCE, Mehmet, **Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Bursa: Bursa Ticaret ve Sanayi Odası Yayınları, 1998

GÜNDEL, Ahmet, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Ankara: 3. Basım, 1996

GÜNDOĞDU, Burhan, **Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve YMM'lerin Mesleki Sorumlulukları**, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 273, 2005

- HIZLI, Yılmaz, **Vergi Ceza Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Ankara: Kazancı Yayınları, 1984
- HUD, **Denetim İlke ve Esasları**, 1. Cilt, İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Yıldız Ofset, 1999
- İYİBİL, Ali, **İşletmelerde Vergi Denetimi**, Ankara: Fon Matbaası, 1985
- KANETİ, Selim, **Vergi Hukuku**, 2.b, İstanbul, 1989
- KILIÇDAROĞLU, Kemal, **Kayıtdışı Ekonomi ve Bürokraside Yeniden Yapılanma Gereği**, Ankara: TÜRMOB Yayınları, No: 53, 1997
- KIZILOT, Şükrü, **KDVK ve Uygulaması**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1996
- KIZILOT, Şükrü, **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2002
- KOCA, Hakan, **Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve YMM'lerin Türk Vergi Hukukundaki Yerleri**, Ankara: Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınlanmamış Yeterlilik Etüt Raporu, 1996
- KOCAHANĞLU, Osman Selim, **Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, 2.b, İstanbul: 1983
- KORKMAZ, Esfender, **İktisadi Gelişme ve Mali Sistem**, İstanbul: Lebib Yalkın Matbaası, 2003
- KORKMAZ, Esfender, **Vergi Yapısı ve Gelişimi**, 2. baskı, İstanbul: İ.Ü.İ.F. Yay., No: 489, 1982.
- KUNTER, Nurullah, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 9.b, İstanbul, 1989
- MAVRAL, Ülker, **Kara Para Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Türkiye'ye Yansımaları**, Ankara: Maliye Hukuk Yayınları, 2. baskı, 2003
- MERİÇ, Metin, **Vergi Denetimi**, İzmir: İlken Ofset, 2002
- MUTLUER, Kamil, **Türk Vergi Sistemi**, Eskişehir: AÜAÖF Yayını No: 828
- NADAROĞLU, Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstanbul: Beta Yayınları, 1992
- OĞURLU, Yücel, **İdari Yaptırımlar Karşısında Yargısal Korunma**, Ankara: Seçkin Yay., 2001
- ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, Ankara: 8.b., 2000
- ÖZBALCI, Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık, Ekim 1998
- ÖZER, Mevlüt, **Denetim 1**, Anlara: Özkan Matbaacılık, 1. Baskı, 1997

PARLAR, Ali ve DEMİREL, Güleç, **Adli ve İdari Vergi Suçları**, Ankara: Adil Yayınevi, 2002

SCHMÖLDERS, Günter, **Genel Vergi Teorisi**, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1976

STIGLITZ, E. Joseph, **90'ların Yükselişi**, Çev: Aytül Özer, Barış Güven, İstanbul: CSA Global Yayın Ajansı, Mart 2004

STIGLITZ, E. Joseph, **Kamu Kesimi Ekonomisi**, 2. Baskı, Çev: Ömer Faruk Batirel, İstanbul: Marmara Üni. Yayın No: 549, İİBF Yayın No: 396, 1994

ŞEKER, Nezh, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, İstanbul: Beta Basım Yayım, 1994

ŞENYÜZ, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 2005

ŞENYÜZ, Doğan, **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa: 1995

TURANLI, Rona ve İŞGÜDEN, Tamer, **Ansiklopedik Ekonomi Sözlüğü**, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1992

TURHAN, Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998

YALTI SOYDAN, Billur, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 1995

MAKALELER

AKKAYA, Şahin, “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi İdaresi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ankara: Sayı 81, Haziran 1995

AKTAN, C. Can ve ÇOBAN, Hilmi, “Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektifinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler”, **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2006

ALPAY, M. Raşit, “YMM'lerin Tam Tasdik Sonuçları”, Ankara: **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 45, Eylül 1996

BAŞARAN, Murat, “Kamusal Gücün Kullanımı Bağlamında YMM'lik Kurumu veya Mesleğinin Dayanakları; Vergi İnceleme Süreci Üzerindeki Yeri Üzerine Bir Deneme”, Ankara: **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 152, Mayıs 2001

BERKSOY, İbrahim ve DEMİR, Turgay, “Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye’de Vergi Yükü Üzerine Politik Etkiler”, **Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu**, Antalya: 10-14 Mayıs 2004

CAN, İsmail, “Türkiye’de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi”, Ankara: **Maliye Dergisi**, 1981

CANIKLI, Nurettin, “YMM’lik Müessesesi ve Tam Tasdik Uygulaması”, Ankara: **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 39, Mart 1996

ÇAKMAK, Şefik, "YMM'lik ve KDV İadesi" İstanbul: **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 245, Ocak 2002

ÇETİNKAYA, Tarık ve EROL Ahmet, "YMM'lerin Tasdik İşlemleri ve Sorumlulukları" İstanbul: **Mükellefin Dergisi**, Sayı 61, Ocak 1998

DEMİRCAN SİVEREKLİ, Esra, "Türkiye'de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi", **Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu**, Antalya: 10-14 Mayıs 2004

GÜNDOĞDU, Burhan, "YMM Kurumuyla İlgili Bir Öneri", İstanbul: **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 250, Haziran 2003

KAYA, M. Şevki, "YMM'lerle İlgili Son Düzenlemeler ve Bir Değerlendirme", Ankara: **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 99, Mart 2001

KÜÇÜK, Muzaffer, "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve YMM'lerin VUK' Uyarınca Müşterek ve Mütessesil Sorumluluğu", İstanbul: **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 87, Mart 1997

OGAN, Erhan "YMM'lere Belgelerin Sahteliğini Araştırma Görevi Yasa Tarafından Yüklenmiş Değildir", Ankara: **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 98, Şubat 2001

OKTAR, S. Ateş, "Kaçakçılık Suşları Üzerine Düşünceler", Ankara: **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.144 Eylül 2000,

ONAT, Nihat, "Mükellef Nezdinde Vergi İncelemeleri, Denetim, Muhasebe Standartları İlişkisi", İstanbul: **Mükellefin Dergisi**, Sayı 10, Ekim 1993

ÖNER, Engin, "Vergi – Enflasyon İlişkisi", Erzurum: **İktisat Fakültesi Mecmuası**, 1994

ÖRMECİ, Musa, "YMM'lerin Müşavirlik Mesleğinde Yetki ve Sorumluluk Sınır", **Vergi Dünyası Dergisi**, İstanbul: Sayı 100, Ocak 1990

ÖZEL, Salih, "YMM'lerin Sorumluluğu ve Bu Sorumlulukların Yaptırımları", Ankara: **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı 7, Ekim 2002

ÖZEL, Salih, "YMM'lerin Tasdik Görevinden Doğan Sorumluluğu" Ankara: **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 52, Nisan 1997

ÖZDİL, Mustafa, "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve YMM'lik Kurumlarının Denetimsel İşlevleri", **Türkiye'de Denetimin Etkinliği ve Verimliliği Sempozyumu**, Ankara: Maliye Bakanlığı APK Yayını 1990

PEHLİVAN, Osman, "Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik", İstanbul: **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 62, Ekim 1986

SABAN, Nihal, "3568 ve 4008 sayılı Yasalar, Tebliğler ve Danıştay Kararları Ardından Meslek Mensupları, Mesleğin Konusu ve Sorumluluk", Ankara: **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 80, Ağustos 1995

SCHMÖLDERS, Günter, “Mali Psikoloji”, **Maliye Enstitüsü Konferansları, 15. Seri**, İstanbul: İ.Ü.İ.F. Maliye Enstitüsü Yayınları, No: 34, 1968

SOFUOĞLU, Ahmet, “Vergi Kaçakçılığı İle Mücadele Yolları”, İstanbul: **Vergi Dünyası**, S: 191, Temmuz 1997

ŞANLI, Ahmet, “YMM’lik Müessesesinin Vergi İncelemesine Katkısı Hakkında Eleştiri ve Öneriler”, Ankara: **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 152, Mayıs 2001

TUNÇER, Mehmet, “Vergi Ahlakı – Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye”, Ankara: **Vergi Sorunları**, S: 181, Ekim 2003

UÇAR, Mustafa, “Türkiye’de YMM’lik Mesleği”, **Yaklaşım Dergisi**, Ankara: Sayı 38, Mart 1996

ÜNSAL, Şamil, “‘Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve YMM’lik Mesleğinin Konumu ve Geleceği’ Konusuna Uygulamalı Bir Yaklaşım”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, C:3, S: 3, Eylül 2000

YETKİNER, Erkan, “YMM’ler ve Vergi Denetim Elemanlarının Yetki ve Sorumlulukları”, İstanbul: **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 246, Şubat 2002

İstanbul YMM Odası, “YMM’lerden Kamu Kurumlarınca İstenen Raporlar”, İstanbul: **Mali Mevzuat Platformu**, Temmuz 2005

YILANCI, Münevver ve YILDIZ, Birol, “YMM’-Bağımsız Denetçi ve Tasdik-Mali Tablo Denetimi Çelişkisi: Mesleğin Gelişimindeki Etkileri”, Ankara: **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı 5, Ekim 2001

KANUN, YÖNETMELİK VE TEBLİĞLER

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi

27/07/1989 tarih ve 57008 sayılı Özelge.

SM,SMMM Ve YMM'lerce Tutulacak Defter ve Kayıtlar İle Meslek Mensuplarının Bildirim Mecburiyeti Hakkında Yönetmelik

15 Mayıs 1996 tarih ve 22637 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Reklam Gelirleri Üst Kurul Payı Genel Tebliği"

1 sıra nolu "SM, SMM ve YMM Kanunu Tebliği"

3 sıra nolu "SM, SMM ve YMM Kanunu Tebliği"

5 sıra nolu "SM, SMM ve YMM Kanunu Tebliği"

6 sıra nolu "SM, SMM ve YMM Kanunu Tebliği"

8 sıra nolu "SM, SMM ve YMM Kanunu Tebliği"

9 sıra nolu "SM, SMM ve YMM Kanunu Tebliği"

15 sıra nolu "SM, SMM ve YMM Kanunu Tebliği"

18 sıra nolu "SM, SMM ve YMM Kanunu Tebliği"

19 sıra nolu "SM, SMM ve YMM Kanunu Tebliği"

30 sıra nolu "SM, SMM ve YMM Kanunu Tebliği"

33 sıra nolu "SM, SMM ve YMM Kanunu Tebliği"

35 sıra nolu "SM, SMM ve YMM Kanunu Tebliği"

36 sıra nolu "SM, SMM ve YMM Kanunu Tebliği"

38 sıra no lu "SM, SMM ve YMM Kanunu Tebliği"

39 sıra nolu "SM, SMM ve YM Kanunu Tebliği"

DİĞER KAYNAKLAR

www.tuik.gov.tr

www.gib.gov.tr

www.turmob.org.tr

www.istanbulymmo.org.tr

ASLAN, Hikmet, **Vergi Denetimi, Vergi Denetiminde Karşılaşılan Aksaklıklar ve Giderme Yolları**, Bursa: Uludağ Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 1997

CEYLAN, Mahmut, **Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliği ve YMM’lerin Rolü**, Trabzon: KTÜ SBE Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2003

DURGUN, Ayhan, **Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde YMM’lik Kurumunun Yeri ve Önemi**, İzmir: Dokuz Eylül Ün. Sosyal Bil. Ent. Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, 2002

YAVUZ, Tayyip, **Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, 2000

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumlulukları (Panel), Ankara: Ankara YMM Odası, 2004

EK-1

Sayın YMM,

“Vergi Suçlarının Önlenmesinde Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Sorumluluğu ve Etkinliğinin Analizi” başlıklı yüksek lisans tez çalışmasının önemli bir kısmını oluşturan bu anket, Vergi Suçlarının önlenmesinde yeminli mali müşavirlerin katkısını tespit etmeye yöneliktir.

Vereceğiniz tüm bilgiler akademik amaçlı olarak kullanılacak ve toplu olarak değerlendirilecektir. Kişilere/Firmalara ilişkin bilgilerin açıklanması kesinlikle söz konusu değildir.

Anket formunun cevaplanmasına gösterdiğiniz ilgi ve bilimsel bir çalışmanın tamamlanmasına sağladığınız katkıdan dolayı içten teşekkürlerimi sunarım.

Saygılarımla,

Ömer YILMAZ
Yıldız Teknik Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü

Adres: Merkez Mah. Marmara Cad. Şamlı Sok. Ergül Çakıcı İş Merkezi Kat:3

D: 73 Avcılar - İstanbul

Tel : 0 533 367 74 26

0 212 591 00 74

0 212 590 27 12

Fax : 0 212 695 30 40

E-mail : omer.yilmaz@inpact.com.tr

SORULAR

1- Yaşınız

- 35-40 Yaş 41-45 Yaş 46-50 Yaş 51-55 Yaş 56 Yaş ve üstü

2- Cinsiyetiniz

- Bay Bayan

3- Meslekte geçirdiğiniz süre.

- 1-3 Yıl 4-6 Yıl 7-9 Yıl 10-13 yıl 14 Yıl ve üstü

4- YMM Belgesini alış biçiminiz.

- Mesleki Yeterlilik sınavlarını vererek,
 Maliye Bakanlığı'nın Vergi Denetimi Birimlerinde aldığım yeterlilik derecesi ile,
 Profesörlük ünvanı ile,
 3568 sayılı Kanun'un Geçici 3. Maddesi kapsamında.

5- YMM Mesleğini aşağıdakilerden hangisiyle tarif edersiniz? Eğer ilave edilmesini düşündüğünüz hususlar var ise boş olan yere yazınız.

- a) Toplumun menfaatini korumaya dönük bir kamu hizmeti
b) Özel kesimin danışmanlık hizmetlerini görmeye dönük bir özel hizmet
c) Vergi idaresiyle mükellefler arasındaki ilişkinin sağlıklı bir şekilde kurulmasını sağlayan bir ara birim.
d)

6- YMM'ler öncelikli olarak aşağıdaki hizmetlerden hangisini görmektedirler? Eğer ilave edilmesini düşündüğünüz hususlar var ise boş olan yere yazınız.

- a) Vergi beyanlarının gerçeğe uygun ve doğru olarak yapılmasını sağlamak.
b) Mükelleflere vergi mevzuatı ve muhasebe uygulamaları karşısında danışmanlık yapmak.
c) Mükelleflerin ödeyecekleri vergiyi kanuna uygun olarak en az düzeyde tutmak.
d) Mükelleflerin eğitilmesini sağlamak.
e)

7- Mükelleflerce en fazla işlenen vergi suçu çeşidi hangisidir?

- a) Hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren suçlar
b) Vergi matrahını azaltmaya yönelik suçlar
c) Genel Usulsüzlük (Birinci ve İkinci derece) suçları (defter tutmama, bildirimleri yapmama veya süresinde sonra yapma)
d) Özel usulsüzlük suçları (fatura ve belge almama veya vermeme vb. gibi)

8- Türkiye'deki mükellef profilinin ortalaması ödeyecekleri vergiyi azaltma eğilimindedir. Kesinlikle Katılıyorum Katılmıyorum Kararsızım Katılmıyorum Kesinlikle Katılmıyorum

-

9- Sizce vergi kaçırma eğiliminde olan mükelleflerin en fazla başvurdukları yöntem/ yöntemler hangileridir?

- a) Hesap ve muhasebe hileleri yapmak
b) Uydurma hesaplar açmak

- c) Çift defter kullanmak
- d) Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma
- e) Defterleri, kayıtları veya belgeleri yok etmek
- f)

10- Vergi suçlarını önlemek için YMM'lerin istifade ettiği en güvenli denetim çalışması/ çalışmalarını hangisidir?

- a) Karşıt inceleme yapmak,
- b) Muhasebe kayıtları ve belgelerin incelenmesi,
- c) İç kontrol sisteminden istifade edilmesi,
- d) Yönetim kurulu toplantılarına iştirak edilmesi,
- e) Mali analiz tekniklerinin uygulanması,
- f) Matematiksel kontrollerin yapılması,

11- Karşıt inceleme, yapılan tasdikın güvenilirliğini sağlayan en önemli denetim çeşitidir.

Kesinlikle Katılıyorum Katılıyorum Kararsızım Katılmıyorum Kesinlikle Katılmıyorum

12- Karşıt inceleme sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmayı önlemektedir.

Kesinlikle Katılıyorum Katılıyorum Kararsızım Katılmıyorum Kesinlikle Katılmıyorum

13- YMM Mesleği vergi suçlarının önlenmesinde etkilidir.

Kesinlikle Katılıyorum Katılıyorum Kararsızım Katılmıyorum Kesinlikle Katılmıyorum

14- Tam Tasdik ile verilen beyannamelerin tekrar incelenmesine gerek yoktur.

Kesinlikle Katılıyorum Katılıyorum Kararsızım Katılmıyorum Kesinlikle Katılmıyorum

15- YMM'ler Kamunun vergi denetim unsurlarındandır.

Kesinlikle Katılıyorum Katılıyorum Kararsızım Katılmıyorum Kesinlikle Katılmıyorum

16- Tam Tasdik Denetimi vergi gelirlerinde olumlu etkiye sahiptir.

Kesinlikle Katılıyorum Katılıyorum Kararsızım Katılmıyorum Kesinlikle Katılmıyorum

17- YMM'lerin denetim yetkileri genişletilmelidir.

Kesinlikle Katılıyorum Katılıyorum Kararsızım Katılmıyorum Kesinlikle Katılmıyorum

18- Tam Tasdik Denetiminin kapsamı genişletilmelidir.

Kesinlikle Katılıyorum Katılıyorum Kararsızım Katılmıyorum Kesinlikle Katılmıyorum

19- Tam Tasdik Denetimi YMM'lere müşterek ve müteselsil sorumluluğu yüklemelidir.

Kesinlikle Katılıyorum Katılıyorum Kararsızım Katılmıyorum Kesinlikle Katılmıyorum

20- Müşterek ve müteselsil sorumluluk Tam Tasdik Denetiminin güvenilirliğini sağlamaktadır.

Kesinlikle Katılıyorum Katılıyorum Kararsızım Katılmıyorum Kesinlikle Katılmıyorum

21- YMM kurumunun önemli işlevlerinden biri, mükelleflerin eğitilmesidir.

Kesinlikle Katılıyorum Katılıyorum Kararsızım Katılmıyorum Kesinlikle Katılmıyorum

22- Tam Tasdik Denetimi, hata ve hilelerin oluşmasına karşı mükellefi koruyan, önleyici bir sürekli denetim sürecidir.

Kesinlikle Katılıyorum Katılıyorum Kararsızım Katılmıyorum Kesinlikle Katılmıyorum

23- Vergi denetimi tamamen özelleştirilip, bağımsız denetim kurumlarına devredilmelidir.

Kesinlikle Katılıyorum Katılıyorum Kararsızım Katılmıyorum Kesinlikle Katılmıyorum

24- Vergi denetimini sadece kamunun denetim kurumları yerine getirmelidir.

Kesinlikle Katılıyorum Katılıyorum Kararsızım Katılmıyorum Kesinlikle Katılmıyorum

25- Tam Tasdik Denetimi ile YMM'lere yüklenen sorumluluklar fazladır.

Kesinlikle Katılıyorum Katılıyorum Kararsızım Katılmıyorum Kesinlikle Katılmıyorum