



T.C.

AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

BİR MUHASEBE MANİPÜLASYON ARACI OLARAK KATMA DEĞER
VERGİSİ İNDİRİM MEKANİZMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADEM DÖNMEZ

DANIŞMAN

DOÇ. DR. ÖMER YAZAN

AKSARAY 2022

T.C.
AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

BİR MUHASEBE MANİPÜLASYON ARACI OLARAK KATMA DEĞER
VERGİSİ İNDİRİM MEKANİZMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADEM DÖNMEZ

DANIŞMAN
DOÇ. DR. ÖMER YAZAN

AKSARAY 2022

TELİF HAKKI VE TEZ FOTOKOPİ İZİN FORMU

Bu tezin tüm hakları saklıdır. Kaynak göstermek koşuluyla tezin teslim tarihinden itibaren 6 (altı) ay sonra tezden fotokopi çekilebilir.

YAZARIN

Adı : Adem

Soyadı : DÖNMEZ

Bölümü : İşletme

İmza :

Teslim tarihi : .../.../2022

Türkçe Adı : Bir Muhasebe Manipülasyon Aracı Olarak KDV İndirim Mekanizması

İngilizce Adı : Value Added Tax Discount Mechanism As An Accounting Manipulation Tool

ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI

Tez yazma sürecinde bilimsel ve etik ilkelere uyduğumu, yararlandığım tüm kaynakları kaynak gösterme ilkelerine uygun olarak kaynakçada belirttiğimi ve bu bölümler dışındaki tüm ifadelerin şahsıma ait olduğunu beyan ederim.

Yazar Adı Soyadı: Adem DÖNMEZ

İmza:

T.C.
AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
JÜRİ ONAY SAYFASI

Adem DÖNMEZ tarafından hazırlanan “Bir Muhasebe Manipülasyon Aracı Olarak Katma Değer Vergisi İndirim Mekanizması” başlıklı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından oy birliği ile Aksaray Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı’nda Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Doç. Dr. Ömer YAZAN

İmza

Muhasebe ve Finansman ABD, Aksaray Üniversitesi

.....

Üye: Doç. Dr. Mustafa Yılmaz İÇERLİ

Muhasebe ve Finansman ABD, Aksaray Üniversitesi

.....

Üye: Dr. Öğr. Üyesi Ahmet TÜRKMEN

Aktüerya Bilimleri ABD, Akdeniz Üniversitesi

.....

Tez Savunma Tarihi: 14/01/2022

Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu’nun tarih ve sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Doç. Dr. Sevilay USLU DİVANOĞLU

İmza

TEŞEKKÜR

Bu çalışmanın temelini oluşturan, her zaman ilgi ve desteğini esirgemeyen, hazırlık sürecinde her ne olursa olsun pozitif enerjisi ile motive eden, güven veren ve çalışmaya değeri ölçülmez katkılar sunan değerli hocam ve tez danışmanım Sayın Doç. Dr. Ömer YAZAN'a teşekkürlerimi sunmayı borç bilirim.

Çalışmalarım sırasında her zaman desteğini ve fedakârlığını esirgemeyen ve yanımda olan sevgili eşim Huriye DÖNMEZ, oğlum Mustafa DÖNMEZ, kızım Mahinur DÖNMEZ'e sonsuz şükranlarımı sunarım.

AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
BİR MUHASEBE MANİPÜLASYON ARACI OLARAK KATMA
DEĞER VERGİSİ İNDİRİM MEKANİZMASI

(Yüksek Lisans Tezi)

Adem Dönmez, Aksaray 2022

ÖZET

Bu çalışmada, muhasebe hataları, muhasebe hileleri, muhasebe manipülasyonu kavramsal olarak açıklanmış, hata, hile ve manipülasyon arasındaki farklar belirtildikten sonra katma değer vergisi (KDV) indirim mekanizması Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında değerlendirilmiştir. KDV günümüzde en fazla tabana yayılmış, her aşamada ortaya çıkan katma değeri vergilendiren bir harcama vergisidir. Bünyesinde barındırmış olduğu indirim mekanizması KDV'yi diğer dolaylı vergilerden ayıran en önemli özelliktir. Dolayısıyla indirim mekanizmasının iyi işlemesi de KDV'nin asıl unsurunu oluşturmaktadır. İndirim mekanizmasının iyi işlememesi sonucunda ise haksız KDV indirimleri söz konusu olmakta ve verginin asıl amacından uzaklaşmasına ayrıca işletmeler arasında haksız rekabete neden olabilmektedir. Bu kapsamda, mükelleflerin vergi idaresine daha az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek amacıyla faaliyet alanları dışında alım yaptıkları belgeler vasıtasıyla KDV indirim mekanizmasını kullandıkları ve söz konusu belgelere istinaden muhasebe kayıtlarını nasıl yaptıkları örneklerle değerlendirilmiş, KDV indirim mekanizması ile muhasebe manipülasyonları arasında ilişki kurulmuştur.

Bilim Kodu :112204
Anahtar kelimeler : Muhasebe, Manipülasyon, KDV, İndirim Mekanizması
Sayfa Adedi : 97
Danışman : Doç. Dr. Ömer YAZAN

AKSARAY UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
VALUE ADDED TAX DISCOUNT MECHANISM AS AN
ACCOUNTING MANIPULATION TOOL

(M.A. Thesis)

Adem Donmez, Aksaray 2022

ABSTRACT

In this study, accounting errors, accounting frauds, accounting manipulation have been explained conceptually, after reviewing the differences between error, deception and manipulation, the discount mechanism of value-added tax (VAT) is evaluated within the scope of the Value Added Tax Law. VAT is an expenditure tax that is the most widespread today and that taxes the added value that emerges at every stage. The discount mechanism contains the most important feature that distinguishes VAT from other indirect taxes. Therefore, the good functioning of the discount mechanism also constitutes the main element of the VAT. As a result of the discount mechanism not working well, there are unfair VAT discounts, and it may cause the tax to move away from its main purpose and also cause unfair competition among businesses. In this context, it has been evaluated with examples how the taxpayers use the VAT discount mechanism using the documents they purchase outside of their field of activity to pay less tax to the tax administration or not to pay any tax, and how they make their accounting records based on these documents, a relationship has been established between the VAT discount mechanism and accounting manipulations.

Science Code :112204

Keywords : Accounting, Manipulation, VAT, Discount Mechanism

Page Number : 97

Supervisor :Assoc. Prof. Ömer YAZAN

İÇİNDEKİLER

TELİF HAKKI VE TEZ FOTOKOPİ İZİN FORMU	i
ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI.....	ii
JÜRİ ONAY SAYFASI.....	iii
TEŞEKKÜR.....	iv
ÖZET	v
ABSTRACT.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
ŞEKİLLER LİSTESİ	x
KISALTMALAR LİSTESİ	xi
GİRİŞ	1
BÖLÜM I MUHASEBE HATALARI, HİLELERİ VE MUHASEBE MANİPÜLASYONLARININ KAVRAMSAL OLARAK AÇIKLANMASI	3
1.1.Muhasebede Hata Kavramı.....	3
1.1.1.Matematik Hataları	4
1.1.2.Kayıt Hataları.....	5
1.1.2.1.Rakam Hatası	5
1.1.2.2.Hesap Hatası	5
1.1.2.3.Hesapların Borç ve Alacak Taraflarının Karıştırılması	5
1.1.3.Nakil Hataları.....	6
1.1.4.Unutma ve Tekrar Hataları	6
1.1.5.Bilanço Hataları	6
1.1.5.1.Değerleme Hataları	7
1.1.5.2.Hesapların Birleştirilmesi	7
1.2.Muhasebede Hile Kavramı	7
1.2.1.Kasdi Hatalar	8
1.2.2.Kayıt Dışı İşlemler.....	9

1.2.3.İşlemden Önce veya Sonra Kayıt	9
1.2.4.Uydurma Hesaplar	10
1.2.5.Belge Sahtekarlığı.....	10
1.2.6.Bilançonun Maskelenmesi	10
1.3.Muhasebe Manipülasyonu	11
1.3.1.Muhasebe Manipülasyonu Kavramı ve Amacı.....	11
1.3.2.Muhasebe Manipülasyonu Yöntemleri	13
1.3.2.1.Kazanç Yönetimi	13
1.3.2.2.Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi	16
1.3.2.3.Agresif Muhasebe	17
1.3.2.4.Büyük Temizlik Muhasebesi	17
1.3.2.5.Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları	18
1.4.Muhasebe Hata, Hilesi ve Manipülasyonu Arasındaki Farklılıklar.....	19
BÖLÜM II KATMA DEĞER VERGİSİ ve İNDİRİM MEKANİZMASI	22
2.1. Verginin Tanımı.....	22
2.2. Vergilerin Sınıflandırılması	23
2.2.1. Dolaylı (Vasıtalı) – Dolaysız (Vasıtasız) Vergiler.....	23
2.2.2. Advalorem (Değer Esası) - Spesifik (Miktar Esası) Vergiler	24
2.2.3. Subjektif (Şahsi) - Objektif (Gayrişahsi) Vergiler.....	24
2.2.4. Gelir - Servet - Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler	24
2.2.5. Artan - Sabit - Azalan Oranlı Vergiler.....	25
2.3. Katma Değerin Tanımı	25
2.4. Katma Değer Vergisinin Tanımı.....	25
2.5. Katma Değer Vergisinin Özellikleri	26
2.6. Katma Değer Vergisinin Hesaplama Yöntemleri	27
2.6.1. Dolaysız Hesaplama Yöntemi.....	27
2.6.2. Dolaylı Hesaplama Yöntemi.....	27
2.7. Katma Değer Vergisi'nin Konusu	27
2.8. Katma Değer Vergisi'nin Mükellefi	32
2.9.Vergiye Doğuran Olay.....	34
2.10. Katma Değer Vergisinde İndirim Mekanizması	36
2.10.1. KDV İndiriminden Yararlanmanın Kapsamı ve Şartları	37
2.10.1.1. Gerçek Usulde KDV Mükellefi Olunması Şartı	38

2.10.1.2. Yüklenilen KDV'nin İşletmelerin Faaliyetlerine Ait Olması Şartı	38
2.10.1.3. Yüklenilen KDV'nin İndirilebilecek Nitelikte Olması Şartı	39
2.10.1.4. KDV'nin Fatura veya Benzeri Belgeler ile Gümrük Makbuzu Üzerinde Ayrıca Gösterilmesi Şartı.....	41
2.10.1.4.1. KDV'nin Fatura ve Benzeri Belgede Gösterilmesinin Zorunlu Olmadığı Teslim ve Hizmetler ile KDV İndirimi	42
2.10.1.4.2. Tarifesi Vergi Dahil Olarak Hesaplanan İşlemler ve Vergi İndirimi	42
2.10.1.4.3. Özel Matrah Şeklinde Vergilendirilen İşlemler ve KDV İndirimi	42
2.10.1.5. Fatura veya Benzeri Belge ile Gümrük Makbuzlarının Yasal Defterlere Kaydedilmesi Şartı.....	44
2.10.1.7. Fatura veya Benzeri Belge ile Gümrük Makbuzlarının İndirim Yapacak Mükellefe Düzenlenmiş Olması Şartı.....	46
2.10.1.8. İthal Olunan Mal ve Hizmetin KDV'nin Ödenmiş Olması Şartı.....	46
2.10.2. Katma Değer Vergisi İndirimine Dayanak Belgeler.....	47
2.10.2.1. Fatura	47
2.10.2.2. Serbest Meslek Makbuzu.....	48
2.10.2.3. Fatura Yerine Geçen Belgeler.....	49
2.10.2.3.1. Gümrük Makbuzu	49
2.10.2.3.2. İcra Dairelerince Düzenlenen Tahsilat Makbuzları	50
2.10.4. Katma Değer Vergisi İndirim Hakkının Kullanılması.....	51
BÖLÜM III KATMA DEĞER VERGİSİ İNDİRİM MEKANİZMASINDAN FAYDALANAMAK AMACIYLA YAPILAN MUHASEBE MANİPÜLASYONLARINA ÖRNEKLER	53
SONUÇ.....	72
KAYNAKÇA.....	78
AKSARAY ÜNİVERSİTESİ TEZ DEĞERLENDİRME FORMU	84

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Muhasebe Manipülasyon Yöntemleri.....	13
--	----



KISALTMALAR LİSTESİ

GKGMİ	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
KDVGUT	Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
KMYKK	Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu
MHUD	Maliye Hesap Uzmanları Derneği
MSUGT	Muhasebe Sistemi Genel Uygulama Tebliği
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

İşletmelerde finansal tabloların şekil ve içeriğinin nasıl olması gerektiğine ilişkin kararları işletme yönetimi vermektedir. İşletme yönetiminin vereceği bu kararlar istikametinde işletmelerin muhasebe birimlerince üretilen finansal tablolar, bu bilgileri kullanacaklar için temel bilgi niteliğinde olmaktadır. Dolayısı ile işletmelerin iç ve dış çevresine sunacağı bilgiler muhasebenin temel ilkelerine uygun hazırlanmış, ihtiyaçları karşılayan, tarafsız, tutarlı, ihtiyatlı ve tam bir açıklamaya yer vermeli, bir bütünlük içerisinde olmalıdır. Mevcut bu bilgilerin, mali tabloların kullanıcılarına doğru, güvenilir ve dürüst bir şekilde sunulması çok büyük önem taşımaktadır. Bilgilerin doğru ve dürüst olması, bilgiyi kullanacakların kararlarında doğru tercih yapmalarına olanak tanıyacak, işletme düzeyinde alınacak kararın etkisi tüm ekonomiyi etkileyecektir (Sevilengül, 1998: 29).

Diğer taraftan, işletmenin iç ve dış çevresinde oluşabilecek risk unsurlarından dolayı muhasebe manipülasyonu yapılması olasılığı artmaktadır. Farklı yöntemler kullanılarak finansal tablo ve raporların düzenlenmesi aşamasında, finansal tablolar ve eklerinde yer alan bilgiler manipüle edilerek işletmenin mali yapısı ve faaliyet sonuçlarıyla alakalı taraflara gerçeği yansıtmayan bilgiler verilebilmektedir. Bu durum tüm tarafları düşündüren sorunlardan birisini oluşturmaktadır (Bekçi ve Avşarlıgil, 2011: 134).

Öte yandan, yapılan manipülasyon işlemlerinde amaç, işletmenin mali durumunu olduğundan daha iyi göstermek olabileceği gibi daha kötü göstererek daha az vergi veya hiç vergi ödenmemesi de olabilmektedir. Dolayısı ile işletmeler ödenmesi gerekenden daha az vergi ödedikleri zaman daha fazla gelir elde ettiklerini düşünmektedirler (Bekçi ve Avşarlıgil, 2011: 136).

Küreselleşen dünyada ülkeler ekonomik, idari ve sosyal anlamda değişime ayak uydurmak zorunda kalmışlardır. Bunun neticesinde kamusal hizmetler ve harcamalar artmaktadır. Artan kamu harcamaları sonucu devletin görev ve sorumlulukları ortaya çıkmaktadır. Devlet üzerine düşen görev ve sorumlulukları yerine getirmek için finansman kaynaklarına ihtiyaç

duymaktadır. Ülkemizde de kamu hizmetlerinin finansmanının büyük bir bölümü vergiler yoluyla karşılanmaktadır. Ülkemizde bütçe gelirleri içerisindeki dolaylı ve dolaysız vergi gelirlerinin oranına bakıldığında dolaylı vergilerin bütçe gelirleri içerisindeki payının yüksek olduğu görülmektedir. Dolaylı vergilerden birisi olan KDV'nin ülkemizde uygulama düşüncesi 1970'lere dayanmakta olup, KDV 1 Ocak 1985'ten bu tarafa uygulanmaya başlanmıştır. İşletmeler ise dolaylı vergilerden birisi olan KDV'nin indirim mekanizmasını kullanarak daha az vergi ödemeyi hedefleyerek manipülasyon yapabilmektedir (Akdoğan, 2011: 287).

Bu çalışmanın sorunsalını KDV indirim mekanizması ile muhasebe manipülasyonları arasında nasıl bir ilişki olduğunun tespiti oluşturmaktadır. Bu doğrultuda Çalışma'da öncelikle muhasebede hata, hile ve manipülasyon kavramları irdelenmiş, manipülasyon yöntem ve teknikleri ele alınarak hata, hile ve manipülasyonun farkları ortaya konulmaya çalışılmıştır. Ardından Türkiye'de KDV uygulamaları ve KDV indirim mekanizması kapsamlı bir biçimde ele alınmıştır. Son olarak çalışmanın sorunsalı doğrultusunda seçilmiş bazı özel firmalardan temin edilen faturalar incelenerek bu firmaların KDV indirim mekanizmasını bir muhasebe manipülasyon aracı olarak nasıl kullandıkları, muhasebe kayıtları ve mali tablo etkileri üzerinden irdelenmiştir.

BÖLÜM I

MUHASEBE HATALARI, HİLELERİ VE MUHASEBE MANİPÜLASYONLARININ KAVRAMSAL OLARAK AÇIKLANMASI

Muhasebede hata, hile ve manipülasyon kavramları birbirleri ile yakın ilişki içerisinde kullanılan kavramlardır. Bununla birlikte muhasebe hata, hile ve manipülasyonları arasında belirleyici somut ayrımlar söz konusudur. Çalışmanın bu bölümünde söz konusu kavramlar ele alınmakta, özellikle muhasebe manipülasyonları türleri ve nitelikleri ile birlikte bütünsel olarak değerlendirilmektedir.

1.1. Muhasebede Hata Kavramı

Hata kavramı Türk Dil Kurumu tarafından; “*istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, yanılma, yanlış, suç, günah, kusur*” olarak tanımlanmıştır (TDK, 2021). Muhasebe de hata kavramı ise; gerekli dikkatin gösterilmemesi sonucunda unutkanlık, bilgi yetersizliği veya tecrübesizlik nedeniyle muhasebe kayıt işlemlerinde yanlışlıklar yapılması olarak tanımlanabilir (Alptürk, 2008: 397). Diğer bir deyişle, muhasebe hataları kanun, yönetmelik gibi mevzuatın yeterince kavranamaması sonucu ihmal edilmesi, bilgi ve deneyim yetersizliği nedeni ile muhasebe ilkelerine aykırı hareket edilmesi fakat kasıt amacı gütmeyen kusurlu davranışlarla da ortaya çıkabilir (Kirik, 2007: 39).

Yapılan tanım ve açıklamalar ışığında muhasebe hatalarının nedenleri kısaca aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Irmak vd., 2002: 32):

- Gereken dikkat ve özenin gösterilmemesi,
- Yasal düzenlemelerin yeterince bilinmemesi,
- Bilgi yetersizliği ve tecrübesizlik,

- İhmal,
- Plansız ve programsız çalışma.

Yukarıda yapılan tanımlama ve açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, muhasebe hatalarının en önemli tarafının kasıt unsuru içermiyor olmasıdır. Öte yandan, günümüzde muhasebe kayıt işlemlerinin bilgisayarlar aracılığıyla düzenli bir biçimde ve mevzuata uygun bir şekilde tutulması muhasebe hatalarını büyük oranda azaltmıştır.

Muhasebe hataları aşağıdaki şekilde sınıflandırılmaktadır:

1.1.1. Matematik Hataları

Matematik hataları, muhasebe işlemleri ile ilgili hesaplamalarda yapılan toplama, çıkarma, çarpma veya bölme işlemlerinden biri veya birkaçında hata yapılması nedeniyle işlem sonuçlarının kayıtlara hatalı işlenmesi sonucunda ortaya çıkar (Demirci, 1998: 7).

Bir gelir hesabının alacak bakiyesi 850.000 TL iken 650.000 TL olarak hesaplanması ve dönem kar veya zararı hesabına bu şekilde yansıtılması matematiksel bir hatadır. Bu hata gelir hesabı kalanının yanlış hesaplanmasından kaynaklanmakta olup dönem kazancının 200.000 TL noksan hesaplanması sonucunu doğurmuştur.

Bu tür hataların defter ve kayıtlar aracılığıyla tespiti oldukça zor olacağından hatalı kayıtlar ancak belgeler üzerinde yapılacak incelemeler ile ortaya çıkarılabilir. Matematik hataları genellikle fatura üzerinde KDV hesaplanması, yeniden değerlendirme gibi matematiksel işlemlerin yapıldığı hesaplamalarda ortaya çıkabilmektedir (Tanç, 2004: 8).

Yapılabilecek bazı matematik hataları aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Kaymak, 1996: 69):

- Fatura üzerinde KDV hesaplanması sırasında yapılan hatalar,
- Amortisman hesaplamalarında hatalar,
- Maaş bordrolarının toplamında yapılan hatalar,
- Kasa defterinde yapılan toplama ve çıkarma hataları,
- Yevmiye, defteri kebir toplamalarında yapılan hatalar,
- Gelir tablosu ve bilanço toplamalarında yapılan hatalar,
- Envanter cetvellerinde çarpım ve toplama hataları,

- Yeniden değerleme işlemleri sırasında yapılan çarpım hataları gibi.

1.1.2. Kayıt Hataları

İşletmelerin finansal nitelikli işlemlerine ait fatura vb. belgelerini muhasebe kayıtlarına işlerken mevcut belgelerdeki tutarların kayıtlara hatalı aktarılması, aktif ve pasif hesapların karıştırılması veya alınan mal ve/veya hizmetin farklı yorumlanması neticesinde olması gerekenden farklı bir hesaba kayıt işlemlerinin yapılması neticesinde oluşan hatalardır. Açıklamalar doğrultusunda kayıt hatalarını, rakam ve hesap hataları ile hesabın borç alacak taraflarının karıştırılması şeklinde üç grupta toplanır (Haftacı, 2011: 69).

1.1.2.1. Rakam Hatası

Belgelerdeki yer alan rakamların göz yanılması veya defter kayıtlarına aktarılırken rakamların yer değiştirmesi neticesinde fazla ya da eksik yazılması ile oluşan hatalardır (Sürmen, 2016: 425-426).

Örneğin; fatura vb. belgede yer alan 324.000 TL'nin defter kayıtlarına 342.000 TL olarak geçirilmesi veya bir "0" (sıfır)'ın eksik yazılması bu tür hatalardandır.

1.1.2.2. Hesap Hatası

Finansal işlemlerin yanlış algılanması neticesinde kanun, yönetmelik, muhasebe usul ve esaslarına uygun olmayan şekilde yorumlanması ile aktif hesaplar yerine pasif hesapların ya da pasif hesaplar yerine aktif hesapların kullanılması ile meydana gelen hatalardır. İşletmenin finansal işlemleri mevzuat doğrultusunda muhasebe ilkelerine dayanılarak yapılması durumunda oluşabilecek hatalar önlenebilir (Topsak, 2009: 48).

1.1.2.3. Hesapların Borç ve Alacak Taraflarının Karıştırılması

Söz konusu hatalar, muhasebe kayıt işlemi esnasında alacak kalanı veren bir veya birkaç hesabın borçlandırılması veya borç kalanı veren bir veya birkaç hesabın alacaklandırılması şeklinde ortaya çıkar. Bu şekilde yapılan hatalı kayıtlar kaydedilen tutarların iki katı ile ters kayıt yapılarak düzeltilir (Sürmen, 2016: 421-422).

1.1.3. Nakil Hataları

Finansal işlemlere ait meblağların defterden deftere nakli yapılırken hatalı aktarılması ya da defterden deftere aktarılan hesapların yanlış kaydedilmesi sonucu oluşan hatalardır (Haftacı, 2011: 70). Nakil hatalarına, günümüzde muhasebe işlemlerinin bilgisayar ortamında kayıt altına alındığından dolayı çok rastlanılmamaktadır.

1.1.4. Unutma ve Tekrar Hataları

İşletmeye ait alışların, satışların, gelirlerin ve giderlerin muhasebenin genel ilkelerinden birisi olan dönemsellik ilkesi gereğince ait olduğu hesap dönemlerine kaydedilmemesi, muhasebe kayıtlarına alınmaması unutma hatası iken herhangi bir muhasebe işleminin kayıtlara birden fazla mükerrer kaydedilmesi sonucunda ortaya çıkan hata ise tekrar hatasıdır (Haftacı, 2011: 69).

1.1.5. Bilanço Hataları

Bilanço; bir işletmenin belli bir zaman aralığında sahip olduğu varlıkları ve bu varlıkların elde edildiği kaynakları belli bir plan dahilinde gösteren finansal tablodur. Bilançolar genellikle hesap dönemleri sonunda düzenlenir (Acar ve Tetik 2000: 36).

Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 192'nci maddesinde ise bilanço; envanterde yer alan değerlerin sınıflandırılarak özetlenmesi sonucu oluşturulan bir tablo olduğu, bilançonun aktif ve pasif olmak üzere iki kısımdan oluştuğu, aktif kısımda hazır değerler ile alacakların ve varsa zararların, pasif kısımda borçların gösterilmesinin gerektiği, aktif toplamı ile borçlar arasındaki farkın ise öz sermaye olduğunu, öz sermayenin pasif tarafta yer alması gerektiğini ve bu durumda aktif ve pasif toplamının eşitleneceği şeklinde ifade edilmiştir (VUK, 1961: md. 192)

1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde bilanço ilkelerinin amacı; işletme sahibi ve ortaklarının işletmeye sağladığı faydaların ve sağlanan bu faydalarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıtları ve tablolar aracılığıyla doğru, dürüst bir şekilde gösterilmesi ve işletmenin belli bir tarihteki finansal durumunun açık, anlaşılır ve gerçeğe uygun şekilde yansıtılması şeklinde açıklanmaktadır (MSGUT, 1992).

Bilanço ilkelerine aykırı yapılan her işlem muhasebe hatasına neden olmakta olup bilanço

hatalarını değerleme hataları ve hesapların birleştirilmesi şeklinde gruptandırmak mümkündür.

1.1.5.1. Değerleme Hataları

Bilanço, işletmelerin finansal durumu ile ilgili bilgi sahibi olmak isteyen kişi ve kuruluşlara ölçme, fiili sayım gibi zorluklara maruz kalmadan işletme kayıtlarına dayanarak bilgi verme imkânı sağlamaktadır.

İşletmelerin varlık ve kaynaklarına ait muhasebe kayıtlarındaki değerlerinde dönem içerisinde doğal olarak değişimler meydana gelebilmektedir. Örneğin, stoklarının değer kaybetmesi, demirbaşların yıpranması, alacakların değersiz hale gelmesi vb. durumlarda bilançonun aktif ve pasifinde bulunan kıymetlerin değerinde azalma veya artmalar söz konusu olabilir. İşte bu artma veya azalmaların yanlış veya hatalı yapılması değerleme hatalarına örnek olarak verilebilir (Topsak, 2009: 52).

1.1.5.2. Hesapların Birleştirilmesi

İşletmelerin tek düzen hesap planı çerçevesinde yapmış olduğu işlemlerle ilgili muhasebe kayıtlarını ayrı hesaplarda izlemesi veya hesapları birbirine mahsup etmemesi gerekir (Akdoğan, 2003: 94). Bu hata ayrı ayrı hesaplarda takip edilmesi gereken işlemlerin tek hesapta takip edilmesi veya hesapların birbirine mahsup edilmesi sonucu oluşan hatalardır.

Bu şekilde hesapların birleştirilmesi veya hesapların birbirine mahsup edilmesi, işletmenin varlıklarının nasıl temin edildiğinin öğrenilmesini, alacak ve borçların net bir şekilde görölmesini engellemekle birlikte bilanço analizlerini de zorlaştıracaktır (Demirci, 1998: 16).

1.2. Muhasebede Hile Kavramı

Hile kavramı Türk Dil Kurumu tarafından “birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika” olarak tanımlanmaktadır (TDK, 2021).

Muhasebe de hile kavramı ise; belli bir amaca ulaşmak için işletmenin kayıt ve hesaplarının

bilinçli olarak gizlenmesi, işletmeye ait varlık ve kaynakların kasıtlı şekilde tahrif edilerek haksız kazanç sağlanması olarak ifade edilmektedir. Muhasebe hilesi yaparak ulaşılmak istenen amaçlar ise aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Abdioğlu, 2007: 121):

- Vergi kaçırma arzusu
- İşletme hissedarlarına az kar dağıtma isteği
- İşletme ortaklarını yanıltma arzusu
- İşletme de yapılan yolsuzlukların saklanması.

Bir başka tanıma göre hile; finansal tablolara eklenmesi gerekli olan bilgi veya açıklamaların bilinçli olarak söz konusu tablolara eklenmemesinden dolayı ortaya çıkan yolsuzluklardır (Tanç, 2004: 14).

Muhasebe hilesi, VUK'un kaçakçılık suçlarının düzenlendiği 359. maddesinin a fıkrasında da yer almaktadır. Bu kavram, vergi mevzuatına göre muhasebe kayıtları yapılan, saklama ve istenildiğinde ibraz yükümlülüğü bulunan defterlerde veya kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapanlar (VUK, 1961: md. 359/a) şeklinde geçmektedir. Ancak, VUK'da hile kavramının tanımı yapılmamakta sadece bahsedilmektedir.

Dolayısı ile muhasebe hilelerinin vergi hukukundaki karşılığı bilinçli bir şekilde vergi kaybına sebebiyet vermek olduğundan kaçakçılık sayılır. Ayrıca, muhasebe hileleri için yani kaçakçılık suçları için vergi suçu raporu yazılması gerekmektedir (MHUD, 2004: 152)

Muhasebede hile yöntemleri aşağıdaki şekilde sınıflandırılmaktadır:

1.2.1. Kasdi Hatalar

Yukarıda da bahsi geçtiği üzere, muhasebe hataları bilgisizlik ve tecrübesizliğe dayanmaktadır. Ancak, bu hatalar bilerek ve isteyerek belli amaçlar doğrultusunda sürekli yapılıyor ise bu defa kasıtlı yapılan hata olur ve yapılan hata değil, hile olacaktır (MHUD, 2004: 152).

Örneğin; herhangi bir gider faturasını giderleri arttırmak amacıyla sistematik olarak sürekli mevcut fatura tutarından daha yüksek bir tutarda kayıtlara almak muhasebe hilesi yapıldığını düşündürür (Holmes ve Overmyer, 1975: 139).

İşletmelerde yapılan hataların sürekli aynı şekilde ve sıklıkla tekrarlanıyor olması,

işletmenin hacmine göre rakamsal anlamda değerlerin yüksek olması yapılanların hata değil hile olarak değerlendirilmesi gerektiğini göstermektedir (Gürbüz, 1995: 62).

1.2.2. Kayıt Dışı İşlemler

İşletmeler faaliyetlerine devam ederken her türlü finansal işlemlerini belgelere dayandırması gerekir. Bir kısım işlemlerinin belgesiz olmasına ve defter kayıtlarına aktarılmamasına kayıt dışı işlem denir (Alptürk, 2008: 423). Kayıt dışı işlemler fatura almayarak veya fatura dzenlemeyerek yapılır. Burada amaç satış hasılatını gizlemek yoluyla vergi kaırmaktır (MHUD, 2004: 152).

1.2.3. İşlemden önce veya Sonra Kayıt

VUK'un 219. maddesinde; yapılan işlemlerin defterlere zamanında kaydedilmesini hüküm altına almıştır. İşletmelerin yaptıkları işlere uygun olarak muhasebe düzenini bozmadan işlemlerine ait kayıtlarını on günden fazla geciktirmeden yapmaları gerekmektedir. Ancak, kayıtlarını sürekli muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkililerin imza ve parafı olan belgelerle yürüten işletmeler yaptıkları işlemlerini 45 günden daha fazla süre geçirmeden defterlerine kaydetmeleri gerekir. Kasa, hasılat, serbest meslek defterlerine ise işlemler günü gününe kayıt edilmesi gerekmektedir (MHUD, 2004: 152).

Dolayısı ile yukarıda yer alan hkme göre işletmeler faaliyetlerini işin hacmi ve durumuna uygun olarak muhasebe ilkelerine de aykırı olmayacak şekilde işlemlerin gerçekleştiği tarih sırasına göre belirtilen zaman içerisinde defterlerine kaydetmeleri gerekmektedir.

Kanunun işletmelere vermiş olduğu bu süre mükelleflerin matrahlarını vergilendirme dönemleri itibariyle mali durumlarına göre ayarlamalarına olanak veren bir süre olarak değerlendirilmemesi gerekir (Irmak vd., 2002: 43).

Kayıtların kasıtlı olarak VUK 219. maddesi hükümlerine aykırı olarak işlemden önce veya işlemden sonra yapılmasındaki amaç vergiden kaçırma değil vergiden kaçınmadır (MHUD, 2004: 152).

1.2.4. Uydurma Hesaplar

Bu yöntemde, işlem de belge de vardır. Ancak, işlemle belgelerin içeriği, gerçekte olmayan kişilerden mal ve/veya hizmet alınmış gibi belge düzenlenerek, yüksek değerlerle faturasız alınan emtiaların düşük değerlerle başka birisine fatura düzenlenerek satılması, işletmenin ortaklarına borçlu gibi gösterilerek işletme ortaklarına para aktarılması, gider pusulası kullanılarak işletme giderlerinin artırılması gibi birbirinden farklıdır (Alptürk, 2008: 423).

Uydurma hesap hile yönteminde, gelirleri gizleyip giderleri artırmak suretiyle vergi kaçırmak, işletmelerin durumunu gerçeğinden daha üst düzey gösterilmek suretiyle işletme dışı çevreye yöneticilerin ya da ortakların yapmış oldukları yolsuzlukları kamufle etmek amaçlanmaktadır (Akdoğan, 2005: 79).

1.2.5. Belge Sahtekarlığı

Belge sahtekarlığı, en çok başvurulmuş hile yöntemlerinden birisi olup belgeler aracılığıyla yapılır. VUK'un 359. maddesinin (a) bendinin 2 no'lu fıkrasında; *“Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.”* tanımlaması yer almaktadır (VUK, 1961: md. 359/a-2).

Yine, VUK'un 359. maddesinin (b) bendinin son cümlesinde; *“Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.”* şeklinde tanımlanmıştır (VUK, 1961: md.359/b).

Yukarıda yer alan hükümler doğrultusunda, hem belgenin hem de belge içeriğinin gerçek olmaması durumuna sahte belge denilirken, belgenin gerçekleşen işlemi olması gerekenden farklı göstermesine bir başka anlatımla belgenin gerçek olup belge içeriği miktar veya fiyatın farklı olmasına da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge denilmektedir (MHUD, 2004: 154).

Bu yöntemde işletmeler, gerçek işlemleri ve hasılatı gizlemek, hayali işletmeler kurarak vergi kaçırmayı amaçlamaktadırlar (Uzay, 2004: 237).

1.2.6. Bilançonun Maskelenmesi

Bilançonun maskelenmesi, belli bir amaç doğrultusunda işletmenin varlık ve kaynakları hakkında işletme dışı kişi veya kurumlara yanlış ya da aldatıcı bilgi vermek olarak

tanımlanabilir (Haftacı, 2011: 68).

Bilançonun maskelenmesi olumlu ya da olumsuz maskeleye olmak üzere iki şekilde gözlemlenir. İşletmelerin ihtiyacından fazla kredi almak, ortaklarını memnun edebilmek için daha fazla kar dağıtmak, işletmeye yeni ortakların katılmasını sağlamak olumlu maskeleye amaçları arasında sayılırken; vergi kaçırmak, ortaklarına daha az kar dağıtmak, spekülasyon amaçlı hisselerinin değerini düşürmek ise olumsuz bilanço maskeleyesi amaçları arasında sayılır (Aslan, 2017: 1127).

1.3. Muhasebe Manipülasyonu

Çalışmanın bu kısmında muhasebe manipülasyonu kavramı ve muhasebe manipülasyonlarının amaçları ele alınmakta, takiben muhasebe manipülasyon yöntemleri hakkında ayrıntılı bilgiler sunulmaktadır.

1.3.1. Muhasebe Manipülasyonu Kavramı ve Amacı

Manipülasyon kavramı Türk Dil Kurumu tarafından; “çıkar sağlamak amacıyla yönlendirme faaliyetinde bulunma veya seçme, ekleme ve çıkarma yoluyla bilgileri değiştirme işlemidir.” şeklinde tanımlanmıştır (TDK, 2021).

Finansal bilgi manipülasyonu bakış açısı ile muhasebe manipülasyonu; yöneticilerin veya işletmeden çıkar sağlayan grupların işletmenin mali durumunu iyi göstermek amacıyla bilinçli ve kasıtlı olarak finansal bilgileri süsleyip dışarıya olandan farklı aktarmaları olarak tanımlanabilir (Trussel, 2003: 618). Muhasebe manipülasyonu işletme dışı kişi ve/veya kurumların yanıltılmasını amaçlamaktadır (Bayırlı, 2006: 28). Böylece işletmenin durumu olduğundan çok daha farklı görünecektir.

Muhasebe manipülasyonu, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin (GKGMI) esnekliklerinden faydalanan işletme yöneticilerinin karı artırmaya veya azaltmaya yönelik olarak finansal tabloları ayarlaması olarak da tanımlanabilir (Varıcı ve Er, 2013: 44).

Bu kapsamda mali işlemler ve olaylar tüm işletmeler ve sektörler için aynı olmadığından GKGMI'deki esnekliklerin olması olağanüstü bir durum gibi karşılanmaması gerekir. Bu durumun farkında olan işletme yöneticileri mevcut esnekliklerden faydalanmak suretiyle sınırları aşarak finansal tablolar üzerinde muhasebe manipülasyonu yapabilmektedir. Bu

şekilde muhasebe kayıtlarında bilinçli olarak yapılan düzensizliklere muhasebe manipölasyonu denilmektedir.

Muhasebe manipölasyonu, işletmenin yüksek tutarlarda vergi ödemesini engellemek, borçlanma maliyetlerini azaltarak düşük maliyetle daha fazla borçlanmayı, hisse senedi fiyatlarını artırmak gibi amaçları gütmektedir (Kirschenneiter ve Melumad, 2002: 764).

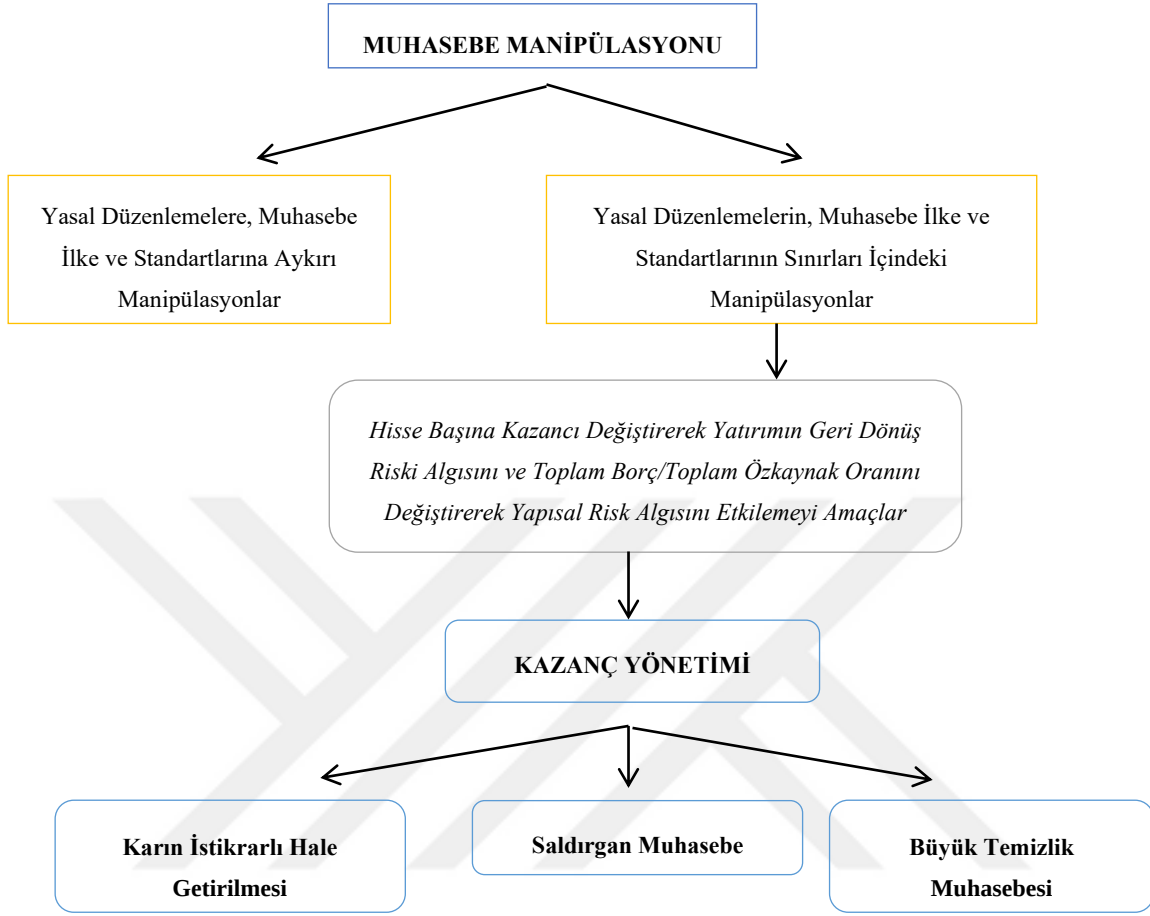
Bir başka kaynakta muhasebe manipölasyonuna meyil eden yöneticilerin, borçlanma maliyetini azaltmak ve vergi ödememek amacıyla manipölasyona başvurdukları belirtilmiştir (Diana ve Madalina, 2008: 939).

Genel olarak işletmeler; şirketin hisse senedi fiyatını etkileyebilmek, borç alabilmek için mali koşulları sağlamak, yatırımcı ve çalışanlarla olan ilişkilerini sağlamlaştırmak, sermaye artırımını gibi işletmeye sağlanacak gelirleri arttırmak, politik risklerden kaçınmak, dış çevrenin işletme ile ilgili risk algılarını azaltmak ve vergi avantajları sağlamak amacıyla muhasebe manipölasyonuna başvurumaktadırlar (Küçükkocaoğlu ve Küçüksözen, 2005: 163).

Şekil 1’de sunulan muhasebe manipölasyon yöntemleri dikkate alındığında “Yasal Düzenlemelere, Muhasebe İlke ve Standartlarına Aykırı Manipölasyonlar” ve “Yasal Düzenlemelerin, Muhasebe İlke ve Standartlarının Sınırları İçindeki Manipölasyonlar” olarak iki farklı kategoride değerlendirildiği görölmektedir. Bu doğrultuda yaratıcı muhasebe uygulamaları muhasebe hilelerinden ayrı tutulmaktadır.

Şekil 1’de yasal düzenlemeler, muhasebe ilke ve standartları içindeki manipölasyonların temel amacının hisse başına kazancı farklılaştırarak yatırımın geri dönüş riski algısını ve toplam borç/toplam özkaynak oranını değiştirerek yapısal risk algısını etkilemek olduğu görölmektedir. Buna göre bu kategorideki muhasebe manipölasyonları kazanç yönetimi olarak nitelendirilmekte olup ana kazanç yönetimi türleri olarak karın istikrarlı hale getirilmesi, saldırgan muhasebe ve büyük temizlik muhasebesi sıralanmaktadır.

Şekil 1: Muhasebe Manipülasyonu Yöntemleri



Kaynak: Yazan, 2015: 41.

Şekil 1’de yapılan sınıflandırmaya ilişkin detaylı açıklamalar aşağıda başlıklar halinde ayrı ayrı incelenmiştir.

1.3.2. Muhasebe Manipülasyonu Yöntemleri

Çalışmanın bu kısmında muhasebe manipülasyonları, kazanç yönetimi genel çerçevesi içerisinde ele alınmakta ve kazanç yönetimi türleri hakkında bilgiler sunulmaktadır.

1.3.2.1. Kazanç Yönetimi

Literatürde kazanç yönetimini tanımlayabilmek için gelir düzleştirmesi, muhasebe kayıtlarıyla oynama, finansal uyanıklık, bilançonun süslenmesi, rakamların oyunu gibi birden fazla ifade kullanılmıştır. Kazanç yönetimi literatürde iki farklı açıdan

değerlendirilmektedir. Bunlardan ilki, işletme ortaklarının servetlerini arttırabilmesi için işletme yöneticilerinin sorumluluklarını yerine getirmek maksatlı yararlanmaya çalıştıkları yönetim aracı olarak, diğer açıdan ise işletme içi ve dışı çevrelerin finansal tablolar aracılığıyla hatalı yönlendirilmesi amaçlanarak mali olayların çarpıtılması şeklinde değerlendirilmektedir (Ayarlıoğlu, 2007: 20).

Kazanç yönetimi ile ilgili literatürde farklı bakış açıları, görüşlerin yer alması ve kavramsal manada farklı tanımlamalar yapılması ve yapılan tanımlamalarda da farklılıklar olmasına neden olmaktadır. Kazanç yönetimi kavramı ile ilgili farklı görüş ve tanımlamalara aşağıda yer verilmiştir.

Kazanç yönetimi; işletmenin finansal durumu hakkında, yöneticiler tarafından şirketi yatırımcılara karşı daha cazip veya avantajlı görünmesini sağlamak amacıyla mali tablo sonuçlarının değiştirilmesidir (Dalğar ve Pekin, 2011: 31).

Diğer bir tanımda; işletme yöneticilerinin vergi ödemelerini azaltmak, pozisyonlarını korumak, isimlerini duyurmak, prim gelirlerini artırmak gibi amaçlarla; muhasebe ilkelerine, standartlarına ve yasal düzenlemelere aykırı olarak muhasebe işlemlerini şekillendirerek işletme karının olduğundan farklı gösterilmesi olarak tanımlanabilir (Krishnan ve Parsons, 2008: 65).

Healy ve Wahlen (1998: 6), kazanç yönetimini; işletme yöneticilerinin, işletme dışı çevreye şirketin mali durumu hakkında yanlış bilgi vermek ayrıca kamuya açıklanan kar rakamlarına bağlı olarak sözleşmelere dayalı sonuçları etkilemek amaçlanarak muhasebe kayıtları yapılırken ve finansal tablolar oluşturulurken sahip oldukları yetkilerinin kullanılması olarak tanımlamaktadır.

Bu tanımlamada iki farklı husus anlatılmaktadır. Bunlar, işletme yöneticileri tarafından şirketin mali durumu hakkında işletme dışı çevreyi yanıltmak için hatalı bilgi verilmesi diğer husus ise işletme yöneticilerinin muhasebe kayıt süreci ve finansal tabloların hazırlanması aşamasında takdir yetkilerini kullanmalarıdır (Healy ve Wahlen, 1998: 6).

Mulford ve Comiskey (2002: 59), kazanç yönetiminin; işletme yönetimince belirlenen hedefe ulaşmak ve analistlerin yapmış olduğu tahminler ışığında işletmenin mali durumunun iyi olduğu yıllarda elde edilen karın gizlenmesi, mali durumun iyi olmadığı yıllarda elde edilen karın kullanılmasını amaçlayan bir yöntem olduğu araştırmacılar tarafından bildirilmiştir. Burada işletmenin mali durumuyla ilgili istikrarlı ve olumlu bir izlenim

yaratmak amacıyla muhasebe kayıtlarında ve sonuçlarında yapılan manipölasyon amaçlı bir faaliyet anlaşılmaktadır.

Dechow ve Skinner (2005: 5), kazanç yönetimini; işletmelerin finansal bilgilerinin bu bilgileri kullananları yanıltmak maksadıyla bilinçli olarak, eksik açıklanması veya hiç açıklanmaması olarak tanımlamıştır.

Küçüksözen (2004: 50), kazanç yönetimini; bir şirketin mali durumu hakkında finansal tablolar vasıtasıyla işletme çevresini yanıltmak veya açıklanan kar rakamlarına bağlı olarak sözleşme sonuçlarının etkilenmesi amaçlanarak işletme yöneticilerinin muhasebe işlem süreçlerinde almış oldukları kararlarla finansal tablo sonuçlarını değiştirmeleri olarak açıklamaktadır. Diğer bir anlatımı ise; işletme ilgililerinin kararlarını etkilemek amacıyla muhasebe işlem sonuçlarının bilinçli olarak hatalı veya tam açıklanmaması ya da hiç açıklanmaması olarak tanımlamıştır.

Yazan (2015: 43-44), kazanç yönetimini; işletmelerin, GKGMİ ve yasal düzenlemelerin esnekliklerinden faydalanarak, önceden belirledikleri hedeflere ulaşmak adına kar miktarlarını artırıp azaltmaları, planlanan kar miktarına ulaşmak için gelir ve giderlerinin zamanlamasının değiştirilmesi olarak tanımlamıştır. Manipölasyon yöntemleri arasında kazanç yönetimin diğer manipölasyon yöntemlerinden daha önemli olduğunu ve bahse konu manipölasyonu Türkiye'deki işletmelerin dönem karlarını artırmayı veya düşürmeyi amaçlayarak yaptıklarını belirtmiştir.

Bayırlı (2006: 85), kazanç yönetimini muhasebenin temel ilkelerinden dönemsellik kavramı ile ilişkilendirerek kazanç yönetiminin dönemsellik kavramının esnetilmesi ile gerçekleştirildiğini belirtmektedir. Hasılat, gelir ve karların aynı dönemi ilgilendiren maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. Kar ise işletme sahiplerini, yöneticileri ve çalışanlarını harekete geçiren önemli bir güdü olduğu düşünüldüğünde gerçek olmayan işlemlere ait gelir veya giderin muhasebeleştirilmesi, gelir ve giderlere ait kayıtların zamanından önce veya sonra muhasebeleştirilmesi dönemsellik kavramının esnetilmesi ile kazanç yönetimi arasındaki ilişkiye örnek olacaktır.

Bu doğrultuda, **kazanç yönetimi**; *işletme yöneticilerinin önlerine konulan hedefleri tutturmak, belirlenen hedeflerin üstüne çıkmak, işletme sahiplerinin yatırımcılarını, ortaklarını olumlu veya olumsuz etkilemek için GKGMİ ve yasal düzenlemeler dışına çıkmadan bilinçli ve kasıtlı olarak muhasebe kayıtlarına konu olacak işlemlerin karın yüksek olduğu veya düşük olduğu dönemlere*

göre zamanlamasını ayarlayarak finansal tabloların gerçeklikten uzak şekilde söz konusu tablo kullanıcılarının yanıltılması şeklinde tanımlanabilir.

1.3.2.2. Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi

İşletmenin faaliyet çevresindeki değişimler, üretmiş olduğu mal veya sunmuş olduğu hizmetlere talebin değişmesi, faaliyette bulunduğu ülkedeki olumsuz ekonomik değişimler (enflasyon, kur değişimleri, kriz vb.), vergi oranlarındaki değişimlerden kaynaklanan nedenlerden dolayı bazı dönemler zarar bazı dönemler kar elde edilebilir. Bu durumun yıllar itibariyle dalgalı bir şekilde devam etmesi işletmenin dış çevrede riskli olarak görülmesine neden olacak ve işletme değeri düşecektir. Dolayısı ile az riskli şirket görünümünün yaratılması için karın düşük olduğu yıllarda karı yükselterek, karın yüksek olduğu yıllarda karı düşürerek karın istikrarlı hale getirilmesi sağlanacaktır (Mulford ve Comiskey, 2002: 51).

Kârın istikrarlı hale getirilmesi muhasebe ilkeleri çerçevesinde boşluklardan yararlanarak yıllık kardaki dalgalanmaları temizlemek ve işletme değerini korumak için yapılmaktadır (Elitaş, 2013: 50).

Karın istikrarlı hale getirilmesi üç farklı şekilde gerçekleştirilebilir. Bunlar: muhasebe işlemleri ve kayıtları ile; üretim, alış, satış gibi ekonomik faaliyetlere ilişkin olarak ve üçüncüsü ise, işletmenin faaliyetlerine müdahale yapılmadan her şey doğal akışında devam ederken sürecin kendiliğinden gerçekleşmesidir (Küçüksözen, 2004: 75).

Karın istikrarlı hale getirilmesi periyodik olarak gerçekleşen kar dalgalanmalarını kasıtlı olarak azaltmak şeklinde ifade edildiğinden işletme yöneticilerinin GKGMİ esnekliğinden faydalanarak işletme çevresine karlılığın istikrarlı olduğunu göstermek amacıyla yukarıda yer alan üç farklı şekilden birisini seçebilir. Bu sayılan üç şekilde de yönetim kardaki değişkenliği istikrarlı hale getirebilmek adına gelir ve giderlerin gerçekleşme zamanlarını, muhasebe kayıtlarına alınacağı dönemi ve finansal tablolara hangi şekilde aktarılacağına karar vermektedir (Demir ve Bahadır, 2007: 113).

1.3.2.3. Agresif Muhasebe

Agresif muhasebe; yasal mevzuatta ve GKGMİ’de yer alan esnekliklerden faydalanarak bilinçli ve bu ilkeleri zorlayıcı şekilde ilgili dönemde yüksek dönem karı elde etmek için uygun muhasebe yöntemlerinin seçilmesi ve bunların fiiliyatta uygulanmasıdır (Dalğar ve Pekin, 2011: 31).

Diğer bir deyişle, işletmeler bazı dönemlerde karlarını yüksek göstermek amacıyla mevzuata, GKGMİ uygun olup olmadığını dikkate almadan muhasebe yöntemlerini seçmektedirler (Mulford ve Comiskey, 2002: 50).

Agresif muhasebe yönteminde de amaç işletmenin faaliyetlerinin olumlu yönde olduğu izlenimi yaratmak için işletmenin finansal raporları hakkında çevreye eksik veya yanıltıcı bilgiler vermektir (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2005: 5).

İşletmelerin belli dönemlerde karını yüksek göstermek istemesi nedeniyle müşterilerine faturasını düzenlediği ancak sevkiyatına başlamadığı emtiaları muhasebe kayıtlarına sanki gelir elde edilmiş gibi hasılat kaydetmesi, söz konusu işlemlere ait yaptığı harcamaları ise dönem kaydırma yöntemiyle sonraki dönemlerde gider olarak muhasebe kayıtlarına alması yine satışın yapıldığı dönem karını arttıracığından agresif muhasebeye örnek olarak verilebilir (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2005: 5). Dolayısıyla sadece elde edilecek beklenen gelirlerin erken muhasebeleştirilmesi değil giderlerinde dönem kaydırılarak sonraki dönemlere kaydedilmesi agresif muhasebe yöntemlerindendir. Bu şekilde yapılan kayıtlar işletmenin finansal tablosuna bakarak gelir durumunun yanlış yorumlamasına neden olacaktır.

1.3.2.4. Büyük Temizlik Muhasebesi

İşletmelerde yönetim değişikliğinden sonra yeni yönetimin kendi lehlerine menfaat sağlamak amacıyla düşük kar açıklayarak kendilerinden önceki yönetimi suçlamak, işletmeyi kötü yönettikleri izlenimi oluşturarak yeni dönemde gider azaltıcı yöntemlere başvurarak karı artırmaya çalıştıklarını göstermeleridir. Mulford ve Comiskey (2002: 33)’e göre bu yöntem, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde namertçe yapılan davranışlardır.

Bir başka tanımlamada büyük temizlik muhasebesi; işletmelerde yönetimler değiştiğinde ya daha düşük kar açıklayarak kendilerinden önce yönetimde olanları suçlama yoluna giderler

ya da mevcut durumda gelir azaltıcı yöntemlere başvurarak gelecek dönemlerde daha yüksek kar açıklayarak kendi yönetimlerinin başarılı olduğunu ispatlamaya çalışırlar (Bayırlı, 2006: 52). Başka bir ifade ile büyük temizlik muhasebesi; yeni göreve başlayan yönetimin bazı gelir kalemlerini öteleyerek mevcut dönemde gelirleri azaltmak ya da finansal tablolarda bazı kalemleri zarar göstererek finansal tablolardan çıkartarak kendilerinden önceki yönetimden işletmeyi devir aldıklarında aslında bilinen durumdan daha kötü olduğunu göstermeye çalışmalarıdır (Kara ve Özcan, 2020: 162). Burada yöneticilerin bu yöntemi kullanmalarındaki amaç mevcut pozisyonlarını korumak ve işlerini kaybetme korkularıdır.

Bu manipölasyon türünde de sıklıkla GKGMİ'nin ve yasal mevzuat boşluklarından faydalanılmaktadır. Bu manipölasyon türüne başvuranların genellikle kullandıkları yöntem mevcut dönem faaliyetlerini olduğundan daha düşük gösterip gelirleri sonraki dönemlere aktarmalarıdır. Gelecek yıllarda ödenecek olan giderlerin cari yılda ödenmesi, cari dönemde tahsil edilebilecek gelirlerin sonraki yıllarda tahsil edilmesi, duran varlıkların tümünün gider olarak kayıtlara alınması, tazminat ödemeleri örnek olarak verilebilir (Kara ve Özcan, 2020: 162).

Bu yöntem hükümet değişikliğinde iktidarda iken seçimleri kaybeden parti yöneticilerine seçimleri kazanarak iktidar olan yeni hükümetin eski yönetimden enkaz devraldıklarını söylemeleri ve her olumsuz durumda eski hükümeti suçlamalarına benzemektedir (Ayarlıoğlu, 2007: 21).

1.3.2.5. Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları

Yaratıcı muhasebe uygulamaları mevzuat, GKGMİ ve standartlarındaki boşluklardan yararlanarak işletmenin finansal performansı ile ilgili görünümünü değiştirerek olması gerekenden daha farklı gösterilme çabasıdır (Aygün, 2013: 51).

Yaratıcı muhasebeyi şirketlerin finansal durumlarını değiştirmek amacıyla, şirketin o anda olan finansal durum sonuçlarının değiştirilmesi olarak açıklamaktadır. Bu meyanda GKGMİ dahilinde ya da haricinde yapılan kazanç yönetimi, karın istikrarlı hale getirilmesi, agresif muhasebe gibi manipölasyon yöntemlerini yaratıcı muhasebe uygulamalarının içerisinde değerlendirmektedir (Mulford ve Comiskey, 2002: 15-49).

Bu açıklamalar doğrultusunda, yaratıcı muhasebenin tüm muhasebe manipölasyon yöntemlerini kapsadığı düşünülebilir. Yaratıcı muhasebenin yukarıda bahsettiğimiz

manipölasyon yöntemlerinin bir karışımı olduğunu belirtilmektedir (Küçükkoçoğlu ve Küüksözen, 2005: 165).

Yaping (2005: 33), kazanç yönetimi ile yaratıcı muhasebenin benzerlik gösterdiğini, her iki yönteminde işletme tarafından gerçekleştirildiğini, ancak kazanç yönetimi işletme karını olduğundan farklı, yani karı yüksek veya düşük göstermeyi amaçlarken yaratıcı muhasebe işletmenin finansal durumunu iyi göstermek için mevzuat ve GKGMİ'deki boşluklar kullanılarak yapıldığı açıklamıştır.

Muhasebe karşılıklı olarak alacak- borç, gelir-gider, aktif-pasif eşitliğine dayalı bir kayıt sistemine tabidir. Herhangi bir mali işlem gerçekleştiğinde ilgili hesabın borç tarafı diğer ilgili hesabın alacak tarafına kayıt yapılmaktadır. Bilanço hesaplarının sol tarafında aktif hesaplar yer alırken sağ tarafında borç hesapları ve sermaye hesabı yer almaktadır. İşte bu muhasebenin temel eşitliği yaratıcı muhasebe uygulamalarına yardımcı olmaktadır. İşletme muhasebe kayıtlarını tutan çalışanlar bu muhasebe eşitliğini bozmadan mali tabloları değiştirebilmektedir. İşletmeye ait gideri aktif hesaplara ve aynı tutarlı bir borcu gelir hesaplarına kaydettiklerinde muhasebe eşitliği bozulmamış olacaktır. Ancak, eşitlik bozulmamış olsa da işletmenin mali tablolarında yer alan bilgilerin gerçekliği kaybolacak ve işletme dışı çevreye işletme hakkında hatalı bilgiler aktarılmış olacaktır (Jones, 2011: 45).

Yaratıcı muhasebe, meslek mensuplarının mesleki bilgi ve deneyimlerini şirketin lehine kullanarak muhasebe hesaplarındaki rakamları ve kayıtları değiştirmeleri olarak da tanımlanabilir (Balaciu vd., 2009: 174).

İşletmelerin gerçekte olmayan satışlar yaparak düzenlediği belgeleri kayıtlarına alması, gerçekte yapmış olduğu satışların tutarını abartarak kayıtlarına alması, tahsil etmediği alacaklarını tahsil etmiş gibi kayıtlarına aktarması gibi işlemleri yaratıcı muhasebe teknikleri arasında sayılmaktadır (Çıtak, 2009: 95).

1.4. Muhasebe Hata, Hilesi ve Manipölasyonu Arasındaki Farklılıklar

Muhasebe bilgi, belge, kayıt ve raporlarının değiştirilmesi suretiyle yapılan hata, hile ve manipölasyon kavramları aslında çok benzer kavramlar olmasına karşın ayırt edici özellikleri ve tanımları vardır (Jafarlı ve Gahramanlı, 2018: 13).

Hata, gösterilmesi gereken özen ve dikkatin gösterilmeyip özensizce yapılan muhasebe kaydı olarak tanımlanabilir (Dumanoğlu, 2005: 350). Bu tanımlamadan yola çıkarak hata,

kasıt unsuru içermeyen istenmeyerek yapılan fiillerdir (Gürbüz 1995: 58). Dolayısı ile hata, muhasebe kayıtları üzerinde yapılır (MHUD, 2004: 151). Örneğin büyük firmalarda değersiz ufak tutarlarda kayıt hatalarının yapılması muhasebe hatası yapıldığının göstergesidir (Alptürk, 2008: 397). Muhasebe mesleğine yeni başlamış olanlarda uzun yıllar bu meslekte çalışan hatta yönetici pozisyonlarında çalışan ya da çalışmış deneyimli kişiler de hatalı muhasebe kayıtları yapabilir

Hile, isteyerek ve kasıtlı bir şekilde muhasebe kayıtlarının bozulması olarak tanımlanabilir (Dumanoglu, 2005: 351). Diğer bir deyişle hile, herhangi bir işletme veya şirketin varlıklarına haksız bir şekilde el koyarak kullanılması, işletme çalışanının çalıştığı işletmenin kaynak ve varlıklarını kasıtlı olarak uygun olmayan şekilde kullanarak ele geçirmesi olarak da tanımlanabilmektedir (Demirci, 1998: 28). Ayrıca hile, manipülatif fiiller sonucu işletme ile ilgili üçüncü kişilerin zarar görmesini hedefleyerek kasıtlı yapılan eylemler olarak da ifade edilebilir (Haftacı, 2011: 71).

İşletme sahiplerinin kendi lehlerine, Vergi Daireleri gibi kurumları yanıltmak, işletme dışı yatırımcılara zarar vermek ve daha az vergi ödemek amacıyla belge ve kayıtlarda uygun olmayan tahrifatlar yapması muhasebe hilesinin yapıldığını göstermektedir (MHUD, 2004: 151).

Muhasebe hileleri de çoğunlukla belge üzerinde bilerek ve isteyerek yapılır. İşte kasıtlı olarak belgeler üzerinde yapılan muhasebe hilesinin tespit edilmesi çok zor olup kendiliğinden ortaya çıkması da son derece güçtür (MHUD 2004: 151). Hilenin vergi usul hukukunda ki karşılığı kasıtlı olarak vergi geliri kaybına sebebiyet verdiği için kaçakçılık sayılmaktadır (VUK, 1961: md. 359/a-1).

Ayrıca, muhasebe kayıtlarında ki düzensizlik hep aynı şekilde süreklilik arz ediyorsa, kayıt hatalarında ki yanlışlıkları gidermek adına yeni yanlışlıkların yapılması, küçük işletmelerde yüksek tutarlı hataların varlığı da muhasebe hilesinin varlığını göstermektedir (Alptürk, 2008: 397).

Hile olarak tanımlanan eylem belgeleri değiştirmek, kayıtları silmek, hayali işlemler yapmak olarak değerlendirildiğinde ve bu fiillerin çoğunlukla yöneticiler tarafından yapıldığı ya da yaptırıldığı düşünülerek ve bu eylemlerin yasal mevzuata uygun olmaması nedeniyle muhasebe hilelerini bir nevi hırsızlık olarak değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir (Demir ve Bahadır, 2007: 115).

Muhasebe manipölasyonu, işletmenin mali yapısını dış çevreye iyi göstermek için finansal tablolarda yer alan bilgilerin bilerek değıştirilerek olandan farklı gösterilmesi olarak tanımlanabilir (Ocak ve Güçlü, 2014: 126).

Muhasebe manipölasyonu ne hata da olduğu gibi tecrübesizlik ve bilgisizlikten ne de hile de olduğu gibi işletme sahipleri veya yöneticileri tarafından bilinçli olarak belgeler üzerinde tahrifat yapmak değil işletmenin durumunu dış çevreye iyi göstermek amacıyla finansal tablolarda değıştirilmesi işlemidir. Muhasebe manipölasyonunda belgeler ve kayıtlar hata ve hile aksine kanıtlayıcı unsur olarak değerdendirilir (Coenen, 2008: 98)



BÖLÜM II

KATMA DEĞER VERGİSİ ve İNDİRİM MEKANİZMASI

Çalışmanın bu bölümünde vergi ve KDV hakkında genel bilgiler verilmekte, KDV indirim mekanizmasının kapsamı, şartları ve temel prensipleri hakkında ayrıntılı açıklamalarda bulunmaktadır.

2.1. Verginin Tanımı

Devletler yapacakları harcamalar için ihtiyaç duydukları gelirin büyük bir bölümünü egemenlik gücüne dayanarak, karşılıksız ve cebren topladıkları vergiler ile karşılamaktadırlar. Devletler askeri, sağlık, eğitim, sosyal, kültürel ve alt yapı yatırımları gibi özellikli ve verimli yatırımları finanse edebilmek için gelire ihtiyaç duydukları kamu gelirlerini vergiler ile finanse etmektedirler. Bu durum kamu gelirleri arasında vergilerin önemini artırmaktadır (Akdoğan, 2011: 119).

Vergiler vatandaşlar üzerinde büyük bir yük oluşturuyor gibi görülse de devletlerin kamusal faaliyetlerini sürdürebilmeleri için yaptıkları harcamaların büyük bir bölümünü tahsil ettikleri vergiler ile karşılamaktadırlar.

Verginin çeşitli kaynaklarda farklı tanımları vardır. Bunlar özetle;

“Vergi, kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak, kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ve yasal esaslara uymak kaydıyla hukuki cebir altında, bir karşılık vaadi olmaksızın geri vermemek üzere gerçek kişilerle gerçek olmayan kişilerden aldıkları para tutarlarıdır” (Nadaroğlu, 2000: 217).

“Vergi, devletin veya devletten vergilendirme yetkisini almış diğer kamu tüzel kişilerinin fert ve kurumlardan, hukuki cebir altında, kanunda belirtilen kurallara göre ve karşılıksız

olarak aldıkları ekonomik değerlerdir” (Çağan ve Öncel, 1988: 3).

Yukarıda yer alan tanımlardan anlaşılacağı üzere vergi devletlerin kamu harcamalarını finanse edebilmeleri için karşılıksız, cebren, vatandaşa geri vermemek şartıyla toplanan parasal değerlerin kamuya aktarılması olarak anlaşılmaktadır (Uluatam ve Methibay, 1999: 7).

Öte yandan devletler kamu harcamalarının finansmanı için vatandaşlarından vergi almakla birlikte, toplanan vergilerin adil, en az maliyetle ve zamanında toplanabilmesi vergi ve ekonomik sistem için önem arz etmektedir.

Vergi uygulamaları ile kalkınma ve toplum refahının artırılması arasında sıkı bir ilişki olduğundan ekonomik sistemin ve toplum yapısının değişmesi ile de vergi uygulamaları değişiklik gösterebilmektedir. Dolayısı ile zaman içerisinde gelir, gider ve servet üzerinden alınan vergi uygulamaları sürekli değişim göstermiştir

Diğer taraftan gider vergileri içerisinde sayılan, dolaylı vergilerden Katma Değer Vergisi (KDV) ve Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) ülkemiz dahil Avrupa ülkelerinde uygulanmakta olan vergilerden olup bu vergiler ülkemiz bütçe gelirleri içerisinde önemli bir paya sahiptir.

2.2. Vergilerin Sınıflandırılması

Vergiler; dolaylı (vasıtalı) – dolaysız (vasıtasız) vergiler, advalorem (değer esası) - spesifik (miktar esası) vergiler, subjektif (şahsi) - objektif (gayrişahsi) vergiler, gelir - servet - harcamalar üzerinden alınan vergiler ve artan - sabit - azalan oranlı vergiler olarak sınıflandırılabilir. Aşağıda bu sınıflandırmalara ilişkin kısa açıklamalar sunulmuştur.

2.2.1. Dolaylı (Vasıtalı) – Dolaysız (Vasıtasız) Vergiler

Dolaylı vergiler, KDV, ÖTV, Damga Vergisi, Özel İletişim Vergisi gibi şirketlerin nakit akışını etkileyen, tüketim, üretim veya işlemler üzerinden alınan vergilerdir (Aksoy, 1998: 340).

Dolaysız vergiler ise kişi ve kurumların kazançları üzerinde alınan vergiler olup Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Veraset İntikal Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi bunlara en iyi örneklerdir (Aksoy, 1998: 342).

Dolaylı ve dolaysız vergilerin uygulanması ülkelerin ekonomik gelişmişlik düzeylerine göre farklılık göstermektedir. Gelişmiş ülkelerde dolaysız vergiler bütçe gelirleri içinde daha yüksek paya sahipken az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergiler bütçe gelirleri içinde daha yüksek paya sahiptir (Nadaroğlu, 2000: 335).

2.2.2. Advalorem (Değer Esası) - Spesifik (Miktar Esası) Vergiler

Vergi belli bir kıymet, para ile ölçülen bir değer üzerinden veya oransal olarak hesaplanıyorsa değer esasına göre (advalorem) vergileme söz konusudur. KDV, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi değer esaslı vergilerdir (Aksoy, 1998: 221).

Vergi ağırlık, hacim, adet, fiziki miktarlar gibi özelliklere göre hesaplanıyorsa miktar esaslı (spesifik) vergileme söz konusu olacaktır. ÖTV, Damga Vergisi miktar esaslı vergilemeye örnektir (Aksoy, 1998: 222).

2.2.3. Subjektif (Şahsi) - Objektif (Gayrişahsi) Vergiler

Vergi yükümlüsünün kişisel ve ailevi durumuna göre diğer bir deyişle kişinin evli veya bekar oluşunu çocuklarının bulunup bulunmamasını, engellilik durumunu dikkate alan ve artan oranlı vergiler şahsi (sübjektif) vergiler olup bunları dikkate almayan eşit oranlı vergiler ise gayrişahsi (objektif) vergilerdir (Türk, 1992: 184). Şahsi vergilere örnek Veraset ve İntikal Vergisi iken gayri şahsi vergilere Emlak Vergisi örnek verilebilir.

2.2.4. Gelir - Servet - Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler

Verginin kaynağı gelir ise gelir üzerinden, verginin kaynağı servet ise servet üzerinden, verginin kaynağı harcamalar ise harcamalar üzerinden alınan vergidir (Uluatam ve Methibay, 1999: 259).

Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi gelir üzerinden alınan, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Emlak Vergisi servet üzerinden alınan, KDV ve ÖTV ise harcamalar üzerinden alınan vergilere örnektir (Uluatam ve Methibay, 1999: 259).

2.2.5. Artan - Sabit - Azalan Oranlı Vergiler

Artan oranlı vergi gelir arttıkça daha fazla bir oranda verginin alındığı, sabit oranlı vergi elde edilen gelirden bağımsız tek bir oranda verginin alındığı, azalan oranlı vergi ise artan oranlı verginin tam tersi yani gelir arttıkça daha az bir oranda verginin alınmasıdır. Gelir vergisi artan oranlı, Kurumlar Vergisi sabit oranlı vergiye örnek verilebilir (Uluatam ve Methibay, 1999: 390).

Bu sınıflandırmadan yola çıkarak KDV dolaylı, miktar esaslı, gayri şahsi, harcamalar üzerinden alınan sabit oranlı bir vergidir. KDV'nin omurgası olan indirim mekanizması tezimizin de konusunu oluşturduğundan bundan sonra Katma Değer ve KDV'nin tanımı, KDV'nin konusu, hesaplama yöntemleri, indirim mekanizması ve indirim mekanizmasında karşılaşılan sorunları ve çözümleri örneklerle anlatılmaya çalışılacaktır.

2.3. Katma Değerin Tanımı

Katma değeri mikro ve makroekonomik olarak iki farklı şekilde tanımlayabiliriz. Mikro ekonomik olarak katma değer, üretim sonucu ortaya çıkan değer bir kısmıdır ve sadece üretim sonunda ortaya çıkmaktadır (Uluatam ve Methibay, 1999: 388). Dolayısıyla üretim sonucunda oluşan değer ile üretim esnasında katlanılan maliyetler arasındaki fark bizlere katma değeri verecektir. Diğer bir anlatımla katma değer bir işletmenin imalatla kullandığı ve başka işletmelerden aldığı mamul ve/veya yarı mamullerin üretim sonucunda oluşan ürünün değeri arasındaki farktır (Bulutoğlu, 2003: 348). Makro ekonomik olarak katma değeri, emek, sermaye, girişimci gibi üretim faktörlerinin üretime katılmaları nedeniyle elde ettikleri ücret, faiz, kar, rant gibi ödemelerin toplamı olarak ifade edilebilir (Bulutoğlu, 2003: 350).

2.4. KDV'nin Tanımı

Katma değer vergisi üretimden tüketime kadar her aşamada mal ve/veya hizmetlerin satışından alınan, oransal olarak uygulanan, en önemli özelliği vergi indirimine imkân tanıyan, şahsi olmayan, çok aşamalı, genel satış vergisidir (Akdoğan, 2005: 270).

Bir gider vergisi olan katma değer vergisi, satışı yapılan bir mamulün üretiminden başlayarak nihai tüketiciye ulaşıncaya kadar her iktisadi aşamada ortaya çıkan tüm mal

ve/veya hizmetleri konusuna katan vergi olarak tanımlamakta mümkündür (Arslan, 2001: 251).

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda katma değer vergisi satışların her aşamasında alış fiyatı ile satış fiyatı arasındaki farka yani ortaya çıkan katma değer üzerinden alınan vergidir ve bu değer de verginin matrahını oluşturmaktadır (Özbalcı, 2007: 51).

Katma değer vergisi sadece üretimden tüketime her aşamada ilave edilen değerleri vergilememekte olup ithalat işlemleri üzerinden de bu vergi alınmaktadır (Değer, 2011: 82).

2.5. KDV'nin Özellikleri

Katma değer vergisi yayılı bir harcama vergisi olup mamulün üretiminden son kullanıcı tüketiciye kadar geçen her aşamada ortaya çıkan katma değerden ayrı ayrı vergi alınmaktadır. Doğal olarak tüm vergi yükü son kullanıcı tüketici üzerinde kalmaktadır. Ancak her ne kadar vergi yükü nihai tüketici üzerinde kalsa da mamulün tüketiciye ulaşıncaya kadar her aşamada ortaya çıkan katma değer üzerinden vergi alınması diğer vergilere nazaran bu vergiyi üstün kılmaktadır (Akmaz, 2013: 22).

Üretimden tüketime her aşamada alınan katma değer vergisine vergi yükü bu aşamaların sayısından etkilenmez çünkü bu verginin en önemli özelliği indirim mekanizmasıdır. Dolayısı ile indirim mekanizması katma değer vergisini bir maliyet olmaktan kurtarmaktadır. İndirim mekanizması nedeniyle hiçbir mükellef ürettiği veya sattığı ürünler için ödemiş olduğu katma değer vergisini yüklenmemektedir. Mükellefin mal ve/veya hizmet alırken ödediği vergiyi satışları dolayısı ile hesapladığı vergiden indirme imkânı bulunmaktadır. Ancak son kullanıcı tüketicini böyle bir imkanı bulunmamaktadır (Akmaz, 2013: 23).

Katma değer vergisinin son nihai tüketiciden tahsil edilmesi nedeniyle ve indirim mekanizmasından sadece katma değer vergisi mükellefleri yararlandığından indirilecek katma değer vergisi ile hesaplanan katma değer vergisi arasındaki fark sonucu ortaya çıkan ödenecek katma değer vergisini vergi idaresine mükellefler ödeyecektir. Dolayısıyla vergi idaresi ile nihai tüketici değil mükellef muhatap olacak ve verginin tahsilinin takibi kolaylaşmış olacaktır (Akmaz, 2013: 23).

Katma değer vergisi şeffaf bir vergidir. Vergi yükü üretim ve satış aşamasına kadar her safhada net olarak bilinir. Ayrıca, katma değer vergisi tasarrufları vergilendirmez (Akmaz,

2013: 24).

2.6. KDV Hesaplama Yöntemleri

KDV hesaplama yöntemleri dolaylı ve dolaysız hesaplama yöntemleri olarak ikiye ayrılmaktadır.

2.6.1. Dolaysız Hesaplama Yöntemi

Dolaysız katma değer hesabı toplama yöntemine göre yapılmaktadır. Bu yöntemde, üretim faktörlerine üretime katıldıkları için ödenen ücret, faiz, rant, kar göz önünde bulundurulduğundan bu ödemeler toplanarak katma değer hesaplanır ve tespit edilen değer ise KDV'nin matrahını oluşturur (Ersoy, 1989).

2.6.2. Dolaylı Hesaplama Yöntemi

Dolaylı katma değer hesabı çıkarma yöntemine göre yapılmaktadır. Bu yöntemde, ürünün üretiminde kullanılan mal ve/veya hizmetler için yapılan alışların değerinden satış değerinin çıkarılması suretiyle hesaplanan katma değerdir (Ersoy, 1989: 6).

Diğer bir anlatımla satılan ürünler için hesaplanan KDV'den, ürünlerin üretimi için kullanılan mal ve/veya hizmetlere ait alış faturalarında bulunan KDV çıkarılarak ilgili dönem için ödenecek ya da devreden KDV'ye ulaşılmaktadır.

Bu yöntemde stoklar dikkate alınmaktadır çünkü satış değeri ile üretim değeri birbirine eşit olmayabilir. Örneğin, üretilen ürünlerin hepsi satılmaz ise satışlara stokları ilave ederek alışların düşülmesi suretiyle hesaplanır (Özsoy, 1972: 954).

2.7. KDV 'nin Konusu

Genel olarak KDV'nin konusu, ekonomide işletmelerin mal teslimi ve hizmet ifası ile ithalattan oluşmaktadır (KDVK, 1984: md.1). Kanunun temeli bunlar üzerine oturtulmuş olsa da diğer faaliyetler ile ilgili teslim ve hizmetler de KDV'nin konusu arasında sayılmıştır (KDVK, 1984: md.1). Dolayısı ile verginin konusu KDV Kanununun birinci maddesinde sayılmış ve Türkiye'de yapılması gereken bu işlemler üç gruba ayrılarak açıklanmıştır.

İlk grupta; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyetleri kapsamında yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları yer almaktadır. Mükelleflerin faaliyetinin bu kapsamda değerlendirebilmesi için faaliyetlerinin devamlı olması arızı olmaması gerekmektedir. Bu kapsamda, kişilerin kendi aralarında yaptıkları alelade işlemler KDV'ye tabi olmayacaktır. Örneğin, öğrencinin eskimiş ev eşyalarını başkasına satması KDV'ye tabi olmayacaktır.

Burada ayrıca hangi faaliyetlerde bulunan mükelleflerin KDV'nin konusu kapsamında olduğu hususunda Gelir Vergisi Kanunu'na atıfta bulunulmuştur. Bunun nedeni ise kanunun uygulanmasında engellerle karşılaşmamak ve KDV mükelleflerinin kanuna uyumunu kolaylaştırmaktır. Gelir Vergisi Kanunu'na göre mükellefler kendi durumlarını bildikleri için KDV karşısındaki durumlarını da kolayca tespit edebileceklerdir.

İkinci grupta; her türlü mal ve/veya hizmet ithalatı yer almaktadır. Burada Türkiye'de üretilen her türlü mal ve/veya hizmet ile yurt dışından ithal edilen mal ve/veya hizmet arasındaki vergi yükü farklılaştırılması önlenmek amaçlandığından her türlü mal ve/veya hizmet ithalatı KDV'nin konusuna dahil edilmiştir. İthalatı ister özel ister kamu sektörünün yapması ya da gerçek veya tüzel kişinin yapmış olması ya da ithalatın bir özellik arz etmesi KDV'nin konusunu etkilememektedir (Bilici, 2012: 239).

Üçüncü grupta yer alan işlemler ise; "Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler" (KDVK, 1984: md.1) başlığında anlatılmıştır. Bunları kanun maddesinde sayılan sıraya göre aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

KDVK 1/3-a maddesinde; T.C. Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi ile diğer posta ve haberleşme kuruluşları tarafından belli bir ücret karşılığında verilen haberleşme ve ulaştırma hizmetleri KDV'nin konusuna girmektedir (KDVK, 1984: md.1). Bunların haricinde kurumun belli bir ücret karşılığında yapmış olduğu tüm mal ve/veya hizmet teslimleri de KDV'nin konusuna girmektedir.

Yine Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu veya özel kuruluşlar tarafından verilen radyo ve televizyon hizmetleri de KDV'nin konusuna girmektedir (KDVK, 1984: md.1). Burada özellik arz eden durum ise; Türkiye'de Türkçe yayın yapan özel televizyon istasyonlarının vermiş olduğu hizmetten Türkiye'de faydalanıldığından işlem Türkiye'de yapılmış sayılacağından verilen hizmette KDV'ne tabi olacaktır.

Ancak, yayını yapan kuruluşun yurt dışında mukim olması ve Türkiye'de şubesinin bulunmaması mükellefiyet tesis edilmesine engel olmaktadır.

KDVK 1/3-b maddesinde; her türlü şans ve talih oyunlarının tertibi ve oynanması KDV'nin konusuna girmektedir (KDVK, 1984: md.1). Bunlar gelir sağlamak amacı güden faaliyetlerdir. Şans ve talih oyunlarını tertipleyenler ister vakıf ister şahıs ya da kamu kuruluşu olsun, amaç gelir sağlamak olduğundan bunların KDV mükellefiyetleri yoksa bu tertipleri için vergi dairesinde KDV mükellefiyeti açtırmaları, bu şans ve talih oyunlarına katılanlardan alınan ücretler üzerinden KDV hesaplamaları gerekmektedir. Bu düzenlenen tertiplere katılanlardan alınan ücretlere ait hesaplanan KDV, bu tertip için yüklenilen, ikramiye olarak verilen eşyaların, organizasyon için yapılan masraflar gibi, giderlerin KDV'den indirilip aradaki farkın vergi idaresine ödenmesi gerekmektedir.

Diğer bir anlatımla, şans ve talih oyununu kazanan talihlinin kazanmış olduğu mal ve/veya hizmetin ona teslimi KDV'ne tabi olmayacaktır. Burada KDV'ne tabi olan işlem oyuna o kişinin iştirak etmesi nedeniyle alınan ücrettir. Tahlilinin almış olduğu ödülün teslimi ivazsız bir intikal olması nedeniyle bu teslim Veraset ve İntikal Vergisi'nin konusuna girmektedir. KDV Kanunun 1/3-c maddesinde; profesyonel sanatçıların verdiği konserler ve gösteriler ile profesyonel sporcuların katıldığı faaliyetler, maçlar ve yarışmaların KDV'nin konusuna girdiği hüküm altına alınmıştır (KDVK, 1984: md.1). Sporcu ve sanatçıların yaptığı faaliyetlerin KDV'nin konusuna girip girmediğinin belirlenmesinde en önemli ayırım yapılan faaliyetin profesyonel mi, amatör mü yapıldığıdır. Madde hükmünde de anlaşıldığı üzere amatör nitelikli faaliyetler vergi dışında bırakılmıştır. Ayrıca o sporcu ve sanatçının katıldığı faaliyetlerden ücret alıp almadığı da vergilendirme için önem arz etmektedir. Eğer sporcu veya sanatçı söz konusu faaliyetleri için gelir elde ediyorsa profesyoneldir. Dolayısı ile sporcu ve sanatçının katıldığı organizasyonlarda ferdi olarak ya da bağlı olduğu kuruluş aracılığı ile bir menfaat gelir elde edip etmediğine bakılması gerekmektedir.

Örneğin, Çocuk Esirgeme Kurumu yararına çocuklar için düzenlenen bir konserde yer alan sanatçının hiçbir şekilde menfaat elde etmeden konser vermesi KDV'ye tabi olmayacaktır. Yine, okul aile birlikleri tarafından organize edilmiş ve oyunculara herhangi bir ücret ödenmeyen okullar arası maçı izlemek için ücret karşılığı giriş yapılırsa bile oyunculara ücret ödenmediğinden KDV'nin konusuna girmemektedir.

Bunun yanında ticari bir organizasyon tarafından düzenlemiş olan gösteride sporcu ve sanatçılara herhangi bir ücret ödenmemiş olsa bile bu ticari bir faaliyet olarak değerlendirilip KDV'nin konusuna girecektir.

KDVK 1/3-d maddesi gereğince; açık artırma suretiyle yapılan ve gümrük depolarında yapılan satışlar ile 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre

düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi vergiye tabi bulunmaktadır (KDVK, 1984: md.1).

Açık artırma ve gümrük depolarında yapılan satışlarda, satışın yapıldığı tarihte vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Verginin mükellefi ise satış düzenleyen özel veya resmi kurum ve kuruluşlardır.

Açık artırma ile satış yapılan yer söz konusu satış için tahsis edilip edilmiş olsa da olmasa da bir önemi yoktur çünkü bu durum vergilendirmeyi etkilemeyecektir. Dolayısı ile açık artırma nerede yapılırsa yapılsın, açık artırmayı kim düzenlerse düzenlesin vergiye tabi olacaktır. Ayrıca, açık artırma yoluyla yapılan satışların devamlılık göstermemesi arızı olarak yapılması da vergilendirmeye engel değildir.

Açık artırma suretiyle satışlarda asıl olan bu organizasyonun düzenlenmiş olmasıdır. Açık artırmaya katılan bir kişi olsa bile işlemin mahiyeti değişmemektedir. Ancak, ticari bir nitelikte olmayan, en az iki isteklinin katılması ile ve açık artırma yoluyla yapılmamış satışlar KDV'nin konusuna girmez. Örneğin, bir öğretmenin kendisine ait evi başka bir kişi veya kuruma satması ticari bir faaliyet olarak değerlendirilmeyecek ve KDV'ye tabi olmayacaktır.

Gümrük depolarında bulunan malların tasfiyesi için yapılmış olan satışlar da KDV'ye tabidir. Söz konusu mallar ithal edilerek ülkeye girdiğinden dolayı vergiye tabi tutulması gereklidir.

Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi, ticari, sınai ve zirai bir faaliyet kapsamında olup olmadığına bakılmaksızın KDV'nin konusuna girmektedir. Ancak ürün sahiplerinin kendi ürünlerini lisanslı depolara koymaları KDV'ne tabi değildir. (KDVGUT, 2014). Dolayısıyla, lisanslı depoya koyulan ürün için düzenlenen ürün senedi hiç el değiştirmeden depolama süresi sonunda ürün sahibi tarafından ürünün depodan çekilmesi KDV'ye tabi olmayacaktır.

KDVK 1/3-e maddesinde; boru hattı ile ham petrol, gaz ve bu ürünlerin taşınması (KDVK, 1984: md.1) işlemleri ticari çerçevede yapılmış hizmet ifası olarak değerlendirilip KDV'ne tabidir. KDVK 1/3-f maddesinde; Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanmasının (KDVK, 1984: md.1) KDV'nin konusuna girdiği hüküm altına alınmıştır.

Kiralama işlemleri ticari faaliyet kapsamında yapılıyorsa her durumda KDVK 1/1. maddesine istinaden KDV'nin konusuna girmektedir. Burada bahsi geçen durum ise Gelir

Vergisi Kanunu'nun 70. Maddesinde sayılan mal ve hakların kiraya verilmesi işleminin KDV'nin konusuna girdiğidir. Mezkûr kanunun 70. maddesi ise gayrimenkul sermaye iradının tarifini yapmıştır. Bu hükme göre; sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiralanması işlemleri verginin konusuna girmektedir (GVK, 1960: md.70). Ancak vergileme için kiraya konu malın Türkiye'de bulunması gerekmektedir.

KDV Kanunun 1/3-g maddesinde; genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri (KDVK, 1984: md.1) vergiye tabi olacaktır.

“Genel ve katma bütçeli kuruluşlar, il özel idareleri, belediye ve köyler” ifadesi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile yürürlükten kaldırılmış bunların yerine söz konusu kanunda genel yönetim kapsamında idareler; merkezi yönetim, sosyal güvenlik kurumları, mahalli idareler olarak tanımlama yapılmıştır (KMYKK, 2003: Md.12). Bu bentte kamunun ve özel sektörün faaliyetlerinin KDV karşısında eşit olduğu anlatılmaktadır. Kamu kurum ve kuruluşları KDV karşısında bir ayrıcalığa veya üstünlüğe sahip değildir. Dolayısı ile kamu kurum ve kuruluşlarına vergi avantajı sağlanarak özel sektör aleyhine haksız bir vergi rekabeti oluşmamaktadır.

Kamu kurum ve kuruluşlarının, il özel idarelerinin, belediyelerin, köylerin ve bunların teşkil ettikleri birliklerin KDV mükellefiyetleri bulunmamaktadır. Fakat bu kuruluşların ticari, zirai, sınai veya mesleki niteliğinde olan teslim ve hizmetleri diğer vergilerden istisna edilmiş olsa bile KDV'nin konusuna girmektedir. Ama yapılan işlemin kamu hizmeti statüsünde olması durumunda bir mükellefiyet ve vergilendirme söz konusu olmayacaktır.

Dolayısı ile kamu kurum ve kuruluşlarının gelir elde etmek amacı güderek özel firmaların yaptığı işlemleri veya benzerlerini yapmaları verginin konusuna girecektir. Örneğin, bu kurum ve kuruluşların sahibi olduğu gayrimenkullerin kiralanması işlemi vergiye tabi değilken Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde sayılan mal ve hakları kiraya vermesi vergiye tabi olacaktır. Örneğimizi somutlaştırmak gerekirse belediyelerin sahip olduğu gayrimenkulleri kiralaması vergiye tabi değilken iş makinasını kiraya vermesi vergiye tabi olacaktır. Ya da üniversitenin iktisadi işletmesine dahil olan öğrencilere ve kurum çalışanlarına hizmet veren kantin, kafeterya gibi tesisleri kiraya vermesi vergiye tabi olacaktır.

KDV Kanunun 1/3-h maddesinde; rekabet eşitsizliğini gidermek amacıyla isteğe bağlı mükellefiyet açılabilceği ve bu teslim ve hizmetlerin (KDVK, 1984: md.1) vergilendirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu vergiden muaf olmak veya yapılan işlemlerin vergiden istisna olması her zaman kişilerin lehine olmayabilir. Bu kişiler mükellef olduklarında yaptığı işlemler üzerinden KDV hesaplayabildiği sürece indirim mekanizmasından yararlanma hakkına da sahip olacaklardır. Bu kapsamda, mükellefler aldıkları mal ve/veya hizmetin KDV'ni indirebilmek ve mal ve/veya hizmet verdikleri karşı taraftaki mükelleflerin de indirim imkânı elde etmesi sonucu daha çok müşteri kazanmak için gönüllü olarak KDV mükellefi olabilmektedirler.

Dolayısı ile KDV'den söz edilebilmesi için;

- 1-İşlemlerin Türkiye'de yapılmış olması,
- 2-İşlemlerin ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılması,
- 3-Mal teslimi veya hizmet ifası şeklinde bir işlem olması,
- 4-Mal veya hizmet ithalatının yapılması, gereklidir.

Buradan yola çıkarak KDV'nin konusu dışında kalan işlemler için yüklenilen katma değer vergisinin indirilmesi de söz konusu olmayacaktır (Bilici, 2012: 247).

2.8. Katma Değer Vergisi'nin Mükellefi

KDV'nin mükellefi aslında vergiye tabi işlemleri yapanlar ve üzerine vergi düşen gerçek ve tüzel kişilerdir. KDV nihai tüketiciye yansıtılan ve nihai tüketici üzerinde kalan bir vergidir. KDV kanununda mükellef olarak sayılanlar aslında aracı durumdadır. KDV mükellefi olanlar mal ve/veya hizmet teslimleri sonucunda düzenlemiş oldukları fatura ve benzeri belgelerde hesapladıkları KDV'ni tahsil edip, satışa konu ettikleri mal ve/veya hizmetin alışı sırasında veya imali sırasında yüklendikleri KDV'yi hesapladıkları yani tahsil ettikleri KDV'den indirerek arada vergi idaresi lehine bir fark kalırsa bu farkı vergi idaresine ödemekle yükümlüdürler.

KDV Kanununun 8. Maddesinin birinci bendinde kimlerin vergi mükellefi olacağı ikinci bendinde ise vergiye tabi işlemleri olmadığı halde veya KDV'ni fatura ve benzeri belgelerde gösterme hakkı bulunmayanların düzenledikleri belgelerde KDV hesaplayanlar bu vergiyi ödemekle mükellef oldukları ve bu durumla ilgili yapılacak işlemler hüküm altına alınmıştır

(KDVK. md.8).

Kanun kapsamında KDV mükellefleri tek tek aşağıda açıklanmıştır.

Mal teslimi ve hizmet ifası işlemlerini yapanlar, mükellefiyeti bulunmuyor olsa bile söz konusu işlemleri yaptıklarının tespiti halinde işlemleri yaptıkları dönem itibariyle KDV mükellefi oldukları kabul edilir.

KDV kanunun 1. maddesinde belirtildiği gibi ithalatın özel veya kamu sektörü tarafından yapılması, her ne şekilde ve surette gerçekleştirilmiş olması ithalatı yapan kişi ve kuruluşun KDV mükellefi olmasına engel olmayacaktır.

Transit taşımalar ile Türkiye ve yabancı ülkeler arasında gerçekleşen taşıma işlerinde gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar verginin mükellefi olacaktır. Burada ikametgahı, iş yeri, kanuni merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından yapılan taşımalarda verginin güvence altına alınabilmesi için mükellef araç sahibi veya yük sahibi değil gümrük ve geçiş işlemlerine maruz kalan araç şoförü olacaktır.

Açık artırma yoluyla yapılan satışlarda satışa konu edilen mal veya hakların ticari bir işletmeye ya da bir şahsa ait olup olmadığının, yapılan işlemin devamlılık arz edip etmediği KDV açısından vergilendirmeye etki etmemekte ve KDV’ne tabi olmaktadır. Bu kapsamda, açık artırmayı düzenlemiş olan özel veya resmi kişi veya kuruluşlar verginin mükellefi olacaktır.

PTT idaresi, TRT ve benzeri özel kuruluşlar yaptıkları işlemler neticesinde KDV mükellefleridir.

Her türlü şans ve talih oyunlarını tertipleyenler KDV’nin mükellefidirler. Burada bu oyunları oynatan bayiler KDV mükellefi değildir. Bu oyunlar belli bir tarife üzerinden oynatıldığından bu tür oyunların mükellefleri KDV’ni bayi karlarını da içerecek şekilde toplam bedel üzerinden hesaplarlar. At yarışları ve diğer bahis ve talih oyunlarını tertip edenlerde KDV’nin mükellefleridir. Bu oyunların bayileri de yaptıkları iş nedeniyle KDV’nin mükellefi olmayacakları tabiidir.

Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteri ve konserler ile sporcuların katıldığı maçlar, yarışmalarda mükellef bunları tertipleyen veya gösterenlerdir. Bu tür işlemlerden doğan KDV bu işi tertipleyen veya gösterenler tarafından ödenmektedir. Ayrıca, konu ile ilgili KDV Kanununun 1/3-c maddesinde açıklamalar yapılmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde sayılan mal ve hakları kiraya verenler KDV mükellefi olmak durumundalardır. Burada anlatılmak istenen yapılan kiralama işlemlerinin KDV Kanununun 1/a maddesi kapsamında ticari faaliyet nedeniyle tesis edilen KDV mükellefiyetiyle ilgilidir.

İsteğe bağlı olarak mükellefiyet talebinde bulunanlar KDV mükellefi olacaklardır. Burada isteğe bağlı mükellefiyet KDV Kanununun 18. maddesinde istisnadan vazgeçme başlıklı bölümü ile ilgilidir. Mezkur kanunun 18/1 maddesinde vergiden istisna edilmiş işlemleri yapan mükelleflerin bağlı olduğu vergi dairesine yazılı olarak başvurmaları durumunda belirttikleri işlem türleri için vergiye tabi tutulmalarını talep edebileceklerini yine 18/3 maddesinde istisnadan vazgeçerek mükellef olanların üç yıl geçmedikçe mükellefiyetten çıkamayacakları hüküm altına alınmıştır (KDVK. md.18). Bu kapsamda bir kişinin istisna kapsamında gerçekleştirdiği işlemler için istisnadan vazgeçip, defter tutmaya başlaması, beyanname vermesi gibi külfetlere katlanıp mükellefiyet tesis ettirmesi çok rastlanan bir durum değildir. Yukarıda sayılan verginin mükellefleri ödedikleri vergileri son kullanıcı tüketicilere yansıtanlardır (Bilici, 2012: 241).

2.9.Vergiye Doğuran Olay

Dolaylı bir vergi olan KDV doğrudan elde edilen geliri vergilememekte, gelirin doğduğu işlemleri vergilemektedir. KDV yönünden vergiyi doğuran olay ise genel olarak mal teslimleri veya hizmet ifasının yapılması anında meydana gelmektedir. Öte yandan malın teslimi ve hizmetin ifasından önce fatura ve benzeri belgenin düzenlenmiş olması durumunda söz konusu belgelerde gösterilen miktar ile sınırlı olmak şartıyla vergiyi doğuran olay meydana gelmiş sayılır.

Vergiye doğuran olay KDVK'nın onuncu maddesinde detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Bu Kanun maddesinin bilinmemesi veya hatalı yorumlanması vergi kayıp kaçığına neden olabilecektir. KDV Kanunun 10/a maddesinde; mal teslimi ve hizmet ifası durumlarında vergiyi doğuran olay malın teslimi ve hizmetin ifası anında meydana geldiği belirtilmektedir (KDVK, 1984: md.10). Dolayısı ile KDV malın teslim edilmesi veya hizmetin yapılması anında doğduğu için mal ve/veya hizmetin verildiği dönemde KDV beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Beyanname vermek için mal ve/veya hizmet bedellerinin tahsil edilmesine gerek yoktur. Ayrıca bedelin eksik tahsili ya da hiçbir şekilde tahsil edilmemesi

de fatura düzenlemeye engel değildir. Örneğin, taksitli olarak satışı yapılan malın bedelinin taksitler halinde alınması malın teslim edildiği ayda vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine engel olmayacaktır.

Gayrimenkullerde ise vergiyi doğuran olay kural olarak tapu siciline tescilin yapıldığı anda meydana gelmektedir. Fakat gayrimenkulün tapu siciline tescilinden önce fiilen alıcının kullanımına terk edilmesi durumunda da vergiyi doğuran olay tapuda devir işleminden önce meydana gelmektedir.

KDV Kanunu'nun 10/b maddesinde; mal tesliminden ve hizmet ifasından önce fatura ve benzeri belge düzenlendiğinde söz konusu belgelerde gösterilen miktar ile sınırlı olmak şartıyla belgenin düzenlendiği ayda KDV doğduğu söylenmektedir (KDVK, 1984: md.10).

Hayatın normal akışında mal ve/veya hizmet tesliminden önce fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi istisnai bir durumdur. İşte bu düzenlemenin amacı, fatura ve benzeri belgeyi alan karşı tarafın bu belgelere dayanarak belgede yer alan KDV'ni indirim konusu yapacağından dolayı vergi alacağının güvence altına alınmak istenmesidir.

Mal ve/veya hizmet için önceden alınan avanslar bir teslim ve hizmetin karşılığı olmadığından KDV'nin konusuna girmez. Ancak, bu avans bedelinin karşılığı olarak fatura ve benzeri belge düzenlenirse vergiyi doğuran olay belgenin düzenlendiği tarihte meydana gelmiş olacaktır.

KDV Kanunun 10/c maddesinde; alışılmış veya taraflarca uzlaşıya varılarak mal ve/veya hizmetlerin kısım kısım tesliminde KDV'ni doğuran olayın gerçekleştiği hüküm altına alınmıştır (KDVK, 1984: md.10). KDV sistemi aylık vergilendirme dönemlerine göre beyan edildiğinden yıllara yayılan veya süreklilik arz eden işlemlerde KDV'nin ötelenmesi engellenmiş olmaktadır.

KDV Kanunu'nun 10/d maddesinde; KDV, emtianın komisyoncu veya konsinyeciye tesliminde değil bunlar tarafından üçüncü kişilere tesliminde doğmaktadır (KDVK, 1984: md.10). Dolayısıyla emtianın satılması için komisyoncuya gönderilmesi teslim sayılmamaktadır. Mülkiyet halen emtiayı gönderendedir. Satış gerçekleşinceye kadar da bu durum değişmez. Bu kapsamda satılmak üzere gönderilen emtiaların ilgili yılsonunda satılamamış olması halinde emtiayı gönderenin stokları arasında yer alması gerekmektedir.

KDV Kanunun 10/e maddesinde; malın alıcıya ya da onun adına hareket edenlere gönderilmesinde malın nakliyesine başlanması veya nakliyecisi veya sürücüye teslimi

KDV’ni doğuran olay için yeterli görülmüştür (KDVK, 1984: md.10). Örneğin, mükellefin şubeleri arasındaki emtia nakilleri için sevkiyat yapması KDV’yi doğuran olay değildir.

KDV Kanunun 10/g maddesinde; su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma vb. enerji dağıtım ve kullanımlarında bunların ilgili kurumlarca bedellerinin tahakkuk ettirilmesi ile vergiyi doğuran olay meydana gelir (KDVK. md.10). Bu malların teslimi önceden gerçekleştirildiğinden her defasında bedel tespitin yapılmasının imkânsız olması nedeniyle de vergiyi doğuran olay tahakkuk esasına bağlanmıştır. Bu meydana vergileme için bedelin tahsil edilmesi gerekmeyecek bedelin hesaplanarak tahsil edilebilir aşamaya gelmiş olması yeterli olacaktır.

KDV Kanunun 10/ı maddesinde; Gümrük Kanunu’na göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması ile ve gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescil edildiği anda vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir (KDVK, 1984: md.10). İthalatta, söz konusu emtianın serbest dolaşıma girmiş olması ile gümrük vergisi ödeme mükellefiyeti doğmakta olup gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarihte ise gümrük vergisi ödeme mükellefiyeti başlamaktadır.

KDV Kanunun 10/j maddesinde; ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük hattından geçilmesi KDV’ni doğuran olay olarak belirlenmiştir (KDVK, 1984: md.10). Bu hizmetler Türkiye’de başlayıp yabancı bir ülkede, yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye’de ya da yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye üzerinden geçilerek yine yabancı bir ülkede tamamlanmış olabilir. Bu durumda vergileme mütakabiliyet esasına göre değerlendirilecektir.

KDV Kanunun 10/k maddesinde; 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depolardan çekecek olanlara tesliminde vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacaktır (KDVK, 1984: md.10).

2.10. Katma Değer Vergisinde İndirim Mekanizması

Ülkemizdeki vergiler ödeme gücü esasına göre gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınmaktadır. KDV ise ödeme gücü esasına göre harcamalar üzerinden alınan bir vergidir (Akdoğan, 2005: 273). KDV’nin ilk başta ve önemli özelliği vergi indirimi mekanizmasıdır. Bu mekanizma KDV’nin üretimin ve dağıtımın her aşamasında matrahına bağlı olarak

mükerrer tahsil edilmesini diğer bir deyişle üst üste yığılarak kartopu gibi büyümesini önleyen mekanizmadır (Kızılot 1998: 1442). İşte KDV'yi diğer vergilerden ayıştıran en önemli özellik, içerisinde vergi indirimini barındırması yani indirim mekanizmasıdır.

Dolayısı ile ilk üretim ya da ithalat aşamasından son kullanıcı nihai tüketiciye kadar tüm aşamalarda katma değer vergisi alınmaktadır. Bu sürecin her aşamasında satılan mal ve/veya hizmet için hesaplanan yani tahsil edilen KDV bir önceki aşamada o mal ve/veya hizmeti üretmek için alınan mal ve/veya hizmet için ödenen KDV'den indirilerek karşılaştırılmakta tahsil edilen KDV ödenen KDV'den büyükse aradaki fark vergi idaresine ödenmekte tam tersi küçük ise aradaki fark kadar tutar sonraki döneme devretmektedir (Türk, 1992: 187).

İndirim mekanizmasının bu şekilde işlemesi sonucu vergi yükünü 3065 sayılı KDVKK'da mükellef olarak sayılanlar değil nihai tüketiciler üzerinde kaldığı aşikardır (Türk, 1992: 187). Diğer taraftan, her ne kadar vergi yükü nihai tüketicinin üzerinde kalıyor olsa da verginin her aşamada alınması verginin vergisini almayı engellemekte ayrıca her aşamada alınan vergi o mal ve/veya hizmetin üzerine ağır bir vergi yükünün oluşmasını engellemektedir (Türk, 1992: 188). Öte yandan, her aşama sayısı kadar o mal ve/veya hizmet için uygulanan vergi oranının aynı olması kaydıyla aynı mal ve/veya hizmetin aynı vergi yükünü taşıması sağlanmış olacaktır (Türk, 1992: 188).

İndirim mekanizmasının geçerli olabilmesi için söz konusu KDVKK'da anılan faturalar veya benzeri belgeler üzerinde hesaplanmış olan KDV'nin indirim konusu yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla Kanun'da kabul edilen belgeler üzerinde hesaplanan KDV tespit edilerek indirim konusu edilebilecektir. Bu şekilde verginin otokontrolü de sağlanmış olacaktır. Şöyle ki; indirimden faydalanmak isteyen her mükellef belgesini isteyecek mal ve/veya hizmet veren mükellef ise istemese de fatura düzenlemeye mecbur olacaktır (Türk, 1992: 189)

2.10.1. KDV İndiriminden Yararlanmanın Kapsamı ve Şartları

KDV indirimi mükellefler için bir lütuf değil kanundan kaynaklanan bir haktır. Ancak, mükelleflerin bu haklarını kullanabilmeleri ilgili mevzuatta birtakım şartlara bağlanmıştır. Mevzuu edilen şartlar 3065 sayılı KDVK 29-36. maddeleri arasında anlatılmaktadır.

İndirim genel olarak mükelleflerin alış ve gider yaptıkları dönemlerde yapılabilmektedir. Yine genel olarak mükellefler aldıkları mal ve/veya hizmetler için yaptıkları harcamalara ait

ödedikleri KDV'yi o mal ve/veya hizmetin satışını beklemeden ilgili dönemde yaptığı diğer satışlara ait hesaplanan katma değer vergisinden indirebilir.

Konu ile ilgili olarak aşağıda KDV indirimin şartları tek tek başlıklarla incelenmiştir.

2.10.1.1. Gerçek Usulde KDV Mükellefi Olunması Şartı

KDV indirim sisteminden yararlanabilmek için ön ve ilk şartlardan birisi gerçek usulde KDV mükellefi olunması gerekmektedir. KDVK 37. maddede aksine hüküm bulunmadıkça KDV mükelleflerinin gerçek usulde vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır (KDVK. md.37). Bu bağlamda, kurumlar vergisi, gelir vergisi yönünden gerçek usulde vergilendirilen mükellefler ile KDV'nin konusu kapsamında işlem yapan gerçek veya tüzel kişiler gerçek usulde KDV mükellefi olacaklardır (Çevik, 2016: 230).

Gerçek usulde KDV'de vergilendirmedeki amaç, mükellefin vergiye tabi işlem için düzenlediği belge üzerinde hesaplanan KDV'den, söz konusu işlem için alış yaptığı belge üzerinde gösterilmiş olan KDV'nin indirebilmesi ve hesaplanan verginin bakiye vermesi durumunda bu verginin vergi idaresine ödenmesidir.

Vergi indirim müessesesi yukarıda da bahsedildiği üzere mükelleflere tanınmış ve mükellefiyetlerin sıkı sıkıya bağlı bir haktır. Vergi indiriminden sadece KDV mükellefleri faydalanabilecektir. Danıştay tarafından da verilen kararlarda, indirim hakkının kullanılmasının mükellefiyete bağlı bir hak olduğuna yer verilmiştir (Şimşek ve Tolu, 2002: 61). Dolayısıyla genel kural, sadece KDV mükellefleri yine sadece vergiye tabi işlemleri nedeniyle indirim hakkına sahip olmaktadır.

Bu kapsamda, nihai tüketicilerin ve kanunda işlemleri istisna kapsamında olduğu belirtilen mükelleflerin indirim haklarının bulunmadığı aşîkârdır. Ayrıca, KDVK 18/1 maddesine göre vergiden istisna edilmiş işlemleri yapan mükelleflerin vergi dairesine yazılı başvuruda bulunmak suretiyle istisnadan vazgeçmeleri durumunda ise mal ve/veya hizmet alımları ile ilgili yüklendikleri KDV'yi indirebileceklerdir (Kızılot, 1998: 33).

2.10.1.2. Yüklenilen KDV'nin İşletmelerin Faaliyetlerine Ait Olması Şartı

KDVK 29/1. maddede, mükelleflerin vergiye tabi yaptıkları işlemler üzerinden hesapladığı katma değer vergisinden Kanunda aksine bir hüküm olmadığı sürece faaliyetleri ile ilgili

yüklendikleri KDV'yi indirebilecekleri hüküm altına alınmıştır. Hükme göre yüklenilen verginin indirim konusu yapılabilmesi mükellefin esas faaliyeti ile ilgili olması anlaşılmaktadır. Diğer bir deyişle mükelleflerin esas faaliyeti dışındaki işlemleri nedeniyle yüklendikleri KDV'nin indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Örneğin, mükelleflerin özel veya ailevi ihtiyaçları için satın aldıkları veya ithal ettikleri mallara ait KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün değildir. Ayrıca, işletmenin faaliyeti ile ilgili olup ancak gelirin elde edilmesinde veya devam ettirilmesiyle ilişkili olmayan KDV'nin de indirilmesi söz konusu olmayacaktır (Şimşek ve Tolu, 2002: 61).

2.10.1.3. Yüklenilen KDV'nin İndirilebilecek Nitelikte Olması Şartı

Kural olarak yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması mevzuatla düzenlenmiştir. Ancak, indirim hakkı mükelleflere verilen mutlak bir hak olamamakla birlikte bu hakkın kullanılması yine mevzuatla bazı işlemler bakımından kısıtlanmıştır. Bu nedenle kural KDV indirilebilir olması nedeniyle istisna katma değer vergisinin indirilememesidir. Dolayısı ile indirilemeyecek KDV'nin neler olduğunun bilinmesinden sonra geriye kalan KDV indirim konusu yapılabileceği söylenebilir.

İndirim konusu yapılan KDV'nin bir başka özelliği Gelir ve Kurumlar vergileri açısından gider yazılamamasıdır. Bir başka anlatımla indirim konusu yapılamayan KDV Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınabilir. Bu düzenleme KDVK 58. maddede hüküm altına alınmıştır (Öz vd., 2018: 15).

Yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılamadığı işlemler ilgili Kanun'un 30. maddesinde sayılmıştır. KDV Kanunun 30/a maddesinde; vergiye tabi olmayan veya istisna edilmiş teslim ve hizmetlerle ilgili KDV indirim konusu yapılamaz (KDVK, 1984: md.30).

KDV indirim mekanizmasından faydalanmak için söz konusu indirimle ilgili vergiye tabi bir işlemin yapılması gerekmektedir. Dolayısı ile vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş mal ve/veya hizmetlere ait alış belgelerinde yer alan KDV indirim konusu yapılamaz. Böylece vergiye tabi olmayan işlemler nedeniyle yüklenilen KDV'nin vergiye tabi işlemler için hesaplanan KDV'den indirilmesine imkan tanınmamaktadır. KDVK 30/b maddesinde; binek otomobillerin alımı nedeniyle yüklenilen KDV'de indirim konusu yapılamamaktadır (KDVK, 1984: md.30).

Ancak, söz konusu maddeye göre binek otomobillerin alımında yüklenilen KDV'yi otomobil

kiralama işi yapanlar, faaliyeti taksicilik olanlar, sürücü kursları gibi işletmeler indirim konusu yapabileceklerdir. Binek otomobilin KDV'yi indirim hakkı bulunan mükellefler aldıkları araçları fiilen faaliyetinde kullanmaya başlamamış olsa bile indirim hakkına sahiptir. Örneğin, araç kiralama faaliyetinde bulunan bir mükellef almış olduğu binek otomobil için ödemiş olduğu KDV'yi aracı aldığı ay içerisinde kiraya vermese bile o ay indirim konusu yapabilir. KDVK 30/c maddesinde; zayi olan mallarla ilgili KDV'de indirim konusu yapılamamaktadır (KDVK, 1984: md.30). Ancak, deprem, sel ve yangın gibi afetler nedeniyle Maliye Bakanlığının mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki zayi olan mallara ait KDV indirime konu edilebilecektir. Zayi olan mallar için satış yapılamayacağı dolayısıyla hesaplanan KDV olamayacağından bu mallara ait alış belgelerinde yer alan KDV'nin indirime konu edilmesi zayi olan malın üzerindeki vergi yükünü kaldıracaktır. Ancak, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca mücbir sebep ilan edilen yerlerde zayi olan mallara ilişkin yüklenilen vergiler indirim konusu yapılabilir.

KDVK 30/d maddesinde; Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kanunen kabul edilmeyen giderler nedeniyle ödenen KDV, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyecektir (KDVK, 1984: md.30). Burada amaç işletme ve işle ilgili olmayan özel veya nihai tüketim olarak sayılan giderler için yüklenilen verginin indirim konusu yapılmaması istenilmiştir. Bu meyanda işletme faaliyetinin yürütülmesi için gerekli olmayan giderler için yapılan harcamalara ait KDV işletme veya işletme sahipleri üzerinde kalacaktır.

KDVK 30/e maddesi; değersiz alacaklara ilişkin KDV'nin indirilmesini yasaklamaktadır (KDVK, 1984: md.30). VUK 322'nci maddesi kapsamında değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen KDV hesaplanan KDV'den indirilemeyecektir.

Öte yandan, değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde satıcı tarafından indirim konusu yapılabilir. Mükerrer vergi indirimine sebebiyet vermemek için değersiz hale gelen alacaklar için alıcı tarafından ödenmeyen ve daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin indirimlerden çıkarılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, mezkûr Kanun'un 29/5 maddesinde de Hazine ve Maliye Bakanlığı'na, vergi indirimi uygulamasından doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanun'un ana ilkelerine uygun olarak giderme ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenleme yetkisi verilmiştir (KDVK, 1984: md.29).

Dolayısı ile maddede belirtilen yetki kullanılmış ve bazı işlemler için ödenmiş olan katma değer vergisinin indirilmesi sınırlandırılmıştır. Örneğin Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği (KDVGUT)'inde; promosyon ürünü olarak verilen malın tabi olduğu KDV oranının; satışı yapılan ürüne ait KDV oranına eşit veya daha küçük oranda olması durumunda promosyon ürünü için yüklenilen KDV'nin tamamının indirim konusu yapılması veya satışı yapılan ürünün tabi olduğu KDV oranından büyük olması durumunda ise promosyon ürünü için yüklenilen KDV'den, satışı yapılan ürünün tabi olduğu orana isabet eden kısmın indirim konusu yapılması, kalan kısmın ise Gelir veya Kurumlar Vergisi açısından gider veya maliyet olarak dikkate alınması Hazine ve Maliye Bakanlığınca uygun bulunmuştur (KDVGUT, 2014).

2.10.1.4. KDV'nin Fatura veya Benzeri Belgeler ile Gümrük Makbuzu Üzerinde Ayrıca Gösterilmesi Şartı

Vergi indiriminden yararlanabilmek için, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle hesaplanan KDV'nin düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi şarttır (KDVK, 1984: md.34).

Bu hüküm ve açıklamalar ışığında uygulama kapsamına giren mükellefler mal ve/veya hizmet alımlarında satın aldıkları mal ve/veya hizmete ait fatura ve benzeri belgelerde KDV'nin ayrıca gösterilmesini isteyecek ve ithalatta ise gümrük makbuzunda ayrıca gösterilmesine dikkat edeceklerdir. Bunula birlikte mükelleflerin bu belgeleri yasal defterlerine kanunda belirtilen süre içerisinde kaydetmeleri şartıyla indirim konusu edebileceklerdir.

Diğer taraftan mezkûr kanunun 34/2 maddesinde fatura ve benzeri vesikalarda KDV'nin ayrıca gösterilmesine gerek bulunmayan durumları belirlemeye Bakanlık yetkili kılınmış ve Bakanlık bu yetkisini kullanarak özellik arz eden durumları KDVGUT'de açıklığa kavuşturmuştur.

Bu itibarla konu ile ilgili açıklamalara başlıklar halinde aşağıda yer verilmiştir.

2.10.1.4.1. KDV'nin Fatura ve Benzeri Belgede Gösterilmesinin Zorunlu Olmadığı Teslim ve Hizmetler ile KDV İndirimi

Yukarıda da bahsedildiği üzere KDV'nin 34/2 maddesine istinaden KDVGUT'de verginin belge üzerinde gösterilmese dahi indirim konusu yapılacağı durumlar sayılmıştır. Bu kapsamda; KDVK 20/4 maddesine göre fiyatı belirli bir tarifeye istinaden tespit edilen işlerle bedelin bilet ile tahsil edildiği durumlar ve aynı kanunun 23. Maddesinde belirtilen özel matrah şekilleri için düzenlenen belgelerde KDV'nin ayrıca gösterilme şartı aranmaz (KDVGUT, 2014).

2.10.1.4.2. Tarifesi Vergi Dahil Olarak Hesaplanan İşlemler ve Vergi İndirimi

Bedelin tarife veya biletle belirlendiği durumlarda, KDV tarife ve bilet üzerinde ayrıca gösterilmesine gerek bulunmamakta olup tarife veya bilet bedeline KDV'nin dahil olduğunun belirtilmesi gerekmektedir. Tarifesi KDV dahil belirlenen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği durumlarda katma değer vergisi, vergi dahil bedel üzerinden iç yüzde oranı kullanılarak ayrılıp indirim konusu yapılabilir (Şenyüz 2001: 474).

Bedelin tarife ile belirlendiği veya bedelin biletle tahsil edildiği durumlara örnek olarak; akaryakıt ürünleri, sinema, lokanta ile yolcu taşıma biletleri örnek gösterilebilir (Şenyüz, 2001: 474).

2.10.1.4.3. Özel Matrah Şeklinde Vergilendirilen İşlemler ve KDV İndirimi

KDV Kanununun 23. Maddesi ile bazı teslim ve hizmetler için özel düzenleme getirilmiştir. Öte yandan KDV kanununun 23/g maddesi ile de Maliye Bakanlığı özel matrah şekilleri tespit etmeye yetkili kılınmıştır (KDVK, 1984: md.23).

KDVK 23. maddesinin a, b, c, d, e ve f bentlerine göre;

Spor - Toto oyunu ve Milli Piyango dahil her türlü piyangoda özel matrah şekli oyuna ve piyangoya katılma bedeli (KDVK, 1984: md.23) olup mükellefleri oyunların teşkilat müdürlükleridir. At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bu yarış ve oyunlara katılma karşılığında alınan bedel ile bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel (KDVK, 1984: md.23) özel matrah şekli olarak belirlenmiş, bunların mükellefleri bahis ve talih oyunlarını tertipleyenlerdir.

Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar ve yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesi vergiye tabi olup söz konusu faaliyetlerin yapıldığı alanlara giriş karşılığında alınan bedel ile bu alanlarda yapılan teslim ve hizmet bedeli (KDVK. md.23) özel matrah şeklini oluşturmaktadır. Burada verginin mükellefi bu faaliyetleri tertipleyen veya gösterenlerdir. Gümrük depolarında ve açık artırma yoluyla yapılan satışlarda kesin satış bedeli (KDVK, 1984: md.23) özel matrah şeklini oluşturur. Bu tür satışlarda mükellef satışı yapanlar ve müzayedeyi tertipleyenlerdir,

5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara tesliminde, senedin en son işlem gördüğü borsada oluşan değer (KDVK, 1984: md.23) özel matrah şekli olarak belirlenmiştir. Altından mamul veya altın ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altınların teslim ve ithali KDV'ye tabi olup matrah, külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan miktardır (KDVK, 1984: md.23). Burada külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan tutarın KDV matrahını oluşturmasının nedeni KDVK 17/4-g maddesinde külçe altın teslimlerinin ve ithalinin vergiden istisna edilmiş olmasından dolayıdır.

İkinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticaretiyle iştigal eden mükelleflerin, KDV mükellefi olmayanlardan ve mükellef olanlardan ise istisna kapsamında almış oldukları ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmazların vasfında esaslı değişiklik yapmadan satmaları durumunda matrah, satış bedeli ile alış bedeli arasındaki farktır (KDVK, 1984: md.23). Bu kapsamda KDV hesaplanarak alınan ikinci el taşıtlar ile taşınmazların tesliminde özel matrah uygulanmayacaktır.

Özel matrah şeklinde KDV'nin tamamı o malı üreten veya toptan satışa konu eden mükellefçe perakende safhaya gelmeden önce ödenmektedir (Şimşek ve Tolu, 2002: 243). Dolayısı ile bir mala ait satış fiyatının nihai tüketiciye gelmeden önce bilinmesi gerekir. Bu sistemde mükellef sayısı büyük ölçüde azalmakta ve bu durumda verginin idaresini kolaylaştırıp denetimini de basitleştirmektedir.

Özel matraha tabi mükellefler perakendeci bayilerin de karını ihtiva edecek şekilde hesapladıkları katma değer vergisini perakendeci mükelleflere teslimin gerçekleştiği dönemde beyan edeceklerdir (KDVGUT, 2014). Özel matrah şekline tabi işlemlerde KDV, her aşamada mükelleflerin teslim bedeli üzerinden hesaplanmayıp nihai teslim olarak kabul edilen perakendeciye teslim safhasında bütün olarak hesaplandığından son aşama

perakendeciye veya bayiye teslimdir. Bu durumda tüm işlemleri özel matrah şekline göre vergilendirilen bayilerin katma değer vergisi mükellefi olmasına da gerek bulunmamaktadır (Değer, 2011: 828).

Ayrıca, KDVK'nın 23/g maddesinin Bakanlık'a verdiği yetkiye dayanarak belirlenen özel matrah şekilleri şunlardır:

- Gümüş Teslimleri
- Kıymetli Taş Teslimleri
- Gazete, Dergi ve Benzeri Periyodik Yayınlar
- Tütün Mamulü Teslimleri
- Araç Plakaları ve Basılı Evrak Teslimi
- Ön Ödemeli Elektronik Haberleşme Hizmetleri
- Belediyeler Tarafından Yapılan Şehir İçi Yolcu Taşımacılığı

Tüm bu hüküm ve açıklamalardan sonra özel matrah şekline tabi mal ve/veya hizmetleri satın alan mükellefler bu işlemlere ait vergiyi indirebilmek için kendilerine düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde KDV'nin ayrıca gösterilmesine ihtiyaç yoktur. Mükellefler KDV dahil düzenlenen faturalarda yer alan KDV'ni iç yüzde oranını kullanarak buldukları tutarı indirim konusu yapabileceklerdir.

2.10.1.5. Fatura veya Benzeri Belge ile Gümrük Makbuzlarının Yasal Defterlere Kaydedilmesi Şartı

Vergi indiriminden yararlanılabilmesinin bir diğer şartı ise fatura ve benzeri belgeler ile gümrük makbuzlarının üzerindeki vergi miktarının yasal defterlere kaydedilmesidir. Söz konusu belgelerin kanuni defterlere kaydedilme tarihleri mükelleflerin indirim haklarını kullanacakları dönemin tespiti için son derece önemlidir (Şimşek ve Tolu, 2002: 63).

Mükelleflerin indirim haklarını kullanabilmesinin fatura ve benzeri belgeler ile gümrük makbuzlarının yasal defterlerine kayıt şartını belirten bir diğer madde ise KDVK'nın 34/1 maddesidir. İlgili madde hükmünde ise verginin fatura veya benzeri belgeler ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi gerektiği belirtilerek ayrıca bu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmesi şartı vardır (KDVK, 1984: md.34).

KDV indirimi bakımından VUK'da bahsi geçen yevmiye defteri, işletme defteri, serbest meslek kazanç defterine kayıt yapılmış olması gerekir. KDV Kanununun 29/3 maddesinde; belgelerin yasal defterlere, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla kaydın yapıldığı dönemde indirim konusu yapılacağı (KDVK, 1984: md.29) hüküm altına alınmıştır. Kanun koyucu burada indirim hakkının kullanılmasını hak düşürücü süreye bağlanmıştır. İndirim hakkını kullanacak mükellef bu hakkını hak düşürücü süreye dikkat ederek ilgili belgeleri yasal defterlerine kaydetmek şartıyla kayıt yaptığı dönemde kullanabilecektir.

Bu durumda mükellefler KDV beyannamelerini zamanında vermiş olsalar bile beyannamelerinde indirim konu ettikleri tutarlara ait belgeleri kanunda öngörülen zaman içerisinde kanuni defterlerine kaydetmemişler ise KDV indiriminden yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır. Bu kapsamda vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılını takip eden takvim yılının aşılması halinde vergi indirim hakkının ortadan kalkacağı aşıkardır.

2.10.1.6. Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin KDV'nin Yüklenilmiş Olma Şartı

3065 sayılı KDVKK 1. Maddesinde KDV'ne tabi mal ve hizmetler tanımlanmış, kanununun 2. maddesi ve devamı maddelerde mal teslimi ve hizmet ifalarına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bu maddelerden KDV indirim mekanizmasının işler olabilmesi için mal teslimi ve hizmet ifalarının gerçekte olma şartına bağlandığı anlaşılmaktadır.

Öte yandan, mezkûr kanunun 29/1-a maddesinde, mükelleflerin vergiye tabi işlemlerinden kaynaklı olarak kendilerine düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde yer alan KDV'nin ve 29/1-b maddesinde ithal edilen mal ve/veya hizmetlere ait KDV'nin indirim konusu yapılabileceği hükme bağlanmıştır.

KDV'de indirim hakkının kullanılabilmesi için fatura ve benzeri vesikaların gerçek belge olması, belgelerde gösterilen KDV'nin gerçekte yüklenilmiş olması gerekmektedir. Gerçekleşmeyen mal teslimleri veya hizmet ifaları için hesaplanan KDV indirim konusu yapılamayacaktır. Burada dikkat çekilmesi gerekli bir konu ise işlemin gerçek olması dışında indirim konusu yapılacak fatura ve benzeri belgelerde yer alan KDV'nin ödenmesi şartı yoktur.

Gerçekte yüklenilmeyen verginin indirimi mümkün değildir. Mükellefin faaliyeti dışında

yaptığı işlemlere ait veya sahte ve/veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerde yer alan KDV gerçekte yüklenilmediğinden ötürü indirim konusu yapılamaz. Bunların vergi idaresi tarafından tespit edilmesi durumunda indirimleri reddedilmelidir.

Bu itibarla, indirim sisteminin sağlıklı işlemesi için, tüm işlemlerde belge düzenlenmesi ve belgelerin gerçek mal ve hizmet alımlarını içermesi gerekmektedir.

2.10.1.7. Fatura veya Benzeri Belge ile Gümrük Makbuzlarının İndirim Yapacak Mükellefe Düzenlenmiş Olması Şartı

Vergi hukunda kural olarak mükellefin diğer şahıs veya mükelleflerle yapmış olduğu işlemlere ait kayıtları istenildiğinde belgeyle ispatlamaya mecbur olduğu belirtilmiştir. Bunun ispatı da fatura veya benzeri belgelerle yapılmaktadır (VUK, 1961).

Fatura ve benzeri belgeler kural olarak iki nüsha olarak tanzim edilmektedir. Satıcının düzenlediği nüshalardan bir tanesini alıcıya vermelidir. Bu düzenlenen belgelerde alıcı ve satıcıya ilişkin bilgiler bulunmalıdır. Bu kapsamda mükellefler kendi adlarına düzenlenen gerçek belgeler üzerinde gösterilen KDV'yi indirim konusu yapabilirler. Netice de bu belgeler mükelleflerin gerçekten aldıkları mal ve/veya hizmetlere ait KDV'yi ispat eden belgelerdir. Bir başka açıdan mükellefler kendi adlarına düzenlenmeyen faturada yer alan KDV'yi indirim konusu yapamayacaklardır (Şimşek ve Tolu, 2002: 64).

2.10.1.8. İthal Olunan Mal ve Hizmetin KDV'nin Ödenmiş Olması Şartı

KDV'de kural olarak indirim hakkının kullanılabilmesi için satın alınan mal ve/veya hizmetin satılması neticesinde satış bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin ödenmiş olması şartı aranmamaktadır.

KDVK 29/1-a maddesinde, mükelleflerin vergiye tabi işlemlerinden kaynaklı olarak kendilerine düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde yer alan KDV'yi, 29/1-b maddesinde ithal edilen mal ve/veya hizmetlere için ödenen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği hükme bağlanmıştır. Madde metninde de açıkça belirtildiği üzere yurt içinden alınan mal ve/veya hizmetlere ait KDV'nin belge üzerinde gösterilmesi indirim yapabilmek için yeterli görülmüşken ithal edilen mal ve/veya hizmetlere ait KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için ödenmesinin şart olduğu anlaşılmaktadır (Kızılot, 1998: 50).

2.10.2. KDV İndirimine Dayanak Olan Belgeler

KDV’de indirimin uygulanabilmesinde en önemli ispat aracı belgedir. Çünkü indirilecek veya ödenecek KDV’nin tespiti tamamen fatura ve benzeri belgeler üzerinden yapılmaktadır (Akmaz, 2013: 87). Dolayısı ile KDV belgeler üzerine kurulmuş bir vergi olduğundan bu verginin başarılı olabilmesi ve otokontrolün sağlanabilmesi ile yapılan işlemlerde belge kullanılması doğru orantılı olacaktır.

KDVK 34. maddesine göre, yurt içinden alınan veya ithal olunan mal ve/veya hizmetlere ait KDV’nin indirilebilmesi için gerekli şartlardan birisi verginin alış faturası veya benzeri belgeler ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmiş olmasıdır (KDVK, 1984: md.34).

Aynı Kanun’un 34/2 maddesine göre ise, KDV’nin fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde, indiriminin nasıl belgelendirilmesi gerektiği hususunda Maliye Bakanlığı (KDVK, 1984: md.34) yetkili kılınmıştır. Mezkûr kanunun 53. maddesinde de; bahsi geçen fatura ve benzeri belgelerin VUK’da sayılan belgeler olduğu (KDVK, 1984: md.53) belirtilerek söz konusu kanuna atıfta bulunulmuştur.

Kanunun 53. Maddesinde atıf yapılan 213 sayılı VUK 229. maddesinde fatura anlatılmış, fatura yerine geçen belgeler ise aynı kanunun müteakip maddelerinde “*perakende satış vesikaları, serbest meslek makbuzu, gider pusulası ve müstahsil makbuzu*” olduğu ifade edilmiştir. Gider pusulası ve müstahsil makbuzu fatura yerine geçen belgeler olmakla birlikte kural olarak bu belgelere dayanarak KDV indirimi yapılamamaktadır.

Diğer taraftan, VUK’da fatura ve benzeri belgeler arasında sayılmayan ancak KDVK’da indirim hakkı tanınan belge ise ithalat esnasında düzenlenen “*gümrük makbuzu*”dur.

KDV indiriminin uygulanabilmesinde asıl olan faturadır. Fakat bazı durumlarda fatura yerine geçen belgelerle de indirim hakkı kullanılabilir. Kanunda sayılan belgeler ise aşağıda ele alınmıştır.

2.10.2.1. Fatura

Faturanın tanımı VUK 229. maddesinde; satışı yapılan malın veya yapılan bir işin karşılığı olarak müşterinin borçlanmış olduğu tutarı göstermek için ticaretle uğraşan kişi tarafından müşteriye verilen belge (VUK, 1961) şeklinde tanımlanmıştır.

VUK'un yukarıda anılan hükümleri dikkate alındığında bir vesikaya fatura diyebilmek için aşağıdaki unsurların varlığının aranılması gerekir. Söz konusu unsurlar (VUK, 1961):

- Ortada satılan bir emtia veya yapılan işin olması,
- Faturanın satılan bu emtia veya yapılan işin karşılığı olarak düzenlenmesi,
- Faturanın müşterinin borçlandığı bir meblağı göstermesi,
- Faturanın emtiayı satan veya işi yapan kişi tarafından düzenlenmesi,
- Faturanın emtiayı alan veya adına iş yapılan şahsa(müşteriye) verilmesi,

şeklinde sıralanabilir.

Fatura, mükelleflerin vergi matrahının tespitine, gelir gider kayıtlarının ispatına, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi adına mal hareketliliğinin kontrolüne yardımcı olurken yine mükelleflerin KDV indiriminden de faydalanmasına olanak tanımaktadır (Ünal, 2013: 12).

Vergi mevzuatına göre fatura düzenleyenin vergi mükellefi olması gerekmektedir. VUK 231/5. Maddesinde, faturanın mal ve/veya hizmetin verildiği tarihten itibaren yedi gün içerisinde düzenlenmesi (VUK, 1961: md.231) gerektiği belirtilmektedir. Ancak KDV'yi doğuran olay her zaman faturanın düzenlendiği tarihte olmayabilir. KDVK'da mal teslimi veya hizmet ifasından önce faturanın düzenlenebileceği belirtilmiş ve bu şekilde düzenlenen fatura ile de kural olarak vergiyi doğuran olayı meydana gelmiş sayılmaktadır. Bu durumda faturanın tarihi de KDV'nin indirim zamanını da belirlemiş olacaktır (Ünal 2013: 13).

2.10.2.2. Serbest Meslek Makbuzu

VUK 236. maddesinde serbest meslek makbuzu; serbest meslek faaliyetinde bulunanların faaliyetlerine ilişkin yapmış oldukları tahsilatlar için iki suret serbest meslek makbuzu düzenleyerek bir suretini müşterilerine vermek zorunda olduklarını ve müşterinin de serbest meslek makbuzunu hem istemek hem de almak mecburiyetinde olduğunu (VUK, 1961: md.236) hüküm altına almıştır.

Serbest meslek mensuplarının tüketicilere düzenleyeceği makbuzlarda KDV'yi ayrıca gösterme zorunlulukları bulunmamaktadır. Fakat hizmeti alanlar gerçek usulde KDV mükellefleri ise serbest meslek makbuzu üzerinde KDV'yi ayrıca göstermeleri gerekir. Aksi takdirde mükellefler söz konusu KDV'yi indirimde konu edemeyeceklerdir. Şayet makbuz

üzerinde gerçek usulde KDV mükelleflerine KDV ayrıca gösterilmemiş ise ya makbuz iptal edilip yeniden düzenlenecek ya da makbuz üzerinde muhasebe ilkeleri doğrultusunda düzeltme yapılacaktır (Akmaz, 2013: 100).

KDV açısından vergiyi doğuran olay faturada da olduğu gibi belgenin düzenlemesi ile gerçekleşir ve KDV indirim hakkı da belge üzerinde düzenlenen tarihte kullanılabilir.

2.10.2.3. Fatura Yerine Geçen Belgeler

Fatura kullanmak zorunda olanlar VUK 232. maddesinde açıklanmıştır. Fatura kullanmak zorunda olanların fatura yerine perakende satış fişini kullanmaları halinde perakende satış fişleri geçerli olmayacaktır. Ancak fatura kullanmak zorunda olanların ticari faaliyetine ait olmak üzere iş yerlerinde tüketilmek üzere aldıkları büro, kırtasiye ve temizlik malzemelerinin bedeli fatura düzenleme haddini aşmayan (2021 yılı için 1.500 TL) perakende satış fişleri veya yazar kasa fişleri gider belgesi olarak kabul edilmektedir. Dolayısı ile gider belgesi olarak kabul edilen perakende satış fişleri ve yazar kasa fişleri kural olarak indirim konusu da yapılabilecektir. Bu açıklamalardan anlaşılabileceği üzere perakende satış fişi ile yapılan giderler genel gider mahiyetindedir.

İşletmelerin yukarıda açıklananlar dışında kalan ve satışına konu olacak mal ve/veya hizmet alımlarında tutara bakılmaksızın fatura ile tevsik edilmesi gerekir. Ayrıca alıcının perakende satış fişi yerine fatura talep etmesi halinde satıcının fatura düzenleme zorunluluğu da vardır. (Şimşek ve Tolu, 2002: 72).

Bu kapsamda fatura yerine geçen belgeler, kural olarak perakende satış fişleri, gider pusulası ve müstahsil makbuzu olduğu söylenebilir.

2.10.2.3.1. Gümrük Makbuzu

3065 sayılı KDVK; 29/1-b maddesinde; ithal edilen mal ve hizmetler için ödenmiş olan KDV'nin indirim konusu yapılabileceği (KDVK, 1984: md.29), 34/1 maddesinde; ithal edilen mal ve hizmetlerin KDV'nin gümrük makbuzu ile belgelendirilerek yasal defterlere kaydedilmesi şartıyla indirime konu edilebileceği (KDVK, 1984: md.34), 47. maddesinde ise; ithalat sırasında alınmış olan KDV'nin gümrük makbuzunda ayrıca gösterilmesi gerektiği (KDVK, 1984: md.47) hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümlere göre; ithalata ait KDV'nin indirimine konu edilebileceği, indirimine konu edilebilmesi için KDV'nin ödenmiş olması gerektiği, söz konusu makbuzun ithalatı yapan adına düzenlenmesi gerektiği, kanuni defterlere kaydedilmesi gerektiği ve ithal edilen mal ve/veya hizmetler için düzenlenen gümrük makbuzunda KDV'nin ayrıca gösterilmesi şartlarının tümünün oluşması halinde gümrük makbuzu indirimine konu edilebilecektir (Akmaz, 2013: 104).

İthal edilen mal ve/veya hizmetlere ait KDV ithalatın gerçekleştirildiği ilgili Gümrük İdaresince alınır. Dolayısı ile gümrük makbuzları ithalatın gerçekleşmesi durumunda gümrük idaresince düzenlenecektir. İthalat esnasında gümrükte ödenmeyen ya da KDV ödemesi yerine teminat verilmesi durumlarında KDV'nin indirilmesi mümkün bulunmamaktadır (Şimşek ve Tolu, 2002: 75).

2.10.2.3.2. İcra Dairelerince Düzenlenen Tahsilat Makbuzları

3065 sayılı KDVK 40/5 maddesi; bu kanunun 17/1 maddesinde sayılmış olan kurum ve kuruluşlar sadece vergiye tabi olan işlemlerinin bulunduğu vergilendirme dönemleri için beyanname verdirmeye, yapılan işleme ait beyanname yerine geçecek belgeleri kabul etmeye, verginin ödeme ve beyan zamanı ile tahsilatına ilişkin hususları belirlemeye (KDVK, 1984: md.40) Hazine ve Maliye Bakanlığı'nı yetkili kılmıştır. KDVK 1/3-d maddesinde ise müzayede mahallinde yapılan satışların verginin konusuna girdiği belirtilmiştir

Yukarıda yer alan hükümler çerçevesinde icra dairelerince yapılan satışların aksine bir hüküm olmadığı sürece KDV'ye tabi olduğu, satış sonucunda icra dairesinin ilgili işlemi vergi idaresine beyan edip ödemesi gerektiği ile ilgili düzenleme yapılmıştır (Özbalcı, 2007: 750).

İcra dairesince müzayede yoluyla yapılmış olan satışlarda hesaplanan KDV ilgili mevzuat gereğince tahsilatın yapıldığı günün mesai saati bitimine kadar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın icra dairesi için belirlediği vergi dairesine beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Dolayısı ile satışlar ile ilgili KDV mükellefi icra daireleri olmaktadır. İcra daireleri satışlarına ait bilgileri vergi dairelerine 5 no.lu KDV beyannamesi ile beyan etmektedirler. Aksi halde icra dairesince yapılan satışa ait teslim gerçekleşmiş olmayacaktır.

Vergi idaresi, icra dairelerinin VUK'da belirtilmiş belgeleri kullanma zorunluluğu olmadığına dolayı icra dairelerince düzenlenen tahsilat makbuzlarını ispat edici belge

olarak kabul etmektedir. Ayrıca satışlara ait KDV tahakkuklarına istinaden yapılan ödemelere ilişkin vergi dairesi tahsil alındıları ihale alıcısı mükelleflerce saklanması ve sorulduğunda ibraz edilmesi gereken belgelerdendir.

Dolayısı ile fatura düzenleme zorunluluğu olmayan icra dairelerince düzenlenen tahsilat makbuzları KDV açısından indirim söz konusu olacaktır.

2.10.4. Katma Değer Vergisi İndirim Hakkının Kullanılması

KDV mükellefleri açısından indirim hakkı yukarıda da bahsettiğimiz üzere KDVK 10. maddesinde sayılan durumların olduğu yani vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği zaman kullanabilirler. Öte yandan, indirim hakkının kullanılması ise kanunda belli bir zaman dilimine bağlanmıştır.

Mükellefler bu haklarını kullanabilmek için ilk önce vergiyi doğuran olayın meydana gelmiş olması gerekir. Bunun dışında mal ve/veya hizmet alışına ait bilgilerin fatura ve benzeri vesikalarla ispatı ve söz konusu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmiş olması gerekmektedir.

VUK 219/a maddesinde; işlemlerin iş hacmine uygun olarak ve muhasebe düzenini bozmayacak bir zamanda kaydedilmesinin şart olduğunu ve bu kayıtların on günden fazla geciktirilmeden kayıtlara intikal ettirilmesinin daha iyi olacağı belirtilmiştir.

Buna göre, fatura ve benzeri belgeler on gün içerisinde yasal defterlere kayıt edilecek, indirim hakkı ise belgelerin kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. Örneğin, 29 Mart 2020 tarihinde düzenlenmiş olan fatura 10 günlük süreyi aşmayacak şekilde 04 Nisan 2020 tarihinde yasal defterlere kaydedilmesi durumunda faturada yer alan KDV, Nisan ayı vergilendirme dönemi işlemlerine dahil edilerek indirim konusu yapılabilir.

KDV kanununun 29/3 maddesinde; mükelleflerin indirim haklarını vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılını takip eden takvim yılı aşmamak şartıyla, ilgili belgelerin yasal defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilirliği belirlemeye (KDVK, 1984: md.29) hüküm altına alınmıştır. Bu hükme göre, 2020 takvim yılında alınan mal ve hizmetlere ilişkin belgeler 2021 takvim yılı aşmamak şartıyla ve kanuni defterlere kaydedilmesi halinde söz konusu alışlara ait belgelerde gösterilen KDV tutarı indirim konusu yapılabilir.

Yukarıdaki örnekte yer alan 29 Mart 2020 tarihli faturanın 15 Haziran 2020 tarihinde yasal defterlere kaydedilmesi halinde Haziran 2020 vergilendirme döneminde, 09 Eylül 2020 tarihinde yasal defterlere kaydedilmesi halinde Eylül 2020 vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilecektir. Ancak her halükârda 2020 yılının içinde düzenlenen fatura en geç o yılı izleyen yıl yasal defterlere kaydedilip indirim konusu yapılması gerekmektedir. Örnekte yer alan fatura Ocak 2022 veya takip eden vergilendirme dönemlerinde indirime konu edilemeyecektir.

Bu meyanda indirim hakkının kullanılabilmesi, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden sonra olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla fatura ve benzeri belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. Kanun koyucunun indirim hakkını kullanılmayı belli bir süreye bağlayarak indirim hakkı için zamanaşımı süresi getirmiş olmaktadır.

BÖLÜM III

KATMA DEĞER VERGİSİ İNDİRİM MEKANİZMASINDAN FAYDALANMAK AMACIYLA YAPILAN MUHASEBE MANİPÜLASYONLARINA ÖRNEKLER

Yukarıdaki bölümlerde teorik olarak anlatılan muhasebe hileleri, muhasebe manipülasyonları ve mevzuat kapsamında anlatılan KDV indirim mekanizması çerçevesinde mükellefler KDV indirim mekanizmasını kullanarak sonraki döneme devreden KDV tutarlarını artırmak, ödenecek KDV'yi azaltmak ya da vergi idaresine hiç ödeme yapmamak, şirketlerini işletme iç ve dış çevresine olumlu ya da olumsuz anlamda daha farklı göstermek için manipüle edilmiş muhasebe kayıtlarına başvurumaktadırlar. İşletmeler yasal olması adına firma unvanlarında yazılı olan ancak fiili olarak faaliyeti içerisinde yer almayan sektörlerden yaptıkları alışlarını ve satışlarını muhasebeleştirerek amaçlarına ulaşmak için indirim mekanizmasını da kullanmaktadırlar.

Çalışmanın bu bölümünde katma değer vergisi indirim mekanizmasından faydalanmak amacıyla yapılan muhasebe manipülasyonlarına örnekler sunulacaktır. Söz konusu örnekler gerçek işletme verileri ve vuku bulmuş gerçek KDV uygulamalarından yola çıkılarak hazırlanmıştır. KDV temelli muhasebe manipülasyonlarının mali tablolara etkilerini göstermek üzere düzenlenen bilanço ve gelir tablosu örnekleri ise araştırmacı tarafından kurgulanmıştır.

Bu kapsamda manipülasyon amaçlı alınan faturalara ilişkin muhasebe kayıt örneklerinden önce ilk olarak aşağıda belirtilen tüm örneklerin ortak özelliği tekrara mahal verilmemesi adına KDV mevzuatı kapsamında açıklanacaktır.

İşletmelerin aldığı ve sattığı ürünler ticari faaliyetleri kapsamında mal teslimi ve hizmet ifası olduğundan, teslimlerin Türkiye'de gerçekleştirildiği ve işletmelerin bu işlemleri arazi olarak yapmadıklarından örneklerde yer alan tüm işlemler KDV'nin konusu kapsamındadır. Söz

konusu teslim ve hizmetler verginin konusuna girdiğinden dolayı mükelleflerin yüklendiği vergileri indirim konusu yapmalarında bir sakınca bulunmamaktadır.

KDV'nin mükellefleri mal teslimi ya da hizmet ifası yapanlardır. Örneklerde teslim ve ifalar vergi yükünün üzerinde kaldığı nihai tüketiciye yapılmadığından, KDV'nin vergi idaresine ödenmesinde aracılık vazifesi gören bu alış ve satışları yapan işletmelerin tümü verginin mükellefidir. Mükellefler mal ve/veya hizmet alışlarında yüklendikleri KDV'ni indirim konusu yapıp mal ve/veya hizmet satışlarında hesapladıkları KDV ile karşılaştırırlar. Şayet hesaplanan KDV indirilecek KDV'den büyükse aradaki farkı vergi idaresine öderler. Dolayısı ile mükellefler verginin devlete ödenmesinde aracılık vazifesini üstlenmiş bulunmaktadır. Sonuç olarak vergi yükü, mal ve/veya hizmet alışlarında indirim hakkı bulunmayan hiçbir şekilde yüklendikleri vergiyi yansıtamayan ve verginin mükellefi olmayan nihai tüketici üzerinde kalmaktadır.

KDV direkt olarak geliri değil gelirin doğduğu işlemi vergilendirdiğinden kural olarak vergiyi doğuran olay mal teslim edildiğinde veya hizmet ifa edildiğinde gerçekleşmektedir. Ancak kanun malın teslimi veya hizmetin ifasından önce fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmiş olması durumunda da vergiyi doğuran olayın meydana geldiğini belirtmektedir. Bu kapsamda örneklerde faturaların düzenlendiği tarihte vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olacaktır.

Bu kapsamda KDV indirim mekanizmasına ait şartların bir kısmına açıklık getirilmiş olup bunların dışında örneklere konu edilen işlemlerin şirket faaliyeti ile ilgili olması, KDV'nin indirilebilir olması, yasal defterlere kaydedilmesi ve KDV'nin fatura üzerinde gösterilmesi şartları da bulunmaktadır.

KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda yine tüm örneklerin ortak özelliği işlemler mükelleflerce yasal defterlerine kaydedilmiş, faturalar üzerinde KDV ayrıca gösterilmiş ve bunların dışında indirim şartları arasında sayılan işlemlerin işletme faaliyetleri ile ilgili olması ve işlemlerin indirilebilir nitelikte olması şartı da sağlanmıştır.

Söz konusu indirim konusu edilen tutarlara ait dayanak belgeler, mevzuata uygun ve mevzuatta belirtilen şekilde düzenlenen fatura ve benzeri belgelerden oluşmaktadır.

Öte yandan, örneklerin bir diğer ortak özelliği ise işletmelerin KDV mevzuatında yer alan esnekliklerden faydalanarak ve KDV indirim mekanizmasını kullanarak mal ve/veya hizmeti

alan mükelleflerin vergiden kaçınma, söz konusu mal ve/veya hizmeti satan mükelleflerin ise ilk bakışta hasılatlarını yani gelirlerini arttırıcı manipülatif bir eylem içinde oldukları görülmektedir.

Diğer taraftan, örneklerde bahsi geçen muhasebe manipülasyon yöntemlerinin de ortak özelliğinin yürürlükteki yasal mevzuatlara ve GKGMİ dışına çıkılmadan bilinçli ve kasıtlı olarak işletme yöneticilerinin tercihleri doğrultusunda yapıldığı tabiidir.

Örnek 1.

ABC Kundura Deri Sanayi Ticaret Limited Şirketi ayakkabı imalatı yapan bir şirkettir. 14/10/2019 tarihinde X Limited Şirketinden çamaşır ve çay makinesi ile süpürgeyi 4.576,27 + %18 KDV ile almış ve aşağıdaki gibi muhasebe kaydı yapmıştır. Söz konusu şirket almış olduğu ürünleri işletmesinde kullanmak amacıyla değil evinde kullanmak için almıştır. Ancak ürünlere ait KDV'yi muhasebe kayıtlarına aşağıdaki gibi işlemiş ve ilgili dönem KDV beyannamesinde indirim konusu yapmıştır.

770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	4.576,27	
770.01. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		
191. İNDİRİLECEK KDV	823,73	
100. KASA		5.400,00

Yukarıdaki muhasebe kaydı aracılığıyla işletmenin kazanç yönetimi uyguladığı belirtilebilir. Burada karı düşük göstererek şirket ortaklarını olumsuz yönde etkileyip ödenecek KDV tutarını azaltmak amaçlanmıştır. Söz konusu şirket yapmış olduğu harcamaları gider hesaplarına kaydettiğinden işletmenin dönem sonunda karı azalacak ve dönem sonunda hesaplanan kar üzerinden ödenecek vergi de azalmış olacaktır. Dolayısı ile şirket karı düşük göstererek Gelir veya Kurumlar Vergisi ödemelerini de azaltmış olacaktır.

Dolayısı ile işletme gider kaydı yapmakla, harcamalar üzerinden alınan vergiyi indirim konusu yaparak, gelir veya kurum kazancını yaptığı gider tutarı kadar azaltıp karlılığından kaynaklı ödenmesi gereken vergiyi azaltmak suretiyle ortaklarının şahsi servetlerine ilave yapılmış olacaktır. Diğer bir anlatımla yapılan manipülasyon ile işletme karlılığının düşük

gösterilmesi, ortakların olumsuz yönde etkilendiğini düşündürürken öte yandan vergilendirilmemiş kazancın ortak olan şahısların mal varlığına dahil edilmesi sonucunu doğuracağı da gözden kaçırılmamalıdır.

Diğer taraftan işletme bu manipülasyon yönteminde KDV'yi manipülasyon aracı olarak kullanmaktadır. KDV aylık dönemler halinde ilgili ayın alış ve satışlarının beyan edilmesini gerektirmektedir. İşletme evinde kullanmış olduğu bu ürünlerin KDV'sini hesaplanan KDV'den indirerek sonraki döneme devreden KDV tutarını artıracak ayrıca yıl içerisinde ödenmesi gereken KDV tutarını da azaltarak vergi kaçırmış olacaktır.

Burada firma almış olduğu ürünleri üretim faaliyetini gerçekleştirmiş olduğu binasında kullanmış olsaydı muhasebe kaydının aşağıdaki gibi olması gerekirdi.

255. DEMİRBAŞLAR	4.576,27	
191. İNDİRİLECEK KDV	823,73	
100. KASA		5.400,00

İşletmenin yukarıdaki gibi muhasebe kaydı yapmış olması durumunda; varlık hesaplarında meydana gelen artış karşılığında kaynak hesaplarında yer alan dönem karını yukarıda yer alan ilk muhasebe kaydına göre artırmış olacaktır. Demirbaş hesaplarına alınan söz konusu ürünler için cari dönemde yasal mevzuat kapsamında amortisman gideri ayırmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirlemiş olduğu oran nispetinde giderini belirleyerek dönem kazancını sadece bu orana karşılık gelen tutar kadar azaltabilecektir.

Şayet Örnek 1 'de belirtilen ürünlerin işletmede kullanılmamasına rağmen sanki işletme için alınmış gibi muhasebe kaydı yapılması yani 255 Demirbaşlar hesabının kullanılması halinde, söz konusu varlıklar işletmenin ortakları olan şahısların mal varlıklarına amortisman süresi içerisinde dahil edilmiş olacaktır.

İşletmenin 770 Genel Yönetim Giderleri hesabına kayıt yapması ile 255. Demirbaşlar hesabına kayıt yapmasının Gelir Tablosunda karlılığını nasıl etkilediğini görebilmek için kurgulanan gelir tablosu örnekleri aşağıda verilmiştir.

770 Genel Yönetim Giderleri hesabının kullanılması durumunda:

GELİR TABLOSU			
TL			
AÇIKLAMA	CARİ DÖNEM		
A-BRÜT SATIŞLAR		140.000	
1-Yurtiçi Satışlar	140.000		
C-NET SATIŞLAR		140.000	
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		-130.841	
1-Satılan Mamuller Maliyeti (-)	-130.841		
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI			9.159
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)		-11.576,27	
2-Pazarlama,Satış ve Dağıtım Gider.(-)	-500		
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	-11.076,27		
FAALİYET KARI VEYA ZARARI			-2.417,27
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR			-2.417,27
DÖNEM KARI VEYA ZARARI			-2.417,27
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI			-2.417,27

255 Demirbaşlar hesabının kullanılması durumunda:

GELİR TABLOSU			
TL			
AÇIKLAMA	CARİ DÖNEM		
A-BRÜT SATIŞLAR		140.000	
1-Yurtiçi Satışlar	140.000		
C-NET SATIŞLAR		140.000	
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		-130.841	
1-Satılan Mamuller Maliyeti (-)	-130.841		
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI			9.159
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)		-7.915,25	
2-Pazarlama,Satış ve Dağıtım Gider.(-)	-500		
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	-7.415,25		
FAALİYET KARI VEYA ZARARI			1.243,75
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR			1.243,75
DÖNEM KARI VEYA ZARARI			1.243,75
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI			1.243,75

Gelir tablolarında görüleceği üzere 255 Demirbaşlar hesabına yapılması gereken muhasebe kaydının 770 Genel Yönetim Giderleri hesabına yapılması işletmenin dönem karını azaltmaktadır.

Örnek 2.

DEF Otomotiv İnşaat İç ve Dış Ticaret Limited Şirketi otomobil tamirhanesi olan ve sadece tamir ettiği otomobiller için kullandığı yedek parça satışı yapıp unvanında yer alan diğer sektörlerde faaliyeti bulunmayan bir şirkettir. Söz konusu şirket Y Limited Şirketi'nden 300 torba çimento ve 50 torba kireç almış ve bu alımlarını aşağıdaki gibi kaydetmiştir:

770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	3.300,00	
770.01. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		
191. İNDİRİLECEK KDV	594,00	
100. KASA		3.894,00

DEF şirketi unvanında bulunan ancak faaliyet alanı içerisinde bulunmayan alışlarına ait KDV'yi indirememesi gerekirken manipüle edip KDV'yi indirim konusu yapmıştır.

İşletmenin esas faaliyeti kapsamında olmayan mal alımlarına ilişkin bu muhasebe kaydı, işletmenin varlıklarını azaltırken aynı zamanda kaynakları arasında yer alan cari dönem karını da azaltmaktadır.

Bu örnekte vergi mevzuatı açısından dikkat çekilmesi gereken bir diğer husus aşağıda açıklanmıştır:

213 sayılı VUK 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddelerinin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden; bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin 2010 yılından itibaren KDV hariç 5.000 TL'nı aşan tüm mal ve/veya hizmet alış ve satışları, bu alış ve satışlara ait belgenin türüne bakılmaksızın aylık vergilendirme dönemleri itibariyle mal ve hizmet alışlarına ilişkin bildirim formu (Ba) ve mal ve hizmet satışlarına ilişkin bildirim formu (Bs) ile bildirmeleri hususlarında açıklamalar yapılmıştır.

Ba-Bs formlarının verilmesini yükümlölük haline getirilmesiyle amaçlanan, mükellefler arasındaki mal ve hizmet hareketleri bağlantılarının ortaya çıkartılabilmesi ayrıca bunların takip ve analizinin yapılabilmesidir. Öte yandan bu formları veren mükelleflerin mal ve/veya hizmet alım-satımı zinciri içerisindeki diğer tüm mükellefler tespit edilebilir hale gelmiş olacaktır.

Örnekte yer alan mükellefin alım yaptığı fatura tutarı 5.000 TL'nin altında kalmaktadır. Bu durumda hem alım yapan hem de satışı yapan mükellef Ba-Bs verme yükümlölüğünden kaçınmış olacaktır. Muhteviyatı itibariyle gerçek bir alış veriş olmayan söz konusu fatura elektronik ortama aktarılmamış ve kontrol sistemine dahil edilmemiş olacaktır. Herhangi bir olumsuz durumda ise elektronik ortamda Ba-Bs de yer almayan belgeleri kayıtlardan çıkarmak daha kolay olacaktır. Ayrıca, aynı mükellef dönem içerisinde birden fazla bu şekilde aldığı faturaları indirimine konu ederek ya daha az vergi ödeyecek ya da sonraki döneme devreden KDV tutarını artıracaktır.

Bu kapsamda, söz konusu belge muhasebe hileleri arasında sayılan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak da değerlendirilebilir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge; faturanın sahte olduğu anlamına gelmemektedir. Ortada gerçekleşen bir işlem olduğunu ancak faturada belirtilen emtianın satılmadığını veya fatura tutarının gerçek tutarı yansıtmadığını göstermektedir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi tespit etmek ise oldukça güçtür.

Dolayısıyla söz konusu muhasebe kaydının muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda muhasebe kaydının gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığının araştırılması gerekmektedir. Muhasebe kaydının gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığına dair; fiili denetim yapılması, iddia sahibi işletmenin işlemin gerçekliğini ispat etmesi istenebilir.

Belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olmadığı ve işletmenin kiracısı olduğu ticari ikametgahında tadilat yapmak amacıyla söz konusu emtiaları aldığı düşünüldüğünde aşağıdaki yevmiye kaydını yapacaktır.

264. ÖZEL MALİYETLER HESABI	3.300,00	
191. İNDİRİLECEK KDV	594	
100. KASA		3.894,00

İşletme yapmış olduğu muhasebe kaydı ile varlıklarındaki artış karşılığında kaynaklarında yer alan cari dönem kârını Örnek 2’de yer alan ilk muhasebe kaydına göre artırmış olacaktır. Burada Örnek 2’de yer alan ilk muhasebe kaydından farklı olarak işletmenin tadilatı için yapılmış olan gideri yasal mevzuat hükümleri kapsamında kira süresi içerisinde eşit şekilde faaliyet giderlerine kaydetmek suretiyle kurum kazancını bu tutarda azaltmış olacaktır.

DEF şirketi unvanında yazılı sektörde de faaliyette bulunmuş olsa idi yapması gereken yevmiye kaydı şu şekilde olmalı idi.

150. İLK MADDE VE MALZEME	3.300,00	
191. İNDİRİLECEK KDV	594	
100. KASA		3.894,00

Söz konusu işlemin gerçeği yansıtmaması durumunda ise satılan mamul maliyetinin artırılması amacına yönelik işlem kolaylığı sağlanarak işletmenin brüt satış karının ve dolayısı ile dönem karının azaltılması sağlanmış olacaktır.

İşletmenin 264 Özel Maliyetler hesabına kayıt yapması ile 150 İlk Madde ve Malzeme hesabına kayıt yapmasının gelir tablosunda karlılığını nasıl etkilediğini görebilmek için işletmeye ait gelir tablosu örnekleri aşağıda verilmiştir.

264 Özel Maliyetler hesabının kullanılması durumunda:

GELİR TABLOSU			
TL			
AÇIKLAMA	CARİ DÖNEM		
A-BRÜT SATIŞLAR		150.000	
1-Yurtiçi Satışlar	150.000		
C-NET SATIŞLAR		150.000	
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		-136.363,63	
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	-136.363,63		
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI			13.636,37
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)		-13.160,00	
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	-13.160,00		
FAALİYET KARI VEYA ZARARI			476,37
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR			476,37
DÖNEM KARI VEYA ZARARI			476,37
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI			476,37

150. İlk Madde ve Malzemeler hesabının kullanılması durumunda:

GELİR TABLOSU			
TL			
AÇIKLAMA	CARİ DÖNEM		
A-BRÜT SATIŞLAR		150.000	
1-Yurtiçi Satışlar	150.000		
C-NET SATIŞLAR		150.000	
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		-136.363,63	
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	-136.363,63		
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI			13.636,37
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)		-12.500	
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	-12.500		
FAALİYET KARI VEYA ZARARI			1.136,37
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR			1.136,37
DÖNEM KARI VEYA ZARARI			1.136,37
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI			1.136,37

Görüleceği üzere işletme 264. Özel Maliyetler hesabına kayıt yapması durumunda karlılığı

düşecektir.

Satıcı Y şirketinin yevmiye kadı ise şöyledir.

100. KASA	3.300,00	
600. YURT İÇİ SATIŞLAR		3.894,00
391. HESAPLANAN KDV		594,00

Burada yaratıcı muhasebe uygulaması açık bir şekilde görülmektedir. Y şirketi gerçekte yapmadığı bu satışı yapmış gibi hasılat kaydederek muhasebe kayıtları üzerinde firmanın karını artırmıştır.

Diğer taraftan, emtiaların satışını yapan Y şirketinin, bu malları faturasız aldığı düşünüldüğünde; faturasız olarak işletmesine almış olduğu emtiaların çıkışını yapabilmek için muhasebe hileleri arasında sayılan kayıt dışı işlemlere başvurmuş olacak ve düşük bedelle fatura düzenlediği emtianın çıkışını da yapmış olacaktır. Ayrıca, kasa hesabındaki ters bakiyeyi de bu kayıtlarla temizlemiş olacaktır.

Ayrıca, işletmenin belirli zaman aralığında satın almış olduğu emtiaların teslimini gerçekleştirdiği dönemlerde işlemin tarafı olan esas kişilere fatura düzenlememesi kaydi envanterinin fiili envanterine göre fazla olmasına neden olacaktır. Dönem içinde ya da dönem sonlarında kaydi ve fiili envanter tutarlarını eşitlemek isteyen işletmelerin işleme taraf olmayan üçüncü kişilere fatura düzenleyerek muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme suçunu işlemiş olacaktır. İlgüdüsel olarak denetim esnasında karşılaşılabilecek sorunları yok etmek isteyen işletmeler bu şekilde kaydi ve fiili envanterini düzelten (eşitleyen) işlemler yapabilmektedir.

Örnek 3.

Yine VHB Otomotiv İnşaat İç ve Dış Ticaret Limited Şirketinin kayıtlı çalışan iki işçisi varken aylık yemek gider faturasında işçiler için 425 adet yemek aldığı görülmektedir. Yevmiye kaydı ise aşağıdaki gibidir.

770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	3.825,00	
191. İNDİRİLECEK KDV	38,25	
100. KASA		3.863,25

Yukarıdaki işleme ait muhasebe kaydı kazanç yönetimine örnek olarak gösterilebilir Burada firma muhasebe kayıtlarını doğru yapmıştır. Ancak vardiyalı çalışması olmayan ve sadece kayıtlı iki işçi çalıştıran bir firmanın normal şartlar altında işçiler için aylık 60 adetlik yemek faturası alması gerekirken hayatın normal akışına aykırı şekilde 425 adetlik yemek faturası almış ve KDV yönünden indirimine konu etmiştir. Firma burada yasal mevzuat ve GKGMİ'ye aykırı davranmadan karını azaltmıştır.

Diğer taraftan söz konusu durumun işletmenin gelir tablosunda karlılığını nasıl etkilediğini görebilmek için işletmeye ait gelir tablosu örnekleri aşağıda verilmiştir.

İşletme Örnek 3'te belirtilen 2 işçisi için 60 adetlik yemek tutarını gider yazması durumunda:

GELİR TABLOSU			
TL			
AÇIKLAMA	CARİ DÖNEM		
A-BRÜT SATIŞLAR		10.000	
1-Yurtiçi Satışlar	10.000		
C-NET SATIŞLAR		10.000	
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		-9.523,80	
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	-9.523,80		
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI			476,20
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)		-690,00	
2-Pazarlama,Satış ve Dağıtım Gider.(-)	-150,00		
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	-540,00		
FAALİYET KARI VEYA ZARARI			-213,80
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR			-213,80
DÖNEM KARI VEYA ZARARI			-213,80
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI			-213,80

İşletmenin 2 işçisi için 425 adetlik yemek faturasını gider yazması durumunda:

GELİR TABLOSU			
TL			
AÇIKLAMA	CARİ DÖNEM		
A-BRÜT SATIŞLAR		10.000	
1-Yurtiçi Satışlar	10.000		
C-NET SATIŞLAR		10.000	
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		-9.523,80	
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	-9.523,80		
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI			476,20
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)		-3.975,00	
2-Pazarlama,Satış ve Dağıtım Gider.(-)	-150,00		
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	-3.825,00		
FAALİYET KARI VEYA ZARARI			-3.498,80
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR			-3.498,80
DÖNEM KARI VEYA ZARARI			-3.498,80
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI			-3.498,80

Gelir Tablosunda da görüleceği üzere yemek faturasının tümünün gider yazılması işletme karlılığını önemli ölçüde azalmakta daha doğrusu işletmenin dönem zararı artmış olmaktadır.

Örnek 4.

KLM Otomotiv İnşaat İç ve Dış Ticaret Limited Şirketi merkez binasında bulunan asansörlere bakım onarım yaptırmış olup 21/09/2020 tarihli 3.376,80 + %18 KDV tutarlı faturayı 01/01/2021 tarihinde kayıtlarına almıştır.

770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	3.376,80	
770.01. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		
191. İNDİRİLECEK KDV	607,82	
100. KASA		3.984,62

Muhasebe kaydı ile agresif muhasebe uygulanmıştır. 21/09/2020 tarihinde aldığı malları KDV Kanununun 29/3 maddesinde mükelleflerin belgeleri işlemin gerçekleştiği takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmaması şartıyla yasal defterlerine kaydedebileceği

hükümündeki esneklikten faydalanarak 01/01/2021 tarihinde yasal defterlerine kayıt etmiş söz konusu dönemde kanundan kaynaklanan indirim hakkını da kullanmıştır. Dolayısı ile şirket giderin yapıldığı vergilendirme döneminde belgeyi kayıtlarına almadığından karlılığı artmış gözükcektir. Ayrıca belgeyi kayıtlarına aldığı dönemde ise KDV yönünden sonraki döneme devreden KDV tutarı da artmış olacaktır.

Diğer taraftan, bu muhasebe kaydı karın istikrarlı hale getirilmesi yöntemine de örnek olabilir. Ülkenin bulunduğu ekonomik durum ve vergi oranları dikkate alındığında firmalar bazı dönemlerde kar bazı dönemlerde zarar edebilmektedir. Şirketlerin bu şekilde karlılıklarının dalgalı olması işletme dışı çevreyi olumsuz etkileyebilir. Bu durumda firma yine örnekte belirtilen KDV Kanunu 29/3 maddesinin esnekliğini kullanarak giderlerini yasal defterlerine zaman kaydırarak kaydedip karlılığının dönemler itibarıyla dalgalı bir şekilde seyretmesini engellemiş olacaktır.

Öte yandan, bu muhasebe kaydı aynı zamanda kazanç yönetimine de örnek olmaktadır. İşletme muhasebenin temel ilkelerinden olan dönemsellik kavramına aykırı hareket etmek suretiyle sorumlu olduğu işletme dışı kişilere karşı mali tablolarında yüksek kar tutarına yer vermek suretiyle haksız bir şekilde kredibilitesini arttırmış olacaktır.

Örnek 5.

Sağlık Medikal Hizmetleri Limited Şirketi'nin tek ortağı ve yöneticisi durumunda bulunan Ali ÇALAN yine kendisinin resmi olarak ortağı olmadığı, gizli ortağı olduğu Yancı Danışmanlık Limited Şirketinden danışmanlık hizmeti adı altında 30/09/2020 tarihinde 500.000,00 TL + %18 KDV tutarında fatura almıştır. Sağlık Medikal Hizmetleri Limited Şirketi'nin Eylül 2020 vergilendirme dönemine ilişkin söz konusu faturada dâhil edilmek suretiyle toplam 150.000,00 TL KDV ödemesi bulunduğu bilinmektedir.

Yancı Danışmanlık Limited Şirketi'nin tek ortağı bulunduğu ve bu ortağın üzerinde mal varlığı olmadığı, 15/09/2020 tarihinde gerçeğe uygun değeri 150.000,00 TL olan 4 adet gayrimenkulü tapuda beyan ettiği değer üzerinden 4.000.000,00 TL bedelle vadeli olarak satın aldığı, ara dönemde gerçeğe aykırı bilanço ve gelir tablosu düzenlemek suretiyle Türkiye'de mukim bir bankadan 15/10/2020 tarihinde 3.000.000,00TL kredi kullandığı, Sağlık Medikal Hizmetleri Limited Şirketi haricinde birden fazla firmaya da fatura düzenlediği ve bu faturalar üzerinde belirtilen KDV'ni tahsil ettiği, resmiyette kayıtlı olan

ortağın ise bu işlemlerin akabinde yurt dışına çıktığı ve bilinen bir adresinin olmadığı belirlenmiştir.

Sağlık Medikal Hizmetleri Limited Şirketi aşağıdaki gibi yevmiye kaydı yapmıştır.

260. HAKLAR HESABI	500.000,00	
191. İNDİRİLECEK KDV	90.000,00	
420. SATICILAR		590.000,00

İşletmenin danışmanlık firmasından temin ettiği faturayı yasal defter ve kayıtlarına intikal ettirmesi neticesinde, danışmanlık firması ortağının yurt dışına çıkmış olması tahsil ettiği KDV'nin vergi idaresince tahsilinin neredeyse imkansız olmasına ve söz konusu KDV'yi indirim hesaplarına konu eden Sağlık Medikal Hizmetleri Limited Şirketi'nin ise eksik KDV ödemesine neden olacaktır. Eksik ödenen KDV tutarı işletme varlıklarını arttırmakta ancak hazinenin zararına yol açacaktır. Söz konusu muhasebe kaydı ile de fatura bedeli 5 yıl süre içerisinde giderleştirileceğinden kurum kazancının azalmasına neden olacaktır.

Danışmanlık gideri adı altında alınan hizmet bedelini işletme varlıklarında aktifleştirmek ve karşılığında uzun vadeli yabancı kaynaklar hesabında belirtmek suretiyle işletmenin kredibilitesini artırmayı amaçlamıştır. Yaratıcı muhasebe uygulamaları kapsamında işletmenin, işletme dışı çevreye mali durumu güçlü gösterilerek risksiz bir işletme görüntüsü verilmektedir.

260 Haklar hesabına kayıt yapması durumunda işletmenin gelir tablosu aşağıdaki gibi olacaktır.

GELİR TABLOSU			
TL			
AÇIKLAMA	CARI DÖNEM		
A-BRÜT SATIŞLAR		1.333.333,33	
1-Yurtiçi Satışlar	1.333.333,33		
C-NET SATIŞLAR		1.333.333,33	
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		-1.211.818,18	
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	-1.211.818,18		
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI			1.215.15,15
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)		-71.500,00	
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	-71.500,00		
FAALİYET KARI VEYA ZARARI			50.015,15
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR			50.015,15
DÖNEM KARI VEYA ZARARI			50.015,15
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI			50.015,15

Söz konusu işlemde yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	500.000,00	
770.01. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		
191. İNDİRİLECEK KDV	90.000,00	
320. SATICILAR		590.000,00

İşletme olması gereken, doğru olan bu muhasebe kaydını yapmış olsa idi dönem karını doğrudan azaltmak suretiyle karlılığını azaltmış olacak ve işletme dışı kişilere karşı işletme riskini yüksek göstererek daha gerçekçi bir işlem yapmış olacaktı.

770 Genel Yönetim Giderleri hesabına kayıt yapması durumunda işletmenin gelir tablosu aşağıdaki gibi olacaktır.

GELİR TABLOSU			
TL			
AÇIKLAMA	CARİ DÖNEM		
A-BRÜT SATIŞLAR		1.333.333,33	
1-Yurtiçi Satışlar	1.333.333,33		
C-NET SATIŞLAR		1.333.333,33	
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		-1.211.818,18	
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	-1.211.818,18		
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI			121.515,15
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)		-571.500,00	
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	-571.500,00		
FAALİYET KARI VEYA ZARARI			-449.984,85
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR			-449.984,85
DÖNEM KARI VEYA ZARARI			-449.984,85
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI			-449.984,85

KDV yönünden değerlendirildiğinde, işletme söz konusu belgeyi defter ve kayıtlarına intikal ettirmemiş olsa idi vergi idaresine 240.000,00 TL KDV ödemesinde bulunacaktı. Ancak, belgenin kullanılması ile belge üzerinde yer alan tutar olan 90.000,00 TL daha az KDV ödemesinde bulunulacaktır.

Yancı Danışmanlık Limited Şirketinin muhasebe kayıtları ise aşağıdaki gibidir.

15/09/2020 tarihinde satın aldığı gayrimenkullere ilişkin muhasebe kaydı:

252. BİNALAR	4.000.000,00	
420. SATICILAR		4.000.000,00

İşletme gerçek değeri 150.000,00 TL den 4 adet gayrimenkulü toplamda 600.000,00 TL değeri olan varlıkları 4.000.000,00 TL olarak yasal defter kayıtlarına intikal ettirmiştir. Bu işlem sonucunda işletme yüksek tutarlara sahip varlıklarını uzun vadeli borçlanma ile karşıladığını gösterip, bilançosunu süslemek suretiyle bankalar nezdinde kredi kullanmasına

olarak sağlamıştır.

Yancı Danışmanlık Limited Şirketinin kredi kullanmadan önce 30/09/2020 tarihli ara dönem bilançosu ise aşağıdaki gibidir.



YANCI DANIŞMANLIK LTD.ŞTİ BİLANÇO

TL

AKTİF (VARLIKLAR)				PASİF (KAYNAKLAR)			
AÇIKLAMA	CARİ DÖNEM			AÇIKLAMA	CARİ DÖNEM		
	30.09.2021				30.09.2021		
I-DÖNEN VARLIKLAR			757.500,00	III-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			212.500,00
A-Hazır Değerler		17.500,00		B-Ticari Borçlar		150.000,00	
1-Kasa	13.000,00			1-Satıcılar	150.000,00		
3-Bankalar	4.500,00			F-Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülük.		62.500,00	
C-Ticari Alacaklar		740.000,00		1-Ödenecek Vergi ve Fonlar	62.500,00		
1-Alıcılar	740.000,00			IV-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			4.000.000,00
II-DURAN VARLIKLAR			4.000.000,00	B-Ticari Borçlar		4.000.000,00	
D-Maddi Duran Varlıklar		000000		1-Satıcılar	4.000.000,00		
3-Binalar	4.000.000,00			V-ÖZKAYNAKLAR			545.000,00
				A-Ödenmiş Sermaye		110.000,00	
				1-Sermaye	110.000,00		
				F-Dönem Net Karı (Zararı)		435.00,000	
				1-Dönem Net Karı	435.000,00		
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI			4.757.500,00	PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI			4.757.500,00

15/10/2020 tarihinde kullanılan kredi tutarına ilişkin muhasebe kaydı ise şöyledir:

102. BANKALAR	3.000.000,00	
300. BANKA KREDİLERİ		3.000.000,00

Aynı zamanda, Türkiye’de mukim bankadan yanıltıcı bilanço marifetiyle kredi kullanılmış ve şirket ortağının belirli bir adresi olmadığı, şirket üzerinde kayıtlı gayrimenkullerin gerçek değerinin alınan kredi tutarını karşılayamayacağı düşünüldüğünde söz konusu bankanın zarar ettirilmesine neden olunmuştur.

30/09/2020 tarihinde düzenlediği faturaya ilişkin muhasebe kaydı şöyledir:

120.ALICILAR HESABI	590.000,00	
600. YURT İÇİ SATIŞLAR		500.000,00
391. HESAPLANAN KDV		90.000,00

Danışmanlık hizmeti faturası düzenleyen firma yasal defter ve kayıtlarına doğru kayıt yapmış olsa da elde edilen kazanç üzerinden alınması gereken toplam verginin (KDV + Kurumlar Vergisi) tahsil gücü bulunması nedeniyle haksız kazanç elde edilmiş ve hazine zarara uğratılmıştır. Hazine zararına neden olan olay vergi ödemesine muhatap gerçek kişinin yurt dışına kaçmak maksadıyla çıkmasıdır. Aynı zamanda satışlarının yüksek olması gelir tablosu hesaplarını iyileştirmesi suretiyle uygun kredi kullanımına neden olmuştur.

SONUÇ

Muhasebe hataları gerekli dikkat ve özenin gösterilmemesi, tecrübesizlik veya bilgi yetersizliği sonucunda kasıt unsuru taşımadan yapılan yanlışlıklardır. Hata muhasebe kayıtları üzerinde yapılmaktadır. Muhasebe hilesi ise belirli bir amaca ulaşmak adına, bu amaçlar arasında vergi kaçırmakta sayılmakta olup, işletmenin belge ve kayıtlarını manipülatif fiiller ile kanuna aykırı olduğunu bilerek, kasıtlı olarak gizlemesi ve tahrif etmesidir. İşletmeler muhasebe hilesi ile belge sahtekârlığı yapıp uydurma hesaplar vasıtasıyla giderlerin fazla gösterilmesini amaçlayabilmektedir. Giderlerin gelirlerden daha fazla olması vergi idaresine daha az vergi ödenmesi sonucunu doğurmaktadır.

Muhasebe hilesi sıklıkla belge üzerinde yapıldığından tespit edilmesi oldukça güç olup ortaya çıkarılması da zordur. Bu durumda vergi denetimlerinin artırılması öngörülebilir. Ayrıca bu durumda etik eğitimi büyük önem arz etmektedir. Muhasebe kayıt sürecinde bulunan tüm çalışanlar ve işletme yöneticilerinde etik olgusunun yerleşmiş olması gereklidir. Bunun dışında muhasebe meslek mensuplarının emeklerinin karşılığı olan ücretlerini hizmet verdikleri mükelleflerin kendilerinden almalarının uygun olmayacağı düşünülmektedir. İllere ve sektörlerle göre belirlenecek ücret tarifesine uygun olarak mükelleflerin belirlenen kamu kurumuna ödeme yapması ve meslek mensuplarının hesaplarına kurum aracılığı ile ödeme yapılması meslek mensuplarının mükellefe bağımlılığını azaltacak, ücret anlamında rekabete dayalı olarak vergisel anlamda olumsuzlukların önüne geçileceği düşünülmektedir. Aksi takdirde manipülatif olaylara zemin hazırlanmış olacak ve muhasebe meslek mensuplarının güvenilirliği ve bağımsızlıkları da sarsılmış olacaktır. Bu bağlamda meslek mensuplarının ücret anlamında mükelleflere işçi-işveren ilişkisi gibi algılanan bağımlılığının ortadan kaldırılması ve meslek mensuplarının etik bilincinin geliştirilmesi manipülasyon nedeniyle oluşabilecek kamu zararlarının önüne geçecektir.

Muhasebe manipülasyonu ise hata da olduğu gibi tecrübesizlik sonucu kasıtlı olmayan davranış ya da hile de bilinçli olarak belgeler ile yapılan tahrifat değil işletmenin dış çevreye iyi gösterilmesi amacıyla işletmenin finansal tablolarının doğrudan değiştirilmesi işidir.

Muhasebe hilesi ve manipölasyonunun bilinçli ve kasıtlı olarak işletmenin iç ve dış çevresini olumlu ya da olumsuz yönde etkilemek için yapıldığı literatürde açıklanmıştır. Bu kapsamda yapılan açıklamalar çerçevesinde manipölasyona giden yolun muhasebe hileleri ile başladığı düşünülebilir. Çünkü manipölasyonların finansal tablo sonuçlarını etkilemek için yapıldığı düşünüldüğünde finansal tablolara aktarılan bilgilerin ise muhasebe kayıtlarına dayanmasından dolayı muhasebe kayıtlarında hile yapılmadan muhasebe manipölasyonu da yapılamayacaktır.

KDV mükelleflerinin mal ve/veya hizmet alışlarında her aşamadaki yüklendiği katma değerin bir sonraki vergilendirme dönemine devredilmesi ya da mal ve/veya hizmet alırken mükellefin üzerinde yük oluşturan vergiyi mal ve/veya hizmet satarken elde etmiş olduğu vergiden indirerek alış ile satış arasında oluşan fark kadar yani sadece elde etmiş olduğu artı değer kadar vergi ödemesi KDV indirim mekanizması sayesinde gerçekleşmektedir.

İşletmeler tezimizin son bölümünde örneklerde yer aldığı gibi belge sahtekârlığı olarak nitelendirilebilecek faturalar ve uydurma hesaplarla giderlerini fazla gösterip muhasebe hilesine başvurarak sonraki döneme devreden KDV'yi artırmak, vergi idaresine daha az vergi ödemek veya hiç vergi ödememek için indirim mekanizmasını kullanabilmektedirler.

Aynı zamanda bu durum kayıt dışı ekonominin oluşmasına da neden olmaktadır. Bu doğrultuda hiç belge alınmadan veyahut belgenin içeriğinin gerçeği yansıtmayan şekilde gerçekleşen mal ve/veya hizmet alım satımının vergi idaresinden tamamen ya da kısmi olarak gizlenmesi kayıt dışı ekonominin oluşmasına zemin hazırlayacaktır.

Ayrıca, firmaların iç ve dış çevresine sunacakları bilgilerin muhasebenin temel ilkelerine uygun, doğru, tarafsız, tutarlı, güvenilir ve tam bir açıklamaya yer verecek şekilde olması gerekmektedir. İşletmelerin muhasebe manipölasyonlarına başvurarak gelir ve giderlerini KDV indirim mekanizması aracılığıyla manipüle etmeleri finansal tablolarına olumsuz yönde yansıyabilecek hem işletme içi hem de işletme dışındaki çevrelerin işletme ile ilgili alacakları kararlarda doğru tercih yapmalarını engelleyecektir. Bu bağlamda bu tür manipölatif eylemlerle hazırlanan finansal tablolar tüm ekonomiyi etkilemiş olacaktır.

Diğer taraftan, bu tür manipölasyonların yapılması ülkemizde vergi bilincinin tam oluşmadığından kaynaklandığını düşündürmektedir. Vergi bilincinin tam yerleşmemiş olması, bazı vergi oranlarındaki yükseklikler mükelleflerin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmemelerine ve onları vergi ödemeden kurtulma yollarına itmektir. Vergi bilincini oluşturmak adına vergi idaresinin çeşitli yollarla çalışmalar yaptığı da bilinmektedir.

Toplumunun tümünde vergi bilincini geliştirmek ve vergiye gönüllü uyumu sağlamak için 1990 yılından bu yana her yıl şubat ayının son haftası Vergi Haftası olarak kutlanmaktadır. Vergi bilinci özellikle çocuk yaşlarda başlayarak öğrenileceğinden her yıl kutlanan Vergi Haftası'nda okullar vergi idaresince görevlendirilen memurlar ile ziyaret edilerek çocuklara vergi bilinci aşılanmaya çalışılmaktadır.

Öte yandan, KDV indirim müessesesi mükellefler üzerinde kontrol mekanizması oluşturmayı, mükerrer vergilendirmeyi önlemeyi amaçladığından son derece önemli olup bu müessesenin uygulanmasında Çalışma'nın son bölümünde sunulan örneklere benzer sorunlar ise kanun koyucunun indirim müessesesi kavramına yaklaşımından kaynaklandığını da düşünmektedir.

KDVK 29/3 maddesinde indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla yasal defterlere kaydedilen vergilendirme döneminde kullanılabileceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısı ile mükellefler giderin yapıldığı vergilendirme döneminden itibaren en çok iki takvim yılı içerisinde belgeyi indirimine konu edebileceklerdir. Bu süreler içerisinde herhangi bir dönemde ödenecek vergi çıkması durumunda şletmeler o dönem de belgelerini indirimine konu ederek vergiden kaçınabilecektir.

Bu anlatımlar ışığında; KDV'nin genel bir harcama vergisi olduğu düşünöldüğünde indirim müessesesinden sadece KDV mükellefleri değil bu vergiye maruz kalan herkesin herhangi bir sınırlandırmaya gitmeden yapmış olduğu tüm harcamalar için yararlanması durumunda gerçek anlamda otokontrolün sağlanacağı, vergi kayıp kaçağının önleneyeği ekonomide çoğunluğın manipölatif eylemler içerisinde bulunmayacağı düşünölmektedir.

Ölkemizde hali hazırda KDVK'da sayılan bazı istisnalar haricinde indirilecek KDV'nin hesaplanan KDV'den fazla olduğu durumlarda yani indirilecek KDV ile hesaplanan KDV arasındaki şletmeler lehine olumlu fark iade edilmemekte ve sonraki döneme devredilmektedir. İstisnaya konu iadeler, vergi idaresi tarafından daha az vergi iadesi yapılmasını sağlıyor olsa da vergi idaresinin ve firmaların enerjilerinin büyük bölümü bu işlemlerle tükenmektedir.

Tüm ekonomik birimlerin indirim müessesesinden yaralanması şartıyla vergi idaresinin mükelleflerin sonraki döneme devreden KDV'yi belli bir kurala bağlamadan isteğe bağlı olarak iade etmesi ya da sonraki döneme devreden KDV olarak kullanılmasına izin vermesi gerektiği düşünölmektedir.

Ancak, bunun için iade hakkı doğan veya doğmayan tüm ekonomik birimlerin denetim altına alınması, para akışının bankalar aracılığıyla yapılması, teknolojik alt yapının geliştirilmesi, vergi idaresince halen uygulanan elektronik denetleme sistemlerinin daha da etkinleştirilmesi, muhasebe meslek mensuplarının da yetkilendirilerek denetim sistemine dahil edilmesi gereklidir. Tüm bunların sağlanmış olması kaydıyla belgelerin indirim konusu yapılabileceği zaman aralığının da belirlmesine gerek kalmayacaktır.

KDV tek aşamalı bir vergi değildir. Bu vergi başladığı mükellefte bitmemekte söz konusu mükellefle yapılan bir işlem diğer mükellefler özelinde de sonuç doğurmaktadır. Aslında KDV ekonomiyi bir bütün halinde kavramakta, kavradığı ölçüde de olumlu sonuç vermektedir. Bu aşamada KDVK'da yer alan istisnalar bu bütünü oluşturan halkalar zincirinin kopmasına neden olmaktadır. Diğer deyişle istisnalar vergi indirimlerini ortadan kaldırmakta sistem içerisinde aksamalara neden olup kayıp kaçaklara yol açmaktadır.

KDVK'da istisnalar arasında sayılan taşınmaz satışlarında, istisnadan faydalanma açısından Kanun'un tüm mükelleflere eşit davranmadığı düşünülmektedir. Sermaye şirketleri aldığı ve indirimlerine konu etmiş olduğu taşınmazları, iki yıl aktiflerinde bulundurma ve taşınmaz ticareti yapmıyor olması şartıyla KDV'den istisna olarak KDV hesaplamadan satışını yapabilmektedir. Ancak şahıs işletmeleri şartları sağlamış olsa da bu istisnadan yararlanamamaktadır. Bu durumun ise yine vergi yükü üzerinde kalan işletmelerin manipülatif eylemlere yönelebileceğini düşündürmektedir.

KDVK'da yine istisnalar arasında sayılan külçe altın satışları ekonomide kayıp kaçığın artmasına neden olabilmektedir. Bilindiği üzere günlük hayatta 22 ayar, 18 ayar gibi perakende aşamada satışı yapılan altınların içerisindeki külçe altın miktarı düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden KDV hesaplanmaktadır. Aynı zamanda külçe altın olan gram altın olarak satılanlar ise KDV'den istisnadır. Bu istisnadan faydalanmak isteyen işletmeler kredi kartı sahibi tüketicilere gerçekte gram altın satmamasına karşın gram altın satışı yapmış gibi kredi kartı ile tahsilat yaparak manipülatif eylemleri ile ekonomide kayıp/kacağa neden olabilmektedir. Bu durumun önüne geçilebilmesi için perakende aşamada gram altın satışlarının KDV yönünden de vergilendirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Özellikle imalat sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin imalat aşamasında kullanmak zorunda oldukları ve şirkete büyük maliyetler yükleyen girdilerden birisi enerji harcamalarıdır. Bu meyanda şirketlerin enerji satın almak için ödedikleri tutarlar ürettikleri malların maliyetinin büyük bir bölümünü oluşturmaktadır. Enerji harcamalarına ait faturalarda tüketim bedeline enerji fonu, belediye vergisi gibi belli oranda hesaplanan

tutarlar eklenmektedir. KDV ise bu tutarlar toplamının üzerinden hesaplanarak tahsil edilmektedir. Her ne kadar işletmeler ödedikleri tutarları indirim konusu yapabilseler de sadece kullanılan enerji tutarı üzerinden hesaplanmayan KDV şirketler üzerindeki yükü arttırmaktadır.

Aynı konuya benzer bir durum ise ÖTV’de yaşanmaktadır. ÖTV Kanunu’nda sayılan istisnai haller hariç ÖTV’ye tabi mal ve/veya hizmetleri alan mükellefler o malın satış fiyatına ÖTV tutarı eklendikten sonra hesaplanan KDV tutarını ödeyerek sahip olabilmektedirler. Bu durum ise verginin vergisinin alındığını göstermektedir.

Örneğin, ÖTV’ye tabi bir ürünün vergisiz fiyatının 1.000,00 TL, ÖTV oranının %20, KDV oranının ise %18 olduğunu varsayalım. Bu durumda vergi öncesi bedele ilk önce ÖTV oranı uygulanacak ($\text{ÖTV tutarı} = 1.000,00 \text{ TL} * \%20 = 200,00 \text{ TL}$), sonra ÖTV’li tutar üzerinden KDV ($\text{KDV tutarı} = 1.200,00 \text{ TL} * \%18 = 216,00 \text{ TL}$) hesaplanacaktır. Sonuçta o mal için toplam 1.416,00 TL ödeme yapılacaktır. ÖTV eklenmeden KDV hesaplanmış olsa idi $1.000,00 * \%18 = 180,00 \text{ TL}$ KDV ödenmesi gerekecek ve vergiler dahil tutar 1.380,00 TL olacaktı. Dolayısı ile verginin vergisi alınmış olduğundan işletmeler fazladan 36,00 TL tutarında bir maliyete katlanılmış olmaktadır. Bu durum işletme maliyetlerini arttıracığından şirketleri manipülatif eylemlere sevk edebilmektedir.

Günlük hayatta verginin vergisinin alınmasına petrol istasyonlarından alınan akaryakıt ile sıfır araç alımları örnek verilebilir. Akaryakıt alımları veya sıfır araç alımlarında yukarıdaki örnekte açıklanan şekilde hesaplanan vergiyi nihai tüketici ödemektedir. Dolayısıyla vergi yükü nihai tüketicilerin bu vergileri ileriye veya geriye yansıtamadığından üzerinde kalmaktadır.

Vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla KDVK 9. maddesi kapsamında, son yıllarda çeşitliliği arttırılan KDV tevkifatına tabi işlemler zaman zaman vergi idaresinin aleyhine işlemler yapılmasına neden olmaktadır. Tevkifata tabi işlemlerde tevkifat uygulama sınırının 2.000,00 TL olduğunun bilinmesi örneğin anlaşılmasını kolaylaştıracaktır. Nakliyecilik işi ile uğraşan ve KDV tevkifatı hususunda tam bilgiye sahip olmayan mükellefin fatura üzerinde tevkifat yapamaması ya da hizmeti alan işletme tarafından tevkif edilen tutarın vergi idaresine ödenmemesi o nakliye hizmetini verenin tevkifattan kaynaklı KDV iadesini alamamasına neden olmaktadır. Bu durumda nakliye hizmetini verenlerin ya o işletmeye hizmet vermemesine ya da manipülatif davanarak tevkifatsız veya tevkifat uygulama sınırının altında farklı zamanlarda tevkifatsız fatura düzenlemesine neden olacaktır. Bu tür sorunların önüne geçebilmek için ilk başta toplumda vergi bilincinin

arttırılması gerektiği düşünülmektedir. Ayrıca tevkifata tabi işlemlerde tevkifat limitinin artırılması mükellefleri manipülatif eylemlere sevk etmeyecektir.

Bir diğer husus ise; Planlı Alanlar İmar Yönetmeliği kapsamında net kullanım alanı 150 metrekare altında lüks olmayan konut satışlarında KDV konutun satış fiyatı üzerinden % 1 oranında hesaplanmaktadır. Ancak binayı inşa eden mükellefe konutun imalinde yüklendiği KDV ile satışında hesapladığı KDV arasındaki fark KDVK 29/2 maddesi gereği iade edilmektedir. Söz konusu konutlarda KDV oranının %1 olarak belirlenmesi sosyal devlet olma gereğince nihai tüketiciyi korumak adına yapıldığı düşünüldüğünde konutu imal edip satan mükellefin genel oranda (%18) KDV'li fatura düzenleyip aradaki farkın ise verginin asıl yüklenicisi olan nihai tüketiciye vergi idaresince iade edilmesi bir nebze de olsa tüketicileri vergi yükünden kurtaracak ve faturada yer alan fiyatların doğruluğu açısından otokontrol sağlanmış olacaktır.

Takip eden çalışmalarda manipülatif KDV uygulamalarının bu çalışmada sunulan örneklerin dışında daha farklı iş ve işlemlerde ele alınması, KDV indirim mekanizmasının bir muhasebe manipülasyon aracı olarak nasıl kullanıldığının farklı açılardan değerlendirilmesine imkan sunabilecektir.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. 2007. “Hilelerin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılmasına Yönelik Proaktif Yaklaşımlar”. *Muhasebe ve Denetime Bakış* (22):119–138.
- Acar, D. ve Tetik, N. 2000. *Tekdüzen Hesap Planına Uygun Genel Muhasebe*. Isparta: Tuğra Ofset.
- Akdoğan, A. 2005. *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. 2011. *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, H. 2003. “Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları”. Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.
- Akdoğan, H. 2005. “Muhasebe Mesleğinde Toplam Kalite Yönetimi İçerisinde Yer Alan Müşteri Memnuniyeti ve Etik İlişkisi”. *Muhasebe ve Denetime Bakış* (14): 75-87.
- Akmaz, K. 2013. *Yargı Kararları ve Özelgeler Işığında KDV’de İndirim*. İzmir.
- Aksoy, Ş. 1998. *Kamu Maliyesi*. 3. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Alptürk, E. 2008. *Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Arslan, M. 2001. *Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Nobel Yayınları.
- Aslan, T. 2017. “Muhasebe Hata ve Hileleri Üzerinde Etkili Faktörlerin Muhasebe Meslek Etiği Kapsamında Analizi: Yalova Örneği”. *Journal of Social and Humanities Sciences Research* 4(12):1125–1138.
- Ayarlıoğlu, M. A. 2007. “Kar Yönetimi Uygulamaları ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda Test Edilmesi”. Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi (Yayınlanmamış).
- Aygün, D. 2013. “Yaratıcı Muhasebe Stratejileri”. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF*

Dergisi (2): 49-69.

- Balaciu, D., V. Bogdan, ve A. B. Vladu. 2009. "A Brief Review of Creative Accounting Literature and Its Consequences in Practice". *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica* 11(1):170–183.
- Bayırlı, R: 2006. "Yaratıcı Muhasebe, Etik, Firma Değeri ve Örnek Bir Uygulama". Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.
- Bekçi, İ., ve N. Avşarlıgil. 2011. "Finansal Bilgi Manipülasyonu Yöntemlerinden Yaratıcı Muhasebe ve Bir Uygulama". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* 13(2):131–162.
- Bilici, N. 2012. *Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş.
- Bulutoğlu, K. 2003. *Kamu Ekonomisine Giriş*. İstanbul: Yapı Kredi Yayınları.
- Coenen, T. 2008. *Essentials of Corporate Fraud*. New Jersey: Jhon Wiley & Sons.
- Çağan, N., ve Öncel, M. 1988. *Bankacılar için Mali Hukuk Bilgisi*. Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü.
- Çevik, S. 2016. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Konya: Palet yayınları.
- Çıtak, N. 2009. "Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama mıdır?" *Mali Çözüm Dergisi* 91(1):81–109.
- Dalğar, H., ve S. Pekin. 2011. "Kurumsal Yönetim ile Finansal Tablo Manipülasyonu Arasındaki İlişki: İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi'nde Yer Alan Şirketlerde Bir Araştırma". *Mali Çözüm Dergisi* 21(107):19–43.
- Dechow, Patricia M., ve Douglas J. Skinner. 2005. "Earnings Management: Reconciling the Views of Accounting Academics, Practitioners, and Regulators". *SSRN Electronic Journal*. doi: 10.2139/ssrn.218959.
- Değer, N., 2011. *Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu*. Ankara: Yaklaşım yayınları.
- Demir, V., ve O. Bahadır. 2007. "Muhasebe Manipülasyonu Yöntem ve Teknikler". *Mali Çözüm Dergisi* 84:103–119.
- Demirci Ece, N. 1998. "Muhasebede Hata ve Hile". Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Diana, B., ve P. C. Madalina. 2008. "Is Creative Accounting a Form of Manipulation?"

Economic Science Series 17(3):935–940.

Dumanoğlu, S. 2005. “Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi”. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* 20(1):347–358.

Elitaş, B. L. 2013. “Muhasebe Manipülasyonu ve Muhasebe Bilgi Kalitesine Etkisi”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (58):41–54.

Ersoy, A. 1989. *Katma Değer Vergisi ve Muhasebe Uygulamasına İlişkin Öneriler*. Ankara: Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, Yayın No:141.

Gürbüz, H. 1995. *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Bilim Teknik Yayınları.

GVK. 1960. Gelir Vergisi Kanunu. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.193.pdf>.

Haftacı, V. 2011. *Muhasebe Denetimi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Healy, Paul M., ve James Michael Wahlen. 1998. “A Review of the Earnings Management Literature and its Implications for Standard Setting”. *SSRN Electronic Journal*. doi: 10.2139/SSRN.156445.

Holmes, A. W., ve Overmyer, W. S., 1975. *Muhasebe Denetimi Standartları ve Yöntemleri* (O. Göktürk, Çev.). İstanbul: Bilimsel Yayınlar Derneği.

Irmak, R., G. A. Kurnaz, B. Çağlayan, ve B. Bal. 2002. *Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri İle Bunların Tespit Yöntemleri*. Ankara: Şafak Matbaacılık.

Jafarlı, R., ve G. Gahramanlı. 2018. “Hata, Yaratıcı Muhasebe ve Hile Ayrımı, Muhasebe Hilelerine Karşı Çözüm Önerisi: Enron Skandalı Örneği”. *Ünye İİBF Dergisi* 2:1–15.

Jones, M. J. 2011. *Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals*. John Wiley & Sons.

Kara, S., ve P. Özcan. 2020. “Muhasebe Manipülasyonlarında Yapay Sinir Ağlarının Önemi ve Bir Uygulama”. *Muhasebe ve Denetim Bakış* (60):155–176.

Katma Değer Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı. 1984. Resmi Gazete. Tarih: 02.11.1984. Sayı: 18563.

Kaymak, C. 1996. “Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerin Muhasebe ve Muhasebe Denetimi Yönünden Değerlendirilmesi”. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi.

KDVGUT. 2014. “Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği”.

(<https://www.mevzuat.gov.tr/anasayfa/MevzuatFihristDetayIframe?MevzuatTur=9&MevzuatNo=19631&MevzuatTertip=5>)

- Kızılot, Ş. 1998. *Açıklamalı ve İctihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Kızılot, Ş. 1998. *Katma Değer Vergisi Kanunu Uygulaması*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Kirik, Z. 2007. “Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik:Afyonkarahisar da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma”. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Kirschenneiter, M., ve N. D. Melumad. 2002. “Can ‘Big Bath’ and Earnings Smoothing Co-exist as Equilibrium Financial Reporting Strategies?” *Journal of Accounting Research* 40(3): 761-796.
- KMYKK. 2003. “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu”. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5018.pdf>.
- Krishnan, C. V., ve L. M. Parsons. 2008. “Getting to Bottom Line: An Exploration of Gender and Earnings Quality”. *Journal of Business Ethics* 78(1/2): 65-76.
- Küçükkocaoğlu, G., ve C. Küçüksözen. 2005. “Gerçeğe Aykırı Finansal Tabloların Ortaya Çıkarılması: İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (28):160–171.
- Küçüksözen, C. 2004. “Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”. Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi (Yayınlanmamış).
- Küçüksözen, C., ve G. Küçükkocaoğlu. 2005. “Finansal Bilgi Manipülasyonu: İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”. içinde *MÖDAV, 1. Uluslararası Muhasebe Konferansı*. İstanbul.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği. 2004. *Maliye Hesap Uzmanları Derneği-Denetim İlke ve Esasları*. 3. Baskı. İstanbul: Yıldız Ofset.YOLDA
- MSGUT. 1992. “1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Genel Uygulama Tebliği”. <https://gib.gov.tr/node/88229>
- Mulford, C. W., ve E. E. Comiskey. 2002. *The Financial Numbers Game: Detecting*

Creative Accounting Practices. USA: Jhon Wiley&Sons.

Nadaroğlu, H. 2000. *Kamu Maliyesi Teorisi*. 11. Baskı. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Ocak, M. ve Güçlü, F. C. 2014. “Muhasebe Manipülasyonu: Hile, Yaratıcı Muhasebe, Kar ve İzlenim Yönetimine İlişkin Kavramsal Çerçeve”. *Uluslararası Antalya İşletme Fakültesi Dergisi* (6):123–135.

Öz, E., Kaya, M. G. ve Ilgar, B. 2018. “3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa Göre İndirilemeyecek KDV ve Buna İlişkin Özellikli Durumlar”. *Gümrük Ticaret Dergisi* (11):12–25.

Özbalcı, Y. 2007. *Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık.

Özsoy, N. 1972. “Teoride ve Uygulamada Katma Değer Vergisi”. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi* 27(03):953–970.

Sevilengül, O. 1998. *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Yayınları.

Sürmen, Y. 2016. *Muhasebe-1*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Şenyüz, D. 2001. *Türk Vergi Sistemi: Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi*. Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları.

Şimşek, V. A., ve A. Tolu. 2002. *Katma Değer Vergisinde İndirim*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Tanç, A. 2004. “Muhasebede Yapılan Yolsuzluklar ve Hileli Finansal Raporlama: Vak'a Analizleri”. Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.

Topsak, F. 2009. “Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata, Hile ve Meslek Etiği Konularındaki Tutumları Üzerine Bir Araştırma: Ankara ve Balıkesir Örneği”. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Trussel, John. 2003. “Assessing Potential Accounting Manipulation: The Financial Characteristics of Charitable Organizations with Higher than Expected Program-Spending Ratios”. 616–634.

- Türk Dil Kurumu. 2021. “Türk Dil Kurumu Sözlükleri”. Tarihinde 23 Temmuz 2021 (<https://sozluk.gov.tr/>).
- Türk, İ. 1992. *Kamu Maliyesi*. 1. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Uluatam, Ö., ve Y. Methibay. 1999. *Vergi Hukuku*. Ankara: İmaj Yayıncılık.
- Uzay, Ş. 2004. “21. Yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler”. *Mali Çözüm Dergisi* 67:229–248.
- Ünal, O. K. 2013. *Fatura ve Teyit Mektubu*. Ankara: Bilge Yayınevi.
- Varıcı, İ., ve B. Er. 2013. “Muhasebe Manipülasyonu ve Firma Performansı İlişkisi: IMKB Uygulaması”. *Ege Akademik Bakis* 13(1):43-52.
- Vergi Usul Kanunu, 213 Numaralı. 1961. Resmi Gazete. Tarih: 10.01.1961. Sayı: 10703.
- Yaping, N. 2005. “The Theoretical Framework of Earnings Management”. *Canadian Social Science* 1(3): 32-38.
- Yazan, Ö. 2015. “*Muhasebe Bilgi Kalitesi Açısından Kurumsal Sosyal Sorumluluk, Kazanç Yönetimi ve Finansal Performans İlişkisi*”. Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon, Doktora Tezi.

Aksaray Üniversitesi Tez Değerlendirme Formu		
Öğrencinin Adı Soyadı: Adem DÖNMEZ		EVET
Kapak		
1	Tez Başlığı tutanaktaki başlıkla aynı mı?	X
2	Kapakdaki ay ve yıl savunmaya girilen tarihle tutarlı mı?	X
3	Kapak format kılavuzdaki kapak formatına uygun mu?	X
4	Kapakta yazılan tüm yazılar doğru olarak verilmiş mi?	X
İçindekiler		
5	Sayfa numaraları tam verilmiş mi?	X
6	Şekil, Çizelge vb. listeleri verilmiş mi? Sıralaması doğru mu?	X
7	Özet, Abstract, Giriş, Sonuçlar vb. bölümler var mı?	X
8	Yazım hataları kontrolü yapıldı mı?	X
Giriş		
9	Hazırlanan tezin önemini anlatıyor mu?	X
10	İkinci ve Üçüncü dereceden başlık içermemeli kuralına uyuldu mu?	X
Özet/Abstract		
11	Kılavuza uygun mu?	X
12	Ay ve yıl savunmaya girilen tarihle tutarlı mı?	X
13	Özet; tek sayfa, tek aralık, tek paragraf kuralına uygun olarak yazıldı mı?	X
14	Bilim kodu, sayfa adedi, anahtar kelimeler ve tez danışmanı yazıldı mı?	X
Kaynakça		
15	Kaynakların tamamına metin içinde atıf yapıldı mı?	X
16	Kaynak formatı Kılavuzdaki kaynak formatına uygun olarak hazırlanmış mı?	X
17	Atıf formatı kılavuzdaki atıf formatına uygun mu?	X
Atıf Yöntemi APA 6 ☒ CMS ☐ İSNAD ☐		
Genel Değerlendirme		
18	Etik Beyan açıklaması okundu, uyuldu ve imzalandı mı?	X
19	Kabul/Onay sayfası kılavuzdaki formata uygun olarak düzenlenmiş mi?	X
20	Kabul /Onay sayfasında belirtilen oy birliği/oy çokluğu seçeneklerinden uygun olanı savunmayla tutarlı olacak şekilde belirlenmiş mi?	X
21	Sayfa kenar boşluklar ve sayfa numaraları kılavuzdaki formatına uygun mu?	X
22	Paragraf boşlukları ve metin satır aralığı kılavuza uygun olacak şekilde düzenlenmiş mi?	X
23	Başlık yazımları kılavuzdaki başlık formatlarına uygun mu?	X
24	Yazı tipi ve boyutu kılavuzdaki yazı tipi ve boyutu formatına uygun mu?	X
25	Şekil, Çizelge vb. açıklama ve numaralandırmaları kılavuzdaki formata uygun olarak yazılmış mı?	X

Bu tezin tarafımdan “Tez yazım kuralları” okunarak dikkatlice hazırlanmış olduğunu ve doğabilecek her türlü olumsuzluktan sorumlu olacağımı kabul ederim.

Öğrencinin imzası