AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Duygu DOĞAN

ADLİ MUHASEBE KAPSAMINDA VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI: BİR VAK'A ÇALIŞMASI

İşletme Ana Bilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi

Antalya, 2019

AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Duygu DOĞAN

ADLİ MUHASEBE KAPSAMINDA VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI: BİR VAK'A ÇALIŞMASI

Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Güler Ferhan ÜNAL UYAR

İşletme Ana Bilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi

Antalya, 2019

Akdeniz Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Duygu DOĞAN 'ın bu çalışması, jürimiz tarafından İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Programı tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan	: Doç. Dr. Osman AKIN	(İmza)
Üye (Danışmanı)	: Dr. Öğr. Üyesi Güler Ferhan ÜNAL UYAR	(İmza)
Üye	: Dr. Öğr. Üyesi Murat ERDOĞAN	(İmza)

Tez Başlığı: Adli Muhasebe Kapsamında Vergi Kaçakçılığı Suçları: Bir Vak'a Çalışması

Onay: Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Tez Savunma Tarihi : 18/06/2019

Mezuniyet Tarihi : 25/07/2019

(İmza)

Prof. Dr. İhsan BULUT

Müdür

AKADEMİK BEYAN

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum "Adli Muhasebe Kapsamında Vergi Kaçakçılığı Suçları: Bir Vak'a Çalışması" adlı bu çalışmanın, akademik kural ve etik değerlere uygun bir biçimde tarafımca yazıldığını, yararlandığım bütün eserlerin kaynakçada gösterildiğini ve çalışma içerisinde bu eserlere atıf yapıldığını belirtir; bunu şerefimle doğrularım.

İmza

Duygu DOĞAN

T.C.
AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TEZ ÇALIŞMASI ORİJİNALLİK RAPORU
BEYAN BELGESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

ÖĞRENCİ BİLGİLERİ	
Adı-Soyadı	**Duygu DOĞAN**
Öğrenci Numarası	**20088504001**
Enstitü Ana Bilim Dalı	**İşletme**
Programı	**Tezli Yüksek Lisans**
Programın Türü	**(X) Tezli Yüksek Lisans ( ) Doktora ( ) Tezsiz Yüksek Lisans**
Danışmanının Unvanı, Adı-Soyadı	**Dr. Öğr. Üyesi Güler Ferhan ÜNAL UYAR**
Tez Başlığı	**Adli Muhasebe Kapsamında Vergi Kaçakçılığı Suçları: Bir Vak'a Çalışması**
Turnitin Ödev Numarası	**1147164329**

Yukarıda başlığı belirtilen tez çalışmasının a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana Bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 90 sayfalık kısmına ilişkin olarak, 26/06/2019 tarihinde tarafımdan Turnitin adlı intihal tespit programından Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nda belirlenen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan ve ekte sunulan rapora göre, tezin/dönem projesinin benzerlik oranı;

alıntılar hariç % 14

alıntılar dahil % 26'dır.

Danışman tarafından uygun olan seçenek işaretlenmelidir:

(X) Benzerlik oranları belirlenen limitleri aşmıyor ise;
Yukarıda yer alan beyanın ve ekte sunulan Tez Çalışması Orijinallik Raporu'nun doğruluğunu onaylarım.

( ) Benzerlik oranları belirlenen limitleri aşıyor, ancak tez/dönem projesi danışmanı intihal yapılmadığı kanısında ise;

Yukarıda yer alan beyanın ve ekte sunulan Tez Çalışması Orijinallik Raporu'nun doğruluğunu onaylar ve Uygulama Esasları'nda öngörülen yüzdelik sınırlarının aşılmasına karşın, aşağıda belirtilen gerekçe ile intihal yapılmadığı kanısında olduğumu beyan ederim.

Gerekçe:

Benzerlik taraması yukarıda verilen ölçütlerin ışığı altında tarafımca yapılmıştır. İlgili tezin orijinallik raporunun uygun olduğunu beyan ederim.

26/06/2019

(imzası)
Güler Ferhan ÜNAL UYAR

İ Ç İ N D E K İ L E R

TABLOLAR LİSTESİ ..... **v**
KISALTMALAR LİSTESİ ..... **vi**
ÖZET ..... **vii**
SUMMARY ..... **viii**
ÖNSÖZ ..... **ix**
GİRİŞ **1**

BİRİNCİ BÖLÜM
ADLİ MUHASEBE

1.1. Adli Muhasebe ile İlgili Genel Açıklamalar 2
1.1.1. Adli Muhasebe Kavramı 2
1.1.2. Adli Muhasebe Kavramının Ortaya Çıkışı ve Tarihsel Gelişimi 3
1.1.3. Adli Muhasebeye Duyulan İhtiyacın Nedenleri 4
1.1.4. Adli Muhasebeye İhtiyaç Duyan Taraflar 5
1.1.5. Adli Muhasebenin Diğer Bilimlerle İlişkisi 5
1.1.6. Adli Muhasebe Kapsamındaki Konular 7
1.1.7. Adli Muhasebe İşlemlerinin Aşamaları 8
1.2. Adli Muhasebecilik Mesleği 9
1.2.1. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Tanımı 9
1.2.2. Adli Muhasebecilik Mesleğinin İlkeleri 9
1.2.3. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Kapsamı 10
1.2.3.1. Dava Destekleri (Hukuki Destek) 11
1.2.3.2. Uzman Tanıklık (Bilirkişi Tanıklığı) 11
1.2.3.3. Suiistimal, Hile, Yolsuzluk Araştırmacılığı 12
1.2.3.4. Bilirkişilik 15
1.3. Adli Muhasebe Uygulamaları 16
1.3.1. Dünya'da Genel Olarak Adli Muhasebe Uygulamaları 16
1.3.2. Türkiye'de Adli Muhasebe Uygulamaları 16

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU

2.1. Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma Ayrımı 19
2.1.1. Vergi Kaçakçılığının Tanımı 20
2.1.2. Vergiden Kaçınmanın Tanımı 20
2.2. Vergi Kaçakçılığının Türleri 21
2.2.1. Muhasebe ve Hesap Hileleri Yapma, Gerçeğe Aykırı Hesap Açma veya Çift Defter Tutma 24
2.2.2. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etme, Tahrif Etme, Gizleme veya Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma 27
2.2.3. Defter, Belge ve Kayıtlarda Sahtecilik 29
2.2.4. Bakanlık ile Anlaşma Olmadığı Halde Belge Basma veya Bilerek Kullanma 32
2.3. Vergi Kaçakçılığının Nedenleri 32
2.3.1. Sosyal Nedenler 32
2.3.1.1. Suça Karşı Toplumsal Bakış Açısı/Ahlaki Dinamikler 33
2.3.1.2. Devlete Bağlılık ve Vatandaşlık Bilinci 33
2.3.1.3. İktidarı Kabul Düzeyi 33
2.3.1.4. Din 33
2.3.1.5. Diğer Mükelleflerin Tutumları 34
2.3.1.6. Kamusal Harcamalara Bakış Açısı 34
2.3.2. Mali ve Ekonomik Nedenler 34
2.3.2.1. Vergi Sistemindeki Adaletsizlik, Vergi Oranlarının Yüksekliği, Vergi Sisteminin Karmaşıklığı 34
2.3.2.2. Gelir Düzeyi ve Gelir Dağılımındaki Adaletsizlik 35
2.3.2.3. Ekonomik Kriz 35
2.3.3. Hukuki Nedenler 36
2.3.3.1. Cezaların Caydırıcı Olmaması/Hukuki Yapıdaki Boşluklar 36
2.3.3.2. Denetim Eksikliği 36
2.3.3.3. Vergi Afları 36
2.3.4. Demografik Nedenler 37
2.3.4.1. Eğitim Durumu 37

2.3.4.2. Yaş 37
2.3.4.3. Cinsiyet 38
2.3.4.4. Medeni Hal 38
2.3.4.5. Meslek 38
2.4. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsurları 39
2.4.1. Kanunilik Unsuru 39
2.4.2. Maddi Unsur 40
2.4.3. Manevi Unsur 40
2.5. Vergi Kaçakçılığının Etkileri 42
2.5.1. Vergi Kaçakçılığının Mali Etkileri 42
2.5.2. Vergi Kaçakçılığının İktisadi Etkileri 42
2.5.3. Vergi Kaçakçılığının Sosyal Etkileri 43

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN ADLİ MUHASEBE KAPSAMINDA İNCELENMESİ: VAK'A ÇALIŞMASI

3.1. Çalışmanın Amacı 44
3.2. Çalışmanın Kapsamı 44
3.3. Çalışmanın Kısıtları 44
3.4. Çalışmada Kullanılan Yöntem: Vak'a İncelemesi 45
3.4.1. Ön Değerlendirme 45
3.4.2. Deliller 57
3.4.2.1. Faturalar 57
3.4.2.2. Tahsilât Makbuzları ve Takip Formları 57
3.4.2.3. Tanık Beyanları ile Davalı O.'nun Beyanı 58
3.4.2.4. Sözleşme 60
3.4.2.5. Mahkeme Kararları 60
3.5. Vak'anın "Vergi Kaçakçılığı" ve "Adli Muhasebe" Boyutuyla Ele Alınması 61
3.5.1. Vergi Kaçakçılığı Yönünden Ele Alınması 61
3.5.2. Adli Muhasebe Yönünden Ele Alınması 63

3.5.2.1. Adli Muhasebecilik Mesleği Yönünden 63

3.5.2.2. Adli Muhasebenin Aşamaları Yönünden..... 63

3.6. Bulgular 67

SONUÇ 70

KAYNAKÇA..... 73

EK 1- T.C. Danıştay 9. Daire 2008/3402 E. 2010/84 K. 79

EK 2- T.C. Danıştay 4. Daire 2008/2274 E. 2009/3773 K. 83

EK 3- T.C. Yargıtay 11. Ceza Dairesi 2016/8180 E. 2019/856 K. 85

EK 4- T.C. Danıştay 4. Daire 2008/6038 E. 2009/1973 K. 86

EK 5- T.C. Yargıtay 11. Ceza Dairesi 2016/7883 E. 2019/789 K. 88

ÖZGEÇMİŞ 90

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 3.1 Sahte Faturalar ve Kesilmesi Gereken Özel Usulsüzlük Cezaları 46
Tablo 3.2 Tevsik Zorunluluğuna Uymamaktan Kesilen Özel Usulsüzlük Cezaları..... 47
Tablo 3.3 Mükellefin 2010 takvim yılına ilişkin KDV Beyannameleri-1..... 47
Tablo 3.4 Mükellefin 2010 takvim yılına ilişkin KDV Beyannameleri-2..... 48
Tablo 3.5 KDV Beyannamelerinde İndirim Konusu Yapılan Sahte Faturalara İlişkin Bilgiler..... 49
Tablo 3.6 Mükellefin 2010 takvim yılına ilişkin Re'sen Düzenlenen KDV Beyannameleri-1..... 51
Tablo 3.7 Mükellefin 2010 takvim yılına ilişkin Re'sen Düzenlenen KDV Beyannameleri-2..... 51
Tablo 3.8 Re'sen Tarh Edilen Gelir Vergisi Matrahı 53
Tablo 3.9 Mükellefin 2010 Yılı Gelir Geçici Vergi Bildirimleri 53
Tablo 3.10 Re'sen Tarh Edilen Geçici Vergi Tutarları 54
Tablo 3.11 Uzlaşmaya Konu Vergi ve Cezalar 54
Tablo 3.12 Uzlaşılan Tutarlar..... 55

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD:	Amerika Birleşik Devletleri
ACFE:	Association of Certified Fraud Examiners
BDS:	Bağımsız Denetim Standardı
CFE:	Certified Fraud Examiner
IMF:	International Monetary Fund
İİBF:	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
KDV:	Katma Değer Vergisi
KGK:	Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Kurumu
SMMM:	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOX:	Sarbanes Oxley Act
T.C. :	Türkiye Cumhuriyeti
TCK:	Türk Ceza Kanunu
TL:	Türk Lirası
vb.:	Ve Benzerleri
vd. :	Ve Devamı

ÖZET

Günümüzde mali suçların sayısındaki artış ve suçların yapısının karmaşık hale gelmesi bu suçlarla mücadelede yeni yöntemlerin kullanılmasını zorunlu kılmıştır. Bu zorunluluk adli muhasebe gibi yeni bir disiplinin doğmasını sağlamıştır. Çalışmanın amacı, mali suçlar içinde önemli bir yeri olan vergi kaçakçılığı suçu ile mücadelede adli muhasebenin önemine vurgu yapmaktır. Adli muhasebe vergi hukukundan kaynaklı ihtilaflarda vergi mükelleflerine, vergi davalarında görevli hâkim ve avukatlara katkı sağlayacak bir alandır. Bu çerçevede birinci bölümde adli muhasebenin kapsamı hakkında bilgi verilmiş, ikinci bölümde ise Türkiye'deki vergi mevzuatı esas alınarak vergi kaçakçılığı suçuna değinilmiştir. Üçüncü bölümde gerçek hayattan alınmış bir vak'a analiz edilerek adli muhasebenin vergi kaçakçılığı suçunun tespitindeki rolü açıklanmaya çalışılmıştır. Mahkemeye intikal etmiş olan vak'adaki deliller adli muhasebe çerçevesince incelenerek iddiaların doğru olup olmadığı araştırılmış ayrıca olayın çözümlenmesinde gerçekte ne kadar adli muhasebeden yararlanıldığı değerlendirilmiştir. Böylece literatürde yer alan adli muhasebe ile ilgili bilgiler bir uygulama ile somut hale getirilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Adli Muhasebe, Vergi Kaçakçılığı, Örnek Olay

SUMMARY

TAX EVASION OFFENCES WITHIN THE FRAMEWORK OF FORENSIC ACCOUNTING: A CASE STUDY

The increasing number of financial crimes of today and their complex nature require the use of new methods in the fight against such crimes. Such a requirement has paved the way for the emergence of a new discipline known as forensic accounting. The objective of the study is to emphasize the importance of forensic accounting in the fight against tax evasion, which occupies a major place in financial crimes. Forensic accounting is a discipline that may contribute to taxpayers and judges and lawyers in tax cases in disputes arising from tax law. In this context, the first chapter provides information about the scope of forensic accounting, and the second chapter addresses the tax evasion crime on the basis of Turkish tax legislation. The third chapter analyzes a real-life case and seeks to explain the role of forensic accounting in identifying the tax evasion crime. The court case evidence is analyzed in terms of forensic accounting and claims are investigated whether they are right or not, and the extent to which the forensic accounting has been utilized for solving the case was evaluated. In this way, the information on the forensic accounting in the literature was materialized with an implementation.

Keywords: Forensic Accounting, Tax Evasion, Case Study

ÖNSÖZ

Bu çalışma ile amaçlanan adli muhasebenin vergi kaçakçılığı suçu ile mücadeledeki rolünü tespit etmek ve uygulamada adli muhasebeden ne kadar yararlanıldığını bir örnek yardımı ile açıklayarak söz konusu disiplinin önemine vurgu yapmaktır. Bu çerçevede öncelikle adli muhasebe ve vergi kaçakçılığı suçu teorik olarak ele alınmış ardından gerçek hayatta mahkemeye intikal etmiş bir vak'a üzerinden adli muhasebenin ekonomik ve mali nitelik taşıyan ihtilaflarda nasıl kullanılacağı, ülkemizdeki uygulamalarda adli muhasebeden yararlanılıp yararlanılmadığı ve bu durumun sonuçları açıklanmaya çalışılmıştır.

Tez çalışmasının hazırlanmasında bana yol gösteren, yardımlarını esirgemeyen, değerli tez danışmanım Sayın Dr. Öğr. Üyesi Güler Ferhan ÜNAL UYAR hocama, manevi desteklerini esirgemeyen aileme teşekkür ederim.

Duygu DOĞAN

Antalya, 2019

GİRİŞ

Her geçen gün artan sayıda ve içerikte ortaya çıkan ticari ilişkiler beraberinde mali nitelikteki suçları artırmaktadır. Özellikle teknoloji alanındaki gelişmeler, büyük iş hacmi, kalabalık çalışan kadroları mali konularla ilgili hile, yolsuzluk ve suiistimal gibi durumların aydınlatılmasını güçleştirmektedir. Dünya çapında yaşanan birtakım mali skandallar geleneksel muhasebe anlayışının sorgulanmasına yol açmış, denetim firmalarından hizmet alınmasına rağmen ortaya çıkan olumsuz durumlar geleneksel muhasebe ve denetimin ötesinde bir disipline ihtiyaç duyulduğu kanaatini uyandırmıştır. Bu düşünce, muhasebe, hukuk, denetim, psikoloji, suç bilimi, yazı bilimi, istatistik gibi çok sayıda alanda bilgiyi gerekli kılan kendine has yöntemleri bulunan ve "adli muhasebe" olarak isimlendirilen yeni bir alanın doğmasını sağlamıştır. Adli muhasebenin konusunu ekonomik ve mali suçlar oluşturmakta olup, bu suçlardan "vergi kaçakçılığı", çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Bu çalışmada amaç, somut örnek vasıtasıyla vergi kaçakçılığı suçunda adli muhasebenin önemini vurgulamaktır. Bunun için gerçek hayatta yargıya intikal etmiş bir vak'adan yararlanılmış, söz konusu vak'a ile ilgili veriler adli muhasebe çerçevesince değerlendirilmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde adli muhasebe teorik çerçevede ele alınmış, adli muhasebenin tarihsel gelişimi ve diğer bilimlerle ilişkisi, adli muhasebeye ihtiyaç duyan taraflar ve ihtiyaç duymanın nedenleri, adli muhasebe kapsamındaki konular, adli muhasebe işlemlerinin aşamaları, adli muhasebecilik mesleği kapsamı ve ilkeleri ile adli muhasebe uygulamaları üzerinde durulmuştur. İkinci bölümde vergi kaçakçılığı kavramı, vergi kaçakçılığı suçunun türleri, unsurları, etkileri ve bu suça yönelten nedenlerden bahsedilmiştir. Üçüncü bölümde ise vergi suçu türlerinden olan sahte belge kullanımı ile ilgili bir dava dosyası ele alınarak, deliller ve iddialar adli muhasebe çerçevesince incelenmiş, suçun veya masumiyetin tespitinde ve suçla mücadelede adli muhasebenin yeri sorgulanmıştır. Böylece adli muhasebe, teori ve uygulama birleştirilerek daha anlaşılır kılınmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM
ADLİ MUHASEBE

1.1. Adli Muhasebe ile İlgili Genel Açıklamalar

Bu bölümde adli muhasebe kavramı, adli muhasebe kavramının ortaya çıkışı ve tarihsel gelişimi, adli muhasebeye duyulan ihtiyacın nedenleri, adli muhasebeye ihtiyaç duyan taraflar, adli muhasebenin diğer bilimlerle ilişkisi, adli muhasebe kapsamındaki konular ve adli muhasebe işlemlerinin aşamaları ele alınmıştır.

1.1.1. Adli Muhasebe Kavramı

Kısmen Kanada ve Avrupa Birliği ülkelerinde uygulama alanı bulan adli muhasebe esas kaynağını Amerika Birleşik Devletleri uygulamalarından almaktadır. Bu kavram, Türkiye için ise yeni sayılabilecek bir kavramdır (Gülten, 2010: 312).

Yaygın olmaması ve her yerde farklı uygulamalarla ortaya çıkması nedeniyle adli muhasebenin tüm dünyada geçerli standart bir tanımı yoktur. Buna karşın adli muhasebe ekonomik olaylara bağlı olarak ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümlenmesinde kullanılan muhasebesel yöntemlerin bütünü olarak tanımlanabilir. Adli muhasebe, mahkemeye intikal etmiş veya henüz mahkemeye intikal etmese de hukuki ihtilafa neden olacağı düşünülen mali özellik taşıyan durumlarda kendine özgü araştırma, kanıt toplama, sorgulama ve analiz teknikleri ile olayın aydınlanmasını, adaletin tecelli etmesini sağlayan bir bilim dalıdır. Bir tanıma göre adli muhasebe; belirli bir sonucu elde etmek için muhasebe, denetim ve araştırma becerilerinin birleştirilmesidir (Chary ve Kiranmai, 2006: 274).

Adli muhasebe, adından da anlaşılacağı üzere her ne kadar muhasebe biliminin bir alt dalı olarak görülse de ele aldığı konuların karmaşıklığı nedeniyle farklı bilim dalları ile ilişki içerisindedir. Tanımlama bu bilim dalları çerçevesince yapıldığında; adli muhasebenin ekonomi, hukuk, istatistik, bilgisayar teknolojileri, kriminoloji (suç bilimi), grafoloji ve psikoloji gibi alanlardan da yararlanarak mali nitelikteki ihtilafların çözümüne katkı sağlayan bir disiplinler arası bilim dalı olduğu söylenebilir. Bazı kaynaklar adli muhasebeyi ayrı bir bilim dalı olarak görmek yerine bir disiplin olarak tanımlamaktadır. Adli muhasebe çalışma konuları dikkate alındığında ise dava desteği, uzman tanıklığı, bilirkişiliği ve hile, yolsuzluk ve suiistimal araştırmacılığını içine alan ve muhasebesel analiz yapılan bir disiplindir (Gülten ve Kocaer, 2010: 12). Kimi tanımlamalar adli muhasebenin çalışma alanlarının bazılarına özellikle vurgu yapmaktadır. Örneğin; ekonomik suç işleyen kişiler aleyhine suçla ilgili mali bilgileri bir araya getirip, mahkemede kabul edilebilecek bir şekilde sunmaya çalışan bir bilim

dalı (Manning, 2000: 1) denilerek adli muhasebenin ihtilaf ortaya çıktıktan sonra uzman tanıklık veya bilirkişilik yoluyla suçun aydınlatılmasında, kişinin suçluluğunun ya da suçsuzluğunun tespit edilmesinde oynadığı rolden bahsedilmiştir. Bu yönüyle adli muhasebe, muhasebenin tüm konularını içermekle birlikte en çok hukuk bilimine hizmet eder (Doğan, 2018: 3).

1.1.2. Adli Muhasebe Kavramının Ortaya Çıkışı ve Tarihsel Gelişimi

Adli muhasebenin 5000 yıldan fazla bir geçmişe sahip olduğu bilinmektedir. Şöyle ki; M.Ö. 3300-3500 yıllarında Mezopotamya ve Mısır'da ticari işlemlerin ıslak kil tabletlere kaydedildiği ve bunların bir dış tablete konulduğu ve eğer bu dış tablette bir değişiklik olursa, bunun soruşturma konusu yapıldığı bilinmektedir. Ayrıca muhasebe ile ilgili en eski çalışma olan Kautilya'nın Arthasastra'sında[1] kırk farklı zimmet şeklinden ve muhasebecilerin işlemiş oldukları suçlardan dolayı cezalandırılmaları gerektiğinden söz edilmektedir (Karacan, 2012: 107).

Her ne kadar adli muhasebenin geçmişi -dolaylı olarak-çok eskilere dayansa da adli muhasebe kavramı ilk olarak "forensic accounting" olarak İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra Amerika Birleşik Devletleri'nde kullanılmıştır (Doğan, 2018: 14). Bu kavramı ilk kullanan kişi 1946 yılında "Forensic Accounting: Its Place in Today's Economy-Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisindeki Yeri" isimli çalışması ile Maurice Peloubet'tir. Maurice Peloubet, New York'taki "Pogson Peloubet Company" isimli muhasebe şirketinin kurucusu ve ortağıdır (Taştan, 2018: 16). 1960'lı yıllarda Kanada'da "Royal Canadian Mounted Police" olarak bilinen ilk uzman ekonomik suç birimi oluşturulmuştur. 1980'li yıllarda Amerika Birleşik Devletleri başta olmak üzere özellikle gelişmiş ülkelerde adli muhasebe meslek olarak ilerleme kaydetmiştir. Adli muhasebecilik bir muhasebe uzmanlık alanı haline gelmiş ve bu alanda çalışan sayısı artmıştır. 1980'li yıllardaki tasarruf ve borç skandalları, 1990'lı yıllarda özellikle enerji ve telekomünikasyon alanında karşılaşılan hileler, 2000'li yılların başında hemen hemen tüm sektörlerde görülen hileler ve sonrasında Dünya'nın bir numaralı denetim firması olarak bilinen Arthur Andersen'in kapanması ile adli muhasebe gün geçtikçe ön plana çıkmıştır (Taştan, 2018: 17). Adli muhasebenin mesleki anlamda dönüm noktası ise 2002 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde kabul edilen SOX Yasası'dır (Açık, 2016: 1074). Bu kanun ile denetim şirketleri tarafından verilen hizmetlerin bir kısmının adli nitelik taşıdığı ve dolayısıyla bu hizmetlerin adli muhasebeciler tarafından verilmesi gerektiği belirtilmiştir.

[1] Arthasastra, günümüzden 2300 yıl önce yazılmış bugünkü Hindistan'da devlet yönetimi ve sosyal yaşama ilişkin öğütler içeren kitaptır. Kautilya ise bu kitabın yazarı olarak bilinir.

Böylece, Enron, Worldcom, Xerox, Parmalat, Waste Management, Pharmor, Sunbeam, Adelphia, Fannise Mae, Health South gibi şirket skandalları nedeniyle finansal raporlamaya duyulan güven azaldığından mevcut düzenlemelerde değişikliğe gidilmiş ve bu da adli muhasebecilik gibi farklı bir meslek dalına dikkatlerin çekilmesini sağlamıştır (Özkul ve Pektekin, 2009: 60).

1.1.3. Adli Muhasebeye Duyulan İhtiyacın Nedenleri

Bir çalışma alanı olarak adli muhasebeye duyulan ihtiyacı artıran faktörler şunlardır (Gülten ve Kocaer, 2010: 23):

●Mahkemelere intikal eden ihtilaf sayısının artması,

●İşletmelerdeki yolsuzlukların sayısındaki ve çeşidindeki artış nedeniyle bu tür işlemlerin önlenmesinin zorlaşması,

●İşletme yönetimi ile ilgili başarısızlıkların artması,

●Hukukçuların özel uzmanlık gerektiren alanlarda daha fazla desteğe ihtiyaç duymaları,

●Gerek bireylerin kendi aralarındaki gerekse bireylerin devletle aralarındaki mali sorunların artmasıdır.

Doğan (2018: 23) ise adli muhasebenin ortaya çıkması ve gelişmesindeki etkenleri şu şekilde sıralamıştır:

●Ticari faaliyetlerin sayısı ile çeşidindeki artış ve buna paralel olarak uyuşmazlıklardaki artış,

●Kamu kurumları ile olan ilişkilerde ortaya çıkan sorunların çözümünde duyulan ihtiyaç,

●İş hacmindeki artış ile karmaşık hale gelen ticari ilişkiler,

●Denetim faaliyetlerindeki yetersizlikler,

●Konkordato, birleşme, devir gibi özellikli durumlarda muhasebe bilgisine duyulan ihtiyaç.

Bozkurt'a göre (2000: 56-57) adli muhasebeye gereksinim duymanın nedenleri ise:

●Mahkemelere intikal eden vak'a sayısındaki artış,

●Ticari faaliyetlerin karmaşıklaşması,

●Bireylerin ve işletmelerin devletle olan ilişkilerindeki sorunların artışı,

●Yolsuzlukların artması ve ortaya çıkarılması ile önlenmesinin güç hale gelmesi,

●İşletme başarısızlıklarındaki artış,

●Olayların karmaşık hale gelmesinin daha fazla uzman ihtiyacı doğurmasıdır.

Usul ve Topçuoğlu (2011: 56-61) adli muhasebecilik mesleğine duyulan ihtiyacın nedenlerini ticari hayatta ahlak dışı davranışlardaki artış, muhasebe alanında verilen eğitimin yetersizliği, bilirkişilerin çalışmalarında farklı hususlara odaklanmaları, bilirkişilik

müessesindeki yetersizlik, mali konularla ilgili hukuk fakültelerinde verilen eğitimdeki yetersizlik, muhasebe hata ve hilelerinin tespit edilmesindeki güçlük olarak sıralamışlardır.

1.1.4. Adli Muhasebeye İhtiyaç Duyan Taraflar

Adli muhasebeye ihtiyaç duyan taraflar genel olarak kamu kurum ve kuruluşları, hukukçular, bankalar ve sigorta şirketleri, işletme yöneticileri, mali konularla ilgili ihtilafların tarafı olan herkes olabilir. Hâkimler ve savcılar mahkemeye intikal eden olaylarda suçun aydınlatılması ve adaletin tecelli etmesi için adli muhasebeden yararlanırlar (Gülten ve Kocaer, 2010: 22).

Adli muhasebe avukatlara da gerek dava öncesi süreçte gerekse dava sırasında katkı sağlar. Gerekli kanıtların toplanması, değerlendirilmesi, dilekçelerin hazırlanması, dosyaların mahkemeye sunulması hususunda adli muhasebe önemlidir. Öte yandan işletme sahipleri işletme içinde hileden şüphelendiklerinde adli muhasebeden yararlanabilecekleri gibi herhangi bir şüphe olmadan da proaktif önlemler alabilmek için adli muhasebeyi kullanırlar (Taştan, 2018: 53). Kamu kurumları ise suç gelirleri ile etkin mücadele edebilmek için adli muhasebeden yararlanır (Kasap, 2013: 130).

Sigorta şirketleri, sigorta ödemelerinde doğan zararın, mali kazanç ve kayıpların tespitinde, mali tablolardaki kalemlerin doğruluğunun araştırılmasında, sigorta şirketi aleyhine gerçekleşen mali nitelikteki dolandırıcılık olaylarının aydınlatılmasında adli muhasebeden yararlanır. Bankalar, kendi bünyelerinde gerçekleşen hile, yolsuzluk ve suiistimallerde, kredi ve kredi kartı dolandırıcılıklarında ve Bankacılık Kanunu'ndan doğan diğer suçlarda adli muhasebeye ihtiyaç duyarlar (Balcı, 2014: 37-38).

1.1.5. Adli Muhasebenin Diğer Bilimlerle İlişkisi

Ele aldığı konular itibariyle diğer bilim dallarından yararlanmak adli muhasebe için adeta bir zorunluluktur. Adli muhasebenin başlıca ilişkili olduğu bilim dalları psikoloji, kriminoloji (suç bilimi), grafoloji, hukuk, istatistik, denetimdir.

Kriminoloji; suçu, suç işleyenleri ve suç niteliği taşıyan davranışları inceleyen bir bilim dalıdır. Suç bilimi anlamına gelen kriminolojiden adli muhasebede ekonomik ve mali suçlarla ilgili konularda yararlanılır. Bankacılık Kanunu, İcra ve İflas Kanunu gibi kanunlardan doğan suçlar ekonomik suç, vergi kanunları kapsamındaki suçlar ise mali suç olarak nitelendirilir (Gülten ve Kocaer, 2010: 65). Bu tür suçlarda kriminolojik analizlerin yapılması sorunların çözümünde önem arz eder (Gülten ve Kocaer, 2010: 27). Örneğin; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımında yapılacak kriminolojik analizde belgeyi düzenleyen ve kullanan taraflar ayrı ayrı değerlendirilir. Belgeyi kullanan hiç vergi

ödememek veya hak edilmeyen bir vergi iadesinden yararlanmak isteyebileceği gibi belgeyi düzenleyen de gelir elde etmek amacıyla bu eylemi gerçekleştirmiş olabilir.

Psikoloji, insan davranışlarının bilimsel olarak incelenmesidir. Psikoloji, bireysel davranışları ve birey düzeyinde ruhsal durumları inceleyen bir disiplindir (Eroğlu, 2006: 8). Adli muhasebeciler, defter ve belgelerin yanı sıra insanların davranışlarını ve ruh halini de analiz etmelidirler (Gülten ve Kocaer, 2010: 24). İnsan davranışlarını ve zihinsel süreçleri inceleyen bir bilim dalı olan psikoloji adli muhasebecilerin çalışmalarında gereklidir. Şöyle ki; mali suçları işleyenlerin psikolojisini anlamak, onlar gibi düşünebilmek, sözlü çalışmalarda suça ilişkin ipuçlarını yakalayabilmek hatta yazıdaki ifadelerden bile kişinin nasıl bir psikolojik ortamda bulunduğunu çözümleyebilmek olayların aydınlatılması açısından önem arz eder.

Adli muhasebe açısından grafolojinin önemi; muhasebe ile ilgili analizler yapmak üzere incelenecek belgelerin sahte olup olmadığı hususunun aydınlatılmasıdır. Adli muhasebedeki çalışmalar fatura, makbuz, ücret bordrosu, masraf listesi gibi belgelere dayandığından bu tür belgelerdeki yazı ve imzalarda yapılan tahrifatın belirlenmesi önemlidir.

Hukuk, toplumsal düzen içinde bireylerin birbirleri ve toplumla olan ilişkilerini düzenleyen ve devlet tarafından desteklenen kurallar bütünüdür (Bilge, 2002: 13). Adli muhasebe, hukuk ile muhasebenin kesişim noktasındadır (Gülten ve Kocaer, 2010: 28). Hukuk, delillerin toplanması safhasında özel hayatın gizliliği, kişisel verilen korunması veya kanunlara aykırı delil toplanmaması hususlarında gerekli olduğu gibi söz konusu delillerin değerlendirilmesi ve suçun tespiti noktasında da önem arz etmektedir. Adli muhasebeci ilgilendiği konu ile ilgili olmak üzere, borçlar hukuku, ticaret hukuku, vergi hukuku, icra ve iflas hukuku, iş hukuku, sözleşmeler hukuku gibi hukukun çeşitli dallarında bilgi sahibi olmalıdır. Örneğin; vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili bir vak'ayı inceleyen adli muhasebeci vergi hukukunu iyi bilmelidir. Adli muhasebeci, vergi kaçakçılığını değerlendirirken muhasebe uygulamalarının yanı sıra 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu gibi mali mevzuata ilişkin her türlü kanun, tebliğ ve diğer düzenlemeleri de takip etmelidir.

Muhasebesel sorunların aydınlatılmasında istatistiksel yöntemlerden de yararlanılmaktadır. Örneğin; istatistik ve matematik kullanılarak mali veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin tespitine yarayan veri madenciliği teknikleri, muhasebe hilelerinin tespiti ve önlenmesi hususunda önemli rol oynamaktadır. Veri madenciliği kapsamında istatistiksel veri analiz teknikleri olan zaman serileri analizi, frekans ölçme ve standart sapma analizleri, olasılık dağılımları, ortalama bulma, kümelendirme ve sınıflandırma gibi yöntemler kullanılır

(Özkul ve Pektekin, 2009: 73). Ayrıca yapay zekâ teknikleri olan yapay sinir ağları, bulanık mantık ve genetik algoritmadan da adli muhasebeciler yararlanabilir. Veri madenciliği teknikleri kullanılarak tespit edilebilecek yolsuzluklar şu şekilde özetlenebilir (Özkul ve Pektekin, 2009: 75) : mükerrer ödeme tespiti, Benford Yasası kullanılarak mali verilerde dış etkenlere bağlı olarak meydana gelen değişimlerin tespiti, satıcılardan elde edilen unutulmuş indirimlerin tespiti, hatalı fazla ödemelerin tespiti, tutarları yuvarlanmış faturalar ile sıralı faturaların tespiti, fatura sayısında meydana gelen ciddi ve ani değişimler ve kısa vadede satıcılara yapılan ödemelerin tespiti, hafta sonu tarihli ödemelerin tespiti, normalden fazla karşılıksız çek sayısı olan satıcıların tespiti, çalışan/satıcı kontrolü (ilişkili kişilerle yapılan alım ve satımlar), çalışanların kazanç analizleri ve satıcıların adres bilgilerinin kontrolü. Terzi ve Şen'e göre de (2015: 487) muhasebe hilelerinin ve finansal tablolardaki anormalliklerin tespitinde yapay zekâ ve optimizasyon algoritmaları ve veri madenciliği teknikleri kullanılmaktadır. Özellikle yüksek verileri olan işletmelerdeki hilelerin anlaşılmasında yapay sinir ağlarının kullanılmasının faydalı olacağını ifade etmişlerdir.

Adli muhasebenin en çok ilişkili olduğu disiplin denetimdir (Doğan, 2018: 3). Denetim, özellikle delil toplama yöntemleri ve kontrol tekniklerinin bilinmesi noktasında adli muhasebe ile iç içedir. Doğan'a göre (2018: 18-19) adli muhasebe ile denetim mali sorunları algılama biçimi, inceleme ve araştırma yöntemleri, kanıt toplama teknikleri, analiz biçimi ve sahip olunan ilkeler itibariyle benzerlik gösterir. Buna karşın amaç, inceleme türü, yararlanılan bilim dalları ve disiplinler, taraflar arasında kurulan ilişkinin türü (bağımlı olup olmama) ve incelemeye tabi tutulan işlemler itibariyle adli muhasebe ve denetim farklılık göstermektedir.

1.1.6. Adli Muhasebe Kapsamındaki Konular

Adli muhasebeden mali nitelik taşıyan ihtilafların çözümünde yararlanılmaktadır. Özdemir ve Yıldırım (2017: 100) adli muhasebenin kredi kartı dolandırıcılığı, kara para aklama, terörün finansmanı, işletmelerdeki suistimal ve yolsuzluklar, boşanma davalarında mal paylaşımı, yangın, su basması, trafik kazası gibi sigortanın alanına giren konulardaki anlaşmazlıkları bünyesinde topladığını ifade etmişlerdir. Ayrıca mali tablo ve defterlerde yapılan hilelerin tespiti ile vergi uyuşmazlıklarına dayanan davalarda adli muhasebeden yararlanılmasının sorunların çözümüne önemli katkılar sağlayacağını belirtmişlerdir. Bozkurt (2000: 57), her türlü yolsuzluk davası, işletme değerlemeleri, iflas davaları, işletmelerle ilgili ayrılma ve birleşme davaları, patent, hak ve markalarla ilgili sorunlar ile hasar tespiti ve zarar tahminlerinin de adli muhasebenin alanına girdiğini ifade etmiştir.

Bekçioğlu vd. (2013: 6) göre ise bahsi geçen konuların yanı sıra alacak ve borçlara ilişkin itiraz davaları, ortaklıklara ilişkin davalar, hakemlik gerektiren davalar, öz varlık tespit davaları, iş davaları ve mesleki ihmal davaları da adli muhasebe çerçevesince ele alınır.

1.1.7. Adli Muhasebe İşlemlerinin Aşamaları

Adli muhasebe çalışmaları yürütülürken izlenecek yollar şu şekilde özetlenebilir (Doğan, 2018: 37-39):

a) Dosya alımı ve müşteri ile görüşme

Adli muhasebecilik bilirkişilik şeklinde ifa ediliyorsa ilk işlem basamağını mahkemeden gerekli dosyanın alınması oluşturur. Bu aşama eğer mahkeme tarafından heyet raporu isteniyorsa diğer bilirkişiler ile görüşmeyi ve iş planı yapmayı da kapsar. Eğer adli muhasebecilik hukuki destek, uzman tanıklık veya suiistimal, hile ve yolsuzluk araştırmacılığı şeklinde ortaya çıkıyorsa ilk aşamayı ilgili taraf ile görüşme oluşturur. Bu aşama, vak'anın tanımlandığı aşamadır (Keleş ve Keleş, 2014: 60).

b) İhtilafın tespiti

Dosyanın temini veya müşteri ile görüşmenin ardından ikinci adım elde edilen verilerin incelenmesi, dosyadaki deliller ile tarafların beyanları arasındaki uygunluğun araştırılmasıdır.

c) Ön değerlendirme

Çalışmanın genel çizgisini belirlemek amacıyla vak'a nın bir bütün olarak ele alındığı aşamadır.

d) İzlenecek yol ve yöntemlerin belirlenmesi

Amacın belirlendiği aşamadır. Belirlenen amaçlar için uygulanacak yöntemler tespit edilir.

e) Delillerin belirlenmesi

Olayı açıklamada kullanılacak deliller belirlenir. Örneğin; vergi kaçakçılığı suçunda faturalar, ödeme belgeleri, sözleşme vb. ticari ilişkiyi gösteren diğer belgeler, hukuki görüş ve yorumlar delil olarak değerlendirilebilir.

f) Elde edilen verilerin analizi

Elde edilen kayıtların, belgelerin ve diğer verilerin bir takım analiz yöntem ve teknikleri kullanılarak değerlendirildiği aşamadır. Söz konusu yöntem ve tekniklere örnek olarak şunlar verilebilir:

- İhtilaflardan doğan zararın tespiti,
- İşlemlerin özet hale getirilmesi ve yorumlanması,
- Birtakım tahmin teknikleri kullanılarak çıkarımlarda bulunulması,
- İşletme varlıklarındaki hareketlerin tespitidir.

Keleş ve Keleş'e (2014: 60-61) göre bu aşama, vak'anın niteliğine bağlı olarak zararın tespiti, gerçekleşen işlemlerin özeti, aktiflerin takibi, varlıkların bugünkü değerlerinin hesaplanmasını içerebilir.

g) Raporun hazırlanması

Diğer aşamalarda gerçekleştirilen çalışmaların sonuçlarının bir rapor haline getirildiği aşamadır. Raporda çalışmanın içeriği, kullanılan yöntemler, deliller ve bunlardan çıkarılan sonuçlara yer verilir.

1.2. Adli Muhasebecilik Mesleği

Bu bölümde adli muhasebecilik mesleğinin tanımı, adli muhasebecilik mesleğinin ilkeleri, adli muhasebecilik mesleğinin kapsamı ve adli muhasebe uygulamaları ele alınmıştır.

1.2.1. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Tanımı

Doğan'a göre (2018: 15) adli muhasebe faaliyetlerini ifa edenlere adli muhasebeci denir. Bunun için adli muhasebenin gelir elde etmek amacıyla profesyonel olarak icra edilmesi gerekir. Türkiye'de söz konusu mesleğe özgü bir yasal düzenleme bulunmamakta olup sertifikasyonu da yoktur (Gülten ve Kocaer, 2010: 14). Daha çok akademik alanda tartışılan adli muhasebenin Türkiye'de meslek olarak tam manasıyla uygulamaya geçirilmesi önemli bir ihtiyaçtır (Çabuk ve Yücel, 2012: 28).

Adli muhasebecilik bedenen değil zihnen gerçekleştirilen bir faaliyet olup süreklilik arz etmesi halinde serbest meslek olarak nitelendirilir. Adli muhasebecilik çoğu ülkede bir yan gelir kaynağı olarak görülürken ABD ve Kanada gibi Anglosakson ülkelerinde tek başına gelir kaynağı olabilen bir meslek olarak ifa edilebilmektedir (Doğan, 2018: 19).

1.2.2. Adli Muhasebecilik Mesleğinin İlkeleri

Adli muhasebecilik mesleğinin ilkeleri, adli muhasebecilerin uymaları gereken kurallar bütünüdür. Bunlar genel ilkeler, bulguların elde edilmesine ilişkin ilkeler ve bulguların değerlendirilmesine ilişkin ilkeler olarak sınıflandırılabilir (Karacan, 2012: 117).

Genel ilkeler mesleği icra edecek kişilerin taşıması gereken özellikleri ifade etmekte olup mesleki eğitim ve deneyim, bağımsızlık ve mesleki özen olarak sıralanabilir (Karacan, 2012: 118-119). Mesleki eğitim ve deneyim ilkesi, adli muhasebecilik yapacak kişilerin teknik eğitim almış, mesleki deneyime sahip, konusunda uzman kişiler olması gerekliliğini ifade eder. Aktaş ve Kuloğlu'na (2008: 118) göre adli muhasebecilerde teknik bilginin yanısıra söz konusu bilgiyi sunabilecek sözlü ve yazılı iletişim becerisi de gelişmiş olmalıdır. Ayrıca adli muhasebeciler süreklilik arz eden eğitimler vasıtasıyla sahip oldukları yeterliliği

artırmalıdırlar. Bağımsızlık ilkesi, adli muhasebecilerin çalışmalarında bağımsız düşünebilmelerini ifade eder. Bağımsızlık meslek ifa edilirken hiçbir kişi ve kurumun etkisi altında kalmamaktır. Adli muhasebeci, raporunu düzenlerken olayla ilgili taraflardan ve raporu kullanacak herkesten bağımsız olmalıdır. Aktaş ve Kuloğlu'na (2008: 117) göre de adli muhasebeci hizmet talebi ister bir şirket içinden isterse adli makamlardan gelsin bağımsız çalışabilmelidir. Mesleki özen ise adli muhasebecinin görevini ifa ederken gerekli dikkat ve özeni göstermek zorunda olduğu anlamına gelir. Gerekli bilgi ve deneyime sahip olunsa bile mesleki özen ve dikkat olmadığı takdirde başarıya ulaşılması söz konusu olmayıp bu ilkeye riayet edilip edilmediğinin asgari koşulu ise adli muhasebe sürecinin tüm aşamalarında gerekli ilkelere uygun çalışma yapılmasıdır.

Karacan'a (2012: 119) göre bulguların elde edilmesiyle ilgili ilkeler planlama, bütünlük ve kanıt toplama ilkesidir. Planlama, adli muhasebe çalışmaları için yapılacak tüm işlemlerin ve kullanılacak tüm kaynakların planlanmasını ifade eder. Neyin, ne kadar sürede, kimlerle ve ne kadar maliyetle yapılacağının başlangıçta kararlaştırılması hedefe ulaşmada önemli rol oynar. Bütünlük ilkesi çerçevesince ise bir adli muhasebeci bilişim, muhasebe, yönetim ve operasyon bilgilerini, bu bilgileri temin etmek için kurulan sistemleri ve bu bilgiler ışığında yapılan analiz ve değerlendirmelerin güvenilirliğini ve bütünlüğünü incelemelidir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 118). Gerekli incelemeler yapılırken yeterli sayıda ve nitelikte kanıt toplanması gerekir ki bu da adli muhasebenin kanıt toplama ilkesini oluşturur. Buna göre adli muhasebe aslında bir kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir (Karacan, 2012: 120).

Bulguların değerlendirilmesi ilkesi ise, adli muhasebecilerin çalışmaları ile ilgili olarak hazırladıkları raporların niteliği ile ilgilidir. Bu ilke kapsamında tam açıklama ve görüş bildirme ilkeleri yer alır (Karacan, 2012: 121). Tam açıklama ilkesi, adli muhasebeci tarafından yapılacak sunumun açık ve herkesçe anlaşılabilir nitelikte olması gerekliliğini içerirken görüş bildirme ilkesi, vak'a ile ilgili gerekli çalışmalar yapıldıktan sonra adli muhasebecinin görüşünü söz konusu bilgiden istifade edecek kimselerle paylaşmasını ifade eder.

1.2.3. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Kapsamı

Adli muhasebeciliğin konusunu dava destekleri, uzman tanıklık, bilirkişilik, hile, suiistimal ve yolsuzluk araştırmacılığı oluşturmaktadır. Adli muhasebe kapsamında değerlendirilen konuların ortak özelliği adli mercilere intikal etsin veya etmesin bir ihtilafa sebebiyet vermesi ve olayın muhasebe yönünün ağırlıkta olmasıdır.

1.2.3.1. Dava Destekleri (Hukuki Destek)

Dava destek danışmanlığı hizmeti sunan adli muhasebeci vak'a ile ilgili elde ettiği verileri mahkeme, iddia makamı veya savunma adına değerlendirerek ilgili kişilere yardım eder (Meriç ve Erkuş, 2016: 320).

●Boşanma davalarındaki mal paylaşımlarında,

●İşletmelerde yönetimin veya çalışanların yaptığı işlemlerden doğan maddi zararların tespitinde,

●Çek, senet, kredi kartı gibi ödeme araçlarının kullanıldığı dolandırıcılık vak'alarının aydınlatılmasında,

●Hileli iflas durumlarında,

●İş davalarında alacakların hesaplanması ve usulsüzlüklerin tespitinde,

●Vergi hukukunu ilgilendiren konularda yapılan hilelerin tespitinde, mali tabloların ve muhasebe kayıtlarının mevzuata uygunluğunun incelenmesinde,

●Ticaret hukukunun alanına giren şirket birleşmeleri, bölünmeler ve tasfiye gibi özellik arz eden durumlardaki ihtilafların çözümünde,

●Kara para aklama ile ilgili işlemlerin tespitinde,

●Sermaye Piyasası Kanunu çerçevesince ortaya çıkan suçların tespitinde,

adli muhasebecilere müracaat edilir (Gülten, 2010: 316).

Adli muhasebecilerin dava desteği/danışmanlık desteği kapsamında verebilecekleri hizmetler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Özdemir ve Yıldırım, 2017: 103):

●İhtilafa neden olan konunun araştırılarak, mevzuata göre taraflar için en uygun çözüm yolunun belirlenmesi,

●Vergi davası açılması halinde başvuru ve cevap dilekçeleri için teknik bilgi desteği verilmesi,

●Yasal süreç için gerekli olan bilgi ve belgelerin temin edilmesi,

●Vergi davası sonuçlandığında vergi dairesinin işlemlerinin takip edilmesi, işlemlerin karara uygunluğunun kontrolünün sağlanması,

●Temyiz sürecinin takip edilmesi,

●Dava süreci öncesinde uzlaşma imkânı bulunduğunda uzlaşma sürecine destek verilmesi.

1.2.3.2. Uzman Tanıklık (Bilirkişi Tanıklığı)

Uzman tanıklık mevzuatta yer almasına karşın yargıda uygulaması pek yoktur. Türkiye'deki uygulamada uzmanların yazılı görüş bildirmeleri esastır. Uzman tanıklıkta ise sözlü beyan esastır (Gülten ve Kocaer, 2010: 18).

Uzman atanması Türkiye'de ve Kıta Avrupası'nda hâkimlerin takdirine bağlı iken Anglo-Sakson ülkelerinde uzman tanıklar taraflarca belirlenir ve bu ülkelerde uzman tanıklık bilirkişilik yerine yaygın olarak kullanılır (Doğan, 2018: 43).

6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 293. maddesi uzman görüşüne değinmiştir. Buna göre taraflar mahkemeye intikal etmiş bir konu ile ilgili uzmandan görüş isteyebilirler. Aynı şekilde hâkim de tarafların isteği üzerine veya re'sen rapor talebinde bulunduğu uzmanı mahkemeye davet edebilir ve gerek taraflar gerekse hâkim uzmana duruşmada konu ile ilgili sorularını yöneltebilirler. Uzman eğer geçerli bir mazereti yoksa davet edildiği duruşmaya gelmek zorundadır. Aksi takdirde hazırlamış olduğu rapor da dikkate alınmaz. 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu 68. maddesinde de uzman görüşüne başvurulmasından bahsedilmiş olup söz konusu maddeye göre mahkemenin kendiliğinden veya taraflardan birinin istemesi halinde bilirkişinin duruşmada dinlenebileceği ve hâkimin izni olmadan duruşma salonunu terk edemeyecekleri ifade edilmiştir.

Çabuk ve Yücel'e göre (2012: 36) toplumlardaki mali olayların ve buna bağlı olarak ihtilafların sayısındaki artış ile mahkemeye intikal eden konuların karmaşıklaşması uzman tanıklık görevini üstelenecek adli muhasebeci ihtiyacını artırmıştır. Şöyle ki mahkemelere hazırlanan raporlar tek başına yeterli olamamaktadır. Çünkü raporlar konunun uzmanı olmayan kişiler tarafından anlaşılamamakta ve yanlış yorumlanabilmektedir. Buna karşın raporu hazırlayan kişilerin mahkemelerde sözlü olarak da teknik bilgileri ifade etmeleri, görsel birtakım araçlarla konuyu daha somut ve anlaşılır kılmaları, tarafların tereddüt ettikleri hususları uzmana direkt sorabilmeleri daha sağlıklı değerlendirme yapılması açısından faydalı olacaktır (Çabuk ve Yücel, 2012: 35).

Adli muhasebeciler bu görevi ifa ederken; taraflarla iletişimi net bir şekilde kurabilmeli, duruşma salonunun gereklerine uyum sağlamalı, uzmanlık alanı ile ilgili konuyu açık ve öğretici bir dil kullanarak izah etmeli ve objektif olmalıdır (Bozkurt, 2000: 58).

1.2.3.3. Suiistimal, Hile, Yolsuzluk Araştırmacılığı

Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Standardı 240'ın 12. maddesine göre hile "Yönetimden, üst yönetimden sorumlu olanlardan, çalışanlardan veya üçüncü taraflardan bir veya birden fazla kişinin, haksız veya yasalara aykırı bir menfaat elde etmek amacıyla yaptığı aldatma içeren kasıtlı eylemlerdir". Hilenin temel özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Taştan, 2018: 173):

- Hile kasıtlı ve gizli olarak yapılır,
- Hile ile birlikte maddi zarar söz konusu olur,

●Hile işletme içi veya dışından kaynaklı olabilir,

●Hile hukuk dışı olup görevi veya güveni kötüye kullanma şeklinde ortaya çıkar,

●Hile bir organizasyon içinde veya bir organizasyon için gerçekleştirilir.

Bozkurt'a (2000: 59) göre işletme yöneticileri veya çalışanları tarafından çeşitli şekillerde hileler yapılmaktadır. Bunlar: finansal tablolarda yapılan hileler, alınan rüşvet ve komisyonlar, yatırımlarla ilgili hileler, kredi kartı hileleri, elektronik ortamda yapılan hileler, banka işlemleri ve elektronik fon transferleri ile ilgili hileler olarak sıralanabilir. Söz konusu durumlarda adli muhasebeciden beklenen, hileli işlemleri delilleri ile birlikte tespit etmek, hilelerden kaynaklanan zararı hesaplamak ve hilelerin tekrarını engelleyecek öneriler sunmaktır.

Hile farklı şekillerde de sınıflandırılabilmektedir. Bunlar işletme içi ve işletme dışı hileler, kayıt içi ve dışı hileler, bir kerelik ve sistematik hileler, gizlenmiş ve gizlenmemiş hileler veya hileyi yapan tarafa göre çalışan hileleri, yönetim hileleri, yatırım hileleri, satıcı hileleri ve müşteri hileleridir (Bozkurt, 2016: 64-68):

●İşletmedeki bir çalışan tarafından gerçekleştirilen hile işletme içi hile iken, işletmede olmayan bir kişi tarafından gerçekleştirilen hile işletme dışı hiledir.

●Muhasebe kayıtlarında yapılan hileler kayıt içi hile olarak nitelendirilirken muhasebe kayıtlarına girmeden önce yapılan hileler kayıt dışı hile olarak isimlendirilir.

●Bir kerelik hile, tek defaya mahsus yapılan hile iken sistematik hile süreklilik arz eden hiledir.

●Eğer hileyi yapan hilenin ortaya çıkmasını engellemeye çalışıyorsa buna gizlenmiş hile adı verilirken ortaya çıkmaması için özel bir çabanın sarf edilmediği hile gizlenmemiş hile olarak nitelendirilir.

●Çalışan hilesi, bir çalışanın doğrudan veya dolaylı olarak işvereni dolandırmasıdır. Üst kademe yöneticileri tarafında hileli finansal raporlama şeklinde ortaya çıkan hile türü ise yönetim hilesidir. İşletmeye mal ve hizmet satanın yaptığı hile satıcı hilesi iken işletmeden mal veya hizmet alanın yaptığı hile müşteri hilesidir. Son olarak değersiz veya hiç yapılmayan yatırımlar ile yatırımcıların dolandırıldığı hile türü yatırım hilesidir.

ACFE'nin 2016 yılı raporuna göre ise işletmelerde yapılan hileler varlıkların kötüye kullanılması, yolsuzluk ve finansal tablo hileleri olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır (ACFE, 2016: 11). Türkiye Muhasebe Standardı 38'in 8. maddesinde varlık, işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen kaynak olarak tanımlanmıştır. Tek Düzen Hesap Planı'na göre varlıklar dönen ve duran varlıklar olmak üzere ikiye ayrılır. Dönen varlıklar, en fazla bir yıl veya işletmenin normal faaliyet dönemi içinde nakde çevrilmesi veya tüketilmesi beklenen

varlıklardır. Bunlar kasa, banka hesapları, çek gibi hazır değerler, hisse senedi, tahvil, bono gibi menkul kıymetler, senetli veya senetsiz ticari alacaklar, ticari faaliyet dışında doğan diğer alacaklar ve stoklar bu kapsamda değerlendirilir. Hazır değerler, bunlar içinde likiditesi en yüksek olan grubu temsil eder.

Tek Düzen Hesap Planı'na göre duran varlıklar ise bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde nakde çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeyen varlıklardır. Bunlar senetli veya senetsiz ticari alacaklar, diğer alacaklar, bağlı menkul kıymetler, iştiraklere sermaye taahhütleri gibi mali duran varlıklar, arsa, arazi, tesis, makine ve cihaz, bina, taşıt ve demirbaş gibi maddi duran varlıklar, haklar ve şerefiye gibi maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklardır.

Söz konusu varlıkların kötüye kullanılması, varlıkların çalınması veya başkalarının çıkarları için kullanılmasıdır (Taştan, 2018: 201).

Yolsuzluk ise rüşvet başta olmak üzere birçok suçu kapsayan bir kavramdır (Taştan, 2018: 244). Bozkurt'a göre (2016: 73) yolsuzluk bir kişinin başkasının hakkını ihlal ederek sahip olduğu yetkiyi kendine veya başkasına fayda sağlayacak şekilde kullanmasıdır. Türk Hukukunda konu ile ilgili düzenlemeler Türk Ceza Kanunu, Ceza Muhakemesi Kanunu, Kabahatler Kanunu'nda yer almaktadır. Ayrıca; Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu, Kamu İhale Kanunu, Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu, Bilgi Edinme Kanunu ve Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun'da yer almaktadır.

Finansal tablo hileleri, finansal verileri içeren açıklama ve tablolar üzerinde yapılan hilelerdir (Taştan, 2018: 267). Bir başka tanıma göre ise finansal tablo hilesi, finansal tablo kullanıcıları olan ortakları, yatırımcıları, kredi veren kurumları, iş dünyası ve devleti aldatmak için kasten tablolardaki tutarların gerçekte olduğundan farklı gösterilmesi veya hiç gösterilmemesidir (Çalıyurt ve Tezgel, 2015: 50).

İşletmenin kaynaklarının zarar görmesine sebebiyet veren ancak hile olarak nitelendirilmeyen hususlar ise suiistimal olarak değerlendirilir (Taştan, 2018: 176).

Adli muhasebeciler hile, suiistimal ve yolsuzlukların ortaya çıkartılmasında önemli rol oynarlar. Bu tür eylemler maddi zarara neden olan hukuk dışı davranışlardır. Gülten ve Kocaer'e (2010: 21-22) göre adli muhasebecilerin hile, suiistimal ve yolsuzlukları tespit ederken dikkat etmeleri gereken hususlar şu şekilde sıralanabilir:

- Çalışma usul ve esaslarını belirlemek, niyet ve beklentileri anlamak,
- Kesin delile ulaşmadan kimseyi suçlamamak,
- Yapılan görüşmelerde şüphe duyulan kişilerin ruh halini analiz edebilmek,

●İşletmenin iç kontrol mekanizmasını inceleyerek olabilecek hile türlerini tespit etmek,

●Hile, yolsuzluk veya suistimal tespit edildiğinde bunun neden olduğu maddi zararı da hesaplamak,

●Benzer hadiselerin yaşanmaması için alınması gereken önlemleri belirtmek,

●Karmaşık ve organize suçlarda uzman desteğine başvurmak,

●Sadece işletme içindeki kişiler ile değil işletme ile ilişki içerisindeki kişiler ile ilgili de araştırmalar yapmaktır.

1.2.3.4. Bilirkişilik

6754 Sayılı Bilirkişilik Kanunu ile bilirkişilerin sahip olmaları gereken nitelikler ile çalışma ve denetimlerine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Söz konusu kanunun 3. maddesi göre tarafsızlık ve dürüstlük kuralları çerçevesince çalışması gereken bilirkişi uzmanlık alanı ile ilgili hususlarda açıklama yapmakla ve değerlendirmelerde bulunmakla yükümlüdür. Bilirkişi söz konusu görevini bizzat kendisi yerine getirir ve bunu herhangi bir kişi veya kuruma devredemez. Görev ifa edilirken bilirkişi kendisine verilen bilgi ve belgelerin gizliliğini sağlamakla da yükümlüdür. Bunlara ek olarak 03/08/2017 tarih ve 30143 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe giren Bilirkişilik Yönetmeliği'nin 5. maddesine göre bilirkişi, uzmanlık alanı dışında değerlendirme yapmamalı, 7. maddesine göre görevi zamanında verimli bir şekilde yerine getirerek hizmet kalitesini artırmalı, 10. maddesine göre görevin saygınlığını zedeleyecek davranışlardan kaçınmalı, 11. maddesine göre haklı gerekçe olmadıkça verilen görevi reddetmemeli, 12. maddesine göre bilirkişilik görev, unvan ve yetkilerini kullanarak kendi veya yakınları ya da üçüncü kişiler için menfaat sağlamamalıdır. Bilirkişilik, ilgili yönetmeliğin 38-43. maddelerinde belirtilen şartların sağlanması halinde bilirkişilik bölge kurullarına yapılacak başvurunun olumlu sonuçlanması neticesinde icra edilebilir.

Bilirkişi, belli bir alanda uzman olan ve bir sorunu çözmek için kendisine başvurulan kişidir (Taştan, 2018: 570). Bilirkişi, dava konusu olan ve hâkimin uzmanlık alanına girmeyen hususlarda bilgisine başvurulan, hâkime, Cumhuriyet savcısına, ceza mahkemesinde karar verme yetkisine sahip makamlara delillerin değerlendirilip sorunun çözümlenmesi noktasında yardımcı olan kişidir. Bilirkişilik süreci, oluşacak mahkeme kararını doğrudan etkilediği için yargılamanın en önemli aşamalarındandır (Taştan, 2018: 574-575).

1.3. Adli Muhasebe Uygulamaları

Aşağıda Dünya'daki ve Türkiye'deki adli muhasebe uygulamalarına değinilmektedir.

1.3.1. Dünya'da Genel Olarak Adli Muhasebe Uygulamaları

Dünya'da adli muhasebe uygulamalarının geliştiği ülkeler Amerika Birleşik Devletleri, Kanada ve Avustralya'dır. Avrupa ülkeleri de adli muhasebe uygulamalarına yer vermekte ve mesleğin yasal düzenlemelerini tamamlamaktadırlar (Gülten ve Kocaer, 2010: 39).

Amerika Birleşik Devletleri'nde adli muhasebeci olabilmek için gerekli olan şartların arasında lisans eğitimi ve iki yıllık mesleki tecrübenin yanısıra ve kısa adı" ACFE" olan "Diplomalı Hile Araştırmacıları Kuruluşu" nun sınavında başarılı olmak da yer almaktadır. Dünya'da adli muhasebecilik mesleği ile ilgili faaliyet gösteren en önemli kurum "ACFE" görülmektedir. Söz konusu kurumun seminerleri, eğitimleri ve yayınları bulunmakta olup adli muhasebecilik ve hile denetçiliği ile ilgili hizmetler sunmaktadır. ACFE'nin sınavı kriminoloji, finansal işlemler, hukuk ve soruşturma yöntemleri olmak üzere dört ana bölümden oluşmaktadır (Bozkurt, 2000: 60). 1988 yılında kurulmuş olan ACFE, hileli işlemlerle mücadele etmeyi, hileyi azaltmayı ve hile incelemesi yapacakların mesleki gelişimlerine katkı sağlamayı amaç olarak edinmiştir. Uluslararası bir kuruluş olan ACFE'nin yüzden fazla ülkede dernek veya temsilciliği bulunmakta olup düzenlediği sınav ile CFE (Certified Fraud Examiner-Sertifikalı Hile Araştırmacısı) belgesi vermektedir. ACFE'nin sınavla belge verdiği kişi sayısı Dünya çapında 20.000 civarındadır (Doğan, 2018: 23).

Kıta Avrupası'nda bilirkişiliğe ilişkin yasal düzenlemeler mevcuttur. Dava öncesi destek hizmetinin öncüsü ise Amerika Birleşik Devletleri başta olmak üzere Anglo-Sakson ülkeleridir. Bu ülkelerde bilirkişilik yerine de uzman tanıklık tercih edilmektedir (Doğan, 2018: 40).

Çoğu ülkede adli muhasebecilik kazanç sağlayan bir ek iş mahiyetinde iken Amerika Birleşik Devletleri, Kanada gibi Anglo-Sakson ülkelerde başlı başına bir meslek olarak görülebilmekte, sadece adli muhasebecilik faaliyetinden kazanç elde eden muhasebecilere rastlanabilmektedir (Doğan, 2018: 19).

1.3.2. Türkiye'de Adli Muhasebe Uygulamaları

Türkiye'de konu ile ilgili doğrudan bir yasal düzenleme bulunmamakta, akademik çalışmalar da sınırlı düzeyde kalmaktadır (Gülten ve Kocaer, 2010: 39).

Ancak dolaylı da olsa adli muhasebe ile ilgili düzenlemelere mevzuatta rastlamak mümkündür. Şöyle ki 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali

Müşavirlik Kanunu'nun 2. maddesinde mali müşavirlik mesleğinin konusuna değinilmiş olup yasal defter tutma, muhasebe sistemi kurma, mevzuatla ilgili danışmanlık yapma, mali tablolar ve beyannameleri hazırlamanın yanı sıra yazılı görüş bildirme, rapor hazırlama, tahkim ve bilirkişilikten de bahsedilmiştir.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 18. maddesinde serbest muhasebeci mali müşavirlerin çalışma konuları, 19. maddesinde ise yeminli mali müşavirlerin çalışma konuları yer almaktadır. Söz konusu maddelerde de rapor hazırlama, tahkim ve bilirkişilikten bahsedilmiştir.

Söz konusu yasal düzenlemeler serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlere tahkim, bilirkişilik ve bağımsız danışmanlık konularında yetki vermektedir. Böylece sınırlı da olsa bahsi geçen konularda mali müşavirlerin adli muhasebecilik hizmeti verebilecekleri söylenebilir (Elitaş, 2012: 160).

Bir diğer husus adli muhasebe hizmeti verebilecek olanların Türkiye'de ağırlıklı olarak bunu ne şekilde verdikleridir. Dava desteği, uzman tanıklık, hile denetçiliği ve bilirkişilik içerisinde en yaygın olanı bilirkişiliktir. Uygulamada ihtilaf ortaya çıktığı zaman görevli hâkimlerin takdiri ile konunun uzmanından yazılı görüş isteme yaygındır. Öte yandan uzman tanıklık da mevzuatta yer almasına rağmen Türkiye'de pek yerleşmiş bir uygulama değildir. Dava öncesinde ve dava sürerken avukatların delillerin değerlendirilmesi ve dilekçelerin hazırlanması aşamalarında muhasebecilerden danışmanlık hizmeti alma, muhasebeciler ile birlikte çalışma alışkanlığı da bulunmamaktadır (Doğan, 2018: 125). Gerek akademik çalışmalarda gerekse uygulamada hukuk fakültelerinde mali konulara ilişkin verilen eğitimin yetersizliğinden bahsedilmesine rağmen (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 60) Türkiye'de avukatlar destek alma gereği görmemekte ihtilafların seyrini genellikle bilirkişi raporları belirlemektedir. Bilirkişilik görevine ise gerek doğrudan adli muhasebecilik mesleğinin mevzuata yerleşmemiş olması gerekse literatürdeki çalışmalara göre SMMM'lerin yetersiz görülmesinden (Altunay, 2014: 237) dolayı kamu görevlileri uygun görülmektedir. Kamu görevlilerinin seçilmesi, sürekli kamu çıkarını gözeten bir sistemde çalışan insanların objektifliğini tartışma konusu yapmaktadır (Doğan, 2018: 126). Öte yandan adli muhasebecilik için denetim bilgisi şart olmakla birlikte yeterli değildir. Dolayısıyla her ihtilafı denetim kültüründen gelen insanların kesin olarak sonuçlandıracaklarını düşünmek de uygun değildir. Adli muhasebe sadece denetim değil, istatistik, hukuk, psikoloji, kriminoloji, grafoloji gibi çok sayıda alanda birikim gerektiren karmaşık bir disiplindir.

Hile denetçiliği uygulamasına bakıldığında, muhasebe hilelerinin önlenmesi için Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları" başlıklı 240 numaralı "Bağımsız Denetim Standardı" (BDS 240), Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Kurumu (KGK) tarafından belirlenmiştir. BDS 240' ta finansal tabloların bağımsız denetiminde bağımsız denetçinin hileye karşı sorumlulukları yer almıştır. 10/12/2013 tarih ve 28847 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan tebliğin ekinde yer alan 5. maddesinde bir denetçinin mali tablolarda hata ve hilelerin bulunmadığına dair makul güvence elde etme sorumluluğunun bulunduğu ifade edilmiştir. Öte yandan denetimdeki bazı yapısal kısıtlamalar nedeniyle yanlışların tespit edilememe riskinden de söz edilmiştir.

Öte yandan 26/03/2018 tarihli ve 2018/11597 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda belirtildiği üzere aktif toplam, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısı gibi kriterlere dayanılarak belirli bir eşik değerin üzerinde faaliyet gösteren firmalar için zorunlu olan bağımsız denetim, işletmelerde meydana gelen hilelerin tespitinde neredeyse en az etkisi olan bir kontroldür (Taştan, 2018: 40). Nitekim ACFE'ye (2014: 5) göre; denetimler öncelikli yöntem olarak kullanıldığında hilelerin ortaya çıkartılma olasılığı %3'tür. Kaza ile ortaya çıkan hilelerin oranı bile %7 iken hile ile mücadelede bağımsız denetimin rolünün çok düşük olduğu söylenebilir.

Anlatılanlar çerçevesince Türkiye'deki uygulamasında adli muhasebenin ağırlıklı olarak bilirkişilik şeklinde cereyan ettiğini, diğer hizmet alanlarının zayıf kaldığını, bilirkişiliğe de ağırlıklı olarak kamu görevlilerinin uygun görüldüğünü ve her koşulda adli muhasebenin tek başına bir gelir kaynağı olmaktan ziyade toplum nezdinde ek gelir elde edilecek bir iş gibi algılandığı söylenebilir.

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU

2.1. Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma Ayrımı

Türk Dil Kurumu'na göre vergi, kamu hizmetlerine harcanmak için hükümetin, yerel yönetimlerin yasalara göre doğrudan doğruya veya bazı malların fiyatlarının üstüne koyarak dolaylı yoldan herkesten topladığı paradır.

Mevzuatta ise vergi T.C. Anayasası 73. maddesinde vergi ödevi başlığı ile yer almaktadır. Buna göre "herkes, kamu giderlerini karşılamak için mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür." Söz konusu düzenlemede verginin dengeli ve adil dağıtılması gerekliliği, verginin ancak kanunla konulup kanunla değiştirilebileceğinden bahsedilmiş ancak net olarak vergi kavramının tanımı yapılmamıştır.

Kamu gelirlerinin en önemli kısmını oluşturan verginin kanunlarda tanımı yapılmasa da doktrinde çokça tanımı mevcuttur. Bir tanıma göre vergi, kamusal hizmetlerin gerektirdiği giderler ile kamu borçları dolayısıyla ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla egemenlik gücüne göre, karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerden alınan ve cebri niteliğe sahip para şeklindeki ödemelerdir (Akdoğan, 2003: 115). Bir başka tanıma göre ise vergi, kamu hizmetleri giderlerini karşılamak üzere devletin, fertlerden zora dayanarak aldığı iktisadi değerlerdir. (Erginay, 2003: 30)

Tanımlardan hareketle verginin unsurları şu şekilde sıralanabilir:

●Verginin alacaklısı olan bir kamu otoritesi vardır.

● Vergi ödemekle yükümlü olanlar ülkedeki gerçek ve tüzel kişilerdir. Burada ölçüt sadece o ülkede yaşamak değildir. Nitekim ülkede çalışan yabancılar da iktisadi bağlarından dolayı vergi mükellefidir.

● Vergi isteğe bağlı yapılan bir ödeme değildir. Bu bir zorunluluk olup devlet tarafından kanunlara dayanılarak alınır. Kanunlarda ayrıca bu zorunluluğa uyulmaması halinde devletin uygulayacağı yaptırımlar belirtilir.

● Vergi, belirli bir kamu hizmetinin karşılığı olmayıp genel olarak tüm kamu hizmetleri için alınır.

● Vergide belirli bir karşılık aramak söz konusu değildir. Vergi karşılıksız bir ödeme olup bu yönüyle resim, harç gibi diğer ödemelerden ayrılır.

●Vergi, mal veya hizmet ile değil para ile ödenir.

Her ne kadar vergi, toplumsal yaşamın bir gereği ve kamu giderlerinin finansmanı için önemli bir araç olsa da insanlar tarafından genel olarak ödevden ziyade bir yük gibi

algılanmaktadır. Bu algı, insanlarda vergiye karşı farklı davranış kalıplarının geliştirilmesine yol açmıştır. Vergiye karşı tepki, "vergiden kaçınma" ya da "vergi kaçakçılığı" şeklinde ortaya çıkmaktadır.

2.1.1. Vergi Kaçakçılığının Tanımı

Vergi kaçakçılığı, vergi kanunlarına aykırı şekilde işlem yapılarak vergi matrahının azaltılması, vergi kaybına sebebiyet verilmesidir. Diğer bir ifade ile vergi kaçakçılığı, kamu otoritesinin (devletin) yasal düzenlemelerine karşı gelerek vergi ödememe veya olması gerekenden daha az vergi ödeme çabalarının bütünüdür (Erginay, 2003: 124). Vergi kaçakçılığının toplum nezdinde iktisadi, mali ve sosyal etkileri bulunmaktadır (Edizdoğan, 2008: 218).

İşletme yapılarının karmaşıklaşması ve teknolojinin gelişmesi ile birlikte vergi kaçakçılığında da çeşitli yol ve yöntemler ortaya çıkmaktadır. Bunlar, sahte veya yanlış yükümlülük kurmak, işe başlama bildirimi vermemek gibi baştan mali idareyi yanıltmaya yönelik olabileceği gibi muhasebe kayıtlarına konu olacak belgeler için uygulanan yöntemler veya defter kayıtları üzerinde yapılan muhasebe hileleri şeklinde de ortaya çıkabilir. Belgelerle ilgili uygulanan yöntemlere; sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura düzenlemek, hiç fatura düzenlememek, vergi ödevini doğuracak sözleşme vb. değerli belgeleri eksik veya yanlış düzenlemek örnek olarak verilebilir. Defter kayıtlarında yapılan muhasebe hileleri ise işlemlerin gider artırıcı/gelir azaltıcı mahiyette farklı hesaplara işlenmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır (Edizdoğan, 2008: 217).

Vergi kaçakçılığını vergi türlerine göre de sınıflandırmak mümkündür. Bu şekilde katma değer vergisinde kaçakçılık ve gelir vergisinde kaçakçılık olarak incelenebilir. Gelir vergisinde kaçakçılık; ticari ve sınaî kazançlarda kaçakçılık, serbest meslek kazançlarında kaçakçılık, gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarında kaçakçılık veya veraset ve intikal vergisinde kaçakçılık olarak incelenebilir. Kaçakçılığa imkân vermeyen gelir çeşidi ise ücretlerdir. Bunun sebebi kaynakta kesinti yapılmasıdır. Ancak uygulamada işverenlerin sigorta prim yükünü azaltmak için işçi ücretlerini bordrolarda gerçek değerinden daha düşük gösterdikleri bu yolla aynı zamanda daha düşük gelir vergisi ve damga vergisi ödedikleri de bilinmektedir (Erginay, 2003: 124-125).

2.1.2. Vergiden Kaçınmanın Tanımı

Vergiden kaçınma, vergi yükünün dışında kalma çabası olup vergi kaçakçılığının aksine yasaldır (Akdoğan, 2003: 163). Vergiden kaçınma iki şekilde mümkündür. Birincisinde gerçek veya tüzel kişiler vergiyi doğuran olayın dışında kalmaya çalışır. Yani

kişiler vergi borcu ile karşı karşıya kalmalarına neden olacak iş ve işlemlerden uzak dururlar. Örneğin katma değer vergisi ödememek için bir mal veya hizmetin satın alınmaması, emlak vergisi ödememek için gayrimenkul alımından vazgeçilmesi, vergi oranını yüksek bulup gelir vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmemesi, vergi kapsamı dışında kalan alanlardan kazanç elde edilmeye çalışılması gibi yaklaşımlar bu kapsamda değerlendirilebilir. Vergiden kaçınmada ikinci yol, yasalardaki boşluklardan yararlanmaktır. Bu yolla gerçek veya tüzel kişiler vergi kanunlarında yer alan boşlukları değerlendirerek veya yasal düzenlemeleri farklı şekillerde yorumlayarak daha az vergi ödeme imkânı elde ederler. Şahıs şirketlerinin sermaye şirketlerine dönüştürülmesi, vergi istisna ve muafiyetlerinden yararlanabilecek şekilde faaliyetlerin planlanması buna örnek olarak verilebilir (Edizdoğan, 2008: 214).

2.2. Vergi Kaçakçılığının Türleri

Türk Vergi Mevzuatında vergi kaçakçılığı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır. Söz konusu kanunun 359. maddesine göre;

> a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;
> 1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,
> 2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir…
> b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır…
> c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Görüldüğü üzere kaçakçılık suçundan bahsedebilmek için tutulması veya düzenlenmesi, saklanması ve ibraz mecburiyeti olan defter, kayıt veya belge olmalıdır.

Bu bilgiden hareketle öncelikle muhafaza ve ibraz mecburiyeti, bu mecburiyetin kimler için söz konusu olduğu, tutulması mecburi olan defterlerin ve suç unsuru olabilecek belge ve kayıtların neler olduğu açıklanmalıdır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 253. maddesine göre muhafaza mecburiyetinden kasıt; defter tutma mecburiyetinde olanların tuttukları defterleri ilgili oldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre muhafaza etmeleridir. Mükellefler için muhafaza ve ibraz mecburiyeti olan tek husus yasal defterler değildir. Yasal defterlerin temelini oluşturacak belge ve kayıtlar da bu kapsamda değerlendirilmektedir. Fatura, fatura yerine geçen vesikalar, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücretlere ait kayıt ve vesikalar, taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler (taşıma irsaliyeleri, yolcu listeleri, günlük müşteri listesi), mali işlemler için delil niteliğinde olabilecek diğer her türlü vesikaların da defterlerle birlikte muhafazası gereklidir. Aynı Kanunun 254. maddesi ile defter tutma mecburiyetinde olmayanlara da almaya mecbur oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etme ödevi getirilmiştir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 256. maddesi uyarınca ibraz mecburiyeti ise; muhafaza zorunluluğu bulunan defter, belge ve diğer kayıt ortamlarında (elektronik ortam) yer alan bilgilerin talep edilmesi halinde yetkili kamu görevlilerine ibraz edilmesi gerekliliğidir. Teknolojide meydana gelen gelişmeler muhasebe sürecini de etkilemiş olup ibraz yükümlülüğünün kapsamı da genişlemiştir. Artık ibraz dendiğinde sadece kâğıt ortamında defter ve belge ibrazı değil yapılan işin türüne veya tacirin iş hacmine göre elektronik ortamda gerekli verilerin iletilmesi de anlaşılmaktadır. Buna örnek olarak e-defter kullanıcılarının beratlarının teslimi veya serbest meslek erbapları ile işletme hesabı esasına göre defter tutanlar için defter-beyan sistemi verilebilir.

Defter tutma mecburiyeti, vergi mükellefiyetinin bulunması halinde söz konusudur. Ancak her vergi mükellefi, kanunlarda belirtilen her defteri tutmak zorunda değildir. Aynı husus ibraz mecburiyeti için de geçerlidir. İbraz mecburiyeti defter tutma zorunluluğu bulunan mükelleflerin söz konusu defterleri ibraz etmeleri gerekliliğini ifade eder. Defter tutmak zorunda olmayan mükelleflerin ihtiyari olarak tuttukları defterleri ibraz etmemeleri vergi kaçakçılığı suçu olarak nitelendirilemez.

Defter tutma yükümlülüğü hem 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda hem de 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiştir. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu 64. maddeye göre her tacir ticari defter tutmak ve defterlerinde mali durumunu, borç alacak ilişkilerini açık bir şekilde ortaya koymak zorundadır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre ise mükellefler,

servet, sermaye ve hesap durumunu incelemek, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek, vergi karşısındaki durumunu hesaplar üzerinden kontrol etmek için defter tutarlar. Defter tutmaya mecbur olanlar: ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbapları ve çiftçilerdir. Defter tutma mecburiyetinden muaf olanlar ise: gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler, Gelir Vergisi Kanunu'na göre kazançları basit usulde tespit edilenler, kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerdir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre defter tutma bakımından tüccarlar birinci sınıf ve ikinci sınıf tüccarlar olmak üzere ikiye ayrılır. Birinci sınıf tüccarlar bilanço esasına göre ikinci sınıf tüccarlar ise işletme hesabı esasına göre defter tutarlar. Hangi tüccarların birinci sınıf hangilerinin ikinci sınıf olduğu yine söz konusu kanunda belirtilmiştir. Her yıl güncellenmekle birlikte 2019 yılı için; yıllık alış tutarı 230.000,00 TL. yıllık satış tutarı 320.000,00 TL.'yi aşanlar, yıllık gayrisafi iş hasılatı 120.000,00 TL.'yi aşanlar, iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarı toplamı 230.000,00 TL'yi aşanlar ile her türlü ticaret şirketleri, Kurumlar vergisine tabi olan diğer tüzel kişiler ve isteğe bağlı olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler birinci sınıfa dahildirler. Birinci sınıfa dâhil olma şartları dışında kalan mükellefler, Kurumlar Vergisine tabi olup işletme esasına göre defter tutmasına izin verilenler ve yeni işe başlayanlar gerekli hadlere ulaşıncaya kadar ikinci sınıf tüccar olarak işlem yapabilirler.

Birinci sınıf tüccarların tutmak zorunda oldukları defterler yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defteridir. Yevmiye defteri, mali işlemlerin tarih sırası ile ve maddeler halinde kayıt edildiği defterdir. Defter- i kebir, yevmiye defterine yapılan kayıtların ilgili hesaplara aktarıldığı, hesap bazında tutulan defterdir. Envanter ise, işe başlama tarihinde ve hesap dönemi sonunda çıkarılan envanterlerin kaydedildiği defterdir. İkinci sınıf tüccarların ise işletme hesabı defteri tutması gereklidir. Bu defter, sol tarafı gider sağ tarafı hâsılat olacak şekilde düzenlenir. Defterlerin nasıl tutulacağına ilişkin usul ve esaslar 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda detaylı belirtilmiştir. Bahsi geçen defterlerin yanı sıra; 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 197. maddesine göre imalat ile uğraşan birinci sınıf tüccarlar için imalat defteri, 200. maddeye göre boyama, basma, apre, cila gibi ücretle yapılan bitim işleriyle uğraşan birinci ve ikinci sınıf tüccarlar için bitim işleri defteri, 207. maddeye göre yabancı nakliyat kurumları için hâsılat defteri, 209. maddeye göre depo işletenler ve nakliye ambarları için ambar defteri, 210. maddeye göre serbest meslek erbapları için serbest meslek kazanç defteri ve 213. maddeye göre zirai kazançlar için çiftçi işletme defteri tutulması zorunlu diğer defterlerdir.

Tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı zorunlu olan defter, kayıt ve belgeler kullanılarak işlenen vergi kaçakçılığı suçunun çeşitleri Vergi Usul Kanunu çerçevesince aşağıdaki gibidir:

2.2.1. Muhasebe ve Hesap Hileleri Yapma, Gerçeğe Aykırı Hesap Açma veya Çift Defter Tutma

Genel bir ifade ile hile bir kişi veya kurumun diğer bir kişi veya kurumu iradesi ve bilgisi dışında aldatarak, varlığına el koyması, varlığını çalması, haksız biçimde kullanması veya haklarının alınması biçiminde yarar sağlamasıdır (Doğan, 2018: 69). Hile, bilinçli olarak kurgulanan, karşı tarafın bilgisi ve iradesi dışında gerçekleştirilen, yapana bir fayda ve çıkar sağlayan karşı tarafı ise zarara uğratan bir eylemdir. Hile, bir maddi gerçekliği doğrudan veya kasıtlı olarak yanlış tanıtma ya da ihmal olarak da tanımlanabilir (Brennan and Hennessy, 2001: 57). Hile, hileyi yapan tarafından gizlice sürdürülmekte olup kasıt unsuru bulunmaktadır. Hileyi yapanın kendisine yarar sağlaması karşı tarafı ise zarara uğratması söz konusudur (Bozkurt, 2009: 60).

Muhasebe hilesi, muhasebe kayıtlarını yaparken Tek Düzen Hesap Planına aykırı işlem tesis etmektir. Hesap hilesi ise yasal defterlere muhasebe kayıtları işlenirken ortaya çıkan rakamsal yanlışlardır (Çavuş, 2016: 96). Günümüzde teknolojik gelişmelerin etkisi ile vergi mükellefleri yasal defterlerde yer alması gerekli kayıtları bilgisayar ortamında tutmakta ve bu şekilde hesap ile muhasebe hilelerini kolayca yapabilmektedirler (Çavuş, 2016: 97). Muhasebe hilelerine verilebilecek örnekler şunlardır:

- Olağandışı gelir ve karlar hesabında gösterilmesi gereken demirbaş satışının, yeni demirbaş alımı planı olmamasına rağmen kasıtlı olarak yenileme fonu hesabında izlenmesi,
- Şüpheli alacaklara karşılık ayırırken veya sabit kıymetler için amortisman ayırırken dönemsellik ilkesine uyulmaması, gelirin yüksek çıktığı dönemlere söz konusu işlemlerin kaydırılması,
- Muhasebedeki stok hareketlerinin envanter kayıtlarını yansıtmaması, kayıtlarda görünen stok tutarının kar oranına, ödenecek vergi tutarına göre ayarlanması,
- Satışların alış gibi kayıtlara alınması veya tam tersi,
- Cari dönem gelirlerinin sonraki yıllara kaydırılması (Kapusuzoğlu, 2008: 126),
- Mükerrer kayıt atma,
- Basit usule tabi olanların düzenledikleri perakende satış fişlerinin söz konusu işlemle ilgisi olsun veya olmasın, herkesçe kayıt altına alınabilmesi ve bu yolla giderlerin azaltılması (Kapusuzoğlu, 2008: 125),

●Kayıt dışı işlemleri gizlemek için kasa ve ortaklar cari hesabının kullanılması,

●Sabit kıymet olarak kayıtlara alınması gereken bir işlemin doğrudan gider olarak kaydedilmesi,

●Kanunen kabul edilmeyen giderlerin doğrudan gider hesaplarına kaydedilmesi,

●Kişisel harcamaları gösteren belgelerin giderleri artırıcı mahiyette muhasebe kayıtlarına alınması,

●Gider faturalarını çoğaltarak, fotokopilerin yeni işlem gibi kayıtlara alınması, bu yolla giderlerin fazla gösterilmesi,

●Yabancı para cinsinden takip edilen hesaplar için dönem sonlarında özellikle yüksek kambiyo karı çıkması muhtemel dönemlerde kur değerlemelerinin hiç yapılmaması, yanlış yapılması, farklı kurların dikkate alınması,

●Stokların bozulması, çürümesi, demode olması, kullanılamaz hale gelmesi, doğal afetler nedeniyle değer kaybetmesi gibi durumlarda karşılığın ilgili dönemde ayrılmaması,

●Torba veya geçici hesaplarda önemli tutarların olması, mali tablolarda niteliği belirsiz ve kapalı hesaplara yer verilmesi,

●Yıllara sâri inşaat işlerinde geçici kabul mevcut yılda yapılmasına rağmen, takip eden yılda iş bitmiş gibi gösterilerek kurumlar vergisi beyanının ötelenmesi ve ödenmesi gereken verginin bir yıl ertelenmesi (Kapusuzoğlu, 2008: 126),

●Taksitli satışlarda gerçekleşen vade farkının gelir olarak kayıt altına alınmaması (Kapusuzoğlu, 2008: 126),

●Muhasebe kayıtlarının temelini oluşturacak bilgi ve belgelerde yapılan diğer hileler.

Örneğin; işin bedeli bilindiği halde sözleşmede belirtilmeyerek damga vergisinden kaçınılması, yıllara sâri bir iş yapıldığı halde sözleşmeyi iş bazında parçalara bölerek stopajdan kaçınılması.

Muhasebe kayıtlarının tutulmasında tek düzen hesap planı esas alınmaktadır. Ülkemizin muhasebe uygulamasında, Maliye Bakanlığı'nın 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 1 Sayılı Muhasebe Uygulama Genel Tebliği ile zorunlu hale getirilen Tek Düzen Hesap Planı 01 Ocak 1994 tarihinden beri kullanılmaktadır. Buna göre bilanço esasına tabi tüm gerçek ve tüzel kişiler aynı hesap planını kullanarak mali tabloları düzenlemektedir. Söz konusu tebliğe göre amaç işletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı bir şekilde muhasebeleştirilmesi, mali tablolardaki bilgilerin tutarlılığının ve karşılaştırılabilir olmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılmasıdır.

Gerçek vergi matrahının ortaya çıkmasını önlemek, daha az vergi ödemek veya hiç vergi ödememek için genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve Tek Düzen Hesap Planına

aykırı işlem tesis edilebilmektedir. Lakin yapılan her yanlış işlemi hile kapsamında değerlendirmek de uygun değildir. Vergi kaçırma amacının haricinde bilgi eksikliği, dikkatsizlik, stres vb. nedenlerle muhasebe kayıtlarında hata yapmak mümkündür.

Şekil itibariyle hata ve hile birbirine çok benzemekte olup yapılan işlemin hangi kapsamda değerlendirileceği noktasında kasıt unsuru öne çıkmaktadır. "Hatalar, finansal tablolardaki kasti olmayan yanlışlıklardır" (Taştan, 2018:163). Hatalar, matematiksel hatalar, kayıt hataları, unutma ve tekrarlama hataları, bilgi işlem hataları, bilanço-değerleme hataları şeklinde ortaya çıkabilir. Kasıt unsurunun yanı sıra hata ve hile arasındaki bir diğer fark hile gizli yapılırken hatada gizleme eğiliminin bulunmaması ve buna bağlı olarak hilenin mutlak bir koruyucusu yani gizleyeni varken hatada –hatayı yapan dâhil- hiç kimsenin durumu kamufle etmeye çalışmamasıdır (Taştan, 2018: 176).

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 359. maddesine göre muhasebe ve hesap hilelerinin yanısıra aynı bentte gerçekte var olmayan kişiler adına hesap açanlar, işlemlerle ilgisi olmayan kişiler adına hesap açanlar, yasal defterlere kaydedilmesi gereken işlemleri farklı defterlere kaydedenlerden de bahsedilmiştir.

Gerçeğe aykırı hesap açmadan kasıt, işlemin veya işleme muhatap görünen tarafın gerçek dışı olmasıdır. Örneğin çalışmayan bir kişiyi çalışmış ve ücret almış gibi göstermek, gerçekte var olmayan veya işlemlerle ilgisi bulunmayan kişileri alacaklı veya borçlu göstermek, satış işlemi olmamasına rağmen bir kişiye satış yapılmış gibi muhasebe kayıtları oluşturmak ve söz konusu kayıtları yasal defterlere kaydetmek bu kapsamda değerlendirilebilir. Yasal defterlere kayıt hususuna dikkat etmek gerekir. Zira bahsi geçen kayıtların 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen defterlere kaydedilmesi halinde vergi kaçakçılığı suçundan bahsedilebilecektir (Çavuş, 2016: 100).

Çift defter tutma durumunda ise yasal defterlere kaydedilmesi gereken işlemlerin tamamen veya kısmen farklı defterlere ve kayıt ortamlarına kaydedilmesi söz konusudur (Doğan ve Yavuz, 2014: 303). Bu fiilden bahsedebilmek için vergi mükellefinin tutmak ve saklamak zorunda olduğu defter olmalı ayrıca farklı deftere veya ortama kayıt etmede maksat vergi matrahını düşürmek olmalıdır (Çavuş, 2016: 101-103). Görüldüğü gibi bazı kayıtlar, tutulması zorunlu defterler yerine başka defterlere yazılsa bile vergi matrahında azalma meydana gelmiyorsa bu durum vergi kaçakçılığı suçu kapsamında değerlendirilmeyecektir.

2.2.2. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etme, Tahrif Etme, Gizleme veya Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma

Mali işlemler için noter veya Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan matbaalar aracılığıyla onaylanan veya basılan defter ve faturalar kullanılmaktadır (Doğan ve Yavuz, 2014: 303). Bu sayede varlığı tespit edilebilen defter ve faturaların yok edilmesi suçtur.

Saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi veya defter sayfalarının yok edilerek yerine başka yapraklar konması veya hiç yaprak konmaması halinde mükellefler hürriyeti bağlayıcı ceza ile karşı karşıya kalır.

Tahrif etmek ise bir belgede var olan yazı ve rakamların sonradan kazıma, çizme, buruşturma, silme gibi çeşitli yollarla değiştirilmesidir (Çavuş, 2016: 104). Tahrifatın hangi yolla yapıldığının önemi bulunmamaktadır. Aynı zamanda tahrifatın belgenin aslı veya sureti üzerinde olması da önemli değildir (Çavuş, 2016: 105). Önemli olan yapılan düzenlemenin gerçeğe aykırı olması ve söz konusu tahrifatın 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen defter, kayıt ve belgeler üzerinde yapılmış olmasıdır. Bu yolla gelirler olduğundan az gösterilebileceği gibi giderler fazla gösterilerek de vergi matrahı azaltılabilir. Eğer yapılan tahrifat vergilendirme ile ilgili değilse yani vergi matrahı düşürücü etki yapabilecek mahiyette değilse söz konusu işlem vergi kaçakçılığı suçu kapsamında değerlendirilmez.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 359. maddeye göre defter, kayıt ve belgeleri gizleme fiili, vergi incelemesi sırasında inceleme yapmaya yetkili kimselere söz konusu defter ve belgelerin ibraz edilmemesidir. Aynı kanunun 134. maddesine göre vergi incelemesinde amaç ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu tespit etmektir. Türk Vergi Sisteminde beyana dayalı tarh esas olup bu durum beyanların doğruluğunun araştırılmasını gerekli kılmaktadır. Vergi incelemesi, vergisel konularda mükellef nezdinde yetkili kamu görevlileri tarafından belirli bir dönem esas alınarak yapılan çalışmaların bütünü olarak tanımlanabilir. İnceleme esnasında mükellefin defter, kayıt ve belgelerinin mali mevzuata uygun şekilde kayıt altına alınıp alınmadığı denetlenir, beyanlarının doğru olup olmadığına bakılır.

Vergi incelemesi yapmaya yetkisi olan kamu görevlileri: vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleridir. Aynı zamanda Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatlarında müdür kadrolarında görev yapanlar da bu yetkiye sahiptir. Vergi mükellefi, yetki sahibi kimselere istendiği takdirde yasal defterlerini ibraz etmekle yükümlüdür. İbraz mecburiyeti 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 256. maddesinde yer almakta olup vergi mükellefi olan gerçek ve tüzel kişilerin "muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda

bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorunda" oldukları belirtilmiştir. Mükellefe talep, yazılı olarak iletilmeli ve on beş gün içinde mükellefçe bu talep yerine getirilmelidir (Doğan ve Yavuz, 2014: 302). 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 14. maddesinde de vergi dairesince mükellefe tanınacak sürenin on beş günden az olamayacağı hükme bağlanmıştır. Mükellefçe ibraz süresinin aşılması halinde "gizleme" fiili gerçekleşmiş sayılır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 15. maddesine göre aynı kanunun 13. maddesinde belirtilen mücbir sebeplerden birinin gerçekleşmesi halinde söz konusu sebep ortadan kalkıncaya kadar süre işlemez. Mücbir sebepler ise: vergi ödevinin yerine getirilmesini engelleyecek kaza, ağır hastalık ve tutukluluk halleri ile yangın, deprem gibi afetler ve irade dışında vuku bulan diğer hadiselerdir. Bahsedilen mücbir sebeplerin ya herkesçe bilinmesi ya da ilgililer tarafından ispat veya tevsiki gereklidir. Mücbir sebeplerin yanı sıra 5604 Sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun'un 1. maddesi uyarınca mali tatil süresince de aramalı incelemeler haricinde mükelleflerden defter ve belgelerini ibraz etmeleri istenemez. Mükellefe tanınan süreler mali tatil süresince işlemez. Özetle mücbir sebep ve mali tatil hariç tutulmak kaydıyla gizleme suçundan bahsedebilmek için varlığı noter kayıtları veya benzeri hususlarla sabit olan defter ve belgelerin yasal saklama süresi içinde-beş yıl-usulüne uygun olarak talep edilmiş olmasına karşın vergi inceleme elemanına ibraz edilmemesi yeterlidir (Doğan ve Yavuz, 2014: 308).

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine göre gerçek bir duruma dayanmakla birlikte bu durumun mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı olarak yansıtıldığı belgeye muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge denir. Burada gerçek bir ticari işlem söz konusu olmakla birlikte bu işlemin niteliği, niceliği veya muhtevası çarpıtılarak belgeye işlenmiştir (Yüce, 2018: 97).

KDV Uygulama Genel Tebliği E/4.1'e göre;

- Belgenin içerik itibariyle gerçeği yansıtıp yansıtmadığı,
- Belgede yer alan bilgilerin gerçeğe uygunluğunun çeşitli belgeler ile tespiti,
- Belgede yer alması gereken bilgilerde tahrifat olup olmadığı (belgedeki yazı ve rakamların karalama, çizme, buruşturma vb. yollarla okunamayacak hale getirilip getirilmediği),
- Belgede yer alması zorunlu olan bilgilerin gerçeğe uygun olup olmadığı,
- Belgede yer alanın dışında bir mal veya hizmetin satın alındığı,

gibi hususlar tespit edilmeden veya rapora bağlanmadan mükellefe muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı iddiası ile özel esaslar uygulanmaz. Sadece ihbar veya şikâyet de bu muamele için kâfi değildir. KDV Uygulama Genel Tebliği E/4.3'e göre muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme tespiti için yapılacak yoklamada mükellefin adresinde bulunup bulunmadığının, ticari faaliyetinin olup olmadığının, işletme kapasitesi ile verilen beyannamelerin uyumlu olup olmadığının, mükellefin iş çevresindeki ticari itibarının nasıl olduğunun tutanağa bağlanması gerektiği belirtilmiştir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımından söz edebilmek için ise belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğunun tespitinin yanı sıra söz konusu belgenin muhasebe kayıtlarına intikal etmiş olması ve belgede belirtilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılmış olması gerekir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçunun faili gerçek kişilerde vergi mükellefleri, tüzel kişilerde ise yasal temsilcileridir (Ağar, 2005: 282).

Mükellef, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı iddiası ile karşı karşıya kaldığında KDV Uygulama Genel Tebliği E/5'te de belirtildiği üzere işlem ve belge ile ilgisi olan her türlü delili ispat aracı olarak kullanabilir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 3. maddesinde de yemin hariç her türlü delilin geçerli olduğu belirtilmiştir. Buna göre; işlem bedelinin ödendiğinin belgelendirilmesi gerekmekte olup bunun için banka kayıtları, dekont, çek, PTT tarafından düzenlenen belge, kredi kartı ile ilgili belge ve diğer ödeme makbuzları kullanılabilir. Ayrıca işlemin gerçekleştiğine dair nakliye belgesi, irsaliye, sigorta poliçesi, ödenen vergi, resim ve harçları gösteren belgeler, yükleme, boşaltma, ambalajlama giderlerini gösteren belgelerin de ibraz edilmesi gerekir. Bu husus sadece muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge değil sahte belge iddiası ile karşı karşıya kalınması halinde de geçerlidir.

2.2.3. Defter, Belge ve Kayıtlarda Sahtecilik

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 359. maddenin (b) bendinin 1. fıkrasına göre gerçek bir işlem olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir. Belgede yer alan hususlarda kısmen dahi olsa gerçeklik payı varsa sahte belgeden söz edilemez. Sahte fatura 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine şekil itibariyle uygun olsa bile içerik itibariyle gerçeği yansıtmayan belgedir. Zira 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesine göre şekil şartlarına uymayan yani içermesi gereken zorunlu bilgileri içermeyen belgeler hiç düzenlenmemiş sayılacağından sahtecilik nedeniyle vergi kaçakçılığı suçundan da söz edilmeyecektir.

Sahte belgeler gerçek bir ticari işlemi içermez. Sahte fatura kullanımının temelinde iki temel varsayım yatmaktadır. Vergi mükellefi yaptığı harcamalar karşılığında gerçek fatura alamadığı için bundan doğan açığını sahte fatura ile karşılamaktadır. Veya vergi mükellefi daha az vergi ödemek amacıyla gerçekte olmayan bir gider gösterebilmek için sahte fatura kullanmaktadır (Ünal, 2006: 3). Burada amaç ya hiç vergi ödememek ya da olması gerekenden daha az vergi ödemek veya gerçekte hak edilmeyen bir vergi iadesinden ya da indiriminden yararlanmaktır. Sahte faturayı düzenleyen açısından ise amaç; komisyon geliri elde ederek haksız kazanç sağlamaktır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda "sahte belge düzenlemek" ve "sahte belge kullanmak" fiilleri ayrı ayrı yer almaktadır. Sahte belge düzenlemek, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde varmış gibi belge düzenlenmesidir. Sahte belge kullanmak ise söz konusu belgeleri muhasebe kayıtlarına almak, yasal defterlere kaydetmektir. Sahte fatura düzenleyicisi herkes olabilirken sahte fatura kullanarak kaçakçılık suçunu işleyen vergi yükümlüsü veya sorumlusu olabilir (Ağar, 2005: 287).

Faturasız gerçekleştirilen bir satın almanın, başka bir vergi mükellefinin faturası ile belgelendirilmesi halinde, faturayı düzenleyen ile mal veya hizmeti alan arasında gerçek bir ticari işlem söz konusu olmadığından düzenlenen faturanın sahte olduğunun kabul edilmesi gerekir (Doğan ve Yavuz, 2014: 309).

KDV Uygulama Genel Tebliği 3.1.'e göre bir belgenin sahte olup olmadığının anlaşılması için belge üzerinde birtakım tespitlerin yapılması gerekir. Buna göre;

- Vergi mükellefinin gerçek bir faaliyetinin bulunup bulunmadığının yapılacak yoklamalar çerçevesince anlaşılması,
- Belgelere konu olan mal hareketlerinin gerçekliğinin anlaşılması için nakliye faturası, irsaliye, kantar fişi, ödemelere veya tahsilâtlara ilişkin banka kayıtları, dekontlar veya makbuz gibi deliller ile stokların kontrolü için fiili ve kaydi envanterin incelenmesi,
- Ticari ilişkisinin olup olmadığının anlaşılması için ticari ilişkide bulunduğu firmaların araştırılması, paravan firmalarla çalışılıp çalışılmadığı gibi hususların belirlenmesi,
- Ortaklar ve ortaklık yapısına ilişkin analizlerin yapılması,
- Mükellefin mali müşaviri ile ilgili tespitlerin yapılması,
- Ticari ilişkide bulunduklarından hakkında vergi incelemesi yapılanlara ilişkin bilgilerin tespiti,
- Sahte belge ticareti ile ilgili olarak komisyon gelirinin söz konusu olup olmadığı,

●Beyannamelerin düzenli olarak verilip verilmediği, vergi ödemelerinin yapılıp yapılmadığı gibi vergisel ödevlerle ilgili hususların incelenmesi,

gerekli olup söz konusu hususların rapora bağlanmaksızın veya tespiti yapılmaksızın mükellef hakkında sahte belge kullandığı iddiası ile özel esaslar uygulanamaz. Bu konuda mükellefler hakkında ihbar veya şikâyetler tek başına yeterli değildir. KDV Uygulama Genel Tebliği 3.3'e göre sahte belge düzenleme tespiti için yapılacak yoklamada mükellefin adresinde bulunup bulunmadığının, tespitin yapıldığı dönemde ticari faaliyetinin olup olmadığının, işletme kapasitesi ile verilen beyannamelerin uyumlu olup olmadığının, ticari faaliyetini yürüttüğü çevredeki kişilerin beyanlarını da göz önünde bulundurarak ticari itibarının nasıl olduğunun tutanağa bağlanması gerektiği belirtilmiştir. Sahte belge kullanımı ile ilgili olarak ise söz konusu tebliğ 3.1'de belirtilenlerin yanı sıra belgelerde belirtilen mal ve hizmetlerin bu belgeleri kullanan mükellefin ticari faaliyetlerinin niteliğine, işletmenin sermayesine ve ödeme gücüne uyumuna, mükellefin vergilerini ödeme gayretine, sürekli veya en azından incelemeye konu dönemlerde devreden KDV çıkıp çıkmadığına, iş hacmine uygun KDV ödenip ödenmediğine, beyan edilen kar oranının sektör ortalamasının altında olup olmadığına da dikkat edilmesi ve bahsi geçen hususların raporlarda belirtilmesi gerekliliğinden bahsedilmiştir. Sahte belge kullanımından söz edebilmek için belgenin sahte olduğunun tespitinin yanı sıra söz konusu belgenin muhasebe kayıtlarına intikal etmiş olması ve sahte belgede belirtilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılmış olması gerekir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 359. maddesinde belgeleri tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler denilerek belgelerin kısmen de olsa sahte düzenlenebilme durumuna değinilmiştir. Buna göre tamamen sahte belge düzenlemede gerçekte var olmayan bir ticari ilişki belgede yer alırken kısmen sahte belgede gerçekte var olan ve olmayan durumların birlikte aynı belgede yer alması söz konusudur. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile kısmen sahte belge birbirine karıştırılmaktadır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede gerçek bir ticari işlem söz konusu olup bu işlemin mahiyet veya miktarında gerçeğe aykırılık vardır. Kısmen sahte belgede ise gerçek işlemin yanı sıra gerçek olmayan işlem ile ilgili mahiyet ve miktarı aşan aykırılık söz konusudur. Bu nedenle, belgesiz gerçekleştirilen bir alımın başka bir mükellefin belgesi ile belgelendirilmesinin sahte belge olarak kabulü gerekir (Çavuş, 2016: 139).

2.2.4. Bakanlık ile Anlaşma Olmadığı Halde Belge Basma veya Bilerek Kullanma

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu mükerrer 257. maddeye göre bu kanuna göre düzenlenmesi gereken belgelerin basım ve dağıtımı ile ilgili olarak uyulacak usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın çıkaracağı yönetmelikle belirlenir.

Buna göre; Fatura, irsaliye, irsaliyeli fatura, serbest meslek makbuzu, gider pusulası, müstahsil makbuzu, perakende satış fişi, yolcu bileti, günlük müşteri listesi ve kullanılması zorunlu olan diğer belgelerin basım ve dağıtım işlemlerinde uyulacak usul ve esasları belirlemeye yönelik olarak Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik çıkartılmış olup söz konusu yönetmenliğin 4. maddesi uyarınca bu belgelerin basım ve dağıtımı için Bakanlık veya Defterdarlık (matbaa işletmesi ile aynı il sınırları içinde) ile matbaa işletmecisi arasında anlaşma yapılması gerekmektedir. Anlaşmada belgenin türü, anlaşma süresi, teminat tutarı ve anlaşmaya uyulmaması halinde doğacak cezai müeyyideler belirtilir. Söz konusu yönetmeliğin 12. maddesine göre anlaşma yapılan, anlaşması yenilenen ve yenilenmeyen veya feshedilen matbaa işletmecileri ilgili vergi dairelerine bildirilir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi uyarınca Bakanlık ile anlaşma yapmamış, anlaşması feshedilmiş veya yenilenmemiş matbaa işletmecilerinin ilgili kanunda bahsi geçen belgeleri basmaları vergi kaçakçılığı suçu kapsamında değerlendirilecek olup hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanacaktır. Aynı husus bu belgeleri bilerek kullananlar için de geçerlidir. Kanunda "bilerek kullanmak" ifadesine yer verilerek kasıt unsuruna vurgu yapılmıştır. O halde kullananlar nezdinde vergi kaçakçılığı suçundan bahsedebilmek için hem söz konusu belgeleri kullanmak hem de belgelerin hukuka aykırı niteliğini biliyor olmak gereklidir.

2. 3. Vergi Kaçakçılığının Nedenleri

Vergi kaçakçılığının nedenleri sosyal nedenler, mali ve ekonomik nedenler, hukuki nedenler ve demografik nedenler olarak sınıflandırılabilir.

2.3.1. Sosyal Nedenler

Sosyal nedenlerin kapsamında suça karşı toplumsal bakış açısı, devlete bağlılık ve vatandaşlık bilinci, iktidarı kabul düzeyi, din, diğer mükelleflerin tutumları ve kamusal harcamalara bakış açısı yer alır.

2.3.1.1. Suça Karşı Toplumsal Bakış Açısı/Ahlaki Dinamikler

Bayraklı vd. (2004: 22) kişinin çevresinde vergi kaçıranların olmasının kişinin vergi kaçırma eğilimini artırdığını belirtmiştir. Aynı etki toplumsal açıdan düşünüldüğünde de geçerlidir. Buna göre bireyin çevresinde yer alan veya referans alınan kişiler vergi kaçırıyorsa vergi kaçırma eğilimi artacaktır. Vergi kaçırma, utanç duyulacak bir davranış olmaktan çıkacak, birey itibar kaybetmeyecek aksine bu davranış şekli kural haline gelecektir. Şahbaz ve Saruç (2012: 72) da çalışmalarında yakın çevre ile vergi ahlakı arasında anlamlı bir ilişki tespit etmişler, çevresinde vergi kaçıranların sayısının yüksek olduğuna katılmayanların en yüksek vergi ahlakı ortalamasına sahip kişiler olduklarını ileri sürmüşlerdir.

2.3.1.2. Devlete Bağlılık ve Vatandaşlık Bilinci

Devlete ve devlet kurumlarına duyulan bağlılığın ve güvenin bireylerin vergi ahlakını olumlu yönde etkilemesi beklenir. Şahbaz ve Saruç (2012: 74) devlete duyulan güven düzeyi ile vergi ahlakı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit etmişlerdir. Aynı şekilde vatandaşlık bilinci ile vergi ahlakı arasında aynı yönlü bir ilişki olması beklenir. Sözü edilen çalışmaya göre vatandaşlık bilinci yüksek olanlar en yüksek vergi ahlak ortalamasına sahip olan kişilerdir.

İzgi ve Saruç'a göre de (2011a: 138-139) devlete duyulan güven düzeyindeki artış vergi ahlakı üzerinde olumlu etki yapar. Aynı şekilde vatandaşlık bilinci yüksek kişiler daha yüksek vergi ahlakına sahip kişilerdir.

2.3.1.3. İktidarı Kabul Düzeyi

Vergi genel anlamda devlete karşı bir ödev olmakla birlikte bazı bireyler devlet ile devletin temsilcisi konumundaki hükümeti bir tutmakta, iktidarı elinde bulunduran kişi veya gruba olumsuz bir bakış açısı taşıyorsa devlete karşı ödevlerine de olumsuz yaklaşabilmektedir. Buna karşın Şahbaz ve Saruç (2012: 77) iktidarı kabul düzeyi ile vergi ahlakı arasında anlamlı bir ilişki tespit edememişlerdir.

İzgi ve Saruç'un çalışmasına göre de (2011a: 139) iktidarı kabul düzeyi ile vergi kaçırma arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

2.3.1.4. Din

Teoride dini değerlerin vergiye bakış açısı üzerindeki etkileri tartışmalıdır. Bu durum dini kuralların ve vergi uygulamasının nasıl algılandığı ile ilgili olup Gökbunar vd. (2007: 81)' ye göre dindarlık arttıkça kişilerin vergi ahlakı artmaktadır. Benzer şekilde Şahbaz ve Saruç (2012: 79) da dini inancı kuvvetli olan bireylerin vergi kaçırmaya olumlu

bakmadıklarını ve daha yüksek vergi ahlakına sahip olduklarını ileri sürmüşlerdir. Yeşilyurt (2015: 55) da çalışmasında ilahiyat bölümü öğrencilerinin vergi bilinci ve vergi ahlakına yönelik ifadelere maliye bölümü öğrencilerine kıyasla daha fazla katıldıklarını ifade etmiştir.

2.3.1.5. Diğer Mükelleflerin Tutumları

Eğer mükellefler diğer mükelleflerin dürüst olduklarını düşünürlerse bu durum vergi ödeme hususunda bireylerin motivasyonunu artırabilir. Diğer bireylerin vergi kaçırdıklarına dair düşünce ise vergiye uyumu olumsuz yönde etkileyebilir. Lakin Gökbunar vd. (2007: 84) diğer mükellefler hakkındaki düşünceler ile vergi ahlakı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edememişlerdir. Şahin ve Hatırlı (2016: 260) vergi ahlakını olumsuz etkileyen faktörler arasında diğer mükelleflerin vergi kaçırmasının önemli bir yeri olduğunu savunmuşlardır.

2.3.1.6. Kamusal Harcamalara Bakış Açısı

Saraçoğlu (2018: 23), vergi kaçakçılığı suçunun öncelikli nedeninin mükelleflerin ödenen vergilerin kamusal harcama olarak geri dönmediğine dair inançları olduğunu ileri sürmüştür. Muter vd. (1993: 41) de ödenen vergi ile kamu hizmeti arasında bağ kuranların vergi kaçakçılığına daha olumsuz yaklaştıklarını tespit etmişlerdir. Ödediği verginin kendisine hizmet olarak döneceği düşüncesinin zayıf olması vergiye karşı olumsuz tepki gösterilmesinde en önemli gerekçeler arasındadır (Muter vd.,1993: 64).

2.3.2. Mali ve Ekonomik Nedenler

Bu kapsamda vergi sistemindeki adaletsizlik, vergi oranlarının yüksekliği, vergi sisteminin karmaşıklığı, gelir düzeyi ve gelir dağılımındaki adaletsizlik ile ekonomik kriz yer alır.

2.3.2.1. Vergi Sistemindeki Adaletsizlik, Vergi Oranlarının Yüksekliği, Vergi Sisteminin Karmaşıklığı

Bayraklı vd. (2004: 22) ‘ye göre mükellefin vergi kaçırma kararını vermesinde vergi yükü önemli bir rol oynamaktadır. Vergi sayılarının çok, vergi oranlarının yüksek olduğu bir sistemde mükellefin vergiye bakış açısı olumsuz etkilenmektedir. Şahbaz ve Saruç (2012: 67) algılanan vergi yükü ile vergi kaçırma düşüncesi arasında zayıf da olsa istatistiksel olarak bir ilişki bulmuşlardır. Muter vd. (1993: 43) vergi yükü arttıkça vergi kaçakçılığı suçuna daha hoşgörülü bakıldığını ifade etmiştir. Vergi oranlarındaki artışların mükellefler üzerindeki mikro ekonomik etkileri olumsuzdur. Marjinal vergi oranının yüksek olması, işi yavaşlatma

ve işi bırakma davranışının ağırlık kazanmasına yol açmaktadır. Ayrıca vergiden kaçınmanın yollarını aramayı da gündeme getirmektedir (Muter vd., 1993: 64). Saraçoğlu (2018: 24) da vergi oranlarının yüksekliğini vergi kaçakçılığı suçunun nedenleri arasında göstermiştir. Şahin ve Hatırlı (2016: 264)'ya göre vergi oranının yüksek olduğu algısı ve vergi mevzuatının karmaşıklaşması vergi ahlakını olumsuz yönde etkilemektedir. Yalama ve Gümüş'e göre (2013: 89) de vergi oranlarındaki artış vergi kaçırma eğilimini artırmaktadır.

Aynı zamanda vergi sisteminin adaletsiz olduğunu düşünenlerde de vergi kaçırma eğilimi daha yüksektir. Örneğin, muafiyet veya istisna gibi durumlarda belli çıkar grupları gözetilip, adaletli bir kapsam belirlenmediği hallerde, mükellefler vergi sisteminin adil olmadığına kanaat getirip, vergiye karşı direnç göstermeye başlayabilmektedir (Köktaş ve Gölçek, 2016: 390). Topal (2016: 166), vergiye gönüllü uyum önündeki en büyük engelin mükelleflerin vergilendirme sistemini adil görüp görmedikleri olduğunu ileri sürmüştür. Şahin ve Hatırlı (2016: 260)'ya göre de vergi ahlakını en olumsuz etkileyen değerlerin başında vergi sisteminin adaletsizliği gelmektedir. Vergi sisteminin adil olduğu düşüncesi arttıkça vergi ahlakı artmaktadır.

2.3.2.2. Gelir Düzeyi ve Gelir Dağılımındaki Adaletsizlik

Serinkan ve Erdoğan (2017: 528) alt gelir gruplarının vergiye karşı yaklaşımlarının daha olumsuz olduğunu ileri sürmüştür. Gökbunar vd. (2007: 80) gelir düzeyi ve vergi ahlakı arasında doğrusal bir ilişki tespit edememişlerdir. Muter vd., (1993: 43)'ye göre gelir düzeyi yükseldikçe, mükellefler vergi kaçıranlara daha şiddetli tepki göstermektedirler. Vergi kaçakçılığına en yüksek tepki, orta gelir sınıfından gelirken en üst gelir düzeyinde ise vergi kaçakçılığı hoşgörü ile karşılanmaktadır.

2.3.2.3. Ekonomik Kriz

Kriz dönemlerinde bireyler, belirsizlik ve tasarruf etme isteği nedeni ile daha çok nakit tutmayı tercih ederler. Bu tercih ekonomik faaliyetlerden uzak durma, yatırım yapmama şeklinde ortaya çıkabileceği gibi mevcut faaliyetlere devam ederken ek bir maliyet olarak görülen vergiden kaçma şeklinde de ortaya çıkabilir. Ekonomik krizler mükelleflerin davranışlarını negatif yönde etkiler. Mükellefler yasal davranışları terk edip kayıt dışına kayma eğilimi gösterirler. Vergiye uyum azalır (IMF, 2009: 5) Bu durum kısır bir döngü halinde krizin etkilerini daha da şiddetlendirmektedir (Benk ve Çetin, 2010: 103).

Kriz dönemlerinde vergi gelirlerindeki azalma elbette sadece kaçakçılık ile açıklanamaz. Mevcut işyerlerinin kapanması devletin gelir ve kurumlar vergisini azaltacak

bireylerin yeni işyerleri açmak istememesi vergi gelirlerindeki artışı engelleyecek ya da artan işsizlik nedeniyle devlet başta vergi olmak üzere çeşitli gelirlerden mahrum kalabilecektir.

2.3.3. Hukuki Nedenler

Hukuki nedenler kapsamında cezaların caydırıcı olmaması, hukuki yapıdaki boşluklar, denetim eksikliği ve vergi afları yer almaktadır.

2.3.3.1. Cezaların Caydırıcı Olmaması/Hukuki Yapıdaki Boşluklar

Muter vd. (1993: 65) vergi kaçakçılığının önlenmesinde cezaların caydırıcı olması gerektiğini ifade etmiştir. Şahin ve Hatırlı 'ya (2016: 265) göre ise vergi cezası uygulaması vergi ahlakı üzerinde olumsuz (dışlayıcı) bir etki yaratabilir. Yalama ve Gümüş'e (2013: 90) göre vergi cezalarının ağırlaştırılması vergi kaçırma eğilimini azaltır. Bayraklı vd. (2004: 22)'ye göre mali cezanın yüksek olduğunu düşünenler genelde vergi kaçırmazken düşük olduğunu düşünenler vergi kaçırmaktadır. O halde cezaların vergisel uygulamalarda caydırıcı etkisi söz konusudur.

2.3.3.2. Denetim Eksikliği

Şahbaz ve Saruç (2012: 70) bireylerin vergi denetimlerini yetersiz olarak algılama düzeyleri arttıkça vergi ahlaklarının azaldığını bir başka deyişle vergi denetimlerinin yetersiz olduğu algısı azaldıkça vergi ahlakının artma eğilimi gösterdiğini öne sürmüşlerdir. Şahin ve Hatırlı (2016: 265)'ya göre de vergi denetimleri vergi ahlakı düzeyini olumlu yönde etkileyebilmektedir. Saraçoğlu (2018: 24) denetim yetersizliğinin vergi kaçakçılığı suçunun nedenleri arasında olmakla beraber verginin kamusal harcama olarak geri dönmemesi düşüncesine göre daha az etkili olduğunu ifade etmiştir. Şahin ve Hatırlı (2016: 263) vergi denetimlerinin, vergi uyumunu olumlu yönde etkilediğini belirtmişlerdir. Yalama ve Gümüş de (2013: 90) vergi denetimlerinin artırılmasının vergi kaçırma eğilimini azaltıcı yönde etki yapacağını ifade etmişlerdir.

2.3.3.3. Vergi Afları

Sık sık vergi affına başvurulması mükelleflerin hukuka ve maliye politikalarına olan güvenini sarsabilir. Toplumda sürekli af çıkacağına dair beklenti oluşması mükellefleri daha çok vergi kaçırmaya yönlendirebilir. Ayrıca Muter vd. (1993: 46)'nin çalışmasına göre vergi kaçırma davranışını hoş karşılamayanların vergi affına bakış açıları da olumsuzdur.

Vergi affı uygulaması, kısmi veya genel anlamda, vergi tahsilatını hızlandırmak amacıyla da olsa, vergi afları vergi bilincini zayıflatmakta, vergi ödemesinde gecikmeyi ödüllendirmekte ve vergi sistemini zaafa uğratmaktadır (Muter vd., 1993: 65).

Kaya (2014: 196-197)'ya göre vergi aflarına mali amaçla yani kısa vadeli finansman ihtiyacını karşılamak ve kamu harcamalarını finanse etmek için değil iktisadi gayelerle başvurulmalıdır. Af, seyrek gündeme getirilmeli, periyodik bir hal almamalı, toplumdaki adalet duygusu zedelenmemelidir. Aksi takdirde vergisini ödemeyen mükellefler yeni bir af beklentisine girerek kayıt dışı kalmayı tercih ederler bu da vergiye uyumu düşürür (Kaya, 2014: 197). Yurdadoğ ve Karadağ (2017: 156) da sık sık çıkarılan vergi aflarının devlete duyulan güveni zayıflattığını ve vergiye uyumu olumsuz yönde etkilediğini ileri sürmüşlerdir.

2.3.4. Demografik Nedenler

Vergi kaçakçılığı suçunu etkileyen demografik faktörler vergi mükellefinin eğitim durumu, yaşı, cinsiyeti, medeni hali ve mesleğidir.

2.3.4.1. Eğitim Durumu

Eğitim durumu ve vergi ahlakı arasındaki ilişki net değildir. Şöyle ki; iyi eğitimli kişiler verginin mantığını ve kamu harcamalarını daha iyi idrak edebilir bu da vergi toplanmasına daha olumlu yaklaşmalarını sağlayabilir. Öte yandan eğer kamu gücünü elinde bulunduran otorite vergi gelirlerinin kullanımında savurganlığa gidiyorsa iyi bir eğitimin farkındalığı da artıracağı kabulünden hareketle hükümete tepki olarak vergiye bakış açısı olumsuz etkilenebilir. Konunun bir başka boyutu ise mükellefin vergi kaçakçılığı suçunu işlemiyor olmasının onun vergiye karşı yaklaşımının olumlu olduğu anlamına gelmeyeceğidir. İyi eğitimli kimseler mevzuatı daha iyi anlayacakları için yasalardaki boşlukları da daha net kavrayabilir ve aleni şekilde vergi kaçakçılığı suçuna yönelmek yerine yasal bir seçenek olan vergiden kaçınmayı da tercih edebilirler. Şahin ve Hatırlı (2016: 263) eğitimin, vergi ahlakı üzerindeki doğrudan etkisinin olumsuz olduğunu, eğitim düzeyi artan mükellefin vergi kaçırma fırsatlarının farkına varacağını ifade etmişlerdir. Gökbunar vd. (2007: 84) ise eğitim ile vergi ahlakı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulamamışlardır.

2.3.4.2. Yaş

Genç yaştaki mükelleflerin daha az gelir elde etmeleri, gelirlerinin büyük kısmını kişisel harcamalarda kullanmaları veya gelecek planları nedeniyle para biriktirme eğilimlerinin fazla olması, yaşlı mükelleflere nazaran daha fazla risk alabilmeleri gibi nedenlerden dolayı devletin vergi talebine daha olumsuz yanıt vermeleri beklenir (Şenyüz'den

akt. Gökbunar vd., 2007: 78). Nitekim Gökbunar vd. (2007: 84) çalışmaları ile bu görüşü doğrulamış olup vergi mükelleflerinin yaşındaki artışın vergi ahlakı üzerine olumlu etki yaptığını savunmuşlardır. Bayraklı vd. (2004: 22) da aynı görüşü savunurken insanların yaşlandıkça mı daha az vergi kaçırdıkları yoksa yeni neslin mi eski nesillere göre vergi kaçırmaya daha meyilli oldukları hususunun belirsiz olduğunu vurgulamışlardır.

2.3.4.3. Cinsiyet

Gerek teoride gerekse alan çalışmalarında kadınların vergi ile ilgili vicdani sorumluluklarının daha fazla olması ve daha itaatkâr bir yapı sahip olmalarından dolayı erkeklere kıyasla vergi uyum düzeylerinin daha yüksek olduğu belirtilmektedir (İpek ve Kaynar, 2009: 128). Gökbunar vd. (2007: 84) az fark olsa da kadınların erkeklere göre vergi ahlakının daha yüksek olduğunu ileri sürmektedirler. Şahbaz ve Saruç (2012: 64) kadınların erkeklere göre vergi kaçırmaya daha olumsuz baktıkları sonucuna ulaşmıştır. Ancak, Serinkan ve Erdoğan (2017: 525) cinsiyetler arasında vergi bilincinde ve vergi ahlakında anlamlı fark olmadığını ileri sürmüşlerdir. Aynı şekilde Yalama ve Gümüş de (2013: 93) cinsiyetin vergi yükümlülüğünü yerine getirmede etkili olmadığını tespit etmişlerdir.

2.3.4.4. Medeni Hal

Medeni halin vergi ile ilişkisi üzerine çeşitli çalışmalar bulunmakta olup bu faktörün vergi ahlakı ve dolayısıyla vergi kaçakçılığı üzerine etkisini tespit etmek güçtür. Bekâr insanların genellikle genç, düşük eğitim ve gelir düzeyine sahip insanlar oldukları için daha düşük vergi ahlakına sahip olduklarını öne süren çalışmalar olduğu gibi (Song ve Yarbrough'tan akt. İzgi ve Saruç, 2011b: 6) evli bireylerin daha fazla vergi kaçırdıklarını ifade eden (Feinstein'den akt. İzgi ve Saruç, 2011b: 6) çalışmalar da mevcuttur.

Gökbunar vd. (2007: 79) ise çalışmalarında kişinin medeni hali ile vergiye bakış açısı arasında anlamlı bir ilişki kuramamışlardır.

2.3.4.5. Meslek

Serbest çalışanların tam zamanlı çalışanlara göre vergi ahlaklarının daha zayıf olduğu düşünülmektedir (Torgler'den akt. İzgi ve Saruç, 2011b: 7). Bu durum kendi işi olanlar da verginin daha somut bir maliyet kalemi olarak algılanması şeklinde açıklanabileceği gibi tam zamanlı çalışanlarda vergilerin genelde kaynaktan kesinti (stopaj) yolu ile alınması yanlış yorumlara da sebebiyet verebilir. Tam zamanlı çalışanlar vergi hakkında olumlu düşündükleri için değil vergi kaçırma hususunda serbest çalışanlara göre daha az fırsata sahip oldukları için ortaya böyle bir tablo çıkıyor olabilir.

Gökbunar vd. (2007: 80)'nin çalışması tam zamanlı çalışanların, emeklilerin ve işsizlerin daha fazla vergi ahlakına sahip olduklarını göstermektedir.

2.4. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsurları

Vergi kaçakçılığı suçunun unsurları: kanunilik unsuru, maddi unsur ve manevi unsurdur. Aşağıda bu unsurlar açıklanmıştır.

2.4.1. Kanunilik Unsuru

"Kanunsuz suç ve ceza olmaz" ilkesi, suç ve cezanın kanunla belirlenmesini, ceza yasalarındaki değişikliklerin geriye dönük uygulanmamasını, suç ve cezaların kesin bir ifade ile yasal düzenlemelerde belirtilmiş olmasını ifade eder. Bu ilke, "verginin kanunilik ilkesi" gereği vergi hukukunda da geçerlidir. Yasalarda belirtilmeyen bir fiilden dolayı mükelleflere vergi yükü getirilemez veya ceza kesilemez. 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 2. maddesine göre kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemez. Kanunda yazılı ceza ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza veya güvenlik tedbiri uygulanamaz. T.C. Anayasası'nın 38. maddesine göre de hiç kimse işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunların suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılamaz ve hiç kimseye suçun işlendiği zaman yasalarda belirtilenden daha ağır ceza verilemez. Taraf olduğumuz Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 7. maddesi uyarınca da kanunsuz ceza olmaz. Buna göre bir eylemin suç olarak nitelendirilmesi için işlendiği zaman ulusal veya uluslararası hukuka göre suç oluşturması gerekir.

Bu bilgiler ışığında kanuni unsur, suç kapsamında değerlendirilen fiillerin kanunlarda ve kanun hükmünde kararnamelerde yer almasıdır (Ağar, 2005: 276). Başka bir ifade ile kanunda yer alan tanım ile gerçekleşen fiilin birebir uymasıdır. Örneğin; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımının vergi kaçakçılığı suçu çerçevesinde değerlendirilmesi için; yasada bununla ilgili düzenleme yapılmalıdır. Nitekim 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımlanmış olup buna göre gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

Özetle, vergi kaçakçılığı suçunun kanuni unsuru 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesidir. Söz konusu maddede bu suç kapsamında değerlendirilecek fiiller, uygulanacak cezalar ve bu fiillerin tanımları yer almaktadır.

2.4.2. Maddi Unsur

Maddi unsur harici bir fiilin varlığını ifade eder (Yüce, 2018: 85). Ağar'a göre (2005: 276) maddi unsur vergi mükelleflerinin ve onlarla ticari ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi mevzuatına uygun olmayan davranışlarıdır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede maddi unsur belgedir (Yüce, 2018: 100). 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun üçüncü kısmı belgeler ile ilgili hükümleri içerir. Belge, üçüncü şahıslarla yapılan işlemleri ispat etmeye yarayan kâğıtlardır. Söz konusu kanunun 227. maddesi uyarınca vergi mükellefleri vergi matrahının tespiti ile ilgili gelir ve giderlerini belgelere dayandırmak zorundadırlar. Söz konusu belgelerde yasaların zorunlu tuttuğu bilgilerin yer alması gereklidir. Bu kural bir şekil şartı mahiyetinde olup işlemin kabulü için belgenin hem şekil hem de içerik itibariyle doğru olması gerekmektedir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine göre gerçekte var olan bir işlemin bazı hususları olduğundan farklı gösterilerek düzenlenen belge anlamına gelen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi kullanma suçunun maddi unsuru bu belgenin muhasebe kayıtlarına alınması yani yasal defterlere kaydedilmesidir. Sahte faturanın ise maddi unsuru faturadır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 229. maddesine göre fatura, bir mal veya hizmet karşılığında satıcı tarafından alıcının borçlandığı tutarı göstermek için düzenlenen ve alıcıya verilen ticari bir vesikadır. Sahte fatura kullanma suçunun maddi unsuru da sahte faturanın kayıtlara alınmasıdır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi uyarınca sahte belgeler, gerçekte var olmayan işlemlerin varmış gibi gösterildiği vesikalardır. Defter gizleme suçunun maddi unsuru vergi mükellefinin tutma, muhafaza ve ibraz yükümlülüğü bulunan bir defteri mevzuat gereği yetkilendirilmiş kimselere ibrazdan kaçınma fiilidir. Görüldüğü gibi maddi unsurdan söz etmek için ortada somut bir öğe veya bu öğeden hareketle sergilenen bir davranış olması gerekmektedir.

2.4.3. Manevi Unsur

Literatürde suçun manevi unsuru olarak adlandırılan kasıt, 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 21. maddesinde de belirtildiği üzere; suçun oluşması için gereklidir. "Kasıt, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir. Kişinin suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen fiili işleme iradesi halinde olası kasıt vardır." şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre suçun manevi unsurundan söz etmek için yapılan işlemlerin iradi olması, söz konusu fiillerin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması gereklidir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ise kaçakçılık suçunun düzenlendiği maddede kasıt ifadesi yer almamaktadır. 4369 Sayılı Kanun ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda değişiklik yapılmış olup "bilerek kullanmak" ifadesi madde metninden

çıkartılmıştır. Böylece vergi kaçakçılığı suçunda kasıt unsurunun aranıp aranmayacağı tartışmalı hale gelmiştir.

Yüce (2018: 92) sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilmeden düzenlenmesi imkânsız görünse de bu tür belgelerin bilmeden kullanılmasının mümkün olabileceğini, bu nedenle kastın varlığının aranması gerektiğini ifade etmiştir. Zira vergi kaçakçılığı suçu hürriyeti bağlayıcı ceza ile sonuçlanabilecek suçlar kapsamındadır. Ağar (2005: 280)'a göre de vergi kaçakçılığı kasti suçlardandır ve taksirle işlenemez, fiil taksirli ise kaçakçılık suçu oluşmaz.

Nitekim 306 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde de bu hususa değinilmiş olup sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemenin ve kullanmanın ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Buna göre; belge düzenleme kastın karinesi olup ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak ticari hayatta bazen bir mal veya hizmet alana satıcı yerine başka bir mükellefin faturası verilebilmektedir. Alıcının söz konusu faturanın satıcıya ait olmadığını bilemediği durumlar doğabilmektedir. O nedenle sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımında mükellefin bu hususu önceden bilebilecek durumda olup olmadığı önem arz etmektedir. Eğer alıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa yanı kasıt unsuru varsa sahte belge kullanımından bahsedilebilecek aksi takdirde suçun manevi unsuru oluşmadığından 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi çerçevesince işlem yapılamayacaktır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri bilerek kullanan mükellefler için vergi suçu raporu düzenlenmesi ve cumhuriyet savcılıklarına suç duyurusunda bulunulması gerekirken bu belgeleri bilerek kullanmadığı tespit edilen mükellefler hakkında vergi suçu raporu düzenlenmemeli ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurusunda bulunulmamalıdır.

Çavuş (2016: 155)'a göre ise manevi unsur, kastın yanı sıra isnat yeteneğini de kapsar. Buna göre cezanın verilmesi, fiilin işlendiği esnada failin isnat yeteneğine sahip olmasına bağlıdır. Hafızoğulları'na (1987: 8-9) göre isnat yeteneği anlama ve isteme yeteneğidir. Anlama yeteneği, davranışın toplumsal değerinin farkında olmak iken isteme yeteneği kişinin içinden gelen isteklere direnerek, bağımsız bir biçimde davranabilmesi, kendini ortaya koyabilmesidir. Bu yetenekler, yeterli toplumsal gelişmişliğe ulaşmamış veya ağır özrü olan kişilerde bulunmaz. Bu durum 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. ve 332. maddelerinde de belirtilmiştir. 332. maddeye göre; velayet ve vesayet altında bulunanlar ile işlerinin idaresi bir kayyıma devredilmiş olanlar veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı fiillerinden dolayı cezalandırılamazlar. Cezanın muhatabı veli, vasi veya kayyımdır. 10. maddeye göre de tüzel kişiler, küçükler ve kısıtlılar ile tüzel kişiliği bulunmayan vakıf ve cemaatlerin mükellef

veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunların mali mevzuatla ilgili yükümlülüklerini temsilcileri yerine getirecektir.

2.5. Vergi Kaçakçılığının Etkileri

Vergi kaçakçılığının yarattığı etkiler mali, iktisadi ve sosyal etkiler olarak sınıflandırılabilir.

2.5.1. Vergi Kaçakçılığının Mali Etkileri

Kapusuzoğlu (2008: 129) çağdaş devletlerin vergiyi, topluma hizmet etmede yararlanacağı bir finansman kaynağı ve ekonomik hedeflere ulaşmada bir araç olarak gördüğünü ifade etmiştir. Vergi kaçaklığı ile bu kaynak ve devlet bütçesi olumsuz yönde etkilenecektir.

Vergi kaçakçılığı, kamu gelirlerinin azalmasına neden olur. Bu durum, kamu harcamalarının karşılanmasını zorlaştırdığından devletin daha sert mali tedbirler almasına neden olacaktır. Böylece yeni vergilerin uygulamaya konması veya mevcut vergi oranlarının yükseltilmesi gündeme gelecektir. Vergi çeşidinde ve oranlarındaki artış bireylerin vergiye bakış açısını daha da olumsuz etkileyecek. Böylece, vergi kaçırma olgusu ile iktisadi yapıdaki bozulmalar birbirini besleyen bir kısır döngüye dönüşecektir.

2.5.2. Vergi Kaçakçılığının İktisadi Etkileri

Vergi kaçakçılığı haksız rekabete neden olur. Vergi kaçıran işletmeler fiyat avantajı sağlayarak rekabet koşullarını kendi lehlerine çevirirler. Vergi kaçırmayanlar ağır vergi yüküne katlanmak durumunda kalırlar. Dolaysız vergiler tahsil edilemediği için bütçe açık verir (Çelik, 2005: 2). Kamu gelirlerindeki azalmanın bir sonucu olarak enflasyon ve dış ödemeler bilançosunda açık söz konusu olur.

Enflasyon, yatırımcıların ufkunu daraltır, yatırımların vadelerini kısaltır ve ekonomideki belirsizlikleri artırır (Türk, 2004: 92). Enflasyonun sonuçlarından biri dış ödemeler bilançosundaki açıktır. Enflasyon, ekonominin ithalata meylini artırmaktadır. Çünkü enflasyonda ekonomik açıdan ithal etmek daha ucuz hale gelir. Bunun sonucu olarak dış ticaret bilançosu açık verir veya ticaret bilançosu zaten açık veriyorsa dış ticaret açığı artar. Enflasyon ile birlikte istihdam düzeyi de düşer. Çünkü enflasyon yatırımları azaltır, yabancı sermayenin ülkeye gelişi olumsuz etkilenir, ihracat güçlükleri nedeniyle ihracat yapan firmalar faaliyetlerini azaltır bu nedenlerle istihdam da azalır. Bunun yanı sıra sabit gelirlilerin reel gelirleri dolayısıyla tasarrufları azalır. Ekonomik sınıflar arasındaki denge bozulur. Orta sınıf fakirleşir.

Ekonomik göstergelerde bozulmaların mikro düzeyde yani firmalar nezdinde de etkileri söz konusudur. Vergi kaçakçılığının sonuçlarından biri olan enflasyon, işletme içindeki kaynakların erimesine neden olur. Amortismanlar, karşılıklar, ihtiyatlar, dağıtılmayan karlar anlamını yitirir. Alacaklar erirken borçlanma güçleşir ve şartlar ağırlaşır. Faiz hadleri yükselir. Bu durum ekonomide üretimin düşmesi, reel sektörün daralması ve büyümenin durması ile sonuçlanır. Sermaye piyasaları da mevcut durumdan olumsuz etkilenir. Yükselen faiz oranları ile hisse senetlerinin değeri düşer, firmaların dağıttıkları karlar artsa bile şirket ortakları enflasyona karşı korunamaz ve sermaye piyasası gelişemez (Türk, 2004: 96).

Tüm bu etkilerin yanı sıra Sarılı (2002: 43)'ya göre vergi kaçakçılığı sonucu ortaya çıkan kayıt dışı ekonomi verileri resmi kayıtlarda yer almadığından enflasyon, işsizlik, büyüme oranı, milli gelir gibi ekonomik göstergeler de olduğundan farklı çıkar, gerçeği yansıtmayan bu verilere göre düzenlenen ekonomi ve maliye politikaları beklenen sonucu vermez.

2.5.3. Vergi Kaçakçılığının Sosyal Etkileri

Vergi kaçakçılığı suçunun toplumun sosyal yapısı üzerinde de olumsuz etkileri vardır. Yüksek düzeyde bir kaçakçılık ve beraberinde gelen kayıt dışılık işsizliğin artmasına, yatırım ve üretimin azalmasına neden olacağı gibi toplum içinde doğacak tepki ile suç ve suçlu sayısının artması da söz konusu olacaktır (Altuğ'dan akt. Kapusuzoğlu, 2008: 128).

Vergi kaçakçılığı, milli birlik ve beraberlik duygusunu zedeler. Vatandaşlık bağı, devlete güven gibi duyguları olumsuz yönde etkiler. Vergisini zamanında ve eksiksiz ödeyen mükellefler, bazı mükelleflerin ödemediğini ve caydırıcı cezalarla karşı karşıya kalmadıklarını gördüklerinde adalete olan inançları sarsılacak, kendilerini iyi niyetleri suiistimal edilmiş hissedeceklerdir. Bu noktada kamu otoritesine büyük sorumluluk düşmektedir. Vergi kaçakçılığı, yükümlüyü kanunlara ve kamu düzenine saygı duymamaya alıştırır. Böylece, yükümlü kanunları ve kamu otoritesini hafife alma alışkanlığını kazanır (Edizdoğan, 2008:218). Kapusuzoğlu'na (2008: 129) göre toplum ülkeyi yönetenlerden vatandaşlar arasında adaleti sağlamasını da bekler. Adaletin olmadığına dair düşünceler yöneticilere karşı tepki oluşmasına, ülkede istikrarsızlık ve bunalım ortamının doğmasına neden olabilecektir. Türk (2004: 98) de vergi kaçakçılığı suçu iktisadi göstergelerde bozulmaya neden olduğundan sosyal huzursuzlukların, siyasi istikrarsızlıkların ortaya çıkabileceğini ifade etmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN ADLİ MUHASEBE KAPSAMINDA İNCELENMESİ: VAK'A ÇALIŞMASI

Çalışmanın üçüncü bölümü, vergi kaçakçılığı suçunun incelenmesi aşamasında, adli muhasebenin hangi ölçüde kullanıldığını ortaya koymak adına, bir vak'a incelenmesini içermektedir.

Seçilen vak'a, Türkiye Cumhuriyeti'nde bir Asliye Ceza Mahkemesi'nde görülen 2016/… Esas ve 2017/… Karar No.lu gerçek bir dosya ile ilgili olup inceleme ve değerlendirmelerde bulunurken ilgili kişilere zarar gelmemesi için, kişi ve kurum adları gizlenmiştir.

Çalışmanın bundan sonraki bölümünde sahte belge kullanımı ile suçlanan gerçek kişi O. ve fatura düzenleyen gerçek kişi ise H. olarak anılacaktır.

Dosya, O. hakkında olup kasten sahte fatura kullanarak 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na muhalefet suçundan O.'nun 359/b gereğince cezalandırılması talebi ile açılan kamu davası ile ilgilidir.

3.1. Çalışmanın Amacı

Söz konusu çalışma ile amaçlanan adli muhasebenin önemine vurgu yapmak ve mali suçlar arasında yaygın görülen "vergi kaçakçılığı" suçu ile mücadelede adli muhasebeden nasıl istifade edilebileceğini açıklamaktır.

3.2. Çalışmanın Kapsamı

Çalışmada ilgili vak'a nın bilgilerine yer verildikten sonra adli muhasebe çerçevesince deliller analiz edilecek olup adli muhasebenin vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili iddiaları değerlendirmedeki ve suçun tespitindeki rolü açıklanacaktır. Vak'a nın konusunu vergi kaçakçılığı suç türlerinden olan "sahte belge kullanımı" oluşturmaktadır.

3.3. Çalışmanın Kısıtları

Çalışmanın başlıca kısıtı, dava dosyası bulmanın güçlüğüdür. Kişisel verilerin paylaşılacağı kaygısı ile genel olarak ekonomik ve mali suçlarla ilgili olayların taraflarınca belge paylaşımında bulunmak istenmemektedir. Bunun haricinde karşılaşılan bir başka kısıt çalışmanın belge incelemesi ile sınırlı kalmasıdır. Adli muhasebecinin kullanabileceği yazılı ifade alma, fiziki inceleme (gözlem) gibi diğer yöntemler kullanılamamıştır. Sözlü ifade alma

yöntemi ise sadece sahte belge kullanmakla suçlanan O.'nun avukatı ile yapılan görüşmede kullanılmıştır. Ayrıca yasal defterlere ve dolayısıyla muhasebe kayıtlarına ulaşılamamış, dosyada yer alan diğer belgelerle olay çözümlenmeye çalışılmıştır.

3.4. Çalışmada Kullanılan Yöntem: Vak'a İncelemesi

Vergi Kaçakçılığı suçunda adli muhasebenin rolünü açıklamak için kullanılan yöntem vak'a incelemesidir. İnceleme kapsamında vak'a ile ilgili bilgi ve belgeler elde edilerek adli muhasebe çerçevesince değerlendirmelerde bulunulmuştur.

Vak'a incelemesi esnasında, önce dava konusu olan kişi ve olaylardan bahsedilerek ön değerlendirme yapılacak ve O. hakkındaki iddialara değinilecek ardından deliller sunulacak ve "vergi kaçakçılığı" ve "adli muhasebe" yönünden inceleme tamamlanacaktır.

3.4.1. Ön Değerlendirme

Sungurlu Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün mükellefi 1991 doğumlu O. Sungurlu/Çorum adresinde taş ve mermerin kesilmesi, şekil verilmesi ve bitirilmesi (doğal taşlardan, mermerden, su mermerinden, travertenden, kayağan taşından levha, tabaka, kurna, lavabo, karo, kaldırım taşı, yapı taşı, mezar taşı vb. imalatı dâhil, süs eşyası hariç) işi ile uğraşmaktadır. O.'nun 2010 yılına ait kanuni defteri işletme defteri olup Sungurlu Noterliği'nce tasdik edilmiştir. Samsun Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nın …/…/2015 tarih ve… Sayılı yazısı ile O.'nun 2010 takvim yılı hesap ve işlemlerinin sahte fatura kullanımı yönünden sınırlı olarak incelenmesi talep edilmiştir. Söz konusu inceleme re'sen talep edilmiş olup ihbar söz konusu değildir. O.'ya fatura düzenleyen Ulus Vergi Dairesi mükellefi H.'ye vergi müfettişi M. tarafından 22/11/2011 tarih ve 2011-… Sayılı vergi tekniği raporu düzenlenmiştir. Söz konusu rapora göre 01/01/2006'dan beri düzenlenen tüm belgelerin sahte belgeler olduğu belirtilmiş ve bu rapor dayanak gösterilerek H. ile ticari ilişkisi olan O. hakkında da re'sen inceleme talep edilmiştir. İnceleme, vergi müfettişliğinin çalışma adresinde gerçekleşmiştir. Katma değer vergisi yönünden yapılan incelemede; O.'nun 2010 takvim yılı içerisinde faaliyetlerine ilişkin yapmış olduğu bir kısım emtia alımlarını sahte faturalarla belgelendirerek yasal defter kayıtlarına intikal ettirdiği ve faturalarda gösterilen katma değer vergisi tutarlarını ilgili dönemlere ilişkin olarak KDV beyannamelerinde indirim konusu yaptığı hususları yer almıştır. Buna göre; defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olduğu, birinci derece usulsüzlük cezası gerektirdiği, aynı zamanda söz konusu fiil re' sen takdir nedeni olduğundan iki kat birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği belirtilmiştir. Vergi inceleme raporuna göre O. 2010 takvim yılı içerisinde

KDV dâhil 135.465,18 TL tutarındaki sahte faturayı muhasebe kayıtlarına yansıtmıştır. Söz konusu faturalar ve kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezaları Tablo 3.1'deki gibidir.

Tablo 3.1 Sahte Faturalar ve Kesilmesi Gereken Özel Usulsüzlük Cezaları

Fatura Tarihi	Fatura Numarası	Toplam (KDV dâhil TL)	Fatura Tutarının %10'u (TL)	Asgari Özel Usulsüzlük Cezası (TL)	Kesilmesi Gereken Özel Usulsüzlük Cezası (TL)
31.03.2010	59422	19.824,00	1.982,40	160,00	1.982,40
31.03.2010	59423	26.514,60	2.651,46	160,00	2.651,46
31.03.2010	59424	23.600,00	2.360,00	160,00	2.360,00
01.04.2010	59489	8.201,00	820,10	160,00	820,10
01.04.2010	59490	7.552,00	755,20	160,00	755,20
01.04.2010	59121	8.260,00	826,00	160,00	826,00
02.04.2010	59491	9.440,00	944,20	160,00	944,00
02.04.2010	59492	8.726,10	872,61	160,00	872,61
05.04.2010	59493	8.243,48	824,35	160,00	824,35
05.04.2010	59494	9.440,00	944,00	160,00	944,00
06.04.2010	59495	5.664,00	566,40	160,00	566,40
TOPLAM					**13.546,52**

Tablo 3.1'de görüldüğü gibi O.'ya Mart/2010 ve Nisan/2010 dönemleri için toplam 11 faturadan dolayı her bir faturanın toplam tutarının %10'nundan az olmamak üzere özel usulsüzlük cezası kesilmesi uygun bulunmuştur.

Sahte fatura kullanımı nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezası 13.546,52 TL 'dir. Tablo 3.1'de belirtilen faturaların tutarlarının ödenmesi ile ilgili tevsik zorunluluğuna da uyulmadığından 7.496,93 TL özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Tevsik zorunluluğundan kasıt yasal düzenlemelerde belirtilen sınırı aşan tutardaki tahsilât ve ödemelerin banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik edilmesidir. Söz konusu zorunluluk 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesinde belirtilmiş olup aynı kanunun mükerrer 355. maddesinde de mükerrer 257'de belirtilen zorunluluklara uymayanlara özel usulsüzlük cezası kesileceği ifade edilmiştir. Tablo 3.2'de söz konusu cezaya ilişkin bilgiler yer almaktadır.

Tablo 3.2 Tevsik Zorunluluğuna Uymamaktan Kesilen Özel Usulsüzlük Cezaları

Fatura Tarihi	Fatura No	Toplam Tutar	Fatura Tutarının %5 'i	Asgari Özel Usulsüzlük Cezası	Kesilmesi Gereken Özel Usulsüzlük Cezası
31.03.2010	59422	19.824,00	991,20	500,00	991,20
31.03.2010	59423	26.514,60	1.325,73	500,00	1.325,73
31.03.2010	59424	23.600,00	1.180,00	500,00	1.180,00
01.04.2010	59489	8.201,00	410,05	500,00	500,00
01.04.2010	59490	7.552,00	377,60	500,00	500,00
01.04.2010	59121	8.260,00	413,00	500,00	500,00
02.04.2010	59491	9.440,00	472,00	500,00	500,00
02.04.2010	59492	8.726,10	436,31	500,00	500,00
05.04.2010	59493	8.243,48	412,17	500,00	500,00
05.04.2010	59494	9.440,00	472,00	500,00	500,00
06.04.2010	59495	5.664,00	283,20	500,00	500,00
TOPLAM					**7.496,93**

Tablo 3.2'de görüldüğü üzere O.'ya tevsik zorunluluğuna uymadığından dolayı Mart/2010 ve Nisan/2010 dönemlerindeki 11 adet fatura için özel usulsüzlük cezası kesilmiştir.

Vergi inceleme raporuna göre O. 2010 yılında tesis, makine ve cihazlar hesabı kapsamında değerlendirilmesi ve faydalı ömürleri boyunca amortisman ayırmak suretiyle giderleştirilmesi gereken makine alımlarını doğrudan gider olarak kaydetmiştir. Bu şekilde muhasebe ilke ve standartlarına aykırı kayıt yaparak işletmesinin ilgili dönemde zararını artırmıştır. O. makinelerin doğrudan gider yazılması ile ilgili olarak söz konusu işlemin sehven yapıldığını beyan etmiş olmasına karşın 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 353/6 uyarınca 3.500,00 TL özel usulsüzlük cezası kesilmiştir.

O., Tablo 3.3 ve 3.4'te bilgileri yer alan KDV beyannamelerinde söz konusu sahte faturaları indirim konusu yapmıştır.

Tablo 3.3 Mükellefin 2010 takvim yılına ilişkin KDV Beyannameleri-1

Dönem	Matrah	Hesaplanan KDV	İlave Edilecek KDV	Toplam KDV	Önceki Dönemden Devreden KDV
Ocak	196,61	35,39	0,00	35,39	619,20
Şubat	1.250,00	225,00	0,00	225,00	2.687,02
Mart	0,00	0,00	0,00	0,00	5.089,02
Nisan	154.753,39	27.855,61	0,00	27.855,61	17.849,00
Mayıs	0,00	0,00	0,00	0,00	2.342,01

Haziran	2.542,37	457,63	0,00	457,63	8.058,01
Temmuz	0,00	0,00	0,00	0,00	15.768,31
Ağustos	0,00	0,00	0,00	0,00	17.496,06
Eylül	0,00	0,00	0,00	0,00	18.812,30
Ekim	0,00	0,00	0,00	0,00	19.074,20
Kasım	0,00	0,00	0,00	0,00	19.462,20
Aralık	1.700,00	306,00	0,00	306,00	19.777.65

Tablo 3.3'te O.'nun 2010 takvim yılı için vermiş olduğu KDV beyannamelerinde bildirilen katma değer vergisi matrahları, her bir ay için hesaplanan katma değer vergileri ve önceki dönemden devreden katma değer vergileri yer almaktadır. Ocak/2010, Şubat/2010, Nisan/2010, Haziran/2010 ve Aralık/2010 dönemlerinde hesaplanan katma değer vergisi bulunmakta olup Mart/2010, Mayıs/2010, Temmuz/2010, Ağustos/2010, Eylül/2010, Ekim/2010 ve Kasım/2010 dönemlerinde ise katma değer vergisi matrahı ve dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi 0,00 (sıfır) olarak beyan edilmiştir.

Tablo 3.4 Mükellefin 2010 takvim yılına ilişkin KDV Beyannameleri-2

Dönem	Bu Dönem İndirilecek KDV	İndirimler Toplamı	Ödenecek KDV	Sonraki Döneme Devreden KDV
Ocak	2.103,21	2.722,41	0,00	2.687,02
Şubat	2.627,00	5.314,02	0,00	5.089,02
Mart	12.759,98	17.849,00	0,00	17.849,00
Nisan	12.348,62	30.197,62	0,00	2.342,01
Mayıs	5.716,00	8.058,01	0,00	8.058,01
Haziran	8.167,93	16.225,94	0,00	15.768,31
Temmuz	1.727,75	17.496,06	0,00	17.496,06
Ağustos	1.316,24	18.812,30	0,00	18.812,30
Eylül	261,90	19.074,20	0,00	19.074,20
Ekim	388,00	19.462,20	0,00	19.462,20
Kasım	315,45	19.777,65	0,00	19.777,65
Aralık	121,42	19.899,37	0,00	19.593,37

Tablo 3.4'te, O.'nun 2010 takvim yılı için vermiş olduğu KDV beyannamelerinde bildirilen indirilecek katma değer vergisi tutarları ile ödenecek ve sonraki döneme devreden katma değer vergisi tutarları belirtilmiştir. Buna göre O.'ya 2010 yılının hiçbir ayında katma değer vergisi ödemesi çıkmamış olup katma değer vergisi sürekli devretmiştir.

Sahte fatura kullanımı, defter, kayıt ve vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olduğunu gösterdiğinden

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 30/4'e göre re'sen takdir nedeni sayılmaktadır. Buna göre 2010 takvim yılı KDV dönem matrahları re'sen takdir edilmiştir. O.'nun kullanmış olduğu sahte belge niteliğindeki faturalara ilişkin bilgiler Tablo 3.5'te sunulmuştur.

Tablo 3.5 KDV Beyannamelerinde İndirim Konusu Yapılan Sahte Faturalara İlişkin Bilgiler

İrsaliyeli Fatura		**Faturada Yer Alan Emtianın**				**İşletme Defterine Kaydedilen Sıra Numarası**
Tarihi	**Numarası**	**Cinsi**	**Tutar (TL)**	**KDV(TL)**	**Toplam Tutar (TL)**	
31.03.2010	59422	Çimento	16.800,00	3.024,00	19.824,00	38
31.03.2010	59423	Tel, Çivi	10.500,00	1.890,00	26.514,60	37
		Mermer Kesme Makinası	1.970,00	354,60		
		Mermer Kırma Makinası	10.000,00	1.800,00		
31.03.2010	59424	Beyaz Mermer	20.000,00	3.600,00	23.600,00	39
01.04.2010	59489	Siyah Çimento	6.950,00	1.251,00	8.201,00	43
01.04.2010	59490	Beyaz Çimento	6.400,00	1.152,00	7.552,00	44
02.04.2010	59491	Kum	8.000,00	1.440,00	9.440,00	48
02.04.2010	59492	Muhtelif İnşaat Malzemesi	7.395,00	1.331.10	8.726,10	47
05.04.2010	59493	Muhtelif İnşaat Malzemesi	6.986,00	1.257,48	8.243,48	49
05.04.2010	59494	Kum	8.000,00	1.440,00	9.440,00	50
06.04.2010	59495	Nakliye	4.800,00	864,00	5.664,00	51
01.04.2010	59121	Tiner	7.000,00	1.260,00	8.260,00	46
TOPLAM					**135.465,18**	

Tablo 3.5'e göre O., Mart/2010 ve Nisan/2010 dönemlerinde içeriği çimento, tel, çivi, mermer kesme makinası, mermer kırma makinası, beyaz mermer, beyaz çimento, siyah çimento, kum, muhtelif inşaat malzemeleri, nakliye ve tiner olmak üzere toplam tutarı 135.465,18 TL olan 11 adet fatura temin etmiştir.

Bu faturalar O. için, Ulus Vergi Dairesi mükellefi olan H. tarafından düzenlenmiştir. H. hakkında 2011 yılında düzenlenen vergi tekniği raporunda 2006 yılından beri düzenlenen tüm belgelerin sahte belgeler olduğu ifade edilmiştir. O.'ya söz konusu faturalarda belirtilen malzemeleri satın alıp almadığı, kimden aldığı, fatura bedellerini nasıl ödediği sorulmuştur. O., H.'yi tanıdığını beyan etmiştir. Bahsi geçen faturalarda belirtilen malları O. satın almış, karşılığında H. de belge düzenlemiştir. Mallar, Kırıkkale ilindeki özel bir inşaat işinde kullanılmış ve bedelleri nakden ödenmiştir. Tahsilât makbuzları dosyada mevcuttur. O.'nun ilgili dönemdeki genel giderleri 301.424,93 TL.'dir. H.'den alınan faturaların toplam tutarı KDV hariç 114.801,00 TL'dir. Sahte olduğu belirtilen faturaların toplam giderlere oranı %38'dir. Mükellefin işlem hacmi içerisinde yüksek bir paya sahip olan faturaların tutarlarını tevsik edebileceği banka ve benzeri bir kanal aracılığıyla ödememesi, nakit ödeme yapması eleştiri konusu yapılmış, bu durumun ticari icaplara uymadığı ifade edilmiştir.

O. hakkında önce vergi inceleme raporu akabinde raporlarda belirtilen fiilleri kasten gerçekleştirdiği iddia edilerek 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (b) fıkrası kapsamındaki kaçakçılık suçundan dolayı ceza mahkemesinde yargılanması için vergi suçu raporu düzenlenmiştir.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinde katma değer vergisinde indirim konusu düzenlenmiştir. Buna göre; mükellefler, yaptıkları işlemler dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisinden, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle hesaplanan katma değer vergisini indirebilirler. Aynı kanunun 34. maddesine göre ise;

"Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir."

Buna göre bir mal teslimi veya hizmet ifası içermeyen (sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı) belgelerde yer alan KDV yasal defterlere kaydedilse bile indirim konusu yapılamaz. Çünkü faturayı düzenlemiş görünen kimse tarafından hazineye borçlanılan ve faturayı kullanan tarafından da ödenen herhangi bir vergi yoktur. Bu nedenle KDV'nin indirim mekanizması gereği bir tarafça Hazine'ye ödenmeyen bir verginin diğer tarafça indirilmesi söz konusu olmayacaktır. Ayrıca KDV'ye tabi olunan bir olayda, daha önceki teslim aşamalarında 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'ndaki anılan durumlar gerçekleşmemiş iken satışlar nedeniyle KDV hesaplanması halinde olayın saptandığı aşamada indirim konusu yapılan KDV'lerin indiriminin reddedilmesinden çifte vergilendirme yapıldığından söz edilemez. Çünkü daha önce KDV hesaplanmamış ve ilgililerce Hazine'ye ödeme yapılmamıştır. Bu nedenle sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerde yer alan

ve Hazine'ye ödenmeyen KDV'lerin indirim konusu yapılması vergi zıyaı doğuracağından evvelce indirim konusu yapılan KDV'lerin indirim konusu yapılan kısmının ödevliden cezalı olarak geri alınması gerekir. Bu açıklamalar çerçevesince O.'nun kullandığı iddia edilen sahte faturalarda yer alan 20.664,18 TL tutarındaki KDV'yi indirim konusu yapmasının söz konusu olmadığı ifade edilmiştir. Mart/2010 dönemi için 10.668,60 TL, Nisan/2010 dönemi için 9.995,58 TL KDV'nin indirimi reddedilmiş Mart-Aralık/2010 dönemi için KDV beyannameleri Tablo 3.5 ve 3.6'da görüldüğü gibi yeniden düzenlenmiştir.

Tablo 3.6 Mükellefin 2010 takvim yılına ilişkin Re'sen Düzenlenen KDV Beyannameleri-1

Dönem	Matrah	Hesaplanan KDV	İlave Edilecek KDV	Toplam KDV	Önceki Dönemden Devreden KDV
Ocak	196,61	35,39	0,00	35,39	619,20
Şubat	1.250,00	225,00	0,00	225,00	2.687,02
Mart	0,00	0,00	0,00	0,00	5.089,02
Nisan	154.753,39	27.855,61	0,00	27.855,61	7.180,40
Mayıs	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Haziran	2.542,37	457,63	0,00	457,63	5.716,00
Temmuz	0,00	0,00	0,00	0,00	13.426,30
Ağustos	0,00	0,00	0,00	0,00	15.154,05
Eylül	0,00	0,00	0,00	0,00	16.470,29
Ekim	0,00	0,00	0,00	0,00	16.732,19
Kasım	0,00	0,00	0,00	0,00	17.120,19
Aralık	1.700,00	306,00	0,00	306,00	17.435,64

Tablo 3.6'ya göre O. için 2010 takvim yılına ait katma değer vergisi beyannameleri re 'sen düzenlenmiştir. Buna göre katma değer vergisi matrahlarında ve buna bağlı olarak hesaplanan katma değer vergilerinde değişiklik olmamıştır. Lakin indirilecek katma değer vergisi tutarlarında değişiklik olduğu için Nisan/2010 döneminden itibaren her ay itibariyle devreden katma değer vergisi tutarları değişmiştir.

Tablo 3.7 Mükellefin 2010 takvim yılına ilişkin Re'sen Düzenlenen KDV Beyannameleri-2

Dönem	Bu Dönem İndirilecek KDV	İndirimler Toplamı	Ödenecek KDV	Sonraki Döneme Devreden KDV
Ocak	2.103,21	2.722,41	0,00	2.687,02
Şubat	2.627,00	5.314,02	0,00	5.089,02
Mart	2.091,38	7.180,40	0,00	7.180,40
Nisan	2.353,04	9.533,44	18.322,17	0,00
Mayıs	5.716,00	5.716,00	0,00	5.716,00
Haziran	8.167,93	13.883,93	0,00	13.426,30
Temmuz	1.727,75	15.154,05	0,00	15.154,05

Ağustos	1.316,24	16.470,29	0,00	16.470,29
Eylül	261.90	16.732,19	0,00	16.732,19
Ekim	388,00	17.120,19	0,00	17.120,19
Kasım	315,45	17.435,64	0,00	17.435,64
Aralık	121,72	17.557,36	0,00	17.251,36

Tablo 3.7'ye göre Mart/2010 ve Nisan/2010 dönemleri için indirilecek katma değer vergisi değişmiş ve buna bağlı olarak Mart/2010 döneminden itibaren her ay için indirimler toplamı değişmiştir. Nisan/2010 dönemi için 18.322,17 TL ödenecek katma değer vergisi çıkmış ve Mart/2010'dan başlamak üzere her ay için devreden katma değer vergisi değişmiştir.

Öte yandan raporda O.'nun H. tarafından düzenlenen faturalarda yer alan malları satın almadığına ilişkin bir tespit yapılamamıştır. O.'nun ifadesi de dikkate alındığında KDV hariç 114.801,00 TL'lik mal alımının gerçek olduğu kabul edilmiştir. Buna karşın Mart /2010 döneminde alımı gerçekleşen KDV hariç 1.970,00 TL'lik iki adet mermer kesme makinesi ile KDV hariç 10.000,00 TL'lik mermer kırma makinesinin sabit kıymet olarak kaydedilmesi gerekirken doğrudan gider yazıldığı toplam 11.970,00 TL'lik tutarın gider hesaplarından çıkartılması gerektiği ve beyan edilen gelir vergisi ve geçici vergi matrahlarının da bu nispette artırılması gerektiği belirtilmiştir. Bunun için ayrı bir vergi inceleme raporu düzenlenmiştir.

Özetle vergi inceleme raporunda mal alımlarının gerçek olduğu kabul edilmesine rağmen, H. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporuna dayanılarak ilgili faturaların KDV'lerinin indirim konusu yapılması kabul edilmemiş ve 18.322,17 TL tutarındaki KDV re 'sen tarh edilmiştir. Buna istinaden üç kat vergi zıyaı cezası (54.966,51 TL) kesilmiştir. 2010 yılı KDV beyanları re 'sen değiştirildiği için 2011 yılı KDV beyanlarının da yeniden düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir. O.'ya ayrıca 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesi gereği muhasebe ilke ve standartlarına uymamaktan 3.500,00 TL, aynı kanunun mükerrer 355. maddesi gereği tevsik zorunluluğuna uymamaktan 7.496,93 TL ve sahte belge kullanımından 13.546,52 TL olmak üzere toplam 24.543,45 TL özel usulsüzlük cezası kesilmiştir.

O. 2010 takvim yılı ile ilgili olarak yıllık gelir vergisi yönünden de incelenmiş olup yapılan tespitler şu şekildedir:

O.'nun 2010 yılı için vermiş olduğu gelir vergisi beyannamesine göre ticari kazançlar 986,82 TL, gelir vergisi matrahı 986,82 TL, hesaplanan gelir vergisi 148,02 TL'dir. Mart/2010'da KDV hariç 1.970,00 TL tutarındaki iki adet mermer kesme makinesi ve KDV hariç 10.000,00 TL tutarındaki mermer kırma makinesi doğrudan gider olarak yazıldığı için

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30/4. maddesi gereğince 2010 yılı gelir vergisi matrahı re'sen takdir edilmiştir. O.'nun sehven yapıldığını beyan ettiği kayıt ile ilgili olarak 11.970,00 TL'nin gider kayıtlarından çıkartılması ve gelir vergisi matrahının bu nispette artırılması gerekmektedir. Buna göre Tablo 3.8'deki gibi gelir vergisi matrahı yeniden hesaplanmıştır.

Tablo 3.8 Re'sen Tarh Edilen Gelir Vergisi Matrahı

Beyan Edilen Gelir Vergisi Matrahı	986,82 TL
Matrah Farkı	11.970,00 TL
Olması Gereken Gelir Vergisi Matrahı	12.956,82 TL
Hesaplanması Gereken Gelir Vergisi	2.151,36 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	148,02 TL
Re'sen Tarhı Gereken Fark Gelir Vergisi	2.003,34 TL

Tablo 3.8'de O.'nun beyan ettiği gelir vergisi matrahı ile olması gereken gelir vergisi matrahı ve buna göre yeniden hesaplanan gelir vergisi tutarı belirtilmiştir.

Olması gereken gelir vergisi matrahı 12.956,82 TL olup beyan edilen ile arasındaki fark olan 2.003,34 TL re'sen tarh edilmiştir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341 ve 344. maddelerine de istinaden bir kat vergi zıyaı cezası kesilmiştir.

O. 2010 takvim yılı için Gelir Geçici Vergi yönünden de sınırlı incelemeye tabi tutulmuş olup mükellefin yaptığı bildirimlere ilişkin veriler tablo 3.9'da gösterilmiştir.

Tablo 3.9 Mükellefin 2010 Yılı Gelir Geçici Vergi Bildirimleri

2010	1.Dönem (TL)	2.Dönem (TL)	3.Dönem (TL)	4.Dönem (TL)
Ticari Kazanç	-14.193,00	-8.577,16	986,70	986,82
Geçici Vergi Matrahı	0,00	0,00	986,70	986,82
Hesaplanan Geçici Vergi	0,00	0,00	148,01	148,02
Önceki Dönem Hesaplanan Geçici Vergi	0,00	0,00	0,00	148,01
Ödenmesi Gereken Geçici Vergi	0,00	0,00	148,01	0,00

Tablo 3.9'da O.'nun 2010 takvim yılı için yaptığı gelir geçici vergi bildirimlerine ilişkin bilgiler yer almaktadır. Buna göre; O. Ocak-Mart/2010 dönemi için 14.193,00 TL zarar, Ocak-Haziran/2010 dönemi için 8.577,16 TL zarar, Ocak-Eylül/2010 dönemi için 986,70 TL kar ve Ocak-Aralık/2010 dönemi için 986,82 TL kar beyan etmiştir.

O.'nun sabit kıymet olarak muhasebe kayıtlarına alınması gereken makineleri doğrudan gider yazması ile ilgili olarak; söz konusu kayıtlar gider hesaplarından çıkartılarak 2010/1, 2, 3 ve 4. dönem geçici vergi matrahları yeniden takdir edilmiştir.

Tablo 3.10 Re'sen Tarh Edilen Geçici Vergi Tutarları

GEÇİCİ VERGİ	2. DÖNEM (TL)	3. DÖNEM (TL)	4. DÖNEM (TL)
Beyan Edilen Ticari Kazanç	-8.577,16	986.70	986,82
Bulunan Matrah Farkı	11.970,00	11.970,00	11.970,00
Beyan Edilmesi Gereken Matrah	3.392,84	12.956,70	12.956,82
Hesaplanan Geçici Vergi (%15)	508,93	1.943.51	1.943,52
Hesaplanan Geçici Verginin %10 Eksiği	458,03	1.749,15	1.749,17
Önceki Dönemlere Ait Geçici Vergi	0.00	458,03	1.749,15
Ödenecek Geçici Vergi	458,03	1.291,12	0,02
Ödenen Geçici Vergi	0,00	148,01	0,00
Tarh Edilecek Geçici Vergi	**458,03**	**1.143,11**	**0,02**

Tablo 3.10'da da görüleceği üzere tarh edilecek geçici vergi tutarı 2. dönem 458,03 TL, 3. dönem için 1.143,11 TL ve 4. dönem için 0,02 TL'dir. Rapora göre geçici verginin tarh edilmesi ancak mahsup dönemi geçtiği için aslının aranmaması fakat re'sen tarhiyata konu olduğu dönemden mahsup edileceği tarihe kadar geçen süre için gecikme faizinin aranması gerekir. Ayrıca zıyaı uğratılan geçici vergi için 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 341 ve 344. maddeleri gereği bir kat vergi zıyaı cezası kesilmiştir.

O. hakkında düzenlenen raporlara istinaden uzlaşma talebinde bulunmuştur. Uzlaşma, 11/2015'te Çorum Defterdarlığı'nda yapılmış olup komisyon, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonudur. Uzlaşmaya konu vergi ve cezalar Tablo 3.11'deki gibidir.

Tablo 3.11 Uzlaşmaya Konu Vergi ve Cezalar

Dönem	Vergi Türü	Vergi Miktarı	Geri Alınacak Vergi	Vergi Zıyaı	Usulsüzlük	Özel Usulsüzlük
2010	KDV	0,00	0,00	0,00	0,00	24.543,45
2010	GV	2.003,34	0,00	2.003,34	0,00	0,00
2010	GGV	1.601,16	0,00	1.601,16	0,00	0,00

Tablo 3.11'e göre uzlaşmaya konu vergi ve cezalar: 2010 yılı gelir vergisi için 2.003,34 TL vergi ile 2.003,34 TL vergi zıyaı, 2010 yılı katma değer vergisi için 24.543,45 TL özel usulsüzlük cezası ve 2010 yılı gelir geçici vergisi için 1.601,16 TL vergi ile 1.601,16 TL vergi zıyaıdır.

Tablo 3.12 Uzlaşılan Tutarlar

Vergi Türü	Vergi/Ceza Türü	Dönemi	Ceza Miktarı	Uzlaşılan Miktar
Katma Değer Vergisi	Özel Usulsüzlük	2010/04	24.543,45	2.454,00
Yıllık Gelir Vergisi	Yıllık Gelir Vergisi	2010/01-2010/12	2.003.34	2.003,00
	Vergi Zıyaı Cezası	2010/01-2010/12	2.003.34	200,00
Gelir Geçici Vergi	Gelir Geçici Vergi	2010/04-2010/06	458,03	0,00
	Vergi Zıyaı Cezası	2010/04-2010/06	458,03	45,00
	Gelir Geçici Vergi	2010/07-2010/09	1.143,11	0,00
	Vergi Zıyaı Cezası	2010/07-2010/09	1.143,11	114,00
	Gelir Geçici Vergi	2010/10-2010/12	0,02	0,00
	Vergi Zıyaı Cezası	2010/10-2010/12	0,02	0,00

Tablo 3.12'de 2010 yılı KDV, yıllık gelir vergisi ve gelir geçici vergi ile ilgili düzenlenen vergi inceleme raporlarına istinaden gidilen uzlaşmada uzlaşılan tutarlar gösterilmiştir. Buna göre katma değer vergisi için kesilen özel usulsüzlük cezasında uzlaşılan tutar 2.454,00 TL, yıllık gelir vergisi için kesilen vergi zıyaı cezasında uzlaşılan tutar 200,00 TL ve yıllık gelir vergisi için uzlaşılan tutar 2.003,00 TL, 2010 yılı 2. dönem gelir geçici vergi için kesilen vergi zıyaı cezasında uzlaşılan tutar 45,00 TL ve 2010 yılı 3. dönem gelir geçici vergi için kesilen vergi zıyaı cezasında uzlaşılan tutar ise 114,00 TL'dir.

Bununla birlikte 03/3010-04/2010 dönemi için yapılan vergi incelemesine ilişkin KDV raporunda belirtildiği üzere O.'nun işlemiş olduğu kaçakçılık suçundan dolayı ceza mahkemesinde yargılanmasının sağlanması için hakkında 2010 takvim yılı için vergi suçu raporu düzenlenmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

O. için düzenlenen vergi suçu raporuna göre; suç hukuk nizamının ihlalidir. Suçun unsurları bir fiili suç haline sokan, suçu vücuda getiren niteliklerdir. Unsurlar, bir suçun varlığı için şarttır ve bu unsurlardan birinin olmaması halinde suç tam olarak tekemmül etmemiş sayılacaktır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde sayılan suçların oluşabilmesi için bu unsurların tam olarak gerçekleşmesi gerekmektedir. Buradan hareketle O. hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda belirtilen işlemlerle ilgili olarak tespit edilen unsurlar vergi suçu raporunda şu şekilde açıklanmıştır: Kanunsuz suç ve ceza olmaz prensibi gereğince bir filin suç sayılması için kanunda açıkça suç sayılması gereklidir. 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 2. maddesi uyarınca kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı kimse cezalandırılamaz. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 359. maddede kaçakçılık suçları ve cezaları belirtilmiştir. Buna göre tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenen belgeleri kullananlar üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar. Dolayısıyla O.'nun

işlemiş olduğu fiilin kanuni unsuru 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 359. maddedir. Bir suçun işlenmiş olması için, dış âlemde değişiklik yaratan icrai veya ihmali bir hareket yapılmış olmalıdır. Aynı zamanda bu hareketin veya ihmalin dış âlemde bir netice yaratması gereklidir ki kısaca kanunun suç saydığı fiilin icra edilmesi, işlenmesi de suçun maddi unsuru olup, burada maddi unsur sahte faturaların bilerek kullanılması ile gerçekleşmiştir. 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 21. maddesi uyarınca bir suçtan söz edebilmek için kastın varlığı gereklidir. Kasıt, suçun unsurlarının bilerek ve isteyerek yerine getirilmesidir. Buna göre yapılan işlemin iradi olması, söz konusu fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması gerekir. O.'nun H.'yi tanıması dolayısıyla H.'nin gerçek bir faaliyetinin olmadığının bilinmesi gerektiği ayrıca fatura bedellerinin genel giderler içindeki payının %38 olması, iş hacmi içinde bu kadar yüksek paya sahip işlemlerin banka kanalı yerine nakit yolla ödemelerinin yapılmasının ticari icaplara uygun olmaması gibi hususlar dikkate alındığında vak'a da kanunun amir hükümlerini bilerek ihlal eden ve sahte fatura kullanan O. yönünden suçun manevi unsuru da oluşmuştur. Böylece, O. için 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 359/b'de tanımlanan suçun tüm unsurları gerçekleşmiş olmaktadır. Bu nedenle, O. hakkında kaçakçılık suçu nedeniyle kamu davası açılması için Sungurlu Cumhuriyet Başsavcılığı'na bildirimde bulunulmuştur.

Böylece, …Asliye Ceza Mahkemesi'nin 12/2015 tarih ve 2015/… Esas sayılı iddianamesiyle Samsun Küçük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nda görevli vergi müfettişinin 09/2015 tarih ve 2015/… Sayılı vergi suçu raporunda, Sungurlu Vergi Dairesi mükellefi O.'nun 2010 takvim yılında kasten sahte fatura kullanmak suretiyle 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 359. maddesinin (b) bendi uyarınca kaçakçılık suçunu oluşturduğu, şüphelinin sahte faturaları kayıtlarına ilk olarak 03/2010 tarihinde kaydetmiş olduğu, Cumhuriyet Başsavcılığınca O. hakkında suç duyurusunda bulunulduğu, O.'nun savunmasında üzerine atılı suçlamaları kabul etmediğini söylediği, ancak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Değerlendirme Komisyonu'nun 09/2015 tarihli mütalaası, vergi müfettişinin vergi suçu raporu, vergi inceleme raporu, sahte olduğu iddia edilen faturalar ve tüm dosya kapsamı ile birlikte incelendiğinde O.'nun sahte fatura kullanarak üzerine atılı vergi kaçakçılığı suçunu işlediği konusunda kamu davası açmaya yeterli şüphe bulunduğu anlaşıldığından, O.'nun yargılaması… Asliye Ceza Mahkemesi'nde yapılarak O.'nun eyleminden dolayı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 359/b maddesi gereğince cezalandırılmasına, O.'nun kasten işlemiş olduğu suç nedeniyle 5237 Sayılı TCK'nin 53. maddesi gereğince belirli hakları kullanmaktan yoksun bırakılmasına karar verilmesi talebiyle kamu davası açılmıştır.

Dava sonucunda O.'nun üzerine atılı Vergi Usul Kanunu'na muhalefet suçunu işlediği yapılan yargılama, toplanan deliller ve tüm dosya kapsamından ispat edilmekle 5237 Sayılı TCK'nin 61. maddesine göre; suçun işleniş biçimi, düzenlenen belge sayısı, faturalardaki meblağların miktarı ve buna bağlı olarak devletin uğradığı zarar, kastın yoğunluğu, suç sebep ve saikleri nazara alınarak 213 Sayılı Yasa'nın 359/b maddesi uyarınca ve 5237 Sayılı TCK'nin 621/2. maddesi uyarınca takdiren indirim de yapılarak 2 yıl 6 ay hapis cezası ile cezalandırılmasına karar verilmiştir. Karar, O.'nun avukatı tarafından istinaf mahkemesine götürülmüştür. İstinaf mahkemesinde söz konusu cezanın yasaya aykırı olduğu, bu cezada indirime gidilemeyeceği belirtilerek hapis cezası süresi 3 yıl olarak düzeltilmiştir. Dava dosyası yüksek yargıda temyiz aşamasındadır.

3.4.2. Deliller

Vak'a dosyasından elde edilen deliller: faturalar, tahsilât makbuzları, tanık beyanları, firmalar arasında yapılan sözleşme, O. hakkında düzenlenen raporlar ve H.'nin beraat kararıdır. Bunlar, sırasıyla aşağıdaki biçimde açıklanacaktır:

3.4.2.1. Faturalar

Dava dosyasında H. tarafından O.'ya kesilen irsaliyeli faturalar bulunmaktadır. Bunlar Tablo 3.5'te tasnif edilmiştir. Söz konusu faturalar beyaz mermer, siyah çimento, beyaz çimento, torba çimento, mermer kesici disk, mermer parlatıcı, mermer kesme ve mermer kırma makinası, kum, kale kim, taşlama makinası, darbeli matkap, kaynak makinası, el arabası, kürek, mala, keser, kesme taş, ıspatula, tornavida, uzatma kablo, tel, çivi vb. muhtelif malzeme alımları ile Ankara/Sungurlu nakliye bedeline ilişkindir.

Bunların yanı sıra O. tarafından E. İnşaat için düzenlenen 22/04/2010 tarihli ve 012454 numaralı %18 KDV dâhil 176.102,48 TL tutarındaki 1 adet fatura da dosyada yer almaktadır. Söz konusu fatura, Samsun'daki konut inşaatı mermer imalatlarına ilişkin hakediş bedelidir.

3.4.2.2. Tahsilât Makbuzları ve Takip Formları

Dava dosyasında H. tarafından düzenlenmiş 3 adet tahsilât makbuzu yer almaktadır. Makbuzlara göre tahsilatlar O.'dan yapılmış olup tamamı nakit şeklindedir. Makbuzlara ilişkin diğer bilgiler şu şekildedir:

●31/03/2010 tarihli ve 0005 numaralı tahsilat makbuzu 69.938,60 TL nakit tahsilât bilgisi içermekte olup bu ödemenin hangi faturalara istinaden olduğuna dair bir bilgi yer almamaktadır.

●01/04/2010 tarihli ve 0023 numaralı tahsilât makbuzu 8.260,00 TL nakit tahsilât bilgisi içermekte olup makbuzda ödemenin 059121 numaralı faturaya istinaden yapıldığına dair bilgi yer almaktadır.

●06/04/2010 tarihli ve 0022 numaralı tahsilat makbuzu 55.826,00 TL nakit tahsilât bilgisi içermekte olup makbuzda ödemenin 059489, 059490, 059491, 059492, 059493, 059494, 059495 numaralı faturalara istinaden yapıldığına dair bilgi yer almaktadır.

Dava dosyasında faturalar ve tahsilât makbuzlarının yanı sıra 10 adet günlük kiralık iş makinası takip formları yer almaktadır. Formlar sadece mermer indirme ve yükleme ile ilgili olup M. Kurtarma şirketi tarafından düzenlenmiştir. Düzenlenen formlar Mayıs/2010, Haziran/2010 ve Temmuz/2010 dönemleri ile ilgilidir. Formlardan 16/07/2010, 09/07/2010, 09/07/2010 ve 24/05/2010 tarihli olmak üzere 4 adedinde O.'nun sahibi olduğu E. Mermer firması ile E. Yapı firmasının isimleri birlikte yer almaktadır. 19/06/2010, 10/06/2010 ve 14/05/2010 tarihli olmak üzere 3 adedinde E. Yapı firmasının ismi yer almaktadır. 24/06/2010 ve 30/05/2010 tarihli 2 adet formda ise sadece E. Mermer firmasının ismi yer almaktadır. Son olarak 19/05/2010 tarihli formda herhangi bir firma ismi yer almamaktadır. Formların tamamında ise F. veya E.'nin saha sorumlusu olarak imzaları yer almaktadır.

3.4.2.3. Tanık Beyanları ile Davalı O.'nun Beyanı

Yahşihan İlçe Emniyet Müdürlüğü'nde 11/12/2015 tarihinde düzenlenen bilgi alma tutanağına göre Z. isimli bilgi sahibi M. Kurtarma şirketinde 6 yıldır şoför olarak çalıştığını, O. isimli şahsı tanımadığını, 09/07/2010 tarihli kesmiş olduğu mermer indirme işine ilişkin iş makinası takip formunun E. Yapı adına kesildiğini, başka bir belge veya sözleşmeden haberi olmadığını beyan etmiştir.

Yahşihan İlçe Emniyet Müdürlüğü'nde 11/12/2015 tarihinde düzenlenen bilgi alma tutanağına göre Y. isimli bilgi sahibi M. Kurtarma şirketinde 7 yıldır şoför olarak çalıştığını, O. isimli şahsı tanımadığını, 24/05/2010 tarihli kesmiş olduğu günlük iş makinası takip formunun E. Yapı adına kesildiğini, başka bir belge veya sözleşmeden haberi olmadığını beyan etmiştir.

M. Kurtarma 'da 10/12/2015 tarihinde düzenlenen bilgi alma tutanağına göre A., ağabeyi M. ile birlikte M. Kurtarma firmasının sahibi olduğunu, O.'yu tanımadığını, inşaat malzemesi indirme hususunda E. Yapı firması ile sözlü olarak anlaştıklarını, verdikleri hizmetin bedelini E. Yapı firmasından tahsil ettiklerini, kendilerinde herhangi bir belge ve sözleşme bulunmadığını, düzenlenen takip formlarında da E. Yapı firmasının isminin yer aldığını ifade etmiştir.

M. Kurtarma ‘da 10/12/2015 tarihinde düzenlenen bilgi alma tutanağına göre M., M. Kurtarma firmasının sahibi ve yetkilisi olduğunu, O.’yu tanımadığını, E. Yapı firması adına malzeme indirme işini yaptıklarını, ellerinde herhangi bir bilgi ve belge bulunmadığını, malzeme indirme işine ilişkin bedeli de E. Yapı firmasından tahsil ettiklerini beyan etmiştir.

E. Yapı ’da 10/12/2015 tarihinde düzenlenen tutanağa göre inşaat mühendisi olan Ü., E. Yapı firmasında 10 yıldır çalıştığını, E. Mermer isimli firmayı ve sahibi olan O.’yu tanımadığını, söz konusu kişi ile yapılan herhangi bir sözleşme veya belgenin şantiyede olmadığını, E. Yapı ile ilgili evrakların ise şirketin Çankaya/Ankara adresinde olabileceğini beyan etmiştir.

T.C. Sungurlu Cumhuriyet Başsavcılığı’nca alınan ifadede O., Gölbağları mevkiinde E. Mermer isimli işletmenin sahibi olduğunu, 2010 takvim yılına ait 10 adet faturayı sahte olduğunu bilerek kullandığı iddiasının doğru olmadığını beyan etmiştir. İfadeye göre faturaları düzenleyen firma İvedik/Ankara’da faaliyet göstermektedir. Bu firmanın Kırıkkale’den çıkarmış olduğu mermer ve inşaat malzemelerini toptan şekilde O. almaktadır. O. Kırıkkale’de çalıştığı inşaatta kullanmak için satın aldığı malları Kırıkkale’de faaliyet gösteren E. Yapı tarafından yapılan Kırıkkale merkezdeki Toki inşaatında kullandığını, H.’den kamyonla gelen malları işyerine M. Kurtarma’nın indirdiğini, 10 adet iş makinası takip formundan da bu hususun görülebileceğini, E. Yapı ile yapılan işlere ilişkin sözleşme ve faturaların E. Yapı’dan temin edilebileceğini, bu durum haricinde E. Yapı firması ile başka bir ticari faaliyetinin olmadığını ifade etmiştir.

T.C. …Asliye Ceza Mahkemesi’nde O. için tanıklık eden F. kendisi ve kardeşi E.’nin usta olarak O.’nun yanında çalıştıklarını, kendileri sahada çalışırken alınacak malzemelerin ticaretini O.’nun yaptığını, nakliyeciler malzemeleri getirdiğinde sahada kendilerinin karşıladığını, hizmetler karşılığında makbuz aldıklarını, vinç operatörünün O.’yu tanımamasının normal olduğunu, çünkü O.’nun sahada çalışmadığını ifade etmiştir.

T.C. …Asliye Ceza Mahkemesi’nde O. için tanıklık eden E. kendisi ve ağabeyi F.’nin usta olarak O.’nun yanında çalıştıklarını, kendileri sahada çalışırken alınacak malzemelerin ticaretini O.’nun yaptığını, nakliyeciler malzemeleri getirdiğinde sahada kendilerinin karşıladığını, hizmetler karşılığında makbuz aldıklarını, vinç operatörünün O.yu tanımamasının normal olduğunu, çünkü O.nun sahada çalışmadığını ifade etmiştir.

Son olarak O.’nun avukatı İ. ise beyanında: fatura düzenleyicisi olduğu iddia edilen H. beraat etmişken sahte fatura kullanıcısı olarak tespit edilen O.’nun cezalandırılmasının hakkaniyete uygun olmadığını, H.’den alınan malzemelerin doğrudan E. Yapı’ya nakliyesinin

gerçekleştiğini ve görevlilerin O.'yu tanımamalarının normal olduğunu çünkü doğrudan O. ile iş yapmadıklarını, vinç firmasının E. Yapı ile çalıştığını ifade etmiştir.

3.4.2.4. Sözleşme

E. Yapı ile E. Mermer arasında imzalanmış bir sözleşme belgeler arasında yer almaktadır. Bu sözleşmenin konusu Samsun'daki konut inşaatı işi bünyesindeki binaların renkli mermer ile merdiven basamağı kaplaması, döşeme kaplaması, duvar kaplaması yapılması, dış kapı ve iç kapı eşik kaplaması yapılması, duvar kaplaması üstü korniş kaplaması yapılması, süpürgelik yapılması ve beyaz mermer ile kapı markiz harpuştası yapılması imalatı işleri ile ilgilidir. E. Yapı işveren E. Mermer ise taşerondur. Lakin bu sözleşmenin imzalanma tarihi …/05/2009 olup iş bitirme tarihi …/11/2009'dur.

Bahsi geçen sözleşmenin ihtilaf konusu ile ilgisi olmayıp faturaların ait olduğu takvim yılında yapılan işle ilgili belgeye dosyada rastlanmamıştır.

3.4.2.5. Mahkeme Kararları

T.C. …Asliye Ceza Mahkemesi'nin 2012/… Esas ve 2014/… Karar sayılı kararına göre H. hakkında 2006-2007-2009-2010 ve 2011 takvim yıllarında ayrı ayrı her yıl için zincirleme şekilde sahte fatura düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçunu işlediğinden bahisle kamu davası açılmış ise de bilirkişi raporuna göre bu faturaların sahte oldukları tespit edilemediği dolayısıyla H.'nin üzerine atılı bu suçları işlediğine ilişkin kesin ve yeterli delil elde edilemediği anlaşılmakla birlikte sabit olmayan atılı suçlardan H.'nin Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223/2-e. maddesi gereğince ayrı ayrı beraatine karar verilmiştir.

T.C. …Asliye Ceza Mahkemesi'nin vermiş olduğu 2016/… Esas ve 2017/… Karar sayılı kararı uyarınca O.'nun üzerine atılı Vergi Usul Kanunu'na muhalefet suçunu işlediği yapılan yargılama, toplanan deliller ve tüm dosya kapsamından sübuta ermekle 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 61. maddesine göre; suçun işleniş biçimi, düzenlenen belge sayısı, faturalardaki meblağların miktarı ve buna bağlı olarak devletin uğradığı zarar, kastın yoğunluğu, suç sebep ve saikleri nazara alınarak 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/b maddesi uyarınca takdiren 3 yıl hapis cezası-indirimli olarak 2 yıl 6 ay hapis cezası- ile cezalandırılmasına karar verilmiştir. İstinaf Mahkemesinde indirim uygulaması yasaya aykırı bulunmuş ve hapis cezası 3 yıl olarak düzeltilmiştir.

3.5. Vak'anın "Vergi Kaçakçılığı" ve "Adli Muhasebe" Boyutuyla Ele Alınması

Vak'a, sırasıyla, birinci bölümde anlatılan "Vergi Kaçakçılığı" ve ikinci bölümde anlatılan "Adli Muhasebe" boyutuyla incelenecektir.

3.5.1. Vergi Kaçakçılığı Yönünden Ele Alınması

Hangi işlemlerin vergi kaçakçılığı suçu kapsamında değerlendirileceği 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre defter, kayıt ve belgeleri gizlemek, defter, kayıt ve belgelerde tahrifat yapmak, sahtecilik, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak, Bakanlığın anlaşmasının olmadığı yerlerde basılan belgeleri bilerek kullanmak, hesap ve muhasebe hileleri yapmak vergi kaçakçılığı kapsamında değerlendirilecektir. Söz konusu maddede ayrıca sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin tanımı da yapılmıştır. Vak'a nın da konusunu oluşturan sahte belge, gerçekte bir ticari işlem olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belgedir. Dolayısıyla hukuk nezdinde karar verebilmek için ihtilafa konu ticari işlemin gerçekliğini araştırmak gereklidir. Bununla ilgili hangi hususlara dikkat edilmesi gerektiği Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde değinilmiştir. Söz konusu tebliğe göre ilgili vergi mükellefi hakkında çevredeki mükelleflerin ifadeleri, mal hareketlerinde nakliye belgeleri, mal veya hizmet bedellerine ilişkin ödeme veya tahsilâtları gösteren belgeler, ticari ilişki içinde olduğu firmalar, ortakların durumu, sahte belge söz konusu ise komisyon geliri elde edilip edilmediği ve mükellefiyet ile ilgili ödevlerde (süresinde beyanname vermek gibi) eksiklik olup olmadığı gibi hususlar dikkate alınır. Bu düzenlemeler çerçevesince düzenlenen belgelerin sadece mali mevzuattaki şekil şartlarını sağlamasının yeterli olmadığı, içeriğe ilişkin tespitlerin de yapılması gerektiği söylenebilir.

Öte yandan fatura bedellerinin banka kanalı ile değil de nakit olarak elden ödenmesinin mevzuata aykırı olduğu da gerçektir. Ancak bu hususun vergi kaçakçılığı ile ilişkilendirilmesi ile ilgili 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda açık bir hüküm yoktur. Yani doğrudan "belirli tutarı aşan ödemelerini banka kanalı ile gerçekleştirmeyenler kaçakçılık suçunu işlemiş kabul edilir" gibi bir ifade yer almamakta olup söz konusu ödeme belgeleri ispat zorunluluğu doğduğunda somut delil olması nedeniyle önem arz etmektedir. Nitekim artık bu tür belgelerin dahi her zaman işlemin gerçek olduğunu göstermediği uygulamada görülmektedir. Mal veya hizmet bedellerinin nasıl ödeneceğine ilişkin düzenleme 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. ve mükerrer 355. maddelerinde yer almakta olup tevsik zorunluluğuna uymamanın cezası özel usulsüzlük cezasının kesilmesidir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu mükerrer 257. maddesine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı ticari işlemler

ile ilgili olarak yapılan tahsilât ve ödemelerin banka ve diğer finans kurumları veya posta idareleri aracılığıyla gerçekleştirilmesini zorunlu kılmaya yetkilidir. Konu ile ilgili olarak 320-323-324-459 Sıra No' lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri yayımlanmıştır. Söz konusu tebliğlerde tevsik zorunluluğu kapsamındaki ödemeler, tevsik zorunluluğunun tutarı, tahsilât ve ödemelerin hangi aracı kurumlara yapılacağı, tevsik zorunluluğu bulunmayan ödemeler ile cezai müeyyideden bahsedilmiştir. 320 Sıra No' lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 3. maddesine göre tevsik zorunluluğu kapsamında yer alanlar birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, serbest meslek sahipleri, defter tutmak zorunda olan çiftçiler, kazancı basit usulde tespit edilenler, kendi aralarında yapacakları işlemler için vergiden muaf esnaf ve nihai tüketicilerden tahsilât veya ödemeleri belirli bir tutarı aşanlardır. 323 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 3. maddesine göre tahsilât ve ödemelerin yapılacağı aracı kurumlar bankalar, özel finans kurumları ve Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü (PTT) 'dür. 2015 yılında yürürlüğe giren 459 Sıra No' lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre tevsik sınırı 7.000,00 TL olup öncesinde bu tutar 8.000,00 TL idi. Öte yandan bahsi geçen tebliğlerde tevsik zorunluluğuna uymayanlara özel usulsüzlük cezası kesileceği belirtilmiştir.

Özetle vergi kaçakçılığı suçunu düzenleyen 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde kaçakçılık kapsamında değerlendirilecek işlemler sıralanmış olmakla birlikte tevsik zorunluluğundan bahsedilmemiştir. Görüldüğü gibi tahsilât ve ödemelerin banka veya diğer aracı kurumlar vasıtasıyla yapılmamış olması tek başına vergi kaçakçılığı olarak nitelendirilemeyecektir. Ancak ihtilafa konu olaylarda tahsilât ve ödemelerin aracı kurumlar vasıtasıyla yapılması vergi kaçakçılığı suçunun tayinin de ispat aracı olabilmesi açısından önemlidir.

Ödemenin banka veya finans kurumları aracılığı veya PTT kanalı ile yapılması, gerekli belgelerin düzenlenmesi ve defterlere zamanında kaydedilmesi, KDV'nin yerinde ve zamanında hesaplanması durumunda mükellef üzerine düşen görevi yerine getirmiş olduğundan "ilk görünüş karinesi" müessesinden yararlanacaktır. Ancak, ne var ki banka kanalı ile ödeme yapılması garanti veren bir karine de değildir. Şöyle ki sahte belge üzerine organize edilmiş işlemlerde bankadan yapılan ödeme "görünüşte" de kalabilir. Diğer bir deyişle organize olunmuş durumlarda sahte belge ithamından kaçınmak için bankadan karşı tarafa ödeme yapılması, daha sonra bu ödemenin yine sahibine elden verilmesi uygulamada karşılaşılan bir durumdur. Faturanın biçimsel koşullara uygun olması, sevk irsaliyesi ve çek düzenlenmesi, borsaya tescil gibi işlemlerin faturada gösterilen emtianın gerçekten faturanın düzenleyicisi görünen kimselerden satın alındığını kanıtlamaya yeterli olmadığı, gerçeğe aykırı fatura gibi sevk irsaliyesi de düzenlenebilmesi, işlemlere gerçek görüntüsü verebilmek

için anlaşmalı kişilere çekle ödeme yapılıp, paranın tekrar geri alınabileceğinin mümkün olduğu söylenebilir. Hileli durumlarda alıcı, satıcıya mal bedelini banka aracılığı ile göndermekte ancak, gerçekte ticari alışveriş olmadığından bankadan satıcı tarafından çekilen para tekrar alıcıya teslim edilmekte, böylelikle söz konusu para hareketi ile gerçek bir ticari iş ilişkisinin var olduğu izlenimi yaratılmaya çalışılmaktadır. Ancak bu aşamada ispat yükü idarededir. Her türlü kıymet hareketinin kayıt altında olduğu ve tüm alış-satış ödemelerinin bankalar aracılığı ile yapılmakta olduğu durumlarda bu oldukça güçtür.

Vak'a dosyasında O.'ya yöneltilen bir diğer suçlama sabit kıymet alımlarını doğrudan gider hesaplarına kaydetmektir. Bu durumun muhasebe hilesi olduğunun ispatı halinde vergi kaçakçılığından söz edilebilecek olup aksi takdirde konu 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinde yer alan tek düzen hesap planına ve muhasebe standartlarına uymama kapsamında değerlendirecek ve mükellefe sadece özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

3.5.2. Adli Muhasebe Yönünden Ele Alınması

3.5.2.1. Adli Muhasebecilik Mesleği Yönünden

Vak'a ile ilgili yapılan incelemede dava sürecinde adli muhasebeciden destek alınmadığı görülmektedir. Dosyada sadece sabit kıymet kayıtlarının sehven giderleştirilmesi savunulurken muhasebeciden bahsedilmiş, muhasebecilik veri giriş elemanı düzeyinde bırakılmıştır. O.'nun vekili savunmaları hazırlarken bu meslek grubundan destek almamış, hâkim bilirkişi olarak hukukçu ve kamu görevlilerini uygun görmüş ayrıca mevzuatın kendisine tanıdığı uzman tanık çağırma olanağını da kullanmamıştır.

Adli muhasebecinin sürecin hiçbir safhasında yer almaması vak'anın tüm boyutları ile değerlendirilmesini engellemiştir. Vak'a İstinaf Mahkemesi'ne götürülmüş burada ilk derece mahkemesinde hâkimin vermiş olduğu hapis cezası süre olarak yasaya uygun olmadığından cezada artırıma gidilmiş olup şu an dosyanın yüksek yargıda temyiz aşamasında olduğu bilinmektedir.

3.5.2.2. Adli Muhasebenin Aşamaları Yönünden

Adli muhasebe çalışması için vak'a dosyası O.'nun avukatından temin edilmiştir. Dosyadaki verilere göre ihtilafın konusu sahte belge kullanımı olup iddialara ilişkin belgeler üzerinde ön değerlendirme yapılmış, kullanılacak yöntem olarak belge üzerinden inceleme tercih edilmiştir. Ardından delillerin belirlenmesi ve elde edilen verilerin analiz edilmesi aşamalarına geçilmiştir. Bu çerçevede yapılan değerlendirmeler aşağıdaki gibidir:

●Faturalar

Dava dosyasında H.'nin O.'ya kestiği Mart/2010 ve Nisan/2010 dönemlerine ait 11 adet fatura mevcuttur. Bu faturalar beyaz mermer, çimento, alçı, kum, muhtelif malzeme, mermer kesme ve mermer kırma makinası ile inşaat işlerinde kullanılabilecek muhtelif araç gereçleri içermektedir. Satışlar O.'nun faaliyet alanı ile uyumludur. Söz konusu faturalar şekil şartları itibariyle mevzuata uygun görünse de tek başına ticari işlemlerin gerçekliğini göstermesi açısından yeterli değildir.

Tüm faturalarda H.'nin nakliye işlemlerini gerçekleştireceğine ilişkin not bulunmaktadır. Bu husus, O.'nun ve tanıklarının beyanları ile uyumludur.

O. tarafından E. Yapı için düzenlenen 1 adet faturaya dosyada yer verilmiş olup söz konusu faturanın konusunu Samsun'daki inşaat işindeki mermer imalatı oluşturmaktadır. Bu faturanın ihtilafa konu olan olayla ilgisi bulunmamaktadır. O.'nun avukatı ile yapılan görüşmede E. Yapı firmasının hem Samsun'da hem de Kırıkkale'de iş aldığı, E. Mermer firmasının E. Yapı firmasının taşeronu olduğu, Kırıkkale'de yapılan iş için de Samsun işi üzerinden hakediş tahsil edildiği öğrenilmiştir. Her ne kadar ticari hayatta karşılaşılabilir bir durum olarak görünse de hem mevzuat açısından hem de ihtilaf halinde ispat kolaylığı sağlaması açısından her bir işlem için ayrı ayrı belge düzenleme gerekliliği açıktır.

●Tahsilât Makbuzları ve Takip Formları

Dosyada 3 adet tahsilât makbuzu yer almaktadır. Bu makbuzlara göre malzemeleri satan H. ihtilafa konu olan faturaların bedelini O.'dan nakden tahsil etmiştir. Her bir fatura bedeli için ayrı bir tahsilât makbuzu söz konusu olmayıp ödemeler toplu şekilde yapılmıştır. Elden yapılan ödemelerin tutarları 69.938,60 TL, 8.260,00 TL ve 55.826,00 TL'dir. Özellikle 69.938,60 TL ve 55.826,00 TL'lik tutarların elden ödenmesi ticari icaplara uyan bir durum olmasa da bu durumun tek başına vergi kaçakçılığı suçu tespiti için yeterli olup olmadığı tartışma konusudur

Tahsilât makbuzlarının yanısıra iş makinası takip formlarına bakıldığında ise formların tamamında O.'nun çalışanlarının saha sorumlusu olarak imzaları bulunduğu görülmektedir. Ayrıca 10 adet formun 6'sında O.'nun firması olan E. Mermer 'in ismi yer almaktadır. Formlar içerik itibariyle de E. Mermer 'in faaliyet alanı, E. Mermer 'in H.'den satın aldığını beyan ettiği malzemeler ve tanık beyanları ile uyumludur. Dolayısıyla bu belgeler O. lehine delil olarak değerlendirilebilir.

●Tanık Beyanları

Yahşihan İlçe Emniyet Müdürlüğü'nde 11/12/2015 tarihinde düzenlenen bilgi alma tutanağına göre M. Kurtarma şirketinde çalışan Z. ifadesinde O.'yu tanımadığını ve E. Yapı

ile çalıştığını beyan etse de tüm kiralık iş makinası takip formlarında E. veya F.'nin imzası bulunmakta olup söz konusu kişiler O.'nun yanında çalışmaktadır.

Aynı şekilde Yahşihan İlçe Emniyet Müdürlüğü'nde 11/12/2015 tarihinde düzenlenen bilgi alma tutanağına göre M. Kurtarma şirketinde çalışan Ö. ifadesinde O.'yu tanımadığını ve E. Yapı ile çalıştığını beyan etse de tüm kiralık iş makinası takip formlarında E. veya F.'nin imzası bulunmakta olup söz konusu kişiler O.'nun yanında çalışmaktadır.

M. Kurtarma 'da 10/12/2015 tarihinde düzenlenen bilgi alma tutanağına göre A. ve M., M. Kurtarma firmasının sahibi olduklarını, O.'yu tanımadıklarını, E. Yapı firması ile çalıştıklarını beyan etseler de E. Yapı firması ile anlaştıklarına dair yazılı bir sözleşme veya hizmet bedelini bu firmadan aldıklarına dair herhangi bir belge bulunmamaktadır. Ayrıca düzenlenen 10 adet iş makinası takip formlarından 4 adedinde E. Yapı firması ile beraber E. Mermer firmasının da ismi yer almakta 2 adedinde ise sadece E. Mermer firmasının ismi yer almaktadır. Formlarda tarafların imzası bulunmaktadır. Dolayısıyla formlarda bir tahrifat olmadığı kabulü altında M. Kurtarma firmasının dolaylı da olsa E. Mermer firması ile çalıştığının kabulü gerekir. Zira mermer indirme ve yükleme işinde saha sorumlusu olarak E. Mermer firmasının görevlilerinin bulunması, E. Yapı ile E. Mermer 'in aynı yerde çalıştığı veya en azından E. Mermer 'in yaptığı işin E. Yapı ile ilgisinin bulunduğu, bu nedenle hizmet veren 3.şahısların da hangi firma için malzemeleri getirdikleri noktasında karışıklık yaşadıkları bunu da formlara yansıttıkları görülmektedir. Düzenlenen formlarda E. Yapı ve E. Mermer isimleri ya birlikte ya da tek tek kullanılmıştır.

E. Yapı 'da düzenlenen tutanağa göre inşaat mühendisi olan Ü., O.'yu tanımadığını ve şantiyede söz konusu kişi ile ilgili bir sözleşme veya belgenin bulunmadığını beyan etmiş olup şirketin Çankaya/Ankara adresinde evrak olabileceğini belirtmiştir. Şirketle ilgili belgelerin şantiyede değil de merkez adreste bulunması ve merkezin yaptığı her işlemden şantiyedeki çalışanın haberdar olmaması uygulamaya bakıldığında makul görülebilir.

T.C. …Asliye Ceza Mahkemesi'nde O. için tanıklık eden F. ve E., nakliyeciler malzemeleri getirdiklerinde sahada kendilerinin karşıladığını, hizmetler karşılığında makbuz aldıklarını, O. sahada çalışmadığı için vinç operatörünün onu tanımamasının normal olduğunu ifade etmişlerdir. Düzenlenen formlar F. ve E.'nin ifadelerini doğrular niteliktedir.

Öte yandan O.'nun avukatı ile yapılan görüşmede O.'nun firması olan E. Mermer ile inşaat işi için çalıştığı E. Yapı firmasının vergi levhalarında yazılı unvanları ile ticari ilişkilerinde kullandıkları unvanların farklı olduğu öğrenilmiştir. Bu nedenle karşı firma çalışanlarının yasal unvan üzerinden yapılan bir sorgulamada "firmayı tanımadıklarını" beyan etmeleri olağan karşılanabilir.

O.'nun avukatı İ. beyanında H. beraat etmişken aynı işlemden dolayı O.'nun ceza almasının hakkaniyet ile bağdaşmadığını ve H.'den alınan malzemelerin doğrudan E. Yapı 'ya nakledildiğini ve vinç firması E. Yapı ile çalıştığı için doğrudan O. ile iş yapmadıkları için O.'yu tanımadıklarını ifade etmiştir. İ.'nin ifade ettiği gibi beraat kararı önemli bir gösterge olup H. için düzenlenen 2010 takvim yılında düzenlemiş olduğu faturaların sahte olduğuna ilişkin vergi dairesi raporlarının haksız veya en azından yetersiz olduğunun kabulü gerekir.

●Sözleşme

İhtilafa konu olan hususlar 2010 takvim yılını kapsamakta iken sözleşme imza tarihi …/05/2009 ve iş bitirme tarihi …/11/2009'dur. Burada sözleşme tarihi ile vak'a tarihi arasında bir uyumsuzluk mevcuttur. Ayrıca sözleşmenin konusu Samsun'daki inşaat işi ile ilgili iken ihtilafın konusunu Kırıkkale'deki inşaat işi oluşturmaktadır. Taşeronun düzenlemiş olduğu fatura da bu yöndedir. Dolayısıyla sözleşme taraflar arasında ticari bir ilişkinin olduğu veya ticari bir ilişki bulunsa bile bunun söz konusu ihtilafa neden olan işle ilgisinin bulunduğu hususunda delil olarak değerlendirilemez.

●Mahkeme Kararları

Sahte fatura kullanımı ile suçlanan O.'ya fatura düzenleyen H. ilgili takvim yılında üzerine atılı sahte fatura düzenleme suçundan T.C. …Asliye Ceza Mahkemesi'nin 2012/…Esas ve 2014/… Karar sayılı kararına göre beraat etmiştir. Mahkeme kararında H.'nin düzenlemiş olduğu faturaların sahte olduğuna dair kesin ve inandırıcı delil bulunamadığı ifade edilmiştir.

O.'ya vergi incelemesi ihbar üzerine değil, H. hakkında düzenlenen raporların ardından vergi dairesince re'sen düzenlenmişti. Dolayısıyla var olduğu iddia edilen bir işlemin taraflarından biri hakkında çıkan beraat kararı işlemin diğer tarafı için de önemli bir delil niteliğindedir.

●Vergi İnceleme Raporları

O. hakkında 03-04/2010 dönemi katma değer vergisi için düzenlenen 2015-A-2402/… Sayılı vergi inceleme raporunun sonuç bölümündeki sahte faturada yer alan emtianın gerçekten alınıp alınmadığına dair değerlendirme kısmında; O.'nun H. tarafından düzenlenen sahte faturalarda yer alan emtiaları almadığına ilişkin "bir tespitin yapılamamış olduğunun" ve ayrıca O.'nun söz konusu faturalara ilişkin ifadesinin dikkate alınması neticesinde O.'nun emtia alımlarının "gerçek olduğunun" kabul edildiği, buna karşın iki adet sabit kıymeti gider olarak yazdığı için ilgili dönemde beyan edilen gelir vergisi ve geçici vergi matrahlarının artırılması gerektiği belirtilmiştir. Öte yandan 2010 takvim yılında kasıtlı olarak sahte fatura kullanmış olduğu gerekçesi ile kaçakçılık suçunu işlediği ifade edilmiş ve O. hakkında ceza

mahkemesinde yargılanması için vergi suçu raporu düzenlenmesi gerekliliği ifade edilmiştir. Buna göre; O.'nun mal alımları gerçek kabul edilmiş fakat H.'nun düzenlediği faturaların sahte olduğu belirtilmiştir. Yani O. malzemeleri almış fakat H.'den almamıştır. Hâlbuki H. de ilgili takvim yılında düzenlediği faturaların sahte olduğu iddiasıyla devam eden davadan beraat etmiştir.

3.6. Bulgular

Deliller incelendiğinde elde edilen bulgular şu şekilde özetlenebilir:

Bir ticari işlemin sahte olup olmadığı tespit edilirken; beyannameleri verme, faturaların anlaşmalı matbaaya bastırılması, işletmenin faaliyetinin olup olmaması, işyerinde ticari emtianın bulunup bulunmaması, ihtilaflı yıllarda yapılmış yoklamaların bulunup bulunmaması gibi hususlara bakmaksızın ödemelerin bir kısmının nakit yapılması nedeniyle belgelerin sahte olduğu düşüncesi varsayıma dayalı bir yaklaşımdır. Mükellefin yapmış olduğu savunmalar, ortaya koymuş olduğu iddialar ve sunduğu delil niteliğindeki belgelerin dikkate alınmaması, bu savunma, iddia ve delillerin maddi gerçeği ortaya çıkarmaya elverişli olup olmadığının tartışılmaması, yürütülen yargılama neticesinde bir mahkûmiyet hükmü verilecek olursa bu hükmün hukuka uygunluğunun sorgulanmasına neden olacaktır. Nitekim Ek-1'de belirtildiği üzere T.C. Danıştay 9. Dairesi 2008/3402 Esas ve 2010/84 Karar sayılı kararında; faturaların sahte olduğu hususunun açık ve somut bir şekilde ortaya konulması gerektiği, ödemelerin nakit yapılması, vergilendirme ile ilgili ödev ve sorumlulukların yerine getirilmemesi gibi hususlara dayanarak düzenlenen faturaların sahte olduğu sonucuna varmanın varsayıma dayanacağı ifade edilmiştir. Ancak Ek-2'de yer alan T.C. Danıştay 4. Dairesi 2008/2274 Esas ve 2009/3773 Karar sayılı kararında ise, banka aracılığıyla ödeme yapıldığında ilk görünüş karinesinin yerine getirildiği ve bu durumda ispat yükünün idareye geçeceği belirtilmiştir.

Mal veya para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim ve tesellüm belgeleri, bedelinin ödendiğine dair ticari teamüle uygun, kanıtlama yeterliliği olan şirket banka hesapları ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgeler ve faturaları düzenleyen şirketlerin yeterli mal girişi veya üretimi olup olmadığı da dikkate alınarak faturaları düzenleyenlerle mükellefin ticari defter ve belgeleri üzerinde karşılaştırmalı bir çalışma yapılmalı ve toplanan deliller bütün halinde değerlendirilerek mükellefin durumu tayin edilmelidir. Ek-3 'te yer aldığı üzere T.C. Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 2016/8180 Esas ve 2019/856 Karar sayılı kararında eksik araştırma ile "sahte fatura kullanma suçu"nun öne sürülemeyeceği ifade

edilmiş ve söz konusu durumun tespiti için hangi delillerin gerektiği ve yapılması gereken işlemler belirtilmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçunun araştırılmasında;

●Vergi incelemesinin derinlemesine yapılması, raporlarda ihtimallere değil kesin tespitlere yer verilmesi,

●Defter ve belgelerin yapılan işlemlerle uyumlu olup olmadığının tespit edilmesi,

●Fatura, irsaliye gibi gerekli belgelerin tanzim edilip edilmediğinin, tahsilâtın yapılıp yapılmadığının tespit edilmesi gereklidir.

Bunun yanısıra kişiler arasında muvazaalı bir işlem olup olmadığının araştırılması, sahte belge düzenlediği ve kullandığı iddia edilen mükelleflerin karşılıklı hesaplarının, defter ve belgelerinin incelenmesi zorunluluk arz etmektedir. Özellikle bir faturanın sahte olup olmadığı somut fatura üzerinde değil, faturaya yansıyan diğer eylemlerin gerçek olup olmadığının tespiti sonucuna dayanmalıdır.

Öte yandan genellikle, sahte belge düzenleyen kişi ve kurumların, bir ticari faaliyette bulunabilmek için yeterli sermayeye sahip olmayan ve daha önce de başka bir ticari faaliyette bulunmayan şahıslar veya paravan olarak kurulmuş şirketler olduğu görülmektedir. Bu nedenle şirket kuruluşu sırasında şirketin sermaye yapısı, yapılacak işin mahiyetine uygun olup olmadığı, işyerinin mülkiyeti, kira ise sözleşmedeki kira tutarının mevki itibariyle miktarı, ortakların özgeçmişleri ile özellikle ticari itibarlarının araştırılması, işe başlamada açtırdıkları banka hesap numaralarının takip edilmesi gibi hususlar yönünden incelenmesinde yarar bulunmaktadır.

Ele alınan vak'a da vergi dairesinin yaptığı çalışmada bahsi geçen hususları ihmal ettiği, sadece fatura bedellerinin nakit olarak ödenmesinden ve sabit kıymetlerin gider olarak kaydedilmesinden yola çıkarak rapor düzenleyip "kaçakçılık suçu" nun varlığını iddia ettiği görülmektedir. Her ne kadar fatura düzenleyen hakkında olumsuz vergi tekniği raporu bulunsa da söz konusu raporun doğruluğu garanti edilemez. Nitekim fatura düzenleyen H. hakkında verilen beraat kararı da bunu göstermektedir. Ek-4'te yer alan Danıştay 4. Dairesi'nin 2008/6038 Esas ve 2009/1973 Karar sayılı kararında da sadece faturayı düzenleyen şirketler hakkında düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanarak faturaların tamamının sahte olduğu görüşüne varılamayacağı ifade edilmiştir. Öte yandan bir ticari işlemin gerçekliği kadar sürecin doğru takip edilip edilmediği, belgelerin eksiksiz düzenlenip düzenlemediği de önemli bir husustur. Her ne kadar şeklin değil içeriğin esas olduğu ifade edilse de yapılan işlemlerin taraf olmayan üçüncü kişiler tarafından da değerlendirilmesi gerekebileceği unutulmamalı şekil şartlarının önemli birer delil niteliği taşıdığı bilinmelidir.

Bu çerçeveden hareketle; O.'nun E. Yapı firması ile yaptığı iş için sözleşme ibraz edememesi, bir işin bedelini, yapmış olduğu başka bir iş için düzenlediği faturalara dâhil etmesi, mevzuatta belirtilmesine rağmen belli bir tutarı aşan ödemelerini banka kanalı ile yapmamış olmaması eksiklik olarak nitelendirilebilir. Bu hususlar ticari işlem gerçek bile olsa ispatı güçleştirebilir.

Vak'a ile ilgili bir başka husus da sabit kıymet olarak kayıtlara alınması gereken iki adet makinenin gider hesaplarına kaydedilmesidir. O.'nun vekili İ. savunmasında mermer kesme ve mermer kırma makinelerine ait faturaların O.'nun muhasebecisi tarafından muhasebe kayıt sistemine sehven doğrudan gider yazıldığını, bu durumun muhasebe ilke ve standartlarına uymadığını ancak suç niteliğinde de bir fiil olmadığını sadece özel usulsüzlük cezası kesilebileceğini ifade etmiştir. Öte yandan düzenlenen raporlara göre re'sen tarhı gereken gelir vergisi 2.003,34 TL 'dir. Sabit kıymetlere ilişkin faturaların kesildiği ve muhasebe kayıtlarına alındığı dönem Mart/2010'dur. 2010 takvim yılı gelir geçici vergi açısından değerlendirildiğinde faturaların kayıtlara alındığı 2010/1. dönemde gelir geçici vergi için matrah farkı çıkmamıştır. Yani, söz konusu faturalar giderleştirildiğinde hesaplanan geçici vergi 0,00 iken faturalar gider hesaplarından çıkarıldığında da hesaplanan geçici vergi 0,00'dır. Re'sen tarhı gereken 2.003.34 TL'nin 458,03 TL'si 2010/2. döneme, 1.143,11 TL'si 2010/3. döneme ve 0,02 TL'si de 2010/4. döneme aittir. Faturaların ait olduğu dönemde yapılan işlemin devleti bir vergi kaybına uğratmaması bu işlemin bir hileden ziyade bir muhasebe hatasından kaynaklanabileceğini düşündürmektedir. Zira faturaların muhasebe kayıtlarına yanlış alınması bu işlemin öncelikle ilgili olduğu dönemde mükellefe daha az vergi ödeme veya hiç vergi ödememe gibi bir sonuç sağlamamıştır. Benzer şekilde Mart/2010 dönemine ilişkin olup sahte olduğu iddia edilen KDV dâhil 19.824,00 TL, 26.514,60 TL ve 23.600,00 TL 'lik 3 adet fatura muhasebe kayıtlarından çıkartıldığında ve KDV beyannameleri re'sen düzenlendiğinde devreden KDV tutarı değişmekle birlikte ödenecek KDV çıkmamakta dolayısıyla Hazine'nin KDV yönünden de vergi kaybı oluşmamaktadır. Re'sen yapılan düzenlemeye göre sadece Nisan/2010 döneminde KDV ödemesi çıkmaktadır. İddialara göre O. kendisine Mart/2010 dönemi için gerek KDV yönünden gerekse Gelir Geçici Vergi yönünden vergisel bir avantaj sağlamayacağı halde sahte belge kullanmayı tercih etmiştir. Bu tür bir suçun doğuracağı sonuçlar düşünüldüğünde mükellefin sağlayacağı bir kazanç olmadan böyle bir riski alması ticari teamüllere de uygun değildir.

SONUÇ

Kamu gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturan vergi, mükellefler tarafından bir vatandaşlık ödevinden ziyade mali yük gibi algılanmaktadır. Bu bakış açısı vergi mükelleflerini daha az vergi ödemeyi veya hiç vergi ödememeyi sağlayacak yol ve yöntemleri bulmaya yönlendirmiştir. Bazen mevzuattaki boşluklardan istifade edilmekte veya kamu otoritesinin sağladığı istisna ve muafiyetlerden yararlanılmakta iken bazen de suç olarak nitelendirilecek işlemler gerçekleştirilmekte, böylece "vergi kaçakçılığı" kavramı ortaya çıkmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçu, vergi ile ilgili hukuki düzenlemelerin yanı sıra muhasebe bilgisini de kapsayan bir suç türüdür. Dolayısıyla vergi kaçakçılığının hukuk ve muhasebenin ortak konularından biri olduğu söylenebilir.

Vergi kaçakçılığı muhasebe ve hesap hileleri, çift defter tutma, gerçeğe aykırı hesap açma, defter, kayıt ve belgeleri yok etme, tahrif etme veya gizleme, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma ya da Bakanlık anlaşması bulunmadığı halde belge basma ve söz konusu belgeleri bilerek kullanma şeklinde gerçekleşebilir. Mükelleflerin vergiyi bir vatandaşlık ödevinden ziyade yük olarak görmelerinin ve vergi kaçakçılığı suçuna yönelmelerinin nedenleri ise sosyal, mali ve ekonomik, hukuki ve demografik nedenler olarak gruplandırılabilir. Vergisel bir işlemin suç olarak nitelendirilmesi için kanunilik unsuru ile maddi ve manevi unsurların tamamını içermesi gerekir.

Toplumsal yaşam içinde ciddi iktisadi, mali ve sosyal etkileri bulunan vergi kaçakçılığı suçu ile mücadele önem arz etmekte olup bu hususta başvurulacak disiplin adli muhasebedir. Adli muhasebe, geleneksel muhasebe anlayışının ötesinde olup hukuk, psikoloji, denetim, sayısal yöntemler, suç bilimi ve yazı bilimi gibi birçok alandan istifade etmektedir.

Türkiye'de adli muhasebecilik mesleğine ilişkin doğrudan bir yasal düzenleme yoktur. Buna karşın mevzuatta adli muhasebeciliğin kapsamında yer alan yazılı görüş bildirme, uzman tanıklık, rapor hazırlama, bilirkişilik ve tahkim ile ilgili düzenlemeler mevcuttur. Bu nedenle bazı meslek grupları adli muhasebecilik hizmeti verebilmektedir. Uzman tanıklık mahkemelerde pek tercih edilmemektedir. Hukukçuların dava süresince dilekçelerin ve savunmaların hazırlanmasında dava desteği alma alışkanlıkları da zayıftır. Türkiye'de adli muhasebecilik ağırlıklı olarak bilirkişilik şeklinde ortaya çıkmakta olup bu hizmet de halen tek başına gelir kaynağı olmaktan uzaktır.

Adli muhasebe mahkemeye intikal etmiş veya henüz mahkemeye intikal etmese de hukuki ihtilafa neden olacağı düşünülen mali özellik taşıyan konularla ilgilenir. Buradan

hareketle tezde mahkemeye intikal etmiş bir olay ele alınmış ve adli muhasebe çerçevesince incelenmiştir. Vak'anın konusunu sahte belge kullanımı oluşturmaktadır. Bu kapsamda fatura, sözleşme, tahsilât makbuzu, malzeme teslim formu, tanık beyanları, mahkeme kararı gibi delil niteliği taşıyabilecek tüm belgeler değerlendirilmiş, iddia edilen fiilin gerçekleşip gerçekleşmediği anlaşılmaya çalışılmıştır. Bununla birlikte gerçekte dava öncesi ve sonrası süreçte tarafların adli muhasebeden ne kadar yararlandıkları ve bunun dava sonucuna etkisi de sorgulanmıştır. Yapılan çalışmada sahte fatura kullandığı iddia edilen vergi mükellefinin faturaların ait olduğu dönemlere ilişkin KDV beyanları, gelir geçici beyanları, hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu ile vergi suçu raporu incelendiğinde; mevzuatta belirtilen tutarı aşan ödemelerin banka kanalı ile yapılması gerekliliğini ihlal ettiği, sabit kıymet alımlarını muhasebe kayıtlarında doğrudan gider hesaplarında izlediği, başka bir vergi mükellefi ile yaptığı ticari işlemlerle ilgili gerekli belgeleri tam olarak düzenlemediği tespit edilmiştir. Vergi inceleme raporları değerlendirildiğinde ise mali idarenin bazı bilgilerden yola çıkarak özel usulsüzlük cezası gerektiren işlemleri doğrudan kaçakçılık fiili olarak nitelendirdiği, her türlü bilgi ve bulguyu doğrudan mükellef aleyhine yorumladığı görülmüştür. Örneğin sabit kıymetlerin giderleştirilmesi bahsinde işlemin bir hile değil de muhasebe hatasından kaynaklanabileceği ihtimali üzerinde durulmamıştır. Söz konusu işlemin dönemsel olarak Hazine açısından bir vergi kaybına neden olup olmadığı sorgulanmamıştır. Mahkeme nezdinde değerlendirme yapıldığında ise hâkimin ihtilafa konu faturaları düzenleyen vergi mükellefi lehine sonuçlanan mahkeme kararını ihmal ettiği düşünülmektedir. Hâlbuki Ek-5'te görüleceği üzere Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 2016/7883 Esas ve 2019/789 Karar sayılı kararında da sahte fatura düzenleyenlerin akıbetlerinin araştırılması ve varsa haklarındaki dava dosyalarının da deliller arasına eklenmesi gerektiği belirtilmiştir. Öte yandan bilirkişi olarak görevlendirilen hukukçu ve kamu görevlilerinin de rapor genelinde tüm delilleri birlikte değerlendirme vurgusu yapmalarına karşın ödemelerin banka kanalı ile yapılmamasından hareketle işlemi "vergi kaçakçılığı suçu" kapsamına aldıkları görülmektedir. Bu yönüyle bilirkişi raporunda malzeme teslim formları ve tanık beyanları ile vergisel bulgulara dayanarak vergi mükellefinin niyeti ihmal edilmiştir. Öte yandan yapılan değerlendirmede avukatın dilekçe ve savunma hazırlama safhasında adli muhasebe hizmeti almadığı dolayısıyla dava desteğinin söz konusu olmadığı, yargılama süresince hâkimin uzman tanık çağırmayı tercih etmediği bunun yerine adli muhasebecilik hizmetlerinden olan bilirkişiliğe yöneldiği ve bilirkişi olarak da hukukçu ve kamu görevlilerini tercih ettiği görülmüştür. Mahkeme kararının da bilirkişi raporu ile aynı doğrultuda oluştuğu anlaşılmıştır.

Görüldüğü üzere gerek dava öncesi süreçte gerekse dava sırasında tüm delillerin değerlendirilmesi ve bulgular arasında neden-sonuç ilişkisinin sağlıklı bir şekilde kurulması adli muhasebe bilgisine bağlıdır. Suçun ve suçlunun tespiti ve uygulanacak cezaların adil olup olmaması muhasebe ile ilgili kayıt ve belgelerin doğru ve tarafsız bir şekilde yorumlanmasına, yapılan işlemlerin hem muhasebe düzenine hem de hukuki düzenlemelere uygunluğunun tespitine bağlıdır. Bu da ancak farklı bilim dallarında bilgi birikimi gerektiren ve profesyonelce yapılacak bir hizmet olan adli muhasebeciliğe işaret etmektedir. Dünya'daki örnekleri de incelendiğinde adli muhasebenin ve bunu icra edecek olan adli muhasebecilerin sadece literatürde değil uygulamada da ivedilikle yerini alması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Açık, S. (2016). "Adli Muhasebecilik Mesleğinin Faaliyet Alanları ve Eğitim Boyutu Açısından İncelenmesi". *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20 (3): 1071-1090.

Ağar, S. (2005)." Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları". *TBB Dergisi*, 58: 273-301.

Akdoğan, A. (2003). *Kamu Maliyesi*. Gazi Kitabevi, Ankara.

Aktaş, H. Ve Kuloğlu, G. (2008). "Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği". *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 8(25): 101-120.

Altunay, M.A. (2014). Doktora Tezi. *Türkiye'deki Adli Muhasebeciliğin Hâkimlerin ve Avukatların Bakış Açıları Bağlamında Analizi*. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Resmî Gazete Tarihi / Sayısı: 19.03.1954/8662.

Balcı, M. (2014). *Adli Muhasebe, Uygulamaları ve Günümüzdeki Durumu*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Bayraklı, H.H., Saruç, N.T. ve Sağbaş, İ. (2004)." Vergi Kaçırmayı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları". *19.Ulusal Maliye Sempozyumu,* Antalya: 1-45.

Bekçioğlu, S., Coşkun, A.ve Gümüş, T. (2013). "İşletmelerde Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (59): 1-16.

Benk, S. ve Çetin T. (2010). "*Küresel Ekonomik Krizin Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri"*. Vergi Dünyası, (345): 103-116.

Bilge, N. (2002). *Hukuk Başlangıcı-Hukukun Temel Kavramları ve Kurumları*. Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara.

Bilirkişilik Kanunu, Madde No: 6754, Resmî Gazete Tarihi / Sayısı: 24.11.2016/29898.

Brennan, N. ve Hennessy, J. (2001). *Forensic Accounting*. Round Hall Sweet&Maxwell, Dublin.

Bozkurt, N. (2000). "Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan Adli Muhasebecilik". *Yaklaşım Dergisi*, (94): 56-61.

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

Ceza Muhakemesi Kanunu, Madde No:5271, Resmî Gazete Tarihi / Sayısı: 17.12.2004/25673.

Chary, S. T. ve Kiranmai, J. (2006). "Forensic Accounting: The Panacea for Corporate Ills; The Management Accountant." *Official Organ of The Institute of Cost and Works Accountants of India*, 41(4)

Çabuk, A. ve Yücel, E. (2012). "Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye'de Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (54): 27-50.

Çalıyurt, K. ve Tezgel, D.T. (2015). "Sigorta Şirketlerinde Finansal Tablo Suistimalleri". *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 15(46): 33-52.

Çavuş, A. (2016). *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*. Beta Yayınları, İstanbul.

Çelik, C. (2005). "Vergi Kaçakçılığı ile Mücadelede Alınması Gereken Önemli Tedbirler". *Vergi Dünyası*, (284): 1-8.

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

Doğan, H. ve Yavuz, Y. (2014). *Örneklerle Vergi İncelemeleri*. Acar Basım, İstanbul.

Edizdoğan, N. (2008). *Kamu Maliyesi*. Ekin Yayınevi, Bursa.

Elitaş, B. (2012). "Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye için Bir Değerlendirme". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (55): 153-172.

Erginay, A. (2003). *Kamu Maliyesi*. Savaş Yayınları, Ankara.

Eroğlu, F. (2006). *Davranış Bilimleri*. Beta Basım, İstanbul.

Gökbunar, A.R., Selim, S. ve Yanıkkaya, H. (2007)." Türkiye'de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma". *Ekonomik Yaklaşım*, 18(63): 69-94.

Gülten, S. ve Kocaer İ. (2010). *Adli Muhasebe Uygulamaları*. Ankara Ofset Yayınları. Ankara.

Hafızoğulları, Z. (1987). *Ceza Normu Normatif Bir Yapı Olarak Ceza Hukuku Düzeni*. Seçkin Kitabevi, Ankara.

Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Madde No: 6100, Resmî Gazete Tarihi / Sayısı: 04.02.2011/27836.

İpek S.ve Kaynar İ. (2009). "Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları. *Maliye Dergisi*, 157: 116-130.

İzgi K. ve Saruç T. (2011a). "Sosyo- Kültürel Faktörlerin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi: Üniversite Öğrencileri İle Yapılan Anket Çalışması". *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 3(2): 133-142.

İzgi K. ve Saruç T. (2011b). "Demografik Faktörlerin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi". *3.Uluslararası Balkanlarda Sosyal Bilimler Kongresi*. 30-31 Mayıs 2011, Bosna Hersek/Mostar, 1-9.

Kapusuzoğlu, A. (2008). "Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Kaçakçılığının Oluşumundaki Rolü". *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1(16): 124-142.

Karacan, S. (2012). "Hukuk ile Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe". *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (8): 105-128.

Kasap, M. (2013). "Adli Muhasebecilik Mesleği ve Aklama Suçuyla Mücadele". *Çankırı Karatekin Üniversitesi İİBF Dergisi*, 3(1): 121-132.

Katma Değer Vergisi Kanunu, Madde No: 3065, Resmî Gazete Tarihi / Sayısı: 02.11.1984/18563.

Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete Tarihi / Sayısı: 26.04.2014/ 28983.

Kaya, A. (2014). "Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Analiz". *Maliye Dergisi*, 167: 184-199.

Keleş, D. ve Keleş, Ü. (2014). "Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye'deki Uygulamaları". *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, (9): 53-73.

Korlu, R.K., Çetinkaya, Ö. ve Gerçek, A. (2016)." Yerel Vergi Bilincinin Faktör Analizi ile Değerlendirilmesi: Bursa Örneği". *Yönetim Bilimleri Dergisi / Journal of Administrative Sciences*, 14(28): 443-465.

Köktaş, A.M. ve Gölçek, A.G. (2016)." Geçmişten Günümüze Türkiye'de Vergi Algısı". *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, CİEP Özel Sayısı: 386-395.

Manning, G.A. (2000). *Financial Investigation An Forensic Accounting*. CRC Press, Abingdon.

Meriç, A. ve Erkuş, H. (2016). "Türkiye'de Bilirkişilik Müessesesi Bağlamında Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaptığı Uzman Tanıklık Faaliyetlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma". *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 14(2): 317-340.

Muhasebe Uygulama Genel Tebliği, Madde No:1, Resmî Gazete Tarihi / Sayısı: 26.12.1992/21447.

Muter, N.B., Sakınç, S., Çelebi, A.K. (1993). "Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması". *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Manisa*: 1-77.

Özdemir, M.ve Yıldırım, M. (2017). "Vergi davalarında adli muhasebenin rolü". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (76): 99-126.

Saraçoğlu, F. (2008)." Yaş-Cinsiyet-Medeni Durum ve Eğitim Durumunun Vergiye Karşı Tutum Üzerine Etkilerinin Anket Sonuçları Çerçevesinde Değerlendirilmesi". *KMU İİBF Dergisi*, 10(15): 16-34

Sarılı, M.A. (2002). "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler". *Bankacılar Dergisi*, 13(41): 32-50.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Madde No: 3568, Resmî Gazete Tarihi / Sayısı: 13.06.1989/ 20194.

Serinkan, C. ve Erdoğan, M. (2017)." Vergi Bilinci Üzerine Ampirik Bir Araştırma: Kırgızistan Türkiye Manas Üniversitesi Örneği". *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6(4): 515-529.

Şahbaz, K.İ. ve Saruç, N.T. (2012)." Vergi Ahlakını Etkileyen Faktörler: Sakarya Üniversitesi Örneği". *Sakarya İktisat Dergisi/The Sakarya Journal of Economics*, 1(4): 57-81.

Şahin, M. ve Hatırlı, S.A. (2016)." Türkiye'de Vergi Uygulamaları ve Vergi Ahlakı İlişkisi: Trabzon, Giresun ve Gümüşhane Örneği". *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(18): 253-272.

Taştan, H. (2018). *Adli Muhasebe*. İstanbul Okan Üniversitesi Yayınları, İstanbul.

T.C. Anayasası, Resmî Gazete Tarihi / Sayısı: 09.11.1982 /17863.

Terzi, S. ve Şen, İ.K. (2015). "Adli Muhasebede Hilelerin Tespitinde Yapay Sinir Ağı Modelinin Kullanımı", *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 7(14): 477-488.

Topal, M.H. (2016)." Vergi Adaleti Algısı: Gelir Vergisi Mükellefleri Üzerine Bir Araştırma". *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 9 (2): 149-172.

Türk Ceza Kanunu, Madde No: 5237, Resmî Gazete Tarihi / Sayısı: 12.10.2004/25611.

Türk, İ. (2004). *Maliye Politikası*. Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara.

Türk Ticaret Kanunu, Madde No: 6102, Resmî Gazete Tarihi / Sayısı: 14.02.2011/ 27846.

Ulucan, Özkul F. ve Pektekin, P. (2009). "Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması." *MÖDAV*, 11(4): 57-86

Usul, H.ve Topçuoğlu, M. (2011). "Finansal Manipülasyonların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması Gerekliliği Üzerine Bir Tartışma". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(3): 53-66.

Ünal, O.K. (2006)." Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar". *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* X (1-2): 1-32.

Vergi Usul Kanunu, Madde No: 213, Resmî Gazete Tarihi / Sayısı:10-11-12.01.1961/10703-10704-10705.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Madde No: 306, Resmî Gazete Tarihi / Sayısı: 18.06.2002/ 24789.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Madde No: 320, Resmî Gazete Tarihi / Sayısı: 04.07.2003/25158.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Madde No: 323, Resmî Gazete Tarihi / Sayısı: 01.08.2003/25186.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Madde No: 324, Resmî Gazete Tarihi / Sayısı: 28.10.2003/ 25273.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Madde No: 459, Resmî Gazete Tarihi / Sayısı: 24.12.2015/29572.

Yalama G. Ö. ve Gümüş E. (2013). "Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir'den Bulgular". *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 9(20): 77-94.

Yeşilyurt, Ş." Vergi Bilincinin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi: Maliye ve İlahiyat Bölümü Öğrencileri Örneği". *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(32): 36-56.

Yurdadoğ, V. ve Karadağ, N.C. (2017)." Evaluation of Tax Amnesties in the Context of Empirical Studies Devoted to Turkey". "Türkiye'de Yapılan Ampirik Çalışmalar Işığında Vergi Aflarının Değerlendirilmesi". Eurasian Academy of Sciences Eurasian Business & Economics Journal, *Avrasya İşletme ve İktisat Dergisi*, 8**:** 134-164.

Yüce, M. (2018). *Vergi Kaçakçılığı Suçu (Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu) ve Yargılama Usulü*. Adalet Yayınevi, Ankara.

İnternet Kaynakları

ACFE (Association of Certified Fraud Examiners). (2016). *2016 Global Fraud Study-Report To The Nations On Occupational Fraud And Abuse*. ACFE. Amerika Birleşik

Devletleri. https://www.acfe.com/rttn2016/docs/2016-report-to-the-nations.pdf (erişim tarihi: 03.05.2019)

IMF (International Monetary Fund). (2009). *Fiscal Affairs Department Collecting Taxes During an Economic Crisis: Challenges and Policy Options*. IMF. Amerika Birleşik Devletleri. http://www.imf.org/external/pubs/ft/spn/2009/spn0917.pdf. (erişim tarihi: 02.05.2019).

Tek Düzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları, https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh5.html (erişim tarihi: 12.05.2019).

Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük, http://sozluk.gov.tr/ "vergi". (erişim tarihi: 01.04.2019).

EK 1- T.C. Danıştay 9. Daire 2008/3402 E. 2010/84 K.

ÖZET: Bir ticari ilişkide, gerçek mahiyetin, sonradan yapılacak bir inceleme ile ortaya konulması oldukça güç, hatta bazen imkânsız olabilmektedir. Gerçek mahiyetin tespitindeki bu güçlük nedeniyle, ispat külfetinin hangi tarafa ait olduğu hususu önem arz etmektedir. Bir mükellef, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumu iddia ederse, bu iddiasını ispat etmek durumundadır. Buradaki önemli husus, iktisadi, ticari ve teknik icaplar ile normal ve mutad olmayan durumların hangi durumlar olduğunun açıklanmasıdır. Toplumsal bütünün her alanında ortaya çıkan hızlı değişim ve gelişmeler dikkate alındığında, iktisadi, ticari ve teknik icaplar ile normal ve mutad olmayan durumların neler olduğunun olay esnasındaki koşullar esas alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

İstemin Özeti: Davacı şirket adına düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak 2002/ Ocak, Mayıs, Eylül, Kasım dönemleri için re'sen tarh edilen vergi zıyaı cezalı katma değer vergisi ile kesilen özel usulsüzlük cezasının terkini istemiyle açılan davayı; dosyanın incelenmesinden, davacı şirketin (K.) Ltd. Şti.'nden aldığı faturaların sahte olduğundan bahisle, bu faturalarda gösterilen katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle cezalı tarhiyat yapıldığının anlaşıldığı, olayda, anılan şirket hakkındaki tespitlerin, bu şirketin davacı şirkete düzenlediği faturaların sahte olduğunu ortaya koyması nedeniyle bu şirketten alınan faturalar içeriği katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle salınan katma değer vergisinde ve kesilen vergi zıyaı cezasında isabetsizlik görülmediği, olayda 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353/1. maddesinde belirtilen şartlar bir arada gerçekleşmediğinden, kesilen özel usulsüzlük cezasında isabet bulunmadığı gerekçesiyle kısmen kabul ederek vergi zıyaı cezalı katma değer vergisini onayan, özel usulsüzlük cezasını terkin eden Vergi Mahkemesinin kararının; davacı şirket tarafından; cezalı tarhiyatın eksik incelemeye dayandırıldığı, aldıkları faturaların sahte olduklarına ilişkin somut tespitlerin bulunmadığı, davalı idare tarafından ise, kesilen özel usulsüzlük cezasının da onanmasının gerektiği ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

İstem, davacı şirketin sahte fatura kullandığından bahisle re'sen tarh edilen vergi zıyaı cezalı katma değer vergisi ile özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı kısmen kabul eden, kısmen reddeden Vergi Mahkemesi kararının taraflarca bozulmasına ilişkin bulunmaktadır. Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, Vergi Mahkemesi kararının özel usulsüzlük cezasına ilişkin kısmının bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemiştir. Vergi Mahkemesi kararının vergi zıyaı cezalı katma değer

vergisine ilişkin hüküm fıkrasına yönelik davacı şirketin temyiz istemine gelince; 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (a) bendinde; mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri belirtilmiştir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) bendinde; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, ancak vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu hükümlerine yer verilmiştir. Anılan madde hükümlerinin değerlendirilmesinden, mükelleflerin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun yukarıda sözü edilen 29. maddesi hükmünden yararlanabilmelerinin ön şartının, fatura ve benzeri vesikaların gerçeği yansıtıyor olması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, vergilendirme işlemi yapılırken, kanuna uygun olarak biçimlendirilen muamelelerin bu biçimselliğinin ötesine geçilerek, muamelenin tarafları arasında oluşan maddi ve hukuki ilişkinin gerçek mahiyetinin araştırılması gerekmektedir. Bir ticari ilişkide, gerçek mahiyetin, sonradan yapılacak bir inceleme ile ortaya konulması oldukça güç, hatta bazen imkânsız olabilmektedir. Gerçek mahiyetin tespitindeki bu güçlük nedeniyle, Vergi Usul Kanunu'nun anılan 3. maddesinde, ispat külfetinin hangi tarafa ait olduğu hususu önem arz etmektedir. Buna göre, bir mükellef, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumu iddia ederse, bu iddiasını ispat etmek durumundadır. Buradaki önemli husus, iktisadi, ticari ve teknik icaplar ile normal ve mutad olmayan durumların hangi durumlar olduğunun açıklanmasıdır. Toplumsal bütünün her alanında ortaya çıkan hızlı değişim ve gelişmeler dikkate alındığında, iktisadi, ticari ve teknik icaplar ile normal ve mutad olmayan durumların neler olduğunun olay esnasındaki koşullar esas alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Dava dosyasının incelenmesinden, davacı şirketin (K.) Ltd. Şti. nden aldığı faturaların sahte olduğundan bahisle bu faturalarda gösterilen katma değer vergilerinin indiriminin reddi suretiyle cezalı tarhiyat yapıldığının anlaşıldığı, anılan şirket hakkında düzenlenen 04.10.2006 tarih ve VDENR-2006-827/63 sayılı vergi tekniği raporunda; (K.) Ltd. Şti. nin, herhangi bir mal alım satımı olmadan, komisyon karşılığında fatura alıp verdiği yolundaki bir ihbar üzerine İzmir Emniyet Müdürlüğü'nce yapılan arama sonucu bu şirketin fatura ve belgelerine el konulduğu, bu şirketin tarh dosyasından yapılan

inceleme ile 10.07.1997 tarihinde mükellefiyet tesis ettirdiği, 20.02.2001 tarihinde şube açtığı, bu şubesini 31.05.2001 tarihinde kapattığı, 2001, 2002 ve 2003 takvim yıllarına ilişkin defterlerini tasdik ettirdiği, belgelerini anlaşmalı matbaada bastırdığı, 2001 yılı için 4811 Sayılı Yasa'dan yararlandığı, 2001, 2002 ve 2003 yıllarına ilişkin kurumlar, muhtasar, geçici vergi ve katma değer vergisi beyannamelerini verdiği, 2001 yılında 7.604.624.467.000 TL, 2002 yılında 7.588.942.690.000 TL, 2003 yılında 7.137.291.100.000 TL toplam katma değer vergisi matrahı beyan ettiği, bu şirketin mal alış faturaları üzerinde yapılan inceleme sonucu, 2001 yılında 7.343.017.731.700 TL, 2002 yılında 6.989.451.414.000 TL, 2003 yılında ise 6.832.038.737.000 TL toplam alışının, (katma değer vergisi hariç) haklarında sahte fatura düzenlediği yolunda rapor bulunan veya gerçek faaliyeti olmadığına dair tespit bulunan mükelleflerden temin edildiği, küçük miktardaki mal alışlarının ise gerçeği yansıttığı, buna göre şirketin kar marjının 2001 yılında % 1, 2, 2002 yılında % 1, 9, 2003 yılında ise % 2, 5 olduğunun tespiti üzerine (K.) Ltd. Şti. nin davacı şirkete düzenlediği belgelerin sahte olduğu sonucuna varıldığı anlaşılmaktadır. Ticari yaşamda malı satın alan mükellefin, malı satanın, vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği hususunda bilgi sahibi olması, bir başka deyişle, bir mükellefin katma değer vergisi beyannamelerini verip vermediği, hâsılatının ne kadar olduğu, kullandığı belgelerin (şekil şartlarının doğru olması kaydıyla) vergi dairesinin izniyle bastırılıp bastırılmadığı konularında diğer mükelleflerin bilgisinin olmaması olağan bir durumdur. Esasen vergi mevzuatında bu düşüncenin aksine bir hüküm olmadığı gibi Vergi Usul Kanunu'nun Vergi Mahremiyeti başlıklı 5. maddesi de bu düşünceyi destekler niteliktedir. Sahte fatura kullanan mükellefler arasında; alış ve satışlarını sahte fatura ile belgelendirerek tamamen sahte fatura komisyonculuğu yapan mükelleflerin yanı sıra, maliyetlerini yükseltmek ve daha az katma değer vergisi ödemek amacıyla, sadece sahte mal alış faturası kullanan mükellefler de vardır. Bu nedenle bir mükellefin alışlarının bir kısmının veya tamamının sahte olmasından hareketle satışlarının da sahte olduğu sonucuna ulaşılmak suretiyle yapılacak yorum, ticari yaşamın gerçekleriyle örtüşmediği gibi iyi niyetli mükellefleri de zor durumda bırakacaktır. Bir mükellefin vergi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmeyerek yasal olmayan fiillerinden doğan mali sonuçlardan iyi niyetli ve olayla irtibatı olup olmadığı somut olarak ortaya konulmadan bir başka mükellefi sorumlu tutmak hukukun temel ilkeleriyle bağdaşmayacaktır. Olayda, her ne kadar (K.) Ltd. Şti. hakkında yapılan tespitlere göre, şirketin sahte fatura düzenlediği konusunda kuşkular bulunmakta ise de anılan şirketin düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu şeklinde bir genelleme yapılması mümkün olmayıp, anılan şirketin davacı şirket adına düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu hususunun açık ve somut bir şekilde ortaya konulması

gerekmektedir. Yukarıda belirtilen tespitlerde, (K.) Ltd. Şti. nin beyannameleri vermesi, faturalarının anlaşmalı matbaaya bastırması, faaliyetinin olup olmadığı, işyerinde ticari emtiasının bulunup bulunmadığı hususlarında, ihtilaflı yıllarda yapılmış yoklamaların bulunmaması karşısında, davacı şirketin ödemelerini nakit yaptığı, (K.) Ltd. Şti. nin mal alış faturaları sahte olduğundan satışlarının da sahte olduğu sonucunun ortaya çıktığı ve vergilendirme ile ilgili ödev ve sorumluluklarını yerine getirmediği hususlarına dayanarak anılan şirketin davacı şirket adına düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu sonucuna varılması varsayıma dayalı bir yaklaşım olacaktır. Bu nedenle aksi yöndeki Mahkeme kararının vergi zıyaı cezalı katma değer vergisine ilişkin hüküm fıkrasının bozulması gerekmiştir.

Açıklanan nedenlerle Vergi Dairesi Müdürlüğünün temyiz isteminin reddine, davacı şirketin temyiz isteminin kabulüne, Vergi Mahkemesinin kararının özel usulsüzlük cezasına ilişkin hüküm fıkrasının onanmasına, vergi zıyaı katma değer vergisine ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına, oybirliği ile karar verildi.

EK 2- T.C. Danıştay 4. Daire 2008/2274 E. 2009/3773 K.

ÖZET: Davacının fatura içeriği emtiaları gerçekten adı geçen kişilerden aldığı ve katma değer vergisini ödediği sonucuna ulaşılmış olup bu durumun aksi davalı idarece ispat edilmesi gerektiğinden ve ispat yükü kendisine düşen idare ise bu yönde bir kanıt sunamadığından mahkemece tarhiyatın kaldırılması gerekirken aksi yönde verilen kararda hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

İstemin Özeti: 2003 yılı işlemleri incelenen davacının bir adet sahte faturayı mükerrer gider kaydettiği ve stoklarını düşük bedelle değerlendirdiğinin tespit edildiği ileri sürülerek 2003 yılı 1-3, 4-6, 7-9, 10-12. dönemleri için re'sen salınan geçici vergiyle kesilen vergi zıyaı cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. Ankara 4. Vergi Mahkemesi, davanın mükerrer kaydedilen fatura bedeli üzerinden tarh edilen geçici verginin üç katına isabet eden vergi zıyaı cezasına ilişkin kısmının reddine, mükerrer kaydedilen fatura bedeli üzerinden tarh edilen geçici vergi ile stokların eksik değerlemeye tabi tutulduğu ileri sürülerek bulunan matrah farkı üzerinden yapılan cezalı tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir. Tarafların temyiz istemi, Danıştay Dördüncü Dairesinin 18.12.2007 günlü ve E:2006/5038, K:2007/4231 sayılı kararıyla reddedilmiştir. Davacı mal alışlarının gerçek olduğunu ileri sürerek kararın düzeltilmesini istemektedir.

Savunmanın Özeti: Davacının karar düzeltme isteminin reddini istemektedir.

Tetkik Hâkimi Erkan Kunduracı'nın Düşüncesi: Kararın düzeltilmesi istemini içeren dilekçede öne sürülen hususlar, kararın düzeltilmesini sağlayacak nitelikte bulunmadığından istemin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı İbrahim Erdoğdu'nun Düşüncesi: Kararın düzeltilmesi dilekçesinde ileri sürülen hususlar, 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 54. maddesinde yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından istemin reddi gerekeceği düşünülmektedir.

Türk Milleti Adına

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesinde gereği düşünüldü:

Karar düzeltme dilekçesinde ileri sürülen sebepler Danıştay Dördüncü Dairesinin 18.12.2007 günlü ve E: 2006/5038, K: 2007/4231 Sayılı kararın düzeltilmesini gerektirecek nitelikte görüldüğünden, söz konusu karar kaldırıldıktan sonra tarafların temyiz istemi yeniden incelendi:

Davalı idare tarafından, karar düzeltme dilekçesine cevap süresi içinde karar düzeltme isteminde bulunulmuştur. Ancak, Danıştay'ca ilk derece veya idare ve vergi mahkemelerinin verdikleri kararların temyizi üzerine verilen kararlar hakkında taraflarca kararın düzeltilmesi

yoluna başvurulabilmesine bir defaya mahsus olmak üzere kararın tebliği tarihini izleyen on beş gün içinde olanak tanıyan söz konusu 54. madde hükmü karşısında, on beş günlük süreden sonra karar düzeltme dilekçesine cevap verme suretiyle karar düzeltme yoluna başvurulamayacağı açık olduğundan davalı idarenin karar düzeltme isteminin incelenmesi mümkün değildir.

Diğer taraftan, Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispatın düzenlendiği 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) bendinde, vergilemede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, gerçek mahiyetin, yemin hariç her türlü delil ile ispatlanabileceği, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia edilmiş olması halinde ispat külfetinin bunu iddia edene düşeceği belirtilmiştir.

Dosyanın incelenmesinden, işlemleri incelenen davacı adına, … ve …'dan aldığı faturaların sahte olduğu ileri sürülerek katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle re'sen cezalı katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı, tarhiyata karşı açılan davayı mahkemenin, faturaları veren mükellefler hakkında düzenlenen raporlardaki tespitlerden hareketle faturaların sahte olduğu sonucuna ulaşarak kısmen reddettiği anlaşılmıştır.

Dava dosyasına temyiz aşamasında eklenen ve davacının … ve …'a yaptığı ödemelere ilişkin banka dekontları, tediye makbuzları ve ödemelerin muhtelif bankalara ait çeklerle yapıldığını gösterir banka bireysel müşteri hesap hareketlerine ilişkin dökümler ile davacının kaçakçılık suçundan yargılandığı Asliye Ceza Mahkemesince yaptırılan bilirkişi raporunun incelenmesinden, davacı tarafından… 'a yapılan toplam ödemenin %79'unun, …'a yapılan ödemelerin ise %36'sının bankalar aracılığıyla yapıldığı tespit edildiğinden, davacının fatura içeriği emtiaları gerçekten adı geçen kişilerden aldığı ve katma değer vergisini ödediği sonucuna ulaşılmış olup bu durumun aksi davalı İdarece ispat edilmesi gerektiğinden ve ispat yükü kendisine düşen İdare ise bu yönde bir kanıt sunmadığından Mahkemece tarhiyatın kaldırılması gerekirken aksi yönde verilen kararda hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle davacının temyiz isteminin kabulüyle Ankara 4. Vergi Mahkemesinin 28.06.2006 günlü ve E: 2005/1406, K: 2006/865 Sayılı kararının redde ilişkin kısmının bozulmasına oy çokluğuyla, davalı idarenin karar düzeltme isteminin incelenmeksizin reddine oybirliği ile 30.06.2009 gününde karar verildi.

KARŞI OY

X- Davacının kararın düzeltilmesi istemini içeren dilekçede öne sürdüğü hususlar, kararın düzeltilmesini sağlayacak nitelikte bulunmadığından istemin reddi gerektiği görüşüyle kararın bu kısmına karşıyım.

EK 3- T.C. Yargıtay 11. Ceza Dairesi 2016/8180 E. 2019/856 K.

Sanık hakkında "2009 takvim yılında sahte fatura kullanma" suçundan açılan kamu davasında; sanığın, faturaların gerçek ticari alışveriş karşılığı alındığını savunması karşısında, maddi gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde tespiti bakımından;

1-Suça konu olan faturaları düzenleyen mükellefler hakkında düzenlenmiş vergi inceleme raporlarının ilgili vergi dairesinden getirtilmesi,

2-Aynı mükellefler hakkında dava açılıp açılmadığının araştırılması; dava açılmış ise, dosyalarının ilgili vergi dairesinden getirtilmesi,

3-Faturaları düzenleyen şirket yetkilileri veya kişilerin, CMK'nin 48. Maddesi uyarınca çekinme hakları hatırlatılarak tanık sıfatıyla dinlenmesi; kendilerinden, sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kime verdiklerinin, sanığı tanıyıp tanımadıklarının ve faturaların verilmesi konusunda sanığın bir iştirakinin bulunup bulunmadığının sorulması,

4-Gerektiğinde, faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi için;

a) Faturayı düzenleyen mükelleflere ait mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyelerinin, teslim ve tesellüm belgelerinin, bedelinin ödendiğine ilişkin ticari teamüle uygun ve kanıtlama yeterliliği olan banka hesaplarının ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgelerin; sanığın işletmesine ait yeterli mal girişi veya üretimi olup olmadığına ilişkin belgelerin getirtilmesi,

b) Daha sonra, faturaları düzenleyen mükellefler ile sanığın ticari defterleri ve belgeleri üzerinde karşılıklı bilirkişi incelemesi yaptırılması,

Sonucuna göre tüm deliller birlikte tartışılarak sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ile yazılı şekilde hüküm kurulması, yasaya aykırı, katılan vekilinin temyiz nedenleri bu sebeplerle yerinde görülmüş olduğundan, 5320 Sayılı Kanun'un 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 Sayılı CMUK'nin 321. Maddesi uyarınca hükmün istem gibi bozulmasına, 24.01.2019 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

EK 4- T.C. Danıştay 4. Daire 2008/6038 E. 2009/1973 K.

ÖZET: Olayda, firma ile ilgili tespitlerin alışlarına dayandırılması ve davacı tarafından ödemelerin büyük bölümünün müşteri çekleriyle veya internet üzerinden banka havalesi yoluyla yapılmış olması hususları da dikkate alındığında, davacının katma değer vergisi indiriminde kullandığı faturaların gerçek mal alışlarına ilişkin olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, davacıya fatura düzenleyen firma hakkındaki raporun vergilendirme açısından yeterli bulunarak tarhiyata karşı açılan davayı reddeden mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.

İstemin Özeti: Gerçeği yansıtmayan faturalarda yer alan katma değer vergilerini indirim konusu yaptığı ileri sürülen davacı adına 2003/1, 2, 4, 6, 7, 8, 9, 10, 11 ve 12. dönemleri için re'sen katma değer vergisi salınıp, vergi zıyaı cezası kesilmiştir. Vergi mahkemesi kararıyla; davacı şirketin fatura aldığı (Ö.) Ltd. Şti. ile (D.) Ltd. Şti. adlı mükellefler hakkında vergi tekniği raporları bulunduğu, (Ö.) Ltd. Şti.nin alışlarının büyük bölümünün sahte olduğu, (D.) Ltd. Şti. nin ise müşterilerden aldığı çeklerin büyük bölümünün tüm alışlarını yapmış olduğu (T.) Ltd. Şti. ye ciro ettiği, bu çeklerin başka şahıslarca tahsil edildiği, dolayısıyla bu şirketlerin düzenlediği faturaların gerçeği yansıtmadığı sonucuna varıldığı, çek ödemelerinin ise şeklen yapılmış olduğu, bu durumda dava konusu tarhiyatta hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir. Davacı, söz konusu faturaların gerçeği yansıttığını ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Karar: 2003 yılı işlemleri incelenen davacının bir kısım mal alışlarını içeriği itibariyle yanıltıcı mahiyette olan faturalarla belgelendirmek suretiyle, bu faturalarda yer alan katma değer vergilerini haksız yere indirim konusu yaptığı ileri sürülerek vergi zıyaı cezalı olarak salınan katma değer vergisine karşı açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

Tarhiyata dayanak olan ( ) günlü ve ( ) sayılı vergi inceleme raporunda sadece (Ö.) Ltd. Şti. tarafından düzenlenen faturalar eleştiri konusu yapılmasına karşın, temyize konu mahkeme kararında ilgili yılda eleştiri konusu yapılmadan (D.) Ltd. Şti. ile ilgili tespitlere yer verilmesi ve bu hususun karara dayanak gösterilmesinde hukuki isabet bulunmamaktadır.

(Ö.) Ltd. Şti. den yapılan alışlarla ilgili tespitlere gelince; 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde; mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer

vergisini indirebilecekleri hükmüne yer verilmiş, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde de; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, aynı Kanunun 134. maddesinin 1. fıkrasında ise, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu kurala bağlanmıştır.

İncelenen dosyada, davacının katma değer vergisi indiriminde kullandığı faturaları düzenleyen (Ö.) Ltd. Şti. hakkında bilinen adreslerinde bulunamadığı, alışlarının büyük bölümünün sahte faturalarla belgelendirildiği, dolayısıyla bu şirketin düzenlediği faturaların gerçek bir alım satıma dayanmadığı yolundaki rapora dayanılarak yapılan tarhiyata karşı açılan dava rapordaki tespitler yeterli görülerek reddedilmiştir. Ancak, bu firma ile ilgili tespitlerin alışlarına dayandırılması ve davacı tarafından ödemelerin büyük bölümünün müşteri çekleriyle veya internet üzerinden banka havalesi yoluyla yapılmış olması hususları da dikkate alındığında, davacının katma değer vergisi indiriminde kullandığı faturaların gerçek mal alışlarına ilişkin olduğu anlaşılmaktadır.

Dolayısıyla, davacıya fatura düzenleyen firma hakkındaki raporun vergilendirme açısından yeterli bulunarak tarhiyata karşı açılan davayı reddeden mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, davacının temyiz isteminin kabulüyle () Vergi Mahkemesinin kararının bozulmasına, oybirliği ile karar verildi.

EK 5-T.C. Yargıtay 11. Ceza Dairesi 2016/7883 E. 2019/789 K.

Sanık müdafiinin duruşmalı inceleme isteminin, hükmolunan cezanın türü ve süresine göre koşulları bulunmadığından, 5320 Sayılı Yasanın 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 Sayılı CMUK'nin 318. maddesi uyarınca reddine oybirliğiyle karar verildikten sonra gereği düşünüldü:

1-Şehitkâmil Vergi Dairesi mükellefi olan sanığın 2008 takvim yılında sahte fatura kullandığı iddia ve kabul edilen kamu davasında sanığın suçlamaları kabul etmediği, suça konu faturaları almış olduğu mal karşılığında ilgili firmalardan aldığını savunduğu anlaşılmakla gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde belirlenmesi bakımından, sanığın kullandığı ve sahte olduğu iddia olunan faturaları düzenleyen şahıs/şirketler hakkında düzenlenen karşıt inceleme raporlarının tamamının eksiksiz olarak getirtilerek dosya içine konulması; haklarında sahte fatura düzenlemek suçundan dava açılıp açılmadığının, açılmış ise akıbetinin araştırılması; haklarında dava açıldığı bildirilen şahıs/şirketlere ait dava dosyaları getirtilip incelenerek özetinin duruşma tutanağına geçirilmesi, bu dava ile birleştirilmemesi halinde, bu davayı ilgilendiren ve sahtecilikle ilgili olan delillerin onaylı örneklerinin dava dosyasına konulması; faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim ve tesellüm belgeleri, bedellerinin ödendiğine ilişkin ticari teamüle uygun kanıtlama yeteneği olan geçerli ödeme belgeleri ve satıcının kasasına ya da banka hesabına girip girmediğinin tespiti ile faturaları düzenleyen mükelleflerin yeterli üretimi, mal girişi ya da stoğu olup olmadığı da araştırılıp, karşılaştırmalı bilirkişi incelemesi yaptırılmasından sonra toplanan tüm deliller değerlendirilip sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerektiği gözetilmeden eksik araştırma ile yazılı şekilde hüküm tesis edilmesi,

2-Kabule göre de;

a) Aynı takvim yılı içinde birden fazla sahte fatura kullanma eyleminin zincirleme suç oluşturduğu ve sanık hakkında TCK'nin 43. maddesi hükümlerinin uygulanması gerektiğinin gözetilmemesi,

b) 5237 Sayılı TCK'nin 53. Maddesine ilişkin uygulamanın Anayasa Mahkemesini 08.10.2015 tarihli 2014/140 Esas ve 2015/85 Sayılı iptal kararı ile birlikte yeniden değerlendirilmesinde zorunluluk bulunması,

Bozmayı gerektirmiş, sanık ve müdafinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmüş olduğundan, hükmün bu sebeplerden dolayı 5320 Sayılı Yasa'nın 8/1. Maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 Sayılı CMUK'nin 321. maddesi uyarınca istem gibi bozulmasına,

sonuç ceza miktarı itibarı ile sanığın kazanılmış hakkının saklı tutulmasına 23/01/2019 tarihinde oy birliğiyle karar verildi.

ÖZGEÇMİŞ

Adı ve SOYADI	Duygu DOĞAN
Doğum Yeri- Tarihi	Bursa-29/06/1984
EĞİTİM DURUMU	
Mezun Olduğu Lise	Balıkesir Ticaret Odası Lisesi
Lisans Diploması	Hacettepe Üniversitesi İİBF-İktisat Bölümü 2002-2007
Yabancı Dil / Diller	İngilizce
İŞ DENEYİMİ	
Çalıştığı Kurumlar	2010-2012: Rixos Hotel Premium Belek-Maliyet Kontrolörü 2012-2013: Sistem Elektromekanik Tesisler A.Ş.-Genel Muhasebe Elemanı 2013-2015: MGS Merkez Galvaniz Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.-Genel Muhasebe Sorumlusu 2016- devam ediyor: Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı Mali Müşavir
E-Posta	duygu.dogan@yahoo.com