

# ADLİ MUHASEBE ÇERÇEVESİNDE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN ÖRNEK OLAY ÇALIŞMASI İLE İNCELENMESİ\*

Duygu DOĞAN\*\*

Dr. Öğr. Üyesi Güler Ferhan ÜNAL UYAR\*\*\*

Vaka Analizi/*Case Analysis*

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi  
Mart 2020, 22(1), 75-106

## ÖZ

Çalışmanın amacı, mali suçlar içinde önemli bir yeri olan *vergi kaçakçılığı* suçu ile mücadelede, adli muhasebenin önemini vurgulamaktır. Bu çerçevede, çalışmanın ilk kısmında, adli muhasebenin kapsamı hakkında bilgi verilmiş, sonrasında Türkiye’deki vergi mevzuatı esas alınarak vergi kaçakçılığı suçuna değinilmiş ve son kısımda, gerçek bir dava dosyasından alınmış örnek olay analiz edilerek adli muhasebenin vergi kaçakçılığı suçunun tespitindeki rolü açıklanmaya çalışılmıştır. Mahkemeye intikal etmiş olan bu örnek olaydaki deliller, adli muhasebe çerçevesince incelenmiş ve olayın çözümlenmesinde adli muhasebenin ne ölçüde kullanıldığı tespit edilmeye çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Adli Muhasebe, Vergi Kaçakçılığı, Örnek Olay.

**JEL Sınıflandırması:** M41, M42.

## INVESTIGATION OF TAX FRAUD WITH CASE STUDY IN THE FORENSIC ACCOUNTING FRAMEWORK

### ABSTRACT

The aim of this study is to emphasize the importance of forensic accounting in the fight against tax evasion which has an important place in financial crimes. In the first part of the study at this context, information is given about the scope of forensic accounting, after the tax legislation based upon reference to the tax evasion in Turkey and in the last part, by case analysis taken from an actual case file had tried to explain its role in determining the

\* Makale geliş tarihi: 26.08.2019; kabul tarihi: 20.02.2020

Bu çalışma, Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü’nde hazırlanan “Adli Muhasebe Kapsamında Vergi Kaçakçılığı Suçları: Bir Vak’a Çalışması” adlı Yüksek Lisans tezinden esinlenerek hazırlanmıştır.

\*\* Yüksek Lisans Öğrencisi, [duygu.dogan@yahoo.com](mailto:duygu.dogan@yahoo.com), [orcid.org/0000-0002-3442-9003](https://orcid.org/0000-0002-3442-9003)

\*\*\* Akdeniz Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, [guleruyar@akdeniz.edu.tr](mailto:guleruyar@akdeniz.edu.tr), [orcid.org/0000-0003-4394-934X](https://orcid.org/0000-0003-4394-934X)

**Atf (Citation):** Doğan, D. ve Ünal Uyar, G. F. (2020). Adli muhasebe çerçevesinde vergi kaçakçılığı suçunun örnek olay çalışması ile incelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(1), 75-106.  
<https://doi.org/10.31460/mbdd.610803>

tax evasion forensic accounting. The evidence in this case, which was referred to the court, was examined within the framework of forensic accounting and to what extent the forensic accounting was used in the resolution of the incident was tried to be determined.

**Keywords:** Forensic Accounting, Tax Evasion, Case Study

**JEL Classification:** M41, M42.

## 1. 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 işletme 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 bu 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 oluşturmuştur.

Bu çalışmada amaç, somut örnek vasıtasıyla vergi kaçakçılığı suçunda adli muhasebenin önemini vurgulamaktır. Bunun için gerçek hayatta yargıya intikal etmiş bir örnek olaydan yararlanılmış, söz konusu örnek olay ile ilgili veriler adli muhasebe çerçevesince değerlendirilmeye çalışılmıştır.

## 2. ADLİ MUHASEBE KAVRAMI

Kısmen Kanada ve Avrupa Birliği ülkelerinde uygulama alanı bulan adli muhasebe, esas kaynağını Amerika Birleşik Devletleri uygulamalarından almaktadır (Gülten ve Kocaer 2010, 312).

Adli muhasebe Chary ve Kiranmai’ye göre, belirli bir sonucu elde etmek için muhasebe, denetim ve araştırma becerilerinin birleştirilmesi iken (2006, 274); Crumbley’e göre, bir muhasebecinin/mali müşavirin, bir şirketin finansal tablolarını inceleyebilmesi için soruşturma becerilerine sahip olmasını gerektiren muhasebe alt dalı, olarak tanımlanmaktadır (2003, 181).

Adından da anlaşılacağı üzere, her ne kadar muhasebe biliminin bir alt dalı olarak görülse de ele aldığı konuların karmaşıklığı nedeniyle, 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 söylenebilmektedir. Bazı kaynaklar adli muhasebeyi ayrı bir bilim dalı olarak görmek yerine, bir disiplin olarak tanımlamaktadır (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 bahsedilmektedir. Bunun yanında, olgu ve delilleri yorumlamak, mahkemeye sunulacak veriler hakkında uzman görüşü sağlamak, adli muhasebecilerin görevleri arasında sayılmaktadır (Crumbley 1995, 23).

### **2.1. Adli Muhasebeye Duyulan İhtiyacın Nedenleri ve İhtiyaç Duyan Taraflar**

Bir çalışma alanı olarak adli muhasebeye duyulan ihtiyacı artıran faktörler şunlardır (Gülten ve Kocaer 2010, 23; Doğan 2018, 23; Bozkurt 2000, 56-57):

- 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 duyması,
- Gerek bireylerin kendi aralarındaki gerekse bireylerin devletle aralarındaki mali sorunların artması,
- Denetim faaliyetlerinde yetersizlikler olması,
- Konkordato, birleşme, devir gibi özellikli durumlarda muhasebe bilgisine ihtiyaç duyulması,
- Yolsuzlukların artması, ortaya çıkarılması ve önlenmesinin güçleşmesi,
- Olayların karmaşık hale gelmesinin daha fazla uzman ihtiyacı doğurmasıdır.

Adli muhasebeden, mali nitelik taşıyan ihtilafların çözümünde yararlanılmaktadır. Adli muhasebenin kredi kartı dolandırıcılığı, kara para aklama, terörün finansmanı, işletmelerdeki suiistimal ve yolsuzluklar, boşanma davalarında mal paylaşımı, yangın, su basması, trafik kazası gibi sigortanın alanına giren konulardaki anlaşmazlıkları bünyesinde toplandığı belirtilmektedir (Özdemir ve Yıldırım 2017, 100).

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).

## 2.2. 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 oluşturmaktadır. Bu aşama, eğer mahkeme tarafından heyet raporu isteniyorsa diğer bilirkişiler ile görüşmeyi ve iş planı yapmayı da kapsamaktadır. Eğer adli muhasebecilik *hukuki destek, uzman tanıklık veya suiistimal, hile ve yolsuzluk araştırmacılığı* şeklinde ortaya çıkıyorsa, ilk aşamayı ilgili taraf ile görüşme oluşturmaktadır (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 edilmektedir.
- e. **Delillerin belirlenmesi:** Olayı açıklamada kullanılacak deliller belirlenmektedir. Örneğin; vergi kaçakçılığı suçunda faturalar, ödeme belgeleri, sözleşme vb. ticari ilişkiyi gösteren diğer belgeler, hukuki görüş ve yorumlar delil olarak değerlendirilebilmektedir.
- f. **Elde edilen verilerin analizi:** Elde edilen kayıtların, belgelerin ve diğer verilerin bir takım analiz yöntem ve teknikleri kullanılarak değerlendirildiği aşamadır.
- g. **Raporun hazırlanması:** Diğer aşamalarda gerçekleştirilen çalışmaların sonuçlarının bir rapor haline getirildiği aşamadır. Raporda çalışmanın içeriği, kullanılan yöntemler, deliller ve bunlardan çıkarılan sonuçlara yer verilmektedir.

## 2.3. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Tanımı ve Kapsamı

Adli muhasebecilik bedenen değil, zihnen gerçekleştirilen bir faaliyet olup süreklilik arz etmesi halinde serbest meslek olarak nitelendirilmektedir. 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).

Adli muhasebeciliğin konusunu *dava destekleri, uzman tanıklık, bilirkişilik, hile, suiistimal ve yolsuzluk araştırmacılığı* oluşturmaktadır.

**a. 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 etmektedir (Meriç ve Erkuş 2016, 320). Boşanma davalarındaki mal paylaşımlarında; işletmelerde yönetimin veya çalışanların yaptığı işlemlerden doğan maddi zararların tespitinde; çek, senet, kredi kartı gibi ödeme araçlarının kullanıldığı dolandırıcılık vak'alarının aydınlatılmasında; hileli iflas durumlarında; iş 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 ve Kocaer 2010, 316).

**b. Uzman Tanıklık (Bilirkişi Tanıklığı):** Uzman tanıklığın, mevzuatta yer almasına karşın, yargıda uygulaması çok fazla görülmemektedir. Türkiye'de, uygulamada uzmanların yazılı görüş bildirmeleri esasken, mevzuattaki uzman tanıklıkta ise sözlü beyan esas olmaktadır (Gülten ve Kocaer 2010, 18).

6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 293. maddesi uzman görüşüne değinmektedir. Buna göre, taraflar mahkemeye intikal etmiş bir konu ile ilgili uzmandan görüş isteyebilmektedirler. Aynı şekilde, hâkim de tarafların isteği üzerine veya re'sen rapor talebinde bulunduğu uzmanı mahkemeye davet edebilmekte ve gerek taraflar gerekse hâkim, uzmana duruşmada konu ile ilgili sorularını yöneltebilmektedir. Uzman, eğer geçerli bir mazereti yoksa davet edildiği duruşmaya gelmek zorundadır. Aksi takdirde hazırlamış olduğu rapor da dikkate alınmamaktadır.

**c. 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 eylemler, olarak tanımlanmaktadır.

Adli muhasebeciler hile, suiistimal ve yolsuzlukların ortaya çıkartılmasında önemli rol oynamaktadırlar. 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 sıralanabilmektedir:

- 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 suiistimal 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 yapmak.

**d. Bilirkişilik:** Bilirkişi, belli bir alanda uzman olan ve bir sorunu çözmek için kendisine başvurulmuş kişi, olarak tanımlanmaktadır (Taştan 2018, 570).

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 yükümlü olmaktadır. Söz konusu görevini bizzat kendisi yerine getirmekte ve bunu herhangi bir kişi veya kuruma devredememektedir. Görev ifa edilirken, bilirkişi kendisine verilen bilgi ve belgelerin gizliliğini sağlamakla da yükümlü olmaktadır.

### 3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU

Vergi kaçakçılığı, vergi kanunlarına aykırı şekilde işlem yapılarak vergi matrahının azaltılması, vergi kaybına sebebiyet verilmesi, olarak tanımlanmaktadır (Erginay 2003, 124). 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 bildirimini 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 çıkabilmektedir. Belgelerle ilgili uygulanan yöntemlere; sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura düzenlemek, hiç fatura düzenlememek, vergi ödevini doğuracak sözleşme vb. değerli belgeleri eksik veya yanlış düzenlemek örnek olarak verilebilmektedir. Defter kayıtlarında yapılan muhasebe hileleri ise işlemlerin gider artırıcı/gelir azaltıcı mahiyette farklı hesaplara işlenmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır (Edizdoğan 2008, 217).

### 3.1. Vergi Kaçakçılığının Türleri

Türk Vergi Mevzuatında vergi kaçakçılığı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'nda yer almaktadır. Söz konusu kanununun 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 sayfalarını 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.

Yukarıdaki bilgilere göre, kaçakçılık suçundan bahsedebilmek için tutulması veya düzenlenmesi, saklanması ve ibraz mecburiyeti olan defter, kayıt veya belge olmalıdır.

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

#### a. Muhasebe ve Hesap Hileleri Yapma, Gerçeğe Aykırı Hesap Açma veya Çift Defter Tutma:

Hile, bilinçli olarak kurgulanan, karşı tarafın bilgisi ve iradesi dışında gerçekleştirilen, yapana bir fayda ve çıkar sağlayan, karşı tarafı ise zarara uğratan bir eylem olmakla birlikte; bir maddi gerçekliği doğrudan veya kasıtlı olarak yanlış tanıtmaya ya da ihmal olarak da tanımlanabilmektedir (Brennan and Hennessy 2001, 57).

#### b. 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 suç sayılmaktadır. 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 kalmaktadırlar.

- c. Defter, Belge ve Kayıtlarda Sahtecilik:** 213 Sayılı VUK 359. maddenin (b) bendinin 1. fıkrasına göre, gerçek bir işlem olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belge sahte belge sayılmaktadır. Belgede yer alan hususlarda, kısmen dahi olsa gerçeklik payı varsa sahte belgeden söz edilememektedir. Sahte fatura, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 213 Sayılı VUK hükümlerine şekil itibariyle uygun olsa bile, içerik itibariyle gerçeği yansıtmayan belge olarak kabul edilmektedir.
- d. Bakanlık ile Anlaşma Olmadığı Halde Belge Basma veya Bilerek Kullanma:** 213 Sayılı VUK mükerrer 257. maddesine göre, bu kanuna göre düzenlenmesi gereken belgelerin basım ve dağıtım ile ilgili olarak uyulacak usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın çıkaracağı yönetmelikle belirlenmektedir. 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 Dağıtım Hakkında Yönetmelik* çıkartılmış olup söz konusu yönetmeliğin 4. maddesi uyarınca bu belgelerin basım ve dağıtım için Bakanlık veya Defterdarlık (matbaa işletmesi ile aynı il sınırları içinde) ile matbaa işletmecisi arasında anlaşma yapılması gerekmektedir.

#### 4. ÖRNEK OLAY İNCELEMESİ

Çalışmanın bu kısmı, vergi kaçakçılığı suçunun incelenmesi aşamasında, adli muhasebenin hangi ölçüde kullanıldığını ortaya koymak adına, bir örnek olay incelemesini içermektedir.

Seçilen örnek olay, Türkiye Cumhuriyeti'nde bir Asliye Ceza Mahkemesi'nde görülen 2016/... Esas ve 2017/... Karar No.lu gerçek bir dosya ile ilgili bulunmakta; bunun yanında, inceleme ve değerlendirmelerde bulunurken ilgili kişilere zarar gelmemesi için, kişi ve kurum adlarının gizlenmesi uygun bulunmaktadır.

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 VUK'a muhalefet suçundan O.'nun 359/b gereğince cezalandırılması talebi ile açılan kamu davası ile ilgili bulunmaktadır.



#### **4.1. 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 açıklamaya çalışmaktır.

#### **4.2. Çalışmanın Kapsamı**

Örnek olayın konusunu vergi kaçakçılığı suç türlerinden olan “sahte belge kullanımı” oluşturmaktadır.

#### **4.3. Çalışmanın Kısıtları**

Çalışmanın başlıca kısıtı, dava dosyası bulmanın güçlüğü olmuştur. Kişisel verilerin paylaşılacağı kaygısı ile genel olarak ekonomik ve mali suçlarla ilgili olayların taraflarınca belge paylaşımında bulunmak istenmemiştir.

Bunun haricinde karşılaşılan bir başka kısıt ise, çalışmanın belge incelemesi ile sınırlı kalması olmuştur. 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 ulaşamamış, dosyada yer alan diğer belgelerle olay çözümlenmeye çalışılmıştır.

#### **4.4. Çalışmada Kullanılan Yöntem: Örnek Olay İncelemesi**

Örnek olay incelemesi esnasında, önce dava konusu olan kişi ve olaylardan bahsedilerek ön değerlendirme yapılmış ve sanık O. hakkındaki iddialara değinilmiş, ardından deliller sunulmuş ve “vergi kaçakçılığı” ve “adli muhasebe” yönünden inceleme tamamlanmıştır.

Bunun yanında, çalışmadaki tüm tablolar, yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

##### **4.4.1. Örnek Olayın Hikâyesi**

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. KDV 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 KDV 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 1'deki gibidir.

**Tablo 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
<b>TOPLAM</b>					<b>13.546,52</b>

Tablo 1'de görüldüğü gibi, O.'ya Mart/2010 ve Nisan/2010 dönemleri için toplam 11 faturadan dolayı her bir faturanın toplam tutarının %10'undan az olmamak üzere özel usulsüzlük cezası kesilmesi uygun bulunmuştur.

Sahte fatura kullanımı nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezası 13.546,52 TL 'dir. Tablo 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 VUK'un mükerrer 257. maddesinde belirtilmiş olup aynı kanunun mükerrer 355. maddesinde de mükerrer 257'de belirtilen zorunluluklara uymayanlara özel usulsüzlük cezası kesileceği ifade edilmiştir. Tablo 2'de söz konusu cezaya ilişkin bilgiler yer almaktadır.

**Tablo 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
<b>TOPLAM</b>					<b>7.496,93</b>

Tablo 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 VUK 353/6 uyarınca 3.500,00 TL özel usulsüzlük cezası kesilmiştir.

O., Tablo 3 ve Tablo 4’te bilgileri yer alan KDV beyannamelerinde, söz konusu sahte faturaları indirim konusu yapmıştır.

**Tablo 3. Mükellefin 2010 Takvim Yılına İlişkin KDV Beyannameleri-1**

<b>Dönem</b>	<b>Matrah</b>	<b>Hesaplanan KDV</b>	<b>İlave Edilecek KDV</b>	<b>Toplam KDV</b>	<b>Önceki Dönemden Devreden KDV</b>
<b>Ocak</b>	196,61	35,39	0,00	35,39	619,20
<b>Şubat</b>	1.250,00	225,00	0,00	225,00	2.687,02
<b>Mart</b>	0,00	0,00	0,00	0,00	5.089,02
<b>Nisan</b>	154.753,39	27.855,61	0,00	27.855,61	17.849,00
<b>Mayıs</b>	0,00	0,00	0,00	0,00	2.342,01
<b>Haziran</b>	2.542,37	457,63	0,00	457,63	8.058,01
<b>Temmuz</b>	0,00	0,00	0,00	0,00	15.768,31
<b>Ağustos</b>	0,00	0,00	0,00	0,00	17.496,06
<b>Eylül</b>	0,00	0,00	0,00	0,00	18.812,30
<b>Ekim</b>	0,00	0,00	0,00	0,00	19.074,20
<b>Kasım</b>	0,00	0,00	0,00	0,00	19.462,20
<b>Aralık</b>	1.700,00	306,00	0,00	306,00	19.777,65

Tablo 3’te, O.’nun 2010 takvim yılı için vermiş olduğu KDV beyannamelerinde bildirilen KDV 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 KDV bulunmakta olup Mart/2010, Mayıs/2010, Temmuz/2010, Ağustos/2010, Eylül/2010, Ekim/2010 ve Kasım/2010 dönemlerinde ise KDV matrahı ve dolayısıyla hesaplanan KDV 0,00 (sıfır) olarak beyan edilmiştir.

**Tablo 4. Mükellefin 2010 Takvim Yılına İlişkin KDV Beyannameleri-2**

<b>Dönem</b>	<b>Bu Dönem İndirilecek KDV</b>	<b>İndirimler Toplamı</b>	<b>Ödenecek KDV</b>	<b>Sonraki Döneme Devreden KDV</b>
<b>Ocak</b>	2.103,21	2.722,41	0,00	2.687,02
<b>Şubat</b>	2.627,00	5.314,02	0,00	5.089,02
<b>Mart</b>	12.759,98	17.849,00	0,00	17.849,00
<b>Nisan</b>	12.348,62	30.197,62	0,00	2.342,01
<b>Mayıs</b>	5.716,00	8.058,01	0,00	8.058,01
<b>Haziran</b>	8.167,93	16.225,94	0,00	15.768,31

<b>Temmuz</b>	1.727,75	17.496,06	0,00	17.496,06
<b>Ağustos</b>	1.316,24	18.812,30	0,00	18.812,30
<b>Eylül</b>	261,90	19.074,20	0,00	19.074,20
<b>Ekim</b>	388,00	19.462,20	0,00	19.462,20
<b>Kasım</b>	315,45	19.777,65	0,00	19.777,65
<b>Aralık</b>	121,42	19.899,37	0,00	19.593,37

Tablo 4’te, O.’nun 2010 takvim yılı için vermiş olduğu KDV beyannamelerinde bildirilen indirilecek KDV tutarları ile ödenecek ve sonraki döneme devreden KDV tutarları belirtilmiştir. Buna göre O.’ya 2010 yılının hiçbir ayında KDV ödemesi çıkmamış olup KDV 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 VUK 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 5’te sunulmuştur.

**Tablo 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)		
31.03.2010	59422	Çimento	16.800,00	3.024,00	19.824,00	38
		Tel, Çivi	10.500,00	1.890,00		
31.03.2010	59423	Mermer Kesme Makinası	1.970,00	354,60	26.514,60	37
		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
<b>TOPLAM</b>					<b>135.465,18</b>	

Tablo 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 VUK'un 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 KDV'de indirim konusu düzenlenmiştir. Buna göre; mükellefler, yaptıkları işlemler dolayısıyla hesaplanan KDV'den, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle hesaplanan KDV'yi indirebilirler. Aynı kanunun 34. maddesine göre ise;

“Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait, 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 itibarıyla 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 5 ve Tablo 6'da görüldüğü gibi yeniden düzenlenmiştir.

**Tablo 6. Mükellefin 2010 Takvim Yılına İlişkin Re'sen Düzenlenen KDV Beyannameleri-1**

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

Tablo 6'ya göre, O. için 2010 takvim yılına ait KDV beyannameleri re'sen düzenlenmiştir. Buna göre KDV matrahlarında ve buna bağlı olarak hesaplanan KDV'sinde değişiklik olmamıştır. Lakin indirilecek KDV tutarlarında değişiklik olduğu için Nisan/2010 döneminden itibaren her ay itibariyle devreden KDV tutarları değişmiştir.

**Tablo 7. Mükellefin 2010 Takvim Yılına İlişkin Re'sen Düzenlenen KDV Beyannameleri-2**

<b>Dönem</b>	<b>Bu Dönem İndirilecek KDV</b>	<b>İndirimler Toplamı</b>	<b>Ödenecek KDV</b>	<b>Sonraki Döneme Devreden KDV</b>
<b>Ocak</b>	2.103,21	2.722,41	0,00	2.687,02
<b>Şubat</b>	2.627,00	5.314,02	0,00	5.089,02
<b>Mart</b>	2.091,38	7.180,40	0,00	7.180,40
<b>Nisan</b>	2.353,04	9.533,44	18.322,17	0,00
<b>Mayıs</b>	5.716,00	5.716,00	0,00	5.716,00
<b>Haziran</b>	8.167,93	13.883,93	0,00	13.426,30
<b>Temmuz</b>	1.727,75	15.154,05	0,00	15.154,05
<b>Ağustos</b>	1.316,24	16.470,29	0,00	16.470,29
<b>Eylül</b>	261,90	16.732,19	0,00	16.732,19
<b>Ekim</b>	388,00	17.120,19	0,00	17.120,19
<b>Kasım</b>	315,45	17.435,64	0,00	17.435,64
<b>Aralık</b>	121,72	17.557,36	0,00	17.251,36

Tablo 7' ye göre Mart/2010 ve Nisan/2010 dönemleri için indirilecek KDV değişmiş ve buna bağlı olarak Mart/2010 döneminden itibaren her ay için indirimler toplamı değişmiştir. Nisan/2010 dönemi için 18.322,17 TL ödenecek KDV çıkmış ve Mart/2010'dan başlamak üzere her ay için devreden KDV 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 VUK'un 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 VUK'un 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 8'deki gibi gelir vergisi matrahı yeniden hesaplanmıştır.

**Tablo 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 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 VUK'un 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 9'da gösterilmiştir.

Tablo 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.

**Tablo 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

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 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
<b>Tarh Edilecek Geçici Vergi</b>	<b>458,03</b>	<b>1.143,11</b>	<b>0,02</b>

Tablo 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 zıya uğratılan geçici vergi için 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 341 ve 344. maddeleri gereği bir kat vergi zıya 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 11'deki gibidir.

**Tablo 11. Uzlaşmaya Konu Vergi ve Cezalar**

Dönem	Vergi Türü	Vergi Miktarı	Geri Alınacak Vergi	Vergi Zıyatı	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 11'e göre uzlaşmaya konu vergi ve cezalar: 2010 yılı gelir vergisi için 2.003,34 TL vergi ile 2.003,34 TL vergi zıyatı, 2010 yılı KDV 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 zıyatıdır.

**Tablo 12. Uzlaşılan Tutarlar**

Vergi Türü	Vergi/Ceza Türü	Dönemi	Ceza Miktarı	Uzlaşılan Miktar
KDV	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 Zıyatı 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 Zıyatı Cezası	2010/04-2010/06	458,03	45,00
	Gelir Geçici Vergi	2010/07-2010/09	1.143,11	0,00
	Vergi Zıyatı Cezası	2010/07-2010/09	1.143,11	114,00
	Gelir Geçici Vergi	2010/10-2010/12	0,02	0,00
	Vergi Zıyatı Cezası	2010/10-2010/12	0,02	0,00

Tablo 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 KDV için kesilen özel usulsüzlük cezasında uzlaşılan tutar 2.454,00 TL, yıllık gelir vergisi için kesilen vergi zıyatı 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 zıyatı cezasında uzlaşılan tutar 45,00 TL ve 2010 yılı 3. dönem gelir geçici vergi için kesilen vergi zıyatı 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 VUK'un 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 fiilin suç sayılması için kanunda açıkça suç sayılması gereklidir. 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 2. maddesi uyarınca kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı kimse cezalandırılmaz. 213 Sayılı VUK 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 VUK 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 tanınması dolayısıyla H.'nin gerçek bir faaliyetinin olmadığı 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 VUK 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 VUK 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 VUK 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 VUK'a 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.

#### **4.4.2. Deliller**

##### **a. Faturalar**

Dava dosyasında H. tarafından O.'ya kesilen irsaliyeli faturalar bulunmaktadır. Bunlar Tablo 5'te tasnif edilmiştir. Söz konusu faturalar beyaz mermer, siyah çimento, beyaz çimento, torba çimento, mermer kesici disk, mermer parlatici, 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.

##### **b. 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.

#### **c. 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 inşaatla 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.

#### **d. 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 anlaşılacakla 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 VUK'a 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 VUK'un 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.

#### **4.5. Olayın “Vergi Kaçakçılığı” ve “Adli Muhasebe” Boyutuyla İncelenmesi**

Örnek olay, öncelikle vergi kaçakçılığı boyutuyla, sonra da adli muhasebe boyutuyla incelenecektir.

##### **4.5.1. Vergi Kaçakçılığı Boyutuyla İncelenmesi**

Hangi işlemlerin vergi kaçakçılığı suçu kapsamında değerlendirileceği 213 Sayılı Kanun'un 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.

Örnek olayın 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



Kanun’da açık bir hüküm yoktur. Yani doğrudan “belirli tutarı aşan ödemelerini banka kanalı ile gerçekleştirilmeyenler 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 Kanun’un mükerrer 257. ve mükerrer 355. maddelerinde yer almakta olup tevsik zorunluluğuna uymamanın cezası özel usulsüzlük cezasının kesilmesidir. 213 Sayılı Kanun’un 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 VUK Genel Tebliği 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 VUK 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 VUK 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 VUK 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 Kanun’un 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 yapıp, 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 Kanun'un 353. maddesinde yer alan tek düzen hesap planına ve muhasebe standartlarına uymama kapsamında değerlendirilecek ve mükellefe sadece özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

#### **4.5.2. Adli Muhasebe Boyutuyla İncelenmesi**

##### **4.5.2.1. Adli Muhasebecilik Mesleği Yönünden**

Örnek olay 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. Örnek olay, İstinaf Mahkemesi'ne götürülmüş, burada ilk derece mahkemesinde hâkimin vermiş olduğu hapis cezası süre olarak yasaya uygun olmadığından cezada artırımı gidilmiş olup şu an dosyanın yüksek yargıda temyiz aşamasında olduğu bilinmektedir.

##### **4.5.2.2. Adli Muhasebenin Aşamaları Yönünden**

Adli muhasebe çalışması için örnek olay 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:

a. 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 kullanılacak 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 karşılaşılabılır 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.

b. 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 aldığı beyan ettiği malzemeler ve tanık beyanları ile uyumludur. Dolayısıyla bu belgeler O. lehine delil olarak değerlendirilebilir.

c. 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 işlemde 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 tanınamasının 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 işlemde 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.

d. 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.

e. Vergi İnceleme Raporları: O. hakkında 03-04/2010 dönemi KDV 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.'nin 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.

## 5. SONUÇ

Kamu gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturan vergi, mükellefler tarafından bir vatandaşlık ödevinden ziyade, mali bir yük gibi algılanmaktadır. Bu bakış açısı, vergi mükelleflerini daha az vergi ödemeyi veya hiç vergi ödememeyi sağlayacak yol ve yöntemleri bulmaya yönlendirmektedir. Bazen mevzuattaki boşluklardan istifade edilmekte veya kamu otoritesinin sağladığı istisna ve muafiyetlerden yararlanılmakta, bazen de suç olarak nitelendirilecek işlemler gerçekleştirilmekte, böylece “vergi kaçakçılığı” kavramı ortaya çıkarılmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçu, vergi ile ilgili hukuki düzenlemelerin yanı sıra muhasebe bilgisini de kapsayan bir suç türü olmaktadır.

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.

Toplumsal yaşam içinde ciddi iktisadi, mali ve sosyal etkileri bulunan vergi kaçakçılığı suçu ile mücadele önem arz etmekte olup bu hususta başvurulacak disiplin ise, 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, çalışmamızda, mahkemeye intikal etmiş bir olay ele alınmış ve adli muhasebe çerçevesince incelenmiştir. Örnek olayın 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.

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. Bunun yanı sıra, yapılan değerlendirmede avukatın dilekçe ve savunma hazırlama safhasında adli muhasebe hizmeti almadığı, dolayısıyla *dava desteğinin söz*

*konusu olmadığı*, yargılama süresince hâkimin *uzman tanık çağırmaı 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 olduğu 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 bağlı olmaktadır. 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.

---

#### **YAZARLARIN BEYANI**

Bu çalışmada, Araştırma ve Yayın Etiğine uyulmuştur, çıkar çatışması bulunmamaktadır ve de bu çalışma için finansal destek alınmamıştır.

#### **AUTHORS' DECLARATION**

This paper complies with Research and Publication Ethics, has no conflict of interest to declare, and has received no financial support.

---

#### **KAYNAKÇA**

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

Brennan, N. ve J. Hennessy. 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.

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).

- Crumbley, D. L. 1995. “Forensic Accountants Appearing in the Literature”, *New Accountant*, Glen Head, Apr., 10(7): 23-25. <<http://www.bus.lsu.edu/accounting/faculty/lcrumbley/forensic.html>>, (Erişim Tarihi: 30.01.2020).
- Crumbley, D. L. 2003. “What is Forensic Accounting? Forensic Accounting: Older than You Think”. *Journal of Forensic Accounting*, 11(2): 181-202.
- Doğan, A. F. 2018. *Yargı Denetiminde Adli Muhasebecilik ve Hile İncelemesi*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Doğan, H. ve Y. Yavuz. 2014. *Örneklerle Vergi İncelemeleri*. Acar Basım, İstanbul.
- Edizdoğan, N. 2008. *Kamu Maliyesi*. Ekin Yayınevi, Bursa.
- Erginay, A. 2003. *Kamu Maliyesi*. Savaş Yayınları, Ankara.
- Gülten, S. ve İ. Kocaer. 2010. *Adli Muhasebe Uygulamaları*. Ankara Ofset Yayınları, Ankara.
- Katma Değer Vergisi Kanunu, Madde No: 3065, Resmî Gazete Tarihi / Sayısı: 02.11.1984/18563.
- Keleş, D. ve Ü. Keleş. 2014. “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’deki Uygulamaları”. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi* 9: 53-73.
- Manning, G. A. 2000. *Financial Investigation an Forensic Accounting*. CRC Press, Abingdon.
- Meriç, A. ve H. Erkuş. 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.
- Özdemir, M. ve M. Yıldırım. 2017. “Vergi Davalarında Adli Muhasebenin Rolü”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* 76: 99-126.
- Taştan, H. 2018. *Adli Muhasebe*. İstanbul Okan Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Türk Ceza Kanunu, Madde No: 5237, Resmî Gazete Tarihi / Sayısı: 12.10.2004/25611.
- Türk Ticaret Kanunu, Madde No: 6102, Resmî Gazete Tarihi / Sayısı: 14.02.2011/ 27846.
- Vergi Usul Kanunu, Madde No: 213, Resmî Gazete Tarihi / Sayısı:10-11-12.01.1961/10703-10704-10705.