

TC.  
ERCIYES ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBEDE HATA VE HİLE

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN:  
PROF. DR. MUZAFFER CİVELEK

HAZIRLAYAN:  
NALÂN DEMİRCİ (ECE)

KAYSERİ, 1998

## ÖNSÖZ

Ülkemizde muhasebe uygulaması başlıca iki aşamadan geçerek bugünkü şeklini almıştır. Bunların ilki 1850-1925 dönemi, ikincisi ise 1926'dan sonraki dönem ve son olarak 1994 tarihinde Tek Düzen Muhasebe Sistemi uygulamaya girmiştir.

Bütün dönemlerde, kendi menfaatlerini korumak amacıyla kişiler hata ve hilelere başvurmaktadırlar. Bu hata ve hileler kasıtlı veya kasıtsız olarak gerçekleştirilmektedir. Çalışmada muhasebe sistemi içerisinde bu hata ve hilelerin nasıl yapıldığını ve hangi yöntemlerle ortaya çıkarıldığını incelenmiştir. Hata ve hilelerin önlenmesi için alınması gereken tedbirlerden ayrıntılı olarak bahsedilmiştir.

Bu çalışmamda bana emeğini ve bilgilerini eksik etmeden rehberlik eden tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Muzaffer CİVELEK beyefendiye ve uygulamadaki güncel bilgilere ulaşmamı sağladığı için Kayseri Defterdarlık personeline yürekten teşekkür ederim.

Kayseri, Nisan 1998

NALÂN DEMİRCİ

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	ii
İÇİNDEKİLER.....	iii
KISALTMALAR.....	v
GİRİŞ.....	1

### 1. BÖLÜM:

#### MUHASEBE HATALARININ YAPILIŞ BİÇİMLERİ VE NEDENLERİ

1.1. MATEMATİKSEL HATALAR .....	7
1.2. KAYIT HATALARI .....	9
1.2.1. Rakam Hataları .....	9
1.2.2. Hesap Hataları .....	9
1.2.3. Borç ve Alacak Taraflarının Karıştırılması .....	10
1.3. NAKİL HATALAR .....	10
1.3.1. Rakamsal Hatalar .....	11
1.3.2. Hesap Hatası .....	11
1.4. UNUTMA VE TEKRARLAMALAR.....	12
1.4.1. Unutmalar .....	12
1.4.2. Tekrarlamalar.....	13
1.5. BİLANÇO HATALARI .....	14
1.5.1. Aktif ve Pasif Kıymetlerin Yanlış Değerlendirilmesi .....	15
1.5.2. Bilançonun Açıklığını Bozucu Hesapların Kullanılması .....	16
1.5.3. Aktif ve Pasif Kalemlerin Mahsup Edilerek Bazı Hesapların Bilançoda Gösterilmemesi .....	16
1.5.4. Mizan Sonuçlarının Bilançoya Yanlış Aktarılması.....	17
1.6. DEFTERLERDEKİ HATALARIN DÜZELTİLMESİ.....	19
1.6.1. Yevmiye Defterlerindeki Hataların Düzeltilmesi.....	19
1.6.2. Hesap İsimlerindeki Yanlışlıklar .....	19
1.6.3. Maddenin Rakamlarında Yapılan Yanlışlıklar.....	22
1.6.4. Bir Kaydın Deftere Geçirilmesinin Unutulması ve Tekrarlanması .....	24
1.6.5. Defteri Kebirdeki Ve Diğer Defterlerdeki Hataların Düzeltilmesi.....	24
1.7. HATALARIN ÖNLENMESİNDE ALINAN TEDBİRLER.....	25

### 2. BÖLÜM

#### MUHASEBE HİLELERİNİN YAPILIŞ BİÇİMLERİ VE NEDENLERİ

2.1. MUHASEBE HİLELERİNE GENEL BİR BAKIŞ.....	27
2.2. MUHASEBE HİLELERİNİN ORTAYA ÇIKIŞ ŞEKLİNE GÖRE SINIFLANDIRILMASI .....	29

2.2.1. <i>Kastî Hatalar</i> .....	29
2.2.2. <i>Kayıt Dışı İşlemler</i> .....	29
2.2.3. <i>İşlemden Önce veya Sonra Kayıt</i> .....	31
2.2.4. <i>Uydurma Hesapların Açılması</i> .....	32
2.2.5. <i>Belgelerde Sahtekârlık ve Yanıltıcı Belge Kullanılması</i> .....	34
2.2.6. <i>Bilançonun Maskelenmesi</i> .....	39
2.2.6.1. <i>Bilançonun Güzelleştirilmesi (Olumlu Yönde Maskelenmesi)</i> .....	42
2.2.6.2. <i>Bilançonun Kötüleştirelmesi (Olumsuz Yönde Maskelene)</i> .....	45
2.3. <i>BİLGİSAYAR KULLANIMINDAKİ HİLELER</i> .....	47

### 3. BÖLÜM

#### VERGİ GİZLEMeye ÖZGÜ HİLELER

3.1. VERGİLENDİRME AÇISINDAN USUL VE ŞEKLE İLİŞKİN MUHASEBE DÜZENSİZLİKLERİ.....	57
3.2. VERGİ KAYBINA NEDEN OLAN MUHASEBE DÜZENSİZLİKLERİ.....	58
3.2.1. <i>İlkel Yollar</i> .....	60
3.2.2. <i>Kayıt ve Belge Aracılığı ile Gerçekleştirilen Yolsuzluklar</i> .....	61
3.2.2.1. <i>Satış Yolsuzlukları</i> .....	62
3.2.2.1.1. <i>Gizli Satış Yapma</i> .....	64
3.2.2.1.2. <i>Gerçeğe Aykırı Satış Belgesi Düzenleme</i> .....	66
3.2.2.1.3. <i>Gerçekte Olmayan Şahıs ve Firmalarda Satış Gösterme</i> .....	68
3.2.2.2. <i>Alış Yolsuzlukları</i> .....	71
3.2.2.2.1. <i>Gizli Alışlar</i> .....	71
3.2.2.2.2. <i>İskontoların Kaydedilmemesi</i> .....	71
3.2.2.2.3. <i>Alış Bedellerinin Yüksek Gösterilmesi</i> .....	73
3.2.2.3. <i>Giderlerde Yapılan Muhasebe Hileleri</i> .....	74
3.2.2.4. <i>Hasılatı Gizlemede Yapılan Muhasebe Hileleri</i> .....	75
3.2.3. <i>Örtülü Kazanç Dağıtımı ile Vergi Kaybı</i> .....	76
3.2.4. <i>Stok Değerleme Yöntemleri ile Vergi Kaybı</i> .....	78
3.3. HİLELERİN ÖNLENMESİNDE ALINABİLECEK TEDBİRLER.....	82
3.3.1. <i>Muhasebe Sisteminin Geliştirilmesi</i> .....	82
3.3.2. <i>Vergi Cezalarının Caydırıcı Etkisi</i> .....	82
3.3.3. <i>Vergi Eğitiminin Artırılması</i> .....	83
3.3.4. <i>Vergi Oranlarının Düşürülmesi</i> .....	84
3.3.5. <i>Denetim Eksikliğinin Giderilmesi</i> .....	84
3.3.6. <i>Alınabilecek Diğer Tedbirler</i> .....	85
SONUÇ.....	87
EKLER.....	88
KAYNAKÇA.....	89

## KISALTMALAR

GV	: Gelir Vergisi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KV	: Kurumlar Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Muhasebe hatası ve hileleri hiç şüphesiz denetimle ortaya çıkarılır. Muhasebe denetimi, belli bir ekonomik birim veya dönme ait rakamlarla ifade edilebilir bilgilerin önceden tespit edilmiş kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda bir rapor vermek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.<sup>1</sup>

Modern anlamda işletmelerde denetimin takip ettiği maksatlar, işletme faaliyetlerine ilişkin işlemlerin muhasebe defter ve belgelerine tam ve doğru olarak kaydedilip kaydedilmediğinin araştırılmasını amaçlar.

Bu araştırma ve inceleme amaçları ise;

- a) Muhasebe ilkelerine aykırı davranılarak yapılan hata ve hilelerin araştırılması,
- b) Vergi kaçırmak amacı ile yapılan muhasebe hata ve hilelerinin ortaya çıkarılması,
- c) Bilgisizlik ve dikkatsizlik sonucu yapılan hata ve hilelerin önlenmesi,
- d) Hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında ve önlenmesinde kontrol mekanizmalarına yardımcı olmak üzere sıralanmıştır.

Zamanımızın ekonomik şartları karşısında muhasebeyi tamamlamak üzere geliştirilmiş olan işletme analizi, işletmecilik ve revizyon bakımlarından muhasebe ve istatistiki bilgilerden ve verilerden yararlanmayı zorunlu kılmıştır. Yeni tekniklere geçmiş olan işletme yöneticileri, işletmenin yönlendirilmesi, finansman sorunlarının çözümlenmesi, fiyatların saptanması, işletmenin genişletilmesi, ve yeni yatırımlara başlanılması konularında karar verirken, muhasebe bilgilerine ihtiyaç duymaktadır.

İşletmelerin ticari ve mali işlemleri, ekonomik faaliyetleri, varlıkların, alacakların ve borçlarının yapısı ve bunlarda meydana gelen değişimleri, kârlılığı, kaynakların kullanım oranı ve yerleri, maliyet fiyatlarının tespiti ve maliyetlerdeki farklılıklar konusunda işletme yönetimine tam ve doğru bilgi verme muhasebenin

---

<sup>1</sup> Ersin GÜREDİN, Denetim, Muhasebe Enstitüsü Yayın No:57, İstanbul 1988, S.5.

görevidir. Muhasebenin tam ve doğru bilgi verme görevini çeşitli nedenlerle yerine getirmedeği durumlar ortaya çıkabilmektedir.

Çift kayıt usulünde kayıtların paralelizmi ve bu prensipten doğan kendiliğinden kontrol mekanizması her zaman muhasebe düzensizliklerini tek başına önlemeye yetmez. Gerek çift kayıt usulü, gerekse çeşitli mizanlar, örneğin borçlandırılması lazım gelen bir hesap yerine diğer bir hesabın borçlandırılması ve ardı sıra başka hesapların alacaklandırılması hallerinde, hata veya hilenin izini meydana çıkarmaya yeterli değildir. Bunun gibi çift kayıt usulünün otomatik kontrol özelliğini işlemlerin defterlere kaydedilmesi durumlarda da yetersiz kalabilmektedir.

Bu sebeplerden dolayıdır ki, muhasebe revizyonlarında hata ve belirli şartlar altında hile ihtimallerini daima göz önünde bulundurmak gerekir. Esasen bu ihtimali dikkate alarak yapılacak revizyonların, önleyici tesiriyle bu gibi durumları gidermek revizyonun başlıca görevini teşkil eder.

Muhasebe düzensizlikleri, yanlışlık, unutkanlık, dikkatsizlik, bilgisizlik veya yanlışlık isteği (kasıt) sonucu meydana gelir. Muhasebe hataları ve hilelerinin ortaya çıktığı durumlarda bilinçli veya bilinçsiz olarak yapıldığına karar verilmesi oldukça güçtür. Bilinç ve isteğin kanıtlanması çoğu kez çok zordur. Muhasebe hata ve hilelerinin ayırımında çıkar yol, bazı durumlarda yanlışlık isteği bulunduğunun peşin olarak kabul edilmesidir.

Bu çalışmanın birinci bölümde, muhasebe hatalarının yapılış biçimleri ve nedenleri açıklanmıştır. Matematiksel, kayıt, nakil, unutma, tekrarlamalar ve bilanço hataları ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır. Kasıtlı olmadan yapılan bu hataların düzeltilmesi ve önlenmesinde alınabilecek tavsiyeler sunulmuştur.

İkinci bölümde, kasıtlı olarak yapılan muhasebe hilelerinin nedenleri irdelenmiştir. Muhasebe hilelerinin ortaya çıkış şekillerine göre sınıflandırılması yapılmıştır. Teknolojik gelişmeler günümüzde bilgisayar kullanımını zorunlu hale getirmeye başlamıştır. Bu nedenle bilgisayar kullanımında yapılan hilelerden bahsedilmiştir.

Son olarak üçüncü bölümde ise, vergi gizlemeye özgü hileler ele alınmıştır. Vergilendirme açısından usul ve şekle ilişkin ve vergi kaybına neden olan muhasebe düzensizliklerine yer verilmiştir. Hilelerin önlenmesinde alınabilecek tedbirlerle de konu tamamlanmıştır.





## 1. BÖLÜM

### MUHASEBE HATALARININ YAPILIŞ BİÇİMLERİ VE NEDENLERİ

Türk Ticaret Kanununda defter tutmaktan amaç; “Ticari işletmenin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her iş yılı içinde elde edilen sonuçları tespit etmek” şeklinde açıklanmıştır.

Defter tutma ile kavranmak istenen olay, Vergi Usul Kanununun 171. Maddesinde açıklanmıştır. Söz konusu madde hükmüne göre, mükellefler VUK’na göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki amaçları sağlayacak şekilde tutarlar:<sup>2</sup>

- Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek,
- Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap sonuçlarını tespit etmek,
- Vergi ile ilgili işlemleri belli etmek,
- Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek,
- Mükellef hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek.

İşletmeler yukarıda belirtilen genel amaçlardan saparak, kendi maddi ve manevi çıkarlarını ön planda tutmak isterler. Bunları gerçekleştirebilmek için de muhasebede kullanılan defter ve belgelerde hata ve hilelere başvurabilirler.

Muhasebe ile ilgilenen kişilerin temel görüşüne göre; muhasebe hataları unutkanlık, dikkatsizlik veya bilgisizlik yüzünden meydana gelen, işlemler veya istek

---

<sup>2</sup> Mazhar HİÇŞAŞMAZ, Muhasebe Teorisi ve Teknik Yapısı, Ankara 1970, S.3.

dışı düzensizlikler olarak nitelendirilmektedir. Hatayı hileden ayıran unsur “kasıtsızlık”dır.

Hataların sınıflandırılmasında genellikle üçlü bir sınıflandırma uygun sayılabilir.<sup>3</sup>

- **Önemli Hatalar:** Önemli hatalar bir bütün olarak düzeltilmediği takdirde mali tabloların gerçekliğini etkileyebilecek nitelikteki hatalardır. Önemli yahut büyük hatalar rakamsal hatalar olabileceği gibi rakamsal olmayan hatalar da olabilir. Rakamsal hatalara örnek olarak herhangi bir mali tablo kaleminin olması gerekenden daha az yahut daha fazla değerle yer almasını gerektirecek boyuttaki tutarsızlıklar verilebilir. Rakamsal nitelikte olmayan hatalar ise aşırı yetki kullanımı, hukuki yönü eksik işlemler ve benzerleridir.
- **Hatalar:** Hatalar, belki tek başlarına mali tabloların bütününe etkileyecek boyutta olmayan ancak mali tablo kalemleri arasında tutarsızlıklara neden olabilecek önemli hatalarla önemsiz hatalar arasında kalan hatalardır. Bu hatalar belirli bir tutarı aşmayan ve unsuru içermeyen hatalar olabileceği gibi hesaplar arasındaki aktarmalardan da kaynaklanan hatalar olabilir. Örneğin 40.000.000.- TL tutarındaki bir giderin 4.000.000.- TL olarak kaydedilmesi ya da tersi olarak gösterilebilir. Yahut ticari olmayan bir alacağın ticari alacaklar içerisinde gösterilmesi örnek olabilir.
- **Önemsiz Hatalar:** Önemsiz hatalar mali tabloları etkileyecek boyutta olmayan ancak bariz aykırılıklar içeren, ihmal edildiği takdirde sonuçları etkilemeyecek olan hatalardır. Bunlara örnek olarak küsuratların dikkate alınmaması nedeniyle sonuçta önemsiz toplama farkının çıkması, bazı belgelerin düzenlenmesinde gereken detaylara yer verilmemesi olabilir. Önemsiz hatalara ilişkin belirlenen sınır işletmeden işletmeye değişebileceği gibi işletme içerisinde hesaptan hesaba değişebilecektir. Örneğin yüzlerce çeşit emtianın olduğu bir işletme ile birkaç çeşit emtia

---

<sup>3</sup> Mevlüt ÖZER, Denetim 1, I. Baskı, Ankara 1997, S.628.

üzerine çalışan işletme için aynı hata sınırının kullanılması yanlış olur. Burada yine göz önünde tutulması gereken bir diğer husus ise hatanın kaynağıdır. Eğer hata hukuken geçerli belgelerde yer alan rakamlarla ilişkin ise hata sınırının yüksek olması beklenemez.

Uygulamada meydana gelen düzensizliğin, muhasebe hatası veya hilesi olarak nitelendirilmesinde bazı ilkelere dayanılmaktadır. Bunlar ;

1. Düzensizliğin aynı yönde, sık sık tekrar etmesi durumunda muhasebe hilesinin varlığı,
2. Hesabın karşıtıyla düzensizliğin anlaşılma olanağı varken yanlışlığı gidermek için yeni bir yanlışlığın yapılması halinde muhasebe hilesinin varlığı,
3. Küçük işletmelerde büyük tutarlarda düzensizliğe yer verilmesinde muhasebe hilesinin, büyük işletmelerde küçük tutarlarda düzensizliklerin meydana gelmesi durumunda muhasebe hatasının varlığı,
4. Düzensizliğin işletme sahibi, yöneticileri ve çalışanların yararına, diğer kişilerin dolaylı ve dolaysız olarak zararına olması durumunda muhasebe hilesinin varlığı kabul edilmektedir.

Bu örnekleri çoğaltmak mümkündür.

Aslında denetimsizlik ve hataların gözardı edilmesi, çoğunlukla muhasebe hilelerine zemin hazırlar. Bu nedenle en aza indirilmesi için iyi bir organizasyon temini ilerde meydana gelebilecek hilelerin önlenmesinde en başta gelen temel unsurdur.<sup>4</sup>

Hata ve hileler insanların mahsulüdür. Bunlardan birincisi, şahsın dikkatsizliğine, ikincisi, tehlikeli bir ahlak değişmesine delalet etmektedir.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> Hasan GÜRBÜZ, Muhasebe Denetimi, Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir 1995, S.31.

<sup>5</sup> Joseph REİSER (çeviri:Hasan Erdinç), Muhasebe Kontrol Tekniği, Ankara 1945, S.81.

### 1.1. MATEMATİKSEL HATALAR

Matematiksel hatalar çok çeşitlidir. Muhasebe işlemlerine ilişkin hesaplamalarda dört aritmetik işlemin birinde hata yapılması sonucu işlemlerin defterlere yanlış tutarlarda kaydedilmesi şeklinde meydana gelir. Örneğin sayfa, cetvel ve mizan toplamlarının alınmasında toplama, bakiyeleri tespit ederken çıkarma ve envanter listelerinde çarpma hataları yapılabilir.

Örnek 1: İşletme toplam 30.000.000.- TL değerinde malı % 15 KDV hariç peşin olarak almıştır. KDV tutarı 4.500.000. TL olması gerekirken alış faturasında KDV miktarının yanlış hesaplanması sonucunda aşağıdaki kayıt yapılmıştır.

153 TİCARİ MALLAR HESABI	30.000.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	4.200.000	
100 KASA HESABI		34.200.000
..... nolu faturalı mal alış		

Bu şekilde deftere kaydedilmekle matematiksel hata yapılmış olur.

Matematiksel hatanın denetim sırasında tespiti oldukça güçtür. Matematiksel yanlışlığa, başka bir düzensizliğin gizlenmesi amacıyla başvurulması mümkündür. Bu durumda matematiksel yanlışlık hata olmaktan çıkar, muhasebe hilesine dönüşür.

Örnek 2: Aralıklı envanter yöntemini uygulayan bir ticari işletmenin dönem sonundaki mal hesabı ve satış hesabı aşağıdaki gibidir.

<u>600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.</u>	<u>153 TİCARİ MALLARI HS.</u>
60.000.000.-	14.800.000.-
20.000.000.-	12.300.000.-
30.000.000.-	18.750.000.-
<u>10.000.000.-</u>	<u>24.020.000.-</u>
120.000.000.-	70.000.000.-

Dönem sonunda yapılan sayım sonucu işletmede 15.000.000.-TL'lık mal olduğu belirlenmiştir.

600 Yurt İçi Satışlar Hs. ve 153 Ticari Mallar Hs. toplamı alınırken 153 Ticari Mallar Hs. 130.000.- TL. toplama hatası yapılmıştır. Gerçek rakam 69.870.000.- TL. olması gerekirdi. Bu durumda yapılan toplama hatasının kâr-zararı nasıl etkileyeceğini belirtelim.

<b><u>Satışların Maliyeti</u></b>	Dönem Başı Ticari Mal	-----
	Dönem İçi Alışlar	70.000.000.-TL.
	Dönem Sonu Ticari Mallar	<u>(15.000.000.-TL.)</u>
		55.000.000.-TL.

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ HESABI	55.000.000.-	-
153 TİCARİ MALLAR HS.		55.000.000.-

600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.	153 TİCARİ MALLARI HS.	621 SATILAN TİC. MAL. HS.
60.000.000.-	14.800.000.-	55.000.000.-
20.000.000.-	12.300.000.-	
30.000.000.-	18.750.000.-	
<u>10.000.000.-</u>	<u>24.020.000.-</u>	<u>55.000.000.-</u>
120.000.000.-	70.000.000.-	55.000.000.-

GELİR TABLOSU		
BRÜT SATIŞLAR		120.000.000.-
Yurt İçi Satışlar	<u>120.000.000.-</u>	
SATIŞ İNDİRİMLERİ		-----
NET SATIŞLAR		120.000.000.-
SATIŞLARIN MALİYETİ		(55.000.000.-)
Satılan Ticari Malların Maliyeti	<u>55.000.000.-</u>	
BRÜT SATIŞ KARI		65.000.000.-

Görüldüğü gibi brüt satış kârı 65.000.000.-TL. hesaplanmıştır. Ancak bu rakam gerçeği yansıtmaz. Çünkü 153 Ticari Mallar Hs. yapılan 130.000.- TL'lik bir toplama hatası gerçek kârın 130.000.-TL. eksik olarak hesaplanmasına yol açmıştır.

## 1.2. KAYIT HATALARI

Muhasebe işlemlerinde para değerlerinin deftere yanlış kaydedilmesi, işlemlerin yanlış yorumlanarak defterlere geçirilmesi, hesapların borç ve alacağının karıştırılması suretiyle yapılan hatalardır. Kayıt hatalarını ise kendi aralarında rakam, hesap ve borç-alacak taraflarının karıştırılması ile meydana gelen hatalar şeklinde üç başlıkta inceleyebiliriz.

### 1.2.1. Rakam Hataları

Muhasebe işlemlerine ilişkin rakamların günlük defterlere yanlış yazılması veya rakamların yer değiştirilerek kaydedilmesi şeklinde meydana gelen hatalara *rakam hataları* denir.

Meselâ, 5.600.000.- TL olarak ödenen bir elektrik faturası kayıtlara 6.500.000.- TL olarak aktarılmıştır. Bu hata ile işletme giderleri 900.000.- TL fazla gösterilmiştir.

793 DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER HESABI	6.500.000	
100 KASA HESABI		6.500.000
..... nolu TEDAŞ faturasının ödenmesi		

Bunu tespit etmek için faturalarla yevmiye kayıtlarının karşılıklı olarak kontrol edilmesi gereklidir. Ancak bu şekilde rakam hataları tespit edilebilir.

### 1.2.2. Hesap Hataları

İşlemlerin kanun hükümlerine ve muhasebe ilkelerine uygun yorumlanmaması sonucu, işlemin başka hesaba kaydedilerek hataya sebebiyet verilmesi ile hesap hataları oluşur.

Örneğin: İşletmenin aktifinde kayıtlı bulunan kamyonetin yük kapasitesi iki katına çıkarılmış ve bu işlem için 200.000.000.- TL nakit ödenmiştir. Katma Değer Vergisi % 10 olarak ödenmiştir. Bu giderin maliyete eklenmesi gerekirken, işletme giderlerine dahil edilmiş ve bu şekilde yanlışlığa meydan verilmiştir.

794 ÇEŞİTLİ GİDERLER HESABI	200.000.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	20.000.000	
100 KASA HESABI		220.000.000
..... nolu faturalı gider		

### 1.2.3. Borç ve Alacak Taraflarının Karıştırılması

Yevmiye kayıtlarında dalgınlıkla borç ve alacak taraflarının karıştırılması halinde hata meydana gelmiş olur. İşlemin yanlış bir hesaba kaydedilmesi halinde, işlem ya ters kayıtla önce iptal edilir, sonra doğru kayıt yapılır, ya da okunma şekli bozulmadan çizilir ve doğru hesap yeniden kaydedilir (VUK. Madde 27).

Örneğin, İşletme 20.000.000.- TL değerindeki malları veresiye satmıştır.

120 ALICILAR HESABI	22.000.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI		20.000.000
391 HESAPLANAN KDV HS.		2.000.000
..... nolu faturalı mal satışı		

şeklinde yapılması gereken kayıt, borç ve alacak taraflarının karıştırılması sonucu aşağıdaki şekilde yapılmıştır,

600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI	20.000.000	
391 HESAPLANAN KDV HS.	2.000.000	
120 ALICILAR HESABI		22.000.000

### 1.3. NAKİL HATALAR

Muhasebe işlemlerine ilişkin rakamların sayfadan sayfaya, defterden deftere yanlış aktarılması ve günlük defterde bir hesaba kaydedilen işlemin, büyük deftere

aktarılmaması sırasında başka hesaba kaydedilmesi sonucu meydana gelen muhasebe hatalarına nakil hataları denir. Bu nakil hatalarını iki açıdan incelemek mümkündür:

### 1.3.1. Rakamsal Hatalar

Defterlerde sayfadan sayfaya geçişlerde rakamların yanlış yazılması ve yevmiye defterine kaydedilen işlemlerin büyük defterlere alınması sırasında rakamlar yanlış aktarılabilir. Sözgelimi, yıl sonu envanter defterlerindeki kayıt toplamının 32.740.000.- TL olduğu halde, bu toplamın diğer sayfaya 23.740.000.- TL olarak aktarılması gibi.

Yine bunun dışında yevmiye kayıtlarına doğru kaydedilen bir işlemin, büyük defterlerdeki ilgili hesaba yukarıdaki işleme benzer rakamsal yanlışlık yapılarak, hesabın borçlandırılması veya alacaklandırılması şeklinde ortaya çıkabilir.

### 1.3.2. Hesap Hatası

Bu durumda işlemin yevmiye defterinde tam ve doğru olarak kaydedildikten sonra, büyük defterlere aktarılması sırasında hesap ismi benzerliği veya başka nedenlerden dolayı büyük defterdeki yanlış hesaba kaydedilmesi şeklinde meydana gelen hatalardır.

Örneğin, işletmenin satıcılara olan 30.000.000.- TL kısa vadeli borcun kasadan ödenmiş olması halinde yapılacak kayıt şöyledir:

320 SATICILAR HESABI	30.000.000	
100 KASA HESABI		30.000.000

Ancak bu şekilde doğru yevmiye kaydına rağmen işlemin büyük deftere aktarılması sırasında 420 SATICILAR HESABI (uzun vadeli borçlar hesabı) borçlandırmak suretiyle hata yapılması gibi.



## **1.4. UNUTMA VE TEKRARLAMALAR**

İşlemlerin ilgili bulunduğu döneme kaydedilmemesi veya tamamen unutulmuş kayıt dışı bırakılması, aynı işlemin bir defadan fazla defterlere kaydedilmesi şeklinde yapılan muhasebe hataları bu grubun hatalarındandır.

### **1.4.1. Unutmalar**

Muhasebe işlemleri kendi ilkelerine uygunluğu ölçüsünde tam ve doğruluğa ulaşır. Bu ilkelerden birisi de **dönemsellik ilkesidir**. İşletme faaliyet ve sonuçlarını belirli ve düzenli aralıklarla ölçmeli ve değerlendirmelidir.

İşletmenin faaliyet ve sonuçlarının ölçüldüğü iki zaman noktası arasındaki devreye **“hesap dönemi”** adı verilir. Dönemsellik ilkesinin bir gereği olarak işlemlerin ilgili buldukları dönemlerde izlenmesi gerekmektedir. İşlemlerin ilgili bulunduğu dönemden başka bir döneme kaydedilmesi onun muhasebe hatasını ortadan kaldırmaz.

Unutma şeklinde muhasebe hatalarının büyük çoğunluğunun, hesapların karşılaştırılması yoluyla ortaya çıkarılması mümkündür.

Muhasebe işlemlerinin unutulma sonucu defterlere kaydedilmesinin sık olarak tekrarlandığı ve işletme sahipleri, yöneticileri ile çalışanlarına yarar sağladığı durumlarda, muhasebe hilesinin varlığı kabul edilmektedir.<sup>6</sup> Bir kısım satış işlemlerinin kayıt edilmemesi hali unutmaya örnek teşkil edebilir. Fakat böyle bir durumda hile ihtimali göz ardı edilemez. Bu konu ikinci bölümde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

### **1.4.2. Tekrarlamalar**

Bir işlemin kayıtlara birden fazla yapılması halidir. Bu gibi hallerde bir tanesi kayıtlardan düzeltme kaydı ile iptal edilir.

---

<sup>6</sup> Ahmet AKSOY, Muhasebe Denetimi, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelir Kontrolörü,(yıl belirtilmemiştir), S. 26.

Mesela; İşletme Mart 1997 ayında ödenmesi gereken senetsiz ticari bir borç için 50.000.000.- TL. ödemiştir,

11.05.1997		
320 SATICILAR HESABI	50.000.000	
100 KASA HESABI		50.000.000
12.05.1997		
320 SATICILAR HESABI	50.000.000	
100 KASA HESABI		50.000.000

Yapılan bu ödeme ayrı ayrı tarihlerde iki kere kaydedilerek hata meydana gelmiştir. Bu tür hataların düzeltilmesi bölümün takip eden kısmında ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bu kısma kadar belirtilen hatalara rastlaması halinde, hile ihtimali göz ardı edilir.

### **1.5. BİLANÇO HATALARI**

Bilindiği üzere bilanço çeşitli kesimlerde değişik şekillerde tanımlanmıştır. Bu çeşitli tanımlamaların nedeni ise bilançonun farklı yönlerden ele alınmasıdır.

Bilanço muhasebeciler açısından ele alanlara göre: “Bilanço, belirli bir tarihte, bir işletmenin kendisi ve üçüncü şahıslarla olan münasebetlerini borçlu ve alacaklı bakiyeleri şeklinde ifade eden aktif ve pasif halinde düzenlenmiş bir tablodur” şeklinde tarif edilmektedir.<sup>7</sup>

Bunun dışında bilanço mali ve ekonomik yönden ele alanlar “işletmenin mali ve ekonomik durumunun ifadesidir” şeklinde tanımlamışlardır.

VUK'nun 192'nci maddesince bilanço, “Envantere gösterilen kıymetlerin tasnifi ve karşılıklı olarak tertiplenmiş hülasasıdır. Bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki tabloyu ihtiva eder. Aktif tablosunda mevcutlar ile alacaklar ve varsa zarar, pasif tablosunda borçlar gösterilir. Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (öz sermayesini) teşkil eder. Öz sermaye pasif tablosuna

<sup>7</sup> Cemil ALVER, Muhasebe Sistemleri, Ankara 1982, S.74.

kaydedilir. Bu surette aktif ve pasif toplamları denkleştir”, biçiminde ifade edilmektedir. Bu ifadeyi formüle edecek olursak şöyle bir denklem ortaya çıkar;

$$\text{Bilanço} = \text{Varlıklar} + \text{Alacaklar} = \text{Borçlar} + \text{Öz sermaye}$$

Bilançonun düzenlenmesinde aktif kalemlerin; paraya çevrilme kolaylığı veya vadeleri, pasif kalemlerinde kısa, orta, uzun vadede ödenme durumlarına göre sıralanmasına dikkat edilir.

Bu genel açıklamadan sonra bilançoda ortaya çıkabilecek hataları şöyle sıralayabiliriz;

- a) Bilançoda yer alan aktif ve pasif kıymetlerin değerlendirilmesi,
- b) Bilançonun açıklığını bozucu hesapların kullanılması,
- c) Aktif ve pasif kalemlerin mahsup edilerek bazı hesapların bilançoda gösterilmemesi,
- d) Mizan çizelgesindeki hesap sonuçlarının bilançoya yanlış aktarılması şeklinde düzensizlikler.

### 1.5.1. Aktif ve Pasif Kıymetlerin Yanlış Değerlendirilmesi

Muhasebe, işletmenin durumu ve faaliyetleri hakkında bilgi edinmek isteyenlere, fiili sayım, ölçme, tartma suretiyle tespit yapmak, özel notlar çıkarmak, karşılaştırmada bulunmak külfetlerine katlanmadan kayıtlara dayanarak bilgi edinme imkânı sağlar.<sup>8</sup>

İşletmenin varlıkları, alacakları ve borçlarının muhasebe kayıtlarındaki değerlerinde; doğal olarak, ekonomik ve teknik nedenlere değişimler meydana gelebilir. Örneğin depoda bulunan mallarda bozulmalar, demirbaş ve makinelerde yıpranmalar, yangın vb. diğer doğal afetler nedeniyle kayıplar vb. durumlar, işletme varlıklarında meydana gelen değişiklikler muhasebe kayıtlarına yansıtılmadığı takdirde muhasebe kayıtlarından elde edilen bilgiler doğruluktan sapmış olur.

---

<sup>8</sup> Jale SİHAY, Genel Muhasebe, Gelişim Matbaası, Ankara 1982, S.16.

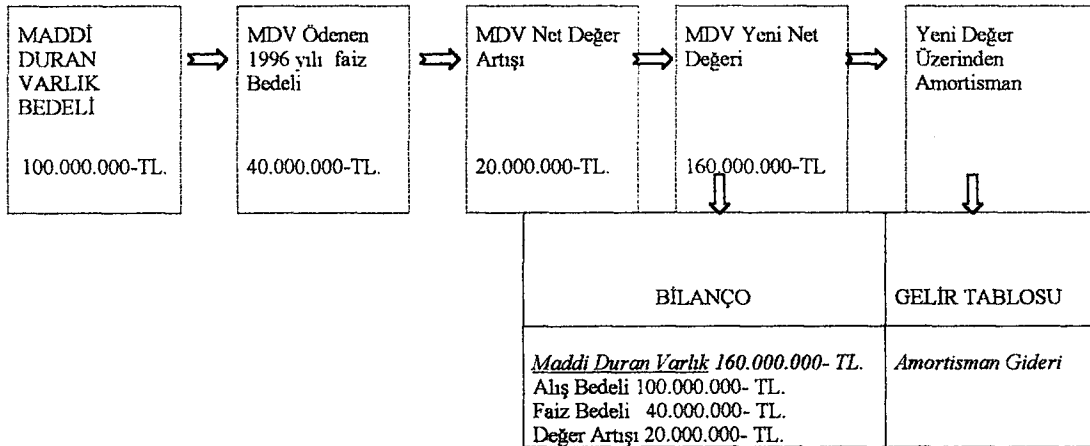
Muhasebe kayıtlarına istinaden, düzenlenen mali tabloların gerçeği yansıtabilmesi için, işletme varlıklarının ve borçlarının fiili envanterinin çıkarılması gereklidir. Bilançonun sağlıklı düzenlenebilmesi için, envanterin yapılması şarttır. TTK'nin envanter başlığının 73. maddesinde "envanter çıkarmak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek suretiyle bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları kati bir şekilde müfredatlı olarak tespit etmektir" hükmü yer almıştır.

Varlıkların değerlendirilmesinde kullanılacak "değerleme ölçüleri" muhasebe sisteminde ve kanun hükümlerinde bulunmaktadır. İşletmeye dahil iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesine ilişkin olarak TTK ve VUK bu konuya yer vermiştir. Bu farklılığın bir sonucu olarak bilançolar, ticari ve mali bilanço olarak ikiye ayrılır.

Varlıkların, alacakların ve borçların değerlendirilmesinde yapılan yanlışlıklar sonucu meydana gelen düzensizlikler bilanço hatalarından biri olarak adlandırılmaktadır.

Varsayalım, işletme 1995 yılında krediyle satın alınan ve aktifleştirilen taşıt için Mayıs 1996 yılında 40.000.000.- TL. faiz ödemiş ise; bu faiz gideri, 1996 yılında taşıtın maliyetine yüklenmesi şartıyla 1997 yılında yeniden değerlemeden yararlanabilecektir. 1996 yılında bu faiz giderinin yeniden değerlemeye tabi tutulması halinde bilançodaki taşıt, gerçek değeriyle görünemez.

1996 yılı için;



Gerçekte olması gereken ise; faiz bedelinin 1996 yılında değil 1997 yılında taşıt maliyetine eklenerek yeniden değerlemeye tabi tutulması nedeniyle 1996 yılında bilançosunda hata yapılmış olur.



Defter-i Kebir hesapları ise şöyledir:

320 SATICILAR HS.		120 ALICILAR HS.	
----	----	---	---
14.000.000.-	18.000.000.-	14.000.000.-	14.000.000

Bu şekilde hesapların birbirine mahsup edilmesi halinde, düzenlenen bilanço, işletmenin alacak ve borçlarını doğru bir şekilde göstermez. Bilanço, satıcılar ve alıcıların durumunu gerçek bir şekilde yansıtamaz. İşletme hakkında yanıltıcı bilgi verir. Bilançoda işletmenin satıcılara olan borcunun sadece 4.000.000.-TL'lık kısmı belirtilmiş olur.

#### 1.5.4. Mizan Sonuçlarının Bilançoya Yanlış Aktarılması

Hesapların tutarını ve sonuçlarını gösteren mizanın bilançoya dönüştürülmesi sırasında, hesap sonuçlarının yanlış aktarılması şeklinde meydana gelen düzensizliklerdir. Bu gruba giren düzensizlikler, nakil hatası şeklinde meydana gelir.

Örneğin, işletmenin 1996 yılı kesin mizanı aşağıdaki gibidir.

HESAPLAR	TUTARLAR		KALAN	
	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
100 KASA	140.000.000.-	102.000.000.-	38.000.000.-	-----
102 BANKALAR	600.000.000.-	540.000.000.-	60.000.000.-	-----
110 HİSSE SENETLERİ	100.000.000.-	-----	100.000.000.-	-----
	---	---	---	---

X Ticaret İşletmesi 31.12.1996 Tarihli Bilançosudur	
I. DÖNEN VARLIKLAR -----	
A. HAZIR DEĞERLER	143.000.000.-
1. Kasa	83.000.000.-
2. Bankalar	<u>60.000.000.-</u>
B. MENKUL KIYMETLER	100.000.000.-
1. Hisse Senetleri	<u>100.000.000.-</u>

Görüldüğü gibi mizandaki belirtilen kasa toplamının yanlış okunması yüzünden bilançoda kasa değeri gerçek rakamdan 45.000.000.-TL. fazla gösterilmiş olur.

Nakil hataları ile ilgili ayrıntılı bilgiler önceki kısımlarda açıklandığı için tekrar etmiyoruz.

Açıklamaya çalıştığımız ve beş grup halinde sıraladığımız muhasebe hatalarının ortaya çıkış nedenleri ve önemleri bakımından *tipik (basit) hatalar* ve *ihmaller* şeklinde de ayrıma tabi tutulması mümkündür.<sup>10</sup>

Tipik hatalar, düzenli ve yeterli muhasebe servisi bulunmayan işletmelerde her zaman rastlanılması mümkün olan hatalardır. Hatanın meydana gelmesi doğal karşılandığı takdirde, hataların düzeltilmesiyle yetinilir. Denetim sürecinde ve kapsamında değişikliğe gidilmez. Tipik hatalara örnek verecek olursak, işletme defterinde gelir veya gider sayfa toplamalarında toplama hatası yapılması veya gelir sayılan bir işlemin gider yazılması, bankaya para yatırılmış fakat kasa hesabına işlenmesi gibi hatalar kâr-zararı etkilemediğinden tipik hatalar olarak değerlendirilir. Muhasebe kayıt ve işlemlerinin bilgisayar kullanımı ile yapılması tipik hataların en aza indirgenmesini sağlamıştır.

İhmal olarak nitelendirilen hatalar ise, işletmenin muhasebe işlemlerine yeteri kadar ilgi ve özen gösterilmemesi sonucu ortaya çıkarlar. İşlemlere gerekli özenin gösterilmemesi sonucunda meydana gelen hatalar, ağır hatalar olarak da adlandırılır. Hataların ağırlığı, işletmenin hukuki yapısı, yönetim biçimi ve şekli, hatanın büyüklüğü ve tekrarına göre belirlenir. Örneğin küçük bir işletmedeki kayıt yanlışlığın yapılmasına, basit bir hata gözüyle bakılabilir. Aynı hatanın bir banka işletmesinde olması ağır hatadır. Diğer taraftan yapılan hatanın sonucu işletmelerde gösterilmeyen meblağın büyüklüğü, işletmenin cirosuna göre basit veya ağır hata olarak değerlendirilebilir.

Denetim sırasında, ihmal şeklinde belirlenen hataların meydana geldikleri alanların belirlenmesi ve bu alanlarda derinliğine araştırma yapılması gerekir. Görünüşte bilgisizlik, unutkanlık ve dikkatsizlik sonucu meydana geldikleri kabul edilen bu tür hataların gerisinde, kötü niyetin ve muhasebe hilesinin bulunabileceği hiç bir zaman göz ardı edilmemelidir. İhmal şeklinde beliren hataların, meydana

---

<sup>10</sup> Ahmet AKSOY, a.g.e., S.35.



geldiği alanlarda araştırma yapılırken örneklemelemlerle yetinilmemeli, kayıt ve belgeler eksiksiz ve kesintisiz bir biçimde denetimden geçirilmelidir.<sup>11</sup>

### **1.6. DEFTERLERDEKİ HATALARIN DÜZELTİLMESİ**

Defterlerde çeşitli nedenlerle hatalar yapılabilir. Defterlerde yapılan yanlış kayıtların nasıl düzeltileceği VUK 217. Maddesinde açıklanmıştır. Buna göre, yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlıkların muhasebe kurallarına göre düzeltilmesi gerekir. Diğer defterlerdeki (defter-i kebir, envanter, günlük kasa, işletme hesabı esasına göre perakende satış ve hasılat defteri, imalat defteri vs.) kayıt ve rakam yanlışlıklarının ise, üzerleri okunacak şekilde çizilerek üst ya da yan taraflarına doğrusunun yazılması suretiyle düzeltilmesi gerekir. Defterlere geçirilen kayıtları kazımak, silmek ve karalamak suretiyle okunamaz duruma getirmek yasaktır.

Aşağıda muhasebe defterlerinde yapılabilecek yanlışlıklar ve bunların düzeltilmesi açıklanmıştır.

#### **1.6.1. Yevmiye Defterlerindeki Hataların Düzeltilmesi**

Yevmiye defterinde yapılan hatalar başlıca dört şekilde olabilir. Bunlar;

- Hesap isimlerindeki yanlışlıklar,
- Maddenin rakamlarında yapılan yanlışlıklar,
- Bir kaydın deftere geçirilmesinin unutulması,
- Aynı kaydın deftere birden fazla yazılması.<sup>12</sup>

#### **1.6.2. Hesap İsimlerindeki Yanlışlıklar**

Hesap isimlerin yapılan yanlışlıklar çeşitli şekillerde olabilir;

---

<sup>11</sup> Mehmet AKTUĞLU, Denetleme ve Revizyon, İzmir 1973, S.69.

<sup>12</sup> Zülküf KANAT, Vergi Kanunlarına Göre Örnekleriyle Defter Tutma, Vergi Yayınları, Ankara 1983, S.158.



a) Maddenin her iki tarafındaki hesap isminin yanlış yazılmış olması

Maddenin her iki tarafındaki hesap isimlerinin yanlış yazılmış olması durumunda, önce bu maddenin tersi yapılarak yanlış kayıt iptal edilir ve doğru kayıt yapılır. Böylelikle yevmiye defterine bir işleme ait üç yevmiye maddesi yazılmış olur.

Örneğin, işletmeye 01.05.1997 tarihinde %15 KDV hariç 50.000.000.-TL'lık bir büro makinesi peşin olarak satın alınmış ve aşağıdaki kayıt yapılmıştır.

112	153 TİCARİ MALLAR HESABI	50.000.000	
	191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	7.500.000	
	321 BORÇ SENETLERİ HS.		57.500.000
	..... nolu faturalı büro makinesi alış		

Görüldüğü gibi, büro makineleri, demirbaş olarak ve bu hesaba yazılacak olmasına rağmen, yanlışlıkla 153 TİCARİ MALLAR HESABINA yazılmıştır. Peşin parayla alındığı halde senetli olarak alınmış gibi kayıt yapılmıştır. Bu durumda, hatayı düzeltmek için öncelikle yanlış maddenin tersinin kaydı yapılır.

113	321 BORÇ SENETLERİ HS.	57.500.000	
	153 TİCARİ MALLAR HESABI		50.000.000
	191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		7.500.000
	önceki hatalı maddenin iptal edilmesi		

Bundan sonra maddenin doğru şekli yeniden kaydedilir.

114	255 DEMİRBAŞLAR HESABI	50.000.000	
	191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	7.500.000	
	100 KASA HESABI		57.500.000
	..... nolu faturalı büro makinesi alış		

Örneğimiz hatanın aynı anda fark edildiği varsayımına göre yapılmıştır. Eğer başka bir günde fark edilirse o anda düzeltilir.

Yevmiye toplamlarının mizan toplamlarını tutması için yanlış ve düzeltme kayıtlarının defter-i kebire geçirilmesi gerekir. Bu suretle hatalı madde defter-i kebire de hatalı olarak geçmiş olur. Daha sonra kaydedilen düzeltme maddeleri defter-i kebire aktarılınca, hatalı işlem düzeltilmiş olur.

135 TİCARİ MALLAR HS.		100 KASA HESABI		191 İNDİRİLECEK KDV HS.	
---	---	---	---	(112) 7.500.000-	(113) 7.500.000
(112) 50.000.000-	(113) 50.000.000.-	(114) 57.500.000-	(114) 7.500.000-		

321 BORÇ SENETLERİ HS.		255 DEMİRBAŞLAR HS.	
---	---	---	---
(113) 57.500.000-	(112) 57.500.000.-	(114) 50.000.000-	

b) Hesap isimlerinden birinin doğru değerinin yanlış kaydedilmiş olması

Örneğin, işletme 17.07.1997 tarihinde Yıldız Ticarete % 10 KDV hariç 1.200.000.- TL'lık malı senet karşılığında satmıştır.

50	120 ALICILAR HESABI	1.320.000	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI		1.200.000
	391 HESAPLANAN KDV HS.		120.000
	..... nolu faturalı mal satışı		

Yukarıdaki örnekte maddenin borç tarafı yanlıştır. Alacak tarafında hata yoktur. Alacak senetleri hesabının kullanılması gerekirdi. Alıcılar hesabının alacaklandırılarak 121 ALACAK SENETLERİ HESABI'nın borçlandırılması suretiyle yapılan hata düzeltilmiş olur.

51	121 ALACAK SENETLERİ HESABI	1.320.000-	
	120 ALICILAR HESABI		1.320.000-
	önceki maddenin düzeltilme kaydı		

Bu maddeler defter-i kebire aşağıdaki şekilde kaydedilmiş olur,

120 ALICILAR HS.		121 ALACAK SENETLERİ HS.	
---	---	---	---
(50) 1.320.000-	(51) 1.320.000.-	(51) 1320.000-	
391 HESAPLANAN KDV HS.		600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.	
---	---	---	---
	(50) 120.000.-		(50) 1.200.000-

### 1.6.3. Maddenin Rakamlarında Yapılan Yanlışlıklar

Bu durumlarda, hesap isimlerinin doğru yazılmış olmasına rağmen, rakamların yanlış yazılmış olması söz konusudur.

#### a) Maddenin her iki tarafındaki rakamların eksik yazılmış olması

Örneğin, işletme 10.05.1997 tarihinde 21.000.000.- TL'lık alacak senedini tahsil etmiştir.

21	100 KASA HESABI /	12.000.000-	
	121 ALACAK SENETLERİ HESABI		12.000.000-
	senedin tahsil kaydı		

Bu durumda maddenin her iki tarafında 9.000.000.-TL'lık eksiklik olduğu için, bu yanlışlığın farkına varıldığı anda aşağıdaki gibi kayıt yapılacaktır.

22	100 KASA HESABI /	9.000.000-	
	121 ALACAK SENETLERİ HESABI		9.000.000-
	önceki maddenin eksik kısmının tamamlanması		

100 KASA HESABI		121 ALACAK SENETLERİ HS.	
(21) 12.000.000-	---	---	(21) 12.000.000-
(22) 9.000.000-			(22) 9.000.000.-

#### b) Maddenin her iki tarafındaki rakamların fazla yazılmış olması

Örneğin, 20.06.1997 günü bankadaki hesaba 6.700.000. -TL. yatırılmıştır.

43	102 BANKALAR HS.	7.600.000-	
	100 KASA HESABI		7.600.000-
	bankaya yatırılan nakit kaydı		

Bu durumda, fazla kaydedilmiş olan 900.000.- TL. ters bir madde ile iptal gerekir.

44	100 KASA HESABI	900.000-	
	102 BANKALAR HESABI		900.000-
	43. maddenin fazla yazılan kısmın iptal kaydı		

<u>100 KASA HESABI</u>		<u>102 BANKALAR HESABI</u>	
(44) 900.000-	(43) 7.600.000-	(43) 7.600.000-	(44) 900.000-

c) Yevmiye maddesinin yalnızca bir tarafındaki rakamların eksik yazılmış olması

Örneğin, 30.08.1997 günü satıcılara 40.000.000.- TL. depozito verilmiştir.

32	126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEM. HS.	4.000.000-	
	100 KASA HESABI		40.000.000-
	satıcılara verilen depozito		

Bu hatayı düzeltmek için tek taraflı bir madde yapılır. Yani;

33	126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEM. HS.	36.000.000-	
	32. maddenin eksik kaydedilen kısmının tamamlanması kaydı		

<u>100 KASA HESABI</u>		<u>126 VERİLEN DEP. VE TEM. HS.</u>	
(32) 40.000.000-		(32) 4.000.000-	(33) 36.000.000-

d) Yevmiye maddesinin bir tarafındaki rakamın doğru diğerinin ise fazla kaydedilmiş olması

Örneğin, 16.04.1997 tarihinde 24.000.000.- TL'lık borç senedi bankadan ödenmiştir.

51	321 BORÇ SENETLERİ HESABI	240.000.000-	
	102 BANKALAR HESABI		24.000.000-
	borç senetlerinin ödenmesi		

Yapılan kayıta borç senetleri hesabı 216.000.000.- TL. bir fazlalık bulunduğundan yalnızca borç senetleri hesabı bu miktar kadar alacaklandırılır. Tek taraflı bir madde ile fazlalık iptal edilir.

60	321 BORÇ SENETLERİ HS.	216.000.000-	
	51. maddenin fazla yazılmış olan kısmının iptali		

<u>321 BORÇ SENETLERİ HS.</u>		<u>102 BANKALAR HESABI.</u>	
(51) 240.000.000-	(60) 216.000.000-	(51) 24.000.000-	

#### 1.6.4. Bir Kaydın Deftere Geçirilmesinin Unutulması ve Tekrarlanması

Bir kaydın deftere geçirilmesinin unutulması halinde, hatanın farkına varıldığı tarihte o işleme ait madde yevmiye defterine kaydolunur.

Unutma ve tekrarlamalar konusu önceki kısımlarda ayrıntılı olarak örneklerle açıklanmıştır.

#### 1.6.5. Defteri Kebirdeki Ve Diğer Defterlerdeki Hataların Düzeltilmesi

Kayıt yapılırken, defter-i kebirde ya da diğer defterlerde (envanter, günlük kasa, imalat, amortisman vs.) bazı hatalar yapılabilir.

VUK'nun 217. Maddesi hükmü gereğince, defter-i kebirde ve diğer defterlere rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde, bu yanlışlığı düzeltmek için yanlış yazı ve rakamlar okunaklı şekilde çizilir. Üst yada alt tarafına veya ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılır. Yazılan rakamlar başka bir hesabın borcuna ya da alacağına

yazılmışsa yazıldığı yerde çizilerek iptal edildikten sonra ilgili olduğu hesaba kaydedilir.<sup>13</sup>

Muhasebe düzensizliklerinin düzeltilmesinde kurallara uyulmaması muhasebe kayıtlarına olan güveni sarsabilir.

### **1.7. HATALARIN ÖNLENMESİNDE ALINAN TEDBİRLER**

Yapılan muhasebe hatalarını en aza indirmesi için çeşitli yöntemler izlenmektedir. Bir teşebbüsün hesaplarının, belge ve işlemlerinin sistemli bir şekilde incelenmesine *revizyon* adı verilir. İşletmeler hatalarını en az düzeye indirmek için iç ve dış revizyondan yararlanmaktadırlar.

İlk önce denetimi kendi bünyelerinde sağlamak için muhasebe müdürü veya işletme sahipleri, işlem ve kayıtları kontrol ederler. Bu çalışmalar belirli aralıklarla yapılır. Hataların önlenmesi için muhasebe kayıt ve işlemlerin dikkatli yapılması sağlanır. Fark edilen hatalar anında düzeltilir. Bütün bu çalışmalara iç revizyon adı verilir. İşletmeye mali bir külfet olmadan hatalar önlenmiş olur.

Kendi imkânları ile denetim çalışmaları yeterli olmayan firmalar uzman kişilerden yardım isterler. Dış revizyon adı verilen bu çalışmalar yeminli mali müşavirler arasında ücret karşılığında yazılı bir sözleşme imzalanır. Bu sözleşmeye göre muhasebe işlem ve kayıtları onlar tarafından kontrol edilerek tespit edilen hatalar düzeltilir. Bu incelemeler iç revizyona göre daha gerçekçi olmaktadır. Müşavirlerin işletmeden kişisel çıkarları olmadığı için yapılan hataları gizlemeye ihtiyaç duymazlar. Daha gerçekçi bir inceleme yapılmış olur. Türkiye’de 1990 yılından günümüze bu çalışmalar yapılmıştır. 1996 yılında yıllık hasılatı 30 milyar TL. ve aktif toplamı 25 milyar TL. olan işletmeler kanunen yeminli mali müşavirlerle çalışmak zorundadırlar.

Teknolojik gelişmeler sonucu hataların en aza indirilmesi daha kolay olmaktadır. Bilgisayar ile yapılan kayıt ve işlemlerinin kontrol edilmesi daha kısa

---

<sup>13</sup> Ramazan ABAY, Ticaret ve Şirketler Muhasebesi, Milli Eğitim Yayınları, İzmir 1985, S.288.

zamanda yapılır. Hazırlanmış olan muhasebe paket programlarında hatalar anında ekranda gösterilerek düzeltilmesi sağlanır.

Önemli olan tedbirlerden birisi de muhasebecilerin eğitimine önem verilmesidir. Muhasebe ilkelerinin iyi kavranılması sağlanmalıdır. Bu konularla ilgili sürekli gelişmeleri takip etmeleri gerekmektedir.



## 2. BÖLÜM

### MUHASEBE HİLELERİNİN YAPILIŞ BIÇIMLERİ VE NEDENLERİ

#### 2.1. MUHASEBE HİLELERİNE GENEL BİR BAKIŞ

Muhasebe hatalarını incelediğimiz kısımda hata ile hilenin en bariz farkının bilinçli yapılması ve haksız menfaat gözetip gözetmediği yönlerinden ortaya çıktığını açıklamıştık. Başkalarını yanıltma amacı taşıyan ve muhasebe kayıt ve işlemlerinde bilinçli olarak meydana gelen düzensizlikler muhasebe hileleri olarak adlandırılır.

Yapılan yolsuzlukları gizlemeye yarayan muhasebe hileleri o kadar çeşitli ve zengindir ki bunların hepsini bir araya toplamak pek güçtür. İnsan zekası sürekli arayış içerisindedir. “Hata ve hile insanların mahsulüdür. Bunlardan birincisi şahsın dikkatsizliğine, ikincisi tehlikeli bir ahlak değişmesine delalet etmektedir.”<sup>14</sup>

Hileler kötü niyet sahibi zekâların mahsulü olduğuna göre, dürüst insanların bunlara kurban gitmemesi için bu hilelerden ne şekilde korunmaları lazım geldiğini bilmek istemeleri kadar tabii bir şey olmaz.<sup>15</sup> Bu bölümde uygulamalarda sık sık rastlanan muhasebe hileleri kendi aralarında gruplandırılarak açıklanmaya çalışılmıştır.

Hileleri tamamen önlemek mümkün değildir. “Hileyi kontrol altına alabilmenin en iyi yolu, bu fiili işleme olanağını, buna niyetli insanların ulaşamayacağı bir yere çıkarmaktır.”<sup>16</sup>

Hataların nedenleri ve esas unsuru dikkatsizlik olduğunu ilgili bölümde açıkladığım için burada yeniden ele alınmayacaktır.

---

<sup>14</sup> Joseph REISER, a.g.e., S.81.

<sup>15</sup> H. Gökhan GÜL, Muhasebe Hesaplarının Denetimi, Ankara 1990, S.94.

<sup>16</sup> Arthur HOLMES ve Wayne: SOVERMEYER, Muhasebe Denetimi “Auditing” Standartları ve Yönetimleri, I.Bilimsel Yayınlar Derneği, Yayın No:5, Ankara 1975, S.134.



Hile, genelde yeterli derecede bir kontrolün mevcut olmamasıyla ortaya çıkar. Ancak kontrol, her zaman hilekârın hilesine mani olamaz. Hile bazen mevcut olmayan bir maksatla başlar. Örneğin; ani olarak paraya ihtiyaç duyan bir veznedar hemen iade etmek ümidi ile vezneden para çeker. Günler geçer fakat bu kişinin durumunda olumlu bir gelişme olmadığı için parayı iade edemez ve açığını kapatmak için hileli yollar aramaya başlar. Bu onun ilk adımı olur.

Hile konusunda bu genel açıklamaları yaptıktan sonra, hileyi bir de meydana getirenler yönünden ayrıma tabi tutabiliriz:

- a) İşletme çalışanlarının ( muhasebeci, veznedar vs.) hileleri,
- b) İşletme yöneticilerinin ( finansman yöneticileri, işletme müdürü vs.) hileleri ve
- c) İşletme sahiplerinin hileleri .

Şüphesiz bunların her birinin maksadı birbirinden farklıdır. İşletme çalışanlarının muhasebe hileleri, işletme sahibinin zararına hırsızlık, dolandırıcılık ve benzeri yollarla mal edinmelerinin gizlenmesini amaçlar. İşletme yöneticileri de, işletme kârını yüksek göstermek, fazla prim almak, üçüncü şahıslar zararına kendilerine ve işletmeye çıkar sağlamak üzere işlemleri gizleyebilmek amacıyla muhasebe hilelerine başvurabilirler.

Örneğin, işletme 1998 yılında bankaya kredi için müracaat edilmesine karar vermiştir. Bankalar kredi talebinde bulunan işletmelerin son yıllara ait mali tablolarını inceleyerek kredi verilip verilmemesini kararlaştırırlar. Bunu bilen işletme yöneticisi bilançoğu güzelleştirerek hazırlık yaparlar.

İşletme sahiplerinin yaptıkları muhasebe hileleri ise; üçüncü şahıslar zararına çıkar sağlanması ve vergi kaçırılması amacına yöneliktir. Bu tip hileler işletme faaliyetlerini ve faaliyet sonuçlarının başka gösterilmesi şeklinde meydana geldiği için işletmenin mali yapısını gösteren tabloları doğrudan etkiler.

Muhasebe hilesine başvurma amaçları çok çeşitli olabilir. Bunları şu şekilde sıralamak mümkündür,<sup>17</sup>

- a) Kişisel çıkarların gizlenmesi,
- b) Ortakların birbirlerini yanıltma istekleri,
- c) Daha az kâr dağıtma isteği,
- d) Yolsuzlukların gizlenmesi,
- e) Hak edilmeyen teşviklerden yararlanma isteği,
- f) Vergi kaçırma düşüncesi.

Bu saydığımız hilelerin sonuçların etkisi bakımından ve ilgilendirdiği kesimin önemi açısından “vergi kaçırılması” amacı ile yapılan hileler üçüncü bölümde açıklanacaktır.

## **2.2. MUHASEBE HİLELERİNİN ORTAYA ÇIKIŞ ŞEKLİNE GÖRE SINIFLANDIRILMASI**

### **2.2.1. Kastî Hatalar**

Muhasebe hatalarının “matematik hataları, kayıt hataları, nakil hataları, unutmama ve tekrarlama ile bilanço hataları olduğunu ve bu hatalar gayri meşru bir menfaat sağlamak maksadıyla bilinçli olarak yapılanlara ise kastî hata” olduğunu birinci bölümde açıklamıştık. Bazı sonuçların gerçekleştirilmesi için yapılan muhasebe hatalarının bilinçli olarak yapılmasında hata, hileye dönüşmektedir. Sözelimi, bir gider hesabının borç toplamı fazla yazılmak suretiyle bir hesap hatası yapılmış, buna karşılık bir gelir hesabının alacak toplamı değiştirilmiş olursa böylelikle bir yandan işletme kârı azaltılmış, diğer yandan gelir miktarı da aynı miktarda eksik gösterilmiştir.<sup>18</sup>

### **2.2.2. Kayıt Dışı İşlemler**

Haksız menfaat sağlamak maksadıyla bir takım işlemlere ilişkin belgelerin alınmaması veya alınan belgelerin gizlenerek, işlemlerin defterlere kaydedilmemesi

---

<sup>17</sup> Denetim İlke ve Esasları , Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, Cilt 1, İstanbul 1996, S.128.

<sup>18</sup> Denetim İlke ve Esasları, a.g.e., S.129.

şeklinde muhasebe hilelerine yer verilmesi mümkündür. Kayıt dışı işlem satış hasılatını gizleyerek vergi kaçırma amacı ile yapılır. Satışı belgesiz yapılan malın işletme girişi de belgesiz ise matrah farkı, satış bedeli ile o malın maliyeti arasındaki farktır. Ancak satışı kayıtlara yansıtılmayan malın işletmeye girişi yapılmışsa satış bedelinin tamamı matrah farkı olur.

Rakamsal olarak ifade edecek olursak;

- 1) 100.000.000.- TL. değerindeki mal fatura düzenlenmeden peşin alınmıştır. Aynı mal belgesiz olarak 110.000.000.- TL'ya peşin olarak satılmıştır. Bu durumda,

110.000.000.- TL. – 100.000.000.- TL. = 10.000.000.- TL. matrah farkı olur.

- 2) 100.000.000.- TL. değerindeki mal faturalı olarak alınmıştır. Bu mal fatura düzenlenmeden 110.000.000.- TL'ya satılmıştır. Matrah farkı satış bedelinin tamamı, yani 110.000.000.- TL. olur. Tam tersi, faturasız mal alınmış, faturalı satılmış ise matrah 110.000.000.-TL. olur.

VUK 3. Maddesi gereğince her iki durumun tespiti için fiili ve kaydı envanter yapılır.

İşletme satış hasılatını gizlemek için kayıt dışı işlemler yapabileceği dikkate alınır.

Örneğin, işletmenin vermiş olduğu bilgiler şöyledir;

Dönem Başı Mal Mevcudu	100.000.000.-
Dönem İçi Alışlar	150.000.000.-
Dönem Sonu Mal Mevcudu	50.000.000.-
Satışlar	<u>100.000.000.-</u>

Satışları hesaplamak için temel denklem kullanılır:

Dönem Başı Mal Mevcudu + Alışlar = Dönem Sonu Mal Mevcudu + Satışlar

100.000.000.- + 150.000.000.- = 50.000.000.- + Satışlar

Satışlar = 250.000.000.- - 50.000.000.-

Satışlar = 200.000.000

İşletmeye ait satışlar 200.000.000.- TL. olarak hesaplanmıştır. İşletmenin beyan ettiği satış miktarı 100.000.000.- TL. olduğuna göre 100.000.000.-TL'lık fark faturasız satışı göstermektedir. İşletme kayıt dışı işlem yaparak 100.000.000.- TL'lık satışını gizlemiştir.

Kayıt dışı işlem yapan işletmelerin defter kayıtları gerçek durumu yansıtmadığından, ihtiyaca salih değildir ve tespit edilen matrah farkları re'sen tarhiyat gerektirir. (VUK 30 Madde)

### 2.2.3. İşlemden Önce Veya Sonra Kayıt

İşletme faaliyetlerinin düzenli bir şekilde ve zamanında defterlere kaydedilmesi gerekir. İşlem yapıldığı tarih itibariyle Vergi Usul Kanununun 219. maddesine göre muhasebe kayıtlarının yapılması için tanınan süre 10 gündür.

İşlemin gerçekleşme tarihinden önce veya sonraki bir tarih itibariyle kaydedilmesi gizli bir amacın varlığını gösterir. Bunlara örnek vermek gerekirse, yıl sonlarında işletmeye giren malların kaydını dönem sonuna bırakarak işletmenin stoklarını eksik gösterilmesi gibi. Gelecek dönemlerde kasaya girecek olan para tutarını bilançonun kapanışından önce kaydedilerek dönem sonunda nakdi fazla göstermek şeklindeki işlemler bir başka örnek olarak verilebilir.

Örneğin, işletmenin 25.12.1996 günü hesapları şöyledir;

100 KASA HS.	
---	---
56.500.000-	17.000.000.-

120 ALICILAR HS.	
---	---
241.000.000-	

120 Alıcılar Hesabı'ndaki 200.000.000.- TL'lık alacağın tahsil tarihi 02.01.1997 olarak önceden kararlaştırılmıştır. Bilançoda nakdi fazla göstermek için bu para vaktinden önce kayıtlara geçirilir.

100 KASA HESABI /	200.000.000.-	
120 ALICILAR HESABI		200.000.000.-
alacağın tahsili		

100 KASA HS.		120 ALICILAR HS.	
56.500.000.-	17.000.000.-	----	----
200.000.000.-	----	241.000.000.-	200.000.000.-
256.500.000.-	17.000.000.-	241.000.000.-	200.000.000.-
17.000.000.-		200.000.000.-	
239.000.000.-		41.000.000.-	

Dönem sonu bilançosunda kasa, gerçek rakamından 200.000.000.-TL. fazla gösterecektir.

#### 2.2.4. Uydurma Hesapların Açılması

Muhasebe yolsuzluklarının bir çeşidi de aldatıcı hesaplar kullanmak suretiyle yapılanıdır. Değişik amaçlarla, işlemlerin gerçek anlamını gizleyen ve başka şekillerde anlaşılmasına neden olan hesaplara kaydedilmesi mümkündür. İşletmenin durumunu iyi göstermek üzere, işletme borçlarının ortaklar cari hesabına alınması ve ortağın işletmeden alacağı şeklinde gösterilmesi veya protesto edilmiş bulunan alacak senetlerinin, senetsiz alacak hesabına alınarak protesto işleminin gizlenmesi, yanıltıcı ve aldatıcı hesap kullanımına örnek verilebilir.

Denetimler sırasında rastlanılan İskenderun - Kayseri arasında akaryakıt nakliyesi yapan bir işletme ilginç bir örnektir. Ağustos ayında 6 milyar TL. akaryakıt ile İskenderun'dan hareket eden tankerlerin Kayseri'ye ulaşması sonucu aşağıdaki kayıt yapılmıştır.

631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞ. GİD. HS.	500.000.000-
100 KASA HESABI	500.000.000-
buharlaşma nedeniyle	

Bu kayda göre nakliye sırasında 500.000.000- TL'lık akaryakıt tankerlere dolum, boşaltım ve nakliye sırasında buharlaşmıştır.

6.000.000.000.-TL. – 500.000.000.-TL. = 5.500.000.000.-TL. geriye kalan akaryakıt olarak hesaplanmaktadır.

Gerçekte sadece 200.000.000.- TL'lık buharlaşma olmuşsa 300.000.000.- TL'lık akaryakıt belgesiz olarak satılacaktır.

Uydurma hesaplar belgesiz ve kayıt dışı olarak yapılan işlemleri denkleştirmek amacı ile kullanılır. Burada hem işlem hem de belge vardır, ancak işlem ile belge içeriği birbirinden farklıdır. Oysa, akaryakıt satış hasılatlarının hesaplanmasında Petrol İşleri Genel Müdürlüğü'nce bildirilen yoğunluk ve fire oranlarının uygulanması gerekmektedir.<sup>19</sup>

Uydurma hesap kullanmak suretiyle muhasebe hilesinin yapılması ise; gerçekte olmayan veya işletme ile ilgisi bulunmayan şahıs ve firmalara satış gösterilmesi, iş gördürülmesi, inşaat ve üretim yaptırılması, avans ve kapora verilmesi, alım ve satımlarda komisyoncu gösterilerek adlarına ücret tahakkuk ettirilmesi, daha sonra bu şahıs ve firmalara ödenmiş gösterilen veya alacak kaydedilen tutarların işletmeden alınması ve ödemelerin yazılarak hesapların kapatılması şeklinde meydana gelmektedir.<sup>20</sup>

Bunu örneklendirmek gerekirse; mevcut olmayan bir müşterinin hesabına 20.000.000.-TL'lık mal satışı kaydedilir. Aradan bir müddet geçtikten sonra bu müşteri hesabı alacaklandırılarak diğer başka bir hesap borçlandırılmak suretiyle

<sup>19</sup> Danıştay Üçüncü Daire, Esas No:1988/1877, Karar No:1989/360 ve

Danıştay Üçüncü Daire, Esas No:1993/831, Karar No:1993/3892.

<sup>20</sup> Ahmet AKSOY, a.g.e., S.50.

müşterinin hesabı kapatılır. Bu suretle mal işletmeden çıkmış ve bedeli işletme aleyhine açıktan tahsil edilmiş olur.

### **2.2.5. Belgelerde Sahtekârlık Ve Yanıltıcı Belge Kullanılması**

213 Sayılı VUK'nun 229. maddesinde fatura; satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya iş yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmıştır. Kanun'un devamında ise; faturanın şekline, düzenlenmesi sırasında uyulması gereken esaslara, fatura düzenlemek zorunda olan mükelleflere ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Örneğin; emtia satımından itibaren 10 gün içerisinde faturanın düzenlenmesi zorunludur. VUK'nun 3239 sayılı kanununa göre "Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır" hükmüne yer verilmiştir. Bunun sonucu olarak bu<sup>21</sup> süre içerisinde fatura düzenlemeyen mükellef için özel usulsüzlük cezası kesilir.

Diğer taraftan, 28 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nde de; sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin tarifi yapılarak konuya açıklık getirilmiştir. Buna göre; hukuki geçerliliği sağlayan zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belgeler "sahte belge" olarak tanımlanmıştır. Sahte belge kullanımının bir çok nedeni olmakla birlikte, yaygın olan diğer kullanım nedenleri aşağıda belirtilmiştir:

- Ücretlilere vergi iadesi uygulaması,
- Kaynak Kullanım Destekleme Primi, Fon Kaynaklı Kredi Kullanımı ve benzeri gibi primlerden yararlanabilmek,
- Devlete iş yapan müteahhitlerin hak edişlerini zamanında alamamaları nedeniyle, alamadıkları hak edişin KDV'ni ödememek,
- Kamu kurumları, dernekler, kooperatifler v.b. kurumların yöneticilerince yolsuzluk amaçlı kullanılması,

---

<sup>21</sup> Danıştay Üçüncü Daire, Esas No: 1988/1433, Karar No:1990/2025.

- Enflasyon nedeniyle işletmede ya da öz sermayede doğan aşınmadan , vergiyi da az ödeyerek kurtulma güdüsü,<sup>22</sup>
- Sektördeki rekabet nedeniyle artan maliyetlerden (vergi yükünü sahte belge kullanarak azaltma yoluyla) kurtulma.<sup>23</sup>

Evrak ve belgede hile yapılması belge sahtekârlığını ifade eder. Muhasebe işlemleri belgelere dayandırılmak suretiyle defterlere kaydedilir. Gerçekte olmayan bir olayın muhasebe kaydının yapılabilmesi için sahte evraka ihtiyaç duyulur. Uygulamada bu şekilde düzenlenmiş faturalara **naylon fatura** denilmektedir.

Belge sahtekârlığı iki şekilde gerçekleştirilebilir. Birincisi hem belgenin hem de içeriğinin gerçek olmamasıdır. Tam anlamı ile sahte fatura kullanılması durumudur. İkincisi faturanın kendisinin gerçek olup, içeriğinin gerçeğe uygun olmamasıdır. Bu gibi durumlarda alınan ya da satılan malın miktarı veya fiyatı gerçek dışı beyan edilir.

VUK'nun 227. Maddesinde 3505 sayılı kanun ile eklenen ve 10.12.1988 tarihinden itibaren yürürlüğe giren hükme göre kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler Vergi Kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.

Sahte faturanın türlerini ve özelliklerini kısaca şu başlıklar altında toplayabiliriz;

1. Gerçek alıcısı adına düzenlenmeyen faturalar,
2. Başkalarına ait faturaların düzenlenmesi,
3. Mükelleflerin faturalarına benzetilerek bastırılan faturalar,

---

<sup>22</sup> Şükrü KIZILOĞLU, Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ya da Bunları Bilerek Kullanma, Vergi Dünyası, Ankara 1997, S.20.

<sup>23</sup> Şükrü KIZILOĞLU, a.g.m., S.20.



4. Mükellef olmayan kişilerce anlaşmalı veya anlaşmasız matbaalara yasadışı yollardan bastırılarak düzenlenen faturalar,
5. Mükellefler tarafından kendi faturalarının, yasadışı yollardan, anlaşmalı veya anlaşmasız matbaalara bastırılarak düzenlenmesi.

Gerçekte ticari bir faaliyet gösterecek ekonomik gücü olmayan şahıslar, sanki ticari bir faaliyet gösterecekmiş gibi mükellefiyet tesis ettirerek, belli bir komisyon karşılığında fatura düzenlemektedirler. Bu tip sahte fatura düzenleyenleri organize olanlar, olmayanlar ve başkaları tarafından paravan olarak kullanılanlar biçiminde sınıflandırmak mümkündür.<sup>24</sup>

#### **a) Organize Biçimde Sahte Fatura Düzenleyenler:**

Sahte fatura düzenleyerek haksız kazanç elde etmek isteyenler kimi zaman gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olarak, kimi zamanda Limited Şirket kurarak mükellefiyet tesis ettirmektedirler. Ayrıca Ticaret Odası'na ve SSK'ya da kayıt yaptırmaktadırlar. VUK'nun mükellefiyet ve fatura düzenlemeye ilişkin hükümlerine uymaktadırlar. Düzenli olarak beyannamelerini vermektedirler. Özetle mükellefiyetle ilgili şekli bütün ödevlerini yerine getirmektedirler. Organize olarak sahte fatura düzenleyen bu tür "mükellefler" yasal defter ve belgelerini çoğunlukla inceleme elemanlarına yandı veya çalındığı veya benzeri gerekçelerle ibraz etmemektedirler. Bunların bir kısmının kendi giriş faturaları da sahte olduğu için karşıt vergi incelemeleri ile kolaylıkla tespit edilebilmektedir. Bu tür şahıslar defter ve belgelerinin su baskınıza uğradığı, yandı veya sair surette zayi olduğu gerekçesiyle ellerindeki hazır mahkeme kararlarını ibraz etmektedirler.<sup>25</sup>

#### **b) Bireysel Olarak Sahte Fatura Düzenleyenler:**

Organize olmadan bireysel olarak düzenlenen sahte faturalarda ise haksız kazanç elde etmek için mükellefiyet tesis ettirilmiştir. Ancak bu kişiler çoğu

---

<sup>24</sup> Sakıp ŞEKER, "İlk Giren-İlk Çıkan Yönteminin Vergisel Boyutu", Yaklaşım Dergisi, Ankara 1994, S.51.

<sup>25</sup> Sakıp ŞEKER, a.g.m., S.51.

zaman düşük seviyede eğitim görmüş, vergi kanunları hakkında hiçbir bilgiyi sahip olmayan kimselerdir. Bunlar çevrelerinde gördükleri sahte faturacıardan öğrendikleri veya duydukları bilgilere göre mükellefiyet tesis ettirip sahte fatura ticareti yapmaktadırlar.

Organize olmayan sahte faturacılar mükellefiyete ilişkin yükümlülüklerini şeklen de olsa yerine getirmediklerinden faaliyetleri, vergi dairesindeki tarh dosyaları üzerinden yapılan incelemelerden kolayca anlaşılabilir. Bu tip mükellefler, mükellefiyet tesis ettirip, belge basım iznini aldıktan sonra bildirdikleri adreslerinde bir daha bulunmamaktadır.<sup>26</sup>

Bu genel açıklamadan sonra bu tip mükelleflerin özelliklerini aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:

- Eğitim düzeyleri düşüktür,
- Vergi kanunları hakkında bilgileri yoktur,
- Çevrelerinden öğrendikleri veya duydukları bilgilere göre mükellefiyet tesis ettirir ve naylon fatura düzenlerler,
- Sık sık vergi dairesi değiştirirler,
- Faturaları beyannamelerine intikâl ettirmezler veya düşük meblağlar beyan ederler,
- Fatura basım iznini aldıktan sonra adreslerini terk ederler,
- Gerçek bir ticari ilişkide bulunacak ekonomik güçleri yoktur,
- Bazen, beyannamelerine istinaden, küçük meblağlarla KDV öderler,
- İkametgâh adresleri genellikle doğru değildir,

---

<sup>26</sup> Sakıp ŞEKER, a.g.m., S.52.

- Cilt halinde boş koçan sattıklarında faturaların tarihleri ve seri numaraları arasında uyumsuzluk olabilir,
- Tarh dosyasının incelenmesi sonucunda kolaylıkla tespit edilebilirler.

**c) Paravan Olarak Kullanılan Kişiler:**

Bu kişilerin özelliklerini de aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:<sup>27</sup>

- Eğitim düzeylerinin düşük ve işsiz olmaları nedeniyle kolaylıkla kandırılabilen kişilerdir,
- Sigortalı veya şirket ortağı yapılacakları bahanesiyle ellerinden vekâletname v.b. belgeleri alınarak Vergi Dairesi'ne mükellefiyetleri tesis ettirilir,
- Bastırılan ve düzenlenen faturaları görmezler,
- Vergi Dairesi veya Denetim elemanları tarafından çağrılmaları üzerine olayın farkına varırlar.

Maliye Bakanlığı verilerine göre (Haziran 1993 itibariyle), sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği vergi inceleme raporu ile tespit edilen ve haklarında yasal işlem yapılan Mükelleflerin Hukuki Kuruluş türlerine göre dağılımı şöyledir:<sup>28</sup>

Limited Şirketler	182
Anonim Şirketler	121
Adi Komandit Şirketler	7
Kollektif Şirket	16
Ferdi İşletme	<u>182</u>
TOPLAM	<u>508</u>

---

<sup>27</sup> Osman OKUR, "Sahte Fatura; Kullanım Nedenleri, Vergilen Cezalar ve Çözüm Yolları", Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 1997, Sayı:107, S.73.

<sup>28</sup> Osman ALTUĞ, "Kayıt Dışı Ekonomi", İşveren Dergisi, TİSK Ankara 1993, S.12.

Sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler ile bu belgeleri kullananların cezalandırılması iki şekilde olmaktadır. Bunlardan birisi para cezası, diğeri de hapis cezasıdır. 213 sayılı VUK'nun 344. maddesi 01.01.1995 tarihinden geçerli olmak üzere 4008 sayılı Kanun ile değiştirilmiş, kaçakçılık suçu; mükellef veya vergi sorumlusu tarafından kasten vergi ziyanına sebebiyet verilmesi şeklinde tanımlanmıştır. Aynı maddede, kastın varlığının ispat külfetinin iddia eden tarafa ait olduğu belirtilmiş ayrıca, maddede 6 bent halinde sayılan hallerden herhangi biri ile vergi ziyanına sebep olunması halinde kastın varlığı kabul edileceği hüküm altına alınmıştır. (VUK 344/2; Sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak.) Müşterisinin kayıtlarına sahte ve içeriği itibariyle yanıltıcı olduğunu bildiği belgeleri intikal ettiren serbest muhasebeci adına yardım fiili için ceza kesileceği unutulmamalıdır.<sup>29</sup> Ancak usulüne uygun olarak düzenlenen bir faturanın mahiyeti itibariyle gerçek dışı kabul edilmesi için, düzenlenmesine ilişkin alım-satım kademelerindeki tüm işlemlerin incelenmesi gereklidir.<sup>30</sup>

Bu konu üçüncü bölümde kayıt ve belge aracılığı ile gerçekleştirilen yolsuzluklar kısmında daha ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

#### **2.2.6. Bilançonun Maskelenmesi**

Bilançonun maskelenmesi belli bir amaç doğrultusunda bilançonun olduğundan farklı olarak düzenlenmesidir. Temel amaç, işletmenin ekonomik ve mali yapısı ile kârlılık ve likiditesi hakkında yanlış ya da yanıltıcı bilgi vermektir.

Ticari ve ekonomik alanda bilanço işletmenin varlığı demektir. Ayrıca bilanço, o işletmenin mali kaynaklarının çeşidini ve miktarını bildirmekle beraber bu kaynakların hangi aktif kaynaklara tahsis edildiğini de göstermektedir. Bu itibarla bilançonun fonksiyonları; işletmeyi yönetenleri bilgilendirme ile üçüncü şahısları işletme hakkında bilgilendirme yönleriyle daha da önem kazanmaktadır.

---

<sup>29</sup> Danıştay Dördüncü Daire, Esas No:1991/4106, Karar No:1993/4390.

<sup>30</sup> Danıştay Üçüncü Daire, Esas No:1988/1534, Karar No:1989/244.

Yapılan analizlerle varmak istenilen gerçek neticeyi sağlayacak bilançoda şu özelliklerin bulunması gerekir:<sup>31</sup>

1. Doğruluk
  2. Samimiyet
  3. Kesinlik
  4. Açıklık
  5. Günlük Fiyatlara Uygunluk
- a) Şekil Birliği

*Doğruluk İlkesi*, kesin mizan rakamlarının bilançoya aynen uyması demektir.

*Samimiyet İlkesi*, teşebbüsün kazanç ve zararlarını olduğu gibi samimi olarak bilançoya aksettirilmesi demektir. Hatalar, yalan yanlış uydurma hesaplarla gizlenmemelidir.

*Kesinlik İlkesi*, bilançoda okunan bilgiler değişik anlamlara gelecek şekilde değil, net ve kesin neticeyi haber verecek şekilde olmalıdır.

*Açıklık İlkesi*, bilançoya bakiye veren hesaplar, bilanço tablosuna öyle uygun bir sıraya göre tertip edilmelidir ki, bu tertip sayesinde biz o teşebbüs hakkında zorluk çekmeden açık bir bilgi edinmiş olabilelim ve teşebbüsün iktisadi ve mali durumu hakkında kesin bir kanaate varmış olalım.

*Günlük Fiyatlara Uygunluk*, bilançoda yer alan varlıkların gerçek fiyatları ile değerlendirilmeleri gerekir. Fiyat hareketleri, başka bir ifade ile paranın satın alma gücünde meydana gelen artış ve azalışlar, işletmenin aktiflerinde yer alan sabit kıymetlerin, piyasa değerlerinin, muhasebe değerlerinden uzaklaşmasına neden olmaktadır. Fiyat artış ve azalışlarının işletmelerin aktiflerindeki varlıkların değerlerinde meydana getirdiği değişimleri yüksek oranlı amortismanlarla oluşturulan gizli yedekler ile iş makinelerinin demode olması veya teknolojiye bağlı değişimlerden kaynaklanan değer düşmelerinden ayırmak gerekir. Sözü edilen diğer değişimleri, gizli yedekler oluşturulmadığı ve teknolojik değişimler meydana

---

<sup>31</sup> H. Gökhan GÜL, a.g.e., S.46.

gelmediği halde, fiyat artış ve azalışlarında kaynaklanan değer değişmeleridir.<sup>32</sup> Para değerindeki değişmelerin bilanço üzerindeki olumsuz etkilerini gidermek için varlıkları VUK’nda düzenlenen “yeniden değerlendirmeye” tabi tutulması gerekir.

*Şekil Birliği İlkesi*, her dönem sonunda çıkarılan bilançoların aktif ve pasif kalemleri arasında yapılacak karşılaştırmalarda arzu edilen neticeye varmak ancak bilançodaki hesap isimlerindeki benzerlik ve düzenleme şekillerinin aynı olması ile mümkündür.

“Bilanço ilkelerinin amacı, sermaye koyan ve sonradan kendine ait kâr işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belli bir tarihte işletmenin mali durumunun açıklanması ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır.”<sup>33</sup>

Bilançonun maskelenmesinde güdülen amaçları incelerken iki unsur karşımıza çıkmaktadır. Birincisi olarak bilançodaki düzensizliklerin organize bozukluğundan dolayı kendiliğinden ortaya çıkması, ikinci olarak da bilançonun bilinçli ve kasıtlı olarak kötüleştirilmesi veya güzelleştirilmesidir.

İşletmenin yapısı ve iş akımı dikkate alınmadan hazırlanan muhasebe organizasyonlarının sonucu olarak bilanço hataları kendiliğinden de meydana gelebilir. Şöyle ki; gerçekte işletme yapısı, faaliyet konusu ve faaliyetlerinin yürütülmesi sürecinde uygun muhasebe organizasyonuna sahip olmayan işletmelerden, sağlıklı muhasebe bilgilerinin alınması güçtür. Bu durumdaki işletmelere ait hesapların, dönem içinde meydana gelen olayları tam ve net olarak yansıtma yetenekleri olmadığından, bilançoda yer alan hesap kalanlarının da işletmenin gerçek durumunu ifade etmeleri mümkün değildir.

---

<sup>32</sup>Ahmet AKSOY, a.g.e., S.154.

<sup>33</sup>Nalan AKDOĞAN ve Nejat TANKER, Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul 1997, S.44.

Muhasebe organizasyonlarının sonucu olarak, işletme durumunu başka şekilde yansıtan bilançolara rastlanmakla beraber, uygulamada daha çok belirli amaçların gerçekleştirilmesini sağlamak üzere, işletmenin durumunu olduğundan daha iyi veya daha kötü gösteren bilançolar hazırlanmaktadır. Bu durumda üçüncü şahısları yanıltmaya yönelik ve onların zararına amaçlayan ayrı bir muhasebe hilesi olarak bakmak gerekir.

### **2.2.6.1. Bilançonun Güzelleştirilmesi (Olumlu Yönde Maskelenmesi)**

Bilançonun güzelleştirilmesi denildiğinde, “işletmenin servet ve sermaye işlem yapısını, likidite durumunu, borç ödeyebilme yeteneğini, kârlılık ve verimliliğini, faaliyet sonucunu, gerçek durumdan daha iyi gösterilmesini sağlamak üzere, bazı işlem ve önlemlerle bilançoya çeki düzen verilmesi” anlaşılmaktadır.<sup>34</sup>

Bunu yaparken amaç ise;<sup>35</sup>

- a) Kreditorlerden daha fazla kredi alabilmek ;
- b) İşletmenin borsadaki hisse senetlerinin fiyatlarını artırmak;
- c) Vergi ödeyerek daha fazla itibar sağlamak;
- d) Şirket ortaklarına fazla kâr dağıtmak;
- e) İşletmenin kamuoyundaki imajını güçlendirmek olabilir.

Örneğin, bir işletme 1997 yılında banka kredisi kullanmayı planlıyor. Banka bu kredi talebini incelerken işletmenin borç ödeme gücünü dikkate alır. Bir firmanın yaşamını sürdürebilmesi için, vadeleri gelen borçlarını karşılayabilecek tutarda nakit sağlama kapasitesine sahip olması gerekir.<sup>36</sup> İşletmenin kısa vadeli borçlarını ödeme gücü olup olmadığını belirlemek için dönen varlıkları, kısa vadeli borçları ve bu ikisi arasındaki ilişkinin incelenmesi gerekir. Bu orana cari oran (banker oranı) denilmektedir. Cari oran, bir işletmenin mali gücünü gösteren bir endeks olarak özellikle işletmeye kredi verenler tarafından yaygın bir şekilde kullanılmaktadır.

---

<sup>34</sup> Denetim İlke ve Esasları, I.Cilt Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 1996, S.127.

<sup>35</sup> Denetim İlke ve Esasları, a.g.e., S.133.

<sup>36</sup> Öztin AKGÜÇ, Finansal Yönetim, Muhasebe Enstitüsü Yayını No: 56, İstanbul 1989, S.28.

Bunları bilen işletme yönetici, düzenleyeceği bilançoyu olumlu yönde maskeleyerek yani güzelleştirerek gerekli tedbirleri almaktadır. Hesapların dönem sonunda durumu aşağıdaki şekildedir.

320 SATICILAR HS.		321 BORÇ SEN. HS.		421 BORÇ SEN. HS.	
---	---	---	---		
(83) 900.000.000-	1.460.000.000.-		90.000.000-		20.000.000-
					900.000.000-(83)

Kısa vadeli borçlarının toplamı 1.550.000.000.-TL'dir. Bunu azaltabilmek için uzun vadeli hale dönüştürmesi gerekmektedir. Borcun vadesini bir yıldan fazla düzenlediği takdirde borç uzun vadeli hale gelmiş olur.

20/12/1996	
320 SATICILAR HESABI	900.000.000-
421 BORÇ SENETLERİ HS.	900.000.000-
Satıcılara borç senetleri verilmesi kaydı	
/	

Yukarıdaki kayıt yapıldığı takdirde kısa vadeli durumda olan satıcılara borcumuz 900.000.000.-TL. azalmış karşılığında ise bir yıl bir aylık borç senedi verilmiştir. Böylece borç uzun vadeli hale gelmiştir. Son haliyle bilanço ise;



X İşletmesine Ait 31.12.1996 Tarihli Bilançosudur.

I. DÖNEN VARLIKLAR	-----	4.000.000.000.-
A. HAZIR DEĞERLER	1.420.000.000.-	
1. Kasa	800.000.000.-	
2. Bankalar	<u>620.000.000.-</u>	
-----	-----	-----
-----	-----	-----
<b>AKTIF TOPLAMI</b>		<b>16.310.000.000.-</b>
I. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	-----	1.550.000.000.-
A. TİCARİ BORÇLAR	640.000.000.-	
1. Satıcılar	550.000.000.-	
2. Borç Senetleri	<u>90.000.000.-</u>	
-----	-----	-----
II. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	-----	
A. TİCARİ BORÇLAR	920.000.000.-	
1. Satıcılar		
2. Borç Senetleri	<u>920.000.000.-</u>	
-----	-----	-----
<b>PASİF TOPLAMI</b>		<b>16.310.000.000.-</b>

Önceki ve sonraki durumların cari oranlarını hesaplayacak olursak,

$$\begin{aligned} 1. \text{ Durumda Cari Oran} &= \text{Dönen Varlıklar} / \text{Kısa Vadeli Borçlar} \\ &= 4.000.000.000.- / (1.460.000+90.000.000)= \\ &\quad \underline{2.58} \end{aligned}$$

$$2. \text{ Durumda Cari Oran} = 4.000.000.000.- / 640.000.000.- = \underline{6.25}$$

Cari oranın yüksek olması kısa vadeli borçları ödeme gücünü gösterir. 6.25>2.58 olduğuna göre borçların vadesinin uzun vadeye dönüştürülmesi işletmenin lehine olacaktır.

### 2.2.6.2. Bilançonun Kötüleştirmesi (Olumsuz Yönde Maskeleye)

Bilanço çıkarmak envanter çalışmalarının bir parçası ve son aşaması olduğundan bilançonun maskelenmesine yönelik işlemler dönem sonunda değerlendirme sırasında yapılır. İşletmenin kıymetlerinin düşük değerlendirilmesi halinde ise bilanço olumsuz maskelenmiş olur.

Bilançonun olumsuz yönden maskelenmesinde amaçlar ise;<sup>37</sup>

- a) Vergi kaçırmak;
- b) Kâr dağıtmamak veya az dağıtmak;
- c) Hisselerin borsa değerini düşürerek spekülasyon yapmak olabilir.

Örneğin, X işletmesinin 31.12.1996 yıl sonu itibarıyla aktifinde yer alan iktisadi kıymetler ve buna ilişkin birikmiş amortismanlar aşağıdaki gibidir.

İktisadi Kıymet	İşletmeye Giriş Tarihi	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Birikmiş Amortisman
Binalar	1995	200.000.000-	% 2	4.000.000-
Makineler	1995	400.000.000-	% 25	100.000.000-

Bu durumda X şirketi her iki iktisadi kıymeti 1995 yılında işletmeye yeni girdiği için yeniden değerlemeye tabi tutamayacaktır. Ancak 1996 yılında yeniden değerlemeye tabi tutabilecektir. 1996 yılında yeniden değerlendirme oranı ise % 100'dür. Fakat işletme yeniden değerlendirme oranını % 80 olarak almaktadır.

İktisadi Kıymet	Aktif Değer(1)	Birikmiş Amortisman(2)	Önceki Net Değer(3)	Değerleme Oranı(4)
Binalar	200.000.000-	4.000.000-	196.000.000-	% 80
Makineler	400.000.000-	100.000.000-	300.000.000-	% 80

<sup>37</sup> Denetim İlke ve Esasları, a.g.e., S.133.

Değerlenmiş İktisadi Kıymet(5=1*4+1)	Değerlenmiş B. Amortismanlar (6=2*4+2)	Sonraki Net Değer (7=5-6)	Değer Artış Fonu (8)
360.000.000-	7.200.000-	352.800.000-	156.800.000-
720.000.000-	180.000.000-	540.000.000-	240.00.000-
1.080.000.000-	187.200.000-	892.800.000-	396.800.000-

352 BİNALAR HESABI	160.800.000-	
353 MAKİNELER HESABI	240.000.000-	
257 BİRİKMİŞ AMORT. HESABI		104.000.000-
522 M.D.V. YENİDEN DEĞ. ARTIŞ HS.		396.800.000-

<u>252 BİNALAR HESABI</u>		<u>253 MAKİNELER HS.</u>	
200.000.000-	---	400.000.000-	
160.800.000-		240.000.000-	
<u>257 BİRİKMİŞ AMORT. HS.</u>		<u>522 M.D.V. YEN. DEĞ. ART. HS.</u>	
	104.000.000-		396.800.000-

Değerleme oranı % 100 olarak esas alınsaydı:

<u>252 BİNALAR HESABI</u>		<u>253 MAKİNELER HS.</u>	
200.000.000-	---	400.000.000-	
200.000.000-	---	400.000.000-	
<u>257 BİRİKMİŞ AMORT. HS.</u>		<u>522 M.D.V. YEN. DEĞ. ART. HS.</u>	
	104.000.000-		496.000.000-

Defter-i kebir hesaplarından anlaşıldığı üzere bina ve makineler gerçek değerlerini yansıtmamaktadır. Maddi Duran Varlıkların düşük oranda

değerlenmesinin sonucu varlıkların olması gereken daha düşük değerde görünmesini sağlar.<sup>38</sup>

### **2.3. BİLGİSAYAR KULLANIMINDAKİ HİLELER**

Muhasebe ister elle tutulsun ister bilgisayarla tutulsun, her zaman için hata ve hileler söz konusu olacaktır. Elle tutulan muhasebe sistemlerindeki hata ve hileler bundan önceki bölümlerde etraflıca inceledik. Kullanılan bilgisayar sistemleri için değişen, hataların ortaya çıkma noktaları ile, hilelerdeki yöntem farklılıkları karşımıza çıkmaktadır. Konuya hatalar açısından baktığımızda muhasebede yapılan hatalar *İlke hataları* ve *Teknik hatalar* olmak üzere iki ana grupta toplanabilir.<sup>39</sup>

Anlaşılacağı gibi, ilke hataları, muhasebe ilkelerine uyulmamasından veya bu ilkelerin bilinmemesinden kaynaklanmaktadır. Teknik hatalar ise, muhasebe düzenlenmesinin bozukluğundan, etkin bir iş bölümü yapılmamasından ve insan yeteneklerinin yetersizliği ile ilgili olarak, muhasebe beşeri ve maddi öğelerin düzenlenmesinden doğan hatalardır.<sup>40</sup>

İlke hataları ve teknik hataları, bilgisayar kullanan sistemler içinde söz konusudur. Ancak, girdiler üzerinde gerekli kontroller tam olarak sağlanmışsa ve bilgisayarda bilgi işleme kontrolleri tüm uygulamalar için yeterince yerleştirilmişse, hatalar yerinde önlenmiş olacak ya da anında ortaya çıkarılacaktır.

Hatalar ortaya çıkarılmasında önemli bir etkende bilgisayar destekli denetim teknikleri olacaktır. Denetçi tarafından bu tekniklerle desteklenen bir sistemde hataların önlenmesi ve ortaya çıkarılması daha da kolay olacaktır.

Konuya hileler açısından bakıldığında ise farklı bir durum göze çarpmaktadır. Burada, sorun özellikle bilgi işlem bölümünde çalışan görevlinin veya görevlilerin

---

<sup>38</sup> İslam ÇANKAYA, Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme ve Amortisman Ayrılması, Ankara 1995, S.23.

<sup>39</sup> Tuğrul DİRİMTEKİN, Muhasebe İç Kontrol İlkeleri, Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:3, Bursa 1991, S.87.

<sup>40</sup> Tuğrul DİRİMTEKİN, a.g.e., S.123.

hile yapmasından doğmaktadır. Çünkü bu bölümdeki görevli, sistemin nasıl işlediğini ne tür kontroller içerdiğini ve kontrol zayıflıklarını yakından tanımaktadır. Sonuçta bilgisayar teknolojisiyle birlikte “bilgisayar hileleri” (computer frauds) kavramı ortaya çıkmaktadır. Bilgisayar bir çok anlamda kullanıma açık yapısıyla, hile yapmaya dönük amaçların da aracı durumuna gelmiştir. Hile yapmanın alanını genişlettiğinden bilgisayar hileleri önem taşımaktadır.<sup>41</sup>

Bilgisayar hilesi;

- a) Temelde bilgisayar sistemine hileli girdi belgesi vererek,
- b) Programlar üzerinde oynanarak yapılabileceği gibi,
- c) Bellekteki bilgiler değiştirilerek de yapılabilir.

Hilelerin gerçekleşmesi için bilgisayardaki kontrol düzenini aşması gerekmektedir. Bir araştırmaya göre hileler; girdiler, kütükler, programlar ve işlemler üzerinde olmak üzere genellikle dört alanda ortaya çıkmaktadır.<sup>42</sup>

Hilelerin kendi aralarındaki dağılımı ise 158 olay için şu şekildedir:

Girdiler üzerinden	109 olay
Kütükler üzerinde	13 olay
Programlar üzerinde	14 olay
İşlemler üzerinde	5 olay
<u>Çeşitli</u>	<u>17 olay</u>
TOPLAM	158 olay.

---

<sup>41</sup> Melih ERDOĞAN, Bilgisayar Kullanılan Muhasebe Sistemlerinde Denetim Süreci, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 276, Eskişehir 1982, S.51.

<sup>42</sup> Melih ERDOĞAN, a.g.e., S.142.

Görüldüğü gibi hilelerin yoğunlaştığı alan girdilerle ilgilidir.

Bilgisayarlı muhasebe sisteminde hilelerin önlenmesi için maalesef yeterli çalışmalarımız henüz yapılmamıştır. Bilgisayarın muhasebe ve vergi işlemlerinde çok yaygın olarak kullanılmasına karşılık vergi mevzuatımızda buna paralel olarak yeterli düzeyde yasal düzenlemelerin yapıldığını söylemek güçtür. Mevcut durumda, mevzuatın bilgisayarla yapılan kayıtlar hususunda ortaya çıkacak problemlere ışık tutacak düzenlemeleri içerdiğini söylemek yanlış olur.<sup>43</sup>

“Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişi” ile ilgili düzenlemelere göre muhasebe sistemlerini yürüten işletmeler, muhasebe kayıtlarını bilgisayar kullanarak bilgisayar programları aracılığıyla tutmaları halinde, öngörülen hesap çerçevesine bağlı kalarak uyguladıkları, bilgisayar muhasebe programlarını ve hesap planlarını uygulamaya başlamadan önce, bunlarda yapılan değişiklikler ise değişiklik tarihinden itibaren bir ay içerisinde Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğüne göndermek zorundadırlar. Bunların gönderilmemesi halinde haklarında VUK’nun ilgili hükümleri uyarınca işlem yapılır.<sup>44</sup> Bu uygulamada temel amaç biraz olsun muhasebe işlemlerini bilgisayarla tutan işletmeleri kontrol altında tutmaktır.

---

<sup>43</sup> Niyazi CANGİR, “Bilgisayar Ortamında Kayıt ve KDV İndirimi” Maliye Postası Dergisi, Sayı 373, Ankara 1996, S.57.

<sup>44</sup> Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Ankara 1992.

### 3. BÖLÜM

#### VERGİ GİZLEMeye ÖZGÜ HİLELER

Muhasebe hilesi şeklinde ortaya çıkan düzensizliklerin her birinin, kendine özgü bir veya birden fazla amacı olduğunu önceki bölümlerde açıklamıştık. Bu amaçların belli başlıca altı adet olduğunu ancak hilelerin sonuçlarının etkisi bakımından ve ilgilendirdiği kesimin önemi açısından “vergi kaçırması” amacıyla yapılan hilelerin daha sonra inceleyeceği belirtilmişti.

Vergi kaçırmanın nedenleri çok çeşitlidir. Aşağıdaki nedenler genel vergi kaçırma nedenleri olarak alınmalıdır.<sup>45</sup>

- a) Ekonomik Nedenler,
- b) Kanuni ve İdari Nedenler,
- c) Psikolojik Nedenler .

Bu nedenleri açıklayacak olursak;

**Ekonomik Nedenler:** Mükellefleri vergi kaçırmaya iten en büyük neden ekonomiktir. Daha önceki kısımda da açıkladığımız üzere vergi karşılıksız bir ödemedir. Karşılıksız olması vergi verenin verdiği verginin miktarı ile orantılı olarak devlet hizmetinden faydalanmamasını ifade etmektedir. Yoksa verginin karşılığında topluma hizmet verilmiyor demek değildir. Verginin karşılığı her şeyden önce devletin var olmasıdır. Eğitim, savunma, alt yapı (yol, elektrik, baraj vs.) vergilerle sağlanabilmektedir. İşte verginin direkt bir karşılığı olmaması mükellefleri vergi verme konusunda isteksiz davranmaya itmektedir.

Vergi kaçırmanın ekonomik nedenlerini,<sup>46</sup>

1. Milli Gelirin Azlığı;
2. Enflasyon;

---

<sup>45</sup> Süleyman GÖÇ, “Vergi Kaçırmanın Nedenleri”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 87, Ankara 1995, S.31.

<sup>46</sup> Süleyman GÖÇ, a.g.e., S.32.

3. Şirketleşmenin Azlığı;
  4. Büyük Teşebbüslerin Azlığı;
- olarak gruplandırmak mümkündür.

a) *Milli Gelirin Azlığı*: Ülkemiz dünya ülkeleri arasında gelişmekte olan ülkeler grubunda yer almaktadır. Devletin daha geniş bir sahada daha fazla hizmet vermeye çalışması, daha fazla vergi alınmasıyla mümkün olduğundan, vergi mükelleflerce kendi ihtiyacından kısıntı yapılarak verilme durumuna gelmektedir. Bu nedenle mükellefler, vergi vermek yerine kendi ihtiyaçlarını karşılama yoluna gitmektedirler.

Gelişmiş ülkelerde vergi yükü milli gelirin % 25'i civarında olduğu halde ülkemizde vergi yükü milli gelirin % 18'i civarında kalmaktadır.<sup>47</sup> Bu durum karşısında vergi kaçırma sonucu meydana gelmektedir.

b) *Enflasyon*: Enflasyon vergi kaçırmanın ekonomik nedenlerinden biridir. Özellikle ticari kazanç mükelleflerinde, enflasyon sermayenin artmasını mecburi kılmakta, sermayenin artışı ve tüketimden arta kalan kısmı vergi olarak vermek hesabı içerisinde olan mükellef daha az vergi vermek yolunu tercih etmektedir.<sup>48</sup>

c) *Şirketleşmenin Az Olması*: Şirketleşmeden kastımız daha çok anonim, limited ve sınırlı sorumlu komandit gibi sermaye şirketleri ile kooperatif şirketleridir. Çok ortaklı olan şirketlerde vergi kaçırma oranı son derece düşüktür. Çünkü ortaklar iş başında bulunmadıklarından şirketi zaman zaman kontrol etme durumundadırlar. Ortaklar gerçek kârı kendileri de görmek ve gerçek kârdan paylarını almak isteyeceklerinden; güven unsurunun kaybı şirketin yönetici organlarının el değiştirmesi sonucunu doğuracağından, fiili kâr ile kanunî defterlerdeki kâr birbirine çok yakın olacaktır.

d) *Büyük Teşebbüslerin Azlığı*: Büyük teşebbüslerde ister bir şirkete isterse tek şahsa ait olsun vergi kaçırma oranı çok azalır. Çünkü büyük işletmelerde,

---

<sup>47</sup> DİE Yayınları.

<sup>48</sup> Yusuf SÜRMEK, "Enflasyon Etkilerinin Muhasebesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Ankara 1995, S.87.



teşebbüs sahibi çalıştırdığı personeli kontrol etmek durumunda kalmakta, işletme kendi kontrolunda çıkmaktadır.

**Kanuni ve İdari Nedenler:** Bunda kastımız , kanuni düzenlemelerin yetersiz olması veya vergi idaresinin iyi işlememesinden dolayı meydana gelen vergi kaçak ve kayıplarıdır. <sup>49</sup>

Kanuni ve idari nedenleri şu alt başlıklarda incelemek mümkündür.

1. Vergi Cezalarının Azlığı;
2. İnceleme Nispetinin Düşüklüğü;
3. İncelemeye Dayalı Tahakkukun Uzun sürede Gerçekleşmesi;
4. Gelir İdaresinin İyi Çalışmaması.

a) *Vergi Cezalarının Azlığı:* Ceza, cezayı veren tarafından da cezalanan tarafından da arzu edilen bir şey değildir. Yapılması istenilmeyen davranışın önlenmesinde başarılı olabilmek, istenmeyen davranışın yapılmasını önleyici miktarda ceza uygulamalıdır. Örneğin belge düzenini zorlayıcı yaptırımlar VUK'muzun 353. Maddesinde yer alan özel usulsüzlük cezalarıdır. Ancak bunun için belirlenen asgari ceza miktarları her sene enflasyon karşısında törpülenmiştir.

b) *İnceleme Nispetinin Düşüklüğü:* Ülkemizde vergi incelemeye yetkili olanlar maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri, vergi kontrol memurları ve vergi dairesi müdürleridir. Vergi dairesi müdürleri inceleme yetkisi olmasına rağmen, işlerinin çokluğu nedeniyle fiilen inceleme yapma imkânına sahip değildirler. Defterdarlara bağlı olarak çalışan vergi kontrol memurları ise genellikle yaygın denetim olarak çalışmaktadırlar. Diğer inceleme elemanlarının yeterli sayıda olmaması incelemeleri azaltmaktadır.

c) *İncelemeye Dayalı Tahakkukun Uzun Sürede Gerçekleşmesi:* Bir mükellefin incelenmesi, gerekli inceleme raporlarının düzenlenmesi ancak vergi ve ceza tarhiyatı ile birlikte gerçekleşir. Verginin ve cezanın tahakkuku için inceleme raporu yeterli değildir. Gerçekleşecek olan aşamalar bir yıldan fazla sürmektedir.

---

<sup>49</sup> Süleyman GÖÇ, a.g.e., S.35.

Öyle ki, cezalı olarak ödenecek vergi reel satın alma gücü bakımından normal zamanında ödenen vergi seviyesine inmekte, ceza fiilen yok olmaktadır.

*d) Gelir İdaresinin İyi Çalışmaması:* Vergi dairesi personelinin iyi çalışmaması, vergi dairesi personelinin ve vergi idaresinin sorunlarından kaynaklanmaktadır. Gelirler kontrolörünce Haziran 1995’de gerçekleştirilen bir araştırmada vergi idaresinin eğitim seviyesinin istenilen düzeyde olmadığı görülmektedir.<sup>50</sup> İyi eğitim almış ve konuyu, öğrenen personel işini değiştirmeyi tercih etmektedir. Vergi personelinin iyi çalışmaması ve teşvik edilmemesi yüzünden, özellikle büyük şehirlerde yıllarca iş yaptığı halde vergi dairesine kayıtlı olmayan mükellefler vardır. Gelir vergisi mükelleflerinin vergi yönünden denetleme olasılığının yok denecek kadar az oluşu nedeniyle “yakalanma korkusu”nun azalmıştır ve vergi kaçırma nedenlerinden biri olarak sıralamaya girmiştir.<sup>51</sup>

**Psikolojik Nedenler:** Mükellefin kendi şahsından kaynaklanan vergi kaçırma nedenleridir. Bir başka deyişle diğer şartlar değişse de bu mükellefler vergi kaçırmaya devam edeceklerdir.

Bu davranışları ise:

1. Eğitim yetersizliği;
  2. Kötünün örnek olması;
  3. Af beklentileri
- olmak üzere sınıflandırabiliriz.

*a) Eğitimin Yetersizliği:* Eğitim yetersizliği, verginin fonksiyonu ve zarureti, vergi kanunlarının ve vergi cezalarının bilinmemesidir.

*b) Kötünün Örnek Alınması:* Atalarımız “kötü örnek alınmaz” demiştir. Ancak tatbikatta kötünün neredeyse tüm mükelleflerce örnek alındığı görülmektedir.

---

<sup>50</sup>Cihan DURAN, “Vergi Uygulamasının Sonuçları ve Görüşlerimiz”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Ankara 1995, S.24

<sup>51</sup> Osman ALTUĞ, *Kayıtdışı Ekonomi*, İstanbul Mart 1994, S.336.

d) *Af Beklentileri*: Son yıllarda sık sık yapılan aflar mükellefleri af beklentisine sokmakta bu da vergi kaçırma nedenlerinden biri durumuna gelmektedir.

Herkesin birbirine bakarak yarışa girdiği vergi kaçırma, piyasada yaygın olarak başvurulan 26 yöntem şöyle sıralanabilir:<sup>52</sup>

- Defterler, yasa ve muhasebe bilimine uygun tutulmayarak bilanço hazırlanması, rakamların gerçeği yansıtmaması;
- Hiç fatura verilmemesi ;
- Hiç fatura alınmaması;
- Fatura miktarının eksik yazılması;
- Fatura fiyatının düşük tutulması;
- Özel giderlerin şirket gideri gibi gösterilmesi;
- Hatır senedi ve özel çekli alım satımların perdelenmesi;
- Naylon fatura kullanılması, alınmayan bir mala veya yapılmayan bir gidere fatura düzenlenmesi;
- Yılbaşlarında doğru dürüst mal sayımının yapılmaması, tamamen hayali değerlerle bilanço çıkartılması;
- Kaçak işçi çalıştırılması;
- Yanlarında çalıştırdıkları elemanları eksik veya asgari ücret üzerinden göstererek farkın açıktan verilmesi. Böylece ücret üzerinden alınan vergiden kaçınılması;

---

<sup>52</sup> Osman ALTUĞ, a.g.e., S.334-335.

- “Ayışığı çalışması” diye bilinen sigortalı işçilerin veya memurların ikinci bir işte çalışması veya emeklilerin yeniden çalışmaya başlaması. “Kayıt dışı çalıştırmayı” gündeme getiren bu tür istihdamla vergi, fon ve sosyal güvenlik kesintilerinin ödenmemesi;
- Şirketlere sermaye koyan ortakların fiilen çalışması ve bu ortaklara ücret tahakkuk ettirilmemesi nedeniyle, ücret üzerinden alınan vergi ve fonların ödenmemesi. Çalışan durumdaki bu ortakların şirket kasasından istedikleri kadar parayı çekebilmeleri;
- Miktar ve sayıca az ama para hacmi olarak büyük ithal malların “bozuk ve çeşitli nedenlerle iade edildiği iddiasıyla” mal girişlerinin gösterilmemesi. Yurt içi piyasada ise mal satılana kadar faturayı tutup ondan sonra bozuk ve iade edildiği gerekçesi ile iptal edilmesi;
- Özellikle kamu yararına çalışan derneklerde, vakıflarda, kimi kooperatiflerde, apartman yönetiminde, okul aile birliklerinde fatura alınmaması, sadece “tutanak düzenlenmesi” ile yetinilmesi;
- Sadece irsaliye kullanılması, “fatura henüz gelmedi, kayboldu” denilmesi. Hiçbir zaman gelmeyecek olan faturanın yerine kullanılan irsaliyeye de istenildiği kadar miktarın yazılması;
- Faturasız mallar için kasten “uyarı mektubu” gönderilmesi ve fatura yerine kullanılması. Biraz daha resmi olsun diye ihtar mektuplarının noterden çekilmesi;
- Menkul ve gayrimenkul alım satımlarında bedelin düşük gösterilmesi, 2982 sayılı yasaya tabi işlerdeki vergisizlik nedeniyle gayrimenkul alış değerinin gerçek değerinin üstünde gösterilmesi;
- Bina sahibi – kiracı anlaşmasıyla kira gelirlerinin vergi dışı bırakılması. Konutlarda yıllık 6.000.000.- TL’nin üstündeki kira gelirlerinin hemen hemen hiç bildirilmemesi. İşyerinde de kiracı verginin %25’ini ödemesi

gerektiğinden, kiralari düşük göstermede taraflarin rahatca anlaşması ve kira bildirimini çok eksik vermeleri;

- Taşınmazlarda kira beyan edilmemesi;
- İhracat ile ilgili işlemlerde hayali değerler gösterilmesi ve vergide ihracat istisnasından yararlanılması;
- İthalat rakamları üzerinde oynanması ve genelde miktarların düşük gösterilmesi;
- Kamu yararına, vakıf ve derneklere yapılan bağışların yüksek gösterilmesi;
- Müstahsil makbuzlarda gerçek dışı değerler yazılarak satın alınan tarımsal ürün miktarı ya da tutarının yüksek gösterilmesi;
- Vergi teşviki getirilen konularda rakamların şişirilmesi;
- Amortisman ayrılmasında gerçek dışılık.

Vergi kanunlarına göre muhasebe düzensizlikleri ise:

- Vergi kaybı doğurmayan usul ve şekle ilişkin düzensizlikler
- Vergi kaybına neden olan düzensizlikler

şeklinde ayrıma tabi tutulabilir. Vergi cezalarının ağırlığı da bu ayrıma göre düzenlenmiş bulunmaktadır.

Muhasebe hilelerinin büyük çoğunluğu, vergi kaçırılması amacıyla yapılır. Vergi kaçakçılığı, devlet ve diğer kamu idarelerinin zararına işletme ve ortaklarına çıkar sağlamayı amaçlar.

Gizlenmesi amaçlanan vergi çeşidine göre muhasebe hileleri değişir. Bir verginin kaçırılmasına yarayan hile yöntemi, diğer bir vergi çeşidinde tersine bir durum meydana getirebilir. Örneğin; ülke dışından alınan malların alış bedellerinin

düşük gösterilmesi, dış alımda alınan gümrük vergisinin noksan ödenmesine yaradığı halde, maliyetlerin düşük olmasına ve işletmenin kârının yükselmesine yol açar.

Diğer taraftan, bir verginin kaçırılmasını amaçlayan yöntem, diğer bir verginin gizlenmesine da yarayabilir. Katma Değer Vergisine tabi malların satışında belge düzenlenmemesi; hem KDV'nin, hem de GV ve KV'nin gizlenmesine neden olur.

Vergi çeşidine göre farklılık göstermekle beraber vergi gizlenmesini amaçlayan muhasebe hilelerinin meydana getirilmesinde; genellikle kasıtlı olarak hata yapılması, uydurma hesapların kullanılması, gerçeğe aykırı belge düzenlenmesi ve kullanılması, işlemlerin kayıt dışı bırakılması yöntemlerinden yararlanılmaktadır. Vergi kaçırılmasını amaçlayan muhasebe hilelerini iki ana başlık altında incelenecektir.

Bunlar, usul ve şekle ilişkin olanlar ile vergi gizleme amacına yönelik muhasebe hileleridir.

### **3.1. VERGİLENDİRME AÇISINDAN USUL VE ŞEKLE İLİŞKİN MUHASEBE DÜZENSİZLİKLERİ**

Defter ve belgelerin düzenleniş şekli ve düzenlenme zamanlarıyla ilgili muhasebe düzensizliğinin vergi kaybına neden olması durumunda, nitelik değiştirerek vergi ziyarı söz konusu olacağından tatbik edilecek cezanın şekli değişecektir. Bunlar, kasten veya bilmeyerek vergi ziyanına yol açacak fiilleri işlemeye yönelmiş olanları, uyarma amacı taşıyan önleyici cezalardır. Ancak vergi kaçakçılığı suçu dolayısıyla ceza kesilebilmesi için kastın varlığı şarttır.<sup>53</sup> Olayın gelişimine ve mükellefin durumuna göre vergi kaçırma kastıyla hareket edilmediği sonucuna varılması halinde, bulunan matrah farkının tutarı ne olursa olsun kaçakçılık cezası kesilemez.<sup>54</sup>

---

<sup>53</sup> Nihat EDİZDOĞAN, *Türkiye'de Vergi Suç ve Cezaları*, Bursa 1986, S.64.

<sup>54</sup> *Danıştay Dördüncü Daire*, Tarih: 13.04.1988, Esas No: 1987/4242, Karar No: 1988/1470.

Usul ve şekle ilişkin olduğu kabul edilen muhasebe düzensizlikleri, usulsüzlük cezalarıyla cezalandırılmaktadır. Usulsüzlük cezaları genel usulsüzlük cezaları ve özel usulsüzlük cezaları olarak ikiye ayrılırlar. (VUK 352. Madde). Vergi kanunlarımıza göre her vergi ziyarı kaçakçılık olmamasına rağmen her vergi kaçakçılığı vergi ziyarıdır.

Vergi ziyarında ana unsur, verginin kanunlarında gösterilen sürelerde tahakkuk etmemesi veya eksik tahakkuk etmesidir.<sup>55</sup>

Örneğin, bilindiği üzere, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nu 18 ve 22/a maddelerinin birlikte açıklanmasına göre Anonim, eshamlı Komandit ve Limited şirket mukavelelerinin veya bunların sermaye artışlarıyla, süre uzatmalar hakkındaki kararlarına ait damga vergisinin noterdeki işlem sırasında ödenmesi yerine makbuz mukabili ödenmesi tercih edildiği takdirde, bu mukavele ve kararların tescili ve ilanı tarihinden itibaren üç ay içinde makbuz karşılığı ilgili vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir. Bu belirtilen süre içerisinde ödenmemesi halinde verginin tahakkukun gecikmesinden dolayı vergi ziyarına sebebiyet verilmiş olur.<sup>56</sup>

Genel usulsüzlük cezaları da kendi aralarında I. derece usulsüzlük cezaları ve II. derece usulsüzlük cezaları olmak üzere fiilin ağırlığına ve etkileri bakımından veya mükellefin sınıf ve derecesi bakımından iki kategoride düzenlenmektedir. Bu usulsüzlüklerin ayrıca vergi kaybına neden olmaları halinde cezalar iki kat olarak kabul edilmektedir.

Özel usulsüzlük cezasıyla cezalandırılan usul ve şekle ilişkin muhasebe düzensizlikleri daha çok belge düzenlenmesi veya belge alınmaması ile bir kısım belgelerin işyerinde bulundurulmaması veya işlemlerin zamanında kaydedilmemesi hallerinde özel usulsüzlük cezaları fiillere göre maktu ve nispi olarak tatbik edilmektedir.

---

<sup>55</sup> Maliye ve Gümrük Bakanlığı Muktezası, Tarih: 28.02.1985, Sayı: 2101107-1039/14381.

<sup>56</sup> Maliye ve Gümrük Bakanlığı Genel Yazısı, Tarih: 06.05.1987, Sayı: 24906-3045/34528.



### 3.2. VERGİ KAYBINA NEDEN OLAN MUHASEBE DÜZENSİZLİKLERİ

Vergi, kamu giderlerini karşılamak, iktisadi ve sosyal kalkınmayı sağlamak amacıyla devletin aldığı karşılıksız paralardır. Vergi kaçırmanın genel anlamı, verginin kaçmasını sağlamak, ya da kaçmasına olanak vermektir. Anamlardan biri de “aşırmaq”tır.<sup>57</sup>

Vergi kaçırmanın vergiyi alıp götürmek gibi anlama geldiği düşünülebilir. Halbuki vergi kaçırmaq verilmiş bir yerden alıp götürmek anlamına gelmemektedir. Tam tersine verilmesi gereken verginin verilmesini önleyici eylemlerde bulunarak daha az vergi tahakkuk etmesi veya zamanında tahakkuk ettirilmemesini sağlayarak, verginin daha az ödenmesi veya zamanında ödenmemesi anlamına gelmektedir.<sup>58</sup>

Vergiden kaçınmaq, vergi kanunlarının teşvik, muafiyet ve istisna açıklarından faydalanılarak daha az vergi ödemektir. Vergi kaçırmaq vergi kanunlarına göre suç olmasına rağmen vergiden kaçınmaq suç değildir.

Vergi kanunlarından vergi kaybı doğuran muhasebe düzensizlikleri; düzensizliğin niteliği ve düzensizlik sonucu noksan bildirilen vergi matrahı ve düzensizliğe neden olan yöntemeye göre ayrıma tabi tutulmuş ve uygulanacak ceza neveleri kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezası şeklinde düzenlenmiştir. Vergi ziyanına neden olan olayda mükellefin kastının değil de, ihmalinin bulunduğu sonucuna varılması durumunda, kaçakçılık değil kusur cezası kesilir.<sup>59</sup>

Muhasebe hilelerini açıklarken, bunların amaçlarının farklı olduğunu ve bunlardan birinin de vergi gizlemek olduğu açıklanmıştır. Vergi gizlemesi amacıyla yapılan muhasebe hileleri; kastî hatalar, kayıt dışı muameleler, uydurma hesaplar ve belge sahtekârlığı gibi başlıklar altında yukarıda incelediğimiz hile gruplarına dahildir. Vergi gizlemeye yönelik muhasebe hileleri gelir tablosu kalemlerini

---

<sup>57</sup> Ahmet KAVAK, “Vergi Kaçırmaq”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 6, Ankara 1986, S.37.

<sup>58</sup> Emin ÖZDEMİR, “Vergi Kaçakçılığı ve Nedenleri”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 2, Ankara 1988, S.25.

<sup>59</sup> Damıştay Dördüncü Daire, Tarih: 29.3.1988, Esas No: 1986/1958, Karar No: 1988/896.



dolaysız bir şekilde etkilemektedir. Bundan dolayıdır ki, konular açıklanırken gelir tablosunda yer alan kalemlerden söz edilecektir.

İnsan zekâsının geliştirdiği yöntemlere göre zaman içinde hilelerde de değişmeler olmuştur. İnsanlar anlaşılması daha zor ve karmaşık hileleri aramakta ve bunları tatbik etmektedirler.

Hileler kötü niyet sahibi zekâların mahsulü olduğuna göre, dürüst insanların ve bu hilelerin sonuçlarından etkilenen kişilerin ve grupların bu hilelere âlet olmamaları için bu hilelerden ne şekilde korunmaları gerektiğini ve bunları tespit yöntemlerini bilmek istemeleri kadar tabii bir şey olamaz.

### 3.2.1. İlkel Yollar

Muhasebenin tarihi gelişimine uzanan hilelere, başlangıç dönemlerinde yaptıklarını gizlemek maksadıyla kötü niyetli bir memurun başvurduğu bir işlemi bir örnek alarak açıklarsak yöntemin ne derece ilkel olduğu kolaylıkla anlaşılır.

Bir muhasebeci, mürekkep hokkasının bir defter üzerinde devrilmesini sağlayarak, bütün bir sayfayı tekrar kopya etmek maksadıyla bu Sayfayı bol bol mürekkeple ıslatmaktadır. Böylelikle yeni Sayfayı istediği şekilde tekrar hazırlamasına imkan sağlanmıştır. Gizlemek istediğini rahatlıkla yapabilecektir.

Kaydı okunmayacak bir hale koymak maksadıyla diğer bir olayda, muhasebeci dolma kalemin defter üzerinde yuvarlanmasına müsaade etmektedir Bu kurnazca hazırlanmış bir hileyi teşkil etmektedir. Bazı rakamlar evvelden mürekkeple karalanmakta ve daha yüksek meblağlı gerçek olmayan belge meydana getirilmek suretiyle sözü geçen rakamlar, sonradan başkalarıyla ikame edilmektedir. Bu örnekleri muhasebeciler şu anda gülerek anlatmaktadırlar.

Esasen hata işleminin insana özgü bir kavram olduğunu unutmamamız gerekir. Bu anlayışla hilelerdeki insan unsuru ön plana çıkmaktadır.

Meselâ, veznedarın acil para ihtiyacı vardır. Kendi için gelir kaynağı ararken kasanın başlangıçta çok kere küçük fazlalıklar arz etmiş olduğunu hatırlar. İradesine sahip olmayarak sadece bu küçük meblağları zimmetine geçirir. Daha sonraki günün

birinde diğerkleri gibi kasti olmayan bir “noksanlık” ortaya çıktığında ve bu noksanlığı sahte bir kayıtla maskeler. Bu onun ilk hilesi olur.

Bundan da řu sonuca ulaşmak mümkündür. Önemsiz derecedeki yolsuzluklar, kaçınılması mümkün olmayan önemli yolsuzluklara yol açabilir. Bu örnekleri çoğaltabiliriz.

İşletme sahipleriyle işletmede çalışanların hesap işlerinden doğan suçlar arasındaki önemli farkları şöyle özetlenebilir: Çalışanlar, hileye dayanarak tertip ettikleri düzensizlikleri yaptıkları veya sadece tasarladıkları zimmetleri gizlemeye uğraşırken, işletme sahiplerinin başvurdukları hileler ise, nakit durumlarını gerçeğe uymayan bir vaziyette yetersiz göstermeyi amaçlarlar. Bunun çeşitli nedenleri olabilir. Örneğin, elde bulundurulmuş nakit çeşitli kredi taleplerinin reddedilmesine yol açabilir. Bu amaçlardaki farklılıklar sonucunda hilelerin ortaya çıkışında da farklılıklar mevcuttur.

Bunların başında zaman ve işlem arasındaki farklılık gelir. Genellikle hileler üç basamakta toplanırlar. Birinci aşama hesap devresi içerisinde işlenen fiiller, ikinci olarak envanter tanzimi dolayısıyla ve son olarak da defteri kebir hesapları mizanında çıkan verilerin bilançoaya hatalı olarak aktarılması sırasında işlenen fiillerdir.<sup>60</sup>

### 3.2.2. Kayıt ve Belge Aracılığı ile Gerçekleştirilen Yolsuzluklar

Muhasebe ilkelerindeki hızlı gelişmeler ve çift taraflı kayıt yönteminin getirdiği hesapların kendi kendini kontrol etmelerinin etkisi sonucu muhasebe hilelerinde de ilk yıllardaki ilkel metotlardan farklı olarak yeni yöntemler ortaya çıkmıştır.

Gizlenmesi amaçlanan vergi çeşidine göre, muhasebe hileleri de değişir. Vergi çeşidine göre farklılıklarla beraber, vergi gizlenmesini amaçlayan muhasebe hilelerinin meydana getirilmesinde; genellikle kasıtlı olarak hata yapılması, uydurma

---

<sup>60</sup> Abdullah KÜTÜKÇÜ, “Muhasebecilerde Vergi Kavramı”, Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi, Sayı 9, Ankara 1995, S.55.

hesapların kullanılması, gerçeğe aykırı belge düzenlenmesi ve kullanılması, işlemlerin kayıt dışı bırakılması yöntemlerinden yararlanılmaktadır. Şimdi bu yöntemleri yakında inceleyelim.

### **3.2.2.1. Satış Yolsuzlukları**

Satışlardan yapılan muhasebe hileleri, işletmenin satmış bulunduğu malların tutarları ile yapılan iş ve hizmet karşılığında alınan belgelerin tamamen veya kısmen defterlere kaydedilmemesini sağlamaya yöneliktir.

Satış hasılatlarının gizlenmesinde; gizli satış yapma, gerçeğe aykırı belge düzenleme, uydurma şahıs ve firmalara satış gösterme yöntemlerinden yararlanılmaktadır.

Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi uygulamalarında vergi kaçırmaya yönelik olarak satış yolsuzluklarına oldukça sık rastlanmaktadır. Bunları biraz açıklayabiliriz:

#### **1. Gelir ve Kurumlar Vergileri Yönünden:**

Gelir yada kurumlar vergisi mükellefleri, naylon fatura kullanmak suretiyle, giderlerini yükseltebilmektedirler. Bunun doğal sonucu olarak da vergi matrahlarını aşağı çekmiş olmaktadırlar. Bu doğrudan gider yazılabilecek türden harcamalarla ilgili olabileceği gibi amortisman ayrılması ya da yatırım indiriminden yararlanılmasıyla ilgili harcamalarla da ilgili olabilir.<sup>61</sup>

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerini bu yola yönlendiren diğer neden de, gerçekte yapmış oldukları bazı belgesiz harcamaları, belgelendirmeye yöneliktir. Belgesiz olarak yapılan harcamaların, özellikle kurumlar vergisi mükellefi olan firmaların ortaklarınca işletmeden çekilmiş gibi gözükmesi, KVK'nun 17-3. maddesi uyarınca "örtülü kazanç" olarak nitelendirildiğinden bundan kaçmak amacıyla sahte

---

<sup>61</sup> Şükrü KIZILOĞLU, "Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ya da Bunları Bilerek Kullanma", Vergi Dünyası, Nisan 1997, Sayı: 188, S.18.

ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge sağlanması yoluna gidilmektedir.<sup>62</sup> Ayrıca, sattığı mallar ya da yaptıkları hizmetlerin tümü için belge düzenlemek zorunda kalan firmalar, vergi matrahını düşürmek için yüksek bedelli alış veya gider belgeleri temin etmek yoluna başvurmuşlardır.

Diğer taraftan, GVK'nun 94'ncü maddesine göre çiftçilerden alınan zirai mahsuller için yapılan ödemelerden tevkifat yapılması gerekmektedir. Öteden beri stopaj gelir vergisinden kaçınmak için sahte fatura kullanılmaktadır. Ancak, VUK'nun 11'inci maddesinde yapılan müteselsil sorumluluk uygulanması nedeniyle bu durum bir ölçü önlenmiştir.<sup>63</sup>

Dikkat edilmesi gereken ise, düzenlediği faturaların gerçek mal satışlarına ilişkin olduğunu söyleyen, faturalardaki imzaların kendisine ait bulunduğu ve gelir vergisi beyannamesini de verdiği tespit edilen kişinin düzenlediği söz konusu faturaların muhteviyatı itibariyle sahte olarak bulunmadığı kabul edilmektedir.<sup>64</sup>

## 2. KDV Yönünden:

Sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmasının en yaygın nedenlerinden birisi de KDV ile ilgilidir. Bu da genellikle iki şekilde ortaya çıkmaktadır.

Bunlardan birincisi KDV iadesi alabilmektir. Özellikle ihracata yönelik faaliyetlerde bu uygulama çok yaygındır. İkincisi ise indirim konusu yapılacak KDV'nin tutarını yükselterek KDV ödememek amacına yöneliktir.<sup>65</sup> İçeriği gerçek bir mal teslimine veya hizmet ifasına dayanmayan bir faturanın tüm şekil şartlarını taşısa da sahte fatura olarak kabul edilmesi gerekir. Olmayan bir mal teslimi veya

---

<sup>62</sup> Şükrü KIZILOĞLU, a.g.m. S.19.

<sup>63</sup> Sakıp ŞEKER, a.g.m., S.54.

<sup>64</sup> Danıştay Üçüncü Daire, Esas No: 1990/2750, Karar No: 1991/1875.

<sup>65</sup> Sakıp ŞEKER, Z. Cengiz AYDIN, "Sahte Fatura Kullanımının Boyutları Nedenleri ve Çözüm Yolları", Vergi Sorunları Dergisi, Mayıs-Haziran 1992, Sayı:60, S.53.

hizmet ifası nedeniyle ödenmiş bir KDV'si de bulunmayacağından, ödenmemiş KDV'nin sahte faturayı alan işletme tarafından indirilmesi mümkün değildir.<sup>66</sup>

Çiftçilerden alınan zirai ürünler katma değer vergisine tabi değildir. Mükellefler doğrudan doğruya çiftçilerden satın aldıkları malın bedeli için KDV ödememekte, ancak satışı KDV'ye tabi olduğundan tahsil edilen KDV'nin tamamına yakını vergi dairesine ödemesi gerekmektedir. Bu durumdaki mükellefler sahte fatura kullanarak hem stopaj gelir vergisinden, hem de sahte faturadaki KDV'yi indirerek, tahsil ettikleri KDV'yi vergi dairesine ödemekten kurtulmaktadırlar.<sup>67</sup>

Bu aşamada anılan satış yolsuzlukları aşağıda belirtilen başlıklar altında incelenebilir.

#### 3.2.2.1.1. Gizli Satış Yapma

Gerçek bir ilişkiyi yansıtan ancak belge üzerinde yer alan bilgilerin doğru olmaması halinde, *muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı vesikalardan* bahsedilir. Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, sahte belgenin aksine, gerçek bir belgedir, düzenleyiciler de yetkili kimselerdir, bir işleme veya hizmete dayanır. Ancak muameleyi veya hizmeti aslından farklı bir şekilde aksettirir. Örneğin, gerçekte bir mal satışı olduğu halde mal miktarı veya fiyatının aslında farklı bir şekilde gösterilmesi hali, faturanın kapsamı itibarıyla yanıltıcı bir vesika niteliğini almasını sağlar.<sup>68</sup>

Satışların yapılması sırasında başvuru hileleri, satış belgeleri (VUK'nda sayılan belgelerin) düzenlenmemesi veya seri dışı satış belgesi düzenlenerek sonradan yok edilmesi ve satışların defterlere kaydedilmemesi suretiyle satış miktarları ve hasılatlarının gizlenmesidir. Gerçeğe uygun bilgileri kapsamayan veya gerçek bir ilişkiyi yansıtmayan belgeleri “sahte belge” olarak vasıflandırmak

---

<sup>66</sup> Malik GÜNDAY, “KDV Kanununda Vergi İndirimi, Sahte Faturanın Vergi İndirimine Etkisi ve Mütessesil Sorumluluk”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Aralık 1996, Sayı:99, S.91.

<sup>67</sup> Sakıp ŞEKER, a.g.m., S.53.

<sup>68</sup> Nurettin EROĞLU, *Vergi Usul Kanunu*, Ankara, 1989, S.85.

mümkündür. Sahte belge, daha çok olmayan işlemleri olmuş gibi göstermek amacıyla düzenlenmektedir.<sup>69</sup> Bu çerçevede:

1. Bir mal hareketi veya hizmeti söz konusu olmadığı halde düzenlenen belgeler,
2. Belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen belgeler,
3. Başkası adına bastırılıp kullanılan belgeler, sahte belge olarak kabul edilecektir.

Bu konu ile ilgili olarak güncel bir örnek verebiliriz. Bir ticari şirketin 213 sayılı VUK'nun 344/3. maddesinde belirtilen “vesikaları tahrif etmek” suçu işlediği vergi denetmenleri tarafından tespit edilerek kaçakçılık suçundan yargı karşısına çıkarılmıştır. Vergi denetmenlerinin hazırlamış olduğu Vergi Suçu Raporu Ek 1’de verilmiştir.

Satış belgesi düzenlemeyen ve defterlere kaydedilmeyen satışların saptanması oldukça güçtür. Bu şekilde kayıt dışı bırakılan satışların ortaya çıkarılmasında; üretilen veya satın alınan mal miktarlarından, nakit girişlerinden veya işletme alacaklarından veya randıman hesaplaması yapılmasından yararlanılır.

Bu konu ile ilgili olarak randıman incelemelerini ele alabiliriz. Randıman hesaplamasında önce imalata gönderilen hammadde miktarı imalat defterinden tespit edilir. İmalat defteri yoksa veya defter usulüne uygun tutulmamışsa belgeler araştırılır ve döküm yapılarak imalata verilen hammadde miktarı hesaplanır. İmalata gönderilmesi gereken mamul miktarına verimlilik oranı uygulanarak imal edilmesi gereken mamul miktarı hesaplanır. Hesaplanan mamul miktarı defter kayıtlarında yer alan mamul miktarı ile karşılaştırılır. Bu karşılaştırma sırasında mamul malın dönem başı ve dönem sonu stok miktarları da göz önünde bulundurulur. Aşağıdaki denklik tespit edilir.

---

<sup>69</sup> Ömer DUMAN, “Yanılıcı Vesika Vergi Hukukunda Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle”, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı 242, Ankara 15 Şubat 1997, S.47.

$$\text{Dönem Başı Stok} + \text{İmalat} + \text{Satış İadesi} = \text{Satışlar} + \text{Dönem Sonu Stoku}$$

Bu denklemin sağ tarafının fazla çıkması mümkün değildir. Çünkü üretilmeyen malın satılması söz konusu olamaz. Denklemin sol tarafının fazla olması, imal edilen bir kısım mamulün belgesiz olarak kayıt dışı satılmış olduğu anlamına gelir.

Örneğin, standart kanepeler üreten bir işletmenin verileri aşağıdaki gibidir:

	Hammadde(kg)	Mamul(birim)
Dönem Başı Stok	200	200
Alışlar	150	---
Satışlar	---	300
Dönem Sonu Stok	40	150

Bu sektörde, imalat fire oranı % 10, ortalama birim mamul satış fiyatı 20.000.000.-TL'dir.

Bu işletmede imalata sevk edilen hammadde miktarı=

$200+150-40=310$  kg'dır. Fire oranı % 10 olduğundan imal edilmesi gereken mamul miktarı  $310 \text{ kg} * \%90=279$ 'dur. Buna göre mamul dengesi şöyle olmaktadır:

$$\text{Dönem Başı Stok} + \text{İmalat} = \text{Satışlar} + \text{Dönem Sonu Stok} + \text{Fark}$$

$$200 + 279 = 300 + 150 + \underline{29}$$

Tespit edilen 29 birim mamul randıman farkıdır ve belgesiz olarak açıktan satılmış demektir. Ortalama satış fiyatı 20.000.000.- TL olduğundan gizlenen satış hasılatı  $(29 \text{ birim} * 20.000.000) = 580.000.000.-\text{TL}$ 'dir. Bu tutarın tamamı matrah farkını teşkil etmektedir.

### 3.2.2.1.2. Gerçeğe Aykırı Satış Belgesi Düzenleme

Satış belgelerinin düzenlenmesi sırasında satılan mal miktarının fazla, satış bedelinin noksan gösterilmesi, satış belgesinin kayıtlara esas alınan örneği ile



müşteriye verilen örneğin farklı düzenlenmesi ile satış miktarları ve satış tutarları gizlenebilir.

Satış belgelerinde satılan mal miktarının fazla, satış tutarının noksan gösterilmesi, alıcı ve satıcı arasında bir anlaşmanın bulunmasını gerektirdiği halde, satış belgelerinin müşteriye verilen örneği ile kayıtlara esas alınan örneğinin farklı düzenlenir. Bu satış yolsuzluğu yönteminde firmalar faturanın aslı olarak tarif edilen ve alıcıya verilen birinci örneğin satış işleminin gerçek durumunu yansıtacak şekilde düzenlemekte, işletmede kalan ve muhasebe kayıtlarına intikal eden örneğini ise düşük bedelde düzenlemektedir. Bu şekilde yapılan uygulamalar genelde tek taraflı olmakta ve alıcı bu durumdan haberi olmamaktadır.

Uygulamada fazla sık olmamakla birlikte zaman zaman karşılaşılan ve dolaysız olarak kazancı etkilememekle birlikte gizli satışları perdelemek amacıyla taşıyan satış yolsuzluklarının birisi de yüksek miktarlı ancak düşük fiyatlı fatura düzenlemektir. Satılan malın miktarı olduğundan fazla, fiyatı ise gerçek satış fiyatından düşük olarak belirlenmektedir. Bu durum firma tarafından yapılan gizli satışların çözüm incelemesi (veya kaydi envanter) olarak sınıflandırdığımız inceleme tekniği ile ortaya çıkmasını, engelleme amacı taşımaktadır.<sup>70</sup>

Örneğin, firmanın iki tonunu kilosu 110.000.- TL'dan toplam 220.000.000.- TL'ya satmış gibi düzenlendiğini varsayalım. Dikkat edileceği üzere faturanın satış bedeli doğru olmakla birlikte 2,2 tonun satılmasına rağmen 2 ton ve satılmış görünmektedir. Aradaki fark (2.000 kg - 2.200 kg) = 200 kg fark firma tarafından faturasız satılan veya satılacak olan unu miktarını gizlemektedir.

Gerçeğe aykırı belge düzenleme suretiyle gizlenen satışlar, üretilen veya alınan mal miktarları ve maliyetlerinden, satıcı ile alıcı arasındaki nakit hareketleri ile alacak ve borç ilişkisinden, alıcılardan alınan bilgilerden yararlanılarak

---

<sup>70</sup> Denetim İlke ve Esasları, a.g.e., S.389.



belirlenebilir. Ancak, kaydi envanter sonucu satış noksanı ve fazlalıklarının ortaya çıkması halinde, defter ve belgelerin delil olarak sahih olmadığını gösterir.<sup>71</sup>

Bu konu ile ilgili olarak güncel bir örnek verebiliriz. Canlı hayvancılık ticareti (besicilik) yapan bir işletme kanunen düzenlenmesi gereken müstahsil makbuzu düzenlemeden canlı hayvan alımında bulunmuştur. Mükellef, müstahsillerden müstahsil makbuzu düzenlemeden almış olduğu hayvanlar için muhtelif kişilerden canlı hayvan faturaları temin ederek işletmesindeki kaydî emtia dengesini sağlamaya çalışmıştır. Bu durum karşısında VUK'nun 30/4. maddesi gereğince defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması nedeniyle yargı karşısına çıkarılmıştır. Örneğe ilişkin Vergi İnceleme Raporu ve tutanaklar Ek 2 olarak çalışmanın sonunda verilmiştir.

### 3.2.2.1.3. Gerçekte Olmayan Şahıs ve Firmalarda Satış Gösterme

Belgesiz olarak yüksek fiyatla satılan malların, gerçekte bulunmayan veya malın alıcısı olmayan şahıs ve firmalara düşük bedel üzerinden satış gösterilmesiyle de satış hasılatının gizlenmesi mümkündür.

Bu yöntem daha çok üretim ve alış miktarlarının gizleyemeyen işletmeler başvurmaktadır. Gerçekte bulunmayan veya işletmeden mal almayan şahıslara satış gösterilmesinde, gerçek satış tutarları ile belgelerde gösterilen satış tutarları arasındaki fark kadar hasılatın gizlenmesi amaçlanabileceği gibi, hayali satıştan doğan alacakların şüpheli hale getirilmesi ve satış tutarı kadar karşılık ayrılarak, dönem kazancının azaltılması da amaçlanabilir. Bu belgelere **naylon fatura** adı verilir.<sup>72</sup> Gerçek olmayan alış faturası kullanan mükellefler yönünden iki ihtimal söz konusudur.

Bir önceki veya daha önceki yıllarda dönem sonu stokları eksik gösterilmiştir. Defterlerde, dönem başı mevcudu olarak, girişi olmadan çıkışı (satışı)

---

<sup>71</sup> Danıştay Üçüncü Daire, Esas No:1990/1828, Karar No:1992/2876.

<sup>72</sup> Hüseyin CİVRİZ, "Sahte Vesika ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Vesika Ayrımı", Malî Sorunlara Çözüm, Cilt II, Ankara 1991, S.48.

yapılacağından o yıl için doğacak fazla kazancı gizlemek için naylon fatura alınmıştır. Veya mal aslında başka birinden faturasız olarak alınmış, defterlere intikâli naylon fatura ile sağlanmıştır. Birinci halde naylon fatura bedelinin tamamı kârdır. Tespit edilebildiği takdirde, bunun ilgili yıllara dağıtımı yapılır. İkinci halde gerçek alış bedeli ile naylon fatura bedeli arasındaki fark kazanca ilave edilir. Ayrıca gerçek satıcının bulunup, mükellefiyetinin tesisi gereklidir.<sup>73</sup>

Örneğin, X işletmesi bir satıcıdan 100.000.000.-TL. değerinde faturasız mal almıştır. Almış olduğu bu malı kendi kayıtlarına intikali için alış belgesine ihtiyacı vardır. Bunun için 110.000.000.-TL'lık naylon fatura düzenler. İşlemin tarihi, satıcısı, ödenen mal bedeli ile naylon faturadaki bilgiler tamamen farklıdır.

Naylon Fatura Bedeli	110.000.000.-TL
Ödenen Mal Bedeli	<u>100.000.000.-TL</u>
	10.000.000.-TL

Malın gerçek bedeli 10.000.000.-TL fazla gösterilmiştir. Böylece mal satışı yapılırken toplam mal 110.000.000.-TL'dan daha fazla bir bedelle satılabilir ve satış kârının fazla olarak belirlenmesine yol açar.

Malın 150.000.000.-TL'ya satıldığını düşünecek olursak, kayıtlar aşağıdaki şekilde olacaktır:

600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.	153 TİCARİ MALLARI HS.	621 SAT. TİC. MAL.MAL.HS.
(26) 150.000.000.-	(20) 110.000.000.-	(93) 40.000.000.-

20	153 TİCARİ MALLAR HESABI	110.000.000-	
	191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	16.500.000-	
	100 KASA HESABI		126.500.000-
	..... nolu mal alış kaydı		

<sup>73</sup> Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1988, S.217.

26	100 KASA HESABI	172.500.000-
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI	150.000.000-
	391 HESAPLANAN KDV HESABI	22.500.000-
	..... nolu mal satış kaydı	
93	600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI	150.000.000
	153 TİCARİ MALLAR HESABI	110.000.000-
	621 SATILAN TİCARİ MALLARIN MALİYETİ HS.	40.000.000-
	devir kayıtları	

X İşletmesi 31.12.1997 tarihli GELİR TABLOSU		
BRÜT SATIŞLAR		150.000.000.-
1. Yurt İçi Satışlar	150.000.000.-	
2. Yurt Dışı Satışlar	-----	
SATIŞ İNDİRİMLERİ		-----
NET SATIŞLAR		150.000.000.-
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		(40.000.000.-)
BRÜT SATIŞ KÂRI		110.000.000.-

Bu işlemlerin sonucunda gerçek alış bedeli ile naylon fatura bedeli arasındaki fark kazanca ilave edilmiş olur.

Naylon fatura düzenlemenin amacı, faturasız alınıp satılan ticari mal ve hizmetlerin, gerçek şekliyle değil de, amaçlanan doğrultuda defter ve belgelere intikaline olanak sağlamak suretiyle dönem kârını gözlemek olduğundan, bu şekil ve bulunan matrah farkına, kaçakçılık cezası uygulanması gerekir.<sup>74</sup>

<sup>74</sup> Danıştay Dördüncü Daire, Tarih:21.12.1988, Esas No:1987/5690, Karar No:1988/5021.

Uydurma şahıs ve firmalara yapılan satışlar, işletmeden mal alan şahıs ve firmaların araştırılması ve durumlarının belirlenmesiyle tespit edilebilir. Bu şahıs ve firmalara satış gösterilmekle gizlenen hasılat miktarları da işletmeye nakit girişleri ve alacaklara ilişkin kayıtlardan yararlanılarak açığa çıkartılabilir.

Örneğin, inşaat giderlerini şişirmek amacıyla gerçekte iş yaptırmadığı şahıslar adına belge düzenleyen ve bu şekilde dönem kazancını eksik beyan dene mükellef adına kaçakçılık cezası kesilmesi yerindedir. Belgelerde yazılı işlerin gerçekte yapıldığına dair mükellef iddiası sonucu değişirmez.<sup>75</sup>

Anılan satış yolsuzluğu gerçek olmayan firmalar aracılığı ile satış daha çok karaborsa dönemlerinde ve yurt dışında denetim imkânları sınırlı olduğundan ihracatta görülür.<sup>76</sup>

Örneğin ihracatçı firma ihraç ettiği malları yurt dışında gerçek dışı bir işletmeye düşük bedelle satmış görünüp, aslında başka bir firmaya yüksek bedelle satılabilir. Böylece hem hasılatını düşük gösterdiği için vergi kaçırmış, hem de gerçek fiyatla fatura fiyatı arasındaki farkı oluşturan dövizi ülkeye getirmemiş, yurt dışında bırakmış olur.

Bazı durumlarda, gerçek olmayan şahıs ve firmalarda satış göstermenin yanı sıra, sahte gider belgelerinin düzenlenmesi de mümkün olabilir. Piyasada bazı kimseler, gerçekte herhangi bir mal veya hizmet satışı yapmadıkları halde, böyle bir satış yapmış gibi fatura düzenleyip, isteyenlere komisyon karşılığında vermektedirler.

### **3.2.2.2. Alış Yolsuzlukları**

Alışlarla muhasebe hileleri, belgesiz satışların gizlenmesini sağlamak üzere, belgesiz alım yapılması ve alışlarının defterlere kaydedilmemesi, işletme kazancının gizlenmesi yönünden de; alış iskontolarının deftere kaydedilmemesi ve alış bedellerinin yüksek gösterilmesi şeklinde meydana getirilir.

---

<sup>75</sup> Danıştay Dördüncü Daire, Tarih:03.05.1988, Esas No:1987/1493, Karar No:1988/1355.

### 3.2.2.2.1. Gizli Alışlar

Mal alışlarında belge alınmaması ve alışların defterlere kaydedilmemesi suretiyle kayıt dışı bırakılan üretim ve satış miktarlarının gizlenmesini hedef alan yöntemdir.

Alış belgelerinin alınmaması ve alışların defterlere kaydedilmemesi yöntemiyle; kayıt dışı bırakılan üretim miktarlarının randıman hesaplamalarından gizli satışların da mal giriş ve çıkış eşitliği ve ambar kayıtlarından belirlenmesi mümkündür. Üretimde kullanılan ilk madde ve yardımcı malzemelerin gizli alışlarının; üretimde kullanılan enerji miktarlarından, diğer alışların da işletmenin ödeme ve borçlandırmalarından gidilerek araştırılması yararlı olabilir.

### 3.2.2.2.2. İskontoların Kaydedilmemesi

Uygulamada oldukça sık rastlanan alış yolsuzluklarından birisi de alış iskontolarının kayıt dışı bırakılmasıdır. Alış iskontoları maliyetleri azaltıcı bir niteliğe sahiptir. Söz konusu iskontolar iki şekilde ortaya çıkar. Birincisi peşinat iskontosudur ve genellikle alış faturalarında gösterilir. Diğeri ise ciro iskontosu olup fatura düzenlendikten ve genellikle bir yıl sonlarındaki ciroya orantılı olarak satıcı firmalar tarafından yapılır.<sup>77</sup> Bu nedenle alış faturalarında görülmezler. Bu nitelikteki alış iskontoları yıl sonlarında işletme sahiplerince nakden veya hesaben tahsil edilmesine rağmen kayıtlarda gösterilmeyerek, maliyetlerin azalması engellenmiş ve dolayısıyla dönen kazancı eksik hesaplanmış olur. Bu uygulama şekli ithalat işletmelerinde çok görülmektedir. İspatlanması mümkün olmayan bir işlemdir.

Örneğin, bir işletme 500.000.000.-TL'lık mal almak için satıcıya müracaat etmiştir. Satıcının ödemenin kısmen peşin yapılması halinde % 5'lik iskonto teklifi kabul edilerek ödeme tamamen peşin yapılır. Ancak fatura gerçek mal bedeli üzerinden yapılır. Böylece alış iskontoları kayıt dışı bırakılır. % 10 KDV uyguladığını düşünürsek olması gereken kayıt şöyledir:

---

<sup>76</sup> Elif SONSUZOĞLU, "Vergi Kaçakçılığı", Vergi Sorunları Dergisi, Ankara 1996, S.97.

<sup>77</sup> Denetim İlke ve Esasları, a.g.e., S.407.

20	153 TİCARİ MALLAR HESABI	500.000.000-	
	191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	50.000.000-	
	649 DİĞER OLAĞAN GEL KÂR HS		25.000.000.-
	100 KASA HESABI		525.000.000-
	..... nolu mal alış kaydı		

Fakat faturada alış iskontosu gösterilmediği için, kayıt farklı olmaktadır.

20	153 TİCARİ MALLAR HESABI	500.000.000-	
	191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	50.000.000-	
	100 KASA HESABI		550.000.000-
	..... nolu mal alış kaydı		

1. DURUM

2. DURUM

153 TİCARİ MALLAR HS.

475.000.000.-

153 TİCARİ MALLAR HS.

500.000.000.-

Satın alınan malın gerçek bedeli gizlenmiş olmaktadır. Maliyetlerde 25.000.000.-TL'lık azalma engellenmiş olup, dönem kazancının eksik hesaplanmasına yol açılmış olmaktadır.

Defterlere kaydedilmeyen alış iskontoları ile satış komisyonları, satıcılardan bilgi alınarak tespit edilebilir.

### 3.2.2.2.3. Alış Bedellerinin Yüksek Gösterilmesi

Bu alış yolsuzluğun da alış belgesinde gösterilen bedel gerçek bedelden yüksek olmaktadır. Yüksek bedelli belge alıcının defter kayıtlarında alış maliyetini yükseltmekte ve dönem kazancının eksik hesaplanmasına yol açmaktadır.

Mükellefiyeti olmayan veya götürü usulde vergilendirmeye tabi bulunan mükelleflerden alınan mallara ilişkin olarak düzenlenen gider makbuzu veya çiftçilerden alınan mal ve ürünler için düzenlenen müstahsil makbuzlarından alış

bedellerinin gerçeğe aykırı olarak yüksek gösterilmesi mümkündür.<sup>78</sup> Ayrıca gerçekte olmayan veya işletmeye mal satmayan şahıs ve firmalardan gerçeğe aykırı satış faturaları almak suretiyle de alış maliyetleri yükseltilebilir.

İşletmenin gayri safi satış kârının azaltılması amacıyla alış bedelleri ve tutarlarının yüksek gösterilmesi şeklinde yapılan muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında, satıcılardan bilgi alınması ve işletme ödemelerinin araştırılması yararlı olabilir.

İthalat ve İhracat belgelerinde gösterilen bedellerle gerçek bedeller arasındaki farkların gizlenmesi; yabancı firma ve şahıslara ihracat işlemlerinde satış komisyonu veya alış iskontosu, ithalat işlemlerinde de alış komisyonları gösterilmesi ve başka yöntemlerin kullanılması ile de alış maliyetleri yükseltilebilir.

### ***3.2.2.3. Giderlerde Yapılan Muhasebe Hileleri***

Dönem kârını gizlemek ve satılan malların maliyetini yükseltmek amacıyla işletme giderlerini olduğundan daha yüksek göstermekle (şişirmekle) yapılan muhasebe hileleri bu gruptandır.

Bilindiği üzere; işletme faaliyet gayri safi satış kârı, satış bedelleri ile satış maliyetleri arasındaki farklardan doğar.

Değişik yollarla satış maliyetlerinin artırılması, işletmenin gayri safi kârının azalmasına neden olur. Satışların maliyetleri, ticari işletmelerde alış maliyetleri, satış giderleri, genel gider payı toplamından, sanayi işletmelerinde üretim maliyeti, satış giderleri ve genel gider payları toplamından meydana gelir.

Vergi gizlemek amacıyla, satılan malların maliyetine giren bütün gider kalemlerinin muhasebe hileleriyle artırılması mümkündür. Satılan malların bünyesine giren ve dışardan alınan mal bedellerinin değerlerinin artırılmasının çok değişik yöntemleri vardır.

---

<sup>78</sup> Nejdet TAŞKIRAN, "Kaçakçılık Suçunun Tarifi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 83, Ankara 1995, S.27.



Sanayi, inşaat ve hizmet işletmelerinde giderlerin artırılması suretiyle kâr gizlemenin bir yolu da işçilik giderlerinin yüksek gösterilmesidir. İşçilik giderlerinin artırılmasında çalışmayan işçiler adına ücret tahakkuk ettirilmesi veya işçilere ödenen ücret miktarının fazla gösterilmesi yöntemlerinden yararlanılır.

Dışarıya ücret karşılığında yaptırılan işlerin bedellerinin yüksek gösterilmesi şeklinde de satılan malların veya yapılan hizmetlerin maliyetleri artırılabilir. İşletme giderlerini artırmak üzere, sanayi işletmelerinde daha çok amortisman giderlerinden yararlanmak mümkündür.

Giderlerde ilişkin en tipik örnek amortisman giderleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Uygulamada amortisman hesaplamalarında dikkate alınan yöntem ve oranlarda kastî veya bilgisizlikten kaynaklanarak yapılan hatalar sonucu vergi ziyanına sebebiyet verildiğine çokça rastlanılmaktadır.

Amortisman tabi tesisat ve makinelerin değerlerini yükseltmek, amorti edilmiş bir kıymeti sattıktan sonra yüksek değerle yeniden almak ve amortisman tabi tutmak, amortisman tabi olmayan kıymetleri amortisman tabi olan kıymetler arasında göstererek üzerinden amortisman ayırmak, amortisman oranlarını yüksek tutmak yöntemleriyle amortisman payları ve işletme giderlerinin artırılması mümkündür.<sup>79</sup>

Muhasebe prensipleri ve kanun hükümlerine göre birden fazla dönemi ilgilendiren ve aktifleştirilmesi gereken giderlerin, dönem gideri olarak nazara alınmasıyla da işletme giderleri artırılabilir. Bu duruma makine ve tesisatlarının değerlerini arttırıcı giderlerin, normal bakım ve onarım giderleri arasına alınması örnek verilebilir.

Muhasebe hilelerinin fazlaca görüldüğü bir gider türü de genel giderlerdir. Aydınlatma, ısıtma, haberleşme, yolculuk, temsil ve yönetim giderlerinin yüksek tutulmasıyla genel giderler artırılabilir. İşletmenin kendi imkânlarıyla yapamadığı

---

<sup>79</sup> Gül DOYRAN ve Nuran CÖMERT, "Muhasebe Tekniğinde Amortisman Uygulamaları", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 83, Ankara 1995, S.55.



faaliyetleri dışardan sağlaması kaçınılmaz bir durumdur. Böylece istediği şekilde bu giderleri ayarlayabilir.

İşletme sahiplerinin veya yöneticilerinin kişisel giderlerinin, özel borç faizleri ve sigorta primlerinin işletmeden karşılanması, özel hizmetçi, bahçıvan ve kapıcı giderlerinin işletmeye mal edilmesiyle da işletme kârı azaltılarak vergi matrahı küçültülebilir.

Genel giderlerinin artırılması ve böylece genel giderlerden satış maliyetine pay verildiği durumlarda satış maliyetinin artması ve faaliyet gayri safi kârının azalması nedeniyle dönem safi kârının, diğer durumlarda doğrudan doğruya safi kârının azalması söz konusu olabilir.

#### ***3.2.2.4. Hasılatı Gizlemede Yapılan Muhasebe Hileleri***

Vergi gizlemek amacıyla girişilen tedbirlerden biri de, işletmenin ana faaliyet hasılatları ve arızı giderlerinin tamamen veya kısmen kayıtlara intikal ettirilmeden, işletme sahibi tarafından kendi adına tahsil edilmesidir.

Arızı olarak elde edilen gelirlere; satın alınan yatırım mallarının tutarları üzerinden fatura dışı yapılan iskontoları, satılan yatırım malları ve demirbaşlardan sağlanan kârlar, alınan tazminatlar, tahsiline imkân kalmadığı gerekçesiyle zarar kaydedilen alacaklardan yapılan tahsilatlar örnek gösterilebilir.

Yukarıda sayılan arızı gelirlerin kayıtlara tamamen veya kısmen intikal ettirilmesini; cari dönemin kârını azalttığı gibi, bazı durumlarda daha sonraki yılların kârlarının azaltılmasına da neden olabilir. Örneğin; satın alınan yatırım mallarının veya demirbaşların satış tutarları üzerinden yapılan iskontoların defterlere kaydedilmemesi, bir taraftan dönem gelirlerini azaltırken, diğer taraftan satın alınan yatırım mal veya demirbaşın yüksek bedel üzerinden amorti edilmesine ve diğer yılların kârının azalmasına neden olur.<sup>80</sup>

---

<sup>80</sup> Ahmet AKSOY, a.g.e., S.112.

Bunun yanı sıra satış hasılatları yasal deftere doğru ve gerçek tutarları itibariyle kaydedilmesine rağmen aylık veya yıllık toplamaları alınırken yapılan eksik veya hatalı toplamalar sonucunda satış hasılatları, sonuç hesaplarına eksik kaydedilebilir. Matematik ve kayıt hataları yapılabilir. Bu konu ayrıntılı olarak birinci bölümde açıklanmıştır.

### 3.2.3. Örtülü Kazanç Dağıtımı ile Vergi Kaybı

Dönem içerisinde işletme personeli ve üst düzey yöneticilerine kendi isteklerinden dolayı avans veya borç paralar verilebilir. Personel ve yöneticilerin kişi bazında ne kadar avans ve borç para aldığı önemli değildir. Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği'ne göre verilen avans ve borçların topluca bilançoda gösterilmesi yeterli olup, şahıslara isimlerinin gösterilmesi istenmemektedir.

Verilen avans ve borçlar, 135 PERSONELDEN ALACAKLAR, 196 PERSONEL AVANSLARI hesaplarında takip edilmektedir.

KVK'nun örtülü kazanç maddesi olan 17. Maddesinin 3. Fıkrasına göre "Şirket kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı ve vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alır veya verirse *örtülü kazanç* dağıtmış olmaktadır. Avans ve borçların yüksek seviyede olması, üst seviyedeki yöneticilere vergilendirilmeksizin örtülü ücret ödemesi yapıldığını gösterir.

Örneğin, X Anonim Şirketinin 1996 yılında personele verilen avans ve borcun tutarı, aşağıdaki gibidir:

<u>135 PERSONELDEN ALACAKLAR .</u>		<u>196 VERİLEN AVANSLAR HS.</u>	
600.000.000.-	100.000.000.-	2.100.000.000.-	150.000.000.-

Burada verilen avans ve borcun toplamı (600.000.000.+2.100.000.000) 2.700.000.000.-TL, dönem sonu bakiyesi ise (500.000.000.+1.950.000.000) 2.450.000.000.-TL'dir.

İşletmenin, verdiği ödünç paraya yıllık normal faiz hadleri % 70 iken hiç faiz yürütmemiş veya düşük faiz ve komisyon uygulaması ile örtülü kazanç dağıtmış olur. Aynı zamanda personelden şirket müdürüne emsallerine göre çok yüksek aylık ödemesi örtülü kazanç hükmündedir.<sup>81</sup>

Sermaye Piyasası Kanunu'nda örtülü kazanç dağıtımını ayrıca cezai müeyyidelere bağlanmıştır. SPK'nun 15. Maddesinde "Hisse senetleri halka satılan bir anonim ortaklık; yönetim, denetim ve sermaye bakımından dolaylı veya dolaysız olarak ilişkili bulunduğu diğer bir teşebbüs veya şahısla emsallerine göre bariz bir şekilde farklı fiyat, ücret ve bedel uygulamak gibi işlemlerde bulunarak yıllık kârını azaltamaz" hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu anonim şirketlerin bu hükmü uygulamaları halinde, ilgililer fiilin önem ve mahiyetine göre ayrı ayrı veya birlikte olmak üzere ağır para cezası ve bir aydan iki yıla kadar hapis cezasına çarptırılabilir.<sup>82</sup>

Sonuç olarak, işletmenin avans ve borçlarla örtülü kazanç dağıtması halinde, yıllık kârını azaltıcı bir etki ortaya çıkmaktadır. Kârın azaltılması sonunda ödenecek vergi miktarında azalma meydana gelecektir.

#### **3.2.4. Stok Değerleme Yöntemleri ile Vergi Kaybı**

Satın alınan yada işletmede üretilen mal, hesaba maliyet değeri ile alınır. Dönem sonunda ise mal hesabının mevcut malın maliyetini gösterebilmesi için dönem içindeki çıkışların maliyet bedeli ile yapılması gerekmektedir. İşletme aynı nitelikte ve değişik fiyatla, mal alabileceğinden (yada üretebileceğinden) satılan mal için maliyet değeri hesaplaması bir sorun olarak ortaya çıkar. Satılan malın maliyetinde değişme, hem satış kârını hem de kalan malın maliyetini değiştirir. Bu nedenle stoklardan çıkışların maliyetini hesaplamak amacıyla çeşitli yöntemler geliştirilmiştir.<sup>83</sup>

---

<sup>81</sup> Zülküf KANAT, Örnekleriyle Defter Tutma, Vergi Yayınları, Ankara 1983, S.352.

<sup>82</sup> Özer YILMAZ, Anonim ve Limited Şirketlerin Vergi Rehberi, Öğretmenler Matbaası, Ankara 1982, S.345.

<sup>83</sup> Orhan SEVİLENGÜL, Genel Muhasebe, Lazer Ofset Yayımları, 3.Baskı, Ankara 1994, S.269.

İşletmenin stok değerlemesinde kullandığı; ilk giren ilk çıkar (FİFO), son giren ilk çıkar (LİFO), ağırlıklı ortalama maliyet, hareketli ağırlıklı ortalama maliyet ve özel sipariş maliyet yöntemlerinden, stok maliyet hesaplamalarında hangisini uyguluyorsa bu yöntemi dipnotta belirtecektir.

A maddesinin çeşitli maliyet yöntemlerine göre üretime verilmiş maliyeti ve dönem sonu stoku maliyeti enflasyonist ortamda aşağıdaki gibi olduğunu varsayalım;

<u>Maliyet Yöntemleri</u>	<u>Üretime Veriliş Maliyeti</u>	<u>Dönem Sonu Stok Maliyeti</u>
Gerçek Parti Maliyeti	1.750.000- TL	1.250.000- TL
Hareketli Tartılı Ortalama	1.700.000- TL	1.300.000- TL
FİFO	1.650.000- TL	1.350.000- TL
LİFO	1.800.000- TL	1.200.000- TL

Görüldüğü gibi her maliyet yönteminde farklı sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Maliyetler karşılaştırıldığında, genellikle dönem sonu fiyatlarını dikkate almaya olanak veren yöntemlerde üretime verilmiş maliyetlerinin daha yüksek olduğunu saptırıyoruz. Enflasyon dönemlerinde, bu yöntemlerin uygulanması işletmenin üretim gücünün korunmasına yardım edeceğini söyleyebiliriz.

Fiyatlar yükselirken, LİFO yöntemi maliyetleri yükselen fiyat düzeyine yaklaştırarak fiktif kârları önlemekte ve böylece işletmenin finansman gücünü arttırmaktadır. Hammadde fiyatlarının düşmesi durumunda ise, bu yöntemde maliyetler de hızla düşeceğinden, kârları artmakta ve girişimcilerin yatırım eğilimi özendirilmektedir. Konjonktürdeki bunalım dönemlerini yanlış değerlendirme yöntemlerinin etkisiyle açıklayan kuramlar hatırlandığında, LİFO yönteminin konjonktürdeki politikası bakımından daha iyi anlaşılabilir.<sup>84</sup>

Uygulanan muhasebe ilkeleri imkân dahilinde değiştirilmemelidir. Her dönemde farklı ilkelerin uygulanması karşılaştırmaları güçleştirir. Örneğin, stok değerlendirmede bir dönem ilk giren ilk çıkar (FİFO), sonraki dönemlerde son giren ilk çıkar (LİFO) yönteminin uygulanmış finansal tabloların karşılaştırılmasını anlamsız kılar. LİFO yöntemi, bilançoda stokların en eski değerleriyle gösterilmesine neden olmaktadır. Yöntemin en çok eleştirilen yönü de budur. LİFO yönteminde en eski maliyetler dönem sonu stoklarını yüklenmekte ve bilançoda bu değerle

<sup>84</sup> Nasuhi BURSAL, Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama, Der Yayınları, 4. Baskı, İstanbul 1992, S.98.

gösterilmektedir. Stokların bilançoda eski maliyetlerde gösterilmesi bir takım sorunlara sebep olmaktadır. Bu sorunların en önemlilerinden bir tanesi de, işletmenin çalışma sermayesinin yanlış değerlendirilmesidir.<sup>85</sup>

Dönem sonlarında stokları düşük gösteren yöntemin seçilmesi *vergi açısından tasarruf* sağlamaktadır. LİFO ve Hareketli Tartılı Ortalama Yöntemleri diğerlerine göre kârları ileri dönemlere aksettirmektedir. LİFO yönteminin vergi avantajı sağlaması özellikle enflasyon dönemlerinde, yönetimin önemini artırmaktadır.<sup>86</sup> Fiyat genel seviyesi yükseldiği, stok seviyesi de düşmediği sürece, LİFO yöntemi cari maliyetlerle cari gelirleri karşılaştırdığından bu yöntem, vergi ödemelerinin ertelenmesi suretiyle işletmeye bir vergi avantajı sağlamaktadır. Dönem sonu stokları yüksek gösteren FİFO yöntemi uygulayan işletme, sonraki dönemde LİFO yöntemi uygulayacak olsa yine aynı stok hareketlerine sahip olacak olsa; (1.350.000.-TL – 1.200.000.-TL=) 150.000-TL maliyet arttırmış olacak ve bu miktarda bir maliyet, kârı azaltacak bu da vergiyi azaltacaktır.

Ancak, LİFO yönteminin uygulanması suretiyle vergi avantajı sağlaması, enflasyon oranına, özel fiyat hareketleri ile enflasyon arasındaki paralelliğe, paranın zaman değerine, dönemler boyunca stok düzeylerine ve vergi oranlarına bağlıdır.<sup>87</sup> LİFO yönteminin vergi avantajı sağlaması için, dönem sonu stokları dönem başı stoklarından az olmaması gerekmektedir. Bu bakımdan, LİFO yöntemi esas etkisini ikinci yılda göstermektedir. Dönem başı stok miktarının dönem sonunda da aynı kalması bakımından LİFO yöntemi bir anlamda temel stok yöntemine dönüşmektedir.<sup>88</sup>

LİFO yönteminin sağladığı vergi avantajı işletmenin büyüklüğüne de bağlıdır. LİFO yöntemini uygulayan büyük işletmeler, küçük işletmelere oranla daha

---

<sup>85</sup> Sakıp ŞEKER, “İlk Giren-İlk Çıkan Yönteminin Vergisel Boyutu”, Yaklaşım Dergisi, Ankara 1994, Sayı:21, S:92.

<sup>86</sup> Zeynep AVCILAR, “Enflasyon ve Vergi Mevzuatı Bakımından Stokları LİFO (Son Giren-İlk Çıkan) Yöntemi ile Değerleme”, Vergi Sorunları Dergisi, Ankara 1997, Sayı: 107, S:161.

<sup>87</sup> Sakıp ŞEKER, a.g.e., S: 97.

<sup>88</sup> Sakıp ŞEKER, a.g.e., S:98.

büyük vergi avantajı sağlamaktadır.<sup>89</sup> Ancak, bahsettiğimiz gibi LİFO yönteminin vergi avantajı sağlayabilmesi şartların varlığına bağlıdır. LİFO yönteminin uygulandığı dönemde, eğer fiyatlar genel seviyesi düşerse, LİFO yöntemi vergi avantajı sağlamayacaktır.

Sonuçta, LİFO yöntemi fiyatların yükseldiği dönemde, dönem kârının az gösterilmesine neden olmaktadır. Bazı işletmeler, düşük rapor edeline kârın yatırımcıları olumsuz yönde etkileyeceğini ve ek sermaye bulma yeteneklerini azaltacağını düşünmektedirler. Ancak, yatırımcılar, kârdaki bu düşüşün sebebinin LİFO yönteminden kaynaklandığını anlayabilmekte ve işletmenin varlıklarına yatırım yapabilmektedirler.<sup>90</sup>

Vergi yasalarında gerek üretime verilen gerekse dönem sonlarında stoklarda kalan ilk madde ve malzemenin nasıl değerlendirileceğine ilişkin yeterli bir açıklama bulunmamaktadır. VUK'nun 267, 274 ve 275.maddelerinde, satın alınan emtia ile imâl edilen emtiaların maliyet bedelleri ve değerlendirme konularına değinilmekte fakat, ilk madde ve malzemenin üretime verilmiş maliyetlerinin nasıl saptanacağı konusunda herhangi bir açıklama yapılmamıştır.

Yasada yer alan “satın alınan emtia” teriminin, yalnızca satılmak üzere alınan maddeler olarak yorumlanmayıp tüm stok kalemlerini içerdiği düşünülürse; ilk madde ve malzemelerin de maliyet bedeli ile değerlendirilecekleri ortaya çıkar. Fakat üretime verilen ilk madde ve malzemelerin hangi değerle çıkışlarının yapılacağı konusu yasada belirsizdir. Ancak maliyetin fiili olması ve en doğruyu veya doğruya yakın bir biçimde yansıtması gereği göz önünde tutulduğunda, değerlemede gerçek parti maliyeti yönteminin (has maliyet yöntemi) esas alınması gerektiği ortaya çıkmaktadır. Nitekim gerçek parti maliyeti yöntemi, hiç bir yanılmaya yer vermeden doğru sonucu vermektedir. Ancak tüm işletmelerde bu yöntemi uygulamak olanaksızdır. Üretime hangi maliyetli stokların verildiği bilinmiyorsa ortalama maliyet yöntemi uygulanabilir. Bazı yazarlar, FİFO yönteminin de vergicilik

---

<sup>89</sup> Zeynep AVCILAR, a.g.e., S:163.

<sup>90</sup> Zeynep AVCILAR, a.g.e., S:161.



açısından uygulanabileceğini belirtirken, bazıları, FIFO yönteminin de LİFO gibi vergi yasaları karşısında uygulanamayacağını ileri sürmektedirler.<sup>91</sup>

VUK' da LİFO yönetmenini uygulanmasını engelleyecek açıkça bir hüküm yoktur. Bununla beraber, Danıştay 4. Dairesinin 14.01.1986 tarihili bir kararı ile Ortalama ve Özel Parti Maliyetinden başka bir yöntemin vergi açısından kullanılamayacağı hükme bağlanmıştır.<sup>92</sup> Bu karar hükmüne göre, LİFO yöntemi vergi açısından kullanılamayacaktır. Ancak, 4008 sayılı Kanununun 8. Maddesi ile 213 sayılı VUK'nun 274. maddesi değiştirilmiştir. Bu kanun hükmüne göre, mükellefler 1 Ocak 1996 tarihinden itibaren LİFO yöntemini uygulayabileceklerdir. TTK işletmelerin stok değerlemede LİFO yönteminin uygulayacağı veya uygulamayacağı konusunda herhangi bir hüküm içermemektedir. SPK ise LİFO yönteminin uygulanabileceğini belirtmekle beraber mükellefler VUK çerçevesinde gerekli düzeltmeleri yapmakla sorumlu tutulmak suretiyle VUK'na atıfta bulunulmuştur.<sup>93</sup>

### **3.3. HİLELERİN ÖNLENMESİNDE ALINABİLECEK TEDBİRLER**

#### **3.3.1. Muhasebe Sisteminin Geliştirilmesi**

Son yıllardaki teknolojik gelişmelerin ışığında muhasebe sisteminin uyarlanması ve geliştirilmesi artık bir ihtiyaç olmuştur. Birinci sınıf tacirlerin tutmak zorunda oldukları kayıtların otomasyon ağı kurularak, otomasyon sistemine bağlanmalarının zorunlu hale getirilmesi ve bu şekilde kayıt kontrollerinin merkezi olarak anında takip edilmesi mümkün olabilir. Vergi mükellefleri bağlı buldukları vergi dairesi ile bilgisayar hatlarıyla bağlantıları sağlanmış, bu sayede de mükelleflerin kayıtları otomatik olarak tek bir kaynaktan toplanmış olur. Dolayısıyla

---

<sup>91</sup> Nalan AKDOĞAN, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayını, 3. Baskı, Ankara 1994, S.256.

<sup>92</sup> Aytan ERSOY, "Enflasyonist Ortamlarda Stok Değerleme Yöntemlerinin Seçimi", Vergi Sorunları Dergisi, Ankara 1994, Sayı:74, S:73.

<sup>93</sup> Aytan ERSOY, a.g.e.,S:74.

kayıtlara yapılabilecek sonradan müdahaleler önlenmiş olur. Düşünülen bu sistem ilk bakışta pahalı ve zor görünse bile zaman içerisindeki getirisi, kullanım kolaylığı, hata ve hilelerin önlenmesi, vergi kaçığının en düşük düzeye indirilmesi bakımından kendini geri ödeyecektir.

Gelişen teknolojik ürünlerden yararlanılması gerekir. Örneğin, vergi denetmenlerine yardımcı olması için 1989 yılında kurulan ancak hala etkin hale getirilmeyen istihbarat arşivinin (bilgi bankası) kuruluş amaçları doğrultusunda etkin çalışma için gerekli önlemler alınmalıdır.

### 3.3.2. Vergi Cezalarının Caydırıcı Etkisi

Ceza, cezayı veren tarafından da cezalanan tarafından da arzu edilen bir şey değildir. Toplum içerisinde yaşama zorunluluğu bazı kurallara veya fedakârlıklara katlanılmasını, zorunlu hale getirmekle birlikte, bunun sağlanması da belirli yaptırımlarla mümkün olmaktadır. Toplum tarafından yapılması istenilmeyen davranışın ağırlığı oranında ceza belirlenmektedir. Bu nedenle ceza, yapılmaması istenen davranışın önlenmesini sağlamalı ve istenmeyen davranışın yapılmasını önleyici miktarda olmalıdır.

Belge düzeninin zorlayıcı yaptırımlar VUK' maddenin 353. maddesinde yer alan özel usulsüzlük cezalarıdır. 01.01.1998 tarihinden itibaren verilmesi ve alınması gereken fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest makbuzlarının verilmesi, alınması ve düzenlenen bu belgelere farklı bir tutara yer verilmesi hallerinde, bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine her bir belge için 10.000.000.- TL'den aşağı olmamak üzere, bu belgelere yazılması gereken tutarın veya tutar farkının % 10'u oranında özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Ancak her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek cezanın tutarı, bir takvim yılı içinde 5.000.000.000.- TL'yi aşmayacaktır. Bu isabetli bir yaklaşımdır. Ancak bu miktar da enflasyon karşısında törpülenmiştir. Vergi cezalarının öyle bir düzenlemeye tabi tutmak gerekir ki günün ekonomik şartlarına göre caydırıcılığını yitirmemelidir. Ayrıca hileden elde edilen kazanç ceza miktarından daha cazip olabilir. Kanun koyucuları bu gibi ihtimalleri göz önünde bulundurmalı ve düzenlemeleri kapsamlı yapmalıdırlar.



Vergi affi ve diğer nedenlerle vatandaşlar vergi cezalarının da ödeme gereği duymaz oldu. Elde edilen son bilgilere göre 1996'da 56 trilyon TL vergi zam ve cezasının sadece 25,7 trilyon TL, 1997'nin ilk yarısında da 60,4 trilyon TL cezanın sadece 12,9 trilyon TL devlete yatırıldığıdır.<sup>94</sup>

Götürü vergi, istisna ve muafiyetler da vergi kayıp ve kaçığını artırmaktadır. Hayat standardı düşük vergi ödeme aracı oldu. Mükelleflerin düşük gelir beyanında bulunmalarının önüne geçmek için getirilen en düşük bildirim ön gören hayat standardı, tam tersi az vergi ödeme aracı haline dönüştü. Günümüzde mükelleflerin % 80'i ne kadar kazanırsa kazansın, hayat standardı kadar beyanda bulunuyor.

### 3.3.3. Vergi Eğitiminin Artırılması

Eğitim yetersizliğinden kastımız, mükelleflerin kültür seviyesi, bitirdikleri okullar ya da mesleki bilginin zayıflığı değildir. Eğitim yetersizliği, verginin fonksiyonu ve zarureti, vergi kanunlarının ve vergi cezalarının bilinmemesidir.

Bazı mükellefler cehaletin verdiği bir cesarete sahiptirler. Yıl içerisinde işyerinde hasılat tespiti yapılan mükelleflerin her defasında gerçek hasılatını gizlemesi vergi kanunlarını iyi bilmemesindedir. Çünkü bu mükellefler ertesi yıl yapılacak incelemede tüm kazancının bir vergi ve ceza olarak alınacağını bilmemektedir.

Mükelleflerin tamamına yakını, kendilerinden daha çok kazanan mükelleflerin çok vergi kaçırdığı ve hiç incelenmediğinden bahisle savunma yapmaktadırlar. Mükelleflerin vergi kanunlarını sürekli takip etmeleri ve bu konuda bir şekilde zorlanmaları gerekmektedir. Verginin sonuçta kendi yararlarına olduğunu ve kaçınmalarının devletin aleyhine olduğu bilincinin verilmesi şarttır. Bu konuda bölgesel olarak çeşitli seminerlerin düzenlenmesi ve süreli yayınların artırılması gerekmektedir.

---

<sup>94</sup> "Vergi Affi", Hürriyet Gazetesi, 25 Ağustos 1997, S:8.

### 3.3.4. Vergi Oranlarının Düşürülmesi

Ülkemizde mevcut yüksek seviyedeki vergi kaçakçılığının azaltılmasına yönelik alınması gereken tedbirlerin en başında vergi oranlarının düşürülmesidir. Türkiye’de vergi yükü diğer ülkelere göre daha fazladır. Örneğin Gelir Vergisi tarifesi fon payı’da dikkate alındığı vakit % 27,5’ten başlamakta % 60,5’e kadar yükselmektedir. Günümüzde gelir vergisinin en düşük ve en yüksek oranları bu kadar yüksek olan başka ülkeler bulmak hayli zorlaşmıştır. Örnek olarak bu oranlar İngiltere ve Polonya’da % 20-%40, İtalya’da % 10-%51, İspanya’da % 20-%56, Almanya’da % 19-%53 şeklindedir.<sup>95</sup> Burada örnek olarak gösterdiğimiz ülkelerin çoğunluğu sanayileşmiş ülkelerdir ve bu ülkelerde vergi ödeme isteği daha yüksektir. Bizim kanaatimize göre Türkiye için işletmecilik ve benzeri iş yapanlar artık gerçek usulde vergilemeye geçirilmelidir.

### 3.3.5. Denetim Eksikliğinin Giderilmesi

Maliye Bakanlığı yetkililerinden alınan bilgiye göre, vergide ortaya çıkan en büyük kayıp ve kaçağın temelinde “yasaların yetersizliği değil, uygulamalardaki eksiklikler” yatmaktadır. Gelir idaresinin günün şartlarına göre düzenlememesi, vergi denetimlerinin sağlıklı yapılmaması, vergi kaçırıcıların hak ettikleri cezaların çarpılmadıkları inancı, mükellefleri vergi kaçırmaya özendirilmektedir.

Maliye Bakanlığı’nın tespitlerine göre, Türkiye’de vergi kaybının belli başlı nedenlerinden biriside denetim kadrolarının boş bulunmasıdır. 1986’da yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde 4.293.000 mükellef denetlenmiştir. Denetlenen mükellef sayısı 1950’de 5.966.000 olarak belirlenmiştir. 1993’den itibaren ise sayı hızlı geriledi ve 1992’de 5.966.000, 1994’de 4.254.000, 1995’de 4.127.000, 1996’da 3.856.000 düştü. Devletin birçok biriminde tek kişinin istihdamının yeterli olduğu yerde 3-4 kişi çalışırken, vergi denetim kadroları doldurulamıyor. Halen 216 olan maliye müfettişi kadrosunun 110’u, 650 olan hesap uzman kadrosunun 361’i boş bulunuyor. Aynı şekilde 900 kişilik gelirler kontrolörü kadrosunun 566’sı, 3.449 olan

---

<sup>95</sup> “Uluslararası Vergi”, Gündüz Gazetesi, 15 Mart 1997, S:8.

vergi denetim kadrosunun da 1542'si boş bulunuyor.<sup>96</sup>Bu rakamsal bilgilerin ortaya çıkardığı sonuca göre ciddi ve etkili bir denetimin sağlanabilmesi için boş kadroların uygun eğitilmiş kişiler tarafından doldurulması gerekmektedir. Ancak bu şekilde uygulamalardaki eksikliklerin giderilmesi uygun olabilir.

### 3.3.6. Alınabilecek Diğer Tedbirler

Vergi dairesi, tapu dairesi gibi bazı kamu kuruluşları ile yakın ilişki içinde çalışmalıdır. Mükelleflerle ilgili bilgiler gerekli olduğu vakit bunları zaman geçirmeden temin edebilmelidir. Farklı kamu kuruluşları ve vergi idaresinin kendi içinde bilgi akışının süratle sağlanabilmesi için tüm birimlerde bilgisayar uygulaması başlamalıdır. Bu noktada yeni teknolojileri kullanacak iyi eğitilmiş, kaliteli personel sorunu ortaya çıkmaktadır.

Sorumluluklarını zamanında, gerektiği gibi yerine getiren dürüst mükellefleri cezalandıran vergi affı uygulamasına gidilmemelidir. Bu çerçevede vergisini zamanında ödemeyen mükelleflerin zam ve faiz borçlarının çok önemli kısmını affeden hükümet düzenlemesini doğru bulmadığımızı belirtmek zorundayım. Bu uygulama kısa vadede belki belli miktarlarda para girişi sağlayacaktır. Ama orta ve uzun vadede vergisini zamanında ödeyemeyenlerin sayısını artıracığı için olumsuz sonuçlara yol açmaktadır.

Türkiye gibi enflasyonun yüksek olduğu bir ülkede enflasyon muhasebesi uygulamasına yeterli şekilde yer verilmemesi de vergi kaçakçılığının nedenleri arasında yer almaktadır. Enflasyon muhasebesi vergileme işleminin enflasyondan arındırılarak yapılmasını inceleyen bilim dalıdır. Gerçekçi bir çözüm enflasyonla mücadelenin kararlılıkla yapılarak enflasyon oranının vergilemede enflasyon muhasebesine ihtiyaç kalmayacak seviyelere indirilmesinde yatmaktadır.

Buraya kadar sayılan önlemler kamu gelirlerinin etkili, sağlıklı ve adaletli toplanmasına yöneliktir. Ancak bu önlemler sorunların çözümü için yeterli olmamaktadır. Toplanan vergilerin gerektiği şekilde harcanmadığı veya gelirin çok

---

<sup>96</sup> "Vergi Kaçağı", Gündüz Gazetesi, 24 Eylül 1997, S:7.

üstünde harcama yapıldığı bilinci halk arasında çok yaygındır. Bu bilincin devamı süresinde alınan tedbirlerle çaresiz kalınacaktır. Hükümetler harcamalarını şeffaf bir biçimde gerçekleştirmeli ve bütçe açıklarını önlemeye çalışmalıdır. Gereksiz harcamalardan kaçınılarak mümkün olduğu kadar kemer sıkma politikası uygulanmalıdır. Ancak bu tedbirler vatandaşlardan önce hükümet tarafından uygulanarak örnek teşkil edilmelidir.



## SONUÇ

Yapmış olduğumuz muhasebede hata ve hile adlı çalışmamızda, uygulamalarda rastlanılan muhasebe düzensizliklerine yer verilmiştir. Muhasebe hataları kasıtlı olmadan insanların dikkatsizlik sonucu yaptıkları muhasebe düzensizlikleridir. Matematiksel, kayıt, nakil, unutma ve tekrarlamalar ve bilanço hataları olmak üzere sınıflandırılmıştır. Defterlerde yapılan hatalar muhasebe ilkelerine uygun olarak düzeltilmelidir. Eğer yapılan hatada kasıt unsuru ihtimali varsa bu hata hile olarak kabul edilir. Muhasebe hilelerinin yapılış biçimleri ise kasti hatalar, kayıt dışı işlemler, işlemde önce veya sonra kayıt, uydurma hesapların açılması, belgelerde sahtekârlık ve yanıltıcı belge kullanılması ve bilançonun maskelenmesi olmak üzere bölümlere ayrılmıştır. Bilançonun maskelenmesi olumlu ve olumsuz olarak gerçekleştirilebilir. Günümüz şartlarında kullanılması zorunlu hale gelmiş olan bilgisayarlı muhasebe uygulamalarında girdiler üzerinde yapılan hileler en çok karşılaşılan hilelerdir.

Muhasebe kayıtları yardımıyla vergi mükelleflerinin gerçeğinden daha az veya hiç vergi vermemek için başvurmuş oldukları bazı yol ve yöntemler ayrıntılı olarak irdelenmiştir. İnsanları vergi kaçırmaya iten nedenler, kayıt ve belge aracılığı ile gerçekleştirilen yolsuzluklar, örtülü kazanç dağıtımı ve stok değerlendirme yöntemleri ile vergi kayıplarının ne şekilde gerçekleştiği çeşitli örneklerle açıklanmıştır. Hilelerin önlenmesinde alınabilecek tavsiyelerde bulunulmuştur. Muhasebe sisteminin geliştirilmesi, vergi cezalarının caydırıcı etkisinin artırılması, vergi eğitiminin artırılması, vergi oranlarının düşürülmesi, denetim eksikliğinin giderilmesi ve diğer tedbirler olmak üzere belirtilmiştir.

Yapılmakta olan hata ve hilelerin sebepleri, yapılış yöntemleri, kanunlardaki boşluklar, denetim eksiklikleri ve sonuçları gibi ayrıntılar hakkında uygulama örnekleri araştırılmıştır. Bulunan örneklerden çarpıcı olanlar, konusunun özelliklerini yansıtan temel hata ve hileler özenle seçilmiştir. Kişi ve kurum isimleri saklı tutulmuştur. Benzetmeler tamamen tesadüfidir.

Sonuçta önemli olan mükelleflerin neden bu tip davranışlara başvurduklarını saptamak, bu nedenleri ortaya koymak ve bunlara çözüm bulmaktır. Nedenlerini

ortadan kaldırmadıktan sonra temelde bir çözüm bulmak mümkün değildir. Hileye müracaat etmenin asıl amaç vergi kaçırmak ya da vergiden kaçınmak olduğuna göre devletin alması gereken tedbirler ağırlıktadır. İnsanlar ödemiş oldukları vergilerin boşa gittiğini ve asıl ulaşması gereken yerlere ulaşmadığı kanısındadır. Bu nedenden dolayı vergi kaçırmak için her türlü hilelere başvurumaktadırlar. Sadece cezalandırma ile bunları önlemek mümkün değildir. Vatandaşların vergi konusunda bilinçlendirilmeleri ve vergi ödemenin külfet olmadığı inancının verilmesi gerekmektedir. Bu anlayış sağlanmadıktan sonra insanlar sürekli olarak bir arayış içerisinde kalacaklardır. Devletin yapmış olduğu çalışmalar açık olarak halka arz edilmeli ve bu konudaki siyasi engelleri ortadan kaldırmalıdır. Halkın devlete güvenmesi ve ödemiş olduğu vergilerin nereye gittiğini açık olarak bilmesi halinde vergi kaçırmak amacıyla yapılan hileler ortadan kaldırılabilir. Bunun sonucunda devletin maddi kaybını en aza indirmiş olur.

Vergi oranlarının düşürülerek, kayıt dışı ekonomi kayıt altına alınarak bir başlangıç yapılması mümkün olabilir. Yüksek vergi oranları her zaman insanları korkutmuştur. Oysa vergi oranlarının düşük olması insanları psikolojik olarak rahatlatmaktadır. Az vergi ödemek hiç vergi vermemekten daha iyidir inancı her zaman insanları psikolojik olarak rahatlatmaktadır. Bir diğer tavsiye ise enflasyon ile ilgilidir. İnsanların enflasyon oranları altında ezilmeleri önlenmelidir. Enflasyon canavarı sembolik olmasına rağmen herkes tarafından kullanılan ve korkulan bir deyimdir. Ekonomi politikasında enflasyonla mücadele konuları ilk sıraya yerleştirilerek insanlar bilinçlendirilmelidir. Enflasyonu yenmek için sadece devletin değil vatandaşların görevi olduğu unutulmamalıdır. Tüketim toplumundan çıkıp üretim toplumu haline gelmek artık kaçınılmaz hale gelmiştir. Devlet vatandaş işbirliğinin gelişme için gerekliliği olduğunu inancının sabitleştirilmesi en isabetli davranış olacaktır. Devletin vatandaşlar yardımıyla var olduğunu ve çalıştığı bilincinin muhafaza edilmesi gereklidir.

## KAYNAKÇA

### KİTAPLAR:

ABAY Ramazan, **Ticaret ve Şirketler Muhasebesi**, Milli Eğitim Yayınları, (İzmir 1985).

AKDOĞAN Nalan ve TANKER Nejdet, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Lebib Yalkın Yayınları, (İstanbul 1997).

AKDOĞAN Nalan, **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayını, 3. Baskı, (Ankara 1994).

AKGÜÇ Öztin, **Finansal Yönetim**, Muhasebe Enstitüsü Yayını No:56, (İstanbul 1989).

AKSOY Ahmet, **Muhasebe Denetimi**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelir Kontrolörü.

AKTUĞLU Mehmet, **Denetleme ve Revizyon**, (İzmir 1973).

ALTUĞ Osman, **Kayıt Dışı Ekonomi**, İşveren Dergisi, TİSK (Ankara 1993).

ALTUĞ Osman, **Kayıt Dışı Ekonomi**, (İstanbul Mart 1994).

ALVER Cemil, **Muhasebe Sistemleri**, (Ankara 1982).

BURSAL Nasuhi, **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama**, Der Yayınları, 4. Baskı, (İstanbul 1992).

ÇANKAYA İslam, **Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme ve Amortisman Ayrılması**, (Ankara 1995).

**Denetim İlke ve Esasları**, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, Cilt 1, (İstanbul 1996).



## **DİE Yayınları.**

**DİRİMTEKİN Tuğrul, Muhasebe İç Kontrol İlkeleri, Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:3, (Bursa 1991).**

**EDİZDOĞAN Nihat, Türkiye’de Vergi Suç ve Cezaları, (Bursa 1986).**

**ERDOĞAN Melih, Bilgisayar Kullanılan Muhasebe Sistemlerinde Denetim Süreci, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 276, (Eskişehir 1982).**

**EROĞLU Nurettin , Vergi Usul Kanunu, (Ankara 1989).**

**GÜL H. Gökhan, Muhasebe Hesaplarının Denetimi, (Ankara 1990).**

**GÜRBÜZ Hasan, Muhasebe Denetimi , Bilim Teknik Yayınevi, (Eskişehir 1995).**

**GÜREDİN Ersin, Denetim , Muhasebe Enstitüsü Yayın No:57, (İstanbul 1988).**

**HİÇŞAŞMAZ Mazhar, Muhasebe Teorisi ve Teknik Yapısı, (Ankara 1970).**

**HOLMES Arthur ve SOVERMEYER Wayne, Muhasebe Denetimi “Auditing” Standartları ve Yönetimleri, I. Bilimsel Yayınlar Derneği, Yayın No:5, (Ankara 1975).**

**KANAT Zülküf, Vergi Kanunlarına Göre Örnekleriyle Defter Tutma, Vergi Yayınları, (Ankara 1983).**

**ÖZBALCI Yılmaz, Vergi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, (Ankara 1988).**

**ÖZER Mevlüt, Denetim 1, I. Baskı, (Ankara 1997).**

**REİSER Joseph, Muhasebe Kontrol Tekniği, (Ankara 1945).**

**SEVİLENGÜL Orhan, Genel Muhasebe, Lazer Ofset Yayımları, 3.Baskı, (Ankara 1994).**

**SİHAY Jale, Genel Muhasebe, Gelişim Matbaası, (Ankara 1982).**



**Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, (Ankara 1992)**

**YILMAZ Özer, Anonim ve Limited Şirketlerin Vergi Rehberi, Öğretmenler Matbaası, ( Ankara 1982).**

### **DANIŞTAY KARARLARI:**

**Danıştay Üçüncü Daire, Esas No:1988/1877, Karar No:1989/360.**

**Danıştay Üçüncü Daire, Esas No:1993/831, Karar No:1993/3892.**

**Danıştay Üçüncü Daire, Esas No: 1988/1433, Karar No:1990/2025.**

**Danıştay Dördüncü Daire, Esas No:1991/4106, Karar No:1993/4390.**

**Danıştay Üçüncü Daire, Esas No:1988/1534, Karar No:1989/244.**

**Danıştay Dördüncü Daire, Tarih: 13.04.1988, Esas No: 1987/4242, Karar No: 1988/1470.**

**Danıştay Dördüncü Daire, Tarih: 29.3.1988, Esas No: 1986/1958, Karar No: 1988/896.**

**Danıştay Dördüncü Daire, Tarih:21.12.1988, Esas No:1987/5690, Karar No:1988/5021.**

**Danıştay Dördüncü Daire, Tarih:03.05.1988, Esas No:1987/1493, Karar No:1988/1355.**

**Danıştay Üçüncü Daire, Esas No:1990/1828, Karar No:1992/2876**

**Danıştay Dördüncü Daire, Tarih:21.12.1988, Esas No:1987/5690, Karar No:1988/5021.**

**Danıştay Dördüncü Daire, Tarih:03.05.1988, Esas No:1987/1493, Karar No:1988/1355.**

**Maliye ve Gümrük Bakanlığı Muktezası, Tarih: 28.02.1985, Sayı: 2101107-1039/14381.**

**Maliye ve Gümrük Bakanlığı Genel Yazısı, Tarih: 06.05.1987, Sayı: 24906-3045/34528.**

### **MAKALELER:**

**AVCILAR Zeynep, Enflasyon ve Vergi Mevzuatı Bakımından Stokları LİFO (Son Giren-İlk Çıkan) Yöntemi ile Değerleme, Vergi Sorunları Dergisi, (Ankara 1997).**

**CANGİR Niyazi, Bilgisayar Ortamında Kayıt ve KDV İndirimi, Maliye Postası Dergisi, (Ankara 1996).**

**CİVRİZ Hüseyin, Sahte Vesika ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Vesika Ayrımı, Mali Sorunlara Çözüm, (Ankara 1991).**

**DOYRAN Gl ve CÖMERT Nuran, Muhasebe Tekniğinde Amortisman Uygulamaları, Vergi Sorunları Dergisi, (Ankara 1995).**

**DUMAN Ömer, Yanıltıcı Vesika Vergi Hukukunda Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle, Maliye ve Sigorta Yorumları, (Ankara 15 Şubat 1997).**

**DURAN Cihan, Vergi Uygulamasının Sonuçları ve Görüşlerimiz, Vergi Sorunları Dergisi, (Ankara 1995).**

**ERSOY Ayten, Enflasyonist Ortamlarda Stok Değerleme Yöntemlerinin Seçimi, Vergi Sorunları Dergisi, (Ankara 1994).**

**G Süleyman, Vergi Kaçırmanın Nedenleri, Vergi Sorunları Dergisi, (Ankara 1995).**

**GÜNDAY Malik, KDV Kanununda Vergi İndirimi, Sahte Faturanın Vergi İndirimine Etkisi ve Müteselsil Sorumluluk, Vergi Sorunları Dergisi, (Aralık 1996).**

- KAVAK Ahmet, **Vergi Kaçırarak**, Vergi Sorunları Dergisi, (Ankara 1986). .
- KIZILOT Şükrü, **Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ya da Bunları Bilerek kullanma**, Vergi Dünyası, (Ankara 1997).
- KÜTÜKÇÜ Abdullah, **Muhasebecilerde Vergi Kavramı**, Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi, (Ankara 1995).
- OKUR Osman, **Sahte Fatura; Kullanım Nedenleri, Vergilen Cezalar ve Çözüm Yolları**, Vergi Sorunları Dergisi, (Ağustos 1997).
- ÖZDEMİR Emin, **Vergi Kaçakçılığı ve Nedenleri**, Vergi Sorunları Dergisi, (Ankara 1988).
- SONSUZOĞLU Elif, **Vergi Kaçakçılığı**, Vergi Sorunları Dergisi, (Ankara 1996).
- SÜRMEYEN Yusuf, **Enflasyon Etkilerinin Muhasebesi**, Vergi Sorunları Dergisi, (Ankara 1995)
- ŞEKER Sakıp, AYDIN Cengiz, **Sahte Fatura Kullanımının Boyutları Nedenleri ve Çözüm Yolları**, Vergi Sorunları Dergisi, (Mayıs-Haziran 1992).
- ŞEKER Sakıp, **İlk Giren-İlk Çıkan Yönteminin Vergisel Boyutu**, Yaklaşım Dergisi, (Ankara 1994).
- TAŞKIRAN Nejdet, **Kaçakçılık Suçunun Tarifi**, Vergi Sorunları Dergisi, (Ankara 1995).

### **GAZETELER:**

- “Uluslararası Vergi”, Gündüz Gazetesi,(15 Mart 1997).
- “Vergi Affı”, Hürriyet Gazetesi, (25 Ağustos 1997).
- “Vergi Kaçağı”, Gündüz Gazetesi, (24 Eylül 1997).

*EK 1:*



MALİYE BAKANLIĞI  
KAYSERİ İLİ DEFTERDARLIĞI  
Vergi Denetmenleri Bürosu  
Başkanlığı

Sayısı: 1996/  
RAPOR  
Eki: 1 Adet V.İ.Rp.

/ KAYSERİ  
4.9.1996

VERGİ SUÇU RAPORU  
(Kaçakçılık)

İNCELEMİYİ YAPAN VE SUÇU TESBİT EDEN : -Vergi Denetmeni

İNCELEMENİN DAYANAĞI : 1996 Yıllı Develi Turne Programı

Adı Soyadı :

Vergi Dairesi :

Hesap No :

Adresi :

/ KAYSERİ

SUÇUN İŞLENDİĞİ YIL : 1995

SUÇU DOĞURAN OLAY : 213 Sayılı VUK'nun 344/3.maddesinde  
belirtilen "vesikaları tahrif etmek"

SUÇUN UBİLDİRİLECEĞİ MAKAM : 213 Sayılı VUK'nun 367. maddesi  
uyarınca Develi Cumhuriyet Savcılığı

S O N U Ç : raporun Sonuç Bölümünde Açıklanmıştır.



## I- OLAY VE SUÇ UNSURLARI :

.San.Tic.Ltd.Şti.

adresinde faaliyet göstermektedir.Şirket Müdürü aynı zamanda şirket ortağında olan . . . 'dir.

Mükellef kurumun 1995 yılı hesaplarının vergi kanunları açısından incelenmesi neticesinde 13.8.1996 tarih ve 1996/33 sayılı vergi inceleme raporu tanzim edilmiştir.

### A- SUÇUN MADDİ UNSURLARI :

İlgili vergi inceleme raporunun ve eklerinin incelenmesi neticesinde anlaşılacağı üzere;

Mükellef kurumun 1995 yılında bir adet faturayı tahrif ederek kullanmıştır.

Bu nedenle mükellef, 213 sayılı VUK'nuna muhalefette bulunarak alınan kanununun 344/3. maddelerinde belirtilen kaçakçılık suçunu işlemiş olduğundan yine aynı kanununun 359.maddesi hükmünün uygulanması gerekmektedir.

### B- SUÇUN KANUNİ UNSURLARI :

213 sayılı VUK'nun 359. maddesinde "Bu kanununun 344. maddesinin 1,4,5 ve 6 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında altı aydan üç yıla kadar hapiscezasının hükmolunacağı hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesi halinde, para cezası tutarının hesabında, hapis cezasının herbir günü için sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için belirlenen yürürlükteki asgari ücretin bir aylık tutarının yarısının esas alınacağı 2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında ise üç yıldan beş yıla kadar ağır hapis cezasının hükmolunacağı, hükmolunan para cezasının ertelenemeyeceği" hüküm altına alınmıştır.

213 sayılı VUK'nun 344/3. maddesi ise "vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler tanzim etmek veya tahrif edilmiş ve vesikalarla asıllarına uygun olmayarak tanzim edilmiş vesika ve suretleri bilerek kullanmak" fiilini içermektedir.

### C- SUÇUN MANEVİ UNSURLARI

Türk Ceza Kanununun 10. maddesinde "Bu kanundaki hükümleri hususi ceza kanunlarının buna muhalif olmayan mevaddi hakkında da tatbik olunur" hükmü yer almaktadır.Bu nedenle 213 sayılı VUK'nun 359. maddesinde belirtilen cezalar içinde Türk Ceza kanunu hükümleri uygulanacaktır.

213 Sayılı VUK'nun 344/3. maddesinde belirtilen fiili kasıtlı olarak işlediğinden işlenen suç cürümdür.

## II- İSTENİLEN CEZA :

213 Sayılı VUK'nun 344/3. maddesinde belirtilen fiili işleyerek kaçakçılık suçu işleyenler hakkında uygulanması gereken üç yıldan beş yıla kadar hapis cezasının yine aynı kanununun 10. maddesi gereğince şirket müdürü Nusret Sürahi hakkında uygulanması gerekmektedir.

./..

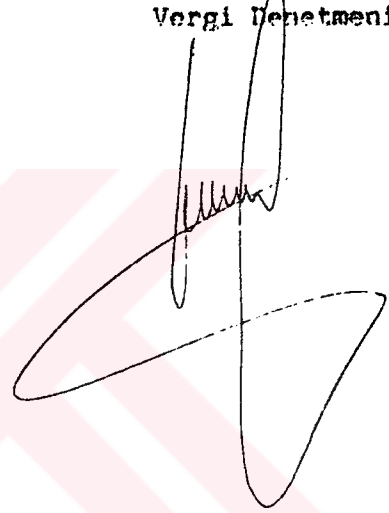
**III- SONUÇ :**

Develi Vergi Dairesinin hesap numaralı mükellefi  
Gıda Tük.mad.San.Tic.Ltd.Şti. temsilcileri , kaçakçılık suçu işleyere  
213 sayılı VUK'nuna muhalefette bulunmuştur.

Bu nedenle hakkında 213 sayılı VUK'nun 344/3 ve 359.  
maddeleri hükümlerine göre;

Üç yıldan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolünmesi için 213 sayılı  
VUK'nun 367. maddesi uyarınca kamu davası açılması,  
Gerektiği sonucuna varılmıştır.

Vergi Denetmeni



*EK 2:*





MALİYE BAKANLIĞI  
KAYSERİ İLİ DEFTERDARLIĞI  
VERGİ DENETMENLERİ BÜROSU  
DAŞKANLIĞI

Rapor Sayısı : 1995/

Eklisi : 1 Ad. Tutanak  
1 Ad. Kargıt İnc. Rap.

KAYSERİ  
22.1.1995

VERGİ İNCELEME RAPORU

İNCELEMİYİ YAPAN : / Vergi Denetmenleri

MÜKELLEFİN

ADI ve SOYADI :  
UNVANI :  
İŞİ : Canlı Hayvan Ticareti (Bağımsızlık)  
VERGİ DAİRESİ : Mimarşinan  
HESAP NO. :  
ADRESİ :

KAYSERİ

İNCELEMENİN

KONUSU : St. Gelir Vergisi-Katma Değer Vergisi  
DÖNEMİ : 1994  
DAYANAĞI : 10.1.1995 tarih ve 09-11120/216-417  
S.Y.

BEYAN EDİLEN MATRAH : 12.000.000.-

MATRAH FARZI : 10.961.583.000.-

STOPAJ G.V. : 219.231.660.-

K.D.V. : 1.021.586.021.-

VERGİ FARKI

K.V. : -

GEÇİCİ V. : -

FONLAR / FON PAYI : 15.346.216.-

İNCELEMEDE  
BULUNAN

B. USULSÜZLÜK : 1.155.662.490.-

G. USULSÜZLÜK : -

CEZALAR

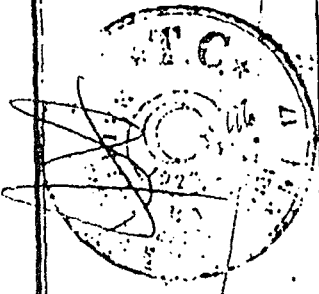
KAÇAKÇILIK : 3.064.758.063.- (KDV için)

KAÇAKÇILIK : 657.694.980.- (St. Gel. V. için)

KAÇAKÇILIK : 81.338.655.- (Fon Payı için)

TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMA TALEBİ : VARDIR.

SONUÇ : Raporun Sonuç Bölümünde Açıklanmıştır.



## I- GENEL BİLGİ :

KAYSERİ adresinde  
canlı hayvan alım satımı (besicilik) faaliyetinde bulunan  
bu işinden dolayı Marmarınan Vergi Dairesinin  
sıralı numaralı vergi mükellefidir.

Mükellefin 1994 t.yılı hesapları Defterdarlık Makamı'  
nın 10.1.1995 tarih ve 09-11120/216-417 sayılı yazıları gereğince  
incelemiş olup, tenkitlerinizde raporun aşağıdaki bölümlerinde yer  
verilmiştir.

## II- USUL İNCELEMELERİ :

### A- Genel Usulsüzlük :

Raporun aşağıdaki bölümlerinde açıklandığı üzere  
mükellef müstahsillerden müstahsil makbuzu düzenlemeden canlı hay-  
van alımında bulunmuştur.

Mükellef, müstahsillerden müstahsil makbuzu düzenle-  
meden almış olduğu canlı hayvanlar için muhtelif kişilerden canlı  
hayvan faturaları temin ederek işletmesindeki kayıtlı emtia dengesini  
sağlamaya çalışmıştır.

Bu durum Vergi Usul Kanunu'nun 30/4. maddesi uyarın-  
ca defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar vergi matrahının  
doğru ve kesin olarak tebitine imkan vermeyecek derecede noksan,  
usulsüz ve karışık olması nedeniyle ihticaca salih bulunmadığından  
re'sen takdiri gerektirmektedir. Aynı fiil aynı Kanunun 352/I-3  
maddesi gereğince usulsüzlük fiilini ve aynı zamanda re'sen takdir  
nedeni de bulunduğundan usulsüzlük cezasının iki kat olarak uygu-  
lanması, ancak ceza uygulamasında aynı Kanunun 336. maddesi hükmü-  
nün dikkate alınması gerekmektedir.

### B- Özel Usulsüzlük :

Raporun aşağıdaki bölümlerinde açıklandığı üzere  
mükellef 1994 yılında müstahsillerden toplam 10.961.533.000.-TL.  
tutarında canlı hayvan alımında bulunduğu halde müstahsil makbuzu  
düzenlememiş, bunun yerine muhtelif kişilerden belgesiz olarak  
satin aldığı canlı hayvanların işletme kayıtlarına girişini temin  
amacı ile vergiyi doğuran olayın ilgisi ve ilişkisi olmayan şahıs-  
lardan sakte (naylon) faturalar almış ve kullanmıştır.



Bilindigi üzere VUK'nun 353/1. maddesine göre, verilmesi ve alınması gereken fatura, müstahsil makbuzu v.b. belgeleri vermeyen ve almayanlardan herbirine herbir belge için, 5.7.1994 tarihine kadar 150.000.-tl.den aşağı olmamak üzere yüzde üç, 6.7.1994 tarihinden itibaren 1.000.000.-tl.den aşağı olmamak üzere yüzde yirmibeş oranında özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

Müstahsil makbuzu düzenlenmeden 1994 yılında satın alınan mal tutarı 10.961.533.000.-tl. olarak tebit edilmiştir. Bu alımların 7.203.333.000.-tl.si 5.7.1994 tarihinden önce, kalan 3.758.250.000.-tl.si de 5.7.1994 tarihinden sonra yapılmıştır.

Buna göre müstahsil makbuzu düzenlenmediğinden dolayı mükellef adına VUK'nun 353/1. maddesi gereğince;  $(7.203.333.000 \times \% 3 =) 216.099.990.-tl.$  ve  $(3.758.250.000 \times \% 25 =) 939.562.500.-tl.$  olmak üzere toplam  $(216.099.990 + 939.562.500 =) 1.155.662.490.-tl.$  özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekir.

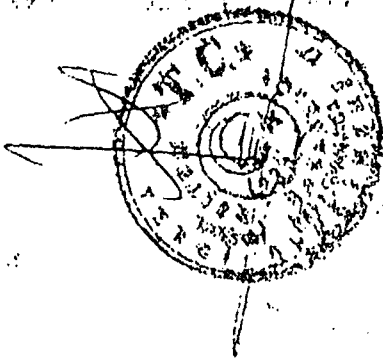
### III- HESAP İNCELEMELERİ :

#### A- Gelir Vergisi İncelemesi :

Mükellefin 31.12.1994 tarihli bilanço ve gelir tablosu aşağıdaki gibidir.

#### a) Bilanço :

Aktif		Pasif	
DÖNEN VARLIKLAR	1.542.997.648.-	KISA VADELİ	1.100.335.569.-
Stoklar		YABANCI KAYNAKLAR	
1.435.075.000.-		Diğer Borçlar	
Diğ.Dön.Varlıklar		1.095.337.867.-	
107.922.648.-		Öd.Vergi ve Diğer	
DURAN VARLIKLAR	150.000.-	Yükümlülükler	
Mad.Dur.Varlıklar		4.997.702.-	
150.000.-		ÖZKAYNAKLAR	442.812.079.-
Aktif Toplamı :	1.543.147.648.-	Ödenmiş Sermaye	
		15.000.000.-	
		Dönem Net Kârı	
		427.812.079.-	
		Pasif Toplamı	1.543.147.648.-



./..

21.7.1994	1994	Tosun 35 Ad.	490.000.000	39.200.000
8.9.1994	155982	Tosun 15 Ad.	285.000.000	22.800.000
5.11.1994	79761	Tosun 110 Ad.	2.222.000.000	177.760.000
1.12.1994	79762	" "	751.250.000	60.900.000
		↑ Toplam : 640 Ad.		

Mal alımı yapılan mükelleflerin satış faturalarında belirtilen bağlı oldukları vergi daireleri ve sicil numaraları aşağıdaki gibidir.

<u>Faturayı Düzenleyenin Adı-Soyadı</u>	<u>Vergi Dairesi</u>	<u>Sicil No.su</u>
	Anıziye (Erzurum)	GA-1234
	" "	GA-1234
	Malu (Elazığ)	GA-1234
	K.Karabekir (Erzurum)	GA-1234

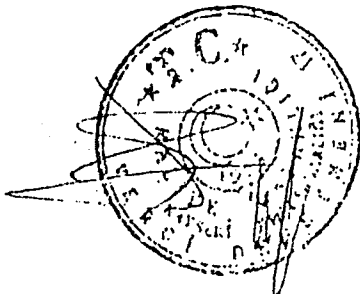
3- Mükellef aşağıda belirtilen ve yevmiye defterine kaydettiği Yavuz Demir'e ait mal alış faturasını "Bulanmadığı" gerekçesiyle memuriyetinize ibraz etmemiştir.

<u>Kayıt Tarihi</u>	<u>Yevmiye No.su</u>	<u>Çırak No.su</u>	<u>Alış Tutarı (KDV Hariç)</u>	<u>K.D.V.</u>
2.10.1994	42	025920	2.399.460.000.-	191.956.800.-

Mükellef ibraz edemediği fatura ile 125 adet tosun aldığına beyan ve ifade etmiştir.

4- Mükellefin 31.12.1994 tarihi itibarıyla dönemsonu envanterinde 138 adet tosun olduğu, 1993 yılından 1994 yılında (31.12.1993 tarihi itibarıyla) 131 adet tosun devredildiği tesbit edilmiştir.

5- Mükellefin satış faturaları ve defter kayıtlarında 1994 yılı içinde toplam 758 adet tosun sattığı ve KDV hariç 12.935.135.079.-TL. hasılat elde ettiği tesbit edilmiştir.



./..

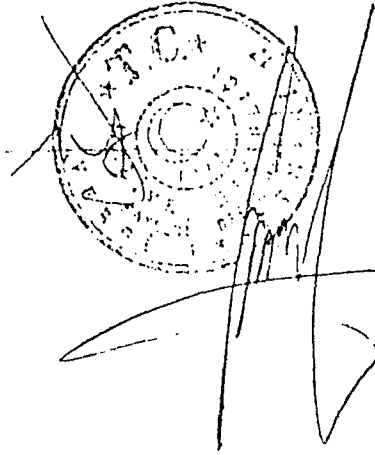
6- Mükellefe 1994 T.yılında satın aldığı olduğu hayvanlar için adına düzenlenen faturaların bazılarının sahte faturalar olduğunun tarafımızca yapılan araştırmalarda tespit edildiğini, b. alimler için neler söyleyebileceği ve idarelerin nasıl yapıldığı sorulmuştur. Bunun üzerine mükellef "Ben çeşitli illerin hayvan pazarlarından mal alıyorum. Hayvan almak için gittiği pazarlarda "cambaz" diye bilinen kişiler bize alimlerimizde aracılık yapıyorlar ve aldığımız mallar içinde keşif faturalarına düzenleyip bize veriyorlar. Biz aldığımız malların sahibi olarak fatura düzenleyen kişileri tanıyoruz ve idarelerimizde bunlara yani fatura düzenleyen kişilere yapıyoruz. Almış olduğumuz faturaların sahte olup olmadığını bilmiyorum, herhangi bir şekilde şüphelenmedim. Almış olduğum bütün alimler bu şekilde olmuştur. Bu kişiler sadece bana değil, başka bostillerde aynı şekilde mal satıyorlar. Başka bir diyebileceğim yoktur." beyan ve ifadesinde bulunmuştur.

7- Mükellef İğbu Tutanağa göre salınacak vergi ve kesilecek cezalar için tahminî maddi mülküne talebinde bulunmuştur.

Sorumu tespit olan İğbu Tutanağın 3 sahifede (sekiz) Ernek olarak düzenlendi. Okundu. Okutuldu. Doğruluğu beyan ve ifadelere uygunluğu sağlandıktan sonra birlikte imzalandı. Tutanağın imzalı ve mühürlü bir Ernek'i ibraz edilen defter ve belgeler ile birlikte mükellefe teslim edildi. KAYSERİ; 29./12./1995

Vergi Denetmenleri

Mükellef



A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long horizontal stroke.

A C E L E

BASİT RAPOR

I-GENEL BİLGİ

Aziziye Vergi Dairesi'nin Ga- hesap no'lu mükellefi  
1, Ga- hesap numaralı mükellefi ve  
Kâzım Karabekir Vergi Dairesi'nin Ga- hesap numaralı mükellefi  
'ın 1994 yılı hesapları Vergi Denetmenleri Bürosu'nun 29.6.1995 ta-  
rih ve 1995/219 sayılı yazısı, ekindeki Kayseri Defterdarlığı Gelir Müdürlüğü'nün 27.4.1995 tarih ve 3512 sayılı yazısı ile istenilen kargıt inceleme yönüyle sınırlı olarak incelenmiş olup, tespit edilen hususlar müteakip bölümlerde belirtilmiştir.

II-YAPILAN İNCELEME VE SONUÇ

A- İLE İLGİLİ TESPİTLER

Kâzım Karabekir Vergi Dairesi'nin Ga- hesap numaralı mükellefi olarak Topçuoğlu Mah. Gürcükapı Geçidi No: -ERZURUM adresinde kasaplık faaliyetiyle iştigal etmektedir.

Mükellefin 1994 yılı hesaplarının Kayseri Defterdarlığı Gelir Müdürlüğü'nün yukarıda belirtilen yazı ekindeki faturalar yönüyle incelenmesi neticesinde ekli (1) tutanak düzenlenmiştir.

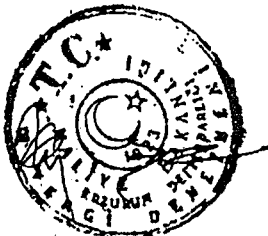
Öte yandan 1993 yılında Erzurum Defterdarlığı ile anlaşma yapan matbaalar arasında, mezkûr faturaları basmış görünümde Matbaası bulunmamaktadır. Aziziye Vergi Dairesi'nin 8216 sicil numarasında ise ve adi ortaklığı kayıtlı iken (marangozluk faaliyetinden dolayı) ortaklık işini 31.12.1987 yılında terk etmiştir.

Ekli tutanaktan ve yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere Samih Kozman tarafından Mimarşinan Vergi Dairesi'nin 8216 sicil numaralı mükellefi adına düzenlenmiş görünen faturaların sahte belge olduğu sonucuna varılmıştır.

B- İLE İLGİLİ TESPİTLER

Aziziye Vergi Dairesi'nin Ga- hesap numaralı mükellefi 'ın 1994 yılı hesapları Vergi Denetmeni tarafından başka bir konu ile ilgili olarak incelenmiş ve neticesinde ekli tutanak (Ek-2) düzenlenmiştir.

Mükellef 1994/Ocak-Aralık dönemlerinin hiç birinde Katma Değer Vergisi beyannamesi vermemiştir.



T.C. FORSBERNİETİN  
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

Eklil (2) tutanaklarda anlaşılabacağı üzere \_\_\_\_\_ tarafından  
Mimarsinan Vergi Dairesi'nin \_\_\_\_\_ sicil numaralı mükellefi \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_ ve \_\_\_\_\_ sicil numaralı mükellefi \_\_\_\_\_ adına düzenlenmiş  
görünen faturaların satışı karşılığı olmayıp, muhteviyatı itibarıyla yanlış-  
tıcı belge olduğu sonucuna varılmıştır.

C- \_\_\_\_\_ İLE İLGİLİ TESPİTLER

Aziziye Vergi Dairesi'nin Ca- \_\_\_\_\_ hesap numaralı mükellefi \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_ , poçet ve gazete (ambalaj) satışı ile ilgili etmektedir, ve  
canlı hayvan ticareti faaliyetinde bulunmamaktadır.

Mükellefin 1994 yılı hesaplarının Kayseri Defterdarlığı Gelir  
Müdürlüğü'nün yazısı ekindeki faturalar yönüyle incelenmesi neticesinde ekli  
tutanak (Ek-3) tanzim edilmiştir.

Eklil (3) tutanağın 3.maddesinde belirtildiği üzere mükellef kul-  
landırdığı faturaları anlaşmalı matbaalarda bastırması olup, vergi dairesi kayıtlarında  
Notore belge tasdik ettirdiğine ilişkin bilgi bulunmamaktadır. Ayrıca  
inceleme konusu faturaları tasdik etmiş olarak görünen Erzurum 1'nci Noter-  
liğinden alınan bilgiden (Ek-4) mükellefin işe başladığı 1990 yılı ile 1994  
yılları arasında 422 yevmiye numarası ile fatura tasdik edilmediği anlaşılmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalardan ve ekli tutanaktan anlaşılabacağı üzere  
\_\_\_\_\_ tarafından Mimarsinan Vergi Dairesi'nin \_\_\_\_\_ sicil  
numaralı mükellefi \_\_\_\_\_ adına düzenlenmiş olarak görünen fatura-  
ların sahte belge olduğu sonucuna varılmıştır.

Vergi Denetmeni \_\_\_\_\_ Vergi Denetmen Yrd.





TUTANAK

Kazım Karabekir Uçpınar Dairesinin Ga. hususiyat numaralı nüskelleji ... Tapınışları ulaştırılması ...  
 9 Eylül 1994 tarihinde Kurşunluk faaliyetleriyle ilgili olarak ...

Ulke. ... 1994 yılı faaliyet defter ve belpelerinin ulkur-sün ...  
 Dairesinin ... sicil numaralı nüskelleji. Çıkarıldığı ...  
 Tekin adına ... olarak ... 5-11. 1994 / 77751  
 1.12.1994 / ... 762 tarih ve ... faturanın ...  
 incelenmiş olup ... nüskelleji birliğinde ... belpeler ...  
 ...

1. Ulke. ... in incelenmeye ibraz ettiği yasa ve defteri Eren-  
 ... 21.12.1993 tarih ve 20061 ...  
 ...

2. Ulke. ... in bu ... kadar ...  
 ... bilgileri ...

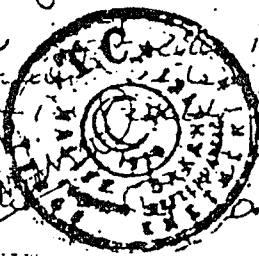
Fatura No	Sıra No	B. isim	Ulaştırması	Schibi.	Uçpınar Dairesi	Sicil No.	Başlangıç Tarihi
A.1251	-2000	Eliyulduzlu	...	...	...	...	1988
A.13551	-13555	Gürer	...	E.Özdemir	...	...	1992
A.110201	-110205	"	"	"	"	...	1994

3. Nüskelleji 1993 yılında belpeler ...  
 ...

4. İncelene ... faturalara nüskellejin defter ve belpeleri ile  
 kayıtlarında ...

5. Borçlar ... keşidinin ... faaliyetlerle  
 ilgili ...  
 ...

Düzen ... bir ... olarak ...  
 ...



...

...



## TUTANAK

Apizaca Hesap Dairesinin Pa- hesap numaralı  
mükellefi ile birlikte aşağıdaki tespitler yapılmıştır.

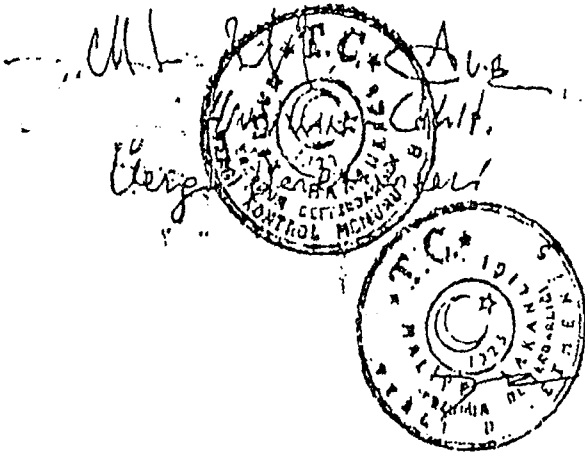
① ... Denetim Şişirisi 5. Noterliklerce tasdik edilmiş bulunan 7.2.1994 tarihli ve 2679 sayılı ve tasdikli gününce 1994 hesap dönemi İktisadi Defterinin ibrazı istenilmiştir. Dursun UYMAZ defterinin muhasebecisi Cahin KUZU'da olduğunu ancak muhasebecisinden defalarca istemesine rağmen muhasebecisinin defterinin kendisinde olmadığını bildiri ederek vermediğini ifade etmiştir.

② ... ekli listede belirtilen faturaların gerçek bir mal satışı olmaktan komisyon karşılığı düzenlendiğini ifade etmiş, kendisinin okunuyor olmadığını anılan faturaların ... ve ...'in aracılığı ile düzenlendiğini söylemiştir. ... ve ...'in çeşitli zamanlarda kendisinden fatura çıktısını alarak çeşitli kâğıtlara fatura kestiklerini kendisine bu işlemlerden fatura başına 150.000-ile 500.000- TL arasında para verdiklerini bu işlemlerden toplam olarak yaklaşık 15.000.000- TL gelir elde ettiğini ifade ve beyan etmiştir.

③ Mükellefe tarhiyat öncesi uyarıya isteyip istenmediği sorulmuş, tarhiyat öncesi uyarıya istenmediğini ifade etmiştir.

Durumu tespit eden işbu tutanak bir sahifede iki örnek düzenlendi. Okundu, beyan ve ifadelere uygunluğu anlaşılduktan sonra birliğe imzalanmış, mühürlenmiştir.

27.3.1995/Erzurum



*[Handwritten signature]*



Göm-Derli - Conli Hoy. Alim Sattim  
 Credit Cd. No 55 Azi. V D GA  
 E R Z U R U M

Atlıca mahalliyatlı Zek  
 Zek 10/15 KÖYÜ

V.D. Pınarçiftliği V.No: 24 Fatura No: 24 Tarih: 22/11/1994

Miktar	Malın Classı	Fiyat Lr. kr.	Tutar Lr. kr.
99	Conli TUSUN	24975000	2497525000
	KDV 0/8		19782200
MUTLU			
EUBEDLİ			
		24978000	

Yukarıdaki miktarlar 24978000 TL'dir. Geçerlidir.

Göm-Derli - Conli Hoy. Alim Sattim  
 Credit Cd. No 55 Azi. V D GA  
 E R Z U R U M

Atlıca mahalliyatlı Zek  
 Zek 10/15 KÖYÜ

V.D. Pınarçiftliği V.No: 25 Fatura No: 25 Tarih: 15/5/1994

Miktar	Malın Classı	Fiyat Lr. kr.	Tutar Lr. kr.
16	Conli TOSUN	12577000	1576542000
	KDV 0/8		46288800
MUTLU			
EUBEDLİ			
		15782300	

Yukarıdaki miktarlar 15782300 TL'dir. Geçerlidir.





# FATURA

Canlı Hayvan Taciri

Palu V.D. Ga. :  
PALU

Canlı Hayvan Taciri

Taşmescit Mah. Kuşbaz Sok. No. : ERZURUM  
Aziziye VD. Ga.

23

Nº

Anbar Mah.

KASSEKİ

25

# FATURA

SERİ : A

MÜŞ. V.B. : H. NO : TARIH : 8 / 9 / 1994

Müş Adı-Soyadı :

MİKTARI : CİNSİ : FİYATI : TUTARI

Ünvanı-Adresi : Anbar Mah. Yalınca Sok. No : 1911  
M.E. : KAYSEKİ

15 Tosun 119.000.000 2895.000.000

V Dairesi Mimaristan Hes No :  
İrs. Tar. : 2/7/1994 İrs. No. : 071 27.7/1994

MİKTARI	CİNSİ	FİYATI	TUTARI
35	Sığıc	1400000	49000000000
	KDV %8		392000000
KAYDEDİLDİ			529200000

MİKTARI	CİNSİ	FİYATI	TUTARI
35	Sığıc	1400000	49000000000
	KDV %8		392000000
KAYDEDİLDİ			529200000

Toplam  
K.D.V. : 22.800.000  
YEKÜN : 307800.000

Yazın : Bey 2 çimide 2 miligen işyeri bna TL den TL  
Anbar Mah. Kuşbaz Sok. No : 1911 Erzurum Aziziye VD. Ga. : 27.7/1994  
Tarih : 8-9-1994 Gaz. Gaz. Mühürü : 2895

Çeşan Matbaası İstasyon Cd. No : 7/B İcadiye VD. Ga - 47  
EL-ZİG Anal. Tarihi 15-1-1994 - B. 21th- 1994



Yılı : 1995/31  
İşin : Kargıt İnceleme

28.08.1995

**ELAZIĞ DEFTERDARLIĞI**  
(Gelir Müdürlüğü )  
**ELAZIĞ**

İlgi : 31.3.1995 gün ve 213-03/1334 sayılı yazınız.

İlgi yazınızla istenen kargıt incelemeleri ilgili inceleme ve çalışma sonuçları aşağıda açıklanmıştır.

1- Hazar (Hürriyet) Vergi Dairesi Mükellefleri ile İyancılar Malmüdürlüğü mükellefleri ile ilgili olarak tanzim edilen tutanaklardan 2'ser örnek ekte sunulmuştur.

2- Palu Malmüdürlüğü mükellefi görülen şahıs ile ilgili olarak tanzim edilen ekte fotokopisi sunulan 21.7.1995 gün ve B.07.4.DKF.4.23.65.00/1524 sayılı yazı ile istenen defter ve belgeler yine ekte fotokopisi sunulan mahalle muhtarlığı yazısından anlayılacağı üzere mükellef beyan ettiği adreste ikamet etmediğinden ve tanınmadığından yazı tebliği ile işlemi ve defter belge temin edilememiştir.

Canlı hayvan ticareti yapıyor ve bu sektörde sahte ve muhteviyatlı itibariyle fatura toplayan ve adına bastırıldığı faturaları komisyon karşılığı şahsın adına nedenli sahte adreslerle mütemadiyon Vergi Dairesi değiştiren kişi olarak bilinmek ve bu durumu ile ilgili olarak Elazığ Defterdarlığı Vergi Denetmenliğine hakkında vergi suçu raporu dahil, sahte ve muhteviyatlı itibariyle yanıtı belgeler tanzim ettiği ve kullandığına dair raporlar tanzim edilmiş bulunmaktadır, dolayısıyla bu şahsın aramış olduğu faturalar gerçek bir ticari işlemi temsil etmektedir.

Bu şahsın, kullanmakta olduğu 155951-15600 sıra numaralı fatura ile ilgili olarak Palu Malmüdürlüğündeki dosyasında yapılan araştırmada, 1994 yılında belge baskısı için müracaat etmediği ve izin belgesi alınmadığı anlaşılmış olup, ayrıca Çeçen kabilesinde yapılan incelemede ekli tutanakta da anlaşıldığı üzere Çeçen Matbaasının bu faturayı bastırması anlaşılmaktadır. Bu durumda mükellefin hayali mükellef olduğunu, bir diğer ifadeyle, Yine bu şahsın Palu Malmüdürlüğüne 23.7.1992 tarihinde bildirim yaptırmış olması birlikte bu gün kadar gerek K.D.V. gerekse gelir vergisi beyannamelerini malmüdürlüğüne vermemiştir.

3- Hazar (Hürriyet) Vergi Dairesi mükellefi Alaattin Çakmak hakkında istenen kargıt inceleme ile ilgili olarak mükelleften 1994 yılı defter ve belgeleri 12.4.1995 gün ve 1995/31 sayılı yazı ile istenmiş ancak yazı mükellefe tebliğ edilemediğinden defter ve belgeler üzerinde inceleme yapılmamıştır. Mükellefin tarih dosyası üzerinde yapılan incelemede; Canlı hayvan ticaretinden dolayı mükellef olduğu ve Mayıs-1995 Önemli Katma Değer Vergisi beyannamesi ile 2.708.700.000.- lira K.D.V. katrahı beyan ettiği anlaşılmıştır.

Bilgi ve gereği arz olunur.

KLER

Ek-1 5 adet (2'ser Örnek) Tutanak  
Ek-2 2 adet muhtarlık İlmuhaberi  
Ek-3 2 adet Palu Malmüdürlüğü yazısı

Vergi Denetmeni



b) Gelir Tablosu :

- BRÜT SATIŞLAR	12.935.135.079.-
- NET SATIŞLAR	12.935.135.079.-
- SATIŞLARIN MALİYETİ	12.482.518.000.-
- BRÜT SATIŞ KÂRI	452.617.079.-
- FAALİYET GİDERLERİ	24.805.000.-
- DÖNEM NET KÂRI	427.812.079.-

Mükellef 1994 yılında 427.812.079.-TL. kazanç elde etmiş ve bu kazanç üzerinden vergilendirilmiştir.

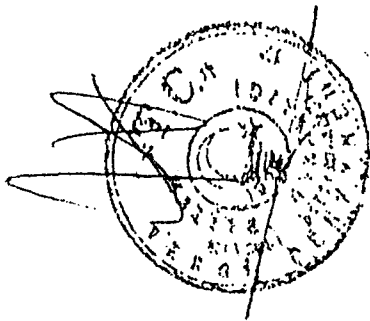
B- Stopaj Gelir Vergisi Yönünden :

Mükellef 1994 yılında Muhtasar Beyannameyi yıllık olarak vermiş olup, Aralık-1994 döneminde verdiği muhtasar beyanname ile, sadece serbest meslek ödemesi nedeniyle kesmiş olduğu 2.400.000.-TL. gelir vergisi ve 168.000.-TL. fon payını beyan etmiştir.

C- Katma Değer Vergisi Yönünden :

Mükellefin 1994 yılı KDV beyanı beyan dönemleri itibariyle aşağıdaki gibidir.

Bey. Dön. K.D.V. 1994	K.D.V. Matrahı	Hesaplanan K.D.V.	Bu Dön.Ait Vergi İnd.	Önceki Dön.Ait Ver.İnd.	Öd. Ger. KDV.	Sonraki Dön.Dev. İnd.K.D.V.
Ocak	-	-	-	2.756.000	-	2.756.000
Şubat	11.412.183	912.974	-	2.756.000	-	1.844.000
Mart	-	-	-	1.844.000	-	1.844.000
Nis.	-	-	-	1.844.000	-	1.844.000
May.	-	-	-	1.844.000	-	1.844.000
Haz.	6.404.210.296	512.336.824	576.266.640	1.844.000	-	65.774.000
Tem.	466.620.000	37.329.600	39.200.000	65.774.000	-	67.645.000
Ağu.	441.023.000	36.111.229	681.254	67.645.000	-	32.215.000
Eyl.	644.400.000	51.552.000	23.100.000	32.215.000	-	3.763.000
Ekim	-	-	-	3.763.000	-	3.763.000
Kas.	4.355.689.600	348.455.168	379.488.000	3.763.000	-	34.796.000
Ara.	611.780.000	48.942.400	62.126.000	34.796.000	-	47.980.000



./..

IV- TENKİT VE TESBİT EDİLEN HUSUSLAR :

A- Ro'sen Takdir Nedeni :

Raporun aşağıdaki bölümlerinde açıklandığı üzere mükellef 1994 yılında canlı hayvan alımlarını sahte fatura ile belgelendirdiğinden tutulan defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olup ihticaca salih bulunmamaktadır. Bu nedenle mükellefin ilgili dönem Stopaj Gelir Vergisi ve KDV matrahlarının VUK.nun 30. maddesi uyarınca ro'sen takdir edilmesi gerekmektedir.

B- Re'sen Takdir Verileri :

1- Olay ve Olayla İlgili Araştırmalar :

Mükellef nezdinde yapılan incelemenin konusu faturalı olarak satmış bulunduğu canlı hayvan alımlarında Gelir (Stopaj) vergisinin ödenip ödenmediğinin tesbit edilmesi ve mal alış faturalarındaki KDV indirimlerinin doğruluğunun araştırılması olup, mükellefin 1994 T.yılındaki canlı hayvan alımları incelenmiştir. Yapılan araştırmalar sonucu mükellefin ~~.....~~ ve ~~.....~~ adına kayıtlı faturaları, bu şahıslar dışındaki kişilerden belgesiz olarak satın aldığı canlı hayvanların işletme kayıtlarına girişini temin etmek amacıyla aldığı tesbit edilmiştir.

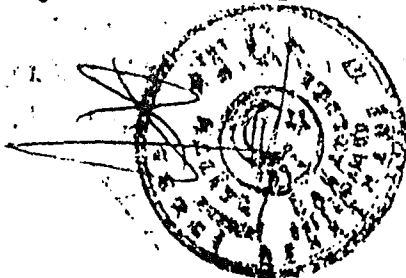
Yaptırılan karşıt inceleme sonucu elde edilen bilgiler aşağıdaki gibidir.

2- \_\_\_\_\_ :

..... hakkında Elazığ Defterdarlığı Vergi Denetmenlerince yapılan karşıt inceleme neticesinde aşağıdaki hususlar tesbit edilmiştir.

"Palu Malmüdürlüğü mükellefi görülen :

dan ekte fotokopisi sunulan 21.7.1995 gün ve B.07.4.DEF.4.23. 65.00/1524 sayılı yazı ile istenen defter ve belgeler yine ekte fotokopisi sunulan mahalle muhtarlığı yazısından anlaşılacağı üzere mükellef beyan ettiği adreste ikamet etmediğinden ve tanınmadığından yazı tebellüğü edilememiş ve defter belge temin edilememiştir.





sanalı hayvan ticareti yapmayıp bu sektörde sahte ve muhteviyatı itibariyle fatura toplayan ve adına bastırıldığı faturaları komisyon karşılığı satan bu nedenle sahte adreslerle mükemmeliyon Vergi Dairesi değiştiren kişi olarak bilinmekte ve bu durumu ile ilgili olarak Elazığ Defterdarlığına Vergi Denetmenlerince hakkında vergi suçu raporu dahil, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanzim ettiği ve kullandığına dair raporlar tanzim edilmiş bulunmaktadır. Dolayısıyla bu şahsın vermiş olduğu faturalar gerçek bir ticari muameleyi yansıtmamaktadır.

Bu şahsın, kullanmakta olduğu 155951-15600 sıra numaralı fatura ile ilgili olarak Palu Malmüdürlüğündeki dosyasında yapılan araştırmada, 1994 yılında belge basımı için müracaat etmediği ve izin belgesi almadığı anlaşılmış olup, ayrıca Matbaasında yapılan incelemede ekli tutanakta da anlaşıldığı üzere Matbaasının bu faturayı basmadığı anlaşılmaktadır. Bu durumda mükellefin hayali mükellef olduğunun bir diğer ispatıdır. Yine bu şahıs Palu Malmüdürlüğüne 23.7.1992 tarihinde kaydını yaptırmış olmakla birlikte bu güne kadar gerek K.D.V. gerekse gelir vergisi beyannamelerini malmüdürlüğüne vermemiştir." (Ek : 2)

3-

hakkında Erzurum Defterdarlığı Vergi Denetmenlerince yapılan karşı inceleme neticesinde aşağıdaki hususlar tesbit edilmiştir.

" K.Karabekir Vergi Dairesi'nin Ga- hesap numaralı mükellefi olarak Mah. Geçidi No: -ERZURUM adresinde kasaplık faaliyetiyle işgal etmektedir.

Mükellefin 1994 yılı hesaplarının Kayseri Defterdarlığı Gelir MÜDÜRLÜĞÜ'nün yukarıda belirtilen yazısı ekindeki faturalar yönüyle incelenmesi neticesinde ekli (1) tutanak düzenlenmiştir.

Öte yandan 1993 yılında Erzurum Defterdarlığı ile anlaşma yapan matbaalar arasında, mezkur faturaları basmış görünen Matbaası bulunmamaktadır. Aziziye Vergi Dairesi'nin sicil numarasında ise Mehmet T ve M adi ortaklığı kayıtlı iken (marangozluk faaliyetinden dolayı) ortaklık işini 31.12.1987 yılında terk etmiştir.

./..

Ekli tutanaktan ve yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere Samih Kozman tarafından Mimarsinan Vergi Dairesi'nin sicil numaralı mükellefi ~~.....~~ adı düzenlenmiş görünen faturaların sahte belge olduğu sonucuna varmıştır." (Ek:3)

4-

..... hakkında Erzurum Defterdarlığı Vergi Denetmenlerince yapılan karşıt inceleme neticesinde aşağıdaki hususlar tesbit edilmiştir.

"Azizi'ye Vergi Dairesi'nin Ga-..... hesap numaralı mükellefi ..... 1994 T.yılı hesaplarının incelendiği, 1994 yılında hiç bir dönemde katma değer vergisi beyannamesi vermediği, ..... adına düzenlediği faturaların mal satışı karşılığı olmayıp, muhteviyatı itibariyle yanaltıcı belge olduğu, nitekim ..... nezdinde düzenlenen tutanakta, ..... 'in işletme defterini incelemeye ibraz etmediği kendisinin okur yazar olmadığı, düzenlenmiş olduğu faturaları mal satışı karşılığı olmayıp, herbir fatura başına 150.000 ilâ 500.000.-tl. komisyon olarak düzenlediğini ifade ettiği tesbit edilmiştir." (Ek:3)

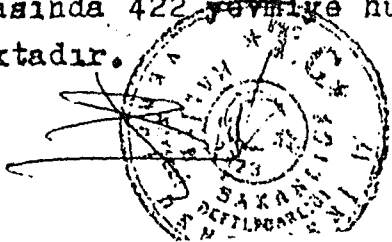
5-

..... hakkında Erzurum Defterdarlığı Vergi Denetmenlerince yapılan karşıt inceleme neticesinde aşağıdaki hususlar tesbit edilmiştir.

"Azisiye Vergi Dairesi'nin Ga-..... hesap numaralı mükellefi ..... , poçet ve gazete (ambalaj) satışı ile iştiğal etmektedir, ve canlı hayvan ticareti faaliyetinde bulunmaktadır.

Mükellefin 1994 yılı hesaplarının Kayseri Defterdarlığı Gelir Müdürlüğü'nün yazısı ekindeki faturalar yönüyle incelenmesi neticesinde ekli tutanak (Ek-3) tanzim edilmiştir.

Ekli (3) tutanağın 3. maddesinde belirtildiği üzere mükellef kullandığı faturaları anlaşmalı matbasalarda bastırması olup, vergi dairesi kayıtlarında Notera belge tasdik ettirdiğine ilişkin bilgi bulunmamaktadır. Ayrıca inceleme konusu faturaları tasdik etmiş olarak görünen Erzurum İl'ndeki Noterliğinden alınan bildiren (Ek-4) mükellefin işe başladığı 1990 yılı ile 1994 yılları arasında 422 revmiye numarası ile fatura tasdik edilmediği anlaşılmaktadır.



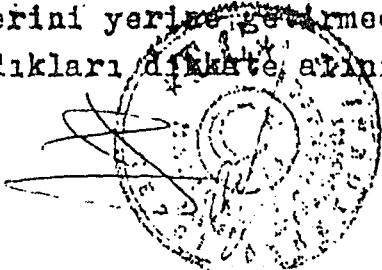
Yukarıdaki açıklamalardan ve ekli tutanakta anlaşıldığı üzere ... tarafından Mimarşinan Vergi Dairesi'nin ... sicil numaralı mükellefi ... adına düzenlenmiş olarak görülen faturaların sahte belge olduğu sonucuna varılmıştır." (Ek-3)

6- Mükellefin İşlediği Sahte Fatura Kullanma Fırlı Hakkında Genel Açıklama ve Konu Hakkında Yargının Görüşleri :

Mükellef ... , yukarıdaki açıklamalardan da anlaşıldığı üzere 1994 takvim yılında belgesiz olarak satın aldığı canlı hayvanların işletme kayıtlarına girisini temin etmek amacıyla vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan şahıslardan vergi doğuran olayla ilgili gerçekleri yansıtmayan faturalar temin etmiş, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olan bu belgeleri vergi hukukuna göre tutulması zorunlu olan defterlerin kaydında vergiyi doğuran olaya ilişkin belge olarak kullanmıştır.

Bilindiği üzere, vergiyi doğuran olayla ilgili işlemler vergi hukukuna göre; Vergi Usul Kanununda hükmedilen esaslarla belirlenmiş (müstahsil makbuzu, fatura v.b.) belgelerle tevb edilmiştir. VUK.nun 227. maddesi "Bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikini zorunlu tutmuş, aynı kanunun 229. maddesi ve müteakip maddelerinde muhafazası mecburi vesikalar sayılarak, bunların usul ve şekil şartları belirtilmiştir. VUK. madde 3/B hükmünde ise, vergilemede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu belirtilerek, bu olay ve olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceğini; 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 açıklanmıştır.

Yukarıdaki bahsedilen kişiler nezdinde yapılan araştırmalar sonucunda, bu kişilerin ya hiç mükellef olmadıkları yada ikamet ve işyeri adreslerini terk ettikleri, faturada belirtilen emtia ticareti ile ilgilenmedikleri, bağlı oldukları vergi dairelerine beyanname vermedikleri ve ilgili diğer yasal yükümlülüklerini yerine getirmedikleri, yapılan araştırmalara rağmen bulunamadıkları ... ; bu faturalarda yer alan vergi doğuran



olayla ilgili bilgilerin ve işlemlerin gerçeği yansıtmadığı ortadadır.

Konu Hakkında Yargının Görüşleri :

Sahte fatura kullanma fiilini işleyen ve bu fiilleri ile büyük miktarda vergi ziyanına sebebiyet verdikleri vergi incelemesi ile belirlenmiş olan kişi ve kurumlar için; Danıştay'ın müstekar kararları ile de sadece durumuna göre hareket etmek mecburiyetinde bulunulacağı, sahte fatura kullanımı halinde bunların, müstahsilden olan alışları kamufle etmek ve bu suretle vergi ziyanına sebebiyet vermeye matuf olacağı ifade edilerek vergi ziyanının önüne geçilmeye çalışılmış ve vergi kanunlarının uygulanmasına yön verilmiştir. (Danıştay 3. Daire Esas No:1986/2186, Karar No:1987/1576 Danıştay 4. Daire Esas No:1984/4632, Karar No:1986/324)

V- YAPILACAK İŞLEMLER :

A- Gelir Vergisi Yönünden :

Bilindiği gibi emtia ticareti ile uğraşan bir işletmede emtia hareketleri arasında şu şekilde bir eşitlik söz konusudur.

$$D.Başı Mevcudu + D.İçer Alışlar = D.İçer Satışlar + D.Sonu Mevcudu$$

Canlı hayvan ticareti ile uğraşan mükellefin envanter durumu aşağıdaki gibidir.

D.Başı Mevcudu	131
D.İçer Alışlar	765
D.İçer Satışlar	758
D.Sonu Mevcudu	138

Buna göre emtia dengesi şu şekilde oluşmuştur.

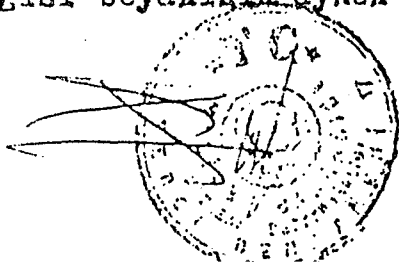
$$D.Başı Mevcudu (131) + D.İçer Alışları (765) =$$

$$D.İçer Satışları (758) + D.Sonu Mevcudu (138)$$

$$\text{Buradanda; } (131 + 765) = (758 + 138)$$

$$896 = 896$$

Böylece işletmede emtia dengesi meydana gelmiştir. Eleştirilecek başka bir hususta bulunmadığından mükellefin gelir vergisi beyanının aynen kabul edilmesi gerekir.



B- Stopaj Gelir Vergisi Üzerinden :

1- Ziraî Ürünlerin Alış Bedeli Üzerinden Yapılacak Kesinti :

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesine göre;

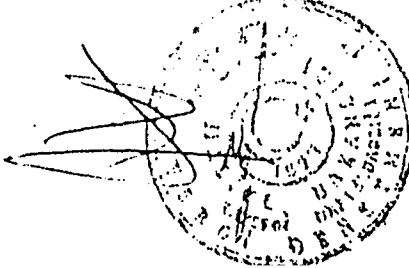
Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, kooperatifler, iş ortaklıkları, menkul kıymet yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olanlar, ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraat kazançlarını bilanço veya ziraat işletme hesabı esasına göre tesbit eden çiftçiler, aynı maddenin 13 numaralı bendi uyarınca çiftçilerden aldıkları ziraat ürünlerin alış bedelleri üzerinden (avans olarak ödenenler dahil) kesinti yapmak zorundadırlar.

Bu madde gereği yapılan vergi tevkifatı GVK.nun 119. maddesi hükmüne göre, vergi kesenler tarafından beyanname verecekleri süre içinde bağlı buldukları vergi dairesine yatırılır.

GVK.nun 11. maddesi, tevkif yoluyla ödenen vergilerde; vergi kesenler tarafından beyanname verecekleri süre içinde bağlı buldukları vergi dairesine yatırılır.

GVK.nun 11. maddesi, tevkif yoluyla ödenen vergilerde; vergi kesenlerin sorumluluğuna ve bu vergilerde müteselsil sorumluluk esaslarını düzenlemiştir. SÖZ konusu maddede, mal alım ve satımı dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülüklerini yerine getirmeneleri halinde, bu kişilerle birlikte verginin ödenmemesinden, alım satım taraf olanların tümünün müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmiştir.

Öte yandan 31.3.1938 tarih ve 2 Mük.19771 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan 3418 sayılı Kanunla anılan maddeye eklenen fıkra ile ziraat ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım satımına aracılık eden kuruluşlar ve Ticaret Borsalarını, bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutma, sözkonusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her ürün için belirleme konusunda Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkili kılınmıştır.









Maliye ve Gümrük Bakanlığı bu yetkisini kullanarak 15 Eylül 1990 tarih ve 20636 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 164 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde zirai ürünlerin alımlarındaki bedelleri üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatı konusunda uygulanacak esaslar belirlenmiştir.

Anılan Genel Tebliğin 3. bölümünde; çiftçi dışındaki kişilerden zirai ürün alınması halinde vergi tevkifatı ve müteselsil sorumluluk esasları belirtilmiştir. Buna göre; çiftçi dışındaki kişilerden zirai ürün alınması halinde, ürünü satın alanlar daha önce bu ürünlerle ilgili gelir vergisi tevkifatı yapıldığına kanaat getirirlerse, tevkifat yapmayacaklardır. Ancak, zirai ürünü bu şekilde satın alanlar, tevkifat yoluyla ödemesi gereken vergi ile buna bağlı ceza, gecikme zammı ve gecikme faizinden müteselsil sorumlu olacaklardır.

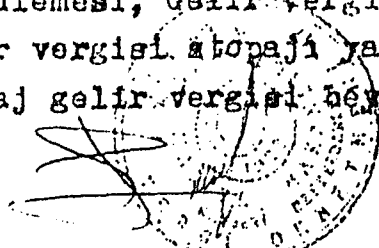
Tebliğin 4. bölümünde ise; 5590 sayılı Kanuna göre kurulmuş bulunan Ticaret Borsalarında tesellî ettirilerek satın alınan ürün bedellerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatı ve müteselsil sorumluluk esasları belirtilmiştir. Buna göre;

5590 sayılı Kanuna göre kurulmuş bulunan ticaret borsalarında, borsada işlem gören zirai ürünlerin tesellî ettirilerek çiftçi dışındaki kişi ve kuruluşlardan satın alınması halinde, borsada tesellî ettirilerek satın alınan zirai ürünler için satın alanların müteselsil sorumluluğu bulunmamaktadır. Borsada tesellî ettirilerek, çiftçilerden satın alınan zirai ürün bedelleri üzerinden tevkif edilerek vergi dairesine ödemesi gereken vergiden; borsalar, yöneticileri ve zirai ürünleri satın alanlar müteselsile sorumlu olacaklardır.

## 2- Re'sen Tarh Edilecek Stopaj Gelir Vergisinin Hesabı :

Raporun önceki bölümlerinde geniş olarak izah edildiği üzere mükellef çiftçilerden satın aldığı canlı hayvanlar için yapmış olduğu ödemelerde müstahsil makbuzu düzenlenemeyerek, muhtelif kişilerden sahte fatura temin ederek işletmesindeki emtia dengesini sağlanmaya çalışmıştır.

Mükellefin çiftçilerden yapmış olduğu canlı hayvan alımları V.U.Kanununun 235. maddesi uyarınca müstahsil makbuzu düzenlemesi, Gelir Vergisi Kanununun 94/13. maddesi uyarınca % 2 gelir vergisi stopajı yapması ve bunu ilgili dönemlerde verdiği stopaj gelir vergisi beyannamesine dahil ederek ödemesi gerekmektedir.



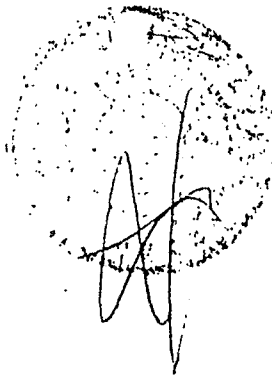


Mükellef 1994 yılında sadece Aralık-1994 dönemi de, serbest meslek ödemeleri nedeniyle keşmiş olduğu 2.400.000.-TL gelir vergisi ve 168.000.-TL fon payını boyan etmiştir. Ekli tutanağın 2. maddesinde de tesbit edildiği üzere 1994/1,2,3,4,5,6,7,9, 11 ve 12. dönemlerde müstahsil makbuzu düzenlenmeden sahte faturalarla zirai ürün (canlı hayvan) satın alınmıştır.

Bu nedenle sözkonusu faturalardaki tarihler esas alınmak suretiyle, mükellef adına re'sen tarh edilecek stopaj gelir vergisi ve fon payı aşağıdaki gibi tesbit edilmiştir.



Dönemi (1994)	Beyan Dışı Bırakılan Matrah		Salınması Gereken		Kesilmesi Gereken Ceza	
	St.Gelir V.	Fon Payı	St.Gelir V.	Fon Payı	St.Gelir	Fon Payı İçin
Ocak	1.229.800.000.-	24.596.000.-	24.596.000.-	1.721.720.-	73.788.000.-	7.500.000.-
Şubat	602.100.000.-	12.042.000.-	12.042.000.-	842.940.-	36.126.000.-	7.500.000.-
Mart	245.166.000.-	4.903.320.-	4.903.320.-	343.232.-	14.709.960.-	7.500.000.-
Nisan	2.472.525.000.-	49.450.500.-	49.450.500.-	3.461.535.-	148.351.500.-	10.384.605.-
Mayıs	2.171.822.000.-	43.436.440.-	43.436.440.-	3.040.550.-	130.309.320.-	9.121.650.-
Haziran	481.920.000.-	9.638.400.-	9.638.400.-	674.688.-	28.915.200.-	7.500.000.-
Temmuz	490.000.000.-	9.800.000.-	9.800.000.-	686.000.-	29.400.000.-	7.500.000.-
Ağustos	285.000.000.-	5.700.000.-	5.700.000.-	399.000.-	17.100.000.-	7.500.000.-
Kasım	2.222.000.000.-	44.440.000.-	44.440.000.-	3.110.800.-	133.320.000.-	9.332.400.-
Aralık	761.250.000.-	15.225.000.-	15.225.000.-	1.065.750.-	45.675.000.-	7.500.000.-



./..

Yukarıda tabloda belirtilen stopaj gelir vergisi ve fon payının dönemler itibarıyla mükellef adına VUK.nun 30. maddesi gereğince re'sen tarh edilmesi ve aynı kanunun 341, 344 ve 345. maddeleri gereğince kaçakçılık cezası kesilmesi; 1994/Ocak, Şubat, Mart, Haziran, Temmuz, Eylül ve Aralık dönemleri fon payı için V.U.K. 345. maddesi gereğince kaçakçılıkta enaz ceza haddinin dikkate alınması gerekir.

C- Katma Değer Vergisi Yönünden :

1- Sahte Fatura Kullanımı Nedeniyle Ziyana Uğratılan Katma Değer Vergisi :

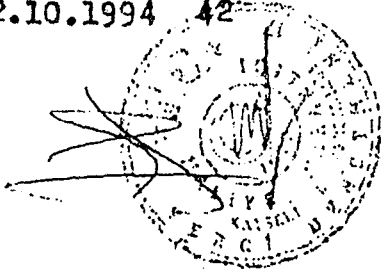
Raporun yukarıdaki bölümlerinde geniş olarak açıklandığı üzere mükellef 1994 yılında müstahsillerden belgesiz olarak satın aldığı canlı hayvanların işletme kayıtlarına girişlerini temin etmek amacıyla vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan şahıslardan vergi doğuran olayla ilgili gerçekleri yansıtmayan faturalar temin etmiş, sahte olan bu belgeleri vergi hukukuna göre tutulması zorunlu olan defterlerin kaydında vergi doğuran olaya ilişkin belge olarak kullanmıştır. Defter kayıtlarında yer alan bu faturalarda gösterilen katma değer vergileride mükellef tarafından verilen katma değer vergisi beyannamelerine indirilecek katma değer vergisi olarak dahil edilmiştir.

Vergi kanunlarına göre geçersiz olan bu belgelerde gösterilen KDV.lerinin indirimi mümkün değildir. Anılan belgelerde gösterilen ve mükellef tarafından indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin indirimin yapıldığı dönemler itibarıyla VUK.nun 116 ve müteakip maddelerine göre düzeltilmesi, yapılacak düzeltme nedeniyle çıkabilecek ödenecek K.D.Vergisinin de düzeltme hükümlerine göre tarh edilmesi gerekmektedir.

2- Mal Alış Faturaları İbraz Edilmemiştir. :

Mükellef aşağıda belirtilen ve işletme defterine kaydettiği Yavuz Demir'e ait mal alış faturalarını "bulamadığı" gerekçesiyle memuriyetimize ibraz etmemiştir. (Ek Tut.Md.3)

<u>Kayıt Tarihi</u>	<u>Yevmiye No.</u>	<u>Evrak No.</u>	<u>Alış Tutarı (KDV Hariç)</u>	<u>K.D.V.</u>
2.10.1994	42	026920	2.399.460.000.-	191.956.800.-



./..

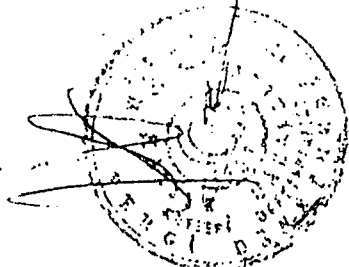
### 3- Konuya İlişkin Yasal Düzenlemeler :

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Vergi İndirimi" başlığını taşıyan 29. maddesine göre; mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler 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 veyahut ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri katma değer vergisini indirim konusu yapabileceklerdir. İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşıl- mamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği dönemde kullanılabilir. Kanun maddesi katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için iki şart aramaktadır. Birincisi, indirim konusu yapılabilecek katma değer vergisinin kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla düzenlenen fatura ve benze- ri vesikalarda ayrıca gösterilmesi, ikincisi bu fatura ve benzeri vesikaların kanuni defterlere ilgili takvim yılı açılmamak şartıyla kaydedilmesi.

Bilindiği gibi, vergi doğuran olayla ilgili işlemler vergi hukukumuzda göre, Vergi Usul Kanununda hükmedilen esaslarla belirlenmiş (müstahsil makbuzu, fatura v.b.) belgelerle tesbit edilmektedir. VUK.nun 227. maddesi "Bu kanuna göre tutulan ve Üçüncü şahıslarla olan muamelelere ait kayıtların tevsiğini zorunlu tutmuş, aynı kanunun 229. maddesi ve müteakip maddelerinde muhafazası zorunlu vesikalar sayılarak, bunların usul ve şekli şartları belirtilmiştir.

İndirim mekanizmasının işleyebilmesi için yada başka bir ifade ile mükellefin girdileri nedeniyle satıcıya veya hizmeti ifa edene ödendiği veya borçlandığı katma değer vergisini indirim konusu yapabilmesi için, satıcı veya hizmeti yapanın gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması gerekmektedir.

Anlaşılacağı gibi, usul ve esasları kanunda belirtilen belgelerin geçerliliği, işlemlerin gerçek yüzünü göstermesi ve yansıtması ile doğrudan ilişkilidir. Gerçekte mükellef olmayan kişiler tarafından düzenlenen gerçekte olmayan bir işlemi olmuş gibi gösteren yada işlemi aslından farklı şekilde aksettiren fatura



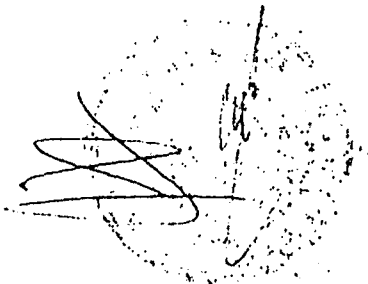
ve benzeri vesikalar sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı gelir olup, bu vesikalara dayanılarak kanuni defterlere yapılan kayıtlar ve dolayısıyla beyan olunan vergilerde gerçeği yansıtmaz. Bu tür belgelerde gösterilen katma değer vergileri de, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergilerinden indirilmez.

4- Re'sen Tarh Edilecek Katma Değer Vergisi :

Raporun yukarıdaki bölümlerinde tesbit ve izah edilen hususların dikkate alınması ile , ve ait sahte (naylon) faturalardaki ve ibraz edilmeyen Yavuz Demir'e ait faturalardaki katma değer vergisi indirimlerinin reddedilmesi ile tarafımızca yeniden düzenlenen 1994 yılı KDV tablosu aşağıdaki gibi olacaktır.

İn. K.D.V.	Hesaplanan	Bu	Önceki	Ödenmesi	Sonraki	
194 Matrahı	K.D.V.	Dön.Ait	Dön.Ait	Gereken	Dön.Dev.	
		Ver.İnd.	Ver.İnd.	K.D.V.	İnd.KDV.	
ak	-	-	2.756.000	-	2.756.00	
ib.	11.412.183	912.974	-	2.756.000	-	1.844.00
irt	-	-	-	1.844.000	-	1.844.00
is.	-	-	-	1.844.000	-	1.844.00
ıy.	-	-	-	1.844.000	-	1.844.00
ız.	6.404.210.296	512.336.824	-	1.844.000	510.492.824	-
ım.	466.620.000	37.329.600	-	-	37.329.600	-
ış.	441.023.000	36.111.229	-	-	36.111.229	-
ıl.	644.400.000	51.552.000	300.000	-	51.252.000	-
im	-	-	-	-	-	-
is.	4.355.689.000	348.455.168	9.771.200	-	338.683.968	-
is.	611.780.000	46.942.400	1.226.000	-	47.716.400	-

Yukarıdaki tabloya göre mükellef adına dönemler itibariyle salınması gereken KDV ile kesilmesi gereken cezalar aşağıdaki gibidir.



./..

<u>Dönemi</u> <u>(1994)</u>	<u>Ödenmesi</u> <u>Gereken KDV.</u>	<u>Ödenen</u> <u>KDV.</u>	<u>Salınması</u> <u>Gereken KDV.</u>	<u>Kesilmesi</u> <u>Gereken Ceza</u>
Haziran	510.492.824.-	-	510.492.824.-	1.531.478.472.-
Temmuz	37.329.600.-	-	37.329.600.-	111.988.800.-
Ağustos	36.111.229.-	-	36.111.229.-	108.333.687.-
Eylül	51.252.000.-	-	51.252.000.-	153.756.000.-
Kasım	338.683.968.-	-	338.683.968.-	1.016.051.904.-
Aralık	47.716.400.-	-	47.716.400.-	143.149.200.-

Yukarıda belirtilen dönemlerin hesaplarında belirtilen Katma Değer Vergisinin VUK.nun 30. maddesi gereğince mükellef adına re'sen tarh edilmesi ve aynı kanununun 341, 344 ve 345. maddeleri gereğince kaçakçılık cezası kesilmesi gerekir.

Ayrıca mükellef beyanında 47.980.000.-TL. olan Aralık-1994 dönemi sonraki dönemlere devreden indirilecek KDV'nin reddedilmesi ile Ocak-1995 döneminden itibaren gerekli düzeltmelerin yapılması gerekir.

VI- SONUÇ :

Canlı hayvan ticareti işinden dolayı Mimarşinan Vergi Dairesinin sicil numaralı mükellefi ...'nin 1994 T.yılı hesaplarının incelenmesi neticesinde;

1- Raporun II/B bölümünde belirtildiği üzere mükellef adına VUK'nun 353/1. maddesi gereğince 1.155.662.490.-TL. özel usul sülük cezası kesilmesi,

2- Raporun V/B-2 bölümünde belirtildiği üzere mükellef adına aşağıdaki tabloda belirtilen tutarlarda Stopaj Gelir Vergisi ve Fon Payının VUK.nun 30. maddesi gereğince re'sen tarh edilmesi ve aynı kanununun 341, 344 ve 345. maddeleri gereğince kaçakçılık cezası kesilmesi,





Dönemi (1994)	Salınması Gereken		Kesilmesi Gereken Ceza	
	St.Gelir V.	Fon Payı	Stopaj Gelir Vergisi İçin	Fon Payı İçin
Ocak	24.596.000.-	1.721.720.-	73.788.000.-	7.500.000.-
Şubat	12.042.000.-	842.940.-	36.126.000.-	7.500.000.-
Mart	4.903.320.-	343.232.-	14.709.960.-	7.500.000.-
Nisan	49.450.500.-	3.461.535.-	148.351.500.-	10.384.605.-
Mayıs	43.436.440.-	3.040.550.-	130.309.320.-	9.121.650.-
Haziran	9.638.400.-	674.688.-	28.915.200.-	7.500.000.-
Temmuz	9.800.000.-	686.000.-	29.400.000.-	7.500.000.-
Eylül	5.700.000.-	399.000.-	17.100.000.-	7.500.000.-
Kasım	44.440.000.-	3.110.800.-	133.320.000.-	9.332.400.-
Aralık	15.225.000.-	1.065.750.-	45.675.000.-	7.500.000.-

3- Raporun V/C-4 bölümünde belirtildiği üzere mükellef adına aşağıdaki tabloda belirtilen KDV'nin VUK.nun 30. maddesi gereğince re'sen tarh edilmesi ve aynı kanunun 341, 344 ve 345. maddeleri gereğince kaçakçılık cezası kesilmesi gerekir.

Dönemi (1994)	Salınması Gereken K.D.V.	Kesilmesi Gereken Ceza
Haziran	510.492.824.-	1.531.478.472.-
Temmuz	37.329.600.-	111.988.800.-
Ağustos	36.111.229.-	108.333.687.-
Eylül	51.252.000.-	153.756.000.-
Kasım	338.683.968.-	1.016.051.904.-
Aralık	47.716.400.-	143.149.200.-

4- Mükellef beyanında 47.980.000.-tl. olan Aralık-1994 dönemi sonraki dönemlere devreden KDV'nin reddedilmesi ile Ocak-1995 döneminden itibaren gerekli düzeltmenin yapılması,

5- Mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin bulunduğu hususunun dikkate alınması,

Gerektiği sonucuna varılmıştır.

Vergi Denetmenleri

Ankar Mah. Sok. No. -KAYSERİ adresinde canlı hayvan alım-satımı (besicilik) faaliyetinde bulunan ... bu işinden dolayı Himarsinan V.D. sicil numaralı mükellefidir.

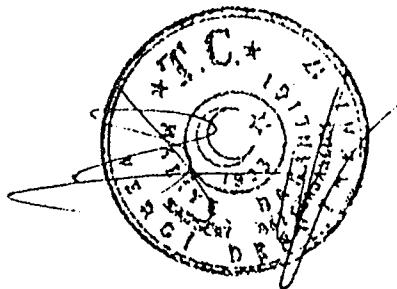
Mükellefin 1994 T.yılı hesapları Defterdarlık Makamının 10.1.1995 tarih ve 09-11120/ sayılı yazılarına gereğince incelendiği olup aşağıdaki hususlar birlikte tevbir edilmiştir.

1- Mükellefin yasal defterlerinin tasdikine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

<u>Defterin Cinsi</u>	<u>Tasdik Makamı</u>	<u>Tasdik Tarihi-No'su</u>
Yevmiye Defteri	Kayseri 1.Noterliği	31.12.1993/..
Envanter Defteri	" "	31.12.1993/..
Kasa Defteri	" "	31.12.1993/..

2- Mükellef 1994 yılı içinde canlı hayvan alımlarını tamamını fatura ile ttecardan almış olup, alımlara ilişkin fatura dökümü aşağıdaki gibidir.

<u>Faturanın Tarihi</u>	<u>No.su</u>	<u>Fatura Alınan Malın Dözenleyen. Cinsi Adı-Soyadı</u>	<u>Niktarı</u>	<u>Fatura Tutarı (KDY Hariq)</u>	<u>K.D.V.</u>
6.1.1994	19		Tosun 66 Ad.	679.800.000	54.384.000
24.1.1994	20	" "	Tosun 55 Ad.	550.000.000	44.000.000
10.2.1994	22	" "	Tosun 54 Ad.	602.100.000	48.168.000
15.3.1994	23	" "	Tosun 29 Ad.	245.166.000	19.613.280
22.4.1994	24	" "	Tosun 99 Ad.	2.472.525.000	197.802.000
15.5.1994	25	" "	Tosun 46 Ad.	578.542.000	46.283.360
26.5.1994	26	" "	Tosun 64 Ad.	1.593.230.000	127.462.400
14.6.1994	27	" "	Tosun 32 Ad.	431.920.000	38.553.600



./..



TUTANAK

Azizije Jergi Dairesinin Cas. hesap numarası mükellefi

Credito-Cred. No E. 10000 adresinde

Pozet ve Gucude (ambalg) Sirkesi ile ilgili olarak...

Mükellefin, 1994 deffe ve kalyonlu diğer birim deffe

Dairesinin ... sicil numarası mükellefi ...  
idara dairesinden ve kendisine ait olarak ...  
kütüphaneler ile ilgili olarak inceleme ve ...  
özellikle tespit edilmiştir.

1. Mükellefin incelemeye ... işlemler ... Hesabı Defteri  
Erzurum İnci Nöbeti ... 31.12.1993 tarih ve 19940 ...  
ve tasdik edilmiştir.

2. Mükellefin <sup>1994</sup> kullandığı faturalarla, defter kayıtlarında  
reçlemler ... faturalara rastlanmaktadır.  
Sorumlu ... mükellef kullandığı faturalar ...  
muhtasabına ... redde ...  
... pozet ve Gucude (ambalg ...)  
... kayıtları ... mekân ...  
... ve faturala ...  
... işlemleri ...

3. Mükellefin Jergi Dairesi kayıtlarında ...  
... ilişkin bilgiler ...

<u>İşin Cası</u>	<u>Seri Sıra No</u>	<u>Birim Yeri</u>	<u>Birim Yılı</u>
İzmir	A/910751 - 911000	İTİŞ Müb. ... Azizije vd. Cası	1990 1992
İzmir	A/204751 - 205000	İTİŞ Müb. ...	1994
İzmir	A/170141 - 171900	İTİŞ Müb. ... Azizije Cası	

Durumu ... bir ...  
...  
...  
...  
Erzurum 25-7-1995

...  
...  
...  
...

TUTANAK

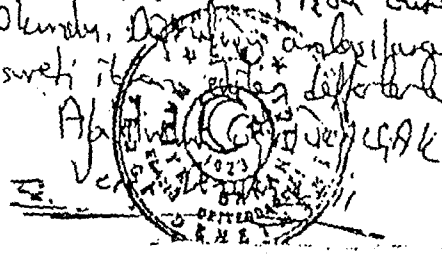
b. 7/B - Eksp. atasına matbuatı yapmanın olmay, bu faaliyetler, dolayısıyla Harput (Taliye) Vergi Dairesinin Cu. 11426 hesap numarası mükellefi bulurmakla ilgili olarak.

Paly Malmatlıoğlu ile ilgili hesap tanzimatları dolayısıyla mükellef olduğu 155951-158000 sıra numaralı şahıs ile ilgili olarak mükellefliği 1994 yılında başlatılmıştır. İşbu şahısın kayıtlı bulurmakla ilgili olarak inceleme yapılmış mükellefler birlikte tespit edilmiş ve suslar usulüne göre kayıtlıdır.

1- Mükellef olarak, Edirne Şirketleri ile anlaşmalı olarak olup işi işleticisi bu faaliyetler dolayısıyla Harput (Taliye) Vergi Dairesinin Cu. 47 hesap numarası mükellefi olan 30.5.1994 tarihinde yapılmış işlemlerle ilgili olarak Gece Temin. 1994 ayının itibarıyla mükelleflerini tespit ettirmek amacıyla "İsme davası" emri ve 6.7.1994 tarihinde yapılmış inceleme yapılmıştır.

2- 1994 yılında mükellef olarak bulurmakla ilgili olarak, Gece Temin. 1994 ayının itibarıyla mükelleflerini tespit ettirmek amacıyla, Gece Temin. 1994 yılında şahıs bakımında en son bulurmakla ilgili olarak, 24450 olduğu, daha sonra matbuatı devralan şahısın 1994 yılında başlatılmış şahıs bakımında 35800 olduğu ve Hasan Demirdağ adına bulurmakla ilgili olarak tespit edilmiştir.

Konu ile ilgili olarak mükellef olarak, "Bu şahısın 1994 yılında bulurmakla ilgili olarak, işlemlerinin sonuçları yabancılara aktarılması ve şahıs yirmi - dört biner olarak bulurmakla ilgili olarak, Hasan Demirdağın şahıs bakımında yer alan yeni hareketleri ve elise birinde kullanılmaları, bunlar her zaman Bpud etmeye devam etmektedir." şeklinde Durum tespit edilmiştir. İşbu tutanak bir nüshası Harput etmeye devam etmektedir. İşbu tutanak bir nüshası Harput etmeye devam etmektedir. İşbu tutanak bir nüshası Harput etmeye devam etmektedir. İşbu tutanak bir nüshası Harput etmeye devam etmektedir.



Mükellef Durumu

Gelir S. Şefliği  
SAYI: B.07.4.DER.4.23.C5.00/  
KONU: 1994. yılı Defter ve  
belgeleriniz

PAU MAMURUĞU

21.07.1995

CANLI HAYVAN TACİRİ  
CULHURİYET MAH. EMNİYET BOK.  
PAU

Vergi dairemizin GA:1901. sicil numarada Canlı Hayvan tacirliği faaliyetinden dolayı Gerçek Gelir Vergisi mükellefi olduğunuz, 1994. yılı Defter ve belgelerinizi, yazımız tarafınıza tebliğ tarihinden itibaren 3.gün içinde ibraz etmeniz, aksi takdirde tebliğden rica olunur.

MAMURUĞU

= İlmuhaberdir =

Mahallemizde idareetektirinden bah-  
histe daireniz mükellefi olup, aram-  
mak için bulunmuş ...  
bir kişi mahallemizin sakinlerinden olma-  
dığı ve kendi mahallemde oturmadığı  
gibi diğer mahallelerde de bulunma-  
dığına dair bu ilmuhaber kuruşun-  
dan kanunla edilmiştir. 25-7-1995

Teknik Şef  
Cumhuriyet Mah. Muhtarı