



SOSYAL BİLİMLER  
ENSTİTÜSÜ

**T.C.**  
**OSMANIYE KORKUT ATA ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**TÜRKİYE'DE SAHTE FATURA KULLANIMININ ÖNLENMESİNDE**  
**SMMM'LERİN ROLÜ VE ÇÖZÜM YOLLARININ TESPİTİNE**  
**YÖNELİK ARAŞTIRMA**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Kevser İMREK**

**Osmaniye-2015**

T.C.  
OSMANIYE KORKUT ATA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI

TÜRKİYE'DE SAHTE FATURA KULLANIMININ ÖNLENMESİNDE  
SMMM'LERİN ROLÜ VE ÇÖZÜM YOLLARININ TESPİTİNE YÖNELİK  
ARAŞTIRMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN  
Yrd. Doç. Dr. Alpaslan YAŞAR

Kevser İMREK

OSMANIYE-2015



## TEZ ONAYI

Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne:  
Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü "İşletme" Ana Bilim Dalı "13YLIS1105" no'lu öğrencisi "Kevser İMREK" tarafından "Yrd. Doç. Dr. Alpaslan YAŞAR" danışmanlığında hazırlanan "Türkiye'de Sahte Fatura Kullanımının Önlenmesinde SMMM'lerin Rolü ve Çözüm Yollarının Tespitine Yönelik Araştırma" başlıklı bu çalışma aşağıda imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından oy birliği/çokluğu ile Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan: Yrd. Doç. Dr. Alpaslan YAŞAR .....

Üye: Yrd. Doç. Dr. Servet ÖNAL .....

Üye: Yrd. Doç. Dr. Ali BORA .....

Yukarıdaki Jüri kararı Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun ...../...../..... tarih ve ...../..... sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Prof. Dr. Mustafa TANÇ

Enstitü Müdürü

*Bu tezde kullanılan özgün bilgiler, şekil, çizelge ve fotoğraflardan kaynak göstermeden alıntı yapmak 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine tabidir.*

**T.C.**  
**OSMANİYE KORKUT ATA ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YEMİN METNİ**

Yüksek Lisans/Doktora tezi olarak sunulan “Türkiye’de Sahte Fatura Kullanımının Önlenmesinde SMMM’lerin Rolü ve Çözüm Yollarının Tespitine Yönelik Araştırma” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Bibliyografya’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim.

.....

**KEVSER İMREK**

**2015**

## ÖZET

Bu araştırmanın amacı, Türkiye’de sahte fatura kullanımının önlenmesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)’lerin rolünü belirlemek ve çözüm için yapılması gerekenleri tespit etmektir. Bu amaçla, Adana il merkezindeki Yeminli Mali Müşavirler, Vergi Müfettişleri ve Yetkili Vergi Müfettiş Yardımcılarına anket yöntemi uygulanmıştır.

Sahte fatura kullanımının önlenmesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin rolüne ilişkin bulgulara göre, Y5, Y8, Y15, Y10 ve Y20 yargıları ile ilgili olarak YMM’ler ile Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmadığı belirlenmiştir. Ayrıca, Y1, Y12, Y19, Y13 ve Y16 yargıları açısından ise anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmüştür.

Sahte fatura kullanımının önlenmesinde çözüm yollarına ilişkin bulgular; Y4, Y7, Y11, Y14 ve Y18 yargıları ile ilgili olarak YMM’ler ile Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmadığını; diğer yargılar açısından ise anlamlı bir farklılık bulunduğunu göstermiştir. Ayrıca, sahte fatura kullanımının önlenmesinde en etkili çözümün vergi denetimlerinde etkinliğin artırılması olduğu tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Sahte Fatura Kullanma, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir, Vergi Müfettişi.

## **ABSTRACT**

The aim of this research is to determine the role of Certified Public Accountants in preventing the use of false invoices in Turkey and to identify what should be done for the solution. For this purpose, survey method is applied to the Chartered Accountants, Tax Inspectors and Assistant Inspectors.

According to the findings on the role of Certified Public Accountants in the prevention of the use of false invoices, it is found that there is no statistically significant differences between the opinions of Chartered Accountants and tax inspectors for the judgements of Y5, Y8, Y15, Y10 and Y20. Also, it is found that there is a statistically significant difference in terms of the judgement of Y1, Y12, Y19, Y13 and Y16.

According to the findings on relating to solutions for the prevention of the use of false invoices, it is found that there is no statistically significant differences between the opinions of Chartered Accountants and tax inspectors for the judgements of Y4, Y7, Y11, Y14 and Y18. Further, it is found that the most effective solution in the prevention of the use of false invoices is to increase the efficiency of tax audits.

**Key Words:** Using False Invoices, Certified Public Accountant, Chartered Accountant, Tax Inspector.

# İÇİNDEKİLER

## Sayfa No:

TEZ ONAYI.....	i
YEMİN METNİ.....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER.....	v
KISALTMALAR.....	ix
TABLolar.....	x
ÖNSÖZ.....	xi
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### SAHTE FATURAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Belge Kavramı.....	3
1.1.1. Vergi Hukuku Yönünden Belgeler.....	4
1.1.2. Türk Ticaret Hukuku Yönünden Belgeler.....	5
1.1.3. Türk Ceza Kanunu Yönünden Belgeler.....	7
1.2. Sahte ya da Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramı.....	8
1.2.1. Sahte Belge Kavramı.....	8
1.2.2. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramı.....	9
1.3. Etik Kuramsal Çerçeve.....	10
1.3.1. Etik Kavramı.....	10
1.3.2. Mesleki Etik Kavramı.....	12
1.3.3. Etik ile İlgili Yapılan Ulusal Düzenlemeler.....	14
1.3.3.1. 3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanununda Etikle İlgili Olan Maddeler.....	15
1.3.3.2. SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında	



Yönetmelik.....	15
1.3.3.3. SM,SMMM ve YMM Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı.....	16
1.3.3.4. SMMM ve YMM'lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik.....	20

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **TÜRKİYE'DE SAHTE BELGE KAPSAMINDA YAPILAN YASAL DÜZENLEME ve UYGULAMALAR**

2.1. Sahte ya da Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesinin Nedenleri....	22
2.2. Sahte ya da Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanılma Nedenleri.....	24
2.2.1. Gelir ve Kurumlar Vergileri Yönünden.....	25
2.2.2. KDV Yönünden.....	26
2.3. Kaçakçılık ve Sahte ya da Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları ve Cezaları.....	26
2.3.1. Kaçakçılık Suçunun Unsurları.....	26
2.3.1.1. Suçun Kanuni Unsuru.....	27
2.3.1.2. Suçun Maddi Unsuru.....	27
2.3.1.3. Manevi Unsur.....	28
2.3.2. VUK'ta Yer Alan Kaçakçılık Suçları ile İlgili Düzenleme.....	29
2.3.3. Fatura ile İlgili Kaçakçılık Suçu Sayılan Fiiller.....	30
2.3.3.1. Faturada Tahrifata İlişkin Fiiller.....	31
2.3.3.2. Fatura ve Diğer Belgeleri Gizleme Fiilleri.....	31
2.3.3.3. Faturayı Yok Etme Fiilleri.....	32
2.3.3.4. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Faturaya İlişkin Fiiller.....	33
2.3.3.5. Sahte Faturaya İlişkin Fiiller.....	34
2.3.3.6. Anlaşma Olmadan Basılan Faturalara İlişkin Fiiller.....	36
2.4. Kaçakçılıkla Mücadele Kapsamında Maliye Bakanlığının Uygulamaları.....	36

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### LİTERATÜR TARAMASI

Literatür Taraması.....	44
-------------------------	----

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE’DE SAHTE FATURA KULLANIMININ ÖNLENMESİNDE SMMM’LERİN ROLÜ ve ÇÖZÜM YOLLARININ TESPİTİNE YÖNELİK ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Amacı.....	59
4.2. Araştırmanın Yöntemi.....	59
4.2.1. Anketin Hazırlanması.....	60
4.2.2. Araştırmanın Örnekleme.....	60
4.2.3. Araştırmanın Hipotezleri.....	61
4.2.4. Anket Verilerinin Toplanması ve Analizi.....	61
5. Araştırma Bulguları.....	62
5.1. Demografik Bulgular.....	63
5.1.1. YMM’ler ve Vergi Müfettişlerinin Cinsiyet ve Frekans Dağılımı İstatistikleri.....	63
5.1.2. YMM’ler ve Vergi Müfettişlerinin Yaş Frekans Dağılımı İstatistikleri.....	63
5.1.3. YMM’ler ve Vergi Müfettişlerinin Eğitim Frekans Dağılımı İstatistikleri.....	64
5.1.4. Mesleki Kıdem Frekans Dağılımı İstatistikleri.....	65
5.2. Sahte Fatura Kullanımının Önlenmesinde SMMM’lerin Rolüne İlişkin Bulgular.....	66
5.2.1. Sahte Fatura Kullanımının Önlenmesinde SMMM’lerin Rolüne İlişkin	

Frekans Dağılımları.....	66
5.2.2. Sahte Fatura Kullanımının Önlenmesinde Çözüm Yollarına İlişkin t-testi Bulguları.....	73
5.3. Sahte Fatura Kullanımının Önlenmesinde Çözüm Yollarına İlişkin Bulgular...77	
5.3.1. Sahte Fatura Kullanımının Önlenmesi İçin Çözüm Yollarına İlişkin Frekans Dağılımları.....	77
5.3.2. Sahte Fatura Kullanımının Önlenmesinde Çözüm Yollarına İlişkin t-testi Bulguları.....	84
SONUÇ.....	90
KAYNAKLAR.....	92
EKLER.....	100
ÖZGEÇMİŞ.....	106

## KISALTMALAR

<b>YMM</b> .....	:Yeminli Mali Müşavir
<b>SMMM</b> .....	:Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>SM</b> .....	:Serbest Muhasebeci
<b>Dn</b> .....	:Danıştay
<b>Yrg</b> .....	:Yargıtay
<b>VUK</b> .....	:Vergi Usul Kanunu
<b>TTK</b> .....	:Türk Ticaret Kanunu
<b>TCK</b> .....	:Türk Ceza Kanunu
<b>GİB</b> .....	:Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>VDK</b> .....	:Vergi Denetim Kurulu
<b>TDK</b> .....	:Türk Dil Kurumu
<b>Md</b> .....	:Madde
<b>İGİAD</b> .....	:İktisadi Girişim ve İş Ahlakı Derneği
<b>Vd</b> .....	:ve diğerleri
<b>KDV</b> .....	:Katma Değer Vergisi
<b>TÜRMOB</b> .....	:Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>EPDK</b> .....	:Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
<b>TAPDK</b> .....	:Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu
<b>BDDK</b> .....	:Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
<b>DPT</b> .....	:Devlet Planlama Teşkilatı
<b>TESMER</b> .....	:Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezi

## TABLolar DİZİNİ

Tablo 1. Cinsiyet Frekans Dağılımı İstatistikleri.....	63
Tablo 2. Yaş Frekans Dağılımı İstatistikleri.....	63
Tablo 3. Eğitim Frekans Dağılımı İstatistikleri.....	64
Tablo 4. Mesleki Kıdem Frekans Dağılımı İstatistikleri.....	65
Tablo 5. Sahte Fatura Kullanımının Önlenmesinde SMMM' lerin Rolüne İlişkin Dağılım.....	67
Tablo 6. Sahte Fatura Kullanımının Önlenmesinde SMMM' lerin Rolüne İlişkin t-testi Bulguları.....	74
Tablo 7. Sahte Fatura Kullanımının Önlenmesi İçin Çözüm Yollarına İlişkin Dağılım.....	79
Tablo 8. Sahte Faturaya Çözüm Önerilerine YMM ve Vergi Müfettişlerinin Katılım Düzeyi.....	84
Tablo 9. Sahte Fatura Kullanımının Önlenmesinde Çözüm Yollarına İlişkin t-testi Bulguları.....	86
Tablo 10. Sahte Faturanın Önlenmesinde Bağımsız t-testi Bulgularının Karşılaştırılması.....	89

## ÖNSÖZ

Bu çalışma Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim dalında Yüksek Lisans tezi olarak hazırlanmıştır. Bu çalışma ile, Türkiye’de sahte fatura kullanımının önlenmesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)’lerin rolünü belirlemek ve çözüm için yapılması gerekenler Yeminli Mali Müşavirler, Vergi Müfettişleri ve Yetkili Vergi Müfettiş Yardımcılarına anket yöntemi uygulanarak tespit edilmiştir.

Bu çalışmanın hazırlanması aşamasında bana yol gösteren ve yoğun çalışma temposunda değerli vaktini esirgemeyen, bilgi, birikim ve deneyimlerinden ders ve tez aşamamda sürekli yararlandığım tez danışmanım Sayın Yrd. Doç. Dr. Alpaslan YAŞAR’a sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca, tez çalışmamın son şeklini almasında önemli katkılar sağlayan jüri üyesi hocalarımdan Yrd. Doç. Dr. Servet ÖNAL ve Yrd. Doç. Dr. Ali BORA hocalarıma teşekkür ederim. Ayrıca, Sosyal Bilimler Enstitümüz müdürü Sayın Prof. Dr. Mustafa TANÇ, İ.İ.B.F. Dekanımız Sayın Zeynep TÜRK hocamıza da bana katkılarından dolayı teşekkür ederim.

Tez çalışmam süresince maddi ve manevi desteklerini her zaman benden esirgemedikleri için Annem Hatice İMREK, babam Halil İMREK’e sonsuz şükranlarımı sunarım. Ayrıca, Yusuf Kenan DEMİR arkadaşıma da, bana desteklerinden dolayı teşekkür ederim.

**Kevser İMREK**

**Osmaniye-2015**

## GİRİŞ

Sahte belge; vergi kanunlarımız açısından gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde, bunlar varmış gibi düzenlenen belge olup, Türkiye’de gerçekleştirilen vergi kaçakçılığı yöntemleri içerisinde sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri önemli bir yer teşkil etmektedir. Bu durum, Türkiye için önemli bir ekonomik maliyete yol açmakta ve Gelir İdaresi personelinin vaktinin önemli bir kısmının sahte belge düzenleme ve/veya kullanma fiilleriyle geçmesine sebep olmaktadır. Bu durumun bir sonucu olarak, vergi kaçakçılığını önlemeye yönelik yapılması gerekenler noktasında hem akademik hem de idari çerçevede birçok çalışma yapılmıştır. Yaşar (2015:36) çalışmasında belirtildiği gibi, konunun daha spesifik bir yönü olan sahte belge kullanma konusunu önlemeye yönelik çalışmaların oldukça sınırlı olduğu görülmektedir. Bu nedenle, bu çalışmada, sahte fatura kullanımının önlenmesinde SMMM’leri rolü ve çözüm yolları tespit edilmeye çalışılmıştır. Bunun için, kamu adına denetim yapan YMM’ler ile Vergi Müfettişleri ve Yetkili Vergi Müfettişlerine Adana ilinde anket çalışması yapılmıştır. Bu kapsamda, bu çalışmamızın, YMM’ler ve Yetkili Vergi Müfettiş Yardımcılarına uygulanması suretiyle literatüre katkı sağlanması beklenmektedir.

Bu çalışma kapsamında, ilk olarak çalışmanın demografik bulguları incelendikten sonra, sahte fatura kullanımının önlenmesinde SMMM’lerin rolüne ve çözüm yollarına ilişkin YMM ve Vergi Müfettişlerinin görüşlerine ilişkin frekans ve yüzde dağılımları değerlendirilmiştir. Daha sonra ise, YMM’ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar olup olmadığı, bağımsız t testi yapılmak suretiyle incelenmiş ve bulgular yorumlanmıştır.

Çalışma sonuçlarımıza göre, hem YMM’ler hem de Vergi Müfettişleri arasında anlamlı farklılığın olmadığı ve en fazla katılım ortalaması olan çözümün “Y7: Vergi denetimlerinde etkinliğin artırılması, sahte fatura kullanımını önler.” yargısı olduğu görülmüştür. Ayrıca, YMM’ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında anlamlı farklılığın olduğu çözüm önerileri arasında en fazla katılım ortalamasının “Y17: Meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallara uygun davranması, sahte fatura kullanımını önler.” yargısı olduğu bulgusu elde edilmiştir. Sahte fatura kullanımının önlenmesinde en etkili çözümler olarak öne çıkan Y7 ve Y17 yargılarındaki çözümler, SMMM’ler ve

Vergi Muffetiflerini karşılaştırmasının yapıldığı, Yaşar (2015) alışmasındaki bulguları destekler yönde sonuç vermiştir.

Bu çerçevede, bu çalışmanın birinci bölümünde, sahte faturaya ilişkin kavramsal ereve açıklanmıştır. Bu blmde, belge, sahte belge, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ve etik kavramları açıklanmış ve etik ile ilgili yasal düzenlemelere yer verilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde, Türkiye’de sahte belge kapsamında yapılan yasal düzenleme ve uygulamalar açıklanmıştır. Bu kapsamda, Vergi Usul Kanunun’daki sahte belge düzenleme ve kullanma suçları açıklanmış, fatura ile ilgili kaçakçılık suçu sayılan fiillere yer verilmiştir. Daha sonra ise vergi kaçakçılığı ile mücadele kapsamında Maliye Bakanlığı uygulamaları zet olarak verilmiştir. nc blmde, konu çerçevesindeki ilgili literatür verilmiştir. Çalışmanın son blm olan dördüncü blmde ise, Türkiye’de sahte fatura kullanımının nlenmesinde SMMM’lerin rolü ve çözüm yollarının tespitine yönelik yapılan anket uygulaması ile ilgili bulgular verilmiş ve yorumlanmıştır. Sonuç bölümünde ise, yapılan uygulamanın genel sonuçları verilmiştir.



## BİRİNCİ BÖLÜM

### SAHTE FATURAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Sahte faturaya ilişkin genel kavramsal çerçevenin açıklandığı bu bölümde; öncelikle Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Türk Ceza Kanunu açısından belge kavramları açıklanmıştır. Bu açıklamanın ardından, sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ayrımını ortaya koymak amacıyla her iki kavramın Vergi Usul Kanunundaki tanımı verilmiştir. Bununla birlikte, sahte fatura kullanımının önlenmesinde SMMM'lerin rolünün araştırılmasına bağlı olarak, etik, mesleki etik kavramları ile Türkiye' de etik ilke ve kurallar açıklanmıştır.

#### 1.1. Belge Kavramı

Belge sözcüğü, gerek günlük konuşmalarda gerekse yasalarda sık sık adı geçen bir sözcüktür. Arapça kökenli “**vesika**” sözcüğünün yerine kullanılan “**belge**” kavramının sözlük anlamı; bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film vb. vesika, dokümandır “**Belgelemek**” ise bir olgunun doğru olduğunu belge ile göstermek ortaya çıkarmak, “**tevsik etmek**” demektir ([www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr)).

Bir yazının belge niteliği taşıyabilmesi için bazı şartlar gereklidir. Bu şartlar; taşınırılık, belli bir kişiye ait olma ve hukuken değer taşımadır (Akgüner ve Sekdur, 2004:1-2). Herhangi bir yazının belge olarak nitelenebilmesi için taşınabilir olması gerekir. Taşınamayan bir yazı (örneğin duvar yazısı) belge değildir. Taşınabilir bir yazı genellikle kağıt gibi nesnelere üzerinde yer alır. Ancak her yazı içeren kağıt, belge değildir. Yazı, belli bir kişi ya da kurum tarafından üretilmiş olmalıdır. Yazan kişi veya kurumun belirli olmasının dışında, söz konusu yazının hukuki değer taşıması ve dolayısıyla ispat aracı olarak kullanılabilmesiyle bir yazı belge kimliğine bürünebilir. Bir yazı, belli bir olgunun ispatlanmasında kullanılabilecek nitelikteyse belge özelliği taşır.

Düzenleme yönünden belgeler; işletme tarafından düzenlenen belgeler (iç belgeler), işletme dışındaki ilgililer tarafından düzenlenen belgeler (dış belgeler) olmak üzere iki gruba ayrılabilir ( Karayalçın, 1998: 65).

Belge sözcüğünün tanımına ilişkin olarak ne Türk Ceza Kanunu'nda ne de Vergi Usul Kanunu'nda bir tanıma rastlanılmakta ancak belgelerin sıralanarak adlarının belirtilmesi ile yetinilmektedir. Genel olarak belge, belli bir hukuki durumu tespit eden, itimat edilen yazılar olup, mükellef yönünden kayıt ve beyanının doğru olduğunu

gösteren bir ispat aracı iken; vergi idaresi yönünden ise vergi denetiminin bir aracı ve esasının oluşturmaktadır (Kızılot, 1995:1867).

Vergi usul kanunumuzda, belgenin tanımına yer verilmemiş ancak ikinci kitabın üçüncü kısmında ”vesikalar” başlığı altında, “**kayıtların Tevsiki**” ile ilgili birinci bölümde ispat edici kağıtlar olarak kabul edilen belgelere faturadan başlayarak ayrı ayrı maddeler halinde yer verilmiştir (Özer, Doğan ve Arıca,1996:28).

Muhasebe kaydının birinci basamağını yasal belgeler oluşturmakta ve genel olarak belge olmadan kayıt söz konusu olmamaktadır. Belge hukuki açıdan ispat aracı olması nedeniyle bütün hukuk alanlarında kullanılmaktadır. Bu çalışmanın konusu gereği olarak vergi hukuku, ticaret hukuku ve ceza hukuku açısından belge kavramı izleyen kısımda açıklanmaktadır.

### **1.1.1. Vergi Hukuku Yönünden Belgeler**

Belgelerin, vergi matrahının tayin, tespit ve beyanında dayanak noktasını oluşturmasının yanı sıra, özellikle vergi incelemeleri yoluyla yapılan denetimlerde de önemi büyüktür. Ayrıca, mükelleflerin haklarının korunması ve bazı durumlarda, kendilerine belgelendirme ve ispat olanağı vermesi yönünden de belgelerin önemli olduğunu gözden uzak tutmak gerekir(Arıca ve Kızılot, 1868:786).

Vergi Usul Kanunu, mükelleflerin vergilendirme ile ilgili belirli olgu ve işlemleri belirli belgelere bağlamakta olup, bu belgelerle ispata dayalı olan Türk Vergi Sistemi'nin zorunlu bir unsurudur. Vergileme olayı; mükellefin beyanına, mükellefin beyanı da yasaların tasdik ve kullanma zorunluluğu getirdiği defterlere geçirilecek kayıtlara uygun olmalıdır (Bulut, 1993:18). Defter kayıtlarının ise bir dayanağının bulunması gerekmektedir. Bu dayanak, bir malın veya bir hizmetin satıldığını, bir işlemin yapıldığını gösteren yazılı bir belge olmaktadır. Dolayısıyla belgenin hukuki anlamda bir kıymeti bulunmakta ve muhasebe kayıtları da bu belgelere dayalı olarak yapılmaktadır (Tobb, 1992:194). Olaya bu yönüyle bakıldığında; belge düzenleme, belge alma ve belgelerin saklanması konusunun önemi ortaya çıkar. Vergi Usul Kanunu defter tutmak zorunda olan mükelleflere; üçüncü kişilerle olan ticari ilişki ve işlemlerde kullanılan belgeleri düzenlemek ve istenildiğinde ibraz etmek zorunluluğu getirdiği gibi defter tutmak zorunda bulunmayan vergiden muaf esnafa ve basit usulde vergilendirilen mükelleflere de belge alma ve saklama konusunda bazı yükümlülükler getirmiştir. Ticari işlemlerin ispatlanması, diğer bir anlatımıyla vergi doğuran olayların belgeye

bağlanması konusunda mükellefleri belgelerin cinsi ve şekli konusunda serbest bırakmamıştır. Belge düzenlemek zorunda bulunan mükellefleri, bunları kanunun öngördüğü şekil ve şartlar çerçevesinde düzenlemek ve muhafaza etmek zorundadır (Karakoç,1996:99; Çevik,1981:115).

### **1.1.2. Türk Ticaret Hukuku Yönünden Belgeler**

Vergi kanunlarında yapılan çeşitli değişiklikler sonucu, çok sayıda yeni belge düzenleme şartı getirilmesine, bu belgelerin biçimi ve düzenlenme esasına ilişkin açıklamalar yapılmış olmasına karşın, Türk Ticaret Kanunu'nda bu değişiklikler ve getirilen yeni belgeler doğrultusunda bir düzenleme yapılmamıştır. Bu kapsamda, Türk Ticaret Kanunu belgelerin kullanım yeri, şekli ve tabi olacakları hükümler konusunda ayrıntılı hükümler getirmemiş, yalnızca genel ifadelerle yer verilmiştir.

Bilindiği üzere, Türk Ticaret Kanunu, belgeleri, tacir ve üçüncü kişilerin menfaati açısından ele almıştır. Genel anlamda, devletle fert arasındaki ilişkileri değil fertler arasındaki ticari ilişkileri konu almakta ve bu ilişkilere uygulanacak hükümler getirmektedir.

Ticaret Kanununa göre belgeler, işletme sahibi tacirin, şirketlerde şirketin ve ortaklarının birbirleri ile ve üçüncü şahıslarla olan ilişkilerinde ortaya çıkan uyuşmazlıklarda ve ticari işletmenin kendi bünyesinin işleyişinde bir ispat aracı olarak kullanılmaktadır. Bu kapsamda, Ticari defterler, yaşanan uyuşmazlıklarda aşağıdaki hallerde delil olarak kabul olunmaktadır.

- Tasdike tabi olmayan defterler ancak tasdike tabi olan ilgili defterlerle birlikte delil olarak kabul olunur.

- Tacirin tuttuğu tüm defterlerin birbirini teyit etmesi şarttır. Aksi takdirde defterler lehe delil olarak kabul edilmez.

-Taraflardan birinin defterleri kanuna uygun olup diğerinki kanuna uygun olmaz veya hiç defter bulunmaz ya da ibraz etmek istemezse, birbirini teyit eden defterlerdeki kayıtlar diğer aleyhine delil olur. Ancak aleyhe delil olan bu kayıtların, aksi geçerli delillerle ispatlanabilir.

- Kanuna uygun olarak tutulan ve birbirini teyit eden ticari defterler sahibi lehine delil niteliğinde olmakla birlikte karşı tarafın aynı nitelikteki defterleri buna aykırı olur veya aynı konuda hiçbir kayıt bulunmazsa ya da iddianın dayandığı kaydın aksi, belge veya diğer delillerle ispat edilirse kaydın ispat gücü kalmaz.

- Geçerli belgelere, özellikle karşı tarafı bağlayan belgelere dayanmayan defter kayıtlarının, bir uyuşmazlıkta sahibi lehine delil sayılabilmesi mümkün değildir. Ticari defterlerdeki kayıtlar, karşı tarafı bağlayıcı niteliği olan belgelere dayanıyorsa, defter sahibi iddiasını, bu belgelere dayanarak ispatlayabilir(Karayalçın,1988:65).

TTK, bazı belgeleri saklama zorunluluğu getirmiştir. Buna göre; tacirlerin, işletme ile ilgili işler dolayısıyla;

- a) Aldıkları mektup, yazı, telgraf, fatura, cetvel, senet gibi vesikaları ve kayıtları,
- b) Ödemelerini gösteren vesikaları,
- c) Yazdığı mektup, yazı ve telgraf namelerin kopyalarını,
- d) Sözleşme metinlerini,
- e) Taahhüt, kefalet vs. teminat senetlerini,
- f) Mahkeme ilamlarını,
- g) Bunlara benzer diğer belgelerini,

düzenli bir şekilde dosya halinde saklamaları zorunludur.

Yargılama esnasında haklı bir menfaatin varlığı iddia edilir ve mahkeme de ispat için belge ibraz edilmesini zaruri görürse yalnız uyuşmazlık konusuna ilişkin kayıtların sureti çıkarılır. Mahkemenin re'sen veya taraflardan birinin talebi üzerine tek tarafın ya da her iki tarafın defterleri ve saklanması mecburi olan belgelerinin bilirkişiye ibrazını mecbur kılar. Bu defter ve belgeler aynı zamanda başka bir mahkeme tarafından da incelenmekteyse, defter ve belgelerin bulunduğu yer ticaret mahkemesinden, tüm bu işlemlerin yapılmasını ister(Gündüz, 2009:123-126).

**Tacirin saklamakla yükümlü olduğu defter ve belgeleri; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi afet sebebiyle ziyaa uğrarsa, tacir bu durumu öğrendiği tarihten itibaren 15 gün içinde, işletmenin bulunduğu yer ticaret mahkemesinden zayi mahkemesinden zayi belgesi verilmesi için talepte bulunur.** Bu talep tek taraflı olarak yapılır. Hukuki anlamda “**nizasız kaza**” dır. Eğer tacir böyle bir durumda zayi belgesi almazsa, defterlerini ibrazdan kaçınmış sayılır (TTK Md.68).

Türk Ticaret Kanunu'nda tacirlerin belge kullanmalarına ilişkin hükümleri ihtiyaca tam olarak cevap vermemekle birlikte belge kullanma zorunluluğu vergi kanunları çerçevesinde denetlenmektedir (Kızılot ve Şeker,1995:1873).

### 1.1.3. Türk Ceza Kanunu Yönünden Belgeler

Türk Ceza Kanunu'nda belge sözcüğü kullanılmış ancak tanımlanmamıştır. Belge kavramı, ceza hukukçularınca “**yazılı kağıt**” olarak değerlendirilmektedir (Saraçoğlu,1989:24). Diğer ülke ceza yasalarındaki tanımlamalardan bazıları ise şu şekilde sıralanabilir;

- Bir hakka, bir edime veya borcun ibrasına sebebiyet verebilen ya da bir hususun ispatına tahsis edilmiş bir yazıdır (1881 Hollanda Ceza Kanunu),
- El yazısı olsun veya olmasın, bir hak, bir borç bir ibrayı tespitte elverişli bir beyanı içeren veya bir hususun ispatına tahsis edildiği kanısını uyandıran her belgedir (1902 Norveç Ceza Kanunu),
- Taşınabilen bir vasıta üzerinde tespit edilen, belirli bir kimsenin eseri olan, usule bir ilişki veya bu iddiayı çürütmeye ya da hukuken önemli bir olayı ispat etmeye elverişli irade açıklama veya beyanlarını yahut hakikat iddialarını ihtiva eden her türlü yazıdır (1930 İtalya Ceza Kanunu Gerekçesi) (Erman, 1981:285-286).

Diğer ülke ceza yasalarındaki ve doktrindeki tanımlamalarda yer alan ölçütler, Vergi Usul Kanunu'nda yazılı belgelerin Ceza Hukuku açısından da “ belge” olarak kabul edildiğini göstermektedir. Gerçekten, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan belgeler taşınabilir olmak, belirli bir kimsenin eseri olmak, hukuki bir ilişkiyi göstermek, hüküm ifade etmek, bir olayın kanıtlanmasında delil niteliğine sahip olmak gibi özelliklerin tümüne sahiptir. Kaldı ki doktrinde bu belgelerin Ceza Hukukundaki anlamıyla, belge olduğu konusunda bir düşünce birliği bulunmaktadır (Saraçoğlu, 1989:25).

Bir yazının ceza hukuku anlamında belge (varaka) niteliği taşıması için bazı özelliklere sahip olması gerekmekte olup, bu özellikler şu şekilde sayılabilir (Cengiz,2007:9-17):

- Harflerin belli bir araçla tespit edilmesi,
- Yazının anlaşılır bir içeriğe sahip olması,
- Harf ve/veya rakamların taşınır şey üzerinde olması,
- Kimin tarafından yazıldığı anlaşılması,
- Bir hak veya olayın delilini oluşturması,
- Hukuki bir sonuç doğurucu nitelikte olması.

Öte yandan Türk Ceza Kanunu'nda resmi belgede sahtecilik ile özel belgede sahtecilik ayrı ayrı düzenlenmiştir. Yani belgede ikili bir ayırım söz konusudur: “**resmi belge**” ve

“**özel belge**”. Bir belgenin resmi belge sayılabilmesi için onun memur tarafından görevi nedeniyle düzenlenmiş olması gerekir. Şu halde bir belgenin resmi nitelik kazanması için iki şart aranır. Birincisi, belge bir memur tarafından düzenlenmelidir. İkincisi ise belge memurun görmekte olduğu görevi gereği düzenlenmelidir. Yani belgenin düzenlenmesi ile memurun görevi arasında bir ilişki bulunmalıdır (Erem ve Toroslu, 1994:255). Bu iki şarta ek olarak üçüncü bir şartın olması gerektiği de ileri sürülmektedir. Bir belgenin resmi belge niteliği taşıyabilmesi için bu iki şarta ek olarak kanunda öngörülen usul ve esaslara uygun olarak düzenlenmesi de gerekmektedir (Cengiz,2007:24-25.).

Türk Ceza Kanunu’nda resmi belge de kendi içinde ikili bir ayırıma tabi tutulmuştur. TCK’204.maddesinin son fıkrasında; “**Resmi belgenin, kanun hükmü gereği sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli olan belge niteliğinde olması halinde, verilecek ceza yarısı oranında artırılır**” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm, resmi belgenin ikili ayırıma tabi tutulduğunu göstermektedir. Sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli olan resmi belgeler ve diğer resmi belgeler. Özel belge ise resmi evrakın özelliklerini taşımayan her türlü yazılı belgedir (Erem ve Toroslu,1994:256). Bir belgenin özel belge olarak nitelendirilebilmesi için özel kişiler tarafından düzenlenmesi gerekmez. Memurların görev ve yetkileri dışında düzenledikleri belge de özel belgedir (Cengiz,2007:30). Bu ikili ayırım dışında, Türk Ceza Kanunu’nun 210. Maddesinde resmi belge hükmünde belgeler de söz konusudur. Bunlar, “**emre**” veya “**hamiline**” yazılı olarak düzenlenen kambiyo senetleri, emtiayı temsil eden belge, hisse senedi, tahvil ve vasiyetnamedir.

Sonuç olarak, Vergi Usul Kanunu’nda belirlenen belgeler, Türk Ceza Kanunu uygulamasında da “belge” kabul edilmektedir. Ancak hangi tür belge olduğunun belirlenmesi değişik durumlara göre farklılık göstermektedir (Saraçoğlu,1989:26).

## **1.2. Sahte ya da Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramı**

### **1.2.1. Sahte Belge Kavramı**

Sahte belge ya da sahte fatura denilince, akla hemen “**sahte para**” gibi sahte olarak bastırılan belge, örneğin fatura gelmektedir. Oysa Vergi Usul Kanunu açısından “sahte belge” kavramı farklıdır. **Sahte belge**; vergi kanunlarımız açısından gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde, bunlar varmış gibi düzenlenen belgeye denilmektedir (VUK.Md. 359/b.).

Vergi Usul Kanunu gereğince düzenlenen belgeler aşağıda sıralanmış olup, söz konusu belgelerin sahte olarak düzenlenebilmesi mümkündür.

- a. Fatura
- b. Sevk irsaliyesi,
- c. Perakende satış vesikası
- d. Gider pusulası
- e. Müstahsil makbuzu
- f. Serbest meslek makbuzu
- g. Ücret bordrosu
- h. Taşıma irsaliyesi,
- i. Yolcu listesi,
- j. Günlük müşteri listesi,
- k. Muhabere evrak,
- l. Poliçe, bono, çek, senet ve diğer belgeler
- m. Özel fatura
- n. İrsaliyeli fatura,
- o. Döviz alım ve satım belgesi
- p. Adisyon
- q. Reçete
- r. Yapı ruhsatı

Yukarıda yer alan ve Vergi Usul Kanunu gereğince düzenlenmek zorunda olan belgeler, vergi kanunlarımız açısından gerçek bir muamele veya durumun tevsik edilmesi amacıyla, “ispat vasıtası” olarak kullanılmaktadır. Bu belge ve/veya belgelerin gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde, bunlar varmış gibi düzenlenmesi durumunda söz konusu belge “**sahte belge**” olarak ifade edilmektedir.

### **1.2.2. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge**

Halk arasında, muhteviyatı (kapsamı) itibariyle yanıltıcı belge genellikle sahte belge kavramı ile karıştırılmakta ve “**naylon fatura**” olarak adlandırılmaktadır. Ancak, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, yalnızca “**fatura**” ile sınırlı değildir. Başka bir ifadeyle, fatura, sevk irsaliyesi, yazar kasa fişi, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, yolcu listesi, müşteri listesi, döviz alım ve satım belgesi gibi belgelerin, kapsamı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmesi söz konusu olabilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge; “gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte, bu muamele veya durum miktar veya mahiyet itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge” olarak tanımlanmıştır. Buna göre;

-Mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçeğinden az veya fazla gösteren,

-Alıcı veya satıcısı, tarihi, seri numarası tahrif edilmiş olan,

-Mal tesliminin veya hizmetin ifasının gerçek olduğu ancak belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen veya adına belge düzenlenmesi gereken kişi yerine başkası adına düzenlenen veya adına belge düzenlenmesi gereken kişi yerine başka adına düzenlenmiş belgeler muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerdir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek, her durumda vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmakta olup, vergi ziyanının ortaya çıkmamasının suçun oluşum açısından bir önemi bulunmamaktadır.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile sahte belge arasında fark vardır. Sahte belgede hem belge hem de içeriği gerçek değildir. Bu, tam anlamıyla sahte fatura kullanılması durumudur. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede ise, faturanın kendisinin gerçek olup içeriği gerçeğe uygun değildir. Bu gibi hallerde alınan malın miktar veya fiyatı olduğundan farklı gösterilir. Sonuç olarak alınan belge yapılan işlemi gerçek şekli ile göstermez. Örneklerle daha iyi açıklamaya çalışalım; Örneğin; herhangi türde inşaat işi yapan bir müteahhidin 3.000 torba çimento almasına rağmen, bu mal alım işlemine ilişkin satıcı tarafından düzenlenen satış faturasının 4.000 adet olarak düzenlenmesi halinde, söz konusu fatura, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olmaktadır (Nalbat, 2008:6).

### **1.3. Etik Kuramsal Çerçeve**

#### **1.3.1. Etik Kavramı**

“**Etik**”, ahlak felsefesinin diğer adıdır. Ahlak, belli bir dönemde, belli insan topluluklarının benimsediği ve üyelerin davranışlarına yol gösteren temel kurallar kümesini ifade etmektedir. Etik ise ahlak olgusunu ve ahlaki kavramları mantıksal ve kuramsal temelde çözümlenmeye çalışan felsefenin bir alt dalı olarak ifade edilmektedir (Yazıcı, 2009:105).



Etik, etimolojik olarak neyin doğru neyin yanlış olduğunu araştıran, insan hayatının gerçek amacının ne olması gerektiğini soruşturan, ahlaklı ve erdemli bir yaşamın hangi unsurları içerdiğini irdeleyen bir kavramdır. Bu anlamda etik, sadece var olan yazılı kurallara uymayı değil, aynı zamanda bunlar üzerinde düşünmeyi de gerektirmektedir (Uçma, 2007:4-5).

Etik ile ilgili olarak önem taşıyan bir kavram da iş etiği kavramıdır. İş etiği, iş hayatında karşılaşılan ahlaki sorunları incelemektedir. İş etiği, dürüstlük üzerine kuruludur ve toplumun beklentilerinden adil rekabete, reklamcılıktan halkla ilişkilere, sosyal sorumluluktan tüketicinin bağımsızlığına kadar çok farklı boyutları bulunmaktadır. Bir başka ifadeyle, iş etiği, genel etik ilkelerinin iş hayatındaki uygulamasıdır (Başpınar ve Çakıroğlu, 2011:61;Köseoğlu ve Bektaş, 2007:25).

Toplumsal hayatın sürdürülebilirliği, paylaşım ve dolayısıyla farklı kişilerin farklı görevleri yapmasıyla mümkün olmaktadır. Her farklı görev ise değişik mesleklerin oluşmasına yol açmaktadır. İnsan ihtiyaçlarının, iş yapma biçimlerinin ve teknolojinin zamanla değişmesiyle birlikte meslekler de zamanla çeşitlenmekte, bazıları yok olmakta, bazıları daha önem kazanmakta ve yeni meslekler ortaya çıkmaktadır (İGİAD, 2008:17).

Herhangi bir iş ya da uğraşın meslek sayılabilmesi için o iş ya da uğraşın en azından belli bir tekniğe ve kurumsallaşmış değerler manzumesine sahip olması gerekir (Elgin, 2006:20). Bir uğraşının meslek olarak kabul edilebilmesi için (Marşap, 1996:119-123):

- Karmaşık ve sürekli gelişen bir bilgi yapısı içermesi,
- Uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargı
- Kamu yararına hizmet edecek bir sorumluluk taşıması gerekmektedir.

Her meslek dalı kendi içinde bir ahlak düzeni oluşturmaya çalışır. Doğruluk, dürüstlük, sözünde durma gibi ilkeler klasik ticaret ahlakının temelidir ve bunlar tüm meslekler için geçerlidir ancak bunun dışında bir öğretmen, doktor, hâkim, avukat, gazetecinin mesleklerini icra ederken uymaları gereken veya uymaları beklenen başka ahlaki ilkeler bulunmaktadır (Aktan, 2008:99-121). İşte buna **meslek ahlakı** denilmektedir. Yani meslek ahlakı, ilgili mesleğe mensup kişilerin uymaları gereken kuralları ifade etmektedir.

### 1.3.2. Mesleki Etik Kavramı

Mesleki etik, bir meslek grubunun, mesleğe ilişkin olarak oluşturup koruduğu, meslek üyelerini belirli şekilde davranmaya zorlayan, kişisel eğilimlerini sınırlayan, yetersiz ve ilkesiz üyeleri meslekten dışlayan, meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet ideallerini korumayı amaçlayan mesleki ilkeler bütünlüğüdür (Koç, 2010:9-10; Aydın, 2001:4).

Toplumsal dengesizliklerin ortaya çıkmasında iş ve meslek etiğinin standartlarının düşmesi temel faktörlerden biri olarak görülmektedir. Ülkemizde ortak kamu yararının hiçe sayılması, vergi vermeden ekonomik faaliyette bulunma, kamu kaynaklarının israfı, rüşvet ve adam kayırmacılık gibi davranışların toplumu kirlettiği çeşitli kesimler tarafından ileri sürülmekte ve temiz bir toplum talebi dile getirilmektedir (İşgüden ve Çabuk, 2006:59-86). Diğer taraftan yoğun rekabet koşullarında işletmeler veya bireyler ayakta kalabilmenin yollarını aramaktadırlar. Bu bağlamda, iş denince sadece para, kar ve başarıyı aklına getiren işletme veya kişiler genelde şu görüşleri öne sürmektedirler (Şimşek vd., 2008:480):

- Gemisini kurtaran kaptan.
- Yakalanmadığın sürece ne yaparsan yap.
- Dürüstlük şimdiye kadar kimi zengin etmiş.
- Herkes yapıyor ben niye yapmayayım.
- Yapanın yanına kar kalıyor.
- İş hayatında kazık atmayan var mı?
- Battı balık yan gider.
- Düşenin dostu olmaz.
- Bedava sirke baldan tatlıdır.

Ancak herkesin hakkını alabilmesini sağlayan, insani değerlerin ön plana çıkarıldığı ve taraflarca kabul gören bir düzene geçilmesi herkes için daha yararlı bir durumdur. Bu noktada, özellikle, meslek etiği ve sosyal sorumluluk kavramları önem kazanmaktadır. Kendi çıkarlarını her şeyin üstünde tutan ve mesleki etik ilkelerine uymayan meslek mensupları, hem topluma hem de mesleğe yarardan çok zarar vermektedirler.

Ayboğa (2001:32), profesyonelliğin gerekleriyle mesleki etik kurallarının örtüşüğünü belirterek mesleki etiğini 10 temel maddeye dayandırmaktadır. Buna göre mesleki etik;

- 1- Kişisel etiğe dayanır,
- 2- Dürüstlüğe dayanır,
- 3- Namus gerektirir,
- 4- Doğru söylemeyi gerektirir,
- 5- Güvenilir olmayı gerektirir,
- 6- Bir iş planı gerektirir,
- 7- Hem içsel hem de dışsal olarak uygulanmayı gerektirir,
- 8- Kar gerektirir,
- 9- Değerlere sahip olmayı gerektirir,
- 10- Üst yönetimin benimsemesini gerektirir.

Muhasebe, bilimsel yapısını oluşturan temel kavramalar ve genel kabul görmüş ilkeler çerçevesinde, işletmeleri ilgilendiren ekonomik ve mali olayları, bir sistem bütünlüğü içerisinde kaydeden, raporlayan, denetleyen ve ilgililere tarafsız şekilde bilgi üreten bir bilimdir (Albez ve Yıldırım, 2005:343-360). Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, muhasebenin en önemli görevlerinden biri ilgililere doğru ve güvenilir bilgi sunmaktır. Muhasebe meslek mensubunun göstereceği ahlaki veya gayri ahlaki tutum ve davranışın, bilgi kullanıcılarını etkileyeceği açık bir gerçektir. Bu kapsamda muhasebede mesleki ahlak, son derece önem taşımaktadır. Mesleki ahlak kurallarının oluşumunda önemli ölçüde mesleğin özellikleri etkili olmaktadır. Muhasebe mesleğinin gereklerini yerine getirebilmek için bu mesleği yürütecek kişilerin mesleki bilgi, beceri ve deneyimlerinin yanında, mesleki ahlak niteliklerine de sahip bulunmaları gerekmektedir (Aymankuy ve Sarıoğlan, 2005:23-45).

Muhasebe mesleğini icra edenler, devletten topluma, mesleki kuruluşlardan müşterilere kadar çok geniş bir alanda sorumlulukları olan kişilerdir. Devletin en önemli gelir kalemi olan verginin daha sağlıklı tahakkuk ve tahsili için muhasebe ve muhasebe mesleğinin vazgeçilmez bir rolü bulunmaktadır. Ancak, muhasebe mesleği sadece vergiyi tespit etmeye yarayan bir meslek olarak algılanamayacak ve yalnızca bu kalıba sıkıştırılmayacak önemli bir meslektir. Zira muhasebe meslek mensupların çalışmaları ile işletme faaliyet sonuçları tespit edilmekte, yatırım ve kâr dağıtım politikaları

belirlenmekte, finansal kararlar alınmakta ve kişi/kurumların bilgi ihtiyacı karşılanmaktadır. Bu kapsamda, muhasebe meslek mensuplarının karar ve davranışlarının etik ilkelere uygunluğu kişi, kurum ve toplum nezdinde önemli bir konu olmaktadır (Güney ve Çınar,2012:91-94).

Uyar (2005), muhasebe mesleğine yönelik etik kuralların bir bölümünün yasayla belirlendiğini bir kısmının ise meslek örgütleri tarafından yazılı hale getirildiğini ifade etmektedir. Bu kapsamdaki, meslek etiği ile ilgili temel düzenlemeler izleyen kısımda ana hatlarıyla açıklanmaktadır.

### **1.3.3. Etik ile İlgili Yapılan Ulusal Düzenlemeler**

Meslek etiği kapsamında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve Amerikalı Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından düzenlemelerde olduğu gibi Türkiye’de çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Meslek etiği kapsamındaki ulusal düzenlemeleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği tarafından yapılan düzenlemeler
- Maliye Bakanlığı tarafından yapılan düzenlemeler
- Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan düzenlemeler
- Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan düzenlemeler

Uyar (2005), ulusal ve uluslararası düzenlemelere göre muhasebe mesleğinde etikle ilgili ilkeleri şu şekilde sıralamaktadır:

- sosyal sorumluluk,
- bağımsızlık,
- dürüstlük,
- güvenilirlik,
- tarafsızlık,
- sır saklama,
- mesleki özen ve titizlik,
- mesleki yeterlilik,
- meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan işler yapmama,
- hizmet akdi ile çalışmama,
- şarta bağlı ücret uygulamama,
- ticari faaliyette bulunmama,

- en az ücretin karşısında iş kabul etmeme ve reklam yasağı.

### **1.3.3.1. 3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanununda Etik İlgili Olan Maddeler**

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda meslek etiği kapsamında yapılan düzenlenmeler aşağıda özetlenmiştir.

- Kanunun amacı işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak (Md-1).
- Meslek mensubunda bulunması gereken şartlar (Md-2).
- Unvanların haksız kullanılmaması (Md-3).
- Genel şartlar (kamu haklarından mahrum bulunmama, ağır hapis, memuriyetten çıkarılmama, meslek şeref ve haysiyetine uymayan davranışlar) (Md-4).
- Yemin (Md-11).
- Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluklar (Md-12).
- Meslekle ilgili çalıştırılmayacaklar ve işbirliği dahi yapılamayacağı (Md-13).
- Mesleki etik, düzen ve gelenekleri korumak (Md-29).
- Meslek sırları (Md-43).
- Reklam Yasağı (Md-44).
- Yasaklar ( ticaret yasağı, hizmet akdi vb.) (Md-45).
- Ücretler (Md-46).
- Disiplin suçları (Md-48).

### **1.3.3.2. SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik**

03.01.1990 tarih ve 20391 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik kapsamında yapılan düzenlenmeler aşağıda özetlenmiştir.

- Meslek unvanı ile yeterlilik ilkesi (Md-4).
- Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık (Md-6).
- Sır saklama (Md-7).
- Sorumluluk (Md-8).
- Bağımsızlık (Md-9).
- Haksız rekabet (Md-10).
- Meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan haller (Md-42).
- Ticari faaliyette bulunmama (Md-43).

- Hizmet akdi ile çalışmama (Md-44).
- Reklam yasağı (Md-45).
- En az ücretin karşısında iş kabul edememe (Md-46).

### **1.3.3.3. SM, SMMM ve YMM Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı**

SM, SMMM ve YMM meslek ahlak kuralları, 18.01.2001 tarih ve 24557 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış ve çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu mecburi meslek kararının amacı; yasal gerekleri aşan ölçüde meslek mensuplarının kendilerini kontrol etmeleri amacıyla moral ilkeler sistemine, toplum, müşteriler ve diğer meslek mensuplarıyla ilişkilerde uyulması gereken ve yerine getirilmesi gereken kuralları içermektedir. Bu mecburi meslek kararı ile saptanan ahlak kuralları SM,SMMM,YMM ve muhasebe meslek şirketlerini kapsamaktadır. Meslek ahlak kuralları ile ilgili mecburi meslek kararlarında meslek ahlakı ile ilgili yapılan düzenlemeler aşağıdaki şekildedir:

- Meslek ahlakı, ruhsatlı meslek mensuplarının, yeterlilik, güvenilirlik, tarafsızlık, bağımsız karar alabilme, kendi kendilerini denetlemelerinin ve dürüstlüğünün simgesidir. Meslek ahlakı kurallar bu mesleki kararda tanımlanan meslek ahlakı anlayışını benimseyen ruhsatlı meslek mensuplarını yücelttiği gibi alçaltıcı tutum ve davranışlara karşı korur. Mesleki ahlak kuralları, moral ve profesyonel davranış standartlarının seviyesini belirlediği gibi cezalandırılması gereken davranış ve tutumların saptanmasında yargıların temelini oluşturur. Cezalandırılması gereken davranışlar, 3568 sayılı Yasa’nın ilgili maddeleri ve 3568 sayılı Yasa’ya dayanılarak Disiplin Yönetmeliği ile diğer Yönetmeliklere göre Meslek Odaları, TÜRMOB ve gerektiğinde mahkemeler tarafından ele alınır ve bir yargıya varılır. Bu durumda toplum ruhsatlı meslek mensuplarının (Serbest Muhasebecilerin, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin ve Yeminli Mali Müşavirlerin) ve muhasebe meslek şirketlerinin bir Yasa’larının varlığını ve meslek mensuplarının ahlaki değerlerinin yüceliğini anlar ve meslek hakkında yargıya varır. Ahlaki kurallar mesleğin uygulanması sonucunda yüce değerlere sahip meslek mensuplarınca saptandığından, mesleğe girmek isteyenler için bir rehber ve meslek mensupları için bir ölçü niteliğindedir(md.3).

- Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler gerçekleri bilerek saptırmazlar ve 3568 sayılı Kanun'un 2.maddesinde belirtilen unvanlara göre yetkili olunan işlerin yapılması süresince bağımsızdırlar. İşlerini dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık içinde yürütürler. Meslek Mensubu, Vergi Kanun'larının ve diğer Yasa'ların yorumlanmasında, kendi düşünceleri ve yargısıyla oluşan yorumunu destekleyen yeterli dayanakların da olması koşuluyla kararlarında tarafsız olmak durumundadır. Meslek mensuplarının bir işverene bağlı olarak çalışması mesleki kurallara uyarak bağımsız çalışmasına engel olmamalıdır(md.7).
- Meslek mensupları 3568 sayılı Yasa'nın 2. Maddesinde yazılı işlerden unvanlarına göre yetkili oldukları mesleki hizmetleri yerine getirirken, gerekli olan mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar. Ruhsatlı meslek mensupları yanlarında çalıştırdıkları personelin çalışmalarının her aşamasında gerekli özen ve titizliği gösterip göstermediklerini gözetip denetlemek durumundadırlar(md.8).
- Ruhsatlı meslek mensupları mesleki faaliyetleri sırasında müşterileriyle ilgili edindiği bilgileri ve sırları müşterilerinin izni olmadıkça, mesleki faaliyetleri son bulsa dahi açıklayamazlar. Ruhsatlı meslek mensupları, sır saklama kuralına personellerinin de uymasını sağlamakla yükümlü olup, aksine davranan personeli bir daha çalıştırmamaları ve diğer meslek mensuplarını bu kişiler hakkında bilgilendirmeleri gerekir(md.10).
- Meslek mensubu, varsayıma dayalı bilgilerden hareketle finansal tablolar ve raporlar hazırlayamaz. Ruhsatlı bir meslek mensubu kendisinin gerçekleşeceğini bildiği izlenimi veren herhangi bir geleceğe dönük işlemlere adının karıştırılmasına izin veremez. Proforma, Bilanço ve Gelir Tablolarının hazırlanmasının veya gerçekleşmesini destekleyen görüşlerin bildirilmesinde herhangi bir ruhsatlı meslek mensubunun adının karşılaştırılması yasaktır(md.13).
- Bir meslek mensubu mesleki dayanışma ve sorumluluk bilinci ile diğer bir meslek mensubunun iş yaptığı bir kişi veya kuruma aynı mesleki işi yapmak

üzere girişimde bulunamaz. Ücret düşürmeye yönelik önerilerde ve personel sağlanması gibi konularda meslek mensupları birbirlerine zarar verecek davranışlarda ve girişimlerde bulunamazlar. Bir müşteri, muhasebe ve müşavirlik işlerini yapan bir meslek mensubu bulunmasına rağmen bir başka meslek mensubundan hizmet isterse, meslek mensubu diğer meslek mensubu ile ilişki kurmalıdır(md.14).

- Meslek mensupları dürüstlük ilkesine uygun olmayan davranışlarda bulunamazlar(md.16).
- Reklam yapılması yasaktır. Bu nedenle bir gazete, dergi ya da benzeri duyuru araçlarından herhangi birinden yararlanarak reklam yapmak yasaktır. Meslek mensubu basına bülten dağıtmak veya demeç vermek suretiyle firmasının mesleki deneyim hizmetlerini yüceltmez ya da reklam edemez. Meslek mensubu herhangi bir yazar veya muhabir ile görüşüğünde vereceği bilgilerin nasıl kullanılabileceğini kontrol edemeyeceğinden, muhabire, meslek ahlak kurallarının getirdiği sınırlamaları açıklamalıdır. Ancak toplumun ilgilendiği konularda meslek mensubunun yaptığı yayınlar ve demeçlerinin haber programlarında verilmesi, yazı ve haber yazılması veya yazması reklam sayılmaz. Meslek mensuplarının gazete ve dergilerde yazı yazmaları, haber programları yapmaları ya da kitap yazmaları durumunda, bunları yayımlayan yayımcı tarafından yapılacak övgülerde ve tanıtımlarda, yazar olan meslek mensubunun özgeçmişi, öğrenimi, mesleki unvanı, deneyimleri, mesleki şirket ortağı ve ifa ettiği belli başlı görevleri yer alabilir. Bu övgü ve tanıtımlarda meslek unvanı dışında “vergi uzmanı”, “yönetim danışmanı”, “eski vergi dairesi müdürü”, “eski inceleme elemanı” gibi herhangi bir mesleki uzmanlığı gösteren bir tanım kullanılamaz. Yazarlık ve akademik unvanlarının kullanılması reklam sayılmaz. Eğitim seminerlerine katılma reklam sayılmaz. Meslek mensubunun diğer meslektaşlarına mesleki hizmet sunmak üzere kişisel ilişkide bulunması veya önerilerini mektupla bildirmesi reklam sayılmaz. Meslek mensubu veya mesleki şirketin kullandığı yazışma kağıtları meslek onuruna yakışan biçimde düzenlenmeli ve üzerinde şirket ve mesleki unvanlar dışında ayrı bir uzmanlık dalı belirtilmemelidir. Bu kağıtlarda mesleki şirketin veya büronun unvanı,



adresi, telefon, fax, internet ve benzeri iletişim numaraları, ortakların, ölmüş ortakların, kurucuların isimleri ve hizmet süreleri, ortaklardan ayrı olduklarını belirten bir çizgi ve başlık altında ayrılması koşuluyla çalıştırılan meslek mensuplarının adları, diğer şehirlerde işbirliği yapılan meslek mensupları ile şubelerinin adları yer alabilir. Meslek mensupları ve yanlarında çalışan meslek mensupları ile görevli diğer personelin kullandıkları kartvizitler reklam sayılmaz. Bu kartlar, yalnızca kart sahibinin adını ve soyadını, mesleki şirketi veya büronun unvanını, adres ve telefon-fax numaralarını, mesleki unvan ile bürodaki ya da şirketteki yönetici, ortak, danışman gibi unvanları taşır. Bu kartvizitlerde herhangi bir uzmanlık alanı ya da eski görevlerini belirten rumuz veya unvanların yer alması reklam kapsamında olduğundan yasaktır. Bağımlı çalışan meslek mensupları ruhsatlarının türüne göre, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir unvanlarını kullanabilirler. Ancak bağımlı meslek mensuplarının ticari faaliyetler sırasında bu unvanlarını kullanmaları yasaktır. Meslek mensubu veya mesleki şirketin bazı konularda yayınladığı bildirimlerin, sirkülerin, bültenlerin, işe alma broşürlerinin, bazı ticari konularda kendi personeli, müşterileri, avukatlar, bankalar, aracı kurumlar, akademik çevreler gibi mesleki ilişkilerin sürdürüldüğü kimselere gönderilmesi reklam sayılmaz. İş için başvuranlara, işe alınma görüşmelerine girmeyi düşünen öğrencilere, özel olarak istemde bulunan kişilere ve öğrenim kuruluşlarına bu yayınların bir kopyasının verilmesi veya gönderilmesi reklam sayılmaz. Meslek mensubunun bürosunu veya mesleki şirketini tanıtan özel dosya, katalog, baskılı bloknot ve kalem kullanılması reklam sayılmaz(md.17).

- Ruhsatlı bir meslek mensubu başka bir ruhsatlı meslek mensubunun veya mesleki şirketin mesleki yeterliliği aleyhinde konuşması, yorumda bulunması veya görüş bildirmesi meslek ahlakına aykırı olup yasaktır. Denetim yapan ruhsatlı bir Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya bir Yeminli Mali Müşavir başka bir meslek mensubu tarafından denetlenmiş ve görüş raporuna bağlanmış işleri denetleyemez. Bu meslek mensupları bölünme ve birleşme durumlarında yaptıkları denetimlerde diğer meslek mensuplarının raporlarını referans göstermek suretiyle denetim raporlarını düzenlerler. Yeminli Mali Müşavirler

tasdik işlerinde karşıt inceleme yaptıkları işletmelerde başka Yeminli Mali Müşavir tarafından tasdik ya da denetim veya serbest çalışan bir ruhsatlı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir tarafından denetim yapılıyorsa, karşıt inceleme yapılması gereken firmanın kayıtları üzerinde inceleme yapmaları meslek ahlakına aykırı olduğundan yasaktır. Ancak bu tasdik ya da denetimi gerçekleştirmiş meslek mensuplarının imzalı tasdik ya da denetim raporlarını referans olarak göstermek suretiyle denetim ya da tasdiklerini tamamlarlar. Bu durumlarda karşıt inceleme yapılması söz konusu firmanın tasdikini yapan Yeminli Mali Müşavir ya da denetimini yapan Yeminli Mali Müşavir veya ruhsatlı Serbest Muhasebeci Mali Müşavire uygunluğunun bildirilmesi veya alınması zorunludur. Tasdik veya denetim tamamlanmamışsa, bu konuda ya diğer meslek mensubundan karşıt inceleme için izin alınır ya da onun sorumluluğunu üstlendiğine ilişkin düzenlenecek tutanak rapora eklenebilir(md.20).

SM, SMMM ve YMM meslek ahlak kuralları ile ilgili 18.01.2001 tarihinde yapılan düzenlemede mecburi meslek kararının denetimle ilgili yapılan düzenlemesine aşağıdaki gibidir:

- Denetim yapan ruhsatlı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirler meslekten olmayan kimselere veya meslek mensuplarına yanlış ve hatalı bilgi içermeyen raporlar vermesi, meslek mensubunun ahlaki sorumluluğunun gereği olan kamu yararı ilkesinin gözetilmesinin bir sonucudur(md.21).

#### **1.3.3.4 SMMM ve YMM'lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik**

19.10.2007 tarih ve 26675 Sayılı Resmi Gazete'de SMMM ve YMM'lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik yayımlanmıştır. Söz konusu yönetmeliğin amacı; "tüm üyeleri en üst derecede meslekî bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilinci olan, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşmuş, güvenilir ve saygın bir meslek mensupları kitlesi oluşturmak hedefine ulaşmak için muhasebe meslek mensuplarının meslekî ilişkilerinde uymaları gereken asgari etik ilkeleri belirlemektir."

SMMM ve YMM'lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uycakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelikte, mesleki faaliyetlerin icrasında uyulması gereken etik ilkeler aşğıdaki üç temel başlık altında incelenmiştir:

(1) Meslek mensubunun belirleyici özelliklerinden biri kamu yararına uygun hareket etme sorumluluğudur. Bu sorumluluğun yerine getirilebilmesi için meslek mensubunun bu Yönetmelikle getirilen etik ilkelerine uyması gerekmektedir.

(2) Etik ilkeler üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkelerini ve bu ilkelerin uygulanması için gereken kavramsal çerçeveyi sunmaktadır. Kavramsal çerçeve; meslek mensuplarının temel ilkelere uyum ile ilgili tehditleri belirlemeleri, bu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için koruyucu önlemleri almaları için gerekli bir rehberdir.

(3) İkinci ve üçüncü bölümler kavramsal çerçevenin belirli özel durumlarda nasıl uygulanacağını ortaya koymaktadır. İkinci bölüm bağımsız çalışan meslek mensupları, üçüncü bölüm ise bağımlı çalışanlar için geçerli ilke ve durumları içermektedir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYEDE SAHTE BELGE KAPSAMINDA YAPILAN YASAL DÜZENLEME ve UYGULAMALAR

Türkiye de sahte belge ile mücadele kapsamında Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu, faaliyet raporları yayınlayarak kayıtdışı ekonomiyle mücadele stratejisi eylem planları oluşturup, denetimin etkinliğini arttırarak kaçakçılığı önlemeyi amaçlamıştır. Vergi Usul Kanununa göre vergi kaçakçılığı suçlarını faturadan kaynaklı kaçakçılık suçları ve diğer kaçakçılık suçları olarak sınıflandırmak mümkündür. Bu çalışmanın konusunun sahte fatura kullanımını olması nedeniyle, diğer kaçakçılık suçları olarak ifade edilebilecek hesap ve muhasebe hileleri yapmak, uydurma hesaplar açmak, çift defter tutmak, defter kayıt ve belgeleri yok etme, defter kayıt ve belgeleri gizleme, defter kayıt ve belgeleri tahrif etme, defter sayfalarını koparma fiilleri çalışma konusu dışında tutulmuştur. Çalışmanın bu kısmında, sahte ya da muhteviyatı (kapsamı) itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma nedenleri, fatura ile ilgili kaçakçılık suçu sayılan fiiller ve vergi kaçakçılığı ile mücadele kapsamında Maliye Bakanlığının ve dolayısıyla ilgili birimlerinin uygulamalarına yer verilmiştir.

#### **2.1. Sahte ya da Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesinin Nedenleri**

Sahte belge düzenlenmesinin çok çeşitli nedenleri bulunmakla birlikte, sahte belge düzenleyen mükellefleri buna yönelten en büyük sebeplerden biri olarak sahte faturaları kullanan mükelleflerden gelen taleplerden kaynaklandığı söylenebilir (Yaşar, 2015:36). Bir başka ifadeyle, sahte belge düzenleme fiili bir talebe bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle sahte belge kullanan mükelleflerin sahte belge kullanımına iten sebeplerin araştırılması ve bu nedenlere göre çözüm üretilmesi gerekmektedir. Sahte belge kullanan mükelleflerin, sahte belge kullanma nedenleri çok çeşitlidir. Örneğin bazı mükellefler belgelendiremediği emtiayı veya yaptığı gideri belgelendirmek amacıyla sahte belge kullanmak zorunda kalabilmektedir. Bazı mükellefler ise tüm alım ve satımları kayıtlı olmasına rağmen daha az vergi ödemek amacıyla sahte belge kullanabilmektedirler. Bazen ise mükellefler devletçe verilen teşvik uygulamalarından yararlanabilmek amacıyla sahte belge kullanmaktadırlar. Özellikle, Tarım Bakanlığı

tarafından çiftçilere veya mükelleflere yapılan ürün destekleme priminin daha fazla alınabilmesi maksadıyla sahte belge düzenlenebilmektedir. Yine, sahte belge kullanmaya yönelen nedenler arasında bazı sektörlerde ödenen Katma Değer Vergisinin diğer mükelleflere yansıtılamaması nedeniyle oluşan finansman yükünden kaynaklanabilmektedir. Sahte belge düzenleme fiili ile ilgili sayılan bu nedenler, sahte belge talep eden mükelleflerin sahip olduğu nedenlerdir. Ancak sahte belge düzenleyen mükellefler de vergi kanunları açısından ağır yaptırımlara bağlanan bu fiile iten nedenler de mevcuttur. Özellikle sahte belge düzenleme fiilinde maliyetin neredeyse sifıra yakın olmasına rağmen elde edilen kazancın çok yüksek düzeyde olması sahte belge düzenleme fiilinin ekonomik sebebinin oluşturmaktadır. Yine sahte belge düzenleyen mükelleflere kanunda öngörülen yaptırımların yetersiz olması veya bu yaptırımların yargısal sürecinin uzun olması, bu eylemlere yargı tarafından uygulanan cezaların caydırıcı olmaması ve neredeyse belirli aralıklarla çıkarılan af kanunlarının kanuni yaptırımların etkisini ortadan kaldırması da hukuksal nedenleri oluşturmaktadır. Yine ülkemizde vergi inceleme oranının çok düşük düzeyde olması ve sahte belge düzenleyen mükelleflerin tespit edilmesinin belirli bir zaman alması da sahte belge düzenleme fiilinde idari nedenler olarak sayılabilir (Gündüz,2012:5).

Günlük yaşamda en çok karşılaşılan sahte belge düzenleme filleri aşağıdaki gibidir (Nalbant, 2008:8):

- Gerçekte olmayan bir mükellef adına belge bastırılması ve düzenlenmesi,
- Gerçek bir mükellef adına aynı numaralar kullanılarak belge bastırılması ve düzenlenmesi
- Gerçek bir mükellef tarafından, hiç var olmayan bir alışveriş için belge düzenlenmesi,
- Mükellefiyetini terk etmiş bir mükellefin daha önce bastırıldığı belgeleri düzenlemesi,
- Belgelerin Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basılması,
- Vergi Usul Kanununun aradığı şekil şartlarına uygun olmayan belge düzenlenmesi.

Günlük yaşamda en çok karşılaşılan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme filleri ise aşağıdaki gibidir (Nalbat, 2008:9):

- Gerçek bedelinin altında veya üstünde fatura düzenlenmesi,

- Gerçek satış miktarının faturada düşük veya yüksek gösterilmesi,
- Faturada gerçekte satılan mal yerine başka bir malın satıldığına gösterilmesi,
- İşletmeye ait olmayan gider veya maliyetlerin işletmeye aitmiş gibi gösterilmesi,
- Alıcısı veya satıcısı gerçekte olduğundan farklı şekilde fatura düzenlenmesi,

Olayın özelliğine göre ortaya çıkabilecek değişik durumlara göre muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge nitelmesi yapılabilecektir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, sahte belgeden çok daha yaygın kullanılmaktadır. En yaygın kullanım şekli ise, mükelleflerin dönem sonlarında stok dengesinin sağlanmasına maliyet /gider ayarlamasına yönelik olarak kullanılmasıdır (Nalbat, 2008:9).

## **2.2. Sahte Belge ya da Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Nedenleri**

Sahte ya da kapsamı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmasının en önemli nedeni **“vergi kaçırma”** amacına yöneliktir. Vergi mükelleflerinin birçoğu gerçek giderlerini ve mal alışlarını çok değişik nedenlerden dolayı belgeleyememektedir. Özellikle birçok sektörde spot satışların çoğalması, spot satışların birçoğunun piyasa fiyatlarına göre daha ucuz ve katma değer vergisiz olması, bu satışlar için fatura ve benzeri belge düzenlenmemiş olması nedeniyle vergi mükellefleri açısından cazip hale gelmiştir. Buna bağlı olarak, bu alışları ya da giderleri belgelemek içinde belli bir bedel ödemek ya da bedelsiz olarak sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler temin edilerek kullanılmaktadır. Böylece, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler aynı zamanda mükelleflerin emtia dengesini sağlamak, yapılacak denetimlerde kaydi ve fiili envanter açıklarının ortaya çıkmamasını sağlamak amacına da yönelik olmaktadır (Kızılot, 2009:53).

Bir kısım vergi mükellefleri, alış ve giderlerine ilişkin belgeleri tam olarak almalarına rağmen özellikle dönem sonlarına doğru yüksek karların çıktığının anlaşılması durumunda, karlarını daha az göstermek ve daha az vergi ödemek amacıyla giderlerini ya da maliyetlerini yükseltmeye yönelik olarak sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmaktadırlar. Böylece mükellefler hem gelir ve kurumlar vergisi yönünden fayda sağlamış olmakta, hem de ödenmesi gereken katma değer vergisi daha az ödenmiş olmaktadır (Kızılot, 2009:53).

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri kullanan mükellefler hakkında yapılan fiili tespitlerde, bu yönetime başvurulmasının başlıca sebepleri olarak şunlar gösterilmektedir (Nalbant, 2008:4):

- Mükellefler tarafından "spot piyasa" olarak adlandırılan paranın peşin verilip, malın hemen teslim alındığı piyasalardan tedarik edilen belgesiz mal alışlarını belgelendirme;
- KDV açısından, ödenecek KDV çıkmaması amacıyla indirim konusu KDV'nin şişirilmesi amacıyla;
- Maliyetleri yüksek tutmak suretiyle dönem kazancını azaltmak amacıyla kaydi envanter dengesine de dikkat ederek birim fiyatı yüksek fatura kullanmak,
- Giderleri yüksek göstererek dönem kazancını azaltmak,
- İhracatçı firmalar tarafından indirimle giderilemeyen KDV'nin iade yoluyla alınması imkanından yararlanmak,
- Grup şirketleri arasında dönem kazancının ayarlanması amacıyla, arkasında mal veya hizmet satışı bulunmayan faturalaşma yapmak.

### **2.2.1. Gelir ve Kurumlar Vergileri Yönünden Sahte Belge**

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma nedenlerinden birinci grubu gelir ve kurumlar vergileri yönünden sahte belge kullanılması olarak sınıflandırılabilir. Gelir ya da kurumlar vergisi mükellefi olanlar, sahte (naylon) fatura kullanmak suretiyle, giderlerini yükseltebilmekte ve bunun doğal bir sonucu olarak da vergi matrahlarını aşağıya çekebilmektedirler. Gelir ve Kurumlar vergisi mükelleflerini bu yola yönlendiren bir diğer önemli neden de gerçekte yapmış oldukları bazı belgesiz harcamaları belgelendirebilmektir. Belgesiz olarak yapılan harcamaların, özellikle kurumlar vergisi mükellefi olan firmaların ortaklarınca işlemeden çekilmiş gibi gözükmesi, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca “transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” olarak nitelendirildiğinden, bundan kaçınmak amacıyla sahte ya da kapsamı itibariyle yanıltıcı belge sağlanması yoluna gidilebilmektedir. Ayrıca, sattığı mallar ya da yaptıkları hizmetlerin tümü içinde belge düzenlemek zorunda kalan firmalar, vergi matrahını düşürmek için yüksek bedelli alış veya gider belgeleri temin etmek yoluna başvurabilmektedirler. Örneğin, sürekli olarak devlete iş yapan firmaların en çok başvurdukları yollardan birisinin de bu olduğu kabul edilmektedir (Öncel,1978:4).

### **2.2.2. KDV Yönünden Sahte Belge**

Sahte ya da kapsamı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmasının en yaygın nedenlerinden birisi de Katma Değer Vergisi (KDV) ile ilgilidir. Bu da genellikle iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlardan birincisi KDV iadesi alabilmek olup, özellikle ihracata yönelik faaliyetlerde yaygın bir uygulama alanı bulunmaktadır. İkinci ise indirim konusu yapılacak KDV'nin tutarını yükselterek KDV ödememek amacına yöneliktir (Kızılot,1995:11).

Sahte belge, gerçek bir emtia hareketi, alım satım ya da hizmet ifasına dayanmaksızın düzenlenen belgedir. Vergi kanunlarına göre, vergiyi doğuran olayların gerçek yönleri ile belgelere yansıtılmaları zorunludur. Gerçek yönleri ile belgelere yansıtılmayan bir olay için düzenlenen belge sahte belgedir. Mükellefler gerçekte yapılmayan mal ve hizmet alımları veya belgelendirilemeyen mal ve hizmet alımları karşılığında ya da giderleri şişirerek vergi matrahını azaltmak amacıyla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler kullanmaktadırlar (Nalbat, 2008:9).

### **2.3. Kaçakçılık Suçları ve Cezaları**

Vergi Usul Kanununa göre vergi kaçakçılığı suçlarını faturadan kaynaklı kaçakçılık suçları ve diğer kaçakçılık suçları olarak sınıflandırmak mümkündür. Bu çalışmanın konusunun sahte fatura kullanımı olması nedeniyle, diğer kaçakçılık suçları olarak ifade edilebilecek hesap ve muhasebe hileleri yapmak, uydurma hesaplar açmak, çift defter tutmak, defter kayıt ve belgeleri yok etme, defter kayıt ve belgeleri gizleme, defter kayıt ve belgeleri tahrif etme, defter sayfalarını koparma fiilleri çalışma konusu dışında tutulmuştur. Bu kapsamda, çalışmanın izleyen kısımlarında kaçakçılık suçunun unsurları, Vergi Usul Kanununda kaçakçılık suçu kapsamındaki yasal düzenleme ve fatura ile ilgili kaçakçılık suçu sayılan fiiller üzerinde durulmuştur.

#### **2.3.1. Kaçakçılık Suçunun Unsurları**

Suçun unsurları konusunda halen mutabakata varılmamış olmakla birlikte, suçun unsurları; bazen ikili, bazen üçlü ve bazen de dördü olarak incelenmektedir. Özellikle hukuka uygunluk nedenlerinin açıklanması bakımından '**hukuka aykırılık**' unsurunun da kabul edilmesine yönelik görüşler giderek ağırlık kazanmaktadır (Katoğlu,2003:127-147;Özgenç,2007:273-339). Bu çalışmada, üçlü ayırım esas alınarak suçun unsurları açıklanmıştır.



### **2.3.1.1. Suçun Kanuni Unsuru**

‘Kanunsuz suç ve ceza olmaz’ kuralı gereğince, bir fiilin kanunlarda suç olarak belirtilerek uygulanacak cezanın gösterilmesi gerekmektedir. Nitekim TCK’nın 2.maddesinde ‘Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz’ amir hükmüne yer verilerek bu husus vurgulanmıştır.

Bir suçta kanuni unsurun varlığı araştırılırken, işlenen fiilin kanunda objektif olarak tarifinin yapıp yapılmadığının araştırılması gerekmektedir. Kanunilik unsuruna göre yapılacak olan suç tarifinde; suçun failleri, suçun konusu, hareketler ve subjektif unsurların yer alması gerekmektedir. Kanunda; suçların tipler, neler olduğu ya da onları meydana getiren hareketler tek tek açıklanmalıdır. Fiilin kanunda tarifi yapılmamışsa ya da tarifi yapılan fiil ile işlenen fiil örtüşmüyorsa suç oluşmayacaktır (Taş,2008:35).

### **2.3.1.2. Suçun Maddi Unsuru**

Bir suçtan söz edilebilmesi için o suçun kanunda tarif edilmesi yeterli olmayıp, ortada yasal tanıma uygun icrai veya ihmali bir eylemin de bulunması gerekmektedir. Kaçakçılık suçunun maddi unsurunu oluşturan ögeler; hareket, netice ve nedensellik olmak üzere üç aşamada ele alınmaktadır. Birinci aşama, hareket unsuru oluşturmaktadır. Kaçakçılık suçunun maddi unsuru olan hareket ögesini V.U.K.’un 359.maddesinde sayılan fiillerin işlenmesi oluşturmaktadır. Bu nedenle 359.maddede belirtilen fiiller herhangi birinin yapılması yeterlidir (Şenyüz,2008:255).

Suçun maddi unsurunu oluşturan ikinci aşama suçun neticesinin olmasıdır. Klasik ceza hukuku anlayışına göre, her suçta mutlaka bir netice bulunmalıdır. Günümüzde netice sadece kanuni tanımında bir neticeye yer verilen suçlar açısından bir unsur niteliği taşımaktadır. V.U.K.’un 359.maddesinde düzenlenen kaçakçılık fiilleri; belirli bir hareketin gerçekleşmesiyle suç tamamlandığında “davranış suçları” ya da “şekli suç” olma özelliği göstermektedir. Bu tür suçların neticesi harekete bitişiktir (Çavuş,2001:190).

Suçun maddi unsurunun üçüncü aşamasını ise, nedensellik bağı oluşturmaktadır. Dış alemdeki değişiklik olarak ifade edilen hareketlerin sonucunda ortaya çıkan değişikliklerin bir kimseye yüklenebilmesi için ortaya çıkan sonuçların o kimsenin

hareketleri sonucunda oluştuğunun ispatlaması gerekmektedir. Yani bir kimse sadece kendi hareketlerinin yaratacağı sonuçlardan sorumlu olacaktır. Bu kapsamda, suç teşkil edecek bir neticenin varlığını ortaya koyabilmek için ilgili kimsenin hareketi sonucunda neticenin meydana gelmesi gerekmektedir. Bu ilişkiye nedensellik (illiyet) bağı denilmektedir.

### **2.3.1.3. Manevi Unsur**

Bilindiği üzere, T.C.K' nın 21.maddesinde “suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır” hükmüne yer verilmektedir. Bu durum, suçun objektif unsurları dışında subjektif unsurunun da bulunması gerektiğini göstermektedir. Dolayısıyla, suçun subjektif unsuru; manevi unsur, kusur veya kusurluluk şeklinde de ifade edilmektedir. Buna göre, kusur; bir fiilin isnat yeteneğine sahip bir kişi tarafından bilerek ve isteyerek (en azından bilerek) yapılmasını ifade etmektedir (Dikici,2007:132). Bir kimsenin kusurlu bulunabilmesi için öncelikle o kişinin kusurlu davranabilme yeteneğinin olması gerekmektedir. İkinci olarak kusur yeteneğine sahip kişinin kanundaki tipe uygun hukuka aykırı hareketi manevi alemi içinde gerçekleştirmiş olmalıdır. Son olarak kişinin hukuka uygun hareket edebilmesinin ondan beklenebilmesi gerekmektedir (Hakeri,2005:167). Kusur yeteneği (isnat yeteneği) doğruyu yanlıştan haklıyı haksızdan ayırabilme ve buna göre davranabilme yeteneğini ifade etmektedir. Bir başka ifadeyle, isnat yeteneği, yapılan hareketin anlamını kavrayabilme (algılama yeteneği) ve söz konusu hareketi isteme kabiliyeti olarak da tanımlanabilmektedir (Hakeri,2005:169). Kusurluluk ise bir fiilin bilerek ve isteyerek ya da en azından bilerek işlenmesi olarak tanımlanabilir. 5237 sayılı yeni TCK da ise 21 ve 22.maddelerde kast ve taksir tanımlanmıştır (Baykara,2004:10). 5237 sayılı TCK'nın 21.maddesinin 1.fıkrasında kast; suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla, kast durumunda sonucun bilinmesi ve istenmesi söz konusudur (Donay,2007:33). Taksir ise “dikkat ve zen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi ngrlmeyerek gerçekleştirilmesi olarak tanımlanmıştır.

Kaaklık suçları yönünden manevi unsur olarak kastın aranıp aranmayacağı hususu tartışmalı bir konudur. Bu tartışmaların temelinde 4369 sayılı Kanun sonrası kullanma fiilleri için var olan “bilerek” ifadesinin yasa metninden çıkartılmasından

kaynaklanmaktadır. Mevcut görüş farklılıklarına karşın (Çiçen,2002:87-91; Dura,2001:119-120; Çolak,2002:83-89), kaçakçılık fiillerinde kastın varlığının aranmasına gerektiği konusunda genel bir görüş birliğinin ortaya çıkmıştır (Şenyüz,2008:257;Karakoç,2002:214;Ün,2001:72-76). Bu konudaki tartışmaların temelini oluşturan “bilerek” ifadesinin kanun metninden çıkarılması, kaçakçılık suçu konusunda kusursuz sorumluluğun kabul edildiği şeklinde yorumlanmamalıdır. Tarihi yorumdan yararlanılarak kusursuz sorumluluğun kabul edildiği biçimindeki yaklaşım, çağdaş ceza hukukunun esas tuttuğu kusur sorumluluğunun önüne geçirilemez (Öncel, Kumrulu ve Çağan,2006:214).

Kaçakçılık suçunun kanuni ve maddi unsuru V.U.K. bünyesinde düzenlenmiştir. Suçun manevi unsuru için herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Kanunda kastın aranmayacağına ilişkin açık bir hüküm yer almamakla birlikte, manevi unsur konusunda Türk Ceza Kanunu’na dolaylı atıf yapılmıştır. Söz konusu Kanunun 21.maddesinin ‘suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır’ hükmü dikkate alındığında, kaçakçılık suçu için kastın aranması gerektiğini göstermektedir. Zaten, kaçakçılık fiilleri incelendiğinde, bunların kasıt olmaksızın işlenmelerinin ne kadar zor olduğu ve bu fiillerin büyük bir çoğunluğunun amaç ve plan unsuru içerdikleri ve dolayısıyla da bir kastın söz konusu olduğu anlaşılmaktadır.

Bu çerçevede, vergi inceleme elemanlarının yapmış oldukları sahte belge incelemelerinde kastın varlığına kanaat getirmeleri durumunda, ilgili durumu Cumhuriyet Savcılıklarına intikal ettirecekleri, aksi durumda ise intikal ettirmeyecekleri yönündeki 306 no’lu V.U.K. Genel Tebliği, yoğun eleştirilere maruz kalmıştır (Şenyüz,2008:257-258). Söz konusu eleştirilen ortak noktasını, kastın varlığının tespit yetkisinin mahkemeye ait olduğu ve tebliğ ile bunun inceleme elemanlarına aktarılmaya çalışılması oluşturmaktadır (Ay ve Çakıcı, 2002:62-64).

### **2.3.2. VUK’ ta Yer Alan Kaçakçılık İle İlgili Düzenleme**

Kaçakçılık suçu olarak nitelenen fiiller ve verilecek ceza, VUK 359.maddede yer almaktadır (Yiğit,2004:104-114). ‘Kaçakçılık suçları ve cezaları’ başlığını taşıyan bu madde hükmü aşağıda yer almaktadır.

“**Madde 359-a)**Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

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

2.Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgeyse, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

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

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

371.maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz. Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344.maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulamasına engel teşkil etmez.”

### **2.3.3. Fatura İle İlgili Kaçakçılık Suçu Sayılan Fiiller**

Bu çalışmada, sahte fatura kullanımını konusunun incelenmesi nedeniyle, bu kısımda sadece fatura ile ilgili kaçakçılık suçu sayılan fiiller üzerinde durulmaktadır. Fatura ile ilgili fiiller başlığı altında yapılan açıklamalar, vergi kanunlarına göre

düzenlenen ve saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan diğer belgeler için de geçerlilik taşımaktadır.

### **2.3.3.1. Faturada Tahrifata İlişkin Fiiller**

Tahrifat, ‘bir şeyin aslını bozma, değiştirme’ olarak tanımlanmakta olup, bir belgenin üzerinde yapılan her türlü hareket tahrifat olarak nitelendirilmemektedir. Burada tahrifatla ifade edilmek istenen, içeriğini bozma ve farklı hale getirmektir. Tahrif etmek, gerçeğe uygun olarak var olan bir belge üzerinde kazıntı, silinti gibi yollarla gerçeği değiştirecek biçimde değişiklikler yapmaktır (Kızılot,1994:3086). Dolayısıyla faturada yapılan tahrifat, faturanın gerçeği yansıtma gücü üzerinde oynamak olup, fatura üzerindeki bazı yazı ve rakamların orijinal hallerinin okunamayacak şekilde değiştirilmesi, silinmesi, kazınması, çizilmesi ya da kimyasal maddeler kullanılarak kaybedilmesi, bunlar yapıldıktan sonra bunların yerlerine başka yazı ve rakamlar konulmasıdır. Faturada tahrifat, faturanın kendisine değil, faturada yer alan yazı, rakam ve bilgilerin değiştirilmesine yönelik yapılmaktadır (Şenyüz,2008:49).

Faturanın tahrif edilmesi biçimindeki kaçakçılık fiillerinde, ‘aldatıcılık’ unsurunun bulunması esas olup, bu unsurun bulunmaması halinde suç oluşmamaktadır (Kızılot,1991:9). Dolayısıyla, yapılan bir yanlışlığın okunacak şekilde ve belirlenmiş bir usule göre düzeltilmesi, tahrifat olarak nitelendirilmemektedir. Faturada tahrifat fiili, sadece işletmenin düzenlediği belgeler için değil, aynı zamanda aldığı faturalar için de söz konusu olabilmektedir. Faturada yapılan bir tahrifat sonucunda vergi kaybının olup olmadığı, suçun oluşumu açısından bir önem taşımamaktadır. Başka bir ifadeyle, tahrif edilmiş olan belgelerin kullanılması, bir tür kaçakçılık suçu olmaktadır. Faturada tahrifat fiili, iradi olarak vergi ödememek ya da eksik ödemek için işlendiği için, bu fiiller kaçakçılık suçu olarak düzenlenmiştir (Parlar ve Demirel, 2002:38).

### **2.3.3.2. Fatura ve Diğer Belgeleri Gizleme Fiilleri**

Saklama ve ibraz zorunluluğu olan defter ve belgelerin belirlenen süreler içerisinde yetkililere sunulmaması, maddi unsuru oluşturmaktadır. Gizleme fiilleri, ihmali hareketlerle işlenebilen ve şekli suç tipine daha yakın olan bir kaçakçılık suçudur (Ok ve Gündel,2002:159).

Gizleme fiili dolayısıyla kaçakçılık suçunun oluşabilmesi için (Kızılot,2003:3101-3103);

- İbraz istenilen faturaların veya fatura yerine geçen belgelerin muhafaza sürelerinin geçmemesi,
- İbraz isteğinin yazılı olarak yapılması,
- Tebliğin usulüne uygun yapılması ve
- En az 15 gün süre verilmesi gerekmektedir.

Kanunda “gizleme” ifadesinin ne anlama geldiği defterler açısından tanımlanmıştır. Buna göre; ‘Varlığı noter kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi’ ilgili fıkra hükmü bakımından gizleme olarak kabul edilmektedir. Tasdike tabi olan defterler notere tasdik ettirilmemişse ve varlığı diğer yollarla da sabit değilse “gizleme” fiilinden söz edilememektedir. Kanunda geçen “sair suretlerle” ifadesi, defter kayıt ve belgelerin varlığını ispata yarayacak mahkeme ilamı ve tutanaklar, vergi dairesi kayıtları gibi araçlardır. Bunlar, defter ve belgelerin varlığına karine oluşturacak, inceleme sırasında talep edildiğinde, bunların mükellefin elinde bulundurulduğunun ayrıca ispatına gerek kalmayacaktır (Erman, 1988:61).

### **2.3.3.3. Faturayı Yok Etme Fiilleri**

Vergi Usul Kanunumuzda gizlemenin tanımı yapılmasına karşın, yok etmenin tanımı yapılmamıştır. Yok etmek, defter, kayıt ve belgelerin varlığına son vermek anlamına gelmektedir (Bayraklı,2005:217).

Faturaları yok etmek; kullanıldığı, alındığı ve verildiği sabit olan faturaları(belgeleri), yetkili makam ve memurlara ibraz etmemek için yakma, hamur haline getirme ve benzeri şekillerle kasıtlı olarak maddi varlığına son verme ya da yararlanılamayacak duruma getirme durumudur (Kızılot,1989:3099).

Yok etme fiilleri yapı olarak serbest hareketli nitelikte olup, maddi varlığa yönelik fiilleri içermektedir. Yok etme fiilleri genellikle icrai hareketlere dayalı olarak ortaya çıkarlar. Yok etmenin tanımının yapılmamış olması, uygulamada sorunlara yol açabilmektedir. Örneğin, faturanın üzerine mürekkep dökülerek yararlanılamayacak hale getirilmesi, tahrifata daha yakın görünmekle birlikte yok etme kapsamında değerlendirilebilir. Yok etme, maddi açıdan ortadan tamamen kaldırma veya şeklini değiştirmeye ifade edilebilir (Ok ve Gündel,2002:347).

Fatura açısından yok etme fiili; faturanın yırtılması, atılması, yakılması yok edilmesi anlamına gelmekte olup, Kanunda belirtilmemesine karşın, yok etmeden söz edebilmek için öncelikle bir faturanın var olması gerekmektedir. Faturanın varlığının sabitliği de noter ve matbaa bilgileriyle ispatlanabilmelidir (Ok ve Gündel,2002:347).

Faturayı yok etme ile gizleme arasında ince bir çizgi yer almaktadır. Bu nedenle de bu iki fiilin birbirine karıştırılması mümkündür. Faturanın yok edildiği ispat edilmesi gereken bir olgudur. Örneğin, işletmede muhasebe biriminde yangın çıkartılarak fatura suretlerinin kül haline getirilmesi yok etmedir. Yok edilen belgenin, yok olduğu tespit edilmediği sürece, yok etme değil; gizlemeden söz edilebilir (Ok ve Gündel,2002:347).

#### **2.3.3.4. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Faturaya İlişkin Fiiller**

Vergi Usul Kanunun’ da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge; gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu miktar veya mahiyet itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge olarak tanımlanmıştır.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturaya ilişkin fiillerden birincisi, yanıltıcı fatura düzenlemektir. Dolayısıyla, içerik olarak yanıltıcı fatura düzenlemek, vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmaktadır. Düzenlenen faturanın adına fatura düzenlenen kişi ya da kurum tarafından kullanılıp kullanılmaması ve bunun sonucunda vergi ziyayı ortaya çıkıp çıkmamasının suçun oluşumu açısından bir önemi bulunmamaktadır (Mutluer,1979:162).

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunun maddi unsurunu; öncelikle belgeyi düzenleyen V.U.K. hükümlerine göre “mükellef” sıfatına sahip olması, yasal yollardan edinilmiş belge ve gerçek bir işlem veya durumun varlığı oluşturmaktadır. Bütün bunların bir araya gelmesi sonucunda düzenlenen belgede, işlem veya durumun içerik veya miktar itibariyle gerçekten farklı gösterilmesi halinde suçun maddi unsuru gerçekleşmiş sayılır(Ok ve Gündel, 2002:315;Taş, 2007:25-27).

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturaya ilişkin fiillerden ikincisi, yanıltıcı fatura kullanmaktır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi düzenleme konusu açık olmasına karşın, kullanma konusu aynı açıklıkta değildir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturayı düzenleyenler de bu faturaya dayalı bilgileri defter ve kayıtlarına aktarmakla

”kullanmış” olmaktadır. Diğer taraftan, adına yanılıcı fatura düzenlenen kimseler de bu faturaları kullanabilmektedirler. Kanunda yer alan “kullanma” ifadesi ile kimin işaret edilmek istendiği kastedildiği yeterince açık değildir. Bununla birlikte, amaçsal yorum yöntemini kullanıldığında, faturayı düzenleyen kişiler dışındakilerin, kullanma fiilini kapsamak amacıyla bu ifadeye yer verilmiş olduğu söylenebilir (Mutluer,1979:162).

### **2.3.3.5. Sahte Faturaya İlişkin Fiiller**

Vergi Usul Kanunu sahte belgeyi; ‘Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge’ şeklinde tanımlamıştır. V.U.K.’da bu konuya ilişkin fiiller; “...belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar...” ifadesiyle belirlemiştir.

Gerçek bir işlemin, başka bir kimse tarafından düzenlenmiş olan faturalarla belgelenmesi halinde de fatura sahtedir. Konuya ilişkin bir kararda (Yrg.2001/5899);

“Belgesiz yapılan satın almanın, başka bir mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi halinde, belgeyi verenle belgeyi alan arasında gerçek bir alım-satım olmadığından sahte olarak kabulü gerekir” görüşüne yer verilmektedir.

Vergi Usul Kanunu’nda ifade edilen “sahte belge” kavramı ile TCK kapsamında düzenlenen “özel evrakta sahtecilik” kavramı çoğu zaman karıştırılmaktadır. Bu konuya yargı organının yaklaşımı, belgenin niteliğinden çok; belgenin kullanılıyorsa, VUK kapsamındaki fiilleri oluşturmaktadır. Bu konuda verilen bir kararda(Yrg.2006/11723);

“Sahte kira sözleşmesi düzenleyenin amacı vergi matrahını düşük göstererek daha az vergi ödemek ve bu yolla kendisine çıkar sağlamaktır. Özel evrakta sahtecilik suçu, bu şekilde düzenlenen belgenin Maliye dışındaki başka bir makama veya kiralayana karşı kullanıldığında oluşur. Buradaki fiil kaçakçılık suçunu oluşturmaktadır” denilmektedir.

VUK’ta yer alan hükümler dikkatle incelendiğinde sahte faturayla ilgili olarak açıklanan fiillerin bazı durumlarda yanılıcı belge ile karıştırılabileceği ortaya çıkmaktadır. Örneğin, belgenin hem aslının hem de suretinin kısmen sahte olarak düzenlenmesi ile faturaya konu işlemin kısmen var olup kısmen olmamasını ifade eder. O halde, bu şekilde düzenlenen belge aynı zamanda yanılıcı belge tanımına da



uymaktadır. Bu durum, vergi ziyayı açısından sorun oluşturmamakla birlikte adli ceza açısından önemlidir.

Sahte faturaya ilişkin fiiller, sahte fatura düzenleme ve sahte fatura kullanma olmak üzere ikili bir ayırımında ele alınabilir.

Kanundaki düzenleme biçimine göre sahte belge düzenleme olasılıkları;

- Aslı kısmen sahte-sureti doğru,
- Aslı kısmen sahte-sureti kısmen sahte,
- Aslı kısmen sahte-sureti tamamen sahte,
- Aslı tamamen sahte-sureti doğru,
- Aslı tamamen sahte-sureti kısmen sahte,
- Aslı tamamen sahte-sureti tamamen sahte,
- Aslı doğru-sureti kısmen sahte,
- Aslı doğru-sureti tamamen sahte.

Kısmen veya tamamen sahte fatura düzenlenmesi halinde kaçakçılık suçu oluşacaktır. Gerek sahte faturada ve gerekse yanıltıcı faturada, faturayı düzenleyen kişi önem taşımaktadır. Suçun oluşumu düzenleme şartına bağlanmıştır.

Düzenlenmiş olan sahte faturaların kullanılmış olması halinde, düzenleme fiilinden ayrı ve bağımsız bir kaçakçılık suçu ortaya çıkmaktadır. Sahte faturanın kullanımının vergi kaybı ortaya çıkarıp çıkarmadığına bakılmaksızın sahte faturanın kullanımı suçun oluşumu için yeterlidir. Yanıltıcı faturada olduğu gibi sahte faturada da “kullanma”, vergi kanunları uyarınca tutulması ve korunması zorunlu olan defter ve diğer kayıt ortamlarına aktarma anlamındadır.

Sahte faturan alınması, taşınması ve bulundurulması gibi fiiller suç olarak nitelendirilmiştir. Suç, bunların kullanılmasıyla ortaya çıkmaktadır. Vergi yasaları çerçevesinde kullanma ise tutulması ve korunması zorunlu olan defter ve diğer kayıt ortamlarına aktarma ile mümkün olabilmektedir.

### **2.3.3.6. Anlaşma Olmadan Basılan Faturalara İlişkin Fiiller**

VUK hükümlerine göre Maliye Bakanlığı ile anlaşması olan kişiler tarafından basılabilecek belgeleri, anlaşması olmadığı halde basmak veya bunları “bilerek” kullanmak kaçakçılık suçu olarak nitelendirilmiştir.

Burada da iki ayrı fiil yer almaktadır: Anlaşması olmaksızın belge basmak ve bu şekilde basılmış olan belgeyi bilerek kullanmak. Belgelerin, anlaşması olmaksızın basılması suç fiillerinden birisinin maddi unsurunu oluşturmaktadır.

Belge basımı ile ilgili olarak belirtilmesi gereken önemli bir nokta bulunmaktadır. VUK’un 359.maddesinin 5728 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmasından önceki şeklinde, mevcut şeklinden farklı olarak; “ile sahte olarak basanlar” ifadesi de yer almaktaydı. Bu ifadenin varlığı, anlaşması olan matbaaların sahte belge basmasının da suç kapsamında olmasını sağlamaktaydı. Ancak 5728 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrası ilgili fıkra;

“Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.” şeklini almıştır. Fıkranın bu yeni şekline göre, basıma ilişkin suç fiili sadece anlaşması olmadan belge basımına özgülenmiştir. Belgeyi basan bakımından belge sahibinin belge basım izninin bulunmasının ve faaliyetinin gerçekliğinin önemi yoktur. Bu yönüyle basıma ilişkin suç şekli niteliktedir. Düzenlemenin mevcut şekline göre, belge basım izni olanların sahte belge basması ile noterlerin sahte fatura tasdik etmesi bu fıkra kapsamında yer almamaktadır.

Belge kullanımının suç oluşturması için kullanmanın “bilerek” olması gerekmektedir.359.maddede belirtilen diğer fiillerde olmayan bu ifade, bu suç için kastın varlığının arandığını ortaya koymaktadır. Bu açıklama biçimi, diğer fiiller için kast aranmayacağı anlamında anlaşılmalıdır.

### **2.4. Kaçakçılıkla Mücadele Kapsamında Maliye Bakanlığının Uygulamaları**

Çalışmanın bu kısmında, başta sahte belge düzenleme ile mücadele kapsamında olmak üzere Maliye Bakanlığının ilgili birimlerinden Gelir İdaresi ile Vergi Denetim

Kurulu nezdinde yapılan çalışmalardan bazıları, ilgili dönemdeki faaliyet raporlarından yararlanılmak suretiyle aşağıda belirtilmiştir.

- Vergi İstihbarat Sistemi ve Veri Ambarı Çalışmaları: Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin mal ve hizmet alımları (Form Ba) ile mal ve hizmet satışlarına ilişkin bildirim formu (Form Bs), vergi inceleme raporu ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) kullandığı veya düzenlediği tespit edilen mükellefler (Form 11) gibi bilgilerin yer aldığı veri ambarı sistemi çalışmaları 2004 yılında başlamış ve bu bilgilerin değerlendirilmesi ve denetim birimlerinin kullanımına sunulması çalışmaları 2005 yılında büyük ölçüde tamamlanmıştır. 2006 yılında, Veri ambarı projesi kapsamında, beyan dışı kalmış vergisel olayların tespiti, mükellef beyanlarının doğruluğunun kontrolü ve denetim birimlerine bilgi desteği sağlamak amacıyla bilgi kaynaklarının araştırılması, tespit edilen bilgi kaynaklarından veri toplanabilmesi için faaliyetlerin yürütülmesi, bilgilerin toplanması ve analizi, vergi yönetimine karar desteği ile yapılan vergi incelemelerinde yararlanılmak üzere, iç ve dış kaynaklardan alınan bilgilerin, veri ambarına aktararak değerlendirilmesi, alınan çıktılardan incelenmek üzere denetim birimlerine gönderilmesi ve veri ambarındaki bilgilerin tüm denetim birimlerinin kullanımına sunulması için veri ambarı (VERİA) oluşturularak bilgilerin değerlendirilmesi ve denetim birimlerinin kullanımına sunulması çalışmaları büyük ölçüde tamamlanmıştır.

- Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimleri: Mükellefiyet tesisi, fiili envanter, hasılat tespiti gibi denetimler yapılmıştır. Ramazan, Kurban ve Yılbaşı tatili süresince yaygın yoğun vergi denetimi yapılmıştır.

- Zirai Ürünlerin Denetimi: Zirai yoklama yetki belgeli memurların katılımı ile başlatılan zirai ürünlerin denetimleri 2006 yılında da sürdürülmüştür.

- Turizm Yörelerinde Yapılan Denetimler: 01.07.2006-30.09.2006 tarihleri arasında turizm faaliyetlerinin yoğun olarak yaşandığı 15 ilde denetim yaptırılmıştır.

- Ba-Bs Bildirim Formlarının Denetimi: Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin 2004 yılına ilişkin vermiş oldukları Ba (mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirim formu) - Bs (mal ve hizmet satışlarına ilişkin bildirim formu) Bildirim Formlarının analiz edilmesi sonucunda incelenmesinde fayda görülen B101 kodu ve B201 kodu ile mükellefler, incelenmek üzere 2006 yılında, vergi dairesi başkanlıklarına ve defterdarlıklara gönderilmiştir.

- Akaryakıt İstasyonlarının Denetimi: Akaryakıt istasyonlarında akaryakıt pompalarına ödeme kaydedici cihazlarının bağlanıp bağlanmadığına, akaryakıt istasyonları tarafından akaryakıt verilen aracın plaka numarası yerine, bir başka plaka numarasına belge düzenlenip düzenlenmediğine yönelik olarak yurt çapında 14-22 Ekim 2006 tarihleri arasında yaygın ve yoğun vergi denetimleri yaptırılmıştır.

- Et ve Et Ürünleri Denetimleri: Et yetiştiricileri nezdinde kayıt dışılığın önlenmesi ve kaçak et kesimi ile mücadele etmek amacıyla yurt genelinde adı geçen faaliyetin yaygın olarak görüldüğü 29 ilde et kesim yerleri, mezbahalar ve soğuk hava depoları nezdinde 11.12.2006, 18.12.2006 ve 27.12.2006-02.01.2006 tarihlerinde olmak üzere 3 kez yaygın vergi denetimi ve yoklama yaptırılmış ve yapılan çalışmalar neticesinde 339 yetiştirici vergi incelemesine alınmıştır.

- Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu Denetimleri: Kaçak akaryakıtla mücadele çalışmaları kapsamında petrol piyasasında depolama faaliyetinde bulunan gerçek ve tüzel kişilerin tesislerinde (30 İlde 57 Noktada) Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu ve diğer Kamu Kurumları ile koordineli olarak 29.08.2006 tarihinde denetimler yapılmıştır. Denetimler sonucunda fiili-kaydi envanter farkı bulunan mükellefler nezdinde vergi incelemesi başlatılmıştır.

- POS Cihazı Kullanan Mükelleflerin Denetimi: Kredi kartı yoluyla yapılan satışlara ilişkin bilgiler ile Katma Değer Vergileri Beyannamelerinin karşılaştırılması sonucu ortaya çıkan 2004 ve 2005 yıllarına ilişkin uyumsuzlukların ilgili mükellefleri bilgilendirmek suretiyle mükellefler tarafından düzeltme beyannamesi veya pişmanlıkla beyanname vermek yoluyla giderilmesini amaçlayan Gönüllü Uyum Projesi 2006/1 kapsamında, 2004-2005 yıllarında mükelleflerin POS makinesi ile elde ettikleri hasılat ile KDV beyanları karşılaştırılarak uyumsuzluk görülen 100.000,00 YTL ve üzeri 2 657 mükellef 10 Ekim 2006 tarihinde incelemeye gönderilmiştir.

- 2007 Yılı Veri Ambarı (VERİA) Çalışmaları: Veri ambarı projesi kapsamında, veri ambarı (VERİA) oluşturularak bilgilerin değerlendirilmesi ve denetim birimlerinin kullanımına sunulması çalışmaları büyük ölçüde tamamlanmıştır. Bankalardan; 2002 yılında, yıllık brüt tutarları belirli bir haddi aşan her nevi tahvil ve hazine bonusu faiz geliri elde edenlerin, dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden faiz geliri elde edenlerin, tutarları ne olursa olsun hisse senedi ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından faiz geliri elde edenlerin, kıyı bankacılığında (off-shore bankacılık) faiz geliri elde eden

gerçek kişilere ilişkin bilgileri alınmış, alınan bilgiler veri ambarı sistemi üzerinde değerlendirilerek bu kişilerin mükellefiyetlerini yerine getirip getirmediği incelenmiştir. Gayrimenkul sermaye iradı elde edenlerin tespiti amacıyla, Adana, Ankara, Antalya, Bursa, İstanbul ve İzmir illeri Büyükşehir belediyeleri sınırları içindeki 53 ilçe belediyesinden 01.01.2003 tarihinden önce iktisap edilen meskenler ile mesken sahipleri hakkında bilgiler istenilmiş, belediyelerden alınan bu bilgiler de veri ambarı sisteminde değerlendirilerek iki ve üzerinde meskene sahip kişilere ilişkin, sonuçlar ile diğer denetim sonuçları izlenmiştir. Bankalar, özel finans kurumları sigorta şirketleri, aracı kuruluşlar, portföy yönetim şirketleri, diğer borsa aracı kuruluşları, posta ve telgraf teşkilatı, factoring şirketleri, tüketici finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, yetkili müesseseler (döviz bürolar), ikrazatçılar, kıymetli maden aracı kuruluşları ve Takasbank'dan 2003, 2004, 2005, 2006 ve 2007 yıllarına ilişkin bilgiler alınarak veri ambarına konulmuştur.

- 2008 Yılı Ba-Bs Analiz Çalışma Projeleri: Form (Ba) ile kendirinden belirli bir tutarın üzerinde mal ve hizmet alımı yapıldığı bildirildiği halde bildirimde bulunan kişilere karşılık form (Bs)'si olmamasının yanında mal ve hizmet alışı da beyan etmeyen satıcı konumundaki mükelleflerin beyan ve borç bilgileri, hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu ve sahtecilik bilgileri ile bahse konu mükelleflerin faal olup olmadıklarına ilişkin durumları üzerinde yapılan analiz çalışması neticesinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme konusunda öncelikli riskli olduğu belirlenen 1.350 mükellef incelemeye sevk edilmiştir.

- Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadele Eylem Planı (2008-2010): Maliye Bakanlığı kayıtdışı ekonomiyle mücadele stratejisi olarak 2008-2010, 2011-2013 ve 2014-2016 yılları için mücadele planı oluşturmuştur. Söz konusu dönemlerde kayıtdışı mücadelede uygulanan eylemler aşağıda özetlendiği gibidir.

Eylem Planı döneminde;

- Denetim faaliyetleri artırılmıştır.
- Lisanslı Depoculuğun teşvikine yönelik düzenleme yapılmıştır.
- Sektörler itibariyle belirlenen mükellef gruplarının Risk Analizi Modeli ile denetlenmesi sağlanarak, denetimlerde etkinlik artırılmış ve incelenecek mükelleflerin tespitinde diğer kuruluşlardan alınan verilerden de yararlanılmıştır.

Bu kapsamda, motorlu taşıtlar sürücü kursları, doktor ve avukatlar, vergi inceleme raporu ile sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği tespit edilen mükellefler, konut satıcıları, gayrimenkul sahipleri ve kredi kartı ile satış yapan mükellefler denetlenmiştir.

- e-Fatura uygulamasına geçiş sağlanmış ve sistem geliştirme ve yaygınlaştırma çalışmaları sürdürülmüştür.
- Denetim kapasitesinin artırılmasına yönelik olarak Başkanlığımız bünyesinde istihdam edilmek üzere sınavla 84 stajyer gelirler kontrolörü ve 1.029 vergi denetmen yardımcısı alınmıştır.
- İhbarlar Türkiye genelinde tek bir merkezden (Vergi İletişim Merkezi) alınmaya başlanmıştır. Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analizi Projesi Uygulaması (KDVIIRA) ile; KDV iade süreci hızlandırılmış, iade talepleri elektronik ortamda alındığından iş gücü ve zaman tasarrufu sağlanmış, doğrudan riskli noktalar üzerine yoğunlaşıldığından denetimde etkinlik ve verimlilik temin edilmiş ve KDV iadelerinin Bilgi İşlem Merkezince değerlendirilmesiyle Türkiye genelinde uygulama birliği sağlanmıştır.
- Kayıt dışı ekonomiyle mücadelede katkı sağlayabilecek kurumlar ile toplantılar yapılarak, 43 ayrı kurumda bulunan verilerin içeriği ve bu verilerin paylaşılabilirliği tespit edilmiş, ayrıca teknik düzeyde çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalar sonucunda, bir kısım verilerin mücadeleci kurumlar arasında paylaşımına başlanmıştır.
- Akaryakıt sektöründeki kayıp ve kaçağın önlenmesi amacıyla fiilî tespitlerin yapılması, sektörün kayıt altına alınarak kayıt dışılığın ve kaçakçılığın önlenmesi ve kayıt düzeninin sağlanması amacıyla EPDK'nın yanında Gümrük Müsteşarlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Denizcilik Müsteşarlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Sahil Güvenlik Komutanlığı ile işbirliği yapılmıştır.
- Çocuklarda vergi bilincini artırmak amacıyla belirlenen ilköğretim okullarında eğitim faaliyetleri düzenlenmiştir.

Diğer taraftan, kayıt dışı ekonomiyle mücadelede sürekliliğin temini bakımından Eylem Planının 2011-2013 yıllarını kapsayacak şekilde güncellenmesine yönelik olarak çalışmalara başlanmıştır.

- 2011 Yılı Kayıt Dışı İle Mücadele (2011-2013): Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planının (2008-2010) dönemi Eylem Planında yer alan eylemlere ilişkin gerçekleştirmeler ile kurum ve kuruluşlardan gelen eylem önerileri değerlendirilmek suretiyle “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planını (2011-2013)” hazırlanmış ve 21.12.2011 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Eylem Planında yer alan 47 eylem, aşağıda sıralanan 5 amaç çerçevesinde belirlenmiştir.

- 1) Gönüllü Uyumun Artırılması
- 2) Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesi
- 3) Yaptırımların Caydırıcılığının Artırılması
- 4) Veri Tabanı Paylaşımı
- 5) Toplumsal Farkındalığın Artırılması

Eylem Planı kapsamında gerçekleştirilen bazı Eylemlere aşağıda yer verilmiştir.

- Hukuki ve teknik altyapı çalışmaları tamamlanmıştır.
- Mükelleflerin yapmış oldukları faaliyetlerinin sicil kayıtları uyumlaştırılmış.
- POS cihazlarının yazar kasalarla ola uyumu sağlanmıştır.
- Kayıt dışılıkla mücadelede etkinliği artırmaya yönelik kayıt dışı faaliyette bulunduğu değerlendirilen yerlerden başlamak üzere tüm il ve ilçe merkezlerinde, belediye ile diğer kurum ve kuruluşların da verilerinden istifade edilmek suretiyle Sosyal Güvenlik Kurumu denetim elemanları ile birlikte yoklama, yaygın ve yoğun denetim çalışmaları yapılmıştır.
- Araçların imalat veya ithalatından, kayıt ve tescil edildiği tüketiciye ulaşım safhasına kadar takibine imkan veren bir sistem kurulmuştur.
- Teknik ve hukuki altyapı oluşturulmuştur.
- Türkiye genelinde ilköğretim okullarının 3, 4 ve 5. sınıf öğrencilerine yönelik olarak başlatılan vergi bilincini geliştirme eğitimlerine 6, 7 ve 8. sınıflar da dahil edilerek devam edilmiştir.
- Kayıt dışı ekonomiyle mücadele konusunda toplumsal farkındalığın artırılmasına yönelik olarak ikişer adet görüntü-ses spotu ile billboard ve afiş hazırlanmıştır. Spotlar, popüler sosyal medya platformlarında gösterilmeye başlanmış, [www.kayitliekonomiyegecis.gov.tr](http://www.kayitliekonomiyegecis.gov.tr) internet sitesinde yayınlanmış, ayrıca afiş, billboard ve spotlar Vergi Dairesi Başkanlığı ile Vergi Dairesi Başkanlığı bulunmayan illerde Defterdarlıklara gönderilerek

ülke çapında tanıtım sağlanmıştır. Diğer taraftan, Eylem Planının kayıt dışı ekonomiyle mücadelede sürekliliğin temini bakımından 2014-2016 yıllarını kapsayacak şekilde güncellenmesine yönelik çalışmalara başlanmıştır.

-2014 Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele: Ekonomide haksız rekabetin önlenmesi, ekonominin sağlıklı bir şekilde gelişmesi ve sağlam bir sosyal güvenlik yapısının tesis edilmesi için kayıt dışılıkla mücadele büyük önem taşımaktadır. Kayıt dışı ekonomiyle mücadelede başarı sağlanabilmesi, ilgili tüm kurum ve kuruluşların katkıları ile hazırlanan etkin bir izleme ve değerlendirme sisteminin oluşturulmasına ve başta kamuoyu olmak üzere tüm kesimlerin desteğine bağlı bulunmaktadır.

Bu çerçevede, Başkanlığımız koordinasyonunda, kamu kurum ve kuruluşlarının sorumluluğu ve işbirliği ile 2008-2010 ve 2011-2013 dönemi Eylem Planları başarıyla uygulanmıştır.

2011-2013 dönemi Eylem Planı, 5 amaç çerçevesinde, 47 eylem üzerine inşa edilerek, 15 kamu kurum ve kuruluşumuzun koordinatörlüğünde gerçekleştirilmiştir. Eylem Planı, Başbakanlık Genelgesi ile kamuoyuna duyurularak bu plana ilişkin gelişmeler üçlü izleme mekanizması ile etkili bir şekilde takip edilmiştir. Eylem planında yer alan 42 eylem tamamlanmış, 5 adedi ise yeni eylem planına taşınmıştır.

Ayrıca, kayıt dışı ekonomiyle mücadele konusu ulusal strateji ve politika belgelerinde de yerini almış olup, bu kapsamda;

- 06/07/2013 tarihli ve 28699 sayılı (Mükerrer) Resmî Gazete’de yayımlanan Onuncu Kalkınma Planının Öncelikli Dönüşüm Programları arasında “1.9. Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı”na yer verilmiştir.

- 07/09/2014 tarihli ve 29112 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 62 nci Hükümet Programında; haksız rekabetin önlenmesi, kaynak dağılımında etkinliğin sağlanması, ekonomide rekabet gücünün ve kamu gelirlerinin artırılması amacıyla kayıt dışılıkla mücadeleye kararlılıkla devam edileceği ve kayıt dışılıkla mücadele için yeni bir eylem planının yürürlüğe konulacağı ifade edilmiştir.

- 08/10/2014 tarihli ve 29139 sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanan 2015-2017 dönemini kapsayan Orta Vadeli Programda; haksız rekabetin önlenmesi, ekonomide rekabet gücünün ve kamu gelirlerinin artırılması amacıyla kayıt dışılıkla etkin bir şekilde mücadele edileceği belirtilmiş, bu bağlamda; denetim kapasitesinin



artırılacağına ve etkinleştirileceğine, idarelerin uygulama kapasitesi ve bilişim altyapısının geliştirileceğine, kaçakçılıkla mücadele, kurumlar arası işbirliği ile veri paylaşımının artırılacağına ve toplumsal farkındalığın yaygınlaştıracağına vurgu yapılmıştır.

- 2013 Yılı Vergi Denetim Kurulu Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele: Kayıt dışı ekonomiyle mücadele ve vergi tabanının genişletilmesi, Kurulun başlıca hedefleri arasındadır. Bu mücadeleden amaç, esas itibari ile VUK' un İkinci Kitabında yer alan bildirimler, defter tutma ve işlemlerin kayıt altına alınması, belge düzeni ve ibraz gibi yükümlülüklerin tam olarak yerine getirilmesi ve böylelikle kayıt dışı işlemlerin kavranarak vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi olarak belirlenmiştir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### LİTERATÜR TARAMASI

Bu çalışmanın konusu kapsamında yapılan literatür taramasında ulaşılabilen çalışmalara ilişkin temel amaç ve bulgular, literatür taraması olarak çalışmanın bu kısmında yer verilmiştir.

**Bayraklı, Saruç, Sağbaş (2004):** Mükelleflerin dürüst olarak vergilerini neden ödediği veya gerçek gelirini gizleyerek neden vergi kaçırmak istediği araştırılmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre; mükellefin vergi kaçırma kararını vermesinde vergi yükünün önemli bir rol oynadığını ortaya koymuş, başka faktörlerinde vergi kaçırıp kaçırılmama kararını istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde etkilediği gözlenmiştir. Bu sonuca göre vergi yükünün adil olarak dağıtılması ve sadece belli kesim üzerinde yoğunlaşması yerine geniş bir tabana yayılması vergi uyumunu arttıracaktır. Vergi sistemini adaletsiz olarak algılayanların vergi kaçırma olasılığı adaletli algılayanlardan daha yüksek olmaktadır. Bu çalışmaya katılan mükellefler genel olarak vergi sistemini adil olarak algılamamaktadırlar.

Çalışmanın bulguları, yapılacak bir vergi reformu ile sistemin mükelleflerin istediği doğrultuda daha adil hale getirilmesinin vergi kaçacağı ile mücadelede etkili sonuçlar doğuracağını göstermektedir. Mükellefin en yakınında yani referans grubunda vergi kaçırmanın olması o kişinin de vergi kaçırması sonucu doğurmaktadır. Yine benzer bir etkide toplumsal etkidir. Buna göre, bireyin çevresindeki sevdiği insanlardan oluşan referans grubu vergi kaçırılmayı benimsiyor ve onaylıyorsa, kişi de vergi kaçıracaktır ve vergi kaçırıldığı için herhangi bir sosyal ayıplama olmayacaktır. Yani artık vergi ödemek değil vergi ödememek sosyal norm olacaktır. Regresyon analizinin ortaya koyduğu, mükellefi vergi kaçırmaktan alıkoyan ve psikolojik modellerin de öngörüsü doğrultusunda olan, başka bir sonuç ise kişinin kendi kendini cezalandırma şekli olan vicdan azabıdır. Vergi kaçakçılığı sonucu ödenecek mali cezanın yüksek olduğunu düşünenler genelde vergi kaçırılmazken düşük olduğunu savunanlar vergi kaçırılmaktadır, bulunan bu sonuç cezaların caydırıcı etkisini göstermektedir ve ekonomik teoriye uygundur. Öte yandan diğer önemli ve istatistiksel olarak anlamlı bulunan bir sonuçta vergi kaçırma olasılığının yaş ilerledikçe

azalmasıdır. Fakat insanların yaşlandıkça mı daha az vergi kaçırdığı yoksa yeni neslin eskisine göre daha fazla mı vergi kaçırdığı konusu belirsizdir.

**Karakoç (2004):** Ülkemizde kayıt dışı ekonomiyi ve buna bağlı olarak vergi kayıp ve kaçığını teşvik eden ve onun büyümesine neden olan çok fazla yasal ve idari düzenleme vardır. Başka bir deyişle, kayıt dışı ekonominin esas kaynağı vergi hukuku alanındaki mevcut hukukî düzenlemelerdir. Ayrıca, kayıt dışı ekonominin sebeplerinin aynı zamanda özel hukuk içerisinde de aranması gerekmektedir. Vergi kanunlarının hazırlanması, görüşülmesi, kabul edilmesi, uygulanması aşamalarında devlet-mükellef işbirliğinin bulunması gerekmektedir.

Mükelleflerden doğru beyan ve kayıt bekleyebilmek için, vergi kanunlarındaki Anayasal vergileme ilkelerine uymayan bütün hükümlerin temizlenmesi önemlidir. Harcamaların matrahtan düşürülmesi, beyanname istenecekse, her türlü gelirin toplanması imkanı tanınmalıdır. Temel tercihlerin doğru yapılması ve yeniden bir sistem oluşturulmasında, vergi ceza hukukunun yeniden gözden geçirilmesinde fayda bulunmaktadır. Vergi suçları konusunda temel bir tercihte bulunarak, ya bu suçlar tamamen idarî kabahat olarak kabul edilmeli ve bunlara idarî yaptırım uygulanmalı ya da bir kısmını tamamen genel ceza hukuku ilkelerine bağlı suçlar olarak düzenlemelidir.

Hileli yollarla vergi kaçakçılığı yapılması, ekonomik suç oluşturma yanında topluma karşı işlenmiş bir suç niteliği taşımaktadır. Vergi yargısının başarılı olabilmesi için, öncelikle hakimlerin vergi hukuku konusunda uzman kişiler haline getirilmesi ve çalışma şartlarının yargının sağlıklı işlemesine uygun hale getirilmelidir. Hakimler, yoğun iş yükü nedeniyle alelacele karar almak zorunda kalmaları nedeniyle, kanunlar ve uygulamada açıklık sağlanmak suretiyle yargı yoluna başvurma azaltılmalıdır.

**Savaşan ve Odabaşı (2005):** Bu çalışmada, vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri, vergi denetim elemanları ile vergisel işlemlerde mükelleflerin temsilcileri olan serbest muhasebeci ve mali müşavirler (SMMM) bakış açısıyla incelenmiştir. Likert ölçeği kullanılarak hazırlanan anket soruları örnekleme oluşturan 317'si SMMM ve 217'si vergi denetim elemanı olmak üzere toplam 534 katılımcıya uygulanmış ve katılımcılara vergi kaybına yol açan faktörler hakkında düşünceleri sorulmuştur. Bu kapsamda, Likert tipi veri elde etmek üzere konu ile ilgili önermeler katılımcılara

yöneltmiş ve elde edilen sıralı veriler çapraz tablolar ve Spearman sıra korelasyonu ile analiz edilmiştir. Anket bulguları, katılımcıların yüzde 93'ünün kayıpların yüksek boyutlarda olduğunu düşündüklerini göstermiştir. Bu düşüncedeki SMMM ve denetim elemanlarına göre, vergi yükü (%86), istisna ve muafiyetler (%78), vergi sistemindeki adaletsizlik (%72), verginin tabana yayılmaması (%78), kamu harcamaları ile mükellef beklentilerinin uyumsuzluğu (%67) ve vergi ahlakı ve bilincinin eksikliği (%85 ve %82) vergi kayıp ve kaçaklarına yol açmaktadır. Spearman sıra korelasyonu analizinde ise vergide etkinsizlik, caydırıcılıkta eksiklik ve daha çok algıya dayalı faktörler (adalet, devlet harcamalarından memnuniyet, vergi ahlakı ve bilinci eksikliği gibi) ile vergi kaybı arasında istatistiki olarak anlamlı ilişkiler bulunmuştur. SMMM ve denetim elemanı ayırımı açısından değerlendirildiğinde ise en önemli farklılığın denetimde etkinsizlik, cezaların caydırıcı olmaması ve gelir ve kurumlar vergisi ile kayıplar arasındaki ilişkide olduğu görülmüştür. SMMM' lerde gelir ve kurumlar vergisi ile kayıplar arasında ilişki anlamlı çıkmazken, denetim elemanlarında anlamlı gerçekleşmiştir. Diğer taraftan, SMMM' lerde denetimde etkinsizlik, cezaların caydırıcı olmaması ve kayıplar arasında ortaya çıkan pozitif yönlü anlamlı ilişki, denetim elemanlarında bu anlamlılığını kaybetmiştir. Bu durum, SMMM' lerin aksine, denetim elemanlarının, kaybın gelir ve kurumlar vergisinden kaynaklandığını düşündükleri ve kayıplarla denetimde etkinlik sorunu arasında anlamlı bir ilişki kurmadıkları sonucunu vermektedir.

**Aymankuy ve Sarioğlan (2005):** Araştırma, Balıkesir il merkezindeki Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlere yönelik yapılmıştır. Araştırma kapsamında Balıkesir il merkezinde, Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası bünyesinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarından 40 muhasebe meslek mensubu katılmıştır. Söz konusu araştırma, Balıkesir il merkezinde rastlantısal olarak 18 Serbest Muhasebeci, 18 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve 4 Yeminli Mali Müşavir' e uygulanmıştır. Anket çalışması 5 adet seçmeli, 3 adet çoktan seçmeli ve 4 adet 5'li likert soru olmak üzere toplam 12 adet sorudan oluşmuştur.

Aymankuy ve Sarioğlan (2005) araştırması, Balıkesir il merkezindeki meslek mensuplarının etiğe ve meslek etiğine yaklaşımlarını, algılamalarını, genel düşüncelerini ölçmek ve daha önce var olan bilgileri güncellemek amacıyla yapılmıştır.

Balıkesir il merkezindeki muhasebe meslek mensuplarının genel olarak etiğe ve muhasebe meslek etiğine olan yaklaşımların tespit etmek amacıyla yapılan söz konusu anket çalışmasının en önemli sonuçlardan birisi, muhasebe meslek mensuplarının etik ve meslek etiği konusuna yabancı kalmadıkları ve kendilerini bu konuda sürekli geliştirme konusunda istekli, aynı zamanda da gönüllü görmeleridir. Araştırma sonucunda tespit edilen bir diğer önemli bulgu, muhasebe meslek mensuplarının yasal boşlukları mükelleflerin lehine yorumladıklarıdır. Diğer bir bulgu, araştırma kapsamındaki muhasebe meslek mensuplarının %34'ünün etik ve meslek etiği ile ilgili bilgileri meslek odasından, %40'ının ise seminer, kurs ve konferans gibi organizasyonlar ile konuyla ilgili bilimsel kitap gibi kaynaklardan edindikleri tespit edilmiştir. Araştırmanın bir diğer bulgusu ise, muhasebe meslek etiğini benimseyen (%47,5) ve benimsemeyenlerin (%42,5) birbirine çok yakın çıkmasıdır. Çalışmada, ayrıca, meslek mensuplarına doğrudan veya dolaylı yollardan etik dışı davranışlara yönelten etkenlerin başında mükellefler (%33,75) ve ikinci etken olarak da yasaların (%18,75) geldiği bulgusuna ulaşılmıştır.

**Baykara (2005):** Sahte (naylon) fatura ve naylon fatura kullanılarak işlenen suçların kriminolojik (suçbilimsel) yönüne dikkat çekilmek amacıyla gerçekleştirilen çalışmada; vergi suçlarında karanlık ve gri alan üzerinde durulmuş, naylon fatura kullanılarak işlenen suçların ekonomik niteliğine dikkat çekilmiş, naylon fatura düzenleme ve kullanma nedenlerinden bazıları üzerinde durulmuş ve naylon fatura düzenleme ve kullanmanın engellenmesi için önemli görülen bazı tedbirler üzerinde durulmuştur.

Çalışma, naylon faturanın kriminolojik analizinde gözlem metodu (yapısal olmayan bir gözlem) kullanılarak yapılmıştır. Her düzeyde vergi inceleme elemanları, Maliye Bakanlığı taşra ve merkez bürokratları ile diğer meslektaşlarla yapılan görüşmeler de düzensiz anket sayılmıştır. Söz konusu çalışmada, naylon fatura konusunda karanlık alanın genişliği ve veri yokluğu nedeniyle istatistiki analiz yapılamadığı belirtilmiştir.

Çalışmaya göre, mali suçlarda ve özellikle de naylon fatura suçlarında gri alan oldukça geniş olup, gri alanı genişleten iki önemli husus bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, vergi inceleme elemanlarının vergi suçunu takdir haklarını kullanarak konuyu adliye dışına çıkarmalarıdır. Bu birinci durumun, vergi suçunun soruşturma aşamasının

esas olarak vergi inceleme elemanları tarafından yürütülmesi ve dava şartı olan vergi suçu raporu ile savcılığa iletilmesinden kaynaklandığı belirtilmiştir. Baykara (2005)'e göre, vergi inceleme elemanları tarhiyat öncesi uzlaşma yolunu tercih ettikleri için, tespit ettikleri vergi suçu için 'bilmeden kullanmıştır' raporu yazmayabilmektedirler. Çalışmada gri alanı genişleten ikinci hususun ise naylon fatura düzenleyicilerinin durumu olduğu belirtilmiştir. Buna göre, naylon fatura, naylon fatura tacirleri tarafından düzenlenmekte ve düzenleyen bu kişiler ise genellikle işsiz, belirli bir adresi olmayan ve sürekli yer değiştiren kişiler olarak açıklanmıştır. Naylon fatura olgusunun ortaya çıkartılmasının uzun zaman almasına bağlı olarak da, bu kişilerin çoktan yer değiştirmiş oldukları ve bu durumun da gri alanı genişlettiği belirtilmiştir. Bu kapsamda, naylon fatura düzenleme ve kullanma suçları ile mücadele için; suçu, suçluyu ve suçun kontrolünü sosyolojik yöntemlerle inceleyen Kriminolojinin (suçbilimi) büyük fayda sağlayacağı öne sürülmüştür. Böylece, vergi suçunun işlenme nedenleri, işlenme biçimleri (suç tipolojileri), suçun bölgesel dağılımı, alınan tedbirlerin sonuçlarının istatistiklerle ölçülmesi, faillerin kimliği, kişiliği gibi sistematik bilgiler elde edileceği ve bunun da naylon fatura ve diğer vergi suçları ile mücadelede önemli sonuçlar sağlayacağı belirtilmiştir.

**Tazegül (2007):** Söz konusu çalışma, vergi kayıp ve kaçakçılığının nedenlerini ve önlenmesine yönelik muhasebe meslek mensuplarının görüşlerini tespit etmek amacıyla anket yöntemi kullanılarak yapılmıştır. Çalışmanın örneklemini; 2006-2007 yıllarında Kars ilindeki 30 muhasebeci oluşturmuştur. Araştırma'da kullanılan anket, 8'i araştırma örnekleminde yer alan muhasebe meslek mensuplarının kişisel özelliklerini belirlemeye yönelik kapalı uçlu soru, 40'ı ise 5'li likert ölçeğinde olmak üzere 48 sorulu olarak hazırlanmıştır.

Vergi kayıp ve kaçakçılığının nedenleri ve önlenmesine yönelik mevzuattan kaynaklanan nedenler kapsamında anketteki maddelere muhasebe meslek mensuplarının verdikleri cevaplara göre; muhasebe meslek mensuplarının % 30'u vergi kanunlarında anayasal vergileme ilkelerine uymayan hükümlerin olduğuna tamamen, % 23,3'ü çoğu zaman, % 36,7'si kısmen, % 10'u ise az olarak katıldıklarını belirtmişlerdir. Araştırmaya katılan muhasebecilerin % 80'lik bir kısmı Vergiden kaçınma yollarına sebep olabilecek boşlukları ortadan kaldırmaya yönelik önlemleri yeterli görmediklerini

ifade etmişlerdir. Vergi yargılama sürecinin yeterince etkin olduğuna ve hızlı islediğine katılımcıların % 90'lık bir kısmı inanmadıklarını ifade etmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının % 50'si vergi adaletini zaafa uğratan vergi affı uygulamalarına kesinlikle son verilmesi gerektiğini, % 46,7'si ise kısmi ölçüde son verilmesi gerektiğini belirtmişlerdir. Vergi mahkemelerinin aynı konuda farklı kararlar vermeleri konusunda mevzuat boşluklarını giderici çalışmaların yapılıp yapılmadığı konusunda katılımcıların % 73,3'lük bir bölümü hiç yada az cevabını vermişlerdir. Vergi kayıp ve kaçakçılığının nedenleri ve önlenmesine yönelik yönetsel nedenler hakkında anketteki maddelere muhasebe meslek mensuplarının verdikleri cevaplara göre; vergi idaresinin mükelleflere sürecin gerektirdiği uygulamalarda tarafsız yaklaşım yaklaşmadığı %10'u hiç, % 23,3'ü az, %33,3'ü kısmen, % 33,4'ü çoğu zaman ve tamamen şeklinde cevap vermişlerdir. Muhasebe Meslek Mensuplarının % 50'lik bir bölümü, Vergi idaresinde çalışanların bilgi ve birikimlerinin hizmetin gerektirdiği yeterlilikte olması için eğitim programlarının artırılmasının gerekli olduğunu ifade etmişlerdir. Araştırmaya katılanların % 73,3'ü vergi kayıp ve kaçakçılığına neden olan etkenlerden birisinin vergi bürokrasisi olduğu yönünde cevap vermişlerdir.

Muhasebe meslek mensuplarının % 73,3'ü ekonomik şartlar dikkate alınarak tespit edilecek bir rakamın altındaki gelirlerin vergiden muaf tutulmasının, vergi kayıp ve kaçakçılığını azaltıcı bir etki oluşturacağını ifade etmişlerdir. Araştırmaya katılanların % 97,7'lik bir bölümü vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde şirketleşme ve çok ortaklı şirket yapısının özendirilmesinin etkili olacağını belirtmişlerdir.

Çalışma'da; yasalarda var olan vergiden kaçınmaya sebep olan mevcut boşlukları giderici çalışmaların etkin ve hızlı şekilde yerine getirilmesi gerektiği, vergi yargılama sürecinin yeterince etkin ve hızlı islemesini sağlayacak ve vergi mahkemelerinin aynı konuda farklı kararlar vermemelerini sağlayacak bir yapılanmaya gidilmesi gerektiği, vergi idarelerinin mükelleflerle olan ilişkilerini tarafsız bir temelde yürütemedikleri, vergi dairelerinin çağdaş bir örgütlenme yapısına kavuşturulması yönündeki çalışmaların yeterli düzeyde olmadığı, vergi oranlarının bir ülkenin sosyo-ekonomik şartları gözetilerek düzenlenmesinin vergi kayıplarını azaltacağı, ekonomik şartlar dikkate alınarak tespit edilecek bir rakamın altındaki gelirlerin vergiden muaf tutulmasının vergi kayıp ve kaçaklarını azaltıcı bir etki yapacağı, çok ortaklı şirket yapılarını özendirici vergi politikalarının vergi kayıp ve kaçakçılığını ortadan

kaldıracağı ya da azaltacağı ve dolayısıyla vergi politikalarındaki ekonomik önlemlere daha fazla önem verilmesi gerektiği, sosyal güvenlik kurumlarının yetersizliğinin bir ölçüde vergi kayıplarına neden olabildiği, vergide adaleti zedeleyen uygulamaların ortadan kaldırılması gerektiği, vergi konusunda toplumda etik kuralların oluşturulmasının vergi kayıp ve kaçakçılığını ortadan kaldırabileceği ve bunun için de vergi konusunda bireylere zorunlu eğitimden başlayarak bilinçlendirme çalışmaları yapılması gerektiği, denetimin etkin bir şekilde yapılmasının muhtemel muhasebe hilelerini de ortadan kaldıracağı sonuçlarına ulaşılmıştır.

**Türk ve Sağlar (2008):** Denetim firmalarının ahlaki sorunları algılama durumları ve ahlaki davranış niyetlerinin tespitini amaçlayan çalışma, Türkiye’de faaliyet gösteren ve Sermaye Piyasası Kurulunun listesinde bulunan 31 firmanın ankete verdiği cevaplara göre değerlendirmiştir. Örnek olaylardan kapsamında denetim firmalarının ahlaki davranış niyetini tespit etmek için geliştirilen yargılara verilen cevaplar, firmalarının büyük bir çoğunluğunun ahlaki davranış niyetinde olduklarını, bazı firmaların ise cevap vermekten kaçındığını göstermiştir.

Çalışmanın sonuçlarına göre; ahlaki ikilemlerle karşılaşan denetim firmalarının büyük çoğunluğunun ahlaki sorunları algıladığı ve ahlaki davranış niyetiyle hareket ettiklerini göstermiştir. Çalışmada müşterilerin çıkar çatışması, vergi rakamlarında değişiklik, inceleme sırasında bazı durumların göz ardı edilmesi ve manüplasyon yapılması talepleri olduğu belirlenmiştir. Çalışmada, denetim firmalarının % 67,7’sinin kendilerine ait ahlak politikalarının olduğu ve %58’inin çalışanları için ahlaki eğitim ve staj programlarının olduğu bulgusu elde edilmiştir. Çalışmada, ayrıca, meslek ahlakını olumsuz etkileyecek en önemli unsurun “müşterinin haklı görülmesi” olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, “meslek üyelerinin birbirini olumsuz etkilemeleri ile müşteri ve gelir kaybı kaygısı”nın meslek ahlakını olumsuz etkileyen önemli unsurlar olduğu tespiti belirtilmiştir.

**Sakarya ve Kara(2010):** Türkiye’de muhasebe meslek etiğine yönelik yapılan düzenlemeler ve meslek etiğinin muhasebe meslek mensupları tarafından algılanma düzeyini belirlemeyi amaçlayan çalışmada; yapılan anket çalışmasından elde edilen veriler istatistiksel açıdan test edilerek değerlendirilmiştir. Çalışmanın örneklemini,



Balıkesir, Bursa, İstanbul ve İzmir’de SMMM ve YMM odalarına kayıtlı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir unvanlarıyla faaliyet gösteren meslek mensupları oluşturmuştur. Araştırmadaki anket formu demografik özelliklere ilişkin sorulara ve muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği algılama düzeylerini ifade eden 5’li Likert ölçeğinde tanımlanan 35 adet önerme cümlesinden oluşan ifadeler olmak üzere iki bölümden oluşmuştur. Likert ölçeğindeki ifadeler, TÜRMOB Etik Yönetmeliğinde çerçevesinde belirlenmiştir. Anket formundaki söz konusu Yönetmelik çerçevesinde hazırlanan önermelerden; 5’i dürüstlük, 5’i tarafsızlık, 5’i mesleki yeterlilik ve özen, 5’i gizlilik, 5’i mesleki davranış ve 10’u da genel olarak etik algılamasının etki boyutlarını yansıtacak şekilde düzenlenmiştir. Bu

Çalışmada, meslek etiğine ilişkin belirlenen söz konusu 6 değişken arasında anlamlı ilişki olup olmadığı, “Pearson Korelasyon Analizi” ile test edilmiştir. Çalışma sonuçları, meslek etiği ile ilgili değişkenlerin çoğu arasında 0,05 önem düzeyinde anlamlı ve pozitif yönlü ilişki olduğu belirlenmiştir. Ancak, korelasyon katsayılarının 0,5’in altında olması nedeniyle değişkenler arası ilişkilerin yüksek düzeyde olmadığı, ancak dürüstlük ile tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve genel olarak etik algılaması değişkenleri arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

**Yalçın (2011):** Çalışmada, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından düzenlenen muhasebe meslek mensuplarının uymaları gereken etik ilkeler ile ilgili düzenlemenin, Türkiye’de bağımsız çalışan muhasebe meslek mensupları ve meslek mensuplarından hizmet alan işletmeler tarafından nasıl algılandığı ve temel etik değerler konusundaki tutumları anket yolu ile araştırılmıştır. Bu amaçla hazırlanan iki anket formu, Türkiye’deki rassal olarak seçilen illerde (Bolu, Erzurum, Balıkesir, Uşak, Şanlıurfa, Bingöl, Konya, Zonguldak, Corum, İstanbul, Ankara, Kütahya, Eskişehir ve Sakarya) 2010 Kasım – 2011 Ocak döneminde uygulanmıştır. Anketteki ifadeler, TURMOB etik yönetmeliğinde tüm meslek mensuplarının uyması gereken ilkeler olarak belirlenen, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış ilkelerine dayalı olarak Likert tipi 5’li ölçek ile hazırlanmıştır.

Çalışma sonuçları, bağımsız çalışan muhasebe meslek mensupları ve işletmelerin Birlik tarafından, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik

ve mesleki davranış olarak belirlenen temel etik ilkeler konusunda sunulan ifadelere, genelde katılım yönünde tutum ifade ettiklerini göstermiştir. Her iki grup ta, mesleki yeterlilik ve özen konusundaki ifadelere katılım yönünde görüş belirtmişlerdir. Ayrıca, bağımsız çalışan meslek mensupları ve işletmelerin gizlilik konusundaki tutumları genel olarak değerlendirildiğinde, ortak ifadelerin tamamında meslek mensupları ve işletmeler arasında anlamlı farklılıklar olduğu ancak her iki grubun da söz konusu ifadelere katılım yönünde görüş belirttikleri tespit edilmiştir.

**Yıldız (2011):** Alan araştırması olarak anket yapılan çalışmada, muhasebe mesleğinde etik ile ilgili kuramsal yaklaşımlar çerçevesinde Kayseri il merkezinde faaliyet gösteren meslek üyelerinin, meslek etiği konusuna ilişkin bilgi, düşünce, algılama ve uygulamalarını tespit etmek ve böylece meslek etik ilkelerinin uygulamasına yönelik öneri geliştirmek amaçlanmıştır. Anket, soru sorma tekniği kullanılmak suretiyle muhasebe meslek mensupları ile bire bir yapılan görüşmeler sonucu elde edilmiştir. Anket iki bölümden ve 28 sorudan oluşmuştur. Araştırmasının ana kütesini, Kayseri SMMM Odası'na kayıtlı, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir unvanıyla faaliyet gösteren ve bağımsız olarak çalışan 507 meslek mensubu oluşturmuştur.

Araştırmadan elde edilen verilerden, genel olarak meslek üyelerinin meslek etiğine gerekli ilgiyi gösterdikleri, mesleki ve yasal sorumluluklarını yerine getirme konusunda yeterince titiz davrandıkları tespit edilmiştir. Bu sonucun ortaya çıkmasında meslek üyelerinin büyük bir çoğunluğunun (%97,9) eğitim düzeyinin üniversite ve üstü olmasının ve muhasebe belgelerini TÜRMOB' un yaptığı objektif bir sınav sonucu almış olmalarının (%72,2) önemli rol oynayabileceği belirtilmiştir. Çalışmada, mükellef çıkarı ile kamu çıkarı arasında çatışma yaşandığı ancak çatışma durumunda kamu çıkarılarını daha çok önemsedikleri tespit edilmiştir. Bu sonuç meslek üyelerinin muhasebenin sosyal sorumluluk kavramına uygun davrandıkları yönünde değerlendirilmiştir. Ayrıca, araştırmaya göre meslek üyelerini etik dışı davranışlara yönelten birinci derecede önemli baskı grubunun mükellefler olduğu belirlenmiştir. Bunu sırasıyla yasalar, meslek üyeleri, toplumun değer yargıları, kamu kurumları ve meslek odasının takip ettiği bulgusu elde edilmiştir. Mükelleflerden sonra meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönelten ikinci ifadenin yasalar olmasının, mevcut yasaların ve mevzuatın yetersiz yanlarından kaynaklandığı belirtilmiştir.

Meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönelten ve meslek etiğine zarar verdiği düşünülen diğer ifadeler ise, mali denetim yetersizliği, kamudaki kayırmalar, kayıt dışı ekonomi, ekonomik istikrarsızlık ve meslek mensupları arasındaki politik ve siyasi görüş farklılıkları olarak tespit edilmiştir.

**Çürük ve Tüm (2011):** YMM'lerin vergi kaybını önlemede etkili olup olmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan çalışmada, YMM'lerin denetim, danışmanlık ve tasdik fonksiyonlarının vergi kaybını önlemede etkili faktörler ve her bir fonksiyona bağlı bir alt amaçlar açısından ayrı ayrı analiz edilmiştir.

Çalışmada, YMM'lerin vergi kaybını önlemedeki rolü, YMM ile bu meslek grubundan hizmet alan firmaların görüşlerine dayalı olarak iki anket formu ile yapılan anket çalışması ile analiz edilmiştir. Çalışmada, YMM'lerin vergi kaybını önlemedeki etkisi, denetim, danışmanlık ve tasdik fonksiyonları çerçevesinde ayrı ayrı incelenmiş ve sonuçlar kapsamlı olarak her bir fonksiyon yönünden değerlendirilmiştir. Çalışmanın genel sonucunda; "YMM'lerin vergi kaybını önlemede etkisi yoktur" ana hipotezinin reddedilmesi yönünde sonucuna ulaşıldığı belirtilmiştir.

**Daştan (2011):** Araştırma, Doğu Karadeniz Bölgesinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçakları, nedenleri, önlenmesi yanında vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede muhasebe mesleği ilişkisi konularına yaklaşımlarını ortaya koyarak, muhasebe eğitiminde meslek mensuplarının bu yöndeki beklentilerini incelemek amacıyla ele alınmıştır.

Araştırmada anket tekniği kullanılmış olup, Doğu Karadeniz Bölgesinde (Trabzon, Ordu, Rize, Giresun, Gümüşhane ve Artvin) faaliyette bulunan muhasebe meslek mensupları hedef kitle seçilmiştir. Araştırmadaki anket formu 3 adımda oluşturulup, incelenmiştir. Birinci adımda, meslek mensuplarının kişisel bilgileri, ikinci adımda müşteri işletmelerden vergisel konularda bir telkinde bulunulup bulunulmadığı ve muhasebe meslek mensubunun vergi kayıp ve kaçaklarına yaklaşımı, (genel yargılara katılma, nedenlerin tespiti, önlenmesi vb.) ve üçüncü adımda ise muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde muhasebe eğitiminden beklentileri incelenmiştir.

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçakları konusu kapsamındaki (genel yargılar, vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri, önlenmesi ve meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadeledeki yeri gibi) değerlendirmeleri ile ilgili sonuçların özeti, çalışmada aşağıdaki şekilde ortaya konulmuştur:

- Türkiye’de vergi kaçırانların yakalanma ihtimallerini düşük bulunmakta ve mükellef eğitim düzeyinin yükselmesi halinde vergi kayıp ve kaçaklarının azalacağına inanılmaktadır.

- Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi için vergi oranlarının düşürülmesi ve vergi sayısının azaltılması, etkin vergi denetimi, işletmelerde her türlü giderlerin kanuni defterlere yazılması ve bunların vergi matrahından düşülmesi, muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerinde konuyla ilgili etkin hareket etmelerinin gerekli olduğu sonuçları elde edilmiştir.

- Vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede muhasebe mesleği ilişkisi açısından, vergi idaresince yürütülen vergi denetimlerinin yetersizliği nedeniyle meslek mensuplarının aktif rol almaları gerektiği, vergi kayıp ve kaçakları ile kayıt dışılığın önlenmesinin ise muhasebe meslek mensuplarının toplumdaki saygınlığını artıracak bulgusu elde edilmiştir.

- Üniversite muhasebe eğitiminde, öğrencilerin vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele konusunda yeterli eğitim almadıklarını bu nedenle muhasebe eğitim kurumları ile meslek mensupları ve vergi idaresi arasında koordinasyon sağlanması gerektiğine inandıkları, ayrıca vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede sosyal medya ağlarının etkin biçimde kullanılması gerektiğini düşündükleri bulgusuna ulaşılmıştır.

- Ayrıca, ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının genel özellikleri (il, unvan, eğitim ve deneyim düzeyi) bakımından vergi kayıp ve kaçaklarına yönelik yargılara katılım yönünden farklılığın incelenmesi sonucunda bazı anlamlı bulgular elde edilmiştir.

**Güney ve Çınar (2012):** Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) etik ile ilgili görüşlerini tespit etmeyi amaçlayan çalışmada, ikinci olarak SMMM'lerin kişisel özelliklerine göre görüşlerinin farklılaşma durumu tarama modeli kullanılarak araştırılmıştır. Anket tekniğinin kullanıldığı çalışma, Erzurum'da çalışmakta olan SMMM'lerden 102'si ile gerçekleştirilmiştir. Anket sorularına verilen cevaplar, katılımcıların kişisel bilgilerine göre karşılaştırılmak amacıyla t testi ve varyans analizi uygulanmış ve çalışmada sadece fark görülen durumlara yer verilmiştir.

Araştırma bulgularına göre; meslek mensuplarının etik konusunda eğitim ihtiyaçlarının meslek kuruluşları tarafından yeterince karşılanmadığı, meslek mensubu stajyerlere mesleğe başlamadan önce etik konusunda gerekli eğitim verilmesi gerektiği, etik dışı davranışların meslekte men edilmede önemli bir unsur olduğunun meslek mensuplarınca algılanmasının sağlanması gerektiği, vergisel denetimlerin yetersizliğinin meslek mensuplarını etik dışı davranışlara iten diğer bir etken olduğu belirtilmiştir.

**Gündüz (2012):** Çalışmada, sahte belge düzenleme fiilinin nedenleri ile alınması gereken önlemler üzerinde durulmuştur. Çalışmada, sahte belge düzenleyen mükellefleri, bu yola yönelten en büyük sebebin, düzenlenen sahte faturaları kullanan mükelleflerden gelen talepler olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle sahte belge kullanan mükelleflerin sahte belge kullanımına iten sebepler araştırılıp, tespit edilen nedenlere göre çözüm üretilmesi gerektiği belirtilmiştir. Sahte belge düzenleme fiilinde maliyetin neredeyse sıfıra olması ve elde edilen kazancın çok yüksek düzeyde olmasının, sahte belge düzenleme fiilinin ekonomik nedenini oluşturduğu ifade edilmiştir. Ayrıca, sahte belge düzenleyen mükelleflere kanunda öngörülen yaptırımların yetersiz olması veya bu yaptırımların yargısal sürecinin uzun olması, bu eylemlere yargı tarafından uygulanan cezaların caydırıcı olmaması ve neredeyse belirli aralıklarla çıkarılan af kanunlarının kanuni yaptırımların etkisini ortadan kaldırması, hukuksal nedenler arasında sayılmıştır. Yine, ülkemizde vergi inceleme oranlarının çok düşük olması ve sahte belge düzenleyen mükelleflerin tespitinin belirli bir zaman alması, sahte belge düzenleme fiilinde idari nedenler olarak sayılmıştır.

**Öz Yalama ve Gümüş (2013):** Bu çalışmada, mükelleflerin vergi kaçırımlarında etkili olan değişkenler, saha çalışması yardımıyla araştırılmıştır.

Çalışmanın örneklemini Eskişehir ilinde faaliyet gösteren 400 vergi mükellefi oluşturmaktadır. Bu kapsamda, Organize Sanayi bölgesinde faaliyet gösteren büyük ölçekli, küçük ve orta ölçekli işletmeler ve bu işletmelerde ücret elde ederek çalışanlar, il merkezinde bulunan çeşitli kamu kurumlarında, serbest meslek erbaplarına ait bürolarda, muayenehanelerde ve küçük esnaflara ait iş yerlerinde çalışanlar örneklem olarak belirlenmiştir. Mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerini değerlendirebilmek amacıyla anket yöntemi kullanılmıştır. Anket uygulaması, Mayıs 2010 –Ağustos 2010 tarihleri arasında gerçekleştirilmiştir. Anketin birinci bölümü, mükelleflerin kişisel durumlarına ilişkin sorulardan; ikinci bölümü ise, vergi kaçırma eğilimini etkileyebilecek değişkenler esas alınarak hazırlanan sorulardan oluşturulmuştur.

Çalışmada, vergi kaçırma eğilimini etkileyen ekonomik ve mali faktörler grubunda yer alan beklenen fayda, vergi oranı, gelir düzeyi, vergi cezaları, vergi denetimleri gibi değişkenlerin mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerini etkiledikleri bulgusu elde edilmiştir. Ayrıca, artan vergi cezaları ve vergi denetimlerinin mükelleflerin vergi kaçırma eğilimini azalttığı, psikolojik ve ahlaki faktörler arasında ele alınan vergi ahlakının artışı ya da vergi kaçırma sebebiyle duyulan suçluluk hissini mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerini azalttığı bulgusu elde edilmiştir. Diğer taraftan, demografik faktörler arasında yer alan cinsiyet, yaş, eğitim durumu, medeni hal gibi değişkenler ile mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri arasındaki ilişki incelenerek, sonuçlar değerlendirilmiştir.

**Organ ve yeğen (2013):** Çalışmada, mükellefleri özellikle vergi konusunda yönlendiren ve mükellef yerine muhasebe işlerini takip eden Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerden oluşan muhasebe meslek mensuplarının, mükelleflerin vergi bilinç ve vergi ahlakları oluşumundaki olası etkileri belirlenmeye çalışılmıştır. Ayrıca, muhasebe meslek mensuplarının işverenleri konumunda olan mükellefler ve diğer meslektaşları hakkındaki düşünceleri konusunda bilgi sahibi olmak gibi çeşitli amaçlara da ulaşılmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda, Adana ilinde bağımsız olarak faaliyet gösteren ve odaya kayıtlı bulunan SMMM ve YMM'lerden tesadüfi olarak seçilenlere anket uygulanmıştır. Demografik değişkenlerin ankete verilen cevaplar üzerindeki etkileri t- testi, tek faktörlü varyans analizi ve basit regresyon analizi tekniği yardımıyla incelenmiştir.

Çalışmada elde edilen sonuçlar, araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının vergi bilinç ve vergi ahlaklarının oldukça yüksek çıktığını göstermiştir.

Fakat, söz konusu etkinin olumlu ya da olumsuz olması konusunda çalışmada net bir sonuca ulaşılamamıştır. Çünkü, katılımcılar meslek mensuplarının olumlu yönde mükellefleri etkilediklerini belirtmişler fakat aynı katılımcılar diğer muhasebe meslek mensuplarının vergi bilinci ve vergi ahlakı konularında mükellefleri olumsuz yönde etkilediklerini de belirtmişlerdir.

**Fidan ve Subaşı (2014):** Çalışmada, muhasebe meslek etiğine yönelik yapılan düzenlemeler sonrasında meslek etiğinin muhasebe meslek mensubu adayları tarafından algılanma düzeyini belirlemek amaçlanmıştır. Bu amaçla İstanbul ilindeki muhasebe meslek mensubu adaylarının arasında etik konusunda algı düzeyleri tespit edilerek, belirlenen değişkenlere göre fark olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Anket yönteminin kullanıldığı çalışmada, meslek mensubu adaylarına internet üzerinden uygulanan anket sorularına verdikleri cevaplar demografik özelliklerine ve meslek etiği hakkındaki kişisel düşünceleriyle ilgili sorulara göre Levene testi ve One Way Anova testleri ile analiz edilmiş ve elde edilen bulgular ayrıntılı olarak değerlendirilmiştir.

Çalışmanın genel sonucu olarak, muhasebe meslek mensubu adaylarının etik algıları değerlendirilmiş ve meslek etiği konusunda yeterli bilgiye sahip olmadıkları tespit edilmiştir. Bu çerçevede, çalışmada, TÜRMOB/TESMER ve üniversitelerin meslek etiği konusunda özellikle uygulamalı eğitimlere yer vermeleri gerektiği ortaya konulmuştur.

**Dinç ve Tunçer (2015):** Araştırmada, Vergi Müfettişlerinin muhasebe meslek mensuplarına etik davranış açısından bakış açılarının belirlenmesi amacıyla TÜRMOB tarafından 2007 yılında yönetmelik şeklinde düzenlenen Temel Etik İlkeler kullanılmış ve bu amaca yönelik olarak aşağıdaki araştırma hipotezleri belirlenmek suretiyle anket çalışması yapılmıştır:

H1: Muhasebe meslek mensuplarının etik davranışlarına ilişkin vergi müfettişlerinin genel algıları olumludur.

H2: Tecrübeleri itibariyle vergi müfettişlerinin genel algıları arasında farklılıklar vardır

H3: Görevli oldukları bölgeler itibariyle vergi müfettişlerinin genel algıları arasında farklılıklar vardır.

H4: Eğitim düzeyleri itibariyle vergi mütettişlerinin genel algıları arasında farklılıklar vardır.

H5: Cinsiyetleri itibariyle vergi mütettişlerinin genel algıları arasında farklılıklar vardır.

Çalışma konusu kapsamındaki anket, yüz yüze anket yöntemi kullanılarak, Vergi Denetim Kurulu'na bağlı olan Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıklarında bulunan vergi mütettişlerine uygulanmıştır.

Çalışma sonuçlarına göre; Vergi Mütettişlerinin; muhasebe meslek mensuplarının etik ilkelere riayetleri konusunda oldukça karamsar bir bakış açısına sahip oldukları tespit edilmiştir. Bu karamsar bakış açısı; tarafsızlık, dürüstlük, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve profesyonel davranış şeklindeki bütün etik ilkeler açısından gözlemlenmiştir. Bu ilkeler içerisinde, en kötü bakış açısının tarafsızlık ilkesine yönelik algılarda olduğu belirlenmiştir. Diğer ilkelere yönünden ise, mesleki yeterlilik ve özen ile gizlilik ilkeleri açısından Vergi Mütettişlerinin bakış açılarının nispeten yumuşak olduğu ancak yine de olumsuz bakış açısının net bir şekilde görüldüğü bulgusu elde edilmiştir.

**Yaşar (2015):** Türkiye'deki sahte fatura kullanımı sorununa SMMM'lerin ve Vergi Mütettişlerinin yaklaşımı arasında farklılık olup olmadığını tespit etmeyi ve böylece çözüm önerileri geliştirilmesini amaçlayan çalışma, Adana ve Gaziantep il merkezlerindeki SMMM'ler ve Vergi Mütettişlerine 2014 Nisan ve 2015 Şubat dönemleri arasında uygulanan anket ile yapılmıştır.

Çalışmada elde edilen sonuçlar; mükelleflerin sahte fatura kullanımlarının önlenmesinde öncelikli çözümler arasında muhasebe meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallara uygun davranmasının ve vergi denetimlerinde etkinliğin artırılmasının geldiğini göstermiştir. Çalışmada, ayrıca, sahte belge kullanımının tarhiyat öncesi uzlaşma dışında tutulması ve sahte belge kullananların 6 yıl hiçbir surette vergi teşvik ve desteklerinden yararlandırılmamalarının önemli çözümler olabileceği sonucu elde edilmiştir.



## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE’DE SAHTE FATURA KULLANIMININ ÖNLENMESİNDE SMMM’LERİN ROLÜ VE ÇÖZÜM YOLLARININ TESPİTİNE YÖNELİK ARAŞTIRMA

Bu çalışmada, Türkiye’de sahte fatura kullanımının önlenmesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)’lerin rolünü belirlemek ve çözüm için yapılması gerekenleri tespit etmenin amacı, araştırmanın yöntemi, anketin hazırlanışı, araştırmanın örnekleme, araştırmanın hipotezleri, anket verilerinin toplanması ve analizi ile araştırmanın bulgularına yer verilmiştir.

#### 4.1. Araştırmanın Amacı

Bilindiği üzere, sahte belge düzenlenmesi yoluyla gerçekleştirilen vergi kaçakçılığı, Türkiye’de gerçekleştirilen vergi kaçakçılığı yöntemleri içerisinde önemli bir yer teşkil etmektedir. Bu durum, Türkiye için önemli bir ekonomik maliyete yol açmakta ve Gelir İdaresi personelinin vaktinin önemli bir kısmının sahte belge düzenleme ve/veya kullanma fiilleriyle geçmesine yol açmaktadır. Bunun bir sonucu olarak, çalışmanın literatür kısmında belirtildiği gibi, son yıllardaki akademik çalışmalarda vergi kaçakçılığının önlenmesi genel perspektifinde meslek mensuplarının etik yaklaşımlarının incelenmesine ağırlık verildiği görülmektedir. Ancak, önemli bir vergi kaçakçılığı yöntemi olan sahte belge kullanımının nasıl önlenebileceği ve meslek mensuplarının bu süreçteki rollerini araştırmaya yönelik çalışmaların literatürde oldukça sınırlı olduğu görülmektedir (Daştan, 2011; Yaşar, 2015). Bu nedenle, bu alandaki literatürdeki boşluğu doldurmak ve yapılan benzer çalışmalarla karşılaştırma yapılmasını sağlayarak literatüre katkı sağlanması hedeflenmiştir.

Bu çerçevede, bu çalışmanın amacı, Türkiye’de sahte fatura kullanımının önlenmesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)’lerin rolünü belirlemek ve çözüm için yapılması gerekenleri tespit etmektir.

#### 4.2. Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışmada, çalışmanın amaçları doğrultusunda, Adana ilindeki Yeminli Mali Müşavirler ile Vergi Müfettişleri ve Yetkili Vergi Müfettiş Yardımcılarından yüz yüze görüşme yoluyla anket yöntemi kullanılarak elde edilen veriler analiz edilmiştir. Bu

kapsamda, anketin hazırlanma süreci, araştırmanın örnekleme, anket verilerinin analizine yönelik hususlar, çalışmanın bu kısmında açıklanmıştır.

#### 4.2.1. Anketin Hazırlanması

Türkiye’de sahte fatura kullanımının önlenmesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)’lerin rolünün ve çözüm yollarının araştırıldığı bu çalışmada, Yeminli Mali Müşavirler (YMM) ve Vergi Müfettişlerinin (Vergi Müfettiş Yardımcıları dahil) bu konudaki görüşlerini belirlemeye yönelik olarak EK-1 ve EK’ de yer verilen anket formları hazırlanmıştır. Her iki anket formu da aynı olmakla birlikte, EK-1’deki form YMM’lere, EK-2’deki form Vergi Müfettişleri ve Yetkili Vergi Müfettiş Yardımcılarına uygulanmıştır. Söz konusu anket formları, Yaşar (2015) çalışmasında kullanılan anket formunun bu çalışmanın konusu kapsamındaki kısımları olduğu gibi anket metnine alınarak hazırlanmıştır. Anket formunda kullanılan yargılar, iki temel bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm, Türkiye’de sahte fatura kullanımının önlenmesinde SMMM’lerin rolünü tespitiye yönelik 10 yargı ve sahte fatura kullanımının önlenmesine yönelik çözüm yollarının araştırıldığı 10 yargı olmak üzere toplam 20 yargıdan oluşmaktadır. Söz konusu yargılar, Yaşar (2015) çalışmasındaki dizayna benzer şekilde, anketi cevaplayanların yönlendirilmesini engellemek amacıyla karışık bir sıra halinde hazırlanmıştır. Anket formunun ikinci bölümü ise katılımcıların demografik özelliklerini belirlemeye yönelik 4 sorudan oluşacak şekilde hazırlanmıştır.

#### 4.2.2. Araştırmanın Örnekleme

Araştırma konusu kapsamında hazırlanan anket formları, Adana il merkezindeki YMM’ler ile Vergi Müfettişleri ve Yetkili Vergi Müfettiş Yardımcılarına 2015/Şubat-Nisan döneminde basit-tesadüfi örnekleme yöntemi kullanılarak yüz yüze uygulanmıştır. Araştırmanın ana kitlesini Adana İl merkezindeki 38 Yeminli Mali Müşavir ve 126 Vergi Müfettişi (55 Yetkili Vergi Müfettiş Yardımcısı) oluşturmaktadır.

Bu çalışmada, gerekli örneklem büyüklüğü, Moser ve Kalton (1979:147) çalışmasında kullanılan aşağıdaki formüller yardımıyla tespit edilmiştir.

$$n = \frac{x(1-x)}{E^2} ; n' = \frac{n}{(1+n/N)}$$

Yukarıdaki formüllerde;

n : sınırsız ana kitle için gerekli örnek sayısı

x : ana kitledeki değişim,

S.E (p): standart hata,

$n'$  : sınırlı ana kitle için gerekli örnek sayısı'dır.

Bu kapsamda, yukarıdaki formül değerlerinin hesaplanmasında ana kütledeki değişimin 0,50 (Moser ve Kalton, 1979; Çürük ve Tüm; 2011, Yaşar, 2015); standart hatanın ise 0,06 (Çürük ve Tüm, 2011) olacağı varsayılmıştır. Buna göre, gerekli örnek sayısı, Yeminli Mali Müşavirler için  $[69/1+(69/38)]= 24$  olarak hesaplanırken; Vergi Müfettişleri için ise (Yetki Müfettiş yardımcıları dahil) yaklaşık  $[69/1+(69/126)]= 44$  olarak hesaplanmıştır. Buna bağlı olarak, anketi cevaplamayı kabul eden 25 YMM ile 50 Vergi Müfettişi (25'i Yetkili Vergi Müfettiş Yardımcısıdır.) olmak üzere toplam 75 kişiye anket uygulanmıştır. Dolayısıyla, çalışmanın örnekleme, Yeminli Mali Müşavirler için ana kitlenin %65'ine, Vergi Müfettişleri için ise %40'ına karşılık gelmekte ve gerekli örneklem sayılarının üzerindedir.

#### **4.2.3. Araştırmanın Hipotezleri**

Türkiye'de sahte fatura kullanımının önlenmesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)'lerin rolünün ve çözüm yollarının, YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin anket kapsamındaki görüşlerine dayalı olarak araştırıldığı bu çalışmada, aşağıda belirtilen iki temel hipotez kurulmuştur:

$H_{01}$ : Sahte fatura kullanımının önlenmesinde SMMM'lerin rolü yönünden YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

$H_{02}$ : Sahte fatura kullanımının önlenmesinde çözüm yolları yönünden YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

#### **4.2.4. Anket Verilerinin Toplanması ve Analizi**

Bu çalışmada, anket formunda yer alan 20 yargıya ilişkin verilerin toplanmasında, sosyal bilimler alanındaki çalışmalarda sıklıkla tercih edilen 5'li Likert tipi ölçek kullanılmıştır. Anket formundaki her bir yargıya anket katılımcıları tarafından verilen cevaplar, "1:Kesinlikle Katılmıyorum", "2:Katılmıyorum", "3:Kararsızım", "4:Katılıyorum", "5: Kesinlikle Katılıyorum" şeklinde kodlanmak ve puanlanmak suretiyle SPSS 18.0 paket programında analiz edilmiştir. Elde edilen aritmetik ortalamaların değerlendirilmesinde, Tekin (1996) çalışmasındaki 'Dizi Genişliği / Grup Sayısı' formülü kullanılmış ve puan aralıkları aşağıdaki sınırlar çerçevesinde yorumlanmıştır.

<b>Ölçek</b>	<b>Puan Aralığı</b>
“1: Kesinlikle Katılmıyorum”	1,00 – 1,79
“2: Katılmıyorum”	1,80 – 2,59
“3: Kararsızım”	2,60 – 3,39
“4: Katılıyorum”	3,40 – 4,19
“5: Kesinlikle Katılıyorum”	4,20 – 5,00

Anketin güvenilirliğini ölçmek amacıyla Cronbach Alpha güvenilirlik testi uygulanmıştır. SPSS’te yapılan söz konusu test sonucunda, güvenilirlik katsayısı “Cronbach Alpha” değeri 0,689 olarak hesaplanmıştır. Kalaycı (2009:405), 0,60’dan yüksek değerdeki Cronbach Alpha değerinin, kullanılan ölçeğin güvenilir olduğunun bir göstergesi kabul etmektedir. Buna göre, çalışmada hesaplanan güvenilirlik katsayısı, 0,60’tan yüksek olup, kullanılan ölçeğin güvenilir olduğunu göstermektedir. Ölçeğin güvenilir olduğu belirlendikten sonra, bağımsız örneklem t-testi uygulanarak çalışmanın hipotezleri test edilmiş ve elde edilen bulgular yorumlanmıştır.

## **5. ARAŞTIRMA BULGULARI**

Ankete katılanların kişisel özelliklerini gösteren demografik bulgular ile sahte fatura kullanımının önlenmesinde SMMM’lerin rolüne ve çözüm yollarına ilişkin bilgiler bu kısımda açıklanmıştır. Bu kapsamda, ilk olarak çalışmanın demografik bulguları verilmiştir. Daha sonra, sahte fatura kullanımının önlenmesinde SMMM’lerin rolüne ve çözüm yollarına ilişkin YMM ve Vergi Müfettişlerinin görüşlerine ilişkin frekans ve yüzde dağılımları analiz edilmiştir. Son olarak ise, bağımsız t testi sonuçları kapsamında ortalama, standart sapma, t değerleri ve anlamlılık değerleri kapsamında bulgular değerlendirilerek, YMM’ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar olup olmadığı incelenmiş ve yorumlanmıştır.

## 5.1. Demografik Bulgular

Çalışmanın bu kısmında, örneklem kapsamındaki YMM'ler ile Vergi Müfettişleri ve Yetkili Vergi Müfettiş Yardımcılarının cinsiyet, yaş, eğitim durumu ve mesleki kıdemlerine ilişkin demografik bulgular yer almaktadır.

### 5.1.1. YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin Cinsiyet Frekans Dağılımı İstatistikleri

Ankete cevap veren 25'i YMM, 25'i Vergi Müfettişi ve 25'i Yetkili Vergi Müfettiş Yardımcısı olmak üzere toplam 75 katılımcının cinsiyete göre dağılım istatistikleri Tablo 1'de yer almaktadır.

**Tablo 1. Cinsiyet Frekans Dağılımı İstatistikleri**

		Meslek			Toplam	
		YMM	Vergi Müfettişi	Yetkili Vergi Müfettişi		
Cinsiyet	Kadın	Sayı	1	5	3	9
		%	4,0%	20,0%	12,0%	12,0%
	Erkek	Sayı	24	20	22	66
		%	96,0%	80,0%	88,0%	88,0%
Toplam		Sayı	25	25	25	75
		%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Tablo 1'de görüldüğü üzere, örneklemin %12'si Kadın; % 66'sı ise Erkek katılımcılardan oluşmaktadır. Örneklemdaki YMM'lerin %4'ü, Vergi Müfettişlerinin %20'si, Yetkili Vergi Müfettiş Yardımcılarının ise %12'si Kadın'lardan oluşurken; sırasıyla %96, %80 ve %88'i ise Erkek'lerden oluşmaktadır. Cinsiyete göre dağılımı gösteren Tablo 1'deki bu istatistikler, ana kitle ile uyumlu bir dağılım içerisindedir.

### 5.1.2. YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin Yaş Frekans Dağılımı İstatistikleri

Ankete cevap veren YMM'ler, Vergi Müfettişleri ve Yetkili Vergi Müfettiş Yardımcılarının yaş'a göre dağılımını gösteren istatistikler Tablo 2'de yer almaktadır.

**Tablo 2. Yaş Frekans Dağılımı İstatistikleri**

			Meslek			Toplam
			YMM	Vergi Müfettişi	Yetkili Vergi Müfettişi	
Yaş	25-29	Sayı	0	3	5	8
		%	,0%	12,0%	20,0%	10,7%
	30-39	Sayı	5	14	20	39
		%	20,0%	56,0%	80,0%	52,0%
	40-49	Sayı	5	5	0	10
		%	20,0%	20,0%	,0%	13,3%
	50 ve üzeri	Sayı	15	3	0	18
		%	60,0%	12,0%	,0%	24,0%
Toplam		Sayı	25	25	25	75
		%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Tablo 2’de görüldüğü üzere, örneklemin %10,7’si 25-29 yaş; % 52’si 30-39 yaş; %13,3’ü 40-49 yaş; %24’ü 50 ve üzeri yaş grubundan oluşmaktadır. Örneklemdaki YMM’lerin %20’si 30-39 yaş; %20’si 40-49 yaş; %60’ı 50 ve üzeri yaş grubundan oluşmaktadır. Vergi Müfettişlerinin %12’si 25-29 yaş; %56’sı 30-39 yaş; %20’si 40-49 yaş; 50 ve üzeri %12 yaş grubundan oluşurken; Yetkili Vergi Müfettiş Yardımcılarının %20’si 25-29 yaş; %80’i ise 30-39 yaş grubundan oluşmakta olup, ana kitle ile uyumlu bir dağılım görülmektedir.

### 5.1.3. YMM’ler ve Vergi Müfettişlerinin Eğitim Frekans Dağılımı İstatistikleri

Ankete cevap veren YMM’ler, Vergi Müfettişleri ve Yetkili Vergi Müfettiş Yardımcılarının eğitim durumlarına göre dağılımını gösteren istatistikler Tablo 3’de yer almaktadır.

**Tablo 3. Eğitim Frekans Dağılımı İstatistikleri**

			Meslek			Toplam
			YMM	Vergi Müfettişi	Yetkili Vergi Müfettişi	
Eğitim	Lisans	Sayı	22	24	24	70
		%	88,0%	96,0%	96,0%	93,3%
	Lisansüstü	Sayı	3	1	1	5
		%	12,0%	4,0%	4,0%	6,7%
Toplam		Sayı	25	25	25	75
		%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Tablo 3’de görüldüğü üzere, örneklemin %93,3’ü lisans; % 6,7’si lisansüstü mezundur. Örneklemdaki YMM’lerin %88’si lisans, %12’si lisansüstü mezunlardan; Vergi Müfettişleri ve Yetkili Vergi Müfettiş Yardımcılarının 96’sı lisans; %4’ü lisansüstü mezunlardan oluşmaktadır.

#### 5.1.4. Mesleki Kıdem Frekans Dağılımı İstatistikleri

Ankete cevap veren YMM’ler, Vergi Müfettişleri ve Yetkili Vergi Müfettiş Yardımcılarının mesleki kıdeme göre dağılımını gösteren istatistikler Tablo 4’de yer almaktadır.

**Tablo 4. Mesleki Kıdem Frekans Dağılımı İstatistikleri**

			Meslek			Toplam
			YMM	Vergi Müfettişi	Yetkili Vergi Müfettişi	
Kıdem	1-5	Sayı	6	12	25	43
		%	24,0%	48,0%	100,0%	57,3%
	6-10	Sayı	3	5	0	8
		%	12,0%	20,0%	,0%	10,7%
	11-15	Sayı	6	1	0	7
		%	24,0%	4,0%	,0%	9,3%
	16-20	Sayı	8	0	0	8
		%	32,0%	,0%	,0%	10,7%
	21 ve üzeri	Sayı	2	7	0	9
		%	8,0%	28,0%	,0%	12,0%
Toplam		Sayı	25	25	25	75
		%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Tablo 4’te görüldüğü üzere, örneklemin %57,3’ü 1-5 yıl kıdemli; % 10,7’si 6-10 yıl kıdemli, %9,3’ü 11-15 yıl kıdemli; %10,7’si 16-20 yıl kıdemli ve %12’si 21 yıl ve üzeri kıdemli’dir. Örneklemdaki YMM’lerin %24’ü 1-5 yıl kıdemli; % 12’si 6-10 yıl kıdemli, %24’ü 11-15 yıl kıdemli; %32’si 16-20 yıl kıdemli ve %8’i 21 yıl ve üzeri kıdem grubundadır. Vergi Müfettişlerinin %48’i 1-5 yıl kıdemli; % 20’si 6-10 yıl kıdemli, %4’ü 11-15 yıl kıdemli ve %28’i 21 yıl ve üzeri kıdem grubundan oluşurken; Yetkili Vergi Müfettiş Yardımcılarının tamamı 1-5 yıl kıdemdekilerden oluşmaktadır.

## **5.2. Sahte Fatura Kullanımının Önlenmesinde SMMM'lerin Rolüne İlişkin Bulgular**

Çalışmanın bu kısmında, sahte fatura kullanımının önlenmesinde SMMM'lerin rolünü belirlemeye yönelik anket metnindeki yargılara YMM'ler ile Vergi Müfettişleri (Vergi Müfettiş Yardımcıları dahil) tarafından verilen cevaplara ilişkin frekans dağılımları ile bağımsız t-testi sonuçları yer almaktadır.

### **5.2.1. Sahte Fatura Kullanımının Önlenmesinde SMMM'lerin Rolüne İlişkin Frekans Dağılımları**

Anket formunda yer alan sahte fatura kullanımının önlenmesinde SMMM'lerin rolüne ilişkin ifadelere (Y1, Y5, Y8, Y12, Y15, Y19, Y10, Y13, Y16, Y20) YMM'ler ve Vergi Müfettişleri tarafından verilen cevapların sayı ve yüzde itibariyle dağılımını gösteren frekans dağılımı bulguları Tablo 5'te yer almaktadır.

*“Y1: SMMM'ler, mükellefin gerçekte aldığı fakat çeşitli nedenlerle belgelendiremediği alışları için sahte fatura kullanılmasını genellikle makul karşılamaktadırlar.”* ifadesine katılımcıların %46,7'si ‘Katılıyorum’, %17,3'ü “Kesinlikle Katılıyorum” cevabını vermişlerdir. Söz konusu ifadeye YMM'lerin %24'ü ‘Katılıyorum’, %8'i “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı verirken; Vergi Müfettişlerinin %58'i ‘Katılıyorum’, %22'si “Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde cevap vermişlerdir. Diğer taraftan YMM'lerin %12'si “Kesinlikle Katılmıyorum” yönünde cevap verirken; Vergi Müfettişlerinin “Kesinlikle Katılmıyorum” şeklinde bir cevap vermediği görülmektedir. Tablo 5'deki Y1 yargısına katılım yönünde cevap veren Vergi Müfettişlerinin (%58+%22=%80), YMM'lerden daha fazla olduğu anlaşılmaktadır.



**Tablo 5. Sahte Fatura Kullanımının Önlenmesinde SMMM'lerin Rolüne İlişkin Dağılım**

Yargı	Unvan		Kesinlikle	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle	
			Katılmıyorum	Katılmıyorum	Katılmıyorum	Katılıyorum	Katılıyorum	
Y1. SMMM'ler, mükellefin gerçekte aldığı fakat çeşitli nedenlerle belgelendiremediği alışları için sahte fatura kullanılmasını genellikle makul karşılamaktadırlar.	YMM	f	3	7	7	6	2	
		%	12,0	28,0	28,0	24,0	8,0	
	Vergi Müfettişi	f	0	5	5	29	11	
		%	0,0	10,0	10,0	58,0	22,0	
	<b>Toplam</b>			3	12	12	35	13
				4,0	16,0	16,0	46,7	17,3
Y5. SMMM'lerin sahte fatura olduğu hususunda tereddüt taşımadıkları fakat bilmeyerek sahte fatura kullanımı kapsamına gireceğini düşündükleri faturaları kaydetmelerinde, müşteriye kaybetme kaygısı önemli bir rol oynamaktadır.	YMM	f	2	3	1	14	5	
		%	8,0	12,0	4,0	56,0	20,0	
	Vergi Müfettişi	f	0	3	6	25	16	
		%	0,0	6,0	12,0	50,0	32,0	
	<b>Toplam</b>			2	6	7	39	21
				2,7	8,0	9,3	52,0	28,0
Y8. SMMM'lerin sahte fatura olduğu hususunda tereddüt taşımadıkları fakat bilmeyerek sahte fatura kullanımı kapsamına gireceğini düşündükleri faturaları kaydetmelerinde, vergi inceleme oranlarının düşük olması önemli bir rol oynamaktadır.	YMM	f	4	1	4	13	3	
		%	16,0	4,0	16,0	52,0	12,0	
	Vergi Müfettişi	f	0	8	6	19	17	
		%	0,0	16,0	12,0	38,0	34,0	
	<b>Toplam</b>			4	9	10	32	20
				5,3	12,0	13,3	42,7	26,7
Y12. SMMM'lerin sahte fatura olduğu hususunda tereddüt taşımadıkları ve bilerek sahte fatura kullanımı kapsamına gireceğini düşündükleri faturaları kaydetmemelerinde, sorumluluk raporu ile karşılaşma ihtimalinin olması önemli bir rol oynamaktadır.	YMM	f	4	2	4	11	4	
		%	16,0	8,0	16,0	44,0	16,0	
	Vergi Müfettişi	f	0	6	4	25	15	
		%	0,0	12,0	8,0	50,0	30,0	
	<b>Toplam</b>			4	8	9	36	19
				5,3	10,7	10,7	48,0	25,3
Y15. SMMM'lerin sahte fatura olduğu hususunda tereddüt taşımadıkları ve bilerek sahte fatura kullanımı kapsamına gireceğini düşündükleri faturaları kaydetmemelerinde, meslek mensubunun ahlaki değerlerinin önemli bir rolü bulunmaktadır.	YMM	f	2	2	2	15	4	
		%	8,0	8,0	8,0	60,0	16,0	
	Vergi Müfettişi	f	2	4	8	16	20	
		%	4,0	8,0	16,0	32,0	40,0	
	<b>Toplam</b>			4	6	10	31	24
				5,3	8,0	13,3	41,3	32,0
Y19. SMMM'ler, sahte faturayı tespit etmeye yönelik yeterli yetkilere sahip olmadıkları için, kullanılan sahte faturayı genellikle tespit edemezler.	YMM	f	3	7	3	10	2	
		%	12,0	28,0	12,0	40,0	8,0	
	Vergi Müfettişi	f	17	16	6	9	2	
		%	34,0	32,0	12,0	18,0	4,0	
	<b>Toplam</b>			20	23	9	19	4
				26,7	30,7	12,0	25,3	5,3

Tablo 5'in Devamı

Yargı	Unvan		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Y10. SMMM'ler, mükellef'in alış faturaları ekinde olması gereken belgeler (irsaliye, teslim fişi, kantar fişi, banka dekontu v.b.) olmadığında, faturaları kayıt ve beyanlara intikal ettirmezler.	YMM	f	6	13	3	3	0
		%	24,0	52,0	12,0	12,0	0,0
	Vergi Müfettişi	f	14	13	12	9	2
		%	28,0	26,0	24,0	18,0	4,0
<b>Toplam</b>			20	26	15	12	2
			26,7	34,7	20,0	16,0	2,7
Y13. SMMM'ler, sahte fatura olduğu bariz olarak anlaşılabilen faturaları kayıt ve beyanlara intikal ettirmez ve ilgili vergi dairesine durumu bildirirler.	YMM	f	4	10	6	5	0
		%	16,0	40,0	24,0	20,0	0,0
	Vergi Müfettişi	f	20	19	8	3	0
		%	40,0	38,0	16,0	6,0	0,0
<b>Toplam</b>			24	29	14	8	0
			32,0	38,7	18,7	10,7	0,0
Y16. SMMM'ler, sahte olduğundan şüphe duydukları faturalarla ilgili gerekli araştırmaları yapar ve gerçekliğine kanaat getirdikten sonra kayıt ve beyanlara intikal ettirirler.	YMM	f	1	8	9	6	1
		%	4,0	32,0	36,0	24,0	4,0
	Vergi Müfettişi	f	14	26	8	2	0
		%	28,0	52,0	16,0	4,0	0,0
<b>Toplam</b>			15	34	17	8	1
			20,0	45,3	22,7	10,7	1,3
Y20. SMMM'ler, sahte fatura kullanmanın yasal müeyyideleri (adli ve idari) hakkında mükellefi yeterince bilgilendirirler.	YMM	f	3	9	5	7	1
		%	12,0	36,0	20,0	28,0	4,0
	Vergi Müfettişi	f	7	21	17	5	0
		%	14,0	42,0	34,0	10,0	0,0
<b>Toplam</b>			10	30	22	12	1
			13,3	40,0	29,3	16,0	1,3

“Y5: SMMM'lerin sahte fatura olduğu hususunda tereddüt taşımadıkları fakat bilmeyerek sahte fatura kullanımı kapsamına gireceğini düşündükleri faturaları kaydetmelerinde, müşteriye kaybetme kaygısı önemli bir rol oynamaktadır.” ifadesine katılımcıların %52'si ‘Katılıyorum’, %28'i ‘Kesinlikle Katılıyorum’ cevabını vermişlerdir. Söz konusu ifadeye YMM'lerin %56'sı ‘Katılıyorum’, %20'i ‘Kesinlikle Katılıyorum’ cevabı verirken; Vergi Müfettişlerinin %50'si ‘Katılıyorum’, %32'si ‘Kesinlikle Katılıyorum’ şeklinde cevap vermişlerdir. Diğer taraftan YMM'lerin %8'i ‘Kesinlikle Katılmıyorum’ yönünde cevap verirken; Vergi Müfettişlerinin ‘Kesinlikle Katılmıyorum’ şeklinde bir cevap vermediği görülmektedir. Tablo 5'deki Y5 yargısına katılım yönünde cevap veren Vergi Müfettişlerinin (%50+%32=%82), YMM'lerden daha fazla olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, ankete katılan YMM'ler ve Vergi

Müfettişlerinin önemli bir kısmı, sahte fatura kapsamındaki faturaların SMMM'lerce kaydedilmesinde müşteri kaybetme kaygısının önemli bir rolünün olabileceğini göstermektedir.

*“Y8: SMMM'lerin sahte fatura olduğu hususunda tereddüt taşımadıkları fakat bilmeyerek sahte fatura kullanımı kapsamına gireceğini düşündükleri faturaları kaydetmelerinde, vergi inceleme oranlarının düşük olması önemli bir rol oynamaktadır.”* ifadesine katılımcıların %42,7'si ‘Katılıyorum’, %26,7'si “Kesinlikle Katılıyorum” cevabını vermişlerdir. Bu durum, katılımcıların %69,4'ünün bu yargıya katıldıklarını göstermektedir. Söz konusu ifadeye YMM'lerin %52'si ‘Katılıyorum’, %12'si “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı verirken; Vergi Müfettişlerinin %38'i ‘Katılıyorum’, %34'ü “Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde cevap vermişlerdir. Diğer taraftan YMM'lerin %16'sı “Kesinlikle Katılmıyorum” yönünde cevap verirken; Vergi Müfettişlerinin “Kesinlikle Katılmıyorum” şeklinde bir cevap vermediği görülmektedir. Tablo 5'deki Y8 yargısına katılım yönünde cevap veren Vergi Müfettişlerinin (%38+%34=%72), YMM'lerden (%52+%12=%64) daha fazla olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, ankete katılan YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin önemli bir kısmı, bilmeyerek sahte fatura kullanımı kapsamındaki faturaların SMMM'lerce kaydedilmesinde, vergi inceleme oranlarının düşük olmasının etkili bir rolünün olabileceği şeklinde cevap vermişlerdir.

*“Y12: SMMM'lerin sahte fatura olduğu hususunda tereddüt taşımadıkları ve bilerek sahte fatura kullanımı kapsamına gireceğini düşündükleri faturaları kaydetmemelerinde, sorumluluk raporu ile karşılaşma ihtimalinin olması önemli bir rol oynamaktadır.”* ifadesine katılımcıların %48'i ‘Katılıyorum’, %25,3'ü “Kesinlikle Katılıyorum” cevabını vermişlerdir. Bu durum, katılımcıların %73,3'ünün bu yargıya katıldıklarını göstermektedir. Söz konusu ifadeye YMM'lerin %44'ü ‘Katılıyorum’, %16'sı “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı verirken; Vergi Müfettişlerinin %50'si ‘Katılıyorum’, %30'u “Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde cevap vermişlerdir. Diğer taraftan YMM'lerin %16'sı “Kesinlikle Katılmıyorum” yönünde cevap verirken; Vergi Müfettişlerinin “Kesinlikle Katılmıyorum” şeklinde bir cevap vermediği görülmektedir. Tablo 5'deki Y12 yargısına katılım yönünde cevap veren Vergi Müfettişlerinin (%50+%30=%80), YMM'lerden (%44+%16=%60) daha fazla olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, ankete katılan YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin önemli bir kısmı, bilerek sahte fatura kullanımı kapsamındaki faturaların SMMM'lerce kaydedilmemesinde,

sorumluluk raporu ile karşılaşma ihtimalinin etkili bir rol oynayabileceği şeklinde cevap vermişlerdir.

“Y15: SMMM'lerin sahte fatura olduğu hususunda tereddüt taşımadıkları ve bilerek sahte fatura kullanımı kapsamına gireceğini düşündükleri faturaları kaydetmemelerinde, meslek mensubunun ahlaki değerlerinin önemli bir rolü bulunmaktadır.” ifadesine katılımcıların %41,3'ü ‘Katılıyorum’, %32’si “Kesinlikle Katılıyorum” cevabını vermişlerdir. Bu durum, katılımcıların %73,3'ünün bu yargıya katıldıklarını göstermektedir. Söz konusu ifadeye YMM'lerin %60'ı ‘Katılıyorum’, %16’sı “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı verirken; Vergi Müfettişlerinin %32’si ‘Katılıyorum’, %40'ı “Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde cevap vermişlerdir. Diğer taraftan YMM'lerin %8'i; Vergi Müfettişlerinin ise %4'ü “Kesinlikle Katılmıyorum” şeklinde bir cevap vermediği görülmektedir. Tablo 5'deki Y15 yargısına katılım yönünde cevap veren YMM'lerin (%60+%16=%76), Vergi Müfettişlerinden (%32+%40=%72) az da olsa daha fazla olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, ankete katılan YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin önemli bir kısmı (%73,3), bilerek sahte fatura kullanımı kapsamındaki faturaların SMMM'lerce kaydedilmemesinde, meslek mensubunun ahlaki değerlerinin önemli bir rolü olabileceği şeklinde cevap vermişlerdir.

“Y19: SMMM'ler, sahte faturayı tespit etmeye yönelik yeterli yetkilere sahip olmadıkları için, kullanılan sahte faturayı genellikle tespit edemezler.” ifadesine katılımcıların %25,3'ü ‘Katılıyorum’, %5,3'ü “Kesinlikle Katılıyorum” cevabını verirken; %30,7’si “Katılmıyorum”, %26,7’si ise “Kesinlikle Katılmıyorum” şeklinde cevap vermişlerdir. Bu durum, katılımcıların %57,4'ünün bu yargıya katılmadıklarını göstermektedir. Söz konusu ifadeye YMM'lerin %40'ı ‘Katılıyorum’, %8'i “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı verirken; %28'i “Katılmıyorum”, %12’si “Kesinlikle Katılmıyorum” şeklinde cevap vermişlerdir. Vergi Müfettişlerinin ise %18'i ‘Katılıyorum’, %4'ü “Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde cevap verirken; %32’si “Katılmıyorum”, %34'ü ise “Kesinlikle Katılmıyorum” cevabını vermişlerdir. Buna göre, Y19 yargısına YMM'lerin %40'ı (%28+%12), Vergi Müfettişlerinin ise %66’sı (%32+%34) “Katılmıyorum” yönünde cevap vermişlerdir. Buna göre, ankete katılan Vergi Müfettişlerinin YMM'lerle karşılaştırıldığında önemli bir kısmı söz konusu yargıya katılmamakta ve dolayısıyla SMMM'lerin sahte faturanın tespiti için yeterli yetkiye sahip olduklarını belirtmektedirler.

*“Y10: SMMM'ler, mükellefin alış faturaları ekinde olması gereken belgeler (irsaliye, teslim fişi, kantar fişi, banka dekontu v.b.) olmadığında, faturaları kayıt ve beyanlara intikal ettirmezler.”* ifadesine katılımcıların %16'sı ‘Katılıyorum’, %2,7'si ‘Kesinlikle Katılıyorum’ cevabını verirken; %34,7'si ‘Katılmıyorum’, %26,7'si ise ‘Kesinlikle Katılmıyorum’ şeklinde cevap vermişlerdir. Bu durum, katılımcıların %61,4'ünün bu yargıya katılmadıklarını göstermektedir. Söz konusu ifadeye YMM'lerin %12'si ‘Katılıyorum’, cevabı verirken; %52'si ‘Katılmıyorum’, %24'ü ‘Kesinlikle Katılmıyorum’ şeklinde cevap vermişlerdir. Vergi Müfettişlerinin ise %18'i ‘Katılıyorum’, %4'ü ‘Kesinlikle Katılıyorum’ şeklinde cevap verirken; %26'sı ‘Katılmıyorum’, %28'i ise ‘Kesinlikle Katılmıyorum’ cevabını vermişlerdir. Buna göre, Y10 yargısına YMM'lerin %76'sı (%52+%24), Vergi Müfettişlerinin ise %54'ü (%26+%28) ‘Katılmıyorum’ yönünde cevap vermişlerdir. Buna göre, ankete katılan YMM'lerin Vergi Müfettişleri ile karşılaştırıldığında önemli bir kısmı söz konusu yargıya katılmamakta ve dolayısıyla mükellefin alış faturaları ekinde olması gereken belgeler olmadığında SMMM'lerin faturaları kayıt ve beyanlara intikal ettirmediği bulgusu elde edilmektedir.

*“Y13: SMMM'ler, sahte fatura olduğu bariz olarak anlaşılabilen faturaları kayıt ve beyanlara intikal ettirmez ve ilgili vergi dairesine durumu bildirirler.”* ifadesine katılımcıların %10,7'si ‘Katılıyorum’ cevabını verirken; %38,7'si ‘Katılmıyorum’, %32'si ise ‘Kesinlikle Katılmıyorum’ şeklinde cevap vermişlerdir. Bu durum, katılımcıların %70,7'sinin bu yargıya katılmadıklarını göstermektedir. Söz konusu ifadeye YMM'lerin %20'si ‘Katılıyorum’ cevabı verirken; %40'ı ‘Katılmıyorum’, %16'sı ‘Kesinlikle Katılmıyorum’ şeklinde cevap vermişlerdir. Vergi Müfettişlerinin ise %6'sı ‘Katılıyorum’ cevabını verirken; %38'i ‘Katılmıyorum’, %40'ı ise ‘Kesinlikle Katılmıyorum’ cevabını vermişlerdir. Buna göre, Y13 yargısına YMM'lerin %56'sı (%40+%16), Vergi Müfettişlerinin ise %78'i (%38+%40) ‘Katılmıyorum’ yönünde cevap vermişlerdir. Buna göre, ankete katılan hem YMM'ler hem de Vergi Müfettişleri söz konusu yargıya katılmamakla birlikte Vergi Müfettişlerinin YMM'lerle karşılaştırıldığında söz konusu yargıya katılmayanların daha fazla olduğu anlaşılmaktadır.

*“Y16: SMMM'ler, sahte olduğundan şüphe duydukları faturalarla ilgili gerekli araştırmaları yapar ve gerçekliğine kanaat getirdikten sonra kayıt ve beyanlara intikal ettirirler.”* ifadesine katılımcıların %10,7'si ‘Katılıyorum’, %1,3'ü ‘Kesinlikle

Katılıyorum” cevabını verirken; %45,3’ü “Katılmıyorum”, %20’si ise “Kesinlikle Katılmıyorum” şeklinde cevap vermişlerdir. Bu durum, katılımcıların %65,3’ünün bu yargıya katılmadıklarını göstermektedir. Söz konusu ifadeye YMM’lerin %24’ü ‘Katılıyorum’, %4’ü “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı verirken; %32’si “Katılmıyorum”, %4’ü “Kesinlikle Katılmıyorum” şeklinde cevap vermişlerdir. Vergi Müfettişlerinin ise %4’ü ‘Katılıyorum’ şeklinde cevap verirken; %52’si “Katılmıyorum”, %28’i ise “Kesinlikle Katılmıyorum” cevabını vermişlerdir. Dolayısıyla, Y16 yargısına YMM’lerin %36’sı (%32+%4), Vergi Müfettişlerinin ise %80’ (%52+%28) “Katılmıyorum” yönünde cevap vermişlerdir. Buna göre, Vergi Müfettişlerinin büyük bir kısmı söz konusu yargıya katılmamaktadır. YMM’lerin %28’lik kısmının bu yargıya katılım yönünde fikir beyan etmeleri de, SMMM’lerin tereddüt ettikleri faturalarla ilgili titiz davranmaları gerektiği noktasında her iki grubun da endişelerinin var olduğunu göstermektedir.

*“Y20: SMMM’ler, sahte fatura kullanmanın yasal müeyyideleri (adli ve idari) hakkında mükellefi yeterince bilgilendirirler.”* ifadesine katılımcıların %16’sı ‘Katılıyorum’, %1,3’ü “Kesinlikle Katılıyorum” cevabını verirken; %40’ı “Katılmıyorum”, %13,3’ü ise “Kesinlikle Katılmıyorum” şeklinde cevap vermişlerdir. Bu durum, katılımcıların %53,3’ünün bu yargıya katılmadıklarını göstermektedir. Söz konusu ifadeye YMM’lerin %28’i ‘Katılıyorum’, %4’ü “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı verirken; %36’sı “Katılmıyorum”, %12’si “Kesinlikle Katılmıyorum” şeklinde cevap vermişlerdir. Vergi Müfettişlerinin ise %16’sı ‘Katılıyorum’, %1,3’ü “Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde cevap verirken; %42’si “Katılmıyorum”, %14’ü ise “Kesinlikle Katılmıyorum” cevabını vermişlerdir. Dolayısıyla, Y20 yargısına YMM’lerin %48’i (%36+%12), Vergi Müfettişlerinin ise %56’sı (%42+%14) “Katılmıyorum” yönünde cevap vermişlerdir. Buna göre, Vergi Müfettişlerinin bu yargıya katılmayanları, YMM’lerinkinden daha fazladır. Bu bulgu, sahte fatura kullanmanın yasal müeyyideleri hakkında mükelleflerin yeterince bilgilendirilmediği yönünde yorumlanabilir.

### 5.2.2. Sahte Fatura Kullanımının Önlenmesinde SMMM'lerin Rolüne İlişkin t-testi Bulguları

Anket formunda yer alan sahte fatura kullanımının önlenmesinde SMMM'lerin rolüne ilişkin ifadelere (Y1, Y5, Y8, Y12, Y15, Y19, Y10, Y13, Y16, Y20) YMM'ler ve Vergi Müfettişleri tarafından verilen cevaplara ilişkin bağımsız t-testi sonuçları kapsamında ortalama, standart sapma, t değeri ve p anlamlılık değeri Tablo 6'da yer almaktadır.

Tablo 6'daki Y1 yargısına ilişkin olarak YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir. Y1 yargısına YMM'ler "Kararsız" (X=2,88) yönünde görüş bildirirken, Vergi Müfettişleri ise "Katılıyorum" yönünde (X=3,92) görüş bildirmişlerdir. Dolayısıyla, Y1 yargısı yönünden elde edilen bulgular, Vergi Müfettişlerinin Y1 yargısı (*SMMM'ler, mükellefin gerçekte aldığı fakat çeşitli nedenlerle belgelendiremediği alışları için sahte fatura kullanılmasını genellikle makul karşılamaktadırlar.*) yönünden YMM'lerden farklı düşündüklerini göstermektedir.

**Tablo 6. Sahte Fatura Kullanımının Önlenmesinde SMMM'lerin Rolüne İlişkin t-testi Bulguları**

Yargı	Unvan	N	Ortalama	Standart Sapma	t	p (Anlamlılık)
Y1. SMMM'ler, mükellefin gerçekte aldığı fakat çeşitli nedenlerle belgelendiremediği alışları için sahte fatura kullanılmasını genellikle makul karşılamaktadırlar.	YMM	25	2,88	1,166	-4,389	0,000**
	Vergi Müfettişi	50	3,92	0,853		
Y5. SMMM'lerin sahte fatura olduğu hususunda tereddüt taşımadıkları fakat bilmeyerek sahte fatura kullanımı kapsamına gireceğini düşündükleri faturaları kaydetmelerinde, müşteriye kaybetme kaygısı önemli bir rol oynamaktadır.	YMM	25	3,68	1,180	-1,703	0,093
	Vergi Müfettişi	50	4,08	0,829		
Y8. SMMM'lerin sahte fatura olduğu hususunda tereddüt taşımadıkları fakat bilmeyerek sahte fatura kullanımı kapsamına gireceğini düşündükleri faturaları kaydetmelerinde, vergi inceleme oranlarının düşük olması önemli bir rol oynamaktadır.	YMM	25	3,40	1,258	-1,813	0,074
	Vergi Müfettişi	50	3,90	1,055		
Y12. SMMM'lerin sahte fatura olduğu hususunda tereddüt taşımadıkları ve bilerek sahte fatura kullanımı kapsamına gireceğini düşündükleri faturaları kaydetmemelerinde, sorumluluk raporu ile karşılaşma ihtimalinin olması önemli bir rol oynamaktadır.	YMM	25	3,36	1,319	-2,349	0,022*
	Vergi Müfettişi	50	3,98	0,937		
Y15. SMMM'lerin sahte fatura olduğu hususunda tereddüt taşımadıkları ve bilerek sahte fatura kullanımı kapsamına gireceğini düşündükleri faturaları kaydetmemelerinde, meslek mensubunun ahlaki değerlerinin önemli bir rolü bulunmaktadır.	YMM	25	3,68	1,108	-1,022	0,310
	Vergi Müfettişi	50	3,96	1,124		
Y19. SMMM'ler, sahte faturayı tespit etmeye yönelik yeterli yetkilere sahip olmadıkları için, kullanılan sahte faturayı genellikle tespit edemezler.	YMM	25	3,04	1,241	2,587	0,012*
	Vergi Müfettişi	50	2,26	1,226		
Y10. SMMM'ler, mükellef'in alış faturaları ekinde olması gereken belgeler (irsaliye, teslim fişi, kantar fişi, banka dekontu v.b.) olmadığında, faturaları kayıt ve beyanlara intikal ettirmezler.	YMM	25	2,12	0,927	-1,170	0,246
	Vergi Müfettişi	50	2,44	1,198		
Y13. SMMM'ler, sahte fatura olduğu bariz olarak anlaşılabilen faturaları kayıt ve beyanlara intikal ettirmez ve ilgili vergi dairesine durumu bildirirler.	YMM	25	2,48	1,005	2,626	0,011*
	Vergi Müfettişi	50	1,88	0,895		
Y16. SMMM'ler, sahte olduğundan şüphe duydukları faturalarla ilgili gerekli araştırmaları yapar ve gerçekliğine kanaat getirdikten sonra kayıt ve beyanlara intikal ettirirler.	YMM	25	2,92	0,954	4,654	0,000**
	Vergi Müfettişi	50	1,96	0,781		
Y20. SMMM'ler, sahte fatura kullanmanın yasal müeyyideleri (adli ve idari) hakkında mükellefi yeterince bilgilendirirler.	YMM	25	2,76	1,128	1,539	0,128
	Vergi Müfettişi	50	2,40	0,857		

\*0.05 düzeyinde anlamlı; \*\*0.01 düzeyinde anlamlı

Tablo 6'daki Y5 yargısına (*SMMM'lerin sahte fatura olduğu hususunda tereddüt taşımadıkları fakat bilmeyerek sahte fatura kullanımı kapsamına gireceğini düşündükleri faturaları kaydetmelerinde, müşteriye kaybetme kaygısı önemli bir rol oynamaktadır.*) ilişkin olarak YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında 0.05



anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı bulgusu elde edilmiştir. Tablo 6'ya göre, hem YMM'ler hem de Vergi Müfettişleri Y5 yargısına katıldıkları yönünde görüş bildirmişlerdir.

Tablo 6'daki Y8 yargısına (*SMMM'lerin sahte fatura olduğu hususunda tereddüt taşımadıkları fakat bilmeyerek sahte fatura kullanımı kapsamına gireceğini düşündükleri faturaları kaydetmelerinde, vergi inceleme oranlarının düşük olması önemli bir rol oynamaktadır.*) ilişkin olarak YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında 0.05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmadığı görülmektedir. Tablo 6'ya göre, hem YMM'ler hem de Vergi Müfettişleri Y8 yargısına katıldıkları ifade etmişlerdir.

Tablo 6'daki Y12 yargısına (*SMMM'lerin sahte fatura olduğu hususunda tereddüt taşımadıkları ve bilerek sahte fatura kullanımı kapsamına gireceğini düşündükleri faturaları kaydetmemelerinde, sorumluluk raporu ile karşılaşma ihtimalinin olması önemli bir rol oynamaktadır.*) ilişkin olarak YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir. Y12 yargısına YMM'ler "Kararsız" (X=3,36) yönünde görüş bildirirken, Vergi Müfettişleri ise "Katılıyorum" yönünde (X=3,98) görüş bildirmişlerdir. Dolayısıyla, Y12 yargısı yönünden elde edilen bulgular, Vergi Müfettişlerinin Y12 yargısı yönünden YMM'lerden farklı düşündüklerini göstermektedir.

Tablo 6'daki Y15 yargısına (*SMMM'lerin sahte fatura olduğu hususunda tereddüt taşımadıkları ve bilerek sahte fatura kullanımı kapsamına gireceğini düşündükleri faturaları kaydetmemelerinde, meslek mensubunun ahlaki değerlerinin önemli bir rolü bulunmaktadır.*) ilişkin olarak YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında 0.05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmadığı görülmektedir. Tablo 6'ya göre, hem YMM'ler hem de Vergi Müfettişleri söz konusu yargıya katıldıkları ifade etmişlerdir.

Tablo 6'daki Y19 yargısına (*SMMM'ler, sahte faturayı tespit etmeye yönelik yeterli yetkilere sahip olmadıkları için, kullanılan sahte faturayı genellikle tespit edemezler.*) ilişkin olarak YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir. Y19 yargısına YMM'ler "Kararsız" (X=3,04) kalırken, Vergi Müfettişleri ise katılmadıklarını (X=2,26) ifade etmişlerdir. Dolayısıyla, Y19 yargısı yönünden elde edilen bulgular, Vergi Müfettişlerinin Y19 yargısı yönünden

YMM'lerden farklı düşündüklerini ve dolayısıyla SMMM'lerin sahte faturayı tespit için yeterli yetkilerinin olduğu yönünde düşündüklerini göstermektedir.

Tablo 6'daki Y10 yargısına (SMMM'ler, mükellef'in alış faturaları ekinde olması gereken belgeler olmadığında, faturaları kayıt ve beyanlara intikal ettirmezler.) ilişkin olarak YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında 0.05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmadığı anlaşılmaktadır. Tablo 6'daki ortalama değerlere göre, hem YMM'ler hem de Vergi Müfettişleri söz konusu yargıya katılmadıkları yönünde görüş belirtmişlerdir.

Tablo 6'daki Y13 yargısına (SMMM'ler, sahte fatura olduğu bariz olarak anlaşılabilen faturaları kayıt ve beyanlara intikal ettirmez ve ilgili vergi dairesine durumu bildirirler.) ilişkin olarak YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Y13 yargısına hem YMM'ler (X=2,48) hem de Vergi Müfettişleri (X=1,88) "Katılmıyorum" yönünde görüş belirtmişlerdir.

Tablo 6'daki Y16 yargısına göre (SMMM'ler, sahte olduğundan şüphe duydukları faturalarla ilgili gerekli araştırmaları yapar ve gerçekliğine kanaat getirdikten sonra kayıt ve beyanlara intikal ettirirler.) YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Y16 yargısına YMM'ler "Kararsız" (X=2,92) kalırken, Vergi Müfettişleri ise katılmadıklarını (X=1,96) ifade etmişlerdir. Dolayısıyla, Y16 yargısı yönünden elde edilen bulgular, Vergi Müfettişlerinin YMM'lerden farklı düşündüklerini ortaya koymaktadır.

Tablo 6'daki Y20 yargısına (SMMM'ler, sahte fatura kullanmanın yasal müeyyideleri (adli ve idari) hakkında mükellefi yeterince bilgilendirirler.) ilişkin olarak YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında 0.05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmadığı görülmektedir. Tablo 6'ya göre, Y20 yargısına YMM'ler "Kararsız" (X=2,76) kalırken, Vergi Müfettişleri ise katılmadıklarını (X=2,40) ifade etmişlerdir.

Özet olarak; Y5, Y8, Y15, Y10 ve Y20 yargıları ile ilgili olarak YMM'ler ile Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında 0.05 önemlilik düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmadığı tespit edilmiştir. Y1, Y12, Y19, Y13 ve Y16 yargıları açısından ise YMM'ler ile Vergi Müfettişlerinin olayı farklı değerlendirdikleri görülmektedir. Bu bulgular, Yaşar (2015) çalışma sonuçları ile karşılaştırıldığında belirli benzerlik ve farklılıklar bulunduğu görülmektedir. Buna göre, Y19 (SMMM'ler,

*sahte faturayı tespit etmeye yönelik yeterli yetkilere sahip olmadıkları için, kullanılan sahte faturayı genellikle tespit edemezler.), Y13 (SMMM'ler, sahte fatura olduğu bariz olarak anlaşılabilen faturaları kayıt ve beyanlara intikal ettirmez ve ilgili vergi dairesine durumu bildirirler.) ve Y16 (SMMM'ler, sahte olduğundan şüphe duydukları faturalarla ilgili gerekli araştırmaları yapar ve gerçekliğine kanaat getirdikten sonra kayıt ve beyanlara intikal ettirirler.)* yargılarına yönelik Tablo 6'daki bulguların, Yaşar (2015) çalışmasındaki bulgularla benzer sonuçlar verdiği görülmüştür. Özellikle, Y13 ve Y16 yargılarına katılmıyorum şeklinde verilen cevaplar, sahte fatura kullanımının önlenmesinde SMMM'lerin etkili bir rol oynayabileceğinin bir göstergesi olarak yorumlanabilir.

### **5.3. Sahte Fatura Kullanımının Önlenmesinde Çözüm Yollarına İlişkin Bulgular**

Çalışmanın bu kısmında, sahte fatura kullanımının önlenmesi için çözüm yollarına ilişkin YMM'ler ile Vergi Müfettişleri (Vergi Müfettiş Yardımcıları dahil) tarafından verilen cevaplara dayalı olarak elde edilen frekans dağılımları ile bağımsız t-testi sonuçları yer almaktadır.

#### **5.3.1. Sahte Fatura Kullanımının Önlenmesi İçin Çözüm Yollarına İlişkin Frekans Dağılımları**

Anket formunda yer alan sahte fatura kullanımının önlenmesi için çözüm yollarına ilişkin ifadeler (Y2, Y3, Y4, Y6, Y7, Y9, Y11, Y14, Y17, Y18) YMM'ler ve Vergi Müfettişleri tarafından verilen cevapların sayı ve yüzde itibarıyla dağılımını gösteren frekans dağılımı bulguları Tablo 7'de yer almaktadır.

*“Y2: Sahte belge kullanımında 'bilerek-bilmeyerek' ayırımına son verilmesi ve vergi suçu kapsamında değerlendirilmesi, sahte fatura kullanımını önler.”* ifadesine katılımcıların %34,7'si ‘Katılıyorum’, %30,7'si ‘Kesinlikle Katılıyorum’ cevabını vermişlerdir. Bu durum, katılımcıların %65,4'ünün bu yargıya katıldıklarını göstermektedir. Söz konusu ifadeye YMM'lerin %32'si ‘Katılıyorum’, %8'i ‘Kesinlikle Katılıyorum’ cevabı verirken; Vergi Müfettişlerinin %36'sı ‘Katılıyorum’, %42'si ‘Kesinlikle Katılıyorum’ şeklinde cevap vermişlerdir. Diğer taraftan YMM'lerin %8'i ‘Katılmıyorum, %40'ı ‘Kesinlikle Katılmıyorum’ yönünde cevap verirken; Vergi Müfettişlerinin %16'sının ‘Katılmıyorum’ şeklinde cevap verdiği görülmektedir. Tablo

7'deki Y2 yargısına katıldığını belirten Vergi Müfettişlerinin (%36+%42=%78), YMM'lerden(%8+%32=%40) daha fazla olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, ankete katılan YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin önemli bir kısmı, *Sahte belge kullanımında 'bilerek-bilmeyerek' ayırımına son verilmesi ve vergi suçu kapsamında değerlendirilmesinin sahte fatura kullanımını önleyebileceği yönünde görüş beyan etmişler ve bu görüşe en fazla katılan grubun Vergi Müfettişleri olduğu anlaşılmaktadır.*

**Tablo 7. Sahte Fatura Kullanımının Önlenmesi İçin Çözüm Yollarına İlişkin Dağılım**

Yargı	Unvan		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
			f	%	f	%	f
Y2. Sahte belge kullanımında 'bilerek-bilmeyerek' ayırımına son verilmesi ve vergi suçu kapsamında değerlendirilmesi, sahte fatura kullanımını önler.	YMM	f	10	2	3	8	2
		%	40,0	8,0	12,0	32,0	8,0
	Vergi Müfettişi	f	0	8	3	18	21
		%	0,0	16,0	6,0	36,0	42,0
<b>Toplam</b>			10	10	6	26	23
			13,3	13,3	8,0	34,7	30,7
Y3. Bilmeyerek sahte belge kullanımının Tarhiyat Öncesi Uzlaşma dışında tutulması, sahte fatura kullanımını önler.	YMM	f	4	6	5	8	2
		%	16,0	24,0	20,0	32,0	8,0
	Vergi Müfettişi	f	2	8	2	15	23
		%	4,0	16,0	4,0	30,0	46,0
<b>Toplam</b>			6	14	7	23	25
			8,0	18,7	9,3	30,7	33,3
Y4. Mükelleflerin, ödeme ve tahsilatlarda tevsik zorunluluğuna (8.000 TL) uyup uymadığının tüm vergi incelemelerinde araştırılması, sahte fatura kullanımını önler.	YMM	f	4	8	5	7	1
		%	16,0	32,0	20,0	28,0	4,0
	Vergi Müfettişi	f	3	15	11	13	8
		%	6,0	30,0	22,0	26,0	16,0
<b>Toplam</b>			7	23	16	20	9
			9,3	30,7	21,3	26,7	12,0
Y6. Sahte belge kullanımı ile ilgili hürriyeti bağlayıcı cezaların alt ve üst sınırlarının caydırıcı olacak şekilde artırılması, sahte fatura kullanımını önler.	YMM	f	4	10	3	5	3
		%	16,0	40,0	12,0	20,0	12,0
	Vergi Müfettişi	f	0	14	12	19	5
		%	0,0	28,0	24,0	38,0	10,0
<b>Toplam</b>			4	24	15	24	8
			5,3	32,0	20,0	32,0	10,7
Y7. Vergi denetimlerinde etkinliğin artırılması, sahte fatura kullanımını önler.	YMM	f	2	4	0	14	5
		%	8,0	16,0	0,0	56,0	20,0
	Vergi Müfettişi	f	0	3	2	35	10
		%	0,0	6,0	4,0	70,0	20,0
<b>Toplam</b>			2	7	2	49	15
			2,7	9,3	2,7	65,3	20,0
Y9. Sahte belge kullananların 6 (altı) yıl süreyle hiçbir surette vergi teşvik ve desteklerinden yararlandırılmamaları, sahte fatura kullanımını önler.	YMM	f	1	8	8	4	4
		%	4,0	32,0	32,0	16,0	16,0
	Vergi Müfettişi	f	0	9	9	20	12
		%	0,0	18,0	18,0	40,0	24,0
<b>Toplam</b>			1	17	17	24	16
			1,3	22,7	22,7	32,0	21,3

**Tablo 7'nin Devamı**

Yargı	Unvan		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsız	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	
Y11. Sahte belge düzenleme fiilini işleyenlerin Maliye Bakanlığınca duyurulması, sahte fatura kullanımını önler.	YMM	f	2	5	3	11	4	
		%	8,0	20,0	12,0	44,0	16,0	
	Vergi Müfettişi	f	3	11	5	22	9	
		%	6,0	22,0	10,0	44,0	18,0	
	<b>Toplam</b>			5	16	8	33	13
				6,7	21,3	10,7	44,0	17,3
Y14. Mükellefiyet kayıtları terkin edilenlerin kimlik bilgileri ile bastırılmış oldukları belgelerin Maliye Bakanlığınca duyurulması, sahte fatura kullanımını önler.	YMM	f	3	4	5	10	3	
		%	12,0	16,0	20,0	40,0	12,0	
	Vergi Müfettişi	f	4	7	7	31	1	
		%	8,0	14,0	14,0	62,0	2,0	
	<b>Toplam</b>			7	11	12	41	4
				9,3	14,7	16,0	54,7	5,3
Y17. Meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallara uygun davranması, sahte fatura kullanımını önler.	YMM	f	3	2	2	13	5	
		%	12,0	8,0	8,0	52,0	20,0	
	Vergi Müfettişi	f	0	3	7	17	23	
		%	0,0	6,0	14,0	34,0	46,0	
	<b>Toplam</b>			3	5	9	30	28
				4,0	6,7	12,0	40,0	37,3
Y18. Sahte belge kullanımının mükellefe ve ülkeye zararları konusunda bilinçlendirme kampanyaları yürütülmesi, sahte fatura kullanımını önler.	YMM	f	1	6	8	7	3	
		%	4,0	24,0	32,0	28,0	12,0	
	Vergi Müfettişi	f	2	9	14	23	2	
		%	4,0	18,0	28,0	46,0	4,0	
	<b>Toplam</b>			3	15	22	30	5
				4,0	20,0	29,3	40,0	6,7

“Y3: Bilmeyerek sahte belge kullanımının Tarhiyat Öncesi Uzlaşma dışında tutulması, sahte fatura kullanımını önler.” ifadesine katılımcıların %30,7’si ‘Katılıyorum’, %33,3’ü “Kesinlikle Katılıyorum” cevabını verirken; %18,7’si “Katılmıyorum”, %8’i ise “Kesinlikle Katılmıyorum” şeklinde cevap vermişlerdir. Bu durum, katılımcıların %64’ünün bu yargıya katıldıklarını göstermektedir. Söz konusu ifadeye YMM’lerin %32’si ‘Katılıyorum’, %8’i “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı verirken; %24’ü “Katılmıyorum”, %16’sı “Kesinlikle Katılmıyorum” şeklinde cevap vermişlerdir. Vergi Müfettişlerinin ise %30’u ‘Katılıyorum’ %46’sı “Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde cevap verirken; %16’sı “Katılmıyorum”, %4’ü ise “Kesinlikle Katılmıyorum” cevabını vermişlerdir. Dolayısıyla, Y3 yargısına YMM’lerin %40’ı (%32+%8), Vergi Müfettişlerinin ise %76’sı (%30+%46) “Katılıyorum” yönünde cevap

vermişlerdir. Buna göre, Vergi Müfettişlerinin büyük bir kısmı Bilmeyerek sahte belge kullanımının Tarhiyat Öncesi Uzlaşma dışında tutulmasının sahte fatura kullanımını önleyeceği yargısına katılmaktadır.

*“Y4: Mükelleflerin, ödeme ve tahsilatlarda tevsik zorunluluğuna (8.000 TL) uyup uymadığının tüm vergi incelemelerinde araştırılması, sahte fatura kullanımını önler.”* ifadesine katılımcıların %26,7’si ‘Katılıyorum’, %12’si “Kesinlikle Katılıyorum” cevabını verirken; %30,7’si “Katılmıyorum”, %9,3’ü ise “Kesinlikle Katılmıyorum” şeklinde cevap vermişlerdir. Bu durum, katılımcıların %38,7’sinin bu yargıya katıldıklarını, %40’ının ise katılmadığını göstermektedir. Söz konusu ifadeye YMM’lerin %28’i ‘Katılıyorum’, %4’ü “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı verirken; %32’si “Katılmıyorum”, %16’sı “Kesinlikle Katılmıyorum” şeklinde cevap vermişlerdir. Vergi Müfettişlerinin ise %26’sı ‘Katılıyorum’ %16’sı “Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde cevap verirken; %30’u “Katılmıyorum”, %6’sı ise “Kesinlikle Katılmıyorum” cevabını vermişlerdir.

*“Y6: Sahte belge kullanımı ile ilgili hürriyeti bağlayıcı cezaların alt ve üst sınırlarının caydırıcı olacak şekilde arttırılması, sahte fatura kullanımını önler.”* ifadesine katılımcıların %32’si ‘Katılıyorum’, %10,7’si “Kesinlikle Katılıyorum” cevabını verirken; %32’si “Katılmıyorum”, %5,3’ü ise “Kesinlikle Katılmıyorum” şeklinde cevap vermişlerdir. Bu durum, katılımcıların %42,7’sinin bu yargıya katıldıklarını, %37,3’ünün katılmadıklarını göstermektedir. Söz konusu ifadeye YMM’lerin %20’si ‘Katılıyorum’, %12’si “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı verirken; %40’ı “Katılmıyorum”, %16’sı “Kesinlikle Katılmıyorum” şeklinde cevap vermişlerdir. Vergi Müfettişlerinin ise %38’i ‘Katılıyorum’, %10’u “Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde cevap verirken; %28’i “Katılmıyorum” cevabını vermişlerdir. Dolayısıyla, Y6 yargısına YMM’lerin %56’sı (%40+%16), Vergi Müfettişlerinin ise %28’i (%30+%46) katılmadıklarını belirtmişlerdir.

*“Y7: Vergi denetimlerinde etkinliğin arttırılması, sahte fatura kullanımını önler.”* ifadesine katılımcıların %65,3’ü ‘Katılıyorum’, %20’si “Kesinlikle Katılıyorum” cevabını verirken; %9,3’ü “Katılmıyorum”, %2,7’si ise “Kesinlikle Katılmıyorum” şeklinde cevap vermişlerdir. Bu durum, katılımcıların %85,3’ünün bu yargıya katıldıklarını göstermektedir. Söz konusu ifadeye YMM’lerin %56’sı ‘Katılıyorum’, %20’si “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı verirken; Vergi Müfettişlerinin ise %70’i ‘Katılıyorum’ %20’si “Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde cevap vermişlerdir.

Dolayısıyla, Y7 yargısına YMM'lerin %76'sı, Vergi Müfettişlerinin ise %90'ı katıldıkları yönünde cevap vermişlerdir. Buna göre, ankete katılanların büyük bir kısmı vergi denetimlerinde etkinliğin artırılmasının sahte fatura kullanımını önleyeceği görüşünde olup, bu görüşe en fazla katılan grubun ise Vergi Müfettişleri olduğu anlaşılmaktadır.

*“Y9: Sahte belge kullananların 6 (altı) yıl süreyle hiçbir surette vergi teşvik ve desteklerinden yararlandırılmamaları, sahte fatura kullanımını önler.”* ifadesine katılımcıların %32,3'si ‘Katılıyorum’, %21,3'ü “Kesinlikle Katılıyorum” cevabını verirken; %22,7'si “Katılmıyorum”, %1,7'si ise “Kesinlikle Katılmıyorum” şeklinde cevap vermişlerdir. Bu durum, katılımcıların %53,6'sının bu yargıya katıldıklarını göstermektedir. Söz konusu ifadeye YMM'lerin %16'sı ‘Katılıyorum’, %16'sı “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı verirken; %32'si “Katılmıyorum”, %4'ü “Kesinlikle Katılmıyorum” cevabını vermişlerdir. Vergi Müfettişlerinin ise %40'ı ‘Katılıyorum’ %24'ü “Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde cevap vermişlerdir. Dolayısıyla, Y9 yargısına YMM'lerin %32'si, Vergi Müfettişlerinin ise %64'ü katıldıkları yönünde cevap vermişlerdir. Buna göre, ankete katılan Vergi Müfettişlerinin büyük çoğunluğu sahte belge kullananların altı yıl süreyle hiçbir surette vergi teşvik ve desteklerinden yararlandırılmamalarının sahte fatura kullanımını önleyeceği görüşünü taşımaktadırlar.

*“Y11: Sahte belge düzenleme fiilini işleyenlerin Maliye Bakanlığınca duyurulması, sahte fatura kullanımını önler.”* ifadesine katılımcıların %44'ü ‘Katılıyorum’, %17,3'ü “Kesinlikle Katılıyorum” cevabını verirken; %21,3'ü “Katılmıyorum”, %6,7'si ise “Kesinlikle Katılmıyorum” şeklinde cevap vermişlerdir. Bu durum, katılımcıların %61,3'ünün bu yargıya katıldıklarını göstermektedir. Söz konusu ifadeye YMM'lerin %44'ü ‘Katılıyorum’, %16'sı “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı verirken; Vergi Müfettişlerinin ise %44'ü ‘Katılıyorum’ %18'i “Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde cevap vermişlerdir. Dolayısıyla, Y11 yargısına YMM'lerin %60'ı, Vergi Müfettişlerinin ise %62'si katıldıkları yönünde cevap vermişlerdir. Buna göre, ankete katılanların büyük bir kısmı sahte belge düzenleme fiilini işleyenlerin Maliye Bakanlığınca duyurulmasının sahte fatura kullanımını önleyeceği görüşünde olup, bu görüşe en fazla katılan grubun ise Vergi Müfettişleri olduğu anlaşılmaktadır.

*“Y14: Mükellefiyet kayıtları terkin edilenlerin kimlik bilgileri ile bastırılmış oldukları belgelerin Maliye Bakanlığınca duyurulması, sahte fatura kullanımını önler.”* ifadesine katılımcıların %54,7'si ‘Katılıyorum’, %5,3'ü “Kesinlikle Katılıyorum”



cevabını verirken; %14,7'si "Katılmıyorum", %9,3'ü ise "Kesinlikle Katılmıyorum" şeklinde cevap vermişlerdir. Bu durum, katılımcıların %60'ının bu yargıya katıldıklarını göstermektedir. Söz konusu ifadeye YMM'lerin %40'ı 'Katılıyorum', %12'si "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı verirken; Vergi Müfettişlerinin ise %16'sı 'Katılıyorum' %12'si "Kesinlikle Katılıyorum" şeklinde cevap vermişlerdir. Dolayısıyla, Y14 yargısına YMM'lerin %52'si, Vergi Müfettişlerinin ise %28'i katıldıkları yönünde cevap vermişlerdir. Buna göre, ankete katılanların büyük bir kısmı Mükellefiyet kayıtları terkin edilenlerin kimlik bilgileri ile bastırılmış oldukları belgelerin Maliye Bakanlığınca duyurulmasının sahte fatura kullanımını önleyeceği görüşünde olup, bu görüşe en fazla katılan grubun ise YMM'ler olduğu anlaşılmaktadır.

*"Y17: Meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallara uygun davranması, sahte fatura kullanımını önler."* ifadesine katılımcıların %40'ı 'Katılıyorum', %37,3'ü "Kesinlikle Katılıyorum" cevabını verirken; %6,7'si "Katılmıyorum", %4'ü ise "Kesinlikle Katılmıyorum" şeklinde cevap vermişlerdir. Bu durum, katılımcıların %77,3'ünün bu yargıya katıldıklarını göstermektedir. Söz konusu ifadeye YMM'lerin %52'si 'Katılıyorum', %20'si "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı verirken; Vergi Müfettişlerinin ise %34'ü 'Katılıyorum' %46'sı "Kesinlikle Katılıyorum" şeklinde cevap vermişlerdir. Dolayısıyla, Y17 yargısına YMM'lerin %72'si, Vergi Müfettişlerinin ise %80'i katıldıkları yönünde cevap vermişlerdir. Buna göre, ankete katılanların büyük bir kısmı meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallara uygun davranmasının sahte fatura kullanımını önleyeceği görüşünde olup, bu görüşe en fazla katılan grubun ise Vergi Müfettişleri olduğu anlaşılmaktadır.

*"Y18: Sahte belge kullanımının mükellefe ve ülkeye zararları konusunda bilinçlendirme kampanyaları yürütülmesi, sahte fatura kullanımını önler."* ifadesine katılımcıların %40'ı 'Katılıyorum', %6,7'si "Kesinlikle Katılıyorum" cevabını verirken; %20'si "Katılmıyorum", %4'ü ise "Kesinlikle Katılmıyorum" şeklinde cevap vermişlerdir. Bu durum, katılımcıların %46,7'sinin bu yargıya katıldıklarını, %24'ünün ise katılmadıklarını göstermektedir. Söz konusu ifadeye YMM'lerin %28'i 'Katılıyorum', %12'si "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı verirken; Vergi Müfettişlerinin ise %46'sı 'Katılıyorum' %4'ü "Kesinlikle Katılıyorum" şeklinde cevap vermişlerdir. Dolayısıyla, Y18 yargısına YMM'lerin %40'ı, Vergi Müfettişlerinin ise %50'si katıldıkları yönünde cevap vermişlerdir.

Tablo 7’deki sahte fatura kullanımının önlenmesine yönelik çözüm önerilerine katılım yüzdelerine ilişkin YMM’ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri, Tablo 8’de özetlenmiştir. Buna göre, sahte fatura kullanımının önlenmesinde en etkili çözümün “Y7: Vergi denetimlerinde etkinliğin artırılması, sahte fatura kullanımını önler.” olduğu görülmektedir. İkinci etkili rol oynayan çözümün “Y17: Meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallara uygun davranması, sahte fatura kullanımını önler.” yargısı olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 8. Sahte Faturaya Çözüm Önerilerine YMM ve Vergi Müfettişlerinin Katılım Düzeyi

Sıra No	Yargı	Genel (Katılıyorum+K.Katılıyorum)	YMM (Katılıyorum+K.Katılıyorum)	Vergi Müfettişi (Katılıyorum+K.Katılıyorum)
1	Y7	%85,3	%76	%90
2	Y17	%77,3	%72	%80
3	Y2	%65,4	%40	%78
4	Y3	%64	%40	%76
5	Y11	%61,3	%60	%62
6	Y14	%60	%52	%28
7	Y9	%53,6	%32	%64
8	Y18	%46,7	%40	%50
9	Y6	%42,7	%32	%48
10	Y4	%38,7	%32	%32

Tablo 8’de görüldüğü üzere, sahte fatura kullanımının önlenmesinde YMM’ler ve Vergi Müfettişleri tarafından en etkili çözümler olarak kabul edilen Y7 ve Y17 yargılarındaki çözüm önerilerini, sırasıyla Y2, Y3, Y11, Y14, Y9, Y18, Y6 ve Y4 çözümlerinin izlediği anlaşılmaktadır.

### 5.3.2. Sahte Fatura Kullanımının Önlenmesinde Çözüm Yollarına İlişkin t-testi Bulguları

Anket formunda yer alan sahte fatura kullanımının önlenmesine yönelik çözüm önerilerine ilişkin ifadeler (Y2, Y3, Y4, Y6, Y7, Y9, Y11, Y14, Y17, Y18) YMM’ler ve Vergi Müfettişleri tarafından verilen cevaplara ilişkin bağımsız t-testi sonuçları kapsamında ortalama, standart sapma, t değeri ve p anlamlılık değeri Tablo 6’da yer almaktadır.

**Tablo 9. Sahte Fatura Kullanımının Önlenmesinde Çözüm Yollarına İlişkin t-testi Bulguları**

Yargı	Unvan	N	Ortalama	Standart Sapma	t	p (Anamlılık)
Y2. Sahte belge kullanımında 'bilerek-bilmeyerek' ayırımına son verilmesi ve vergi suçu kapsamında değerlendirilmesi, sahte fatura kullanımını önler.	YMM	25	2,60	1,500	-4,791	0,000*
	Vergi Müfettişi	50	4,04	1,068		
Y3. Bilmeyerek sahte belge kullanımının Tarhiyat Öncesi Uzlaşma dışında tutulması, sahte fatura kullanımını önler.	YMM	25	2,92	1,256	-3,481	0,001*
	Vergi Müfettişi	50	3,98	1,237		
Y4. Mükelleflerin, ödeme ve tahsilatlarda tevsik zorunluluğuna (8.000 TL) uyup uymadığının tüm vergi incelemelerinde araştırılması, sahte fatura kullanımını önler.	YMM	25	2,72	1,173	-1,507	0,136
	Vergi Müfettişi	50	3,16	1,201		
Y6. Sahte belge kullanımı ile ilgili hürriyeti bağlayıcı cezaların alt ve üst sınırlarının caydırıcı olacak şekilde artırılması, sahte fatura kullanımını önler.	YMM	25	2,72	1,308	-2,138	0,036*
	Vergi Müfettişi	50	3,30	0,995		
Y7. Vergi denetimlerinde etkinliğin artırılması, sahte fatura kullanımını önler.	YMM	25	3,64	1,221	-1,806	0,075
	Vergi Müfettişi	50	4,04	0,699		
Y9. Sahte belge kullananların 6 (altı) yıl süreyle hiçbir surette vergi teşvik ve desteklerinden yararlandırılmamaları, sahte fatura kullanımını önler.	YMM	25	3,08	1,152	-2,355	0,021*
	Vergi Müfettişi	50	3,70	1,035		
Y11. Sahte belge düzenleme fiilini işleyenlerin Maliye Bakanlığınca duyurulması, sahte fatura kullanımını önler.	YMM	25	3,40	1,225	-0,203	0,840
	Vergi Müfettişi	50	3,46	1,199		
Y14. Mükellefiyet kayıtları terkin edilenlerin kimlik bilgileri ile bastırılmış oldukları belgelerin Maliye Bakanlığınca duyurulması, sahte fatura kullanımını önler.	YMM	25	3,24	1,234	-0,446	0,657
	Vergi Müfettişi	50	3,36	1,025		
Y17. Meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallara uygun davranması, sahte fatura kullanımını önler.	YMM	25	3,60	1,258	-2,370	0,020*
	Vergi Müfettişi	50	4,20	0,904		
Y18. Sahte belge kullanımının mükellefe ve ülkeye zararları konusunda bilinçlendirme kampanyaları yürütülmesi, sahte fatura kullanımını önler.	YMM	25	3,20	1,080	-0,329	0,743
	Vergi Müfettişi	50	3,28	0,948		

\*0.05 düzeyinde anlamlı; \*\*0.01 düzeyinde anlamlı

Tablo 9'daki Y2 yargısına ilişkin olarak YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir. Y2 yargısına YMM'ler "Kararsız" (X=2,60) yönünde görüş bildirirken, Vergi Müfettişleri ise "Katılıyorum" yönünde (X=4,04) görüş bildirmişlerdir. Dolayısıyla, Y2 yargısı yönünden elde edilen bulgular, Vergi Müfettişlerinin (Y2. *Sahte belge kullanımında 'bilerek-bilmeyerek' ayırımına son verilmesi ve vergi suçu kapsamında değerlendirilmesi, sahte fatura kullanımını önler.*) zm önerisine YMM'lerden farklı yaklaştıklarını göstermektedir.

Tablo 9'daki Y3 yargısına (*Bilmeyerek sahte belge kullanımının Tarhiyat ncesi Uzlaşma dışında tutulması, sahte fatura kullanımını önler.*) ilişkin olarak YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir. Y3 yargısına YMM'ler "Kararsız" (X=2,92) yönünde görüş bildirirken, Vergi Müfettişleri ise "Katılıyorum" yönünde (X=3,98) görüş bildirmişlerdir. Dolayısıyla, Y3 yargısı yönünden elde edilen bulgular, Vergi Müfettişlerinin bilmeyerek sahte belge kullanımının Tarhiyat ncesi Uzlaşma dışında tutulması, sahte fatura kullanımını önleyeceği zm nerisi konusunda YMM'lerden farklı düşündüklerini göstermektedir.

Tablo 9'daki Y4 yargısına (*Mükelleflerin, deme ve tahsilatlarda tevsik zorunluluğuna (8.000 TL) uyup uymadığının tüm vergi incelemelerinde araştırılması, sahte fatura kullanımını önler.*) ilişkin olarak YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında 0.05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmadığı anlaşılmaktadır. Tablo 9'daki ortalama değerlere göre, hem YMM'ler hem de Vergi Müfettişleri söz konusu yargıya kararsız kaldıkları yönünde görüş belirtmişlerdir.

Tablo 9'daki Y6 yargısına (*Sahte belge kullanımı ile ilgili hürriyeti bağlayıcı cezaların alt ve üst sınırlarının caydırıcı olacak şekilde arttırılması, sahte fatura kullanımını önler.*) ilişkin olarak YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir. Y6 yargısına hem YMM'ler hem de Vergi Müfettişleri söz konusu yargıya kararsız kaldıkları yönünde görüş belirtmişlerdir.

Tablo 9'daki Y7 yargısına (*Vergi denetimlerinde etkinliğin artırılması, sahte fatura kullanımını önler.*) ilişkin olarak YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında 0.05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmadığı anlaşılmaktadır. Tablo 9'daki ortalama değerlere göre, hem YMM'ler hem de Vergi Müfettişleri söz konusu yargıya katıldıkları yönünde görüş belirtmişlerdir.

Tablo 9'daki Y9 yargısına (*Sahte belge kullananların 6 (altı) yıl süreyle hiçbir surette vergi teşvik ve desteklerinden yararlandırılmamaları, sahte fatura kullanımını önler.*) ilişkin olarak YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir. Y9 yargısına YMM'ler "Kararsız" (X=3,08) yönünde görüş bildirirken, Vergi Müfettişleri ise "Katılıyorum" yönünde (X=3,70) görüş bildirmişlerdir. Dolayısıyla, Y9 yargısı yönünden elde edilen bulgular, Vergi Müfettişlerinin sahte belge kullananların 6 (altı) yıl süreyle hiçbir surette vergi teşvik ve desteklerinden yararlandırılmamalarının sahte fatura kullanımını önleyeceği çözüm önerisi konusunda YMM'lerden farklı düşündüklerini göstermektedir.

Tablo 9'daki Y11 yargısına (*Sahte belge düzenleme fiilini işleyenlerin Maliye Bakanlığınca duyurulması, sahte fatura kullanımını önler.*) ilişkin olarak YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında 0.05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmadığı anlaşılmaktadır. Tablo 9'daki ortalama değerlere göre, hem YMM'ler hem de Vergi Müfettişleri söz konusu yargıya katıldıkları yönünde görüş belirtmişlerdir.

Tablo 9'daki Y14 yargısına (*Mükellefiyet kayıtları terkin edilenlerin kimlik bilgileri ile bastırılmış oldukları belgelerin Maliye Bakanlığınca duyurulması, sahte fatura kullanımını önler.*) ilişkin olarak YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında 0.05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmadığı anlaşılmaktadır. Tablo 9'daki ortalama değerlere göre, hem YMM'ler hem de Vergi Müfettişleri söz konusu yargıya katıldıkları yönünde görüş belirtmişlerdir.

Tablo 9'daki Y17 yargısına (*Meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallara uygun davranması, sahte fatura kullanımını önler.*) ilişkin olarak YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir. Y17 yargısına hem YMM'ler hem de Vergi Müfettişleri katıldıkları yönünde görüş belirtmekle birlikte, Vergi Müfettişlerinin katılım ortalaması ( $X=4,20$ ), YMM'lerin ortalamasından ( $X=3,60$ ) daha yüksek olup, "Kesinlikle Katılıyorum" şeklinde gerçekleşmiştir.

Tablo 9'daki Y18 yargısına (*Sahte belge kullanımının mükellefe ve ülkeye zararları konusunda bilinçlendirme kampanyaları yürütülmesi, sahte fatura kullanımını önler.*) ilişkin olarak YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında 0.05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmadığı anlaşılmaktadır. Tablo 9'daki ortalama değerlere göre, hem YMM'ler hem de Vergi Müfettişleri söz konusu yargıya kararsız kaldıkları yönünde görüş belirtmişlerdir.

Tablo 9'daki sahte fatura kullanımının önlenmesine yönelik YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin çözüm önerilerine ilişkin bağımsız t-testi sonuçları Tablo 10'da özetlenmiştir. Tablo 10'a göre, Y4 (*Mükelleflerin, ödeme ve tahsilatlarda tevsik zorunluluğuna (8.000 TL) uyup uymadığının tüm vergi incelemelerinde araştırılması, sahte fatura kullanımını önler.*), Y7 (*Vergi denetimlerinde etkinliğin artırılması, sahte fatura kullanımını önler.*), Y11 (*Sahte belge düzenleme fiilini işleyenlerin Maliye Bakanlığınca duyurulması, sahte fatura kullanımını önler.*), Y14 (*Mükellefiyet kayıtları terkin edilenlerin kimlik bilgileri ile bastırılmış oldukları belgelerin Maliye Bakanlığınca duyurulması, sahte fatura kullanımını önler.*) ve Y18 (*Sahte belge kullanımının mükellefe ve ülkeye zararları konusunda bilinçlendirme kampanyaları yürütülmesi, sahte fatura kullanımını önler.*) yargıları açısından YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı, diğer yargılar için ise anlamlı bir farklılık olduğu ortaya çıkmıştır. Buna göre, hem YMM'ler hem de Vergi Müfettişleri arasında anlamlı farklılığın olmadığı ve en fazla katılım ortalaması olan çözümün "Y7: Vergi denetimlerinde etkinliğin artırılması, sahte fatura kullanımını önler." yargısı olduğu görülmektedir. Diğer taraftan, YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında anlamlı farklılığın olduğu çözüm önerileri arasında en

fazla katılım ortalamasının “Y17: Meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallara uygun davranması, sahte fatura kullanımını önler.” yargısı olduğu bulgusu elde edilmiştir. Sahte fatura kullanımının önlenmesinde YMM’ler ve Vergi Müfettişleri tarafından en etkili çözümler olarak Y7 ve Y17 yargıları kabul edilmiş olup, SMMM’ler ve Vergi Müfettişleri karşılaştırmasının yapıldığı Yaşar (2015) çalışmasındaki bulguları desteklemektedir.

Tablo 10. Sahte Faturanın Önlenmesinde Bağımsız t-testi Bulgularının Karşılaştırılması

Yargı	İstatistiksel Anlamlı Farklılık	YMM (Ortalama)	Vergi Müfettişi (Ortalama)
Y2	VAR	KARARSIZIM (2,60)	KATILİYORUM (4,04)
Y3	VAR	KARARSIZIM (2,92)	KATILİYORUM (3,98)
Y4	YOK	KARARSIZIM (2,72)	KARARSIZIM (3,16)
Y6	VAR	KARARSIZIM (2,72)	KARARSIZIM (3,30)
Y7	YOK	KATILİYORUM (3,64)	KATILİYORUM (4,04)
Y9	VAR	KARARSIZIM (3,08)	KATILİYORUM (3,70)
Y11	YOK	KATILİYORUM (3,40)	KATILİYORUM (3,46)
Y14	YOK	KARARSIZIM (3,24)	KARARSIZIM (3,36)
Y17	VAR	KATILİYORUM (3,60)	K. KATILİYORUM (4,20)
Y18	YOK	KARARSIZIM (3,20)	KARARSIZIM (3,28)

## SONUÇ

Bu çalışmada, Türkiye’de sahte fatura kullanımının önlenmesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)’lerin rolünü belirlemek ve çözüm için yapılması gerekenleri tespit etmek amaçlanmıştır. Bu amaçla, Adana il merkezindeki Yeminli Mali Müşavirler ile Vergi Müfettişleri ve Yetkili Vergi Müfettiş Yardımcılarından yüz yüze görüşme yoluyla anket yöntemi kullanılarak elde edilen veriler yardımıyla, aşağıda belirtilen iki hipotez test edilmiştir:

H<sub>01</sub>: Sahte fatura kullanımının önlenmesinde SMMM’lerin rolü yönünden YMM’ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

H<sub>02</sub>: Sahte fatura kullanımının önlenmesinde çözüm yolları yönünden YMM’ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

Bu çalışma kapsamında, ilk olarak çalışmanın demografik bulguları incelendikten sonra, sahte fatura kullanımının önlenmesinde SMMM’lerin rolüne ve çözüm yollarına ilişkin YMM ve Vergi Müfettişlerinin görüşlerine ilişkin frekans ve yüzde dağılımları değerlendirilmiştir. Son olarak ise, YMM’ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar olup olmadığı, bağımsız t testi yapılmak suretiyle incelenmiş ve bulgular yorumlanmıştır.

Türkiye’de sahte fatura kullanımının önlenmesinde SMMM’lerin rolüne ilişkin bağımsız t- testi bulgularına göre; Y5, Y8, Y15, Y10 ve Y20 yargıları ile ilgili olarak YMM’ler ile Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmadığı; Y1, Y12, Y19, Y13 ve Y16 yargıları açısından ise YMM’ler ile Vergi Müfettişlerinin olayı farklı değerlendirdikleri tespit edilmiştir. Buna göre, Y19 (*SMMM’ler, sahte faturayı tespit etmeye yönelik yeterli yetkilere sahip olmadıkları için, kullanılan sahte faturayı genellikle tespit edemezler.*) yargısına ilişkin olarak anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Bu bulgu, Vergi Müfettişlerinin Y19 yargısı yönünden YMM’lerden farklı düşündüklerini ve SMMM’lerin sahte faturayı tespit için yeterli yetkilerinin olmadığını düşündüklerini göstermiştir. Y13 (*SMMM’ler, sahte fatura olduğu bariz olarak anlaşılabilen faturaları kayıt ve beyanlara intikal ettirmez ve ilgili vergi dairesine durumu bildirirler.*) yargısı yönünden YMM’ler ile Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmüştür. Bu yargıya hem YMM’ler hem de Vergi Müfettişleri “Katılmıyorum” şeklinde görüş bildirmişlerdir. Y16 (*SMMM’ler, sahte olduğundan şüphe duydukları faturalarla ilgili*



*gerekli araştırmaları yapar ve gerçekliğine kanaat getirdikten sonra kayıt ve beyanlara intikal ettirirler.)* yargısı yönünden, YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu ve Vergi Müfettişlerinin bu yargıya katılmadıklarını göstermiştir. Her üç yargıya yönelik olarak elde edilen bulgular, Yaşar (2015) alışma bulguları ile benzer sonuçlar göstermiştir.

Türkiye'de sahte fatura kullanımının önlenmesinde çözüm yollarına ilişkin bağımsız t-testi bulguları; Y4 (*Mükelleflerin, ödeme ve tahsilatlarda tevsik zorunluluğuna (8.000 TL) uyup uymadığının tüm vergi incelemelerinde araştırılması, sahte fatura kullanımını önler.*), Y7 (*Vergi denetimlerinde etkinliğin arttırılması, sahte fatura kullanımını önler.*), Y11 (*Sahte belge düzenleme fiilini işleyenlerin Maliye Bakanlığınca duyurulması, sahte fatura kullanımını önler.*), Y14 (*Mükellefiyet kayıtları terkin edilenlerin kimlik bilgileri ile bastırılmış oldukları belgelerin Maliye Bakanlığınca duyurulması, sahte fatura kullanımını önler.*) ve Y18 (*Sahte belge kullanımının mükellefe ve ülkeye zararları konusunda bilinçlendirme kampanyaları yürütülmesi, sahte fatura kullanımını önler.*) yargıları açısından YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığını, diğer yargılar için ise anlamlı bir farklılık olduğunu göstermiştir.

Bu çalışmada, hem YMM'ler hem de Vergi Müfettişleri arasında anlamlı farklılığın olmadığı ve en fazla katılım ortalaması olan çözümün "Y7: *Vergi denetimlerinde etkinliğin arttırılması, sahte fatura kullanımını önler.*" yargısı olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, YMM'ler ve Vergi Müfettişlerinin görüşleri arasında anlamlı farklılığın olduğu çözüm önerileri arasında en fazla katılım ortalamasının "Y17: *Meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallara uygun davranması, sahte fatura kullanımını önler.*" yargısı olduğu bulgusu elde edilmiştir. Sahte fatura kullanımının önlenmesinde en etkili çözümler olarak öne çıkan Y7 ve Y17 yargılarındaki çözümler, SMMM'ler ve Vergi Müfettişleri karşılaştırmasının yapıldığı, Yaşar (2015) alışmasındaki bulguları destekler nitelikte sonuç vermiştir.

## KAYNAKLAR

- Ağar, S. (2005). Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları, TBB Dergisi, Sayı 58.
- Arıca, M. (1983). Vergi Usul Kanunu, Mersin.
- Akgüner, M.S., & Sekdur, M. (2004). Vergi Hukukunda Naylon Fatura, Tek ağaç Eylül Yayınları, Ankara 2004.
- Arslan, M. (2001). İş ve Meslek Ahlakı, Nobel.
- Aktan, C. C. (2008). “Meslek Ahlakı ve Sosyal Sorumluluk”, *İş Ahlakı Dergisi*, İGİAD
- Aydın, İ. P. (2001). Yönelimsel Mesleki ve Örgütsel Etik, Ankara: Pegem.
- Ayboğa, H. (2001). “Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Etiği-Ahlakı”, *Ege Akademik Bakış Dergisi*.
- Albez, A. ve Yıldırım, S. (2005). “Erzurum’da Muhasebecilerin Meslek Etiği Tutumları”, *Ekev Akademi Dergisi*.
- Aymankuy, Y. ve Sarioğlan, M. (2005). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama”, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*.
- Baykara, B. (2004). Vergi Zıyayı Suçunda Manevi Unsur, Vergi Dünyası.
- Baykara, B. (2005). Naylon Fatura Olgusunun Kriminolojik Analizi, Vergi Dünyası.
- Bayraklı, H.H. (2005). Genel Vergi Hukuku, Derya Kitabevi, Afyon.
- Bayraklı, H.H.Saruç, N.T. & Sağbaş İ. (2004). Vergi Kaçırılmayı Etkileyen Faktör Belirlenmesi Ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi:Anket Çalışmasının Bulguları, 19.Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları, Antalya.
- Başpınar, N. Ö. ve Çakıroğlu, D. (2011). Meslek Etiği, Nobel.
- Bozkurt, N. (2009). İşletmelerin Kara Deliği Hile, Alfa Yayınları, İstanbul.
- Bulut, M. (1993). Faturanın Karşılıksız Olmadığının Kimi Ölçütleri, Maliye ve Sigorta Yorumları, 1Nisan, Sayı:149.
- Civriz, H. (1986). Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Vesika Ayrımı, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:10-11, Ekim-Kasım.
- Cengiz, S. (2007). Evrakta Sahtekarlık Suçları, US-A Yayıncılık, Ankara.

- Çavuş, A.(2001). Vergi Kaçakçılığı Suçunda Netice Unsuru, Yaklaşım Yayınları.
- Çevik, O.N. (1981). Mevzuatımızda Defter ve Belgeler, Ankara.
- Çiçen, A. (2002). Kaçakçılık suçlarında Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanmak, Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog.
- Çolak, M. (2002). Kaçakçılık Suçlarının İdarenin Görüşü ile Birlikte Değerlendirilmesi ve Özel Soruşturma Usullerinin Oluşturduğu Zafiyet-I, Yaklaşım.
- Çürük, T. & Tüm, K. (2011). Denetim Birimi Olarak YMM'lerin Vergi Kaybına Etkisi: YMM'ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma, Cilt:15.Sayı:2, Çukurova Ün. İİBF Dergisi.
- Daştan, A. (2011). Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma, Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 25, Sayı: 2.
- Doğrusöz, A.B. (1991). Fatura ve İtiraz, Dünya, 02.08.1991.
- Dikici, M.F. (2007). Ceza Muhakemesi Hukuku, 5.Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara.
- Dinç, E. & Tuncer, M. (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Duyarlılıkları İle İlgili Vergi Müfettişlerinin Algılarına Yönelik Bir Araştırma, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi.
- Donay, S. (2007). Türk Ceza Kanunu Şerhi, Beta Yayınları, İstanbul.
- Donay, S. (2008). Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta Yayınları, İstanbul.
- Doğrusöz, B. (2009). Vergi Ceza Sistemi Üzerine, Yaklaşım.
- Dn.VDDKK'nın, 17.04.2009 Tarih ve E. 2008/711, K. 2009/195 Sayılı Kararı.
- Dn.VDDKK'nın, 03.07.2009 Tarih ve E. 2009/59, K.2009/397 Sayılı Kararı.
- Dura, İ.H. (2001). Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgelerin Oluşumu ve Engellenmesi, Mükellefin Dergisi.
- Erem, F.& Toroslu, N. (1994). Türk Ceza Hukuku, Ankara.
- Erman, S. (1981). Ticari Ceza Hukuku, Sahtekarlık Suçları, İstanbul.
- Erman, S. (1988). Vergi Suçları, İstanbul.
- Erman, S. (1988). Hileli Vergi Suçu Hakkında Bazı Düşünceler, Vergi Suçları, Ticari

Ceza Hukuku, VI, İstanbul.

Elgin, T. (2006). Meslek Etiği ve Etik Kodu: Jandarma Teşkilatı için Etik Kodu

Önerisi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Fidan, M.E. & Subaşı, Ş. (2014). Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Etik Algıları, İstanbul, Muhasebe ve Finansman Dergisi.

Gündüz, F. (2009). Kaybolan Faturalara İlişkin Yapılacak İşlemler ve Karşılaşılması Muhtemel Riskler, Yaklaşım, Mayıs.

Gündüz, F. (2012). Kayıt Dışı İle Mücadelede Sahte Belge Düzenleme Fiilinin Önemi, Mali Çözüm Dergisi, Eylül-Ekim.

Güney, S. & Çınar, O. (2012). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Etik Algıları: Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 26, Sayı: 2.

Hakeri, H. (2005). Ceza Hukuku, 4.Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara.

Işık, E. (2009). Bir Vergi Kaçakçılık Suçu: Hesap ve Muhasebe Hilesi, Vergi Sorunları.

İşgüden, B. ve Çabuk, A. (2006). “Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri”, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*.

Kalaycı, Ş. (2009). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Ankara: Asil Yayın Dağıtım.

Karakoç, Y. (1966). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Denge Yeminli Mali Müşavirlik Ltd. Şti. Yayını, İzmir 1996.

Karakoç, Y. (2002). Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara.

Karakoç, Y. (2004). Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp Ve Kaçakları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Vergi Kayıp Ve Kaçakları Önlenmesi Yolları, Antalya.

Karabulut, C. (2006). Vergi Suçları ve Yeni TCK ile Yapılan Değişiklikler, Vergi Raporu.

Karayağcın, Y. (1988). Muhasebe Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Yayın No:216, Ankara.

Katoğlu, T. (2003). Ceza Hukukunda Hukuka Aykırılık, Seçkin Kitabevi, Ankara.

Kızılot, Ş. (1991). Vergiyle İlgili Belgelerin Tahrif Edilmesi, Ekonomik Bülten..

- Kızılot, Ş. (1994). Vergi Usul Kanunu, C:8. Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Kızılot, Ş. (1994). Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Cilt: 10, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Kızılot, Ş. (1995). Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım, Ankara.
- Kızılot, Ş. (1995). Naylon Fatura Almanın Sorumluluğu, Sabah” Mali Mevzuat Köşesi”.
- Kızılot, Ş. (2003). Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Naylon Fatura, Yaklaşım
- Kızılot, Ş.(2009). Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Yaklaşım, Ekim.
- Kızılot, Ş. (2009). Defterlerin Zayi Kararını Vergi Mahkemelerini Bağlayıp Bağlamayacağı, Yaklaşım.
- Kızılot, Z. (2009). Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesinin Suç Oluşturmadığı ve Oluşturduğu Durumlar, Yaklaşım.
- Koç, V. (2010). Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Mükellefin Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri: Manisa İli Örneği, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Köseoğlu, M. A. ve Bektaş, Ç. (2007). İş Etiği ve Rekabet Stratejileri Yönetimi, Gazi Kitabevi.
- Marşap, B. (1996). “Muhasebe Mesleği Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri”, *Yaklaşım Dergisi*.
- Moser, C. A. – Kalton, G. (1979). *Survey Methods in Social Investigation* (3rd. Ed.), Dartmouth Publishing Co. Ltd., UK.
- Mutluer, K. (1979). Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No: 214, Eskişehir.
- Nalbat, M.(2008). VUK ve TCK Açısından Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Bilerek Bilmeyerek Ayrımı, Sakarya.
- Oktar, S.A. (2009). Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi, Vergi Sorunları.
- Ok, N. & Gündel, A. (2002). Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Organ, İ. & Yeğen, B. (2013). Vergi Bilinci Ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe

- Meslek Mensuplarının Rolü, Adana, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 27, Sayı: 4.
- Öner, A. (1994). Karşı Tarafın Düzenlediği Faturaya İtiraz Süresi ve Şekli, Yaklaşım, Sayı:19, Temmuz.
- Öncel, M.(1978). Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yay., Ankara.
- Özgenç, İ. (2007). Türk Ceza Kanunu (Genel Hükümler), 2.Bası, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Özer, Y., Doğan, A.,& Arıca, N.(1996). Vergi Hukukunda Belgeler, Ankara.
- Öz Yalama, G. & Gümüş, E.(2013). Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir'den Bulgular, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt 9, Sayı 20*.
- Parlar, A. & Demirel, G. (2002). Açıklamalı-İçtihatlı Adli-İdari Vergi Suçları, Adil Kitabevi, Ankara.
- Parlar, A. & Demirel, G. (2002). Adli ve İdari Vergi Suçları, Adil Kitabevi, Ankara.
- Saraçoğlu, Ü. (1989). VUK ve TCK Hükümleri Çerçevesinde Bir Değerlendirme; Belgelerde Sahtekarlık Fiilleri ve Ceza Uygulaması, Vergi Dünyası, Sayı:95, Temmuz.
- Sakarya, Ş. & Kara, S. (2010). Türkiye'de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması, *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi 12(18)*.
- Savaşan, F. & Odabaş, H.(2005). Türkiye'de Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma, *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*.
- Şeker, S. (1995). Kayıt Dışı Ekonominin Kapsamı, Nedenleri ve Etkileri, Yaklaşım, Sayı:25, Ocak.
- Şeker, S. (2009). Muhasebe Hilesi Üzerine, Yaklaşım.
- Şenyüz, D. (2008). Vergi Ceza Hukuku, 4.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Şimşek, C.T. (2004). Kaçakçılık Suçu Olarak Hesap ve Muhasebe Hilesi, Vergi Dünyası.

- Şimşek, M. Ş., Akgemci, T. ve Çelik, A. (2008). Davranış Bilimlerine Giriş ve Örgütlerde Davranış, Gazi Kitabevi.
- Taş, F. (2008). Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Şuçu, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Taş, M. (2007). Faturada Satış Bedelinin Düşük Gösterilmesi Yanıltıcı Belge Düzenlendiği Anlamına Gelir mi?, Yaklaşım
- Tazegül, A. (2007). Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakçılığının Nedenleri ve Önlenmesine Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşleri, Kars.
- Temizyürek, O. (2009). Defter ve Belge İbraz Etmeme Fiilinin Kaçakçılık Suçu Olarak Değerlendirilmesi İçin Gerekli Şartlar, Yaklaşım, sayı: 196.
- Tosun, Ö. (1962). Hileli Vergi Suçları, İstanbul, s. 64.
- Tokat, Y. (2005). Defter ve Belge İbrazından Kaçınarak Vergi Sızıntısını Gizleyen Mükellef Hakkında Bir Yargı Kararı, Yaklaşım, Sayı: 155.
- Türk, Z. & Sağlar, J. (2008). Denetim Firmalarının Karşılaşabilecekleri Ahlaki Sorunlar ve Bir Saha Araştırması, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 17, Sayı 2*.
- Uçma, T. (2007). Muhasebe Meslek Mensubu Olmak İsteyenlerin Etik Değer Anlayışlarının Belirlenmesi ve Muğla Üniversitesi Uygulaması, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Uyar, S. (2005). “Muhasebe Mesleğinde Etikle İlgili Düzenlemeler”.
- Ün, R. (2001). Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Kaçakçılık Suçunun Oluşumu İçin Kasıt Unsurunun Varlığı Gereklidir, Yaklaşım.
- Yalçın, S. (2011). Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusunda Tutumları: Türkiye Araştırması, Muhasebe ve Finansman Dergisi.
- Yaşar, A. (2015). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Vergi Müfettişlerinin Türkiye’deki Sahte Fatura Kullanımı Sorununa Yaklaşımı Üzerine Bir Araştırma, Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt: 4 Sayı: 2.
- Yıldız, G. (2011). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Ve Kayseri İl Merkezinde Bir

Uygulama, Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi  
Dergisi, 156 Sayı: 36, Ağustos-Aralık

Yiğit, U. (2004). Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve  
Cezaları, Beta Yayınları, İstanbul.

Yurtsever, H. (2009). Kritik Kontrol Noktası Analiziyle Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge  
Ayrımı, Maliye Dergisi, Sayı 156, Ocak-Haziran 2009 Maliye Dergisi,  
Sayı 156.

Yrg.11. CD'nin,01.02.2001 tarih ve E.2000/6169,K.2001/674 sayılı Kararı.

Yrg. 11. CD'nin, 02.02.2001 tarih ve E. 2000/5988, K. 2001/823 sayılı Kararı.

Yrg. 11. CD'nin, 26.02.2001 tarih ve E. 2001/1068, K. 2001/1791 sayılı Kararı.

Yrg. 11. CD'nin, Tarih: 22.01.2001, E.2000/5899, K.2001/409.

Yrg.11.CD'nin, Tarih: 26.01.2006, E.2003/11723, K.2006/246.

Yrg. 3. CD. 17.11.1948 tarih ve E. 1948/1315, K. 1948/1606 (Türk İçtihatlar Külliyyatı,  
C. II,1950,S.1223).

Yrg.11.CD'nin, Tarih: 02.02.2001, E.2000/6285, K. 2001/784.

Yrg.7.CD'nin, Tarih: 19.07.2007, E. 2005/3574, K. 2007/5908.

Yrg.11.CD'nin, E. 2001/6285, K. 2001/784 Sayılı Kararı.

Yrg.11.CD'nin, 11.06.2001 Tarih ve E.2001/5999, K. 2001/6685 Sayılı Kararı.

Yrg.7.CD'nin, Tarih: 27.09.2007, E.2005/4173, K. 2007/6536.

## İNTERNET KAYNAKLARI

<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001>, (Erişim Tarihi: 19.04.2011).

[http://www.gib.gov.tr/faaliyet\\_raporlari/](http://www.gib.gov.tr/faaliyet_raporlari/)(Erişim Tarihi: 22.04.2015).

[http://www.vdk.gov.tr/faaliyet\\_raporlari/](http://www.vdk.gov.tr/faaliyet_raporlari/)(Erişim Tarihi:18.04.2015).

[www.turmob.gov.tr](http://www.turmob.gov.tr),(Erişim Tarihi:15.03.2015).

[www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr), (Erişim Tarihi: 18.02.2015).

3568 Sayılı Kanuna göre Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik  
ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi  
Meslek Kararı (18.10.2001 Tarihli 24557 Sayılı Resmi Gazete' De



Yayımlanmıştır).

Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler Ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları

Birliğinden: Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve

Yeminli Mali Müşavirlerce Tutulacak Defter Ve Kayıtlar İle Meslek

Mensuplarının Bildirim Mecburiyeti Hakkında Yönetmelikte Değişiklik

Yapılmasına Dair Yönetmelik 25 Mayıs 2015 Pazartesi Resmî Gazete Sayı :

29366

## **EKLER**

### **ANKET FORMU**

Sayın Yeminli Mali Müşavir,

Bu anket çalışması, “Türkiye’de Sahte Fatura Kullanımının Önlenmesinde SMMM’lerin Rolüne ve Çözüm Yollarına İlişkin Bir Alan Araştırması” başlıklı Tez çalışması kapsamında hazırlanmıştır. Çalışmamızın beklenen sonuçları verebilmesi için değerli görüşlerinize ihtiyaç duymaktayız.

Anketin cevaplanması yaklaşık 10 dakikanızı alacaktır. Her soruda, o soruya nasıl cevap verilmesi gerektiğine dair açıklamalar mevcuttur.

Ankette vereceğiniz tüm bilgiler bilimsel amaçla kullanılacak ve değerlendirilecektir. Vereceğiniz cevaplar ve kişisel bilgileriniz, üçüncü şahıslarla kesinlikle paylaşılmayacaktır. Bu kapsamda, değerlendirmelerinizin objektif olması ve gerçeği yansıtması büyük önem taşımaktadır.

Anket formunun cevaplanmasına göstereceğiniz ilgi ve akademik bir çalışmanın tamamlanmasına sağlayacağınız katkıdan dolayı şimdiden içten teşekkürlerimizi sunarız.

Saygılarımızla,

**Yrd. Doç. Dr. Alpaslan YAŞAR**

Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi

İ.İ.B.F. İşletme Bölümü

Tel: (328) 827 10 00 (3034)

Eposta: [alpaslanyasar@osmaniye.edu.tr](mailto:alpaslanyasar@osmaniye.edu.tr)

**Yüksek Lisans Öğr. -Kevser İMREK**

Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Tel: (545) 252 03 77

Eposta: [kevser\\_imrek1508@hotmail.com](mailto:kevser_imrek1508@hotmail.com)

Sayın Yeminli Mali Müşavir, aşağıda yer alan yargılara katılma düzeyinizi X veya √ işaretlerinden birini kullanarak ve her bir yargı için tek bir seçenek işaretleyerek belirtiniz.

A- YARGILAR		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1	SMMM'ler, mükellefin gerçekte aldığı fakat çeşitli nedenlerle belgelendiremediği alışları için sahte fatura kullanılmasını genellikle makul karşılamaktadırlar.	( )	( )	( )	( )	( )
2	Sahte belge kullanımında 'bilerek-bilmeyerek' ayırımına son verilmesi ve vergi suçu kapsamında değerlendirilmesi, sahte fatura kullanımını önler.	( )	( )	( )	( )	( )
3	Bilmeyerek sahte belge kullanımının Tarhiyat Öncesi Uzlaşma kapsamı dışında tutulması, sahte fatura kullanımını önler.	( )	( )	( )	( )	( )
4	Mükelleflerin, ödeme ve tahsilatlarda tevsik zorunluluğuna (8.000 TL) uyup uymadığının tüm vergi incelemelerinde araştırılması, sahte fatura kullanımını önler.	( )	( )	( )	( )	( )
5	SMMM'lerin, sahte fatura olduğu hususunda tereddüt taşımadıkları fakat bilmeyerek sahte fatura kullanımı kapsamına gireceğini düşündükleri faturaları kaydetmelerinde, müşteriye kaybetme kaygısı önemli bir rol oynamaktadır.	( )	( )	( )	( )	( )
6	Sahte belge kullanımı ile ilgili hürriyeti bağlayıcı cezaların alt ve üst sınırlarının caydırıcı olacak şekilde artırılması, sahte fatura kullanımını önler.	( )	( )	( )	( )	( )
7	Vergi denetimlerinde etkinliğinin artırılması, sahte fatura kullanımını önler.	( )	( )	( )	( )	( )
8	SMMM'lerin sahte fatura olduğu hususunda tereddüt taşımadıkları fakat bilmeyerek sahte fatura kullanımı kapsamına gireceğini düşündükleri faturaları kaydetmelerinde, Vergi İnceleme Oranlarının düşük olması önemli bir rol oynamaktadır.	( )	( )	( )	( )	( )
9	Sahte belge kullananların 6 (altı) yıl süreyle hiçbir surette vergi teşvik ve desteklerinden yararlandırılmamaları, sahte fatura kullanımını önler.	( )	( )	( )	( )	( )
10	SMMM'ler, mükellefin alış faturaları ekinde olması gereken belgeler (irsaliye, teslim fişi, kantar fişi, banka dekontu v.b.) olmadığında, faturaları kayıt ve beyanlara intikal ettirmezler.	( )	( )	( )	( )	( )
11	Sahte belge düzenleme fiilini işleyenlerin Maliye Bakanlığınca duyurulması, sahte fatura kullanımını (bilmeyerek) önler.	( )	( )	( )	( )	( )
12	SMMM'lerin sahte fatura olduğu hususunda tereddüt taşımadıkları ve bilerek sahte fatura kullanımı kapsamına gireceğini düşündükleri faturaları kaydetmemelerinde, sorumluluk raporu ile karşılaşma ihtimalinin olması önemli bir rol oynamaktadır.	( )	( )	( )	( )	( )
13	SMMM'ler, sahte fatura olduğu bariz olarak anlaşılabilen faturaları kayıt ve beyanlara intikal ettirmez ve ilgili vergi dairesine durumu bildirirler.	( )	( )	( )	( )	( )
14	Mükellefiyet kayıtları terkin edilenlerin kimlik bilgileri ile bastırılmış oldukları belgelerin Maliye Bakanlığınca duyurulması, sahte fatura kullanımını önler.	( )	( )	( )	( )	( )
15	SMMM'lerin sahte fatura olduğu hususunda tereddüt taşımadıkları ve bilerek sahte fatura kullanımı kapsamına gireceğini düşündükleri faturaları kaydetmemelerinde, meslek mensubunun ahlaki değerlerinin önemli bir rolü bulunmaktadır.	( )	( )	( )	( )	( )
16	SMMM'ler, sahte olduğundan şüphe duydukları faturalarla ilgili gerekli araştırmaları yapar ve gerçekliğine kanaat getirdikten sonra kayıt ve beyanlara intikal ettirirler.	( )	( )	( )	( )	( )
17	Meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallara uygun davranması, sahte fatura kullanımını önler.	( )	( )	( )	( )	( )
18	Sahte belge kullanımının mükellefe ve ülkeye zararları konusunda bilinçlendirme kampanyaları yürütülmesi, sahte fatura kullanımını önler.	( )	( )	( )	( )	( )
19	SMMM'ler, sahte faturayı tespit etmeye yönelik yeterli yetkilere sahip olmadıkları için, kullanılan sahte faturayı genellikle tespit edemezler.	( )	( )	( )	( )	( )
20	SMMM'ler, sahte fatura kullanmanın yasal müeyyideleri (adli ve idari) hakkında mükellefi yeterince bilgilendirirler.	( )	( )	( )	( )	( )

## B. DEMOGRAFİK BİLGİLER

Anketin bu bölümünde, demografik özellikleri belirlemeyi amaçlayan sorular yer almaktadır. Lütfen, size ait demografik bilgileri X veya √ şeklinde işaretleyerek belirtiniz.

### 1. Cinsiyetiniz

Kadın

Erkek

### 2. Yaşınız

25-29

30-39

40-49

50 ve üzeri

### 3. Eğitim düzeyiniz?

Lise

Önlisans

Lisans

Lisansüstü

### 4. Kaç yıldır YMM olarak çalışmaktasınız?

1-5

6-10

11-15

16-20

21 ve üzeri

## ANKET FORMU

Sayın Vergi Müfettişi,

Bu anket alıŐması, ‘‘Türkiye’de Sahte Fatura Kullanımının nlenmesinde SMMM’lerin Rolüne ve zm Yollarına İlişkin Bir Alan Araştırması’’ başlıklı Tez alıŐması kapsamında hazırlanmıştır. Çalışmamızın beklenen sonuçları verebilmesi için değerli görüşlerinize ihtiyaç duymaktayız.

Anketin cevaplanması yaklaşık 10 dakikanızı alacaktır. Her soruda, o soruya nasıl cevap verilmesi gerektiğine dair açıklamalar mevcuttur.

Ankette vereceğiniz tüm bilgiler bilimsel amaçla kullanılacak ve değerlendirilecektir. Vereceğiniz cevaplar ve kişisel bilgileriniz, nc ŐahıŐlarla kesinlikle paylaşılmayacaktır. Bu kapsamda, değerlendirmelerinizin objektif olması ve gerçeği yansıması büyük önem taşımaktadır.

Anket formunun cevaplanmasına göstereceğiniz ilgi ve akademik bir çalışmanın tamamlanmasına sağlayacağınız katkıdan dolayı Şimdiden içten teşekkürlerimizi sunarız.

Saygılarımızla,

**Yrd. Doç. Dr. Alpaslan YAŞAR**

Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi

İ.İ.B.F. İŞletme Bölümü

Tel: (328) 827 10 00 (3034)

Eposta: [alpaslanyasar@osmaniye.edu.tr](mailto:alpaslanyasar@osmaniye.edu.tr)

**Yüksek Lisans Öğr. -Kevser İMREK**

Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Tel: (545) 252 03 77

Eposta: [kevser\\_imrek1508@hotmail.com](mailto:kevser_imrek1508@hotmail.com)

Sayın Vergi Mfettişi, aşağıda yer alan yargılara katılma dzevynizi X veya √ işaretlerinden birini kullanarak ve her bir yargı için tek bir seçenek işaretleyerek belirtiniz.

<b>B- YARGILAR</b>		<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	<b>Katılmıyorum</b>	<b>Kararsızım</b>	<b>Katılıyorum</b>	<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>
1	SMMM'ler, mükellefin geręekte aldığı fakat çeşitli nedenlerle belgelendiremediği alışları için sahte fatura kullanılmasını genellikle makul karşılamaktadırlar.	( )	( )	( )	( )	( )
2	Sahte belge kullanımında 'bilerek-bilmeyerek' ayırımına son verilmesi ve vergi suçu kapsamında değerlendirilmesi, sahte fatura kullanımını önler.	( )	( )	( )	( )	( )
3	Bilmeyerek sahte belge kullanımının Tarhiyat Öncesi Uzlaşma kapsamı dışında tutulması, sahte fatura kullanımını önler.	( )	( )	( )	( )	( )
4	Mükelleflerin, ödeme ve tahsilatlarda tevsik zorunluluğuna (8.000 TL) uyup uymadığının tüm vergi incelemelerinde araştırılması, sahte fatura kullanımını önler.	( )	( )	( )	( )	( )
5	SMMM'lerin, sahte fatura olduğu hususunda tereddüt taşımadıkları fakat bilmeyerek sahte fatura kullanımı kapsamına gireceğini düşündükleri faturaları kaydetmelerinde, müşteriyi kaybetme kaygısı önemli bir rol oynamaktadır.	( )	( )	( )	( )	( )
6	Sahte belge kullanımı ile ilgili hürriyeti bağlayıcı cezaların alt ve üst sınırlarının caydırıcı olacak şekilde artırılması, sahte fatura kullanımını önler.	( )	( )	( )	( )	( )
7	Vergi denetimlerinde etkinliğinin artırılması, sahte fatura kullanımını önler.	( )	( )	( )	( )	( )
8	SMMM'lerin sahte fatura olduğu hususunda tereddüt taşımadıkları fakat bilmeyerek sahte fatura kullanımı kapsamına gireceğini düşündükleri faturaları kaydetmelerinde, Vergi İnceleme Oranlarının düşük olması önemli bir rol oynamaktadır.	( )	( )	( )	( )	( )
9	Sahte belge kullananların 6 (altı) yıl süreyle hiçbir surette vergi teşvik ve desteklerinden yararlandırılmamaları, sahte fatura kullanımını önler.	( )	( )	( )	( )	( )
10	SMMM'ler, mükellefin alış faturaları ekinde olması gereken belgeler (irsaliye, teslim fişi, kantar fişi, banka dekontu v.b.) olmadığında, faturaları kayıt ve beyanlara intikal ettirmezler.	( )	( )	( )	( )	( )
11	Sahte belge düzenleme fiilini işleyenlerin Maliye Bakanlığınca duyurulması, sahte fatura kullanımını (bilmeyerek) önler.	( )	( )	( )	( )	( )
12	SMMM'lerin sahte fatura olduğu hususunda tereddüt taşımadıkları ve bilerek sahte fatura kullanımı kapsamına gireceğini düşündükleri faturaları kaydetmemelerinde, sorumluluk raporu ile karşılaşma ihtimalinin olması önemli bir rol oynamaktadır.	( )	( )	( )	( )	( )
13	SMMM'ler, sahte fatura olduğu bariz olarak anlaşılabilen faturaları kayıt ve beyanlara intikal ettirmez ve ilgili vergi dairesine durumu bildirirler.	( )	( )	( )	( )	( )
14	Mükellefiyet kayıtları terkin edilenlerin kimlik bilgileri ile bastırılmış oldukları belgelerin Maliye Bakanlığınca duyurulması, sahte fatura kullanımını önler.	( )	( )	( )	( )	( )
15	SMMM'lerin sahte fatura olduğu hususunda tereddüt taşımadıkları ve bilerek sahte fatura kullanımı kapsamına gireceğini düşündükleri faturaları kaydetmemelerinde, meslek mensubunun ahlaki değerlerinin önemli bir rolü bulunmaktadır.	( )	( )	( )	( )	( )
16	SMMM'ler, sahte olduğundan şüphe duydukları faturalarla ilgili gerekli araştırmaları yapar ve geręekliđine kanaat getirdikten sonra kayıt ve beyanlara intikal ettirirler.	( )	( )	( )	( )	( )
17	Meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallara uygun davranması, sahte fatura kullanımını önler.	( )	( )	( )	( )	( )
18	Sahte belge kullanımının mükellefe ve ülkeye zararları konusunda bilinęlendirme kampanyaları yürütülmesi, sahte fatura kullanımını önler.	( )	( )	( )	( )	( )
19	SMMM'ler, sahte faturayı tespit etmeye yönelik yeterli yetkilere sahip olmadıkları için, kullanılan sahte faturayı genellikle tespit edemezler.	( )	( )	( )	( )	( )
20	SMMM'ler, sahte fatura kullanmanın yasal müeyyideleri (adli ve idari) hakkında mükellefi yeterince bilgilendirirler.	( )	( )	( )	( )	( )

## C.DEMOGRAFİK BİLGİLER

Anketin bu bölümünde, demografik özellikleri belirlemeyi amaçlayan sorular yer almaktadır. Lütfen, size ait demografik bilgileri X veya √ şeklinde işaretleyerek belirtiniz.

### 1. Cinsiyetiniz

Kadın  Erkek

### 2. Yaşınız

25-29  30-39  40-49  
 50 ve üzeri

### 3. Eğitim düzeyiniz?

Lise  Önlisans  Lisans  
 Lisansüstü

### 4. Kaç yıldır Vergi Müfettişi / Vergi Müfettiş Yrd. olarak çalışmaktasınız?

1-5  6-10  11-15  16-20  
 21 ve üzeri

## ÖZGEÇMİŞ

**Adı Soyadı** :Kevser İMREK  
**Doğum Tarihi** :15/08/1988  
**E-Posta** :kevser\_imrek1508@hotmail.com

### Öğrenim Durumu:

Derece	Bölüm/Program	Lise/Üniversite	Bitirme Yılı
Lise	Türkçe-Matematik	Osmaniye Atatürk Lisesi, Osmaniye	2006
Lisans	İktisat	Selçuk Üniversitesi, Konya	2012
Yüksek Lisans	Muhasebe	Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Osmaniye	Devam Ediyor